

حسابداری اجتماعی، دانش محیط زیست و رفتار مسئولیت پذیرانه حسابداران

فاطمه زین الدینی میمند^{۱*}، احمد مخملباف^۲، مجتبی ابراهیمی رومنجان^۳

۱. مربی گروه علوم تربیتی، دانشگاه پیام نور

۲. عضو جهاد دانشگاهی، خراسان جنوبی

۳. دانشجوی دکتری حسابداری و مدیر آموزش، برنامه ریزی و نظارت جهاد دانشگاهی خراسان جنوبی

تاریخ وصول: ۱۳۹۵/۷/۲۰؛ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱/۳۰

Social Accounting, Knowledge of the Environment and Responsible-Choices Accountants

Fatemeh Zeynoddini Meymand^{1*}, Ahmad Makhmalbaf², Mojtaba Ebrahimi Roomenjan³

1. Lecturer of Educational Science Department, Payame Noor University

2. Member of ACECR Southern Khorasan Branch

3. Accounting Ph.D Student and Planning, Training & Evaluating Management of ACECR Southern Khorasan Branch

Recipion: 11 October 2016; Acception: 19 April 2017

Abstract

The environment is faced with serious crisis caused by the human beings' unplanned usage of its resources. Due to the effective impact of human societies on this crisis, extensive studies should be conducted to prevent this problem. In doing so, the researchers in all fields should test the impact of different scientific aspects on environment. The present study seeks to examine the role of accountants in environment protection and describes the influence of accountants behaviour on environment shown in their financial information. The results reveal that following professional behavior guidelines in reporting environment accounting help managers make decisions and become confident in financial information which will finally contribute the society. The authorities should provide the field in which the problems of the societies in relation to the environment accounting can be examined.

Keywords: Professional behavior, Environment Accounting, Social Sciences, Environment, Accountability.

چکیده

تخریب و نابودی محیط زیست در اثر بهره برداری بی حد و اندازه بشر از منابع آن، موجب وقوع بحران در این حوزه شده است. از آنجاکه تأثیر جوامع انسانی بیش از بقیه مقوله ها در رخداد این بحران نمود پیدا کرده است، باید مطالعات گسترده ای پیرامون نقش هریک از حوزه های دانش بشر در پیشگیری از این جریان انجام گیرد. در این راستا محققان تمامی رشته ها باید در خصوص تأثیر گذاری حوزه های مختلف علوم بر حفاظت از محیط زیست به تحقیق بپردازند. این مطالعه مروری، با هدف واکاوی نقش حسابداران در این حوزه به رشته تحریر درآمده است و اثر گذاری رفتار حسابداران که در ارائه اطلاعات مالی نمود پیدا می کند را بر روی محیط زیست تبیین می کند. حسابداران با رعایت و اعمال آیین رفتار حرفه ای در گزارشگری حسابداری محیط زیست علاوه بر یاری رساندن به مدیران در تصمیم گیری، موجب جلب اعتماد عمومی به اطلاعات مالی و یاری رساندن به جامعه نیز می شوند. در راستای فرهنگ سازی آیین رفتار حرفه ای نیز مجامع حرفه ای باید امکان بررسی و تحقیق را در هر زمینه از مشکلات جامعه که با حسابداری محیط زیست مرتبط می باشد، ایجاد نمایند.

کلیدواژه ها: آیین رفتار حرفه ای، حسابداری محیط زیست، علوم اجتماعی، محیط زیست، مسئولیت پذیری.

* Corresponding Author: Fatemeh Zeynoddini Meymand (fatete_z@yahoo.com)

* نویسنده مسئول: فاطمه زین الدینی میمند

مقدمه

به عقیده پلاگر (۲۰۰۴)، سختی کار در ترکیب علوم طبیعی و علوم اجتماعی برای بیان ارتباط بین سیستم‌های موجود در جهان می‌باشد (حیدرپور و قرنی، ۱۳۹۴: ۳۹۰). با توجه به رشد روزافزون جمعیت و محدودیت منابع طبیعی در دسترس، امروزه مسئله حفاظت از محیط‌زیست از مهم‌ترین موضوعات جامعه بشری است. واضح است که حفاظت محیط‌زیست به یک سیستم مدیریتی مستقل نیاز دارد؛ لذا سیستم اطلاعات حسابداری نیز به‌عنوان یکی از بخش‌های مهم سیستم اطلاعات مدیریت می‌تواند نقش بسزایی در ارائه اطلاعات زیست‌محیطی ایفا نماید. در این راستا شرکت‌ها برای کاهش آثار زیست‌محیطی باید اطلاعات مربوط به هزینه‌های زیست‌محیطی را در سیستم حسابداری خود وارد نمایند. با پذیرش این مطلب که ذی‌نفعان بسیار زیادی برای شرکت‌ها وجود دارند و ازطرف دیگر شرکت‌ها دارای مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌باشند، می‌توان گزارش‌های اجتماعی را که شامل گزارشگری زیست‌محیطی است به‌عنوان بخشی لاینفک از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دانست؛ از طرف دیگر متعهدشدن دولت‌ها و شرکت‌ها به پاسخگویی بیشتر، آن‌ها را ملزم به گزارش پیامد فعالیت مرتبط با محیط‌زیست نموده است (رضازاده و دیگران، ۱۳۹۰: ۱۱۷). از آنجاکه هدف اصلی به‌کارگیری حسابداری محیط‌زیست، توسعه پایدار می‌باشد؛ در ایران نیز، در راستای توسعه پایدار در قوانین و برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به‌ویژه تبصره ۱۳ برنامه اول (۱۳۶۸)، تبصره‌های ۸۱، ۸۲ و ۸۳ برنامه دوم (۱۳۷۳)، فصل دوازدهم برنامه سوم (۱۳۷۹)، فصل پنجم برنامه چهارم (۱۳۸۳) و مواد ۱۸۷ الی ۱۹۳ برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، اصلاح ساختارها و برنامه‌های محیط‌زیست، بیش‌ازپیش موردتوجه قرار گرفته است. لازمه حسابداری محیط‌زیست ایجاد تغییر در فرهنگ است؛ به‌نحوی که الیت (۲۰۰۱) بیان می‌کند سه عامل فرهنگی شامل: ۱- اخلاق در سطوح کلان جامعه (الزامات مذهبی، مسائل فرهنگی و سیاسی جامعه)؛ ۲- اخلاق در سطوح سازمانی (مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها) و ۳- اخلاق در سطوح شخصی (رعایت الزامات اخلاقی توسط هریک از اعضای جامعه)، اخلاق تجاری را که مسئولیت شرکت‌ها را در پاسخگویی به پیامدهای فعالیت‌هایی که جامعه را دستخوش تغییر می‌کند، تحت تأثیر قرار می‌دهد (دریانی و

دیگران، ۱۳۹۲: ۱). با توجه به این مهم که بخشی از تغییر در فرهنگ که لازمه حسابداری محیط‌زیست می‌باشد از طریق حسابداری انجام می‌شود، این مطالعه در ادامه قصد دارد رابطه بین رفتار مسئولیت‌پذیرانه حسابداران و دانش محیط‌زیست را تبیین نماید.

مروری بر مفاهیم حسابداری محیط‌زیست

رشد جهانی و دغدغه‌های عمومی درباره محیط طبیعی یکی از مهم‌ترین موضوعات در دهه اخیر بوده است. بسیاری از شرکت‌ها با مسائل زیست‌محیطی روبرو هستند و در جستجوی شیوه‌ای مناسب جهت گزارش و افشای اطلاعات برای عموم مردم می‌باشند. محیط‌زیست مناسب برای موفقیت رقابتی در درازمدت ضروری است و برای نیل به آن، حسابداری زیست‌محیطی ابزاری حیاتی شمرده می‌شود (دهقان‌خانقاهی و خلیلی‌شومیا، ۱۳۹۰: ۹۵). یکی از صاحب‌نظران در مطالعه خود حسابداری محیط‌زیست را یک رویه حسابداری برای به‌کارگیری عواملی که منجر به اثرات بالقوه یا موجود بر محیط‌زیست می‌شود، تعریف می‌نماید (Russell, 2011). «دیگان» بیان می‌کند، حسابداری زیست‌محیطی اصطلاحی فراگیر است که تهیه اطلاعات مربوط به عملکرد زیست‌محیطی برای ذی‌نفعان درون و برون‌سازمانی را بازگو می‌کند و اگر حسابداری زیست‌محیطی را بتوان در سطح شرکت اجرا کرد؛ باید پذیرفت که آن را می‌توان در سطح ملی یا منطقه‌ای نیز به کار گرفت (سپاسی و کاظم‌پور، ۱۳۹۲). حسابداری محیط‌زیست شامل مجموعه فعالیت‌هایی است که موجب افزایش توان سیستم‌های حسابداری در جهت شناسایی، ثبت و گزارشگری آثار ناشی از تخریب و آلودگی زیست‌محیطی می‌شود (Oehr; Zimmermann, 2012). در تعریفی دیگر حسابداری محیط‌زیست به‌عنوان یک منبع سرمایه و لحاظ کردن هزینه‌های زیست‌محیطی به‌عنوان یکی از هزینه‌های قابل قبول در فرایندهای اقتصادی و محاسباتی است (بحری‌ثالث و رضائی، ۱۳۹۵: ۱). دوره‌های تکامل و سیر تحول حسابداری محیط‌زیست را میتوان بدین شرح توصیف نمود: ۱- دوره ۱۹۷۰ که در این دوره مباحث نظری و تشریحی از حسابداری محیط‌زیست ارائه شد؛ ۲- دوره ۱۹۸۱-۱۹۹۰ که در این دوره درخصوص

نقش حسابداری محیط‌زیست در تشریح اطلاعات برای فعالیت‌های زیست‌محیطی مباحثی مطرح‌شده؛ ۳- دوره ۱۹۹۵-۱۹۹۱ که در این دوره تا حدودی تکامل و پرورش حسابداری محیط‌زیست و ارائه گزارش‌های زیست‌محیطی و همچنین امکان حسابرسی این نوع از گزارش‌ها فراهم گردید؛ ۴- دوره حاضر که در این دوره نقش حسابداری محیط‌زیست به عنوان ارزیابی‌کننده عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌ها در رابطه با استانداردهای مصوب مراجع رسمی حسابداری از سال ۱۹۹۶، مورد توجه قرار گرفت (عبدی و اقدام‌مزرعه، ۱۳۸۷). حسابداری زیست‌محیطی در زمینه حسابداری مدیریت، خدماتی را به مدیران واحد تجاری ارائه می‌کند. مدیریت می‌تواند در برخی از تصمیمات داخلی خود، از اطلاعات حاصل از حسابداری محیط‌زیست استفاده نماید. این تصمیمات بدین شرح است: ۱- طراحی محصول و طراحی فرایند تولید؛ ۲- ارزیابی عملکرد و کنترل هزینه‌ها؛ ۳- سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت؛ ۴- مدیریت ضایعات (سجادی و جلیلی، ۱۳۸۶: ۱۹).

چهار فرض اساسی حسابداری محیط‌زیست با توجه به مطالعه صاحب‌نظران عبارت است از: ۱- هر واحد تجاری در قبال جامعه پیرامون خود تعهداتی دارد که پایبند به انجام آن‌ها است؛ ۲- منابع اقتصادی اجتماع، کمیاب و محدود است، پس ضروری است که در به‌کارگیری و استفاده از آن‌ها حداکثر بهره‌وری حاصل آید، به گونه‌ای که منافع اجتماعی حاصل از مصرف آن‌ها بیش از هزینه‌های اجتماعی شود؛ ۳- کالاهایی که پیش‌از این رایگان بوده‌اند، دیگر این چنین رایگان در دسترس قرار نمی‌گیرند، لذا واحد تجاری باید در قبال استفاده از آن‌ها منفعی را در اختیار اجتماع قرار دهد؛ ۴- از حقوق مسلم جامعه است که از میزان تعهدات اجتماعی واحد تجاری نسبت به خود و همچنین مقدار انجام‌شده آن‌ها آگاهی باید و این آگاهی لازم است بر اساس اصول و مبانی گزارشگری حسابداری صورت گیرد (شیپوریان و رنجبر‌مهرخان، ۱۳۹۲: ۲۸). اهداف حسابداری محیط‌زیست عبارت است از: ۱- تعیین فرصت‌های محیطی و محدود کردن هزینه‌های اضافی که فاقد ارزش افزوده هستند؛ ۲- برآورد و محاسبه هزینه‌های محیط‌زیستی شرکت‌ها و گنجاندن آن در سربار کارخانه؛ ۳- مشخص کردن فرصت‌های محیط‌زیستی برای ایجاد سود خالص؛ ۴- ایجاد و نگهداری یک سیستم اطلاعاتی محیطی برای ارتقاء مدیریت عملیاتی؛ ۵- تعیین هزینه‌ها و بازده آتی ناشی از پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی

مدیریت محیط‌زیست؛ و ۶- کمک به طراحی فرایند تولیدی کالاها و خدمات سازگار با محیط‌زیست (عبدی و اقدام‌مزرعه، ۱۳۸۷). بر اساس اهدافی که گفته شد می‌توان مزایای حسابداری محیط‌زیست را به‌طور خلاصه بدین شرح عنوان نمود: ۱- سیستم مناسب حسابداری محیط‌زیست، معیار حمایت‌کننده برای دستیابی به توسعه پایدار است که تا اندازه‌ای ابزار مهمی برای اندازه‌گیری، کنترل و تصمیم‌گیری می‌باشد؛ ۲- مخارج زیست‌محیطی چه هزینه سرمایه‌ای و چه هزینه جاری، به‌طور چشمگیری روزه‌روز افزایش می‌یابد؛ ۳- مدیریت نیاز به اطلاعات مالی درباره مخارج زیست‌محیطی دارد؛ ۴- برنامه‌ریزی هزینه‌های اساسی نیاز به اطلاعات مالی دارد؛ ۵- هزینه‌های محیط‌زیست ممکن است در حساب‌های سربار پنهان شوند و یا به‌گونه‌ای نادیده گرفته شوند؛ ۶- نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی در زمینه عملکرد زیست‌محیطی سازمان‌های مختلف روبه افزایش است؛ ۷- بسیاری از فعالیت‌های زیست‌محیطی کمی است، ماهیت مالی دارند و بنابراین تأثیر بسزایی بر هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های سازمان دارند؛ ۸- بدیهی است که هر واحد تجاری یک ستاده اصلی و یک ستاده فرعی دارد که آلودگی محیط‌زیست نمونه‌ای از آن است. اگر واحد تجاری جهت تعدیل یا پیشگیری از آن هزینه‌ای نپردازد، آنگاه اشخاص ثالث جامعه باید متحمل آن شوند؛ ۹- خطرات زیست‌محیطی ممکن است منجر به بدهی‌های زیست‌محیطی هنگفتی شود و به دنبال آن واحد تجاری ممکن است متحمل هزینه‌های زیادی شود که به‌طور جدی بر موقعیت نقدینگی و مالی آن اثر می‌گذارد؛ ۱۰- مدیریت صحیح منابع در نگرش دوستانه‌ای با محیط‌زیست منجر به فواید مستقیمی همچون ایجاد سرقفلی بالاتر یا تصویری بهتر از سازمان می‌شود؛ ۱۱- وجود نگرش دوستانه به محیط‌زیست، مزیت رقابتی برای سازمان‌ها ایجاد می‌کند؛ ۱۲- حسابداری هزینه‌ها و عملکرد محیط‌زیست می‌تواند پشتیبان توسعه سازمان و اجرای سیستم مدیریت محیط‌زیست و اعتبارنامه ایزو ۱۴۰۰۰ باشد (دهقان‌خانقاهی و خلیلی شومیا، ۱۳۹۰: ۹۵). پس از بیان مزایای حسابداری محیط‌زیست، لازم است تا عوامل بازدارنده توسعه حسابداری محیط‌زیست بررسی شود؛ این عوامل در ایران شامل این موارد می‌شود: ۱- نبود قوانین، ضوابط و استانداردهای زیست‌محیطی؛ ۲- عدم وجود مجامع و گروه‌های متخصص زیست‌محیطی؛ ۳- عدم آگاهی مدیران از اهمیت و اثرات استفاده از سیستم‌های

کنترلی محیط‌زیست (خوش‌طینت، ۱۳۸۵: ۴۳). کاربردهای حسابداری محیط‌زیست نیز عبارت است از: ۱- کاربرد حسابداری محیط‌زیست در هزینه‌یابی (در شرایطی که نتوان هزینه‌های زیست‌محیطی را به نحو مطلوب تخصیص داد بین محصولات تولیدی نوعی یارانه متقاطع حادث خواهد شد)؛ ۲- کاربرد حسابداری محیط‌زیست در تصمیمات سرمایه‌گذاری (ارزیابی هزینه کل به‌وسیله سرمایه‌گذاران به‌ویژه سرمایه‌گذاران محیط‌زیست برای ارزیابی دقیق‌تر سودآوری بالقوه سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده، مورد استفاده قرار می‌گیرد)؛ ۳- کاربرد حسابداری محیط‌زیست در طراحی برنامه‌های راهبردی (سود بالقوه به‌طور قابل ملاحظه‌ای می‌تواند از طریق هزینه‌های زیست‌محیطی و چگونگی مدیریت این هزینه‌ها تحت تأثیر قرار گیرد) (شاه‌ویسی و سلیمانیان، ۱۳۸۶: ۳۱).

ده گام در راستای رسیدن به محیط مناسب و سودآور با استفاده از حسابداری محیط‌زیست:

۱. لازم است آثار زیست‌محیطی شرکت شناسایی شود؛
۲. هزینه‌های زیست‌محیطی شرکت شناسایی شده و اطلاعات اولیه در مورد تنوع، پراکندگی، وسعت و علت آن‌ها جمع‌آوری شود؛
۳. جریان‌های ماده و انرژی داده‌های غیرمالی در تمام شرکت کنترل و گزارش شود؛

۴. هزینه‌های محیطی ردیابی و گزارش شود؛

۵. مدل‌های تصمیم‌گیری مورد استفاده در شرکت از نظر حساسیت نسبت به آثار و هزینه‌های محیطی بررسی شود؛
۶. هدف‌های زیست‌محیطی و معیارهای غیرمالی عملکرد در سیستم بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد دخالت داده شود؛

۷. برای تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی به تولیدات، فرایندها و واحدهای سازمانی روش‌های بهتری ابداع شود؛
۸. دامنه حسابداری زیست‌محیطی از طریق تجزیه و تحلیل چرخه حیات و زنجیره ارزش گسترش یابد؛
۹. با انتشار گزارش‌های زیست‌محیطی اعتقادات و مسئولیت‌های شرکت درخصوص محیط‌زیست بهتر افشا شود و به اطلاع افراد ذی‌نفع برسد؛

۱۰. هدف سازمان را باید توسعه پایدار قرارداد

(نصیرزاده، ۱۳۸۸: ۴۸).

مک‌دونالد یکی از شرکت‌هایی است که در دنیا، به نحوی از حسابداری زیست‌محیطی استفاده می‌کند؛ چراکه

اگر شرکت‌ها به‌گونه‌ای عمل کنند که نشان‌دهنده بی‌توجهی آن‌ها به مسائل زیست‌محیطی باشد، موجب تغییر نگرش اذهان عمومی به آن شرکت می‌گردد و در نتیجه منجر به کاهش خرید محصولات شرکت می‌گردد و در نهایت این کاهش خرید موجب اثر منفی بر سودآوری شرکت می‌شود. برای مثال در ایالات متحده، شرکت اکسون در پی واکنش دفاعی که نسبت به ماجرای مالدز از خود نشان داد به‌عنوان شرکتی شناخته شد که نسبت به مسائل زیست‌محیطی بی‌توجه است. پس از این نزدیک به نیمی از آمریکایی‌ها این شرکت را مورد تحریم قرار دادند؛ هرچند اتفاقات دیگری با بدشانسی‌هایی که با این حادثه همراه شد نیز موجب تغییر اذهان عمومی گردید. برای مثال در ژانویه سال ۱۹۹۰ میلادی، پس از شکسته شدن خط لوله متعلق به شرکت اکسون در محل آب راه‌های که دو جزیره نیویورک و نیوجرسی را از هم جدا می‌کند اتفاق افتاد، شرکت اکسون بعد از گذشت مدت زمان زیادی برای حل این مشکل اقدام نمود؛ که این امر نیز موجب تغییر نگرش اذهان عمومی نسبت به شرکت اکسون و در نتیجه کاهش سودآوری شرکت گردید.

حسابداری و مدیریت مبتنی بر محیط‌زیست

توسعه چشمگیر اقتصادی و اجتماعی در اواخر قرن بیستم، مشکلات بحرانی نظیر آلودگی محیط‌زیست جهانی، از بین رفتن تنوع زیستی، تخریب خاک و ... را در سر راه مدیریت محیط‌زیست ایجاد نمود. ملانظری (۱۳۸۲) در مطالعه خود بیان می‌نماید که الزامات حقوقی و اقتصادی بازار جهانی، صنایع را به‌سوی استفاده از سیستم‌های مدیریت محیط‌زیست سوق داده است. در پی مطرح‌شدن مباحثی از قبیل توسعه پایدار، استانداردهای بین‌المللی زیست‌محیطی اهمیت بیشتری یافته است و از آنجاکه بحران‌های زیست‌محیطی دارای پیامدهای جهانی بوده، جلوگیری از گسترش آن تلاش و تعهد همه ملت‌ها و کشورها را می‌طلبد؛ برای مقابله با این بحران‌ها دستورالعمل‌های زیست‌محیطی روزبه‌روز اهمیت می‌یابد. در این شرایط اطلاعات زیست‌محیطی بیش‌ازپیش اهمیت یافته است. مدیران مطابق با درخواست‌های سهام‌داران، اطلاعات زیست‌محیطی را که جزئی از نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان است را افشا

گزینش حسابدار بوده و بر پایه قضاوت و روش گزینشی، پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و محیط‌زیستی مختلفی عاید خواهد شد؛ همان‌طور که پژوهش‌های سال‌های اخیر به‌طور متقارن‌کننده‌ای اثبات می‌کنند که حسابداری بسیار پیچیده شده است (ریاحی‌بلوکی، ۱۳۹۰: ۱).

حسابداری زیست‌محیطی بر مفاهیم اقتصادی و زیست‌محیطی بنا شده و به دلیل عدم استفاده از ارزش‌های مبتنی بر بازار کاربرد آن مستلزم ایجاد تغییر در فرهنگ است (بحری‌ثالث و رضائی، ۱۳۹۵: ۱). حسابداری زیست‌محیطی بخشی از این تغییر را در سازمان و وسیع‌تر از آن در جامعه ارائه می‌کند و با ارائه شناخت اساسی بیشتر و مشارکت در فعالیت‌های کاری به تعیین هدف توسعه مستمر به‌عنوان رویکردی خاص کمک می‌کند (Samuel, Manassian, 2011): لذا می‌توان چنین عنوان نمود که مسئولیت حسابداران در حوزه حسابداری محیط‌زیست به تأمین نیازهای کارفرما منحصر نمی‌شود و منافع عمومی که درحقیقت فراتر از سازمان می‌باشد را نیز شامل می‌شود. آیین رفتار حرفه‌ای علاوه بر پایبندی به ویژگی‌های شاخص حرفه حسابداری، وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه را نیز می‌پذیرد و لازمه آن رعایت منافع عمومی در انجام حسابداری محیط‌زیست می‌باشد که علاوه بر کنترل و گزارش هزینه‌ها در صورت‌های مالی و کمک به مدیران در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، موجب جلب اعتماد عمومی به حسابداری محیط‌زیست به‌عنوان حرفه‌ای که هم به سودآوری سازمان‌ها و هم به سودآوری ارزش‌های جامعه می‌پردازد، در سطح سازمان و جامعه می‌گردد؛ لذا حسابداران با تکیه بر آیین رفتار حرفه‌ای، مسئولیت پاسخگویی به منافع عمومی را همراه با سودآوری سازمان‌هایی که به آن‌ها خدمت می‌کنند، به‌درستی و بی‌طرفی بر عهده دارند. حسابداران با توجه به اینکه جامعه نیازمند اطلاعات مالی و سیستم‌های اطلاعاتی معتبر است، می‌باید در حسابداری محیط زیست با به‌کارگیری اخلاق حرفه‌ای در جلب اعتماد عمومی به این اطلاعات اعتبار بخشند و در گزارشگری حسابداری محیط زیست باید بالاترین کیفیت خدمات را ارائه دهند؛ بنابراین حسابداران در حسابداری محیط زیست باید با استفاده از آیین رفتار حرفه‌ای تدوین‌شده توسط مجامع حرفه‌ای، منافع بخش خصوصی (کارفرما) و منافع عمومی (جامعه) را در نظر گرفته و در گزارشگری حسابداری محیط‌زیست لحاظ نمایند تا از این طریق به

می‌کنند. حسابداری با فراهم آوردن اطلاعات مربوط و مفید به مدیران در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری، کنترل و... کمک می‌نماید. با توجه به تشدید مسائل زیست‌محیطی و اینکه اکثر فعالیت‌های جوامع بشری موجب اثرات زیان‌باری بر محیط‌زیست پیرامون خود می‌شوند، لذا شرکت‌ها باید مسئولیت جبران هزینه‌های زیست‌محیطی را متقبل شوند و حسابداران در این راه با افشا و گزارش این هزینه‌ها در صورت‌های مالی، نخست به مدیران در اتخاذ تصمیمات لازم مربوط به کنترل این هزینه‌ها کمک می‌نمایند و دوم اینکه موجب شفافیت در گزارشگری مالی از طریق افزایش قابلیت اتکای این گزارش‌ها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، می‌گردد. مشروعیت اجتماعی سازمان‌ها تنها با پذیرش استانداردهای اخلاقی حاکم بر جامعه رسمیت می‌یابد (نظری‌پور و دیگران، ۱۳۹۳). لذا شرکت‌ها از طریق فعالیت در جهت علایق و خواسته‌های جوامع بشری علاوه بر اینکه به سودآوری و حداکثر سازی ارزش‌ها می‌پردازند، باید در جهت ارتقاء موقعیت اجتماعی خود نیز در بین جوامع بشری، تلاش نمایند. حسابداران در محقق شدن این مهم از طریق افشای اطلاعات مرتبط و به‌موقع می‌توانند اعتبار و موقعیت اجتماعی شرکت‌ها را که گروهی از صاحب‌نظران در مطالعه خود، آن را یک ابزار کارآمد در فرایند دستیابی به مزیت رقابتی نیز تلقی می‌کنند، افزایش دهند (نظری‌پور و دیگران، ۱۳۹۳: ۱).

آیین رفتار حرفه‌ای در چارچوب حسابداری محیط‌زیست

اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حاوی یک نظام ارزشی است که بر اساس آن بد و خوب و درست و نادرست رفتار صاحبان یک حرفه تعریف و بیان می‌شود. منظور از حرفه طبق تعریف کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران این است که حرفه باید دارای خصایصی به این شرح باشد: ۱- خبرگی در مهارتی خاص و مبتنی بر اندیشه که از طریق آموزش، کارآموزی و تجربه به‌دست‌آمده باشد؛ ۲- پایبندی اعضا به آیین رفتار حرفه‌ای و باور آنان به نظام ارزشی مشترکی که توسط مرجع اداره‌کننده حرفه وضع می‌شود؛ ۳- پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه در کلیت آن (علی‌مدد، ۱۳۸۳: ۲۷). قضاوت‌ها و قوانین در هر رویه‌ای همراه با

مدیران در تصمیم‌گیری و به جامعه در سعادت، رفاه و در استفاده از منابع طبیعی، یاری رسانند و موجب اعتماد هر دو گروه به حسابداری محیط‌زیست و گزارش‌های آن شوند. اولین چارچوب حسابداری محیط‌زیست در سال ۱۹۹۶ از طرف شالتگر عنوان شد. در این چارچوب اثرات مربوط به شرکت بر روی محیط‌زیست به‌طور مشخص از جوانب اقتصادی فعالیت‌های واحد تجاری جدا شده است؛ به‌طوری که همانند سیستم حسابداری سنتی (سیستم حسابداری سنتی تعدیل‌شده با موارد زیست‌محیطی) جوانب اقتصادی و اثرات زیست‌محیطی آن را بر روی شرکت در قالب واحد پولی اندازه‌گیری می‌کند. در قسمت دیگر چارچوب ارائه شده توسط شالتگر به اثرات فیزیکی شرکت بر روی محیط‌زیست در سیستم حسابداری توجه شده است که آن را حسابداری اکولوژی می‌نامد. از آنجاکه حسابداری محیط زیست ابزاری انعطاف‌پذیر است؛ لذا می‌تواند چارچوب‌های مختلفی را پوشش دهد. مقیاس‌ها و درجات مختلفی را در حسابداری محیط‌زیست می‌توان مورد استفاده قرار داد که این مقیاس‌ها نیز می‌تواند با توجه به منابع، نیازها و

موردنظر را فراهم می‌آورد. با توجه به مسئولیت حسابداران در دستیابی به اهداف حسابداری محیط‌زیست و نقش آنان در سودآوری سازمان، سودآوری و تصمیم‌گیری مدیران، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در سطوح سازمانی و همچنین در سطوح فردی برای حسابداران بیش‌ازپیش اهمیت می‌یابد. حسابداری محیط‌زیست در ارائه چارچوب قانونمندی از حسابداری محیط زیست بر این موارد تأکید دارد: ۱- بالا بردن سطح آگاهی در مورد مباحث زیست‌محیطی؛ ۲- توسعه خط‌مشی‌هایی برای کمک به شناسایی مباحث زیست‌محیطی، ارزیابی و گزارش چنین مباحثی؛ ۳- تهیه برنامه‌های آموزشی از طریق رشته‌هایی که مباحث زیست‌محیطی و حسابداری، آن را مورد توجه قرار می‌دهند؛ و ۴- توسعه و توجه به حسابداری محیط زیست (دهقان‌خانقاهی و خلیلی‌شومیا، ۱۳۹۰: ۹۵). این مطالعه با در نظر گرفتن آیین رفتار حرفه‌ای در چارچوب حسابداری محیط‌زیست، موارد تأکید شده در ارائه چارچوب قانونمندی از حسابداری محیط زیست که به آن اشاره شد را به قرار نگاره شماره ۱ بسط می‌دهد.

نگاره ۱. آیین رفتار حرفه‌ای در چارچوب قانونمندی از حسابداری محیط‌زیست



آیین رفتار حرفه‌ای در برنامه‌های آموزشی حسابداری محیط‌زیست

آیین رفتار حرفه‌ای در فرهنگ سازمانی باید با آموزش درست همراه باشد (Zdenek, Schochor, 2007). از دیدگاه جامعه‌شناسان بین فرهنگ سازمانی و آیین رفتار حرفه‌ای یک رابطه چند وجهی وجود دارد؛ فرهنگ سازمانی بیشتر به قوانین و ساختار موجود در داخل سازمان توجه دارد،

اهداف سازمان متفاوت باشد. حسابداری محیط زیست را می‌توان در مقیاس‌های: ۱- فرایندهای تولیدی جداگانه و یا گروهی؛ ۲- سیستم تولیدی؛ ۳- محصول و یا خطوط تولید محصول؛ و ۴- تجهیزات تولیدی، به کار گرفت (سجادی و جلیلی، ۱۳۸۶: ۱۹). در واقع می‌توان چنین عنوان نمود که سیستم حسابداری با برنامه‌ریزی‌های راهبردی بر اثرات اقتصادی زیست‌محیطی ناشی از فعالیت‌های سازمان، سروکار دارد؛ لذا مبنای اصلی را به‌عنوان یک ابزار کنترل و مسئولیت پاسخگویی درباره چگونگی دستیابی به اهداف

زیست محیطی شرکت‌ها را بهبود بخشد. این مطالعه با در نظر گرفتن آیین رفتار حرفه‌ای در چارچوب حسابداری محیط زیست، موارد تأکید شده در این چارچوب را بسط داد. در راستای فرهنگ‌سازی آیین رفتار حرفه‌ای مراکز آموزشی و مجامع حرفه‌ای داخلی باید با فراهم آوردن منابع مطالعاتی از سایر کشورهایی که حسابداری محیط زیست در آن پیاده‌سازی شده است و آیین رفتار حرفه‌ای متناسب با آن که توسط مراجع حرفه‌ای آن کشورها تدوین شده است، امکان بررسی و تحقیق در هر زمینه از مشکلات جامعه که با حسابداری محیط زیست مرتبط می‌باشد را ایجاد نمایند.

منابع

بحری‌ثالث، جمال؛ رضائی، فاطمه (۱۳۹۵). «ارائه مدلی برای حسابداری مدیریت زیست محیطی با رویکرد چرخه عمر محصول AHP فازی (مطالعه موردی: شرکت تولیدی سیم و کابل تبریز)». فصلنامه حسابداری مدیریت، سال ۹، شماره ۲۸، صص ۱۳-۱۰.

حیدرپور، فرزانه؛ قرنی، محمد (۱۳۹۴). «تأثیر حسابداری زیست محیطی بر شاخص‌های مالی و عملیاتی شرکت‌های تولیدی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲۶، صص ۵۰-۳۹.

خوش‌طینت، محسن؛ میرسمیعی، مسعود (۱۳۸۲). «عوامل بازدارنده توسعه حسابداری محیط زیست در ایران». دوماهنامه حسابرس، سال ۱۰، شماره ۱۹، صص ۴۷-۴۳.

دریائی، عباسعلی و دیگران (۱۳۹۲). «توسعه پایدار پیامد حسابداری و بازاریابی سبز و مسئولیت‌پذیری اجتماعی با تأکید بر راهبری شرکتی». مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳۲، صص ۱۵-۱۱.

دهقان‌خانقاهی، بیتا؛ خلیلی شومیا، محمدرضا (۱۳۹۰). «حسابداری محیط زیست». مجله حسابداری رسمی. دوره جدید. شماره ۱۵، صص ۱۰۲-۹۵.

رضازاده، جواد و دیگران (۱۳۹۰). «بررسی موانع اجرای حسابرسی محیط زیست توسط دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه مدیران و حسابرسان». مجله دانش حسابرسی، دوره جدید، سال ۱۱، شماره ۴، صص ۱۳۶-۱۱۷.

ریاحی‌بلوکی، احمد (۱۳۹۰). «تئوری‌های حسابداری». ترجمه علی‌پارسائیان. چاپ سوم. تهران: انتشارات ترمه.

سپاسی، سحر؛ کاظم‌پور، مرتضی (۱۳۹۲). «حسابداری زیست محیطی؛ ضرورتی فراموش‌شده». اولین همایش منطقه‌ای

درحالی‌که آیین رفتار حرفه‌ای نشان‌دهنده ارزش‌ها، باورها و طرز تفکر عمیق‌تر می‌باشد و تغییر فرهنگ سازمانی مشکل است؛ لیکن می‌توان فرهنگ سازمانی را بهبود بخشید (Mcneal, 2009)؛ لذا از آنجاکه کاربرد حسابداری محیط زیست مستلزم ایجاد تغییر در فرهنگ سازمانی است و این امر مشکل است، می‌توان آیین رفتار حرفه‌ای را با معیارهای ارزشی حسابداری محیط زیست، از طریق مراجع حرفه‌ای و آموزش‌های دانشگاهی و ضمن خدمت همگام نمود و از این طریق فرهنگ سازمانی که ایجاد تغییر در آن مشکل است را بهبود بخشید. در آموزش حسابداری محیط زیست باید ضمن تدریس پیشرفت‌های حسابداری، به نیازهای جامعه نظیر وجود محیط‌های سالم و پاک برای زیستن نیز توجه نمود؛ لذا لازم است در مباحث حسابداری به محیط زیست و آیین رفتار حرفه‌ای و نحوه انعکاس هزینه‌های زیست محیطی نیز هرچند ناچیز پرداخته شود. در این راه دانشگاه‌ها نیز باید دانشجویان علوم مالی را با آیین رفتار حرفه‌ای تدوین‌شده توسط مراجع حرفه‌ای آشنا نمایند و سازمان‌ها نیز با برگزاری آموزش‌های ضمن خدمت شاغلین در حرف علوم مالی را با آیین رفتار حرفه‌ای مرتبط با نقش آنان در قبال منافع عمومی آشنا سازند.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این مطالعه حاکی از آن است که واحدهای تجاری باید در کنار توجه به سودآوری خود در جهت ارتقاء موقعیت اجتماعی خود در بین جوامع بشری تلاش نمایند. حسابداران در محقق شدن این مهم با افشای اطلاعات مرتبط و به موقع می‌توانند اعتبار و موقعیت اجتماعی شرکت‌ها را افزایش دهند. آن‌ها با تکیه بر آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان توشه‌ای در به کارگیری حسابداری محیط زیست مسئولیت پاسخگویی به منافع عمومی را بر عهده دارند و با رعایت و اعمال آیین رفتار حرفه‌ای در گزارشگری حسابداری محیط زیست به مدیران در تصمیم‌گیری و به جامعه در سعادت و رفاه استفاده از منابع طبیعی یاری می‌رسانند. حسابداری و گزارشگری زیست محیطی در سطح اقتصاد خرد به حوزه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مربوط می‌شود؛ لذا حسابداری زیست محیطی با تشویق دو گروه حسابداران و مدیران زیست محیطی با کار در کنار یکدیگر می‌تواند در آینده هم عملکرد مالی و هم عملکرد

زیست‌محیطی». مجله حسابدار. سال ۲۴. شماره ۲۰۷. صص ۴۸-۵۲.
نظری‌پور، محمد و دیگران (۱۳۹۳). «هزینه‌های زیست‌محیطی و سیستم‌های حسابداری». مجله دانش و پژوهش حسابداری. شماره ۳۷. صص ۱-۱۲.

Cheung, WK; Pan, S. (2006). Transition of Moral, Education in China: Toward Regulated Individualism. *Citizenship Teaching and Learning*. 2(2): 37-50.

Oehr, T-F; Zimmermann, J. (2012). Accounting and the welfare state: The missing link. *Critical Perspectives on Accounting*. 23(2): 134-152.

Mcneal, GS. (2009). *Organizational Culture. Professional Ethics and Guantanamo*. 42(125): 125-147.

Russell, JM. (2011). *Environmental Accounting-A Definition*. Australian Institute of Environmental Accounting.

Samuel, S., Manassian, A. (2011). The rise and coming fall of international accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*. 22(6): 608-627.

Zdenek, B., Schochor, D. (2007). Developing Moral Literacy in The Classroom. *Journal of Educational Administraion*. 45(4): 514-530.

حسابداری و مدیریت (گامی در جهت حماسه اقتصادی). دانشگاه آزاد اسلامی. مازندران. جویبار.

سجادی، سیدحسین؛ جلیلی، امیر (۱۳۸۶). «حسابداری زیست‌محیطی». مجله حسابدار. سال ۲۲. شماره ۱۸۶. صص ۱۹-۲۸.
شاه‌ویسی، فرهاد؛ سلیمانیان، محمد (۱۳۸۶). «حسابداری محیط زیست: هزینه‌ها و کاربردها در تصمیم‌گیری». مجله حسابدار. سال ۲۴. شماره ۱۸۵. صص ۳۱-۴۰.

شیپوریان، سعید؛ رنجبر ثمرخان، علی‌رضا (۱۳۹۲). «مفاهیم حسابداری مسئولیت‌های اجتماعی». مجله کار و جامعه. شماره ۱۶۶. صص ۲۸-۳۷.

عبدی، رسول؛ اقدم‌مزرعه، یعقوب (۱۳۸۷). «حسابداری محیط‌زیست و تئوری قرارداد اجتماعی». همایش ملی چشم‌انداز آتی حسابداری و حسابرسی. دانشگاه آزاد اسلامی. آذربایجان شرقی. بناب.

علی‌مدد، مصطفی (۱۳۸۳). «درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای». مجله حسابدار. سال ۱۱. شماره ۲۷. صص ۲۷-۳۷.

ملائطری، مهناز (۱۳۸۲). «حسابداری مدیریت محیط‌زیست». پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی. سال ۳. شماره ۸. صص ۱۶۰-۱۴۱.

نصیرزاده، فرزانه (۱۳۸۸). «پیاده‌سازی حسابداری