



The Adoption of International Financial Reporting Standard (IFRS 6) in Iraqi Oil Exploration Companies and Its Role in Enhancing the Informational Content of Financial Statements

Maher Yaqoub Majeed
College of Administration and Economics,
Mustansiriyah University
maher.majeed@uomustansiriyah.edu.iq

Assist. prof. Dr. Ahmed Saad Jari Al-Asadi
College of Administration and Economics,
Mustansiriyah University
Ahmedsaadjar006@uomustansiriyah.edu.iq

Abstract

The aim of this research is to examine the impact of adopting International Financial Reporting Standard (IFRS 6) on enhancing the informational content of financial statements in Iraqi oil companies engaged in exploration and evaluation activities. This is achieved by analyzing the 2023 financial data of a selected oil exploration company as a case study and measuring the informational content using the (Kothari et al. 2005) model, based on the values of discretionary accruals as an indicator of the quality of informational content. The higher the discretionary accruals, the lower the quality of the financial statements' informational content, and vice versa. Additionally, the research relies on the use of (Excel and SPSS V.27) software for extracting the results related to the practical aspect of the study. The researchers concluded several key findings, the most important of which are: the complexity of the oil industry and the differences in accounting practices contributed to a negative impact on the financial statements, as it exposed the comparability feature to risk on one hand, and hindered users' ability to understand and make informed investment decisions on the other. Furthermore, the issuance of (IFRS 6) introduced a new perspective in accounting for exploration and evaluation expenditures in financial reporting, which contributed to making financial statements clearer and more understandable for users. The researchers also provided a set of recommendations, the most important of which is that oil companies, especially in exploration and evaluation activities, should adopt standardized accounting practices in preparing financial statements to enable users to better understand and compare them. This can be achieved by adopting (IFRS 6), as this adoption is considered an important step in improving the treatment of exploration and evaluation expenditures in financial statements.

Keywords: Oil Industry, IFRS 6, Information Content of Financial Statements.

تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) في شركات الاستكشاف النفطي العراقية ودوره
في تعزيز المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

أ.م.د. احمد سعد جاري الاسدي
الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد

ماهر يعقوب مجيد
الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص

يهدف البحث الى بيان تأثير تبني المعيار الدولي (IFRS 6)، في تعزيز المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية في الوحدات الاقتصادية النفطية العراقية العاملة في أنشطة الاستكشاف والتقييم، وذلك من خلال تحليل البيانات المالية لسنة ٢٠٢٣ لشركة الاستكشافات النفطية التي تم اختيارها كعينة للبحث، وقياس المحتوى المعلوماتي باستخدام نموذج (Kothari et al 2005)، القائم على قيم المستحقات الاختيارية كمؤشر لجودة المحتوى المعلوماتي، فكلما انخفضت قيم المستحقات الاختيارية زادت جودة المحتوى المعلوماتي



للقوائم المالية والعكس صحيح. إضافة الى ذلك تم الاعتماد على برنامجي (Excel, Spss V.27)، في استخراج النتائج المتعلقة في الجانب التطبيقي للبحث. وتوصل الباحثان الى استنتاجات أهمها: ساهم تعقيد الصناعة النفطية واختلاف ممارساتها المحاسبية في خلق تأثير غير إيجابي على البيانات المالية، بسبب تعرض خاصية القابلية للمقارنة الى خطر من ناحية، وعدم قدرة المستخدمين من فهمها واتخاذ القرارات الصائبة للاستثمار من ناحية أخرى. كما وقدم المعيار الدولي (IFRS 6)، عند إصداره نظرة جديدة في المحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقييم عند اعداد التقارير المالية بدورها ساهمت في جعل البيانات المالية أكثر وضوحاً وفهماً لمستخدميها. وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات أهمها: على الوحدات الاقتصادية النفطية وخاصة العاملة في مجال الاستكشاف والتقييم تبني ممارسات محاسبية موحدة في اعداد البيانات المالية لتمكين مستخدميها من فهمها ومقارنتها بشكل أفضل وذلك من خلال تبني المعيار الدولي (IFRS 6)، اذ ان هذا التبني يعتبر خطوة مهمة في تحسين معاملة نفقات الاستكشاف والتقييم في البيانات المالية.

الكلمات المفتاحية: الصناعة النفطية، IFRS 6، المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

المقدمة: Introduction

يعتبر النفط من أهم وأثمن الموارد الطبيعية في العالم، حيث يتمتع بأهمية استراتيجية كبيرة في الاقتصاد العالمي، نظراً لكونه مصدر للطاقة والمادة الخام الرئيسية للعديد من الصناعات الأساسية. يتبنى العراق، الذي يعتبر واحداً من أكبر منتجي النفط في العالم، استراتيجية اقتصادية تعتمد بنسبة كبيرة على إيراداته من صادرات النفط لتمويل موازنته العامة بنسبة تفوق ٩٥٪ سنوياً. وتتضمن صناعة النفط مرحلة الاستكشاف والتقييم كأحد أهم المراحل فيها، ويتم من خلال هذه المرحلة تحقيق مجموعة من النفقات التي ينبغي حسابها بما يضمن عرضها بشفافية في التقارير المالية وقابليتها للمقارنة، اذ يتم استخدام ممارسات محاسبية مغايرة ينتج عنها تقارير مالة مختلفة. وبناءً على ذلك تم تسليط الضوء على أهمية تبني المعيار الدولي (IFRS 6)، في الوحدات الاقتصادية العاملة في أنشطة الاستكشاف النفطي، الذي بدوره ينظم العمليات المحاسبية الخاصة باستكشاف وتقييم الثروات المعدنية، ويوفر إطاراً مناسباً للوحدات لتقديم تقارير مالية ذات جودة عالية وموحدة. ومن هذا المنطلق تمثلت مشكلة البحث بتساؤل مهم (هل يعزز الإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) من المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية للوحدات النفطية العراقية؟) وان تبني الوحدات الاقتصادية النفطية العراقية المعيار الدولي (IFRS 6) سيكون له تأثير كبير على تحسين جودة القوائم المالية وزيادة الثقة لدى المستثمرين، حيث تعد البيانات المالية الموثوقة والقابلة للمقارنة أداة أساسية لاتخاذ القرارات الاستثمارية الناجحة. وفي ضوء ما تقدم، يعتزم الباحث قياس تأثير تبني (IFRS 6)، في تعزيز المحتوى المعلوماتي لبيانات شركة الاستكشافات النفطية عينة البحث ولعام ٢٠٢٣، وعليه قسم البحث الى أربعة محاور، تناول الأول منه منهجية البحث ودراسات سابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، اما الثاني فقد تم من خلاله استعراض الجانب النظري لمتغيرات البحث التي تمثلت بمراحل الصناعة النفطية والممارسات المحاسبية المستخدمة في مرحلة الاستكشاف والتقييم وكذلك دور المعيار الدولي (IFRS 6)، في تعزيز المحتوى المعلوماتي. يليه المحور الثالث تناول الجانب العملي للبحث، في حين تناول المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث.



المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث: -تتمثل مشكلة البحث باستخدام الوحدات الاقتصادية النفطية اساليب مختلفة في حساب نفقاتها، اذ تستخدم الوحدات الاقتصادية النفطية العراقية العاملة في أنشطة الاستكشاف والتقييم الطريقة الايرادية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد الذي لم يأخذ بنظر الاعتبار طريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة المتبعين من قبل الوحدات الاقتصادية الأجنبية العاملة في العراق مما أدى ذلك الى ظهور بيانات مالية مختلفة لا تقي لأغراض مستخدميها، ومن هذا المنطلق تبرز مشكلة البحث في الاجابة عن التساؤل الاتي:

هل يعزز الإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) من المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية للوحدات النفطية العراقية؟

١-١-٢ أهمية البحث:- تتبع أهمية البحث من أهمية مرحلة الاستكشاف والتقييم وما يتم انفاقه في هذه المرحلة من مراحل الصناعة النفطية اذ ان الاختلاف في الممارسات المحاسبية يؤدي الى انخفاض في جودة المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية للوحدات النفطية العراقية، وان اتباع معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) سيعزز من جودتها.

١-١-٣ اهداف البحث:- يهدف البحث الى بيان الإطار النظري للصناعات الاستخراجية، فضلاً عن استعراض الإطار النظري لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) والخاص باستكشاف وتقييم الثروة المعدنية. بالإضافة الى قياس دور معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية.

١-١-٤ فرضية البحث:- يمكن صياغة الفرضية للبحث بالآتي:

" الإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) يعزز من جودة المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية للوحدات النفطية العراقية ."

١-١-٥ الحدود المكانية والزمانية للبحث

أ- الحدود المكانية: يشمل نطاق البحث الحدود المكانية المتمثلة بشركة الاستكشافات النفطية القائمة بأعمال الاستكشاف والتقييم

عن الثروة المعدنية، كون المعيار الدولي (IFRS 6)، مخصص لهذه الأنشطة.

ب- الحدود الزمانية: البيانات المالية لشركة الاستكشافات النفطية العراقية لعام ٢٠٢٣.

١-١-٦ مخطط البحث

الشكل (١) المخطط الافتراضي للبحث



المصدر: اعداد الباحثان



٢-١ دراسات سابقة

١-٢-١ دراسة (خضير، عامر حسين، ٢٠١٦):- رسالة ماجستير بعنوان (أثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول) الهدف منها التعرف على أثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول سواء كان في طريقة المجهودات الناجحة او طريقة التكلفة الكلية. وتوصلت الرسالة الى انه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على نسبة التغير في صافي الدخل واجمالي الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة تحت طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة.

١-٢-٢ دراسة (السعدي، حسنين سعد خلف، ٢٠١٧):- رسالة ماجستير بعنوان (دور المعلومات الكفوية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي (دراسة حالة في شركة الاستكشافات النفطية / ش.ع) هدفت الى تصميم وتطبيق نظام تكاليف يساعد الوحدة الاقتصادية في استخراج كلفة تفصيلية للمشاريع والدراسات المنفذة بمرحلة البحث والاستكشاف في صناعة النفط والغاز. وتوصلت الرسالة الى إمكانية تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، في البيئة العراقية ولاسيما على شركة الاستكشافات النفطية بعد تبني نظام كلفوي مبنياً على أسس علمية يلبي متطلبات المعيار المذكور.

١-٢-٣ دراسة (Erhomosele, Osareme, and Rahim, Lukman, 2021):- بحث بعنوان (المحاسبة بالتكلفة الكلية مقابل المحاسبة بالمجهود الناجحة: مراجعة منهجية)، يهدف الى مراجعة نوعية لطرق محاسبة التكلفة الكلية والمجهود الناجحة في قطاع النفط والغاز، بالنظر الى الجدال الدائر حول الطريقة التي يجب ان تكون لها الاسبقية في الاستخدام. وتوصل البحث الى ان هنالك اختلافات كبيرة بين الطريقتين، وان طريقة المجهودات الناجحة تنتج معلومات مالية نوعية أفضل من طريقة التكلفة الكلية بناءً على معايير إطار IASB.

١-٢-٤ دراسة (Augusta, and Other, 2023):- بحث بعنوان (تأثير المعيار الدولي (IFRS 6) على الأداء المالي لشركات النفط المختارة في نيجيريا)، يهدف الى تقييم المعيار الدولي (IFRS 6) وأثره على الأداء المالي لوحدات النفط والغاز من خلال التغير الحاصل للتقارير المالية للعديد من وحدات النفط في نيجيريا عند اعتماد المعيار الدولي (IFRS 6). وتوصل البحث الى ان تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6) له تأثير ملحوظ على الأداء المالي للوحدات النفطية العاملة في نيجيريا، اذ يؤدي استخدامه الى تحفيز أداء وحدات النفط في نيجيريا إضافة الى ذلك انه يسمح للمستثمرين والمحليلين بمقارنة التقارير المالية.

١-٢-٥ أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة والبحث الحالي:

الجدول (١) اختلاف البحث الحالي عن الدراسات السابقة

ت	الدراسة	أوجه الشبه والاختلاف
١	خضير، عامر حسين، ٢٠١٦	يتقارب البحث الحالي مع بحث (خضير) في انه سلط الضوء على الجانب النظري للصناعة النفطية والمعيار الدولي (IFRS 6)، لكنه يختلف في تناوله أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية وأثرها على مؤشرات تقييم الأداء المالي فضلاً عن الاختلاف في عينة البحث والبيئة المطبقة فيها.
٢	السعدي، حسنين سعد خلف، ٢٠١٧	يتشابه مع الرسالة في عينة البحث والبيئة المطبقة فيها، ويختلف عنه في تناوله المدخل الكفوي في الجانب النظرية إضافة الى افتقاره قياس دور المعلومات الكفوية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي.
٣	Erhomosele, and Lukman, 2021	يتطابق البحث في بيان الممارسات المحاسبية (طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة)، الا انها تختلف في كونها دراسة نظرية فقط لم تتناول الجانب التطبيقي في بيان أثر كل طريقة في البيانات المالية.



٤	Augusta, and Other, 2023	يتناسق البحث الحالي مع بحث (Augusta & Other)، من خلال تركيزه على المعيار الدولي (IFRS 6)، إضافة الى المحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقييم. ويختلف معه في عينة البحث والبيئة المطبقة فضلاً عن انه يختبر أثر تطبيق المعيار على الأداء المالي للوحدات النفطية.
---	-----------------------------	--

المصدر: اعداد الباحثان

الاسهامة التي قدمها البحث الحالي: هنالك دراسات قليلة في البيئة العراقية التي تناولت مدى تأثير تبني المعيار الدولي (IFRS 6)، في البيانات المالية لشركات الاستكشاف النفطي العراقية فقط، وكيفية انعكاسها في تعزيز المحتوى المعلوماتي لها. وقد تمت الدراسة بتحليل موضوع البحث من عدة جوانب من خلال (استخدام أحدث البيانات المالية وهي بيانات سنة ٢٠٢٣ لشركة الاستكشافات النفطية، فضلاً عن تحليلها وقياسها باستخدام أحد أحدث أساليب القياس وهو (Kothari et al 2005) للتوصل الى مدى مساهمة المعيار الدولي (IFRS 6) في تعزيز المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في شركات الاستكشاف النفطي العراقية.

المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

١-٢ الصناعة النفطية:- تعد صناعة النفط واحدة من أكبر الصناعات العالمية وأكثرها أهمية، إذ انها المصدر الرئيسي للطاقة والدخل للعديد من البلدان الغنية بالموارد الطبيعية (OXFAM, 2021:10). اما في الاقتصاد العراقي فقد اكتسب النفط دوراً متعاضداً الأهمية منذ ان بدأ بتصدير النفط عام ١٩٣٤م، وتعرف الصناعة النفطية على انها استخراج الموارد غير المتجددة، والمتمثلة بعمليات استخراج النفط والغاز من الأرض و/أو البحر (AFROSAI-E, 2019:6).

١-١-٢ خصائص صناعة النفط وانعكاسها المحاسبي:- تعتبر الصناعة النفطية من أهم الصناعات عالمياً، من خلال مساهمتها في تحفيز الاقتصاد الوطني والعالمي، كما وتتميز بخصائص عديدة تختلف من بلد الى اخر، باختلاف حجم الإنتاج وتكاليف الإنتاج. ومن اهم خصائص صناعة النفط وانعكاسها المحاسبي الاتي:

(Wright, 2017:46; Lugemwa, 2018:37-38; Saptarini & Nainggolan, 2022:46-48;

Abduljabbar & Breesam, 2022:750-751; 95-94:٢٠٢٢، حسين)

١- المستوى العالي من المخاطر: تواجه الصناعة النفطية العديد من المخاطر العالية وأهمها مخاطر متعلقة بالاستكشاف، هذا النوع من المخاطر يكمن في الاموال الضخمة المنفقة ولفترة زمنية طويلة على الأنشطة المتعلقة بعملية الاستكشاف للعثور على احتياطات النفط دون التحقق من وجود النفط بكميات كبيرة لاستغلاله تجارياً أو عدم العثور عليه. وتتجلى المشكلة المحاسبية في كيفية رسملة أو حساب نفقات الاستكشاف الناجحة وغير الناجحة للتأكد من وجود النفط.

٢- طول الفترة الزمنية بين التكاليف المتكبدة والاياردات المتحققة: قد تقضي الوحدات العاملة في صناعة النفط سنوات عدة في الاستكشاف والتقييم وتطوير الحقل قبل بدء الإنتاج التجاري، ويؤثر البعد الزمني هذا في النفقات التي تعالج محاسبياً، ففي صناعة النفط لا توجد علاقة مباشرة بين تكاليف الاستكشاف التي تحدث وبين قيمة الاحتياطي المكتشف، فنشاط الوحدة النفطية يبدأ بالاستكشاف دون أي إيرادات متحققة مما ينعكس محاسبياً على اعداد التقارير المالية.



٣- ارتفاع تكاليف الاستثمار: تعد تكاليف مشاريع النفط والغاز مرتفعة للغاية، ويتميز نشاط الاستكشاف والتقييم بحاجته الى تكاليف ضخمة، وينعكس ذلك محاسبيا بكون حجم الموجودات الثابتة وتباين معدلات اندثارها يضع الوحدة الاقتصادية في مشكلة حساب تلك الموجودات للأغراض المحاسبية والضريبية.

٤- صعوبة الرقابة على نفقات الاستكشاف والتقييم: يرجع السبب في ذلك بالمبالغ التي يتم انفاقها بهذه المرحلة في منطقة معينة يصعب التنبؤ بمقدارها، وكذلك ايضا يصعب التنبؤ بأي إيرادات مترتبة على تلك النفقات المستخدمة في الاستكشاف والتقييم عن النفط، ويمكن أن يؤدي ذلك إلى تقليل الثقة في قدرة الوحدات الاقتصادية على تحقيق العوائد على الاستثمارات في الاستكشاف.

٥- تعدد الجنسيات العاملة في قطاع الصناعة النفطية: تتميز الصناعة النفطية في اختلاف الجنسيات العاملة فيها، فالانتشار الدولي لوحدات النفط يجعلها ترتبط بالعديد من القوانين الدولية التي تحكم نظم الانتاج والمحاسبة فيها، وينعكس هذا محاسبياً في خلق مشكلة في التقارير المالية من خلال النظم والقواعد المختلفة المطبقة في كل دولة.

٢-١-٢ مراحل صناعة النفط والنفقات المصاحبة لها:- تشمل صناعة النفط والغاز سلسلة من الأنشطة والفعاليات الاقتصادية والعمليات الصناعية المختلفة التي تساهم بشكل مشترك في تحويل الموارد النفطية الأساسية إلى منتجات نهائية قابلة للاستخدام (سيمان، ٢٠٢٢: ١٧). ويمكن توضيح مراحل صناعة النفط من خلال الاتي:

١- مرحلة الاستكشاف والتقييم:- تبدأ أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تزاو انشطتها في صناعة النفط والغاز بمرحلة الاستكشاف والتقييم، وقد تستغرق هذه المرحلة فترة طويلة من الزمن حتى تكتمل، لما تملكه من خطط طويلة الأجل (Wright, 2017: 10). وفي هذه المرحلة أيضاً، يتم حفر بئر استكشافي واحد أو أكثر لتحديد ما إذا كان هناك احتمال وجود النفط من عدمه (Olawuyi, 2018: 27). كما وتشمل النفقات المصاحبة لهذه المرحلة، نفقات الحصول على حقوق عقد الامتياز ونفقات الدراسات التحليلية والفنية ونفقات تحديد المناطق التي قد تتطلب الاستكشاف ونفقات استكشاف المناطق المحددة، والتي قد تحتوي على احتياطات من النفط والغاز (Horace & Others, 2007: 42).

اما التقييم فمن خلاله يقوم المهندسون في تقييم الحقل، حيث يتم حفر المزيد من الآبار التقييمية حول البئر الأصلي، ويتم جمع بيانات الآبار المختلفة والبيانات الأساسية من البئر الاصلي، والتي من خلالها يتم تحديد الاحتياطات المحتملة للنفط والغاز المكتشف وكذلك أيضاً يؤدي الى اتخاذ قرار التطوير للآبار التي تمت عليها مرحلة الاستكشاف (Pandey & others, 2020, 6-7). والنفقات المصاحبة لأنشطة التقييم تتمثل بنفقات الحصول على حقوق الاستكشاف ونفقات المسح الجيولوجي والجيوفيزيائي والجيوكيميائي والطوبوغرافي ونفقات التحقق بجيولوجيا تحت سطح الأرض، بما في ذلك الحفر الاستكشافي للآبار ونفقات تهيئة موقع الحفر لغرض الاستكشاف ونفقات دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد المعدنية (Bala, 2013: 13-14).

٢- مرحلة الحفر والتطوير:- يتطلب استخراج النفط والغاز من تحت سطح الأرض وصولاً إلى المورد عدة خطوات، ويعد الحفر الخطوة الوحيدة في هذا الاتجاه، في هذه الخطوة واستناداً الى نتائج الاستكشاف والتقييم التي تم من خلالها تحديد منطقة الحفر، يتم وضع المعدات على سطح موقع الحفر، لإمكانية الوصول إلى المعادن والسوائل الموجودة تحت سطح الأرض. وتعد مرحلة حفر الآبار من المراحل الأعلى كلفة كون المعدات المستخدمة بعملية الحفر تكون ضخمة وذات مبالغ عالية (Fanchi &)



171-137:Christiansen,2017). والنفقات المصاحبة لهذه المرحلة تشمل نفقات معدات حفر وتطوير البئر ونفقات معدات الأكام المنزلة التي تسمح بالتحكم في الإنتاج من مناطق متعددة ونفقات معدات تطوير البئر ونفقات أجهزة قياس الضغط ودرجة حرارة البئر ونفقات المواد العازلة والمواد الكيميائية (Kaiser,2021:1261).

٣- **مرحلة الإنتاج:-** تبدأ هذه المرحلة بعد التأكد من وجود النفط بكميات تجارية من خلال الاعتماد على بيانات نتائج مرحلة الاستكشاف والتقييم ومرحلة الحفر (Balossino,2020:7-8). اما النفقات المصاحبة لهذه المرحلة فهي نفقات محطات عزل الغاز عن النفط ونفقات الصيانة ونفقات المواد واللوازم المستخدمة في عملية الإنتاج ونفقات التخزين ونفقات نقل النفط الى موانئ التصدير ونفقات الضرائب على الإنتاج (Horace & Others,2007:42).

٤- **مرحلة الإقفال:-** يعد الإقفال المرحلة الأخيرة من أنشطة الصناعة النفطية، ويتم خلالها تفكيك وإزالة معدات الإنتاج لإعادة تأهيل المنطقة، استعداداً لنضوب المورد النفطي، اما النفقات المصاحبة لهذه المرحلة فهي نفقات تفكيك وإزالة معدات الإنتاج ونفقات المراقبة المستمرة للموقع بعد الإقفال (Olawuyi,2018:29).

ويرى الباحث في ختام هذه المراحل، ان كل مرحلة من مراحل الصناعة النفطية تتميز عن غيرها، وذلك من خلال التقنيات والنفقات والمشاكل المحاسبية التي تصاحب كل مرحلة. بالإضافة الى ذلك ان كل مرحلة تعد مفتاح للمرحلة الأخرى، فمخرجات المرحلة الأولى تعد وتعتمد كمدخلات للمرحلة الثانية، وتتكامل هذه المراحل فيما بينها وصولاً للمنتجات المراد الحصول عليها. وفي نفس الوقت يؤكد الباحث على ضرورة استخدام المعايير الدولية الخاصة بالصناعة النفطية خاصة مرحلة الاستكشاف والتقييم والمتمثلة بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 6)، لمواجهة التحديات واعداد التقارير المالية التي من شأنها تبين نتائج النشاط الحقيقية وتمكن المستخدمين لهذه التقارير من المقارنة بين الوحدات الاقتصادية من نفس القطاع واتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

٢-١-٣ الممارسات والإجراءات المحاسبية في صناعة النفط:- محاسبة النفط لها بعض الخصوصية التي تنسجم مع طبيعة

نشاطها، فيتم استخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفقاتها، واهم هذه الطرق:

٢-١-٣-١ **طريقة التكلفة الكلية:-** في ظل هذه الطريقة يتم رسملة جميع النفقات الخاصة باستكشاف وتقييم الابار للحصول على الاحتياطات وتطويرها بغض النظر سواء كانت هذه الابار منتجة او غير منتجة (PWC,2017:15). ووفقا لهذا المنطق، تسمح هذه الطريقة للوحدات العاملة في القطاع النفطي برسملة جميع نفقات الاستكشاف والتقييم الناجحة وغير الناجحة وإطفائها على مراكز الإنتاج كجزء من تكاليف صناعة النفط والغاز (Wright,2017:237).

٢-١-٣-٢ **طريقة المجهودات الناجحة:-** بموجب طريقة المجهودات الناجحة، تتم رسملة التكاليف التي يمكن تخصيصها للاستكشافات الناجحة فقط، أي ان هذه الطريقة تعتمد في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم على النتائج النهائية للمشروع (Comfort & Cephas Imuentinyan,2023:193-195). أذ ان تكاليف الاستكشاف والتقييم للإبار الناجحة تعتبر مصاريف رأسمالية وتظهر في قائمة المركز المالي كأصول غير متداولة، ولكنها تعتبر مصاريف إيرادية وتظهر بقائمة الدخل كمصروف عندما تكون الابار لا تحتوي على احتياطات بكميات كافية لاستغلالها تجارياً (Legemwa,2018:53).

٢.٢ **تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، والخاص في القطاع النفطي:-** أدت الحاجة الى التوحيد في اعداد وعرض البيانات المالية الى اصدار المعيار الدولي (IFRS 6)، الخاص ب "استكشافات وتقييم الموارد المعدنية" (Ahmed & Others,2018:10).



ولأسباب أهمها كان بعدم وجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية تتناول على وجه التحديد استكشاف وتقويم الموارد المعدنية، والتي تم استبعادها من نطاق معيار المحاسبة الدولي (IAS 38). إضافة الى ذلك، كانت الممارسات المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقويم بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً متنوعة تماماً، وغالباً ما كانت تختلف عن الممارسات في القطاعات الأخرى بالنسبة للعناصر التي يمكن اعتبارها مماثلة. كما تمثل نفقات الاستكشاف والتقويم تكلفة كبيرة على الوحدات العاملة في الأنشطة الاستخراجية (IFRS Standards,2023:870).

ويتم قياس موجودات الاستكشاف والتقويم وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6، بالتكلفة عند الاعتراف، اما بعد الاعتراف فيتم استخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 38)، ويجب أن يكون النموذج المختار متسقاً مع كيفية تصنيف الوحدة لموجودات الاستكشاف والتقويم. (IFRS Foundation, IFRS 6, 2023:269).

ويتم الإفصاح عن ذلك بتصنيف نفقات الاستكشاف والتقويم التي يتم رسملتها كموجودات غير متداولة في قائمة المركز المالي، الى موجودات ملموسة وغير ملموسة، فالملموسة منها مثل (المركبات وأجهزة الحفر)، وغير الملموسة مثل (حقوق الحفر الاستكشافي) (Poswal & Chauhan,2021:401). إضافة الى ذلك، يتم الكشف عن السياسة المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقويم وكيفية الاعتراف بهذه النفقات كموجودات. وكذلك الإفصاح عن مبالغ الموجودات والمطلوبات والاياردات والمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن استكشاف وتقويم المصادر الطبيعية (KS,2008:8).

ويلحظ الباحث ان نشاط الصناعة النفطية نشاط ذو نطاق واسع أي دولي، ونتيجة لذلك فان المعيار الدولي (IFRS 6)، جاء نتيجة للحاجة الدولية الملحة لمعيار محاسبي مقبول دولياً يقضي على مشكلة إعداد التقارير المالية بصيغ مختلفة والتي سببها الممارسات المحاسبية المختلفة، وإدخال التحسينات على الممارسات المحاسبية في أنشطة الصناعة النفطية، وكذلك للحد من التنوع المحاسبي بين الدول وتسهيل حركة رؤوس الأموال والتكامل بين الأسواق العالمية.

٣.٢ دور معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6) في تعزيز المحتوى المعلوماتي للقوائم المالي:- تعبر المعلومات المحاسبية عن نتائج اعمال الوحدة الاقتصادية وتنتشر على شكل قوائم مالية، لذلك تعد تلك المعلومات هي المصدر الرئيسي للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم واختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة (السالم وعمر، ٢٠٢٠:340). وعلى مستوى تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) ، وكونها تمثل مؤشراً ومرشداً للمحاسبين في اتباع ما تناولته تلك المعايير وفي المجالات التي تتضمنها طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية فتطبيقها يساعد على زيادة قدرة الإدارة والمستخدمين الآخرين في تحديد الاختيارات الاستثمارية الأفضل، مما يساهم في زيادة كفاءة الاستثمار (النجار، ٢٠١٦:50). ومن ضمن هذه المعايير الدولية، معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، هو معيار متخصص بنفقات الاستكشاف والتقويم في القطاعات الاستخراجية. ويعد تبنيه أمراً ضرورياً للوحدات العاملة في هذا القطاع، كونه يؤدي الى اعداد تقارير مالية دقيقة عن الأداء المالي للوحدة الاقتصادية تعزز من ثقة المستثمرين (Augusta & Others,2023:65-66)، والمحليلين ويساهم في جذب المزيد من الاستثمارات سواء كانت محلية او دولية (Abdo,2016:11).



المحور الثالث: الجانب التطبيقي للبحث

٣-١ نبذة تعريفية حول شركة الاستكشافات النفطية عينة البحث:- في عام ١٩٦٤ تم تأسيس شركة النفط الوطنية (INOC) وكان الهدف منها استكشاف حقول نفطية جديدة واستثمارها وطنياً. وفي عام ١٩٧٠، أسست (المؤسسة العامة لاستكشاف النفط والغاز)، لتنفيذ اعمال الاستكشاف بما فيها اعمال (المسح، المعالجة والتفسير)، كما واعدت تسميتها عام ١٩٨٧ ب (شركة الاستكشافات النفطية)، مستقلة ماليا وإداريا وفنياً، هدفها المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني في مجال قطاع النفط والغاز (<https://www.oec.oil.gov.iq>).

٣-٢ الآلية المتبعة من قبل عينة البحث في التعامل مع نفقات الاستكشاف والتقييم:- تتبع شركة الاستكشافات النفطية العراقية النظام المحاسبي الموحد لأعداد القوائم المالية وفقاً لدليل حسابات خاص بنشاط باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. ويتم ذلك بموجب (الطريقة الإيرادية)، التي تعامل هذه النفقات على انها نفقات إيرادية مؤجلة كما ورد في الدليل المحاسبي المرقم ب (١١٨)، وحساب نفقات استكشاف ومسح المرقم ب (١١٨٣)، كما ويتم إطفاء هذه المصروفات بنسبة (١٠٪) سنوياً تخصم من الموجود مباشرة المتمثل بالمورد المعدني.

وبناءً على ما تقدم، هنالك ملاحظات حول المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق النظام المحاسبي الموحد في الشركة، ويمكن تلخيصها بالآتي:

١- ان ما تتبعه شركة الاستكشافات النفطية في تسجيل نفقات الاستكشاف والتقييم وفقاً للنظام المحاسبي الموحد لا يتوافق مع الطرق المحاسبية المعتمدة في الصناعة النفطية المتمثلة بطريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة التي لم تؤخذ بنظر الاعتبار عند تصميم النظام المحاسبي الموحد الخاص بالصناعات الاستخراجية.

٢- وفقاً للنظام المحاسبي الموحد فإن كافة النفقات الخاصة بالاستكشاف والتقييم ترحل الى قائمة الدخل سواء كانت نتائج هذه المرحلة ناجحة او فاشلة، مما ينتج عن ذلك أثر ذات طابع سلبي على صحة وعدالة المركز المالي والأداء المالي لشركة الاستكشافات وللوحدات الاقتصادية النفطية العراقية الأخرى.

٣- ان اعتبار نفقات الاستكشاف والتقييم نفقات إيرادية مؤجلة يؤدي الى زيادة أرباح الشركة في فترة الانفاق مما يعني عدم إظهار العلاقة السببية بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها، وهذا بحد ذاته منافي وغير منسجم مع المبدأ المحاسبي مقابلة الإيرادات مع المصروفات والمؤدي بدوره الى التأثير السلبي على جودة ومنفعة التقارير المالية لشركة الاستكشافات وللوحدات الاقتصادية النفطية ومستخدميها.

٤- ان الأساس المتبع في إطفاء نفقات الاستكشاف والتقييم بنسبة (١٠٪)، سنوياً والتي تخصم من الموجود، أساس غير منطقي كون هنالك ابار نفطية في العراق مستمرة بالإنتاج لأكثر من سنة.

ونتيجة لما ذكر من ملاحظات حول المعالجة المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم وفق النظام المحاسبي الموحد، سيتم تطبيق المعيار الدولي (IFRS 6)، والخاص باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية وبيان أثره على تعزيز المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية عينة البحث.

٣-٣ تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، في شركة الاستكشافات النفطية وقياس انعكاسه في تعزيز المحتوى المعلوماتي لبياناتها المالية



٣-٣-١ تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، في بيانات شركة الاستكشافات النفطية عينة البحث في ضوء ما تقدم من الطرق المتبعة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم، سوف يتم اعتماد قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وتحليلهما، لبيان أثر كل طريقة في المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية وكالاتي:

الجدول (٢) قائمة المركز المالي لشركة الاستكشافات النفطية كما في ٣١/١٢/٢٠٢٣ وفق النظام المحاسبي الموحد وIFRS6

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ وفق النظام المحاسبي الموحد (قبل التعديل)	المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية (بعد التعديل)	المبلغ وفق طريقة المجهودات الناجحة (بعد التعديل)
١	الموجودات			
	الموجودات الثابتة			
١١	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	63,117,111,135	63,117,111,135	63,117,111,135
١١٨	النفقات الايرادية المؤجلة	1,283,047,144	1,283,047,144	1,283,047,144
١١٩	نفقات الاستكشاف والتقييم	—	1,587,658,223,695 ^(١)	128,124,018,915 ^(١)
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	3,034,669,620	3,034,669,620	3,034,669,620
	مجموع الموجودات الثابتة	٦٧,٤٣٤,٨٢٧,٨٩٩	1,655,093,051,594 ^(٢)	195,558,846,814 ^(٢)
	الموجودات المتداولة			
١٣	المخزون (بالكلفة)	27,706,822,818	27,706,822,818	27,706,822,818
١٣٨	اعتمادات مستندية لشراء مواد	—	—	—
١٦	المدينون	903,157,599,778	903,157,599,778	903,157,599,778
١٨	النقد	346,431,451,410	346,431,451,410	346,431,451,410
	مجموع الموجودات المتداولة	1,277,295,874,006	1,277,295,874,006	1,277,295,874,006
	مجموع الموجودات	١,٣٤٤,٧٣٠,٧٠١,٩٠٥	2,932,388,925,600 ^(٢)	1,472,854,720,820 ^(٢)
٢	مصادر التمويل			
	مصادر التمويل طويلة الاجل			
٢١	راس المال	83,963,134	83,963,134	83,963,134
٢٢	الاحتياطيات	٨٩٩,٦٥٣,٨٠٤,٠٧٣	2,487,312,027,768 ^(٤)	1,027,777,822,988 ^(١٠)
٢٣	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	129,469,668	129,469,668	129,469,668
	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	٨٩٩,٨١٧,٢٣٦,٨٧٥	2,487,525,460,570 ^(٤)	1,027,991,255,790 ^(١١)
	مصادر التمويل قصيرة الاجل			
٢٦	الدائنون	444,863,465,030	444,863,465,030	444,863,465,030
	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	444,863,465,030	444,863,465,030	444,863,465,030
	مجموع مصادر التمويل	١,٣٤٤,٧٣٠,٧٠١,٩٠٥	2,932,388,925,600 ^(٢)	1,472,854,720,820 ^(١٢)

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى القوائم المالية لشركة الاستكشافات النفطية

الجدول (٣) قائمة الدخل لشركة الاستكشافات النفطية كما في ٣١/١٢/٢٠٢٣ وفق النظام المحاسبي الموحد و IFRS 6

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ وفق النظام المحاسبي الموحد (قبل التعديل)	المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية (بعد التعديل)	المبلغ وفق طريقة المجهودات الناجحة (بعد التعديل)
٤٥-٤١	ايراد النشاط الجاري	256055859813	256,055,859,813	256,055,859,813
	ينزل كلفة النشاط الجاري			
٥	كافة الانتاج	152,172,700,742	25,858,907,338 ^(١)	50,237,469,465 ^(١١)
٦	كافة الخدمات الانتاجية	21,068,377,678	3,580,177,151 ^(١)	6,955,399,852 ^(١٢)



57,192,869,317 ^(١٣)	29,439,084,489 ⁽³⁾	173,241,078,420	صافي كلفة النشاط الجاري
198,862,990,496 ^(١٤)	226,616,775,324 ^(٤)	82,814,781,393	فائض الإنتاج والمتاجرة
86,558,618	86,558,618	86,558,618	٤٦ يضاف: فوائد أراضى زراعية
5,721,461,407 ^(١٥)	2,945,027,724 ^(٥)	17,330,694,474	٨ خفض: كلفة الخدمات الإدارية والتدريبية
193,228,087,707 ^(١٦)	223,758,306,218 ^(٦)	65,570,645,537	فائض (العمليات الجارية)
			تضاف: الإيرادات التحويلية الأخرى
129,261,428	129,261,428	129,261,428	٤٨ الإيرادات التحويلية
234,486,890	234,486,890	234,486,890	٤٩ الإيرادات الأخرى
363,748,318	363,748,318	363,748,318	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى
			تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى
1,599,416,865 ^(١٧)	1,595,129,683 ^(٧)	1,617,343,060	٣٨ المصروفات التحويلية
34,680,669,893 ^(١٨)	34,573,371,806 ^(٨)	35,129,320,443	٣٩ مصروفات الأخرى
36,280,086,758 ^(١٩)	36,168,501,489 ^(٩)	36,746,663,503	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى
157,311,749,267 ^(٢٠)	187,953,553,047 ^(١٠)	29,187,730,352	فائض النشاط الإجمالي

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى القوائم المالية لشركة الاستكشافات النفطية

٣-١-١ قائمة المركز المالي:- يتبين من الجدول (٢)، أعلاه، بان

١- مستوى مبلغ مجموع الموجودات الثابتة وفق النظام المحاسبي الموحد قد بلغ (67,434,827,899)، وهو منخفض نسبياً مقارنة مع المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية البالغ (1,655,093,051,594)^(٢)، والمجهودات الناجحة (195,558,846,814)^(٨)، ويرجع السبب في ذلك بان النظام المحاسبي الموحد لا يظهر حساب نفقات الاستكشاف والتقييم في قائمة المركز المالي مما أدى الى انخفاض مستوى حساب مجموع الموجودات الثابتة وحساب مجموع الموجودات ذات الصلة به عكس طريقة التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة التي تنص على اظهار الحساب الخاص بنفقات الاستكشاف والتقييم في القائمة المذكورة انفا مما أدى الى ارتفاع مستوى مبلغ مجموع الموجودات الثابتة لكلا الطريقتين وبأرقام متفاوتة، اذ بلغ وفق التكلفة الكلية (1,587,658,223,695)^(١)، يليه وفق المجهودات الناجحة البالغ (128,124,018,915)^(٧)، ويأتي السبب في ذلك بان كل طريقة تنص على اظهار نفقات الاستكشاف والتقييم بحجم معين في قائمة المركز المالي وبدوره أدى الى ارتفاع مجموع الموجودات الذي بلغ (2,932,388,925,600)^(٣)، وفق التكلفة الكلية و(1,472,854,720,820)^(٩)، للأخير.

٢- وفي نفس الاتجاه بما يتعلق بحساب الاحتياطات، فظهر المبلغ وفق النظام المحاسبي الموحد بمستوى اقل من مستويات الطريقتين الأخرى، كون النظام المحاسبي لم يظهر الحساب الخاص بنفقات الاستكشاف والتقييم في جانب الموجودات فلا بد من عدم إضافة أي مبلغ في الجانب المقابل المتمثل بالاحتياطات تحت بند المطلوبات، مما أدى الى اظهار مبلغ الاحتياطات بمستوى اقل مقارنة مع كلتا الطريقتين، اذ بلغ (899,653,804,073)، و(2,487,312,027,768)^(٤)، للتكلفة الكلية، و(1,027,777,822,988)^(١٠)، للمجهودات الناجحة، وبما ان طريقة المجهودات الناجحة تظهر جزء من النفقات الخاصة بالاستكشاف والتقييم في جانب الموجودات، فان مستوى مبلغ الاحتياطات يزيد بنفس مستوى مبلغ جانب الموجودات، مما يظهر مستوى منخفض عن مستوى مبلغ الاحتياطات وفق طريقة التكلفة الكلية.

٣- اما مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل البالغة (899,867,236,875)، فهي تتأثر بتأثر مستوى مبلغ الاحتياطات في جانب المطلوبات، فيلاحظ انها ذات مستوى منخفض وفقاً للنظام المحاسبي الموحد نتيجة لعدم رسملة نفقات الاستكشاف والتقييم عكس طريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة التي يلاحظ ارتفاع مستوى مبلغ مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل وذلك جاء بعد رسملة نفقات الاستكشاف والتقييم مما أثر بدوره على الاحتياطات ومن ثم على مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل. كما ونجد ان مستوى مبلغ



مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل وفق طريقة التكلفة الكلية البالغة (2,487,525,460,570)^(٥)، اعلى مستوى من طريقة المجهودات الناجحة ذي المبلغ (1,027,991,258,790)^(١١)، ويرجع الى ذلك بنفس الأسباب المذكورة انفا.

٤- وبما يخص مجموع مصادر التمويل فهي تحصيل حاصل للنتائج المترتبة على الحسابات ذات العلاقة وبنفس الأسباب التي أدت الى انخفاض مستويات مبالغها وفق النظام المحاسبي الموحد عن كلا الطريقتين وارتفاع طريقة التكلفة الكلية عن المجهودات الناجحة.

٣-١-٢ قائمة الدخل:- بعد عرض قائمة الدخل في الجدول رقم (٣)، أعلاه تبين الاتي:

١- ان مستوى كل من كلفة الإنتاج البالغ (152,172,700,742)، وكلفة الخدمات الإنتاجية (21,068,377,678)، وفقا للنظام المحاسبي الموحد قد ظهر بأعلى المستويات مقارنة مع مستوى مبلغهما وفق طريقة التكلفة الكلية الذي بلغ (25,858,907,338)^(١١) لكلف الإنتاج، و(3,580,177,151)^(٢) لكلف الخدمات الإنتاجية، و(50,237,469,465)^(١١) و(6,955,399,852)^(١٢) على التوالي وفقاً للمجهودات الناجحة.

٢- أدى الارتفاع الموضح في فقرة (١)، الى الزيادة الملحوظة في صافي كلفة النشاط الجاري الذي بلغ وفق النظام (173,241,078,420) الذي اخذ على عاتقه خفض مستوى فائض الإنتاج والمتاجرة البالغ (82,814,781,393)، ويرجع السبب في ذلك ان النظام المحاسبي الموحد يعامل نفقات الاستكشاف والتقويم على انها نفقات ايرادية ويؤبها جميعها في قائمة الدخل، عكس طريقتي التكلفة الكلية والمجهودات الناجحة اللتان تنصان على رسملة نفقات الاستكشاف والتقويم جميعها او جزء منها حسب ما تنص عليه كل طريقة، وعليه فان مستوى حجم مبالغ الحسابين المذكورين وفق طريقة التكلفة الكلية قد انخفض بمستوى عالي جدا، كون هذا الانخفاض جاء بسبب رسملة كافة نفقات الاستكشاف والتقويم وتخفيضهما بنفس المستوى المرسل مما أدى الى خفض مستوى مبلغ صافي كلفة النشاط الجاري البالغ (29,439,084,489)^(٣)، صاحبه ارتفاع بمستوى مبلغ فائض الإنتاج والمتاجرة البالغ (226,616,775,324)^(٤). ووفقاً لطريقة المجهودات الناجحة الذي من خلاله ارتفع مستوى مبلغ فائض الإنتاج والمتاجرة بشكل كبير اذ بلغ (198,862,990,496)^(1٤)، بسبب انخفاض صافي كلفة النشاط الجاري البالغة (57,192,869,317)^(1٣)، والسبب في ذلك هو رسملة جزء من نفقات الاستكشاف والتقويم المنتجة منها اما الجزء المتبقي فيرحل كمصرف الى قائمة الدخل ضمن الحسابات المعنية.

٣- وبنفس الأسباب المذكورة في الفقرة (٢)، فيلاحظ ارتفاع كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد بأعلى مستوياتها والبالغة (17,330,694,474)، مقارنة مع المبلغ وفق طريقة المجهودات الناجحة البالغ (5,721,461,407)^(١٥)، يليها المبلغ وفق طريقة التكلفة الكلية الظاهر بأدنى مستوياتها والبالغ (2,945,027,724)^(٥)، وكذلك يظهر مستوى المبلغ المذكور وفق طريقة التكلفة الكلية اقل عما هو عليه وفق طريقة المجهودات الناجحة والنظام المحاسبي الموحد.

٤- اما بالنسبة لحساب فائض (العمليات الجارية)، فنراه وفق طريقة التكلفة الكلية بأعلى مستوياته من المستويات وفق طريقة المجهودات الناجحة والنظام المحاسبي الموحد، وذلك بسبب انخفاض مستوى مبالغ التكاليف ذات العلاقة بعد رسملتها، الامر الذي جعل مستوى مبلغ فائض العمليات الجارية يظهر بأعلى مستوياته اذ بلغ (223,758,306,218)^(٦)، مقارنة مع طريقة المجهودات الناجحة البالغ (193,228,087,707)^(1٦)، التي ترسل جزء من النفقات مما يؤدي الى اظهار مستوى مبلغ الحساب المذكور بأقل مما هو عليه وفق طريقة التكلفة الكلية واكبر مما هو عليه وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد.



٥- فيما يخص المصروفات التحويلية والأخرى وناتج مجموعهما البالغة (36,746,663,503) للنظام الموحد، و (36,168,501,489) ^(٩)، يليه (36,280,086,758) ^(٩) للمجهودات الناجحة، فنفس الأسباب المذكورة في الارتفاع والانخفاض.

٦- وفي النهاية ولما تم ذكره من أسباب الارتفاع والانخفاض بين مستويات مبالغ الحسابات فيكون تأثيره النهائي على فائض النشاط الإجمالي الذي ظهر بأعلى مستوياته وفق طريقة التكلفة الكلية اذ بلغ (187,953,553,047) ^(١٠)، نتيجة انخفاض التكاليف ذات العلاقة، يليه المستوى الآخر في الارتفاع وفق طريقة المجهودات الناجحة البالغ (157,311,749,267) ^(١٠)، لكنه بمستوى اقل من طريقة التكلفة الكلية، اما وفق طريقة النظام المحاسبي الموحد الذي بلغ (29,187,730,352)، فقد ظهر بمستوى منخفض جدا نتيجة حجم التكاليف الكبيرة في قائمة الدخل الذي بدوره أدى الى خفض مستوى فائض النشاط الإجمالي.

وبعد عرض القوائم المالية وتطبيق الطرق الخاصة بمعالجة نفقات الاستكشاف والتقييم على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، يجد الباحث بان طريقة المجهودات الناجحة تعد انسب الطرق في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم ويرجع السبب في ذلك الى ان هذه الطريقة من اكثر الطرق موضوعية، فأنها تقوم بتحديد التكاليف التي من خلالها يتحقق ايراداً مستقبلي وتقوم برسملتها كموجود، كما وتقوم بتحديد التكاليف التي لم ينتج عنها منافع مستقبلية واعتبارها مصروف، الامر الذي يبين ان هذه الطريقة تتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية كون اتباعها يؤدي الى المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، مما يسمح بتخصيص الموارد بطريقة تعكس الأداء الفعلي للمشاريع. وبما ان العراق من الدول الغنية بالموارد الهيدروكربونية، فيعد جاذبا للوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع النفطي مثل شركتي (Shell و BP)، اللتان تتبعان طريقة المجهودات الناجحة في معالجة نفقات الاستكشاف والتقييم في العراق فمن الضروري توحيد المعالجة معهما.

٣-٤ قياس دور (IFRS 6)، في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية للشركات النفطية العراقية

٣-٤-١ استعمال انموذج (Kothari et al,2005) لقياس دور (IFRS 6)، في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للبيانات

المالية في الشركات النفطية العراقية

في هذا البحث ومن اجل قياس دور (IFRS 6)، في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للبيانات المالية لشركة الاستكشافات النفطية عينة البحث، تم الاعتماد على انموذج (Kothari et al,2005)، والذي يعتبر امتداد لنموذجي (Jones,1991)، و Jones المعدل (Dechow et al,1995)، والذي تم صياغته بعد اثبات القصور في كلا النموذجين المذكورين انفاً ومحاولة التخفيف منها. ويطلق عليه انموذج الاستحقاقات الاختيارية المعدلة بالأداء، حيث يقوم بربط المستحقات بأداء الوحدة الاقتصادية وقد قام بتضمين عنصر جديد للمعادلة (ROA) وهو العائد على الأصول. هذا الانموذج يعتمد على تقييم جودة البيانات المالية من خلال تحليل العلاقة بين قيم المستحقات الاختيارية وممارسة إدارة الأرباح، اذ ترتبط زيادة قيم المستحقات الاختيارية بزيادة ممارسة إدارة الأرباح مؤدية الى انخفاض جودة البيانات المالية والعكس صحيح. ويمكن تمثيله من خلال المعادلة الاتية

(Jasim & Ibrahim,2023:10):

$$TAit = \alpha_0 + \alpha_1(1/Ait - 1) + \alpha_2 \Delta REVit + \alpha_3 PPEit + \alpha_4 ROAit \text{ (or } it - 1) + \alpha it$$



حيث ان

Tait: المستحقات الكلية في السنة t للوحدة الاقتصادية i .

ΔREV_{it} : التغيير في الايرادات i في السنة t للوحدة الاقتصادية i .

PPE_{it}: الآلات والمعدات والمباني.

$A_{i,t-1}$: اجمالي الموجودات في السنة $t-1$ للوحدة الاقتصادية i .

ROA_{it}: معدل العائد على الموجودات.

ait: الخطأ العشوائي.

٣-٤-٢ خطوات تطبيق انموذج (Kothari et al,2005) للقياس: لتطبيق خطوات القياس لابد من استخراج قيم متغيرات المعادلات
لقد تم استخدام بيانات شركة الاستكشافات النفطية عينة البحث لسنتي (٢٠٢٢-٢٠٢٣)، وذلك لغرض استخراج قيم المتغيرات كونها
تتطلب سنة حالية وسنة سابقة، بالإضافة الى تقسيم سنة (٢٠٢٣)، الى أربع فترات مختلفة، لأجراء العملية الحسابية الخاصة بتطبيق
الانموذج. ولقد تم استخراج القيم وكالاتي:

الجدول (٤) قيم متغيرات المعادلات لأنموذج (Kothari et al,2005)، وفق النظام المحاسبي الموحد

وفق النظام المحاسبي الموحد										
السنة	ΔCA_{it}	ΔCL_{it}	$\Delta Cash_{it}$	$\Delta Debt_{it}$	Dep_{it}	$A_{i,t-1}$	ΔREV_{it}	ΔREC_{it}	PPE_{it}	ROA_{it}
Q1	12,383,703,338	611,358,539	11,677,858,725	611,358,539	12,008,741,825	195,900,879,885	5,724,358,984	24,363,683,446	10,115,224,185	0.003,303,353
Q2	16,511,604,450	815,144,719	15,570,478,300	815,144,719	16,011,655,767	261,201,173,180	7,632,478,645	32,484,911,261	13,486,965,580	0.004,404,471
Q3	24,767,406,675	1,222,717,078	23,355,717,450	1,222,717,078	24,017,483,650	391,801,759,770	11,448,717,968	48,727,366,892	20,230,448,370	0.006,606,706
Q4	28,895,307,788	1,426,503,258	27,248,337,025	1,426,503,258	28,020,397,592	457,102,053,065	13,356,837,629	56,848,594,707	23,602,189,765	0.007,707,824

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى البيانات المالية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد ومعالجتها ببرنامج Excel



الجدول (٥) قيم متغيرات المعادلات لأنموذج (Kothari et al,2005)، وفق طريقة المجهودات الناجحة

وفق طريقة المجهودات الناجحة										
السنة	$\Delta CA_{i,t}$	$\Delta CL_{i,t}$	$\Delta Cash_{i,t}$	$\Delta Debt_{i,t}$	$Dep_{i,t}$	$A_{i,t-1}$	$\Delta REV_{i,t}$	$\Delta REC_{i,t}$	$PPE_{i,t}$	$ROA_{i,t}$
Q1	12,383,703,338	611,358,539	11,677,858,725	611,358,539	2,641,014,929	215,163,892,815	5,724,358,984	24,363,683,446	29,333,827,022	٠,٠٧٦,٠٢٠,٠٠٤
Q2	16,511,604,450	815,144,719	15,570,478,300	815,144,719	3,521,353,239	286,885,190,420	7,632,478,645	32,484,911,261	39,111,769,363	٦٨,٢٧٠,٠٠٣,٠٠٠
Q3	24,767,406,675	1,222,717,078	23,355,717,450	1,222,717,078	5,282,029,885	430,327,785,629	11,448,717,968	48,727,366,892	58,667,654,044	٥٢,٤١٠,٠٠٧٩,٠٠٠
Q4	28,895,307,788	1,426,503,258	27,248,337,025	1,426,503,258	6,162,368,168	502,049,083,234	13,356,837,629	56,848,594,707	68,445,596,385	٤٤,٤٨٠,٠٠٩٣,٠٠٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى البيانات المالية وفقاً لطريقة المجهودات الناجحة ومعالجتها ببرنامج Exce

الخطوة الأولى: حساب المستحقات الكلية

الجدول (٦) المستحقات الكلية وفق النظام المحاسبي الموحد

Quarter	$DEP_{i,t}$	$\Delta Debt_{i,t} -$	$\Delta CL_{i,t} +$	$\Delta Cash_{i,t} -$	$\Delta CA_{i,t} -$	$TA_{i,t} =$
Q1	12,008,741,825	-611,358,539	-611,358,539	-11,677,858,725	12,383,703,338	12,052,820,238
Q2	16,011,655,767	-815,144,719	-815,144,719	-15,570,478,300	16,511,604,450	16,070,426,983
Q3	24,017,483,650	-1,222,717,078	-1,222,717,078	-23,355,717,450	24,767,406,675	24,105,640,475
Q4	28,020,397,592	-1,426,503,258	-1,426,503,258	-27,248,337,025	28,895,307,788	28,123,247,221
الوسط الحسابي	20,088,033,729					
الانحراف المعياري	7,335,112,806					

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى مخرجات الجدول (٤) ومعالجتها ببرنامج Excel

الجدول (٧) المستحقات الكلية وفق طريقة المجهودات الناجحة

Quarter	$DEP_{i,t}$	$\Delta Debt_{i,t} -$	$\Delta CL_{i,t} +$	$\Delta Cash_{i,t} -$	$\Delta CA_{i,t} -$	$TA_{i,t} =$
Q1	2,641,014,929	-611,358,539	-611,358,539	-11,677,858,725	12,383,703,338	21,420,547,134
Q2	3,521,353,239	-815,144,719	-815,144,719	-15,570,478,300	16,511,604,450	28,560,729,511



42,841,094,267	24,767,406,675	-23,355,717,450	-1,222,717,078	-1,222,717,078	5,282,029,885	Q3
24,159,442,878	28,895,307,788	-27,248,337,025	-1,426,503,258	-1,426,503,258	6,162,368,168	Q4
29,245,453,447						الوسط الحسابي
9,529,025,107						الانحراف المعياري

المصدر: اعداد الباحثان بالاستناد الى مخرجات الجدول (٥) ومعالجتها ببرنامج Excel

نلاحظ من الجدول (٦)، أعلاه أن متوسط المستحقات الكلية خلال فترة البحث وفق النظام المحاسبي الموحد قد سجل قيمة موجبة حيث بلغت (20,088,033,729) وبلغت قيمة الانحراف المعياري (7,335,112,806). بالمقابل بلغ متوسط المستحقات الكلية في الجدول (٧)، وفق طريقة المجهودات الناجحة قيمة (29,245,453,447)، يليه الانحراف المعياري الذي بلغ (9,529,025,107)، وتنعكس هذه الأرقام الموجبة تجانس البيانات قيد الدراسة.

الخطوة الثانية: التحقق من شروط المربعات الصغرى في انموذج قياس ممارسات إدارة الأرباح (Kothari et al,2005)
أ- الازدواج الخطي بين متغيرات نموذج القياس (Kothari et al,2005) وفق النظام المحاسبي الموحد وطريقة المجهودات الناجحة يبينه الجدول (٨)، وكالاتي:

الجدول (٨) نتائج اختبار معاملات التضخم بين متغيرات نموذج القياس (Kothari et al,2005)، وفق النظام المحاسبي الموحد وطريقة المجهودات الناجحة

متغيرات الانموذج	VIF وفق النظام المحاسبي الموحد	VIF وفق طريقة المجهودات الناجحة
$1/A_{i,t-1}$	٢.٦١٣	٦.٢٧١
$(REV-REC)/A_{i,t-1}$	٢.٩٤٦	٥.٨٣٨
$PPE_{i,t}/A_{i,t-1}$	١.٣٣٣	١.٢٠٠
$ROA_{i,t}$	٠.٩١٢	٠.٦١٧

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v.27

يتبين من الجدول أعلاه أن معاملات التضخم لجميع المتغيرات كانت أقل من ١٠، مما يدل على عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي بين المتغيرات المكونة لنموذج القياس (Kothari et al,2005)، وفق النظام المحاسبي الموحد وطريقة المجهودات الناجحة.

ب- اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبواقي (Normality test)

تم اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي لبواقي نموذج قياس ممارسات إدارة الأرباح (Kothari et al,2005)، بالاعتماد على اختبار (Shapiro-Wilk test)، وكانت النتائج كالاتي:

الجدول (٩) نتائج اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي لبواقي نموذج (Kothari et al,2005)

بواقي نموذج القياس كوثاري	Shapiro-Wilk	p-value
وفق النظام المحاسبي الموحد	٠.٩٧٢	٠.٨٥٠
وفق طريقة المجهودات	١.١٨٤	١.٠٢٦

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v.27

نلاحظ من الجدول (٩)، أعلاه أن نسبة الاحتمال لبواقي نموذج القياس (Kothari et al,2005)، وفق النظام المحاسبي الموحد والمجهودات الناجحة كانت أكبر من مستوى الدلالة (٠.٠٥) وبالتالي أن البيانات لا تتحرف بشكل كبير عن التوزيع الطبيعي، كما ان البواقي لنموذج القياس تتبع التوزيع الطبيعي وفق طريقة المجهودات الناجحة ونسبة أكبر من النظام المحاسبي الموحد. الخطوة الثالثة: تقدير معاملات انحدار المستحقات غير الاختيارية لنموذج القياس (Kothari et al,2005) يتم تقدير معاملات المستحقات غير الاختيارية للبيانات المالية وفق النظام المحاسبي الموحد وطريقة المجهودات الناجحة، من خلال تقدير معاملات الانحدار للنموذج وفق المعادلة الآتية:

$$TA_{i,t}/AI_{i,t-1} = \alpha + \alpha_1 (1/A_{i,t-1}) + \alpha_2 ((REV-REC)/A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + \alpha_4 (ROA_{i,t})$$

الجدول (١٠) معاملات نموذج (Kothari et al,2005)

α	α_1	α_2	α_3	α_4	(Kothari et al,2005)
٠.٠٥٩	١٧.٨٥	٠.٢٧٤	٠.٣٣٧	٠.٠٠٨	وفق النظام المحاسبي الموحد
٠.١٨١	1.604	-1.291	0.820	1.030	وفق طريقة المجهودات الناجحة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v.27

الخطوة الرابعة: تقدير المستحقات غير الاختيارية:- بعد تقدير معاملات الانحدار لنموذج (Kothari et al,2005)، في الجدول (١٠)، يتم تقدير المستحقات غير الاختيارية من خلال تعويض القيم في جدول (١٠)، في المعادلة الآتية وبالتالي:

$$NDA = a1 * (1/A_{i,t-1}) + a2 (\Delta REV - \Delta REC) + a3 (PPE) + a4 (ROA)$$

ويبين الجدول (١١)، تقدير المستحقات غير الاختيارية وكالاتي:

الجدول (١١) تقدير المستحقات غير الاختيارية

NDA		
وفق النظام المحاسبي الموحد	وفق طريقة المجهودات الناجحة	Quarter
24,105,640,448	48,117,106,038	Q1
32,140,853,927	64,156,141,385	Q2
48,211,280,913	96,234,212,077	Q3
56,246,494,389	112,273,247,423	Q4
40,176,067,419	80,195,176,731	الوسط الحسابي
14,670,225,604	29,283,138,199	الانحراف المعياري

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss v.27

تبين من تقدير قيم المستحقات غير الاختيارية في الجدول (١١)، بان الوسط الحسابي للمستحقات غير الاختيارية وفق النظام المحاسبي الموحد قد بلغ (40,176,067,419)، وبانحراف معياري (14,670,225,604)، بينما بلغ الوسط الحسابي للمستحقات غير الاختيارية وفق طريقة المجهودات الناجحة (80,195,176,731)، يليه الانحراف المعياري البالغ (29,283,138,199)، وبما ان الوسط الحسابي

موجب ولكل من النظام المحاسبي الموحد وطريقة المجهودات الناجحة فهذا يشير الى ان الشركة عينة البحث تتبع سياسات غير متحفظة، بسبب طبيعة نشاطها الذي يستلزم ظهور المستحقات غير الاختيارية، لزيادة نسب أرباحها.

الخطوة الخامسة: حساب المستحقات الاختيارية :-بصورة عامة، تعتبر هذه الخطوة الأخيرة والاهم من انموذج قياس (Kothari et al,2005)، فمن خلالها يتم الحكم على جودة التقارير المالية، اذ ان حساب قيم المستحقات الاختيارية تبين درجة ممارسة إدارة الأرباح المستخدمة في البيانات المالية، والتي تؤثر سلبا على مستخدميها. كما انها ذات علاقة طردية مع درجة ممارسة إدارة الأرباح وعكسية مع جودة البيانات المالية، فكلما زادت قيمة المستحقات الاختيارية زادت درجة ممارسة إدارة الأرباح وانخفضت جودة البيانات المالية والعكس صحيح. ويبين الجدول (١٢)، حساب المستحقات الاختيارية باستخدام المعادلة المدرجة فيه، وبتعويض كل من قيم المستحقات الكلية وفق النظام المحاسبي الموحد المدرجة في الجدول (٦)، وطريقة المجهودات الناجحة في الجدول (٧)، وبطرحها من قيم المستحقات غير الاختيارية المستخرجة في جدول (١١)، وكالاتي:

الجدول (١٢) احتساب المستحقات الاختيارية وفق النظام المحاسبي الموحد

DA _{i,t} =	TA _{i,t} -	NDA _{i,t}	Quarter
-12,052,820,210	12,052,820,238	24,105,640,448	Q1
-16,070,426,944	16,070,426,983	32,140,853,927	Q2
-24,105,640,438	24,105,640,475	48,211,280,913	Q3
-28,123,247,168	28,123,247,221	56,246,494,389	Q4

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

الجدول (١٣) احتساب المستحقات الاختيارية وفق طريقة المجهودات الناجحة

DA _{i,t} =	TA _{i,t} -	NDA _{i,t}	Quarter
-26,696,558,905	21,420,547,134	48,117,106,038	Q1
-35,595,411,874	28,560,729,511	64,156,141,385	Q2
-53,393,117,810	42,841,094,267	96,234,212,077	Q3
-88,113,804,546	24,159,442,878	112,273,247,423	Q4

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

افرزت نتائج الجدول (١٢) و(١٣)، نتائج المستحقات الاختيارية وبقيم سالبة، أي ان الشركة عينة البحث لا تستخدم أساليب إدارة الأرباح. كما وهنالك تباين كبير في قيم المستحقات الاختيارية وفق النظام المحاسبي الموحد وطريقة المجهودات الناجحة، اذ ظهرت النتائج بان طريقة المجهودات الناجحة وفق الانموذج المقترح المبني على أساس متطلبات (IFRS 6)، قد ساهمت في خفض المستحقات الاختيارية، مما يعني ذلك ارتفاع في مستوى جودة البيانات المالية للشركة عينة البحث. وجاء ذلك بعد ان تم رسملة جزء من نفقات الاستكشاف والتقييم المنتجة منها في قائمة المركز المالي، وترحيل الجزء الاخر غير المنتج الى قائمة الدخل باعتباره مصروف مما أنتج عن ذلك ارتفاع في اجمالي الموجودات وانخفاض في حجم صافي النشاط الجاري. ومن هذا المنطلق تم اثبات فرضية البحث الرئيسية (الإبلاغ عن نفقات الاستكشاف والتقييم وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS6) يعزز من جودة المحتوى المعلوماتي للوحدات الاقتصادية النفطية العراقية).



المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات

١. ساهم تعقيد الصناعة النفطية واختلاف ممارساتها المحاسبية في خلق تأثير غير إيجابي على البيانات المالية، بسبب تعرض خاصية القابلية للمقارنة الى خطر من ناحية، اذ لا يمكن لمستخدمي البيانات المالية من المقارنة بين الوحدات من نفس القطاع على مستوى محلي او دولي، وكذلك عدم قدرة المستخدمين من فهمها واتخاذ القرارات الصائبة للاستثمار في هذا القطاع من ناحية اخرى.
٢. عدم ادراج نفقات الاستكشاف والتقويم في البيانات المالية وفقا للنظام المحاسبي الموحد أدى الى عدم الإفصاح الكافي عن البيانات المالية ذات العلاقة بالنشاط.
٣. قدم معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، عند إصداره نظرة جديدة في المحاسبة عن نفقات الاستكشاف والتقويم عند اعداد التقارير المالية بدورها ساهمت في جعل البيانات المالية أكثر وضوحاً وفهماً لمستخدميها وذلك من خلال اعطاء بنود القوائم المالية موقعاً متميزاً يبين أداء الوحدة الاقتصادية النفطية.
٤. قصور النظام المحاسبي الموحد في تقديم طريقة محاسبية عن نفقات الاستكشاف والتقويم وفقاً لما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، مما أدى ذلك الى الاختلاف في مبالغ الموجودات قائمة المركز المالي والايرادات والمصروفات في قائمة الدخل لدى الوحدات الاقتصادية العراقية والوحدات المستثمرة في العراق من نفس القطاع.
٥. لقد تبين من الجانب التطبيقي للبحث بان تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، له دور في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية. أي ان أي زيادة في المتغير المستقل (تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، في شركات الاستكشاف النفطية العراقية يؤدي الى زيادة في المتغير التابع (تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية).

٢-٤ التوصيات

١. على الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع النفطي وخاصة في مجال الاستكشاف والتقويم تبني ممارسات محاسبية موحدة في اعداد البيانات المالية لتمكن مستخدميها من فهمها ومقارنتها بشكل أفضل.
٢. ضرورة ادراج نفقات الاستكشاف والتقويم في البيانات المالية وبشكل منفصل لما تعطيه من صورة دقيقة على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وانشطتها.
٣. ضرورة تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 6)، من قبل الوحدات الاقتصادية النفطية، اذ ان هذا التبني يعتبر خطوة مهمة في تحسين معاملة نفقات الاستكشاف والتقويم في البيانات المالية.
٤. من الأفضل تعديل النظام المحاسبي الموحد بشأن نفقات الاستكشاف والتقويم بما يتلاءم مع معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS6)، من جهة ومع البيئة المحاسبية العراقية من جهة أخرى، وذلك من خلال ادخال تعديلات محدودة في كيفية التعامل مع نفقات الاستكشاف والتقويم بما في ذلك معالجتها كموجودات غير متداولة يتم رسملتها في قائمة المركز المالي اونفقات جارية يتم ترحيلها الى قائمة الدخل.



References

١. حسين، هاورى جلال، (٢٠٢٢)، " المحاسبة عن نفقات مراحل بحث واستكشاف النفط ودورها في تحسين الإيرادات لشركات النفط الخام (دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من المحاسبين والاداريين في شركة Taq Taq operation company للنظ في محافظة اربيل - إقليم كردستان) "، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد ٧، العدد ٣، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة التنمية البشرية، السليمانية، إقليم كردستان - العراق.
٢. خضير، عامر حسين، (٢٠١٦)، " إثر الاختلاف في المعالجات المحاسبية بالتقارير المالية الدولية عن الثروات المعدنية على دلالة مؤشرات تقييم الأداء في صناعة البترول مع دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة / جامعة المنصورة، مصر.
٣. السعدي، حسنين سعد خلف، (٢٠١٧)، " دور المعلومات الكفوية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي (دراسة حالة في شركة الاستكشافات النفطية / ش.ع) "، رسالة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية، للحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة.
٤. السالم، مناضل عبد الجبار، وعمر، محمد دلير، (٢٠٢٠)، " تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) واثرها على جودة التقارير المالية (دراسة استطلاعية على مجموعة من الشركات في محافظة السليمانية / العراق) "، المجلة العلمية لجامعة جيهان - السليمانية، المجلد ٤، العدد ٢، كلية العلوم المالية والمصرفية، جامعة جيهان - السليمانية، العراق.
٥. سيمان، إبراهيم عيسى شمو، (٢٠٢٢)، " تأثير إعادة تقييم الموجودات الثابتة على وفق IFRSS في الأداء المالي (بحث تطبيقي في شركة توزيع المنتجات النفطية) "، بحث مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، للحصول على شهادة المحاسبة القانونية.
٦. النجار، عايش عبدالله عايش، (٢٠١٦)، " العلاقة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار "، رسالة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد / الجامعة الإسلامية، للحصول على درجة الماجستير في علوم المحاسبة.
7. Abdo, H. (2016) " Accounting for extractive industries: Has IFRS 6 harmonised accounting practices by extractive industries? ". Australian Accounting Review, 26(4), 346–359.
8. Abduljabbar, N. A., & Breesam, H. K. (2022) " Risk assessment process for the Iraqi petroleum sector ". Journal of Mechanical Behaviour of Materials/Journal of the Mechanical Behavior of Materials, 31(1), 748–754.
9. AFROSAI-E. (2019) " GUIDELINE: AUDIT CONSIDERATIONS FOR EXTRACTIVE INDUSTRIES ". Published on AFRICAN ORGANISATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS.
10. Ahmed. A. Danlame. Ilu. A. Sulaiman. & Bahamman. S. Muhammed. (2018) "Effect of the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRSS) on Value Relevance of Accounting Information of Nigerian Quoted Oil and Gas Companies ". Journal of Accounting and Financial Management, Vol .4, No. 6 2018.
11. Augusta, Warrens Bekearedebo, Siyanbola Trimisiu Tunji, Abdulraheem Yusuf Bolaji, Davis Abraham Olalekan, (2023) " Implication of Ifrs 6 on the Financial Performance of Selected Oil Companies in Nigeria ". Sumerianz Journal of Economics and Finance, 6(3): 65-72.
12. Balossino, P. (2020) " The oil & gas upstream cycle: Development and production ". EPJ Web of Conferences, 246, 00009.
13. Comfort ISEREMEYA, & Cephas Iuentinyan EVBOTA. (2023) " EXPLORATION COST AND PROFITABILITY IN OIL AND GAS INDUSTRY: A STRUCTURAL EQUATIONS MODEL APPROACH ". GOUNI Journal of Management and Social Sciences, 11(1), 188–211.
14. Fanchi, J. R., & Christiansen, R. L. (2017) " Introduction to petroleum engineering ". John Wiley & Sons.
15. Erhomosele, O., & Rahim, L. J. (2021) "Full Cost Vs Successful Efforts Accounting: A Systematic Review". International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences, 11(3), 145–156.
16. Horace R. Brock, Martha Z. Carnes, Randol Justice. (2007) " Petroleum Accounting: Principles, Procedures & Issues ". (8th ed). North Texas State Univ.
17. IFRS Foundation (2023) " Exploration for and Evaluation of Mineral Resources ". Retrieved February 7, 2023, from
18. Kaiser, M. J. (2021) " A Review of Exploration, Development, and Production Cost Offshore Newfoundland ". Natural Resources Research, 30(2), 1253–1290.
19. Ltd, P. I. (2023) " Interpretation and application of IFRS Standards ". John Wiley & Sons.
20. Lugemwa, M. M. (2018) " Earnings quality of the successful efforts and full cost accounting methods in the oil and gas industry ". Thesis submitted for the degree Doctor of Philosophy in Accountancy at the North-West University.



21. Bala, Masud. (2013) " Effects of IFRS Adoption on the Financial Reports of Nigerian Listed Entities: The Case of Oil and Gas Companies ", The Macro theme Review 2(7).
22. Muthupandian, K S (2008) " IFRS 6 exploration for and evolution of mineral resources - a closer look ". Published in: The Management Accountant, Vol. 43, No. 3 (March 2008): pp. 138-142.
23. Olawuyi, D. S. (2018) " Extractives Industry Law in Africa ". Springer.
24. OXFAM. (2021) " Auditing the Auditor: Examining the role of Supreme Audit Institutions in Auditing the Extractive Industry in Africa ". Published on OXFAM
25. Pandey, Y. N., Rastogi, A., Kainkaryam, S., Bhattacharya, S., & Saputelli, L. (2020) " Machine learning in the oil and gas industry: Including Geosciences, Reservoir Engineering, and Production Engineering with Python ". Apress.
26. Poswal ,Dhanraj ,and Pragati Chauhan. (2021) " Do oil and gas companies comply with requirements of IFRS 6?: Evidence from India and global companies " The Journal of Asian Finance ,Economics and Business 8.3.
27. PwC. (2017) " Financial Reporting in the Oil and Gas Industry: International Financial Reporting Standards ". (3th ed). www.pwc.com
28. Saptarini, D. A., & Nainggolan, Y. A. (2022) " Risk Management in Oil and Gas Field Development Project with Marginal Resources: A Case in Mature Field in East Kalimantan ". European Journal of Business and Management Research, 7(5), 45–53.
29. Wright, C. J. (201٧) " Fundamentals of Oil & Gas Accounting " (6th ed). Penn well Books.
30. Jasim, T. A., & Ibrahim, M. A. (2023) " The impact of adopting international financial reporting standards on the quality of financial reports using the accrual model ". International Journal of Professional Business Review, 8(6), e02330.
31. <https://www.oec.oil.gov.iq>