

## تبني معيار الإبلاغ المالي IFRS11 لتكاليف عقود الخدمة النفطية وانعكاسه على القياس والإفصاح لشركات النفط الوطنية بحث تطبيق في شركة نفط ميسان (ش . ع)

### Adoption of the IFRS11 Financial Reporting Standard for Oil Service Contracts Costs and its Reflection on Measurement and Disclosure for National Oil Companies

ahmedjasem93@yahoo.com

أحمد جاسم جلوب وزارة النفط- شركة نفط ميسان

amerjanabi@yahoo.com

أ. د عامر محمد سلمان جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

#### المستخلص :

يسعى البحث الى بيان المشاكل المتعلقة بجوانب العملية المالية والمحاسبية الناتجة عن الدخول في ترتيبات تعاقدية تتجاوز فترتها الزمنية الـ ٢٠ عام ومن بينها مشكلة البحث المتمثلة في عدم وضوح الاسس والاجراءات المتبعة للاعتراف بالتكاليف البترولية والتكاليف الاضافية التي تتحملها الشركات الاجنبية المستثمرة مما ادى الى ضعف مصداقيتها وانعكاس ذلك سلبا" على القياس والافصاح المحاسبي للتقارير المالية التي تعدها الشركات النفطية ، ويهدف البحث الى وضع اجراءات سليمة لقياس وتبويب التكاليف البترولية والتكاليف الاضافية المسددة للشركات الاجنبية والاعتراف بها وتسجيلها في السجلات المالية لهذه الشركات من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية IAS والابلاغ المالي الدولية IFRS ، وتزداد اهمية البحث مع اتجاه جمهورية العراق نحو تبني هذه المعايير ابتداءً من عام ٢٠٢١م الامر الذي يتطلب تهيئة البيئة العراقية من الان لاستيعاب هذا التبني ، وتوصل الباحث الى مجموعة استنتاجات ابرزها أن القوائم المالية للشركات النفطية لم توفر الافصاح المناسب والكافي عن الترتيبات التعاقدية المشتركة التي كان لها تأثير واضح في نتيجة نشاط الشركات ومركزها المالي ، والسبب الرئيسي هو عدم تبني الشركات النفطية العراقية لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية .

وعليه يوصي الباحث بمجموعة توصيات اهمها تبني كافة الشركات النفطية بما فيها الشركة عينة البحث معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير اعداد التقارير المالية IFRS وبالأخص المعالجة المحاسبية لتكاليف الترتيبات التعاقدية المشتركة وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة الدولي IAS28 "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة"، بما يضمن القياس والافصاح المحاسبي السليم عن الترتيبات التعاقدية المشتركة في القوائم المالية لهذه الشركات .

#### الكلمة المفتاحية: معيار الإبلاغ المالي الدولي 11

#### Abstract:

The research seeks to clarify the problems related to the aspects of the financial and accounting process resulting from entering into contractual arrangements with a period of more than 20 years, among which is the research problem represented by the lack of clarity of the foundations and procedures for the recognition of oil costs and additional costs borne by foreign invested companies, which led to a weakening of their credibility and reflection. Negatively "on the measurement and accounting disclosure of financial reports prepared by oil companies, and the research aims to lay down sound procedures for measuring and classifying oil costs and additional costs paid to foreign companies, and recognizing and recording them in the financial records of these companies through adopting international accounting standards IAS and IFRS, and the importance of Research with the direction of the Republic of Iraq towards adopting these standards starting from 2021 AD, which requires preparing the Iraqi environment from now to accommodate this adoption, and the researcher reached a set of conclusions, the most prominent of which is that the financial statements of the oil companies did not provide adequate and

adequate disclosure of the joint contractual arrangements that had a clear impact In the result of corporate activity and its position Financial, and the main reason is the Iraqi oil companies 'failure to adopt international accounting and financial reporting standards.

Accordingly, the researcher recommends a set of recommendations, the most important of which is the adoption of all oil companies, including the company, the research sample, international accounting standards IAS and IFRS standards, especially the accounting treatment of the costs of joint contractual arrangements in accordance with the requirements of IFRS11 "Joint Arrangements" and International Accounting Standard IAS28 "Investments in companies. Associates and joint ventures, "to ensure proper accounting measurement and disclosure of the joint contractual arrangements in the financial statements of these companies.

**Keyword: International Financial Reporting Standard11**

#### المقدمة :

تمثل إيرادات مبيعات النفط الخام الركيزة الأساسية لدعم موارد الموازنة العامة للدولة إذ تساهم بنسبة تتجاوز الـ ٩٠% من إجمالي موارد هذه الموازنة ، الأمر الذي دفع وزارة النفط العراقية للعمل على رفع طاقتها الانتاجية من خلال توقيع عقود خدمة مع شركات عالمية متخصصة في مجال الصناعة النفطية ومنها توقيع عقد الخدمة لتطوير وإنتاج منطقة الحلفاية في محافظة ميسان وكانت اطراف هذا العقد هي وزارة النفط / شركة نفط ميسان تمثل الجانب الوطني (العراقي) وائتلاف الشركات الاجنبية وهي ( شركة النفط الوطنية الصينية بترو جاينا ، شركة بتروناس الماليزية ، شركة توتال الفرنسية ) إضافة الى الشريك الحكومي ممثلاً بشركة نفط الجنوب (سابقاً) شركة نفط البصرة (حالياً) من جانب اخر وتم توقيع العقد والمباشر في تنفيذ العمل في شهر كانون الثاني من عام ٢٠١٠ م . ان دخول وزارة النفط ممثلة بشركات النفط الوطنية كطرف في الترتيبات التعاقدية اعلاه واعتماد هذه الشركات النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية المحلية للقياس والإفصاح المحاسبي عن تسديد كافة المستحقات المالية لأنشطة هذه الترتيبات ادى الى التأثير في صورة عرض القوائم المالية للشركات النفطية بصورة عامة وشركة نفط ميسان بصورة خاصة ، ولكون العراق سيشهد تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية اعتباراً من ٢٠٢١/١/١ ، نجد من الضروري تسليط الضوء على الترتيبات التعاقدية لعقود الخدمة النفطية وطرق معالجتها وتصنيفها وتسجيلها وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة IAS والإبلاغ المالي الدولية IFRS وانعكاس تسديد التكاليف البترولية واجر الربحية والمستحقات الاخرى وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" على القياس والإفصاح المحاسبي لشركة نفط ميسان.

#### المحور الاول : ( منهجية البحث)

١-١ مشكلة البحث :تكمن مشكلة البحث في عدم وضوح الاسس والاجراءات المتبعة للاعتراف بالتكاليف البترولية (كلف الحفر، كلف المنشآت الانتاجية ، كلف البنى التحتية ، وكافة المصاريف التشغيلية التي تخص العمليات البترولية )والتكاليف الاضافية التي تتحملها الشركات الاجنبية المستثمرة الواردة بعقود الخدمة بين الشركات الاجنبية وشركة نفط ميسان (عينة البحث ) مما ادى الى ضعف مصداقيتها وينعكس ذلك سلباً على البيانات المالية التي تعدها شركة نفط ميسان باعتبارها الشركة التي تتحمل في النهاية جميع تلك التكاليف الامر الذي يتطلب وضع اجراءات سليمة للاعتراف بهذه التكاليف وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للوصول الى القياس والتبويب الدقيق للتكاليف البترولية المسددة والتكاليف الاضافية بما يضمن انعكاسها بشكل سليم على القياس المحاسبي لشركة نفط ميسان ، ومن جانب اخر و من حيث الإفصاح في حسابات شركة نفط ميسان نرى ان عدم الفصل بين التكاليف البترولية المدفوعة للمستثمر الاجنبي و التكاليف التي تتحملها شركة نفط ميسان لا يمكن ان يؤدي الى الإفصاح المحاسبي السليم في قائمة المركز المالي ونتيجة النشاط لهذه الشركة .

**٢-١ أهداف البحث :** يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- ١- ايضاح مفهوم وتصنيف التكاليف البترولية في شركات النفط العالمية ( شركة النفط الوطنية الصينية بترو جاينا ، شركة بترو ناس الماليزية ، شركة توتال الفرنسية ) المتعاقد مع وزارة النفط العراقية / شركة نفط ميسان لتنفيذ عقود الخدمة النفطية .
- ٢- وضع اجراءات سليمة لقياس وتبويب التكاليف البترولية والتكاليف الاضافية المسددة للشركات الاجنبية والاعتراف بها وتسجيلها في السجلات المالية لشركة نفط ميسان و بما يحقق القياس والافصاح السليم في القوائم المالية لهذه الشركة .
- ٣- الفصل بين التكاليف المدفوعة من قبل شركات النفط الاجنبية وشركة نفط ميسان في القوائم المالية وبيان اثر ذلك على المركز المالي ونتيجة نشاط الشركة .

**٣-١ أهمية البحث:** تتبع اهمية البحث من حيث كون الثروة النفطية هي الثروة الاساسية لموارد العراق الذي يتجه لتبني معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي ابتداءً من عام ٢٠٢١م الامر الذي يتطلب تهيئة البيئة العراقية من الان لاستيعاب هذا التبني في عقود الخدمة الموقعة مع الشركات الاجنبية المستثمرة بالعراق من ناحية الحفر والاستخراج من خلال التعرف على مخرجات النظام المحاسبي لهذه الشركات و كيفية تسجيلها وتبويبها في السجلات المالية لشركة نفط ميسان.

- ٤-١ **فرضية البحث:** يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها أن توفير المتطلبات الاساسية لتبني معايير الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" في الشركة عينة البحث يؤدي الى القياس والافصاح السليم في القوائم المالية .
- ٥-١ **حدود البحث :** وتشمل الحدود المكانية والزمانية لأجرا البحث وكالاتي :

**أ- الحدود المكانية :** لقد اختار الباحث شركة نفط ميسان (MOC) ، احدى تشكيلات وزارة النفط العراقية العاملة في قطاع استخراج النفط الخام والتي تساهم بشكل حيوي وكبير في دعم الاقتصاد العراقي من خلال تعزيزها للموارد المالية في الموازنة العامة الاتحادية .

**ب- الحدود الزمانية :** تم اعتماد البيانات المالية الصادرة للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٠ كسنة اساس (لأغراض المقارنة ) والتي لم تتضمن اي تسديد او دفع لمستحقات الشركات المنفذة للعقود النفطية ، والبيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٦ المصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي والمتضمنة تسديد لقوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) .

**المحور الثاني : الجانب النظري**

**٢-١ عقود الخدمة النفطية :** ظهرت عقود الخدمات في النصف الثاني من القرن العشرين ، حيث يعكس ظهور عقد الخدمة عدم الرضا العام لدى الدول المضيفة بالعلاقة مع الشركات الحكومية بموجب عقود الامتياز ومشاركة الإنتاج (38: 2014 ، Abd Ghadas) ، وبموجب هذا النوع من العقود يكون الطرف الوطني ملتزم بدفع جميع التكاليف المتراكمة المدفوعة من قبل الشركة الاجنبية ولا توجد علاقة قانونية أو ملكية للشركة الأجنبية على احتياطي البترول في الأرض (295: 2018 ، Issa ) ، ويعرف عقد الخدمة بأنه (عقد مبرم بين دولة منتجة للنفط وشخص عام تابع لها وشركة نفط اجنبية ، بمقتضاه تبقى الدولة مالكة للثروة النفطية ، وتلتزم الشركة المتعاقدة بتقديم خدمات فنية ومالية وتجارية للدولة المتعاقدة في منطقته معينه ولمدة محددة في العقد بغية القيام بالعمليات النفطية ، ويكون للشركة الحق في استرداد أموالها المستثمرة نقدا او عينا ، مع حصولها على الأجر المنفق عليه في حال نجاح العمليات النفطية). (الفؤادي ، ٢٠١٢ : ٧ ) ، ويمكن تقسيم عقود الخدمة الى نوعين :

**النوع الاول :** عقود خدمة نفطية خالية من المخاطر : حيث تقوم الدولة بتحمل كافة مخاطر الاستكشاف والتطوير ودور الشركة النفطية ينحصر في تقديم خدمات مقابل اتعاب محددة في منطقة معينة يحددها عقد الخدمة.(حجر ، ٢٠١٤ : ١٧٣)

**النوع الثاني :** عقود خدمة نفطية مع تحمل المخاطر : يتلخص هذا النوع من العقود في قيام الشركة المنقبة بتهيئة رأس المال المطلوب لعمليات البحث والتطوير على أن تسترد تكاليفه (مع الفوائد) خلال سنوات محددة بعد مرحلة الإنتاج نقداً أو عن طريق إعطائها الحق في شراء جزء من الإنتاج لمدة محددة بسعر مخفض ، وعند بدء الإنتاج تتولى الحكومة دفع كافة تكاليف التشغيل.(العقابي ، ٢٠١٠ : ٥٧)

ويرى الباحثان ان عقود الخدمة النفطية الموقعة بين وزارة النفط العراقية والشركات الاجنبية المستثمرة تندرج ضمن ما ورد اعلاه لذلك يمكن تعريف تلك العقود بانها عقد نفطي تكون اطرافه جمهورية العراق باعتبارها المالك الشرعي للثروة النفطية ممثلة بإحدى شركاتها النفطية كطرف اول و الشركة او ائتلاف مجموعة الشركات الاجنبية كطرف ثاني ، يخول الطرف الاول الطرف الثاني القيام بأعمال الاستكشاف والانتاج والتطوير في حدود منطقة معينة وخلال فترة محددة بموجب العقد مقابل تسديد التكاليف المدفوعة من قبل الطرف الثاني مضافاً له اجر يسمى اجر الربحية محدد مسبقاً، مع بقاء ملكية الثروة النفطية للدولة صاحبة السيادة .

٢-٢ اهمية وخصائص عقود الخدمة النفطية :تنطلق اهمية عقود الخدمة النفطية لما تتمتع به من خصائص اساسية يمكن تلخيصها بالاتي :

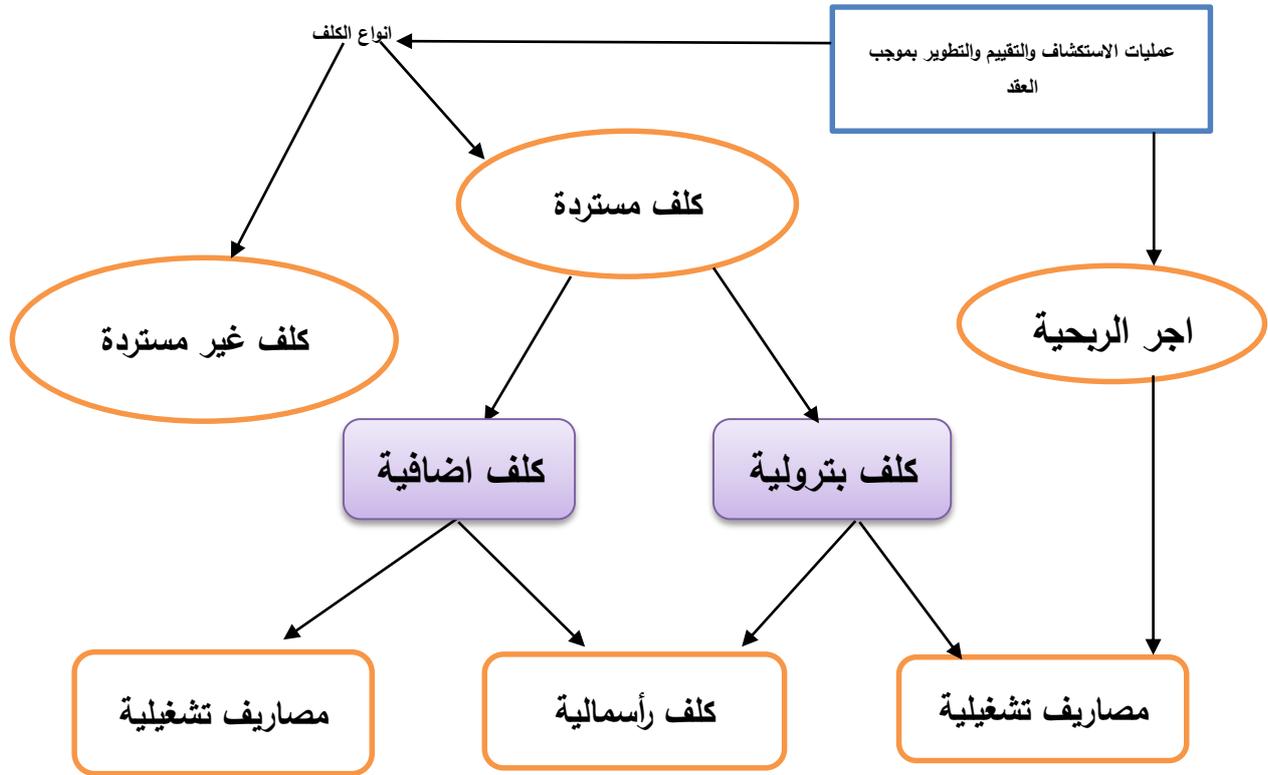
اولاً : ضمان ملكية شركة النفط الوطنية المتعاقدة مع الشركة الاجنبية ملكية النفط الخام المنتج وكافة الاصول الثابتة والاصول المنقولة التي تستخدمها الشركة الاجنبية وتحسب كلفتها على حساب الشركة الوطنية. (38: 2014, Abd Ghadas) ثانياً : قيام الشركة الاجنبية بإدارة وتمويل العمليات النفطية طيلة مدة العقد التي تتراوح ما بين (١٥-٢٠) سنة وتؤلف لجنة إدارة مشتركة بينهما لتنسيق ومتابعة الأمور المشتركة ، ولعقد الخدمة النفطي خاصية اخرى هي التخلص من مشكلة الاتفاق على سعر النفط الخام ، حيث إن العمولة مقطوعة وتشمل التكاليف والأرباح كافة. (الحلبي ، ٢٠١٣ : ١٨) ثالثاً : عدم التزام الشركة الاجنبية تجاه الحكومة المحلية بدفع اية اجارات او عوائد مع امكانية اعفائها من الضرائب والرسوم وتلتزم بها الحكومة الوطنية باعتبارها المالك الوحيد للنفط الخام المنتج. (ابو زيد ، ٢٠١٠ : ٨٠) رابعاً : من الناحية الاقتصادية يحقق عقد الخدمة دخلاً أعلى من عقود البترول الأخرى لأن الدولة المنتجة لديها السلطة الحصرية على التسويق. (38: 2014, Abd Ghadas)

٢-٣ عقود الخدمة النفطية في العراق :في عام ١٩٦٨ وقع العراق اول عقود الخدمة النفطية بين شركة النفط الوطنية العراقية (INOC) ومؤسسة النشاطات والاستكشافات الفرنسية ، ثلها عقدين آخرين ، احدها مع شركة بتروبراس للنفط البرازيلية ، والآخر مع شركة الهند للنفط والغاز الطبيعي. (Issa ، 2018 :295) لقد حققت وزارة النفط العراقية من خلال عقود الخدمة الموقعة مع شركة البترول العالمية كشركة بترول جابنا الصينية وشركة بي بي البريطانية وشركة سنيوك الصينية وغيرها هدفين اساسيين هما : الاول : المحافظة على السيادة الوطنية واستمرار السيطرة على الموارد الطبيعية الوطنية . الثاني : زيادة وتطوير خبرات ومهارات العاملين في القطاع النفطي من خلال الاحتكاك بالشركات العالمية. (الشمري ، ٢٠١٠ : ٢٢٥)

ويرى الباحثان ان الخصائص التي توفرها عقود الخدمة النفطية تمثل افضل العقود بالنسبة للعراق بالوقت الراهن خصوصاً من الناحية الاقتصادية وتزداد اهميتها اذا ما تم الاشتراط على الشركات الاجنبية النفطية ادخال في تلك العقود العمالة العراقية ضمن عمالة هذه الشركات لاستيعاب الخبرة والتجربة من ناحية وللقضاء على بعض من مشاكل البطالة من ناحية اخرى .

٢-٤ تبويب وقياس تكاليف عقود الخدمة النفطية:تبويب التكاليف في الصناعات النفطية إلى أربعة فئات هي : تكاليف الاستحواذ او الاقتناء ، وتكاليف الاستكشاف ، وتكاليف الحفر والتطوير ، وتكاليف الانتاج والتي يتم المحاسبة عنها بإحدى الطريقتين المجهودات الناجحة او التكلفة الكلية وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS6 ، علماً ان موضوع البحث ليس له علاقة بمعيار الإبلاغ المالي IFRS6. ان اختيار احدى طرق قياس التكاليف المجهودات الناجحة او الكلفة الكلية او الطريقة الايرادية (تم الغاءها بموجب معيار الإبلاغ المالي IFRS6) التي تستخدمها الشركات النفطية الوطنية يؤدي الى اختلاف صافي الربح حسب الطريقة المختارة ، وبالتالي فان القياس المحاسبي للترتيبات التعاقدية سيكون له دور في مصداقية القوائم المالية في التعبير عن واقع المنشأة (عبد اللطيف ، ٢٠١٤:٧) ، اما يخص شركات النفط العراقية المتعاقدة مع الشركات الاجنبية بموجب عقود خدمة نفطية فان تصنيف التكاليف لهذه العقود يكون وفق الشكل رقم (١) .

## الشكل (١) تصنيف تكاليف عقود الشركات النفط العراقية مع الشركات الاجنبية



المصدر : (اعداد الباحث بالاعتماد على عقد تطوير انتاج منطقة الحلفاية)

ان جميع الكلف المستردة بصنفها الكلف البترولية والكلف الاضافية اضافة الى اجر الربحية التي تم ايضاحها في الشكل (١) يتم ارسالها الى شركة نفط ميسان بموجب كشوفات فصلية تسمى قوائم المطالبة (فاتورة استرداد) ، ويتم قياس هذه التكاليف والافصاح عنها في القوائم المالية لشركة نفط ميسان بالاعتماد على التبويبات الواردة في النظام المحاسبي الموحد والتي يتم تدقيقها من قبل قسم التدقيق الداخلي في هذه الشركة.

ويرى الباحثان ان شركة نفط ميسان لا تقوم بالقياس والافصاح المحاسبي لتكاليف عقود الخدمة النفطية وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم ١١ " الترتيبات المشتركة " ، واعتمدت في تسجيلها وتصنيفها والافصاح عن تكاليف هذه العقود النظام المحاسبي الموحد ، وعلى الرغم من اهمية الموضوع واثره في القياس والافصاح المحاسبي للشركات النفطية فانه لا توجد قاعدة او معيار محاسبي محلي يخص ذلك ، لذا فان تبني معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولي ومنها معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" سيكون له انعكاس على القياس والافصاح المحاسبي السليم للشركات النفطية بشكل عام وشركة نفط ميسان بشكل خاص .

٢-٥ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١١ IFRS "الترتيبات المشتركة": جاء هذا المعيار لبيان المعالجات المحاسبية واسس الاعتراف والقياس والافصاح للترتيبات المشتركة(حميدات واخرون ، ٢٠١٤: ٧٧٧) ، ويهدف المعيار الى تحديد المتطلبات الأساسية للإبلاغ المالي عن حصة المشاركين في الترتيبات المشتركة ، التي عرفها (الجعارات ، ٢٠١٥: ٤١) (بأنها الاتفاق التعاقدية على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين ، والتي تتوافر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالإجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة) ، ويشير (Umberto,2015: 46) الى ان نطاق تطبيق المعيار يشمل كافة الوحدات الاقتصادية التي تكون طرفاً في ترتيباً "تعاقدياً" مشترك .

كما ان الاستدلال على وجود الترتيب التعاقدى يأتي من خلال العديد من الوسائل منها على سبيل المثال وجود عقد بين الأطراف المشاركة أو مناقشات موثقة بشكل مكتوب بين الاطراف ويمكن ايضا" ان تنشئ الاليات القانونية والتشريعية ترتيبات سارية النفاذ سواء بمفردها او مقترنة مع العقود المبرمة بين الاطراف. (IFRS11, 2017:491)

وبهذا الصدد يرى الباحثان ان عقود الخدمة النفطية تدخل ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي ١١ استنادا" الى الفقرة ١١ منه التي جاء فيها (ان يكون الترتيب مشتركا" حتى لو لم يكن لجميع اطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب) ومن هذا المنطلق فان عقود الخدمة النفطية تعتبر ترتيبيا" تعاقديا" مشتركا" حيث ان الشركات النفطية العراقية المتعاقدة بموجب عقود الخدمة المبرمة مع الشركات الاجنبية ذات السيطرة على هذا الترتيب مشاركة في الترتيب ولديها سيطرة مشتركة عليه وكما سيتم ايضاحه لاحقا .

**٢-٦ مفهوم وخصائص الترتيبات المشتركة:** يعرف الترتيب المشترك Joint arrangement ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه ، اما السيطرة المشتركة Joint control فهي العنصر الحاسم في وجود ترتيب مشترك التي تعني الاتفاق التعاقدى على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين، والتي تتوفر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالأجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة. (الجعارات، ٢٠١٥: ٤١) .

ويرى الباحثان انه يجب على ادارة الوحدات الاقتصادية إعادة النظر بدقة في الترتيبات المشتركة فيما إذا كانت لديهم سيطرة أو سيطرة مشتركة أو لا أحد منهما ، والنتيجة إن التغيير في تعريف "الترتيب المشترك" و "السيطرة المشتركة" قد يشمل أو يستبعد ترتيبات مختلفة مقارنة بالماضي ، واستنادا" الى ما جاء في تعريف السيطرة المشتركة نجد ان عقود الخدمة تتطابق من حيث المضمون مع تعريف السيطرة المشتركة الواردة المعيار الدولي للتقارير المالية ١١، اذ تمثل الشركات الاجنبية التي تشارك بعقود الخدمة الطرف الذي لديه سيطرة في الترتيبات المشتركة الواردة بعقود الخدمة وشركات النفط العراقية تعتبر مشاركة بهذه العقود و لديها سيطرة مشتركة على الترتيب المشترك من خلال المشاركة في جميع القرارات التي يتم اتخاذها ويتطلب التصويت عليها بالأجماع من قبل لجنة الإدارة المشتركة لأصوات الأعضاء أو بدائلهم الحاضرين في الاجتماع .

ويمكن ان نحدد مجموعة من الخصائص المتعلقة بالمشروعات المشتركة وكالاتي :

١- التزام الاطراف بالترتيب التعاقدى بينها و يمكن اثبات الترتيب التعاقدى بينها بعدة وسائل ، وفي الاغلب يكون الترتيب التعاقدى بوجود صيغة تعاقدية مكتوبة بصورة خطية او مناقشات موثقة بين الاطراف ، وأيا كان الشكل فان الترتيب التعاقدى يكون عادة مكتوب و يتناول ويحدد أمورا مثل :

أ- الغرض من الترتيب المشترك ، النشاط ، الفترة الزمنية .

ب- تعيين اعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة المسيطرة للترتيب المشترك .

ج- اتخاذ القرارات وحقوق تصويت للأطراف ومستوى الدعم المطلوب لتلك الامور .

د- متطلبات راس المال او المساهمات الاخرى المطلوبة من كل طرف .

هـ- اقتسام الاصول ، او الالتزامات ، او الايرادات ، او المصروفات ، او الربح او الخسارة ، المترتبة بالترتيب المشترك .

(IFRS11, 2017:491)

٢- ان الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان او اكثر من اطراف التعاقد السيطرة المشتركة على الترتيب المشترك . (السعيدى ، ٢٠١٠

:١٥)

ويرى الباحثان ان الترتيبات التعاقدية لعقود الخدمة النفطية تعتبر ترتيبات مكتوبة وقعت بين اطراف عراقية واجنبية وان هذه الترتيبات التعاقدية حددت امورا" وردت في المعيار الدولي ١١ لذلك تعتبر هذه العقود شكل من اشكال الترتيبات المشتركة الواردة في هذا المعيار لما تضمنته من امور هي :

١- المدة الأساسية للعقد (٢٠) عشرين سنة من تاريخ النفاذ ، و إن هذه المدة قابلة للتמיד .

٢- تشكيل لجنة الإدارة المشتركة (JMC) لغرض الإشراف العام والسيطرة على العمليات البترولية وتقوم شركة نفط ميسان بتسمية (٤) أربعة أعضاء بضمنهم رئيس اللجنة والشركة الاجنبية تسمى (٤) أربعة أعضاء بضمنهم نائب الرئيس والسكرتير وعضو من

الشريك الحكومي ، و كذلك يُعين الطرفان بديلاً (١) واحداً لكل من أعضاء اللجنة أعلاه ، ويقوم الطرفان بإعلام بعضهما البعض تحريرياً بأي تغيير للأعضاء أو البدلاء فوراً .

٣- يتم اتخاذ قرارات لجنة الإدارة المشتركة بالإجماع لأصوات الأعضاء أو بدائلهم الحاضرين في الاجتماع أو بالإتابة.

٤- تنفيذ العمليات البترولية تحت الإشراف والسيطرة العامة للجنة الإدارة المشتركة (JMC) .

٢-٧ أنواع الترتيبات المشتركة: يمكن ان يؤسس الترتيب المشترك لأغراض متعددة ويعتمد بالدرجة الاساس على حقوق الاطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب في السياق العادي للأعمال وقد حدد معيار الإبلاغ المالي (١١) شكلين للسيطرة على الترتيبات المشتركة هي :

١- العملية المشتركة **Joint operation** : وهي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في اصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة وتسمى هذه

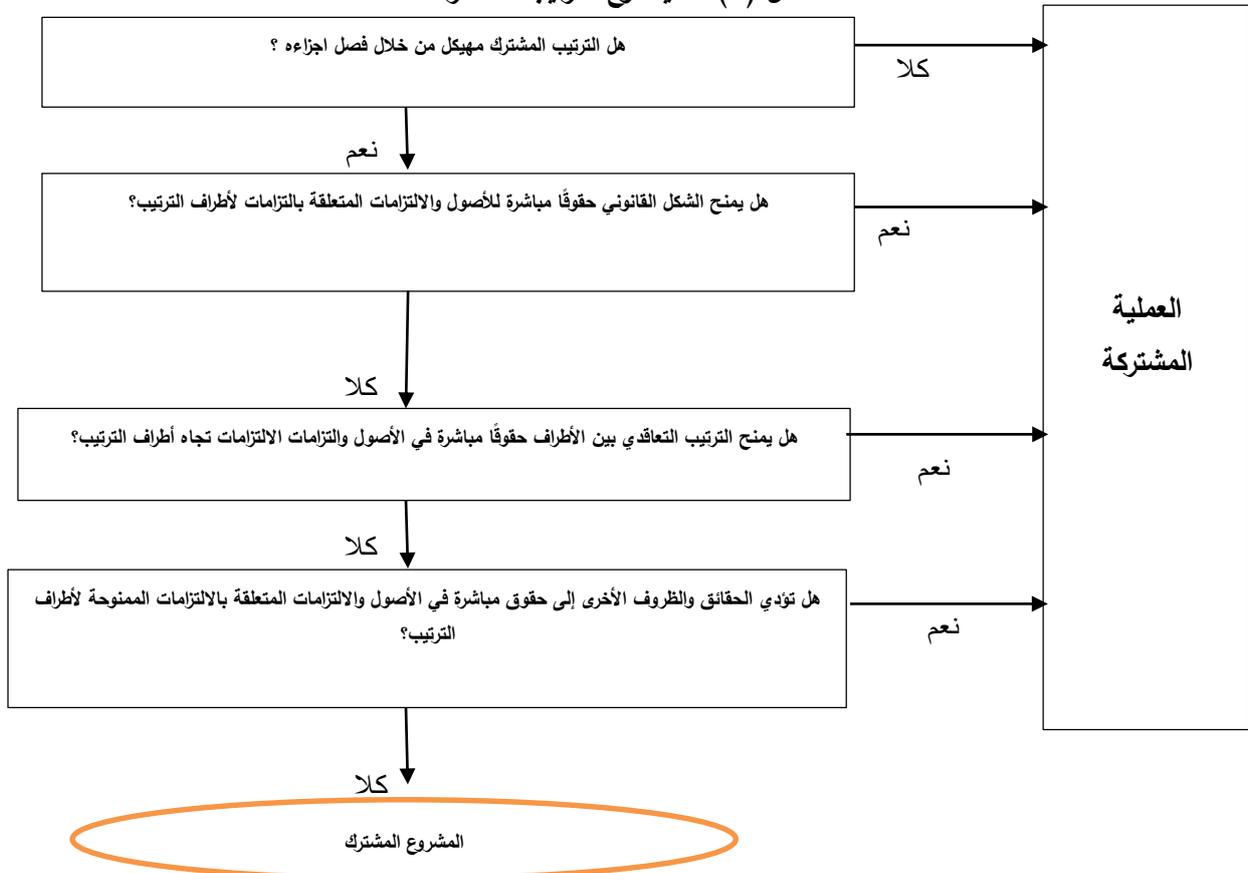
الاطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة او المشغلين المشتركين ، مثل اتفاق ٣ شركات مقاولات مع احدى البلديات لإنشاء جسر كبير عندها يسمى العقد بالعملية المشتركة .(الجعارات، ٢٠١٥: ٤١)

٢- المشروع المشترك او العقود المشتركة **Joint venture** : هو ترتيب تعاقدى او اتفاق مشترك يمتلك بموجبة الاطراف ذات العلاقة السيطرة المشتركة على الترتيب أي تكون لها حقوقاً" في صافي اصول الترتيب وتسمى الاطراف بالمشاركين في المشروع المشترك او المتعاقدين المشتركين ، أي ان هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليها من اكثر من طرف.

ويوضح الشكل (٢) كيفية تحديد المكان الذي يكون فيه الترتيب المشترك عبارة عن عملية مشتركة أو مشروع مشترك كما

ورد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة"

### الشكل (٢) تحديد نوع الترتيب المشترك



المصدر : (Impact On Mining Companies ، 2012: 41) بتصرف من الباحث

ويرى الباحثان استناداً الى ما ورد في الفقرة ب ١٤ من معيار الإبلاغ المالي IFRS11 التي اوضحت ان تصنيف الترتيب المشترك الى عملية مشتركة او مشروع مشترك يعتمد فيما اذا كان للمنشأة حقوق في الاصول والتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب فيعتبر شكل الترتيب عملية مشتركة ، اما اذا كان للأطراف حقوق في صافي الاصول فان الترتيب يعتبر مشروع مشترك ، ووفقاً للشكل (٢) اعلاه والنصوص التعاقدية الواردة في العقد المبرم بين شركة نفط ميسان والشركة الاجنبية (بترو جابنا) يمكن تصنيف الترتيبات المشتركة لعقد الخدمة النفطي كمشروع مشترك بين اطراف الترتيب المتعاقدة وبالتالي يتوجب على شركة نفط ميسان(عينة البحث) القياس والإفصاح المحاسبي عن هذا المشروع المشترك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS28 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" .

**المحور الثالث : الجانب التطبيقي / تبني المعالجة المحاسبية وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS11 لتكاليف عقود الخدمة النفطية وانعكاسه على القياس والإفصاح لشركة نفط ميسان(عينة البحث)**

### ٣-١ القياس المحاسبي لتكاليف عقود الخدمة وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS11

يمثل القياس والإفصاح المحاسبي السليم يشكل حلقة الوصل الرئيسية بين المحاسبة والبيئة المتمثلة بمستخدمي المعلومات المحاسبية وهو اللغة الأكثر فاعلية لإيصال العلاقات الرقمية بين الاحداث المقاسة وخصائصها وكما يشير(الركابي ، ٢٠٠٤: ٤٠) ان القياس نظام لتمييز الاشياء لغرض مقارنتها وترتيبها وهو وظيفة اساسية من وظائف المحاسبة والحجر الاساسي لإنتاج المعلومات المحاسبية التي تساعد الادارة و المستخدمين في اتخاذ القرار المناسب .ولأغراض القياس المحاسبي للمشروع المشترك لعقد خدمة وتطوير منطقة الحلقاية والمحاسبة عن التكاليف المسددة استناداً لقوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) ووفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS11 سوف نتناول المعالجات المحاسبية التي تتوافق مع متطلبات هذا المعيار وكما مبين في ادناه :

#### ٣-١-١ المعالجة المحاسبية للتكاليف الرأسمالية لقوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) :لقد وضع معيار الإبلاغ المالي

IFRS11"الترتيبات المشتركة" الاسس والمبادئ الخاصة للمعالجة والإبلاغ عن الترتيبات المشتركة ، ووفقاً لمتطلبات هذا المعيار يتم الاعتراف بالمصالح في المشاريع المشتركة باعتبارها استثمار ويجب ان تطبق طريقة حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي IAS28 "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" ما لم تستثنى الشركة او المنشأة من طريقة حقوق الملكية وكما ورد في المعيار IAS28 ، وحسب متطلبات هذا المعيار فان جميع المنشآت التي يكون لها تأثير مهم في المشروع المشترك فأنها ملزمة بتطبيق متطلبات هذا المعيار ، ويبين معيار المحاسبة الدولي IAS28 كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية التي تعتبر طريقة محاسبية لمعالجة الاستثمار في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة في السجلات المالية اذ بموجب معيار الإبلاغ المالي IFRS11 يعد الرصيد الافتتاحي للاستثمار على انه التكاليف المفترضة عند الاثبات الاولى .

ويرى الباحثان انه في ظل تطبيق طريقة حقوق الملكية فان جميع التكاليف السنوية لعقود الخدمة النفطية المسددة الى الشركات الاجنبية يجب ان تعالج محاسبياً وفقاً لمتطلبات هذه الطريقة ، وبالتالي يتم الاعتراف مبدئياً بالتكاليف المستردة بانها كلفة الاستثمار في الترتيب التعاقدية (المشروع المشترك) بما فيها تكاليف عقد تطوير منطقة الحلقاية ، لذا فان قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) المسددة نهاية كل فصل سنوي (ثلاث اشهر)، يمكن ان تعالج محاسبياً بواسطة المعالجات المحاسبية المقترحة ادناه :

١- قيد الاستحقاق للتكاليف (الرأسمالية و التشغيلية) / الفصل السنوي الاول افتراضاً يكون:

××× من ح/ الاستثمار في المشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة أ

××× الى ح/ دائنو ( المشغل او الشركة الاجنبية )

مع ملاحظة تكرار القيد اعلاه لجميع فصول السنة الاربعة (الاول ،الثاني ،الثالث ،الرابع) التي تتضمن تسديد مستحقات للشركات الاجنبية ، وبما ان جميع شركات استخراج النفط العراقية لا تمتلك الصلاحية بممارسة عملية بيع النفط الخام للأسواق العالمية وان الجهة الوحيدة المخولة بعمليات التصدير وبيع النفط الخام عبر منافذ التصدير هي شركة تسويق النفط العراقية سومي

، لذا فان شركات النفط الاستخراجية بما فيها شركة نفط ميسان ترتبط بشركة تسويق النفط العراقية سومو لتسويق نفطها المنتج من خلال هذه الشركة ، وبالتالي فان الجهة التي تقوم بتسديد مستحقات الشركات الاجنبية هي شركة سومو، على ان تقوم شركة سومو باحتساب التكاليف الرأسمالية محسوبا" على تخصيصات الموازنة الاستثمارية ضمن الموازنة العامة الاتحادية المصادق عليها من قبل مجلس النواب العراقي والتي تنزل من حساب وزارة المالية ، اما بالنسبة للتكاليف التشغيلية فتقوم هذه الشركة باحتسابها ككلف سنوية تنزل من حساب مبيعات النفط الخام الخاصة بشركة نفط ميسان وتتم تسويتها من خلال الحسابات المدينة والدائنة بين الشركتين.

٢- قيد تسديد مستحقات الشركة الاجنبية من قبل شركة تسويق النفط العراقية سومو بتسديد:

××× من ح/ دائنو ( المشغل او الشركة الاجنبية ) ٢٦

××× الى ح/ احتياطي المشروعات المشتركة ٢٢

وبما ان تكاليف الاستثمار في المشروع المشترك سوف تعتمد بشكل اساسي على التكاليف المستردة المبينة في قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) والتي تصنف الى (تكاليف بترولية - تكاليف اضافية - اجر الربحية) ، كما يتم تصنيف كلا" من التكاليف البترولية والتكاليف الاضافية الى تكاليف رأسمالية وتكاليف تشغيلية بضمنها اجر الربحية ، لذا نقترح معالجة التكاليف الرأسمالية المتمثلة بالموجودات الملموسة نهاية السنة من خلال تحميلها في الجانب المدين وتحميل حساب الدائن بحساب الاستثمار في المشروع المشترك وكما مبين في ادناه :

٣- قيد تحميل التكاليف الرأسمالية :

أ- الموجودات الملموسة

من مذكورين

××× ح / استثمارات العقارات والمنشآت للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / استثمارات الابار النفطية للمشاريع المشتركة/ مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / استثمارات الات ومعدات للمشاريع المشتركة/ مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / استثمارات السيارات للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / استثمارات الاثاث والاجهزة للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / استثمارات النباتات المثمرة للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× الى ح / الاستثمار في المشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

مع ملاحظة تصنيف الحسابات الرئيسية اعلاه الى حسابات فرعية تعكس القياس المحاسبي السليم للموجودات الثابتة للمشروع المشترك الخاص بكل حقل نفطي .

ب- الموجودات غير الملموسة: يمكن ان نقترح المعالجة القيدية ادناه للتكاليف التي تصنف على انها موجودات غير ملموسة مع امكانية اضافة أي حسابات اخرى تصنف ضمن حساب الموجودات غير الملموسة الى القيد المقترح ادناه :

من مذكورين

××× ح / تكاليف البحث والتطوير للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / تكاليف مسح واستكشاف للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× ح / النظم والبرامج الالكترونية للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة أ

××× الى ح / الاستثمار في المشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة أ

في ضوء المعالجات المحاسبية اعلاه ومن خلال الرجوع الى التكاليف السنوية المسددة الى المشغل الاجنبي لتطوير منطقة الحلفاية (شركة بترو جاينا) المتمثلة بقوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) الواردة في نهاية كل فصل ، وقد اعتمدنا على قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) للفصل الثاني من السنة المالية ٢٠١٦ م وبالبالغ اجمالي قيمة استحقاقها (٢٣٦،٩٧٤،٨٢٠) مائتان وستة

وثلاثون مليون وتسعمائة وأربعة وسبعون الف وثمانمائة وعشرون دولار امريكي ما يعادل بالدينار العراقي (٢٨٤,٣٥٩,٧٨٤,٠٠٠) مائتان واربعه وثمانون مليار وثلاثمائة وتسعة وخمسون مليون وسبعمائة واربعه وثمانون الف دينار عراقي ، نجد ان شركة نفط ميسان يمكنها معالجة هذا المبلغ من خلال تسجيل القيود المحاسبية الاتية :

١- عند استلام قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) نسجل قيد استحقاق بمبلغ فاتورة الاسترداد الاتي :

٢٨٤,٣٥٩,٧٨٤,٠٠٠ من ح/ الاستثمار في المشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحلفاية

٢٨٤,٣٥٩,٧٨٤,٠٠٠ الى ح/ دائنو المشغل الاجنبي (شركة بترو جاينا)

٢- بعد تدقيق قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) ومصادقة وزارة النفط على التسديد وورود اشعار التسديد من قبل شركة سومو الى شركة نفط ميسان نسجل القيد الاتي :

٢٨٤,٣٥٩,٧٨٤,٠٠٠ من ح/ دائنو (المشغل او الشركة الاجنبية) ٢٦

٢٨٤,٣٥٩,٧٨٤,٠٠٠ الى ح/ احتياطي المشروعات المشتركة ٢٢

ويرى الباحثان ان اثبات القيد المحاسبي رقم (١) اعلاه سوف يعكس صورة واضحة عن عملية القياس المحاسبي لأجمالي التكاليف الاستثمارية في حقل منطقة الحلفاية من جهة ، كما انه سيثبت استحقاق مديونية المشغل الاجنبي (بترو جاينا) على شركة نفط ميسان من جهة اخرى علما ان واقع الحال هو عدم اتخاذ شركة نفط ميسان اي اجراء عند استلامها لقوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) ، وانما يتم الانتظار لحين ورود اشعار التسديد والمصادقة من قبل وزارة النفط وشركة سومو ، اضافه الى تحريكها حساب الاحتياطي العام مباشرة بدل من حساب النقدية باعتبار ان التكاليف الرأسمالية تدفع من وزارة المالية ضمن التخصيصات الاستثمارية المدرجة في الموازنة العامة الاتحادية للدولة.

كما نجد ان البيانات المالية لشركة نفط ميسان للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ اظهرت رصيد حساب الموجودات غير ملموسة الخاصة بالمشروع المشترك لحقل الحلفاية النفطي (تكاليف البحث والتطوير وتكاليف المسح والاستكشاف وتكاليف النظم والبرامج ) (صفر) وهذا يعني عدم القياس المحاسبي السليم لهذا النوع من الموجودات ، لذا فان المعالجة المحاسبية وفقا لمطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية لتكاليف الخاصة بالموجودات غير الملموسة وحسب معيار المحاسبة الدولي IAS38 وانسجاما مع سياسة الشركة بتخصيص حساب احتياطي فقد ارتأى الباحث ان يبقى هذا الحساب ليكون مقابل للاستثمارات في الميزانية العامة لان الشركة لم تدفع من نقديتها بل قامت شركة سومو بذلك وتم استقطاع ذلك من تخصيصات الموازنة الاستثمارية للشركة ، وفقا لتصنيفاتها الفعلية الواردة في قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) سوف يؤدي الى القياس المحاسبي الحقيقي والسليم لهذا النوع من التكاليف في المشروع المشترك لحقل الحلفاية النفطي .

كما يرى الباحثان ان تسجيل المعالجات المحاسبية اعلاه في السجلات المالية لشركة نفط ميسان يجب ان تسري على جميع التكاليف الرأسمالية التي تسدد الى الشركات الاجنبية بما فيها مشغل حقل الحلفاية (بترو جاينا) ، والتي ستحمل ابتداء على حساب الاستثمار وفي نهاية الفترة يتم غلق ما يخص الكلف الرأسمالية في حساب الموجودات خاصة بالقول اعلاه موزعا حسب نوع هذا الموجود مما يعني انعكاسها في الجانب المدين من الميزانية العامة وضمن الحسابات الرئيسية للموجودات الخاصة بهذه الشركة ، وبالتالي فان تحميلها على حساب موجودات المشاريع المشتركة لمنطقة العقد سوف يعكس حقيقة وصدق النشاط الاقتصادي الذي يمارس من قبل شركة نفط ميسان في هذا الترتيب ، الامر الذي يضيف موضوعية على عملية القياس المحاسبي المتمثلة بالتحديد الموضوعي للخاصية محل القياس الا وهو الترتيبات التعاقدية للاستثمار في المشاريع المشتركة.

٣-١-٢ المعالجة المحاسبية للتكاليف التشغيلية لقوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) : ان النظام المحاسبي الموحد قسم الاستخدامات (المصرفات) الى تسعة حسابات رئيسية تبدأ من حساب (٣١) الرواتب والأجور وتنتهي بحساب (٣٩) المصرفات الأخرى ، و جميع هذه الحسابات سواء الحسابات الرئيسية او الفرعية لم تتضمن فيها ما يخص او يشير الى حسابات المصرفات الخاصة بالمشروعات المشتركة ، وهذا يدل على قصور النظام المحاسبي الموحد في مواكبة التطورات التي شهدتها بيئة الانشطة الاقتصادية في العراق من جهة وعدم تحديث هذا النظام وفقا لمطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي من جهة

أخرى .ولغرض تسجيل وتحميل التكاليف التشغيلية للمشاريع المشتركة في السجلات المالية لشركة نفط ميسان يجب قياس هذه التكاليف بشكل دقيق من واقع قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) ومن ثم تسجيلها في السجلات المالية لهذه الشركة ، يرى الباحثان ضرورة قياس التكاليف التشغيلية للمشاريع المشتركة والإفصاح عنها بشكل مستقل طبقاً لتصنيفات حسابات رئيسية معتمدة تتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مع ملاحظة إمكانية بيانها في مراكز كلفة خاصة بكل مشروع مشترك ، ويمكن ان نقترح المعالجات المحاسبية الآتية :

١- المعالجة المحاسبية لنفقات العاملين :ذكرنا سابقاً انه يجب تحميل كامل مبلغ قائمة المطالبة (فاتورة الاسترداد) بالتكاليف الرأسمالية والتكاليف التشغيلية للمشروع المشترك على حساب الاستثمار في المشاريع المشتركة ، ووفقاً لهذه المعالجة يتم تخفيض حساب الاستثمار في المشاريع المشتركة بالنفقات الخاصة بحساب نفقات العاملين في المشاريع المشتركة وكالاتي :

××× من د / نفقات العاملين في المشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× الى د / الاستثمار في المشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحفافية

٢- المعالجة المحاسبية لتكاليف الإنتاج : كما اوضحنا في الفقرة ١ اعلاه بعد تحميل كامل مبلغ قائمة المطالبة (فاتورة الاسترداد) على حساب الاستثمار في المشاريع المشتركة فانه يتم تخفيض هذا الحساب بالنفقات التشغيلية الخاصة بالمشروع المشترك وكما مبين في القيد ادناه :

من مذكورين

××× د / المستلزمات السلفية للمشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د / المستلزمات الخدمية للمشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د / الاستخدامات الأخرى للمشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× الى د / الاستثمار في المشاريع المشتركة / مشروع تطوير منطقة الحفافية

\*مع ملاحظة إمكانية تصنيف النفقات التشغيلية اعلاه الى حساباتها الفرعية .

ويرى الباحث ان تبني المعالجات المحاسبية اعلاه متوافقة مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" وسوف تعكس القياس المحاسبي السليم للتكاليف المستردة في قوائم المطالبة المسددة الى مشغل المشروع المشترك لعقد تطوير منطقة الحفافية (شركة بترو جاينا) ، ونجد ان هذه المعالجات ملائمة لعملية القياس والتسجيل للنفقات التشغيلية الواردة في قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) لسببين هما:

السبب الاول :عدم وجود تصنيف لحساب الرواتب والاجور في قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) بل تم ادراج النفقات المتعلقة بكلفة العاملين في المشروع المشترك ضمن حساب نفقات العاملين وهذه النفقات شاملة لكافة انواع النفقات بما فيها رواتب الموظفين واجور المتعاقدين والمكافئات والحوافز والمخصصات الأخرى المدفوعة لكل الموظفين والعاملين الاجانب والعرب والعراقيين ، الامر الذي لا يلائم متطلبات القياس المحاسبي المعمول بها في النظام المحاسبي الموحد (المستخدم في الشركة عينة البحث).

السبب الثاني :ان نفقات الإنتاج التي تتضمن كلف المواد والكلف الأخرى لمستلزمات لإنتاج النفط الخام الواردة في قوائم المطالبة (فواتير الاسترداد) يتم تصنيفها وتسجيلها ضمن النفقات الخاصة بالمشاريع المشتركة لمنطقة تطوير حقل الحفافية ، لتحميلها والإفصاح عنها بشكل مستقل على حساب العمليات الجارية وحساب الأرباح والخسائر لشركة نفط ميسان .

٣- المعالجة المحاسبية لاحتمال اندثار وإطفاء موجودات المشاريع المشتركة :

عند تحليل حساب الاندثار والإطفاء السنوي لموجودات شركة نفط ميسان نجد ان الشركة قامت بهذا الاحتساب والتسجيل بالاعتماد على كشف اندثار الموجودات المبين في النظام المحاسبي الموحد ، وهذا يعني استمرار الشركة بتسجيل قيد الاندثار السنوي كما كان في الفترة السابقة للدخول في الترتيبات التعاقدية الجديدة (المشاريع المشتركة) مما يؤدي الى مشكلة في المعلومات والبيانات المالية المعروضة في القوائم المالية وبالتالي عدم التعبير عن جوهر النشاط الاقتصادي الجديد المتضمن للدخول في ترتيبات تعاقدية مشتركة ، والسبب يتمثل في عجز النظام المحاسبي الموحد عن توفير المعلومات المحاسبية التي تواكب التطورات

الاقتصادية التي يشهدها الاقتصاد العراقي ، ومن خلال تبني متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية يمكن اقتراح المعالجات المحاسبية لتسجيل قيد اندثار الموجودات الخاصة بالمشاريع المشتركة ادناه:

أ- القيد المحاسبي لتسجيل اندثار الموجودات الثابتة الخاصة بالمشروع المشترك:

من مذكورين

××× د /اندثار العقارات والمنشآت للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د /اندثار الات ومعدات للمشاريع المشتركة/ مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د /اندثار السيارات للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د /اندثار الاثاث والاجهزة للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة الحفافية

الى مذكورين

××× د /مخصص اندثار متراكم العقارات والمنشآت للمشاريع المشتركة

××× د /مخصص اندثار متراكم الات ومعدات المشاريع المشتركة

××× د /مخصص اندثار متراكم السيارات للمشاريع المشتركة

××× د /مخصص اندثار متراكم اثاث واجهزة المشاريع المشتركة

ب- اما يخص نفاذ الابار المنتجة فيسجل القيد ادناه :

××× د /نفاذ الابار النفطية للمشاريع المشتركة/ مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د /مخصص نفاذ متراكم الابار النفطية للمشاريع المشتركة

ج- القيد المحاسبي لتسجيل إطفاء الموجودات غير الملموسة الخاصة بالمشروع المشترك:

من مذكورين

××× د / اطفاء تكاليف البحث والتطوير للمشاريع المشتركة /مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د / اطفاء تكاليف المسح والاستكشاف للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة الحفافية

××× د / اطفاء تكاليف النظم والبرامج الالكترونية للمشاريع المشتركة/مشروع تطوير منطقة الحفافية

الى مذكورين

××× د / البحث والتطوير للمشاريع المشتركة

××× د / المسح والاستكشاف للمشاريع المشتركة

××× د / النظم والبرامج الالكترونية للمشاريع المشتركة

ويرى الباحثان ان المعالجة القيدية اعلاه ستعكس بصدق وموضوعية رصيد حساب الاندثار للموجودات الملموسة وغير ملموسة المستخدمة في المشاريع المشتركة والذي يتراكم في حساب المخصص ليتم تخفيضه من حساب الموجود الخاص به للوصول الى القيمة الدفترية للموجود الاصلي ، وبالتالي يستطيع مستخدم المعلومات المالية بمجرد النظر الى ارصده حسابات الموجودات واندثارها واطفاءها التعرف بان الشركة لديها موجودات تستخدم في مشاريع المشتركة .

٣-١-٣ **المعالجة المحاسبية لإيرادات المشاريع المشتركة** : لا يختلف النظام المحاسبي الموحد في تقسيمه لحساب الإيرادات عن تقسيم حساب الاستخدامات (المصرفات) حيث نجد تقسيم هذا الحساب إلى تسعة حسابات رئيسية تبدأ بحساب ايراد نشاط الانتاج السلعي(٤١) وتنتهي بحساب الإيرادات الأخرى (٤٩) ، وبالتالي نجد المشكلة ذاتها من حيث ان جميع هذه الحسابات سواء الحسابات الرئيسية او الفرعية لم تتضمن فيها ما يخص الإيرادات الخاصة بالمشروعات المشتركة ، وبهذا الصدد تكمن المشكلة الحقيقة في ان لدى شركة نفط ميسان إيرادات تتحقق من مبيعات النفط الخام المنتج بالجهود الوطنية (حقوق نفطية تحت السيطرة المباشرة من قبل شركة نفط ميسان فقط) وإيرادات تتحقق من مبيعات النفط الخام المنتج بالجهود المشتركة (حقوق نفطية تحت

سيطرة المشغل الاجنبي وشركة نفط ميسان) ، وبالتالي فان الشركة تقوم بالقياس والافصاح المحاسبي عن هذه الإيرادات بشكل اجمالي وفقا" لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد الامر الذي لا يعكس دقة تصنيف الإيرادات من مبيعات النفط الخام سواء بالجهود الوطنية او المشتركة مع الشركات الاجنبية .

ويرى الباحثان ضرورة القياس والافصاح المحاسبي لإيرادات هذه الشركة بشكل حقيقي وموضوعي وصادق يضمن تحديد الإيرادات الناجمة عن انتاج النفط الخام بواسطة الجهود الوطنية (الانتاج الوطني) والإيرادات الناجمة عن انتاج النفط الخام بواسطة الجهود المشتركة (المشاريع المشتركة) ، بالشكل الذي يؤدي الى القياس المحاسبي الدقيق لهذه الإيرادات والتي يعتمد احتسابها بالدرجة الاساس على كلفة انتاج البرميل وبالتالي تأثيرها بشكل مباشر في صافي نتيجة النشاط ، وعليه يمكن ان نقترح المعالجات المحاسبية الاتية :

أ- تسجيل قيد إيراد مبيعات النفط الخام المنتج من الحقول الوطنية :

××× من د / مدينو (شركة سومو)

××× إلى د / إيراد مبيعات نفط خام الحقول الوطنية

ب- تسجيل قيد إيراد مبيعات النفط الخام من الحقول المشتركة :

××× من د / مدينو (شركة سومو)

××× إلى د / إيراد مبيعات نفط خام المشروعات المشتركة

ج - في نهاية السنة المالية تتم تسوية حساب المدينون من خلال القيد الاتي :

××× من د / النقدية

××× من د / احتياطي مشروعات مشتركة

××× الى د / مدينو (شركة سومو)

مع ملاحظة تخفيض حساب احتياطي المشروعات المشتركة بمقدار التكاليف التشغيلية المتعلقة بحقول المشاريع المشتركة التي تم تسديدها خلال نفس السنة الى الشركة الاجنبية واستلام المتبقي لحساب النقدية المتحقق من مبيعات النفط الخام من شركة سومو ، وكما اوضحنا ان شركة نفط ميسان هي شركة استخراجية متخصصة بالصناعة الاستخراجية للنفط الخام من باطن الارض ، ووفقا" للقوانين والانظمة والتعليمات المعمول بها في جمهورية العراق فان الشركات الاستخراجية لا تمتلك الصلاحية بالبيع المباشر للنفط الخام المنتج للخارج ، حيث يتم تسليم الانتاج الى شركة اخرى عبر منافذ التصدير وهي شركة سومو العراقية التي تقوم بدور الوسيط بعملية تصدير النفط الخام وبيعه عبر منافذ التصدير الى الاسواق العالمية ، لذا تم توسيط حساب مدينو (شركة سومو) في تسجيل قيد اثبات مبيعات النفط الخام اعلاه والذي يتم تسويته بعد استلام المبالغ النقدية للإيراد المتحقق من بيع هذا الانتاج محسوبا" بسعر الكلفة مضافا" هامش ربح بنسبة ٩% من الكلفة (COST PLUS).

بعد ان تم التوصل إلى المعالجات المحاسبية التي تلائم متطلبات معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمار في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة" سينعكس التطبيق الصحيح لهذه المعالجات في إعداد القوائم المالية لشركة نفط ميسان والتي سيتم ايضاحها لاحقا" .

٣-٢ انعكاس تبنى معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على البيانات المالية لشركة نفط ميسان :تعد التقارير المالية مصدر اساسي للمعلومات خصوصا" اذا احتوت هذه التقارير على معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل الادارة والمستخدمين ، وان مستوى الافصاح عن كمية ونوعية المعلومات في التقارير المالية يؤدي دورا" هاما" في تخفيض حالة عدم التأكد من جهة وتقليص الفجوة بين الادارة والمستخدمين فيما يخص عدم تماثل المعلومات من جهة اخرى ، بما يعمل على مساعده المهتمين في تقييم اداء ونشاط الشركة بشكل موضوعي وكما اشار(عوجه ، ٢٠١١: ٦١) ان التقارير المالية يجب ان تفصح عن الاحداث المهمة والضرورية لجعلها غير مضلل ، لذا فان المعلومات المالية وغير المالية يجب ان يتم الافصاح عنها في التقارير المالية وفي الفترة المناسبة لتعكس صورة واضحة عن الوضع الحقيقي للمنشأة مما يعني ان هذه التقارير يجب ان تكون

شاملة لجميع المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة في ترشيح القرارات ، ونظرا" للأهمية الجوهرية للمشاريع المشتركة ومنها المشروع المشترك لتطوير منطقة الحفافية وما ترتب على تسديد كلف هذا المشروع من تأثير على مجمل المعلومات المالية لشركة نفط ميسان بالشكل الذي أدى الى تشوية في صورة التقارير المالية وفقدانها الى عنصر الجودة في المعلومات التي تقدمها الشركة ، وكما ذكرنا سابقا" ان تبني المعالجات المحاسبية التي تم ايضاحها في هذا البحث المتوافقة مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة الدولية ٢٨ "الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" سيكون له تأثير واضح في طريقة عرض التقارير المالية لشركة نفط ميسان ، ومن خلال الرجوع للبيانات المالية لهذه الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ سنوضح ان تبني المعالجات المحاسبية (المقترحة) في الشركة عينة البحث سيؤدي الى الإفصاح عن المعلومات الآتية :

٣-٢-١ حسابات النتيجة لشركة نفط ميسان : تقوم شركة نفط ميسان بالإفصاح عن نتيجة نشاطها من خلال حساب العمليات الجارية حيث يتم تحديد مقدار الربح القابل للتوزيع وفقا" للقوانين والانظمة والتعليمات المعمول بها، ويعتمد اعداد كشف العمليات الجارية بدرجة اساسية على مستوى الإيرادات المتحققة من مبيعات النفط الخام وان احتساب حجم هذه الإيرادات يرتبط بشكل مباشر بكلفة الانتاج، حيث ان كلفة انتاج برميل النفط الخام مضافا" اليها هامش ربح بنسبة معينة (يحدد من قبل وزارة النفط ووزارة المالية) يؤدي الى تحديد مستوى الإيرادات، وقد حددت التعليمات النافذة نسبة هامش الربح لسنة ٢٠١٦م بـ ٩% من كلفة انتاج برميل النفط الخام. ان تبني متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم ١١ "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" من قبل شركة نفط ميسان سوف يؤدي الى القياس الحقيقي والإفصاح الصادق عن الحسابات التي تعكس نتيجة نشاط هذه الشركة ، ولغرض ايضاح ذلك لابد من بيان حجم انتاج النفط الخام في الحقول النفطية المشتركة (المشاريع المشتركة) والانتاج في الحقول الوطنية ، وكذلك احتساب كلفة انتاج برميل النفط الخام من الحقول النفطية المشتركة وكلفة انتاج برميل النفط الخام من الحقول الوطنية والتي سيتم بيانها في ادناه :

٣-٢-١-١ الإفصاح عن حجم الانتاج : تمتلك شركة نفط ميسان حقول نفطية تدار وتشغل من قبل الكوادر الوطنية وحقول نفطية تدار وتشغل من قبل المشغل الاجنبي (مشاريع مشتركة)، ونجد ان الشركة قامت بالإفصاح عن كمية الانتاج السنوي بشكل اجمالي حيث بلغ انتاجها السنوي لعام ٢٠١٦ ( ١٣٣,٣٣١,٨١٦ ) برميل / سنة ، وهو يمثل الانتاج الكلي من كافة مواقع الحقول النفطية لهذه الشركة ، وبالتالي فان الشركة لم تفصح عن كمية انتاج النفط الخام المنتج من الحقول النفطية المشغلة بواسطة كوادرها الوطنية وكمية انتاج النفط الخام المنتج من الحقول النفطية المشغلة بواسطة المشغل الاجنبي (مشاريع مشتركة).

ويرى الباحثان ان تبني معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" من قبل شركة نفط ميسان والعمل وفقا" لمتطلبات هذا المعيار سوف يؤدي الى افصاح الشركة عن حجم الانتاج المتحقق في حقول النفط المشغلة من قبل الشركات الاجنبية ( المشاريع المشتركة ) وكما موضح في الجدول ادناه :

جدول (١) كميات انتاج النفط الخام في الحقول المشتركة لشركة نفط ميسان

المجموع	كمية انتاج النفط في الحقول المشتركة لمنطقة البزركان/برميل	كمية انتاج النفط في الحقول المشتركة لمنطقة الحفافية/برميل	الفصل السنوي
٣٠٠,٨٤١,٦٩٩	١٢,٢٩٢,٥٣٣	١٨,٥٤٩,١٦٦	الفصل الاول
٣٠٠,٦١٦,٣٠٠	١٢,٢٦٨,٤٨٧	١٨,٣٤٧,٨١٣	الفصل الثاني
٣١٠,٣٦٦,٩٨٨	١٢,٩١١,٥٠١	١٨,٤٥٥,٤٨٧	الفصل الثالث
٣٢٠,٥٧٢,٥٧١	١٣,٩٦٧,١١٣	١٨,٦٠٥,٤٥٨	الفصل الرابع
١٢٥,٣٩٧,٥٥٨	٥١,٤٣٩,٦٣٤	٧٣,٩٥٧,٩٢٤	مجموع الانتاج السنوي

(اعداد الباحث)

ومن خلال البيانات المبينة في الجدول (١) اعلاه يتضح ان كميات الانتاج المتحققة في حقول النفط المشتركة خلال عام ٢٠١٦م بلغت ١٢٥,٣٩٧,٥٥٨ برميل/سنة وهي تمثل نسبة ٩٤% من الانتاج الكلي لهذه السنة وبالتالي فان المتبقي يمثل انتاج النفط المتحقق في الحقول الوطنية وكما مبين الجدول ادناه :

## جدول (٢) نسبة وكميات الانتاج السنوي لكافة حقول شركة نفط ميسان

الانتاج المشترك /برميل	النسبة %	الانتاج الوطني /برميل	النسبة %	مجموع الانتاج السنوي /برميل
١٢٥,٣٩٧,٥٥٨	٩٤	٧,٠٩٤,٢٥٨	٦	١٣٢,٤٩١,٨١٦

(اعداد الباحث)

ان تطبيق متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية سيكون له دور مهم في افصاح الشركة عن كميات الانتاج المتحققة في الحقول المشتركة بشكل مستقل وصريح ، والتي ستكون الحجر الاساس في احتساب كلفة انتاج برميل النفط الخام بواسطة الجهود المشتركة (المشاريع المشتركة) ، مما يؤدي الى الافصاح عن هذه الكلفة بشكل مستقل عن كلفة انتاج برميل النفط الخام بواسطة الجهود الوطنية (الانتاج الوطني) التي لم تتجاوز نسبة انتاجها الـ ٦% من حجم الانتاج الكلي .

٣-٢-١-٢ الافصاح عن كلفة انتاج برميل النفط :تقوم شركة نفط ميسان باحتساب كلفة انتاج برميل النفط الخام بشكل اجمالي ولجميع حقول هذه الشركة بضمنها حقول الانتاج في المشاريع المشتركة وقد ادى ذلك الى عدم الافصاح عن كلفة انتاج برميل النفط الخام المنتج بالجهود الوطنية(حقول نفطية تحت السيطرة المباشرة من قبل شركة نفط ميسان) وكلفة انتاج برميل النفط الخام المنتج بالجهود المشتركة (حقول نفطية تحت سيطرة المشغل الاجنبي وشركة نفط ميسان) ،وبالتالي بلغت كلفة انتاج برميل النفط الخام الاجمالية لعام ٢٠١٦م كالآتي :

## جدول (٣) كلفة انتاج برميل النفط الخام لعام ٢٠١٦م

التفاصيل	المبلغ / دينار
كلفة انتاج برميل النفط الخام بدون هامش ربح	٧,٥١٧
كلفة انتاج برميل النفط الخام مع هامش ربح ٩%	٨,١٩٣

(اعداد الباحث)

وبعد تبني الشركة لمتطلبات معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية وقيامها بالإفصاح عن كمية الانتاج السنوي التي تم ايضاحها ، فان الشركة ستقوم بالإفصاح عن كلفة انتاج برميل النفط الخام المنتج من الحقول المشتركة وكلفة انتاج برميل النفط الخام المنتج من حقول النفط الوطنية والتي يمكن بيانها من خلال الجدول (٤) ادناه :

## جدول (٤) يوضح كلفة انتاج برميل النفط الخام من حقول الانتاج في المشاريع المشتركة

التفاصيل	كمية الانتاج / برميل	المبلغ / دينار
تفقات العاملين / حقول المشاريع المشتركة		١٧٢,٦٢٠,٣٠٢,٠٩٦
تكاليف المواد (مستلزمات سلعية)		٧٣,٢٧٢,١٩٥,٥٦٨
تكاليف الخدمات (مستلزمات خدمية)		١٦٠,٦٩٥,٠٥١,٠٥٣
اجر الربحية المحتسب		١٩٣,٩٥٠,٦١٧,١٩٢
انذار الموجودات / حقول المشاريع المشتركة		٢٢١,٩٦٣,٥٤٠,٤٥٠
المجموع		٨٢٢,٥٠١,٧٠٦,٣٥٩
كمية انتاج النفط الخام من حقول المشاريع المشتركة	١٢٥,٣٩٧,٥٥٨	
كلفة انتاج برميل النفط الخام من حقول المشاريع المشتركة بدون هامش ربح		٦,٥٥٩
كلفة انتاج برميل النفط الخام من حقول المشاريع المشتركة مع هامش ربح ٩%		٧,١٤٩
اجمالي الإيرادات للنفط		٨٩٦,٥٢٦,٨٥٩,٩٣١

(اعداد الباحث)

نلاحظ ان كلفة انتاج برميل النفط الخام المنتج في حقول الانتاج للمشاريع المشتركة بلغت (٦,٥٥٩) دينار (بدون اضافة هامش ربح) ومع اضافة هامش ربح بنسبة ٩% تصبح كلفة انتاج برميل النفط الخام (٧,١٤٩) دينار وهو ما سيتم الافصاح عنه في التقارير المالية لشركة نفط ميسان .

ويرى الباحثان ان ما تم ايضاحه في اعلاه سيعكس القياس والافصاح المحاسبي المناسب والسليم لاحتساب كلفة انتاج برميل النفط الخام في الحقول الخاضعة لتشغيل شركة نفط ميسان وكلفة انتاج برميل النفط الخام من حقول المشاريع المشتركة ، وبالتالي سيؤدي الى توفير معلومات مهمة لأصحاب القرار في الشركة بصورة خاصة ووزارة النفط العراقية بصورة عامة ، كذلك

سيتم احتساب الإيرادات المتحققة في حقول المشاريع المشتركة بشكل مستقل يمكن من خلاله قياسها والإفصاح عنها بما ينسجم مع متطلبات معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة".

٣-٢-١-٣ الإفصاح عن نتيجة النشاط: ان حساب العمليات الجارية المعد من قبل شركة نفط ميسان للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ لم يوضح او يشير الى طبيعة الإيرادات الناتجة عن مبيعات النفط الخام المنتجة من الحقول المشتركة ، بل تم الإفصاح عن هذه الإيرادات بشكل إجمالي وبمبلغ (١,١٢٤,٦٧٨,٧٠٤,٤٩٣) دينار والتي تمثل الإيرادات الجارية المتحققة من حساب ٤١ إيرادات نشاط الانتاج السلعي وحساب ٤٢ إيرادات النشاط التجاري وحساب ٤٣ إيرادات النشاط الخدمي وحساب ٤٥ كلفة الموجودات المصنعة داخليا ، كما لم يتم الإفصاح عن المصروفات الخاصة بالمشروعات المشتركة التي تدار من قبل المشغل الاجنبي والتي تعتبر ذات اهمية نسبية وتأثير جوهري في نتيجة النشاط يقتضي الإفصاح عنها بشكل مستقل .

ويرى الباحثان ان تبني معيار الإبلاغ المالي ١١ "الترتيبات المشتركة" ومعيار المحاسبة الدولي IAS28 "الاستثمار في الشركات الزميلة والمشروعات المشتركة" من قبل شركة نفط ميسان سوف يؤدي الى القياس والإفصاح عن نتائج نشاط هذه الشركة ومدى تأثر نشاطها بهذا التبني والتي يمكن تلخيصه بالاتي :-

- ١- الإفصاح عن حجم انتاج النفط الخام من الحقول الوطنية البالغ ٧,٩٣٤,٢٥٨ برميل/سنة خلال عام ٢٠١٦م وحجم انتاج النفط الخام من الحقول المشتركة (المشاريع المشتركة) البالغ ١٢٥,٣٩٧,٥٥٨ برميل/ سنة لنفس السنة.
- ٢- الإفصاح عن كلفة انتاج برميل النفط الخام التي ارتفعت في حقول الانتاج الوطنية الى (٢٢,٦٥٨) دينار بدون هامش ربح ، والى (٢٤,٦٩٨) دينار مع اضافة هامش الربح بنسبة ٩% والذي سيمثل سعر بيع برميل النفط الخام المنتج في الحقول الوطنية لعام ٢٠١٦م ، وبالتالي فان الإفصاح عن كلفة انتاج برميل النفط الخام من الحقول الوطنية بشكل مستقل سيؤدي الى تغيير في احتساب الإيراد السنوي ونتيجة النشاط (الفائض القابل للتوزيع / المرحلة الثانية) بمبلغ قدره (١,٩٩٣,٩٦٧,٧٩٦) دينار .
- ٣- الإفصاح عن كلفة انتاج برميل النفط الخام من حقول الانتاج في المشاريع المشتركة التي انخفضت الى (٦,٥٥٩) دينار بدون اضافة هامش ربح ، والى (٧,١٤٩) دينار مع اضافة هامش الربح بنسبة ٩% والذي سيمثل سعر بيع برميل النفط الخام المنتج في الحقول المشتركة لعام ٢٠١٦م.

ان الإفصاح في الفقرتين ٢ و ٣ اعلاه عن كلفة انتاج وسعر بيع برميل النفط المنتج في الحقول الوطنية والحقول المشتركة ادى الى تغيير وانخفاض الإيراد السنوي ونتيجة النشاط (الفائض القابل للتوزيع / المرحلة الثانية) بمبلغ قدره (١,٩٩٣,٩٦٧,٧٩٦) دينار للسنة المالية ٢٠١٦م ، ويمكن ايضاح سبب هذا التغيير والانخفاض من خلال الجدولين (٥) و (٦) ادناه :

#### جدول رقم (٥) الزيادة او (الانخفاض) في سعر البيع

التفاصيل	سعر البيع السابق / دينار	سعر البيع الحالي / دينار	الزيادة او (الانخفاض) في سعر البيع / دينار
الحقول المشتركة	٨,١٩٣	٧,١٤٩	(١,٠٤٤)
الحقول الوطنية	٨,١٩٣	٢٤,٦٩٧	١٦,٥٠٤

(اعداد الباحث)

#### جدول رقم (٦) الزيادة او (الانخفاض) في إيراد مبيعات النفط الخام والفائض القابل للتوزيع

التفاصيل	الزيادة او (الانخفاض) في سعر البيع/دينار	الكمية المباعة/ برميل	الزيادة او (الانخفاض) في الإيراد السنوي/دينار
الحقول المشتركة	(١,٠٤٤)	١٢٥,٣٩٧,٥٥٨	(١٣٠,٩٤٨,١٢٦,٩٥٩)
الحقول الوطنية	١٦,٥٠٤	٧,٨١٣,٤٣٩	١٢٨,٩٥٤,١٥٩,١٦٠
الانخفاض في إيراد مبيعات النفط الخام والفائض القابل للتوزيع (المرحلة الثانية)			

(اعداد الباحث)

٤- التغيير في نتائج وصيغة عرض كشف العمليات الجارية التي تظهر من خلال المقارنة بين نتائج كشف العمليات الجارية المعد من قبل شركة نفط ميسان والمقترح من قبل الباحث والتي توضح الاتي:

أ- الإفصاح عن كلاً من إيرادات مبيعات النفط الخام من حقول المشاريع المشتركة بمبلغ (٨٩٦،٥٢٦،٨٥٩،٩٣١) دينار ، وإيرادات مبيعات النفط الخام من الحقول الوطنية بمبلغ (١٩٢،٩٧٥،٤٤٦،٨٣٢) دينار بشكل مستقل والناجمة عن الاحتساب الدقيق لكلفة إنتاج البرميل بعد اضافة هامش ربح بنسبة ٩% من كلفة الانتاج وفقاً لقانون الشركات العامة المعدل رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧م المعدل والتعليمات النافذة.

ب- الإفصاح عن الاستخدامات المتحققة في الحقول الوطنية بشكل مستقل عن نفقات المشاريع المشتركة بما يلائم متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية بالأخص المعيار رقم (١١) "الترتيبات المشتركة" ، والكشوفات الملحقه التي توضح هذه النفقات. بعد عرض نتائج تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وبيان نتائج تطبيق المعالجات المحاسبية في عرض قائمة الميزانية العامة وكشف العمليات الجارية ومدى تأثيرها في القياس والإفصاح المحاسبي لشركة نفط ميسان استطاع الباحث اثبات فرضية البحث وهي أن توفير المتطلبات الأساسية لتبني معايير الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" في الشركة عينة البحث يؤدي الى القياس والإفصاح السليم في القوائم المالية .

#### المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

##### ٤-١ الاستنتاجات

١- ان الخصائص التي توفرها عقود الخدمة النفطية تمثل افضل العقود بالنسبة للعراق اذا ما تم الاشتراط على الشركات الاجنبية النفطية ادخال تلك العقود للعمالة العراقية ضمن عمالة هذه الشركات بشكل واقعي لاستيعاب الخبرة والتجربة من ناحية والقضاء على بعض من مشاكل البطالة من ناحية اخرى ، اضافة الى وجود السيطرة المشتركة على الحقول النفطية من قبل الأطراف المتعاقدة مع احتفاظ الحكومة العراقية بملكية النفط المكتشف وسلطة التصرف فيه.

٢- استناداً الى ما ورد في العقد المبرم بين شركة نفط ميسان والشركة الاجنبية (بترو جابنا) يمكن تصنيف الترتيبات التعاقدية المشتركة لعقد الخدمة النفطي لتطوير حقل الحلفاية كمشروع مشترك بين اطراف الترتيب المتعاقدة.

٣- عدم وجود جهة إشرافيه تمثل الشركة الوطنية للتأكد من دقة تبويب التكاليف المستردة والتكاليف غير المستردة وفقاً لنود العقد لتجنب تحويل التكاليف غير المستردة الى تكاليف مستردة ، وبالتالي فان عدم وجود هذه الجهة قد يؤدي الى خضوع بعض النفقات غير قابلة للاسترداد لأغراض تتعلق بتحديد الوعاء الضريبي وفق قانون الضريبة العراقي بغية تضخيمها سعياً للتهرب الضريبي من قبل الشركة الاجنبية.

٤- ان وجود تأثير مهم لشركة نفط ميسان وفقاً لنصوص المادة ١٣ من عقد تطوير انتاج منطقة الحلفاية الامر الذي يتطلب المحاسبة عن المشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية لذلك ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 28 يقيس صاحب المشروع في بياناته المالية الصادرة استثماراته في المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية حسبما جاء في معيار الإبلاغ المالي ١١ IFRS .

٥- ان شركة نفط ميسان لا تقوم بالقياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف عقود الخدمة النفطية وفقاً لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" للتعاقدات التي أبرمت بين شركة نفط ميسان والشركات الاجنبية واعتمدت في تسجيلها وتصنيفها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما فيها (قائمة المركز المالي ، وكشف العمليات الجارية ، والكشوفات التحليلية الاخرى) النظام المحاسبي الموحد ، اضافة الى عدم وجود قاعدة محاسبية محلية او معيار محاسبي محلي يخص ذلك.

##### ٤-٢ التوصيات

١- ينبغي التأكيد على الشركات الاجنبية النفطية بوجوب تنفيذ الشروط التعاقدية المنصوص عليها في عقود الخدمة الخاصة بفقرة اخال العمالة العراقية ضمن عمالة هذه الشركات لاستيعاب الخبرة والتجربة من ناحية والقضاء على بعض من مشاكل البطالة من ناحية اخرى.

- ٢- من الضروري وجود جهة إشرافية من الشركة الوطنية إضافة الى ممثل عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي للتأكد من دقة تبويب التكاليف المستردة والتكاليف غير المستردة بالعقد للشركات الاجنبية لتجنب تحويل التكاليف غير المستردة الى تكاليف مستردة فضلا عن تحديد الوعاء الضريبي للشركات الاجنبية بغية عدم التهرب الضريبي.
- ٣- نتيجة لوجود تأثير مهم لشركة نفط ميسان وفقا لنصوص المادة ١٣ من عقد تطوير انتاج منطقة الحلفاية الامر الذي يتطلب المحاسبة عن المشروعات المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية ، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي 28 IAS يقيس صاحب المشروع في بياناته المالية الصادرة استثمارات في المشروع المشترك بطريقة حقوق الملكية حسبما جاء معيار الإبلاغ المالي ١١ IFRS.
- ٤- ضرورة ان تقوم شركة نفط ميسان بالقياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف عقود الخدمة النفطية وفقا لمتطلبات معيار الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" للتعاقدات التي أبرمت بين شركة نفط ميسان والشركات الاجنبية لما تمثله هذه التكاليف من جز كبير من اجمالي تكاليف الشركة ولها تأثير جوهري على القياس والإفصاح المحاسبي لشركة نفط ميسان.

### قائمة المصادر

#### اولاً : المصادر العربية :

١. ابو زيد ، حسين سراج ، التحكيم في عقود البترول ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٠م .
٢. الجعارات ، خالد جمال ، مختصر المعايير المحاسبية الدولية ، مطبعة جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر ٢٠١٥م.
٣. الحلفي ، عصام ، برنامج مقترح لتدقيق عقود الخدمة النفطية لجولات التراخيص ، بحث تطبيقي في عقد الأحدب النفطي / شركة نفط الوسط ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ٢٠١٣م.
٤. حميدات ، جمعة ، النخالة ، ابراهيم ، " خبير المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRS Expert)" ، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ، المكتبة الوطنية ، المملكة الاردنية الهاشمية ، ٢٠١٤م .
٥. الركابي ، علي خلف سلمان ، اثر عناصر الرقابة الداخلية في تخفيض تكاليف السيطرة النوعية ، بحث ميداني في شركة الصناعات الخفيفة ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، ٢٠٠٤م .
٦. السعيد ، جبار دخيل معة ، "مدى كفاية النظم والمعايير المحاسبية المحلية في القياس والإفصاح عن الحصص في المشروعات المشتركة" ، بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد ، ٢٠١٠م .
٧. الشمري ، سعاد عدنان ، معايير المحاسبة عن المعاملات بالعملة الاجنبية وترقيم القوائم المالية ومشاكل تطبيقها في العراق بالتطبيق على عينة من شركات القطاع العام ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠١٠م.
٨. الفوادي ، شيماء إسكندر داغر ، عقد الخدمة النفطي ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة بغداد ، ٢٠١٢م .
٩. العقابي ، فاضل جمعه جبر ، بحث تحليلي لعقود تطوير المشاريع النفطية في العراق ، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد الاول ، العدد (٣) ، ٢٠١٠م .
١٠. حجر ، عبد الملك إسماعيل ، محاسبة النفط : المبادئ ، الإجراءات دور الدول المضيفة في ظل عقود المشاركة في الإنتاج ، الطبعة الرابعة ، الامين للنشر والتوزيع ، صنعاء ، ٢٠١٤م .
١١. عبد اللطيف ، شادو ، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS بحث ميداني لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة ، رسالة ماجستير في علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة قاصدي مرياح ، ٢٠١٤م .
١٢. عوجه ، حسنين كاظم ، القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لصادفي اصول الوحدة الاقتصادية واهميتها في ترشيد القرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، محاسبة وتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة ، ٢٠١١م .
١٣. معيار الإبلاغ المالي IFRS11 "الترتيبات المشتركة" .
١٤. معيار المحاسبة الدولي IAS28 "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة" .

ثانياً: المصادر الأجنبية :

١-Abd Ghadas , Zuhairah Ariff, Types And Features Of International Petroleum Contracts , 2014.

٢-Kpmg , Impact Of lfrs : Oil And Gas, Kpmgllp, International , Kpmg.Com / IFRS , 2011.

٣-Issa , Mustafa Rashid , Petroleum Contracts Under The Iraqi Law : National And International Perspectives , 2018.

٤-Dagwill , Ron , "Corporate Accounting In Australia" 14th Edition , 2007.

٥-Umberto , Francese & D'alessio, Lidia & Rabitti, Maddalena Consolidated Financial Statements According To Ias/Ifrs: Recent Innovations What's New Under Ifrs 11? Evidence From An Italian Case Study,2015.