

تاریخ دریافت: ۸۹/۱۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۰/۲/۲۴

بررسی موانع اجرای حسابرسی محیط زیست توسط دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه مدیران و حساب‌رسان

دکتر جواد رضازاده / استادیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) - قزوین
دکتر محمد مهدی مظفری / استادیار گروه مدیریت دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) - قزوین
علی غفاری / کارشناس ارشد رشته مدیریت دولتی - گرایش مالی دانشگاه آزاد اسلامی - واحد قزوین

چکیده

هدف اصلی تحقیق حاضر شناسایی موانع اجرای حسابرسی محیط زیست توسط دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های دولتی از دیدگاه مدیران و حساب‌رسان این دیوان است. برای این کار با رجوع به منابع علمی مربوط، پرسشنامه‌ای طراحی شد و با استفاده از این پرسشنامه، داده‌های مربوط به موانع اجرای حسابرسی محیط زیست از نظر حساب‌رسان و مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور جمع‌آوری گردید. تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها (بر اساس آزمون دوجمله‌ای و فریدمن) نشان می‌دهد که (۱) فقدان چارچوب مناسب برای گزارشگری مالی و غیر مالی دستگاه‌های دولتی، (۲) عدم شناخت کافی مدیران دستگاه‌های دولتی از نقش و اهمیت حسابرسی محیط زیست، (۳) نداشتن دانش و تجربه کافی حساب‌رسان دیوان درباره حسابرسی محیط زیست، (۴) نبود معیارهای مناسب برای حسابرسی محیط زیست، (۵) عدم کفایت اختیار قانونی دیوان محاسبات برای اجرای حسابرسی محیط زیست و (۶) برخوردار نبودن حسابرسی محیط زیست از جایگاه سازمانی مناسب در دیوان محاسبات کشور از موانع اصلی اجرای حسابرسی محیط زیست و گسترش آن است. واژگان کلیدی: حسابرسی محیط زیست، موانع و چالش‌ها، گزارشگری، معیارها، مقررات زیست محیطی، توسعه پایدار.

۱. مقدمه

حسابرسی محیط زیست به تازگی وارد قلمرو حسابرسی شده است و قدمت و سابقه آن به سختی به ۳۰ سال می‌رسد. شاید بتوان مبدأ توجه به این نوع حسابرسی را به موضوع اولین کنفرانس سازمان ملل متحد درباره «انسان و محیط زیست» نسبت داد که در سال ۱۹۷۲ در استکهلم برگزار شد و منجر به تدوین برنامه محیط زیست ملل متحد گردید و توجه دولت‌ها را به مسایل مربوط به محیط زیست به ویژه افزایش گازهای گلخانه‌ای، صدمه دیدن لایه ازن، تخریب جنگل‌های استوایی و گرم شدن کره زمین جلب کرد. این روند موجب بازنگری در نقش و مسئولیت دولت‌ها در سطوح مختلف بین‌المللی، ملی و محلی و صنعت گردید و انگیزه دولت‌ها و سازمان‌های مختلف را جهت تلاش برای دخالت دادن مسایل و نگرانی‌های محیط زیست در برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌ها و فعالیت‌ها افزایش داد (این‌توسای، ۲۰۰۴b).

متعهد شدن دولت‌ها و شرکت‌ها به پاسخگویی بیشتر، آن‌ها را ملزم به گزارش پیامد فعالیت‌های مرتبط با محیط زیست نمود. برای مثال بسیاری از شرکت‌های چند ملیتی آمریکایی و شرکت‌های وابسته آن‌ها در اروپا با انتشار گزارش‌های دوره‌ای درباره محیط زیست به پاسخگویی بیشتر به علایق جامعه، سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع پرداختند (شریواستاوا، ۲۰۰۳). انتشار این گزارش‌ها توجه عمومی را به حسابرسی مستقل این گزارش‌ها سوق داد، زیرا اعتبار این گزارش‌ها بدون رسیدگی توسط اشخاص ثالث مستقل، مورد تردید بود. بدین ترتیب نقش حسابرسان در این حوزه نیز مشهودتر شد. این امر دیوان محاسبات کشورهای مختلف را برآن داشت تا حسابرسی محیط زیست را در بخش عمومی مورد توجه قرار دهند. سازمان بین‌المللی انجمن عالی حسابرسی کشورهای عضو در سال ۱۹۹۲ برای گسترش حسابرسی محیط زیست، کارگروه حسابرسی محیط‌زیست را تشکیل داد (این‌توسای، ۲۰۰۷).

حسب اعلام کارگروه حسابرسی محیط زیست سازمان این‌توسای (۲۰۰۷)، هم اکنون این نوع حسابرسی از فعالیتهای اصلی دیوان محاسبات اغلب کشورها است، بطوری که تا سال ۲۰۰۷ بیش از ۲۰۰۰ مورد حسابرسی محیط زیست در دنیا در موضوعات گوناگون مثل مدیریت منابع آبی رودخانه‌ها، توسعه پایدار، محیط زیست ایمن و سالم، تغییرات آب و هوا، مدیریت پسماندها، معاهدات بین‌المللی محیط زیست، مقررات دفع آفات سمی و غیره صورت گرفته است. نتایج این حسابرسی‌ها نشان داده است که حسابرسی محیط زیست می‌تواند در بهبود وضعیت محیط زیست بشر، بهبود

فرآیند تولید و به حداقل رساندن تولید زباله و ضایعات و کاهش بالقوه آلودگی، نقش سازنده‌ای ایفا نماید.

در کشور ما نیز در راستای توسعه پایدار در قوانین برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور به ویژه تبصره ۱۳ برنامه اول (۱۳۶۸)، تبصره‌های ۸۱، ۸۲ و ۸۳ برنامه دوم (۱۳۷۳)، فصل دوازدهم برنامه سوم (۱۳۷۹) و فصل پنجم برنامه چهارم (۱۳۸۳) و مواد ۱۸۷ تا ۱۹۳ برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، اصلاح ساختارها و برنامه‌های محیط زیست، بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به این که مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت تاثیر اساسی دارد، مدیران بخش دولتی هم باید در برابر مردم و نمایندگان آنان به ویژه در مورد آثار فعالیت دستگاه‌های دولتی بر محیط زیست، پاسخگو باشند و ابزار پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند.

اما برخلاف آنچه درباره نقش حسابرسی محیط زیست در بهبود شرایط زندگی مردم اشاره شد، هنوز در کشور ما اجرای حسابرسی محیط زیست معمول نیست. این امر حاکی از وجود یک سری موانع اجرایی است. هدف اصلی تحقیق حاضر هم، شناسایی موانع اجرای حسابرسی محیط زیست توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های دولتی و اولویت‌بندی موانع شناسایی شده بر مبنای اهمیت متصور برای هر یک از آنها است. هدف دیگر این پژوهش ارائه پیشنهادهایی برای رفع موانع شناسایی شده و گسترش حسابرسی محیط زیست در ایران است.

ساختار بخش‌های باقیمانده مقاله بدین شرح است: بخش دوم به اختصار به بررسی پیشینه موضوع در خارج و داخل کشور می‌پردازد. بخش سوم فرضیه‌ها و بخش چهارم روش تحقیق، جامعه و نمونه آماری را معرفی میکند. بخش پنجم به ارائه نتایج آزمون فرضیه‌ها، بخش ششم به بحث و نتیجه‌گیری و بخش هفتم به بیان پیشنهادها می‌پردازد.

۲. پیشینه تحقیق

درباره حسابرسی محیط زیست، ابهام زیادی هست. برای مثال در پاسخ به این سؤال که حسابرسان محیط زیست از چه روش‌هایی باید برای حسابرسی استفاده کنند، نمایندگان دیوان محاسبات کشورهای شرکت کننده در اجلاس پانزدهم قاهره در سال ۱۹۹۵ میلادی، تأکید کردند که حسابرسی محیط زیست در کل با روش‌های معمول حسابرسی مورد عمل در این سازمان‌ها،

متفاوت نیست و آن را می‌توان در قالب حسابرسی رعایت، مالی و عملکرد اجرا کرد (ایننوسای ۲۰۰۷: ۱ و ۱۳).

ولفورد (۲۰۰۲) برای حسابرسی محیط زیست، پنج سطح پیشنهاد کرد که از سطح ایستای اول با نام حسابرسی رعایت، شروع و به سطح پویای پنجم با نام حسابرسی پایداری، ختم می‌گردد. تا اوایل دهه ۹۰ میلادی، حسابرسی‌های محیط زیست اجرا شده کم و بیش به صورت حسابرسی رعایت بوده است. با شکل‌گیری سیستم‌های مدیریت محیط زیست و انتشار استانداردهای بین‌المللی از قبیل ایزو ۱۴۰۰۱ در دهه ۹۰ میلادی، حسابرسی‌های محیط زیست به سطح ایستای دوم با نام حسابرسی سیستم‌ها ارتقا یافت. در سطح ایستای سوم، حسابرسی محیط زیست سنتی قرار دارد که به بررسی آثار سازمان‌ها یا فعالیت‌ها بر محیط زیست از جمله آب، خاک و هوا می‌پردازد و به ویژه بر مسأله آلودگی‌ها، برنامه‌ریزی اقتضایی، بهداشت و ایمنی توجه می‌شود. منظور از رویکرد ایستا در سه سطح مطرح شده، ارزیابی آثار مستقیم فعالیت‌ها و سازمان‌ها بر محیط زیست در مکان و زمان مشخص است. در سطح چهارم، حسابرسی از شیوه‌های سنتی حسابرسی محیط زیست فراتر رفته و بر ضرورت تغییر برخی روش‌ها تأکید دارد و حسابرسی بوم‌شناسی (اکولوژی)، مورد توجه قرار می‌گیرد. حسابرسی بوم‌شناسی بر اندازه‌گیری آثار غیرمستقیم سازمان‌ها و فعالیت‌ها بر محیط زیست و شناسایی زندگی سازگار با طبیعت تمرکز دارد. ولفورد در سطح پنجم تأکید می‌کند برای نیل به توسعه پایدار ما باید دامنه حسابرسی محیط زیست را گسترش دهیم. هدف نهایی این سطح از حسابرسی محیط زیست، نیل به دنیایی عاری از هرگونه آلودگی است. به ویژه در این سطح، کمینه‌سازی ضایعات، بازیافت و استفاده مجدد از منابع غیر قابل برگشت یا تمام شدنی مورد تأکید است. در این سطح حتی تغییر پارادایم در فرهنگ سازمانی شرکت‌های تولیدی - تجاری و اتخاذ تدابیر لازم برای حفظ محیط زیست توسط شرکت‌ها در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته و در حال حاضر و آینده مورد توجه و تأکید قرار می‌گیرد.

جامشو (۲۰۰۵) طی تحقیقی به بررسی وضعیت عملکرد دیوان محاسبات دو گروه از کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته در زمینه حسابرسی محیط زیست و توسعه پایدار پرداخت. او در بررسی خود مواردی از قبیل روشمند بودن حسابرسی، عینی بودن حسابرسی، مستند بودن حسابرسی، استقلال حسابرسان، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت گزارش حسابرسی و آموزش مؤثر حسابرسان را به عنوان معیار و ملاک انتخاب کرد. کشورهای مورد مطالعه او شامل دو کشور در حال

توسعه «سریلانکا» و «اندونزی» و دو کشور توسعه یافته «هلند» و «کانادا» بود که حسابرسی محیط زیست در آنها اجرا می‌شود. جامشو میزان پایبندی کشورهای یاد شده به معیارهای حسابرسی فوق را مورد سنجش قرار داد و نتیجه گرفت دیوان محاسبات کشورهای توسعه یافته بیشتر از کشورهای در حال توسعه در حسابرسی‌های خود معیارهای یاد شده را مورد توجه قرار می‌دهند. با توجه به سطوح پنجگانه حسابرسی محیط زیست ولفورد (۲۰۰۲)، جامشو کیفیت حسابرسی‌های محیط زیست اجرا شده در کشورهای سریلانکا و اندونزی را در سطح دوم (حسابرسی سیستم‌ها) و سوم (حسابرسی سنتی محیط زیست) و کشورهای هلند و کانادا را در سطح پنجم یعنی حسابرسی پویای توسعه پایدار دسته‌بندی کرد.

با توجه به سابقه کوتاه حسابرسی محیط زیست، این موضوع در داخل کشور چندان مورد توجه محققان قرار نگرفته است. اگر از مقالات مروری که خلاصه‌ای از مباحث مطرح شده در خارج از کشور را انعکاس می‌دهند، صرف نظر شود، تنها تحقیق تجربی قابل اشاره آن هم درباره حسابداری محیط زیست، تحقیق خوش‌طینت و همکارش (۱۳۸۱) با عنوان «عوامل بازدارنده توسعه حسابداری محیط زیست در ایران» و در واقع در شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. آنها با تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه دریافتند که توسعه حسابداری محیط زیست در شرکت‌های ایرانی مستلزم تصویب قوانین و مقررات مناسب، توجه جدی مجامع حرفه‌ای حسابداری به موضوع حسابداری محیط زیست و توجه مدیران دستگاهها به سیستم‌های کنترلی حفاظت از محیط زیست و اختصاص بودجه لازم در این زمینه است.

۳. مبانی نظری و فرضیات تحقیق

درباره حسابرسی محیط زیست و موانع اجرای آن سابقه زیادی در دست نیست و به حد ضرورت جهت شناسایی این موانع تحقیق نشده است. اما کارگروه حسابرسی محیط زیست اینتوسای طی سال‌های ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۹ در خصوص حسابرسی محیط زیست ۶ مطالعه و نظر سنجی از دیوان محاسبات کشورهای مختلف به عمل آورده است. در این بررسی‌ها، چالش‌ها و موانع فرا روی دیوان محاسبات کشورها برای اجرای حسابرسی محیط‌زیست نیز مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. از جمله چالش‌های احصا شده در این تحقیقات می‌توان به موارد زیر اشاره کرد که اساس فرضیات تحقیق حاضر را تشکیل می‌دهد.

۱. حسابرسان دیوان محاسبات در اجرای حسابرسی محیط زیست، دانش و تجربه کافی ندارند: اولین استاندارد عمومی حسابرسی دولتی آمریکا (۱۳۷۸) مقرر می‌دارد اشخاصی که برای اجرای حسابرسی انتخاب می‌شوند باید از صلاحیت حرفه‌ای کافی در اجرای وظایفی که به آن‌ها واگذار می‌شود، برخوردار باشند. واقعیت این است که ترکیب تخصص گروه‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور این گونه نیست. حسابرسان دیوان محاسبات کشور بیشتر در زمینه مالی و حسابداری، اقتصاد و مدیریت تحصیل کرده‌اند و احتمالاً عده بسیار کمی از حسابرسان در رشته‌های مدیریت محیط زیست، اقتصاد محیط زیست، تحلیل سیاست‌های دولت و یا مهندسی محیط‌زیست تحصیل کرده‌اند که این مسئله منجر به نداشتن دانش فنی لازم در حوزه حسابرسی محیط زیست می‌گردد.

۲. اطلاعات کافی درباره وضعیت محیط زیست در دسترس نیست: وجود سیستم اطلاعاتی که بتواند ادعاهای زیربنایی مربوط به محیط زیست را ثبت و گزارش کند، شرط لازم برای قابلیت حسابرسی آن است. حسابرسان محیط زیست اغلب با چالش عدم دسترسی به اطلاعات کافی به عنوان پشتوانه کار خود مواجه هستند. گاهی حسابرسان، در مأموریت‌های حسابرسی محیط زیست، کارشناسان برون سازمانی را به خدمت می‌گیرند و یا داده‌های اولیه همانند نمونه‌های آب و خاک را خودشان جمع‌آوری می‌کنند. در حقیقت، ارائه یافته‌ها و توصیه‌های مرتبط با فقدان اطلاعات تفصیلی قابل اتکاء، در گزارش‌های حسابرسی محیط زیست، چندان غیر معمول نیست.

۳. نقص سیستم گزارشگری مالی و غیر مالی دستگاه‌های دولتی: وجود اطلاعات شفاف و قابل مقایسه، رکن اصلی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه اقتصادی و از الزامات بی‌بدیل توسعه پایدار و رشد اقتصادی است. اطلاعات زمانی از شفافیت و قابلیت مقایسه برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای خاصی تهیه شده باشد. استانداردهای حسابداری مالی ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمد و هزینه‌ها را در سطح خرد اقتصادی و واحدهای انتفاعی مشخص می‌کند که شرکت‌های دولتی نیز بر اساس آن سامانه‌های حسابداری و گزارشگری خویش را طراحی و مورد استفاده قرار می‌دهند؛ در حالی که در زمینه حسابداری دولتی تاکنون هیچ‌گونه استاندارد از سوی مراجع ذی‌ربط تدوین نشده است و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی به تازگی در مرداد ماه ۱۳۸۸ با مشارکت دیوان محاسبات، معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری، معاونت هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی

تشکیل شده است، اما رویه‌های جاری حسابداری و گزارشگری مورد استفاده در بخش عمومی در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور و بر اساس دستورالعمل‌هایی تعیین می‌گردد که با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کشور تدوین شده است و از پشتوانه نظری و علمی اصول حسابداری دولتی برخوردار نیستند.

۴. نقص سیاست‌ها، اهداف و برنامه‌های دستگاه‌های دولتی درباره محیط زیست:

حسابرسی محیط زیست، مثل همه حسابرسی‌های دیگر در اصل وضعیت فعلی را در مقابل وضعیت مطلوب مورد رسیدگی و ارزیابی قرار می‌دهد. برای حساب‌رسان محیط زیست، وضعیت مطلوب از قوانین و مقررات، سیاست‌ها، اهداف و برنامه‌های دستگاه‌های دولتی، موافقتنامه‌های چند جانبه و استانداردهای ملی و بین‌المللی استنتاج می‌گردد (این‌توسای، ۲۰۰۷: ۱۳). اما قوانین و مقررات کشور و توافقنامه‌های بین‌المللی درباره محیط‌زیست همیشه به راحتی قابل بررسی نیستند. گاهی درج عبارات‌های مبهم مثل «مجاز بودن»، «به نحو مناسب انجام دادن»، «حتی‌الامکان» و «می‌تواند» در قوانین و مقررات ملی و معاهدات بین‌المللی، انتظارات روشنی برای حساب‌رسان ارایه نمی‌کند. این امر برای حساب‌رسان دیوان محاسبات در حسابرسی نتایج و میزان پیروی از قوانین و مقررات، چالش‌برانگیز است.

۵. نبود معیارهای مناسب برای ارزیابی اطلاعات مربوط به محیط زیست: پیش نیاز

انجام هر حسابرسی وجود معیارهای مناسب برای ارزیابی شواهد و اظهارنظر است. در استانداردها و رهنمودهای کاربردی منتشره از سوی این‌توسای (۱۳۸۷)، قابل اعتماد بودن، بی‌طرفانه بودن، مفید بودن، قابل فهم بودن، قابل مقایسه بودن و کامل بودن اطلاعات مربوط به محیط زیست از جمله ویژگی معیارهای مناسب شمرده شده است. در کشور ما نیز در خصوص تعیین استانداردهای محیط زیست اقداماتی صورت گرفته است که از جمله می‌توان به استانداردهای حد مجاز خروجی (گازها، ذرات و درصد تیرگی آنها) از کارخانجات و کارگاه‌های صنعتی و همچنین استاندارد گازهای خروجی از آگزوز خودروهای سواری و وانت که در سال ۱۳۷۸ به تصویب هیئت وزیران رسیده است، اشاره نمود یا معیارها و ضوابط ساخت و یا ورود انواع وسایل بنزینی، مصوب سال ۱۳۷۳ و استانداردهای خروجی فاضلاب‌ها، استانداردهای هوای پاک و نمونه‌های دیگر که از سوی شورای عالی حفاظت محیط زیست تدوین شده‌اند. البته در برخی موارد این شاخص‌ها کمی نیستند و داشتن ویژگی‌های لازم به عنوان معیارهای حسابرسی محیط زیست، جای تامل و بررسی دارد.

۶. دیوان محاسبات کشور اختیارات قانونی کافی برای اجرای حسابرسی محیط زیست ندارد: در اغلب کشورها بر سر این که «آیا اختیار قانونی خاصی برای اجرای حسابرسی محیط زیست، لازم است؟» مجادله هست و هنوز اجماع نظر خاصی حاصل نشده است. اما بنا به موضع رسمی کارگروه حسابرسی محیط زیست اینتوسای، اجرای حسابرسی محیط زیست به اختیار قانونی خاصی نیاز ندارد و حسابرسی محیط زیست را می‌توان در سایه حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد اجرا کرد. سابقه قوانین مورد عمل در دیوان محاسبات کشور، زمینه را برای حسابرسی محیط زیست مهیا کرده است. حتی این سابقه را می‌توان در اصول ۱۰۱، ۱۰۲ و ۱۰۳ قانون اساسی دوره مشروطیت (مصوب سال ۱۲۸۶)، شکل‌گیری اولیه دیوان محاسبات و تصویب قوانین مربوطه در سال ۱۲۸۹ ملاحظه کرد. سپس در سال‌های ۱۳۱۲، ۱۳۵۲، ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ تغییراتی در قوانین دیوان صورت می‌گیرد و در ماده ۲، ۵، ۲۳ و ۴۲ قانون فعلی دیوان محاسبات به نوعی به دیوان اجازه داده شده است که در جهت حفظ بیت‌المال، عملکرد مدیران یا بررسی تصمیمات درست در حوزه مدیریت و دستگاه‌ها از جمله دستگاه‌های اجرایی که طبق قانون اساسی مالکیت عمومی (انفال و ثروت‌های عمومی از قبیل منابع طبیعی) بر آن‌ها مترتب است، دخالت کند. طبق اختیاری هم که به دیوان داده شده است، دیوان می‌تواند در امور مالی دستگاه‌های دولتی به تحقیق و تفحص بپردازد.

۷. نادیده انگاشتن جایگاه حسابرسی محیط زیست در ساختار سازمانی دیوان محاسبات: ساختار سازمانی، پیکربندی سازمان‌ها را به نمایش می‌گذارد. همان طوری که هر پیکری از عناصر و اندام‌های متناسب تشکیل یافته و قوام می‌گیرد، هر مجموعه و سازمانی نیز از عناصر و اندام‌های مخصوص و متناسب به خود، تشکیل می‌گردد (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۷۶). امر نظارت نیز ساختار مخصوص به خود را می‌طلبد و این ساختار باید متناسب با وظیفه نظارت باشد. نوری (۱۳۷۹) بر اساس بررسی‌های خود، بازنگری در ساختار سازمان‌های نظارتی را در راستای تحقق اهداف و نیل به عملکرد مطلوب، ضروری می‌داند. تاکنون علی‌رغم این که دیوان به موضوعات جدید حسابرسی ورود پیدا کرده است، تغییری در ساختار سازمانی آن صورت نگرفته است. مسئولان دیوان محاسبات کشور همواره با این سؤال مواجه‌اند که برای نیل به اهداف مورد نظر درباره حسابرسی محیط زیست، تشکیل دایره یا گروه‌های حسابرسی محیط زیست ویژه، ضرورت دارد یا خیر؟

دیوان محاسبات بعضی از کشورها از جمله اتریش، کانادا و برزیل با تغییر ساختار سازمانی خود و تشکیل گروه‌های حسابرسی متخصص در حسابرسی محیط زیست، این نوع از حسابرسی‌ها را گسترش

داده‌اند، اما دیوان محاسبات کشورهای دیگر به ساختار سازمانی خود دست نزده‌اند. اتخاذ هر یک از این روش‌ها به استراتژی مدیران ارشد و یا الزام قانونی هر کشوری، بستگی دارد (ایننتوسای، ۲۰۰۷: ۳۱-۳۲).

۸. نبود دستور عمل و استانداردهای حسابرسی محیط زیست: اصول بنیادی و روش‌های

هر نوع حسابرسی، همراه با تشریح جزییات لازم در استانداردهای حسابرسی مربوطه بیان می‌شود. استانداردهای حسابرسی محیط زیست هنوز در کشور ما تدوین نشده است و حتی به روشنی معین نشده است که حساب‌برسان دیوان محاسبات، هنگام اجرای حسابرسی محیط زیست از چه استانداردی پیروی کنند.

۹. شناخت اندک مدیران دستگاه‌های دولتی از نقش و اهمیت حسابرسی محیط

زیست: عدم آشنایی با نقش و اهمیت حسابرسی محیط زیست می‌تواند یکی از مهمترین موانع گسترش اجرای حسابرسی محیط زیست در دستگاه‌های دولتی باشد. مدیران دستگاه‌های دولتی لازم است بدانند که دامنه حسابرسی‌های دیوان محاسبات می‌تواند تمام فعالیتهای دستگاه‌های دولتی را شامل شود.

با توجه به مطالبی که درباره موانع و چالش‌های اجرای پیش روی اجرای حسابرسی محیط زیست ارائه شد، فرضیات تحقیق به شرح زیر قابل طرح است:

فرضیه اول: عدم کفایت اختیار قانونی دیوان محاسبات برای اجرای حسابرسی محیط زیست، مانعی برای اجرای این نوع حسابرسی است.

فرضیه دوم: نبود معیارهای مناسب در زمینه حسابرسی محیط‌زیست، مانعی برای اجرای این نوع حسابرسی است.

فرضیه سوم: نداشتن دانش و تجربه کافی حساب‌برسان دیوان محاسبات کشور درباره حسابرسی محیط زیست، مانعی برای اجرای این نوع حسابرسی است.

فرضیه چهارم: نبود ساختار سازمانی مناسب برای اجرای حسابرسی محیط‌زیست در دیوان محاسبات کشور، مانعی برای اجرای آن است.

فرضیه پنجم: نبود چارچوب مناسب برای گزارشگری مالی و غیر مالی دستگاه‌های دولتی، مانعی برای اجرای حسابرسی محیط‌زیست است.

فرضیه ششم: عدم شناخت کافی مدیران دستگاه‌های دولتی از نقش و اهمیت حسابرسی محیط‌زیست، مانعی برای اجرای آن است.

۴. روش تحقیق

تحقیق حاضر گامی اولیه برای شناسایی موانع اجرای حسابرسی محیطزیست در ایران است. برای جمع آوری داده‌های لازم با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از حسابرسان دیوان محاسبات کشور، پرسشنامه‌ای حاوی ۲۴ سؤال درباره موانع اجرای حسابرسی محیط زیست، تدوین شد. بنابراین، روش تحقیق حاضر از نوع پیمایشی است. برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، تا حدودی، کم و خیلی کم) استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها پاسخ‌های کیفی فوق به ترتیب به صورت مقادیر ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ کدگذاری شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسشنامه از پیش‌آزمون استفاده شد. بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ گروه ۲۰ نفره پیش‌آزمون، میزان موافقت مشاهده شده در حدود ۶۵٪ بود که همین نسبت به عنوان نسبت مورد انتظار برای آزمون فرضیه‌ها، ملاک عمل قرار گرفت. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه مورد استفاده بالغ بر ۰/۸۸۶ است. طبق قاعده تجربی، این ضریب باید $(\text{Alpha} \geq 0/07)$ باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد (صدفی و بابایی، ۱۳۸۲: ۱۳۱).

با استفاده از نرم‌افزار اکسل و SPSS^۲ داده‌ها تجزیه و تحلیل شد و فرضیه‌ها با استفاده از روش‌های آماری ناپارامتریک دو جمله‌ای (نسبت موفقیت) و همچنین آنالیز واریانس فریدمن، مورد آزمون قرار گرفت.

جامعه آماری تحقیق حاضر را ۱۱۷۴ نفر از کارشناسان (اعم از مدیران و حسابرسان) دیوان محاسبات سراسر کشور تشکیل می‌دهد که حسب مورد در کارگاه آموزشی حسابرسی محیط زیست شرکت کرده‌اند یا حداقل برای یک دوره ادارات کل ذی‌ربط حفاظت از محیط زیست را مورد رسیدگی قرار داده‌اند و در حسابرسی، سابقه علمی و تجربی دارند. برای انتخاب نمونه مورد نظر از روش نمونه‌گیری غیر احتمالی قضاوتی استفاده گردید. در نمونه‌گیری غیر احتمالی به جای تکیه بر عامل شانس، محقق بر اساس دانش و قضاوت صحیح و اتخاذ استراتژی مناسب، می‌تواند مواردی را برگزیند که در مجموع معرف جمعیت مورد نظر باشد (صدفی و بابایی، ۱۳۸۲: ۱۷۴). ترکیب نمونه انتخابی به شرح جدول آتی است:

جدول شماره ۱: توزیع نمونه تحقیق به تفکیک پست سازمانی پاسخ دهندگان

جمع کل	حسابرسکل و مدیر کل	سر حسابرس ارشد	سر حسابرس	حسابرس ارشد	حسابرس	پست سازمانی
۱۱۷۴	۶۳	۲۶۱	۳۰۲	۳۹۸	۱۵۰	جمعه
۲۰۰	۱۷	۴۰	۶۰	۵۶	۲۷	نمونه

۵. نتایج آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون دو جمله‌ای فرضیه‌ها، ابتدا بر اساس ارزش عددی اختصاص یافته به گزینه‌های (خیلی زیاد تا خیلی کم) پاسخ سؤالات، مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه در مورد هر فرضیه تعیین گردید و پس از تقسیم آن بر تعداد سؤالات، میانگین امتیاز هر فرد در هر فرضیه به دست آمد. با توجه به دامنه تعریف شده، میانگین به دست آمده در بازه { ۱ و ۵ } قرار می‌گیرد و چنانچه میانگین امتیاز فردی بالاتر از ۳ باشد، نشان دهنده موافقت او با فرضیه و به مفهوم شناخت متغیر مورد نظر به عنوان مانعی برای اجرای حسابرسی محیط‌زیست است، در حالی که متوسط امتیاز فرد ۳ و پایین تر از ۳ باشد، نشان دهنده عدم شناخت متغیر به عنوان مانع است. برای مثال از پرسش شونده سؤال شده بود «چقدر اختیارات قانونی فعلی دیوان محاسبات کشور (از جمله مفاد تبصره ماده ۲ و مواد ۵ ، ۴۲ و بند (ه) ماده ۲۳ قانون) را برای اجرای حسابرسی محیط زیست مناسب می‌دانید؟» اگر او در پاسخ این سؤال گزینه‌های خیلی زیاد، زیاد و تا حدودی را انتخاب می‌کرد، به معنی مخالف ادعای ما و در صورت انتخاب گزینه‌های خیلی کم و خیلی کم، موافق ادعای ما شناخته می‌شد؛ یعنی «عدم کفایت اختیار قانونی دیوان محاسبات» را مانعی برای اجرای حسابرسی محیط زیست تلقی می‌کرد.

براین اساس پاسخ‌دهندگان به دو گروه موافق و مخالف تقسیم شدند. به عبارت دیگر فرضیه‌های تحقیق در قالب فرض آماری به صورت H_0 (پاسخ‌های خیلی زیاد، زیاد و تا حدودی) و H_1 (پاسخ‌های خیلی کم و کم) و نسبت مشاهده مورد انتظار ۶۵٪ در نظر گرفته شده است. با در نظر گرفتن این نکته، نتایج آزمون دو جمله‌ای (نسبت موفقیت) فرضیه‌ها در جدول ۲ ارائه شده است. طبق جدول ۲ سطح معنی‌داری (p-value) در همه فرضیات، کوچکتر از ۰/۰۰۱ و نسبت مشاهده شده برای گروه موافق بیشتر از نسبت آزمون (۶۵٪) است. بنابراین می‌توان با اطمینان ۹۹٪ به پذیرش فرضیه تحقیق حکم نمود و پذیرفت که همه موارد مطرح شده در فرضیات تحقیق، مانعی برای اجرای حسابرسی محیط زیست هستند.

جدول شماره ۲: نتایج آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون نسبت موفقیت

فرضیات	گروه‌ها	میلگین امتیاز	تعداد مشاهده شده	نسبت مشاهده شده	نسبت مبنا	سطح معنی‌داری p-value	نتیجه
فرضیه اول	مخلف	≥ 3	۵۴	۰/۲۷	۰/۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۴۶	۰/۷۳			
	جمع		۲۰۰	۱/۰۰			
فرضیه دوم	مخلف	≥ 3	۳۹	۰/۲۰	۰/۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۶۱	۰/۸۰			
	جمع		۲۰۰	۱/۰۰			
فرضیه سوم	مخلف	≥ 3	۴۷	۰/۲۴	۰/۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۵۳	۰/۷۶			
	جمع		۲۰۰	۱/۰۰			
فرضیه چهارم	مخلف	≥ 3	۴۸	۰/۲۴	۰/۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۵۲	۰/۷۶			
	جمع		۲۰۰	۱/۰۰			
فرضیه پنجم	مخلف	≥ 3	۲۰	۰/۱۰	۰/۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۸۰	۰/۹۰			
	جمع		۲۰۰	۱/۰۰			
فرضیه ششم	مخلف	≥ 3	۲۰	۰/۱۰	۰/۶۵	۰/۰۰۰	تایید
	موافق	< 3	۱۸۰	۰/۹۰			
	جمع		۲۰۰	۱/۰۰			

رتبه‌بندی اهمیت این فرضیه‌ها در مقایسه با همدیگر با استفاده از آزمون فریدمن به شرح جدول شماره ۳ است. نتایج حاکی از آن است که از نظر تاثیرگذاری بر اجرای حسابرسی محیط زیست توسط دیوان محاسبات کشور «چارچوب نامناسب گزارشگری دستگاه‌های دولتی» در اولویت اول، «شناخت اندک مدیران دستگاه‌ها از نقش و اهمیت حسابرسی محیط زیست» در اولویت دوم و

«نداشتن دانش و تجربه کافی از حسابرسی محیط زیست» در اولویت سوم قرار دارد. همچنین از نظر پاسخ‌دهندگان به عنوان دیگر موانع اجرای این نوع حسابرسی «نبود معیارهای مناسب در زمینه حسابرسی محیط زیست»، «نبود ساختار سازمانی مناسب در دیوان محاسبات» و «عدم کفایت اختیار قانونی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابرسی محیط زیست» به ترتیب در اولویت‌های چهارم تا ششم قرار می‌گیرند.

جدول شماره ۳: میانگین رتبه و اولویت‌بندی موانع اجرای حسابرسی محیط زیست

شماره اولویت	میانگین رتبه	فرضیه‌ها
۶	۲/۵۰	۱- دیوان محاسبات کشور اختیار قانونی کافی برای اجرای حسابرسی محیط زیست ندارد.
۴	۳/۰۹	۲- معیارهای مناسبی برای حسابرسی محیط زیست وجود ندارد.
۳	۳/۴۴	۳- حسابرسان دیوان محاسبات کشور، دانش و تجربه کافی برای حسابرسی محیط زیست ندارند.
۵	۲/۶۸	۴- ساختار سازمانی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابرسی محیط زیست، مناسب نیست.
۱	۴/۸۳	۵- گزارشگری مالی و غیر مالی دستگاه‌های دولتی، چارچوب مناسبی ندارد.
۲	۴/۴۶	۶- مدیران دستگاه‌های دولتی از نقش و اهمیت حسابرسی محیط زیست، شناخت کافی ندارند.
p-value = .۰۰۰, Chi-square = ۲۸۱,۰۹۵, df = ۵, n = ۲۰۰		

همانگونه که جدول فوق نشان می‌دهد می‌توان با ۹۹ درصد اطمینان، نتیجه گرفت که تفاوت بین میانگین‌ها، معنادار است. همچنین برای تعیین وضعیت رتبه‌بندی ۲۴ مولفه طرح شده برای موانع و شناسایی دقیق موانع مهم با استفاده از آزمون فریدمن نتایج جدول شماره ۴ حاصل شد.

جدول شماره ۴: میانگین رتبه متغیرها و اولویت‌بندی موانع ۲۴ گانه اجرای حسابرسی محیط زیست

شماره اولویت	میانگین رتبه	شرح موانع اجرای حسابرسی محیط زیست
۲۴	۸/۰۴	۱- اختیارات قانونی دیوان محاسبات کشور برای اجرای حسابرسی محیط زیست، محدود است.
۱۹	۱۰/۲۱	۲- مقررات مربوط به حفظ محیط زیست، شفاف و گویا نیست.
۱۸	۱۰/۳۵	۳- مقررات و استانداردهای حفظ محیط زیست، ضمانت اجرایی کافی ندارد.
۱۴	۱۱/۸۶	۴- مقررات الزام‌آور برای گزارش تأثیر فعالیت دستگاه‌های دولتی بر محیط زیست، وجود ندارد.
۱۲	۱۲/۸۴	۵- استانداردهای حسابرسی مناسب برای حسابرسی محیط زیست، وجود ندارد.
۱۷	۱۰/۷۳	۶- شاخص‌های اعلام شده توسط سازمان محیط‌زیست کشور از ویژگی‌های لازم به عنوان معیار حسابرسی محیط زیست برخوردار نیست.
۲۰	۱۰/۰۸	۷- اهداف تعیین شده در خط‌مشی‌های دولتی درباره محیط زیست، قابل اندازه‌گیری نیست.
۱۵	۱۱/۷۶	۸- معیارهای موجود برای قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان محیط زیست، مناسب نیست.
۱۰	۱۳/۳۴	۹- حساب‌رسان با روش‌ها و فرایندهای حسابرسی محیط زیست، آشنایی کافی ندارند.
۵	۱۴/۹۸	۱۰- حساب‌رسان از مقررات، استانداردها و کنوانسیون‌های بین‌المللی مرتبط با محیط زیست، شناخت کافی ندارند.
۲۲	۸/۴۸	۱۱- تجربه حساب‌رسان دیوان در اجرای سایر حسابرسی‌ها بر توانمندی آنها در حسابرسی محیط زیست، تأثیر دارد.
۱۳	۱۲/۱۰	۱۲- آموزش‌های ضمن خدمت حساب‌رسان با پیشرفت‌های حرفه‌ای و علمی جهان هماهنگی ندارد.
۹	۱۳/۵۶	۱۳- در ساختار سازمانی دیوان محاسبات دایره ویژه‌ای برای حسابرسی محیط زیست، لحاظ نشده است.
۲۱	۹/۸۳	۱۴- سلسله مراتب سازمانی حساب‌رسان دیوان محاسبات، مناسب نیست.
۱۶	۱۱/۱۸	۱۵- شرح وظایف سطوح شغلی حساب‌رسان، مناسب نیست.
۲۳	۸/۱۴	۱۶- حسابرسی محیط زیست برای مدیران عالی دیوان محاسبات، اهمیت زیادی ندارد.

۴	۱۶/۱۰	۱۷- دستورالعمل حسابداری دولتی و صورت‌های مالی دستگاه‌های دولتی از نظر تهیه و گزارش اطلاعات محیط زیست، نقص دارد.
۸	۱۳/۶۲	۱۸- استانداردهای حسابداری مناسب برای تهیه و گزارش اطلاعات مربوط به محیط زیست در کشور وجود ندارد.
۱	۱۶/۹۲	۱۹- اطلاعات مربوط به محیط زیست توسط دستگاه‌های دولتی به نحو مناسب ثبت، پردازش و گزارش نمی‌شود.
۲	۱۶/۷۷	۲۰- اطلاعات منتشره توسط دستگاه‌های دولتی دربارهٔ محیط زیست، قابل مقایسه نیست.
۳	۱۶/۵۳	۲۱- مدیران از سیستم‌های اطلاعاتی مورد نیاز برای حسابرسی محیط زیست، شناخت کافی ندارند.
۱۱	۱۳/۰۲	۲۲- مدیران نسبت به بهره‌مندی از نتایج حسابرسی محیط زیست، نگاه مثبت ندارند.
۷	۱۴/۶۹	۲۳- مدیران از نقش حسابرسی محیط زیست در شناسایی مشکلات محیط زیست، شناخت کافی ندارند.
۶	۱۴/۸۶	۲۴- مدیران از مزایای حسابرسی محیط زیست در بهبود بازده بکارگیری منابع و کاهش جرایم، شناخت کافی ندارند.
p-value = .۰۰۰ Chi-square = ۸۵۰,۴۸۵ df = ۲۳ n = ۲۰۰		

مطابق جدول فوق با ۹۹ درصد اطمینان می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت بین میانگین رتبه مولفه‌های ۲۴ گانه تحقیق، معنادار است. به بیان دقیق‌تر، سؤال ۱۹، بالاترین رتبه و سؤال ۲۴، پایین‌ترین رتبه را کسب می‌کند؛ یعنی از نظر حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات کشور عدم ثبت، پردازش و افشای مناسب اطلاعات مربوط به محیط زیست توسط دستگاه‌های دولتی، مهمترین مانع برای اجرای حسابرسی محیط زیست و محدود بودن اختیارات قانونی دیوان محاسبات، کم اهمیت‌ترین مانع ارزیابی شده است.

۶. بحث و تفسیر نتایج

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها دربارهٔ موانع اجرای حسابرسی محیط زیست توسط دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های دولتی، حکایت از تأیید کلیهٔ فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارد. موانع اجرای حسابرسی محیط زیست در دستگاه‌های دولتی را بر اساس اولویت‌بندی مبتنی بر آزمون فریدمن به این شرح می‌توان جمع‌بندی کرد:

۱- در ارتباط با فرضیه ۵ با اولویت اول، عدم ثبت، پردازش و افشای مناسب اطلاعات مربوط به محیط زیست توسط دستگاه‌های دولتی (سؤال ۱۹) به عنوان اولین مانع اجرای حسابرسی محیط زیست شناخته شده است. به نظر می‌رسد ریشه این مانع و مانع دوم، یعنی قابل مقایسه نبودن اطلاعات منتشره دستگاه‌های دولتی درباره فعالیت‌های مربوط به محیط زیست (سؤال ۲۰)، بطور عمده از نقص دستورالعمل حسابداری دولتی و صورت‌های مالی دستگاه‌های دولتی و مناسب نبودن استانداردهای حسابداری مالی (سؤال ۱۸) برای تهیه و گزارش اطلاعات مربوط به محیط زیست، ناشی می‌شود. زیرا اولاً، تعمیم استفاده از استانداردهای حسابداری مالی به سازمانهای دولتی به ویژه دستگاهها و نهادهای عمومی غیرانتفاعی به آسانی میسر نیست. ثانیاً در استانداردهای حسابداری مالی هم به نحوه ثبت، پردازش و افشای اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مالی و غیرمالی محیط‌زیست توجه جدی نشده است و فقط در استاندارد حسابداری شماره ۴، «حسابداری ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی» به نحوه شناسایی تعهدات احتمالی مرتبط با محیط زیست اشاره شده است. بطور کلی مولفه‌های مورد اشاره، فرضیه ۵ تحقیق حاضر را تشکیل می‌دهد.

۲- در ارتباط با فرضیه ۶، عدم شناخت کافی مدیران از سیستم‌های اطلاعاتی مورد نیاز برای حسابرسی محیط زیست (سؤال ۲۱)، به عنوان سومین مانع اجرای حسابرسی محیط‌زیست تعیین شده است. به نظر می‌رسد ریشه این مانع و نداشتن نگاه مثبت در میان مدیران دستگاه‌ها نسبت به بهره‌مندی از نتایج این نوع حسابرسی (سؤال ۲۲)، ناشی از عدم شناخت کافی مدیران دستگاهها از نقش حسابرسی در شناسایی مشکلات محیط زیست (سؤال ۲۳) و بهبود بازده بکارگیری منابع و کاهش جرایم مربوطه (سؤال ۲۴) باشد. از سوی دیگر کافی نبودن الزام قانونی دستگاههای دولتی برای گزارشگری آثار فعالیت‌های خود بر محیط زیست (سؤال ۴)، نیز بر عدم احساس نیاز مدیران برای کسب آگاهی در زمینه مورد بحث بی‌تاثیر نیست.

۳- در ارتباط با فرضیه ۳، عدم آشنایی کافی حسابرسان با مقررات، استانداردها و کنوانسیون‌های بین‌المللی مرتبط با محیط‌زیست (سؤال ۱۰) و همچنین عدم آشنایی کافی آنان با روش‌ها و فرایند حسابرسی محیط‌زیست (سؤال ۹) بیانگر نداشتن دانش و تجربه لازم در میان حسابرسان دیوان محاسبات در زمینه حسابرسی محیط‌زیست است؛ به نحوی که آموزش‌های ضمن خدمت ناهماهنگ با پیشرفت‌های علمی و حرفه‌ای جهان (سؤال ۱۲) و تکیه بر سابقه حسابرسان در انواع دیگر حسابرسی (سؤال ۱۱) نیز نتوانسته آن را کم‌رنگ و جبران نماید. آمار توصیفی تحقیق نیز بیانگر

این نارسایی است؛ به طوری که از میان ۲۰۰ نفر پاسخ دهنده، تنها ۲ نفر دارای تحصیلات عالی در زمینه محیط زیست بوده‌اند.

۴- در ارتباط با فرضیه ۲، مناسب نبودن معیارها و شاخص‌های اعلام شده از سوی سازمان حفاظت از محیط زیست برای حسابرسی محیط زیست (سؤال ۶) و قابل اندازه‌گیری نبودن اهداف و خط و مشی‌های دستگاه‌های دولتی در باره محیط زیست (سؤال ۷) و مناسب نبودن معیارهای موجود برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان محیط زیست (سؤال ۸)، ریشه در فقدان استانداردهای حسابرسی محیط زیست (سؤال ۵) دارد که به عنوان مانعی مهم در اولویت دوازدهم از سوی حسابرسان مورد تاکید قرار گرفته است.

۵- در ارتباط با فرضیه ۴، لحاظ نکردن دایره ویژه‌ای برای حسابرسی محیط زیست در ساختار سازمانی دیوان محاسبات (سؤال ۱۳) به عنوان نهمین مانع اجرای این نوع حسابرسی شناخته شده است. ایجاد چنین دایره‌ای به طرز تفکر مدیریت دیوان بستگی دارد. ارزیابی پاسخ‌دهندگان از میزان اهمیت این نوع حسابرسی برای مدیران عالی دیوان محاسبات (سؤال ۱۶) پایین است. در حال حاضر به دلیل نبود دایره ویژه‌ای برای حسابرسی محیط زیست و ضعف دانش فنی لازم، مانع جدی تلقی نشدن سایر موارد مطرح شده در ارتباط با موانع ساختاری یا سازمانی از قبیل شرح وظایف شغلی نامناسب حسابرسان و سلسله مراتب نامناسب سازمانی (سؤال‌های ۱۵ و ۱۴)، طبیعی به نظر می‌رسد.

۶- در ارتباط با فرضیه ۱، کافی نبودن ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و استانداردهای مربوط به حفظ محیط زیست (سؤال ۳) و شفاف و گویا نبودن قوانین و مقررات حفظ محیط زیست (سؤال ۲) در اصل ریشه در فقدان مقررات الزام‌آور برای گزارش تأثیر فعالیت دستگاه‌های دولتی بر محیط زیست (سؤال ۴) دارد. در چنین اوضاعی لحاظ نکردن اختیارات قانونی کافی برای دیوان محاسبات کشور در زمینه اجرای حسابرسی محیط زیست (سؤال ۱) از نظر پاسخ‌دهندگان به عنوان آخرین مانع، شناسایی می‌شود.

بخش عمده‌ای از موانع شناسایی شده با نتایج تحقیقات کارگروه حسابرسی محیط زیست اینتوسای که طی سالهای ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۹ از طریق نظرسنجی از دیوان محاسبات کشورهای مختلف صورت گرفته است، مطابقت دارد. در مطالعه سال ۲۰۰۹ کارگروه یاد شده نیز همانند مطالعات قبلی، موانع اجرای حسابرسی محیط زیست که از سوی دیوان محاسبات ۱۰۶ کشور مطرح شده به ترتیب اولویت به این شرح است:

۱- نقص در سیستم‌های تهیه و گزارش اطلاعات مربوط به محیط زیست، ۲- نبود اطلاعات کافی از وضعیت محیط زیست، ۳- فقدان دانش و تجربه کافی حسابرسان دیوان محاسبات کشورهای مورد مطالعه در زمینه اجرای حسابرسی محیط زیست، ۴- عدم اتخاذ تدابیر مشخص توسط دستگاه‌های دولتی درباره حفظ محیط زیست، مثل قابل اندازه‌گیری نبودن اهداف تعیین شده درباره محیط زیست، ۵- نبود استانداردهای مناسب درباره حفظ محیط زیست و ۶- محدودیت اختیارات قانونی دیوان محاسبات در راستای اجرای حسابرسی محیط زیست.

۷. پیشنهادها

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱- از آنجا که نداشتن چارچوب مناسب برای گزارشگری مالی و غیر مالی دستگاه‌های دولتی به عنوان یکی از موانع اصلی حسابرسی محیط زیست شناخته شده است، تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری بخش عمومی ضرورت تام دارد. بنابراین با توجه به این که دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی در حال تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی نهادهای بخش عمومی هستند، پیشنهاد می‌گردد تدوین استانداردهای متناسب با حسابداری محیط زیست را مورد توجه قرار دهند.

۲- برای آشنا کردن مدیران دستگاه‌های دولتی با نقش و اهمیت حسابرسی محیط زیست، پیشنهاد می‌شود دیوان محاسبات، سازمان حسابرسی، سازمان حفاظت از محیط زیست کشور، شورای عالی محیط‌زیست، وزارت صنایع و معادن و مراکز علمی از قبیل دانشگاهها با برگزاری گردهمایی‌های علمی با مشارکت و حضور مدیران دستگاه‌های دولتی به معرفی حسابرسی محیط‌زیست و مزایای آن اقدام کنند.

۳- تدوین استانداردهای حسابرسی محیط زیست و دستورالعمل حسابرسی مربوطه توسط مراجع ذی‌ربط از جمله دیوان محاسبات کشور و سازمان حسابرسی، امری ضروری است.

۴- برای فایق آمدن بر مشکلات نبود معیار مناسب برای ارزیابی طرح‌ها و فعالیت‌های زیست محیطی دستگاهها، پیشنهاد می‌شود دستگاه‌های دولتی با همکاری سازمان حفاظت از محیط زیست و دستگاه‌های نظارتی سه قوه، نسبت به بازنگری و تکمیل شاخص‌های لازم اقدام نمایند. برای حل این مشکل در کوتاه مدت توصیه می‌گردد از شاخص‌های سازمان‌های بین‌المللی محیط زیست استفاده شود.

۵- برای فایق آمدن بر موانع نبود دانش و تجربه لازم در میان حسابرسان، پیشنهاد می‌شود در قدم اول دیوان محاسبات هنگام استخدام حسابرسان، داشتن شرایط لازم از جمله دانش و تجربه در حسابرسی محیط زیست را مورد توجه قرار دهد. دوم، دیوان با همکاری مراجع حرفه‌ای ذی‌نفع از جمله سازمان حسابرسی نسبت به ترجمه و انتشار منابع علمی و حرفه‌ای در زمینه حسابرسی محیط زیست و توسعه پایدار اهتمام بیشتری معمول دارند. سوم، تحقیق درباره گنجاندن واحدهای درسی حسابرسی محیط زیست در مجموعه عناوین درسی رشته‌های مدیریت و حسابداری و حسابرسی دانشگاه‌های کشور هم می‌تواند راهگشا باشد.

۶- ایجاد دایره حسابرسی محیط‌زیست در ساختار سازمانی دیوان محاسبات کشور و بازبینی سلسله مراتب سازمانی آن و نیز اصلاح شرح وظایف شغلی حسابرسان از دیگر مواردی است که دیوان محاسبات برای غلبه بر موانع اجرای حسابرسی محیط زیست باید به آنها توجه نماید.

۷- محدودیت اختیار قانونی دیوان محاسبات در آخرین اولویت از موانع حسابرسی محیط‌زیست شناسایی شده است. اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور از حیث اعطای اختیار شفاف برای اجرای حسابرسی محیط زیست و توسعه آن نیز قابل تامل بوده و نیازمند بررسی‌های حقوقی بیشتر است.

۸- با توجه به فضای حقوقی کشور که انجام هر کاری مستلزم داشتن قانون است، پیشنهاد می‌گردد با وضع قانونی در این زمینه، دستگاه‌های دولتی ملزم به گزارش آثار زیست محیطی فعالیت‌های خود باشند. اصلاح قوانین و مقررات زیست محیطی و یا وضع قوانین و مقررات ساده و روشن از سوی مراجع قانونگذاری و تمهید ضمانت اجرایی لازم برای آنها نیز می‌تواند به گسترش حسابرسی محیط زیست کمک کند.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
- 2- Statistical Package for Social sciences

منابع و مأخذ:

۱. اینتوسای، رهنمودهای اجرای استانداردهای حسابرسی عملکرد، (۱۳۸۷) ترجمه هادی فاوچی، دیوان محاسبات کشور.
۲. خوش طینت، محسن و مسعود میرسمیعی. (۱۳۸۱)، بررسی عوامل بازدارنده توسعه حسابداری محیط زیست در

- ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۳. دیوان محاسبات آمریکا. (۱۳۷۸) استانداردهای حسابرسی دولتی، ترجمه محمد علی قوامی، چاپ اول، انتشارات سازمان حسابرسی.
۴. صدفی، ذبیح اله و سکینه بابائی. (۱۳۸۲) تکنیک‌های خاص تحقیق، چاپ اول، انتشارات ورجاوند.
۵. میرزایی اهرنجانی، حسن. (۱۳۷۶) نقش نگرش‌ها و ارزش‌ها در ساختارهای نظارتی سازمان، مجموعه مقالات نخستین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی، صص: ۴۹-۳۶.
۶. نوری، رضا. (۱۳۷۹) تأثیر ساختار سازمانی بر عملکرد در دستگاه‌های نظارتی (دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور)، پایان‌نامه تحصیلی کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی.
7. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing. 2004a. Environmental Auditing & Regularity Auditing.
8. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2004b, Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions (SAIs).
9. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2007, Evolution and Trends in Environmental Auditing.
10. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 2009, The Sixth Survey on Environmental Auditing.
11. Jamtsho C. 2005. Environmental Auditing and Sustainable Development from the Perspective of a Government Auditing, MS Thesis, University of East Anglia, Norwich, UK., Available at <http://www.uea.ac.uk/env/all/teaching>.
12. Shrivastava A. K., 2003, Environment Auditing, India, New Delhi, A.PH.
13. Welford, R. 2002. Corporate Environmental Management, Earthscan Publication Ltd. London.