

حسابرسی زیست‌محیطی

مرتضی اسدی
الهیة مهدوی ثابت

مقدمه

در حال حاضر ریسک‌های مربوط به محیط‌زیست در بین ۱۰ ریسک اصلی با ماندگاری بالا در جهان در ۱۰ سال آینده، بیشترین اهمیت را به خود اختصاص داده است. علاوه بر این، با توجه به بحرانی بودن وضعیت محیط‌زیست در سالهای اخیر و پیچیده‌تر شدن ابعاد مربوط به آن، اعمال راهکارهایی از قبیل اتخاذ رویکرد مدیریت جامع و یکپارچه محیط‌زیست و ارتقای فرهنگ و سواد زیست‌محیطی جامعه برای تقویت روحیه همکاری شهروندان با سیاست‌های زیست‌محیطی برای عبور از چالش‌های زیست‌محیطی و مدیریت هر چه بهینه‌تر مسایل پیرامون آن، ضرورت دارد.

حسابداران و حسابرسان به‌طور مرسوم با سیاست‌های زیست‌محیطی مرتبط نبوده‌اند، لیکن به‌عنوان ارائه‌دهندگان اطمینان‌بخشی به اطلاعات و گزارش‌هایی که تصمیم‌های تجاری و دولتی اغلب براساس آنها گرفته می‌شود، امروزه به‌طور فزاینده‌ای به عرصه محیط‌زیست نیز ورود پیدا



اثر بخش انجام می‌شوند.

منافع حسابرسی زیست‌محیطی

حسابرسی زیست‌محیطی منافع مشخصی را به شرح زیر برای واحدهای تجاری ایجاد می‌کند:

الف) بهبود بازده ناشی از به‌کارگیری منابع واحد تجاری و افزایش صرفه‌جویی در منابع.

ب) امکان استفاده از اطلاعات ارزشمند زیست‌محیطی برای تصمیم‌گیری در مورد آثار زیست‌محیطی و تدوین استراتژی جدید درباره آن.

پ) کمک به کارکنان و مدیران در کسب آگاهی در زمینه عملکرد و رویه‌های زیست‌محیطی واحد تجاری؛ به عبارت دیگر گزارش نهایی حسابرسی زیست‌محیطی به مدیریت به‌عنوان ابزار کنترل داخلی کمک خواهد کرد. این اطلاعات برای همه کسانی که علاقه دارند در مورد شرایط و عملکرد زیست‌محیطی واحد تجاری اطلاعات بیشتری داشته باشند، مفید است.

ت) فرایندهای حسابرسی زیست‌محیطی باعث ایجاد عادت‌ها و سیستم‌هایی می‌شوند که به مدیریت امکان می‌دهند فعالیت‌های مربوط به مدیریت محیط‌زیست را بهبود بخشند و قبل از این‌که موضوع‌های زیست‌محیطی به مشکلات اساسی برای واحدهای تجاری تبدیل شوند، آن‌ها را کشف کنند.

ث) این حسابرسی می‌تواند برای بهبود جنبه‌های تکنیکی، سازمانی و عملیاتی شرکت به‌کار گرفته شود. به عبارت دیگر این نوع حسابرسی امکان می‌دهد حوزه‌های سازمانی نیازمند بهبودهای فناوری، تغییرات مدیریتی و عملیاتی شناسایی شود.

برنامه‌ریزی حسابرسی

در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، باید توجه داشت که حوزه‌های سیاستی و سازمان‌های مختلف تاثیر زیادی بر محیط‌زیست دارند و در نتیجه سیاستها، عملیات و مدیریت آن‌ها ممکن است موضوع مورد بحث باشد؛ برای نمونه، سازمان‌هایی که عملیات آن‌ها به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر محیط‌زیست اثر می‌گذارند، و این‌که آیا چنین عملیاتی می‌تواند آثار مثبتی مانند محافظت از طبیعت، یا پیامدهای منفی مانند فعالیت‌های

کرده‌اند. تاثیر حسابداران و حسابرسان از دسترسی آن‌ها به اطلاعات مالی و عملکردی ناشی می‌شود. آن‌ها اطلاعاتی را گردآوری، تحلیل، گزارش و اطلاع‌رسانی می‌کنند که براساس آن‌ها تصمیم‌ها گرفته و عملکردها ارزیابی می‌شوند. حسابداران می‌توانند شفافیت بیشتر و تصمیم‌گیریهایی آگاهانه‌تر در مورد استفاده از منابع و تاثیر فعالیتها بر پیامدهای زیست‌محیطی را بدون نقض استانداردهای حسابداری موجود میسر سازند.

حسابرسی زیست‌محیطی یکی از شاخه‌های حسابداری است که به‌طور کلی از یک‌سو در پی اعتباربخشی به اطلاعات زیست‌محیطی واحد تجاری و از سوی دیگر به دنبال حفاظت از محیط‌زیست برای دستیابی به توسعه پایدار است. حسابرسی یادشده در روال معمول به‌عنوان حسابرسی عملکرد، رعایت یا مالی تعریف می‌شود که به رویکرد انتخاب‌شده از سوی نهادهای مسئول (به‌عنوان مثال، دولتها) در خصوص یک مشکل خاص زیست‌محیطی، سیاستها یا برنامه‌های زیست‌محیطی، و همچنین عملکرد آن‌ها در مدیریت مسایل زیست‌محیطی، می‌پردازد. با وجود این، دیدگاه زیست‌محیطی را می‌توان در هر نوع از حسابرسی (مالی، رعایت و عملکرد) ادغام کرد.

• به‌عنوان نمونه مسایل زیست‌محیطی زیر ممکن است در جریان حسابرسی صورتهای مالی پدید آیند:

o طرح‌های ابتکاری برای جلوگیری، کاهش یا اصلاح آسیب به محیط‌زیست؛

o محافظت از منابع تجدیدپذیر و تجدیدنپذیر؛

o پیامدهای نقض قوانین و مقررات زیست‌محیطی؛ و

o پیامدهای مسئولیت نیابتی تحمیل‌شده از سوی دولت.

• حسابرسی رعایت با توجه به مسایل زیست‌محیطی ممکن است به ارائه اطمینان در مورد این‌که فعالیت‌های دولتی مطابق با قوانین، استانداردها و سیاست‌های مربوط زیست‌محیطی، در هر دو سطح ملی و بین‌المللی (در صورت لزوم) انجام می‌شوند، مرتبط باشد.

• حسابرسی عملکرد فعالیت‌های زیست‌محیطی ممکن است شامل حصول اطمینان از این باشد که:

o شاخص‌های عملکرد مرتبط با محیط‌زیست برای انعکاس منصفانه عملکرد واحد تجاری مورد حسابرسی کافی است؛ و

o برنامه‌های زیست‌محیطی به‌شیوه‌ای به‌صرفه، کارآمد و

آلاینده یا استفاده ناپایدار از منابع طبیعی داشته باشد.

حسابرسان در دوره برنامه‌ریزی، یک رویکرد نتیجه‌محور، مسئله‌محور یا سیستم‌محور، یا ترکیبی از این رویکردها را برای تسهیل طراحی مناسب حسابرسی انتخاب می‌کنند. با وجود این، حسابرسان باید موضوعهای موردنظر را با سطح بالایی از قابلیت رصد تاثیرات زیست‌محیطی، اجتماعی، اقتصادی یا سیاسی انتخاب کنند و این کار را با هدف شناسایی چگونگی بهبود جنبه‌ها، فرایندها یا سیستم‌های تحت بررسی انجام دهند.

به‌منظور دستیابی به بهترین تاثیر ممکن حسابرسی زیست‌محیطی، حسابرس باید از تمرکز کلی بر روی به‌موقع بودن در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی اطمینان حاصل کند.

ارزیابی ریسک

در حسابرسی زیست‌محیطی، هدف از ارزیابی ریسک در مرحله برنامه‌ریزی آن است که اطمینان حاصل شود که حسابرس جنبه‌های مرتبط با مهم‌ترین ریسک‌های زیست‌محیطی را پوشش داده و بنابراین ارزش‌افزایی را بیشینه می‌کند. ریسک‌های زیست‌محیطی احتمال آسیبی است که در نتیجه یک فعالیت به محیط‌زیست و/یا سلامت افراد با پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی وارد می‌شود. به‌طور خاص، ریسک‌های زیست‌محیطی ممکن است تاثیر بسیار بلندمدت در زیست‌بومها داشته باشند.

در حسابرسی بخش عمومی، ریسک‌های زیست‌محیطی اغلب به تلاش‌های مقامات دولتی در شناسایی و کاهش این پیامدهای منفی با پیاده‌سازی اقدامات و سیاست‌های مدیریت زیست‌محیطی مرتبط است. ریسک مورد بحث این است که چنین اقدامات مدیریتی ممکن است ناکافی بوده، و ناتوان از ارائه یک سیاست یا برنامه زیست‌محیطی اقتصادی، کارآمد و اثربخش باشند. شدت این ریسک‌ها با تاثیرات منفی بالقوه اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی آن‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

ارزیابی ریسک زیست‌محیطی باید از دانش حاصل از حوزه حسابرسی نشأت گرفته و به سئوالات و دامنه حسابرسی منجر

شود. هنگام ارزیابی ماهیت و احتمال آثار زیست‌محیطی بالقوه، مسئولیت‌های واحدهای بخش عمومی باید در نظر گرفته شود و این‌که چگونه ابزارهای سیاست‌گذاری زیست‌محیطی بر این آثار بالقوه تاثیر می‌گذارد. اثربخشی این ابزار بر احتمال وقوع آثار زیست‌محیطی بالقوه تاثیرگذار است.

مسائل رایج تجربه‌شده در مورد استفاده از ارزیابی‌های ریسک شامل دردسترس بودن و اعتبار داده‌ها و شاخص‌های زیست‌محیطی است. در جایی که وجود داده‌های با کیفیت کافی مشهود است، یکی از راه‌ها جهت تسهیل درک بهتر، استفاده از داده‌های تصویری اصلی مانند نقشه‌ها و نمودارها برای کمک به شناسایی شکافها است.

رسیدگی به مسائل زیست‌محیطی در حسابرسیهای مالی و رعایت

الف) کسب شناخت از موضوعهای زیست‌محیطی

در تمام حسابرسیها، کسب شناخت کافی درباره ریسک‌های تجاری و عمده ضروری است تا به حسابرس امکان دهد موضوعهایی را شناسایی و درک کند که ممکن است بر صورت‌های مالی، فرایند حسابرسی و گزارش حسابرسی، اثر با اهمیتی داشته باشند.

از حسابرس انتظار نمی‌رود تا بیش از مدیریت یا کارشناسان محیط‌زیست بدانند. همچنین می‌توان در صورت نیاز از کارشناسان برون‌سازمانی از طریق استفاده از نشست‌ها یا گروه‌های کانونی تخصصی، یا درخواست از یک کارشناس مستقل برای اظهارنظر کمک گرفت. گروه حسابرسی به‌منظور چارچوب‌بندی درخواست مشاوره تخصصی و درک توصیه‌های حاصل، باید دست‌کم، صلاحیت جامع و کافی درباره موضوع مورد سوال داشته باشد.

حسابرس باید زمینه یا بخشی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند را در نظر بگیرد، و باید وجود بدهیها و تعهدات احتمالی زیست‌محیطی بااهمیت را شناسایی کند. برخی بخش‌های خاص - به‌عنوان مثال، صنایع شیمیایی، نفت و گاز، داروسازی و معدن یا سازمانهای دولتی که مسئول مدیریت یا مقررات زیست‌محیطی هستند، بیشتر در معرض ریسک‌های زیست‌محیطی قرار دارند.

مدیریت زیست محیطی ^۱ (EMS) را طراحی و اجرا کنند. حسابرس همچنین باید در زمینه موضوعات زیست محیطی شناختی از محیط کنترلی کسب کند. به عنوان مثال، حوزه‌هایی که باید مورد بررسی قرار بگیرند می‌تواند شامل نگرش، آگاهی، و اقدامات ارکان راهبری و مدیریت آن نسبت به کنترل داخلی باشد.

چنانچه حسابرس متوجه شود که خطر تحریف با اهمیت در صورتهای مالی وجود دارد، در آن صورت باید روشهای خاصی را برای رفع این ریسک طراحی و اجرا کند.

پ) معیارهای حسابرسی

معیارهای حسابرسی استانداردهایی است که براساس آنها عملکرد واقعی واحد تجاری در رابطه با فعالیتهای مالی و رعایت، می‌تواند ارزیابی شود. معیارهای حسابرسی باید مربوط و عاری از سوگیری از طرف حسابرس یا واحد مورد رسیدگی باشد.

هدف معیارهای یادشده برای جوانب زیست محیطی حسابرسی مالی این است که حسابرس بتواند تعیین کند که آیا چارچوب گزارشگری مالی رعایت شده است یا خیر و واحد گزارشگر هزینه‌ها، بدهیها (از جمله بدهیهای احتمالی) و داراییهای زیست محیطی را به طور مناسب تشخیص، ارزیابی و گزارش کرده است یا خیر.

منابع معیارهای حسابرسی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- استانداردهای رسمی صادرشده توسط یک نهاد معتبر استانداردگذار،
- استانداردهای صادرشده توسط برخی نهادهای شناخته شده دیگر،
- استانداردهای بین‌المللی صادرشده توسط یک نهاد شناخته شده،
- دستورعمل صادرشده توسط یک نهاد حرفه‌ای مربوط، و
- تحقیقات دانشگاهی.

هدف از معیارهای حسابرسی رعایت زیست محیطی این است که حسابرس بتواند مشخص کند که آیا واحد تجاری فعالیت زیست محیطی را مطابق با تعهدات اجراپذیر انجام داده است یا خیر.

اصطلاح «تعهد» برای این هدف معنایی عادی دارد و

ب) ارزیابی ریسک ذاتی زیست محیطی، سیستمهای کنترل داخلی و محیط کنترلی

حسابرس پس از آن که شناخت کافی پیرامون کسب و کار به دست آورد، آنگاه رویه عادی برای وی، ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در صورتهای مالی است. ریسک یادشده در چارچوب حسابرسی زیست محیطی شامل خطر تحریف مرتبط با موضوعات زیست محیطی است. چنین ریسکی را می‌توان ریسکهای زیست محیطی نامید.

نمونه‌هایی از ریسک زیست محیطی ذاتی عبارتند از:

- هزینه‌های ناشی از رعایت قوانین؛
- تاثیر رعایت نکردن قوانین و مقررات زیست محیطی؛ و
- تغییرات عمده اقتصادی یا نظارتی در ماهیت عملیات واحد بخش عمومی خاص.

واحد تجاری مورد حسابرسی می‌تواند رویکردهای مختلفی را به منظور دستیابی به کنترل بر موضوعهای زیست محیطی اتخاذ کند. واحدهای تجاری کوچک یا واحدهای تجاری که در معرض ریسک زیست محیطی کمی قرار دارند ممکن است سیستمهای کنترل زیست محیطی را در سیستمهای کنترل داخلی عادی خود بگنجانند. واحدهای تجاری که در معرض ریسک زیست محیطی بالایی قرار دارند ممکن است یک زیرسیستم کنترل داخلی مجزا، به عنوان مثال، سیستم

حسابرسی زیست محیطی

از یک سو در پی

اعتباربخشی به اطلاعات زیست محیطی

واحد تجاری و از سوی دیگر به دنبال

حفاظت از محیط زیست

برای دستیابی به توسعه پایدار است

رو، شناسایی واضح معیارهای یادشده در گزارش مهم است تا استفاده‌کنندگان بتوانند مبنای کار حسابرسی و نتیجه‌گیریها را دریابند.

ت) اجرای آزمونهای محتوا

حسابرس همچنین شواهدی به‌منظور پشتیبانی از موارد افشای زیست‌محیطی ارائه‌شده در صورتهای مالی از طریق پرس‌وجوها از مدیریت- کسانی که مسئول تهیه صورتهای مالی و مسئول مسایل زیست‌محیطی هستند- کسب می‌کند. چنانچه واحد تجاری، بخشی به‌عنوان حسابرسی داخلی دارد، که جوانب زیست‌محیطی عملیات واحد تجاری را بررسی می‌کند، آنگاه حسابرس مستقل باید استفاده از کار حسابرس داخلی را در صورتی که بتوان بر آن اتکا کرد، مدنظر قرار دهد. در شرایط خاص، کارشناس محیط‌زیست ممکن است در رویداد شناسایی شده یا افشاشده در صورتهای مالی، به‌عنوان مثال، کمی‌سازی ماهیت و میزان آلودگی، توجه به روشهای جایگزین بازسازی (احیای) پایگاه و غیره مشارکت داشته باشد. در چنین مواردی، حسابرس باید تاثیر کار کارشناس بر صورتهای مالی و صلاحیت حرفه‌ای و بی‌طرفی کارشناس زیست‌محیطی را در نظر بگیرد.

جنبه دیگری که حسابرس ممکن است در نظر بگیرد، این است که واحد تجاری از هرگونه درآمدی از قبیل وجوه گردآوری شده تحت الگوی «پرداختهای واحد آلوده‌کننده»، که یک واحد تجاری ممکن است مسئول گردآوری آن باشد، استفاده کند. حسابرس یادشده ممکن است سیستمها و کنترل‌های مالی درباره گردآوری چنین وجوهی، رویه‌های طراحی شده به‌منظور ارزیابی قابلیت اتکای روشهای کمی‌سازی و برآوردهای مربوط به مسایل زیست‌محیطی، و همچنین این‌که آیا وجوه مذکور برای اهداف موردنظر خود استفاده می‌شوند یا خیر، را بررسی کند.

طرح کلی حسابرسی عملکرد زیست‌محیطی

الف) سوالهای حسابرسی، روشها و تکنیکها

شناخت کافی در این حوزه و دارا بودن مجموعه اولیه‌ای از موضوعهایی برای شروع تدوین سوالهای حسابرسی معمولاً با فعالیتهایی مانند مطالعه کتابخانه‌ای، گردهماییها و جلسات

منظور موضوعی است که واحد تجاری مورد حسابرسی باید آن را رعایت کند. تعهد یادشده ممکن است یک تعهد قانونی و مستقیم یا تعهدی تکلیفی برای رعایت سیاستهای مقام اجرایی ارشد باشد.

بنابراین، منابع تعهد قانونی می‌تواند، شامل موارد زیر باشد:

- **قوانین ملی:** احکام قانونگذار و هرگونه مقررات، قوانین، دستورات و غیره که براساس قانون و اعمال قانون میسر می‌شوند،
- **قوانین فراملی:** مانند قوانین وضع شده از سوی نهادهای منطقه‌ای،
- **موافقت‌نامه‌های بین‌المللی:** از قبیل معاهده‌ها با سایر حوزه‌های قضایی و پیمانهای سازمان ملل متحد،
- **استانداردهای الزام‌آور** (شامل شیوه‌ها، رویه‌ها و معیارهای کیفی)،
- **قراردادها،**
- **بخشنامه‌های سیاستی.**

معیارهایی که براساس آن‌ها موضوع موردنظر ارزیابی می‌شود باید با واحد مورد رسیدگی مورد توافق قرار بگیرد، و در گزارش حسابرسی مشخص شود. معیارهای یادشده در اجرای حسابرسیهای مالی و رعایت زیست‌محیطی ممکن است از یک حسابرسی به حسابرسی دیگر بسیار متفاوت باشد. از این

ریسکهای زیست‌محیطی

احتمال آسبیبی است که

در نتیجه یک فعالیت به

محیط‌زیست و یا سلامت افراد

با پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و

زیست‌محیطی وارد می‌شود

مقامات مربوط است.

در مواردی که واحد تجاری معیارهای معنادار و خاصی را، مانند ارزیابیهای تاثیر زیست محیطی، ارزیابیهای زیست محیطی راهبردی، ارزیابیهای چرخه عمر، یا شاخصهای عملکرد زیست محیطی، برای ارزیابی عملکرد خود انتخاب کرده است، موارد مربوط به حسابرسی باید برای اطمینان از معقول و کامل بودن آنها، بررسی شوند.

معیارهای پذیرفته شده عمومی را نیز می توان از منابعی مانند انجمنهای حرفه ای، نهادهای معرفی شده کارشناسان و مطالعات دانشگاهی، به دست آورد.

اگر معیارهایی از منابع یاد شده در دسترس نباشند، حسابرس می تواند بر موارد زیر تمرکز کند:

- نتایج عملکرد در سازمانهای مقایسه پذیر،
- بهترین شیوه های تعیین شده از طریق الگوبرداری یا مشاوره، یا
- معیارهایی که توسط حسابرس از طریق تجزیه و تحلیل فعالیتها ایجاد شده است.

در مواردی که معیارها بدیهی نبوده و قابل اعتراض توسط واحد مورد رسیدگی است، باید تا آن جا که ممکن است درباره مربوط و قابل قبول بودن آنها توافق شود. این رویکرد مشخص می کند که حسابرسی برای گزارشگری، صرفاً در جستجوی نارساییها نیست.

اگر معیارهای مناسب قابل تعیین و توافق نباشند، ممکن است سوال حسابرسی تفصیلی نیازمند بررسی مجدد باشد. در صورت تداوم اختلاف نظر، در گزارش حسابرسی باید معیارهای حسابرسی استفاده شده و دلیل مناسب بودن آن برای حسابرسی توضیح داده شود.

پ) شاخصهای عملکرد در حسابرسی زیست محیطی

اصول اساسی شاخصهای زیست محیطی اجراپذیر در سیستمهای مدیریتی به قابلیت مقایسه، تداوم، وضوح، به موقع بودن و ارائه متوازن اشاره دارند. شاخصها باید قابلیت مقایسه را داشته و تغییرات در عملکرد زیست محیطی را نشان دهند، واضح و درک پذیر، و بر اساس معیارهای مشابه باشند، و باید در دوره های زمانی و در واحدهای مقایسه پذیر، اندازه گیری شوند. در نتیجه، شاخصها باید به طور مکرر به روزرسانی شوند

طوفان فکری به دست می آید. هدف سوال اصلی حسابرسی، فراهم کردن تمرکز و دامنه اصلی حسابرسی است. بنابراین این سوال، پارامتر طرح کلی حسابرسی را تعیین می کند.

در انتخاب روشها و تکنیکها، حسابرس باید از طریق هدف حسابرسی و پاسخ به سوالات خاص راهنمایی شود. به منظور کسب شواهد حسابرسی کافی، مربوط و اتکاپذیر، باید روشهای روشن، قوی و عملی شناسایی شوند.

ب) تدوین معیارهای حسابرسی

حسابرسان باید ارزیابی کنند که آیا واحدهای مورد رسیدگی از تکنیکها و روش شناختیهای مناسب برای ارزیابی اعتبار و معقول بودن معیارهای عملکرد زیست محیطی استفاده کرده اند یا خیر.

در انجام حسابرسیهای زیست محیطی، حسابرسان باید معیارهای حسابرسی مربوط، کامل، فهم پذیر و اتکاپذیر را تعریف کرده یا تدوین کنند، که موضوع یا عملکرد واحدهای مورد حسابرسی بر اساس آنها اندازه گیری شود.

معیارهای حسابرسی می تواند کیفی یا کمی باشند و باید مشخص کنند که واحد مورد رسیدگی بر چه اساسی ارزیابی می شود. معیارها ممکن است کلی یا اختصاصی باشند، و بر مطابقت با قوانین، مقررات یا اهداف متمرکز باشند، و با انتظارات، با توجه به اصول صحیح، دانش علمی و بهترین شیوه عمل مطابقت داشته باشند؛ یا بررسی شود که (در شرایط بهتر) چه معیارهایی می توانند وجود داشته باشند.

از آن جایی که مفاهیم کلی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در رابطه با موضوع مورد نظر نیاز به تفسیر دارند، معیارهای حسابرسی از یک حسابرسی زیست محیطی به حسابرسی زیست محیطی دیگر متفاوت خواهد بود و انتخاب به طور معمول به نسبت آزاد است و توسط حسابرس تنظیم می شود.

مطمئن ترین منابع معیارهای حسابرسی، قوانین، مقررات، موافقت نامه های بین المللی و استانداردهای رسمی صادر شده توسط مقامات رسمی است. سایر منابع اصلی معیارها برای حسابرسیهای زیست محیطی در زمینه حسابرسی عملکرد شامل، اقدامات و تعهدات اتخاذ شده توسط واحد مورد رسیدگی، از جمله اهداف یا الزامات خاص تعیین شده توسط

تا انجام اقدامات و ایجاد تعادل بین حوزه‌های مشکل ساز و مربوط به آینده، ممکن شود.

نمونه‌هایی از منابعی که معیارهای عملکرد زیست‌محیطی را می‌توان از آن‌ها استخراج کرد، شامل مواردی از قبیل عملکرد فعلی و گذشته؛ الزامات قانونی؛ اصول شناسایی شده؛ استانداردها و بهترین شیوه‌عملها؛ داده‌ها و اطلاعات عملکرد تدوین شده توسط سازمانهای صنعتی و سایر بخشها؛ بررسیها و حسابرسیهای مدیریت؛ دیدگاه‌های طرفهای ذینفع و سایر ذینفعان، همچنین تحقیقات علمی است.

انجام اقدامات مناسب برای اطمینان از مدیریت جنبه‌های زیست‌محیطی به‌عنوان مثال از طریق به‌کارگیری شاخصهای عملکرد مدیریت^۲ (MPIs)، می‌تواند برای پیگیری پیاده‌سازی و اثربخشی برنامه‌های مختلف مدیریت زیست‌محیطی، همچنین اقدامات مدیریتی مربوط به عملکرد زیست‌محیطی عملیات سازمان، و احتمالاً شرایط محیط استفاده شود.

شاخصهای کارکرد عملیاتی (OPIs) باید اطلاعاتی را در مورد عملکرد زیست‌محیطی عملیات سازمان به مدیریت ارائه دهند (ایزو ۱۴۰۳۱). شاخصهای کارکرد عملیاتی مربوط به موارد زیر است:

- داده‌های ورودی (مواد، به‌عنوان مثال، پردازش شده، بازیافت شده، استفاده مجدد از مواد یا موادخام؛ منابع طبیعی)، انرژی و خدمات؛

- تامین داده‌های ورودی برای عملیات سازمان؛
- طراحی، نصب، ساخت (شامل رویدادهای اضطراری و عملیات غیرمعمول)، و نگهداری از امکانات فیزیکی و تجهیزات سازمان؛

- خروجیها: محصولات (به‌عنوان مثال، محصولات اصلی، محصولات فرعی، مواد بازیافتی و دوباره استفاده شده)، خدمات، ضایعات (مانند ضایعات جامد، مایع، خطرناک، غیرخطرناک، بازیافت‌شدنی، قابل استفاده مجدد)، و آلاینده‌های ناشی از عملیات سازمان (به‌عنوان نمونه، آلاینده‌های هوا، آلاینده‌های آب یا زمین، سروصدا، ارتعاش، گرما، تشعشع، نور)؛

- تحویل خروجیهای حاصل از عملیات سازمان.

ت) گردآوری و تحلیل داده‌ها و اطلاعات

ممکن است لازم باشد داده‌های موردنیاز جهت پشتیبانی از یافته‌ها و نتیجه‌گیریها از منابع تاییدکننده گردآوری شوند، یعنی شواهد مکملی که برای پشتیبانی یا تایید شواهد اصلی ارائه می‌شوند. حسابرس ممکن است در ارزیابی مطابقت با الزامات قانونی، یا در ارزیابی اثربخشی اقدامات اصلاحی، از اطلاعات حاصل از پایگاه‌های داده استفاده کند، یا به نتایج کار دیگران اتکا کند. این قبیل داده‌ها می‌تواند منبع اطلاعات اصلی کارآمدی برای یافته‌های حسابرسی باشد- چراکه از زمان و منابع موردنیاز جهت گردآوری و تحلیل داده‌ها می‌کاهند، و ضرورت انجام بازدیدهای میدانی پرهزینه از مکانهای مختلف را رفع می‌کنند.

هرگونه نتیجه‌گیری که از پایگاه‌های داده به‌دست آید تنها به اندازه کیفیت اطلاعات آن، قابل قبول است. واحدهای مورد رسیدگی یک مسئولیت اصلی برعهده دارند و آن، حصول اطمینان از وجود سیستمهای اطلاعات مدیریت جهت گردآوری داده‌ها در عملیات و عملکرد خود است.

کیفیت و کامل بودن داده‌های نشان‌دهنده شرایط زیست‌محیطی (به‌عنوان مثال، میزان آلودگی سفره‌های آبی؛ روندهای جمعیتی در شیلات) حتی ممکن است از داده‌های مربوط به رعایت مقررات زیست‌محیطی مشکل‌سازتر باشد. در حالی که گردآوری داده‌های مرتبط با شرایط زیست‌محیطی به‌طور معمول مسئولیت واحد مورد رسیدگی است و نه



توسط حسابرسی پوشش داده نمی‌شوند.

• «برای چه؟»- توضیح دهید که چرا خواننده باید به یافته‌های حسابرسی اهمیت دهد.

• «چرا؟»- علت ریشه‌ای مشکلات یا مشاهدات را مشخص کنید.

• «آخرش چه؟»- توصیه‌ها یا راهکارهای پیشنهادی را برجسته کنید.

گاهی، حسابرسیهای زیست‌محیطی غیرمالی یا نامحسوس هستند، زیرا مشکلات احتمالی تنها پس از مدت زمان طولانی ظاهر می‌شوند. این موضوع مستلزم توجه ویژه‌ای به اطلاع‌رسانی درست نتایج است. گاهی، علت و پیامدهای حوادث زیست‌محیطی را می‌توان به‌طور نمایشی از طریق تصاویر بصری‌سازی کرد. تصاویر اگر به‌درستی استفاده شوند می‌توانند به جذابیت بیشتر و جالب‌تر نمودن گزارش‌های حسابرسی کمک کنند. تصاویر ممکن است به درک متن کمک کنند، و ایده‌ها و مشاهدات درون گزارش را به تصویر بکشند. برای حصول بهترین اثر با استفاده از تصاویر در گزارش‌های حسابرسی، حسابرس باید از موارد زیر اطمینان حاصل کند:

• تصاویر گویا باشند، مشکل یا حادثه اصلی مورد بحث را به‌تصویر بکشند. به‌همین جهت، حسابرس باید در مرحله اولیه حسابرسی- حتی پیش از بازدیدهای محل- به نحوه تهیه تصویر توجه کند؛

• متن عنوان تصاویر با توضیح دقیق موضوع تصویر خواننده را راهنمایی کند؛

• حسابرس حق انتشار تصویر را دارد و اطمینان می‌دهد که اختیار مناسب داده شده است.

حسابرس باید به‌خاطر داشته باشد که تصاویر با کیفیت ضعیف هیچ ارزشی اضافه نمی‌کنند- به‌جز این‌که ثابت می‌کنند حسابرسان واقعاً در محل حضور داشته‌اند- و فقط کیفیت گزارش را کاهش می‌دهند.

علاوه بر حسابرسیها، حسابرس می‌تواند پس از گذشت چند سال از حسابرسی اولیه، حسابرسیهای پیگیرانه را انجام دهد. هنگامی که واحدهای تجاری می‌دانند که حسابرسیهای پیگیرانه به احتمال زیاد یا قطعاً انجام می‌شوند، احتمال بیشتری وجود دارد که آن‌ها نارساییها را رفع و توصیه‌ها را

حسابرس، با این حال حسابرس ممکن است برای درک میزان مشکل و اثربخشی اقدامات برای کنترل آن، به این اطلاعات نیاز داشته باشد. با وجود این، داده‌های ناقص یا باکیفیت پایین، حسابرس را از ارائه تحلیل و اطلاعات مفید باز نمی‌دارد.

یک مسئله که به احتمال زیاد در آینده موضوعیت بیشتری پیدا می‌کند، مسئله داده‌های باز است که در این موارد، داده‌های دولتی به‌طور فزاینده‌ای در دسترس عموم قرار می‌گیرند. داده‌های باز پیش‌شرط‌هایی را برای مشارکت افراد و گروه‌های علاقه‌مند در پیگیری هزینه‌های دولتی یا کیفیت محیط‌زیست، فراهم می‌آورند. این مسئله الزاماتی را برای حسابرسان به‌منظور انجام حسابرسیهای باکیفیت که ارزش‌افزایی بالایی را فراهم می‌آورند، موجب می‌شود.

ث) اطمینان از تاثیرگذاری حسابرسی زیست‌محیطی

اطمینان از تاثیرگذاری برای همه حسابرسیها با اهمیت است، اما ماهیت حسابرسی زیست‌محیطی و نتایج آن سبب می‌شود که رهنمودهای ویژه اهمیت پیدا کنند.

حسابرس زیست‌محیطی، در صورتی که مربوط و مجاز باشد، همانند تمام سایر حسابرسیهای عملکرد، باید به‌دنبال ارائه توصیه‌هایی باشد. این توصیه‌ها باید مرتبط با اهداف، یافته‌ها و نتیجه‌گیریهای حسابرسی باشند. توصیه‌ها باید سازنده، واقع‌بینانه و اجراپذیر بوده و بتوانند در رفع نقاط ضعف یا مشکلات شناسایی شده از طریق حسابرسی، کمک شایانی کنند. زمانی که توصیه‌ها در ابتدای مرحله برنامه‌ریزی/تحلیل بررسی می‌شوند و کارشناسان و واحد تجاری موردنظر به آن می‌پردازند، شانس تاثیر، بیشتر می‌شود. برای نمونه توصیه‌ها می‌توانند، عملیاتی که سبب کاهش هزینه‌ها و تسهیل در اجرا، بهبود مدیریت ریسک، ارتقای کیفیت و حجم خدمات، یا بهبود اثربخشی، تاثیرگذاری یا منفعت‌رسانی به جامعه می‌شوند را مدنظر قرار دهند.

اطلاع‌رسانی نتایج حسابرسی به مخاطبین در به‌حداکثر رساندن تاثیر حسابرسی با اهمیت است. به‌عبارت دیگر موسسه‌های حسابرسی باید اطمینان حاصل کنند که گزارش‌های آن‌ها به سئوالهای زیر پاسخ می‌دهند:

• «چه چیزی؟»- شناسایی مشکلات و شرایط حاکم بر آن‌ها که

- چه مسایلی برای حسابرسیهای زیست‌محیطی و توسعه پایدار مربوط است؟
 - برای هر یک از این مسایل، از کدام رویکرد حسابرسی باید استفاده شود؟
 - آیا موسسه حسابرسی از تخصص مناسب برخوردار است، یا آیا باید از بیرون از موسسه مساعدت بگیرد یا تخصص خود در داخل سازمان را توسعه دهد؟
- توجه به مسایل زیست‌محیطی و توسعه پایدار احتمالاً در بین موسسه‌های حسابرسی بسیار متفاوت خواهد بود. راهبردهایی که هر موسسه حسابرسی ممکن است اتخاذ کند به چندین عامل بستگی خواهد داشت؛ از جمله اهمیتی که به هر موضوع در درون قوانین و در سطح دولت داده می‌شود، تجربه موسسه حسابرسی، و منابعی که برای انجام این نوع از کار در دسترس است.

گام سه: ظرفیت‌سازی و ایجاد تخصص در موسسه حسابرسی

موسسه‌های حسابرسی باید آن رویکرد حسابرسی را اتخاذ کنند که با راهبرد کلی آن‌ها و تخصص و منابعی که به راحتی در دسترس آن‌ها است، سازگار باشد.

گام چهار: اجرای حسابرسی

استانداردهای مورد استفاده در اجرای حسابرسی زیست‌محیطی و توسعه پایدار نباید تفاوتی با حسابرسیهای دیگر داشته باشند.

اجرا نمایند. به‌خصوص برای حسابرسیهای زیست‌محیطی، ممکن است لازم باشد حسابرس توصیه‌های بلندمدت ارائه دهد. بدین ترتیب، ممکن است آغاز فرایند پیگیری توصیه‌های حسابرس چندین سال به طول بیانجامد.

ظرفیت‌سازی در موسسه‌های حسابرسی

شکل زیر نمای کلی از شش گامی را ارائه می‌دهد که یک موسسه حسابرسی می‌تواند در حرکت به سمت یا گسترش ظرفیت خود برای اجرای حسابرسیهای زیست‌محیطی و توسعه پایدار بردارد.

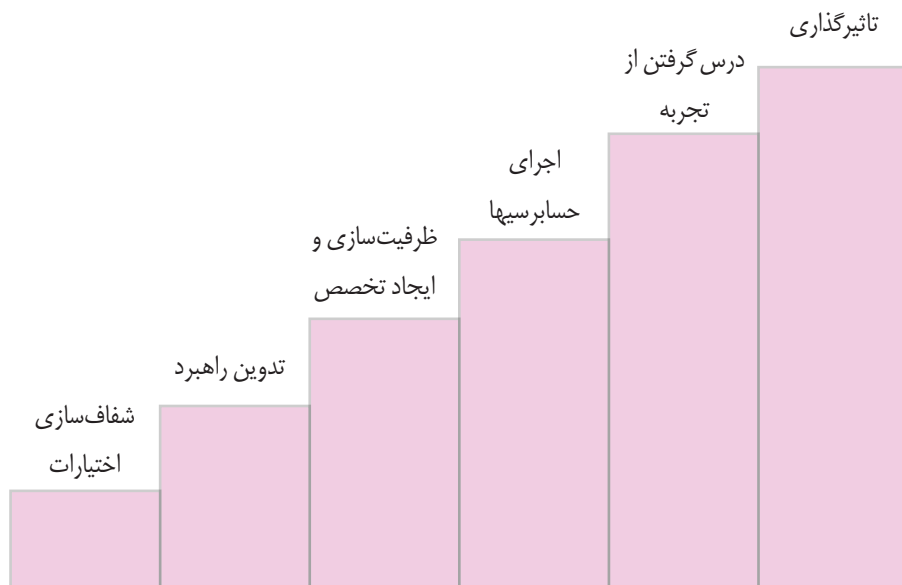
گام یک: شفاف‌سازی اختیارات

موسسه حسابرسی با بررسی حدود اختیارات خود باید تعیین کند که آیا اجازه دارد در حوزه زیست‌محیطی و توسعه پایدار به انجام حسابرسی بپردازد یا خیر. در بیشتر موارد، موسسه‌های حسابرسی که دارای قدرت و اختیارهای لازم برای ارزیابی صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی هستند، اختیار کافی برای بررسی دقیق اکثر جنبه‌های توسعه پایدار را نیز دارند.

گام دو: تدوین راهبرد

مرحله بعدی، بررسی پاسخ راهبردی موسسه حسابرسی به برنامه حسابرسی زیست‌محیطی و توسعه پایدار است. سؤالهایی که موسسه حسابرسی ممکن است از خود بپرسد، عبارتند از:

- اهداف حسابرسی زیست‌محیطی و توسعه پایدار چیست؟



بخش خصوصی، استانداردهای اطمینان بخشی برای تایید گزارش‌های پایداری ایجاد شده است. با وجود این، هدف موسسه‌های حسابرسی بخش عمومی در حسابرسی مالی در مقایسه با بخش خصوصی گسترده‌تر است. حساب‌رسان بخش عمومی در پی مسئولیت‌های گسترده‌تر هستند و آنچه بیشتر برایشان اهمیت دارد، اطلاعات مربوط به سیاستها و آثار آن است، که اغلب در قالب ارقام اصلی و شاخصهای عملکردی ارائه می‌شوند.

در نتیجه هر چه آگاهی عمومی بالاتر می‌رود، لزوم پاسخگویی عمومی افراد یا واحدهای تجاری که مدیریت منابع عمومی را بر عهده دارند، بیشتر می‌شود. یک حرکت از تمرکز منحصر به فرد بر ریسک مالی به سمت توجه به تمام ریسکهای اصلی که بر عموم مردم تاثیر می‌گذارد، صورت گرفته است. مدیریت تمام ریسکهای عمده به منظور تحقق اهداف سازمان سبب شده است که تغییراتی در مسئولیت‌های شرکتی، دولتی و گزارشگری پدید آیند.



پانوشتها:

- 1- Environmental Management System
- 2- Management Performance Indicators

منابع:

- INTOSAI, GUID 5200: Activities with an Environmental Perspective, 2019
- INTOSAI, GUID 5201: Environmental Auditing in The Context of Financial and Compliance Audits, 2019
- INTOSAI, GUID 5202: Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions, 2019
- کیهان آزادی، آریا امین پور، فرید غلامی حسن کیاده، مبانی حسابرسی زیست محیطی و چالشهای اجرای آن توسط دیوان محاسبات کشور، ماهنامه پژوهشهای مدیریت و حسابداری، ۱۳۹۴، شماره ۱۷ و ۱۸، صص ۵۲-۶۲
- زهرا پورزمانی، احمد اکبری، ساختار مدیریت شرکت، حسابرسی زیست محیطی و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳۹۷، سال هفتم، شماره ۲۶
- یاسر سلیمانی، چهار راهکار عبور از چالشهای محیط زیستی، روزنامه جهان صنعت، ۱۴۰۱، سال نوزدهم، شماره ۵۰۳۱

حسابرسیهای مسایل مربوط به محیط زیست و توسعه پایدار مستلزم همان چهار مرحله معمولی است که تمامی حسابرسیها دارند؛ یعنی برنامه ریزی، کار میدانی، گزارشگری و پیگیری.

گام پنجم: درس گرفتن از تجربه خود موسسه حسابرسی و تجربه‌های دیگران

تبادل تجربیات با سایر موسسه‌های حسابرسی می‌تواند به اشتراک ایده‌ها و مطلع بودن از توسعه‌ها و پیشرفتهای در این حوزه کمک کند.

گام ششم: تاثیرگذاری

موسسه‌های حسابرسی، همانند سایر اشکال حسابرسی عملکرد، باید تدابیری برای پیگیری توصیه‌ها و ثبت و ضبط تاثیرات داشته باشند.

نتیجه‌گیری

از یک سو، گزارشهای زیست محیطی و پایداری ابزاری برای برقراری ارتباط با ذینفعان و مدیریت شهرت تجاری است. از سوی دیگر، این نوع گزارشگری می‌تواند از نظر داخلی برای سازمان به منظور بهبود مدیریت ریسک خود و صرفه جویی در منابع و پول، با اهمیت باشد.

گزارشگری زیست محیطی از دهه ۱۹۸۰ در جهات مختلف توسعه یافته است. از یک سو تمرکز بر مسئولیت اجتماعی است، که از طریق گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکتها متجلی می‌شود. از سوی دیگر گزارشهای جامع پایداری وجود دارند، که تلاش می‌کنند نگرانیهای زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی را شامل شوند. در نهایت، تمایل به سوی گزارشگری یکپارچه وجود دارد، که استدلال می‌کند به جای انتشار گزارشهای زیست محیطی یا پایداری جداگانه، همه این اطلاعات باید در یک گزارش سالانه همراه با اطلاعات مالی ارائه شوند.

گزارشگری زیست محیطی و پایداری ابتدا در شرکت‌های بخش خصوصی توسعه پیدا کرده است. سازمانهای بخش عمومی نیز به طور فزاینده‌ای در توسعه گزارشهای یادشده پیشرفت داشته‌اند. نقش حسابرس این است که اطمینان حاصل کند که گزارشها به اندازه کافی نتایج واقعی، ریسکها و سایر مسایل مربوط را منعکس می‌کند. به عبارت دیگر در