



حسابداری و حسابرسی محیط زیست

غلامرضا میرزایی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی تهران

چکیده

حفظ محیط زیست پیرامون ما امری انکارناپذیر است. این موضوع موجب شده است تا علوم مختلفی درگیر این حوزه شوند. این مقاله به نقش حسابداری و حسابرسی در این حوزه می‌پردازد. مقاله از سه بخش اصلی سیستم‌های مدیریت محیط زیست، حسابداری و همچنین حسابرسی محیط زیست تشکیل شده است. سیستم مدیریت محیط زیست طراحی شده است تا به مدیریت اطمینان دهد که تمامی ابعاد زیست محیطی ناشی از فعالیتهای شرکت کنترل می‌شود. برای تحقق این امر حسابداری اطلاعات مورد نیاز این سیستم را فراهم می‌آورد و به منظور پاسخگویی نهایی گزارش عملکرد زیست محیطی را نیز در اختیار اشخاص ذی‌نفع برون‌سازمانی قرار می‌دهد. اما حسابرسی نیز به‌عنوان ابزاری برای اعتبار بخشیدن به صورتهای مالی درصدد است تا با معیارهای منطقی و قابل حسابرسی جهت بررسی و رسیدگی به این گزارش دست یابد.

مقدمه

امروزه جوامع انسانی در حال رشد و توسعه پویا هستند. صنایع، کارخانه‌ها و واحدهای انتفاعی نیز به‌عنوان یکی از اجزای این جوامع در تاثیر متقابل با سایر اجزا در حال رشد هستند و ابعاد جدیدی را وارد عرصه جهانی می‌کنند. روشن است که اداره هر واحد اقتصادی نیازمند به‌کارگیری سه عامل منابع انسانی^۵، منابع پولی (مالی)^۶ و منابع طبیعی^۷ است.

نقش بلامنازع این سه عامل در تولید و ارائه

خدمات موجب گشوده شدن ابعادی نو بر روی علوم درگیر با فعالیتهای تولیدی و خدماتی شده است. از جمله این علوم حسابداری است که به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی در کنار علوم دیگر چون اقتصاد و مدیریت موجبات به‌کارگیری اثربخش این منبع را فراهم می‌آورد.

می‌توان گفت که حسابداری فرایند بیان و تفسیر وقایع دارای اثر مالی بر واحد اقتصادی به زبان پولی است. از طرفی دیگر با تاثیرگذار بودن سه عامل پیشگفته بر واحد انتفاعی می‌بینیم که حسابداری ناگزیر از ایفای نقش یادشده است. ایفای این نقش با توجه به ماهیت عوامل یادشده، حسابداری را ملزم به درگیری و ادغام با مسائل سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کرده است. به این سبب زمینه‌های تازه‌ای چون حسابداری منابع انسانی^۸، حسابداری اجتماعی^۹، حسابداری محیط زیست و ... همواره قلمرو کار حسابداری را هر چه بیشتر گسترش می‌دهند. حسابداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم و روشهای حسابداری در محدوده مدیریت نیروی انسانی است و در سالهای ۱۹۶۰ تا ۱۹۶۶ میلادی، در نخستین مرحله پیشرفت خود، مورد توجه قرار گرفت و مفاهیم اصلی آن به‌وجود آمد و تاکنون در سیر تکاملی خویش مراحل مختلفی را پشت سر نهاده است.

حسابداری اجتماعی نیز فرایند گردآوری، اندازه‌گیری و گزارش معاملات و آثار متقابل این معاملات بین واحدهای تجاری و جامعه پیرامون است.

در واقع حسابداری اجتماعی از راه اندازه‌گیری و گزارشگری آثار متقابل واحد تجاری و جامعه



سیستمهای مدیریت محیط زیست

مدیریت ارشد سازمان باید نسبت به آثار و خطرات عوامل زیست محیطی ناشی از فعالیتهای شرکت آگاه باشد. در گذشته همواره سطح فن آوری ارتقا می یافت اما مدیریت قادر به کنترل پیشرفتهای زیست محیطی نبود. عامل محدوده کننده اصلی، ساختار خود سازمانها بود. بنابراین به مدیریت و سیستم مدیریت محیط زیست نیاز بود. هدف عمده یک سیستم مدیریت محیط زیست کسب اطمینان از کنترل تمامی ابعاد زیست محیطی متاثر از عملیات واحد اقتصادی است.

برای نیل به این هدف لازم است که شرکت وظایف^{۱۶}، اختیارات^{۱۷} و ارتباطات^{۱۸} آن دسته از کارکنانی را که فعالیتهایی با تاثیر ویژه، واقعی و بالقوه بر محیط زیست را اداره،^{۱۹} انجام،^{۲۰} و یا تایید می کنند تعریف و مستندسازی کند. در همین راستا به تحقیقات کافی در خصوص روشهای سازمانی^{۲۱} نیز نیاز است. یک سیستم مدیریت محیط زیست کارا اعتماد مدیریت را نسبت به حصول موارد زیر جلب خواهد کرد.

- هدفها،^{۲۲} مقاصد،^{۲۳} و خط مشی های زیست محیطی در خور دستیابی هستند؟
- در این سیستم پیشگیری از آثار زیست محیطی ناشی از فعالیتهای شرکت به خوبی مورد نظر قرار گرفته است؟
- سیستم شرکت می تواند اسناد و مدارکی دال بر دقت عمل و جدیت^{۲۴} تهیه کند؟ و؛
- سیستم به طور مداوم به اصلاح و پیشرفت تن در می دهد؟

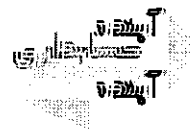
سیستم مدیریت محیط زیست سیستمی جداگانه نیست و در ارتباط تنگاتنگ با سیستمهای کنترل مدیریت موجب افزایش اقتدار و کارایی این سیستمها می شود. از جمله هدفهای دیگر این سیستم تهیه تمامی اطلاعاتی است که مدیریت جهت پیشگیری و به حداقل رساندن خطرات زیست محیطی به آنها نیاز دارد. همین طور به منظور کنترل و گزارش آثار زیست محیطی ناشی از

پیرامون آن، ارزیابی توان انجام تعهدات اجتماعی را امکان پذیر می سازد.

این مقاله به موضوع حسابداری و حسابرسی محیط زیست می پردازد که در راستای تحقق هدفهای حسابداری اجتماعی است. در اثر استفاده بی رویه از منابع طبیعی و ایجاد و پخش مواد آلوده کننده در محیط در سالهای اخیر موضوع زیست محیطی و حفظ آن بسیار مورد توجه دانشمندان و صاحب نظران این حوزه قرار گرفته است. آلودگی آب و هوا، تخریب جنگلها و مراتع، انهدام منابع حیوانی و ... مواردی هستند که بخش عظیمی از آنها متاثر از فعالیتهای کارخانه ها و مراکز صنعتی تولیدی است. این عامل موجب درگیر شدن علوم مرتبط با این فعالیتها در حوزه محیط زیست شده است. از طرفی دیگر امروزه واحدهای اقتصادی فقط عملکرد اقتصادی ندارند و به صورت نهادهای چند منظوره درآمده اند و ناگزیر به درگیر شدن در مسائل اجتماعی و ملزم به پاسخگویی عمومی هستند. در این راستا در اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی سازمانهای تجاری مفاهیم جدیدی را به منظور بحث و گفتگو در خصوص توسعه مسائل اجتماعی ناشی از فعالیتهایشان بر محیط زیست ایجاد کردند. برخی از این مفاهیم از حسابداری به وام گرفته شده بودند از جمله ثبت مواد زائد^۱، دفترداری محیط زیست^{۱۱}، حسابداری محیط زیست^{۱۲}، حسابرسی محیط زیست^{۱۳}، تایید عملکرد زیست محیطی^{۱۴}. انتظار می رفت دامنه این ابزارها توسط تئوری حسابداری گسترش یابد و به وسیله حرفه به کار گرفته شود، زیرا این ابزارها در حل مسائل زیست محیطی مناسب به نظر می رسیدند.

اما در آن زمان تحقیقات علمی مناسبی صورت نگرفت و روش مشخصی نیز به منظور دستیابی به ابزارهای مشهود^{۱۵} در جهت گنجاندن این ابزارها در آن مفاهیم بسط نیافته بود.

در بخشهای بعدی این مقاله به موضوعات سیستمهای مدیریت محیط زیست، حسابداری محیط زیست و حسابرسی محیط زیست، به ترتیب خواهیم پرداخت.



عملیات شرکت می‌تواند به وسیله استقرار یک سیستم مناسب تحقق یابد که به منظور ثبت و ضبط مواد آلوده کننده و پرخطر در مدارک ثبت مواد آلوده کننده^{۲۵} طراحی شده است. واضح است که حسابداری نقش ارزنده خود را در این حوزه ایفا خواهد کرد در بخش بعدی به تجزیه و تحلیل این نقش پراهمیت می‌پردازیم.

حسابداری محیط زیست

در جهت تحقق هدفهای سیستم مدیریت محیط زیست، نمی‌توان نقش حسابداری را نادیده گرفت. حسابداری با توجه به سطوح چهارگانه زیر به ایفای نقش می‌پردازد.

- طراحی اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری استراتژیک، شامل حسابداری مدیریت؛
- طراحی اطلاعات به منظور کنترل عملیاتی، شامل دفتری؛
- طراحی اطلاعات به منظور ارائه مجموعه‌ای از حسابها، شامل گزارشگری برون سازمانی و؛
- حسابرسی سیستمهای مدیریت و اطلاعات مشتق از آن.

هر کدام از حوزه‌های گفته شده - در راستای مسائل زیست محیطی - با طرح دو سوال اصلی در خور آزمون هستند.

نخست: اثر مسائل زیست محیطی بر حسابداری (تئوری و عمل) چیست؟

دوم: حسابداری چگونه می‌تواند به پیشرفتهای زیست محیطی کمک کند؟

سوال اول به عامل موثر بر ساختار استراتژیک اطلاعات، دفتری، گزارشگری مالی درون و برون سازمانی و همچنین حسابرسی اطلاعات می‌پردازد.

سوال دوم به مسائل زیست محیطی و استفاده از تجربه و تخصص حسابداری تاکید دارد. انتخاب استراتژیهای زیست محیطی، کنترلهای زیست محیطی، گزارشگری زیست محیطی و حسابرسی سیستمهای مدیریت محیط زیست و گزارشهای به دست آمده، عناصر اساسی این دیدگاه هستند.

همچنین حسابداری محیط زیست دو وظیفه

مهم نیز برعهده دارد.

● حمایت از حسابداران و حسابرسان مالی با توجه به نتایج حسابداری مسائل زیست محیطی و؛

● کمک به حل مسائل اجتماعی - زیست محیطی از طریق طراحی و ارائه رویکردهای نو در حسابداری و حسابرسی.

با شناخت وظیفه حسابداری محیط زیست به بررسی نقش سطوح چهارگانه پیشگفته در مسائل زیست محیطی می‌پردازیم.

اولین سطح از حسابداری که به استراتژی شرکت معروف است، به طراحی اطلاعات به منظور تصمیم‌گیری در سطح استراتژیک توجه دارد. طراحی اطلاعات زیست محیطی در سطح استراتژیک به وسیله روشهای معمول در فرایند تجزیه و تحلیل نیازهای اطلاعاتی امکان‌پذیر نیست. در این حوزه به روشهای نوین نیاز است. در روشهای جدید باید به نیازهای موکلان توجه داشت. در خصوص مسائل زیست محیطی بیشتر سهامداران علاقه‌مند به کسب اطلاعات در مورد خط‌مشی‌های شرکت و نحوه عملکرد آن می‌باشند. بنابراین رویکردی ارائه شده است تا تمام اشخاص ذی‌نفع برون سازمانی را در برگیرد که به رویکرد سهامداران^{۲۶} معروف است.

رویکرد گفته شده مدیریت را در تخمین میزان اطلاعات استراتژیک زیست محیطی و همچنین توجه به مسائل زیست محیطی مهمتر، یاری خواهد کرد. همچنین این رویکرد تهیه یک چارچوب مرجع^{۲۷} برای مسائل زیست محیطی را سهل می‌کند. با توجه به اینکه هر شرکت مسائل زیست محیطی خاص خود را دارد، تهیه و تدوین تاریخچه‌ای از این مسائل و روشهای سازمانی مربوط در چارچوب یادشده در طراحی خط‌مشی استراتژیک سودمند خواهد بود.

در دومین سطح، حسابداری به طراحی اطلاعات به منظور اجرا و کنترل فعالیت‌های شرکت می‌پردازد. با توجه به اینکه طراحی اطلاعات زیست محیطی و سیستمهای اطلاعاتی مربوط از پدیده‌های شگفت و نو هستند، مهمترین نکته در

تاثیرگذار بر محیط زیست؛

- تعریفی از رئوس کلی هدفهای سیستم مدیریت محیط زیست شرکت؛
 - ارائه اطلاعات به عنوان بخشی از عملکرد؛
 - میزان مواد زائد و فاضلاب پخش شده در هوا، زمین و آب؛
 - نحوه دفع ضایعات؛
 - میزان صرفه جویی ها در انرژی؛
 - سوانح و اتفاقات؛
 - هزینه های زیست محیطی (سرمایه گذاری ها، جرایم متعلق به آن و ...)
 - منافع زیست محیطی (ذخیره انرژی)؛
 - بیان هدفهای طراحی شده جهت کاهش ضایعات و طرحهای آینده در این رابطه؛
 - خط مشی های حسابداری مورد نظر جهت اندازه گیری و افشا؛
 - ارائه واژه نامه ای از تمامی اصطلاحات تکنیکی و زیست محیطی مورد استفاده در گزارش عملکرد زیست محیطی.
- و اما سوال دوم که به معیارها مربوط می شود، در عمل گزارش عملکرد زیست محیطی شرکت های مختلف به طور چشمگیری با هم تفاوت دارند و آن به دلیل نبود استانداردهای مناسب در این حوزه است. طرز عمل جاری بسیاری از شرکتها مبتنی بر مفهوم آموزش تجربی^{۳۰} است. با این همه مقاله بحث موضوعی^{۳۱} تهیه شده از سوی مراکز حرفه ای کانادا^{۳۲} برخی معیارهای اساسی ارائه می دهد که می توانند در تهیه گزارش عملکرد زیست محیطی مورد توجه قرار گیرند. برطبق این گزارش یک گزارشگری سودمند و موثر از محیط زیست باید ویژگیهای زیر را داشته باشد.
- مربوط بودن^{۳۳}؛
 - قابل فهم بودن^{۳۴}؛
 - قابل اثبات بودن^{۳۵}؛
 - کامل بودن^{۳۶}؛
 - قابل مقایسه بودن^{۳۷} (در تمام زمانها و میان تمام سازمانها).

این معیارها (ویژگیهای کیفی) - برای تهیه و ارائه

این سطح شناخت این پدیده و تدوین روشهای مناسب جهت طراحی اطلاعات است. نکته اصلی این است که آثار زیست محیطی فقط به منظور بیان هزینه ها، در خور اندازه گیری و ارزیابی نیستند. بلکه باید به بیان آثار خارجی^{۲۸} زیست محیطی ناشی از فعالیتهای شرکت نیز پرداخت. آثاری که در نتیجه استفاده از محیط زیست به وجود می آید و هیچ بهایی نیز بابت آن پرداخت نمی شود.

در سومین سطح حسابداری به دنبال گزارشگری و تهیه مجموعه ای از حسابها است. اگر مسائل زیست محیطی بر درآمدها، هزینه ها و سرمایه گذاری ها و ... تاثیرگذار هستند - که بی شک هستند - پس بر صورتهای مالی نیز اثرگذارند؛ بنابراین آثار مالی آنها باید شناسایی شده و به نحو مناسب افشا شود. در اینجا حسابداری با ارائه مجموعه ای از حسابهای مرتبط اقدام به شناسایی این آثار کرده و به گونه ای مناسب آنها را در گزارش عملکرد زیست محیطی افشا می کند. این گزارش می تواند ناشی از مشارکت داوطلبانه شرکتها و یا بر اثر الزامات قانونی در هر کشور انتشار یابد. در خصوص این گزارش هم طرح دو سوال اساسی لازم به نظر می رسد.

اول: در این گزارش چه چیزی باید افشا شود؟

دوم: این گزارش از چه معیارهایی (ویژگیهای کیفی اطلاعات) برخوردار است؟

در خصوص سوال اول لازم به گفتن است که مقررات ای-ام-ای - اس EMAS اتحادیه اروپا^{۲۹} به طور مفصل آن را مورد مطالعه و بررسی قرار داده و به نکاتی در این مورد اشاره کرده است. براساس این تحقیقات و همچنین براساس متون فعلی، موضوعات زیر به عنوان عناصر اساسی یک گزارش عملکرد زیست محیطی باید مورد توجه قرار گیرند.

- تعریفی از فعالیت شرکت شامل برآوردی از تمامی پیامدهای زیست محیطی قابل ملاحظه این فعالیتها و همچنین مجوزها و قوانین قابل اعمال این فعالیتها؛

- تعریفی از خط مشی های شرکت در خصوص آثار زیست محیطی فعالیتها، شامل تمامی بخشهای



گزارشهای عملکرد زیست محیطی در عمل- دارای معانی ضمنی با اهمیتی هستند که به طور مختصر به آنها می پردازیم.

مربوط بودن: برای این ویژگی ممکن است به رویکرد اسب برای اسب دوانی^{۳۸} در پاسخ به مسائل مورد علاقه سهامداران نیاز باشد. زیرا هدف از مسائل مورد علاقه افراد از یک منطقه تا منطقه دیگر می تواند متفاوت باشد. باید توجه داشت که یک سازمان ممکن است اطلاعات مشابهی را در سطوح مختلفی گزارش کند.

قابل فهم بودن: اطلاعات باید با توجه به سطح آگاهی افراد تهیه و گزارش شود و اطلاعات مقداری باید به طور معمول و به اندازه کافی در گزارش افشا و تشریح شوند. لازم است در اینجا به این نکته اشاره شود که قابل فهم بودن مترادف با سادگی نیست و به بهانه دشواری درک اطلاعات نمی توان از افشای اطلاعات درباره موضوعات پیچیده و با اهمیت خودداری کرد که برای استفاده کنندگان متخصص فهمیدنی است.^{۳۹}

قابل اثبات بودن: یک سازمان باید مستندات مدلل^{۴۰} و کافی جمع آوری کند. این مستندات شواهدی هستند که یک شخص مستقل براساس آن قادر خواهد بود صحت^{۴۱} و کامل بودن اطلاعات گزارش شده در خصوص عملکرد زیست محیطی را تایید و اثبات کند. کامل بودن: تمام اطلاعات، خوب یا بد، باید گزارش شوند و محتوا و اهمیت اطلاعات باید تصویری منصفانه و واقعی^{۴۲} از موقعیت سازمان را نشان دهند.

قابل مقایسه بودن: معیارهای عملکرد^{۴۳} (اعداد مطلق، نسبتها و غیره) و استانداردهای مورد استفاده جهت آن دسته از عملکردهایی که برای مقایسه افشا می شوند باید همواره تعریف شده و در فواصل زمانی مناسب در گزارشها ارائه شوند.

با شناخت نسبی ویژگیهای کیفی گزارشهای عملکرد زیست محیطی به سطح چهارم یعنی حسابداری محیط زیست می پردازیم که موضوع بخش بعدی است.

حسابرسی محیط زیست

حرفه حسابداری در این مسیر است که به حرفه ای چند رشته ای^{۴۴} تبدیل و مطرح شود. انواع مختلفی از حسابرسیها که امروزه رایج شده است گواه این مدعا هستند، از جمله حسابداری داده پردازی الکترونیکی^{۴۵} و حسابداری مدیریت^{۴۶}.

حسابرسی محیط زیست تقریباً نوپا است و جای بحث و طرح سوالات بسیاری دارد. در این بخش به طور مختصر به دو موضوع مهم و اولیه در این ارتباط می پردازیم.

اول: چرا اساساً حسابداری سیستمهای مدیریت محیط زیست مهم است؟
دوم: در گزارش حسابداری به چه مواردی اشاره می شود؟

به چند دلیل، ضروری است که ابعاد کنترل داخلی که در یک سیستم مدیریت محیط زیست به اجرا گذاشته شده است از دیدگاه حسابداری توجه و بررسی شود.

نخست آنکه یک سیستم مدیریت محیط زیست در حسابداری صورتهای مالی از نقش با اهمیتی برخوردار است و همان طور که گفته شد، این به لحاظ ارتباط تنگاتنگ آن با سایر سیستمهای کنترل مدیریت است.

دوم با توجه به پیشرفت فن آوری و دانش، یک حسابرس هم می تواند (و البته باید) در این پدیده نسبتاً جدید درگیر شود زیرا با توجه به دانش او از ساختار انواع کنترلهای داخلی می توان از وی در طراحی یک سیستم مدیریت محیط زیست کارا و اثربخش کمک گرفت. به طور مثال در زمینه طراحی روشهای کنترلی^{۴۷} برای مواد خطرزا و یا استقرار و به کارگیری مناسب مدارک ثبت مواد آلوده کننده.

و سوم آنکه ممکن است از حسابرس خواسته شود که به بیان یک اظهار نظر حرفه ای در خصوص اثربخشی عملیات و عملکرد سیستم مدیریت محیط زیست و اطلاعات مربوط به این موضوعات

جدول شماره ۱- موارد در خور اشاره در گزارش حسابرس در خصوص گزارش محیط زیست

● عنوان گزارش
● مخاطب گزارش
● مسئولیت هیئت مدیره شرکت در مقابل گزارش محیط زیست
● مسئولیت حسابرس در مقابل گزارش محیط زیست
● موضوع حسابرسی شامل:
- توصیف واحد مورد رسیدگی، ماهیت بخش (بخشهای) تحت حسابرسی
- اسم گزارش محیط زیست
- صورتهای سالانه همراه گزارش محیط زیست
- صفحاتی از گزارش محیط زیست که به گزارش حسابرس مربوط می شود
● هدفهای حسابرسی
● معیارهای مقایسه که جهت ارزیابی میزان دستیابی به هدفهای حسابرسی استفاده شده اند.
● تعریفی از کار حسابرسی انجام شده.
● تعریفی از محدودیتهای حسابرسی
● اظهار نظری روشن که هیچگونه انتظار بی موردی برای استفاده کنندگان از گزارش محیط زیست، با توجه به آنچه می توان بر مبنای حسابرسی انجام شده و تجربه حسابرس (گروه حسابرسان) تایید کرد، ایجاد نکند.
● امضاء/ نام حسابرس (حسابرسان)/ موسسه حسابرسی
● مرتبه حرفه ای حسابرس
● نشانی حسابرس (حسابرسان)/ موسسه حسابرسی
● تاریخ گزارش حسابرسی

اسناد و مدارک این سیستم دست یابد. موضوع مورد توجه در این نوع حسابرسی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

- اطلاعات (گزارش زیست محیطی)؛
- سیستمها و فرایندها (سیستم مدیریت محیط زیست و یا سیستم اطلاعات محیط زیست) و؛
- نوع رفتار سیستم (در مقایسه با قوانین و مقررات).

به نظر می رسد گزارش حسابرسان نیز از روش مشخصی تبعیت نمی کند. به هرحال در جدول شماره ۱ مواردی را که باید دست کم در گزارش حسابرس مستقل در این نوع حسابرسی اشاره شود ذکر شده است.

حسابرسی گزارشهای محیط زیست هنوز در مراحل اولیه توسعه خود قرار دارد و برای آن

پردازد و یا نظر خود را در خصوص قوانین و مقررات و استانداردهای وضع شده از سوی نهادهای دارای صلاحیت قانونی در این حوزه اظهار دارد.

هم اکنون حسابرسی گزارشهای زیست محیطی اجباری نیست در نتیجه در برخی از وظایف حسابرسی رفتارهای متفاوتی دیده می شود؛ از جمله:

- دامنه حسابرسی؛
- هدفهای حسابرسی؛
- سطح اطمینان؛
- نوع معیار مقایسه^{۴۸} که باید استفاده شود.

اما به هر حال در این نوع از حسابرسی نیز، حسابرس باید به معیارهای منطقی و قابل حسابرسی و همچنین شواهد کافی در خصوص



جدول شماره ۲- مثالی از گزارش حسابرسان مستقل در خصوص گزارش عملکرد زیست محیطی

گزارش حسابرسان

هیئت مدیره شرکت الف از ما درخواست کرده است که به بیان یک اظهار نظر در خصوص موارد زیر برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۰x پیردازیم:

- چگونگی جذب و کنترل مواد زائد که بخشی از سیستم مدیریت محیط زیست بوده و در صفحات ۱۲ تا ۱۵ این گزارش سالانه زیست محیطی افشا و تشریح شده است.

- موافقت با نوع روشهای کنترل داخلی که بخشی از سیستم مدیریت محیط زیست می باشد.

- بی طرفانه بودن اطلاعات مربوط به جریان دفع مواد زائد مندرج در صفحات ۱۶ تا ۱۹ این گزارش.

به نظر این موسسه، براساس حسابرسی انجام شده، جذب و کنترل مواد زائد که بخشی از سیستم مدیریت محیط زیست می باشد طی سال مورد رسیدگی به طور منظم و با دقت لازم منطبق با الزامات ناشی از قوانین و مقررات قابل اعمال و همچنین رهنمودهای سازمان... در خصوص جذب و کنترل مواد زائد می باشد. همچنین از راه رسیدگیهای نمونه ای در خصوص تایید روشهای کنترل داخلی اقدام به آزمون این روشها کرده ایم. به نظر این موسسه براساس آزمونهای انجام شده، روشهای کنترل داخلی در خصوص جذب و کنترل مواد زائد که بخشی از سیستم مدیریت محیط زیست می باشد به طور مناسب رعایت شده است، به استثنای پاره ای جنبه های رسمی در مرحله راه اندازی. به نظر این موسسه اطلاعات افشا شده در صفحات ۱۶ تا ۱۹ این گزارش به طور متصفانه ارائه شده اند.

موسسه حسابرسان
امضاء

این گزارش واقعی است از این رو اسامی اشخاص حقوقی- شرکت مورد رسیدگی و موسسه حسابرسان- از آن حذف شده است.

نتیجه گیری و پیشنهاد

این مقاله فقط بخش کوچکی از این عرصه جدید در علم حسابداری را عرضه کرده است. حسابداری و حسابرسان محیط زیست در مراحل اولیه توسعه قرار دارند و واضح است که به تحقیقات و مطالعات زیادی نیاز است. به نظر می رسد این زمینه در کشورهای در حال توسعه بیشتر باید مورد توجه قرار گیرد زیرا این کشورها در فرایند توسعه به سه عامل پیشگفته در بند مقدمه بیشتر نیاز دارند و نداشتن برنامه ریزی های صحیح و وضع قوانین مناسب و شفاف ممکن است موجب هدر رفتن این منابع شود. از آسیب پذیرترین این

رهنمودهایی مشخص، از این لحاظ که چگونه این حسابرسی انجام شود و چگونه گزارش شود، وجود ندارد.

بنابراین از موارد با اهمیت این است که دامنه حسابرسی و هدفهای حسابرسی در گزارش حسابرس به خوبی توصیف شود. همچنین گزارش حسابرس فقط شامل هدفهای مشخص نباشد بلکه ارائه اظهار نظری مشخص برای هر یک از هدفهای حسابرسی نیز لازم است. نظریه ای در خصوص استانداردهای حسابرسی محیط زیست وجود دارد مبنی بر اینکه استانداردهای بین المللی حسابرسی^{۴۹} را می توان با برخی تغییرات، به عنوان مبنایی برای حسابرسی گزارشهای محیط زیست به کار برد. در پایان این بخش یک نمونه از گزارش حسابرس مستقل در خصوص گزارش عملکرد زیست محیطی در جدول شماره ۲ ارائه می شود.

زیست محیطی و ... از افقهای این زمینه هستند. البته مهمتر از همه شناسایی نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان است و اینکه آیا اساساً تهیه چنین اطلاعاتی در کشور برای عموم و نهادهای خصوصی و عمومی کاربرد لازم را دارد یا خیر؟. همچنین در مورد مقرون به صرفه بودن این اطلاعات. ممکن است برخی عنوان کنند که از اطلاعات و صورتهای مالی کنونی شرکتها و ... در کشور ما آن طور که باید استفاده نمی شود چه رسد به اطلاعات زیست محیطی. باید گفت که این طرز فکری متعلق به قرن شانزدهم ولی در آستانه قرن بیست و یکم است. نمی توانیم به این بهانهها فرصت به کارگیری ابزارهای نو در عرصه دانش را از دست بدهیم. دست کم این است که حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران می تواند از این فرصت استفاده و اقدام به بسط سازی در سطح جامعه و مدیران اجرایی کند و با طرح منطقی و مستدل نقش و کمک حسابداری در کاهش ضایعات زیست محیطی کشور به ایفای نقش بپردازد. از یاد نبریم که هیچگاه هیچ امری دیر یا زود نیست بلکه هر وقت به آن رسیدیم درست همان لحظه موقع انجام آن است.

پی نوشت

- 1- Environmental management system (EMS)
- 2- Environmental Accounting
- 3- Environmental Auditing
- 4- Environmental Performance Report (EPR)
- 5- Men
- 6- Money
- 7- Material
- 8- Human Resource Accounting
- 9- Social Accounting
- 10- Waste registration
- 11- Environmental bookkeeping
- 12- Environmental Accountant
- 13- Environmental Auditor
- 14- Environmental Certification
- 15- Tangible Instruments
- 16- Responsibility
- 17- Authority
- 18- Interrelations
- 19- Manage
- 20- Perform
- 21- Organisational procedures

عوامل منابع طبیعی هستند زیرا بیشتر آنها برگشت پذیر نیستند. به همین دلیل در سالهای اخیر توجه به مسائل زیست محیطی افزایش یافته است از جمله در کشور ما.

مهمترین عامل این توجه آسیب دیدن محیط زیست برخی از مناطق کشور و در خطر بودن آنهاست، که در رسانه های گروهی و مطبوعات به خوبی مشهود هستند و اشاره به آنها از حوصله این مقاله خارج است. همین بس که در برنامه سوم توسعه اقتصادی کشور توجه به اصلاح ساختار و برنامه های زیست محیطی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. مجموعه این عوامل چالشی جدید در مقابل حسابداران و حسابرسان ایران، بویژه سازمان حسابرسی قرار داده است. از مهمترین ویژگیهای حسابداری نقش حسابداری^{۵۰} آن است. از سوی دیگر سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران اقدام به انتشار سه مجموعه ارزشمند از دستور عمل ها و استانداردهای لازم الاجرای حسابداری و حسابرسی کرده است. جا دارد در ادامه این روند سازمان حسابرسی توجه خود را به مسائل زیست محیطی کشور از بُعد حسابداری و حسابرسی نیز معطوف نماید.

با ارائه انواع خبرنامه ها و مقاله ها در خصوص مسائل زیست محیطی کشور و نقش حسابداری و حسابرسی در حفظ محیط زیست می توان در یک فرایند منظم و منطقی اقدام به افزایش آگاهیهای حسابداران و حسابرسان و سایر گروههای درگیر در این موضوعات نمود و مقدمات تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین لازم الاجرا در خصوص مسائل زیست محیطی صنایع و کارخانه های آلودگی زا در کشور را فراهم کرد.

توجه به مناطقی که در معرض خطر بیشتر از سوی کارخانه ها و مراکز صنعتی هستند، شناسایی صنایع خطرزا برای محیط زیست کشور، ارائه روشهای سازمانی و سیستمهای اطلاعاتی مناسب جهت شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری مسائل



- NIVRA, October 1994.
- 4- Macdonald, N. and J.R.Glasz, "the Needs and Expectations of the users of financial Reports". DE Accountant, Journal of the NIVRA, December 1995.
 - 5- DRS, Nancy Kamp, Roelands RA, "Audits of environmental Reports. Are we witnessing the emergence of another expectation gap? "Focus I. Journal of the NIVRA, 1999.
 - ۶- خوش طینت نیک نیت، محسن، "حسابداری مسئولیتهای اجتماعی"، فصلنامه بررسیهای حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱، دی‌ماه ۱۳۷۴.
 - ۷- جعفری، محمدرضا، "تئوری حسابداری اجتماعی"، فصلنامه بررسیهای حسابداری، شماره ۸، پائیز ۱۳۷۲
 - ۸- حسن قربان، زهرا "موقعیت حسابداری منابع انسانی و مراحل توسعه آن"، حسابداری، شماره ۱۱۱، دی‌ماه ۱۳۷۴.
 - ۹- دوانی، غلامحسین، "حسابداری منابع انسانی چالش جدید سرمایه‌های انسانی"، حسابداری، شماره ۱۳۰، اردیبهشت ۱۳۷۸
 - ۱۰- شباهنگ، رضا، "حسابداری مدیریت"، نشریه ۶۴ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ چهارم آبان ۱۳۷۴.
 - ۱۱- آشوری، داریوش، "فرهنگ علوم انسانی"، نشر مرکز چاپ اول ۱۳۷۴.
 - ۱۲- زاهدی، شمس‌السادات، الوانی، سیدمهدی، فقیهی، ابوالحسن، "فرهنگ جامع مدیریت"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ اول تهران ۱۳۷۶.
 - 22- Targets
 - 23- Objectives
 - 24- Due diligence
 - 25- Pollution records
 - 26- Stakeholders approach
 - 27- Reference Framework
 - 28- External effects
 - 29- European unions ECO-Management and Audite scheme (EMAS) Regulation
 - 30- Learning by doing
 - 31- Discussion Paper
 - ۳۲- گزارشگری عملکرد زیست محیطی، مقاله بحث موضوعی منتشر شده از سوی انجمن حسابداران خبره کانادا Canadian Institute of chartered Accountants (CICA) و با همکاری انجمن استانداردهای کانادا Canadian standards Association (CSA) Financial Association انجمن مدیران مالی Executives Institute (FEI) کانادا و انجمن بین‌المللی توسعه پایدار International Institute for sustainable Development (IISD) جولای (۱۹۹۳)
 - 33- Relevant
 - 34- Understandable
 - 35- Verifiable
 - 36- Complete
 - 37- Comparable
 - 38- Horses for courses
 - ۳۹- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، متن پیشنهادی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران، نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی، اسفند ۱۳۷۶
 - 40- Supporting Documentation
 - 41- Accuracy
 - 42- True and fair picture
 - 43- Performance Measures
 - 44- Multidisciplinary
 - 45- Electronic Data Processing (EDP) Auditing
 - 46- Management Auditing
 - 47- Control Procedures
 - 48- Comparison criteria
 - 49- International Standards on Auditing (ISA)
 - 50- Accountability

تسلیت



آقای احمد بالازاده از اعضای انجمن دار فانی را وداع گفته‌اند. این مصیبت را به خانواده ایشان تسلیت عرض نموده و برایشان صبر و بردباری آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

منابع

- 1- Fred Drieënhuizen. RA."ECO- Management and ECO- Audit in the Netherlands". DE Accountant, Journal of Netherlands Institute Van Register Accountants (NIVRA). October 1994
- 2- DR.J.L.P.PIET. MBA RA,"Accountability and environmental management", DE Accountant. Journal of the NIVRA, November 1996.
- 3- Wilschut. K.P.G, "Towards a general theory of Auditing", DE Accountant, Journal of the