

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/2  
3 December 1997  
ARABIC  
Original: ENGLISH

## مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية



لجنة الاستثمار والتكنولوجيا والقضايا  
المالية المتصلة بذلك  
فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني  
بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ  
الدورة الخامسة عشرة  
جنيف، ١١-١٣ شباط/فبراير ١٩٩٨  
البند ٣ من جدول الأعمال المؤقت

### المحاسبة والإبلاغ الماليان البيئيان على مستوى الشركات

تقرير من أمانة الأونكتاد\*

#### موجز تحليلي

يتألف التقرير التالي من فصلين. والفصل الأول هو بيان مؤقت يتضمن إرشادات بشأن أفضل ممارسات المحاسبة والإبلاغ فيما يتعلق بالخصوم والتكاليف البيئية، ويستند إلى ورقة أساسية صدرت بعنوان "المحاسبة والإبلاغ فيما يتعلق بالخصوم والتكاليف البيئية ضمن إطار الإبلاغ المالي القائم" وتستعرض فيها المواقف التي اتخذتها عدة منظمات وطنية ومعنية بتحديد المعايير ومنظمات أخرى. والغرض من هذا البيان المؤقت هو تقديم المساعدة للمؤسسات والمنظمين والأجهزة المعنية بتحديد المعايير للتعرف على أفضل ممارسة لمحاسبة المعاملات والأحداث البيئية في البيانات المالية والمذكرات المرتبطة بها. وقرر فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ في دورته الثالثة عشرة أن من

\* تبدي أمانة الأونكتاد امتنانها للمساعدة التي قدمها دافيد مور من المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بتورنتو، كندا، وروجر آدمز من رابطة المحاسبين المعتمدين القانونيين، بلندن، المملكة المتحدة، في إعداد هذا التقرير. وتود الأمانة أن تشكر أيضاً العديد من الخبراء الآخرين الذين قدموا تعليقاتهم كتابة وأثناء فترة المشاورات التي امتدت من ١ تموز/يوليه إلى ٣١ تشرين الأول/أكتوبر ١٩٩٧.

المهم وضع مبادئ توجيهية و/أو إنشاء إطار أساسي للمحاسبة البيئية. وما لم يتم وضع هذا الإطار على وجه السرعة ليكون بمثابة إرشادات للدول الأعضاء، فإنها ستجد نفسها لاحقاً في وضع يحتم عليها التوفيق بين معاييرها وإجراءاتها ومعايير وإجراءات الدول الأعضاء الأخرى.

ويسعى الفصل الثاني إلى تجاوز نموذج المحاسبة التقليدي لتحديد مؤشرات الأداء البيئي الرئيسية ودراسة علاقتها بالأداء المالي. ويستعرض أفضل الممارسات المستخدمة لقياس الأداء البيئي والإبلاغ عنه (أي مؤشرات الأداء البيئي) ويشرح الأسباب التي تدفع الدوائر المالية أكثر فأكثر إلى استخدام هذه البيانات البيئية لاتخاذ قراراتها في مجال الاستثمار. ويقدم في الختام توصيات لتحسين مؤشرات الأداء البيئي إذا أريد الإبلاغ عن الأداء البيئي بطريقة متسقة ومفيدة. وقد وضع الفصل الثاني على أساس ورقة المعلومات الأساسية الأطول المعنونة "ربط الأداء البيئي والمالي: دراسة استقصائية لتكنولوجيات أفضل الممارسات".

## المحتويات

### المقررات

		أولاً -
٦١ - ١	بيان مؤقت يتضمن إرشادات بشأن أفضل ممارسات المحاسبة والإبلاغ الماليين للبيئة .....	
٦ - ١	ألف - الغرض من البيان المؤقت واهتمامه الأساسي .....	
٨ - ٧	باء - ضرورة مراعاة التكاليف والخصوم البيئية .....	
٩	جيم - النطاق .....	
١١ - ١٠	دال - التعاريف .....	
٢١ - ١٢	هاء - الاعتراف بالتكاليف البيئية .....	
٣٠ - ٢٢	واو - الاعتراف بالخصوم البيئية .....	
٣٤ - ٣١	زاي - الاعتراف بالمبالغ المستردة .....	
٤٢ - ٣٥	حاء - قياس الخصوم البيئية .....	
٦١ - ٤٣	طاء - الكشف عن المعلومات .....	
		ثانياً -
٨٣ - ٦٢	ربط الأداء البيئي والمالي: دراسة استقصائية عن أفضل الممارسات التكنولوجية .....	
٦٤ - ٦٢	ألف - أهداف الدراسة .....	
٦٨ - ٦٥	باء - مواطن قصور النموذج التقليدي للإبلاغ المالي .....	
٧١ - ٦٩	جيم - أفضل الممارسات في قياس الأداء البيئي والإبلاغ عنه .....	
٧٩ - ٧٢	دال - الأساليب التي تتبعها الشركات الرائدة في قياس الأداء البيئي بغرض الإبلاغ عنه .....	
٨٤ - ٨٠	هاء - الاستنتاجات والتوصيات .....	

### المراجع

## أولاً - بيان مؤقت يتضمن إرشادات بشأن أفضل ممارسات المحاسبة والإبلاغ الماليين للبيئة

ألف - الغرض من البيان المؤقت واهتمامه الأساسي

١- منذ أواخر الثمانينات، أولى فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ 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 فريق الخبراء الحكومي الدولي أنه رغم البحوث العديدة التي تجرى بالفعل، فإن الأمر لا يزال يتطلب بذل جهد كبير لدراسة وتقييم المعلومات الجاري إنتاجها من أجل تحديد أنسب الإرشادات التي ينبغي تقديمها للحكومات وغيرها من الأطراف المعنية. وانتهى إلى أن 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 وإجراءاتها ومعايير وإجراءات الدول الأعضاء الأخرى.

٢- والغرض من هذا البيان المؤقت المتضمن إرشادات بشأن أفضل ممارسات المحاسبة والإبلاغ الماليين هو تقديم المساعدة للمؤسسات والمنظمين والأجهزة المعنية بتحديد المعايير بشأن أفضل الممارسات لمحاسبة المعاملات والأحداث البيئية في البيانات المالية والمذكرات المرتبطة بها. وقد وضع الفرعان المتعلقان بالقياس والعرض على أساس دراسة إجمالية للمواقف وضعتها أو تقوم بوضعها منظمات معنية بتحديد المعايير ومنظمات أخرى، وتشمل مقتطفات أخذت من بعض الوثائق ذات الصلة. والفرع المتعلق بالكشف عن المعلومات هو أوسع نطاقاً من ذلك المدرج في الوثائق المشار إليها، وهو يتضمن بعض عناصر الكشف التي سبق أن اقترحها فريق الخبراء الحكومي الدولي.

٣- وقد يتجاوز البيان المؤقت، من بعض النواحي، الموقف الذي حددته أو تقوم بتحديده المنظمات المعنية بتحديد المعايير ومنظمات أخرى. فهو يعتبر مثلاً الالتزام المنصف نوعاً من الالتزام البناء الذي ينبغي الاعتراف به من ثم كالتزام بيئي، ويناشد الكشف عن نطاق أي ضرر بيئي يلحق بالامتلاكات الذاتية للمؤسسة.

٤- ويعترف فريق الخبراء الحكومي الدولي بأن عدداً من هذه القضايا هي موضع نظر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة. ويسعى هذا البيان المؤقت إلى أن يجمع في مكان واحد معظم القضايا التي أثيرت عند محاسبة الآثار البيئية على مستوى الشركات والإبلاغ عنها. وليس من المرجح أن تصدر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة بياناً شاملاً كهذا في المستقبل القريب، بل الأرجح أنها ستدرج قضايا البيئة في كل من معاييرها الفردية، كلما كان ذلك ضرورياً. ويمكن أن يستغرق هذا النهج عدداً من السنوات. لذلك، فإن أي موقف يرد في هذا البيان المؤقت ويختلف عن المعيار الذي تصدره لجنة المعايير الدولية للمحاسبة في نهاية الأمر ينبغي التوفيق بينه وبين هذا المعيار وقت صدوره. ولهذا السبب، يشار إلى هذه الوثيقة على أنها بيان مؤقت.

٥- وينصب اهتمام هذا البيان المؤقت على مساعدة إدارة أي مؤسسة عن الآثار المالية المترتبة على إدارة الموارد البيئية التي يعهد بها إليها.

٦- والهدف المعلن عنه للبيانات المالية كما وردت في "أهداف البيانات المالية" التي أصدرها فريق الخبراء الحكومي الدولي (١٩٨٩) هو توفير معلومات عن المركز المالي لمؤسسة 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 - ضرورة مراعاة التكاليف والخصوم البيئية

٧- لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمراعاة البيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات (سواء كانت مؤسسات تجارية، أو منظمات غير محققة للربح أو مؤسسات حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة لأن تلوث البيئة بات يشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في أنحاء العالم أجمع. ويجري اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث ومنعها والتخفيف منها. ونتيجة لذلك، يتوقع الآن من المؤسسات بل ويطلب منها الكشف عن معلومات تتعلق بسياساتها البيئية، وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والنفقات التي تتحملها لتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، والكشف عن المخاطر البيئية واتخاذ ترتيبات لدرئها.

٨- وغالباً ما تشكل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي لمؤسسة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم بها المعلومات المالية ذات الصلة بهذا الأداء لتقييم المخاطر البيئية وإدارة هذه المخاطر مسائل تثير شواغل المستثمرين وخبرائهم الاستشاريين. ولدى الدائنين احتياجات مماثلة، ولكن هناك عاملاً إضافياً هو احتمال تحمل مسؤولية إصلاح ضرر بيئي فيما لو قصر مدين عن سداد دين تعهد بأرض 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 في المؤسسة.

#### جيم - النطاق

٩- يتناول هذا البيان المؤقت تحديد التكاليف والخصوم البيئية التي تنشأ عن محاسبة المعاملات والأحداث التي يمكن ويرجح أن تؤثر على المركز المالي والنتائج المالية لمؤسسة ما، والتي ينبغي الإبلاغ عنها بالتالي في البيانات المالية للمؤسسة. وهو لا يشمل الكشف عن التكاليف أو الأحداث التي لا تمتصها 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.

## دال - التعاريف

١٠- لقد استخدمت المصطلحات التالية في هذا البيان المؤقت بالمعاني المحددة الواردة أدناه:

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

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

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

الخصم الاحتمالي هو التزام محتمل ناشئ عن أحداث سابقة ترد في الميزانية العمومية ولكن نتيجته لا تتأكد إلا عند حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المقبلة غير المؤكدة التي تخرج عن سيطرة المؤسسة.

التكاليف البيئية تشمل تكاليف الاجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة<sup>(١)</sup>.

الأصول البيئية هي تكاليف بيئية تتم رسملتها واستهلاكها على مدى الفترتين الجارية والمقبلة لأنها تستوفي معايير الاعتراف بها كأصل.

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

الرسطة هي تسجيل كلفة بيئية كجزء لا يتجزأ من أصل ذي صلة، أو كأصل منفصل، كلما كان ذلك ضرورياً.

الالتزام هو واجب أو مسؤولية تجاه الغير يستدعي التسوية، بنقل أجل أو باستخدام أصول، وبتوفير خدمات أو بتحقيق فوائد اقتصادية أخرى، في تاريخ محدد أو قابل للتحديد، عند وقوع حدث محدد، أو بناء على الطلب. والالتزام 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 بحيث أنه يتيح للمؤسسة القليل من السلطة التقديرية أو لا يتيح لها هذه السلطة لتجنب

الوفاء بالالتزام، ولا يكون قائماً على أساس قانوني<sup>(٧)</sup>. والالتزام المنصف هو نوع من الالتزام البناء الذي يقوم على اعتبارات أدبية أو معنوية.

١١- ومحاسبة التكاليف والخصوم 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

١٢- ينبغي قيد التكاليف البيئية في حساب الدخل خلال الفترة التي تحدد فيها، ما لم تكن معايير الاعتراف بها كأصل قد استوفيت، وفي هذه الحالة ينبغي رسميتها واستهلاكها في بيان الدخل تبعاً للفترة الجارية والفترة المقبلة المناسبة.

١٣- وتتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة أو الفترات التي ينبغي أن تقيد فيها التكاليف في بيان الدخل.

١٤- وفي بعض الحالات، يمكن أن تتصل كلفة بيئية بضرر يكون قد حدث في فترة سابقة. ومن أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي يكون قد لحق بملكية قبل حيازتها، أو الحادث أو الأنشطة الأخرى التي تكون قد تمت في فترة سابقة والتي ينبغي تصفيتها الآن، وتصفية ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص أو معالجة نفايات خطرة نشأت في فترة سابقة. على أن معايير المحاسبة تستبعد عموماً معاملة التكاليف البيئية 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.

١٥- وينبغي 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؛ أو

(ج) حفظ البيئة.

١٦- ويشير تعريف الأصل إلى أنه إذا أدت الكلفة التي تتحملها مؤسسة ما إلى تحقيق فوائد اقتصادية في المستقبل، فإنه يمكن رسملة هذه الكلفة وقيدها في حساب الدخل خلال الفترة المتوقع أن تتحقق فيها هذه الفوائد. ومن ثم، يمكن رسملة التكاليف البيئية التي تستوفي هذا المعيار. وتعتبر الرسملة مناسبة أيضاً متى تم تكبد تكاليف بيئية لأسباب أمنية أو بيئية، أو إذا خفضت هذه التكاليف أو منعت حدوث تلوث محتمل، أو حفظت البيئة للمستقبل. وإذا كانت هذه التكاليف لا تضاعف الفوائد الاقتصادية بصورة مباشرة،

فإن تحملها قد يكون ضرورياً إذا أرادت المؤسسة أن تحصل أو تستمر في الحصول على فوائد اقتصادية في المستقبل من أصولها الأخرى.

١٧- وثمة 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 التنفيذية الجارية، وإزالة الأضرار التي يكون قد تم تحملها 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 مباشرة.

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

١٩- وفي معظم الحالات، تكون التكاليف البيئية المرسمة 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 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.

٢٠- وإذا كانت كلفة بيئية مرسمة ومدروجة كجزء لا يتجزأ من أصل آخر، فإنه ينبغي اعتبار الأصل الموحد للتأكد من أنه لم يضعف، والقيام كلما كان ذلك ضرورياً بخفضه من المبلغ الواجب استرداده منه.

٢١- إن ادماج التكاليف البيئية المرسمة في الأصل ذي الصلة يمكن أن يسفر، في بعض الحالات، عن قيد الأصل الموحد قبل المبلغ الواجب استرداده. لذلك ينبغي اختبار الأصل الموحد للتأكد من أنه لم يضعف. وبالمثل، ينبغي اختبار التكاليف البيئية المرسمة المعترف بها كأصل منفصل للتأكد من أنها لم تضعف<sup>(٣)</sup>. وفي حين أن المبادئ التي تنطبق على الاعتراف بإتلاف البيئة وقياسه هي ذاتها التي تنطبق على أشكال أخرى من الإتلاف، فإن عناصر عدم اليقين يمكن أن تكون أكبر. وبوجه خاص، ينبغي النظر إلى أثر "وصمة" التلوث البيئي على قيمة الممتلكات المجاورة.

#### واو - الاعتراف بالخصوم البيئية

٢٢- ينبغي الاعتراف بالخصم البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة يتحمل كلفة بيئية.

٢٣- وليس من الضروري أن يكون التزام ما قابلاً للإنفاذ قانوناً للاعتراف بخصم بيئي. فقد تكون هناك حالات يقع فيها على مؤسسة ما التزام بناء سواء في غياب وجود التزام قانوني أو التزام يصل إلى حد الالتزام القانوني. من ذلك مثلاً أن سياسة المؤسسة القائمة قد تتمثل في إزالة التلوث على مستوى أعلى



من ذلك الذي يقضي به القانون، ويمكن أن تتأثر سمعتها التجارية إذا لم تف بهذا التعهد. وقد تنوي مؤسسة ما أيضاً أن تحمل كلفة بيئية لأن هذا هو الشيء الصحيح والسليم الواجب القيام به (يشار إليه عموماً بالتزام المنصف). على أن الاعتراف بوجود خصم بيئي في حالات كهذه يحتم أن يكون هناك تعهد من جانب إدارة مؤسسة بتحمل تكاليف البيئة ذات الصلة (مثلاً قرار من مجلس الإدارة مسجل في المحاضر الرسمية التي تتاح للجمهور أو التي يتم التبليغ عنها بإعلان عام). وفي الوقت ذاته، لا ينبغي منع مؤسسة من الاعتراف بخصم بيئي لمجرد أن إدارتها قد لا تتمكن في تاريخ لاحق من الوفاء بالتعهد. وإذا حدث هذا الاحتمال، وجب الكشف عن الواقعة في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية وعن سبب عجز إدارة المؤسسة عن الوفاء بالتعهد.

٢٤- وفي حالات نادرة، قد يستحيل تقدير مبلغ الخصم البيئي كلياً أو جزئياً. وهذا لا يمنع مؤسسة ما من الكشف عن وجود خصم بيئي. وفي حالة كهذه، ينبغي الكشف عن استحالة إجراء أي تقدير وعن سبب ذلك في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية.

٢٥- وعندما يكون الضرر البيئي ذا الصلة بممتلكات المؤسسة ذاتها، أو عندما تتسبب عمليات المؤسسة وأنشطتها في إلحاقه بممتلكات أخرى لا يقع فيها التزام على المؤسسة بالإصلاح، ينبغي الكشف عن مدى الضرر في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية. وإذا كانت هناك إمكانية معقولة بجواز إصلاح هذا الضرر في وقت ما في المستقبل، وجب النظر في الكشف عن وجود خصم احتمالي.

٢٦- ورغم أنه قد لا يكون هناك التزام في تاريخ صدور كشف الميزانية يفرض على مؤسسة ما بإصلاح الضرر البيئي، فقد تتغير الحالة في فترات مقبلة مثلاً نتيجة صدور تشريع جديد أو اتخاذ المؤسسة قراراً بالتصرف في ممتلكاتها، وفي هذه الحالة يترتب الالتزام بالتالي. وعلى أي حال، فإن من حق الملاك والمساهمين معرفة نطاق الضرر البيئي الذي يلحق بممتلكات المؤسسة ذاتها وبممتلكات الغير على السواء.

٢٧- وينبغي الاعتراف على نحو كامل بالتكاليف المتصلة بترميم موقع أو إغلاق أو إزالة أصول معبرة يقع على عاتق المؤسسة التزام يتحملها كخصم بيئي وقت تحديد الحاجة إلى تنفيذ تدابير علاجية ذات الصلة بترميم هذا الموقع أو بالإغلاق أو الإزالة.

٢٨- وبما أن الالتزام ذا الصلة بترميم الموقع في المستقبل أو بإغلاق أو إزالة أصول معبرة ينشأ عندما يحدث أصلاً الضرر ذو الصلة بالبيئة، يمكن الاعتراف بوجود خصم بيئي في هذا الوقت وعدم تأجيله إلى حين الانتهاء من ممارسة النشاط أو إغلاق الموقع.

٢٩- وينبغي رسلة التكاليف المتعلقة بترميم الموقع في المستقبل التي تتصل بضرر يكون قد حدث في فترات سابقة إعداد أصل أو نشاط للعمل، والتي تكون قد تراكت بالكامل وقت تحمل الضرر ذي الصلة.

٣٠- وفي حالات كثيرة، يتعين تحمل الضرر البيئي قبل أن تستطيع مؤسسة ما الشروع في مزاولة نشاطه، 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

نشاطها. ومن المحتمل أن تتراكم تكاليف الترميم بالكامل عند تحمل الضرر البيئي ذي الصلة بها (انظر الفقرتين ٢٧ و ٢٨)، وأن تتم أيضاً رسملة المبلغ واستهلاكه في بيان الدخل طوال فترة ممارسة النشاط.

#### زاي - الاعتراف بالمبالغ المستردة

٣١- لا ينبغي هدف مبلغ متوقع استرداده من الغير من الخصم البيئي، وإنما ينبغي قيده على حدة كأصل، ما لم يكن هناك هن قانوني بالمقاصة. وفي الحالات التي يهدف فيها المبلغ بسبب وجود هن قانوني بالمقاصة، ينبغي الكشف عن المبالغ الإجمالية للخصم البيئي والمبلغ المسترد على السواء.

٣٢- وفي معظم الحالات، تظل المؤسسة مسؤولة أساساً عن الخصم 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.

٣٣- ولا ينبغي هدف الحصيلة المتوقعة من بيع ممتلكات ذات صلة وحصيلة الممتلكات المتضررة من خصم بيئي.

٣٤- وعندما يتعلق الأمر بأصل محدود المدة، تؤخذ عادة القيمة المستخلصة والقيمة المتبقية في الاعتبار للتوصل إلى المبلغ الواجب استهلاكه. ويقيد الحساب مرتين بخفض خصم بيئي بهذه المبالغ.

#### حاء - قياس الخصوم البيئية

٣٥- عندما توجد صعوبة في تقدير خصم بيئي، ينبغي تقديم أفضل تقدير ممكن وينبغي الكشف عن التفاصيل المتعلقة بطريقة التوصل إلى التقدير في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية. وفي الحالات النادرة التي يستحيل فيها تقديم أي تقدير، ينبغي الكشف عن هذه الواقعة وعن أسبابها في المذكرات التي تلحق بالبيانات المالية.

٣٦- وفي بعض الحالات، قد يكون من الصعب تقدير خصم 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 الخصم 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"، يجب الاعتراف على الأقل بتقدير الحد الأدنى. والحالة التي يستحيل فيها إجراء أي تقدير هي حالة نادرة. وفي هذه الحالة، ينبغي تقديم مذكرة للكشف عنها.

#### المعاملة المفضلة

٣٧- ينبغي قياس خصم بيئي متصل بترميم موقع في المستقبل أو إغلاق وإزالة أصول معمرة بالقيمة الراهنة للنفقات المقبلة المقدر والمطلوبة، على أساس تحديد الكلفة الجارية لأداء الأنشطة المطلوبة والشروط القانونية وغيرها من الشروط القائمة. وكون هذه الوسيلة قد استخدمت إنما هو أمر ينبغي الكشف عنه.

## المعاملة البديلة المقبولة

٣٨- ينبغي قياس خصم بيئي يتصل بترميم موقع في المستقبل أو إغلاق وإزالة أصول معمرة بالكلفة المقدرة لأداء الأنشطة المطلوبة خلال الفترة الجارية. وكون هذه الوسيلة قد استخدمت إنما هو أمر ينبغي الكشف عنه.

٣٩- ولقد تم اقتراح عدد من النهج لقياس خصوم تتصل بتكاليف ترميم موقع في المستقبل، أو بتكاليف الإغلاق والإزالة، ولحالات أخرى لا 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 "الكلفة الجارية"؛

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

ويتطلب كل من نهج القيمة الراهنة ونهج الكلفة الجارية تحديد الكلفة المقدرة لأداء أنشطة ترميم الموقع وأنشطة الإغلاق أو الإزالة خلال الفترة الجارية على أساس الأوضاع القائمة والمتطلبات القانونية (تقدير الكلفة الجارية). وفي إطار نهج الكلفة الجارية، يحسب هذا المبلغ على أنه خصم بيئي. على أنه في إطار نهج القيمة الراهنة، يتم قياس الخصم البيئي على أساس القيمة الراهنة للتدفقات النقدية المقبلة المقدرة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات. ويتم إقرار 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.

٤٠- ويتطلب نهج القيمة الراهنة معلومات إضافية عن القيمة الزمنية للنقود والعوامل التي يمكن أن تؤثر على توقيت ومبلغ التدفقات النقدية المقدرة والمطلوبة للوفاء بالالتزامات. وهذان البنودان الأخيران يسعيان إلى تقدير نتيجة الأحداث المقبلة، وهما يضاعفان من ثم 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. ويعتقد آخرون مع ذلك أن فائدة القرار الذي يتخذ في إطار نهج الكلفة الجارية تتناقض مع امتداد الفترة الزمنية التي تقع بين الاعتراف الأولي بالخصم وتسويته في نهاية الأمر، وأن أهمية نهج القيمة الراهنة تفوق المصداقية الملموسة من نهج الكلفة الجارية. وإذا كان فريق الخبراء الحكومي الدولي يعتبر كلا النهجين مقبولين، إلا أنه يفضل نهج القيمة الراهنة. وفيما يتعلق بالخصوم البيئية التي تتم تسويتها في الأجل القريب، فإن نهج الكلفة الجارية هو الذي يستخدم في الأوقات العادية.

٤١- وعند قياس خصم بيئي قائم على أساس نهج القيمة الراهنة، قد يكون سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة الراهنة سعراً خالياً من المخاطر، كذلك 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 الخصم البيئي كل عام ويعدل لمراعاة أية تعديلات يتم إدخالها 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- ولا يؤيد فريق الخبراء الحكومي الدولي فكرة تخصيص اعتمادات لمواجهة النفقات المتوقع تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة لأنها لا تتمشى مع اشتراط الاعتراف بخصم بيئي في الحالات التي يقع فيها التزام على عاتق مؤسسة بتكبد كلفة بيئية، كما وردت الإشارة إلى ذلك في الفقرة ٢٢.

#### طاء - الكشف عن المعلومات<sup>(٤)</sup>

٤٣- إن الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والخصوم البيئية أمر مهم لتوضيح البنود المدرجة في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل أو لزيادة شرحها. ويمكن إدراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في هذه البيانات المالية، أو في المذكرات التي تلحق بالبيانات 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 إذا كان البند بنداً مادياً. وعند تحديد مادية البند، ينبغي النظر لا فحسب في أهمية المبلغ، بل كذلك في أهمية طابع البند. ويجب أن تكون التكاليف المتعلقة بتوفير المعلومات ذات علاقة معقولة بالفوائد الناجمة عنها. ويلزم أيضاً مراعاة حاجة المؤسسة إلى الحفاظ على سرية الأعمال في مجالات حساسة كيما لا يتعرض مركزها التنافسي للخطر أو قدرتها على مواصلة عملياتها.

#### التكاليف البيئية

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

٤٥- تنشأ التكاليف البيئية بطرق عدة كما أن التكاليف المتكبدة تؤدي في كثير من الأحيان إلى تحسين الكفاءة التشغيلية للشركة، 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- وينبغي الكشف في المذكرات المرفقة بالبيانات المالية مقدار التكاليف البيئية المهملة على الإيرادات التي تفرّق بين التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية وتحلل بشكل مناسب طبيعة وهجم المشروع التجاري و/أو أنواع مسائل البيئة ذات الصلة بالشركة وكذلك مقدار التكاليف البيئية المجمدة خلال الفترة.

٤٧- وقد تشمل البنود المحددة - ولكن لا تقتصر بالضرورة - ما يلي: معالجة الفضلات السائلة؛ ومعالجة النفايات والغازات والهواء؛ ومعالجة النفايات الصلبة؛ وترميم المواقع؛ والتدابير العلاجية؛ وإعادة التدوير؛ والتحليل والمراقبة والمكافحة.

- ٤٨- وينبغي الكشف بصورة منفصلة عن التكاليف ذات الصلة بالبيئة المتكبدة نتيجة للغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال للوائح البيئية والتعويضات المدفوعة للغير نتيجة لفساد أو ضرر ناتج عن تلوث وضرر بيئي سابق.
- ٤٩- وتختلف الغرامات والجزاءات والتعويضات عن غيرها من أنواع التكاليف البيئية من حيث أنها لا تعود بأي نفع أو عائد للشركة. ولذلك فإن من المناسب إدراج كشف منفصل في هذا الشأن.
- ٥٠- وينبغي الكشف بصورة منفصلة عن أي تكاليف بيئية تسجل باعتبارها بنداً من البنود الاستثنائية.

#### الخصوم البيئية

- ٥١- وينبغي الكشف بصورة منفصلة عن الخصوم البيئية سواء في الميزانية العمومية أو في المذكرات المرفقة بالبيانات المالية.
- ٥٢- وينبغي الكشف عن الأساس المستخدم لقياس الخصوم البيئية (نهج القيمة الحالية أو نهج التكلفة الجارية).
- ٥٣- وبالنسبة لكل فئة من الفئات المادية للخصوم ينبغي إيراد ما يلي:

(أ) وصف موجز لطبيعة الخصوم؛

(ب) إشارة عامة إلى توقيت وشروط تسويتها. وعند وجود قدر كبير من عدم اليقين بشأن مقدار الخصوم أو توقيت التسوية ينبغي الكشف عن ذلك.

٥٤- وينبغي الكشف 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 الحالية كأساس للقياس، يولى الاعتبار لكشف جميع الافتراضات ذات الأهمية الحاسمة لتقدير التدفقات النقدية في المستقبل وكذلك الخصوم المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك:

(أ) تقدير التكاليف الجارية لتسوية الخصوم؛

(ب) معدل التضخم المقدّر على الأجل الطويل والمستخدم في حساب الخصوم؛

(ج) تكاليف التسوية المقدرة في المستقبل؛

(د) سعر (أسعار) الخصم.

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

#### سياسات المحاسبة

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

#### معلومات عامة

٥٨- ينبغي الكشف عن طبيعة الخصوم والتكاليف البيئية المعترف بها في البيانات المالية بما في ذلك، في جملة أمور، 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 أو على التكنولوجيا القائمة التي تنعكس في المبلغ المنصوص عليه.

٥٩- وينبغي الكشف 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 أُدخلت على المجالات الرئيسية منذ الأخذ بالسياسات العامة أو على مدى السنوات الخمس الماضية أيهما أقصر؛

٤' مدى اتخاذ تدابير الحماية البيئية نظراً للتشريعات الحكومية، ومدى استيفاء الشروط الحكومية (من ذلك مثلاً جدول زمني للحد من الانبعاثات)؛

٥' أي إجراءات مادية بموجب القوانين البيئية<sup>(٥)</sup>.

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

٦١- ويمكن أن يقدم الكشف المقترح في الفقرات ٥٧ إلى ٦٠ سواء في المذكرات المرفقة بالبيانات 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 الأداء البيئي على الوضع المالي للشركة.

## ثانياً - ربط الأداء البيئي والمالي: دراسة استقصائية عن أفضل الممارسات التكنولوجية

### ألف - أهداف الدراسة

٦٢- إن قيام الشركات بالإبلاغ علناً عن البيانات البيئية ظاهرة تعود إلى التسعينيات من هذا القرن. ومع تشديد التشريعات البيئية في كل مكان تقريباً بدأ أصحاب المصالح في القطاع المالي في طلب تحسين مستويات البيانات البيئية. وهم يستخدمون هذه البيانات في أغراض مختلفة منها: الحد من تعرضهم لخطر الإقراض أو الائتمان؛ والحكم على تعرض الكيان للخطر؛ والتعبير عن قدرة مجالس إدارة الشركات على تصريف شؤون المسائل البيئية وإدماج القضايا البيئية في القضايا الاستراتيجية العامة الطويلة الأجل؛ ومقارنة التقدم المحرز بين الشركات وعلى مر الزمن.

٦٣- والأهداف المحددة للورقة الأساسية التي اقتبس منها هذا الفصل هي:

- استطلاع أوجه قصور نموذج الإبلاغ المالي التقليدي كأداة لإبلاغ البيانات البيئية؛
- تحديد وتسجيل الأساليب التي تقوم الشركات الرائدة باتباعها لقياس الأداء البيئي والإبلاغ عنه؛
- تحديد وتسجيل التقنيات التي يستخدمها أصحاب المصالح في القطاع المالي في إدماج بيانات الأداء البيئي في قراراتهم المتعلقة بالاستثمار؛
- استعراض الأدلة المتعلقة بالعلاقة (إن وجدت) بين القيمة البيئية والقيمة تبعاً لحساب حملة الأسهم؛
- تقديم توصيات فيما يتعلق بالطريقة (الطرق) التي يجري بها إبلاغ الأداء البيئي في نظام الإبلاغ الخارجي للشركات واقتراح الطرق التي يمكن بها تحسين استخدام مؤشرات الأداء البيئي.

٦٤- وتقوم هذه الأهداف على الافتراضات التالية:

- ١٠- هناك حاجة إلى إبلاغ الأداء البيئي بطريقة معيارية ومرتبطة إذا ما كان لها أن تكون مفيدة لأي مستخدم محتمل أو وثيقة الصلة به؛
- ٢٠- وبالنسبة لمستخدمي السوق المالية بوجه خاص، هناك حاجة إلى فهم الطريقة التي تؤثر بها استراتيجية الشركة وأداؤها فيما يتعلق بالبيئة على الأداء المالي وقيمة حملة الأسهم.

## باء - مواطن قصور النموذج التقليدي للإبلاغ المالي

٦٥- حيث أن التشريعات الوطنية الخاصة بالشركات والأطر الوطنية المتعلقة بمبادئ المحاسبة المقبولة عامة لا تنص على أن الكشف عن المعلومات البيئية العامة إلزامي، فإن البيانات الواردة في التقارير السنوية تقتصر في العادة على الشركات الكبرى وتكون محدودة في نطاقها ولا يمكن مقارنتها إلا فيما ندر من شركة إلى أخرى. ونتيجة لذلك، قلما تعتبر هذه الكشوف مفيدة لمتخذي القرارات الخارجيين.

٦٦- والنموذج التقليدي للمحاسبة والإبلاغ الماليين هو نموذج يشدد على أهمية الأداء المالي. ويبيّن التقرير السنوي المستمد من النموذج التقليدي الأصول والخصوم المالية وقيمة حملة الأسهم، وإيرادات التشغيل والضرائب، والتغييرات في الوضع المالي للشركة على مدى الفترة المستعرضة. والنموذج التقليدي يحتوي على قدر ضئيل نسبياً من المعلومات المقدمة على سبيل التنبؤ والاستشراف.

٦٧- والنموذج التقليدي يغفل بصورة روتينية القضايا البيئية ما لم يكن لها أثر مالي يقوم على أسس مادية كافية لحفز معايير الاعتراف والقياس الواردة في معظم الأطر المستقرة في مبادئ المحاسبة المقبولة عامة. ومن هنا فإن نظام المحاسبة التقليدي لا يقتضي سوى قدر محدود من بيانات الكشف البيئي: وتميل هذه الحالات القليلة إلى التركيز على الخصوم والمخصصات البيئية، والخصوم الاحتمالية، وعند الاقتضاء البنود الاستثنائية، والأصول التي يلحق بها الضرر وتكاليف وقف التشغيل على المدى الطويل، بل إنه لا تقدم أي تقارير عن هذه المسائل أو قدمت تقارير قليلة بشأنها وذلك في مواجهة عدم اليقين فيما يتعلق بالتوقيت أو التقدير.

٦٨- ويقلل النموذج التقليدي للإبلاغ المالي من شأن الدور المسند إلى البيانات غير المالية. وعلى الرغم من أن البيئة قامت بدور أكبر في استراتيجية الشركات على مدى العقد الماضي، فإن من الواضح أن التقارير السنوية لا تستطيع في الوقت الحاضر أن تنقل إلى الكيان المبلغ أهمية القضايا البيئية أو أي وصف مناسب للطريقة التي تحاول بها إدارة الشركات إدراج الاستراتيجيات البيئية في الاستراتيجية الكلية للشركة. والإبلاغ يتبع نهج الحد الأدنى ويركز إلى حد كبير على الوفاء بالالتزامات القانونية والأهداف.

## جيم - أفضل الممارسات في قياس الأداء البيئي والإبلاغ عنه

٦٩- والدراسة التي أجرتها شركة Klynveld Peat Marwick Goedeler بعنوان "دراسة استقصائية دولية للإبلاغ البيئي لسنة ١٩٩٦" توجز بشكل جيد المدى الراهن للكشف عن البيانات البيئية في التقارير السنوية للشركات وفي التقارير البيئية المستقلة. وتغطي هذه الدراسة ١٠٠ شركة رائدة في كل بلد من البلدان (المتقدمة) الـ ١٢<sup>(١)</sup>. وعلى وجه الإجمال فإن ٥٥٦ شركة (٦٩ في المائة) من الشركات التي جرى استقصاؤها ذكرت البيئة في تقاريرها السنوية - وتمثل زيادة مقارنة بنسبة ٣٧ في المائة في عام ١٩٩٣. وفيما يخص التقارير البيئية المستقلة وجدت الشركة المذكورة أن ٢٣ في المائة من الشركات التي جرى استقصاؤها (١٣ في المائة في عام ١٩٩٣) تصدر تقارير بيئية للشركات بالإضافة إلى تقاريرها السنوية إلى حملة الأسهم. على أن الاهتمام بالكشف عن المعلومات البيئية والمحاسبة فيما يتعلق بالبيئة لا يقتصر على البلدان التي شملتها الدراسة الاستقصائية المذكورة، فقد أبدى الاهتمام في بلدان شتى مثل الاتحاد الروسي وتايلند وجنوب أفريقيا والصين والهند واليابان.



٧٠- ويبين الجدول ١ الوارد أدناه بعض المشاكل الناشئة فيما يتعلق بحالات الكشف الراهنة عن المعلومات البيئية.

الجدول ١ - الفائدة المتوقعة من حالات الكشف عن البيانات البيئية عن طريق التقارير السنوية المقدمة إلى حملة الأسهم		
درجة الفائدة المتوقعة للأوساط المالية	مثال الكشف	فئة الكشف
مرتفعة - لا تقتضي معايير المحاسبة والاشتراطات النظامية سوى تقديم كشف منفصل عن البنود المادية (المهمة). والكشف مشمول بالرأي فيما يتعلق بمراجعة الحسابات	المخصصات المرصودة في كشوف الميزانية فيما يتعلق بتكاليف التنظيف في المستقبل	الفئة ١: بيانات يمكن قياسها كمياً ذات صلة بالخصوم والمخصصات البيئية؛ والتكاليف البيئية الاستثنائية؛ والرسوم والضرائب البيئية
معتدلة - تخضع حالات الكشف المتروكة للتقدير لتقدير الأداء وهي غير مشمولة بأي رأي يتعلق بمراجعة الحسابات، لكنها تعتبر دليلاً على التزام الشركة. وقد يصعب تحديد وتخصيص التكاليف على نحو مؤكد	بيان عن السياسات البيئية التي تتبعها الشركة؛ وصف لإجراءات مراجعة الحسابات البيئية وشمولها	الفئة ٢ - بيانات نوعية ذات صلة (في جملة أمور) بالسياسات والإجراءات والتقدم المحرز في مجال البيئة؛ والتكاليف البيئية الأخرى
معتدلة/منخفضة - من غير المرجح أن يكون من الممكن التحقق منها خارجياً أو مقارنتها (في الوقت الراهن) بالشركات الأخرى العاملة في القطاع نفسه	البيانات المتعلقة بالأداء البيئي وإعادة الانبعاث واستخدام الموارد والتدابير المتعلقة بالكفاءة	الفئة ٣ - بيانات غير مالية يمكن قياسها كمياً/التحقق منها فيما يتعلق بالأداء البيئي

٧١- وفي الوقت الراهن يبدو أن هناك تضارباً بين حالات الكشف البيئي للشركات واحتياجات أصحاب المصالح في القطاع المالي. واستناداً إلى تحليل '١٠ الدراسات المتعلقة باحتياجات مختلف أصحاب المصالح إلى المعلومات و'٢٠ الإرشادات/التوصيات القائمة بشأن حالات الكشف البيئية، يقدم هذا التقرير توصيات توسع من نطاق التوصيات السابقة لفريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (١٩٩١) فيما يتعلق بالكشف البيئي (استنتاجات الأونكتاد، ١٩٩٤). ويعرض الجدول ٢ الوارد في الفرع دال من هذا الفصل (أدناه) إطاراً موصى به لحالات الكشف البيئي في إطار التقرير السنوي المقدم إلى حملة الأسهم.

دال - الأساليب التي تتبعها الشركات الرائدة في قياس الأداء البيئي بغرض الإبلاغ عنه

٧٢- من الواضح أنه لا توجد أي طريقة واحدة ومقبولة لتعريف أو قياس الأداء البيئي وربما يعود ذلك إلى الجدة النسبية لموضوع قياس الأداء البيئي. وقد حُدِدت نهج مختلفة في هذا الشأن مثل:

- الإبلاغ عن حالات الامتثال للتراخيص القانونية أو للشروط من شاکلة جدول حصص الانبعاثات السمية

- الإبلاغ عن حالات انحصار تصريف النفايات بصورة مطلقة
- الإبلاغ عن أوجه النجاح في تحقيق أهداف خفض الانبعاثات الغازية
- ربط الانبعاثات بالآثار البيئية الهامة ("الأثر البيئي")
- استحداث نماذج قياسية منفردة (أو متعددة) لمعرفة الأداء البيئي الإجمالي
- استحداث مصفوفة من مؤشرات الأداء البيئي ذات الصلة التي لها أهمية للصناعة بوجه عام والتي تراجع حساباتها بصورة دائمة على مر الزمن.

٧٣- وربما توفر الفئات النوعية لمؤشرات الأداء البيئي التي حددها جيمس وبينيت James and Bennett (١٩٩٤) تجميعاً مفيداً للنهج المتبع حالياً لرصد الأداء البيئي وقياسه والإبلاغ عنه. والجدير بالذكر أن هناك علاقة قوية بين فئات مؤشرات الأداء البيئي المبينة أدناه والفئات التي تقوم المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (إيزو) بوضعها لأغراض الإدارة البيئية الداخلية (إيزو - إيزو ١٤٠٣١: تقييم الأداء البيئي).

## الجدول ٢

أمثلة لمؤشرات الأداء البيئي	فئات مؤشرات الأداء البيئي
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تنوع الأنواع حول المنشأة</li> <li>• مستويات الضوضاء في نقاط معينة</li> <li>• نسبة الانبعاثات الفعلية إلى الانبعاثات المستدامة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ١- تدابير تتعلق بالأثر البيئي النهائي</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام المواد الكيميائية/المواد الشديدة الخطر</li> <li>• أخطار الكوارث على السكان المعرضين لها</li> <li>• خطر إلحاق ضرر بالنظم الإيكولوجية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٢- التدابير المتعلقة بمخاطر الأثر المحتمل</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الانبعاثات المطلقة في الهواء: جدول حصص الانبعاثات السمية، ثنائي أكسيد الكبريت، أكسيد النتروجين، الخ.</li> <li>• النفايات الموضوعة في مدافن القمامة (الخطرة، غير الخطرة)</li> <li>• عمليات تصريف المياه المستعملة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٣- التدابير المتعلقة بالانبعاثات/ النفايات (فيما يتعلق بكتلة وحجم الانبعاثات والنفايات)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• التدابير التي تتناول الناس والمعدات والمواد والمحيط الطبيعي والدعم الداخلي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٤- التدابير المتعلقة بعوامل الانتاج (فيما يخص فعالية عملية التجارة)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• التدابير المتعلقة بالطاقة، المواد، المياه، الخ</li> <li>• استهلاك الكهرباء، الغاز، النفط</li> <li>• استهلاك المواد الطبيعية (الورق/المعادن/المياه)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٥- التدابير المتعلقة باستهلاك المواد</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الطاقة: نسبة الطاقة المستخدمة/المهدرة</li> <li>• نسبة استخدام الطاقة الفعلية/النظرية</li> <li>• المواد: النسبة المئوية للاستخدام</li> <li>• المعدات: النسبة المئوية للاستخدام</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٦- التدابير المتعلقة بكفاءة (استخدام الطاقة والمواد)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• درجة الموافقة</li> <li>• عدد الشكاوى</li> <li>• الوعي البيئي فيما يتصل بالمنتج</li> <li>• النسبة المئوية التي تتبع السلوك المرغوب</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٧- التدابير المتعلقة بالمستهلك (فيما يخص الرضا والسلوك)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تكلفة الانفاق الرأسمالي ذات الصلة بالبيئة</li> <li>• تكاليف التشغيل ذات الصلة بالبيئة بشكل مباشر</li> <li>• الامتثال القانوني والغرامات والجزاءات</li> <li>• تكاليف الطاقة/المواد</li> <li>• التكاليف المتجنبة بالإضافة إلى المنافع القابلة للقياس</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ٨- التدابير المالية</li> </ul>

٧٤- وقد أسفر الاهتمام الكبير الذي أبدته الأوساط المالية بالأداء البيئي النسبي للشركات عن ازدياد الوعي بأهمية استحداث ما يسمى بالمؤشرات الإيكولوجية - المالية (أو "الكفاءة الإيكولوجية"). وقد تصدرت الطليعة هيئات مثل الاتحاد الأوروبي لجمعيات المحللين الماليين ورابطة الصيارفة السويسريين وذلك بدعوتها إلى نشر مؤشرات موحدة قياسياً للكفاءة الإيكولوجية/الإيكولوجية المالية. ويبين الجدول ٣ نطاق المؤشرات التي استحدثت حتى الآن:

الجدول ٣ - مؤشرات الأداء البيئي ذات الصلة من الناحية المالية (-) الإيكولوجية - المالية (-)	
١-	تكلفة الانفاق الرأسمالي المتصل بالبيئة
٢-	تكاليف التشغيل أو الإدارة ذات الصلة بالبيئة بشكل مباشر كنسبة مئوية من المبيعات أو القيمة المضافة أو صافي العائد أو الإيرادات المجزأة أو أي وحدة أخرى لتكاليف المنتجات، مثل تكاليف الانتاج أو تكلفة مواقع البيع
٣-	إجمالي تكاليف الامتثال للقواعد التنظيمية
٤-	الغرامات والجزاءات والتعويضات وتكاليف تدارك الأضرار وإصلاحها
٥-	تكاليف النفايات ومصاريف تصريف النفايات بالنسبة لتكاليف المواد
٦-	التكاليف المتجنبة/المكاسب الناجمة عن تدابير منع التلوث/انخفاض تكاليف المواد المشتراة نتيجة لإعادة التدوير أو إعادة الاستخدام
٧-	التكلفة الحدية لتدابير حماية البيئة
٨-	أقساط التأمين كتدابير تتعلق بفعالية أنشطة إدارة المخاطر
٩-	خفض الانبعاثات/النفقات
١٠-	متوسط الانفاق البيئي لكل ...
١١-	الاستثمارات البيئية/مجموع الاستثمارات
١٢-	تكلفة الطاقة أو استهلاك الوقود أو تكاليف التعبئة والتغليف
١٣-	المنح وغيرها من التبرعات المقدمة لتغطية تكاليف حماية البيئة
١٤-	جدول حصص الانبعاثات السمية لكل رقم مبيعات قدره مليون دولار

٧٥- ويبين الجدول الوارد أعلاه مدى التنوع في مؤشرات الأداء البيئي. وفي أحيان كثيرة تفيد شركات تدرج في نفس الصناعة عن أدائها باستخدام مؤشرات مختلفة ولا تستخدم بالضرورة المؤشرات ذاتها من سنة إلى أخرى. ونتيجة لذلك يصعب مقارنة الأداء البيئي لشركات مختلفة؛ وتحديد ما إذا كان أداء الشركة يتحسن على مدى الزمن، وإذا كان الأمر كذلك معرفة الاستراتيجية التي اتبعتها لتحقيق أي تحسينات؛

والتحقق من أنها كانت أكثر الاستراتيجيات فعالية مقارنة بالتكلفة. والأعمال التي يجري الاضطلاع بها حالياً فيما يتعلق بمؤشرات الأداء البيئي على مستوى الصناعة أو بالاقتران بالإيزو ١٤٠٣١ تستهدف وضع مؤشرات خاصة بالصناعة لأغراض الإدارة الداخلية وليس لأغراض الإبلاغ الداخلي. فتحديد وتوحيد مقاييس المؤشرات النوعية للأداء البيئي والمؤشرات الخاصة بالصناعة على حد سواء يمكن أن ترشد القائمين على الإعداد فيما يتعلق بتقديم معلومات بيئية نوعية وكمية لإدراجها في التقرير السنوي. كما أن استخدام مؤشرات قياسية يمكن أن يحفز الشركات على تحسين أدائها البيئي والمالي عن طريق مقارنتها بالمنافسين، أي وضع علامات مرجعية.

٧٦- واستخدام مؤشرات الأداء البيئي هذه على نطاق واسع يتوقف على:

- وجود تعريف مقبول للنفقات البيئية التشغيلية منها والرأسمالية؛
- التطورات الأخرى التي تحدث في مجال مؤشرات الأداء البيئي الخاصة بالصناعة؛
- وضع مؤشرات للأداء البيئي فيما يتعلق بآثار بيئية نوعية، مثل مؤشرات الاحترار العالمي.

٧٧- وبصدد الشرط الأول يبدو أنه يمكن لشركات كثيرة الكشف عن هذه البيانات غير أن من اللازم أن يولي المحلل أو المستخدم المنتظر الانتباه للتفاصيل الدقيقة لسياسات المحاسبة التي يتبعها الكيان المبلغ إزاء التعريف والكشف عن التكاليف التشغيلية والرأسمالية المتعلقة بالبيئة. أمّا فيما يتعلق بالشرط الثاني فتجدر الإشارة إلى القيام بقسط كبير من التجارب على مستوى رابطة الصناعة/التجارة للتوصل إلى مؤشرات مرجعية مقبولة للأداء البيئي. وبخصوص الشرط الثالث يلزم الاضطلاع بمزيد من الأعمال في هذا الميدان. ويجري في إطار مشروع جديد يتعلق بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ استعراض مؤشرات الأداء البيئي النوعي وذلك في سياق قضايا مثل جدول أعمال القرن ٢١ ومؤشرات مختلفة للقابلية للاستدامة.

٧٨- ويجري إبلاغ الأداء البيئي - بعد قياسه - عن طريق عدد من وسائط الإعلام المختلفة - فتستخدم بعض الشركات وسيلتين أو ثلاث أو أربع وسائل مختلفة لإبلاغ جماعات الأطراف المؤثرة المهمة بالأمر بسجلاتها الخاصة بالأداء البيئي وذلك مثلاً عن طريق:

- التقرير السنوي المقدم إلى حملة الأسهم
- تقرير مستقل للشركة عن الأداء البيئي
- تقرير محلي (موقعي)
- موقع على شبكة الانترنت
- السجل الرسمي المتعلق بالبيئة الذي تحتفظ به الهيئة المنظمة

وكما ذكر في الفقرة ٦٩ أعلاه يزداد باطراد عدد الشركات التي تكشف عن البيانات البيئية غير المالية والتي يمكن قياسها مالياً.

٧٩- غير أن الإبلاغ البيئي كما ذكر أيضاً في الفقرتين ٧٠ و ٧١ أعلاه يفتقر حالياً إلى المصداقية في أعين البعض من جماعات أصحاب المصالح الخارجيين وذلك نظراً لعدم وجود بعض "الخصائص النوعية" التي توجد في مجال الإبلاغ المالي، وتشمل في جملة أمور ما يلي:

- ضمان بالإنجاز

- إمكانية المقارنة (عن طريق التوحيد القياسي لمؤشرات الأداء البيئي ذات الصلة بالصناعة وكذلك مؤشرات الأداء البيئي النوعية)

- اتساق القياس

- عدم وجود تحقق خارجي جدير بالثقة.

#### هـ - الاستنتاجات والتوصيات

٨٠- على وجه الإجمال يتبين من أهمية الأدلة المتوفرة وجود اهتمام قوي (ومتزايد) بالأداء البيئي للشركات - ليس فحسب من جانب الهيئة الوطنية أو الإقليمية المختصة بتنظيم شؤون البيئة وإنما أيضاً من جانب مجموعة متنوعة من الأطراف المؤثرة الأخرى، وأخصهم بالذكر أصحاب المصالح في القطاع المالي (أصحاب المصارف، شركات التأمين، مديرو الصناديق المالية، إلخ). وفي الوقت الراهن تجد الأطراف المؤثرة صعوبة في تفسير البيانات البيئية التي تكشف عنها الشركات بصفة منتظمة وذلك بسبب (أ) الطابع الطوعي لهذه الأشكال من الإبلاغ و(ب) لأن الافتقار العام إلى التوحيد القياسي فيما يخص حساب مؤشرات الأداء البيئي والكشف عنها يحول دون إجراء مقارنة فيما بين الشركات.

٨١- والحاجة إلى وجود معايير محسنة للبيانات المتعلقة بالأداء البيئي لا تقتصر على الشركات التي توجد مقارها في البلدان المتقدمة ولا هي وقف على القطاع الخاص. ذلك أن الوصول إلى التمويل الخارجي في الكثير من البلدان النامية والاقتصادات التي تمر بمرحلة انتقال سيتوقف جزئياً على تحسين الشفافية والمحاسبة في مجال البيئة.

#### توصيات بشأن إدراج حالات الكشف في التقارير السنوية

٨٢- إذا سلمنا بأن التقليد يعترف بجميع الخصوم البيئية المادية والخصوم الاحتمالية كما يقوم نظام المحاسبة بقياسها على الوجه المناسب ويكشف عنها على الوجه الصحيح، فما هو نوع المعلومات الإضافية التي يمكن أن تقدم في التقرير الموجه إلى حملة الأسهم بصورة تتسم بالفعالية مقارنة بالتكلفة؟ وتشمل المعلومات التي يمكن تقديمها المعلومات الواردة في الجدول التالي. وتجدر الإشارة إلى أن أغلبية حالات الكشف هذه تقع خارج إطار البيانات المالية ذاتها التي تمت مراجعة حساباتها.

الجدول ٤ - إطار للإبلاغ البيئي في التقرير السنوي	
عنصر التقرير السنوي	حالات الكشف عن المعلومات البيئية الموصى به
الرئيس/المقرر	<ul style="list-style-type: none"> <li>التزام الشركات بالتحسين البيئي المستمر</li> <li>التحسينات الهامة المعتمدة منذ التقرير الأخير</li> </ul>
استعراض الشرائح التجارية	<ul style="list-style-type: none"> <li>تقديم بيانات مجزأة عن الأداء البيئي (إن لم تكن قد قدمت في الاستعراض البيئي (انظر أدناه)</li> <li>التحسينات التي أدخلت على المجالات الرئيسية منذ التقرير السابق</li> </ul>
الاستعراض البيئي	<ul style="list-style-type: none"> <li>نطاق الاستعراض</li> <li>بيان الشركات فيما يتعلق بالسياسات البيئية</li> <li>مدى الامتثال في جميع أنحاء العالم</li> <li>القضايا البيئية الرئيسية التي تواجه الشركة</li> <li>المسؤوليات التنظيمية</li> <li>وصف نظم الإدارة والمعايير الدولية المتعلقة بالبيئة (مثل ICC/ISO/EMAS)</li> <li>تقديم بيانات مجزأة عن الأداء حول: استخدام الطاقة، استخدام المواد، الانبعاثات (ثاني أكسيد الكربون، أكاسيد النيتروجين، ثاني أكسيد الكبريت، مركبات كموروفلوروكربون، الخ) وطرق تصريف النفايات</li> <li>بيانات خاصة بالقطاعات بما في ذلك مؤشرات الأداء البيئي المتفق عليها فيما يخص الصناعة (بما في ذلك مؤشرات الأداء البيئي القائمة على الكفاءة الإيكولوجية)</li> <li>البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف البيئية (الطاقة، النفايات، إصلاح الضرر، تعيين الموظفين، الرسوم الاستثنائية وعمليات الاستهلاك، الغرامات والجزاءات، الضرائب المدفوعة، الاستثمار الرأسمالي)</li> <li>التقديرات المالية للوفورات والمنافع النابعة من الجهود المناصرة لحماية البيئة</li> <li>الاسناد المرجعي إلى تقارير بيئية أخرى</li> <li>بيان عن التحقق المستقل بذاته</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>القضايا البيئية الرئيسية التي تواجه الشركة على المدى القصير إلى المتوسط والخطط الموضوعة لمعالجتها</li> <li>التقدم المحرز في مواجهة التغييرات التي تقتضيها الشروط القانونية المقبلة</li> <li>المستويات الفعلية والمسقطه للإنفاق البيئي</li> <li>المسائل القانونية المعلقة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الاستعراض التشغيلي والمالي MD&amp;A</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>بيان عن السياسات البيئية (إن لم تصدره جهة أخرى)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تقرير المدراء</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>تقدير الأرصدة واحتياطي الطوارئ</li> <li>السياسات المتعلقة بتكوين رأس المال</li> <li>السياسات المتعلقة بإتلاف البيئة</li> <li>السياسات المتعلقة بوقف التشغيل وإصلاح الأراضي</li> <li>السياسات المتعلقة بالاستهلاك</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الكشف عن سياسات المحاسبة</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>النفقات البيئية الاستثنائية (مثل المصاريف الخاصة بإصلاح الضرر أو وقف التشغيل أو النفقات المتعلقة بإتلاف البيئة)</li> <li>التكاليف والمنافع البيئية الأخرى (إذ لم يكن قد تم الكشف عنها في استعراض منفصا للبيئة - انظر أعلاه)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>حساب الأرباح والخسائر</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>المخصصات المرصودة للبيئة</li> <li>المخصصات المرصودة لوقف التشغيل</li> <li>التكاليف البيئية المجمدة</li> <li>عمليات الاسترداد المتوقعة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الميزانية العمومية</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>الخصوم البيئية الاحتمالية بالإضافة إلى تفسيرات</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>المذكرات المرفقة بالحسابات</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>يمكن أن تدرج البيانات البيئية أيضاً في البيانات المالية الموجزة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>خلافه</li> </ul>

#### توصيات بشأن تحسين التقارير البيئية المستقلة

٨٣- قد يكون من المناسب تقديم بعض المقترحات العامة فيما يخص شكل ومحتوى التقارير البيئية المستقلة على النحو الذي ترد به حالياً:

- تقديم بيانات أوضح فيما يخص القضايا البيئية الرئيسية التي تواجه الكيان المبلغ؛
- يمكن الانتفاع بقدر أكبر من نوع تقنيات الإبلاغ المجزأ المستخدمة في أغراض الإبلاغ المالي الموحد؛



- ينبغي تقديم بيان واضح بخصوص اكتمال الإبلاغ البيئي؛
- تقديم بيان عن عدد المواقع الملوثة، والوضع الراهن فيما يتعلق بتدارك وإصلاح الضرر في كل موقع في التوقيت المرجح لإجراءات الإصلاح في المستقبل وتكلفتها؛
- توفير مؤشرات أداء بيئي مرجعية ذات صلة بالصناعة ومقبولة لدى الصناعة (بما في ذلك التجريب فيما يتعلق بمؤشرات الكفاءة الإيكولوجية)؛
- عرض آراء أطراف ثالثة تم التحقق منها خارجياً استناداً إلى إجراءات تحقق مقبولة ومختبرة (مع أنها قد تكون حتى الآن في طور التكوين).

#### توصيات بشأن الأعمال المقبلة

- ٨٤- يبدو أن المسائل الرئيسية التي يتعين حلها فيما يتصل بالكشف عن البيانات البيئية هي:
- إقرار تعاريف المحاسبة المالية فيما يتعلق بالتكاليف والإيرادات البيئية؛
  - استحداث مجموعة من المؤشرات القياسية للأداء البيئي المقبولة على نطاق واسع والمناسبة لأغراض الإبلاغ الخارجي؛
  - الحصول على الموافقة على شكل موحد للإبلاغ البيئي الخارجي، سواء من خلال التقرير السنوي المقدم إلى حملة الأسهم أو عن طريق تقرير مستقل بشأن الأداء؛ و
  - تحسين مصداقية أنشطة الشركات فيما يتعلق بالإبلاغ البيئي عن طريق إضفاء الصفة الرسمية على عملية التصديق الخارجي.

### الحواشي

(١) تشمل الأمثلة تكاليف التخلص من النفايات وتجنب حدوثها، والحفاظ على نوعية الهواء أو تحسينها، وتنظيف المسكوبات النفطية، وإزالة الأسبستوس من المباني، والبحث عن منتجات أسلم للبيئة، وإجراء مراجعات حسابية ومعاينات بيئية، وما إلى ذلك. ويمكن أن تعتبر الغرامات والعقوبات والتعويضات تكاليف ذات صلة بالبيئة، ولم يتم إدراجها في هذا التعريف للتكاليف البيئية وإنما سيجري الكشف عنها على حدة.

(٢) من ذلك مثلاً أنه قد لا يكون هناك أي التزام قانوني على مؤسسة ما بتنظيف المسكوبات النفطية في ولاية قضائية بعينها، وإنما قد تتعرض سمعة المؤسسة وقدرتها على العمل في المستقبل داخل هذه الولاية القضائية لخطر جسيم إذا قصرت عن القيام بذلك.

(٣) لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، "Proposed International Accounting Standards on Impairment of Assets", May 1997.

(٤) يعترف فريق الخبراء الحكومي الدولي بأن الكشف المقترح يتجاوز ذلك الذي تنادي به المنظمات المعنية بتحديد المعايير. ومن جهة أخرى، تقوم معظم المؤسسات في الوقت الحاضر بالكشف عن حد أدنى من المعلومات.

(٥) أقتبست من استنتاجات فريق الخبراء العامل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ بشأن المحاسبة والإبلاغ من جانب الشركات عبر الوطنية، (منشورات الأمم المتحدة، رقم المبيع E.94.II.A)، نيويورك، الفقرة ٢٠٩ من النص الانكليزي.

(٦) استراليا، بلجيكا، الدانمرك، السويد، سويسرا، فنلندا، كندا، المملكة المتحدة، النرويج، نيوزيلندا، هولندا، الولايات المتحدة الأمريكية.

### المراجع

Advisory Committee on Business and the Environment (ACBE) (1997). *Environmental Reporting and the Financial Sector: An Approach to Good Practice*.

London, United Kingdom.

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) 1993. *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*. Toronto.

Cohen, M.A., Fenn S.A., and Naimon, J.S. (1995). *Environmental and Financial Performance: Are They Related?* Washington: Investor Responsibility Research Centre (IRRC).

EC Accounting Advisory Forum (ECAAF) (1995). *Environmental Issues in Financial Reporting*. Brussels, Belgium.

European Federation of Financial Analysts' Societies (EFFAS) (1996). *Eco-Efficiency and Financial Analysis: the Financial Analyst's Views*. Basle, Switzerland.

Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) 1996. *Environmental Issues in Financial Reporting*. London.

International Standards Organisation (ISO) (1996). "ISO 14031.5 Environmental Management - Environmental Performance Evaluation". Working draft.

James P. and Bennett M. (1994). "Environment-related performance measurement in business: from emissions to profit and sustainability"? Ashridge, United Kingdom: Ashridge Management Centre Working Paper AMRG 946.

Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) (1997). *International Survey of Environmental Reporting 1996*, Entrust, Sweden.

National Round Table on the Environment and the Economy (1997). *Measuring Eco-Efficiency in Business*. Ottawa: Renouf Publishing Company.

UNCTAD (1994). *Conclusions on Accounting and Reporting by Transnational Corporations*. (United Nations publication, Sales No.E.94.II.A.9), New York and Geneva.

UNCTAD (1989). *Objectives of Financial Statements*. (United Nations publication, Sales E.89.II.A.18), New York.

Swiss Bankers Association (SBA). (1997). "Draft discussion paper regarding the voluntary disclosure of environmental information". Draft consultation paper.

United Nations Development Programme (UNDP) (1997). "Valuing the environment: how Fortune 500 CFOs and analysts measure corporate performance". New York: ODS Working Paper.

The World Markets Company Plc (WM). "Is there a cost to ethical investing"? (privately published investment research report).