



إرشادات فريق خبراء الأمم المتحدة الحكومي الدولي العامل المعني
بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ
برئاسة: طلال أبوغزاله

ورقة عمل
حول

المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي
لتكاليف البيئة
(محاسبة البيئة)

المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)

برئاسة: طلال أبوغزاله

مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC - نيويورك

١٩٩٩

المقدمة :

لما كان إظهار نتائج أعمال أي نشاط عن فترة زمنية معينة وإظهار المركز المالي لذلك النشاط في نهاية تلك الفترة الزمنية يعتبران من أهم متطلبات إعداد البيانات الحسابية الختامية .

ولما كان المفهوم السائد في إعداد البيانات الحسابية الختامية لأي نشاط أن تتحمل الفترة الزمنية للنشاط بما لها وما عليها من ما يخص تلك الفترة الزمنية من الإيرادات والمصروفات .

ولما كانت عملية الحفاظ على البيئة في المحيط الذي نعيش فيه مطلباً عاماً لا يحق لأي فرد أو منشأة العبث فيه على حساب الآخرين باعتباره حقاً عاماً إذ أن من يحاؤل ذلك عليه أن يلتزم بتعويض الآخرين بما قد يلحقهم من أضرار نتيجة لذلك. ومن هنا بدأت كل الأطراف في المجتمع الاحتياط لأي التزام قد يترتب عليها نتيجة ما قد يترتب على مزاولتها لنشاطها من تأثيرات على البيئة يترتب عليها أضراراً تلحق بالآخرين وعليها تعويضهم عن ما قد يلحقهم من أضرار نتيجة ذلك .

كما بدأ التفكير جدياً بمدى الأخذ بهذا النوع من الالتزامات عند إعداد البيانات الحسابية الختامية بحيث يتم تحميل كل فترة بكامل ما عليها من التزامات وبغير ذلك تبقى البيانات الحسابية الختامية لا تعبر عن نتائج أعمال النشاط ولا تعبر عن المركز المالي له .

لقد ادركت الجهات المعنية بالبيانات الحسابية الختامية أهمية هذا الأمر وبدأت في التنبيه إلى ذلك إلى أن بادر فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية والابلاغ (ISAR) أحد الهيئات المنبثقة عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) بإصدار هذا الدليل الذي يظهر كيفية معالجة الالتزامات التي قد تترتب على أي طرف قد يتسبب من خلال مزاولته لنشاطه العبث بالبيئة وبالتالي إلحاق الضرر بالآخرين .

وانطلاقاً من الدور الريادي الذي يقوم به المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في رفح مستوى المهنة ونشر الوعي المحاسبي في كافة أرجاء العالم العربي، بادر بترجمة ما صدر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية والتطوير حول هذا الموضوع إلى اللغة العربية تسهيلاً على المحاسب العربي وغيره من المهتمين، من رجال المال والأعمال والهيئات الحكومية والباحثين والمعاهد العلمية والجامعات، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى كون المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ممثلاً بشخص رئيسه الأستاذ طلال أبو غزاله عضواً فاعلاً في فريق الخبراء الحكومي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ وكان لمشاركته في إعداد هذا الدليل دور هام.

كما قررت لجنة التأهيل في المجمع العربي للمحاسبين القانونيين إضافة مادة محاسبة البيئة إلى المنهاج المقرر لامتحانات التأهيل لعضوية المجمع المذكور واعتبار هذه الورقة أحد المراجع العلمية المعتمدة من قبّله .

كما باشـر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بعقد اللقاءات العلمية حول هذا الموضوع بالتعاون مع الجهات الدولية المعنية ومن يهتمهم الأمر من الجهات الرسمية في القطاعين العام والخاص حيث عقد أول لقاء في مدينة الاسكندرية خلال ٥ ، ٦ ديسمبر ١٩٩٨ بالتعاون مع مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP) وعقد اللقاء الثاني في مدينة المنامة خلال الفترة من ١٢ - ١٣ يونيو ١٩٩٩ بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة للتجارة والتنمية وسيستمر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في المضي بمسيرته إلى أن تتحقق الأهداف التي أسس من أجلها .

والله ولي التوفيق

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

توفيق إبراهيم أيوب
عضو مجلس الإدارة التنفيذي

عمان في ١٦ مايو ١٩٩٩

المحتويات	الفقرات
الغرض من ورقة الموقف واهتمامها الأساسي	٥ - ٢
الحاجة الى محاسبة للتكاليف والإلتزامات البيئية	٧ - ٦
النطاق	٨
التعاريف	١٠ - ٩
الاعتراف بالتكاليف البيئية	٢٠ - ١١
الاعتراف بالالتزامات البيئية	٢٩ - ٢١
الاعتراف بالمبالغ المستردة	٣٣ - ٣٠
قياس الاللتزامات البيئية	٤٢ - ٣٤
الإفصاح	٦١ - ٤٣

ورقة موقف : المحاسبة والابلاغ المالي عن التكاليف والالتزامات البيئية

ألف - الغرض من ورقة المواقف واهتمامها الأساسي

١- منذ أواخر الثمانينات أولى فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ قدراً كبيراً من العناية للقضايا ذات الصلة بالمحاسبة البيئية، وأجرى عدداً من الدراسات الاستقصائية على المستوى الوطني ومستوى المؤسسات على حد سواء. وفي عام ١٩٩١، توصل إلى اتفاق بشأن عدد من المسائل التي رأى أنه يمكن لمجلس الإدارة أن ينظر فيها للكشف عنها في تقريره أو لمناقشتها بغرض التصدي للقضايا البيئية ذات الصلة. وفي عام ١٩٩٥، كرس دورته الثالثة عشرة حصراً لموضوع المحاسبة البيئية. وخلال تلك الدورة، لاحظ الفريق أنه رغم البحوث العديدة التي تجري بالفعل، فإن الأمر لا يزال يتطلب بذل جهداً كبيراً لدراسة وتقييم المعلومات الجاري إنتاجها من أجل تحديد أنسب الإرشادات التي ينبغي تقديمها للحكومات وغيرها من الأطراف المعنية. وانتهى إلى أنه من المهم تقديم هذه الإرشادات. ورأى أنه ما لم يتم وضع هذه الإرشادات على وجه السرعة فمن المحتمل أن تنشأ فوارق وتجد بعض الدول الأعضاء نفسها لاحقاً في وضع يحتم عليها التوفيق بين معاييرها واجراءاتها ومعايير واجراءات الدول الاعضاء الاخرى .

٢- الغرض من ورقة الموقف المعنية بالمحاسبة والابلاغ المالي عن التكاليف والالتزامات البيئية هو تقديم المساعدة للمؤسسات والمنظمين والأجهزة المعنية بتحديد المعايير بشأن أفضل الممارسات لمحاسبة المعاملات والأحداث البيئية في البيانات المالية والايضاحات حولها. وقد وضع الفرعين المتعلقين بالقياس والعرض على أساس دراسة اجمالية للمواقف وضعتها أو تقوم بوضعها منظمات معنية بتحديد المعايير ومنظمات أخرى، وتشمل مقتطفات أخذت من بعض الوثائق المشار إليها، والجزء الخاص بالإفصاح أكثر اتساعاً من الجزء الوارد في المستندات المشار إليها، ويشمل بعض الافصاحات التي سبق لفريق الخبراء الحكومي إقتراحها .

٣- يعترف الفريق بأن عدداً من هذه القضايا هي موضع نظر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة. وتسعى ورقة الموقف هذه إلى أن تجمع في مكان واحد معظم القضايا التي اثيرت عند محاسبة الآثار البيئية على مستوى الشركات والابلاغ عنها. ومن المستبعد أن تصدر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بياناً شاملاً كهذا في المستقبل القريب. بل الأرجح لها ستدرج قضايا البيئة في كل من معاييرها الفردية، كلما كان ذلك ضرورياً. ويمكن أن يستغرق هذا النهج عدداً من السنوات.

٤- ينصب اهتمام ورقة الموقف هذه على مساءلة إدارة أي مؤسسة عن الآثار المالية المترتبة على

ادارة الموارد البيئية التي يعهد بها إليها والتي ترتبط بنشاطها.

٥- الهدف المعلن عنه للبيانات المالية كما وردت في أهداف البيانات المالية التي اصدرها فريق الخبراء الحكومي الدولي (١٩٨٩) هو توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة ما، وهو ما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين في صنع القرارات ويلزم للمساءلة عن إدارة الموارد التي يعهد بها إليها. فالبيئة مورد مهم للعديد من المؤسسات ولا بد من إدارتها بكفاءة لصالح المؤسسات والمجتمع على حد سواء.

باء - الحاجة الى محاسبة للتكاليف والالتزامات البيئية

٦- لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمحاسبة البيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات (سواء كانت مؤسسات تجارية أو منظمات غير محققة للربح أو مؤسسات حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة) لأن قضايا مثل تلوث البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في أنحاء العالم أجمع. ويجري اتخاذ اجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث ومنعها والتخفيف منها. ونتيجة لذلك، هناك ميل الآن لدى المؤسسات للكشف للمجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها البيئية، وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، وبالكشف عن المخاطر البيئية واتخاذ ترتيبات لدرئها.

٧- غالباً ما تشكل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي للمؤسسة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم بها المعلومات المالية ذات الصلة بهذا الأداء لتقييم المخاطر البيئية وإدارة هذه المخاطر مسائل تثير شاغل المستثمرين وخبرائهم الاستشاريين. ولدى الدائنين احتياجات مماثلة، ولكن هناك عاملاً إضافياً هو احتمال تحمل مسؤولية إصلاح ضرر بيئي فيما لو قصرّ مدين عن سداد دين رهن أرضاً كضمانة له، إذ قد يكون المبلغ المعني أكبر بكثير من قيمة القرض الأصلي. وهذا أمر يهم الملاك والمساهمين بصفة خاصة بسبب ما قد يكون للتكاليف البيئية من أثر على مردود استثماراتهم المالية في المؤسسة. وتشمل الاطراف الأخرى المهتمة العملاء والموردين والمنظمين والجمهور العام ومن يعملون نيابة عنهم. وينبغي عرض المعلومات المقدمة على نحو لا يعرض للخطر سرية النشاط التجاري في مجالات حساسة أو المركز التنافسي للمؤسسة.

جيم - النطاق

٨- تتناول ورقة الموقف هذه المحاسبة وتقديم التقارير حول التكاليف والالتزامات البيئية التي تنشأ عن محاسبة المعاملات والاحداث التي يمكن ويرجح أن تؤثر على المركز المالي والنتائج المالية للمؤسسة ما، والتي ينبغي الإبلاغ عنها بالتالي في البيانات المالية للمؤسسة، وهي لا تشمل الاعتراف بالتكاليف أو الاحداث التي لا تتحملها المؤسسة ولا قياسها. ومن أمثلة هذه التكاليف (التي يشار إليها غالباً بعبارة التكاليف الخارجية) تلك التي تتعلق بالآثار السلبية على البيئة المترتبة على تلوث الهواء وتلوث الماء والتي يتحملها المجتمع بوجه عام وليس المؤسسة.

دال - التعاريف

٩- لقد استخدمت المصطلحات التالية في ورقة العمل هذه بالمعاني المحددة الواردة أدناه :

البيئة :

تضم محيطنا المادي الطبيعي وتشمل الهواء والماء والارض والنباتات والحيوانات وغيرها من الموارد غير المتجددة مثل الوقود الأحفوري والمعادن.

الأصل :

هو مورد يعود للمؤسسة نتيجة لاحداث سابقة، ويتوقع أن يحقق لها فوائد اقتصادية في المستقبل.

الالتزام :

هو التزام راهن يقع على عاتق المؤسسة وينشأ عن أحداث سابقة ويتوقع أن تؤدي تسويته إلى خروج موارد من المؤسسة تتضمن فوائد اقتصادية.

الالتزام المتوقع :

هو التزام محتمل ناشيء عن احداث سابقة ترد في الميزانية العمومية ولكن نتيجته لا تتأكد إلا عند حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الاحداث المقبلة غير المؤكدة التي تخرج عن سيطرة المؤسسة.

التكاليف البيئية :

تشمل تكاليف الاجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسه ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الاخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة (١).

الأصول البيئية :

هي تكاليف بيئية تتم رسملتها لأنها تستوفي معايير الاعتراف بها كأصل.

الالتزامات البيئية :

هي إلتزامات تتصل بالتكاليف البيئية التي تتحملها مؤسسة ما وتستوفي معايير الاعتراف بها كخصم، ومتى كان مبلغ أو توقيت النفقات التي سيتم تحملها لتسوية الخصم غير مؤكد يشار إلى الخصوم البيئية في بعض البلدان على أنها مخصصات للخصوم البيئية.

(١) تشمل الامثلة تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء وتحسينها ،وتتظيف الزيت المنسكب، وازالة الاسيستوس من المباني، واجراء البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة، والقيام بعمليات تدقيق وتفتيش... الخ، وكما ورد في الفقرة ٤٥ ما يتم ادخاله ضمن التكلفة البيئية يتطلب الحكم الشخصي. تعتبر الغرامات والعقوبات انها تكاليف متعلقة بالبيئة ولا تدخل ضمن تعريف التكاليف البيئية هذه، ولكن يتم الافصاح عنها بشكل منفصل.

الرسملة :

هي تسجيل كلفة بيئية كجزء لا يتجزأ من أصل ذي صلة، أو كأصل منفصل، حسبما هو مناسب.

الالتزام :

هو واجب مسؤولية تجاه الغير يستدعي التسوية، بنقل أجل أو باستخدام أصول وبتوفير خدمات أو بتحقيق فوائد اقتصادية اخرى ، في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، عند وقوع حدث محدد، أو بناء على الطلب .

الالتزام القانوني :

هو التزام قائم على القانون أو النظم أو التعاقد . والالتزام البناء هو التزام يمكن إنشاؤه أو استنتاجه أو تفسيره من الوقائع التي تكون قد حدثت في حالة بعينها ، ولا يكون قائماً على أساس قانوني (٢)، أو ناشئاً عن اعتبارات أخلاقية أو معنوية (٣). ولا تتمتع المؤسسة بسلطة تقديرية أو تتمتع بسلطة تقديرية قليلة من أجل تجنبه .

١٠- محاسبة التكاليف والالتزامات البيئية مشمولة بعدة مفاهيم محاسبية أساسية متطورة . ومما يتسم بأهمية خاصة تعريفاً "الخصوم" و "الأصول" ومع ذلك، قد يلزم أو يستحب الكشف عن معلومات إضافية تعكس على نحو كامل الآثار البيئية المختلفة التي تنشأ عن أنشطة مؤسسة أو صناعة بعينها .

هاء - الاعتراف بالتكاليف البيئية

١١. ينبغي الاعتراف بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها أولاً وإذا استوفيت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها واطفاؤها في بيان الدخل على مدى الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة، والا فإنها تقيد في بيان الدخل فوراً.

١٢- تتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة أو الفترات التي ينبغي الاعتراف فيها بالتكاليف وهل ينبغي رسملتها أو قيدها في الدخل.

١٣- في بعض الحالات، يمكن أن تتصل كلفة بيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة، ومن أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون لحق بملكية قبل حيازتها، أو حوادث أو أنشطة اخرى تكون قد تمت في فترة سابقة وينبغي تنظيفها الآن، وتظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص من نفايات خطيرة نشأت في فترة سابقة أو معالجتها . على أن معايير المحاسبة تستبعد عموماً معاملة التكاليف البيئية

(٢) على سبيل المثال قد لا يكون هناك اي التزام قانوني على المنشأة في اي اختصاص معين لتظيف انسكاب الزيت، ولكن سمعة المنشأة وقدرتها في المستقبل على العمل في ذلك الاختصاص قد تكون معرضة للخطر الى حد كبير اذا أخفقت في القيام بذلك .

(٣) يشار اليه أحياناً بالالتزام العادل .

كتسوية تمت في فترة سابقة ما لم يكن قد حدث تغيير في سياسة المحاسبة أو ما لم يكن هناك خطأ أساسي، لذلك لا تستوفي عموماً الأمثلة المشار إليها أعلاه شروط التأهيل كتعديلات على فترة سابقة.

١٤. ينبغي رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تتصل بشكل مباشر أو غير مباشر بالفوائد الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال :

- أ . زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المؤسسة أو تحسين سلامتها أو كفاءتها.
- ب . خفض أو منع التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل.
- ج . حفظ البيئة .

١٥- يشير تعريف الأصل إلى أنه إذا أدت الكلفة التي تتحملها مؤسسة ما إلى تحقيق فوائد اقتصادية في المستقبل ، فإنه يمكن رسملة التكاليف البيئية وتسجيلها في الدخل في الفترات التي يتوقع تحقيق هذه المنافع فيها، والتكاليف البيئية التي تمثل لهذه المعايير يتم بناء على ذلك رسملتها. وتعتبر الرسملة مناسبة أيضاً متى تم تكبد تكاليف بيئية لأسباب أمنية أو بيئية، أو إذا كانت تخفض أو تمنع التلوث المحتمل أو تحافظ على البيئة للمستقبل، وبينما قد لا تزيد هذه التكاليف الفوائد الاقتصادية بصورة مباشرة، فإن تحملها قد يكون ضرورياً إذا ارادت المؤسسة أن تحصل أو تستمر في الحصول على فوائد اقتصادية في المستقبل من أصولها الأخرى .

١٦- ثمة تكاليف بيئية عديدة لا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل، أو لا يكون ارتباطها بالفوائد المقبلة وثيقاً على درجة كافية، مما يسمح برسملتها. ومن أمثلة ذلك معالجة النفايات، وتكاليف التنظيف ذات الصلة بالأنشطة التشغيلية الجارية، وإزالة الأضرار التي تكبدها المؤسسة المبلغ ذاتها في فترة سابقة، والإدارة البيئية الجارية ومراجعة الحسابات البيئية. وتعتبر الغرامات والعقوبات المفروضة على عدم الامتثال للأنظمة البيئية، وتعويض الغير عن الأضرار البيئية تكاليف ذات صلة بالبيئة، وهي أيضاً حالات يتم فيها تكبد تكاليف لا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل. ومن ثم، تقيد هذه التكاليف في بيان الدخل فوراً.

١٧. إذا كانت كلفة بيئية معترف بها كأصل ذات صلة بأصل آخر، فإنه ينبغي إدراجها كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل وعدم الاعتراف بها على حدة .

١٨- في معظم الحالات تكون التكاليف البيئية المرسملة متصلة بأصل رأسمالي آخر. وليست هناك فائدة محددة أو منفصلة يمكن جنيها في المستقبل من تحمل التكاليف البيئية في حد ذاتها. فالفائدة التي يمكن جنيها في المستقبل من هذه التكاليف تكمن في أصل منتج آخر يستخدم في عمليات المؤسسة، من ذلك مثلاً أن إزالة الأسبستوس من مبنى لا تسفر في حد ذاتها عن تحقيق فائدة اقتصادية أو بيئية في المستقبل، ذلك أن المبنى هو الذي يجني الفائدة لذلك ليس من الملائم الاعتراف بأن إزالة الأسبستوس تمثل أصلاً منفصلاً، أما الآلة التي تزيل التلوث من الماء، أو من الجو ، فيمكن أن تحقق فائدة محددة أو منفصلة في المستقبل، ومن ثم يمكن الاعتراف بها على حدة.

١٩. إذا كانت كلفة بيئية مرسمة ومدرجة كجزء لا يتجزأ من أصل آخر، فإنه ينبغي اختيار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، والقيام حيث يكون ذلك مناسباً بتخفيضه إلى مبلغه القابل للإسترداد .

٢٠- إن إدماج التكاليف البيئية المرسمة في الأصل ذي الصلة يمكن أن يسفر، في بعض الحالات عن قيد الأصل الموحد بأكثر من المبلغ القابل للإسترداد، لذلك ينبغي اختبار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه للتلف، وبالمثل ينبغي اختبار التكاليف البيئية المرسمة المعترف بها كأصل منفصل للتأكد من عدم تعرضه للتلف (٤) وفي حين أن المبادئ التي تنطبق على الاعتراف باتلاف البيئة وقياسها هي ذاتها التي تنطبق على أشكال أخرى من الاتلاف. فإن عناصر عدم اليقين يمكن أن تكون أكبر وبوجه خاص، ينبغي النظر إلى أثر التلوث البيئي على قيمة الممتلكات المجاورة.

واو - الاعتراف بالالتزامات البيئية

٢١. يتم الإعتراف عادة بالالتزام البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة بتحمل كلفة بيئية.

٢٢- ليس من الضروري أن يكون التزام ما قابلاً للتفويض قانوناً للاعتراف بالتزام بيئي. فقد تكون هناك حالات يقع فيها على مؤسسة ما التزام بناء سواءاً في عدم وجود التزام قانوني أو في حالة حدوث توسع في التزام قانوني. من ذلك مثلاً أن سياسة المؤسسة القائمة قد تتمثل في إزالة التلوث على مستوى أعلى من ذلك الذي يقضي به القانون ولأن سمعتها التجارية ستأثر إذا لم تف بهذا الالتزام أو لأن هذا هو الشيء الصحيح والسليم الواجب القيام به، على أن الاعتراف بوجود التزام بيئي في حالات كهذه يحتم أن يكون هناك التزام من جانب إدارة المؤسسة بتحمل تكاليف البيئة ذات الصلة (مثلاً قرار من مجلس الإدارة مسجل في المحاضر الرسمية التي تتاح للجمهور أو التي يتم التبليغ عنها باعلان عام). وفي الوقت ذاته لا ينبغي منع مؤسسة من الاعتراف بالتزام بيئي لمجرد أن إدارتها لا تتمكن في تاريخ لاحق من الوفاء بالالتزام. وإذا حدث هذا الاحتمال، وجب الكشف عن الواقع في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية وعن سبب عجز إدارة المؤسسة عن الوفاء بالالتزام.

٢٣- في حالات نادرة، قد يستحيل تقدير مبلغ الالتزام البيئي كلياً أو جزئياً. وهذا لا يمنع مؤسسة ما من الكشف عن وجود التزام بيئي. وفي حالة كهذه ينبغي الكشف عن استحالة اجراء أي تقدير وعن سبب ذلك في الايضاحات حول البيانات المالية.

(٤) تشير إلى العمل الذي تقوم به لجنة معايير المحاسبة الدولية بشأن " انخفاض قيمة الموجودات " من أجل مزيد من الارشادات حول هذا الموضوع.

٢٤. عندما يتصل الضرر البيئي بممتلكات المؤسسة ذاتها أو عندما تتسبب عمليات المؤسسة وأنشطتها في إلحاقه بممتلكات أخرى لا يقع فيها التزام على المؤسسة بالإصلاح، ينبغي النظر في الكشف عن مدى الضرر في الأيضاحات حول البيانات المالية أو في جزء من التقرير خارج البيانات المالية ذاتها. وإذا كانت هناك إمكانية معقولة بجواز إصلاح هذا الضرر في وقت ما في المستقبل، وجب الكشف عن وجود خصم احتمالي.

٢٥- رغم أنه قد لا يكون هناك التزام في تاريخ الميزانية العمومية يفرض على مؤسسة ما إصلاح الضرر البيئي، فقد تتغير الحالة في فترات مقبلة مثلاً بسبب صدور تشريع جديد أو اتخاذ المؤسسة قراراً بالتصرف في ممتلكاتها، وفي هذه الحالة سيترتب التزام. وعلى أي حال، فإن من حق الملاك والمساهمين معرفة نطاق الضرر البيئي الذي يلحق بممتلكات المؤسسة ذاتها وبممتلكات الغير على السواء.

٢٦. ينبغي الاعتراف على نحو كامل بالتكاليف المتصلة بترميم موقع أو إغلاق أو إزالة أصول معمرة. يقع على عاتق المؤسسة التزام بتحملها التزام بيئي وقت تحديد الحاجة إلى تنفيذ تدابير علاجية ذات صلة بترميم هذا الموقع أو بالإغلاق أو الإزالة، إلا أنه في حالة وجود تكاليف لوقف التشغيل على المدى الطويل، قد تختار المؤسسة الوفاء بهذه التكاليف طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

٢٧- بما أن الالتزام ذا الصلة بترميم الموقع في المستقبل أو بإغلاق أو إزالة أصول معمرة ينشأ عندما يحدث أصلاً الضرر ذو الصلة بالبيئة، يمكن الاعتراف بوجود التزام بيئي في هذا الوقت وعند تأجيله إلى حين الانتهاء من ممارسة النشاط أو إغلاق الموقع. ومع ذلك وبسبب طبيعتها قد تختار المؤسسة الاعتراف بتكاليف وقف التشغيل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة (انظر الفقرة ٤٠).

٢٨. ينبغي رسملة التكاليف المتعلقة بترميم الموقع في المستقبل التي تتصل بضرر يكون قد حدث في فترات سابقة والتي تكون لازمة لإعداد أصل أو نشاط للعمل، والتي يعترف بها كخصم بيئي وقت تكبد الضرر ذي الصلة.

٢٩- في حالات كثيرة يتعين تحمل الضرر البيئي قبل أن تستطيع مؤسسة ما الشروع في مزاولة نشاط بعينه، وكذلك طوال فترة ممارسة هذا النشاط، من ذلك مثلاً أن عمليات التعدين لا يمكن أن تبدأ ما لم تكن أعمال الحفر ذات الصلة قد نفذت، وغالباً ما يطلب إلى المؤسسات ترميم الموقع بعد الانتهاء من ممارسة النشاط، وسيتم تكبد تكاليف الترميم هذه عند تحمل الضرر البيئي ذي الصلة بها (انظر الفقرتين ٢٦ و ٢٧) وسيتم أيضاً رسملة المبلغ واستهلاكه في بيان الدخل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

زاي - الاعتراف بالمبالغ المستردة

٣٠. لا ينبغي حذف مبلغ متوقع استرداده من الغير من الالتزام البيئي، وإنما ينبغي قيده على حدة كأصل، ما لم يكن هناك حق قانوني بالمقاصة. وفي الحالات التي يحذف فيها المبلغ بسبب وجود حق قانوني بالمقاصة، ينبغي الكشف عن المبالغ الإجمالية للخصم البيئي والمبلغ المسترد على السواء.

٣١- في معظم الحالات تظل المؤسسة مسؤولة أساساً عن الالتزام البيئي المعني بالكامل، بحيث أنه إذا قصر الغير عن السداد لأي سبب كان يتعين على الكيان سداد الكلفة بأكملها وإذا لم تكن المؤسسة مسؤولة عن حصة الغير في حالة تقصيره عن السداد فإن حصة المؤسسة هي التي تقيد فقط كخصم بيئي.

٣٢. لا ينبغي حذف الحصيلة المتوقعة من بيع ممتلكات ذات صلة وحصيلة المخلفات من التزام بيئي -

٣٣- عندما يتعلق الأمر بأصل محدود المدة، تؤخذ عادة القيمة المستخلصة والقيمة المتبقية في الاعتبار للتوصل إلى المبلغ الواجب استهلاكه ويقيد الحساب مرتين لتخفيض الالتزامات البيئية بمقدار هذه المبالغ.

حاء - قياس الالتزامات البيئية

٣٤. عندما توجد صعوبة في تقدير التزام بيئي ينبغي تقديم أفضل تقدير ممكن وينبغي الكشف عن التفاصيل المتعلقة بطريقة التوصل إلى التقدير في الايضاحات حول البيانات المالية وفي الحالات النادرة التي يستحيل فيها تقديم أي تقدير ينبغي الكشف عن هذه الواقعة وعن اسبابها في الايضاحات حول البيانات المالية .

٣٥- في بعض الحالات قد يكون من الصعب تقدير التزام بيئي بسبب عدم اليقين المحيط بعدد من العوامل، وهذه العوامل تشمل نطاق ونوع المواد الخطرة الموجودة في موقع ما، وصنف التكنولوجيات التي يمكن استخدامها والمعايير المتطورة التي تتعلق بما يشكل علاجاً مقبولاً، ورغم أنه قد لا يكون من الممكن عملياً تقدير الالتزام الفعلي يتسنى في كثير من الحالات تقدير "نطاق الخسارة". وفي حالة كهذه ينبغي تقديم أفضل تقدير ضمن هذا النطاق وحيثما استحال التوصل إلى "أفضل تقدير" وجب الاعتراف على الأقل بتقدير الحد الأدنى، والحالة التي يستحيل فيها إجراء أي تقدير هي حالة نادرة وفي هذه الحالة ينبغي تقديم مذكرة للكشف عنها .

٣٦- بالنسبة للالتزامات البيئية التي لن يتم تسويتها على المدى القريب، يعرب فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ عن تفضيله لتقييم الالتزام بالقيمة الحالية للنفقات المقدرة مستقبلاً والتي ستكون مطلوبة استناداً إلى التكلفة الجارية لأداء الأنشطة المطلوبة والاشتراطات القانونية القائمة وغيرها. ويعتبر مقبولاً أيضاً قياس الالتزام بالمبلغ الكلي للتكلفة الجارية، وبالنسبة لتكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل يعتبر مقبولاً كذلك تكبد النفقات المتوقعة مستقبلاً طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة. وينبغي الكشف عن النهج المستخدم، وفي حالة استخدام نهج رصد المخصصات ينبغي أيضاً الكشف عن المبلغ المقدر للمخصصات الكاملة المطلوب لتغطية تكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل .

٣٧- لقد تم اقتراح عدد من الأساليب لقياس التزامات تتصل بتكاليف ترميم موقع في المستقبل أو بتكاليف الإغلاق والإزالة وحالات أخرى يتوقع فيها تحمل نفقات ذات صلة بتسوية الخصم على مدى فترة طويلة من الوقت وتشمل هذه النهج ما يلي :

أ- نهج "القيمة الراهنة".

ب- نهج "التكلفة الجارية".

ج- تخصيص اعتمادات لسد النفقات المتوقع تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة.

يتطلب كل من نهج القيمة الراهنة ونهج التكلفة الجارية تحديد التكلفة المقدرة لأداء أنشطة ترميم الموقع وأنشطة الإغلاق أو الإزالة خلال الفترة الجارية على أساس الأوضاع القائمة والمتطلبات القانونية (تقدير التكلفة الجارية). وفي إطار نهج التكلفة الجارية يحسب هذا المبلغ على أنه التزام بيئي. على أنه في إطار نهج القيمة الراهنة يتم قياس التزام بيئي على أساس القيمة الراهنة للتدفقات النقدية المقبلة المقدرة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات ويتم اقرار الاعتمادات التي تخصص لمواجهة النفقات المتوقع تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة على أساس تقدير التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة في نهاية الأمر لا على أساس المبلغ الذي يكون مطلوباً في الوقت الحاضر.

٣٨- يتطلب نهج القيمة الراهنة معلومات اضافية عن القيمة الزمنية للنقود والعوامل التي يمكن أن تؤثر على توقيت ومبلغ التدفقات النقدية المقدرة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات، وهذان البنودان الاخيران يسعيان إلى تقدير نتيجة الاحداث المقبلة، وتبعاً لذلك يزيدان من مستوى عدم اليقين بشأن هذا النهج، ونتيجة لذلك يعتقد البعض أن مصداقية نهج القيمة الراهنة ليست كافية للاشتراط بالاعتراف بخصم في البيانات المالية، وهم يعتقدون أن نهج الكلفة الجارية ينطوي في حد ذاته على مصداقية أكبر من نهج القيمة الراهنة لغياب عناصر عدم اليقين بشأن الأحداث المقبلة.

٣٩- يعتقد آخرون مع ذلك أن فائدة القرار الذي يتخذ في إطار نهج التكلفة الجارية تتناقص مع امتداد الفترة الزمنية التي تقع بين الاعتراف الأولي بالالتزام وتسويته في نهاية الأمر، وأن أهمية نهج القيمة الراهنة

تفوق المصدقية الملموسة من نهج التكلفة الجارية إذا كان فريق الخبراء الحكومي الدولي يعتبر كلا النهجين مقبولين إلا أنه يفضل نهج القيمة الراهنة.

٤٠- ومن الممارسات المقبولة في بعض الصناعات توفير تكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة وذلك مثلاً فيما يتعلق بوقف تشغيل منصات حفر آبار النفط أو مصانع الطاقة النووية ، إن أسباب تطبيق هذا النهج كثيراً ما تكون عملية إذ قد يؤدي ذلك إلى تجنب ما يعتبره البعض تقلباً مفرطاً فيما يتم الإبلاغ عنه من الدخل والمراكز المالية نتيجة التغيرات في تقديرات هذه التكاليف.

٤١- وعند قياس التزام بيئي قائم على أساس نهج القيمة الراهنة يكون عادة سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة الراهنة سعراً خالياً من المخاطر، مثل الذي يستخدم لقياس سند حكومي له مدة مماثلة، وتؤخذ في الاعتبار أوجه التقدم المتوقع حدوثه في مجال التكنولوجيات في الأجل القريب علماً بأن تلك التي تتسم بطابع أطول أجلاً لا تؤخذ في الاعتبار، ويؤخذ في الاعتبار أيضاً التضخم المتوقع حدوثه الذي يؤثر على التكاليف التي يتم تكبدها، وعلاوة على ذلك يعاد النظر في مبلغ الالتزام البيئي كل عام ويعدل مراعاة أية تعديلات يتم ادخالها على الافتراضات المستخدمة للتوصل إلى النفقات المقبلة المقدرة، ويقاس أي التزام جديد أو إضافي على أساس عوامل ذات صلة بالفترة التي ينشأ فيها الالتزام.

٤٢- وفيما يتعلق بالالتزامات البيئية التي تسوى في الأجل القريب سيتم إعادة استخدام نهج التكلفة الجارية .

طاء - الإفصاح (٥)

٤٣- ان الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية العمومية وفي بيان الدخل أو لزيادة شرحها ويمكن ادراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في هذه البيانات المالية أو في الايضاحات حول البيانات المالية أو في بعض الحالات في جزء من التقرير الذي يتصل بالبيانات المالية ذاتها، وعند تقرير الكشف عن بند من بنود المعلومات أو عن مجموعة من هذه البنود ينبغي النظر فيما اذا كان البند بنداً مادياً، وعند تحديد مادية البند ينبغي النظر ليس فقط في أهمية المبلغ بل كذلك في أهمية طابع البند.

التكاليف البيئية

٤٤. ينبغي الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها أي شركة تكاليف بيئية .

٤٥- تنشأ التكاليف البيئية بطرق عدة وقد تؤدي التكاليف المتكبدة إلى تحسين الكفاءة التشغيلية للشركة

(٥) يعترف " فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأمم المتحدة " ان الإفصاح المقترح يتعدى الإفصاح الذي تتادي به منظمات وضع المعايير، ومن ناحية أخرى تقوم حالياً معظم المنشآت بإجراء الحد الأدنى من الإفصاح.

وكذلك كفاءتها البيئية وستكون هناك حاجة إلى اتخاذ قرار بشأن البنود المدرجة باعتبارها تكاليف بيئية وقد تختار بعض الشركات ألا تدرج سوى التكاليف التي تعزى "بالكامل وعلى وجه الحصر" إلى التدابير البيئية بينما قد تختار شركات أخرى أن تخصص مبلغاً جزافياً عندما تكون التكاليف غير بيئية إلا في جانب منها ولذلك ينبغي الكشف عن البنود المدرجة باعتبارها تكاليف بيئية.

٤٦. ينبغي الكشف في الايضاحات حول البيانات المالية عن حجم التكاليف البيئية المحملة على الدخل والتي تفرق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية وتحلل بشكل مناسب طبيعة وحجم المشروع التجاري و/أو أنواع مسائل البيئة ذات الصلة بالشركة وكذلك مقدار التكاليف البيئية المرسلة خلال الفترة .

٤٧- قد تشمل أنواع البنود المحددة ما يلي وإن كانت لا تقتصر بالضرورة عليها: معالجة النفايات السائلة ومعالجة النفايات والغازات والهواء ومعالجة النفايات الصلبة وترميم المواقع، وإصلاح الضرر، وإعادة التدوير والتحليل والمراقبة والامتثال.

٤٨. ينبغي الكشف بصورة منفصلة عن التكاليف ذات الصلة بالبيئة المتكبدة نتيجة للغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال للوائح البيئة والتعويضات المدفوعة للغير نتيجة لخسارة أو ضرر ناتج عن تلوث وضرر بيئي سابق .

٤٩- تختلف الغرامات والجزاءات والتعويضات عن غيرها من أنواع التكاليف البيئية من حيث أنها لا تعود بأي نفع وعائد للشركة ولذلك فإن من المناسب إدراج كشف منفصل في هذا الشأن .

٥٠. ينبغي الافصاح بصورة منفصلة عن أي تكاليف بيئية تسجل باعتبارها بنداً من البنود الاستثنائية للالتزامات البيئية .

الالتزامات البيئية

٥١. ينبغي الافصاح بصورة منفصلة عن الالتزامات البيئية سواء في الميزانية العمومية أو في الايضاحات حول البيانات المالية .

٥٢. ينبغي الافصاح عن الأساس المستخدم لقياس الالتزامات البيئية (نهج القيمة الراهنة أو نهج التكلفة الجارية) .

٥٣. بالنسبة لكل فئة من الفئات المادية للالتزامات ينبغي ايراد ما يلي :

أ - وصف موجز لطبيعة الالتزامات .

ب - إشارة عامة إلى توقيت وشروط تسويتها.

وعند وجود قدر كبير من عدم اليقين بشأن مقدار الالتزامات أو توقيت التسوية ينبغي الكشف عن ذلك .

٥٤. ينبغي الإفصاح عن أي وجه من أوجه عدم اليقين المتعلقة بالقياس فيما يتصل بأي التزام بيئي معترف به وكذلك مدى النتائج المحتملة .

٥٥- وعند اتباع نهج القيمة الراهنة كأساس للقياس يولى الاعتبار للإفصاح عن جميع الافتراضات ذات الأهمية الحاسمة لتقدير التدفقات النقدية في المستقبل وكذلك الالتزامات البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك :

أ - تقدير التكاليف الجارية لتسوية الالتزامات البيئية.

ب- معدل التضخم المقدر على الأجل الطويل والمستخدم في حساب الالتزامات البيئية.

ج- تكاليف التسوية المقدرة في المستقبل.

د- سعر (أسعار) الخصم.

٥٦- وسوف يساعد الإفصاح عن المعلومات المقترح في الفقرات ٥١ إلى ٥٥ مستخدمي المعلومات في تقديرهم لطبيعة وتوقيت وحجم والتزام أي مؤسسة فيما يتعلق بمواردها المالية في المستقبل.

سياسات المحاسبة

٥٧- ينبغي الكشف عن أي سياسات للمحاسبة تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتكاليف البيئية.

معلومات عامة

٥٨. ينبغي الإفصاح عن طبيعة الالتزامات والتكاليف البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك من بين أمور أخرى، إيراد وصف موجز لأي ضرر بيئي أو أي قوانين أو لوائح تقتضي تداركه وإصلاحه وكذلك بيان أي تغييرات يتوقع بصورة معقولة إجراؤها على هذه القوانين أي على التكنولوجيا القائمة التي تنعكس في المبلغ المنصوص عليه .

٥٩. وينبغي الإفصاح عن نوع المسائل البيئية التي تمس أي كيان وكذلك صناعته بما في ذلك :

١. السياسات والبرامج الرسمية التي اعتمدها الكيان .

٢. في الحالات التي لا تعتمد فيها هذه السياسات والبرامج ينبغي توضيح ذلك .
٣. التحسينات التي ادخلت على المجالات الرئيسية منذ الأخذ بالسياسات العامة أو على مدى السنوات الخمس الماضية أيهما أقصر .
٤. مدى اتخاذ تدابير الحماية البيئية بسبب التشريعات الحكومية ، ومدى استيفاء الشروط الحكومية (من ذلك مثلاً جدول زمني للحد من الانبعاثات) .
٥. أي إجراءات مادية بموجب القوانين البيئية (٦) .

٦٠- من المستصوب الكشف عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.

٦١- يمكن أن يقدم الافصاح المقترح في الفقرات ٥٨ إلى ٦٠ سواء في الايضاحات حول البيانات المالية أو في جزء منفصل خارج البيانات المالية . وهذا الكشف يمكن مستخدمي المعلومات من تقييم توقعات الشركة في الوقت الحاضر وفي المستقبل فيما يخص أثر الاداء البيئي على الوضع المالي للشركة.

(٦) ان هذا مأخوذ من " الاستنتاجات حول المحاسبة و الابلاغ من قبل المؤسسات متعددة الجنسيات " الصادرة عن فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ (نشرة الامم المتحدة) .

reasonably expected changes to these laws or to existing technology that are reflected in the amount provided for.

59. The type of environmental issues that are pertinent to an entity and its industry should be disclosed, including

- (i) the formal policy and programs that have been adopted by the entity.
- (ii) in cases where no such policy and programs exist, this fact should be stated;
- (iii) the improvements in key areas that have been made since the introduction of the policy, or over the past five years, whatever is shorter;
- (iv) the extent to which environmental protection measures have been undertaken due to governmental legislation, and the extent to which governmental requirements (for example, a timetable for the reduction of emissions) have been achieved;
- (v) any material proceedings under environmental laws.*⁶

60. It would be desirable to disclose any government incentives, such as grants and tax concessions, provided with respect to environmental protection measures.

61. The disclosure advocated in paragraphs 58 to 60 could be provided either in the notes to the financial statements or in a separate section outside the financial statements. It enables users of the information to assess an enterprise's current and future prospects regarding the impact of environmental performance on the financial position of the enterprise.

*6 This is taken from ISAR's Conclusions on Accounting and Reporting by Transnational Corporations, (United Nations Publication, Sales No. E. 94. II. A.), New York, paragraph 209.

Environmental Liabilities

51. Environmental liabilities should be separately disclosed either in the balance sheet or in the notes to the financial statements.

52. The basis used to measure environmental liabilities (the present value approach, or the current cost approach) should be disclosed.

53. For each material class of liabilities, the following should be disclosed:

- a. a brief description of the nature of the liabilities.
- b. a general indication of the timing and terms of their settlement.

When there is significant uncertainty over the amounts of the liabilities, or the timing of settlement, this fact should be disclosed.

54. Any significant measurement uncertainties relating to a recognized environmental liability and the range of possible outcomes should be disclosed.

55. Where the present value approach has been used as the basis of measurement, consideration would be given to disclosing all assumptions critical to estimating the future cash outflows and the environmental liability recognized in the financial statements, including:

- (a) the current cost estimate of settling the environmental liability;
- (b) the estimated long-term rate of inflation used in computing the environmental liability;
- (c) the estimated future cost of settlement;
- (d) the discount rate(s).

56. The disclosure called for in paragraphs 51 to 55 will assist users of the information in their assessment of the nature, timing and an enterprise's commitment of its future financial resources.

Accounting Policies

57. Any accounting policies that specifically relate to environmental liabilities and costs should be disclosed.

General

58. The nature of environmental liabilities and costs recognized in the financial statements should be disclosed, including, inter alia, a brief description of any environmental damage, any laws or regulations that require its remediation, and any

balance sheet or the income statement. Such disclosures can either be included in those financial statements, in the notes to the financial statements or, in certain cases, in a section of the report outside the financial statements themselves. In deciding on whether an item of information, or an aggregate of such items, should be disclosed, consideration should be given as to whether the item is material. In determining materiality, consideration would be given not only to the significance of the amount, but also to the significance of the nature of the item.

Environmental Costs

44. The types of items that an enterprise has identified as environmental costs should be disclosed.
45. Environmental costs arise in a number of ways. Costs incurred by an enterprise may improve the operational efficiency of the enterprise, as well as its environmental efficiency. What is included as an environmental cost will require judgment. Some enterprises may choose to include only those costs that are "wholly and exclusively" attributable to environmental measures. Others may choose to make an arbitrary allocation when a cost is only partly environmental. Disclosure of what has been included as an environmental cost should, therefore, be provided.
46. The amount of environmental costs charged to income, distinguished between operating and non-operating costs and analyzed in a manner appropriate to the nature and size of the business and/or the types of environmental issues relevant to the enterprise, and the amount of environmental costs capitalized during the period, should be disclosed in the notes to the financial statements.
47. The types of items identified could include, but would not necessarily be restricted to: liquid effluent treatment; waste, gas and air treatment; solid waste treatment; site restoration; remediation; recycling; and analysis, control and compliance.
48. Environmentally related costs incurred as a result of fines and penalties for non-compliance with environmental regulations and compensation to third parties as a result of loss or injury caused by past environmental pollution and damage should be separately disclosed.
49. Fines, penalties and compensation are different from other types of environmental costs in that they provide no benefit or return to the enterprise. Separate disclosure is therefore appropriate.
50. An environmental cost recorded as an extraordinary item should be separately disclosed.

on the present value of the estimated future cash outflows required to satisfy the obligations. Providing for the anticipated expenditures over the life of the related operations would be based on an estimate of the cash outflows that would eventually be required, rather than the amount that would currently be required.

38. The present value approach requires additional information about the time value of money and the factors that may affect the timing and amount of the estimated cash flows required to satisfy the obligations. Those later items attempt to estimate the outcome of future events and, consequently, increase the level of uncertainty about that approach. As a result, some believe that the liability of the present value approach is not sufficient to require recognition of a liability in the financial statements. They believe that the current cost approach is inherently more reliable than the present value approach because of the absence of uncertainties about future events.

39. Others believe, however, that the decision usefulness of the current cost approach decreases with increases in the length of time between the initial recognition of the liability and its eventual settlement, and that the relevance of the present value approach outweighs the perceived reliability of the current cost approach.

40. In some industries, it is acceptable practice to provide for long-term decommissioning costs over the life of the related operations, for example, with respect to the decommissioning of drilling platforms or nuclear power plants. The reasons for applying this practice are often pragmatic, in that it may avoid what some see as excessive volatility in reported income and financial position brought about by changes in the estimates of such costs.

41. In measuring an environmental liability based on the present value approach, the discount rate used to measure present value would normally be a risk-free rate, such as that used for a government security that has a similar term. Advances in technologies that are expected to take place in the near term would be taken into consideration, but those of a longer-term nature would not be considered. Expected inflation that will affect the costs to be incurred would also be taken into consideration. Further, the amount of the environmental liability would be reviewed each year, and adjusted for any changes made in the assumptions used in arriving at the estimated future expenditures. Measurement of a new or additional obligation will be based on factors relevant to the period in which that obligation arises.

42. For environmental liabilities that will be settled in the near-term, the current cost approach would normally be used.

IX. Disclosure ^{*5}

43. Disclosure of information relating to environmental costs and liabilities for the purpose of clarifying or providing further explanation of the items included in the

^{*5} ISAR acknowledges that the disclosure proposed goes beyond that advocated by standard setting organizations. On the other hand, minimal disclosure is currently being provided by most enterprises.

VIII. Measurement of Environmental Liabilities

34. When there is difficulty in estimating an environmental liability, the best possible estimate should be provided. Details on how the estimate was arrived at should be disclosed in the notes to the financial statements. In those rare situations where no estimate can be provided, this fact and the reasons therefore should be disclosed in the notes to the financial statements.

35. In some situations, an estimate of an environmental liability may be difficult to determine because of the uncertainty about a number of factors. Such factors include the extent and type of hazardous substances at a site, the range of technologies that can be used, and evolving standards as to what constitutes acceptable remediation. Even though it may not be practical to estimate the actual liability, it will often be possible to estimate a "range of loss". In such an instance, the best estimate within the range should be provided. Where it is not possible to arrive at a "best estimate", at least the minimum estimate should be recognized. It would be a rare situation when no estimate can be made. In such a case, note disclosure should be provided.

36. For environmental liabilities that will not be settled in the near term, ISAR expresses a preference for measuring the liability at the present value of the estimated future expenditures that will be needed, based on the current cost of performing the required activities and existing legal and other requirements. Measuring the liability at the full current cost amount is also considered acceptable. For long-term decommissioning costs, providing for the anticipated future expenditures over the life of the related operations is also considered acceptable. The approach used should be disclosed. Where the provisioning approach is used, the estimated amount of the full provision needed to cover the long-term decommissioning costs should also be disclosed.

37. A number of approaches has been proposed for measuring liabilities relating to future site restoration, or closure and removal costs and for other situations where expenditures relating to the settlement of the liability are not expected to be incurred for a considerable period of time. They include the following:

- (a) the "present value" approach;
- (b) the "current cost" approach;
- (c) providing for the anticipated expenditures over the life of the related operations.

Both the present value approach and the current cost approach require the determination of the estimated cost to perform the site restoration, closure or removal activities in the current period based on existing conditions and legal requirements (the current cost estimate). Under the current cost approach, this amount would be reflected as the environmental liability. Under the present value approach, however, the measurement of the environmental liability would be based

27. Since the obligation relating to future site restoration or closure or removal of long-lived assets arises when the related damage to the environment originally takes place, an environmental liability would be recognized at that time, and not deferred until the activity is completed or the site is closed. Because of their nature, however, an enterprise may choose to recognize decommissioning costs over the life of the related operations (see paragraph 40).

28. Future site restoration costs that relate to damage incurred in prior periods to prepare an asset or activity for operation, and that are recognized as an environmental liability at the time the related damage is incurred, should be capitalized.

29. In many situations, environmental damage has to be incurred before an enterprise can commence a particular activity and also throughout the life of that activity. For example, mining operations could not be commenced without related excavation work being undertaken. Enterprises are frequently required to undertake site restoration once the activity has been completed. Such restoration costs would be accrued when the environmental damage to which they relate is incurred (see paragraphs 26 and 27). The amount would also be capitalized and amortized to the income statement over the life of the related operations.

VII. Recognition of Recoveries

30. An expected recovery from a third party should not be netted against the environmental liability, but should be separately recorded as an asset, unless there is a legal right of set off. Where the amount is netted because there is a legal right of set off, the gross amounts of both the environmental liability and the recovery should be disclosed.

31. In most cases, an enterprise will remain primarily liable for the whole of the environmental liability in question such that, if the third party fails to pay for any reason, the entity would have to meet the full cost. If the enterprise is not responsible for the third party's portion should it default, only the enterprise's portion would be recorded as an environmental liability.

32. Expected proceeds from the sale of related property and salvage proceeds should not be netted against an environmental liability.

33. For an asset with limited life, salvage and residual values are normally taken into consideration in arriving at the amount to be amortized. It would be double counting to reduce an environmental liability by such amounts.

obligation on the part of the enterprise to incur an environmental cost.

22. An obligation does not have to be legally enforceable for an environmental liability to be recognized. There may be cases where an enterprise has a constructive obligation, either in the absence of a legal obligation or that expands on the legal obligation. For example, it may be the enterprise's established policy to clean up contamination to a higher standard than that required by law, because its business reputation would be affected if it did not live up to this commitment, or because it is the right and proper thing to do. For an environmental liability to be recognized in such situations, however, there has to be a commitment on the part of management of an enterprise to incur the related environmental costs (for example, a board decision recorded in minutes that are publicly available, or communicated by way of a public announcement). At the same time, an enterprise should not be precluded from recognizing an environmental liability simply because its management, at a later date, is unable to meet the commitment. If this eventuality does occur, there should be disclosure of that fact in the notes to the financial statements, together with the reason why the enterprise's management is unable to meet the commitment.

23. In rare situation, it may not be possible to estimate, in whole or in part, the amount of an environmental liability. This does not exempt an enterprise from disclosing the fact that there is an environmental liability. In such a situation, the fact that no estimate can be made, together with the reason therefore, should be disclosed in the notes to the financial statements.

24. When environmental damage relates to the enterprise's own property, or is caused by the enterprise's operations and activities to other property for which there is no obligation on the enterprise's part to rectify, consideration should be given to disclosing the extent of the damage in the notes to the financial statements or in a section of the report outside the financial statements themselves. When there is a reasonable possibility that such damage may have to be rectified in some future period, a contingent liability may have to be disclosed.

25. Although there may not be an obligation at the balance sheet date for an enterprise to rectify environmental damage, the situation may change in future periods, for example, due to new legislation or due to a decision by the enterprise to dispose of its property, in which case there will then be an obligation. In any event, owners and shareholders are entitled to know the extent to which there is environmental damage to the enterprise's own property, as well as to the property of others.

26. Cost relating to site restoration or the closure or removal of long-lived assets which the enterprise is under an obligation to incur should be recognized as an environmental liability at the time of identifying the need to undertake the remedial action relating to such site restoration, closure or removal. In the case of long-term decommissioning costs, however, an enterprise may choose to provide for such costs over the life of the related operations.

are incurred for safety or environmental reasons, or where they reduce or prevent potential contamination, or conserve the environment for the future. While they may not directly increase economic benefits, incurring such costs may be necessary if the enterprise is to obtain, or continue to obtain, future economic benefits from its other assets.

16. Many environmental costs do not result in a future benefit or are not sufficiently closely related to future benefits to enable them to be capitalized. Examples would include treatment of waste products, clean up costs relating to current operating activities, clean up of damage incurred by the reporting enterprise itself in a prior period, ongoing environmental administration, and environmental audits. Fines and penalties for non-compliance with environmental regulations, and compensation to third parties for environmental damage are regarded as environmentally related costs, and are also instances of costs incurred that do not result in future benefits. Such costs would therefore be charged to the income statement immediately.

17. When an environmental cost that is recognized as an asset is related to another asset, it should be included as an integral part of that asset, and not recognized separately.

18. In most instances, environmental costs that are capitalized are related to another capital asset. There is no specific or separate future benefit that results from incurring the environmental costs themselves. The future benefit of such costs lies in another productive asset that is used in the enterprise's operations. For example, the removal of asbestos from a building does not in itself result in a future economic or environmental benefit. It is the building that receives the benefit. It would therefore be inappropriate to recognize such asbestos removal as a separate asset. A piece of machinery that removes pollution from the water or atmosphere, on the other hand, could have a specific or separate future benefit and could therefore, be recognized separately.

19. When an environmental cost is capitalized and included as an integral part of another asset, the combined asset should be tested for impairment and, where appropriate, written down to its recoverable amount.

20. The integration of capitalized environmental costs with the related asset could, in some instances, result in the combined asset being recorded above recoverable amount. Consequently, the combined asset should be tested for impairment. Similarly, capitalized environmental costs recognized as a separate asset should also be tested for impairment^{*4}. Whilst the recognition and measurement of environmental impairment involves the same principles as other forms of impairment, the uncertainties may be greater. In particular, the "stigma" effect of environmental pollution on the value of neighboring properties has to be considered.

VI. Recognition of Environmental Liabilities

21. An environmental liability would normally be recognized when there is an

*4 Refer to the work being undertaken by the IASC on "Impairment of Assets" for further guidance on this subject.

ethical or moral considerations³ and that an enterprise has little or no discretion to avoid.

10. Accounting for environmental costs and liabilities is covered by various basic concepts of accounting that have evolved. Of particular relevance are the definitions of "liabilities" and "assets". Additional disclosures may, however, be necessary or desirable to fully reflect various environmental impacts arising from the activities of a particular enterprise or industry.

V. Recognition of Environmental Costs

11. Environmental costs should be recognized in the period in which they are first identified. If the criteria for recognition as an asset have been met, they should be capitalized and amortized to the income statement over the current and appropriate future periods; otherwise they should be charged to the income statement immediately.

12. Issues relating to environmental costs centre on the period or periods in which costs should be recognized, and whether they should be capitalized or charged to income.

13. In some cases, an environmental cost may relate to damage that has taken place in a prior period. Examples include environmental damage to property that occurred prior to acquisition, an accident or other activities in a prior period that now require clean up, clean up of property disposed of in a prior period, and costs of disposing or treating hazardous waste created in a prior period. Accounting standards, however, generally preclude environmental costs being treated as a prior period adjustment unless there is a change in accounting policy or unless there was a fundamental error. The examples referred to above would, therefore, generally not qualify as a prior period adjustments.

14. Environmental costs should be capitalized if they relate, directly or indirectly, to future economic benefits that will flow to the enterprise through:

- a) increasing the capacity, or improving the safety or efficiency of other assets owned by the enterprise;
- b) reducing or preventing environmental contamination likely to occur as a result of future operations; or
- c) conserving the environment.

15. The definition of an asset indicates that where a cost incurred by an enterprise will result in future economic benefits, it would be capitalized and charged to income in the periods in which those benefits are expected to be realized. Environmental costs that comply with such a criterion would, therefore, be capitalized. Capitalization is also considered appropriate when environmental costs

water, land, flora, fauna and non-renewable resources, such as fossil fuels and minerals.

An asset is a resource controlled by an enterprise as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise.

A liability is a present obligation of the enterprise arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the enterprise of resources embodying economic benefits.

A contingent liability is a potential obligation arising from past events that exists at the balance sheet date, but whose outcome will be confirmed only on the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events that are outside the control of the enterprise.

Environmental costs comprise the costs of steps taken, or required to be taken, to manage the environmental impacts of an enterprise's activity in an environmentally responsible manner, as well as other costs driven by the environmental objectives and requirements of the enterprise.*¹

Environmental assets are environmental costs that are capitalized because they satisfy the criteria for recognition as an asset.

Environmental liabilities are obligations relating to environmental costs that are incurred by an enterprise and that meet the criteria for recognition as a liability. When the amount or timing of the expenditure that will be incurred to settle the liability is uncertain, "environmental liabilities" are referred to in some countries as "provisions for environmental liabilities".

To capitalize is to record an environmental cost as an integral part of a related asset, or as a separate asset, as appropriate.

An obligation is a duty or responsibility to others that entails settlement, by future transfer or use of assets, provision of services or other yielding of economic benefits, at a specified or determinable date, on occurrence of a specified event, or on demand.

A legal obligation is a statutory, regulatory or contractually based obligation. A constructive obligation is one that can be created, inferred or construed from the facts in a particular situation, rather than being legally based*² or that arises from

*¹ Examples include costs of disposal and avoidance of waste, preserving or improving air quality, cleaning up oil spills, removing asbestos from buildings, researching for more environmentally friendly products, carrying out environmental audits and inspections, etc. As noted in paragraph 45, what is included as an environmental cost will require judgement.

Fines, penalties and compensation would be regarded as environmentally related costs, and would not be included in this definition of environmental costs, but would be disclosed separately.

*² For example, there may not be any legal obligation for an enterprise to clean up an oil spill in a particular jurisdiction, but the enterprise's reputation, and its future ability to operate in that jurisdiction, may be significantly at risks if it fails to do so.

*³ Sometimes referred to as an equitable obligation.

II. The Need to Account for Environmental Costs and Liabilities

6. Accounting for the environment has become increasingly relevant to enterprises (whether they be businesses, non-profit organizations or government enterprises, such as municipalities and crown corporations) because issues such as the pollution of the environment have become a more prominent economic, social and political problem throughout the world. Steps are being taken at the national and international level to protect the environment and to reduce, prevent and mitigate the effects of pollution. As a consequence, there is a trend for enterprises to disclose to the community at large information about their environmental policies, environmental objectives, and programs undertaken, and the costs and benefits related to these policies, objectives and programmes, and to disclose and provide for environmental risks.

7. How an enterprise's environmental performance affects its financial health and how financial information relating to such performance can be used to assess environmental risk, and the management of such risk, are often matters of concern to investors and their advisers. Creditors have similar needs, but an added factor is the possibility of having to take on the responsibility for rectifying environmental damage should a debtor default on a loan for which it has pledged land as security; the amount involved may be significantly greater than that of the original loan. Owners and shareholders are particularly interested because of the potential impact environmental costs may have on the financial return on their investment in the enterprise. Other interested parties would include customers, suppliers, regulators, the general public, and those acting on their behalf. The information provided should be presented in such a manner so as not to jeopardise business confidentiality in sensitive areas or the competitive position of the enterprise.

III. Scope

8. This Position Paper deals with accounting for and reporting of environmental costs and liabilities arising from transactions and events that affect, or will likely affect, the financial position and results of an enterprise and, as such, should be reported in an enterprise's financial statements. The recognition and measurement of costs or events that are not absorbed by the enterprise are not covered. Examples of such costs (often referred to as external costs) can include those relating to the negative impacts of air pollution and water pollution on the environment which are borne by society at large rather than the enterprise.

IV. Definitions

9. The following terms are used in this Position Paper with the meanings specified:

The environment comprises our natural physical surroundings and includes air,

I. Purpose and Focus of the Position Paper

1. Since the late 1980s, the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) has given extensive attention to issues relating to environmental accounting, and has undertaken a number of surveys at the national as well as at the enterprise level. In 1991, it reached agreement on a number of items that it felt could be considered by the board of directors for disclosure in its report or management discussion, in order to deal with relevant environmental issues. In 1995, its thirteenth session was devoted exclusively to the subject of environmental accounting. During that session, ISAR noted that, although considerable research was already under way, a significant effort was still required to study and evaluate the information being produced, so as to identify the most appropriate guidance that should be given to governments and other interested parties. It concluded that providing such guidance was important. Without its prompt development, ISAR felt that differences would arise, and member states would subsequently find themselves in the position of having to reconcile their independent standards and procedures with those of other member states.

2. The purpose of this Position Paper on Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities is to provide assistance to enterprises, regulators and standard-setting bodies on what is considered best practice in accounting for environmental transactions and events in the financial statements and associated notes. The sections on measurement and presentation are based on a synthesis of positions developed, or being developed, by standard-setting and other organizations, and includes extracts taken from some of the related documents. The section on disclosure is more extensive than that included in the documents referred to, and includes some of the disclosures previously proposed by ISAR.

3. ISAR recognizes that a number of these issues are under consideration by the International Accounting Standards Committee (IASC). This position paper attempts to bring together in one place most of the issues which have been raised in corporate accounting and reporting of environmental impacts. It is unlikely that the IASC will issue such a comprehensive statement in the near future. It is more likely that it will incorporate environmental issues in each of its individual standards, as appropriate. This approach could take a number of years.

4. The focus of this Position Paper is on the accountability of the management of an enterprise for financial implications of managing the environmental resources entrusted to it and that are linked to the enterprise's activity.

5. The stated objective of financial statements as contained in the Objectives of Financial Statements issued by ISAR (1989) is to provide information about the financial position of an enterprise, which is useful to a wide range of users in making decisions and is necessary for the accountability of management for resources entrusted to it. The environment is a resource that is significant to many enterprises, and it must be managed efficiently for the benefit of both enterprise and society.

Contents	Paragraph
I. Purpose and Focus of the Position Paper	2-5
II. The Need to Account for Environmental Costs and Liabilities	6-7
III. Scope	8
IV. Definitions	9-10
V. Recognition of Environmental Costs	11-20
VI. Recognition of Environmental Liabilities	21-29
VII. Recognition of Recoveries	30-33
VIII. Measurement of Environmental Liabilities	34-42
IX. Disclosure	43-61

Preface

Presenting a true and fair view of the business results of any activity for any period and its financial position at the end of that period is the most important objective when preparing the final statements of accounts. The prime concept of preparing such statements for any activity is that revenues and expenses should be charged to the period to which they relate.

Maintaining the environment where we live is a public requirement which no individual or enterprise may abuse, on the basis that it is a public right. Any one who attempts to do so should be required to compensate others for the damages which arise as a result of this. Hence all parties in the society should make arrangements to meet any obligation which may result from the effects on the environment of exercising their activities, and to make the necessary compensations.

It has recently been proposed that such obligations should be taken into consideration in preparing the financial statements, and to charge each period with all its obligations, otherwise such statements will not truly express the results of business activities or the financial position.

Those concerned with the preparation of financial statements have realized the importance of this issue and have started to draw attention to it. The UN Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) which emanated from UNCTAD has taken the initiative to issue this Guide which shows the method of treating the obligations that may arise through the exercise of activities in the environment.

The Arab Society of Certified Accountants (ASCA) plays a leading role in improving the standards of the accounting profession and increasing the awareness of accounting issues in all Arab countries, and has therefore translated the UNCTAD Guide into Arabic. The objective is to make this issue easier to understand for Arab accountants, businessmen, governmental bodies, researchers, educational institutes and universities. ASCA, represented by its Chairman Mr. Talal Abu-Ghazaleh, was an effective member of ISAR, and played an important role in preparing this Guide.

ASCA's Education Committee has also decided to include environment accounting in its curriculum for the membership qualification examinations, and to add the Guide to its reading list.

ASCA has started to cooperate with the relevant international parties as well as with official parties in the public and private sectors to promote a greater understanding of this issue. A first meeting was held in Alexandria during the period December 5-6, 1998 in cooperation with UNCTAD and UNEP. The second meeting was held in Manama during the period June 12-13, 1999 in cooperation with UNEP. ASCA will continue its march until its objectives are realized.

Tawfiq Ayoub
ASCA's Board Executive Member
Amman, 16 May, 1999



**UN International Working Group of Experts on
International Accounting and Reporting (UN-ISAR)
Chairman: Talal Abu-Ghazaleh**

**Position Paper
on**

**Accounting and Financial Reporting
for Environmental Costs
and Liabilities**

The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA)

Chairman: Talal Abu-Ghazaleh

Member of the Council of the International Federation of Accountants (IFAC) - New York

1999