

راهنمای ۵۲۰۲

توسعه پایدار:

نقش موسسه‌های عالی حسابرسی

مرتضی اسدی
الهه مهدوی ثابت

رهنمودهای اینتوسای توسط سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی، INTOSAI، به‌عنوان بخشی از چارچوب اینتوسای برای اعلامیه‌های حرفه‌ای منتشر شده‌اند. برای کسب اطلاعات بیشتر به آدرس 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، با رهنمودهای جدیدتر حسابرسی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی متفاوت باشد.



INTOSAI



سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (INTOSAI)، ۲۰۱۹

(۱) به عنوان سند اینتوسای تحت عنوان توسعه پایدار: نقش موسسه‌های عالی حسابرسی در سال ۲۰۰۴ تصویب شد

(۲) در چارچوب استانداردهای بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (ISSAI) تحت عنوان استاندارد ۵۱۳۰ در

سال ۲۰۱۰ ثبت گردید

(۳) به راهنمای ۵۲۰۲، با تدوین چارچوب اینتوسای برای اعلامیه‌های حرفه‌ای (IFPP)، و با اعمال تغییرات

ویرایشی در سال ۲۰۱۹، تغییر نام یافت

فهرست مندرجات

پیشگفتار- اهداف و ساختار این مقاله ۱

۱. پیشینه ۲

سرمشا توسعه پایدار ۲

توسعه پایدار و دولتها ۴

توسعه پایدار چگونه بر موسسه‌های عالی حسابرسی تاثیر می‌گذارد ۵

۲. توسعه پایدار در سطح ملی و منطقه‌ای ۶

راهبردهای توسعه پایدار ۶

اهداف و شاخصهای توسعه پایدار ۹

خانه‌داری سبز و سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی .. ۱۲

دامنه حسابرسی سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی .. ۱۳

پاسخگویی و گزارشگری در زمینه توسعه پایدار ۱۳

نتیجه‌گیری ۱۴

۳. توسعه پایدار در سطح برنامه ۱۴

برنامه‌ها و توسعه پایدار ۱۴

فرصتهایی برای حسابرسی در سطح برنامه ۱۶

انتخاب موضوعهای برای حسابرسی ۱۶

تعیین دامنه و طراحی حسابرسیهای توسعه پایدار ۱۸

چالش روش‌شناسی ۱۹

نتیجه‌گیری ۲۱

۴. ظرفیت‌سازی در موسسه عالی حسابرسی ... ۲۲

گام یک: شفاف‌سازی اختیارات ۲۲

گام دو: تدوین راهبرد ۲۳

گام سه: ظرفیت‌سازی و ایجاد تخصص در موسسه عالی حسابرسی ۲۴

گام چهار: اجرای حسابرسیها ۲۵

گام پنج: درس گرفتن از تجربه خود موسسه عالی حسابرسی و تجربه‌های دیگران ۲۶

گام شش: تاثیرگذاری ۲۷

نتیجه‌گیری ۲۷

پیوست الف: گزیده‌هایی از قانون حسابرسی کل (کانادا) ۲۷

توسعه پایدار ۲۷

واژه‌نامه اصطلاحها ۲۸

توسعه پایدار:

نقش موسسه‌های عالی حسابرسی

پیشگفتار- اهداف و ساختار این مقاله

توسعه پایدار اصطلاحی است که بعضی از حسابرسان و موسسه‌های عالی حسابرسی^۱ (SAIs) با آن آشنا هستند، و برخی دیگر با این اصطلاح آشنایی ندارند. این مقاله بر آن است تا مفهوم توسعه پایدار را توضیح دهد. این مقاله همچنین نقشی را که ممکن است موسسه‌های عالی حسابرسی در حسابرسی پیشرفت ملی به سمت توسعه پایدار ایفا کنند، را ارزیابی می‌نماید. مقاله حاضر از چهار بخش تشکیل شده است:

بخش ۱، پیشینه لازم را فراهم می‌آورد. این بخش توسعه پایدار را به‌عنوان توسعه‌ای تعریف می‌کند که اهداف اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی (اهداف سه‌گانه) را همزمان در نظر گیرد. در این بخش، کلیاتی در مورد نحوه انعکاس مفهوم توسعه پایدار در راهبردها، خط‌مشیها و عملیات دولتها و ارگانهای منفرد، و تاثیرگذاری آن بر موسسه‌های عالی حسابرسی ارائه می‌شود، که مقدمه‌ای برای بخشهای ۲ الی ۴ محسوب می‌شود.

بخش ۲ به توضیح نحوه توسعه چارچوبها و راهبردهای ملی از سوی دولتها و تعقیب اهداف توسعه پایدار می‌پردازد، و فرصتهایی را که ممکن است برای بررسی به موسسه‌های عالی حسابرسی ارائه دهد را در نظر می‌گیرد.

بخش ۳ به بررسی این موضوع می‌پردازد که مفهوم توسعه پایدار چگونه در مورد تک‌تک خط‌مشیها یا برنامه‌ها اعمال می‌شود، و موسسه‌های عالی حسابرسی در حسابرسی کیفیت انجام آن چه نقشی ایفا کرده‌اند. این بخش با در نظر گرفتن چشم‌اندازهایی جهت بررسی ارتباط میان مسایل اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی، به نتیجه‌گیری می‌پردازد.

بخش ۴ به بررسی گامهایی می‌پردازد که ممکن است برای ارتقای توانایی موسسه‌های عالی حسابرسی در اجرای حسابرسیها در حوزه توسعه پایدار ضرورت داشته باشد.

۱۰۵ کشور با امضای اعلامیه ریو متعهد شدند که توسعه

پایدار را بخشی جدایی‌ناپذیر از فعالیتهای خود قرار دهند. موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند نقشی کلیدی در نظارت بر پیاده‌سازی راهبردهای ملی و پیشرفت حاصل شده داشته باشند.

این نوشتار در مورد آنچه که ممکن است میسر باشد، رهنمود ارائه می‌دهد، و مثالهای عملی از تجربه موسسه‌های عالی حسابرسی مختلف را با آن ترکیب می‌کند. امید است این نوشتار بتواند موسسه‌های عالی حسابرسی را در مقابله با چالشهای ناشی از این موضوع که مهم‌ترین مسئله به شمار می‌آید، یاری رساند.

۱. پیشینه

سرمنشا توسعه پایدار

توسعه پایدار، توسعه‌ای است که نیازهای حاضر را برآورده می‌سازد بدون آن‌که خللی در توانایی نسلهای آتی در تامین نیازهایشان ایجاد نماید

۱۰۱ به‌رغم این‌که تعاریف زیادی از توسعه پایدار ارائه شده است، اما مفهوم توسعه پایدار اولین بار در سال ۱۹۸۷ در گزارش کمیسیون جهانی محیط‌زیست و توسعه، با عنوان «آینده مشترک ما» (که به‌طور معمول به‌عنوان گزارش براتلند شناخته می‌شوند) رواج یافت. این کمیسیون، توسعه پایدار را به‌عنوان «توسعه‌ای که نیازهای نسل حاضر را برآورده می‌سازد بدون آن‌که خللی در توانایی نسلهای آتی در تامین نیازهایشان ایجاد نماید»، تعریف نمود.

توسعه پایدار شامل یکپارچه‌سازی اهداف اجتماعی،

زیست‌محیطی و اقتصادی است

۱۰۲ توسعه پایدار شامل یکپارچه‌سازی اهداف اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی است. البته، در حالت ایده‌آل، هر خطامشی یا فعالیت بشری باید در تمام اهداف سه‌گانه فوق بهبود ایجاد کند. با وجود این، پیشرفت در یک جنبه ممکن است به قیمت تخریب در جنبه دیگر حاصل شود. در صورت امکان، در تصمیمها باید هزینه‌ها و منافع را از تمام جنبه‌ها در نظر گرفت. در تعریف کمیسیون از پایداری مفهوم دیگری نیز وجود دارد و آن منصفانه‌بودن برای نسلهای حال و آینده است؛ به این معنا که نسلهای امروز نباید رفاه و سعادت

نسلهای آینده را فدای پیشرفت اقتصادی کنند.

توسعه پایدار دارای بُعد جهانی است

۱۰۳ با آنکه راهبردها اغلب در سطح ملی طراحی می‌شوند اما این موضوع به‌رسمیت شناخته شده است که اینها مشکلات جهانی و نیازمند راه‌حلهای جهانی هستند. مسایل زیست‌محیطی مرزهای جغرافیایی نمی‌شناسند. مسایلی نظیر فقر و بی‌عدالتی اجتماعی، فارغ از این‌که در چه ناحیه جغرافیایی متمرکز شده باشند، مشکلات جهانی به‌شمار می‌آیند. اقتصادهای ملی به‌طور فزاینده‌ای به یکدیگر متصل می‌شوند. یک‌چهارم تولید جهانی در بین کشورها مبادله می‌شود: جریان مبادلات در طول ۵۰ سال ۱۷ برابر افزایش داشته است.

۱۰۴ توجه روزافزون بین‌المللی به پیوندهای میان مسایل اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی بیش از همه در کنفرانس محیط‌زیست و توسعه («اجلاس زمین») سازمان ملل ظهور و بروز یافت که در سال ۱۹۹۲ در ریو دو ژانیرو برگزار شد. این کنفرانس نقطه عطف مهمی در تلاش جهانی برای رویارویی با مشکلات جهانی بود: ۱۰۵ کشور اعلامیه ریو را امضا کردند. دولت‌ها همچنین نسبت به برنامه اقدام برای قرن ۲۱ - دستور کار ۲۱، متعهد شدند. یکصد و هشت کشور، پیمان‌نامه تنوع زیستی را امضا کردند که از کشورها می‌خواهد منابع ژنتیکی خود را شناسایی و پایش نمایند و برنامه‌هایی را برای حفظ این منابع نظیر ایجاد نواحی حفاظت‌شده طراحی کنند. در سال ۱۹۹۷، ۱۶۶ نماینده عضو پیمان‌نامه چارچوب سازمان ملل درباره تغییرات اقلیمی، اقدام به امضای پروتکل کیوتو کردند که امضاءکنندگان را نسبت به کاهش یا محدودسازی انتشار چندین گاز گلخانه‌ای، متعهد می‌ساخت. ۱۰۵ در سال ۲۰۰۲، ملت‌ها دوباره در اجلاس جهانی پیرامون توسعه پایدار در ژوهانسبورگ آفریقای جنوبی گرد هم آمدند تا پیشرفت‌های صورت گرفته از زمان ریو را بررسی و برای اقدام آتی برنامه‌ریزی نمایند. این اجلاس دو پیامد کلیدی در پی داشت - «اعلامیه» ژوهانسبورگ و «برنامه پیاده‌سازی». این اعلامیه نوعی اطلاعیه سیاسی سطح بالا است که سران کشورها موافقت خود را با آن اعلام نموده‌اند. برنامه پیاده‌سازی، بیانیه توصیفی و مفصل از اهداف و وعده‌هایی

کلی، انتظار می‌رود که پیشرفت اقتصادی یا اجتماعی چیزهایی را که ارزشمند و غیرقابل جایگزین هستند از بین نبرد، یا مانع از آن نشود که نسلهای آینده نتوانند از این منابع در جهت رشد یا لذت خود استفاده کنند.

تفاسیر مختلفی در مورد دامنه توسعه پایدار و وزنی که به نگرانیهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی باید داد، وجود دارد.

۱۰۷ به راحتی می‌توان دریافت که توسعه پایدار یک مفهوم بسیار سیال است. دولتها و صاحب‌نظران منفرد از جنبه‌های بسیاری در مورد دامنه توسعه پایدار اختلاف نظر دارند. به طور خاص، در مورد اهداف اجتماعی، از جمله برابری اجتماعی و توزیع ثروت و فرصت تفاسیر گسترده‌تری از توسعه پایدار صورت گرفته است. علاوه بر این، در مورد اهمیت هر یک از اهداف توسعه پایدار، جای زیادی برای بحث وجود دارد.

مفهوم توسعه پایدار به طور بالقوه با طیف بسیار وسیعی از مسایل مرتبط است.

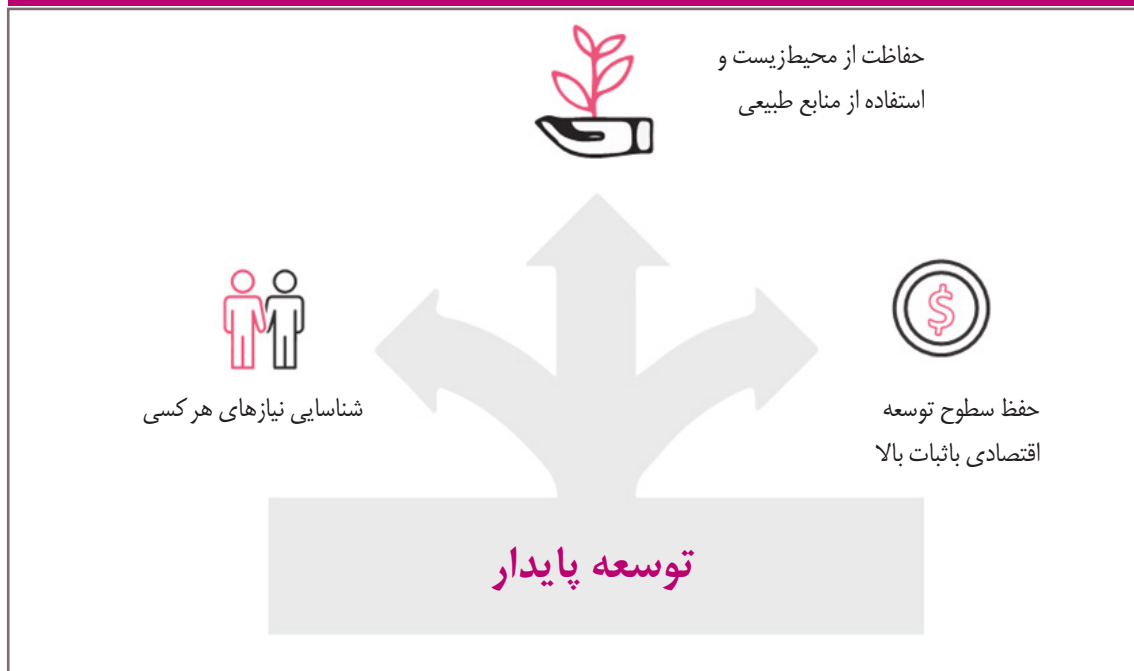
۱۰۸ به بیان کاربردی‌تر، یک تفسیر گسترده از توسعه پایدار

است، که به حوزه‌هایی مانند ریشه‌کنی فقر، حفاظت از منابع طبیعی، انرژی، سلامت، فناوریهای زیست‌محیطی و راهبری می‌پردازد. در این برنامه، دولتها تعهد خود را نسبت به اصول ریو و دستور کار ۲۱، مجدداً اعلام نمودند. این برنامه به طور خاص برای موسسه‌های عالی حسابرسی اهمیت دارد؛ چون معیارهایی را فراهم می‌آورد که می‌تواند مبنای حسابرسیهای آتی را تشکیل دهد.

توسعه پایدار فراتر از یک نگرانی صرف برای محیط‌زیست است

۱۰۶ توسعه پایدار چه تفاوتی با نگرانیهای فقط زیست‌محیطی دارد؟ اشتراکهای زیادی میان این دو وجود دارد. محیط‌زیست به روشنی، یکی از سه نگرانی اصلی توسعه پایدار به شمار می‌آید. با وجود این، توسعه پایدار با محیط‌زیست همچون یک پدیده مطلق و تخطی‌ناپذیر برخورد نمی‌کند. در عوض، توسعه پایدار میان پیشرفت اقتصادی و اجتماعی و محیط‌زیست، که تابع مفهوم پایداری و تحت قیود آن است، قائل به توازن یا تعادل است (شکل ۱). با وجود این، به طور

شکل ۱: توسعه پایدار دارای سه بُعد است



دستیابی به اهداف توسعه پایدار مستلزم یکپارچه‌سازی اهداف اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی است.

موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است در ارزیابی اثربخشی این چارچوبها و راهبردها ایفا کنند، می‌پردازد.

دولتها، سیاستها و برنامه‌های زیست‌محیطی را تدوین می‌کنند

۱۰۱۰ دولتها در تدوین راهبردهای توسعه پایدار، تعدادی از ابزار سیاستی برای تاثیرگذاری بر توسعه پایدار در اختیار دارند. این ابزار شامل سیاستهای مالیاتی، که می‌تواند به‌عنوان مشوقها یا بازدارنده‌های اقتصادی عمل کند؛ قوانین و مقررات برای ترویج رویه‌های خوب و بازداری از رویه‌های بد؛ و برنامه‌های مخارج مستقیم، که به‌دنبال متوازن کردن نگرانیهای زیست‌محیطی با نیازهای اجتماعی و اقتصادی است (به‌عنوان مثال، حمل و نقل و برنامه‌ریزی). دولتها همچنین ممکن است نیاز داشته باشند تا اطمینان یابند که

به‌احتمال طیف بسیار وسیعی از مسایل را دربر خواهد گرفت. شکل ۲ دامنه بالقوه این مفهوم را نشان می‌دهد.

توسعه پایدار و دولتها

دولتها برای دستیابی به توسعه پایدار چارچوب می‌سازند

۱۰۹ دولتها نقش کلیدی در ترویج توسعه پایدار برعهده دارند. آنها مسئول جهت‌دهی، سیاست‌گذاری و ایجاد هماهنگی هستند. آنها نماینده منافع ملت در مذاکرات بین‌المللی هستند که بر توسعه و محیط‌زیست تاثیر می‌گذارد. آنها متعهد می‌شوند که به‌عنوان مثال، برنامه‌های ملی برای محدودسازی انتشار گازهای گلخانه‌ای یا ترویج توسعه پایدار فراهم نمایند. آنها راهبردهایی را برای عملی‌نمودن این تعهدها تدوین می‌کنند. بخش ۲ این مقاله به بررسی نقشی که

شکل ۲: توسعه پایدار طیف وسیعی از مسایل را دربر می‌گیرد



توجه: این شکل جامع نیست، بسیاری از مسایل نشان داده‌شده در اینجا به هم مرتبط هستند؛ بنابراین نشان دادن همه پیوندهایی که ممکن است وجود داشته باشد، امکان‌پذیر نمی‌باشد.

دارد زیرا برای نهادهای تحت حسابرسی آن‌ها حائز اهمیت است. نقش و اختیارات قانونی اکثر موسسه‌های عالی حسابرسی اجازه سیاست‌گذاری به آن‌ها نمی‌دهد؛ آن‌ها فقط می‌توانند پیاده‌سازی این سیاستها را حسابرسی کنند. بنابراین این مقاله قصد ندارد که موسسه‌های عالی حسابرسی را فارغ از جایگاه آن‌ها در دولت یا قوانین به‌عنوان قهرمانان توسعه پایدار نشان دهد. دامنه کار حسابرسی مفید در این حوزه محدود خواهد بود، بسته به این‌که دولت یا نمایندگی تا چه اندازه اصول و رویه‌های توسعه پایدار را پذیرفته باشد. با وجود این، در اکثر موارد، پذیرش اصول و رویه‌های توسعه پایدار، به‌خصوص در سطح دولت ملی، گسترش فزاینده‌ای می‌یابد.

دامنه حسابرسی توسعه پایدار بستگی به اختیار

موسسه عالی حسابرسی خواهد داشت

۱۰۱۴ دامنه وسیع توسعه پایدار، و راهبردها و سیاستهای جاری از آن، دامنه حسابرسی را وسعت می‌بخشد. برخی از موسسه‌های عالی حسابرسی، اختیار خاصی در ارتباط با توسعه پایدار یا محیط‌زیست دارند. اختیارات خاصی از این موسسه‌ها محدود به حسابرسیهای مالی یا رعایت است؛ در حالی که اختیاراتی دیگر به حسابرسی عملکرد یا حسابرسی جامع گسترش می‌یابد. برخی از موسسه‌ها فقط می‌توانند حسابرسی گذشته‌نگرانه انجام دهند؛ در حالی که برخی دیگر ملزم یا مجاز به انجام پیش‌حسابرسی یا حسابرسی بودجه هستند. برخی از آن‌ها به دولت ملی محدود خواهند بود؛ در حالی که محدوده فعالیت برخی دیگر از آن‌ها به دولت منطقه‌ای و محلی و به بنگاه‌های اقتصادی زیر مالکیت دولت گسترش خواهند یافت. بنابراین، این مقاله طیفی از گزینه‌هایی که موسسه‌های عالی حسابرسی، طبق اختیارات و اولویتهای خود، ممکن است انتخاب نمایند را مشخص می‌کند.

حسابرسیهای توسعه پایدار باید تابع استانداردهای

حسابرسی معمول باشد

۱۰۱۵ حسابرسیهای توسعه پایدار باید تابع کلیه استانداردهای معمول باشند که موسسه عالی حسابرسی از آن پیروی می‌کند، به‌عنوان مثال، استانداردهای تدوین‌شده توسط سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی و هرگونه استانداردهای ملی. در حالی که توسعه پایدار ممکن است

سیاستهای گسترده‌تر اقتصادی، بهداشتی و آموزشی نیز اهداف توسعه پایدار را ارتقا می‌بخشد. در مواردی که موسسه‌های عالی حسابرسی مأموریت بررسی طرحهای پیشنهادی بودجه را دارند، آن‌ها باید طرحهای پیشنهادی مذکور را با نظر به توازن میان مسایل اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی به‌دقت بررسی نمایند. بخش ۳ این مقاله به بررسی روشهایی می‌پردازد که موسسه‌های عالی حسابرسی از آن طریق ممکن است توسعه پایدار را در سطح برنامه، حسابرسی کنند.

دولتها، توسعه پایدار را بخش جدایی‌ناپذیری از

سیاست‌گذاری خود می‌سازند

۱۰۱۱ بسیاری از دولتها بر آن شده‌اند که نگرانیهای زیست‌محیطی را در زمینه وسیع‌تر دولت ادغام نمایند. در مفهومی که اغلب آن را به‌عنوان «سبز شدن دولت» می‌نامند؛ هدف این است تا اطمینان حاصل شود که نگرانیهای زیست‌محیطی در ملاحظات سیاست‌گذاری وسیع‌تر ادغام می‌شوند. لزوم ارزیابی کلیه سیاستهای جدید از نظر آثار زیست‌محیطی بالقوه، یا ارزشیابی زیست‌محیطی پروژه‌های جاده‌سازی، مثالهایی از این رویکرد است.

دولتها نیز ممکن است عملیات خود را «سبز کنند»

۱۰۱۲ دولتها نیز می‌توانند تاثیر زیست‌محیطی عملیات خود را کاهش دهند. برخی از دولتهای ملی و منطقه‌ای با هدف مساعدت هم به راهبرد ملی و هم تشویق افراد و کسب‌وکارها به پیروی از الگوی دولت، آگاهانه تلاش خواهند کرد که عملیات خود را «سبز» سازند. طرحهای ابتکاری که اغلب به‌عنوان «خانه‌داری سبز» شناخته می‌شوند، بر مسایلی نظیر کاهش اتلاف انرژی و صرفه‌جویی انرژی، به‌عنوان مثال، از طریق طراحی ساختمانهای دولتی تمرکز دارند. این طرحهای ابتکاری به‌تفصیل در بخش ۳ بررسی شده است.

توسعه پایدار چگونه بر موسسه‌های عالی

حسابرسی تاثیر می‌گذارد

توسعه پایدار برای موسسه‌های عالی حسابرسی اهمیت دارد زیرا برای نهادهای^۲ تحت حسابرسی آن‌ها حائز اهمیت است

۱۰۱۳ توسعه پایدار برای موسسه‌های عالی حسابرسی اهمیت

پیچیده‌تر از سایر موضوعهای حسابرسی باشد، اما به‌دلایلی که در بالا توضیح داده شد، این به‌معنای کم‌اهمیت شمردن استانداردهای برنامه‌ریزی، گردآوری شواهد، تجزیه و تحلیل و گزارشگری نیست.

۱۰۱۶ استانداردها و سایر معیارهای ارزیابی در این جا با اهمیت هستند. هر نوع حسابرسی در اساس مقایسه‌ای است میان آن چیزی که هست و آن چیزی که باید باشد. این امر بر مبنای برخی توافقات در مورد استانداردها میان حساب‌رسان، سازمانهای مورد حسابرسی و ذینفعانی که برای اطمینان‌دهی به حساب‌رسان وابسته‌اند، استوار است. در توسعه پایدار، این استانداردها ممکن است در قوانین یا توافقات بین‌المللی، قوانین ملی، وعده‌ها و تعهدهای برنامه‌ای، استانداردهای عملیاتی اتخاذشده از سوی نهاد مورد حسابرسی یا رویه‌ها و شیوه‌های پذیرفته‌شده در سایر سازمانها با فعالیتهای مشابه ریشه داشته باشد. حساب‌رسان باید در مورد این معیارها با سازمان مورد حسابرسی، بحث و گفتگو کنند و در صورت امکان، از معیارهای تدوین‌شده یا پذیرفته‌شده توسط خود سازمان مورد حسابرسی، استفاده نمایند.

۱۰۱۷ بخش ۴ این مقاله به بررسی این موضوع می‌پردازد که موسسه‌های عالی حسابرسی چگونه می‌توانند برای اجرای حسابرسیهای توسعه پایدار، ظرفیت‌سازی کنند. این بخش پیشنهاد می‌کند که موسسه عالی حسابرسی با تقسیم این فرایند به گامهای مجزا می‌تواند گذار به حسابرسیهای موثر توسعه پایدار را مدیریت نماید.

توجه: واژه‌نامه اصطلاحها در پایان این مقاله ارائه شده است.

در منطقه خود هستند، نیز قابل اجرا است.

راهبردهای توسعه پایدار

پس از برگزاری اجلاس زمین در سال ۱۹۹۲، بسیاری از دولتها راهبردهای ملی را برای توسعه پایدار تدوین نمودند

۲۰۲ از جمله موارد توصیه‌شده در دستور کار ۲۱، لزوم تدوین راهبردهای توسعه پایدار توسط ملتها است. اکنون بسیاری از دولتها این کار را انجام داده‌اند (به شکل ۳ مراجعه کنید). هدف از تدوین این راهبردها، ارائه رویکردی ملی و منسجم برای توسعه پایدار، تعیین مسیری به‌منظور هدایت کشور، و کمک به برآورده نمودن اهداف تعیین‌شده توسط توافقات بین‌المللی است.

۲۰۳ این راهبردها به لحاظ کیفی تفاوتی با یکدیگر دارند. برخی از آنها ممکن است فقط همان سیاستهای قبلی، و بدون هرگونه تغییر اساسی باشند؛ در حالی که بهترین این راهبردها آنهایی هستند که در جهت جستجوی واقعی یکپارچگی و پایداری، در تلاش هستند تا پیشرفت اقتصادی و تفکر زیست‌محیطی را با هم همراه سازند.

۲۰۴ این راهبردها به‌طور معمول شامل موارد زیر هستند:

- یک چارچوب فراگیر متشکل از راهبرد، هماهنگی، پیش و گزارشگری میزان پیشرفت.

- سیاستها یا برنامه‌های خاص در جهت توسعه پایدار؛ به‌عنوان مثال، پیشگیری و کنترل میزان آلودگی، یا مواردی مانند حمل‌ونقل که باید به نوعی منعکس‌کننده تفکر توسعه پایدار باشند.

شکل ۳: راهبرد ملی برای توسعه پایدار در کانادا

دولت فدرال کانادا با ایجاد چارچوبی کلی، اهداف توسعه پایدار خود را دنبال می‌کند. بر اساس این چارچوب، تک‌تک بخشها باید راهبردهای تفصیلی خود را منتشر کنند. هدف از این راهبردها، ترسیم اهداف و برنامه‌های اقدام بخشها در راستای گنجاندن توسعه پایدار در سیاستها، برنامه‌ها و عملیات آنها است. همچنین، هدف از این راهبردها، ارائه معیاری جهت اندازه‌گیری میزان پیشرفت است.

۲۰۵ یک موسسه عالی حسابرسی، در صورتی که در دامنه

۲. توسعه پایدار در سطح ملی و منطقه‌ای

۲۰۱ بخش ۲ در مورد چگونگی پیاده‌سازی راهبردها و سیاستهای توسعه پایدار توسط دولتهای ملی و منطقه‌ای، و همین‌طور فراهم‌آوردن فرصتهایی برای بررسی دقیق‌تر توسط موسسه عالی حسابرسی توضیح می‌دهد. بخش زیادی از آنچه در ادامه می‌خوانیم، در ارتباط با دولتهای ملی و اقدامهایی است که در سطح ملی انجام می‌شوند اما تا حد زیادی، در مورد دولتهای منطقه‌ای یا محلی، که مسئول هماهنگی و هدایت سیاستهای موثر بر محیط‌زیست و توسعه اقتصادی و اجتماعی

لزوم ایفای نقش دولتها و مقامهای محلی در ترویج توسعه پایدار توصیه شده است. این ابتکار، یعنی «دستور کار محلی ۲۱»، به عنوان ابزاری مهم در جهت تغییر در نظر گرفته شده، و در قالب عبارت «جهانی بیندیشید، محلی عمل کنید»، گنجانده شده است.

۲۰۸ دستور کار محلی ۲۱ بر لزوم مشورت مقامهای محلی با مردم در راستای ایجاد یک برنامه محلی توسعه پایدار توصیه می‌کند. در حالی که هر برنامه دارای ویژگی خاص خود و تابع شرایط محلی است، اما عوامل مشترکی نیز وجود دارند که شرط لازم چنین فرایندی هستند:

- این برنامه فقط یک راهبرد زیست‌محیطی نیست، بلکه باید شامل مسایل اقتصادی و اجتماعی نیز باشد.
- این برنامه باید شامل کل جامعه یا حداقل وسیع‌ترین بخش ممکن در ارتباط با منابع در دسترس باشد.
- مرحله اول، جمع‌آوری اطلاعات درباره شرایط و اولویتهای محلی است.

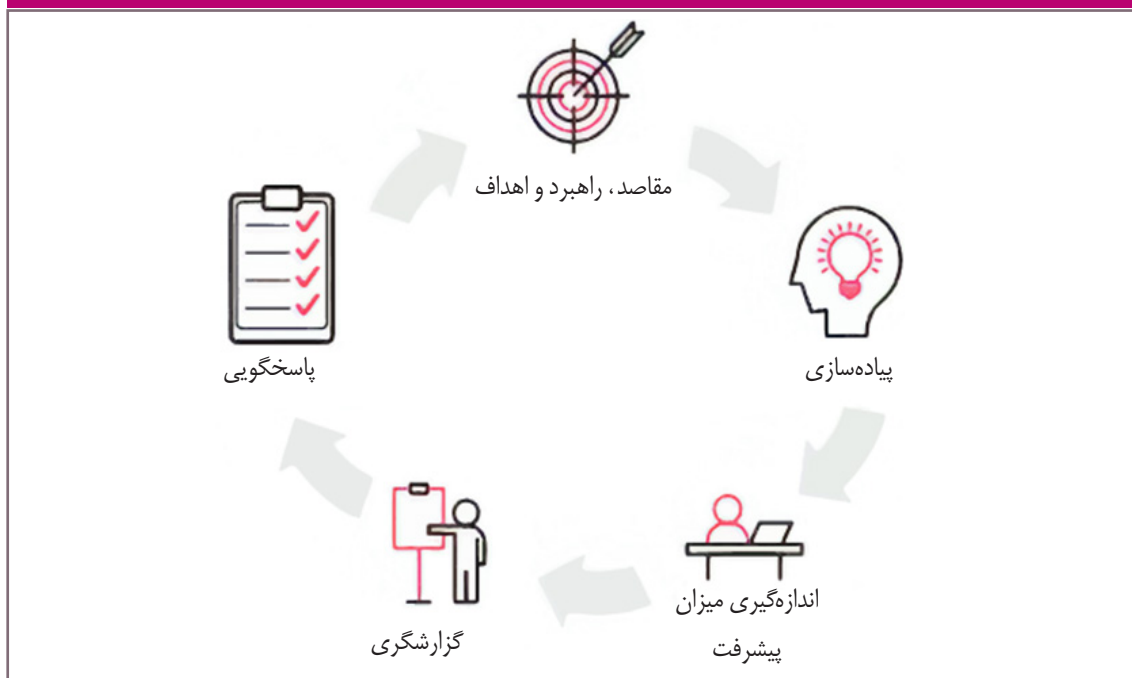
اختیارهایش باشد، ممکن است سیاستهای خاص مانند حمل‌ونقل، آب، مسکن، جنگل‌داری، که از اجزای سازنده یک راهبرد هستند را به‌طور دقیق بررسی کند. این موضوع را با جزئیات بیشتر در بخش ۳ بررسی می‌کنیم.

۲۰۶ یک چارچوب ملی مناسب، بیشتر از چرخه مدیریت عملکرد پیروی می‌کند (شکل ۴)، که اغلب به‌عنوان رویکرد «برنامه، عمل، بررسی و بهبود» شناخته می‌شود. این چرخه به این صورت است که از راهبرد و اهداف شروع شده، و سپس به‌واسطه پیاده‌سازی، مسیر خود را طی کرده و در نهایت به گزارشگری و بررسی میزان پیشرفت ختم می‌شود.

راهبردها و ترتیبهای گزارشگری مشابه ممکن است در سطح منطقه‌ای یا محلی نیز یافت شوند

۲۰۷ در حالی که دولتهای محلی و منطقه‌ای توافق‌نامه‌های بین‌المللی را امضا نمی‌کنند، اما می‌توان این انتظار را داشت که فعالیت آنها به نوعی مکمل این توافق‌نامه‌ها و کمکی در راستای تحقق آنها باشد. در فصل ۲۸ سند دستور کار ۲۱ بر

شکل ۴: چرخه مدیریت عملکرد



یک راهبرد مستحکم توسعه پایدار از ترتیبهای لازم برای پیاده‌سازی اهداف، اندازه‌گیری میزان پیشرفت، گزارشگری عملکرد و تضمین پاسخگویی برخوردار است.

- سپس، یک راهبرد شامل اقدامهای خاص شناسایی می‌شود.
- در نهایت، تدوین شاخصهایی به منظور اندازه‌گیری میزان پیشرفت، اهمیت دارد.

شکل ۵: راهبردهای محلی توسعه پایدار در نروژ

در سال ۱۹۹۳، نهادهای دولتی محلی در نروژ ملزم شدند تا برنامه‌های خود در زمینه مدیریت منابع و زیست‌محیطی را به طرحهایی عملیاتی متناسب با قرن ۲۱ تبدیل کنند. چند برنامه توسعه بر اساس اصلاحیهایی با عنوان «حفاظت از محیط‌زیست در سطح محلی» شروع به‌کار کردند. یکی از این برنامه‌های کلیدی، برنامه‌ای با هدف توسعه ابزار مورد استفاده توسط دولت محلی برای ارزیابیهای تاثیر زیست‌محیطی، به‌ویژه پیامدهای بلندمدت، بود. پروژه دیگر با هدف بهبود ارتباط میان دولت محلی و مردم در مورد مسایل مربوط به توسعه پایدار بود.

دامنه حسابرسی راهبردهای توسعه پایدار موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است بر نحوه تنظیم راهبرد، نظارت داشته باشند

۲۰۹ دامنه حسابرسی عملکرد راهبردهای توسعه پایدار ملی و محلی بسیار گسترده است. برخی از خطوط حسابرسی بالقوه در زیر فهرست شده است. این موارد، با عناوینی به پیروی از مدل مدیریت عملکرد که در شکل ۴ آمده است، تنظیم شده‌اند. فهرست زیر می‌کوشد تا سئوالهای حسابرسی مربوط را در قالب مجموعه‌های قابل مدیریت طبقه‌بندی کند؛ هر چند که پاسخ به برخی سئوالها مشخص‌تر از سئوالهای دیگر است.

مسایل حسابرسی: راهبردهای توسعه پایدار

- آیا دولت راهبرد یا برنامه‌ای دارد که اهداف آن را به‌وضوح بیان کرده باشد؟
- آیا این راهبرد با تعهدهای بین‌المللی دولت مطابقت دارد؟
- آیا ابزار سیاستی مورد استفاده جهت دستیابی به مقاصد این راهبرد را به‌وضوح مشخص می‌کند؟
- آیا این راهبرد و انتخاب ابزار سیاستی، مبتنی بر داده‌های مناسب درباره آنچه باید انجام شود، است؟

- آیا این راهبرد به‌درستی یکپارچه بوده، و منعکس‌کننده تعامل‌های میان سیاستها، و همین‌طور تعادلی است که باید بین اقتصاد، جامعه و محیط‌زیست برقرار شود؟
- آیا این راهبرد هرگونه مرز یا محدوده‌ای، داخلی یا خارجی، برای پیاده‌سازی خود تعیین می‌کند؟
- آیا این راهبرد، تا آن‌جا که ممکن است در قالب اهداف و جداول زمانی ارائه شده است؟
- در مواردی که طرحهای پیشنهادی بودجه توسط موسسه عالی حسابرسی بررسی می‌شود، کل بودجه اختصاص یافته به «توسعه پایدار» چقدر بوده و چه نسبتی از آن به «مسایل سبز» اختصاص می‌یابد؟
- آیا دولت یک سیستم اطلاعاتی کارآمد برای گزارشگری نتایج راهبردهای اجراشده به مجلس، ایجاد نموده است؟
- آیا دولت شیوه‌ای برای آگاه‌سازی شهروندان از راهبردهای توسعه پایدار و میزان پیشرفت آن‌ها وضع نموده است؟
- آیا دولت سیستمی را به‌منظور پایش و هماهنگی فعالیتهای سازمانهای غیردولتی که روی مسایل زیست‌محیطی کار می‌کنند، ایجاد نموده است؟

۲۰۱۰ در حالی که ممکن است حسابرسی راهبرد دولت بر اساس معیارهای حسابرسی شرکتی دشوار باشد، اما ممکن است به‌خوبی بتوان میزان موفقیت نهادهای دولتی در لحاظ نمودن رویکرد توسعه پایدار در تصمیم‌گیریهای روزانه را بررسی نمود. موسسه عالی حسابرسی با فعالیت در کنار نهادهای دولتی، و همچنین بررسی مقایسه‌های صورت گرفته در عرصه بین‌المللی و سازمانهای بزرگ، ممکن است به تصمیم‌گیرندگان راهبردی در درون دولت در راستای شناسایی و اشاعه نمونه‌هایی از بهترین شیوه‌عملها، یاری رساند.

شکل ۶: گزارشگری هزینه‌های زیست‌محیطی در نروژ

در سال ۱۹۸۹، دولت نروژ گزارشی از سیاست و مخارج کلی زیست‌محیطی را به پارلمان نروژ ارائه نمود. دیوان محاسبات نروژ این گزارش را برای سالهای ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸ بررسی نمود. ارائه خلاصه‌ای از کمکهای مالی مربوط به سیاست زیست‌محیطی، ابزار مفیدی محسوب می‌شود. با وجود این،

تا دیدی سطح بالا از پیشرفت را به دولت ارائه دهند و انتقال پیام به عموم مردم را تسهیل کنند. این شاخصهای تیتروار عبارتند از:

- تولید کل اقتصاد (GDP)؛
 - سرمایه‌گذاری در داراییهای عمومی، تجاری و خصوصی؛
 - نسبت افراد در سن کار که مشغول به کار هستند؛
 - صلاحیتهای کسب‌شده در سن ۱۹ سالگی؛
 - تعداد سالهای موردانتظار زندگی سالم؛
 - خانه‌هایی که از نظر شرایط زندگی نامناسب تشخیص داده شده‌اند؛
 - سطح جرم و جنایت؛
 - انتشار گازهای گلخانه‌ای؛
 - روزهایی که آلودگی هوا متوسط یا بالا است؛
 - ترافیک جاده‌ای؛
 - رودخانه‌هایی با کیفیت خوب یا به نسبت خوب؛
 - جمعیت‌های پرندگان وحشی؛
 - خانه‌های تازه‌ساخت در زمینهایی که در آنها از قبل ساخت‌وساز انجام گرفته است؛ و
 - تولید و مدیریت پسماند.
- میزان پیشرفت در این شاخصها به‌طور سالانه گزارش می‌شود. اولین ارزیابی بر اساس این شاخصهای تیتروار جدید در دسامبر سال ۱۹۹۹ منتشر شد و مواردی شامل افزایش در طول سفر و زباله‌های خانگی، افزایش در سطح جنایات خشونت‌آمیز و ازدست‌دادن گونه‌ها و زیستگاه‌ها را به‌عنوان حوزه‌های بالقوه‌ای مشخص نمود که نیازمند توجه بودند.
- این شاخصهای تیتروار توسط مجموعه‌ای جامع متشکل از حدود ۱۵۰ شاخص تفصیلی پشتیبانی شده، که در قالب خانواده‌هایی گروه‌بندی می‌شوند. به‌عنوان مثال، برای موضوعی مانند آب که با شاخص تیتروار «رودخانه‌هایی با کیفیت خوب یا به نسبت خوب» معرفی می‌شود، مجموعه‌ای از شاخصهای مرتبط نیز وجود دارد که مواردی شامل مواد مغذی موجود در آب، تقاضا و در دسترس بودن آب، مقرون به‌صرفه بودن آب، نشت آب، حجم آب مصرفی و مکانهای متاثر از استخراج آب را پوشش می‌دهد.

برخورداری از سیستمی که قادر به اطمینان‌بخشی از صحت کل هزینه‌های دولت در اقدامهای زیست‌محیطی باشد، اهمیت زیادی دارد. حسابرسی نشان داد که ارقام کمک مالی به شیوه‌ای ثابت در میان وزارت‌خانه‌های مورد بررسی محاسبه نشده است. حسابرسی همچنین آشکار نمود که دولت در طبقه‌بندی اقدامهای زیست‌محیطی براساس «طبقه‌های نتایج» مورد استفاده وزارت محیط‌زیست، مشکل داشته است. علت بروز این وضعیت، بیشتر از آن‌جا ناشی می‌شود که یک اقدام می‌تواند اهداف زیست‌محیطی متفاوتی را برآورده کند (و بنابراین به‌طور هم‌زمان چندین «طبقه‌های نتایج» را در پی دارد).

دولت باید رویه‌های خود در ایجاد «ویژگیهای زیست‌محیطی و وضعیت زیست‌محیطی ملت» جدید را بهبود بخشد.

اهداف و شاخصهای توسعه پایدار

اندازه‌گیری عملکرد و میزان پیشرفت، حوزه‌های کلیدی

برای حسابرسی به‌شمار می‌رود

۲۰۱۱ یک راهبرد خوب برای توسعه پایدار، به‌احتمال شامل یا همراه با مجموعه‌ای از اهداف برای آنچه که باید به‌دست آید و شاخصهایی که میزان پیشرفت در جهت دستیابی به آن اهداف را اندازه‌گیری می‌کند (به مثال شکل ۷ مراجعه کنید). [توجه: در این‌جا از کلمه «شاخصها» برای نشان دادن هر دو مورد معیارهای عملکرد و شاخصها استفاده می‌کنیم^۳]. در برخی موارد، اهداف ممکن است در راستای اجرای تعهدهای دولتهای ملی به‌عنوان امضاکنندگان معاهده‌های بین‌المللی باشد. شاخصها اغلب به‌مثابه پیوندی حیاتی عمل می‌کنند تا از مسئولیت‌پذیری دولتها درباره عملکردشان در برابر اهداف توسعه پایدار خود، اطمینان حاصل گردد. بنابراین، اهداف و شاخصها به‌احتمال حوزه بااهمیتی جهت بررسی دقیق توسط موسسه عالی حسابرسی به‌شمار می‌روند.

شکل ۷: تدوین شاخصها در بریتانیا

در سال ۱۹۹۹، دولت بریتانیا شاخصهای ملی توسعه پایدار را، پس از مشورت با طرفهای ذینفع و تحقیقات بیشتر، مورد بازنگری قرار داد. شاخصهایی به‌صورت «تیتروار» وضع شدند

مورد اهداف تعیین شده توسط دولت برای توسعه پایدار، وجود ندارد. با وجود این، بر اساس کاری که توسط دیوان محاسبات بریتانیا برعهده گرفته شده، برخی از سئوالهای اساسی وجود دارند که ممکن است قابل حسابرسی باشند.

مسایل حسابرسی: اهداف توسعه پایدار
موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است به دنبال این باشند که آیا اهداف:

- حوزه‌های کلیدی را پوشش می‌دهند؛
- تعهدهای بین‌المللی را منعکس می‌کنند؛
- به‌طور مستقیم با اهداف و شاخصهای تعیین شده توسط دولت مرتبط هستند؛
- مبتنی بر یک منطق روشن، به‌عنوان مثال بر اساس یک شناخت علمی درست از مشکلات اساسی و علل آنها، هستند؛
- در مواقعی که مقداری پایه در مورد موضوعی مطرح است؛ به‌عنوان مثال، کاهش ۳ درصدی انتشار دی‌اکسید کربن نسبت به سطوح آن در سال ۱۹۹۸، بر اساس یک اندازه‌گیری مناسب، تعریف شده‌اند؛
- محدودیت زمانی، به‌همراه نقاط عطفی که برای آن اهداف در آینده تعریف شده باشد، دارند؛
- براساس یک برنامه اندازه‌گیری تدوین شده هنگام تنظیم هدف است که مشخص می‌کند میزان پیشرفت، چگونه، هر چند وقت یک‌بار، و توسط چه کسی اندازه‌گیری شود؛
- در محدوده عدم قطعیت داده‌ها، قابل اندازه‌گیری هستند؛ به‌عنوان مثال، موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است انتظار داشته باشند که حاشیه‌های خطا، به‌همراه گزارشهایی در مورد عملکرد واقعی، منتشر شوند؛
- به‌طور مناسب به اطلاع بازیگران کلیدی و اصلی رسانده شده‌اند؛
- با برنامه‌های اقدام و منابع مناسب مطابقت دارند؛
- در کنار عملکرد، در قیاس با سایر شاخصها و اهداف، گزارش شده‌اند، تا شهروندان را قادر سازد با دیدی به اندازه کافی وسیع نسبت به عملکرد قضاوت کنند.

دامنه حسابرسی اهداف و شاخصهای توسعه پایدار
۲۰۱۲ اهداف و شاخصها به موسسه‌های عالی حسابرسی اجازه حسابرسی در سه حوزه وسیع را می‌دهند:

- حسابرسی اهداف، به‌منظور اطمینان از واقع‌بینانه بودن و مبتنی‌بودن آنها بر شواهد و شناخت مناسب از آنچه باید انجام شود،
- حسابرسی شاخصها، به‌منظور اطمینان از مربوط و قابل‌اتکا بودن آنها، یا
- حسابرسی میزان پیشرفت که از طریق مقایسه شاخصها و اهداف مرتبط با آنها مشخص می‌شود.

قبل از شروع به بررسی اهداف و شاخصها، موسسه‌های عالی حسابرسی باید از دارا بودن تخصص کافی در مورد پاسخ به سئوالهای حسابرسی که قصد طرح آن را دارند، اطمینان حاصل کنند. به‌منظور بررسی مربوط‌بودن و قابلیت اتکای اهداف و شاخصهای مورد استفاده، موسسه عالی حسابرسی نیازمند تدوین و به‌کارگیری معیارهای مناسب حسابرسی است.

اهداف توسعه پایدار ممکن است در معرض حسابرسی قرار بگیرند

۲۰۱۳ لازم نیست برای هر شاخص اهدافی تعیین شود، و شاید بهتر است سیاست‌گذاران بر تعداد کمی از اهداف کلیدی تمرکز نموده و در میان شاخص‌هایی که هدفی برای آنها تعیین نشده است، بیشتر به دنبال روندهای مطلوب باشند. اهداف ممکن است براساس علم اثبات‌شده و فرایندهای به‌خوبی شناخته‌شده، باشند. به‌عنوان مثال، یکی از اهداف می‌تواند در مورد تعیین یک مقدار مرجع پایدار در مورد سطح ذخایر ماهی باشد. با وجود این، بیشتر این احتمال وجود دارد که اهداف، یک توافق یا مصالحه بین‌المللی بوده و چیزی بیش از یک خواسته یا تغییر در جهتی مطلوب نباشند. اهداف ممکن است در سطوح مختلفی تعریف شوند؛ برای مثال هوای پاک، هدفی از نوع رسیدن به وضعیت نهایی یا نتیجه مطلوب؛ یا کاهش استفاده از خودرو، هدفی از نوع رفع یک عامل یا فعالیت زمینه‌ای؛ یا موارد پیگرد قانونی عوامل آلوده‌کننده یا تعیین مسافت خاصی از رودخانه مشمول مقررات آب پاک، هدفی از نوع اقدامهای اصلاحی. هیچ معیار مشخصی برای قضاوت در

حسابرسی شاخصها ممکن است ارزشمند باشد

۲۰۱۴ هنگام بررسی شاخصهای توسعه پایدار، بسیاری از معیارهای فکری استاندارد که از قبل توسط موسسه‌های عالی حسابرسی برای اندازه‌گیری عملکرد اعمال شده است، می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند، اما مسایل دیگری وجود دارند که باید در نظر گرفته شوند. به عنوان مثال، در بسیاری از سیستمهای طبیعی، اندازه‌گیری میزان پیشرفت، ممکن است یک کار با اهمیت باشد. برای نشان دادن این موضوع، می‌توان به اندازه‌گیری آلاینده‌ها در اتمسفر اشاره کرد که به‌طور اساسی زیر تاثیر مواردی شامل مکان اندازه‌گیریها، شرایط آب‌وهوایی غالب و میزان قابل اتکا بودن تجهیزات اندازه‌گیری است. واضح است، که اگر قرار است پیشرفت به شکلی منسجم پیش شود، باید در مورد یافتن بهترین راه پیگیری میزان پیشرفت بسیار اندیشید. در سایر موارد، پدیده مورد مطالعه ممکن است در معرض تغییرات با نرخ آهسته بوده و بنابراین گزارشگری در فواصل زمانی پنج تا ده ساله ممکن است مناسب باشد. موسسه‌های عالی حسابرسی باید هنگام بررسی قابلیت اتکای اندازه‌گیری و ترتیبهای گزارشگری دولتها، نسبت به این مسایل عملی آگاه باشند.

۲۰۱۵ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۴ (OECD) فهرست مفیدی از ویژگیهای مطلوب شاخصهای توسعه پایدار را منتشر نموده که ممکن است به‌نوبه خود توسط موسسه‌های عالی حسابرسی هنگام بررسی شاخصهای ملی، در نظر گرفته شوند.

شکل ۸: رهنمود سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در مورد شاخصهای توسعه پایدار

مسایل حسابرسی: شاخصهای توسعه پایدار
موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است به دنبال این باشند که آیا شاخصها:

- مرتبط با خط‌مشی هستند؛ به این معنی که آن‌ها باید:
- به‌سادگی قابل تفسیر باشند؛
- روندها را در طول زمان نشان دهند؛
- به تغییرات صورت‌گرفته در نیروهای محرک پاسخ دهند؛
- دارای آستانه یا ارزشهای مرجعی باشند که بتوان با استناد به

آن‌ها میزان پیشرفت را اندازه‌گیری نمود.

- از نظر تحلیلی صحیح هستند؛ به‌عنوان مثال، براساس درک روشنی از هدف مدنظر توسعه پایدار بنا شده‌اند؛
- قابل اندازه‌گیری هستند، به این معنا که ساختار نظری هر قدر هم که جذاب باشد، یک شاخص فقط زمانی مفید خواهد بود که بتوان آن را با صرف هزینه‌ای معقول اندازه‌گیری نمود.

موسسه‌های عالی حسابرسی همچنین ممکن است

بخواهند میزان پیشرفت را با توجه به اهداف و

شاخصها بررسی کنند

۲۰۱۶ در نهایت، اگر اهداف و شاخصهای مرتبط با آن از نظر فنی مناسب تلقی شوند، در آن صورت، موسسه عالی حسابرسی ممکن است به بررسی پیشرفت نشان داده شده بپردازد.

• اگر از سررسید هدفی گذشته باشد، در آن صورت حسابرسی تنها چیزی را که بررسی می‌کند این است که آیا هدف مذکور محقق شده است یا خیر. سپس توجه حسابرسی به سمت توضیح چرایی تحقق یا عدم تحقق هدف، یا هزینه و کارایی سیاستهای مورد استفاده برای دستیابی به این هدف، یا هرگونه پیامدهای ناخواسته آن سیاستها، معطوف می‌شود.

• اگر تا سررسید هدف هنوز زمان باقی مانده باشد، در آن صورت حسابرسی باید بر این موضوع که آیا هدف محقق خواهد شد یا خیر، تمرکز کند. البته تمرکز روی چنین موضوعی چندان ساده نیست؛ زیرا آخرین موقعیت یا حتی روند فعلی، ممکن است نتواند نشان دهد که چه چیزی در زمان باقی مانده تا قبل از سررسید تحقق خواهد یافت. مسئله این است که شاید ابزار سیاستی هنوز تاثیر خود را بر این روند بلندمدت نگذاشته باشند، یا ممکن است روندهای اساسی دیگری بر نتیجه اثرگذار باشند. بنابراین، موسسه عالی حسابرسی ممکن است نظر خود را محدود نموده و این‌طور بیان کند که در صورت ادامه روندهای فعلی، هدف مدنظر تحقق خواهد یافت یا خیر، که یک ادعای حسابرسی مطمئن‌تر است. مانند قبل، موسسه عالی حسابرسی نیز ممکن است مواردی شامل دلایل پیشرفت یا فقدان آن، موفقیت سیاستها در جهت دستیابی به هدف، هرگونه عواقب ناخواسته، همچنین هر آنچه که برای دستیابی به هدف لازم است را بررسی کند.

خانه‌داری سبز و سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی

۲۰۱۷ فراتر از ابداع راهبردهای ملی در راستای ترویج توسعه پایدار در کل اقتصاد، موسسه‌های دولتی نیز می‌توانند با محدود نمودن تاثیر زیست‌محیطی فعالیت‌های خود، کمک نمایند. انجام خانه‌داری سبز توسط دولت مرکزی و محلی به‌طور معمول به معنی تمرکز بر کاهش استفاده از انرژی و آب و توسعه سیستم‌های بازیافت و مدیریت پسماند به‌منظور به حداقل رساندن تاثیر زیست‌محیطی است. با به‌کارگیری روش‌های خانه‌داری سبز، دولتها می‌توانند در دستیابی به هدف حفظ منابع تجدیدناپذیر و کاهش هزینه‌های جاری کمک کنند.

یک سیستم مدیریت زیست‌محیطی می‌تواند به سازمانها در انجام مسئولیت‌های زیست‌محیطی خود، به روشی مقرون‌به‌صرفه، کمک کند.

۲۰۱۸ استفاده از روش‌های خانه‌داری سبز، چه توسط دولت، چه توسط بخش خصوصی، ممکن است دربرگیرنده اتخاذ «سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی» باشد. این روشها چارچوب‌های مدیریتی و فرایندهای مرتبط هستند که به‌منظور اطمینان از انعکاس نگرانی‌های زیست‌محیطی و توسعه پایدار در تصمیم‌گیری‌های روزانه، طراحی شده‌اند.

۲۰۱۹ آنچه که به‌طور بین‌المللی به رسمیت شناخته شده، این است که دستیابی به توسعه پایدار، به گنجاندن نگرانی زیست‌محیطی در مدیریت در سطوح شرکتی، پروژه‌ای و مکانی، بستگی دارد. توسعه مجموعه‌های ایزو ۱۴۰۰۰ توسط سازمان بین‌المللی استاندارد، به دولتها و نمایندگان آنها اجازه می‌دهد تا تلاش‌های زیست‌محیطی خود را بر پیروی از معیارهایی که در سطح بین‌المللی پذیرفته شده‌اند، متمرکز کنند. هدف از مجموعه‌های ایزو ۱۴۰۰۰، ترویج رویکردی مشترک در مدیریت زیست‌محیطی و افزایش توانایی سازمانها برای دستیابی و اندازه‌گیری بهبودهای صورت گرفته در عملکرد زیست‌محیطی آنها است. این استانداردها در مورد کلیه انواع سازمانها اعمال شده و به‌گونه‌ای طراحی شده‌اند که شرایط مختلف جغرافیایی، فرهنگی و اجتماعی را شامل شوند. در مجموعه‌های ایزو ۱۴۰۰۰، مجموعه ایزو ۱۴۰۰۱، استانداردهایی را در رابطه با یک سیستم مدیریت

- زیست‌محیطی ارائه می‌دهد که عناصر کلیدی آن عبارتند از:
 - یک خط‌مشی زیست‌محیطی و الزام به پیروی از آن به‌واسطه مقاصد و اهداف؛
 - تجزیه و تحلیل جنبه‌های زیست‌محیطی تدارکات، فرایندها، محصولات و خدمات سازمان؛
 - بررسی و اقدام‌های اصلاحی شامل پایش، اندازه‌گیری، و ثبت فعالیت‌هایی که می‌توانند تاثیر قابل‌ملاحظه‌ای بر محیط‌زیست داشته باشند؛
 - بررسی سیستم مدیریت زیست‌محیطی توسط مدیریت عالی سازمان به‌منظور اطمینان از تداوم شایستگی، کفایت و اثربخشی آن؛ و
 - مفهوم بهبود مستمر.

شکل ۹: سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی در بنگاه‌های اقتصادی در مالکیت دولت

دیوان محاسبات اتریش در تلاش است تا آن دسته از سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی را در بنگاه‌های اقتصادی در مالکیت دولت ترویج دهد که با استانداردهای بین‌المللی مانند ایزو ۱۴۰۰۱ یا طرح مدیریت زیست‌محیطی و حسابرسی اتحادیه اروپا^۵ (EMAS)، مطابقت دارند. دیوان محاسبات، در گزارش‌های خود، نه تنها به مزایای زیست‌محیطی پیاده‌سازی چنین سیستم‌هایی اشاره دارد، بلکه به مزایای اقتصادی و تاثیر مثبت آن بر انگیزه کارکنان نیز اشاره می‌کند. دیوان محاسبات اتریش همچنین روش‌های مرتبط مانند «برنامه‌ریزی یکپارچه منابع» و «برنامه‌ریزی مبتنی بر کمترین هزینه» در بخش تامین انرژی را ترویج می‌کند.

در ایران، بسیاری از شرکتهای در مالکیت دولت، گواهینامه ایزو ۱۴۰۰۱، را زیر نظارت اداره محیط‌زیست دریافت نموده‌اند.

۲۰۲۰ علاوه بر مجموعه‌های ایزو ۱۴۰۰۰، که یک استاندارد بین‌المللی است، استانداردهای منطقه‌ای و ملی برای سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی مانند طرح مدیریت زیست‌محیطی و حسابرسی اتحادیه اروپا و انجمن استانداردهای کانادا وجود دارند.

پاسخگویی و گزارشگری در زمینه توسعه پایدار موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است کیفیت گزارشگری و پاسخگویی در قبال پیشرفت را نیز مدنظر قرار دهند

۲۰۲۲ تمهیدهای به‌کار رفته توسط دولت برای گزارشگری عملکرد باید به‌وضوح نشان‌دهنده میزان تحقق اهداف باشد. در حالت آزمایشی، اندازه‌گیریهای عملکرد باید با هم در یکجا جمع و در فواصل زمانی منظم گزارش شوند تا به‌این ترتیب، خواننده قادر به درک توازن بین اهداف مختلف باشد.

۲۰۲۳ موسسه‌های عالی حسابرسی با تکیه بر تجربه خود در حسابرسی اطلاعات مالی، می‌توانند نقش مهمی در ترویج استانداردهای بهتر گزارشگری داشته باشند. مسایلی که به‌احتمال مربوط به توسعه پایدار است ممکن است به‌عنوان مثال شامل موارد زیر باشند:

- نیاز به یکنواختی بیشتر در نحوه گزارش عملکرد از یک دوره زمانی به دوره بعدی؛
- نیاز به گزارش انحرافها نسبت به عملکرد موردانتظار و هرگونه محدودیتهای مرتبط با اطلاعاتی که باید توضیح داده شوند؛ و
- نیاز به مسایل بااهمیت ویژه که باید مورد توجه قانون‌گذار قرار گیرند.

مسایل حسابرسی: پاسخگویی و گزارشگری

- آیا نتایج، به شیوه‌ای به‌موقع، صحیح، قابل فهم و مربوط گزارش می‌شوند؟
- آیا شخص یا اداره‌ای به‌طور مشخص در قبال این نتایج پاسخگو است؟
- بررسی‌ها در مورد پیشرفتهای صورت‌گرفته در راستای اهداف ملی، چه چیزی را نشان می‌دهند؟
- آیا به نتیجه‌گیریها، توصیه‌ها و درس‌های آموخته‌شده عمل می‌شود؟
- آیا هرگونه کاستی در دستاورد یا پیشرفت به‌وضوح توضیح داده شده و قابل توجیه است؟

شکل ۱۰: مدیریت زیست‌محیطی در آفریقای جنوبی

دولت آفریقای جنوبی خط‌مشی کلی خود را در گزارش جامع مدیریت زیست‌محیطی در آفریقای جنوبی تنظیم کرده است، که به تصویب قانون ملی مدیریت زیست‌محیطی (NEMA) در سال ۱۹۹۸ منجر شد. این قانون، نقش‌آفرینان اصلی را ملزم به ارائه برنامه‌ها و گزارشهای سالانه مدیریت زیست‌محیطی می‌کند. این قانون بر برقراری تعادل بین کاهش فقر و توسعه پایدار تاکید دارد.

دامنه حسابرسی سیستمهای مدیریت زیست‌محیطی یک موسسه عالی حسابرسی ممکن است پذیرش و به‌کارگیری سیستمهای مدیریت زیست‌محیطی را بررسی کند

۲۰۲۱ سیستم مدیریت زیست‌محیطی، فرایندی چرخه‌ای از برنامه، اجرا، کنترل، بررسی و بهبود مستمر است. به این ترتیب، تمرکز موسسه عالی حسابرسی بر فرایند خواهد بود تا نتیجه. نوع سوالهایی که موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است بخواهند به آن بپردازند، شامل این موارد است: میزان پذیرش سیستم مدیریت زیست‌محیطی توسط اداره‌های دولتی، این که آیا این طرحها به‌درستی اعمال شده‌اند یا خیر و این که چه درس‌هایی از حسابرسیهای سیستمهای حال حاضر می‌توان گرفت.

مسایل حسابرسی: سیستمهای مدیریت زیست‌محیطی

- سیستمهای مدیریت زیست‌محیطی تا چه میزان به‌کار گرفته می‌شوند؟
- آیا این سیستمهای مدیریتی براساس استانداردهای بین‌المللی شناخته‌شده، به‌عنوان مثال ایزو ۱۴۰۰۰ یا طرح مدیریت زیست‌محیطی و حسابرسی اتحادیه اروپا هستند؟
- این سیستمها تا چه میزان به‌درستی به‌کار گرفته می‌شوند؟
- حسابرسیهای این سیستمهای مدیریت زیست‌محیطی، چه چیزی را در مورد میزان ادغام مسایل زیست‌محیطی در برنامه‌ریزی اداری آشکار می‌کنند؟
- آیا سیستمهای مدیریت زیست‌محیطی به تمامی مسایل مرتبط با مشکلات زیست‌محیطی شناسایی شده، رسیدگی می‌کنند؟

دامنه‌ای را برای موسسه عالی حسابرسی جهت انجام کارهای مفید فراهم سازد. این دامنه بیشتر با توجه به میزان پذیرش اصول و شیوه‌های توسعه پایدار توسط دولت تعیین می‌شود. در مواردی که دولت در کنار راهبرد، معیارهای اندازه‌گیری عملکرد و سیستم‌هایی به منظور ارائه آن عملکرد را دارا است، کار موسسه عالی حسابرسی آسان‌تر می‌شود. در غیاب چنین چارچوب‌هایی، موسسه عالی حسابرسی ممکن است مجبور به محدود نمودن خود به حسابرسی‌های تک‌تک برنامه‌ها شود، که در بخش بعدی این راهنما پوشش داده شده است.

۳. توسعه پایدار در سطح برنامه

در این بخش به این موضوع خواهیم پرداخت که موسسه‌های عالی حسابرسی چگونه می‌توانند توسعه پایدار را در سطح برنامه بررسی کنند.

۳۰۱ در بخش ۲ به بررسی چارچوب راهبردی که دولت‌ها ممکن است در تعقیب توسعه پایدار تدوین نموده، و فرصتهایی که این امر برای بررسی دقیق توسط موسسه‌های عالی حسابرسی فراهم می‌آورد، خواهیم پرداخت. در این بخش به بررسی این موضوع خواهیم پرداخت که چگونه موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند نحوه انعکاس توسعه پایدار را در تک‌تک خط‌مشی‌ها یا برنامه‌های مخارج، بررسی نمایند.

برنامه‌ها و توسعه پایدار

توسعه پایدار بر بسیاری از برنامه‌ها تاثیر می‌گذارد. ۳۰۲ موثر بودن راهبردهای توسعه پایدار منوط به این است که در جهت اهداف و مقاصدی باشد که برای تک‌تک برنامه‌ها تعیین شده است. برای نمونه، تعهد به کاهش سطوح دی‌اکسید کربن در جو ممکن است به‌عنوان مثال در موارد زیر انعکاس یابد:

- حدود تعیین شده برای آلاینده‌هایی که از صنایع سنگین انتشار می‌یابند؛
- مقررات سختگیرانه‌تر و آزمون میزان انتشار مواد آلاینده از خودروها؛
- اقدام‌هایی که برای انصراف افراد از استفاده از خودروها اتخاذ می‌شود؛ و،
- به‌طور امکان‌پذیر، طیف کاملی از سایر خط‌مشی‌ها.

حسابداری منابع طبیعی اینجا نیز جایگاهی دارد

۲۰۲۴ یکی دیگر از عناصر مهم در زنجیره پاسخگویی در آینده این است که حسابداری به‌احتمال داده‌های مربوط به منابع طبیعی (سازمان‌دهی‌شده برحسب ذخایر و جریانهای ورودی و خروجی) را در یک چارچوب حسابداری، جمع‌آوری می‌کند. این داده‌ها اغلب به‌عنوان ضمیمه حسابهای ملی گردآوری می‌شوند. به‌طور کلی، حسابداری منابع طبیعی را می‌توان ابزاری مهم در جهت نشان دادن پیوندها و توازن‌ها بین محیط‌زیست و اقتصاد دانست.

شکل ۱۱: دیوان محاسبات آفریقای جنوبی دخیل در ایجاد حسابهای منابع طبیعی است

دیوان محاسبات آفریقای جنوبی که عضو گروه کاری تدوین‌کننده حسابهای منابع ملی^۲ (NRA) برای آفریقای جنوبی بوده، در حال حاضر مشغول ابداع روشهایی برای تدوین چنین حسابی در مورد آب است. مدنظر است این حساب پس از تدوین، در چندین راهبرد و طرحهای ابتکاری توسعه پایدار به‌کار گرفته شود.

برخی از موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است وظیفه‌ای برای حسابرسی حسابهای منابع طبیعی را داشته باشند

۲۰۲۵ در حال حاضر، حمایت بین‌المللی گسترده‌ای از مفهوم حسابداری منابع طبیعی می‌شود. از جمله سازمانهای بین‌المللی دخیل می‌توان به سازمان ملل متحد، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و بانک جهانی اشاره نمود. گروه کاری سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی به‌منظور حسابرسی زیست‌محیطی، مقاله‌ای در مورد حسابداری منابع طبیعی و ارتباط آن با موسسه‌های عالی حسابرسی، تهیه کرده است. برخی از موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است وظیفه حسابرسی این حسابها، یا اظهارنظر در مورد آنها را بر عهده داشته باشند.

نتیجه‌گیری

۲۰۲۶ در این بخش دیدیم که توسعه پایدار ممکن است در سطح ملی یا منطقه‌ای به شیوه‌های مختلف مطرح شود و

منطبق باشند و فشار برای تغییر را تقویت نمایند. روشهای مختلفی وجود دارد که از طریق آنها نگرانیهای زیست محیطی ممکن است با اهداف اقتصادی یا اجتماعی تطبیق داده شوند.

۳,۴ در برخی از برنامه‌ها، موازنه میان اهداف اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی از قبل در اهداف و مقاصد تعیین شده از سوی دولت مستتر است. در این موارد، دولتها تصمیم خواهند گرفت که در کدام مورد موازنه انجام دهند؛ به عنوان مثال:

- انتشار آلاینده‌ها از خودروها-اهداف تعیین شده توسط دولت برای کارخانه‌ها انعکاسی خواهد بود از یک قضاوت سیاسی درباره آنچه که برای برآورده نمودن اهداف زیست محیطی لازم است، که در برابر هزینه اقتصادی برای صنعت و استفاده‌کنندگان خودرو، و تاثیر اجتماعی افزایش هزینه‌های رفت‌وآمد بر جوامع، متوازن شده است.

- سهمیه‌های ماهی‌گیری-سهمیه‌های تعیین شده که منعکس‌کننده قضاوت‌های سیاستمداران درباره سطح ماهی‌گیری است، با در نظر گرفتن تاثیر اقتصادی و اجتماعی بر جوامع ماهی‌گیر محلی، و توصیه علمی در مورد پایداری ذخایر موجود، ممکن است در بلندمدت پایدار باشند.

شکل ۱۳: اهداف متعارض توسعه پایدار در ایالات

متحد

در ایالات متحد، کنترل آلودگی بیشتر بر کنترل تخلیه مواد از لوله‌های تاسیسات و سایر منابع نقطه‌ای متمرکز بوده است. در نتیجه این تلاشها، بیشترین سهم از مشکلات باقیمانده درباره کیفیت آب را می‌توان به رواناب از منابع پراکنده‌تر و «غیرنقطه‌ای» از مزارع و مراتع منتسب نمود.

با وجود این، مقابله با منابع آلودگی مزبور می‌تواند مستلزم اعمال هزینه‌های نظارتی قابل توجهی بر گروه‌هایی باشد که تاکنون ملزم به کنترل آلودگی خود نبوده‌اند. این امر می‌تواند پیامدهای اجتماعی و اقتصادی قابل ملاحظه‌ای وارد آورده و مسائلی منصفانه‌بودن را مطرح سازد.

برای موضوعهای پیچیده‌تر، گزارش اداره پاسخگویی دولت^۸ (GAO) در مارس سال ۲۰۰۰ با عنوان «کیفیت آب:

چنان که در بخش ۲ ملاحظه می‌شود، بسیاری از حوزه‌های سیاستی و برنامه‌های مجزا وجود دارند که از مفاهیم و نگرانیهای توسعه پایدار تاثیر می‌پذیرند.

شکل ۱۲: مدیریت جنگل در پرو

در سال ۱۹۹۸، دیوان محاسبات پرو اقدام به اجرای حسابرسی مدیریت زیست محیطی برای پروژه مدیریت جنگلها در جنگل ملی الکساندر وان هامبولت، نمود.

هدف از حسابرسی این بود که تایید شود جنگل از بهره‌برداری کشاورزی محافظت و دسترسی عمومی رعایت می‌شود و نیز قطع درختان با توافق پیمان نامه بین‌المللی جنگل‌های استوایی پیرامون فعالیتهای جنگل‌داری پایدار، انطباق دارد. این حسابرسی آشکار نمود که در پروژه تعدادی مشکلات جدی شامل موارد زیر وجود دارد:

- کنترل ناکافی استخراج الوار- پروژه فاقد منابع انسانی و لجستیکی لازم برای حفظ کنترل موثر بر منابع جنگلی بود.
- با آن‌که دامنه اختیارهای مربوط به تاثیر زیست محیطی از قبل مقرر شده، اما بخش زیادی از برنامه حفاظت زیست محیطی در واقع انجام نشده بود.
- چهل درصد از اراضی که به پروژه تخصیص یافته بود، در اختیار افراد بومی بود که از اهداف پروژه پشتیبانی نمی‌کردند.
- برای ارزیابی کارایی و کنترل پروژه‌های جنگل‌داری، معیارهای کافی وجود نداشت.
- کنترل مالی مرتبط با فروش چوب، ضعیف بود.

در برخی از برنامه‌ها، توسعه پایدار از مسایل عمده به‌شمار می‌آید.

۳,۳ از جمله برنامه‌هایی که در آنها موازنه میان اهداف اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی ممکن است بارزتر و حادثر از بقیه برنامه‌ها باشد؛ به عنوان مثال، جاده‌سازی، ماهی‌گیری، تولید الوار، یارانه‌های کشاورزی و تولید برق. در این بخشها، اهداف مختلف ممکن است با هم در تعارض باشند. با وجود این، در سایر برنامه‌ها، برای نمونه، در اقدامهایی که هدف آن‌ها بهبود کارایی انرژی است، اهداف اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی ممکن است با هم

بر توسعه پایدار متمرکز هستند، باید با ایده‌هایی که در سایر موضوعها به دنبال جایگاهی در برنامه و اولویتهای موسسه عالی حسابرسی هستند، رقابت کنند. بنابراین، موضوع مطالعه باید قابل حسابرسی بوده، ارزش افزایی داشته، از عهده مسایل بااهمیت برآید و با منابع موجود قادر به تکمیل به‌موقع باشد.

۳،۸ اهمیت این موضوع به احتمال نه تنها ارزش پولی، بلکه اهمیت تاثیر برنامه را هم منعکس می‌کند. به‌عنوان مثال، سیاست ضد آلودگی به احتمال شامل انواع متفاوتی از ابزار سیاستی، نظیر مشوقهای اقتصادی، ابتکارهای پژوهشی و آموزشی، پویشهای آموزش عمومی و سازمانهای نظارتی است که برای ارائه مجوز و نظارت بر شرکتها و مجازات مجرمان تاسیس شده‌اند. شاید پول دولتی زیادی در بین نباشد، اما تاثیر سیاست یا شکست سیاستی می‌تواند بسیار بزرگ باشد.

۳،۹ برای برخی از حسابرسیها ممکن است به‌منظور اولویت‌بندی زمینه‌های حسابرسی، شناسایی آن دسته از سازمانهایی که برای حفظ و استفاده پایدار از منابع اهمیت اساسی دارند، ضرورت داشته باشد. دیوان محاسبات پرو، در حسابرسیهای خود، با تمرکز بر منابع طبیعی، از طریق طراحی ماتریس کارکردها و فعالیتهای تمام شرکتهای تحت مالکیت دولت دخیل در حوزه و با استفاده از آن برای انتخاب موسسه‌هایی که مستلزم ارزیابی دقیق خواهند بود، این کار را انجام داده است.

موسسه عالی حسابرسی باید گزینشی عمل نموده، و بر برنامه‌های کلیدی تمرکز کند.

۳،۱۰ لازم نیست که رویکرد اتخاذشده توسط موسسه‌های عالی حسابرسی از فرایندهایی که به‌طور عادی از سوی موسسه‌های عالی حسابرسی به‌منظور انتخاب موضوعها برای حسابرسی عملکرد استفاده می‌شود، متفاوت باشد. با وجود این، در شناسایی موضوعها، موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است مایل باشند به بررسی پیوندهای میان تک‌تک برنامه‌ها و راهبرد کلی دولت بپردازند. سئوالهای معمولی که باید پرسیده شوند، در ادامه نشان داده شده است. هدف از این سئوالها به ضرورت ایجاد مبنایی برای حسابرسی نیست بلکه ممکن است به موسسه عالی حسابرسی در درک سهمی که از

تصمیمهای کلیدی ایالاتی و سازمان حفاظت از محیط‌زیست ایالات متحده آمریکا^۹ (EPA) محدود شده توسط داده‌های ناسازگار و ناقص»، مفیدبودن بخش زیادی از داده‌های مورد نیاز برای اتخاذ تصمیمهای نظارتی مربوط به این نوع از آلاینده‌ها را مورد سوال قرار می‌دهد.

۳،۵ برای سایر برنامه‌ها، مقامها ممکن است به‌طور معمول قضاوت‌هایی را انجام دهند؛ به‌عنوان مثال:

- نظامهای بازرسی برای تنظیم آلودگی صنعتی ممکن است بازرسان را ملزم سازد تا تاثیر آلاینده‌ها را بر محیط‌زیست در برابر توانایی صنعت برای پرداخت هزینه انجام اقدامهای کاهش آلودگی متعادل سازند.

- پروژه‌های سرمایه‌ای، نظیر جاده‌سازی، اغلب پیامدهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی قابل‌ملاحظه‌ای دارند که باید به‌دقت سنجش شوند. مقامها ممکن است از ارزیابی مناسب پیامدهای مربوط و لحاظ‌نمودن آن در تصمیمها اطمینان یابند.

مقامها در هنگام انجام قضاوتها و موازنه‌ها، ممکن است از روشهای کم‌ویش پیشرفته برای توزین یک جنبه در برابر جنبه‌های دیگر استفاده نمایند. این موارد در شکل ۱۸ به‌طور کامل توضیح داده شده است.

فرصتهایی برای حسابرسی در سطح برنامه

دامنه برنامه‌های حسابرسی بسیار وسیع است؛ این مقاله بر برخی از مسایل کلیدی برای حسابرس تمرکز دارد.

۳،۶ دامنه حسابرسی برنامه‌ها بسیار وسیع است. در دامنه این مقاله امکان پرداختن به همه گزینه‌ها وجود ندارد؛ شکل ۲ نشانگر طیف وسیعی از برنامه‌هایی است که از دیدگاه توسعه پایدار می‌تواند بررسی شود. با وجود این، می‌توان برخی از مسایلی را که ممکن است لازم باشد در هنگام انتخاب، تعیین دامنه و طراحی حسابرسیهای مرتبط با مسایل توسعه پایدار در نظر گرفته شوند، تشریح نمود.

انتخاب موضوعها برای حسابرسی

۳،۷ انتخاب حسابرسیها برای انجام بستگی به رویکردی دارد که موسسه عالی حسابرسی برای انتخاب برنامه حسابرسی وسیع‌تر خود، اتخاذ می‌کند. در اکثر موارد، حسابرسیهایی که

به‌عنوان مثال، جلوگیری از رکود اقتصادی محلی، استفاده مجدد از اراضی کم‌استفاده یا متروکه، یا حفظ جوامع محلی است. برای نمونه به شکل ۱۵ مراجعه کنید.

شکل ۱۴: وزارت دفاع بریتانیا- مدیریت خدمات رفاهی

وزارت دفاع بریتانیا حدود ۱۸۰ میلیون پوند در سال صرف نیروی برق، گاز، نفت، آب و فاضلاب می‌کند. در سال ۱۹۹۷، دیوان محاسبات گزارشی را منتشر نمود که به بررسی میزان صرفه‌جویی حاصل از مدیریت بهتر خدمات رفاهی می‌پردازد. این گزارش راه‌هایی را برای صرفه‌جویی در انرژی شناسایی کرد. برخی از آن‌ها اقدام‌های ساده‌ای بودند که پیاده‌سازی آن‌ها هزینه کم یا هیچ هزینه‌ای در بر نداشتند، به‌عنوان مثال، تنظیم ترموستاتها و آموزش کارکنان برای مصرف هوشیارانه‌تر انرژی. سرمایه‌گذاری برخی از آن‌ها ظرف یکسال بازپرداخت می‌شود (برای مثال، نصب ترموستاتها، تابلوها و کنترل‌کننده‌ها). برخی دیگر مستلزم سرمایه‌گذاری هستند اما ظرف سه سال می‌توان انتظار داشت که به صرفه‌جویی منجر شوند (برای نمونه، تجهیزات روشنایی کم‌مصرف).

شکل ۱۵: احیای اراضی در بریتانیا

تا آوریل ۱۹۹۹، نمایندگی دولت بریتانیا معروف به «شرکای انگلیسی» مسئولیت نوسازی اراضی و ساختمانهای متروکه، خالی از سکنه و کم‌استفاده را به‌عهده داشت. فعالیت اصلی این نمایندگی، تامین مالی برای پشتیبانی از پروژه‌های بازسازی فیزیکی و مشارکت با سایر سازمانهای بخش عمومی و خصوصی است. بنابراین، انتظار می‌رفت که نمایندگی نقش مهمی در کمک به دستیابی به بازسازی پایدار اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی در نواحی محروم ایفا کند. در سال ۱۹۹۹، دیوان محاسبات گزارشی را منتشر کرد که بر کار شرکای انگلیسی در یاری‌رساندن به نوسازی محلی در شش ناحیه جغرافیایی تمرکز داشت. گروه مطالعه همراه با بازدیدهای میدانی و تحلیل داده‌ها، به اخذ دیدگاه‌های شرکای تجاری و اجتماعی نمایندگی در سطح محلی برای کمک به سنجش اثربخشی آن در ترویج نوسازی، پرداخت. در این گزارش، نیاز به تعیین اهداف و مقاصد روشن‌تر، معرفی

تک‌تک سیاستها و برنامه‌ها انتظار می‌رود و نیز به یافتن نقاط ضعف بالقوه، کمک کند.

انتخاب برنامه‌هایی برای بررسی‌های حسابرسی دقیق

- آیا میان اهداف راهبردی و سیاستها و برنامه‌های خاص ارتباط وجود دارد؟
- آیا روشن است که از کدام سیاستها انتظار می‌رود به اهداف راهبردی دست یابند، و چه کسی مسئول ارائه آن‌ها است؟
- آیا برنامه به اهداف خود دست می‌یابد؟
- آیا دولت از قوانین خود پیروی می‌کند و آیا مسئولیتهای خود را در چارچوب توافقه‌های بین‌المللی که امضا نموده است، به‌جا می‌آورد؟

رهنمود سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی در مورد حسابرسی فعالیتها با دیدگاه زیست‌محیطی هم‌اکنون وجود دارد.

۳۰۱۱ کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی مقاله‌ای را با عنوان «رهنمود مربوط به انجام حسابرسی فعالیتها با دیدگاه زیست‌محیطی» تهیه نموده که ممکن است برای موسسه‌های عالی حسابرسی که نیاز به راهنمایی بیشتر دارند، سودمند باشد. بخش زیادی از این مقاله برای مفهوم گسترده‌تر توسعه پایدار، قابل‌استفاده است.

۳۰۱۲ به بیان وسیع‌تر، موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است در قالب سرفصلهای زیر به بررسی موضوعها بپردازند:

- مسایل خانه‌داری سبز نظیر کارایی انرژی، تدارکات معمول و استفاده از آب، و منابع طبیعی دیگر در نهادهای عمومی. برای مثال، درباره مدیریت خدمات رفاهی به شکل ۱۴ مراجعه کنید.

- برنامه‌های زیست‌محیطی، شامل اثربخشی روشهای مورد استفاده برای لحاظ‌نمودن عوامل زیست‌محیطی در تصمیم‌گیری روزانه، به‌عنوان مثال ساخت سامانه‌های سیل‌بند، پیاده‌سازی مدیریت رودخانه و کنترل آلودگی.

- برنامه‌های مربوط به اهداف اقتصادی و اجتماعی گسترده‌تر با دیدگاه زیست‌محیطی، شامل برنامه‌هایی که هدف آن‌ها،

خواهند توانست تعیین دامنه و طراحی مطالعه را همانند هر حسابرسی عملکرد دیگر انجام دهند. با وجود این، توسعه پایدار همچنین چالشهای خاصی را برای حسابرس ایجاد می‌کند. این بخش به مسایلی می‌پردازد که ممکن است از اهمیت خاصی برای حسابرسیها در این حوزه برخوردار باشد. برنامه‌هایی که به توسعه پایدار کمک می‌کنند، به احتمال متضمن همکاری تعداد زیادی از سازمانها خواهد بود.

۳،۱۵ برنامه‌هایی که به اهداف توسعه پایدار کمک می‌کنند، به احتمال مستلزم اقدام هماهنگ طیف وسیعی از نهادهای بخش عمومی و خصوصی خواهد بود. موسسه‌های عالی حسابرسی باید قبل از تصمیم‌گیری در مورد دامنه مطالعه، درک جامعی از روابط متقابل داشته باشند؛ به عنوان مثال، شکل ۱۶ طیفی از مسایل را نشان می‌دهد که می‌تواند بر مدیریت پایدار سیستم رودخانه و از این رو بر بسیاری از

ارزیابی بلندمدت‌تر اثربخشی طرحهای نوسازی نواحی، و تعیین سیستمهای استوارتر برای ضبط و ثبت خروجیها، شناسایی شد.

۳،۱۳ علاوه بر رهنمودی که در فوق اشاره شد، وبسایت کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی (www.environmental-auditing.org) شامل پایگاه داده‌هایی از گزارشهای حسابرسی در مورد طیف وسیعی از موضوعهای زیست‌محیطی است، که از موسسه‌های عالی حسابرسی در سراسر جهان اخذ شده است.

تعیین دامنه و طراحی حسابرسیهای توسعه پایدار

حسابرسی توسعه پایدار چالشهایی را برای حسابرس فراهم می‌آورد.

۳،۱۴ برای اکثر برنامه‌ها، موسسه‌های عالی حسابرسی

شکل ۱۶: دستیابی به توسعه پایدار ممکن است مستلزم اقدام هماهنگ بسیاری از سازمانها باشد



مدیریت پایدار یک سیستم رودخانه مشخص، مستلزم آن است که بسیاری از سازمانها به طور هماهنگ در مورد تعداد زیادی از مسایل با یکدیگر همکاری کنند.

رهنمودی برای انجام حسابرسیهای مشترک یا هماهنگ ارائه می‌دهد، تهیه کرده است.

چالش روش‌شناسی

یکی از تصمیمات پیش‌روی موسسه‌های عالی حسابرسی این است که باید تا چه میزان توازن بین اهداف اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را بررسی کنند.

۳،۱۷ مفهوم توسعه پایدار به احتمال چالشهای روش‌شناسی و تحلیلی جدیدی را برای موسسه‌های عالی حسابرسی به وجود می‌آورد. یکی از تصمیمهای کلیدی برای طراحی مطالعه آتی این است که موسسه‌های عالی حسابرسی تا چه میزان می‌توانند، یا باید، توازن بین اهداف اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را مدنظر داشته باشند.

۳،۱۸ برای موسسه‌های عالی حسابرسی که قصد انجام این حسابرسیها را دارند، ممکن است لازم باشد که موارد زیر را در نظر داشته باشند:

- آیا پیوندهای میان مسایل اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی قابلیت تجزیه و تحلیل را دارند یا خیر.
- آیا احتمال دارد که موسسه عالی حسابرسی نسبت به مزایای اهداف سیاستی که شاید در حوزه اختیارهایش نباشد، تردیدی پیدا کند یا خیر.
- آیا تخصص و تجربه لازم برای انجام مطالعه‌ای با دامنه وسیع‌تر را دارد یا خیر.

ممکن است در برخی از موضوعها، امکان بررسی روابط وجود نداشته، و روش‌شناسی پیچیده‌ای وجود داشته باشد.

۳،۱۹ موسسه‌های عالی حسابرسی باید از مطالعه مسایل و توازنهایی که ارزیابی یا تحلیل آنها دشوار است، اجتناب کنند؛ در غیراین صورت می‌تواند موسسه‌های عالی حسابرسی را درگیر مباحث بحث‌برانگیز سیاسی نماید. تحلیل تعامل پیچیده‌ای که بین عوامل اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی و در بطن توسعه پایدار وجود دارد آنقدر آسان نیست که یک موسسه عالی حسابرسی بتواند تعادل بین این سه عامل را به‌طور کامل بررسی کند. برخلاف تصمیمهای مالی محض، که می‌توان در آنها فقط به یک تحلیل هزینه‌فایده بسنده نمود، هیچ روش مشابهی

سازمانها و محدوده تکالیفی که ممکن است موسسه‌های عالی حسابرسی با آنها مواجه شوند، تاثیر بگذارد.

۳،۱۶ موسسه‌های عالی حسابرسی باید در هنگام تصمیم‌گیری در مورد دامنه مطالعه، درباره بررسی فعالیتهای برخی از این سازمانها تصمیم‌گیری کنند. اگر دامنه این حسابرسیها به‌خوبی مشخص شود، به‌احتمال می‌تواند فرصتهای به مراتب بیشتری برای ارزش‌افزایی فراهم آورند. با وجود این، موسسه‌های عالی حسابرسی باید بررسی کنند که آیا مهارتها و منابع لازم برای این کار را دارند، و آیا قادر به همکاری با سایر حسابرسان هستند یا خیر. در برخی موارد، موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است بخواهند عملکرد را با کشورهای دیگر مقایسه کنند.

شکل ۱۷: تعیین دامنه مطالعات مربوط به توسعه

پایدار

موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است در زمان تعیین دامنه مطالعه مربوط به توسعه پایدار، درباره موارد زیر تصمیم‌گیری کنند:

- تمرکز روی کار یک سازمان واحد. به‌عنوان مثال، حسابرسیها می‌توانند مسایل خانه‌داری سبز از جمله کارایی انرژی، تدارکات معمول و استفاده از آب و سایر منابع طبیعی در نهادهای دولتی را بررسی کنند.
- تمرکز بر طیفی از سازمانها که در سراسر مرزهای منطقه‌ای و سازمانی فعالیت دارند. به این منظور، شاید لازم باشد موسسه‌های عالی حسابرسی با دیگر حسابرسان قانونی در سطح ایالتی یا منطقه‌ای همکاری کنند، به‌عنوان مثال، در حسابرسیهای سامانه‌های سیل‌بند، با تنظیم کیفیت آب و کنترل آلودگی.
- مقایسه عملکرد و شیوه‌عملها با تجارب کشورهای دیگر و در بخش خصوصی. موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند حسابرسی مشترک یا هماهنگ با موسسه‌های عالی حسابرسی دیگر داشته باشند. کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی، کتابچه راهنمایی با عنوان «نحوه همکاری موسسه‌های عالی حسابرسی در زمینه حسابرسی توافقی‌های زیست‌محیطی بین‌المللی»، که

برای ارزیابی این توازن وجود ندارد. بنابراین، در بسیاری از حوزه‌های دولتی، با مبنایی سیاسی درباره این تعادل تصمیم‌گیری می‌شود. علاوه بر این، ممکن است دولت مجبور شود ارزیابی‌های تفصیلی یا فنی را استفاده کند. آن ارزیابی همچنین ممکن است شامل درجه قابل توجهی از ذهنی‌گرایی باشد (به شکل ۱۸ مراجعه کنید). موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است استفاده از این نوع قضاوت‌های فنی یا ذهنی را مناسب ندانند. در عوض، ممکن است مجبور شوند اهداف و انتظاراتی مورد تایید دولت، یا تعادلی که قصد دستیابی به آن را داشتند، حسابرسی کنند.

شکل ۱۸: روشهای تحلیلی برای رفع نگرانیهای اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی

ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی-راهی برای ارزیابی اینکه نتایج یک سیاست، برنامه یا اقدام بر محیط‌زیست چه خواهد بود. از آنجا که این ارزیابی در اولین مرحله مناسب تصمیم‌گیری انجام می‌شود، به این معنی است که مسایل زیست‌محیطی هم‌تراز با ملاحظات اقتصادی و اجتماعی است. تحلیل هزینه فایده اجتماعی-مقایسه رسمی هزینه‌ها و منافع یک پروژه پیشنهادی (که به یک سال پایه مشترک تنزیل شده‌اند). در حالی که از لحاظ نظری می‌توان ارزشهای پولی را بر هزینه‌ها و منافع زیست‌محیطی و اجتماعی مرتبط با یک طرح قرار داد، اما در عمل ثابت شده است که به دست آوردن ارزش‌گذارهای عینی که مقبولیت گسترده‌ای را به دنبال داشته باشد، امری مشکل ساز بوده است.

تحلیل حسابهای چندگانه-روشی برای لحاظ نمودن ملاحظات اجتماعی و زیست‌محیطی در برنامه‌ریزی. در این روش، به جای تعیین یک ارزش پولی واحد برای هزینه‌ها و منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی یک مسئله، جوانب مختلف هر مشکل به طور جداگانه و همزمان بررسی می‌شوند. هزینه‌یابی چرخه عمر-نهادهای دولتی ممکن است از هزینه‌یابی چرخه عمر برای کمک به تصمیم‌گیری استفاده کنند. هزینه‌یابی چرخه عمر، همان طور که از نامش مشخص است، سعی دارد تمامی هزینه‌های مربوط به تهیه یک محصول، از جمله هزینه‌های نگهداری و برکناری را در بر

بگیرد. برای برخی از عملیات، به عنوان مثال، فرایندهای صنعتی که آلودگی قابل ملاحظه‌ای به بار می‌آورند، هزینه‌های پاکسازی ممکن است اثر قابل توجهی بر تصمیم‌گیری درباره ادامه آن فرآیند داشته باشند.

مقادیر مرجع پایدار-اینها مقادیری هستند که به طور علمی تعیین و اغلب پذیرفته شده هستند که حدود مطلق را برای پیامدهای زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی تعیین می‌کنند؛ به عنوان مثال، سطح استخراج پایدار آب (یعنی، مقداری که تداوم عرضه و کیفیت را تضمین می‌کند).

بهترین روش موجود که متضمن هزینه اضافی نمی‌شود^{۱۰} (BATNEEC)- این اصطلاح معرف فرایند یا روش فیزیکی (به طور معمول صنعتی) است که بیشترین تاثیر را بر محدودسازی انتشار آلاینده‌ها به یکی از محیطها (هوا، آب، خاک) بدون اعمال هزینه اضافی، دارد. کاربرد آن ممکن است در مقررات مکتوب شود و توسط مقامها برای هدایت تصمیمها درباره مسایلی، مانند، توازن بین هزینه‌های اقتصادی و زیست‌محیطی در تنظیم آلودگی ناشی از صنعت، استفاده شود.

بهترین گزینه زیست‌محیطی قابل اجرا-فرایندی که در آن کم‌ضررترین یا مفیدترین گزینه زیست‌محیطی، از طیفی از اقدامهای ممکن، با در نظر گرفتن انتشار آلاینده‌ها به بیشتر از یک محیط و بهترین روش موجود که متضمن هزینه اضافی نمی‌شود، برای هر محیط (هوا، آب، خاک)، شناسایی می‌شود.

اما، در سایر حوزه‌ها، بررسی روابط ممکن است بینشهای جدیدی ایجاد کند.

۳،۲۰ با وجود این، اگر این شرایط را در ذهن داشته باشید، خواهید دانست که ممکن است گاهی اوقات بررسی این توازن‌ها نقشی حیاتی در کسب ارزش‌افزایی از یک مطالعه داشته باشد. به عنوان مثال، بررسی موضوعهایی مانند مهار آلودگی، حفاظت از شیلات، و مدیریت جنگلها مسایل مهمی را به طور بالقوه برای توسعه پایدار به وجود می‌آورند که ممکن است قابلیت تجزیه و تحلیل داشته باشند. در مطالعه مربوط به برداشت الوار، امکان مدل‌سازی تاثیر راهبردهای مختلف

شکل ۲۰: توازنهای توسعه پایدار در آفریقای جنوبی

دیوان محاسبات آفریقای جنوبی در حال اجرای حسابرسی زیست‌محیطی از منابع آب شیرین و خدمات آبی است. این نمونه‌ای از شرایطی است که در آن، مسایل اجتماعی و زیست‌محیطی، در کشوری که بسیاری از مردم آب را به‌طور مستقیم از محیط‌زیست به خانه‌های خود می‌برند، به هم ارتباط می‌یابد. این امر در زمان بحث سیاستگذاری بر سر ادغام مسایل زیست‌محیطی و اجتماعی رخ داده است، و منجر به مقاومت قابل ملاحظه یکی از طرفهای بحث نسبت به حسابرسی شده است. این رویداد نشان داد که چگونه حسابرسی توسعه پایدار می‌تواند، بدون اظهارنظر مستقیم درباره تصمیمهای سیاستگذاری، از مسایل سیاستگذاری تاثیر بپذیرد، و شاید حتی بر آن‌ها تاثیر بگذارد.

شکل ۲۱: حسابرسی زیست‌محیطی و میراث ملی در پرو

به‌تازگی، دیوان محاسبات پرو، حسابرسیهای متعددی انجام داده است که به حسابرسی زیست‌محیطی و میراث ملی می‌پردازند. این حسابرسیها در مورد پارک ملی مانو^{۱۱}، حوزه دریاچه تیتیکاکا^{۱۲}، ارگ تاریخی ماچو پیچو^{۱۳} و موارد دیگر انجام شدند. آن‌ها از مفهوم توسعه پایدار به‌نحوی استفاده می‌کنند که روابط جدیدی بین توسعه پایدار و میراث فرهنگی ایجاد می‌کند. حسابرسی حوزه دریاچه تیتیکاکا باعث ایجاد ارتباط بین آثار حفاظت و استفاده پایدار از منابع طبیعی و کالاهای میراث فرهنگی مربوط به برخی اقوام پرویی شد.

نتیجه‌گیری

۳،۲۲ فرصتهای بسیاری برای حسابرسیهای برنامه‌های مربوط به توسعه پایدار وجود دارد. به دلیل ارتباط درونی و پیچیده اهداف اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی، و به دلیل گوناگونی سازمانهای زیر تاثیر، چالشهایی به وجود می‌آیند. علاوه بر این، ممکن است به دلیل نوآوری نسبی و ذهنی‌گرایی برخی از این روشها، چالشهای روش‌شناسی نیز ایجاد شوند. با وجود این، مثالهایی که در این بخش ارائه شدند حاکی از آن است که می‌توان برای حسابرسیهای به‌خوبی متمرکز که به

برداشت بر موارد زیر وجود دارد:

- تعادل گونه‌های درختی و تنوع زیستی؛
- تناسب زمینهای کشت نشده؛ و
- تاثیر بر جریانهای درآمدی محتمل و از این رو میزان اشتغال.

شکل ۱۹: آلودگی هوا در شمال شرق اروپا

در سال ۱۹۹۹، با توجه به وابستگی متقابل برنامه‌های ملی پیشگیری از آلودگی هوا، دیوان محاسبات کشورهای جمهوری چک، لیتوانی و لهستان، حسابرسیهای همزمانی را انجام دادند.

هدف این حسابرسیها این بود که بدانند آیا دولتهای ملی، توافقهایی دوجانبه و پیمانهای بین‌المللی مختلفی را که متعهد شده بودند، اجرا می‌کردند یا خیر. تمرکز این حسابرسیها بر این بود که چگونه منابع مالی برای حفاظت از محیط‌زیست و سایر اشکال کمکها در راه اجرای برنامه‌های پیشگیری از آلودگی هوا استفاده می‌شوند. هدف دیگر آن، حسابرسی منظم محاسبات و اعمال جرایم برای تجاوز از میزان مجاز انتشار آلاینده‌ها بود. بیانیه مشترک نتایج این حسابرسیها در سال ۲۰۰۰، تهیه شده است.

۳،۲۱ استفاده از دیدگاه گسترده‌تر توسعه پایدار برای یک موضوع لزومی ندارد به این معنی باشد که یک موسسه عالی حسابرسی باید تمامی روابط بین مسایل اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی را در یک مطالعه واحد بررسی کند. چنین مطالعه جامعی به احتمال فراتر از ظرفیت تحلیلی و منابع اکثر موسسه‌های عالی حسابرسی خواهد بود. این نوع حسابرسیها، به تقریب برای همه موسسه‌های عالی حسابرسی به‌احتمال چالشهای تحلیلی و روش‌شناسی عمده‌ای را ایجاد می‌کند. با وجود این، برخی از موسسه‌های عالی حسابرسی توانستند برای مطالعه‌ای که بیشتر متمرکز بر مسایل اقتصادی است، دیدگاهی زیست‌محیطی ایجاد کنند و برعکس؛ یا به‌احتمال ممکن است یک بُعد اجتماعی به آن اضافه نمایند. نتیجه آن ممکن است گزارشهای جامعی باشد که بینشهای عمیق‌تری به‌دست می‌دهند.

این بخش، به بررسی گام‌هایی می‌پردازیم که موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند برای ظرفیت‌سازی خود در این حوزه بردارند.

شکل ۲۲ نمای کلی از شش گامی را ارائه می‌دهد که یک موسسه عالی حسابرسی می‌تواند در حرکت به سمت یا گسترش ظرفیت خود برای اجرای حسابرسیهای زیست‌محیطی و توسعه پایدار بردارد. یکی از نقاط کلیدی این است که موسسه عالی حسابرسی باید تعادل درستی برقرار کند. نکته مهم این است که موسسه عالی حسابرسی رویکردی تدریجی را اتخاذ کند که در ادامه این بخش تشریح شده است. همچنین، نکته مهم دیگر این است که تکالیف حسابرسی را باید در هر مرحله از توسعه در این حوزه آغاز نمود و به اجرا گذاشت. هیچ چیزی نمی‌تواند جای تجربه حسابرسی واقعی را به‌عنوان ابزاری برای توسعه و تقویت شیوه‌عمل خوب بگیرد.

موسسه‌های عالی حسابرسی برای اجرای حسابرسیهای توسعه پایدار بر یک مبنای تدریجی، نیاز دارند تا ظرفیت خود را توسعه دهند.

گام یک: شفاف‌سازی اختیارات

در بیشتر موارد، موسسه‌های عالی حسابرسی از اختیار کافی

مسائل توسعه پایدار می‌پردازند، برنامه‌ریزی نمود. مهم‌ترین نکته این است که موسسه‌های عالی حسابرسی نباید نوعی از حسابرسی را برنامه‌ریزی کنند که مسایل بی‌شماری را تحت پوشش داشته باشد، یا مستلزم روشهای تحلیلی باشد که انجام آن‌ها بسیار دشوار است.

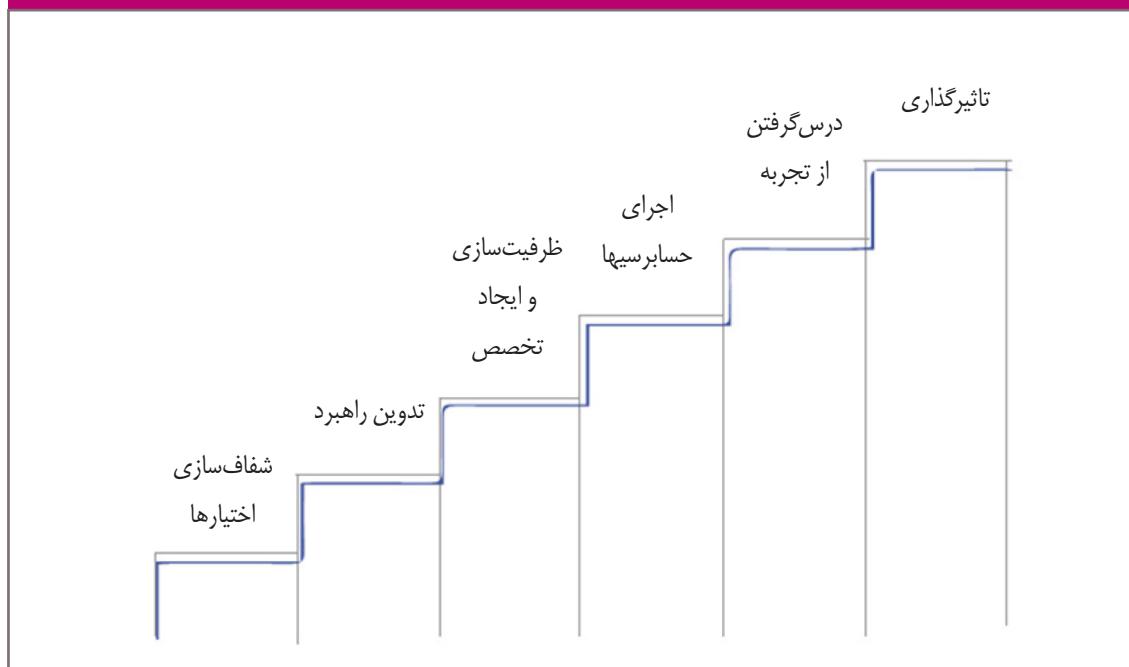
۴. ظرفیت‌سازی در موسسه عالی حسابرسی

ما در این بخش، به بررسی شش گامی می‌پردازیم که موسسه‌های عالی حسابرسی می‌توانند برای ظرفیت‌سازی خود در این حوزه بردارند.

۴،۱ حسابرسی توسعه پایدار به‌احتمال چالشهای مفهومی و روش‌شناسی جدیدی برای موسسه‌های عالی حسابرسی ایجاد خواهد کرد. همانطور که در بخشهای پیشین بحث شد^{۱۴}، بسیاری از موسسه‌های عالی حسابرسی تاکنون حسابرسیهای برنامه‌های زیست‌محیطی را اجرا نموده‌اند و در حال حرکت به سمت حوزه توسعه پایدار هستند. در سالهای پیش‌رو، بررسی مسایلی که از مرزهای سازمانی گذر می‌کنند، یا بررسی پیوندهای میان مسایل اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی، ممکن است به‌عنوان چالش مطرح شود. ما در

شکل ۲۲: گام‌های کلیدی برای موسسه‌های عالی حسابرسی در اجرای

حسابرسیهای زیست‌محیطی و توسعه پایدار



عامل بستگی خواهد داشت، از جمله اهمیتی که به هر موضوع در درون قوانین و در سطح دولت داده می‌شود؛ تجربه موسسه عالی حسابرسی؛ و منابعی که برای انجام این نوع از کار در دسترس است.

شکل ۲۳: سیستمهای یکپارچه مدیریت محصول در اردن

کشور اردن در ارتباط با آلودگی آبهای زیرزمینی و خاک ناشی از آفت‌کشها، مشکلات عمده‌ای را تجربه کرده است. آفت‌کشها برای سلامت کارگران کشاورزی و مصرف‌کنندگان خطرناک هستند. در سال ۱۹۹۸، دولت اردن در پاسخ به این مسئله، پروژه‌ای را برای ترویج روشهای جدید مدیریت محصول معرفی نمود. هدف این پروژه، کمک به کشاورزان برای کاهش هزینه‌های آنها، کاهش ریسک مصرف‌کنندگان و کمک به اطمینان از اینکه صادرات مواد غذایی اردن مطابق با استانداردهای بین‌المللی برای باقی‌مانده آفت‌کشها، بود. موسسه عالی حسابرسی اردن دریافت که این برنامه باعث شده تعداد کشاورزانی که از روشهای جدید برای مدیریت محصولات خود استفاده می‌کنند، به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای افزایش یابد. کاهش میزان استفاده از آفت‌کشها باعث شد کشاورزان صرفه‌جویی قابل‌توجهی در هزینه‌ها داشته باشند. نسبت کل تولیدهای کشاورزی اردن نیز از این طریق به‌شدت افزایش یافت.

۴،۷ موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است تصمیم بگیرند حسابرسیهای توسعه پایدار را با برنامه‌های اصلی خود ترکیب کنند، و موضوعهایی را برای حسابرسی خارج از دامنه برنامه‌های معمول دولت انتخاب نمایند. در سایر موارد، موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است بخواهند گروه‌های ویژه‌ای با تخصص خاص در این حوزه ایجاد نمایند. در کانادا، رئیس توسعه پایدار و محیط زیست در دیوان محاسبات با مسئولیت خاص برای گزارشگری به پارلمان کانادا در مورد مسایل توسعه پایدار از سوی قانونگذار منصوب شده است (شکل ۲۴).

برای انجام بررسیهای دقیق در اکثر جنبه‌های توسعه پایدار برخوردار هستند.

۴،۳ موسسه عالی حسابرسی با بررسی حدود اختیارهای خود باید تعیین کند که آیا اجازه دارد در حوزه توسعه پایدار به انجام حسابرسیها بپردازد یا خیر. در بیشتر موارد، موسسه‌های عالی حسابرسی که دارای قدرت و اختیارهای لازم برای مطالعه صرفه‌اقتصادی، کارایی و اثربخشی هستند، اختیار کافی برای بررسی دقیق اکثر جنبه‌های توسعه پایدار را نیز دارند.

۴،۴ برای اکثر موسسه‌های عالی حسابرسی، رسیدن به درک روشنی از توسعه پایدار و بررسی موضع دولت خود پیرامون توسعه پایدار در صورت وجود، نقطه آغاز به‌شمار می‌آید. برای اکثر موسسه‌های عالی حسابرسی، اهداف سیاستگذاری تعیین‌شده از سوی دولت برای توسعه پایدار مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم می‌آورد.

گام دو: تدوین راهبرد

مرحله بعدی، بررسی پاسخ راهبردی موسسه عالی حسابرسی به دستور کار توسعه پایدار است.

۴،۵ مرحله بعدی، بررسی پاسخ راهبردی موسسه عالی حسابرسی به برنامه توسعه پایدار است. سئوالهایی که موسسه عالی حسابرسی ممکن است از خود بپرسد، عبارتند از:

- اهداف یک حسابرسی توسعه پایدار چیست؟
- حوزه‌های کلیدی توسعه پایدار که باید مورد حسابرسی قرار گیرند، کدام‌ها هستند؟
- چه مسایلی برای حسابرسیهای توسعه پایدار مربوط هستند؟
- برای هر یک از این مسایل، از کدام رویکرد حسابرسی باید استفاده نمود؟
- آیا نیازی به تغییر سازمانی در درون موسسه عالی حسابرسی وجود دارد؟
- آیا موسسه عالی حسابرسی از تخصص مناسب برخوردار است یا آیا باید از بیرون از موسسه مساعدت بگیرد یا تخصص خود در داخل سازمان را توسعه دهد؟
- چه روابطی باید با سایر حسابرسان قانونی ایجاد شود؟
- توجه به مسایل توسعه پایدار به‌احتمال در بین موسسه‌های عالی حسابرسی بسیار متفاوت خواهد بود. راهبردهایی که هر موسسه عالی حسابرسی ممکن است اتخاذ کند به چندین

شکل ۲۴: رئیس محیط‌زیست و توسعه پایدار، کانادا

در جولای سال ۱۹۹۶، پارلمان کانادا منصب جدید رئیس محیط‌زیست و توسعه پایدار را ایجاد نمود. طبق قانون، رئیس محیط‌زیست و توسعه پایدار، به نمایندگی از طرف دیوان محاسبات وظیفه دارد که سالانه در مورد مسایل مرتبط با محیط‌زیست و سایر جنبه‌های توسعه پایدار به پارلمان گزارش دهد. بخشهایی از قانون مربوط در پیوست الف نشان داده شده است این مقام از رئیس گروه ویژه در دیوان محاسبات کمک می‌گیرد.

گام سه: ظرفیت‌سازی و ایجاد تخصص در موسسه

عالی حسابرسی

موسسه‌های عالی حسابرسی باید یک رویکرد حسابرسی را اتخاذ کنند که با راهبرد کلی آن‌ها و تخصص و منابع در دسترس آن‌ها، سازگاری داشته باشد. ۴۰۸ موسسه‌های عالی حسابرسی باید یک رویکرد حسابرسی را اتخاذ کنند که با راهبرد کلی آن‌ها و تخصص و منابعی که به راحتی در دسترس آن‌ها است، سازگار باشد. همان‌طور که در این مقاله نشان داده شده است، حسابرسی‌هایی که با مسایل

توسعه پایدار سر و کار دارند، ممکن است در هر جایی از طیف گسترده با پیچیدگی فزاینده تحلیلی و روش‌شناسی قرار گیرند (شکل ۲۵).

موسسه‌های عالی حسابرسی هم از نظر ماهیت موضوع زیر پوشش و هم از نظر دامنه مطالعه، انتخاب‌های گسترده‌ای دارند. ۴۰۹ با بالا رفتن اطمینان موسسه‌های عالی حسابرسی در رسیدگی به مسایل پیچیده‌تر، به احتمال تلاش بیشتری صرف بررسی میزان اثربخشی اقدام‌های دولت خواهد شد. در این موارد، موسسه‌های عالی حسابرسی لازم خواهد بود این پرسش را مطرح سازند که آیا روش‌شناسی‌های مورد استفاده برای اجرای حسابرسی‌های عملکرد مناسب است یا خیر. یک راه این است کارکنان متخصص به خدمت گرفته شوند که بسته به شرایط محلی، به‌طور مستقیم با استخدام متخصصان یا از طریق استفاده از مشاوران بیرونی، میسر است. علاوه بر این، موسسه عالی حسابرسی ممکن است نیاز به بازنگری برنامه آموزشی خود داشته باشد. ارتباط با سایر حساب‌رسان قانونی داخلی و بین‌المللی نیز ممکن است به ظرفیت‌سازی موسسه عالی حسابرسی در اجرای حسابرسی‌های چالش‌برانگیزتر در مورد توسعه پایدار یاری رساند (شکل ۲۶).

شکل ۲۵: یک برنامه حسابرسی‌های توسعه پایدار می‌تواند شامل حسابرسی‌هایی با نوع و مقیاس بسیار متفاوت باشد

دسته‌بندیها

تمرکز بر کار برنامه‌های زیست‌محیطی، شامل اثربخشی روشها به منظور ایجاد عامل زیست‌محیطی برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی که در خدمت اهداف توسعه پایدار عمل می‌کنند از جمله، به‌عنوان مثال، برنامه‌هایی که هدف از آن‌ها استفاده مجدد از منابع است پیشرفت در مقابل اهداف و مقاصد ملی که بر ارائه و درک موقعیت تمرکز دارند.

دامنه بالقوه

تمرکز بر کار یک سازمان مشخص تمرکز بر طیفی از سازمانهایی که در بین مرزهای منطقه‌ای و سازمانی کار می‌کنند. برای دستیابی به این هدف، موسسه‌های عالی حسابرسی عالی ممکن است نیاز به کار داشته باشند. مقایسه عملکرد و شیوه‌عملها با تجارب در سایر کشورها و در بخش خصوصی. موسسه‌های عالی حسابرسی ممکن است به دنبال کار باشند.

قرار گیرند. برای حفظ استقلال، دیوان محاسبات باید اطمینان حاصل کند که آن دسته از اعضای گروه که در کار ظرفیت‌سازی مشارکت داشته‌اند، در مراحل بعدی در حسابرسی نتایجی که اداره‌ها به پارلمان گزارش می‌دهند، حضور نداشته باشند.

گام چهارم: اجرای حسابرسیها

حسابرسیهای مسایل مربوط به توسعه پایدار، مستلزم همان چهار مرحله معمولی است که تمامی حسابرسیها دارند- یعنی برنامه‌ریزی، کار میدانی، گزارشگری و پیگیری. ۴،۱۱ استانداردهای مورد استفاده در اجرای حسابرسیهای مربوط به توسعه پایدار، نباید تفاوتی با حسابرسیهای دیگر داشته باشند. حسابرسیهای مسایل مربوط به توسعه پایدار مستلزم همان چهار مرحله معمولی است که تمامی حسابرسیها دارند- یعنی برنامه‌ریزی، کار میدانی، گزارشگری و پیگیری. اهداف اصلی- یعنی ایجاد تفاوت، افزایش پاسخگویی و استفاده از بهترین شیوه‌عملها - تغییر نمی‌کنند.

۴،۱۲ یک حسابرسی موفق اغلب پیرامون برخی پرسشهای مدیریتی پایه‌ای شامل موارد زیر می‌چرخد:

- آیا کسی مسئولیت کار را برعهده دارد؟
- آیا برنامه‌ریزی مناسبی که شامل نقاط عطف، معیارهای عملکرد، اهداف و نتایج مورد انتظار باشد، وجود دارد؟
- آیا سازمان تخصص کافی برای انجام مسئولیت‌های محول شده در اختیار دارد؟

- میزان همکاری سازمانهای مختلف با یکدیگر چقدر است؟
- آیا پاسخگویی به‌طور شفاف تعریف شده است؟ آیا گزارشگری به‌طور شفاف، مربوط، قابل فهم و به‌موقع انجام می‌شود و آیا نتایج را دربرمی‌گیرد؟

- آیا اندازه‌گیری مناسبی از نتایج در برابر اهداف و مقاصد وجود دارد؟

- آیا از اطلاعات مربوط به منظور اتخاذ تصمیم‌های صحیح استفاده می‌شود؟

- آیا سازمان ترتیب‌های لازم برای ارزیابی سطح اثربخشی اقدام‌های خود را فراهم نموده است؟ اگر چنین است، نتایج چه بوده است؟

شکل ۲۶: طرح توسعه ابتکاری سازمان بین‌المللی

موسسه‌های عالی حسابرسی

ماموریت طرح توسعه ابتکاری سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی^{۱۵} (IDI) کمک به ملتهای در حال توسعه برای بهبود ظرفیت حسابرسی خود و رسیدگی به مسایل حسابرسی نوظهور از طریق آموزش، اشتراک اطلاعات و کمک فنی است.

دیوان محاسبات نروژ، به‌عنوان بخشی از فرآیند تدوین برنامه راهبردی جدید برای طرح توسعه ابتکاری سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی از سال ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۶، در دسامبر سال ۱۹۹۹ در شش منطقه از هفت منطقه اینتوسای اقدام به اجرای نظرسنجی نمود. از ۱۴۴ موسسه عالی حسابرسی خواسته شد تا اهمیت پنج حوزه را برای دستور کار آتی طرح توسعه ابتکاری اینتوسای رتبه‌بندی کنند.

به‌تقریب هر منطقه در رتبه‌بندیها و اظهارنظرهای مکتوب خود در نظرسنجی نسبت به حسابرسی زیست‌محیطی ابراز تمایل کردند. تعداد زیادی از موسسه‌های عالی حسابرسی، به منظور افزایش همکاری و هماهنگی با کارگروه حسابرسی زیست‌محیطی و انتقال نتایج به سطح عملیاتی از طریق توسعه فعالیتهای آموزشی، پشتیبانی نیرومندی برای طرح توسعه ابتکاری سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی به‌عمل آوردند.

۴،۱۰ دیوان محاسبات کانادا به‌تازگی دامنه کار خود را گسترش داد تا شامل حسابرسیهایی شود که هدف آنها به‌طور خاص یاری‌رساندن به نهادهای دولتی در بهبود عملکردشان بود. به‌عنوان مثال، دیوان محاسبات روی طرح ابتکاری ظرفیت‌سازی در حوزه گزارشگری پیرامون اقدامهای زیست‌محیطی و نحوه ادغام این طرح در تصمیم‌گیری، کار کرد. دیوان محاسبات دارای پروژه‌های با عنوان «حسابداری برای توسعه پایدار» است. یکی از اهداف این پروژه، تدوین مدل‌هایی برای تصمیم‌گیری یکپارچه است که می‌تواند بعدها در حسابرسیهای برنامه‌هایی که به اجرای توسعه پایدار اختصاص یافته‌اند، مورد استفاده

شکل ۲۷: حفاظت از جنگل ملی اندونزی

اندونزی پروژه‌هایی را برای حفاظت از جنگلهای ملی این کشور طراحی نموده است. اهداف کلیدی این پروژه‌ها عبارتند از حفظ زیبایی طبیعی، و حفاظت از طیف وسیعی از گیاهان و حیوانات محلی. این کشور دارای مجموعه‌هایی از نواحی است که به‌عنوان مناطق حفاظت‌شده طبیعی، مناطق حفاظت‌شده حیات‌وحش، پارکهای ملی و جنگلهای حفاظت‌شده، تعیین شده‌اند.

دیوان محاسبات اندونزی توضیح داده است پروژه‌هایی که برای حمایت از این اهداف طراحی شده‌اند، دارای اهداف مشخص و واضحی که باید به آن‌ها دست یابند و فعالیت‌هایی که باید انجام دهند، می‌باشند. برنامه‌ریزی شامل هزینه‌یابی منابع انسانی و مواد می‌شود. با وجود این، موانعی برای دستیابی به این اهداف گزارش شده است؛ از جمله:

- تعارض بین مقامهای دولتی که در چارچوب قانون ملی عمل می‌کنند و مردم محلی که بر اساس قانون محلی عرفی، از اراضی نگهداری می‌کنند؛
- فقدان کنترل موثر روی قطع درختان؛
- صادرات غیرقانونی گیاهان و حیوانات به سایر کشورها؛ و
- واردات محصولات خارجی زیست فناوری که گیاهان و حیوانات محلی را نابود می‌کند.

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

تبادل تجربیات با سایر موسسه‌های عالی حسابرسی می‌تواند به اشتراک ایده‌ها و مطلع بودن از توسعه‌ها و پیشرفت‌ها کمک کند.

۴۰۱۳ روشن است که همیشه فضا برای بهبود این حوزه در حال توسعه به‌عنوان حسابرسی توسعه پایدار، وجود دارد. تبادل تجربه‌ها با سایر موسسه‌های عالی حسابرسی می‌تواند به اشتراک ایده‌ها و مطلع بودن از پیشرفت‌های اخیر کمک کند. در بسیاری از بخشهای جهان، اعضای سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی، گروه‌هایی منطقه‌ای برای اجرای حسابرسی زیست‌محیطی و کمک به فرایند یادگیری تشکیل داده‌اند. این گروه‌ها ممکن است به مسایل مربوط به

توسعه پایدار نیز رسیدگی کنند. در جاهایی که عملی است، ممکن است برنامه‌های آموزشی مشترک، شاید به‌صورت منطقه‌ای، آغاز شوند. با ایجاد پایگاه‌های داده‌ها می‌توان به شناسایی و اشتراک‌گذاری این تخصص ویژه یاری رساند. استفاده از وبسایت کارگروه به نشانی (www.environ-mental-auditing.org) می‌تواند به موسسه‌های عالی حسابرسی در اشتراک‌گذاری اطلاعات کمک کند.

شکل ۲۸: کارگروه‌های منطقه‌ای در مورد حسابرسی زیست‌محیطی

یک راه برای یادگیری از تجربه سایر موسسه‌های عالی حسابرسی، از طریق کارگروه‌های منطقه‌ای در مورد حسابرسی زیست‌محیطی است. در سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی، هفت سازمان منطقه‌ای برای موسسه‌های عالی حسابرسی وجود دارد: آفریقا (AFROSAI)، کشورهای عربی (ARABOSAI)، آسیا (ASOSAI)، کشورهای منطقه کارائیب (CAROSAI)، اروپا (EUROSAI)، آمریکای لاتین و منطقه کارائیب (OLACEFS)، و جنوب اقیانوسیه (SPASAI).

کارگروه سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی در مورد حسابرسی زیست‌محیطی، راهبردی را برای همکاری با سازمانهای منطقه‌ای موسسه‌های عالی حسابرسی ایجاد نمود. کارگروه منطقه‌ای در امر حسابرسی زیست‌محیطی در شش منطقه از هفت منطقه سازمان مذکور تشکیل شد. هدف از کارگروه‌های منطقه‌ای ارتقای مشارکت موسسه‌های عالی حسابرسی در حسابرسی‌های زیست‌محیطی بین‌المللی در منطقه و تبادل تجارب در این حوزه است. هر منطقه یک کشور را به‌عنوان هماهنگ‌کننده معرفی کرده است. به‌عنوان مثال، در یوروسای، لهستان به‌عنوان هماهنگ‌کننده منطقه‌ای عمل می‌کند و به دنبال اهداف زیر است:

- اجرای طرح‌های ابتکاری برای مشارکت بخشیدن به موسسه‌های عالی حسابرسی جدید اروپا در فعالیت کارگروه، و گسترش عضویت به موسسه‌های عالی حسابرسی کشورهای مرکز و شرق اروپا؛
- نشر اسناد، رهنمودها، استانداردها و روشهای حسابرسی

پاسخگویی قانونی اداره‌های فدرال ارائه می‌شود.

نتیجه‌گیری

۴۰۱۷ توسعه پایدار چالش‌های جدیدی را برای ایده‌ها و روش‌های موسسه‌های عالی حسابرسی ایجاد نموده است. ما در این بخش پیشنهاد دادیم که با تقسیم این فرایند به مجموعه‌ای از مراحل قابل‌مدیریت، و با بهره‌گیری از تجارب سایر موسسه‌های عالی حسابرسی، به‌عنوان مثال، از طریق وبسایت گروه کاری در مورد حسابرسی زیست‌محیطی به نشانی (www.environmental-auditing.org)، می‌توان با این چالشها با اطمینان بیشتری برخورد نمود.

پیوست الف: گزیده‌هایی از قانون دیوان محاسبات

(کانادا)

ارزش پول (حسابرسی عملکرد)

۷. (۲) هر گزارش رییس دیوان محاسبات تحت زیربخش (۱) باید حاوی تمام چیزهایی باشد که از نظر او بااهمیت تلقی می‌شود و بنا به ماهیتی که دارد باید به آگاهی مجلس عوام برسد، از جمله در مواردی که او مشاهده نماید که:

(پ) پول برای اهدافی غیر از آنچه که پارلمان تخصیص داده، صرف شده است؛

(ث) رویه‌های رضایت‌بخش برای اندازه‌گیری و گزارش اثربخشی برنامه‌ها وضع نشده است، و امکان پیاده‌سازی مناسب و معقول این رویه‌ها وجود ندارد؛ یا

(ج) پول بدون توجه به آثار زیست‌محیطی این مخارج در زمینه توسعه پایدار به‌مصرف رسیده است.

۱۵۰۱ (۱) رییس دیوان محاسبات باید، طبق قانون استخدام خدمات دولتی، یک مامور ارشد را منصوب کند که مدیرکل محیط‌زیست و توسعه پایدار خطاب خواهد شد، وظیفه او این است که به‌طور مستقیم به رییس دیوان محاسبات گزارش دهد.

(۲) مدیرکل مذکور باید رییس دیوان محاسبات را در اجرای وظایف محول شده طبق این قانون در ارتباط با محیط‌زیست و توسعه پایدار، مساعدت نماید.

توسعه پایدار

۲۱۰۱ هدف مدیرکل محیط‌زیست و توسعه پایدار، نظارت بر توسعه پایدار و گزارشگری در مورد پیشرفت اداره‌های دسته

زیست‌محیطی؛

• تبادل اطلاعات، حسابرسی‌های زیست‌محیطی و تجربه حاصل از آن‌ها؛

• شروع حسابرسی‌های بین‌المللی در مناطق مختلف اروپا؛

• ترویج فعالیت‌های کارگروه از طریق نشر اطلاعات؛ و

• همکاری بر مبنای مستمر با رئیس کارگروه سازمان بین‌المللی موسسه‌های عالی حسابرسی در مورد حسابرسی زیست‌محیطی، و همچنین با هماهنگ‌کنندگان فرعی.

برای اطلاعات بیشتر در مورد کارگروه‌های منطقه‌ای لطفاً به آدرس www.environmental-auditing.org مراجعه و پیوند کارگروه‌های منطقه‌ای را دنبال نمایید.

گام شش: تاثیرگذاری

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

۴۰۱۴ پرسش آشکاری وجود دارد: «آیا ما تفاوتی ایجاد نموده‌ایم؟ و، شاید پرسش مهم‌تر این باشد که آیا تفاوتی که ایجاد می‌کنیم همانی است که در پی آن هستیم؟». موسسه‌های عالی حسابرسی همانند سایر شکل‌های حسابرسی عملکرد، باید سیستمی داشته باشند که از طریق آن بتوانند توصیه‌های خود را پیگیری و تاثیرهای آن‌ها را ثبت و ضبط نمایند.

۴۰۱۵ حسابرسی جامع یا عملکرد فقط زمانی می‌تواند موثر باشد که یافته‌های حسابرسی علنی شوند. اطلاع‌رسانی مناسب و راهبرد گزارشگری از عوامل حیاتی موفقیت محسوب می‌شوند. یک موسسه عالی حسابرسی باید رابطه خود را با رسانه‌ها، کمیته‌های قانون‌گذاری، اداره‌های دولتی، و جامعه وسیع‌تر در نظر بگیرد. موسسه عالی حسابرسی مثل همیشه باید به‌دقت بررسی کند که آیا قالبی که برای تهیه گزارش استفاده می‌شود، به انتقال پیام کمک می‌کند یا مانع از انتقال پیام می‌شود.

۴۰۱۶ پیوست الف نشان می‌دهد که دولت (کانادا) چگونه از طریق قانون‌گذاری برای دیوان محاسبات خود توانست پاسخگویی زیست‌محیطی را در دولت ارتقا بخشد. در این بخش، پاسخگویی قانونی دیوان محاسبات کانادا و همچنین

«خ» در راستای توسعه پایدار است؛ مفهومی که با یکپارچه‌سازی نگرانیهای اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی پیوسته در حال تکامل بوده، و ممکن است از طریق موارد زیر قابل حصول باشد:

الف) یکپارچه‌سازی (ادغام) محیط‌زیست و اقتصاد؛

ب) حفاظت از سلامت (بهداشت) مردم کانادا؛

پ) حفاظت از زیست‌بومها؛

ت) برآورده ساختن تعهدهای بین‌المللی؛

ث) ترویج انصاف (برابری)؛

ج) داشتن رویکردی یکپارچه به برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیریها، به‌طوری که هزینه‌های اقتصادی گزینه‌های مختلف زیست‌محیطی و منابع طبیعی در آنها لحاظ شود؛

چ) پیشگیری از آلودگی؛ و

ح) احترام به طبیعت و نیازهای نسلهای آینده.

۲۳. (۱) مدیرکل محیط‌زیست و توسعه پایدار باید کلیه بررسیها و تحقیق‌های لازم را به‌منظور نظارت بر موارد زیر انجام دهد:

الف) اداره‌های دسته «خ» تا چه میزان در دستیابی به اهداف، و اجرای برنامه‌های مقرر در راهبردهای توسعه پایدار که در قالب بخش ۲۴ به تصویب مجلس عوام رسیده، توفیق یافته‌اند؛ و

ب) جوایه وزارتخانه‌ها طبق درخواست زیربخش ۲۲(۳).

(۲) مدیرکل محیط‌زیست و توسعه پایدار، از طرف دیوان محاسبات، باید سالانه در ارتباط با جنبه‌های زیست‌محیطی و سایر جنبه‌های توسعه پایدار که از نظر او مهم تلقی می‌شود و باید به آگاهی مجلس عوام برسد، گزارش ارائه دهد، از جمله

الف) اداره‌های دسته «خ» تا چه میزان در دستیابی به اهداف، و اجرای برنامه‌های مقرر در راهبردهای توسعه پایدار که تحت بخش ۲۴ به تصویب مجلس عوام رسیده، توفیق یافته‌اند؛

(۳) گزارش درخواست‌شده طبق زیربخش (۲) باید تحویل سخنگوی مجلس عوام شود و سخنگو موظف است که این گزارش را ظرف پانزده روز آتی پس از دریافت جهت تصویب تسلیم مجلس عوام نماید.

۲۴. (۱) وزارتخانه مناسب برای هر کدام از اداره‌های دسته «خ» باید اداره را ملزم نماید که راهبرد توسعه پایدار را برای اداره تهیه و طبق شرط زیر تسلیم مجلس عوام نماید.

الف) ظرف دو سال پس از اجرایی‌شدن زیربخش مذکور (یعنی دسامبر سال ۱۹۹۷).

توجه: بخش‌های ۰.۷(۲)(ج)، ۱۵۰.۱، ۲۱۰.۱، ۲۳.۱(۱)، و ۲۴.۱(۱)، نتایج اصلاحیه‌های قانون دیوان محاسبات بودند. این اصلاحیه‌ها در دسامبر سال ۱۹۹۵ به اجرا گذاشته شد.

واژه‌نامه اصطلاحها

دستور کار ۲۱ - اجلاس زمین در سال ۱۹۹۲ در ریو به «دستور کار ۲۱» انجامید، که دلالت دارد به برنامه اقدام که از سوی ۱۷۸ دولت پذیرفته شد. در این برنامه آمده است که «به‌منظور رویارویی با چالش‌های محیط‌زیست و توسعه، کشورها تصمیم گرفتند که شراکت جهانی جدیدی تشکیل دهند. این مشارکت تمام کشورها را متعهد می‌سازد که توسعه پایدار باید به‌عنوان یکی از اولویتهای دستور کار جامعه بین‌الملل درآید.» دستور کار ۲۱، برنامه‌ای جامع است، و بسیاری از جنبه‌های حوزه توسعه پایدار را پوشش می‌دهد.

بهترین روش موجود که هزینه اضافی در بر ندارد

(BATNEEC) - این اصطلاح فرایند یا روش فیزیکی را تعریف می‌کند (به‌طور معمول صنعتی) که بیشترین تاثیر را در محدودسازی انتشار آلاینده‌ها در یکی از محیطها (هوا، آب، خاک) دارد؛ بدون آن‌که متضمن هزینه اضافی باشد. کاربرد آن ممکن است در مقررات مکتوب شود یا توسط مقامات، به‌عنوان مثال، در هدایت تصمیم‌های مربوط به موازنه میان هزینه‌های اقتصادی و زیست‌محیطی در مقررات آلودگی ناشی از صنعت، مورد استفاده قرار گیرد.

بهترین گزینه زیست‌محیطی عملی - فرایندی که در آن کم‌ضررترین یا سودمندترین گزینه زیست‌محیطی از بین گستره‌ای از اقدام‌های ممکن شناسایی می‌شود، و انتشار آلاینده‌ها در بیش از یک محیط (هوا، آب، خاک) و بهترین روش‌های موجود که هزینه اضافی در بر ندارد، برای هرکدام لحاظ می‌شود.

پیمان‌نامه تنوع زیستی - این پیمان‌نامه که در اجلاس زمین در سال ۱۹۹۲ امضا شد و به تصویب ۱۷۴ کشور رسید، کشورها را ملزم می‌کند که از طریق حفاظت زیستگاه و سایر ابزارها از گونه‌های گیاهی و جانوری حفاظت کنند. حفاظت از گونه‌های در معرض خطر نیز در سراسر شهرها به اجرا گذاشته می‌شود- پیمان‌نامه تجارت بین‌المللی گونه‌های در معرض خطر مصوب سال ۱۹۷۳.

افزون بر ایزو ۱۴۰۰۰ پیاده‌سازی شود.

خانه‌داری سبز - برخی از دولتهای ملی و منطقه‌ای با هدف کمک به راهبرد ملی و تشویق کسب‌وکارها و افراد به پیروی از الگوی دولت، آگاهانه تلاش خواهند کرد که عملیات خود را «سبز» سازند. طرحهای ابتکاری بر مسایلی نظیر حفظ انرژی تمرکز دارند، که طراحی ساختمانهای دولتی، و کاهش پسماند از آن جمله‌اند.

سبزسازی دولت - طرحهای ابتکاری تدوین شده به منظور حصول اطمینان از گنجاندن نگرانیهای زیست‌محیطی در ملاحظه‌های سیاستی وسیع‌تر. ملزم‌نمودن نهادهای دولتی برای انجام ارزیابیهای زیست‌محیطی پروژه‌های جاده‌سازی، نمونه‌ای از این رویکرد است.

ایزو ۱۴۰۰۰ - مجموعه جامعی از استانداردهای مدیریت زیست‌محیطی که توسط سازمان استانداردهای بین‌المللی تدوین شده و سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد، برچسب‌گذاری، ارزیابی چرخه عمر و استانداردهای محصول را دربر می‌گیرد.

موافقتنامه کیوتو - ۱۶۶ دولت امضاکننده این موافقتنامه متعهد شدند که برای محدود نمودن انتشار گازهای گلخانه‌ای اقدام به تهیه برنامه‌های ملی نمایند.

هزینه‌یابی چرخه عمر - کوشش‌هایی که برای ثبت تمام هزینه‌های مرتبط با تدارک محصول انجام می‌گیرد، شامل هزینه‌های نگهداری و برکناری. برای برخی از عملیات؛ به عنوان مثال، فرایندهای صنعتی که آلودگی قابل‌ملاحظه‌ای ایجاد می‌کنند. هزینه‌های پاکسازی ممکن است تاثیر عمده‌ای بر تصمیم‌های مربوط به ادامه فرایند داشته باشد.

دستور کار محلی ۲۱ - در فصل ۲۸ دستور کار ۲۱ آمده است که بسیاری از مشکلات و راه‌حلهایی که در دستور کار ۲۱ رسیدگی می‌شوند، ریشه در فعالیتهای محلی دارند. طبق هدف‌گذاری این برنامه، اکثر مراجع محلی در پشتیبانی از راهبردهای توسعه پایدار، ملزم هستند که تا سال ۱۹۹۶ فرایند مشورتی را در جهت دستیابی به اجماع بر سر «دستور کار محلی ۲۱» به اجرا بگذارند.

تحلیل حسابهای متعدد - روشی برای لحاظ نمودن ملاحظات اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی در برنامه‌ریزی. این امر

اجلاس زمین - کنفرانس محیط‌زیست و توسعه سازمان ملل در ریو دو ژانیرو در سال ۱۹۹۲ برگزار شد. این کنفرانس نقطه عطف مهمی در تلاش جهانی برای رویارویی با مشکلات جهانی بود؛ ۱۰۵ کشور اعلامیه ریو را امضا کردند.

حسابداری زیست‌محیطی - شناسایی، اندازه‌گیری و تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی، اعم از داخلی یا خارجی، یا هر دو، به منظور فراهم آوردن اطلاعات برای استفاده‌کنندگان درون یا برون سازمانی. (منبع: حسابداری هزینه‌یابی کامل از یک دیدگاه زیست‌محیطی، موسسه حسابداران خیره‌کانادا، ۱۹۹۲)

ارزیابی تاثیر زیست‌محیطی - رویکردی نظام‌مند به ارزیابی پیامدهای زیست‌محیطی خط‌مشی، برنامه یا اقدام.

سیستم مدیریت زیست‌محیطی - بخشی از سیستم مدیریت کلی که شامل ساختار سازمانی، فعالیتهای برنامه‌ریزی، مسئولیتهای شیوه‌عملها، رویه‌ها، فرایندها و منابعی برای توسعه، پیاده‌سازی، دستیابی، بررسی و حفظ خط‌مشی زیست‌محیطی است. (منبع: سازمان استانداردهای بین‌المللی) **هدف^{۱۶} زیست‌محیطی** - هدف کلی زیست‌محیطی ناشی از خط‌مشی زیست‌محیطی، که سازمان سعی می‌کند به این هدف دست یابد، و تا جای ممکن کمی‌سازی می‌شود. (منبع: ایزو ۱۴۰۳۱)

شاخص عملکرد زیست‌محیطی - معیاری که اطلاعاتی را درباره عملکرد زیست‌محیطی سازمان فراهم می‌آورد. (منبع: ایزو ۱۴۰۳۱)

هدف^{۱۷} زیست‌محیطی - الزامهای عملکرد تفصیلی، که تا جای ممکن به صورت کمی در می‌آید، و برای سازمان، یا بخشهایی از آن قابل‌اعمال است، و از اهداف زیست‌محیطی نشات می‌گیرد. (منبع: ایزو ۱۴۰۳۱)

طرح مدیریت زیست‌محیطی و حسابرسی اتحادیه اروپا (EMAS) - مجموعه کاملی از استانداردها برای مدیریت محیط‌زیست است که توسط کمیسیون اروپا تدوین شده و سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی، حسابرسی، ارزیابی عملکرد، برچسب‌گذاری، ارزیابی چرخه عمر و استانداردهای محصول را در بر می‌گیرد. طرح مدیریت زیست‌محیطی و حسابرسی اتحادیه اروپا ممکن است به عنوان جایگزین یا

نسلهای آتی در تامین نیازهایشان ایجاد نماید. (منبع: قانون دیوان محاسبات (کانادا) گزارش براتلند)

مقدار مرجع پایدار - حدی که به طور علمی تعیین می شود و به طور معمول مورد پذیرش است که نقض آن به منزله ناپایدار بودن پیشرفت در حوزه مربوط است، به عنوان مثال، سطحی از ماهیگیری که بالاتر از آن، موجودی به وضعیت قبلی باز نخواهد گشت.

چارچوب پیمان نامه سازمان ملل درباره تغییرهای اقلیمی که به پروتکل کیوتو انجامید، طبق این پیمان نامه، ۱۶۶ کشور امضاکننده نسبت به تهیه برنامه های ملی برای محدودسازی انتشار گازهای گلخانه ای متعهد شدند.

پانوشتها:

- 1- Supreme Audit Institutions
- 2- Bodies
- ۳- معیارها به اندازه گیریهای مستقیم چیزی اشاره دارند که مورد مطالعه قرار می گیرد؛ به عنوان مثال، تعداد درختان کاشته شده. در مقابل، شاخصها اندازه گیریهای غیرمستقیم چیزی است که مورد مطالعه یا گزارش قرار می گیرد، به عنوان مثال، غلظت گازهای مضر به عنوان معیاری از کیفیت هوا. مولفه های بسیاری در حوزه محیط زیست وجود دارند که آن ها را نمی توان به طور مستقیم اندازه گیری نمود، اما باید به طور غیرمستقیم اندازه گیری شوند، از این رو، ما در این جا از اصطلاح «شاخصها» استفاده می کنیم
- 4- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)
- 5- European Union's Eco-Management and Audit Scheme
- 6- National Environmental Management Act
- 7- National Resource Accounts
- 8- Government Accountability Office
- 9- Environmental Protection Agency
- 10- Best Available Technique Not Entailing Excessive Cost (BANTEEC)
- 11- Manu National Park
- 12- Titicaca Lake
- 13- Macho Picchu Historical Sanctuary
- ۱۴- در این بخش از مقاله به طور گسترده از اسنادی استفاده می شود که در اکتبر سال ۱۹۹۹ توسط دیوان محاسبات کانادا برای کنفرانس عمومی حسابرسان کشورهای همسایه تهیه شده است.
- 15- INTOSAI Development Initiative
- 16- Objective
- 17- Target

متضمن آن است که جوانب مختلف مشکل به طور جداگانه و همزمان در نظر گرفته شوند نه آن که ارزش پولی تنها بر مبنای هزینه ها و منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی یک مسئله مورد بررسی قرار گیرد. (منبع: مدیرکل محیط زیست و توسعه پایدار-کانادا)

حسابداری منابع طبیعی - مجموعه ای از داده های مرتبط با منابع طبیعی، در یک چارچوب حسابداری، است که در آن بر ارقام ترازنامه، موجودی ابتدا و پایان دوره منابع طبیعی گوناگون، و جریانهایی که به وضعیت ترازنامه اضافه یا از آن کسر می شوند، تاکید می گردد.

معیارها و شاخصهای عملکرد - ابزار قابل کمی سازی منصفانه و قابل اندازه گیری که دولتها به وسیله آنها می توانند پیشرفت خود را در جهت دستیابی به اهداف توسعه پایدار ارزیابی نمایند. در برخی متون، «معیارها» را معیارهای مستقیم جنبه مورد بررسی می دانند؛ در حالی که «شاخصها» معیارهای غیرمستقیم هستند. ما در این سند، از «شاخصها» برای اشاره به هر دو مفهوم استفاده می کنیم.

اعلامیه محیط زیست و توسعه ریو - مجموعه ای از ۲۷ اصل که توسط ۱۰۵ دولت مورد توافق قرار گرفته است، آن ها با امضای این اعلامیه نسبت به پیش نیازهای دستیابی به توسعه پایدار متعهد می شوند.

تحلیل هزینه فایده اجتماعی - روشی استاندارد برای مقایسه هزینه ها و منافع که در اصطلاحهای پولی پروژه پیشنهادی بیان می شود. هزینه ها و منافع خالص به سال پایه مشترک تنزیل می شوند و اغلب به صورت ارزش خالص فعلی یا نسبت هزینه به فایده، بیان می شوند.

ارزیابی زیست محیطی راهبردی - فرایند نظام مند و کنشگرانه برای ارزیابی پیامدهای زیست محیطی خط مشیها، طرحها یا برنامه های پیشنهادی به طوری که از لحاظ شدن کامل آن ها در اولین مراحل مناسب تصمیم گیری در کنار ملاحظه های اقتصادی و اجتماعی اطمینان حاصل شود. (منبع: مطالعه بین المللی برای اثربخشی ارزیابی زیست محیطی، ۱۹۹۵)

توسعه پایدار - توسعه پایدار به توسعه ای می گویند که نیازهای حاضر را برآورده می سازد بدون آن که خلی در توانایی