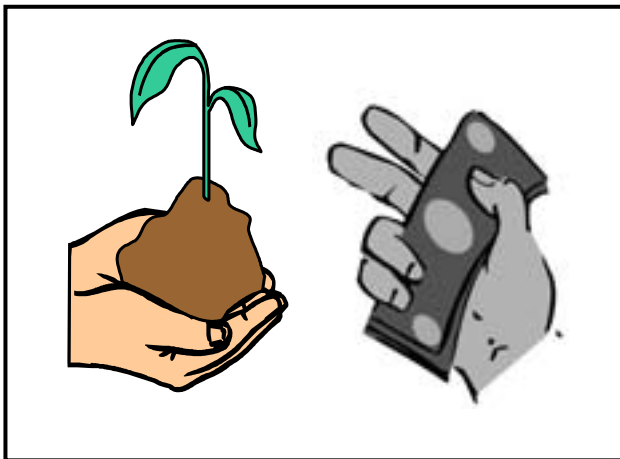


حسابداری محیط زیست

دکتر محسن خوش طینت
مسعود میرسمعی



بازیافت منابع محیط زیست^۴ را در سال ۱۹۷۶ میلادی به تصویب رساند، اما این قانون نیز نتوانست کاری از پیش ببرد. بنابراین دومین قانون فدرال تحت عنوان **قانون جامع مسئولیت، غرامت و بدهی محیط زیست**^۵ در سال

تاریخچه حسابداری محیط زیست

از اواسط دهه ۷۰ میلادی شرکتهای صنعتی با مفهوم گزارشگری بدهیهای زیست محیطی روبهرو شدند. شرکتهای یادشده، نخست تمایلی به افشای زیانهای وارد به محیط زیست در صورتهای مالی خود نداشتند، اما بر اثر مرور زمان و افزایش میزان خسارتهای شرکتها ناگزیر به رعایت این مسائل شدند.

در سال ۱۹۷۵ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری^۱ نشریه شماره ۵ را تحت عنوان **حسابداری رویدادهای احتمالی**^۲، جهت کمک به شناسایی این وضعیت منتشر کرد که میبایست خسارتهای احتمالی به محیط زیست (در صورت محتمل بودن وقوع و قابل برآورد بودن مبلغ زیان) در صورتهای مالی گزارش شود. بدهیهای جبران خسارتهای وارد به محیط زیست به عنوان زیان احتمالی شناخته می شود، اما به دلیل مشکلات آینده که در برآورد میزان این زیانها وجود داشت شرکتهای و صنایع مختلف رویههای متفاوتی را جهت برآورد این زیانها به کار می بردند، به طوری که هیچ شرکتی بدردستی از رهنمود مزبور پیروی نمی کرد. بنابراین نیاز به اصلاح و تدوین رهنمود جدیدی احساس می شد.

در سال ۱۹۷۶، تفسیر شماره ۱۴ توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری تحت عنوان **برآورد مبلغ یک زیان**^۳ منتشر شد ولی هیچگونه اظهارنظری در مورد به تاخیر انداختن ثبت هزینههای زیست محیطی نکرد.

خسارتهای ضایعات به منابع، منجر به افزایش تقاضای جامعه جهت برقراری قانون در این مورد شد. کنگره امریکا در پاسخ به این موضوع قانون **حفاظت و**

۱۹۸۰ میلادی تصویب شد. براساس این قانون ۱/۶ میلیارد دلار وجوه سپرده برای هزینههای پاکسازی مکانهایی که به محیط زیست خسارت وارد می کنند اختصاص داده شد. مکانهای ایجاد خسارت توسط سازمان حفاظت محیط زیست ایالات متحد تجزیه و تحلیل و بررسی می شدند.

ابتدا سازمان در سال ۱۹۸۱ میلادی بیش از ۳۰۰۰۰ مکان را برای بررسی انتخاب کرد. مکانها بر اساس خسارت بالقوه ضایعات و اهمیت آنها، درجه بندی و در فهرست اولویتهای ملی برای انجام اصلاحات زیست محیطی ثبت می شد. مراحل کار سازمان حفاظت محیط زیست شامل ارزیابی میزان خسارت هر مکان و امکان سنجی رویه های بهسازی و تعیین مخارج هر رویه و ارزیابی قابلیت اجرای رویه ها بود. در مرحله بعد، سازمان به بررسی شیوه پاکسازی می پرداخت؛ مثلاً "تعیین استاندارد برای پاکسازی را بررسی و در نهایت شیوه پاکسازی را پیشنهاد می کرد.

در سال ۱۹۹۰ میلادی، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری نشریه

شماره ۸-۹۰ تحت عنوان **سرمایه ای کردن هزینه های آلودگی محیط زیست**^۶ را منتشر کرد. هیئت به این نتیجه رسید که مخارج بدهیهای محیط زیست باید بر اساس طرحی مشخص جهت کاهش آلودگی تعیین شود.

نحوه برخورد با هزینه های محیط زیست

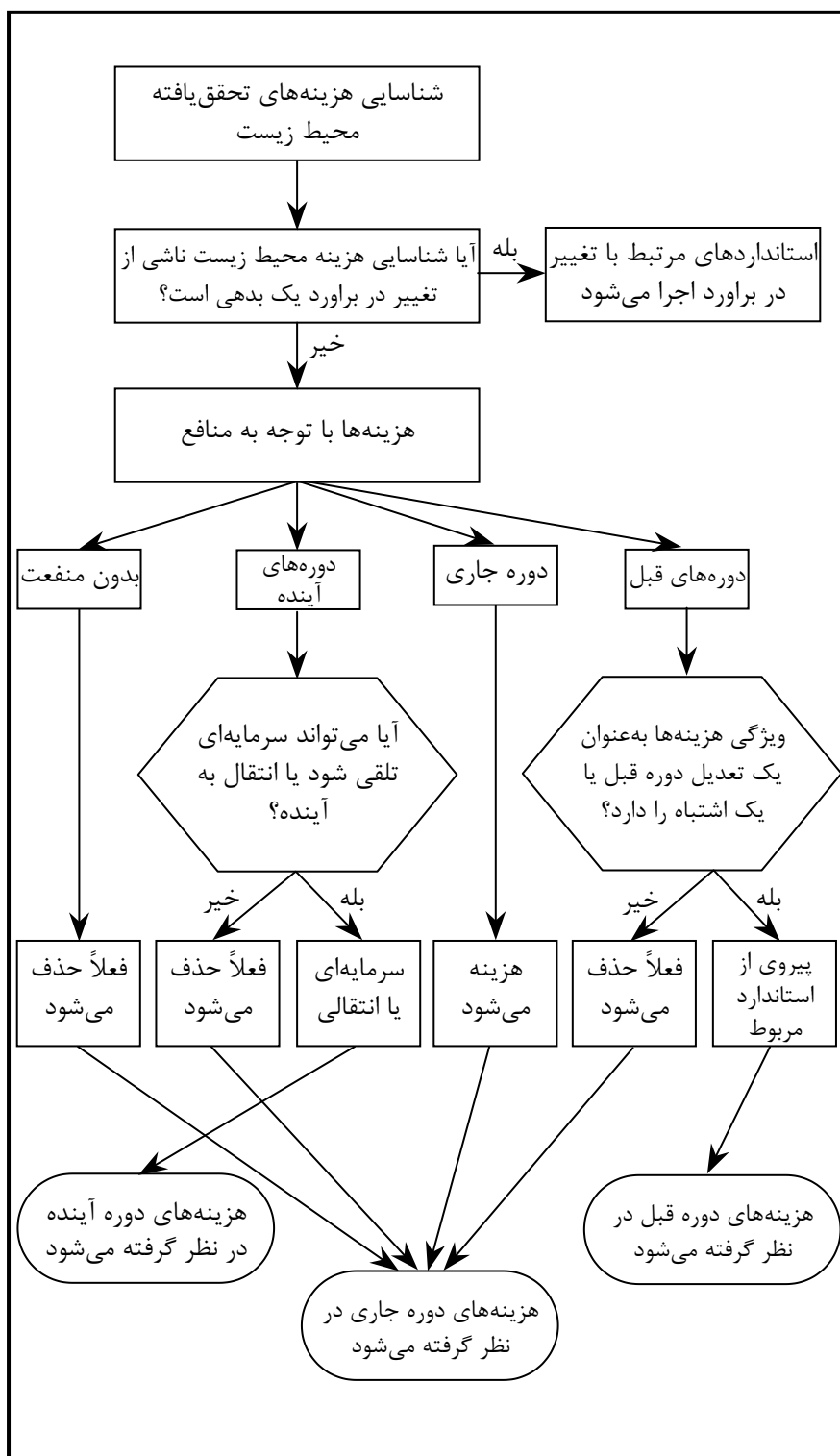
وقتی برای موسسه ای هزینه زیست محیطی معینی در دوره جاری، محتمل می شود، باید برای کدام دوره حسابداری هزینه شود؟ آیا باید سرمایه ای تلقی گردد یا هزینه یا تعدیل دوره قبل؟ در این قسمت به شناسایی و اندازه گیری این موضوع می پردازیم.

هزینه های محیط زیست در این تحقیق شامل موارد زیر است:

الف) هزینه های اقدامات زیست محیطی، و

ب) زیانهای محیط زیست. هزینه های زیست محیطی یک دوره معین ممکن است در نتیجه مخارج جاری یا مورد انتظار آینده یک دارایی یا خدمت، ایجاد شده باشد یا در نتیجه

شکل ۱- مروری بر حسابداری هزینه‌های تحقق یافته محیط زیست



دارایی یا خدمت نباشد (که زیان محسوب می‌شود).

هزینه زیست‌محیطی که در نتیجه مخارج جاری ایجاد می‌شود به‌وضوح در صورتهای مالی شناسایی خواهد شد. هزینه محیط زیست که در نتیجه مخارج آینده مورد انتظار محتمل می‌شود، زمانی در صورتهای مالی شناسایی خواهد شد که دارای معیارهای شناسایی بدهی باشد (این معیارها در مبحث بعد ارائه خواهد شد).

شکل ۱ بررسی و مرور حسابداری هزینه‌های محیط زیست را نشان می‌دهد که در دوره جاری شناسایی و تحمل می‌شوند.

در صورتی که هزینه زیست‌محیطی ناشی از تغییر در برآورد باشد، مطابق با استانداردهای مربوط به تغییر در برآورد با آن برخورد می‌شود. اگر هزینه‌ای که به‌تازگی شناسایی شده تغییر در برآورد نباشد، بررسی منافع اقتصادی مخارج با توجه به اینکه در چه دوره‌ای منفعت داشته یا منافع شناسایی خواهد شد، ضروری است. استانداردهای فعلی حسابداری و اصول اساسی چارچوب گزارشگری مالی موجود تعیین می‌کنند که چه هزینه‌هایی باید برای دوره‌های قبل، دوره جاری و دوره‌های آینده در نظر گرفته شوند.

هزینه‌های محیط زیست که برای دوره قبل در نظر گرفته می‌شوند

هزینه زیست‌محیطی شناسایی شده در دوره جاری که برای پاکسازی یا پرداخت جریمه تحمل شده است ممکن است به‌خاطر خسارت به محیط زیست در دوره یا دوره‌های قبل باشد. پس این هزینه باید برای دوره یا دوره‌های قبل در نظر گرفته شود.

هزینه‌های محیط زیست که برای دوره جاری در نظر گرفته می‌شود (هزینه)

هزینه‌های محیط زیست که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم با منافع دوره جاری مرتبط هستند باید در دوره جاری

هزینه‌هایی که مستقیماً به منافع دوره جاری مربوط می‌شوند اگر هزینه‌های اقدامات محیط زیست، مستقیماً با منفعی که در دوره جاری دریافت می‌شوند ارتباط داشته باشند باید از همان منافع کسر شوند. این هزینه‌ها

هزینه شوند. به‌علاوه، هزینه‌های محیط زیست که به‌عنوان هزینه‌های دوره یا زیان تلقی می‌شوند باید در دوره جاری حذف گردند. مثالی از هزینه‌های محیط زیست که برای این گروهها مناسب هستند در زیر ذکر می‌شوند.

شامل موارد زیر است:

- وقوع ضایعات محصولات،
- هزینه خسارات ضایعات واگذاری،
- هزینه‌های پاکسازی مرتبط با فعالیتهای عملیات جاری.

هزینه‌هایی که به‌طور غیرمستقیم با منافع دوره جاری ارتباط دارند

هزینه‌های محیط زیست که دارای ارتباط غیرمستقیم با منافع دوره جاری هستند شامل:

- فعالیتهای مستمر اداره، رعایت، اقدامات و حسابرسی محیط زیست،
- حضور کارکنان در گروه‌های تحقیق و سمینارهای مربوط به محیط زیست.

خسارت به محیط زیست که در دوره‌های آینده هزینه می‌گردد (دارایی)

هزینه‌های محیط زیست که دارای منافع اقتصادی آینده مورد انتظار هستند به‌عنوان هزینه‌های انتقالی یا سرمایه‌ای تلقی می‌گردند. البته بیشتر هزینه‌های محیط زیست به‌خاطر جلوگیری یا حفاظت منابع، دارای منافع اقتصادی برای جامعه هستند اما برای موسسه‌ای که متحمل آنها می‌شود این منافع را ندارند. در چارچوب گزارشگری فعلی، در صورتهای مالی، منابع اقتصادی و تغییرات آنها ارائه می‌گردد اما رویدادهایی که بر روی منابع تاثیر ندارند گزارش نمی‌شود.

رهنمود موجود در رابطه با سرمایه‌ای کردن هزینه‌های محیط زیست

در برخی کشورها، استاندارد خاصی در این رابطه وجود ندارد و از سایر استانداردهای مرتبط با این موضوع استفاده می‌شود. در ایالات متحد رهنمودهای خاصی درباره سرمایه‌ای شدن مخارج محیط زیست به‌وسیله هیئت تدوین استاندارد‌های حسابداری به‌شرح زیر ارائه شده

است:

□ نشریه ۱۳-۸۹ تحت عنوان **حسابداری بهای تمام شده پنبه نسوز**^۷

□ نشریه ۸-۹۰ تحت عنوان **سرمایه‌ای کردن هزینه‌های آلودگی محیط زیست**.

نشریه ۱۳-۸۹ به موضوع خاصی می‌پردازد، در حالی که نشریه ۸-۹۰ رهنمودی وسیعتر از آن است و هزینه‌های تغییر مکان، مهار، خنثی کردن یا جلوگیری از آلودگیهای محیط زیست در دوره جاری و آینده را در بر می‌گیرد و آنها را مخارج آلودگی محیط زیست می‌داند.

اصل اساسی در چارچوب حسابداری فعلی

در حسابداری بهای تمام شده تاریخی، مبادلات به قیمت مبادله (بهای تمام شده) ثبت می‌شود و قیمت مبادله معترف ارزش متعارف است. در صورتی که مخارج موسسه دارای منافع اقتصادی آینده مورد انتظار باشد به‌عنوان مخارج سرمایه‌ای تلقی می‌گردند و در غیر این‌صورت هزینه محسوب می‌شوند. بر این اساس هزینه‌های زیست‌محیطی که در طول ساخت یا توسعه یک دارایی واقع می‌شوند و دارای منافع اقتصادی آینده هستند سرمایه‌ای تلقی می‌گردند و در صورت نداشتن منافع اقتصادی آینده، هزینه می‌شوند.

کاربرد نشریه ۸-۹۰

در نشریه ۸-۹۰ تحت عنوان **سرمایه‌ای کردن هزینه آلودگی محیط زیست**، نظرات هیئت به‌شرح زیر ارائه شده است:

“ به‌طور کلی مخارج آلودگی محیط زیست باید هزینه شوند و تنها در صورت داشتن هر یک از معیارهای زیر ممکن است سرمایه‌ای تلقی شوند:

۱- هزینه‌هایی که عمر اموال یا ظرفیت تولید را افزایش می‌دهند یا ایمنی یا

کارایی اموال را بهبود می‌بخشند. برای شناسایی این معیار، وضعیت دارایی بعد از تحمل این هزینه‌ها با زمان تحصیل آنها مقایسه می‌گردد؛

۲- هزینه‌هایی که برای کاهش یا جلوگیری از آلودگی محیط زیست انجام می‌گیرد که مربوط به عملیات یا فعالیتهای آینده هستند. برای تشخیص این هزینه‌ها که جهت بهبود اموال صورت می‌گیرد آنها را با شرایط دارایی در زمان تحصیل، مقایسه می‌کنند؛

۳- هزینه‌هایی که برای آماده کردن اموالی که جهت فروش گذاشته شده‌اند، تحمل می‌شود.”

اثر نشریه ۸-۹۰ برای سرمایه‌ای کردن مخارج بعدی محیط زیست، برای ساخت یا تحصیل دارایی است، به‌شرطی که موجب بهبود ایمنی یا کارایی دارایی گردد یا خسارتهای آینده ناشی از عملیات را کاهش دهد یا از آنها جلوگیری کند.

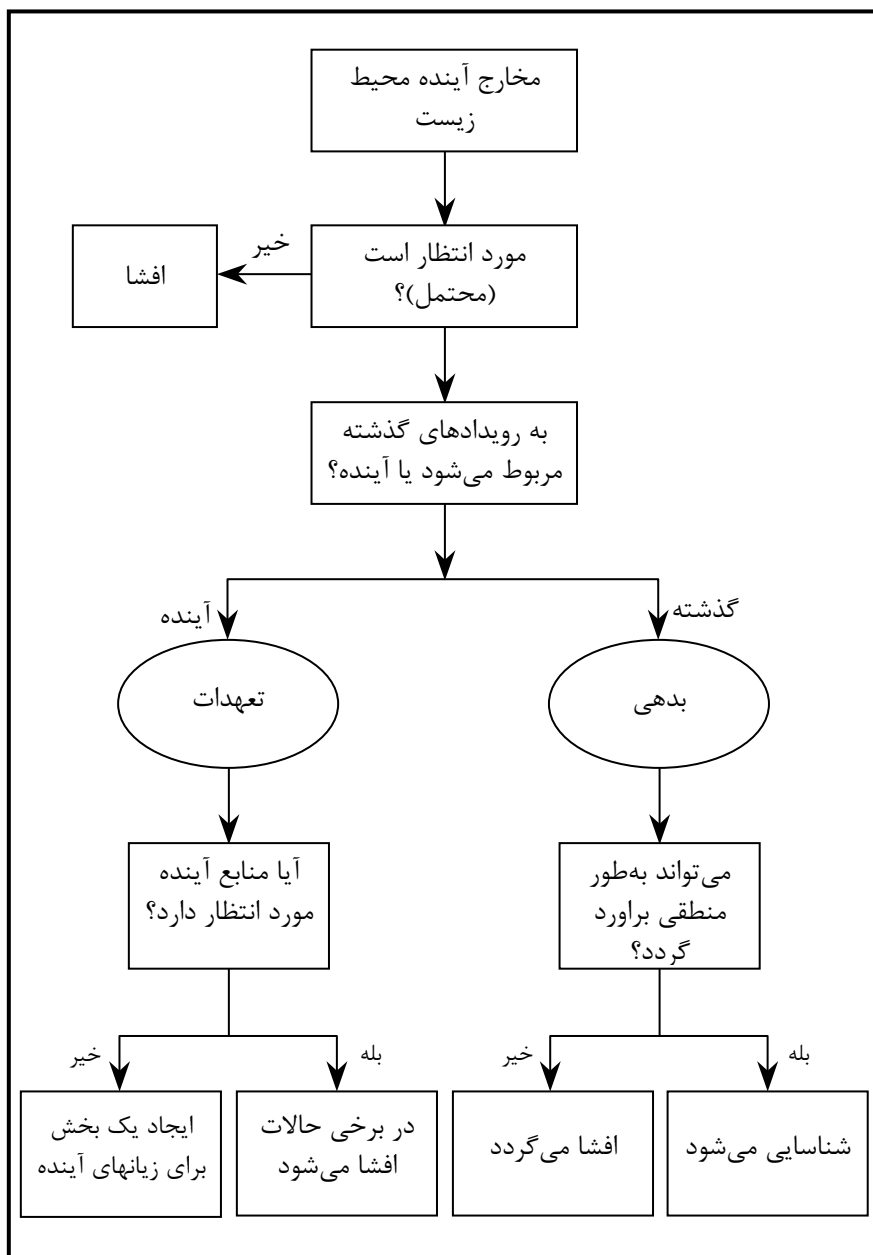
شناسایی هزینه‌ها و زیانهای فعالیتهای محیط زیست

مخارج آینده محیط زیست را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد: هزینه‌هایی که **انتظار** می‌رود واقع گردند و آنهایی که **ممکن** است واقع شوند. وقتی وقوع مخارج آینده محتمل باشد به آن **مخارج آینده مورد انتظار**^۸ گفته می‌شود و در غیر این‌صورت، **مخارج آینده ممکن**^۹ نامیده می‌شوند. مخارج آینده مورد انتظار به دو گروه تقسیم می‌گردند:

□ آنهایی که به مبادلات و رویدادهای گذشته مربوط می‌شوند مانند مخارجی که برای پاکسازی خسارتهای یک محل متروکه به‌کار می‌رود،

□ مخارجی که به مبادلات و رویدادهای آینده مربوط می‌شوند مانند مخارجی که برای بهسازی ماشین‌آلات خرج می‌شود تا از خسارتهای زیست‌محیطی آن جلوگیری شود.

شکل ۲- مروری بر حسابداری بدهیها و تعهدات محیط زیست



براساس مفاهیم حسابداری، شناسایی بدهی زمانی صورت می گیرد که بتوان آن را به طور منطقی برآورد کرد. این مورد توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری در تفسیر نشریه شماره ۵ تحت عنوان **شناسایی و اندازه گیری در صورتهای مالی واحد تجاری** آمده است. بند ۶۳، چهار معیار برای ارقام در صورتهای مالی ذکر می کند که یکی از آنها به شرح زیر است: *“قابلیت اندازه گیری عبارت است از*

را که احتمال وقوع رویداد آینده آنها ممکن است، الزامی می داند. این استاندارد تنها از زیانها (و سودها)ی احتمالی صحبت می کند و شامل مخارج آینده که منجر به تحصیل یک دارایی خواهد شد نمی شود. برای مثال می توان به مخارج آینده پاکسازی محیط زیست که یک بدهی است و انتظار می رود که در زمان وقوع سرمایه ای گردد، اشاره کرد.

یک برآورد منطقی می تواند صورت گیرد

مخارج آینده مورد انتظار مرتبط با رویدادها و مبادلات گذشته به عنوان بدهی، شناسایی می گردند به شرطی که بتوان آنها را به طور منطقی برآورد کرد.

مخارج آینده مورد انتظار مرتبط با رویدادها و مبادلات آینده، همانند مخارجی که برخاسته از تعهدات هستند، تا فرا رسیدن دوره وقوع مبادلات، شناسایی نمی شوند. البته در برخی از شرایط خاص این مخارج شناسایی می شوند. **شکل ۲** به بررسی حسابداری بدهیها و تعهدات محیط زیست می پردازد.

شناسایی بدهی

وقتی واحد تجاری انتظار وقوع مخارج آینده محیط زیست را که دارای معیارهای بدهی است، داشته باشد، باید بدهی را در صورتهای مالی شناسایی نماید. معیارهای شناسایی بدهی به شرح زیر است:

الف) مبنایی مناسب برای اندازه گیری وجود داشته باشد و بتوان مبلغ آن را به طور منطقی برآورد کرد،

ب) اقلامی که با کسب منافع اقتصادی آینده سروکار دارند و احتمال کسب چنین منفعی متصور باشد.

بدین ترتیب بدهیها باید در صورتهای مالی شناسایی شوند به شرطی که احتمال آنها وجود داشته و برآورد آنها به طور منطقی ممکن باشد. در این قسمت به تشریح دو معیار فوق می پردازیم.

مخارج احتمالی محیط زیست

زمانی که تعهدی برای مخارج آینده محیط زیست وجود داشته و مشمول تعریف بدهی باشد، تقریباً مشخص است که آن بدهی باید شناسایی و مخارج برآوردی آن ارائه شود. وقتی مخارج بدهی از رویدادهای آینده احتمالی است، باید به احتمال وقوع رویداد توجه شود. استاندارد هیئت تدوین استانداردهای حسابداری درباره رویدادهای احتمالی، ارائه تعهداتی

ویژگی مربوط به اندازه‌گیری که به‌طور درخور ملاحظه‌ای قابل اتکا است.

بند ۲ تفسیر شماره ۱۴ هیئت استانداردهای حسابداری مالی اظهار می‌دارد که: «اطلاعات در دسترس بیان می‌کند که مبلغ برآوردی زیان در یک محدوده باشد و برخی از مبالغ زیان را می‌توان به‌طور منطقی برآورد کرد». در بند ۳ می‌گوید: «وقتی برآورد منطقی یک زیان در یک محدوده است، مبلغ زیان تحمل خواهد شد».

بنابراین وقتی محدوده مبالغ برآوردی مخارج آینده محیط زیست، که مشمول تعریف بدهی است، تعیین شدنی است، باید مبلغی معوق گردد. وقتی مخارج آینده محیط زیست محتمل باشد مدیریت قادر به برآورد دامنه مبالغ منطقی برای مخارج آینده خواهد بود. اما در برخی شرایط ممکن است تعیین دامنه برای مبالغ برآوردی میسر نباشد؛ در این حالت، مخارج آینده شناسایی نمی‌شود و تنها ماهیت بدهی افشا خواهد شد.

تغییر در برآورد مخارج محیط زیست

مجموع بدهیهای برآوردی برای مخارج آینده محیط زیست ممکن است به دلایل زیر تغییر کند:

۱- به‌خاطر قوانین و مقررات قدیم: **الف)** برآوردهای هزینه جبران خسارت‌های قبلی ممکن است تغییر کند؛ برای مثال به‌خاطر معرفی تکنولوژی جدید یا تجدیدنظر در استانداردها،

ب) یافتن خسارتی که در دوره قبل به‌علت نقض یک قانون قدیمی واقع شده است،

ج) روش جدید طبق قوانین و مقررات قدیم.

۲- به‌دلیل قوانین و مقررات جدید در رابطه با خسارت‌های محیط زیست که در دوره قبل واقع شده است.

هر تغییر در مجموع بدهیهای مربوط به مخارج آینده محیط زیست که در طبقه ۱- الف فوق قرار گیرد به‌عنوان تغییر در برآورد محسوب می‌گردد.

اثر تغییر در برآوردهای حسابداری باید به‌صورت زیر محاسبه شود:

۱- در دوره تغییر- اگر تغییر تنها برنتایج مالی آن دوره تاثیر می‌گذارد، یا

۲- استفاده برای دوره تغییر و دوره آینده- در صورتی که تغییر بر نتایج مالی دوره جاری و آینده تاثیرگذار باشد.

تعهدات

مخارج آینده محیط زیست مورد انتظار مرتبط با رویدادها و مبادلات آینده را می‌توان به‌صورت زیر تقسیم کرد:

الف) مخارجی که دارای منافع آینده مورد انتظار هستند، و

ب) مخارجی که منفعت آینده مورد انتظار ندارند.

در حالت اول، مخارج بندرت در صورت‌های مالی قبل از زمان وقوع شناسایی می‌شوند، اما گاهی در صورت‌های مالی افشا می‌گردند (مثلاً) برخی تعهدات قراردادی افشا می‌شوند).

در حالتی که از مخارج هیچ منفعت آینده به‌دست نمی‌آید و در واقع زیانهای آینده مورد انتظار است، شناسایی مستلزم برخی شرایط است که در قسمت بعدی به آن می‌پردازیم.

شناسایی زیانهای زیست محیطی آینده

برخی از شرایط جهت ثبت زیانهای آینده مرتبط با مبادلات یا رویدادهای آینده به‌شرح زیر است:

□ زمانی که قرارداد فعلی جهت خرید آینده مواد، منجر به زیانهای آینده

می‌گردد، بخشی از زیان برای دوره جاری در نظر گرفته می‌شود.

□ زمانی که زیان آینده براساس یک قرارداد ساخت درازمدت مورد انتظار است، بخشی از آن زیان برای دوره جاری در نظر گرفته می‌شود.

□ زیان عملیات متوقف شده؛ چنین زیانی باید شامل زیان برآوردی از عملیات بین تاریخ اندازه‌گیری زیان و تاریخ کنارگذاری باشد.

این سه مورد از زیانهای آینده، با آن بخش از مخارج آینده ناشی از قراردادهای، تعهدات یا تصمیمات مدیریت سروکار دارد که واقع شده‌اند.

افشای هزینه‌ها، بدهیها و تعهدات

محیط زیست

طبقه‌بندی و افشای مخارج محیط زیست در صورت‌های مالی شامل:

الف) هزینه‌های محیط زیست که در صورت‌های مالی به‌عنوان هزینه، دارایی یا بدهی شناسایی شده‌اند،

ب) بدهیها یا زیانهای محیط زیست که در صورت‌های مالی شناسایی نشده‌اند، و

پ) تعهدات.

همچنین رویه‌های حسابداری مربوط به مخارج محیط زیست نیز افشا می‌گردد. بسیاری از اطلاعات که در گزارشهای مالی افشا می‌شود به‌سبب وجود استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی است. در ایالات متحد، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری هدف از گزارشگری مالی را به‌صورت زیر بیان می‌کند:

«ارائه اطلاعات برای کمک به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، جهت ارزیابی مبالغ، زمان و نبود ابهام نسبت به جریان وجوه نقد واحد تجاری است.»

برطبق حسابداری به‌های تمام‌شده تاریخی، صورت‌های مالی، اطلاعات موثر بر منابع اقتصادی ناشی از رویدادهای گذشته و آینده را ارائه

شکل ۳- طبقه‌بندی و افشای هزینه‌های محیط زیست در صورت حساب سود و زیان

الزامات یا رویه حاضر	منبع هزینه محیط زیست
<input type="checkbox"/> به‌طور جداگانه افشا می‌گردد	الف) مخارج جاری محیط زیست
<input type="checkbox"/> مبلغ شناسایی شده ممکن است به‌طور جداگانه افشا گردد	ب) مخارج آینده محیط زیست که به رویدادها و مبادلات گذشته مربوطند و به‌عنوان بدهی شناسایی می‌گردند
<input type="checkbox"/> بخش بازسازی محل ممکن است جداگانه افشا گردد <input type="checkbox"/> قسمت مخارج آینده محیط زیست مربوط به عملیات متوقف شده ممکن است در سود یا زیان عملیات متوقف شده قرار گیرد	پ) مخارج آینده محیط زیست که به رویدادها و مبادلات آینده مربوطند و بخشی برای زیان آینده شناسایی می‌شوند
<input type="checkbox"/> در بیشتر موارد یک بخش از کل مستهلک خواهد شد <input type="checkbox"/> افشا مبلغ استهلاک دارایی سرمایه‌ای الزامی است	ت) استهلاک بهای تمام‌شده دارایی سرمایه‌ای مرتبط با محیط زیست
<input type="checkbox"/> مستلزم افشای جداگانه مبلغ استهلاک مخارج انتقالی می‌باشد	ث) استهلاک مخارج انتقالی مربوط به محیط زیست
<input type="checkbox"/> به‌عنوان سود یا زیان واگذاری اموال می‌آید یا در مبلغ کلی دارایی حذف شده می‌آید <input type="checkbox"/> مستلزم این است که مبلغ هر حذفی از دارایی سرمایه‌ای افشا شود	ج) بخش مستهلک نشده مخارج زیست‌محیطی گذشته، زمانی که دارایی واگذار می‌شود یا مبلغ خالص قابل بازیافت از ارزش دفتری‌اش حاصل می‌شود، هزینه می‌گردد.

- ۲- خوش‌طینت، محسن، **حسابداری مسئولیت‌های اجتماعی**، فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰ و ۱۱، زمستان ۱۳۷۳ و بهار ۱۳۷۴
- ۳- دفتر حقوقی امور مجلس، **مجموعه قوانین و مقررات حفاظت محیط زیست**، انتشارات سازمان حفاظت محیط زیست، چاپ اول، تابستان ۱۳۷۶
- ۴- قوام، میرعظیم، **حمایت کیفی از محیط زیست**، انتشارات سازمان حفاظت محیط زیست، چاپ اول، سال ۱۳۷۵
- 5- Canadian Institute of Chartered Accountants, **Environmental Cost and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues**, Toronto, 1993
- 6- Johnson, L. Todd, **Research on Environmental Reporting**, Accounting Horizons, Vol. 7, No. 3, September 1993
- 7- Munter, Paul Sacasas, Rene and Garcia, Elaine, **Accounting and Disclosure of Environmental Contingencies**, The CPA Journal, January 1996
- 8- Schmidt, Richard, **Disclosing Past Sins: Financial Reporting of Environmental Remediation**, July 1997

پانویس‌ها:

- ۱- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- ۲- Accounting for Contingencies (SFAS No.5)
- ۳- Reasonable Estimation of the Amount of a Loss
- ۴- The Resource Conservation and Recovery Act
- ۵- The Comprehensive Environmental Response,

می‌کند. اطلاعات کمیت‌پذیر ناشی از رویدادها و مبادلات، شناسایی و به‌عنوان عناصر صورتهای مالی ارائه می‌شوند و سایر اطلاعات از طریق یادداشتها افشا می‌گردند. هدف اصلی از هر نوع افشایی کمک به پیش‌بینی جریانهای وجه نقد موسسه و کمک به مدیریت است.

هزینه‌های محیط زیست

هزینه‌های جاری

طبقه‌بندی در صورت حساب سود زیان:
۱- آیا هزینه زیست‌محیطی خاص می‌تواند به‌عنوان اقلام فوق‌العاده در نظر گرفته شود؟
اقلام فوق‌العاده ناشی از رویدادها و مبادلاتی هستند که ویژگیهای زیر را دارند:
الف) در طول چندسال انتظار نمی‌رود واقع گردند،
ب) از فعالیتهای عادی واحد تجاری ناشی نمی‌شوند،
پ) به تصمیمات مدیریت یا مالکان وابسته نیستند.

حوادث مهمی که با خسارت به محیط زیست همراهند و ویژگیهای اقلام فوق‌العاده را دارند ممکن است به‌عنوان اقلام فوق‌العاده پذیرفته شوند. برای مثال، انفجار یک راکتور اتمی که دارای خسارتهای محیط زیست است است دارای زیان زیست‌محیطی است.

۲- هزینه‌های محیط زیست باید به‌عنوان هزینه عملیاتی طبقه‌بندی گردد یا هزینه غیرعملیاتی؟

در بیشتر موارد هزینه‌های محیط زیست با فعالیتهای عملیاتی مربوط می‌شوند بنابراین به‌عنوان هزینه عملیاتی قرار می‌گیرند. البته استثنا هم وجود دارد، یعنی هزینه‌های محیط زیست ممکن است با فعالیتهای عملیاتی در ارتباط نباشند؛ مانند هزینه پاکسازی یک محل متروک.

افشا در صورتهای مالی

هزینه‌های محیط زیست در صورت حساب سود و زیان می‌پردازد.

بدهیهای محیط زیست

بدهیهایی که شناسایی شده‌اند به‌طور جداگانه در صورتهای مالی منعکس می‌شوند و بدهیهایی که شناسایی نشده‌اند اطلاعات و مشخصاتشان در صورتهای مالی افشا می‌گردد.

اطلاعاتی که ممکن است برای بدهی زیست‌محیطی شناسایی شده، افشا گردد به‌شرح زیر است:

- ماهیت مخارج یا زیان احتمالی مورد انتظار، شامل ارائه احتمال وقوع مخارج یا تحمل زیان،
- یادداشتی از برآورد مخارج یا زیان آینده مورد انتظار که می‌تواند صورت گیرد،
- زمانبندی مخارج یا زیان آینده مورد انتظار، شامل ارائه ابهامهای مربوط به زمانبندی.

منابع:

- ۱- بنان، غلامعلی، **محیط زیست انسان و جلوگیری از آلودگی آن**، تهران، انتشارات

-
- Compensation, and Liability Act (CERCLA)
 - ℳ- Capitalization of Costs to Treat Environmental Contamination
 - Υ- Accounting for the Cost of Asbestos Removal
 - Λ- Expected Future Expenditure
 - Ϡ- Possible Future Expenditure