المحاسبة عن عقود الخدمة النفطية في ظل (IFRS) والنظام المحاسبي الموحد وانعكاساتها في الوضع المالي ونتائج الاداء دراسة تطبيقية مقارنة في شركة نفط الوسط

الباحث/ عبد الكريم طارق احمد — كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية
أ.د. محمد حويش الشجيري — كلية الادارة والاقتصاد/ الجامعة العراقية

تاريخ القبول: 2021/12/27 — تاريخ النشر:2022/7/1

المستخلص:[1]

تناول البحث الحالي مشكلة ضعف تطبيقات القياس والافصاح المحاسبي عن عقود الخدمة النفطية لشركة نفط الوسط (شركة عامة)، وعدم توافقها مع متطلبات معايير الابلاغ المالي الدولية. ولاهمية ما تشكله تلك العقود من الناحية الاقتصادية، واهمية توفير المعلومات الملائمة والصادقة لمتخذ القرار النفطي. فقد استهدف البحث اجراء التطبيق العملي لمتطلبات كل من النظام المحاسبي الموحد و(IFRSs) المناسبة لتلك العقود، وبيان انعكاسات نتائج التطبيق المقارنة في الوضع المالي ونتائج النشاط للشركة. ولأجل تحقيق اهداف البحث فقد تم استخدام المنهج التطبيقي المقارن في قياس وعرض انشطة عقود الخدمة النفطية في ظل (IFRSs) وفي ظل متطلبات النظام المحاسبي الموحد. وقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها يتمثل الدور المحاسبي للشركات النفطية المحلية عن عقود الخدمة النفطية بكونه دور رقابي فقط. وفي ضوء ذلك تم تقديم مجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة العمل على دراسة وإصدار نظام محاسبي موحد متكامل وخاص بقطاع النفط والغاز يستند الى مجموعة معايير محاسبية متكاملة معدة في ضوء معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ومزاوجتها بمتطلبات وظروف البيئة العراقية.

Abstract:

The current research dealt with the problem of weak measurement and accounting disclosure applications for the oil service contracts of the Midland Oil Company (a public company), and their incompatibility with the requirements of international financial reporting standards. And the importance of what those contracts constitute from an economic point of view, and the importance of providing appropriate and honest information to the oil decision-maker. The search was targetedCarry out the practical application of the requirements of each unified accounting systemIFRSs) appropriate to those contracts, and a statement of the implications of the results of the comparative application inThe financial position and activity results of the company. In order to achieve the objectives of the research, it has been used PainApplied approach Comparative In measuring and presenting the activities of oil service contracts under (IFRSs) and under the requirements of the unified accounting system.

A set of conclusions has been reached, the most important of which is the accounting role of local oil companies for oil service contracts, being an oversight role only. In light of this, a set of recommendations were presented, the most important of which was the need to work on studying and issuing a unified integrated accounting system for the oil and gas sector based on a set of integrated accounting standards prepared in the light of international accounting and financial reporting standards and pairing them with the requirements and conditions of the Iraqi environment.

[1]) بحث مستل من رسالة ماجستير

المقدمة:

يعد القطاع النفطي أحد أبرز مصادر تمويل نفقات الدولة في العراق، فضلا عن كونه القطاع الاكبر والاهم مقارنة بالقطاعات الاقتصادية الاخرى. كما تعمل العديد من الشركات النفطية العالمية المتخصصة في هذا القطاع بعقود عمل خاصة مختلفة منها (عقود الخدمة النفطية). ووفقا لهذه الطبيعة فان النظام المحاسبي يجب ان يعكس هذه الخصوصية في القياس والافصاح من جهة وفي خصوصية توفير المعلومات اللازمة لخدمة متطلبات صناعة القرار النفطي التشغيلي والاستثماري من جهة اخرى. الا ان القطاع النفطي العراقي لا زال يعتمد النظام المحاسبي الموحد بمتطلبات الاعتراف والقياس والافصاح التقليدية العامة وغير المتخصصة، مقارنة بحجم تطور وانفتاح القطاع على السوق العالمي، واتساع نشاطاته وارتفاع مستوى تعقيداته. وهو ما يتطلب اتباع نظم محاسبية مماثلة لما يتم اتباعه على مستوى القطاع النفطي عالميا لتحقيق الاتساق في المعلومات المجهزة لمتخذ القرار الوطني نظرا للطبيعة الدولية لعمل هذا القطاع. وفي ظل عدم تكامل المفهوم المحاسبي للكيان الاقتصادي في التعامل مع أنشطة عقود الخدمة النفطية وعدم التوافق مع الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن النشاطات الجارية في العقد من قبل الشركة العالمية، قد افرز انعكاسات كبيرة في التمثيل الصادق للوضع المالي ونتائج الاداء المالي للشركة المحلية، وبالتالي في مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لتلك الشركات وادارة القطاع النفطي بشكل عام.

الإطار المنهجي للبحث

اولاً- مشكلة البحث: يعد احتياج العراق الى تطوير الحقول النفطية وزيادة الانتاج من النفط والغاز لرفد عجلة الاقتصاد العراقي، سبباً رئيسياً في التوجه نحو التعاقد مع الشركات النفطية العالمية بعقود خدمة بإطار مجموعة من جولات التراخيص النفطية. وفي ظل طبيعة النشاط النفطي وخصوصية عقود الخدمة النفطية تعمل شركات النفط العراقية محاسبياً وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد الا انها لا تلبي جميع متطلبات هذا النظام في مجال استقلالية الكيان الاقتصادي ومسائل التمويل والاعتراف بالإيراد، فضلا عن عدم توافق تطبيقاتها المحاسبية مع الأسس والمعايير المحاسبية الدولية المعتمدة في اعداد التقارير المحاسبية المرسلة من الشركات الاجنبية (المشغل) والمعتمدة من قبل الشركة المحلية في اثبات عملياتها. وهو ما افرز انعكاسات كبيرة في التمثيل الصادق للوضع المالي ونتائج الاداء المالي للشركة المحلية، وبالتالي في ملائمة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لتلك الشركات وادارة القطاع النفطي بشكل عام. وفي سياق ما تقدم يمكن تحديد محاور المشكلة البحثية من خلال **طرح التساؤلات البحثية الآتية:**

1) ما هي متطلبات واليات تطبيق (IFRS) عن عقود الخدمة النفطية للشركة عينة البحث؟
2) ما هي متطلبات واليات تطبيق النظام المحاسبي الموحد عن عقود الخدمة النفطية للشركة عينة البحث؟
3) هل تختلف نتائج النشاط والوضع المالي للشركة عينة البحث في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد عنه في ظل تطبيق (IFRSs) لعقود الخدمة النفطية للشركة عينة البحث؟

ثانياً- أهمية البحث: تتمثل أبرز مساهمات البحث الحالي واهميته في المجالات الاتية:

1) المساهمة في تطوير البعد المحاسبي للقطاع النفطي في ظل انفتاحه على العمل المشترك مع الشركات النفطية العالمية.
2) المساهمة في بيان مشاكل الاعتراف والقياس المحاسبي عن عقود الخدمة النفطية في ظل النظام المحاسبي الموحد و (IFRS) وانعكاساتها في النتائج المالية والوضع المالي للشركة عينة البحث.
3) تعد من اولى الدراسات المحلية التي تتناول تطبيق (IFRSs) في مجال عقود الخدمة النفطية بشكل شامل ولكافة مراحل العقد بشكل تطبيقي وبيان اثاره في نتائج الأداء والوضع المالي.

ثالثاً- أهداف البحث: يستهدف البحث الحالي وفقاً للمشكلة المدروسة تحقيق الاهداف الآتية:

1) وصف وتحليل طبيعة عقود الخدمة النفطية للشركة عينة البحث وخصوصيتها، واليات تطبيق النظام المحاسبي الموحد و(IFRSs) المناسبة لتلك العقود.
2) تقييم وتحليل الفروقات في نتائج الاداء المالي والوضع المالي في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد عنه في ظل تطبيق (IFRSs) لعقود الخدمة النفطية لشركة نفط الوسط.

رابعاً- فرضيات البحث: يستند البحث في ضوء المشكلة المدروسة وأهدافه المحددة الى الفرضية الرئيسية الاتية:

"هناك تباين في الوضع المالي ونتائج الاداء للشركة عينة البحث في ظل تطبيق (IFRS) عنه في ظل النظام المحاسبي الموحد".

وتتفرع عنها الفرضيتين الفرعيتين الاتيتين:

1) هناك تباين في نتائج الأداء للشركة عينة البحث في ظل تطبيق (IFRS) عنه في ظل النظام المحاسبي الموحد.
2) هناك تباين في الوضع المالي للشركة عينة البحث في ظل تطبيق (IFRS) عنه في ظل النظام المحاسبي الموحد.

خامسا- منهج البحث وادوات جمع البيانات: بهدف اختبار فرضيات البحث وتحقيق اهدافه تم توظيف المناهج وادوات جمع وتحليل البيانات وفقا لجانبي البحث النظري والتطبيقي وكالاتي:

1– الجانب النظري: تم اعتماد المنهج الوصفي في عرض متغيرات البحث وعلاقاتها النظرية، بالاعتماد على العديد من المصادر النظرية العربية والاجنبية المتاحة من كتب ودوريات ومقالات وبحوث والمواقع الالكترونية على شبكة المعلومات الدولية.

2- الجانب العملي: ضمن هذا السياق تم اعتماد المنهج التجريبي التطبيقي في قياس متغيرات البحث بالاعتماد المباشر على القوائم والتقارير المالية للشركة عينة البحث والتقارير المساعدة الاخرى.

سادسا- مجتمع وعينة البحث: تم تحديد مجتمع البحث وعينته كالاتي:

1) **مجتمع البحث:** تعد عقود الخدمة النفطية الموقعة بين الحكومة العراقية والشركات النفطية العالمية ضمن إطار جولات التراخيص النفطية مجتمعا للبحث والتي بلغت لغاية 12/31/ 2019 (18) عقداً في إطار عمل ثلاث شركات نفطية استخراجية عراقية.
2) **عينة البحث:** نظرا لمتطلبات البحث ومحدداته المادية والزمنية، وانتشار هذه العقود على عدد من الشركات النفطية المحلية ذات الانتشار الجغرافي الواسع فقد تم اختيار شركة نفط الوسط ميدانا تطبيقيا للبحث، وان العقود الموقعة مع هذا الشركة والبالغة (5) عقود، حيث تم اختيار عينة عمدية منها تبلغ (3) عقود خدمة كعينة للبحث التطبيقي والتي تم اختيارها وفقا لما توفر من بيانات بشأنها.

سابعا- حدود البحث: يستهدف البحث الحالي تحقيق اهدافه في ضوء الحدود البحثية الاتية:

1) **الحدود المكانية:** تعد شركة نفط الوسط (شركة عامة) كأحدى الشركات النفطية الاستخراجية العاملة في وزارة النفط العراقية كميدان للدراسة التطبيقية.
2) **الحدود الزمانية:** تعد الفترة الزمنية (2011 - 2019) هي الحدود الزمانية للبحث والتي تم تحديدها في ضوء تنفيذ عقود الخدمة تمهيدا لإعداد القوائم المالية لتلك العقود للسنة المالية 2019 للمقارنة والاضافة الى القوائم المالية للشركة عينة البحث للسنة المالية 2019 والتي تعد اخر قوائم مالية مكتملة للشركة.

الإطار النظري للبحث

اولاً- عقود الخدمة النفطية: ظهرت عقود الخدمة في الجزء الثاني من القرن العشرين، عندما "سعت بعض البلدان النامية إلى تطوير ترتيب تعاقدي يكون قادرًا على ضمان أقصى قدر من السيطرة الوطنية على تطوير البترول مع وجود حد أدنى من المشاركة الأجنبية. وتُستخدم عقود الخدمة بشكل أساسي في الشرق الأوسط وأمريكا اللاتينية، لكن استخدامها ليس واسع الانتشار (Sulaimanov, 2011, 40). يعد عقد الخدمة النفطي بانه اتفاق تعاقدي بين البلد المنتج للنفط وشركة نفط عالمية لتطوير او استكشاف حقول النفط والغاز الطبيعي نيابة عن الحكومة المضيفة، وبموجب العقد فان الشركة الاجنبية تجلب راس المال الكافي للعمليات النفطية والتكنولوجيا اللازمة مقابل حصول شركات النفط العالمية على عائد محدد مسبقا (Ghandi &Lin , 2014 , 2). اذ تستأجر الدولة المقاول لأداء خدمات الاستكشاف أو الإنتاج داخل منطقة محددة، لفترة زمنية محددة. ويتم تعويض خدمات المقاول برسوم ثابتة أو متغيرة. وتحتفظ الدولة بملكية البترول في جميع الأوقات، سواء في الموقع أو المنتج. ولا يكتسب المقاول أي ملكية حقوق البترول (Tordo, 2009, 10).

وتقسم عقود الخدمة الى انواع من أبرزها (Edward ,2015 ,20-19) (Likosky, 2009, 14) (Adebayo ,2018 ,145):

1) **عقد خدمة بدون مخاطر:** يعد عقد الخدمة بدون مخاطر هو اتفاقية عقد تقوم بموجبه شركة نفط بتنفيذ أنشطة التنقيب والتطوير والإنتاج نيابة عن شركة النفط الوطنية وحسابها، مع تحمل الدولة جميع المخاطر والحق الحصري لجميع الموارد المكتشفة (44, 2014,

Hamid). وتتحمل الدولة المضيفة جميع المخاطر المرتبطة بالاستكشاف وهو يكون مفضل للشركات الاجنبية (145, 2018, Adebayo).

2) **عقد خدمة مخاطر:** يمثل عقد خدمة المخاطر موقفًا تكون فيه الدولة المضيفة مطالبة الشركة الاجنبية بتحمل المخاطر المرتبطة بأنشطة الاستكشاف، ويعتبر هذا الطلب غير صالح للشركات الاجنبية لأنه إذا لم يتم اكتشاف الموارد فلن تتلقى أي أجر (145, 2018, Adebayo). وتتلخص في قيام الشركة المنقبة بتوفير رأس المال المطلوب لعمليات البحث والتنمية على أن تسترده مع الفوائد خلال سنوات محددة بعد مرحلة الإنتاج، إما نقداً أو عن طريق إعطائها الحق في شراء جزء من الإنتاج لمدة محددة بسعر مخفض، وعند بدء الإنتاج تتولى الحكومة دفع كافة تكاليف التشغيل (علي، 2016: 58). وفي ظل هذا النوع من العقود يتحمل المقاول كافة التكاليف والمخاطر المصاحبة لأعمال الاستكشاف والتقييم والتطوير (حجر، 2014: 175).

3) **عقد خدمة فني:** اتفاقية مساعدة فنية كترتيب يتم فيه التعاقد مع المقاول لإعادة تطوير أو تنفيذ إعادة تأهيل رئيسية أو لتعزيز استرداد الموارد البترولية مقابل رسوم محددة بناءً على ملف الإنتاج. على سبيل المثال، عندما يتم تعزيز الإنتاج المستقبلي بما يتجاوز المعدل الطبيعي، يُنسب الفائض إلى المساعدة الفنية للمقاول. ويمكن تقاسم هذه الزيادة بين المقاول والبلد المضيف، ومن ناحية أخرى، إذا انخفض الإنتاج إلى ما دون المعدل المتفق عليه، فيمكن أن يأخذ البلد المضيف جميع الإنتاج بسبب فشل المقاول في تعزيز الإنتاج وفقًا للعقد (20, 2015, Edward). لذا فهو يعد إحضار لشركة لأداء مهمة محددة تحصل من أجلها على تعويض ثابت حيث تكون الحكومة المضيفة هي الطرف الأقوى (Likosky, 2009, 15).

كما لا يوجد اي التزام مالي على شركة نفط الوسط ما لم يصل الحقل الى الانتاج التجاري، وهو ما يدل على ان عقود الخدمة النفطية المعمول بها من قبل الشركة عينة البحث هي عقود خدمة نفطية خالية من المخاطر.

ثانياً- مراحل انشطة عقود الخدمة النفطية ومتطلبات المحاسبة في ظل (IFRS)

1) **أنشطة مرحلة الاستكشاف والتقييم وتطبيق (IFRSs):** يعد (IFRS 6) هو البيان الأساسي الذي يحكم المحاسبة لمرحلة الاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، ويهدف المعيار الى تقليص التشتت في المعالجات المحاسبية للصناعات الاستخراجية (Mirza et al, 2006, 365-366). ويعرّف المعيار التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها على أنه "البحث عن الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة بعد حصول الكيان على الحقوق القانونية للتنقيب في منطقة معينة، وإثبات الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج الموارد المعدنية" (Noël et al, 2010, 329-341). والآتي عرض المتطلبات المحاسبية للمعيار:

أ. **الاعتراف الاولي:** يعرف المعيار "اصول الاستكشاف والتقييم" بأنها تكاليف الاستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية او انها نفقات تم الاعتراف بها كأصول على وفق السياسة المحاسبية المتبعة من قبل الوحدة الاقتصادية، في حين يشير الى "نفقات التنقيب والتقييم" بأنها المصروفات التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية والمتعلقة بالتنقيب عن الموارد التعدينية وتقييمها قبل ثبوت الجدوى الفنية والفائدة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية (حميدات ،2019:581). أذ يسمح المعيار بالاستمرار في استخدام السياسات المحاسبية لأصول الاستكشاف والتقييم ولكن حتى اكتمال عملية التقييم (Matthews et,al, 2013, 461). لذا لا يحدد المعيار أي قواعد تتعلق بالقياس والاعتراف دون ذلك.

ب. **القياس الاولي:** ينص (IFRS 6) على قياس اصول الاستكشاف والتقييم للوحدة الاقتصادية بشكل اولي بسعر التكلفة (مجلس معايير المحاسبية الدولية، 2018: 229)، ويجوز للوحدة الاقتصادية تغيير سياستها المحاسبية لمصروفات الاستكشاف والتقييم أذا كان من شأن ذلك جعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لحاجة المستخدمين. ويجب على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ في الحسبان إلى أي درجة يمكن أن يرتبط الإنفاق بإيجاد موارد معدنية محددة أي الاخذ بنظر الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف واستخراج الموارد المعدنية (حميدات ،2019 :852).

ت. **القياس اللاحق:** بعد اتمام الاعتراف الاولي تقوم الوحدة الاقتصادية بالاختيار بين نموذج التكلفة او اعادة التقييم للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف والتقييم المعترف بها كأصل، وعليه فأن للوحدة الاقتصادية إعادة تقييم اصول الاستكشاف والتقييم

باستخدام نموذج اعادة التقييم على وفق معيار IAS16 او معيار IAS38 أذ يكون تطبيق طريقة اعادة التقييم منسجم مع تصنيف الاصل كأصل ملموس او غير ملموس (حميدات،583:2019).

2) أنشطة مرحلة التطوير وتطبيق (IFRSs)

أ. معيار (IAS38) الاصول غير الملموسة: لقد أثبت اتباع وجهة النظر القائمة على الموارد لشركة ما، أن الأصول غير الملموسة تلعب دورًا فعالاً في الحفاظ على الميزة التنافسية للأعمال (Mendoza, 2017,188). وتتخذ الأصول غير الملموسة عدة أشكال، من أهمها نفقات البحث والتطوير، وتنتج تلك النفقات منتجات وعمليات جديدة ومحسّنة تعتمد قيمتها المستقبلية للشركة على كيفية تقييم السوق لتلك المنتجات أو العمليات الجديدة (Baldwin et al, 2009, 12). وتمثل نفقات التطوير في صناعة النفط والغاز بالتكاليف المتكبدة للوصول إلى احتياطي النفط والغاز المؤكدة ولتوفير التسهيلات لاستخراج ومعالجة وجمع وتخزين النفط والغاز (Pwc, 2017, 21). وتتحمل شركات النفط والغاز مبالغا هائلة من كلف التطوير ضمن الانشطة الاستخراجية، اذ يتضمن نشاط التطوير كل المهام المنجزة في تسهيل عملية استخراج وتجميع وتخزين النفط والغاز، وتعد بعض تكاليف التطوير اصول غير ملموسة تعالج حسب المعيار IAS 38 كتكاليف رأسمالية (التميمي، 2014: 39-40-41). لذا فان من أبرز المتطلبات المحاسبية للمعيار هي:

1) **الاعتراف الاولي:** ينص المعيار على امكانية الاعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ عن انشطة التطوير، لكنه اشترط على المنشاة ان تفي بالعديد من الشروط التي تطلب من المنشاة بيان ما يلي (القاضي وحمدان، 2012: 230-231):
   - الجدوى الفنية لإكمال الاصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للاستعمال او البيع.
   - نيتها لإكمال الاصل غير الملموس واستعماله او بيعه.
   - قدرة المنشاة على استعمال الاصل او بيعه.
   - كيف سيولد الاصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، ويجب على المنشاة بيان وجود سوق لإنتاج الاصل غير الملموس او إذا كان سيتم استعماله داخليا.
   - توافر الموارد الفنية والمالية المناسبة والموارد الاخرى لإكمال تطوير واستعمال او بيع الاصل.
   - قدرتها على قياس الانفاق على الاصل غير الملموس اثناء تطوره بشكل موثوق به.

   ينتج عن معظم نفقات التطوير أصول تستوفي معايير الاعتراف، اذ يجب رسملة النفقات المتكبدة بعد النقطة التي بدأ فيها الإنتاج التجاري فقط إذا كانت النفقات تفي بمعايير الاعتراف بالأصول الواردة في (IAS16,38) (Pwc, 2017, 22).
2) **القياس الاولي:** تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شرائها مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية، فضلا عن التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للاستخدام المقصود (حميدات وخداش، 2013: 270).
3) **القياس الاحق:** لأغراض القياس اللاحق سمح المعيار للشركات ان تختار بين نموذج التكلفة او نموذج اعادة التقييم كسياسة محاسبية للقياس والافصاح عن الاصول غير الملموسة وان القيمة العادلة اما ان تحدد بناء على سوق نشط او تحدد بناء على نموذج اعادة التقييم للبنود التي قد لا يتوافر لها سوق نشط (التميمي والناصر، 2015: 165).

ب. معيار (IAS 16) "الممتلكات، والمباني، والمعدات": يهدف المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمباني والمعدات حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من تمييز المعلومات حول استثمارات الوحدة الاقتصادية في مثل هذه الاصول (Muthupandian, 2009, 1). كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به واعادة تقييمه واندثاره واستبعاده (الاسعد ،2013: 267) (نوال ونقيش ،2018 :15). والآتي أبرز متطلبات المعيار المتعلقة بنشاط التطوير:

أ. **الاعتراف الاولي:** نص المعيار على وجوب الاعتراف ببنود الممتلكات والمباني والمعدات كأصل إذا تحقق ما يلي (القاضي وحمدان ،2012 :184-185):

1) احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية ويتم التأكد من هذا الشرط بالاستناد إلى الدليل المتوفر عند الاعتراف بالأصل.
2) امكانية قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية.

ب. **القياس الاولي:** يجري قياس بنود الممتلكات والمباني والمعدات عند الاعتراف الأولي بكلفة الاستحواذ أو الإنشاء (الكرعاوي،2019 :49). اذ تقاس تكلفة هذه الأصول حسب الطريقة التي يتم اقتناؤها بها عن طريق الشراء او عن طريق الانشاء الذاتي (القاضي وحمدان ،2012: 164) (Dao,2021,36).

ت. **القياس اللاحق:** بعد الإثبات الاولي للممتلكات والمباني والمعدات يتم إتباع أحد النموذجين كسياسة محاسبية للوحدة الاقتصادية، وهما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لمعالجة التغير الحاصل في قيمة الأصل بعد امتلاكه (Mirza et al,2010,87). ويتطلب منهج إعادة التقييم إعادة قياس الأصل بطريقة منتظمة بشرط اختلاف القيمة العادلة بقيمة ذات أهمية نسبية، وتتطلب اعادة التقييم تعديل الاندثار المتراكم للأصل بإحدى الطريقتين:

1) تعديل الاندثار المتراكم بما يتناسب مع التغير في القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة بعد التقييم.
2) إلغاء الاندثار المتراكم أو تخفيضه بهدف تخفيض القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح مساوية للقيمة العادلة بعد التقييم.

ويسمح للشركة بحرية الاختيار ما بين نموذجين متعارضين تمامًا (نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم) مما يضعها في صراع مباشر مع مفهوم المقارنة بين الشركة نفسها والشركات الاخرى وهنا سوف نشير إلى أن قياس الأصول بعد الاعتراف يؤثر على ربح أو خسارة الشركة او قيمة الوحدة الاقتصادية (Talnagiova & Ceran,2011,2).

اما في مجال أصول الاستكشاف والتقييم يتم قياسها عند الاعتراف المبدئي بالتكلفة، أما القياس اللاحق، فيجب على الوحدة اقتصادية تطبيق أحد الاسلوبين (Adere , 2011, 25):

1) انموذج التكلفة: بموجب هذا الانموذج فإن مبلغ اصول الاستكشاف والتقييم يوضع في الميزانية بعد طرح الاندثار المتراكم من التكلفة التاريخية وأي خسائر إطفاء متراكمة.
2) انموذج إعادة التقييم: بموجبه فان أصول الاستكشاف والتقييم تظهر بالمبلغ المعاد تقييمه، والمقاس كقيمة عادلة بتاريخ إعادة التقييم، بعد طرح الاندثار المتراكم وأي خسائر إطفاء متراكمة.

ت.**معيار (IAS 36) انخفاض قيمة الاصول غير المتداولة:** من اجل ان تظهر الاصول في قائمة المركز المالي على حقيقتها وبقيمها القابلة للاسترداد لها يجب التحقق من عدم انخفاض قيمة هذه الاصول عن قيمتها الدفترية وبالتالي يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض مع عكس اي استرداد لهذه الخسارة في كشف الدخل كأرباح استعادة خسارة الانخفاض (حميدات،2019: 245). وتمتاز شركات انتاج النفط والغاز بضخامة حجم التكاليف الرأسمالية (الاصول طويلة الاجل) مما يتطلب اجراء اختبار انخفاض قيمة الاصول والاعتراف بخسائر التدني في قائمة الدخل وبما يتفق مع IAS36 (عمر وقريط، 2020، 4). ويتم القياس والاعتراف بخسارة تدني الاصول الثابتة بتخفيض القيمة الدفترية للأصل بمقدار التدني في قيمته القابلة للاسترداد وفقاً لحالتين هما (الغرياوي، 2020: 34):

1) الاصول غير المتداولة التي تعامل على وفق منهج التكلفة فأنه يعترف بخسارة التدني واظهارها في كشف الدخل.
2) الاصول غير المتداولة التي تعامل وفق منهج اعادة التقييم فأنه يعترف بخسارة التدني لتظهر في حساب فائض اعادة التقييم ضمن بند حقوق الملكية.

3) مرحلة الإنتاج والبيع وتطبيق (IFRS):

يعد معيار الايراد من العقود مع الزبائن (IFRS 15) المعيار المنظم الرئيسي لهذه المرحلة، اذ تعد الإيرادات من بين أكبر العناصر وأكثرها قيمة في القوائم المالية للشركات وواحد من أهم عناصر المعلومات التي لها قيمة وثيقة الصلة بجميع مستخدمي القوائم المالية (Khamis, 2016, 2). وقد حدد المعيار متطلبات تحقق الإيراد التي تنطبق على جميع العقود مع العملاء، لتحسين إمكانية المقارنة بين الإيرادات من العقود مع العملاء (Nocioni & Tănase, 2016, 39). والآتي المتطلبات المحاسبية للمعيار:

أ. الاعتراف بالإيراد: يعد الاعتراف بالإيرادات ذا أهمية قصوى وهو سبب رئيسي- في تحديد الأداء المالي للوحدة الاقتصادية (Dalwai et al, 2019, 3). ويقوم المعيار على مجموعة من المبادئ التي يجب على الوحدة الاقتصادية أن تطبقها لغرض تحديد مقدار وتوقيت الإيرادات (Pwc, 2017, 3) .اذ يستند المعيار إلى قاعدة تحقق الإيرادات عندما تنتقل السيطرة للزبون، ويتكون نموذج الاعتراف بالإيرادات بموجب المعيار من خمس خطوات هي (Deloitte, 2015, 7):

- تحديد العقد مع العملاء: يتطلب المعيار أن يكون هناك عقد مع العميل قبل الاعتراف بالإيرادات.
- تحديد التزامات الأداء بموجب العقد: وهي تمثل السلع والخدمات المتفق عليها في العقد.
- تحديد سعر المعاملة: المقصود بسعر المعاملة المبلغ الإجمالي الذي تتوقع الوحدة استحقاقه عند التزامها بالأداء.
- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء المنفصلة.
- الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء.

ب. قياس الإيراد: ينشأ عن المنهج المتبع في هذا المعيار التساؤل عن كيفية قياس أصول والتزامات العقد في بداية العقد لتحديد صافي قيمة العقد، حيث لا توجد مشكلة في قياس الأصول أو الحقوق كونها تدفق نقدي داخل للوحدة الاقتصادية من الزبائن متمثل في مقابل السلع والخدمات التي يتم توفيرها للزبون، ولكن الصعوبة تكمن في قياس قيمة التزامات الأداء وذلك لأنها تدفق خارج من السلع والخدمات إلى الزبون ومن اجل قياس التزامات الأداء. اقترح (FASB) و(IASB) منهجين رئيسيين لقياس التزامات الأداء عند بدء العقد، حيث يعتمدان في جوهرهما على مدخل الأصل والالتزام، وهما (العاني ومكط ، 2019 :580):

1) نموذج القيمة العادلة: يطلق عليه ايضاً (Exit price model) سعر الخروج الحالي (Philips, 1990, 149). ووفقا لهذا الانموذج يتم تحديد قيمة التزامات الأداء في بداية العقد، وإعادة قياس قيمة التزامات الأداء المتبقية في كل تاريخ لاحق استنادا إلى القيمة العادلة.
2) نموذج مبلغ العوض للزبون Customer Consideration Model، ويطلق عليه أيضاً نموذج سعر الصفقة (The Transaction price)، ووفقا لهذا النموذج يتم تسجيل حقوق العقد في بداية العقد بقيمة المقابل المحدد أو المتفق الحصول عليه (سعر الصفقة) كمقابل للسلع والخدمات المتفق عليها في العقد (مكط، 2019 :66).

المحاسبة عن انشطة عقود الخدمة النفطية لشركة نفط الوسط في ظل تطبيق (IFRS) والنظام المحاسبي الموحد

اولا: مرحلة الاستكشاف والتقييم

1) **المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف والتقييم وفقاً (IFRS 6):** وفقاً لبيانات الشركة، فان حقل الاحدب وصل الانتاج التجاري في عام 2011، وحقل بدرة في عام 2014، وحقل شرقي بغداد في عام 2019. والجدول (1) يبين التكاليف المرسملة للعقود الثلاثة وفقاً لطريقة الجهود الناجحة علما ان كافة ابار الشركة كانت ابار ناجحة كونها رقع جغرافية مستكشفة اساساً في فترات سابقة.

جدول (1) الكلف الرأسمالية لحقول شركة نفط الوسط

التفاصيل	الكلف الرأسمالية قبل الانتاج التجاري (دينار عراقي)
حقل الاحدب	1,488,839,095,566
حقل بدرة	1,465,266,300,360
حقل شرقي بغداد	14,708,245,700
المجموع	2,968,813,641,626

المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى التقارير المالية للشركة.

وتصنف تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسملة على أنها أصول غير متداولة والإفصاح عنها بشكل منفصل في قائمة المركز المالي وتمييزها عن إنتاج الأصول نفسها. والآتي المعالجة المحاسبية للتكاليف الرأسمالية قبل الانتاج التجاري وفقاً للمعيار (IFRS 6):

2,968,813,641,626		من حـ/ ابار نفطية
	2,968,813,641,626	الى حـ/ الدائنون/ المقاول
قيد رسملة تكاليف الاستكشاف والتقييم لعام 2019		

2. المعالجة المحاسبية وفق متطلبات النظام المحاسبي الموحد العراقي: يتم رسملة نفقات مرحلة الاستكشاف والتقييم للحقل كنفقات إيراديه مؤجلة ويتم اطفاءها على مدار عشر سنوات حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد، وكالاتي:

2,968,813,641,626		من حـ/ المصاريف التشغيلية (قبل الانتاج التجاري)
	2,968,813,641,626	الى حـ/ احتياطي عام
قيد اثبات المصاريف التشغيلية المستحقة المرسلة من قبل المقاول		
2,968,813,641,626		من حـ/ نفقات إيراديه مؤجلة
	2,968,813,641,626	الى حـ/ المصاريف التشغيلية (قبل الانتاج التجاري)
قيد اثبات رسملة النفقات التشغيلية المرسلة من قبل المقاول		

ثانيا: مرحلة التطوير

1. **المعالجة المحاسبية للتكاليف الرأسمالية لمرحلة التطوير وفقاً (IFRS):** يتم المحاسبة عن أنشطة التطوير لعقود الشركة حسب كل من (IAS 16)، (IAS 38) و (IAS 36). وسيتم احتساب وتوزيع الكلف الرسمالية في الجدول (2) والمتعلقة بالأبحاث والنظم والبرامج الالكترونية المستخدمة من قبل المقاول في العقد، والجدول (3) المتعلق بالممتلكات والمباني والمعدات المستخدمة في العقد لهذه المرحلة. وكالاتي:

جدول (2) الكلف الرأسمالية للأصول غير الملموسة لمرحلة التطوير لعام 2019

التفاصيل	كلفة الأصول غير الملموسة	العمر المقدر	الاطفاء السنوي للتكاليف المضافة	الإطفاء السنوي	الإطفاء المتراكم
حقل الاحدب	2,980,071,120	12	248,339,260	9,147,193,603	73,866,138,606
حقل بدرة	1,042,943,000	15	69,529,533	11,795,515,395	46,312,801,857
حقل شرقي بغداد	85,896,943,411	25	3,435,877,736	3,435,877,736	3,435,877,736
المجموع	89,919,957,531		3,753,746,529	24,378,586,734	123,614,818,199

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد الى التقارير المالية للشركة عينة البحث.

جدول (3) الكلف الرأسمالية للممتلكات والمباني والمعدات في مرحلة التطوير لعام 2019

التفاصيل	تكلفة الابار النفطية	الممتلكات والمباني والمعدات	الاندثار السنوي للتكاليف المضافة	الاندثار السنوي	الاندثار المتراكم
حقل الاحدب	29,740,062,740	62,371,134,920	4,989,690,793	113,020,819,603	784,651,514,910
حقل بدرة	230,138,940	23,210,222,400	1,856,817,792	101,828,882,007	444,852,848,906
حقل شرقي بغداد	0	55,158,518,449	4,412,681,475	4,412,681,475	4,412,681,475
المجموع	29,970,201,680	140,739,875,769	11,259,190,060	219,262,383,085	1,233,917,045,291

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد الى التقارير المالية للشركة عينة البحث.

واستنادا الى البيانات الوارد في الملحق (1)، والجداول (2) و(3) يمكن اثبات القيود الاتية لعام 2019:

89,919,957,531		حـ/ تكاليف بحث وتطوير مرسملة
29,970,201,680		حـ/ ابار نفط
140,739,875,769		حـ/ الممتلكات والمباني والمعدات
	260,630,034,980	الى حـ/ الدائنون / المقاول
قيد اثبات الاصول الملموسة والاصول غير الملموسة وفقا للقوائم المرسلة من المقاول		

وفي نهاية العام يتم تسجيل اطفاء الأصول غير الملموسة للحقول بحسب مدة العقد والجدول (2) يوضح ذلك.

24,378,586,734		من حـ/ مصروف اطفاء تكاليف البحث والتطوير المرسملة
	24,378,586,734	الى حـ/ متراكم اطفاء تكاليف البحث والتطوير المرسملة
قيد اثبات الإطفاء السنوي لتكاليف البحث والتطوير المرسملة		

كما يتم تسجيل اندثار الممتلكات والمباني والمعدات على أساس القسط الثابت على مدى العمر الإنتاجي المتوقع للأصول وبنسبة 8% وفقا للنسب المعتمدة من قبل الشركة، حيث لا تتوفر بيانات فنية تخص الاصول والاعمار الانتاجية لها لتحديد العمر المناسب لاحتساب الاندثار.

والجدول (3) يبين احتساب الاندثار للعقود.

219,262,383,085		من حـ/ مصروف اندثار مكائن ومعدات
	219,262,383,085	الى حـ/ متراكم الاندثار للمكائن والمعدات
قيد اثبات الاندثار السنوي للمكائن والمعدات		

اما بإطار المعالجة المحاسبية لنفاد الابار النفطية. ويتم استخراج مصروف النضوب حسب الخطوات التالية:

- يتم ايجاد معدل تكلفة البرميل المستخرج حسب المعادلة التالية:

معدل تكلفة البرميل = (تكاليف الاصل المرسملة – القيمة المتبقية المقدرة) / الكمية المقدرة

- ثم يتم في كل فترة مالية حصر الكمية المستخرجة من المصدر الطبيعي، وايجاد مصروف النضوب الواجب تحميله للفترة عن طريق ايجاد حاصل ضرب الكمية المستخرجة في معدل النفاد للبرميل الواحد. والجدول (4) (5) يبين نفاد ابار النفط استنادا الى التكاليف الرأسمالية لمرحلة الاستكشاف والتقييم، واستنادا الى التكاليف الرأسمالية لمرحلة التطوير على التوالي. والآتي قيود اثبات نفاد الابار النفطية للسنة المالية 2019:

146,760,773,766		من حـ/ مصروف النفاد
	146,760,773,766	الى حـ/ ابار نفط
قيد اثبات النفاد السنوي لحقول الشركة لسنة 2019		

جدول (4) مصروفات النفاد السنوية لحقول شركة نفط الوسط للتكاليف الرأسمالية لمرحلة الاستكشاف

الحقول	الاحدب	بدرة	شرقي بغداد	المجموع
2011	11,506,985,819	-	-	11,506,985,819
2012	63,291,142,891	-	-	63,291,142,891
2013	69,049,144,289	-	-	69,049,144,289
2014	71,323,386,813	1,046,003,837	-	72,369,390,650

2015	72,502,987,172	4,989,613,625	-	77,492,600,797
2016	72,260,777,798	9,293,737,423	-	81,554,515,221
2017	67,036,491,533	13,853,876,243	-	80,890,367,776
2018	60,105,468,620	15,858,931,292	-	75,964,399,912
المجموع لغاية 2018	487,076,384,935	45,042,162,420	-	532,118,547,355
2019	46,000,574,591	11,887,123,272	1,890,128	57,889,587,991
المجموع لغاية 2019	533,076,959,526	56,929,285,692	1,890,128	590,008,135,346

المصدر: اعداد الباحثين استنادا الى التقارير المالية للشركة.

مصروفات النفاد السنوية لحقول شركة نفط الوسط للتكاليف الرأسمالية لمرحلة التطوير وان الاحتياطي لحقل الاحدب هو (1,000,000,000) وحقل بدرة هو (3,000,000,000).

جدول (5) مصروفات نفاد الابار النفطية للحقول للمرحلة التطوير

	حقل الاحدب				حقل بدرة			
السنة	تكلفة الابار النفطية	الكمية المستخرجة (برميل)	نفاد الابار للتكاليف السنوية المضافة	النفاد السنوي الكلي	تكلفة الابار النفطية	الكمية المستخرجة (برميل)	نفاد الابار للتكاليف السنوية المضافة	النفاد السنوي الكلي
2011	227,217,218,700	7,729,034	1,756,169,608	1,756,169,608	-	-	-	-
2012	358,258,087,820	42,511,514	15,230,093,715	16,986,263,323	-	-	-	-
2013	335,037,984,100	46,379,059	15,538,746,431	32,525,009,754	-	-	-	-
2014	240,934,767,080	47,906,627	11,542,372,017	44,067,381,771	101,496,207,300	2,141,607	72,454,996	72,454,996
2015	225,852,519,200	48,698,943	10,998,778,958	55,066,160,729	208,382,661,680	10,220,429	709,920,066	782,375,062
2016	275,937,878,800	48,536,255	13,392,991,249	68,459,151,978	211,897,089,900	19,028,167	1,344,004,404	2,126,379,466
2017	172,641,527,220	45,027,197	7,773,564,056	76,232,716,034	240,740,082,420	28,364,678	2,276,171,639	4,402,551,105
2018	147,601,969,700	40,371,754	5,958,950,410	82,191,666,444	125,303,892,020	32,469,864	1,356,200,110	5,758,751,215
2019	29,740,062,740	30,897,752	918,901,083	83,110,567,527	230,138,940	24,337,912	1,867,033	5,760,618,248
النفاد		358,058,135		460,395,		116,562,657		18,903

المتراكم				087,168				,130,092
م.النفاد لعام 2019				83,110,567,527				5,760,618,248
المجموع	88,871,185,775							

المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى التقارير المالية للشركة.

كما يجب اختبار وتقييم مؤشرات انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وفقاً (IAS 36). وتشمل مؤشرات انخفاض القيمة ذات الصلة بقطاع النفط والغاز انخفاض أسعار السوق طويلة الأجل للنفط والغاز، الزيادة الكبيرة في تكاليف الإنتاج، فضلا عن مؤشرات الانخفاض الداخلية، كتلف أحد الأصول أو تقادم الاصل. ويتم تحديد الانخفاض بالاستناد الى لجنة فنية مختصة تقوم بتقييم وتحديد القيمة العادلة للأصول، ولتعذر تشكيل مثل هذه اللجنة لعدم اعتماد الشركة على القيمة العادلة في تقييم اصولها، فقد تم اعتماد النسب التالية الافتراضية "بعد استشارة المختصين" للإيضاح التطبيق المتكامل للمعايير الدولية ذات الصلة بهذه الاصول:

- انخفاض قيمة الممتلكات والمباني والمعدات بنسبة 3%.
- انخفاض قيمة الاصول غير الملموسة بنسبة 5%.

وفي هذا السياق، يتم طرح الاندثار المتراكم من التكاليف المرسملة بعد الإنتاج التجاري للوصول الى القيمة الدفترية للممتلكات والمباني والمعدات، وضربه بنسبة الانخفاض المقدرة (3%).

اما فيما يخص الاصول غير الملموسة، يطرح منه الاطفاء المتراكم للوصول الى القيمة الدفترية، مضروبة في النسبة المقدرة للانخفاض (5%). والآتي قيد اثبات انخفاض القيمة:

17,411,195,549		**من حـ/ خسائر انخفاض القيمة لتكاليف البحث والتطوير**
45,205,882,300		**من حـ/ خسائر انخفاض القيمة للمكائن والمعدات**
	45,205,882,300	**الى حـ/ متراكم خسائر انخفاض القيمة المكائن والمعدات**
	17,411,195,549	**الى حـ/ متراكم خسائر انخفاض القيمة لتكاليف البحث والتطوير**
قيد اثبات انخفاض القيمة للأصول الملموسة وغير الملموسة لعام 2019		

2. **المعالجة المحاسبية للتكاليف الرأسمالية لمرحلة التطوير وفق النظام المحاسبي الموحد:** يتم تسجيل التكاليف الرأسمالية لمرحلة التطوير والاعتراف بها كأصول ثابتة حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد، كونها ممولة من الخطة الاستثمارية التي تمول من قبل وزارة المالية.

يتم اثبات التكاليف المرسملة للحقول كموجودات ثابتة بالقيد الاتي:

260,630,034,980		**من حـ/ موجودات ثابتة- نوع الموجود**
	260,630,034,980	**الى حـ/ احتياطي عام**
قيد اثبات الموجودات الثابتة وفقا للقوائم المرسلة من قبل المقاول		

يمثل الاندثار السنوي للتكاليف المضافة السنوية فضلا عن اندثار التكاليف الرأسمالية للسنوات السابقة.

489,111,248,438		**من حـ/ مصروف الاندثار السنوي**
	489,111,248,438	**الى حـ/ الاندثار المتراكم للموجودات الثابتة**
قيد اثبات الاندثار السنوي للموجودات الثابتة المرسملة		

اما في إطار المعالجة المحاسبية لإطفاء النفقات الايرادية المؤجلة وفق النظام المحاسبي الموحد لتكاليف الاستكشاف والتقييم مع بدء الإنتاج التجاري فهي كالاتي:

يسجل قيد اطفاء النفقات الايرادية المؤجلة بنسبة 10% قسط ثابت وكالاتي:

من حـ/ مصروف الإطفاء السنوي		313,615,720,366
الى حـ/ نفقات إيراديه مؤجلة	313,615,720,366	
قيد اثبات الإطفاء السنوي للنفقات الايرادية المؤجلة لحقول الشركة		

ثالثا- مرحلة الإنتاج والبيع

يتم في هذه المرحلة انتاج النفط والغاز عن طريق الشركات الاجنبية المرخصة بالعمل وفق عقود الخدمة الموقعة، فيما تتولى لجنة مشتركة من شركة نفط الوسط والشركة الأجنبية (المشغل) احصاء الكمية المستخرجة، ومن ثم يجري تسليمها الى شركة خطوط الانابيب النفطية العراقية لنقل النفط الى الاماكن المخصصة لغرض التصدير، والتي تعد من مهام شركة تسويق النفط العراقية (سومو). اما في مجال الاعتراف بالإيراد بعد تسليمه الى الشركة الناقلة، فان شركة نفط الوسط يقتصر دورها على الرقابة فقط دون اثبات هذه الايرادات المتعلقة بعقود الخدمة، اذ تذهب مباشرة الى الخزينة العامة في وزارة المالية، والتي تقوم بدورها بتمويل التكاليف الرأسمالية والتشغيلية الخاصة بالعقود.

1. **المعالجة المحاسبية لمرحلة الإنتاج والبيع وفقا (IFRS):**

أ. **الاعتراف بالإيرادات:** ويتم حساب الايراد وفقا للمعادلة الاتية: **المبيعات = كمية الانتاج × سعر البيع**

ويعرض الجدول (6) كميات الانتاج للحقول، اما سعر البيع فتم حسابه بحسب معدل سعر البرميل المعلن من قبل شركة تسويق النفط العراقية. حيث كان معدل السعر السنوي المعلن لعام 2019 (61.363) دولار، والذي تم تحويله الى الدينار العراقي باعتماد سعر الصرف بحسب نشرة البنك المركزي والبالغ (1180). حيث بلغ ايراد المبيعات للحقول الثلاث (4,075,556,637,030) دينار عراقي.

ب. **الكلف التشغيلية للحقول:** هي المبالغ المصروفة على العملية الانتاجية من قبل المقاول والمرسلة قوائمها الى شركة نفط الوسط من قبل المشغل فضلا عن ربحية المشغل، وكما مبينة بالجدول (6) والتي يبلغ مجموعها (942,712,930,669) دينار.

ج. **المصاريف التسويقية:** لأغراض بيان الاداء الحقيقي للشركة ونظرا لكونها لا تتحمل نفقات تسويق او نقل فقد تم حساب هذه المصاريف وفقاً للأسس المعتمدة عالمياً. اذ تشير بيانات شركة تسويق النفط العراقية (سومو) الى ان ايراداتها من تسويق النفط لسنة 2019 قد بلغت (84,282,247,194) دينار، فيما تشير بيانات وزارة النفط العراقية الى ان الصادرات النفطية قد بلغت (1,287,000,000) برميل وبقسمة ايرادات سومو على الصادرات نستخرج معدل الكلفة التسويقية للبرميل الواحد (65) دينار للبرميل، أي ما يعادل تقريبا (55) سنت للبرميل الواحد. وبضرب معدل التكلفة التسويقية للبرميل الواحد في إنتاج شركة نفط الوسط لسنة 2019 من الحقول الثلاث لاستخراج الكلفة التسويقية للنفط المباع من العقود الثلاث والتي بلغت (3,658,572,840) دينار.

د. **مصاريف النقل:** تم تحديد مصاريف النقل للشركة المتعلقة بالنفط المنتج من العقود الثلاث استنادا الى بيانات الشركات العالمية، اذ تبلغ تكلفة نقل البرميل الواحد (60) سنت امريكي اي ما يعادل (708) دينار للبرميل الواحد، وبمبلغ اجمالي بلغ (39,850,301,088) دينار للحقول الثلاث.

والآتي قيود اثبات إيرادات شركة نفط الوسط من انتاج عقود الخدمة النفطية الثلاث:

من حـ/ الذمم المدينة (سومو)		**4,075,537,644,696**
الى حـ/ ايراد المبيعات	**4,075,537,644,696**	
قيد اثبات الايرادات لشركة نفط الوسط لعام 2019		
من حـ/ النقدية		**4,075,537,644,696**
الى حـ/ الذمم المدينة (سومو)	**4,075,537,644,696**	
قيد اثبات النقدية المستلمة لشركة نفط الوسط لعام 2019		
من حـ/ المصاريف التشغيلية		**942,712,930,669**

	942,712,930,669	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات المصاريف التشغيلية لشركة نفط الوسط لعام 2019		
3,658,572,840		من حـ/ المصاريف التسويقية
	3,658,572,840	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات المصاريف التسويقية لشركة نفط الوسط لعام 2019		
39,850,301,088		من حـ/ مصاريف النقل
	39,850,301,088	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات مصاريف النقل لشركة نفط الوسط لعام 2019		

جدول (6) الكلف التشغيلية وربحية المقاول والانتاج الفعلي لحقول الشركة (بالدينار العراقي)

التفاصيل	الكلف التشغيلية	ربحية المقاول	الإنتاج الفعلي
الاحدب	328,519,647,922	204,172,351,493	30,897,752
بدرة	166,297,666,680	157,953,052,774	24,337,912
شرقي بغداد	78,335,705,344	7,434,506,456	1,050,071
	573,153,019,946	369,559,910,723	56,285,735
مجموع الكلف التشغيلية	942,712,930,669		

المصدر: من اعداد الباحثين استنادا بيانات التقارير المالية للشركة عينة البحث.

2. **المعالجة المحاسبية لمرحلة الإنتاج والبيع وفقاً للنظام المحاسبي الموحد:** الاتي المحاسبة عن انشطة مرحلة الانتاج والبيع وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد:

أ- **الاعتراف بالإيرادات**: لا يتم الاعتراف باي إيرادات نفطية من عقود الخدمة لشركة نفط الوسط.

ب- **الكلف التشغيلية:** لا يتم الاعتراف بالتكاليف التشغيلية المتكبدة من قبل المشغل ولا ربحية المشغل.

ج- **المصاريف التسويقية:** لا تقوم الشركة بدفع تكاليف تسويق او نقل وانما تقدم مساهمات سنوية الى الشركات المختصة سواء تم تقديم الخدمة ام لا.

د- **مصاريف النقل:** لا تقوم الشركة بدفع تكاليف النقل وانما تقدم مساهمة سنوية الى شركة خطوط الانابيب.

ونظرا لكونها شركة مستقلة، لذا سيتم تحميلها بتلك التكاليف لبيان نتائج نشاطها الحقيقية:

1) **الاعتراف بالإيرادات:**

	4,075,537,644,696	من حـ/ المدينون (سومو)
	4,075,537,644,696	الى حـ/ ايراد المبيعات
قيد اثبات الايرادات لشركة نفط الوسط لعام 2019		
4,075,537,644,696		من حـ/ نقدية
	4,075,537,644,696	الى حـ/ المدينون (سومو)
قيد اثبات النقدية المستلمة لشركة نفط الوسط لعام 2019		

2) **الكلف التشغيلية للحقول:**

942,712,930,669		من حـ/ المصاريف التشغيلية
	942,712,930,669	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات المصاريف التشغيلية لشركة نفط الوسط لعام 2019		

3) المصاريف التسويقية:

3,658,572,840		من حـ/ المصاريف التسويقية
	3,658,572,840	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات المصاريف التسويقية لشركة نفط الوسط لعام 2019		

4) مصاريف النقل:

39,850,301,088		من حـ/ مصاريف النقل
	39,850,301,088	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات مصاريف النقل لشركة نفط الوسط لعام 2019		

والآتي قيد تسديد الدائنون (المقاول) عن الكلف الرأسمالية المستحقة:

840,993,870,859		من حـ/ الدائنون/ المقاولين (كلف مستردة)
	840,993,870,859	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات سداد الكلف المستردة للمقاول لعام 2019		

3. **قائمة الدخل النهائية لعقود الخدمة:** بعد الانتهاء من المحاسبة عن مراحل انجاز عقود الخدمة، الاتي القوائم المالية لشركة نفط الوسط النهائية والمتعلقة بعقود الخدمة الثلاث:

جدول (7) قائمة الدخل لعقود الخدمة للشركة عينة البحث لسنة 2019.

وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية		وفقاً للنظام المحاسبي الموحد	
ايراد المبيعات	4,075,537,644,696	ايراد المبيعات	4,075,537,644,696
المصاريف التشغيلية		المصاريف التشغيلية	
الكلف التشغيلية	(573,153,019,946)	الكلف التشغيلية	(573,153,019,946)
الكلف التشغيلية (ربحية المقاول)	(369,559,910,723)	الكلف التشغيلية (ربحية المقاول)	(369,559,910,723)
مصروف الاندثار السنوي	(219,262,383,085)	مصروف الاندثار السنوي	(489,111,248,438)
نفاد الابار السنوي	(146,760,773,766)	نفاد الابار السنوي	(0)
اطفاء الاصول غير الملموسة السنوي	(24,378,583,191)	اطفاء الاصول غير الملموسة السنوي	(0)
نفقات إيراديه مؤجلة	(0)	نفقات إيراديه مؤجلة	(313,615,720,366)
مجموع المصاريف التشغيلية	(1,333,114,670,711)	مجموع المصاريف التشغيلية	(1,745,439,899,473)
مجمل الربح	2,742,422,973,985	مجمل الربح	2,330,097,745,223
المصاريف التسويقية		المصاريف التسويقية	
مصاريف تسويقية	(3,658,572,840)	مصاريف تسويقية	(3,658,572,840)
مصاريف النقل	(39,850,301,088)	مصاريف النقل	(39,850,301,088)
مجموع المصاريف التسويقية	(43,508,873,928)	مجموع المصاريف التسويقية	(43,508,873,928)
الدخل والمصاريف الأخرى		الدخل والمصاريف الاخرى	

انخفاض قيمة الاصول غير الملموسة	(17,411,195,549)	انخفاض القيمة للأصول غير ملموسة	(0)
انخفاض قيمة الاصول الملموسة	(45,205,882,300)	انخفاض القيمة للأصول الملموسة	(0)
مجموع الدخل والمصاريف الأخرى	(62,617,077,849)	مجموع الدخل والمصاريف الاخرى	(0)
صافي الربح التشغيلي	2,636,297,022,208	صافي الربح التشغيلي	2,286,588,871,295

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد الى الاحتسابات السابقة.

ويلاحظ من خلال القائمة أعلاه الى ان المعالجة القائمة على (IFRS) افرزت عن صافي ربح تشغيلي بمبلغ (2,636,297,022,208) دينار، فيما بلغ صافي الربح التشغيلي وفقا للمعالجة بحسب النظام المحاسبي الموحد (2,286,588,871,295) دينار، بفرق مقداره (349,708,150,913) دينار. وهو ما يعكس حجم تأثير تباين المعالجتين في قائمة الدخل للشركة عينة البحث، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الفرعية الاولى.

والآتي قيد اثبات توزيع الارباح لعام 2019 بحسب القانون:

2,636,297,022,208		من حـ/ ملخص الدخل
	1,795,303,151,349	الى حـ/ دائنو توزيع أرباح/ وزارة المالية
	840,993,870,859	الى حـ/ احتياطيات
قيد اثبات توزيع ارباح لعام 2019		

والآتي قيد اثبات دفع حصة الخزينة العامة للدولة من ارباح عام 2019:

1,795,303,151,349		من حـ/ دائنو توزيع ارباح وزارة المالية
	1,795,303,151,349	الى حـ/ النقدية
قيد اثبات حصة خزينة الدولة من ارباح عام 2019		

جدول (8) قائمة المركز المالي لعقود الخدمة للشركة عينة البحث لسنة 2019

وفقاً لمعايير الابلاغ المالي الدولية		وفقاً للنظام المحاسبي الموحد	
الموجودات غير المتداولة		الموجودات الثابتة	
5,870,085,729,246	ابار نفطية	(0)	ابار نفطية
(1,069,306,352,606)	يطرح النفاد المتراكم	(0)	يطرح النفاد المتراكم
4,800,779,376,640	صافي القيمة الدفترية	صافي القيمة الدفترية	
2,740,779,788,669	الممتلكات والمباني والمعدات	6,113,890,605,500	موجودات ثابتة
(1,233,917,045,291)	يطرح الاندثار المتراكم	(2,643,656,753,450)	يطرح الاندثار المتراكم
(45,205,882,300)	يطرح انخفاض القيمة المتراكم	(0)	يطرح انخفاض القيمة المتراكم
1,461,656,861,078	صافي القيمة الدفترية	3,470,233,852,050	صافي القيمة الدفترية
(0)	نفقات إيراديه مؤجلة	2,968,813,641,626	نفقات إيراديه مؤجلة
(0)	يطرح الإطفاء المتراكم	(2,320,991,928,014)	يطرح الإطفاء المتراكم
(0)	صافي	647,821,713,612	صافي
471,838,729,211	الاصول غير الملموسة	(0)	الاصول غير الملموسة

(123,614,818,199)	يطرح الإطفاء المتراكم	(0)	يطرح الإطفاء المتراكم
(17,411,195,549)	يطرح انخفاض القيمة المتراكم	(0)	يطرح انخفاض القيمة المتراكم
330,812,715,463	صافي القيمة الدفترية	(0)	صافي القيمة الدفترية
6,593,248,953,181	مجموع الموجودات غير المتداولة	**4,118,055,565,662**	مجموع الموجودات الثابتة
الموجودات المتداولة		**الموجودات المتداولة**	
2,489,455,293,945	النقدية	4,964,648,681,464	النقدية
2,489,455,293,945	مجموع الموجودات المتداولة	4,964,648,681,464	مجموع الموجودات المتداولة
9,082,704,247,126	مجموع الموجودات	9,082,704,247,126	مجموع الموجودات
المطلوبات وحقوق الملكية		**المطلوبات وحقوق الملكية**	
882,538,580,989	الدائنون	(0)	الدائنون
8,200,165,666,137	احتياطيات	9,082,704,247,126	احتياطيات
9,082,704,247,126	مجموع المطلوبات	9,082,704,247,126	مجموع المطلوبات

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد الى الاحتسابات السابقة.

ويلاحظ من خلال القائمة اعلاه الى ان الموجودات غير المتداولة وفقاً للمعالجة بحسب (IFRS)، اذ تم الافصاح عن ابار النفط بفقرة مستقلة بصافي قيمة دفترية بلغت (4,800,779,376,640) دينار، وتم الافصاح عن الممتلكات والمباني والمعدات بصافي قيمة دفترية بمبلغ (1,461,656,861,078) دينار، وتم الافصاح بفقرة مستقلة عن الاصول غير الملموسة للشركة عينة البحث بصافي قيمة دفترية بلغت (330,812,715,463) دينار. وفيما يخص المطلوبات وحقوق الملكية تم الافصاح بفقرة مستقلة لحساب الدائنون بمبلغ (882,538,580,989) دينار واحتياطيات بمبلغ (8,200,165,666,137) دينار، وهو ما يعكس حجم الفروق من حيث المبالغ والعرض والافصاح في قائمة المركز المالي والتي تعكس تباين كبير بين المعالجتين، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الفرعية والثانية وقبول فرضية البحث الرئيسة اجمالا.

الاستنتاجات

1) يؤثر تطبيق (IFRSs) إيجابا على المردودية المالية بصفة خاصة وعلى الأداء المالي بصفة عامة، وذلك من خلال عرض معلومات مالية ذات جودة عالية تعكس الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، التي يعتمد عليها المساهمين في اتخاذ القرارات المناسبة.
2) يتمثل الدور المحاسبي للشركات النفطية المحلية عن عقود الخدمة النفطية بكونه دور رقابي فقط، حيث يتم استلام تقارير الأنشطة الفصلية للعملية الانتاجية والمتعلقة بالتكاليف الرأسمالية والتشغيلية، بعد رفعها من المقاول، وارسالها للمصادقة عليها من قبل وزارة النفط لأطلاق المستحقات المالية للمقاول، وقيام شركة تسويق النفط العراقي (سومو) بتسوية حسابات المقاول مع الخزينة العامة للدولة.
3) تشير نتائج تتبع القوائم المالية للشركة عينة البحث الى عدم ظهور الحسابات الخاصة بعقود الخدمة النفطية في تلك القوائم على الرغم من الاهمية النسبية لهذه العقود والكلف العالية الخاصة بها، علما ان بعض الشركات المحلية الأخرى تقوم بالإفصاح عن بعض بنود عقود الخدمة النفطية بشكل منفصل في الحسابات الختامية الخاصة بها.
4) يتم تصنيف تكاليف مرحلة التطوير وفق (IFRSs) الى تكاليف (ابار نفطية، واصول ثابتة، اصول غير ملموسة)، فيما تصنف تكاليف مرحلة التطوير وفق النظام المحاسبي الموحد كأصول ثابتة فقط.
5) يتم تسجيل التكاليف الرأسمالية لمرحلة التطوير والاعتراف بها كأصول ثابتة حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد، كونها ممولة من الخطة الاستثمارية التي تمول من قبل وزارة المالية.

6) لا يتم الاعتراف بالإيراد بعد تسليمه الى الشركة الناقلة، ويقتصر دور الشركة عينة البحث على الرقابة فقط دون اثبات هذه الايرادات المتعلقة بعقود الخدمة، اذ تذهب مباشرة الى الخزينة العامة في وزارة المالية، والتي تقوم بدورها بتمويل التكاليف الرأسمالية والتشغيلية الخاصة بالعقود، وهو ما لا ينسجم ومفهوم الوحدة الاقتصادية المستقلة.

التوصيات

1) ضرورة العمل على دراسة وإصدار نظام محاسبي موحد متكامل وخاص بقطاع النفط والغاز يستند الى مجموعة معايير محاسبية متكاملة معدة في ضوء معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والمعايير والقواعد المحاسبية للبلدان والشركات النفطية العالمية ومزاوجتها بمتطلبات وظروف البيئة العراقية.
2) ضرورة الاهتمام بدراسة وتحليل نتائج أداء الشركات النفطية واوضاعها المالية بشكل مستمر ودعم متطلبات التقييم المستمر لأدائها نظرا لتباين وتضارب مؤشرات الأداء بسبب تداخل العمل المالي والمحاسبي بشكل ملفت للنظر.
3) العمل على توحيد الاجراءات المحاسبية بين الشركات النفطية الاجنبية وشركة نفط الوسط لتقليل الاختلاف في القياس والافصاح المحاسبي.
4) ضرورة اتباع شركات النفط طريقة محاسبية موحدة لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف مستندة الى متطلبات المعايير الدولية لاسيما معيار الإبلاغ المالي (IFRS 6) كي تتمكن من المقارنة مع الشركات المحلية الأخرى او الشركات الأجنبية العاملة في العراق او خارجه.
5) ضرورة قيام الشركة عينة البحث بتصحيح وتكامل إجراءاتها المحاسبية عن نشاطات عقود الخدمة النفطية التي تديرها لتوفير معلومات محاسبية متكاملة عن أدائها ووضعها المالي الحقيقي.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ. القوانين والوثائق الرسمية

- التقارير المالية لشركة نفط الوسط للفترة من (2011 الى 2019).
- عقود الخدمة النفطية عينة البحث لشركة نفط الوسط.

ب. الكتب

- حجر، عبد الملك اسماعيل (2014)، **محاسبة النفط المبادئ الاجراءات دور الدول المضيفة في عقود المشاركة في الانتاج**، ط 4، دار الامين للنشر والتوزيع، صنعاء.
- حميدات، جمعة فلاح (2019)، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ط عام (2019)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين للنشر، عمان.
- حميدات، جمعة وخداش، حسام (2013)، **محاسب عربي قانوني معتمد**، ط 2، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين للنشر، عمان.
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (2018)، **المعايير الدولية للتقرير المالي**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مكتبة الملك فهد للنشر، الرياض.

ت. المجلات والدوريات

- الاسعد، الاء مصطفى (2013)، **المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الاعمال المعاصرة**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (خاص بمؤتمر الكلية)، العراق.
- التميمي، جمانة حنظل وناصر، عليه صالح (2015)، **اهمية القيمة العادلة في تقييم الاصول الثابتة**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (17)، العدد (2)، العراق.

- العاني، صفاء احمد ومكطط، علاء جميل (2019)، **تأثير تطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS 15) الايراد من العقود مع الزبائن على جودة الابلاغ المالي**، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد (113)، العدد (25)، العراق.
- عمر، حازم وقريط، عصام (2020)، **اهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي (36) في شركات انتاج النفط والغاز في سورية**، مجلة جامعة حماة، المجلد (3)، العدد (4)، سورية.

ث. الرسائل والأطاريح الجامعية

- التميمي، فراس قاسم مجيد، (2014)، **تأثير تكاليف عقود التراخيص النفطية على القوائم المالية لشركة نفط الجنوب في ضوء المعايير الدولية الخاصة بصناعة النفط**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
- علي، عدي جواد (2016)، **دور مراقب الحسابات في تقويم القياس والافصاح المحاسبي لعقود التراخيص النفطية**، بحث محاسبة قانونية (غير منشورة)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- الغريباوي، احمد سالم مانع (2020)، **المحاسبة عن انخفاض قيمة الاصول غير المتداولة وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وأثرها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق.
- الكرعاوي، مُحَمَّد سلمان داود (2019)، **القياس بالقيمة العادلة لتحسين شفافية الابلاغ المالي وتأثيرها في دعم القرارات الاستثمارية**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
- مكطط، علاء جميل (2019)، **تأثير تبني معيار الاعتراف بالإيراد (IFRS 15) على جودة الابلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية**، اطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- نوال، حناشي ونقيش، زرقة (2018)، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُحَمَّد بوضياف، الجزائر.

ثانياً: المصادر الأجنبية

First: Books

- Mirza, A. A., Orrell, M., & Holt, G. (2010). Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook. John Wiley & Sons.

Second: Research and Periodicals

- Baldwin, J. R., Gu, W., Lafrance, A., & Macdonald, R. (2009). Investment in intangible assets in Canada: R&D, innovation, brand, and mining, oil and gas exploration expenditures. The Canadian Productivity Review, (026).
- Dalwai, T., Chugh, G., Dinesh, S., & Mohammadi, S. S. (2019). Oman's Response to the New Accounting Standard: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In Conference Paper.
- Deloitte, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers YOUR QUESTIONS ANSWERED (2015).
- Ghandi, Abbas and Lin, C.-Y. Cynthia (2014). ***Oil and gas service contracts around the world: A review.*** *Energy Strategy Reviews, (3), 63–71.*
- Hamid, K. (2014). ***Oil and Gas Accounting*****. In Academic education. Received from.** Retrieved from

- Khamis, A. M. (2016). Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): evidence from Egypt. Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, 3(2), 1-18.
- Likosky, M. (2010). Contracting and regulatory issues in the oil and gas and metallic minerals industries. Transnational corporations, 18(1), 1-42.
- Mendoza, R. R. (2017). Relationship between intangible assets and cash flows: an empirical analysis of publicly listed corporations in the Philippines. Review of Integrative Business and Economics Research, 6(1), 188-202.
- Muthupandian, K. S. (2009). IAS 16 Property, Plant and Equipment-A Closer Look.
- Noël, C., Ayayi, A. G., & Blum, V. (2010). The European Union's accounting policy analyzed from an ethical perspective: The case of petroleum resources, prospecting and evaluation. Critical Perspectives on Accounting, 21(4), 329-341.
- Philips, G. E. (1990). Inflation Adjustments to Income in Entry and Exit Price Systems. Abacus, 26(2), 185-191.
- Pwc, Financial reporting in the oil and gas industry: international financial reporting standards (2017).
- Talnagiova, V., & Cerna, L. (2011, January). Measurement of assets in financial statements of an industrial company. In Annals of DAAAM for 2011 & Proceedings of the 22nd International DAAAM Symposium (Vol. 22, No. 1, pp. 1161-1162).
- Tordo, S., Johnston, D., & Johnston, D. (2009). Countries' Experience with the allocation of Petroleum Exploration and Production rights: Strategies and design issues. World Bank Working Paper Draft in collaboration with David and Daniel Johnston.

Third: Theses and Dissertations

- Adebayo, J. O. (2018). Oil and gas contracts: a law in context analysis using Nigeria as a case study. Retrieved from
- Adere, E. (2011). Accounting for oil and gas: The effect of the gap between US GAAP and IFRS on Norwegian companies.
- Dao, T. T. (2021). Impact of Differences Between Local GAAP and IFRS on Accounting Practice in an Emerging Market, Vietnam (Doctoral dissertation, Auckland University of Technology).
- Edward, S. (2015). Production sharing or concession agreement: Which is optimal for the exploitation of Ugandan oil and gas resources." Ekp 13(3):1576–80.
- Sulaimanov, R., & Messmann, D. S. (2011). Balancing State and Investor Interests in International Petroleum Contracts: Comparison of Legislations in Kazakhstan and Other Central Asian Countries. Retrieved from

ملحق (1) الكلف الرأسمالية لحقول شركة نفط الوسط لمرحلة التطوير

التفاصيل	حقل الاحدب	التكلف الراسمالية المتراكمة لحقل الاحدب بعد الانتاج التجاري	حقل بدرة	التكلف الراسمالية المتراكمة لحقل بدرة بعد الانتاج التجاري	حقل عمرقي بغداد	التكلف الراسمالية المتراكمة لحقل عمرقي بغداد بعد الانتاج التجاري	المجموع
مجموع الكلف الراسمالية قبل الانتاج التجاري	1,488,839,095,566		1,465,266,300,360		14,708,245,700		2,968,813,641,626
2011	741,330,403,900	741,330,403,900	-		-		
2012	770,890,248,780	1,512,220,652,680	-		-		
2013	578,300,243,360	2,090,520,896,040	-		-		
2014	351,799,262,240	2,442,320,158,280	400,893,830,120	400,893,830,120	-		
2015	250,892,528,660	2,693,212,686,940	623,716,237,940	1,024,610,068,060	-		
2016	424,070,237,260	3,117,282,924,200	617,839,817,880	1,642,449,885,940	-		
2017	198,199,288,820	3,315,482,213,020	455,784,637,060	2,098,234,523,000	-		
2018	189,900,547,060	3,505,382,760,080	249,643,287,440	2,347,877,810,440	-		
2019	95,091,268,780	3,600,474,028,860	24,483,304,340	2,372,361,114,780	141,055,461,860	141,055,461,860	260,630,034,980
مجموع الكلف الرأسمالية بعد الانتاج التجاري	3,600,474,028,860		2,372,361,114,780		141,055,461,860		6,113,890,605,500
المجموع الكلي	5,089,313,124,426		3,837,627,415,140		155,763,707,560		9,082,704,247,126

المصدر: من اعداد الباحث استنادا للتقارير المالية للشركة.