



ISSN Print: 2394-7500
ISSN Online: 2394-5869
Impact Factor: 5.2
IJAR 2019; SP12: 49-57

المدرس المساعد ريم
سعدى حسن
ماجستير محاسبة

(Special Issue-12)

“International Conference for Humanities and Technology
ICFHAT”

(27-28th October, 2019)

تقويم المعالجات المحاسبية عن الموجودات المتناقصة للقطاع النفطي في العراق على وفق المعايير المحاسبية الدولية -آلية مقترحة

المدرس المساعد ريم سعدى حسن

المستخلص :-هدف البحث الى عرض ومناقشة مفهوم الموجودات المتناقصة مع تحديد مجالات القصور الذي يعاني منها النظام المحاسبي الموحد في الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالموجودات المتناقصة فضلا عن إمكانية تقديم آلية محاسبية مقترحة متوافقة مع المعايير المحاسبية لتقويم المعالجات المحاسبية عن الموجودات المتناقصة , وقد اعتمدت الباحثة على نتائج الأستبيان المقدمة الى عدد من الأكاديميين والمنتسبين الى الشركات التابعة لوزارة النفط العراقية , وأن أبرز ما توصل اليه البحث من أستنتاجات يمكن تلخيصه بأن النظم المحاسبية المحلية تفتقر الى توفير معالجة محاسبية لأنواع نفقات صناعة الموجودات المتناقصة فضلا عن وجود قصور وضعف في المعالجات المحاسبية الذي ينص عليها النظام المحاسبي المعتمد من قبل القطاع النفطي العراقي , اما أبرز التوصيات التي تم التوصل اليها فهي تتمثل بضرورة تقويم المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات المتناقصة وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية وذلك في ظل تبني آلية مقترحة تسهم مساهمة بسيطة في تقويم تلك المعالجات.

الكلمات الأفتتاحية:-الموجودات المتناقصة ,المعايير المحاسبية الدولية

Abstract

The purpose of this study is to present and discuss the concept of decreasing assets while identifying the deficiencies of the common accounting system in accounting practices related to the decreasing assets. As well as the possibility of providing a proposed accounting mechanism compatible with accounting standards. To make accounting treatments work instead of decreasing assets. The Researcher relied on the results of questionnaires submitted to many scholars and employees of companies belonging to the Ministry of Oil in Iraq. The main results can be summarized that the local accounting systems lack the provision of the accounting treatment for the types of costs of the decreasing assets industry and also the existence of deficiencies and weaknesses in the accounting treatments provided for by the accounting system adopted by the Iraqi oil sector. The most important recommendations achieved are for necessity to make the accounting treatments for the decreasing assets in accordance with the accounting standards, by the adoption of a proposed mechanism that contributes a simple contribution to the evaluation of those treatments.

Key words: - Decreasing assets, International accounting standards.

Correspondence

المدرس المساعد ريم
سعدى حسن
ماجستير محاسبة

المقدمة: يعد العراق من أهم البلدان المنتجة والمصدرة للموجودات المتناقصة ويعد مصطلح الموجودات المتناقصة مصطلح حديث يصف الموجودات الطبيعية التي لا يتدخل الانسان بصناعتها او نشأتها، وسميت بالمتناقصة لانها لا يمكن تعويضها عند استعمالها او استخراجها ولا يمكن استرجاع ما نقص أو فقد منها ومن أمثلتها الثروات المعدنية كالفحم والفسفات والذهب والنفط وغيرها، فضلا عن ذلك ان لغة المحاسبة أصبحت لغة عالمية متوافقة وشبه موحدة من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي يفتقر القطاع النفطي العراقي الى تطبيقها إذ يتم تطبيق ما ينص عليه النظام المحاسبي الموحد الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي والذي يحتاج الى تطوير وتقييم من خلال تبني آلية محاسبية مقترحة مستندة على المعايير المحاسبية الدولية يمكن الأخذ بها لتكون قاعدة محاسبية عراقية توفر معالجات محاسبية صريحة وخاصة بكل مرحلة من مراحل صناعة الموجودات المتناقصة

المحور الاول:- منهجية البحث

اولا:- مشكلة البحث: -يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:-

1. هل هناك قصور او ضعف في النظم المحاسبية المعتمدة من قبل القطاع النفطي العراقي في معالجة وتوفير معلومات محاسبية خاصة بالموجودات المتناقصة؟
2. هل القياس والافصاح المحاسبي عن الموجودات المتناقصة في القطاع النفطي العراقي يتوافق مع ما معمول به وفق المعايير المحاسبية؟
3. هل يؤدي وجود آلية محاسبية مقترحة بالمعالجات المحاسبية للموجودات المتناقصة متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية الى تقويم المعالجات المحاسبية في القطاع النفطي؟

ثانيا:- هدف البحث: - يهدف البحث الى عرض ومناقشة مفهوم الموجودات المتناقصة مع تحديد مجالات القصور الذي يعاني منها النظام المحاسبي الموحد في الممارسات المحاسبية ذات الصلة بالموجودات المتناقصة وتقديم آلية محاسبية مقترحة بالمعالجات المحاسبية للموجودات المتناقصة متوافقة مع المعايير المحاسبية لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الموحد .

ثالثا:- أهمية البحث: - تكمن أهمية البحث من أهمية الموجودات المتناقصة للقطاع النفطي في العراق واهمية المحاسبة عن الموجودات المتناقصة من أجل أرساء الاسس المحاسبية السليمة، فضلا عن أهمية الإستناد الى المعايير المحاسبية وأقتراح آلية محاسبية تسهم بشكل بسيط في تحديد وتقويم أسس المعالجات المحاسبية عن الموجودات المتناقصة للقطاع النفطي في العراق.

رابعا:- فرضية البحث: -يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها: "هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تبني آلية محاسبية مقترحة ومستندة على المعايير المحاسبية الدولية و تقويم المعالجات المحاسبية للموجودات المتناقصة-القطاع النفطي في العراق".

خامسا:- عينة البحث: - تم اختيار عينة البحث بشكل عشوائي وتم الأقتصار على الأكاديميين ومنتسبين الشركات التابعة لوزارة النفط، وكان عدد الاستبانات الموزعة (35) والمستردة (29)، وأجاب

الاكاديميون على(17) أستبانة اما المنتسبون أجابوا على(12)، وكان التحصيل العلمي للعينة من حملة الدكتوراه او ما يعادلها بنسبة 44 % وحملة شهادة الماجستير او ما يعادلها بنسبة 34 % ومن ثم حملة شهادة البكالوريوس.

المحور الثاني :- الموجودات المتناقصة – مدخل مفاهيمي

تتمثل الموجودات المتناقصة بالموارد الطبيعية-القطاع النفطي مثل حقول النفط والغاز الطبيعي(الطيب: 2011: 1)، إذ تمتاز هذه الموارد الطبيعية بحاجتها الى استثمار اموال هائلة وفترات زمنية طويلة ليتم البدء باستخراج تلك الموارد(Inomiesa,2015,19) ويمكن ان تكون هذه الموارد غير منتجة (جافة) ومن الصعوبة اكتشاف ذلك بوقت مبكر وهذه تعد من أهم المشاكل المحاسبية الخاصة بالموجودات المتناقصة بتحديد تكاليف كل مرحلة ومعالجتها محاسبيا(ابو نصار وحميدات: 2016, 710).

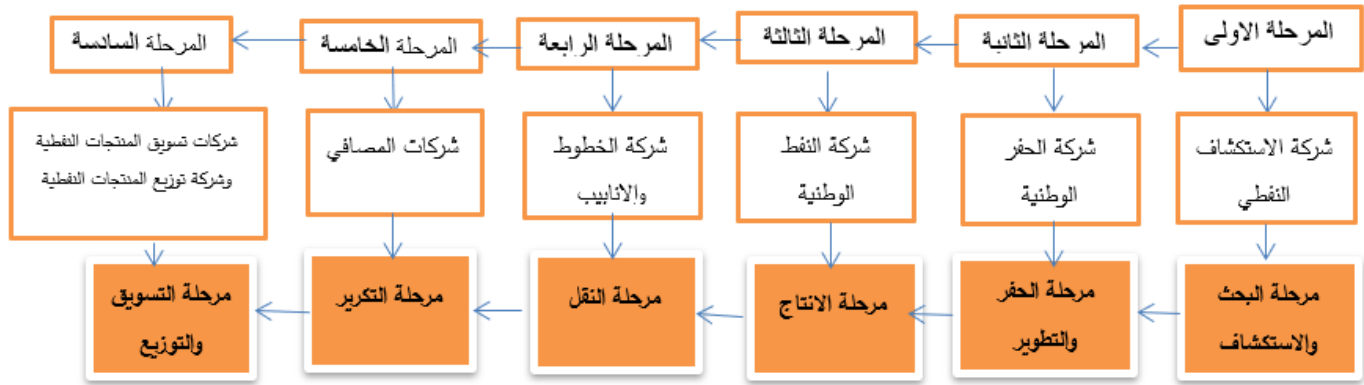
اولا :- مفهوم الموجودات المتناقصة: - يعد مصطلح الموجودات المتناقصة مصطلح حديثا يوصف الموجودات او الموارد الطبيعية التي لا يتدخل الانسان بصناعتها او نشأتها وتتمثل بالخدمات والمنافع الاقتصادية التي يتوقع الاستفادة منها خلال مدة محاسبية مستقبلية(Cooke,2008;41) إذ تم تعريفها من قبل (الراوي) بتلك الموجودات الطبيعية المخزونة في باطن الارض التي تستنفد اثناء عملية الاستخراج ولا يمكن استبدالها او تعويضها وتصبح منتجا نهائيا بمجرد الاستخراج بينما لا تفقد قيمتها ان بقيت مخزونة في باطن الارض(الراوي: 2012 : 193)، وترى الباحثة بأنها سميت بالمتناقصة لانها لا يمكن تعويضها او استرجاع ما نقص منها وتتمثل بالموارد سواء كانت في باطن الارض او على ظاهرها ومن أمثلتها النفط .

ثانيا: خصائص الموجودات المتناقصة:- اهم خصائص الموجودات المتناقصة هي(الغبان والغبان, 2013: 286-287)

1. تعد موارد طبيعية ناضبة(آيلة للنضوب او النفاد) ونادرة يمكن زيادتها فقط عن طريق البحث والاستكشاف او توسيع الآبار وتتناقص قيمتها وكميتها بمقدار متساوي مع ما تم أستخراجه.
2. تعد موارد طبيعية اولية مخزونة منافعها ومؤجلة تستخدم عند الحاجة ويتم تحويلها الى منتج نهائي لحظة استخراجها او مورد اولي اذا تم ادخالها لصناعات اخرى كصناعة التكرير .
3. تعد من الموجودات الذي لا يمكن تجديدها او استبدالها فضلا عن اتصالها ببعضها البعض بمعنى أنها تتأثر بنفقات المراحل السابقة وتؤثر على المراحل اللاحقة.

وذكر المعيار الاسترالي بأن الالات والمعدات المستعان بها لاستخراج الموجودات المتناقصة تتميز بضخامة تكاليفها وحاجتها الى الاستبدال والتجديد والصيانة بشكل دوري ولا سيما الحاجة الى موارد بشرية ذات تخصصات علمية دقيقة للاستفادة من خبراتها في مجال الابحاث ويتم ذلك مقابل مبالغ طائلة (Aasb6,2015;2).

ثالثا :- مراحل صناعة الموجودات المتناقصة: قسمت وزارة النفط العراقية مراحل صناعة الموجودات المتناقصة الى ستة مراحل وقامت بتأسيس شركات مختصة بكل مرحلة كالآتي :-



الشكل رقم (1) توزيع مراحل صناعة الموجودات المتناقصة على الشركات التابعة لوزارة النفط العراقية

المصدر:- البلداوي, شاكر عبد الكريم وخلف, حسنين سعد " تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS6) 2018 , بتصرف الباحثة .

ونظراً لفكرة البحث وهي تقويم المعالجات المحاسبية للموجودات المتناقصة الخاصة بالقطاع النفطي في العراق تجد الباحثة أن اعتماد المراحل المحددة من قبل وزارة النفط العراقية تخدم اتجاه هذا البحث لأهميتها من الناحية المحاسبية لذا سيتم شرحها كالآتي:-

❖ **المرحلة الأولى - مرحلة البحث والاستكشاف :-** تتم في هذه المرحلة دراسة الظروف المحيطة بالمنطقة مع بعض العمليات الفنية كالبحث الجوي والجيولوجي وبالرغم من ذلك لا يستطيعون خبراء التنقيب التأكد من وجود النفط في تلك المناطق (DEEGAN;2012;707) ومن أمكانية وجود عوائد مستقبلية لها وان كان لها عائد هل سيقابل النفقات الضخمة ام لم يقابلها ومن هنا تم ايضاح مشكلة البحث بكيفية معالجة هذه النفقات بالشكل المناسب وينص النظام المحاسبي المعتمد في العراق على وجود ثلاث طرق لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف هي:-

1. **الطريقة الرأسمالية:-** وفقاً لهذه الطريقة يتم وصف جميع نفقات البحث والاستكشاف على انها نفقات رأسمالية ان كانت منتجة او غير منتجة تعد عقود منتجة اذ لا تعتبر المناطق الجافة غير منتجة أما يتم رسملتها خلال سنوات الانتاج (ERNST & YOUNG;2009;1) وتظهر في الميزانية كفترة مستقلة في الموجودات بأسم عقود امتياز غير معدة .

2. **الطريقة الأيرادية :-** هنا يتم وصف نفقات البحث والاستكشاف بانها مصروفات إيرادية جارية تحمل على نفس السنة بمعنى أنها تعامل جميع النفقات معاملة واحدة ولا تميز بين النفقات الرأسمالية والأيرادية وبما أنها تستغرق وقتاً طويلاً لتنتهي مراحلها كما توجد مناطق غير منتجة لذا يصعب تحديد ما يرسل منها الى فترة مالية معينة والى موجود معين ويكون من الافضل تحميله على حساب الارباح والخسائر في عام أنفاتها (ابراهيم:2017, 10).

3. **طريقة الجهود الناجحة :-** وفقاً لهذه الطريقة يتم احتساب كل النفقات التي تنفق من أجل الحصول على موجود معين ضمن تكلفة الموجود (ابراهيم : 2017:8), بمعنى تحميل النفقات على كلفة الموجودات لحين ان يتم الانتاج الفعلي وذلك في حساب الأبار ضمن الميزانية العمومية وتحمل كل

النفقات التي لم يقابلها موجود كنفقات إيرادية على حساب الارباح والخسائر.

❖ **المرحلة الثانية-مرحلة الحفر والتطوير :-** يتم على وفقها تحديد المكان المحتمل وجود النفط به ليتم حفره من أجل أستخراج ومعالجة وتجميع وتخزين الموجودات المتناقصة(غريبال:2013: 4), إذ تتطلب نفقات ضخمة وخطوات عديدة للوصول الى المخزون منها تنظيف وتسوية الارض ونقل الاجهزة وتحديد حدود الأبار وتقدير مقدار الاحتياطي(أحمد وحمة,2017: 7).

❖ **المرحلة الثالثة- مرحلة أنتاج النفط :-**تبدأ مرحلة أنتاج النفط من لحظة رفع الموجودات المتناقصة الى سطح البئر ليتم تجميعها ومعالجتها وتخزينها وتصنف النفقات هذا المرحلة على وفق وظيفتها وهي نفقات صيانة الأبار المتضمنة مصاريف تنظيف واصلاح وتغليف الأبار والانايب والصمامات واعادة تثقيب المنتجة وتوسيعها ونفقات تصليح الآلات والمعدات واجهزة الفصل ونفقات القياس والضخ واجور العمال والوقود ونفقات التأمين على الآلات والمعدات وعلى العمال ونفقات نقل النفط الخام والمصاريف الادارية المتعلقة بقسم الانتاج (غريبال:2013: 12) .

❖ **المرحلة الرابعة - مرحلة النقل :-** تهدف هذه المرحلة الى نقل الموجودات المتناقصة من منطقة انتاجها لتصديرها واستهلاكها ويحتاج ذلك الى العديد من الوسائل والمعدات لتتم عملية النقل بشكل بري او بحري مما يحتاج الى نفقات ضخمة للحصول على بعض الموجودات منها الخزانات والمستودعات والانايب والشاحنات والسفن العملاقة اللازمة لنقله وبيعه(مخلفي,2014: 28) .

❖ **المرحلة الخامسة-مرحلة التكرير:-** تهدف هذه المرحلة الى التصنيع في المصافي التكريرية وذلك بتحويل الموجود المتناقص الى منتجات سلعية نفطية متعددة لتلبية الحاجات الإنسانية إليها أو ادخالها بالعمليات التصنيعية كالبنزوين والكيروسين الإسفلت أو الشمع(غريبال:2013: 13) .

❖ **المرحلة السادسة- مرحلة التسويق والتوزيع:** تهدف هذه المرحلة الى تسويق وتوزيع الموجود المتناقص بجميع اشكاله الى اماكن استهلاكه النطاق وتكون مراكز التوزيع رئيسية أو فرعية تتطلب نفقات لتوفير الات ومعدات وأماكن الاستلام والتخزين (مخلفي,2014: 29).

رابعا :- المعالجات المحاسبية للموجودات المتناقصة:

1. **المعالجة المحاسبية للموجودات المتناقصة على وفق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بمعالجة نفقات مراحل**

2. صناعة الموجودات المتناقصة (IFRS6) :-

تشكل المعايير المحاسبية الدولية إطار عام يحكم مهنة المحاسبة و أساس يمكن الاستناد عليه في تقييم النظم المحاسبية المحلية من خلال وضع اطار نظري يتم للاسترشاد به للتطبيقات العملية , اذ تعد المعالجة المحاسبية للموجودات المتناقصة في القطاع النفطي أمر معقد جدا" نتيجة الخصائص السابق ذكرها , اذ سبب ذلك مشاكل محاسبية عقيمة فضلا عن إمكانية صدور معيار نهائي غير مؤقت شيء" صعبا وبعد عدة محاولات كانت نهايتها إصدار معيار محاسبي مؤقت وهو (IFRS6) .

ويهدف هذا المعيار لتحديد واعداد وعرض التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية وللمساعدة في التطبيقات المحاسبية لصناعة الموجودات المتناقصة - القطاع النفطي للاعتماد عليها بفترات متعددة مع الاهتمام بجميع المتغيرات التي من الممكن أن تؤثر في التقييمات المحاسبية او في دقة وموضوعية التقارير المالية وتم التركيز والاهتمام على استقرار الاسعار في ظل عدم التأكد وذلك التقييم يكون وفق خبراء في هذا المجال وفي هذه الصناعة المهمة فضلا عن ضرورة فتح حسابات مفصلة لكل نفقات مرحلة البحث والاستكشاف (Aasb6,2015;2) , وبعد دراسة نطاق المعيار نلاحظ انه يتعلق فقط في المرحلة الاولى من صناعة الموجودات المتناقصة وهي مرحلة البحث والاستكشاف والتقييم مما يترك جانب او أثر سلبي على المعايير المحاسبية اذ ان جميع النفقات التي يتم انفاقها قبل تلك المرحلة او بعدها لا تدخل ضمن نطاق المعيار بمعنى ان المعيار لم يوفر معالجات محاسبية صريحة لجميع مراحل صناعة الموجودات المتناقصة وأما أكتفى في مرحلة البحث والاستكشاف والتقييم اذ يتطلب المعيار أن تقوم الوحدة بتحديد السياسة المحاسبية التي تخص النفقات وكيفية الاعتراف بها, ولم يتضمن أي متطلبات للاعتراف بنفقات البحث والاستكشاف كموجود وأما تمتع بمرونة عالية بمنح الوحدة الاقتصادية حرية اختيار السياسة المحاسبية الملائمة لذلك(ابونصار وحמידات : 2016 : 712) ,

ووضع المعيار أسس احتساب النفاذ وكيفية تحميل قيمته على الاحتياطي وحدد وحدة النقد كأساس لقياس الموجودات المتناقصة فضلا عن وضع اساليب وطرق لأحتسابها مع وضع أسس الاحتساب الصحيح والدقيق لبنود قائمة الدخل فضلا عن وضع الأسس المناسبة لأعداد قائمة المركز المالي (THE Ernst&Young,2009;3-4) . وتم تحديد أسس قياس الموجودات المتناقصة بعد الاعتراف وفق نموذج انخفاض الكلفة او اعادة التقييم وذلك عندما تثير الشكوك ان المبلغ الممكن انفاقه قد يتجاوز المبلغ الممكن أسترجاعه, ويعتمد نموذج انخفاض الكلفة على المعيار المحاسبي رقم 16 اما نموذج اعادة التقييم فيعتمد على المعايير المحاسبية الدولية 37-38 الخاصة بالالتزامات الطارئة والموجودات غير ملموسة وذلك في حالة وجود سوق نشط لها فضلا عن توافر عنصرى البيع والشراء (IAS;2010;198) وترى الباحثة انه من النادر ان تتوفر هذه الشروط بالموجودات الغير ملموسة لذا ينبغي اجراء اختبار قبل اختيار طريقة لقياس الموجودات المتناقصة فضلا عن ضرورة تصنيف الموجودات الخاصة بالبحث والاستكشاف الى موجودات ملموسة وغير ملموسة وفقا لطبيعتها,وينبغي على الوحدة الافصاح عن السياسات المحاسبية وأثبتت الموجودات الخاصة في هذه (IAS;2010;198) .

كما أضاف المعيار ifrs6 أنه في حاله عدم ذكر معالجات محاسبية على الوحدة أتباع سياسة محاسبية لمعيار محاسبي قريب لهذا

الموضوع ليتمكن من خدمتنا في أيجاد المعالجة المحاسبية الذي نحتاجها(البلداوي وخلف, 2018: 12) .

ويتضح من ما سبق ان المعيار المحاسبي رقم 6 لم يقدم توضيح صريح لرسملة النفقات من عدم رسملتها او لم يقدم دور فعال في توضيح البدائل المحاسبية كما هو معتاد من المعايير المحاسبية تقديمه, لذا ينبغي اعادة النظر والتوسع فيما ينص عليه المعيار لجعله يتضمن أسس قياس وأفصاح لمراحل صناعة الموجودات المتناقصة لذا تأكد الباحثة على ضرورة اعداد آلية مقترحة مستندة على المعايير المحاسبية ذات الصلة لتقييم المعالجات المحاسبية.

2- المعالجة المحاسبية للموجودات المتناقصة وفقا للنظم المحاسبية المعتمدة من قبل القطاع النفطي في العراق (ديوان الرقابة المالية الاتحادي , النظام المحاسبي الموحد : 2011: 132-13) :-

ينص النظام المحاسبي الموحد على معالجة محاسبية تخص قيم الاجهزة والمعدات الخاصة باستخراج الموجودات المتناقصة وجميع المصاريف المتعلقة بها أذ حدد حساب خاص بتكاليف حفر البئر وهو حساب مباني ومنشآت وطرق 112 ويتفرع الى حساب آبار ومناجم ومقالع 1124 حساب آبار 11241 , كما خصص النظام المحاسبي حساب اخر يتعلق بمرحلة نقل الموجودات المتناقصة وهو حساب خطوط انابيب النفط والغاز 1146 ويتضمن نفقات ايصال انابيب الموجودات المتناقصة القطاع النفطي بين عدة مناطق ولا يتضمن كلفة الانبوب داخل الوحدة الاقتصادية او التي تربطها بمناجم الوحدة , وذكر معالجة محاسبية خاصة بالمبالغ المنفقة من أجل الحصول على خدمات ومنافع يستفاد منها في المستقبل لأكثر من فترة مالية واحدة واطلق عليها حساب نفقات ايرادية مؤجلة اذ يتم توزيعها على عدة سنوات وفقا" لمدة الاستفادة منها ويتضمن حساب النفقات ايرادية المؤجلة النفقات الاتية(نفقات التأسيس,نفقات قبل التشغيل,نفقات البحث والاستكشاف,نفقات الأبحاث والتجارب,موجودات ثابتة معنوية,ديكورات وتركيبات وقواطع, نفقات مؤجلة متنوعة), ومن ما سبق يمكن القول ان النظام المحاسبي الموحد لا يتضمن معالجة محاسبية صريحة لنفقات مراحل صناعة الموجودات المتناقصة فضلا عن عدم وجود قاعدة محاسبية عراقية يمكن الاستناد عليها لمعالجة تلك النفقات لذا ينبغي الوقوف على نقاط ضعف هذا النظام وتحديدها ووضع المعالجات المناسبة من أجل التقييم والتطوير اما فيما يخص موضوع بحثنا فينبغي تحديد نقاط الضعف في المعالجات المحاسبية الخاصة بمراحل صناعة الموجودات المتناقصة القطاع النفطي واعادة النظر بها فضلا عن وضع آلية مقترحة للجهات المعنية من أجل تشجيعهم على إصدار قاعدة محاسبية عراقية تختص في معالجة نفقات صناعة الموجودات المتناقصة للقطاع النفطي في العراق .

المحور الثالث:-الآلية المحاسبية المقترحة لتقييم المعالجة المحاسبية للموجودات المتناقصة المستندة على المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بمعالجة نفقات مراحل صناعة الموجودات المتناقصة:-

تحتاج النظم المحاسبية المعتمدة من قبل القطاع النفطي العراقي الى الوقوف على نقاط ضعفها ومعالجتها او تقييمها كما ذكرنا سابقا , كما تم عرض ما نصت عليه المعايير المحاسبية والتي كانت اساس مشكلة بحثنا هي عدم وجود معيار محاسبي دولي يعالج جميع نفقات مراحل صناعة الموجودات المتناقصة لذا ترأتى الباحثة في تقديم آلية محاسبية مقترحة يمكن أن تساهم

مساهمة بسيطة في معالجة نفقات مراحل صناعة الموجودات المتناقصة، لذا هدفت الآلية المقترحة الى توفير معالجة محاسبية واضحة وصريحة لكل نفقات مراحل صناعة الموجودات المتناقصة ليتسنى لنا تقديم معلومات محاسبية مفيدة لمتخذي القرارات، إذ تكمن أهمية تطبيق هذه الآلية في تطوير وتقويم النظام المحاسبي الموحد المعتمد من قبل القطاع النفطي في العراق في مجال المحاسبة عن الموجودات المتناقصة كما كان نطاق الآلية المقترحة تطبيقها على جميع وحدات القطاع النفطي والتي تعد وتعرض بياناتها المالية وفقاً لاساس الاستحقاق.

أ- **متطلبات إثبات وقياس الموجودات المتناقصة** :- يوجد بعض الشروط لإثبات وتسجيل الموجودات المتناقصة اتفقت عليها المعايير المحاسبية وهي:-

- ❖ وجود تأكيد معقول بأن الوحدة الاقتصادية متمكنة من التمييز بين انواع النفقات.
 - ❖ وجود تأكيد معقول بوجود الاحتياطي في باطن الارض .
 - ❖ وجود اسس قياس يمكن الاعتماد عليها لتقييم وقياس الموجودات المتناقصة.
 - ❖ ينبغي توفر وثائق كدليل معقول بالتزام بتنفيذ مراحل صناعة الموجودات المتناقصة.
- القياس المحاسبي عن الموجودات المتناقصة** :- ينبغي على معد المعلومات المحاسبية أن يكون مؤهل للتمييز بين النفقات الرأسمالية (القابلة للنفاد والقابلة للاندثار) والنفقات الايرادية، إذ أن النفقات الرأسمالية هي التي تتعلق بالنفقات التي تقابل موجود معين سواء كان ذلك الموجود متناقص ام غير متناقص، اما الايرادية هي نفقات قد تكون تشغيلية جارية او تعويضا عن خسائر المناطق الجافة.

- ❖ ينبغي قياس الموجودات وفق القيمة المحددة او وفق القيمة العادلة عند وجود سوق نشط للموجود المتناقص أو تحديد لجنة تثمين من قبل خبراء.
- ❖ تسمح المعايير بالاستمرار باستخدام السياسة المحاسبية الحالية مع ضرورة تقديم معلومات وفق حاجة مستخدميها، ويمكن للوحدات الاقتصادية تغيير سياستها المحاسبية اذ أنتج عن هذا التغيير معلومات مفيدة بشكل أكبر من ما كانت عليه سابقاً.
- ❖ ينبغي تحديد السياسة المحاسبية مع تحديد النفقات التي ينبغي اثباتها كموجودات متناقصة.
- ❖ فتح حسابات منفصلة لكل النفقات ولكل مرحلة من مراحل صناعة الموجودات المتناقصة.
- ❖ تأجيل الاعتراف بكافة النفقات عدا النفقات المتحمله فعلا يتم الاعتراف بها وفق سبب أنفاقها
- ❖ الاعتراف بالنفقات وفق نوعها سواء كانت ايرادية اي تعتبر مصروفات لحظة انفاقها او رأسمالية اي ترسمل ضمن الموجودات المتناقصة في فقرة مستقلة لقائمة المركز المالي.
- ❖ اضافة حسابات مستقلة لجميع نفقات مراحل صناعة الموجودات المتناقصة والتي لم تذكر ضمن المعايير المحاسبية مثل تكاليف المسح السائزيمي الذي يتم قبل المرحلة الاولى وينبغي تصنيف الموجودات الى صنفين وفق طبيعتها الى موجودات ملموسة وغير ملموسة منها الات ومعدات الحفر والتطوير اما الموجودات غير الملموسة مثل نفقات البحث والاستكشاف بوصفها وسيلة للمعرفة والاستكشاف مثل البئر الاستكشافي الذي يستخدم للمعرفة فقط.
- ❖ رسملة جميع النفقات الخاصة بمرحلة الحفر والتطوير وذلك على وفق المعيار المحاسبي رقم 19 وهو رسملة جميع نفقات

هذه المرحلة كجزء من كلفة الآبار والتي تشمل آبار التطوير الاختبارية والابار المطورة ونفقات الحفر فضلا عن ذلك ينبغي تقسيم الموجودات الى قسمين ملموسة وغير ملموسة وينبغي ان يميز بينهم لتحديد المعالجات المحاسبية المناسبة كالآتي:-

1. تنقسم النفقات الغير الملموسة على وفق الآبار التي أنفقت من أجلها سواء كانت منتجة او غير منتجة (جافة) , اذ وفقاً للمبادئ المحاسبية التي تنص على اعتبار جميع النفقات المنفقة على موجودات منتجة يتم ادخالها ضمن كلفة المنتج اي بمعنى رسملتها , اما النفقات المنفقة على الآبار الجافة فتعتبر خسائر ينبغي ان تحمل على قائمة الارباح والخسائر لنفس السنة المالية.
2. تنقسم النفقات الملموسة الى الآلات والمعدات المستخدمة لتهيئة البئر للحفر والتي ينبغي ان ترسمل كجزء من كلفة ذلك البئر اما اذا اثبت ان هذا البئر جاف فينبغي اعادة تقييمها وتثبيت كنفقات الحفر والتطوير اما نفقات انابيب الانتاج او صمامات التحكم بالانتاج ترسمل وتدخل ضمن كلفة الآبار المنتجة اذا كان البئر منتج اما اذا كان جاف فينبغي تفكيكها واعادة تقييمها , اما نفقات نقل وتركيب الآلات والمعدات فينبغي تخصيصها واطافة كلفتها الى الآلات والمعدات الخاصة بها اذا امكن ذلك واذا لا يمكن ذلك ينبغي ادراجها مع النفقات غير الملموسة ويوجد عدة نفقات هالكة يصعب اعادتها او تفكيكها مثل الاسمنت لذا ينبغي ادراجها ضمن النفقات الغير ملموسة
- ❖ معالجة جميع النفقات الخاصة بمرحلة الانتاج السابق ذكرها كنفقات ايرادية وتدخل ضمن كلفة الموجودات المتناقصة لأنها تعتبر نفقات ما بعد البدء بالعملية الاستثمارية للبئر المنتج للموجودات المتناقصة والذي اعتبرت نفقات تسهل انجاز عملية الانتاج وليس نفقات منتجة. , وكذلك الحال بالنسبة للمراحل المتبقية والتي تتضمن مرحلة النقل والتكرير والتسويق والتوزيع اذ في مرحلة النقل ينبغي اضافة حساب مستودعات النفط الخام من أجل خزن الموجود المتناقص والاعتراف بالايراد في نفس الوقت ليتم غلقه في نهاية السنة في حساب الارباح والخسائر اما عند بيعه فعلا فيتم الاعتراف بالارباح والخسائر .
- ❖ قياس اي التزامات محتملة وفق معيار 37 بتكلفتها او بقيمتها وقت نشوئها اذ يمكن ان تكون نشأت عن اعادة المكان الذي تم البحث والاستكشاف به الى ما كان عليه وتنظيف كافة الانقاض وعلى وفق هذه الحالة سيدرج هذا الالتزام كالتزام في قائمة المركز المالي اما اذا نشأ هذا الالتزام بشكل عرضي اي اثناء عملية الاختبارات سوف يتبع المرحلة الذي نشأ عنها والموجود الذي سيقابله ويتم تخفيضه من ذلك الموجود او يمكن اعتباره مصروف يدرج ضمن قائمة الدخل لنفس السنة

ب-متطلبات العرض والافصاح عن الموجودات المتناقصة :- يتم عرض المعلومات المحاسبية الخاصة بالموجودات المتناقصة ضمن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي الخاصة بالقطاع النفطي كالآتي:-

يتم عرض الموجودات المتناقصة ضمن قائمة المركز المالي كبند مستقل يتضمن عدة تفاصيل , وينبغي ان يقابلها ضمن جانب المطلوبات نوع الالتزام الذي نشأ عن ذلك ان كانت نفقات تخص المرحلة الاولى فينبغي رسملتها لحين حسم النتيجة بمعنى أنها

تتطلب ضمن قائمة الموجودات ضمن حساب الموجودات المتناقصة ويقابلها حساب إيرادات مؤجلة ويتم رسملة المناطق المنتجة واخضاعها للاستنفاد الذي يخفض من قيمتها بشكل تدريجي ويدخل ضمن النفقات الجارية وأعتبر المناطق الغير منتجة نفقات إيرادية جارية تقفل في حساب الأرباح والخسائر وفي هذه الحالة ستتقابل النفقات مع الإيرادات لتحقيق مبدأ المقابلة ، أما فيما يخص مرحلة الحفر والتطوير سيتم عرض النفقات الملموسة وغير الملموسة ورسملتها ضمن قائمة المركز المالي لحين حسم النتيجة وتقابل بذلك الإيرادات المؤجلة ويتم اخضاع الموجودات الملموسة للاندثار اما الغير ملموسة تخضع للنفاذ المخفض ويقفل في حساب الأرباح والخسائر مقابل الإيرادات

المتحققة فعلا، أما نفقات المراحل المتبقية فتعد جميعها نفقات إيرادية جارية تقفل في حساب الأرباح والخسائر، وينبغي توضيح القوائم المالية التي تعرض بها الموجودات المتناقصة كالآتي :-
تمثل القوائم المالية نتائج العمل المحاسبي لأي وحدة اقتصادية ، والتي تتكون نتيجة القيام ببعض المعالجات المحاسبية لأنشطة الوحدة الاقتصادية من أجل تلخيصها وعرضها لكافة الجهات المستخدمة ،
وتهدف الى توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ، وتوجد طريقتان لأظهار قائمة الدخل (على اساس كلفوي وعلى اساس مالي) وكما موضح في الجداول رقم (1) و(2) وكالآتي:-

شركة x
قائمة الدخل (على اساس كلفوي)
للسنة المنتهية في 20/12/31
الجدول (1)

التفاصيل	جزئي	جزئي	كلي
مبيعات النفط الخام	XXXX		
مبيعات الغاز الطبيعي	XXXX		
ايرادات اخرى	XXXX		
اجمالي الايرادات			
+ صافي المخزون النفطي		XXXX	XXXX
صافي الايرادات		XXXX	
م. مباشرة:			
م. خدمة الابار			
م. ضخ وقياس	XXXX		
م. صيانة وتصلح	XXXX		
م. استخلاص انتاج ثانوي	XXXX		
م. التخلص من المياه المالحة	XXXX		
م. مباشرة متنوعة	XXXX		
م. تطوير الابار	XXXX		
استهلاك معدات وتجهيزات	XXXX		
نفاذ العقود المنتجة	XXXX		
مصاريف حفر واعداد غير ملموسة	XXXX		
اجمالي المصاريف المباشرة	XXXX		
		XXXX	
م. غير مباشرة:			
م ادارية			
م. ترقية العاملين	XXXX		
تامين اجتماعي	XXXX		
م. غير مباشرة متنوعة	XXXX		
م. استكشاف جارية	XXXX		
عقود امتياز متنازل عنها	XXXX		
خسائر الابار الجافة	XXXX		
اجمالي م. غير المباشر	XXXX		
اجمالي المصاريف		XXXX	(XXXX)
صافي في الربح			XXXX

شركة س قائمة الدخل على اساس مالي للسنة المنتهية في 200 /12/31
الجدول (2)

التفاصيل	جزئي	جزئي	كلي
أيراد النشاط الجاري			
أيراد مبيعات النفط	XXXX		
أيراد مبيعات الغاز	XXXX		
أيراد أبحاث وأستشارات	XXXX		
صافي التغير بالمخزون	XXXX		
صافي أيراد النشاط الجاري	XXXXXX		
تطرح مصاريف النشاط الجاري			
تكاليف بحث وأستكشاف	XXXXXX		
تكاليف حفر وتطوير	XXXXXX		
تكاليف أنتاج وأستخراج	XXXXXX		
مصاريف ادارية وعمومية	XXXXXX		
أستهلاك الموجودات الثابتة	XXXXXX		
نفاد العقود المنتجة	XXXXXX	(XXXXXX)	
صافي نتيجة النشاط الجاري			XXXXXXX
أيرادات النشاط العرضي			
أرباح بيع أسهم	XXXXXX		
أرباح بيع موجودات ثابتة	XXXXXX		
مجموع أيرادات النشاط العرضي		XXXXXX	
تطرح مصاريف النشاط العرضي			
فوائد قروض مدينة		(XXXX)	
صافي نتيجة النشاط العرضي			XXXXXX
صافي نتيجة النشاط			XXXXXX

اما فيما يتعلق بقائمة المركز ينبغي اضافة بند خاص للموجودات المتناقصة تقسم الى موجودات ملموسة وموجودات غير ملموسة ووفق المرحلة الخاصة بها مع توضيح كيفية تخفيض النفاد من الموجود المتناقص .

الافصاح المحاسبي عن الموجودات المتناقصة:- ينبغي الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وتطبيقها والمتعلقة بالاعتراف وتقييم ومعالجة الموجودات المتناقصة وكيفية احتساب قسط الاندثار والنفاد والافصاح عن المعلومات الخاصة بالموجودات المتناقصة وبكل مراحلها من أجل اغراض انخفاض القيمة والافصاح عن تفاصيل الموجودات المتناقصة والالتزامات المتعلقة بها وتوفير افصاحات طوعية اضافية لتمكين جميع المستخدمين من فهم تأثير الموجودات المتناقصة على القوائم المالية، تم في هذا المحور توضيح الآلية المقترحة وكيفية تقويم النظام المحاسبي المعتمد من قبل القطاع النفطي ليتم في المحور التالي قياس مدى إمكانية تقويم النظام المحاسبي الموحد من خلال تبني الآلية المحاسبية المقترحة وذلك من خلال عمل أستمارة أستبيان لأخذ آراء منتسبين وزارة النفط وبعض الاكاديميين الذي يمتلكون الخبرة

المحور الرابع :- عرض وتحليل نتائج الإستقصاء والتحليل الوصفي للعينة: يسعى هذا المحور الى عرض نتائج الدراسة الميدانية التي تم اجرائها وتحليلها باستخدام ادوات الاحصاء الوصفي والمتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لتقدير التشتت المطلق لاجابات افراد العينة عن الوسط ومعامل الاختلاف لتقدير التشتت النسبي وذلك من اجل رسم اطار لتطلعات وآراء المستجيبين فيما يتعلق بمتغيرات البحث اذ تضمنت أستمارة الأستبيان الخاصة بموضوع هذا البحث ثلاث متغيرات تضمن كل متغير خمسة أسئلة كالاتي :- المتغير الأول منها كان (القياس والافصاح المحاسبي عن الموجودات المتناقصة للقطاع النفطي في

العراق)، في حين كان المتغير الثاني بعنوان (القياس والافصاح المحاسبي عن الموجودات المتناقصة وفق المعايير المحاسبية ذات الصلة -آلية مقترحة) اما المتغير الثالث فقد كان بعنوان (دور تبني الآلية المقترحة المستندة على المعايير المحاسبية الدولية في تقويم المعالجات المحاسبية عن الموجودات المتناقصة- القطاع النفطي وقد كان الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحاوور الاستبانة الثلاثة المذكورة في ملحق البحث وكما موضح في الجدول الاتي :-

الجدول (3) اجمالي الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف

المقاييس المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النتيجة
الأول	4.0	0.51	9%	موافق
الثاني	3.8	0.58	15%	موافق
الثالث	4	0.54	14%	موافق

المصدر:- اعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج البرنامج الاحصائي spss.

يوضح أجمالي الوسط الحسابي للمتغير الأول الذي بلغ (4) وهو اعلى من الوسط الفرضي وبأنسجام عالي من خلال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وهنا يؤكد على أهمية تقويم النظام المحاسبي المعتمد لما يعانيه من قصور في المعالجات المحاسبية الخاصة في المحاسبة عن الموجودات المتناقصة , اما المتغير الثاني الذي بلغ به الوسط الحسابي (3.8) وبأنسجام عالي من خلال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف على التوالي وهذا يؤكد على ان المعالجات المحاسبية الذي تنص عليها المعايير المحاسبية يمكن الاعتماد عليها في وضع آلية محاسبية مقترحة ,

اما فيما يتعلق بالمتغير الثالث فإن الوسط الحسابي الذي كان (4) وبأنسجام عالي من خلال الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وهذا ما يدل ويؤكد على ان جميع افراد العينة مؤيدون لتطبيق او تبني الآلية المحاسبية المقترحة والمستندة على المعايير المحاسبية من اجل توفير معالجات محاسبية تخص الموجودات المتناقصة بمعنى ان تبني الآلية المقترحة كقاعدة محاسبية مقترحة يمكن ان تساهم في تقويم المعالجات المحاسبية الذي ينص عليها النظام المحاسبي المعتمد من قبل القطاع النفطي في العراق .

اختبار فرضية البحث :- يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها: "هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تبني آلية محاسبية مقترحة ومستندة على المعايير المحاسبية الدولية و تقويم المعالجات المحاسبية للموجودات المتناقصة القطاع النفطي في العراق" , وقد تم التوصل من خلال أستمارة الأستبيان الموزعة على افراد العينة وجود علاقة معنوية وبشكل ايجابية عالية جدا بما ينص على تحقيق فرضية البحث , اذ لاحظنا استجابة كبيرة لعينة البحث للمتغيرات الثلاثة الخاصة بهذا البحث , اذ من خلال ما تم الحصول عليه من استجابات قد تم تحقيق فرضية البحث فضلا عن ذلك قد حصلنا على اجابات خاصة بالمتغير الثالث تؤيد بشكل كبير تبني تطبيق الآلية المحاسبية المقترحة وتؤيد استخدامها من اجل تقويم المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات المتناقصة للقطاع النفطي في العراق .

المحور الخامس :- الاستنتاجات والتوصيات

اولا:- الاستنتاجات:- سيتم عرض أهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في هذا البحث وكالاتي :-

1. يوجد إختلاف بين المعالجات المحاسبية التي تخص الموجودات المتناقصة وفقاً للمعايير المحاسبية والنظم المحاسبية المعتمدة (النظام المحاسبي الموحد) .
2. لا يوجد معيار محاسبي معتمد من قبل القطاع النفطي العراقي يحدد أسس صحيحة عند البدء في مراحل صناعة الموجودات المتناقصة مما يؤدي لصعوبة تحديد إسس القياس والإفصاح المحاسبي.
3. إن النظم المحاسبي المحلية تفتقر الى توفير معالجة محاسبية لأنواع نفقات صناعة الموجودات المتناقصة وعدم التمييز بينهم, فضلا عن عدم إعداد كشوفات مالية توضح تفاصيل الموجودات المتناقصة كمسار إستعمال تلك النفقات والمرحلة التي تم التوصل اليها.
4. تهدف النظم المحاسبية المحلية الى إعداد قوائم مالية موحدة وفقاً لأسس قياس و إفصاح موحدة إلا إنه لم تتطرق تلك النظم الى تحديد أسس قياس وإفصاح عن أنواع الموجودات المتناقصة.
5. تعالج الآلية المحاسبية المقترحة والمستندة على المعايير المحاسبية جميع أنواع الموجودات المتناقصة فضلاً عن إعداد كشوفات مالية توضح تفاصيلها.

ثانياً: التوصيات:- سيتم عرض أهم التوصيات التي تم التوصل اليها في هذا البحث وكالاتي :-

- 1- ينبغي إعادة النظر في تبويبات وحسابات النظام المحاسبي الموحد والتي تخص الموجودات المتناقصة بما يتناسب مع ما نصت عليه المعايير المحاسبية و تأهيل معدي المعلومات المحاسبية لتطبيق المعايير المحاسبية ولتوفير معلومات محاسبية مفيدة لمتخذي القرارات.

2- ضرورة تقويم المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات المتناقصة وبما يتوافق مع المعايير المحاسبية وذلك في ظل تبني آلية مقترحة تسهم مساهمة بسيطة في تقويم تلك المعالجات .

3- ينبغي فتح حسابات تفصيلية في المصرف عن كل مرحلة من مراحل صناعة الموجودات المتناقصة ولكل نفقاتها .

4- ضرورة توفير سجلات محاسبية للموجودات المتناقصة بشكل منفصل لتوفير معرفة كاملة بادارة السجلات وحماية الوثائق شكل فعلي.

ضرورة تبني الآلية المقترحة كمساهمة بسيطة لتضييق البدائل في المعالجات المحاسبية الخاصة بالموجودات المتناقصة للقطاع النفطي العراقي

المصادر

اولا:- المصادر العربية:-

1. أبو نصار، محمد وحמידات، جمعة "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية " دار وائل للنشر، ط3،الأردن 2016.
2. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، النظام المحاسبي الموحد , ط2، 2011 , بغداد، العراق .
3. الغبان، فائزة ابراهيمية والغبان , ثائر صبري، " النظم المحاسبية المتخصصة " دار الذاكرة للنشر والتوزيع , العراق , 2013 .
4. الراوي: عبد الخالق مطلق، "محاسبة النفط والغاز، دار اليازوردي العلمية للنشر والتوزيع، الاردن , 2012 .
5. غربال، محمد أنور " أثر التطور التكنولوجي في مرحلة المنبع (الحفر) على أنتاج النفط دراسة حالة بئر md-69 " , رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة القاصدي جزائر , 2013 .
6. ابراهيم، محمد عبد الله، "تأثير تطبيق المعايير المحاسبية المحلية على علاقة العراق مع الشركات الاجنبية، دراسة تحليلية مقارنة لبعض الشركات العراقية والدولية في الصناعات الأستخراجية " , كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد , العراق , عدد 51 , 2017 .
7. أحمد , رزكان علي وحمه , يعقوب احمد حمه , " مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتعزيز دور الشركات النفطية في بيئة الاقليم " , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية , عدد 99 , مجلد 23 , 2017.
8. البلداوي، شاكر عبد الكريم و خلف، حسنين سعد " تقييم الإبلاغ المالي لمرحلة البحث والاستكشاف في ظل النظام المحاسبي الموحد استناداً إلى المعيار الدولي (IFRS6) بحث تطبيقي على شركة الاستكشافات النفطية / ش.ع " مجلة كلية الكوت الجامعة مجلد 2 عدد 2 , 2018.
9. الطيب , أبو بكر عبد الباقي , " المحاسبة على نفقات البحث والاستكشاف في ضوء معايير التقارير المالية (IFRS) , مجلة جامعة القرآن الكريم والعلوم الإسلامية العدد 23 , 2011 .
10. مخلفي، أمينة " محاضرات حول مدخل الى الاقتصاد البترولي ج1 " جامعة قاصدي مرباح – ورقلة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, قسم العلوم الاقتصادية 2014 .

Second: - Foreign Sources

1. Aasb 6, "Exploration For And Evaluation Of Mineral Resources" Accounting Standard 2015.
2. Cooke, Jeffrey Emmet. *Patterns of Partner Selection Within A Network of Joint Ventures In Oil And Gas Exploration*, Doctor Thesis, University Of Phoenix ,2008,
3. Deegan CM." *Australian Financial Accounting*", (7th Ed.). Australia: Roseville N.S.W, Mcgraw Hill, 2012.
4. Ernst & Young, *Us GAAP Vs. IFRS The Basics: Oil and Gas*, 2009.
5. IAS, 2010,"*International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)*", *International Financial Reporting Standards Part a*
6. Inomiesa, Oghenemarho "Sustainable Exploration of Oil and Gas In The United Kingdom And Nigeria", Doctor Thesis Liverpool John Moores University, 2015.
7. *International Accounting Standards Committee (IASC).," International Accounting Standards Explained"*, Boffins Lane, Chichester, West Sussex PO191UD, 2000, 2015