



فرایند حسابرسی محیط زیست

دکتر محمود همت فر

محمد اسلانی

فاطمه لطفعلیان

خوانندگان نشریه حسابرس در فصلنامه شماره ۴۴ در مقاله «حسابرسی محیط زیست: چالشی نو در حرفه حسابرسی» با مفاهیم حسابرسی محیط زیست آشنا شدند. مقاله حاضر، در ادامه مقاله یادشده، به شرح بیشتر موضوع پرداخته است.

مقدمه

حسابرسی محیط زیست فرایندی روشمند است که باید به دقت برنامه ریزی، ساختاردهی و سازماندهی شود. از آنجا که حسابرسی محیط زیست بخشی از یک فرایند درازمدت ارزیابی و بررسی است، باید فرایندی تکرارپذیر باشد به نحوی که در صورت لزوم به آسانی و به وسیله گروههای مختلف بتوان حسابرسی را تکرار و نتایج آن را مقایسه پذیر کرد تا بشود تغییرات را به طریقی سنجش پذیر و کیفی منعکس کرد (DEAT, 2004).

ارزش واقعی حسابرسی محیط زیست در این است که در فواصل زمانی مشخص انجام گیرد و نتایج آن بتواند بهبود یا تغییر در طی زمان را به وضوح ردیابی کند. پایه و اساس هر حسابرسی محیط زیست نیز این است که یافته های آن به وسیله مستندات و اطلاعات درخور تأیید، پشتیبانی شود. طی فرایند حسابرسی محیط زیست از وقایع، فعالیتها و اقدامات گذشته نمونه گیری و جهت اطمینان یافتن از مطابقت با شرایط و الزامات سیستمها و انجام کار به طریقی صحیح، نمونه ها بررسی می شود (DEAT, 2004). هر چند که حسابرسی محیط زیست با استفاده از خط مشی ها، روشها، سیستمهای مستند شده و هدفهای تدوین یافته به عنوان یک بررسی انجام می شود، اما همیشه نشانه ای از نظری بودن در حسابرسی محیط زیست وجود دارد. این انعطاف پذیری منعکس کننده این واقعیت است که حسابرسان مختلف که تجربه و مهارتهای حرفه ای گوناگون دارند، ممکن است تفسیرهای متفاوتی از شرایط و موقعیت یک مکان ارائه دهند. با داشتن گروههای حسابرسی که مهارتهای خاص دارند و سالانه حسابرسی را تکرار می کنند، می توان مغایرت ایجاد شده به دلیل تجربه و مهارت اشخاص را از بین برد (DEAT, 2004).

شخص اجراکننده حسابرسی محیطزیست

حسابرسی محیطزیست یک فعالیت اختیاری است که می‌تواند به وسیله مدیریت یک سازمان یا فعالیت یا به‌وسیله شخص ثالثی انجام شود. حسابرسی محیطزیست نیز مانند حسابرسی مالی به صورت گروهی انجام می‌شود. گروه حسابرسی محیطزیست از حسابرس ارشد، حسابرسان و کارشناس فنی تشکیل شده است (ISO14011, 1996). از دیدگاه اجراکننده حسابرسی، حسابرسی محیطزیست را می‌توان از راه‌های زیر انجام داد:

خودحسابرسی^۱: در این نوع حسابرسی، گروه حسابرسی از کارکنان واحدی که باید حسابرسی شود، انتخاب می‌گردد. **حسابرسی داخلی**: در این نوع حسابرسی، گروه حسابرسی از کارکنان خود سازمان انتخاب می‌شود، اما نه از واحدی که باید حسابرسی شود. هر چند در برخی شرایط وجود نماینده از واحد مورد رسیدگی در گروه حسابرسی دارای منافع است، اما این شخص نباید رهبر گروه باشد.

حسابرسی خارجی (برون‌سازمانی): در این نوع حسابرسی، گروه حسابرسی از خارج سازمان انتخاب می‌شود. البته ممکن است این گروه توسط کارکنان سازمان به‌عنوان مشاور یا راهنما همراهی شود. این نوع حسابرسی در مواردی مناسب است که تایید شخص ثالث مورد نیاز باشد یا منابع سازمان امکان حسابرسی داخلی را فراهم نکند. طبیعتاً رسیدگی مستقل اطمینان سطح بالاتری در ارتباط با اتکاپذیری و کامل بودن گزارش محیطزیستی برون‌سازمانی فراهم می‌کند و کیفیت، سودمندی و اعتبار اطلاعات مورد استفاده در داخل شرکت،

فرایندها و سیستم‌های مدیریت را افزایش می‌دهد (EIGA, 2005).

زمانبندی انجام حسابرسی محیطزیست

نیاز به انجام حسابرسی محیطزیست و زمانبندی و تکرار چنین حسابرسی‌هایی باید با توجه به عواملی مانند میزان خطرات، سابقه وقایع و رویدادهای قبلی، عملکرد گذشته در مقابل استانداردها (نتایج حسابرسی‌های قبلی)، هزینه‌های مرتبط با محیطزیست مثل انرژی، بیمه و انهدام ضایعات و همچنین الزامات قانونی، دسترسی به منابع، بررسی قبل از خرید یا تحصیل یک مکان یا دارایی، تغییر در فرایندها، سازمان یا فعالیتها و الزام به تایید شخص ثالث مشخص می‌شود (European Commission, 2000; EIGA, 2005).

طرح حسابرسی محیطزیست

طرح‌های مختلفی برای حسابرسی محیطزیست وجود دارد و از طرفی شرایط مختلف نیازمند رویکردها و چارچوب‌های مختلفی است. جدول ۱ نمونه‌ای از یک طرح حسابرسی محیطزیست را ارائه می‌کند (DEAT, 2004; ISO14011, 1996).

مراحل حسابرسی محیطزیست

عملیات و مراحل حسابرسی محیطزیست ممکن است در دامنه‌ای از پیچیدگی از یک بازرسی ساده عملیات در مقایسه با الزامات محیطزیستی که به وسیله یک گروه حسابرسی محلی در چند ساعت انجام می‌شود گرفته تا برابردی جامع از عملکرد کل سیستم مدیریت محیطزیست قرار گیرد.

پیاده‌سازی حسابرسی محیطزیست، به نوع حسابرسی مورد نظر، نوع سازمان یا فعالیت و رویه‌های حسابرسی بستگی دارد. مراحل حسابرسی محیطزیست را می‌توان به سه مرحله قبل از حسابرسی، طی حسابرسی و بعد از حسابرسی تقسیم کرد که هر یک از این مراحل به شرح زیر است:

مرحله قبل از حسابرسی: فعالیت‌های قبل از حسابرسی، بخش اصلی روش‌های حسابرسی محیطزیست را تشکیل می‌دهد. برنامه‌ریزی دقیق در این مرحله می‌تواند به اطمینان یافتن از موفقیت‌آمیز بودن حسابرسی اولیه و هر کدام از حسابرسی‌های بعدی کمک کند. اطلاعات مورد نیاز در این مرحله را اطلاعات تفصیلی در ارتباط با فعالیت‌های انجام شده، وضعیت قانونی تسهیلات مورد استفاده شامل مجوزها، کنترل اطلاعات، ساختار مدیریت و محدوده سازمان یا فعالیت‌ها که باید حسابرسی شود، تشکیل می‌دهد. این مرحله همچنین انتخاب گروه حسابرسی و تامین مالی برای جدول ۱- طرح کلی حسابرسی محیطزیست

تعیین حدود حسابرسی

جلسه قبل از آغاز حسابرسی با صاحبکار
جلسه دوم قبل از آغاز حسابرسی جهت روشن کردن برخی نکات (اختیاری)
جلسه گروه حسابرسی (اختیاری)

حسابرسی

- جلسه اولیه
- بازدید محل
- پرس‌وجو، بررسی مستندات و تلفیق یافته‌ها
- جلسه نهایی

پیشنویس گزارش حسابرسی

گزارش نهایی حسابرسی
طرح‌های اجرایی یافته‌های حسابرسی
حسابرسی بعدی

برنامه حسابرسی را نیز در بر می‌گیرد.

مرحله طی حسابرسی: اولین گام در حسابرسی، تشکیل یک جلسه بین گروه حسابرسی و مدیریت سازمان یا فعالیت به منظور بررسی هدفهای حسابرسی، روشها و جدول زمانی است.

گام دوم در این مرحله، بازرسی محل است که در جریان آن گروه حسابرسی باید دیدی کلی از سازمان و فعالیت‌های آن به دست آورد و بر اساس آن بر فرایندها و حوزه‌هایی که نیازمند توجه بیشتر هستند متمرکز شود.

گام سوم نیز جمع‌آوری اطلاعاتی است که در جریان حسابرسی محیطزیست از طریق ابزاری مثل مطالعه مستندات، خطمشی‌ها، روشها، دستورالعمل‌های کاری و آئین‌نامه‌های تهیه‌شده توسط صاحبکار، پرس‌وجو، یادداشتها و مشاهده‌های حسابرسی، نمونه‌گیری و کنترل، عکسها، طرحها، نقشه‌ها، نمودارها، کاربرگها و دیگر موارد به دست می‌آید. این اطلاعات باید به خوبی مستندسازی شود تا به سادگی در خور بازبایی و استناد باشد. هدف اولیه از جمع‌آوری اطلاعات، پشتیبانی از یافته‌های حسابرسی و فراهم کردن مبنایی برای رسیدگی است.

گام چهارم در این مرحله، رسیدگی است. یک اصل اساسی در حسابرسی محیطزیست این است که اطلاعات ارائه‌شده باید به وسیله گروه حسابرسی بررسی و تأیید شود. مستندات باید به وسیله گروه حسابرسی یا با نظارت مستقیم آن برای پشتیبانی از تمامی اظهارات، تهیه شده باشد. در رسیدگی به یافته‌های حسابرسی، گروه حسابرسی باید اطمینان دهد که مستندات تهیه شده صحیح و معتبر است.

گام پنجم در این مرحله، ارزیابی یافته‌هاست.

در این مرحله یافته‌های حسابرسی باید در مقابل هدفهای تعیین شده برای حسابرسی ارزیابی و اطمینان ایجاد شود که تمامی موضوعها و مسائل پوشش داده شده است.

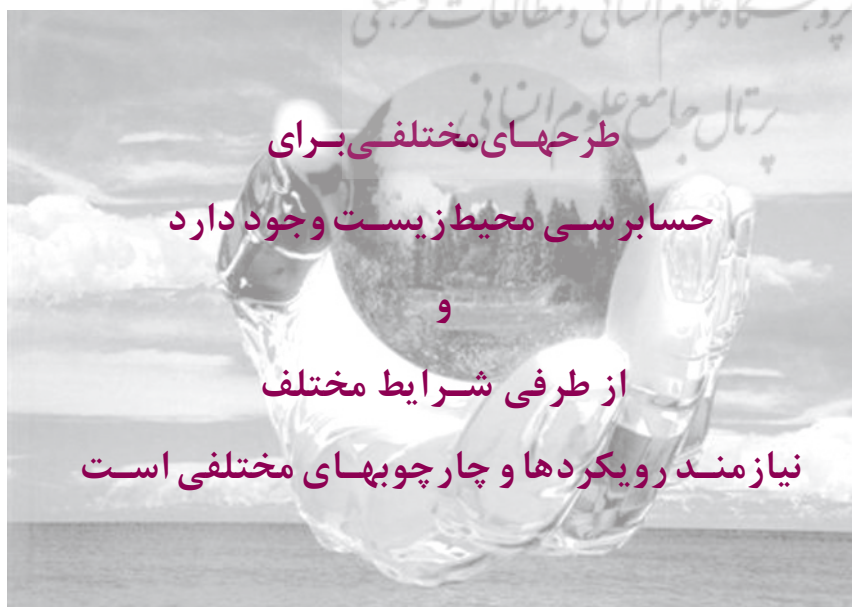
گام ششم و آخرین گام در این مرحله، تشکیل جلسه‌ای در محل حسابرسی می‌باشد. گروه حسابرسی باید یافته‌های اولیه خود را در این جلسه ارائه کند و در مورد موضوعهایی که در خور بر طرف کردن است، بحث شود و یک دید کلی از یافته‌ها فراهم سازد و زمان تکمیل گزارش نهایی را مشخص کند.

مرحله بعد از حسابرسی: گروه حسابرسی گزارش جامعی از نتایج حسابرسی تهیه می‌کند که شامل ارائه یک طرح اجرایی^۲ برای دستیابی به موضوعهای مشخص شده است. این گزارش باید شامل بیان یافته‌های واقعی به ویژه مطابقت با استانداردها، خطمشی‌ها و الزامات قانونی مربوط باشد. به علاوه گزارش باید شامل پیشنهادهایی برای اقدامات اصلاحی یا بهبودبخش باشد (European Co-mission, 2000; EIGA, 2005).

ابزار و تکنیکهای مورد استفاده در

حسابرسی محیطزیست

بررسیهای انجام‌شده در حسابرسی محیطزیست شامل پرس‌وجو، مطالعه مستندات، خطمشی‌ها، روشها، دستورالعمل‌های کاری، آئین‌نامه‌ها و دیگر موضوعهایی است که بخشی از سیستمهای مدیریت را تشکیل می‌دهد و همچنین مشاهده مراحل، فرایندها و وقایع است. علاوه بر آن شواهد و مدارکی که پشتیبان بررسیهاست نیز جمع‌آوری می‌شود. زمانی که سوالها به صورت شفاهی پاسخ داده می‌شود، پاسخها باید با مدارکی به شکل عطف به دستورالعمل‌های کاری، روشها، آئین‌نامه‌ها، نمونه‌گیری‌ها و نتایج نظارتها، پشتیبانی شوند. این مدارک فرمهایی هستند که به عنوان یک زنجیره عطف حسابرسی محسوب می‌شوند و شامل کپی‌ها، اسناد، عکسبرداریها، عطف به بخشهایی از روشها و آئین‌نامه‌ها و یادداشتها در مذاکرات و گفتگوها است و باید دنبال کردن یک عطف حسابرسی در آینده و همچنین ردیابی چگونگی وارد شدن پیشنهادهای یافته‌های





حسابرسی در آنها را ممکن سازد. ابزار مورد استفاده در حسابرسی محیط زیست می تواند شامل فهرست بررسی، پرسشنامه، پرس و جو، مشاهده و عکسبرداری باشد (DEAT, 2004).

گزارش حسابرسی محیط زیست

شکل و محتوای گزارش حسابرسی محیط زیست بر اساس حدود حسابرسی، خواسته های صاحبکار و مفاد حسابرسی خیلی متفاوت است. گزارش حسابرسی محیط زیست تا آنجا که ممکن است باید ساده و درک پذیر باشد. ابتدایی ترین گزارش حسابرسی از دو ستون تحت عنوان «یافته ها» و «پیشنهادها» تشکیل می شود که هر یافته به یک سوال خاص ربط داده شده و یا عنوان آن از یک توافق حسابرسی گرفته شده است. رهنموده ++++++ برای شکل و محتوای گزارش حسابرسی رسمی می تواند در استاندارد بین المللی شماره ۱۹۰۱۱

نتیجه گیری

تحت عنوان «رهنمودهایی برای حسابرسی سیستم های مدیریت محیط زیست و یا کیفیت» یافت شود. چارچوب گزارش حسابرسی محیط زیست در جدول ۲ نشان داده شده است (DEAT, 2004).

حسابرسی های محیط زیست می تواند در شهرهای بزرگ و صنعتی ایران به عنوان ابزاری جهت کاهش و کنترل آلودگی های زیست محیطی به وسیله نهادهایی مانند سازمان حفاظت محیط زیست با مشارکت و همکاری نهادهای خصوصی به کار گرفته شود. البته لازمه این امر تدوین قوانین و مقرراتی مبنی بر لزوم استقرار سیستم های مدیریت محیط زیست در واحدهای صنعتی و ضرورت حسابرسی آنها و همچنین تدوین استانداردها و دستورالعملهایی جهت حسابرسی روشمند سیستم های مدیریت محیط زیست است.

امید است با همکاری نهادهایی همچون سازمان حفاظت محیط زیست، سازمان حسابرسی و مراکز آموزش عالی، مجموعه ای از رهنمودهای

جدول ۲- چارچوب گزارش حسابرسی محیط زیست

خلاصه اجرایی
• یافته ها و رویدادهای اصلی
• رویدادهای موجود در بازدید و عکسبرداری
• لیست کامل تمامی پیشنهادها
حدود حسابرسی
• محدوده های حسابرسی شده، موقعیت مکانی، تمرکز حسابرسی
تاریخ حسابرسی
گزارش تفصیلی
• بخشها بر اساس عنوانهای موافقتنامه حسابرسی
نتیجه گیری و پیشنهادات
ضمیمه ها
• کپی از موافقتنامه
• عکسها
• مستندات پشتیبان

پانوشتها:

- 1- Self Audit
- 2- Action Plan

منابع:

- Department of Environmental Affairs and Tourism (DEAT), **Environmental Auditing**, Integrated Environmental Management, Information Series 14, Pretoria, 2004
- European Industrial Gases Association Aisbl (EIGA), **Environmental Auditing Guide**, 2005
- European Commission, Consultation Draft, **Towards Sustainable Economic and Development Co, operation Best Practice Key Tools**, Environmental Audit, July 2000
- International Organization for Standardization (ISO), **Guidelines for Environmental Auditing, Audit Procedures**, Auditing of Environmental Management Systems, No. 14011, November, 1996
- ISO 19011, **Guidelines for Quality and/or Environmental Management Systems Auditing**, 2002