

# راهنمای ۵۲۰۱

## حسابرسی زیست محیطی در

## چارچوب حسابرسیهای مالی و رعایت

مرتضی اسدی  
الهه مهدوی ثابت

رهنمودهای اینتوسای توسط سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی، INTOSAI، به‌عنوان بخشی از چارچوب اینتوسای برای اعلامیه‌های حرفه‌ای منتشر شده‌اند. برای کسب اطلاعات بیشتر به آدرس [www.issai.org](http://www.issai.org) مراجعه کنید.



INTOSAI

سند پیش از چارچوب اینتوسای برای اعلامیه‌های حرفه‌ای (IFPP) - این سند پیش از تدوین چارچوب اینتوسای برای اعلامیه‌های حرفه‌ای در سال ۲۰۱۶ تدوین شد. بنابراین، ممکن است برای اهداف رسمی، از رهنمودهای جدیدتر حسابرسی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی متفاوت باشد.



INTOSAI

سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (INTOSAI)، ۲۰۱۹

(۱) به عنوان سند اینتوسای با عنوان حسابرسی زیست‌محیطی و حسابرسی نظارتی در سال ۲۰۰۴، تصویب شد

(۲) در چارچوب استانداردهای بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (ISSAI) تحت عنوان استاندارد ۵۱۲۰ در سال ۲۰۱۰، ثبت گردید

(۳) محتوای آن در سال ۲۰۱۶، بازنگری شد

(۴) به راهنمای ۵۲۰۱ - حسابرسی زیست‌محیطی در چارچوب حسابرسیهای مالی و رعایت با تدوین چارچوب اینتوسای برای اعلامیه‌های حرفه‌ای (IFPP)، با اعمال تغییرات ویرایشی در سال ۲۰۱۹، تغییر نام یافت

**فهرست مندرجات**

فهرست کادرها ..... ۱

فهرست مخففها و کلمه‌های اختصاری ..... ۱

الف. پیشینه ..... ۲

ب. ماهیت حسابرسی زیست‌محیطی ..... ۳

پ. حسابرسی مالی و رعایت ..... ۴

پ. ۱. حسابرسی مالی ..... ۴

پ. ۱. ۱. موضوعهای زیست‌محیطی ..... ۵

پ. ۲. ۱. حسابداری نقدی در مقابل حسابداری تعهدی .. ۶

پ. ۲. چگونه مسایل زیست‌محیطی بر صورتهای مالی تاثیر می‌گذارند ..... ۶

پ. ۱. ۲. حسابداری نقدی ..... ۶

پ. ۲. ۲. حسابداری تعهدی ..... ۷

پ. ۳. حسابرسی رعایت ..... ۸

ت. رسیدگی به مسایل زیست‌محیطی در حسابرسیهای مالی و رعایت ..... ۱۱

ت. ۱. در مورد موضوعهای زیست‌محیطی دانش کسب کنید .. ۱۱

ت. ۲. ارزیابی ریسک ذاتی زیست‌محیطی، سیستمهای کنترل داخلی و محیط کنترلی ..... ۱۲

ت. ۳. معیارهای حسابرسی ..... ۱۳

ت. ۴. رویه‌های (آزمونهای) محتوا را اجرا کنید ..... ۱۳

ث. گزارشگری ..... ۱۵

ث. ۱. گزارشگری دولتی درباره مسایل زیست‌محیطی .. ۱۵

ث. ۲. گزارشگری پایداری ..... ۱۶

**فهرست کادرها**

کادر ۱. مورد حسابرسی ۱: خدمات زیست‌بوم ..... ۵

کادر ۲. مورد حسابرسی ۲: حسابهای اداره زغال سنگ بریتانیا در سال ۱۴-۲۰۱۳ ..... ۸

کادر ۳. مورد حسابرسی ۳: موافقت‌نامه‌های زیست‌محیطی چندجانبه می‌تواند به تدوین معیارهای حسابرسی رعایت کمک نماید ..... ۹

کادر ۴. مورد حسابرسی ۴: تطبیق متقابل در کشاورزی .. ۹

کادر ۵. مورد حسابرسی ۵: جبران خسارت زیست‌محیطی ..... ۱۰

کادر ۶. سوالهایی که ممکن است مسایل احتمالی حسابرسی

زیست‌محیطی را از نظر قوانین یا سیاستهای زیست‌محیطی دولت ملی و محلی برانگیزد ..... ۱۱

کادر ۷. سوالهایی که ممکن است ابعاد احتمالی حسابرسی زیست‌محیطی را از نظر کسب دانش پیرامون بخش یا صنعت مطرح کند ..... ۱۲

کادر ۸. مورد حسابرسی ۶: یارانه‌های زیست‌محیطی ..... ۱۳

کادر ۹. سوالهایی که ممکن است ابعاد احتمالی حسابرسی زیست‌محیطی را از نظر محیط کنترلی و روشهای کنترلی مطرح کنند ..... ۱۳

کادر ۱۰. مورد حسابرسی ۷: حسابرسی پیرامون حفاظت از محیط‌زیست راه‌آهن چینگهای تبت (۲۰۰۶) ..... ۱۴

کادر ۱۱. مورد حسابرسی ۸: حسابرسی پیرامون پیشگیری از آلودگی آب رودخانه‌های اصلی (۲۰۱۱-۲۰۱۰) ..... ۱۴

کادر ۱۲. سوالهایی که ممکن است مسایل احتمالی حسابرسی زیست‌محیطی را در حوزه برنامه‌ها یا فعالیتهای دولتی مطرح کند ..... ۱۵

کادر ۱۳. مورد حسابرسی ۹: گزارشگری پایداری حسابرسی .. ۱۶

**فهرست مخففها و کلمه‌های اختصاری**

CAP: سیاست مشترک کشاورزی

CNAO: دیوان محاسبات چین

EMAS: طرح مدیریت زیست‌محیطی و حسابرسی

EMS: سیستم مدیریت زیست‌محیطی

EU: اتحادیه اروپا

FAO: سازمان خواربار و کشاورزی

IAASB: هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی اطمینان بخشی

ICT: فناوری اطلاعات و ارتباطات

INTOSAI: سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی

ISSAI: استانداردهای بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی

ISAs: استانداردهای بین‌المللی حسابرسی

MEA: موافقت‌نامه چندجانبه زیست‌محیطی

NAO: دیوان محاسبات بریتانیا

OAG: دیوان محاسبات کانادا

SAI: دیوان محاسبات

SAO: دیوان محاسبات لتونی

UNEP: برنامه زیست محیطی سازمان ملل متحد

UNFCCC: چارچوب پیمان نامه سازمان ملل متحد درباره

تغییرات اقلیمی

WGEA: کارگروه حسابرسی زیست محیطی

(IAASB) ارائه می دهد.

(۴) استاندارد بین المللی موسسه های عالی حسابرسی ۴۰۰-  
استاندارد حسابرسی رعایت، الزامهای انجام حسابرسی رعایت  
را ارائه می کند.

(۵) راهنمای ۵۲۰۱- حسابرسی زیست محیطی در چارچوب  
حسابرسیهای مالی و رعایت به گروه راهنمایی با موضوعهای  
خاص تعلق دارد و توسط کارگروه حسابرسی زیست محیطی<sup>۵</sup>  
(WGEA) سازمان بین المللی موسسه های عالی حسابرسی،  
تدوین شده است. این نوشتار تجربه ها و شیوه های عمل  
خوب موسسه های عالی حسابرسی را منعکس نموده و ابزاری  
برای کمک به حسابرسان در اجرای حسابرسی هایی با تمرکز  
زیست محیطی است.

(۶) این راهنما براساس اصول حسابرسی مالی و رعایت  
همانطور که در استانداردهای بین المللی موسسه های عالی  
حسابرسی ۲۰۰ و ۴۰۰ آمده، و نیز رویه مناسب فعلی در  
حسابرسی زیست محیطی، تدوین شده است. راهنمای فوق  
مسائل زیست محیطی را در چارچوب حسابرسیهای مالی و  
رعایت پوشش می دهد و برای برآورده نمودن نیازهای کل این  
حوزه نوشته شده است.

(۷) یک موسسه عالی حسابرسی برای انجام حسابرسیهای  
زیست محیطی نیازی به دستور خاص ندارد و ممکن است  
چنین حسابرسیهایی را با مجوز کلی انجام حسابرسی مالی یا  
رعایت، اجرا کند.

(۸) حسابرسی زیست محیطی به طور معمول به عنوان  
حسابرسی عملکرد، رعایت یا مالی تعریف می شود که به  
رویکرد اتخاذ شده از سوی نهادهای<sup>۶</sup> مسئول (به عنوان  
مثال، دولت) در خصوص یک مشکل خاص زیست محیطی،  
سیاستها یا برنامه های زیست محیطی، و همچنین عملکرد  
آن ها در مدیریت مسائل زیست محیطی، می پردازد.

(۹) یک موسسه عالی حسابرسی ممکن است بر این باور باشد  
که بزرگ ترین مهارت و تجربه اش در حسابرسی مسائل مالی و  
رعایت نهفته است. بنابراین برای موسسه های فوق ضروری  
است که از چنین تجربه ای در حسابرسی زیست محیطی  
استفاده کنند. این مقاله امکان انجام حسابرسیهایی با تمرکز  
زیست محیطی را با استفاده از چارچوب مالی و رعایت، نشان

## حسابرسی زیست محیطی در چارچوب حسابرسیهای مالی و رعایت

### الف) پیشینه

(۱) استانداردهای حرفه ای و دستور عملها برای اعتبار، کیفیت  
و حرفه ای گرای حسابرسی بخش عمومی ضروری است.  
هدف استانداردهای بین المللی موسسه های عالی حسابرسی<sup>۱</sup>  
(ISSAIs) که توسط «سازمان بین المللی موسسه های عالی  
حسابرسی<sup>۲</sup> (INTOSAI)» تدوین شده اند، ارتقای حسابرسی  
مستقل و موثر و همچنین پشتیبانی از اعضای سازمان مذکور  
برای توسعه رویکرد حرفه ای خود مطابق با وظایف، قوانین و  
مقررات ملی است.

(۲) استاندارد بین المللی موسسه های عالی حسابرسی ۱۰۰-  
اصول اساسی حسابرسی بخش عمومی، به طور کلی اصول  
اساسی برای حسابرسی بخش عمومی را ارائه و الزامات  
استانداردهای فوق را تعریف می کند. استاندارد بین المللی  
موسسه های عالی حسابرسی ۲۰۰ اصول حسابرسی مالی با  
هدف توجه به اصول کلیدی مربوط به حسابرسی صورتهای  
مالی در بخش عمومی ایجاد شده است، این در حالی است  
که استاندارد بین المللی موسسه های عالی حسابرسی ۴۰۰  
اصول حسابرسی رعایت به زمینه خاصی از حسابرسی رعایت  
می پردازد.

(۳) استانداردهای بین المللی موسسه های عالی حسابرسی  
۲۰۰۰ الی ۲۸۹۹، استانداردهایی را برای اجرای حسابرسیهای  
مالی واحدهای بخش عمومی براساس استانداردهای  
بین المللی حسابرسی<sup>۳</sup> (ISAs) صادر شده توسط هیئت  
استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۴</sup>

می‌دهد.

۱۰) بخش پیشینه این مقاله مقدمه‌ای پیرامون مفاهیم کلی این راهنما را ارائه می‌کند؛ در حالی که چهار بخش بعدی ماهیت کلی حسابرسی زیست‌محیطی را به‌ویژه در زمینه حسابرسی مالی و رعایت- و نحوه انجام آن- براساس شیوه‌های فعلی مشخص می‌کنند. نمونه‌های مرتبطی از حسابرسی‌های مالی و/یا رعایت زیست‌محیطی در سراسر جهان ارائه شده‌اند. یکی از منابع مطالعات موردی حسابرسی بیشتر، صفحه وب کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی و خبرنگار لاینز<sup>۲</sup> است.

۱۱) بخش اول این راهنما به معرفی ماهیت حسابرسی زیست‌محیطی می‌پردازد، و ویژگی حسابرسی مالی، رعایت، عملکرد و توسعه پایدار را مشخص می‌کند (به بند ۲۱ مراجعه کنید).

۱۲) بخش دوم به تفصیل قصد، اهداف و رویکردهای مختلف حسابرسی مالی و رعایت را تشریح می‌کند. به‌ویژه، ویژگی‌های حسابداری نقدی و تعهدی هنگام برخورد با حسابرسی زیست‌محیطی در نظر گرفته می‌شود.

۱۳) بخش سوم روشها و شیوه‌های خاصی در مورد چگونگی کسب دانش حسابرس پیرامون موضوعهای زیست‌محیطی و ارزیابی ریسکهای ذاتی، نحوه اعمال قوانین و مقررات، نحوه تعریف معیارهای حسابرسی، و نحوه اجرای روشهای (آزمونهای) محتوای حسابرسی را تعیین می‌کند.

۱۴) در نهایت، بخش چهارم اطلاعاتی در مورد گزارشگری دولتی درباره مسایل زیست‌محیطی و پایداری را ارائه می‌دهد.

### ب) ماهیت حسابرسی زیست‌محیطی

۱۵) حسابداران و حسابرسان به‌طور سنتی با سیاستهای زیست‌محیطی در ارتباط نبوده‌اند؛ با وجود این، به‌عنوان ارائه‌دهندگان اطلاعات و گزارشها نقش اطمینان‌بخشی را برعهده داشته‌اند و تصمیمهای تجاری و دولتی اغلب براساس آنها استوار بوده‌اند، و امروزه به‌طور فزاینده‌ای به عرصه محیط‌زیست ورود پیدا کرده‌اند. تاثیر حسابداران و حسابرسان از دسترسی آنها به اطلاعات مالی و عملکردی ناشی می‌شود. آنها اطلاعاتی را جمع‌آوری، تحلیل، گزارش و

اطلاع‌رسانی می‌کنند که براساس آنها تصمیمهای اتخاذشده و عملکردها ارزیابی می‌شوند. آنها می‌توانند شفافیت بیشتر و تصمیم‌گیریهای آگاهانه‌ای در مورد استفاده از منابع و تاثیر فعاليتها بر نتایج زیست‌محیطی را بدون نقض استانداردهای حسابداری موجود، میسر سازند.

۱۶) هزینه‌های دولتها در مسیر توسعه و اجرای سیاست و تعهدهای زیست‌محیطی به‌طور فزاینده‌ای بااهمیت است. یک موسسه عالی حسابرسی باید تشخیص دهد که هزینه‌های زیست‌محیطی، بدهیها و کاهش ارزش داراییها بر آماده‌سازی و حسابرسی صورتهای مالی تاثیر می‌گذارد. بر این اساس، حسابرس باید کامل بودن و صحت ارقام گزارش شده را ارزیابی کند.

۱۷) هدف حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس را قادر سازد تا در مورد این که آیا صورتهای مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، مطابق با چارچوب گزارشگری مالی تعیین شده، تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. جنبه‌های بااهمیت می‌تواند به‌طور مستقیم با هزینه‌های زیست‌محیطی، تعهدها، تاثیرها و نتایج، مرتبط باشد. حسابرسی صورتهای مالی حسابرس را ملزم می‌کند که مقررات زیست‌محیطی، و به‌ویژه مسایل و موضوعهای زیست‌محیطی را چنانچه تاثیر بااهمیتی بر صورتهای مالی دارند، به‌عنوان بخشی از حسابرسی در نظر بگیرد.

۱۸) مسایل زیست‌محیطی زیر ممکن است در جریان حسابرسی صورتهای مالی پدید آیند:

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

- حفاظت از منابع تجدیدپذیر و غیرقابل تجدید؛

- پیامدهای نقض قوانین و مقررات زیست‌محیطی؛ و

- پیامدهای مسئولیت نیابتی تحمیل شده از سوی دولت.

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

۲۰) حسابرسی عملکرد فعالیتهای زیست‌محیطی ممکن است

قوانین و مقررات زیست‌محیطی می‌تواند در یک حسابرسی جداگانه در نظر گرفته شوند، اما قوانین فوق می‌توانند بخشی از حسابرسی عملکرد نیز باشند. برای راهنمایی در مورد حسابرسی عملکرد با تمرکز زیست‌محیطی خاص، لطفاً به راهنمای ۵۲۰۰ مراجعه کنید.

۲۴) حسابرسی زیست‌محیطی در چارچوب حسابرسی مالی و/یا رعایت، ممکن است در رابطه با رعایت استانداردهای حسابداری و/یا رعایت قوانین و معاهده‌های زیست‌محیطی مربوط باشد.

### پ. ۱. حسابرسی مالی

۲۵) هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعات درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان نقدی یک واحد تجاری است که برای تصمیم‌گیری و ارزیابی تصمیم‌هایی که پیرامون تخصیص منابع اتخاذ می‌شوند، مفید باشد. به‌طور خاص، صورتهای مالی در بخش عمومی باید اطلاعات مفیدی را برای تصمیم‌گیری فراهم نماید و مسئولیت پاسخگویی واحد تجاری را در قبال منابع نشان دهد.

۲۶) به‌طور کلی، صورتهای مالی دولتها (یا واحدهای تشکیل‌دهنده آنها) تمایل دارند تا از مسایل زیست‌محیطی اجتناب کنند. با وجود این، همه معتقدند که هزینه‌ها، تطبیق، و مسایل عملکردی وجود دارند که با خط‌مشیها و تعهدهای زیست‌محیطی مرتبط بوده و باید در صورتهای مالی منعکس شوند.

۲۷) حسابرسی مالی از دیرباز با اطلاعات مالی سروکار دارد. حسابرسی مالی ارتباط مستقیمی با سیستم حسابداری مالی داشته و با واحدهای پولی بیان می‌شود. اگرچه، اطلاعات فوق حتی اگر در قالب واحد پول ارائه نشوند، باز هم می‌توانند با اهمیت باشند. اطلاعات غیرمالی می‌توانند شامل واحدهایی مانند تن انتشار گاز گلخانه‌ای، مترمکعب مصرف آب یا سهم محصولات دارای برجسب زیست‌محیطی باشد. درک و تفسیر اطلاعات غیرمالی ممکن است در مقایسه با اطلاعات مالی دشوارتر باشد؛ زیرا اصول گزارشگری پذیرفته‌شده عمومی یا منابع معتبری از معیارها وجود ندارند یا این‌که احتمال دارد که اطلاعات مذکور ماهیت کیفی داشته باشند. به‌رغم چالشهای فوق، اطلاعات غیرمالی می‌تواند برای هرگونه حسابرسی که

شامل حصول اطمینان از این باشد که:

- شاخصهای عملکرد مرتبط با محیط‌زیست برای انعکاس منصفانه عملکرد واحد<sup>۱</sup> مورد حسابرسی کافی است؛ و
- برنامه‌های زیست‌محیطی به‌شیوه‌ای به‌صرفه، کارآمد و موثر انجام می‌شوند. خواننده می‌تواند جهت آشنایی با دستورعملهای دقیق‌تر پیرامون حسابرسی عملکرد فعالیت‌های زیست‌محیطی به راهنمای ۵۲۰۰ دستورعمل کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی با عنوان فعالیتها با دیدگاه زیست‌محیطی، مراجعه کند.

۲۱) در حالی که این مقاله، حسابرسی زیست‌محیطی را در چارچوب حسابرسی مالی و/یا رعایت به بحث می‌گذارد، اما موید آن است که حسابرسیهای توسعه پایدار ممکن است به روشهای مشابهی که در اینجا توضیح داده شده، مورد بررسی قرار گیرند. خواننده می‌تواند جهت کسب اطلاعات بیشتر پیرامون این موضوع به راهنمای ۵۲۰۲ دستورعمل کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی با عنوان توسعه پایدار: نقش موسسه‌های عالی حسابرسی، مراجعه کند.

### پ) حسابرسی مالی و رعایت

۲۲) حسابرسی مالی و رعایت شامل موارد زیر است:

- اعتباردهی به پاسخگویی مالی واحدهای تجاری مسئول، شامل بررسی و ارزیابی سوابق مالی و اظهارنظر پیرامون صورتهای مالی.
  - اعتباردهی به پاسخگویی مالی دولت به‌عنوان یک کل؛
  - حسابرسی سیستمهای مالی و معاملات شامل ارزیابی تطبیق با قوانین و مقررات قابل اجرا؛
  - حسابرسی کنترل داخلی و عملکردهای حسابرسی داخلی؛
  - حسابرسی صحت و تناسب تصمیمهای اداری اخذشده در واحد مورد حسابرسی؛ و
  - گزارشگری هر موضوع دیگری که از حسابرسی ناشی یا به آن مربوط می‌شود؛ منظور موضوعهایی که طبق نظر موسسه عالی حسابرسی باید افشا شوند.
- ۲۳) این راهنما همچنین تصدیق می‌کند که اگرچه رعایت



۳۲) اگرچه ارزیابی خدمات زیست‌بومی ممکن است چالش‌برانگیز باشد، اما حساب‌رسان می‌توانند دولتهای خود را از اهمیت موضوع فوق آگاه کنند. حساب‌رسان همچنین می‌توانند از دولتها بخواهند که در گزارشگری مالی سالانه خود، موضوعهای زیست‌محیطی را در نظر بگیرند.

#### کادر ۱. مورد حسابرسی ۱: خدمات زیست‌بوم

براساس ارزیابی زیست‌بوم هزاره سازمان ملل متحد<sup>۱۰</sup> خدمات زیست‌بوم آن دسته مزایایی هستند که مردم از زیست‌بومها به‌دست می‌آورند. مزایای فوق شامل غذا، آب، الوار و فیبر، همچنین خدمات تنظیم‌کننده است که بر آب‌وهوا، سیل، بیماری و کیفیت آب تاثیر می‌گذارند. همچنین، خدمات حمایتی از قبیل خاک‌سازی، فتوسنتز و چرخه مواد مغذی بخشی از خدمات فوق است، و در نهایت جوانب تفریحی، زیبایی‌شناختی و معنوی می‌توانند لحاظ شوند. طبق نظر سازمان خواربار و کشاورزی ملل متحد<sup>۱۱</sup> (FAO)، ارزش پولی خدمات گرده‌افشانی تنها می‌تواند هر سال بالغ بر ۲۰۰ میلیارد دلار باشد. تنوع‌زیستی نیز منبع اصلی عناصر دارویی است. دیوان محاسبات کانادا در حسابرسی خود به اهمیت تنوع‌زیستی جهت تحقق اهداف معاهده بین‌المللی تنوع زیستی<sup>۱۲</sup> توجه دارد. اداره فوق به شکل کلی بررسی می‌کند که برنامه‌ها و ابزار واحد دولتی مربوط تا چه حد در توسعه الگوهای ارزش‌گذاری؛ و استفاده از الگوهای فوق در تصمیم‌گیری پیشرفت کرده‌اند؛ اگرچه اداره فوق کیفیت کار ارزش‌گذاری را ارزیابی نکرده است. گزارش حسابرسی دیوان محاسبات شامل نمونه‌ای است که ارزش خرسهای قطبی را برآورد می‌کند و از این طریق یافته‌های کلی تری را پیرامون پیشرفت در این زمینه نشان می‌دهد، اما اداره مذکور برآورد فوق را حسابرسی نکرده است. سازمان محیط‌زیست کانادا به‌عنوان بخشی از تحلیل خود به‌منظور حمایت از این تصمیم در گنجاندن خرس قطبی در فهرستی به‌عنوان گونه‌ای در معرض خطر دست به مطالعه‌ای زده است. مطالعه فوق تمایل کاناداییها را به پرداخت هزینه برای اطمینان از ادامه حیات این گونه در معرض خطر در کانادا برآورد می‌کند. نمونه‌هایی از ارزشهای دیگری که توسط مطالعه مذکور ارزیابی شده‌اند، شامل تغذیه جوامع بومی از خرس قطبی و شکار آن به‌عنوان منبع غذایی (ارزش تغذیه از خرسهای قطبی هر سال حدود ۲۵۰،۰۰۰ الی ۳۷۵،۰۰۰ دلار کانادا است) و ارزش آن از لحاظ شکار

با محیط‌زیست سروکار دارد، بسیار مربوط باشد.

۲۸) هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حساب‌رسان نظر خود را درباره این‌که آیا صورتهای مالی تهیه‌شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، مطابق با چارچوب گزارشگری مالی مشخص شده است یا خیر، بیان نماید.

#### پ. ۱.۱. موضوعهای زیست‌محیطی

۲۹) موضوعهای زیست‌محیطی برای تعداد فزاینده‌ای از دولتها، واحدهای تجاری و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، بااهمیت شده است. برخی از سازمانها در بخشهایی فعالیت می‌کنند که در آنجا موضوعهای زیست‌محیطی ممکن است بر صورتهای مالی آن‌ها تاثیر بااهمیتی داشته باشند. مسایل احتمالی زیست‌محیطی که طی حسابرسی صورتهای مالی پدید می‌آیند، در بند ۱۸ ذکر شده‌اند.

۳۰) تا به امروز، جوامع حسابداری و حسابرسی بر تعهدهای زیست‌محیطی تمرکز داشته‌اند. اگرچه صورتهای مالی سازمان ممکن است شامل داراییهای با عنوان زمین (داراییهایی که مانند سایر اموال بر یک اساس مشابه ارزش‌گذاری شده‌اند) باشد، اما به‌تازگی تمرکز صورتهای مالی فوق بر «داراییهای زیست‌محیطی» است - یعنی داراییهای طبیعی که ورودی منابع را فراهم نمی‌کنند اما خدمات زیست‌بومی از قبیل زیستگاه و کنترل سیل و آب‌وهوا، و سایر عملکردهای غیراقتصادی از قبیل ارزشهای زیباشناختی یا بهداشتی را ارائه می‌دهند. تفکر حفظ منابع طبیعی تاکید می‌کند که نهادها نه تنها در برابر سهامداران خود بلکه در قبال جامعه و مراقبت از محیط طبیعی پاسخگو هستند. اهمیت و توسعه داراییهای زیست‌محیطی هنوز در مراحل اولیه خود است، و بخش خصوصی در این زمینه بسیار پیشرو بوده است.

۳۱) هدف از طراحی سیستم‌های حسابداری مالی، توجه به ریسکهای مرتبط با تنوع‌زیستی و خدمات زیست‌بومی نیست. اگرچه تخریب خدمات مذکور، خطرهای جدی برای جوامع و اقتصادهای آن‌ها و در نتیجه احتمال افزایش هزینه‌ها را در پی دارد. مورد حسابرسی ۱ در زیر نمونه‌هایی از خدمات احتمالی زیست‌بوم و همچنین تجربه دیوان محاسبات<sup>۱۳</sup> (OAG) کانادا در زمینه خدمات حسابرسی مربوط به تنوع‌زیستی را ارائه می‌دهد.

مالی تهیه شده با استفاده از دو روش حسابداری و آن چه یک موسسه عالی حسابرسی هنگام حسابرسی صورتهای مالی باید در نظر بگیرد را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد.

## پ. ۲. چگونه مسایل زیست‌محیطی بر صورتهای مالی تاثیر می‌گذارند

### پ. ۱.۲. حسابداری نقدی

(۳۷) مسایل زیست‌محیطی می‌تواند بر صورتهای مالی تهیه‌شده بر مبنای نقدی حسابداری تاثیر بگذارند، اما آثار آن محدود است؛ زیرا مبنای نقدی بر شناسایی آثار طی سال مالی مورد نظر (از طریق پرداختهای خاص و، در صورت سودزبانها، از طریق پرداختهای ویژه) تمرکز دارد. آثار زیست‌محیطی به‌الزام به دوره‌های خاصی محدود نیست و ممکن است نیازمند پیش‌بینی باشد. از این رو، حسابرسان ممکن است تدوین یک روش شناسی را به‌منظور بررسی تاثیر فعالیتها بر مسایل زیست‌محیطی برای دوره‌های طولانی‌تر از سال مالی مورد نظر، در نظر بگیرند. بنابراین، روشهایی نظیر نظارت موثر ممکن است، سبب تسهیل بررسی تاثیر شوند. با وجود این، چنین امری مستلزم آن است که اهداف اصلی و شاخصهای میانی به وضوح تعریف شوند. البته، مسایل یا موضوعهای مرتبط با محیط‌زیست در حسابرسی مالی تنها در صورتی باید مربوط تلقی شوند که بر صورتهای مالی و تصمیم‌گیرندگان اثر بااهمیتی داشته باشند، به‌عنوان مثال:

- آیا داراییها/ بدهیها/ درآمدها و مخارج همانطور که توسط گزارشگری مالی مناسب الزامی شده است، شناسایی، اندازه‌گیری و ارائه می‌شوند یا خیر؛

- آیا در صورت عدم رعایت قوانین و مقررات مرتبط با محیط‌زیست، هرگونه ریسک پیامدهای مالی بااهمیت وجود دارد یا خیر؛

- آیا تمام اطلاعات مالی یا غیرمالی مربوط و بااهمیت که می‌تواند بر تصمیم‌گیرندگان تاثیر بگذارند افشا شده است یا خیر.

(۳۸) علاوه بر این، چنانچه گزارشگری رعایت (تطبيق) در گزارش مالی دولت گنجانده شود، می‌تواند بر گزارشگری مالی تاثیر داشته باشد؛ به‌عنوان مثال، جایی که واحد ملزم است تا مطابقت با قوانین و مقررات زیست‌محیطی را نشان دهد.

و مشاهده حیات‌وحش (سالانه ۸۰۵ میلیون دلار) است.

این حسابرسی همچنین مواردی را شناسایی نموده است که در آن سازمان محیط‌زیست کانادا از شیوه‌های ارزش‌گذاری برای ارزیابی ارزش اقتصادی کیفیت آبهای سطحی و همچنین مناطق حفاظت‌شده استفاده کرده است. مزایای مقررات پساب سیستمهای فاضلاب<sup>۱۳</sup> بیش از سه برابر هزینه‌های پیاده‌سازی آن، در تحلیل هزینه‌فایده سال ۲۰۱۲ برآورد شده است. اداره مذکور در سال ۲۰۱۰، ارزشهای اقتصادی مناطق حفاظت‌شده در سرزمینهای شمال غربی را بر اساس تمایل کاناداییها به پرداخت هزینه به‌منظور حفاظت از منطقه به‌طور کلی برآورد کرده است؛ تمایل کاناداییها به پرداخت هزینه برای حفاظت از محیط‌زیست بر جمعیت در معرض خطر گوزن کانادایی<sup>۱۴</sup>؛ ارزش پرندگان آبی از نظر شکار و مشاهده؛ و ارزش خدمات جذب و ذخیره کربن که از گیاهان و خاکهای آن منطقه منتج می‌شود، تاثیرگذار بوده است.

اگرچه حسابرسی دیوان محاسبات کانادا، یک حسابرسی عملکرد بود، اما از نظر حسابرسی مالی نیز حائز اهمیت است؛ زیرا دفتر فوق به جوانب مالی بااهمیت مرتبط با طبیعت می‌پردازد.

### پ. ۱.۲. حسابداری نقدی در مقابل حسابداری تعهدی

(۳۳) گزارشگری بخش عمومی را می‌توان طیفی بین حسابداری نقدی و حسابداری تعهدی دانست. دولتهای سراسر جهان شیوه‌های گزارشگری متنوعی را در این طیف اتخاذ می‌کنند.

(۳۴) مبنای نقدی حسابداری، معاملات و رویدادها را هنگام دریافت یا پرداخت وجه نقد (شامل معادلهای نقد) شناسایی می‌کند. حسابداری فوق‌نتایج کلی مالی برای دوره را به‌عنوان تفاوت بین وجه نقد دریافتی و وجه پرداختی اندازه‌گیری می‌کند. صورت مالی اصلی همان صورت جریان نقدی است.

(۳۵) در مقایسه، مبنای تعهدی حسابداری، معاملات و سایر رویدادها را در زمان وقوع آن‌ها شناسایی می‌کند (نه فقط زمانی که وجه نقد و معادل آن دریافت یا پرداخت شود). عناصری که در صورتهای مالی در قالب حسابداری تعهدی وجود دارند، عبارتند از: داراییها، بدهیها، خالص داراییها و حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه‌ها.

(۳۶) این راهنما تاثیر مسایل زیست‌محیطی بر صورتهای



عدم رعایت می‌تواند از طریق جزئیات خاص یا گزارشهای ویژه‌ای که از اصول حسابرسی مالی و رعایت استفاده می‌کنند، گزارش شوند.

### پ. ۲.۲. حسابداری تعهدی

۳۹) مسایل زیست‌محیطی از طرق مختلف می‌توانند بر صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای حسابداری تعهدی تاثیر بگذارند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری وجود دارد که به اصول کلی شناسایی، اندازه‌گیری و افشای موضوعهای زیست‌محیطی در گزارش مالی می‌پردازد<sup>۱۵</sup>. بنابراین، موسسه‌های عالی حسابرسی، ممکن است استانداردهای حسابرسی را هم‌راستا با استانداردهای حسابداری در ارتباط با نهادهای حسابداری ملی خود، ایجاد نموده، یا همانطور که در این بند تشریح شد، فقط استانداردهای بین‌المللی حسابرسی پذیرفته‌شده برای حسابرسیهای مالی را رعایت نمایند. موقعیتهای زیر با این استاندارد مطابقت دارد.

الف) معرفی قوانین و مقررات زیست‌محیطی ممکن است شامل تعهد به شناسایی کاهش ارزش داراییها و در نتیجه لزوم کاهش ارزش دفتری باشد.

ب) عدم رعایت الزامهای قانونی مربوط به موضوعهای زیست‌محیطی، از قبیل انتشار گازهای گلخانه‌ای یا دفع ضایعات، ممکن است مستلزم شناسایی اقلام تعهدی برای کارهای اصلاحی، جبرانی، یا هزینه‌های قانونی باشد؛ به‌عنوان مثال، عدم رعایت قوانین کنترل آلودگی ممکن است منجر به جرایم و مجازاتهایی برای یک واحد تجاری شود.

پ) برخی از هزینه‌های عملیاتی سالانه ماهیت زیست‌محیطی دارند. به‌عنوان مثال، هزینه‌های انرژی می‌تواند یک هزینه زیست‌محیطی در نظر گرفته شود زیرا مصرف سوختهای فسیلی یک منبع انتشار گاز دی‌اکسیدکربن و آلودگی هوا است. ت) برخی واحدهای تجاری ممکن است نیاز داشته باشند که تعهدهای زیست‌محیطی را به‌عنوان بدهیهای موقت در صورتهای مالی شناسایی کنند. به‌عنوان مثال، تعهدهای مرتبط با تعطیلی محل دفن ضایعات جامد، تعهدهای پسمارقبندی و احیای مرتبط با عملیات معدن‌کاری و کنارگذاری تجهیزات هسته‌ای.

ه) واحد تجاری ممکن است در موارد زیر نیاز به افشای یک

تعهد بالقوه زیست‌محیطی به‌عنوان بدهی احتمالی داشته باشد:

تعهد احتمالی فوق بستگی به وقوع احتمالی یک رویداد آتی دارد؛ یا

مبلغ تعهد فعلی را نمی‌توان به‌طور منطقی برآورد نمود؛ یا خروج منابع برای تسویه تعهد محتمل نیست.

و) در جریان برآورده نمودن الزامهای استاندارد حسابداری مربوط، ممکن است برخی موارد افشای اضافی در یادداشتهای صورتهای مالی موردنیاز باشند، مثالها عبارتند از:

صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند و مسایل زیست‌محیطی مرتبط با آن؛

حسابداری ارزش منصفانه داراییهای زیستی و محصولات کشاورزی هنگامی که دارایی فوق را بتوان به‌طور قابل‌اتکا اندازه‌گیری نمود.

رفتار حسابداری اتخاذشده برای هزینه‌های زیست‌محیطی (یعنی چه چیزی شامل می‌شود، چه زمانی اقلام هزینه یا سرمایه‌ای می‌شوند، چگونه اقلام نسبت به درآمد مستهلک می‌شوند و غیره)؛

جرایم و مجازاتهایی که بر اساس قوانین زیست‌محیطی متحمل شده‌اند؛ و

بدهیهای بازسازی زیست‌محیطی، از جمله عدم قطعیتها، ماهیت و زمان‌بندی اندازه‌گیری.

۴۰) صرف‌نظر از تاکید روزافزون بر حسابداری زیست‌محیطی، نظام حسابداری تعهدی نه تنها هزینه‌های زیست‌محیطی را در صورت وقوع (به‌عنوان حسابهای نقدی و غیره) شناسایی می‌کند، بلکه اقلامی مانند بدهیهای زیست‌محیطی، را نیز در بلندمدت یا کوتاه‌مدت - برای نمونه از طریق ایجاد ذخایر مالی در ترازنامه و یا از طریق افشای بدهیهای احتمالی در جای دیگر صورتهای مالی شناسایی می‌نماید. ارزش داراییهای ثابت را نیز می‌توان به‌عنوان مثال - از طریق کاهش ارزش دائمی و انعکاس کاهش ارزشها، تعدیل نمود. از این‌رو، استانداردهای بین‌المللی حسابداری موجود، مسایل زیست‌محیطی را شناسایی می‌کنند. حسابرسان می‌توانند از این استانداردها برای ارزیابی درج مسایل زیست‌محیطی در صورتهای مالی استفاده کنند، یا می‌توانند از استانداردهای حسابرسی

لحاظ نمودن این ذخایر منجر به حسابهایی می‌شود که بدهیهای خالص آن‌ها در تاریخ ۳۱ مارس ۲۰۱۴ مجموعاً ۹۷۵۰۷ میلیون پوند است، و بنابراین این سوال را ایجاد می‌کند که آیا اداره زغال سنگ بریتانیا «تداوم فعالیت» دارد یا خیر. گزارش سالانه تایید می‌کند که حسابهای این اداره بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده‌اند؛ زیرا اداره مذکور به‌طور منظمی انتظار دارد که به دریافت بودجه دولتی ادامه دهد تا بتواند از این طریق بدهیهای خود را پرداخت کند.

حسابرسی حسابهای فوق در دیوان محاسبات که براساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (بریتانیا و ایرلند) انجام می‌شود باید برآورد اداره زغال سنگ پیرامون ذخایر خود را بررسی و شواهد کافی کسب کند تا اطمینان معقول یابد که این حسابها عاری از تحریف با اهمیت هستند. این حسابرسی شامل ارزیابی این موضوع است که آیا رویه حسابداری برای ذخیره مناسب بوده است یا خیر و آیا به میزان کافی افشا شده است. به‌علاوه، دیوان محاسبات باید تمام اطلاعات مالی و غیرمالی در گزارش سالانه به‌منظور شناسایی مغایرتهای با اهمیت با صورتهای مالی حسابرسی شده را مطالعه کند.

### پ.۳. حسابرسی رعایت

(۴۱) همانطور که در بند ۲ بیان شد، حسابرسی رعایت در استاندارد بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی ۴۰۰ متعلق به سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی قرار می‌گیرد. حسابرسیهای رعایت می‌توانند تطبیق یک واحد تجاری را با طیف وسیعی از موضوعها بررسی کنند. اول، حسابرسیهای فوق می‌توانند تطبیق یک واحد تجاری با اعتبارات مالی و شیوه‌های حسابداری (به‌عنوان مثال، کنترلهای قانونی از قبیل تخصیص هزینه‌های واحد تجاری) را بررسی کنند. دوم، چنین حسابرسیهایی می‌توانند مطابقت واحد تجاری را با قوانین و معاهده‌های زیست‌محیطی بررسی کنند. چنانچه عدم انطباق بر صورتهای مالی واحد تجاری تاثیر بااهمیتی داشته باشد، آنگاه حسابرسان ممکن است مطابقت واحد مذکور را با قوانین و معاهدات بررسی کنند. همچنین، حسابرسان ممکن است چنین انطباقی را بررسی نمایند؛ زیرا صرف‌نظر از هرگونه اثر آن بر صورتهای مالی، واحد تجاری مورد حسابرسی ممکن است مخارج بااهمیتی را متحمل شود که به استفاده گسترده‌تر از بودجه عمومی مربوط می‌شود.

بین‌المللی پذیرفته شده که شرایط فوق‌الذکر را پوشش می‌دهد، بهره‌مند شوند. مورد حسابرسی ۲ در زیر نمونه‌ای مربوط از کار حسابرسی انجام شده توسط دیوان محاسبات بریتانیا<sup>۱۶</sup> (UK NAO) به‌منظور ارائه اطمینان معقول از عاری بودن حسابها از تحریف با اهمیت است.

### کادر ۲. مورد حسابرسی ۲: حسابهای اداره زغال سنگ بریتانیا در سال ۲۰۱۳-۱۴

اداره زغال سنگ بریتانیا زمانی تاسیس شد که صنعت زغال سنگ این کشور خصوصی بود. اداره مذکور مسئول صدور مجوز فعالیت‌های معدن زغال سنگ و رسیدگی به مسایل مربوط به آب معدن و فرونشست بخشهای معدن زغال سنگ و فلزات است. اداره مذکور به‌منظور محافظت از عموم و نیز مراقبت زیست‌محیطی، مدیریت مجموعه داراییهای قدیمی خود، و درک ارزش و دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار دارد، فعالیت می‌نماید. گزارش سالانه این سازمان عملکرد خود را، از جمله در رابطه با موارد زیر ارائه می‌کند:

- بهره‌برداری و توسعه طرحهای جدید تصفیه آب معدن؛
- بررسی و رفع حوادثی که تاثیر بالقوه‌ای بر امنیت عمومی و فرونشست دارد؛
- بازرسی و نظارت بر محل دفن و ورودیهای ضایعات در معادنی که غیرفعال هستند و تنظیم فعالیتهایی که ممکن است بر معادن زغال سنگ تاثیر بگذارند، و از این طریق اطمینان حاصل می‌شود که ارزیابی ریسک لازم در مورد پایداری آب، گاز و زمین انجام می‌گیرد.
- حسابهای اداره فوق مطابق با الزامهای گزارشگری عمومی بریتانیا، که الزامهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اعمال می‌کند، آماده می‌شوند؛ الزامهای فوق براساس اصل بهای تمام شده تاریخی تهیه می‌شوند، که برای حسابداری تجدید ارزیابی سرمایه‌گذارها، اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات و داراییهای نامشهود اصلاح شده است. از این رو، حسابهای فوق شامل ذخایری برای مخارج آتی برآورده شده مربوط به بدهیهای قدیمی آن، طی دوره‌های ۵۰ الی ۱۰۰ ساله آینده است. ذخایر مذکور در سال ۲۰۱۳-۱۴ از ۱,۰۶۷,۰۰۰ میلیون پوند به ۱,۰۶۶,۰۰۰ میلیون پوند کاهش یافته است. حسابهای مذکور اطلاعاتی را پیرامون سطح بالای حساسیت مانده ذخایر به روندها، فرضها و تغییرات نرخ تنزیل، ارائه می‌دهند.

۴۲) حسابرسی رعایت همچنین به یک موسسه عالی حسابرسی اجازه می‌دهد تا عملکرد انطباقی واحد تجاری را ارزیابی کند. این موضوع به دولت (و نمایندگیهای آن) کمک می‌کند تا شکاف بین اهداف تعیین شده و نتایج حاصل را از طریق سیاستها و برنامه‌ها کاهش دهند. به عنوان مثال، ممکن است یک اداره برای تنظیم فعالیتهای زیست‌محیطی از قبیل مجوزهایی برای قطع درختان، بودجه دریافت کند. آیا اداره مذکور سیستمهای لازم برای انجام چنین کاری را در اختیار دارد؟ آیا فعالیتهای این اداره منصفانه و دقیق گزارش می‌شوند؟

۴۳) این نوع از حسابرسی زیست‌محیطی می‌تواند:

- تطبیق را ارتقا دهد یا اطمینان بخشی بیشتر پیرامون انطباق با سیاستها و قوانین زیست‌محیطی موجود و محتمل را فراهم آورد؛
- ریسک و هزینه‌های مرتبط با عدم رعایت مقررات را کاهش دهد؛
- هزینه‌ها را از طریق به حداقل رساندن ضایعات و جلوگیری از آلودگی تقلیل دهد؛ و
- بدهیها و ریسکها را شناسایی کند.

مورد حسابرسی ۳ به شرح زیر، منابع احتمالی را جهت تدوین معیارهای تطبیق نشان می‌دهد.

### کادر ۳. مورد حسابرسی ۳: موافقت‌نامه‌های زیست‌محیطی چندجانبه می‌تواند به تدوین معیارهای حسابرسی رعایت کمک نماید

صدها موافقت‌نامه چندجانبه زیست‌محیطی<sup>۱۷</sup> (MEAs) وجود دارند که به مسایل مختلف زیست‌محیطی می‌پردازند. موافقت‌نامه فوق اصطلاح گسترده‌ای است که شامل انواع مختلف معاهده‌ها و موافقت‌نامه‌ها می‌شود، اما همانطور که کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی و برنامه زیست‌محیطی سازمان ملل متحد<sup>۱۸</sup> (UNEP) در دستورعملهای خود تعریف می‌کنند، این موافقت‌نامه یک ابزار الزام‌آور قانونی بین دو یا چند دولت ملی است که با برخی جوانب زیست‌محیطی سروکار دارد.

چنانچه کشوری موافقت‌نامه‌های فوق را امضا کرده باشد، رایج‌ترین رویکرد، ارزیابی این موضوع است که کشور فوق چقدر به مسئولیتها و تعهدهای خود در قالب این موافقت‌نامه‌ها عمل نموده است، و این مسئولیتها چگونه از قوانین و راهبری ملی زیر تاثیر پذیرفته است. چنانچه کشوری این موافقت‌نامه‌ها را امضا نکرده باشد، همچنان می‌تواند منبع خوبی برای معیارهای حسابرسی باشد؛ زیرا بسیاری از موافقت‌نامه‌ها را می‌توان به عنوان بهترین شیوه‌عمل یا معیار دانست. همچنین، دلایل عدم‌امضای موافقت‌نامه‌ها را می‌توان به اطلاع عموم رساند.

به عنوان مثال، دیوان محاسبات دانمارک، فنلاند، لتونی، لیتوانی، نروژ، لهستان و سوئد در سال ۲۰۱۳ یک حسابرسی هماهنگ را در مورد تجارت آلاینده‌ها منتشر کردند. هدف چنین حسابرسی مشارکتی، ارزیابی قابلیت اعتماد، اتکا و اثربخشی طرح تجارت آلاینده‌های اتحادیه اروپا و سازوکارهای پروژه‌محور در چارچوب توافقنامه کیوتو بود.

معیارهای حسابرسی مشترک مذکور شامل موافقت‌نامه‌های بین‌المللی در سطح سازمان ملل متحد، و همچنین مقررات و دستورعملهای اتحادیه اروپا پیرامون موضوع مورد نظر بود. مقررات فوق به شرح زیر است:

۱. توافقنامه کیوتو و تصمیمهای مربوط به پیمان مراکش،
۲. دستورعملهای مربوط اتحادیه اروپا،
۳. مقررات ثبتی،
۴. دستورعملهای نظارت و گزارشگری معاهده و چارچوب پیمان نامه سازمان ملل متحد درباره تغییرات اقلیمی<sup>۱۹</sup> (UNFCCC)،
۵. دستورعملهای نظارت و گزارشگری اتحادیه اروپا.

مورد حسابرسی ۴ نمونه‌ای از حسابرسی رعایت متقابل زیست‌محیطی و تاثیر بالقوه اجرای نادرست آن است.

### کادر ۴. مورد حسابرسی ۴: تطبیق متقابل در کشاورزی

براساس سیاست مشترک کشاورزی<sup>۲۰</sup> (CAP) اتحادیه اروپا، در صورتی که قوانین در حوزه‌های زیست‌محیطی، امنیت مواد غذایی، سلامت حیوانات و گیاهان و رفاه حیوانات رعایت نشده باشد، یا چنانچه همه اراضی کشاورزی در شرایط خوب کشاورزی و زیست‌محیطی نگهداری نشده باشند، آنگاه مبالغ پرداختی به هر

چگونه سبب کاهش ریسکها و هزینه‌های مربوط به عدم رعایت مقررات و همچنین ارزیابی اثربخشی طرح مربوط می‌شود.

### کادر ۵. مورد حسابرسی ۵: جبران خسارت زیست‌محیطی

دیوان محاسبات<sup>۳۲</sup> (SAO) جمهوری لتونی در سال ۲۰۱۰ یک حسابرسی را در مورد تطبیق طرح جبران خسارت زیست‌محیطی با قوانین و مقررات مربوط، و همچنین اثربخشی طرح مذکور تکمیل نمود.

دامنه حسابرسی فوق شامل محاسبات خسارت زیست‌محیطی واردشده به مناطق طبیعی ویژه حفاظت‌شده، ذخیره‌گاه‌های کوچک، گونه‌ها و زیست‌بومچه‌های<sup>۳۳</sup> ویژه حفاظت‌شده، آب‌ها، خاک و اعماق زیرزمینی، و منطقه آثار طبیعی و شیلات؛ و همچنین مدیریت پایدار جنگل و محاسبات آسیبه‌های زیست‌محیطی وارده به جنگلها و شکارگاه‌ها بود.

دیوان محاسبات همچنین تحقیقاتی انجام‌شده توسط کارشناسان مستقل و مختلف را در نظر گرفت، و معتقد بود که مدیریت پایدار جنگل‌های کشور در حال حاضر چندان مطمئن و پایدار نیست. اداره فوق توضیح داد که وقتی قطع درختان در چندین مرحله آشکارا در جنگل رخ می‌دهد، قوانین ملی نیازی به ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی ندارند و این شکافی است که در حال حاضر بزرگ‌ترین شرکت دولتی مدیریت جنگل، یعنی شرکت سهامی دولتی با نام «جنگل‌های دولتی لتونی» از آن بهره می‌برد.

دیوان محاسبات در جریان حسابرسی مذکور مشخص نمود که مدیریت جبران خسارات واردشده به محیط‌زیست، جنگلها و شکارگاه‌ها چندان ثمربخش نیست، و سیستم فعلی مجازاتها نیز متناسب نیست - یعنی قوانین ملی هیچ سازوکاری در اختیار ندارد که متخلفان را به پرداخت مجازاتهای صادرشده مجاب کند. اداره مذکور به لزوم تعیین مجازاتهای قانونی و متناسب با خسارات واردشده اشاره می‌کند.

دیوان محاسبات همچنین وظایف مضاعف و اقدامهای ناهماهنگ را در میان وزارتخانه‌های مربوط به حفظ محیط‌زیست و نیز ادارات کنترل منابع جنگلی و شکارگاه‌ها شناسایی کرده است. چنین مسئله‌ای سبب کاهش توان مقامهای اجرایی و نیز افزایش خطر تخلفهای کشف‌نشده می‌شود.

ذینفع ممکن است کاهش یابد. این موضوع را «رعایت (تطبیق) متقابل» می‌نامند.

رعایت (تطبیق) متقابل به خودی خود هزینه‌های بودجه‌ای را شامل نمی‌شود. در مقابل، نقض رعایت (تطبیق) متقابل سبب کاهشها در مبالغ پرداختی به کشاورزان یا جرایم می‌شود. اگرچه مبالغ مربوط (حدود ۱۰ میلیون یورو در سال ۲۰۰۵) محدود است، اما رعایت (تطبیق) متقابل برای اجرای بخش عمده‌ای از بودجه اتحادیه اروپا (حدود ۴۰ میلیارد یورو) در مورد حدود پنج میلیون کشاورز اعمال می‌شود.

دادگاه اروپایی حسابرسان<sup>۳۱</sup> از طریق تحلیل معرفی حسابرسی فوق و اولین سالهای اجرای آن از سوی کمیسیون اروپا و کشورهای عضو بررسی می‌کند که آیا رعایت (تطبیق) متقابل موثر بوده است یا خیر. به‌طور خاص، حسابرسی مذکور به سوالهای زیر پاسخ می‌دهد:

- آیا اهداف و دامنه رعایت (تطبیق) متقابل به خوبی تعریف شده است، و آیا می‌توان نتایج را در سطح مزرعه انتظار داشت؟
- آیا چارچوب قانونی که رعایت (تطبیق) متقابل را تعریف می‌کند به شکل موثری اجرا می‌شود؟
- آیا رعایت (تطبیق) متقابل و سیاست توسعه روستایی با یکدیگر تطبیق داده شده‌اند؟
- آیا سیستمهای کنترل و تحریم موثر است؟
- آیا گزارشگری و نظارت کافی است؟

دیوان مذکور به این نتیجه رسیده است که رعایت (تطبیق) متقابل عنصری اساسی از سیاست مشترک کشاورزی اتحادیه اروپا است. چنانچه رعایت (تطبیق) متقابل به درستی اعمال شود، این پتانسیل را دارد که کشاورزان اتحادیه اروپا را که مبالغ پرداختی سیاست مشترک کشاورزی را دریافت می‌کنند، با قوانین مربوط به اراضی کشاورزی، تولیدهای کشاورزی و فعالیتهای مطابقت دهد. با وجود این، کشورهای عضو مسئولیت خود را در اجرای سیستمهای کنترل و تحریم موثر نپذیرفتند. در نتیجه، سیستم کنترل فوق اطمینان بخشی کافی را در مورد رعایت کشاورزان ارائه نمی‌دهد. سیستم تحریم نیز موثر نبوده زیرا اصول اساسی آن صحیح نیست.

مورد حسابرسی ۵ به شرح زیر نشان می‌دهد که کار حسابرسی

### قوانین و مقررات را در نظر بگیرید:

۴۴) حسابرس باید شناخت اساسی از قوانین و مقررات زیست محیطی داشته باشد، قوانینی که می تواند منجر به تحریف با اهمیت صورتهای مالی شود یا ممکن است تاثیر اساسی بر عملیات یک واحد داشته باشد. از حسابرس انتظار نمی رود، تخصص یا صلاحیت حرفه ای به منظور تعیین این که آیا یک واحد قوانین و مقررات زیست محیطی را رعایت می کند یا خیر، داشته باشد. با وجود این، حسابرس می تواند از آموزش، تجربه و شناخت خود از واحد و صنعت به منظور شناسایی مسایل عدم رعایت استفاده نموده و از کارشناسان مشاوره بگیرد.

۴۵) چنانچه عدم رعایت بر صورتهای مالی اثر با اهمیتی داشته باشد، یا در مواردی که تطبیق با مخارج بودجه عمومی را در پی داشته باشد، آنگاه حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای حسابرسی، ممکن است رعایت قوانین و مقررات قابل اجرا را ارزیابی نماید. با وجود این، نمی توان انتظار داشت که حسابرسی تمام موارد عدم رعایت قوانین و مقررات را کشف کند.

### کادر ۶. سوالهایی که ممکن است مسایل احتمالی

#### حسابرسی زیست محیطی را از نظر قوانین یا سیاستهای زیست محیطی دولت ملی و محلی برانگیزد

- آیا دولت اهداف ملی زیست محیطی مشخصی دارد؟
- چه کسی اهداف فوق را تدوین کرده است؟
  - هدف آنها رسیدن به چه چیزی است؟
  - آیا نتایج اندازه گیری و گزارش می شوند؟
  - چه کسی مسئول تجمیع نتایج است؟
  - آیا دولتها استاندارد یا دستور عملهایی را تدوین می کنند که باید رعایت شوند؟
  - آیا استاندارد یا دستور عملها به کسانی که مسئولیت حفاظت، احیا، و مدیریت محیط زیست را بر عهده دارند، اطلاع رسانی شده است؟
  - آیا دولت واحدها یا ادارههایی دارد که مسئولیت حفاظت، احیا، و مدیریت محیط زیست را بر عهده داشته باشند؟
  - ادارههای مذکور و مسئولیتهای آنها کدامند؟
  - چگونه دولتها به نتایج فوق دست می یابند (از طریق مقررات،

سیاست، یا برنامه های مدیریتی)؟

- چگونه آنها عملکرد خود را گزارش می دهند؟
- آیا مسئولیتهای مشترکی بین واحدهای تجاری یا ادارهها وجود دارد؟
- آیا دولت استانداردهای حسابداری مربوطی را در اختیار دارد؟
- آیا دولت قوانینی را برای حفاظت، احیا، و مدیریت محیط زیست تدوین نموده است؟
- آیا قوانینی وجود دارد که ادارههای دولتی مسئول اجرای آن باشند؟
- چه کسی مسئول اجرای قوانین است و چگونه آنها را اجرا می کند؟
- آیا ادارههای دولتی ملزم به رعایت قوانین یا مقررات زیست محیطی هستند؟
- آیا هرگونه فعالیت نظارتی دیگری وجود دارد که مسئول تطبیق و گزارشگری باشد؟
- اگر چنین است، گزارشها به چه کسی ارسال می شود؟

### ت رسیدگی به مسایل زیست محیطی در حسابرسیهای مالی و رعایت

ت. ۱. در مورد موضوعهای زیست محیطی دانش کسب کنید

۴۶) در تمام حسابرسیها، دانش کافی درباره ریسکهای تجاری و عمده ضروری است تا حسابرس را قادر سازد موضوعهایی را شناسایی و درک کند که ممکن است بر صورتهای مالی، فرایند حسابرسی، و گزارش حسابرسی اثر با اهمیتی داشته باشد.

۴۷) از حسابرس انتظار نمی رود تا بیش از مدیریت یا کارشناسان محیط زیست بداند. همچنین می توان در صورت نیاز از کارشناسان برون سازمانی از طریق استفاده از پنلها یا گروههای کانونی تخصصی، یا درخواست از یک کارشناس مستقل برای اظهار نظر کمک طلبید. گروه حسابرسی به منظور چارچوب بندی درخواست مشاوره تخصصی و درک توصیه های حاصل، باید حداقل، صلاحیت اصلی و کافی را درباره موضوع مورد سوال داشته باشد (به استانداردهای بین المللی حسابرسی مراجعه کنید).

۴۸) حسابرس باید زمینه یا بخشی که واحد در آن فعالیت می کند را در نظر بگیرد، و باید وجود بدهیها و تعهدهای احتمالی زیست محیطی با اهمیت را شناسایی کند. برخی



## ت. ۲. ارزیابی ریسک ذاتی زیست‌محیطی،

سیستمهای کنترل داخلی و محیط کنترلی (۴۹) حسابرس پس از آن که دانش کافی پیرامون کسب‌وکار به‌دست آورد، آن‌گاه رویه مورد عمل برای وی، ارزیابی خطر تحریف بااهمیت در صورتهای مالی است. ریسک مذکور در چارچوب حسابرسی زیست‌محیطی شامل خطر تحریف مرتبط با موضوعهای زیست‌محیطی است. چنین ریسکی را می‌توان ریسکهای زیست‌محیطی نامید.

۵۰) نمونه‌هایی از ریسک زیست‌محیطی ذاتی عبارتند از:

- هزینه‌های ناشی از رعایت قوانین؛
- تاثیر عدم رعایت قوانین و مقررات زیست‌محیطی؛ و
- تغییرات عمده اقتصادی یا نظارتی در ماهیت عملیات یک واحد تجاری عمومی خاص.

۵۱) واحد تجاری مورد حسابرسی می‌تواند رویکردهای مختلفی را به‌منظور دستیابی به کنترل بر موضوعهای زیست‌محیطی اتخاذ نماید. واحدهای کوچک یا واحدهایی که در معرض ریسک زیست‌محیطی کمی قرار دارند، ممکن است سیستمهای کنترل زیست‌محیطی را در سیستمهای کنترل داخلی عادی خود بگنجانند. واحدهای که در معرض ریسک زیست‌محیطی بالایی قرار دارند، ممکن است یک زیرسیستم کنترل داخلی مجزا، به‌عنوان مثال، سیستم مدیریت زیست‌محیطی<sup>۳۴</sup> (EMS) را طراحی و اجرا کنند.

۵۲) حسابرس همچنین باید در زمینه موضوعهای زیست‌محیطی شناختی از محیط کنترلی کسب نماید. به‌عنوان مثال، حوزه‌هایی که باید مورد بررسی قرار بگیرند می‌تواند شامل نگرش، آگاهی، و اقدامهای یک نهاد حاکم و مدیریت آن نسبت به کنترل داخلی باشد.

۵۳) 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.

مورد حسابرسی ۶ به‌شرح زیر، بر ایجاد و عملکرد سیستمهای کنترل داخلی به‌منظور اعطای یارانه‌های زیست‌محیطی، متمرکز است.

بخشهای خاص - به‌عنوان مثال، صنایع شیمیایی، نفت و گاز، داروسازی و معدن یا سازمانهای (نمایندهای) دولتی که مسئول مدیریت یا مقررات زیست‌محیطی هستند، بیشتر در معرض ریسکهای زیست‌محیطی قرار دارند.

## کادر ۷. سوالهایی که ممکن است ابعاد احتمالی حسابرسی زیست‌محیطی را از نظر کسب دانش پیرامون بخش یا صنعت مطرح کند

- آیا دولت اداره/صنعت یا سازمانهایی (نمایندهایی) دارد که فعالیتهای آنها تاثیر زیست‌محیطی داشته باشند؟
- ریسکهای زیست‌محیطی چگونه شناسایی شده‌اند؟
- چه کسی در داخل بخش/واحد تجاری مذکور مسئول مدیریت ریسکهای زیست‌محیطی است؟
- آیا اداره/صنعت یا سازمانهای (نمایندهای) دولتی در صنعتی فعالیت دارند که در معرض ریسک بااهمیت زیست‌محیطی قرار داشته و ممکن است بر نتایج مالی و گزارشهای واحد تجاری اثر منفی بگذارد؟
- کدام قوانین و مقررات زیست‌محیطی برای واحد تجاری قابل اجرا هستند؟
- آیا موادی در محصولات یا فرایند تولید واحد تجاری استفاده می‌شوند که مشمول قانون یا مقررات خاص باشند؟
- آیا سازمانهای (نمایندهای) مجری بر رعایت واحد تجاری از الزامهای قوانین، مقررات یا مجوزهای زیست‌محیطی نظارت می‌کنند؟
- آیا اقدامهای نظارتی انجام شده‌اند یا گزارشهایی از سوی سازمانهای (نمایندهای) مجری صادر شده‌اند که ممکن است بر واحد تجاری و نتایج مالی و/یا گزارش آن تاثیر بااهمیتی داشته باشد؟
- آیا سابقه جرایم و پیگرد قانونی علیه واحد تجاری فوق یا مدیران آن در ارتباط با موضوعهای زیست‌محیطی وجود دارد؟ اگر چنین است، دلایل چنین اقدامهایی چه بوده است؟
- آیا هرگونه پیگردهای قانونی معوقی در رابطه با رعایت قوانین و مقررات زیست‌محیطی وجود دارند؟
- آیا ریسکها/پیامدهای زیست‌محیطی تحت پوشش بیمه قرار دارند؟



### کادر ۸. مورد حسابرسی ۶: یارانه‌های زیست‌محیطی

دیوان محاسبات استونی در سال ۲۰۱۴، حسابرسی اعطا و استفاده مناسب از حمایت‌های ارائه‌شده به بنیادهای ایجادشده توسط دولت را تکمیل نمود، که طی آن مرکز سرمایه‌گذاری زیست‌محیطی، در میان سایر واحدهای تجاری مورد حسابرسی قرار گرفت. حسابرسی فوق بررسی می‌کند که آیا اعطای یارانه‌ها به بنیاد فوق روشن و شفاف است یا خیر؛ و آیا سیستم‌های کنترلی برای اعطای یارانه‌ها به بنیاد فوق و نظارت بر استفاده از آن‌ها ایجاد شده است یا خیر؛ و نیز بررسی نموده است که قالب قانونی بنیاد فوق چقدر ارزیابی شده است. حساب‌برسان همچنین بررسی کردند که از پولهای حاصل از بودجه دولت چگونه استفاده کرده‌اند و آیا این پول به شکل مناسب و قانونی مصرف شده است یا خیر.

بررسی فوق نشان داد که هیچ استفاده نامناسبی از این پول نشده، و یک سیستم کنترلی کافی ایجاد شده است. با وجود این، حساب‌برسان مشاهده نمودند که قوانین تخصیص پول شفاف نیست و اعمال حقوق موسس و نظارت واقعی بر بنیاد فوق به شکل غیرمعقول توسط وزارتخانه‌های مختلف (وزارت محیط‌زیست و وزارت دارایی) انجام می‌شود.

۵۴) چنانچه حساب‌برس دریابد که در صورتهای مالی خطر تحریف بااهمیت وجود دارد، آنگاه باید روشهای خاصی را برای رفع این ریسک طراحی و اجرا کند.

### کادر ۹. سوالهایی که ممکن است ابعاد احتمالی حسابرسی زیست‌محیطی را از نظر محیط کنترلی و روشهای کنترلی مطرح کنند

به‌طور کلی فلسفه و سبک عملکرد مدیریت در رابطه با کنترل زیست‌محیطی چیست؟

آیا ساختار عملیاتی واحد شامل واگذاری مسئولیت، از جمله تفکیک وظایف، به افراد معین برای کنترل زیست‌محیطی است؟ آیا واحد یک سیستم اطلاعات زیست‌محیطی را، براساس الزامهای تنظیم‌کنندگان یا ارزیابی خود واحد از ریسک زیست‌محیطی نگهداری می‌کند؟

آیا واحد مذکور سیستم مدیریت زیست‌محیطی را اجرا می‌کند؟  
• این سیستم ممکن است، به‌عنوان مثال، اطلاعاتی درباره

مقادیر عینی (فیزیکی) انتشار و ضایعات خطرناک، ویژگیهای زیست‌محیطی محصولات و خدمات، یا نتایج بازرسیها یا حوادث را ارائه دهد.

• استاندارد بین‌المللی ایزو ۱۴۰۰۱ و طرح مدیریت محیط‌زیست و حسابرسی کمیسیون اروپا<sup>۲۵</sup> (EMAS) نمونه‌هایی از استانداردهای شناسایی شده برای یک سیستم مدیریت زیست‌محیطی است.

چگونه ناهنجاریها شناسایی و به مدیریت گزارش می‌شوند؟  
آیا واحد مذکور گزارش عملکرد زیست‌محیطی را منتشر نموده است؟ اگر چنین است، آیا گزارش فوق توسط شخص ثالث مستقلی تایید شده است؟

آیا رویه‌های کنترلی برای شناسایی و ارزیابی ریسک زیست‌محیطی، نظارت بر رعایت قوانین و مقررات زیست‌محیطی، و نظارت بر تغییرات احتمالی در قوانین زیست‌محیطی که به احتمال بر واحد تاثیر می‌گذارند، وضع شده‌اند؟

آیا مدیریت از وجود و تاثیر بالقوه موارد زیر بر گزارشگری مالی واحد آگاه است؟ به‌عنوان مثال، آیا مدیریت از:

- هرگونه ریسک تعهدهای آبهای زیرزمینی ناشی از آلودگی خاک، آبهای زیرزمینی یا آبهای سطحی؛
- هرگونه ریسک تعهدهای ناشی از آلودگی هوا؛ یا
- هرگونه شکایتهای حل نشده در مورد موضوعهای زیست‌محیطی از جانب کارکنان یا اشخاص ثالث، آگاه است؟

### ت. ۳. معیارهای حسابرسی

۵۵) 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 حساب‌برس یا واحد مورد حسابرسی باشد.

۵۶) هدف معیارهای فوق برای جوانب زیست‌محیطی حسابرسی مالی این است که حساب‌برس بتواند تعیین کند که آیا چارچوب گزارشگری مالی قابل قبول است یا خیر و واحد گزارشگر هزینه‌ها، بدهیها (از جمله بدهیهای احتمالی) و داراییهای زیست‌محیطی را به‌طور مناسب شناسایی، ارزیابی و گزارش نموده است یا خیر.

۵۸) هدف از معیارهای حسابرسی رعایت زیست‌محیطی این است که حسابرس بتواند مشخص کند که آیا واحد تجاری فعالیت زیست‌محیطی را مطابق با تعهدهای قابل‌اجرا انجام داده است یا خیر.

۵۹) اصطلاح «تعهد» برای این هدف معنایی عادی دارد و منظور موضوعی است که واحد تجاری مورد حسابرسی باید آن را رعایت کند. تعهد فوق ممکن است یک تعهد قانونی و مستقیم یا تعهدی تکلیفی برای رعایت سیاستهای مقام اجرایی ارشد باشد.

۶۰) 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 اتحادیه اروپا.

- موافقت‌نامه‌های بین‌المللی: از قبیل معاهده‌های با سایر حوزه‌های قضایی و پیمانهای سازمان ملل متحد.

- استانداردهای الزام‌آور (شامل شیوه‌ها، رویه‌ها و معیارهای کیفی).

- قراردادهای.

- بخشنامه‌های سیاست‌گذاری.

۶۱) معیارهایی که براساس آنها موضوع موردنظر ارزیابی می‌شود، باید با واحد مورد حسابرسی مورد توافق قرار بگیرد و در گزارش حسابرسی مشخص شود. معیارهای فوق در اجرای حسابرسیهای مالی و رعایت زیست‌محیطی ممکن است که از یک حسابرسی به حسابرسی دیگر بسیار متفاوت باشد. از این‌رو، شناسایی واضح معیارهای فوق در گزارش مهم است تا استفاده‌کنندگان بتوانند مبنای کار حسابرسی و نتیجه‌گیریها را دریابند.

ت. ۴. رویه‌های (آزمونهای) محتوا را اجرا کنید

۶۲) حسابرس همچنین شواهدی به‌منظور پشتیبانی از موارد افشای زیست‌محیطی ارائه شده در صورتهای مالی از طریق پرس‌وجوها از مدیریت - کسانی که مسئول تهیه صورتهای مالی و مسئول موضوعهای زیست‌محیطی هستند - کسب

۵۷) منابع معیارهای حسابرسی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- استانداردهای لازم‌الاجرای صادرشده توسط یک نهاد معتبر استانداردگذار.

- استانداردهای صادرشده توسط برخی نهادهای شناخته‌شده دیگر.

- استانداردهای بین‌المللی صادرشده توسط یک نهاد شناخته‌شده.

- دستورعمل صادرشده توسط یک نهاد حرفه‌ای مربوط.

- تحقیقهای دانشگاهی.

دیوان محاسبات چین<sup>۲۶</sup> (CNAO) علاوه بر منابع معتبر و رایج، از قبیل قوانین و مقررات، موافقت‌نامه‌های بین‌المللی، استانداردهای الزام‌آور، قراردادها و بخشنامه‌های سیاستی، از برنامه‌ها و گزارشهای ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی مربوط مورد تایید دولت مرکزی یا سازمانهای نماینده آنها، به‌عنوان معیارهای حسابرسی در حسابرسی مسایل زیست‌محیطی استفاده می‌کند. اطلاعات بیشتر در این زمینه در پیوندهای زیر ارائه شده‌اند.

#### کادر ۱۰. مورد حسابرسی ۷: حسابرسی پیرامون حفاظت از محیط زیست راه‌آهن چینگهای-تبت (۲۰۰۶)

هدف حسابرسی: بازرسی پیاده‌سازی اقدامها و سرمایه‌گذاریهای حفاظت از محیط‌زیست همانطور که در گزارش ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی پروژه مذکور مشخص شده است.

معیارهای اصلی حسابرسی: «گزارش ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی پروژه» راه‌آهن چینگهای-تبت، تاییدشده توسط وزارت حفاظت از محیط‌زیست و وزارت منابع آب طبق قانون ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی.

#### کادر ۱۱. مورد حسابرسی ۸: حسابرسی پیرامون پیشگیری از آلودگی آب رودخانه‌های اصلی (۲۰۱۱-۲۰۱۰)

هدف حسابرسی: ارزیابی اینکه اهداف برنامه‌های پیشگیری از آلودگی آب تا چه حد محقق شده است.

معیارهای اصلی حسابرسی: برنامه‌های پنج‌ساله برای جلوگیری از آلودگی آب رودخانه زرد؛ تاییدشده توسط دولت مرکزی.

می‌کند.

۶۳) چنانچه واحد تجاری، فعالیت حسابرسی داخلی داشته، که جوانب زیست‌محیطی عملیات واحد تجاری را بررسی می‌کند، آنگاه حسابرس باید استفاده از آن کار را در صورتی که بتوان بر آن اتکا نمود، مدنظر قرار دهد. در شرایط خاص، یک کارشناس محیط‌زیست ممکن است در یک نتیجه شناسایی‌شده یا افشاشده در صورتهای مالی، به‌عنوان مثال، کمی‌سازی ماهیت و میزان آلودگی، توجه به روشهای جایگزین بازسازی (احیای) سایت و غیره مشارکت داشته باشد. در چنین مواردی، حسابرس باید تاثیر کار کارشناس بر صورتهای مالی و صلاحیت حرفه‌ای و بی‌طرفی کارشناس زیست‌محیطی را درنظر بگیرد.

۶۴) جنبه دیگری که حسابرس ممکن است درنظر بگیرد، این است که واحد از هرگونه درامدی از قبیل وجوه جمع‌آوری شده در قالب الگوی «پرداخت‌های واحد آلوده‌کننده»، که یک واحد ممکن است مسئول جمع‌آوری آن باشد، استفاده کند. حسابرس مذکور ممکن است سیستمها و کنترلهای مالی درباره جمع‌آوری چنین وجوهی، رویه‌های طراحی‌شده 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 می‌کند.

### کادر ۱۲. سوالهای که ممکن است مسایل احتمالی حسابرسی زیست‌محیطی را در حوزه برنامه‌ها یا فعالیت‌های دولتی مطرح کند

چنین برنامه‌ها یا فعالیت‌هایی ممکن است شامل حفظ خاک اراضی زراعی؛ تامین آب کشاورزی؛ حفاظت از حوزه‌های آب‌خیز؛ حمایت از جنگل‌داری؛ حمایت از کشاورزی؛ حفاظت از منابع آبی؛ حفظ تنوع زیستی؛ بهبود کارایی (بهره‌وری) انرژی؛ جلوگیری از آلودگی؛ مدیریت پسماند شهری؛ یا حفاظت و نگهداری از میراث فرهنگی، پارکهای ملی، ساختمانهای قدیمی، اماکن ارزشمند ویژه فرهنگی یا علمی باشد.

• اداره‌ها از چه منابعی برای دستیابی به نتایج موردنیاز استفاده می‌کنند؟

• آیا منابع به‌درستی به‌حساب گرفته‌شده و نتایج به‌طور دقیق گزارش شده‌اند؟

• موسسه عالی حسابرسی در رابطه با حسابداری و گزارشگری عملکرد برنامه‌های فوق چه مسئولیتهایی دارد؟

### ث) گزارشگری

۶۵) از یک سو گزارشهای زیست‌محیطی و پایداری ابزاری برای برقراری ارتباط با ذینفعان و مدیریت شهرت تجاری هستند. از سوی دیگر، این نوع گزارشگری می‌تواند از نظر داخلی برای یک سازمان به‌منظور بهبود مدیریت ریسک خود و صرفه‌جویی در منابع و پول، بااهمیت باشد.

۶۶) گزارشگری زیست‌محیطی و پایداری ابتدا در شرکتهای بخش خصوصی توسعه پیدا کرده‌اند. سازمانهای بخش عمومی نیز به‌طور فزاینده‌ای در توسعه گزارشهای فوق پیشرفت داشته‌اند. نقش حسابرس این است که اطمینان حاصل نماید این گزارشها به اندازه کافی نتایج واقعی، ریسکها و سایر مسایل مربوط را منعکس می‌کند.

#### ث. ۱. گزارشگری دولتی درباره مسایل زیست‌محیطی

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

۶۸) برخی از دولت‌ها اطلاعات مربوط به عملکرد زیست‌محیطی را درون صورتهای مالی یا به‌طور جداگانه گزارش می‌کنند. در چنین مواردی، موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است جوانب پاسخگویی و گزارشگری نقش حسابرسی خود را بیشتر کنند.

۶۹) واحدهایی که بر محیط‌زیست تاثیر می‌گذارند را می‌توان به سه گروه طبقه‌بندی نمود:

• واحدهایی که عملیات آنها از قبیل بازسازی (احیا) یا

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.

موسسه‌های عالی حسابرسی مذکور، دستورعملهایی را درباره گزارشگری پایداری ایجاد و منتشر نموده‌اند تا به سازمانهای بخش عمومی یاری رسانند که گزارشگری زیست‌محیطی خود را بهبود بخشند و مبنایی برای ارزیابیهای حسابرسان فراهم آورند.

### کادر ۱۳. مورد حسابرسی ۹: گزارشگری پایداری حسابرسی

نشریه «گزارشگری پایداری: مفاهیم، چارچوبها و نقش موسسه‌های عالی حسابرسی» توسط کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی به توضیح تحولات اخیر مرتبط با گزارشگری پایداری پرداخته و این‌که این موضوع چه معنایی می‌تواند برای موسسه‌های عالی حسابرسی داشته باشد را به بحث می‌گذارد. برای نمونه، موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند بهترین شیوه‌ها و دستورعملها را ارائه دهند. به علاوه، اگر گزارشگری پایداری در بخش عمومی گسترش بیشتری پیدا کند، آن‌گاه این سوال که آیا اطمینان‌بخشی از اطلاعات پایداری صورت بگیرد یا خیر، امری اجتناب‌ناپذیر است.

به‌عنوان مثال، موسسه عالی حسابرسی استرالیا راهنمای عملی بهتری را منتشر نموده است که به سازمانهای بخش عمومی کمک می‌کند تا عملکرد و گزارشگری زیست‌محیطی خود را برآورده کنند و آن‌ها را بهبود بخشند. راهنمای فوق بر شش حوزه اصلی عملیاتی تمرکز دارد که عبارتند از: انرژی، فناوری اطلاعات و ارتباطات، پسماند (ضایعات)، آب، سفر و مدیریت اموال. این راهنما توصیه‌های مکمل کاربردی، مطالعات موردی و چک‌لیستها را علاوه بر شاخصهای عملکردی پیشنهادی، ارائه می‌دهد.

به‌عنوان مثال دیگر، در بریتانیا، دولت دستورعملهایی را در مورد گزارشگری پایداری برای سازمانهای دولت مرکزی منتشر نموده است. از سال مالی ۱۲-۲۰۱۱ به بعد در بریتانیا

بهره‌برداری و آلودگی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر محیط‌زیست تاثیر مثبت یا منفی می‌گذارد؛

• واحدهایی که قدرت ایجاد یا تاثیرگذاری بر سیاستها و مقررات زیست‌محیطی - چه در سطح بین‌المللی، ملی، یا محلی را دارند؛ و

• واحدهایی که توان نظارت و کنترل اقدامهای زیست‌محیطی دیگران را دارند.

(۷۰) چنانچه اداره‌ها یا سازمانهای (نمایندگیهای) اصلی زیست‌محیطی ملزم به ارائه صورتی از آنچه قصد دارند به آن دست یابند (یک صورت از عملکرد خدمات برای خروجیها یا نتایج زیست‌محیطی) باشند، آنگاه موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند دولتها را تشویق کنند که چنین صورتهایی را بخشی از درخواست واحد فوق برای بودجه در نظر بگیرند. هر ساله، دستاوردهای صورتهای سال قبل می‌تواند به‌عنوان بخشی از حسابرسی مالی بررسی شود.

(۷۱) این موضوع می‌تواند مبنای بررسی سالانه برای نظارت بر پیشرفت به سمت نتایج مطلوب زیست‌محیطی باشد. هر موسسه عالی حسابرسی باید ضمن در نظر داشتن وظایف خود، این موضوع را که چنین رویکردی چقدر ممکن است مناسب باشد را مدنظر قرار دهد.

### ث. ۲. گزارشگری پایداری

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

(۷۳) در بخش خصوصی، استانداردهای اطمینان‌بخشی برای تایید گزارشهای پایداری ایجاد شده است. با وجود این، هدف موسسه‌های عالی حسابرسی در حسابرسی مالی در مقایسه با بخش خصوصی گسترده‌تر است. حسابرسان بخش عمومی

از موضوعهای زیست‌محیطی اعمال می‌شود. نمونه‌هایی از بدهیهای زیست‌محیطی نیز ارائه می‌شوند.

- 16- UK National Audit Office
- 17- Multilateral Environmental Agreements (MEA)
- 18- United Nations Environment Programme (UNEP)
- 19- United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC)
- 20- Common Agricultural Policy (CAP)
- 21- The European Court of Auditors (ECA)
- 22- State Audit Office (SAO)
- 23- Biotope: محیط به نسبت کوچک که توسط اجتماعی از سازواره‌ها اشغال شده باشد
- 24- Environmental Management System
- 25- European Commission's Eco-management and Audit Scheme
- 26- Chinese National Audit Office (CNAO)

سازمانهای انگلیسی مکلفند که گزارش پایداری را در گزارش سالانه خود لحاظ کنند. حداقل الزامهای گزارش فوق شامل داده‌های پایداری و همچنین مخارج مرتبط با انتشار گازهای گلخانه‌ای، به حداقل رساندن و مدیریت پسماند، و همچنین استفاده از منابع محدود سازمانها است. سازمانها همچنین موظفند در مورد این‌که چگونه تدارکات خود را پایدارتر می‌کنند، و در صورت لزوم، پیشرفت پیرامون اهداف تنوع‌زیستی خود، توضیحاتی ارائه کنند. دیوان محاسبات بریتانیا به‌تازگی یک ارزیابی کلی از گزارشگری پایداری در دولت مرکزی بریتانیا انجام داده است. ارزیابی فوق نشان داد که برخی از مناطق هنوز نیازمند بهبود هستند و این‌که دولت باید به این ریسک توجه کند که در صورت ساده‌سازی گزارشهای سالانه، اداره‌ها می‌توانند نسبت به گزارشگری پایداری خود بی‌توجه باشند.



### پانوشتها:

- 1- The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)
- 2- International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
- 3- International Standards on Auditing (ISA)
- 4- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- 5- Working Group on Environmental Auditing (WGEA)
- 6- Bodies
- 7- Greenlines Newsletter
- 8- Entity
- 9- Office of Auditor General (OAG)
- 10- UN Millennium Ecosystem Assessment
- 11- Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO)
- 12- Goals of the International Convention on Biological Diversity
- 13- Wastewater Systems Effluent Regulations
- 14- Caribou

۱۵- به عنوان مثال، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۷، با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، ملاحظات کلی را ارائه می‌کند که برای شناسایی و افشای ذخایر و زیانهای احتمالی، از جمله موارد ناشی