

فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره سوم، پیاپی ۱۳، پاییز ۱۳۹۴، صص. ۱۰۸-۱۲۸.

### حسابداری زیست محیطی و چالش‌های پیش روی آن در ایران

مجتبی ابراهیم پور<sup>۱\*</sup>، فاطمه عیلامی رودمعجنی<sup>۱</sup> و حمید خسروی زادبند<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۲/۰۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۳/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۲/۱۵

#### چکیده

**مقدمه:** هدف مقاله حاضر بررسی سیر تاریخی و علل پدیدار شدن حسابداری زیست محیطی به منظور شناسایی راهبردهای پیش روی صاحبان مشاغل و عموم در جهت دستیابی به مفهوم توسعه پایدار است. هم‌چنین، مقاله پیشنهادهایی در رابطه با بکارگیری استانداردها، قوانین مالیاتی و راهبردهای سازنده‌ای در راستای ارتقای سلامت محیط زیست ارائه می‌کند.

**مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش:** حسابداری زیست محیطی از اواخر سال ۱۹۷۰ میلادی مورد توجه قرار گرفته و تاکنون در باره آن بحث‌های زیادی شده است. هدف‌ها، مزایا و کاربردهای حسابداری زیست محیطی، ضروری بودن انجام پژوهش حاضر را به‌ویژه در ایران تبیین می‌کند. موارد مزبور به تفصیل مورد بحث قرار گرفته است.

**نتیجه گیری:** نتایج پژوهش حاکی از آن است که توجه به فلسفه معافیت‌های مالیاتی و مراحل اجرای حسابداری زیست محیطی می‌تواند هر سازمانی را به سمت پیشبرد هدف‌های توسعه پایدار سوق دهد. هم‌چنین، بررسی نتایج حاصل از بکارگیری معافیت‌های مالیاتی و مراحل اجرای حسابداری زیست محیطی نشان‌دهنده آن است که شرکت‌ها می‌توانند با بکارگیری حسابداری زیست محیطی از نظر اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی طول عمر بیشتری داشته و گامی مثبت برای حفظ محیط زیست و سلامت جامعه بردارند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری زیست محیطی، حسابرسی اجتماعی، قوانین مالیاتی.

۱. کارشناس ارشد حسابداری از مؤسسه آموزش عالی سناباد گلپهار.

۲. کارشناس ارشد حسابرسی از دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع).

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: info@sanabad.ac.ir

## مقدمه

هزینه‌های انجام هر نوع فعالیتی تأکید دارد، انجام این هزینه‌ها در درازمدت موجبات پایداری سازمان اجراکننده آن می‌شود و این همان برداشت از مفهوم توسعه پایدار است که سبب می‌شود سازمان از لحاظ اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی پیشرفت و موجبات رضایت صاحبان و سایر ذی‌نفعان را فراهم کند (۱).

با توجه به مطالب بالا، شرکت‌ها نباید به گونه‌ای عمل کنند که نشان‌دهنده بی‌توجهی آن‌ها به مسائل زیست‌محیطی باشد. چرا که ایجاد این ذهنیت در عموم مردم می‌تواند به کاهش خرید محصولات شرکت منجر شود که حاصل آن اثر منفی بر سودآوری شرکت است (۱).

در آمریکا، شرکت اکسون، به علت واکنش تدافعی و خصمانه‌ای که نسبت به ماجرای والدز از خود نشان داد به‌عنوان شرکتی شناخته شد که نسبت به مسائل زیست‌محیطی بی‌توجه است. در بررسی که بعد از این حادثه انجام شد ۴۱٪ آمریکایی‌ها اظهار داشتند که این شرکت را مورد تحریم قرار داده‌اند. البته، گاهی هم بدشانسی‌هایی با این وقایع همراه می‌شود که باعث تأثیر بر افکار عمومی می‌شود. به عنوان نمونه، بعد از واقعه شکسته‌شدن خط لوله متعلق به شرکت اکسون در ژانویه سال ۱۹۹۰ میلادی، که بین جزیره نیویورک و نیوجرسی و در آبراه‌ای که این دو قسمت را از هم جدا می‌کند، اتفاق افتاد شرکت اکسون پس از مدت زیادی برای حل مشکل اقدام کرد (۱).

با توجه به موضوعاتی که پیش از این در مورد

انسان در این محیط زندگی می‌کنند؛ نگاهی ژرف به محیط مزبور نشان می‌دهد که انسان نسبت به بسیاری از موجودات دیگر ضربه‌های بیشتری بر محیط زندگی و اجتماع وارد می‌کنند، چه نفس کشیدن انسان یعنی تبدیل اکسیژن به دی‌اکسیدکربن که این خود عکس عملی است که به وسیله گیاهان و درختان روی کره خاکی پاسخ داده می‌شود و چه ساخته‌های دست بشر که جای بسی تفکر دارد که زیان‌های غیرقابل جبرانی به این کره خاکی وارد کرده است. هم‌چنین، انسان برای پیشبرد هدف‌های خود نیازمند مکتوب کردن ایده‌های خود هستند و ابزار مکتوب کردن آن کاغذ و قلم است که این‌ها نیز از چوب درختان تهیه می‌شود. چنانچه ذکر شد روزانه بشر خسارت‌های فراوانی بر جامعه و محیط‌زیست اطراف خود وارد می‌کند که جبران آن در بهترین و خوشبینانه‌ترین حالت آن نیازمند صرف و گذران زمان طولانی است. این تهدیدات و خسارت‌ها عرصه را برای ادامه حیات انسان و سایر موجودات تنگ‌تر کرده است. حال راه چاره چیست؟ آیا بشر باید از ادامه فعالیت، پیشرفت و صنعتی شدن خود دست بردارد یا این که باید خود را با شرایط هماهنگ کند؟ منظور از مفهوم هماهنگی حذف موارد مغایر و متضاد نیست بلکه باید بین عناصر هماهنگی ایجاد کرد. شاید از دید برخی از استفاده‌کنندگان و صاحبان مشاغل، فعالیت برای کاهش هزینه‌های زیست‌محیطی امری هزینه‌بر باشد ولی هر چند که بشریت در برتری منافع خود بر

اهمیت توجه به مسائل زیست‌محیطی بیان شد، حال سؤال این است که حسابداری در کجا و چگونه نقش خود را بازی می‌کند؟ وظیفه حسابداران این است که ابتدا با ارائه الگویی مناسب منابع هزینه‌بر را مشخص کنند. حسابداری زیست‌محیطی باید ریشه در درک جریان‌های ماده و انرژی و آثار محیطی آن داشته باشد نه بر اساس جریان‌های مالی و اندازه‌گیری آن‌ها، چرا که با درک این جریان‌ها و آثار آن‌ها تنها می‌توان دریافت که هزینه‌های محیطی از کجا ناشی می‌شود (۲). سپس، با توجه به استانداردهای حسابداری این هزینه‌ها را شناسایی و سرانجام به وظیفه گزارش‌دهی خود عمل کند که این وظیفه گزارش‌دهی باید با توجه به انتظارات استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها تهیه و ارائه شود.

در این پژوهش سعی شده است تا با بررسی سیر تاریخی و علل پدیدار شدن حسابداری زیست‌محیطی و همچنین، بررسی جنبه‌های مختلف آن، مشوق‌های مربوط در جامعه و راه‌های مؤثر در جهت ارتقای حسابداری زیست‌محیطی و در نتیجه حفظ و نگهداری محیط‌زیست شناسایی شود.

### مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سیر تاریخی و علل پدیدار شدن مفهوم حسابداری زیست‌محیطی

بعد از رکود بزرگ در تابستان سال ۱۹۲۹ میلادی در ایالات متحده آمریکا، از اواخر سال ۱۹۲۹ میلادی تا اوایل سال ۱۹۳۳ میلادی، تولید واقعی به شدت

کاهش یافت (۴-۳). در این واقعه، خیلی‌ها حسابداران و گزارش‌های حسابداری را علت رکود می‌دانستند. این موضوع سبب شد که انجمن حسابداران آمریکا مسئولیت تدوین اصول پذیرفته‌شده حسابداری را عهده‌دار شود. مسئولیت تدوین این اصول تاکنون، به شرح زیر بوده است (۵-۴):

- کمیته رویه‌های حسابداری: از سال ۱۹۳۶ میلادی تا سال ۱۹۵۹ میلادی؛
- هیأت اصول حسابداری: از سال ۱۹۵۹ میلادی تا سال ۱۹۷۳ میلادی؛ و
- هیأت استانداردهای حسابداری مالی: از سال ۱۹۷۳ میلادی تاکنون (۶).

مبنای کار هیأت استانداردهای حسابداری مالی، به‌عنوان آخرین تدوین‌کننده اصول، نظریه‌های رفتاری و رفتار استفاده‌کنندگان پس از انتشار اطلاعات مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری است (۵).

منشأ پیدایش حسابداری زیست‌محیطی، بعد از مطالعات انجام شده در این زمینه بر مبنای نیازهای استفاده‌کنندگان، انتشار اطلاعات مالی در سال ۱۹۷۰ میلادی است. از اواسط دهه ۱۹۷۰ میلادی در شرکت‌های صنعتی مفهوم گزارشگری بدهی‌های زیست‌محیطی مطرح شد. شرکت‌های یادشده، نخست تمایلی به افشای زیان‌های وارده به محیط‌زیست در صورت‌های مالی خود نداشتند اما به مرور زمان و با افزایش میزان خسارت‌ها، ناگزیر به گزارش این زیان‌ها شدند. بر مبنای بیانیه شماره ۵ هیأت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۷۵ میلادی با عنوان حسابداری رویدادهای احتمالی و الزام به گزارش

برای بررسی انتخاب کرد. مکان‌ها بر اساس خسارت بالقوه ضایعات و اهمیت آن‌ها، درجه‌بندی و در فهرست اولویت‌های ملی برای انجام اصلاحات زیست‌محیطی ثبت می‌شد. مراحل کار سازمان حفاظت محیط‌زیست شامل ارزیابی میزان خسارت هر مکان و امکان‌سنجی رویه‌های بهسازی و تعیین مخارج هر رویه و ارزیابی قابلیت اجرای رویه‌ها بود. در مرحله بعد، سازمان به بررسی شیوه پاک‌سازی می‌پرداخت. به عنوان نمونه، تعیین استاندارد برای پاک‌سازی را بررسی و سرانجام شیوه پاک‌سازی را پیشنهاد می‌کرد. در سال ۱۹۹۰ میلادی، هیأت استانداردهای حسابداری مالی نشریه شماره ۸-۹۰ با عنوان سرمایه‌ای کردن هزینه‌های آلودگی محیط‌زیست را منتشر کرد. هیأت به این نتیجه رسید که مخارج بدهی‌های محیط‌زیست باید بر اساس طرحی مشخص برای کاهش آلودگی تعیین شود (۸-۷).

#### پیشینه پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش عباسی و محمدی، شرکت‌های آلاینده پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، عملکرد مالی زیست‌محیطی خود را در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی و گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام افشاء می‌کنند. هم‌چنین، تا زمانی که افشای اطلاعات عملکرد زیست‌محیطی غیراجباری و داوطلبانه باشد، شرکت‌ها برای گزارش‌گری از رویه‌های متفاوتی استفاده می‌کنند و میزان افشای عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌ها در نوسان است (۹).

خسارت‌های احتمالی به محیط‌زیست (در صورت محتمل‌بودن وقوع و قابل برآورد بودن مبلغ زیان) در صورت‌های مالی، بدهی‌های مربوط به جبران خسارت‌های وارده به محیط‌زیست به‌عنوان زیان احتمالی شناسایی شد اما به دلیل مشکلاتی که در برآورد میزان این زیان‌ها وجود داشت شرکت‌ها و صنایع مختلف از رویه‌های متفاوتی برای برآورد این زیان‌ها استفاده کردند، به طوری که هیچ شرکتی به درستی از استاندارد مزبور پیروی نکرد. بنابراین، نیاز به اصلاح استاندارد پیشین و تدوین استاندارد جدیدی احساس شد. هر چند در سال ۱۹۷۶ میلادی، تفسیر شماره ۱۴ به وسیله هیأت استانداردهای حسابداری مالی تحت عنوان برآورد مبلغ زیان منتشر شد ولی هیچ‌گونه نظری در مورد به تأخیر انداختن ثبت هزینه‌های زیست‌محیطی اظهار نکرد. خسارت‌های ضایعات به منابع، تقاضا برای تدوین قانون در این مورد را افزایش داد. کنگره آمریکا در پاسخ به این درخواست قانون حفاظت و بازیافت منابع محیط‌زیست را در سال ۱۹۷۶ میلادی به تصویب رساند اما این قانون نیز مشکلی را حل نکرد. پس از آن، دومین قانون دولت مرکزی با عنوان قانون جامع مسئولیت، غرامت و بدهی محیط‌زیست در سال ۱۹۸۰ میلادی تصویب شد. بر اساس این قانون ۱/۶ میلیارد دلار وجوه سپرده برای هزینه‌های پاک‌سازی مکان‌هایی اختصاص داده شد که به محیط‌زیست خسارت وارد می‌کنند. مکان‌های ایجاد خسارت به وسیله سازمان حفاظت محیط‌زیست ایالات متحد آمریکا تجزیه و تحلیل و بررسی می‌شدند. ابتدا، سازمان در سال ۱۹۸۱ میلادی بیش از ۳۰۰۰۰ مکان را

هدف‌ها و نتایج پژوهش خود را این گونه بیان کردند: اول، با پشتیبانی برای حفظ تنوع در پژوهش‌های حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی و با بحث در مورد ظرفیت طرح‌های کمی پژوهش‌های حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی می‌توان مفاهیم اساسی جریان اصلی پژوهش‌های حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی را به چالش کشید. دوم، این پژوهش به منظور ترویج پژوهش‌های کمی و تمرکز بیشتر پژوهشگران فعلی و بالقوه بر آن با بررسی و بازنگری ادبیات موضوع، آنان را از تحولات پیرامون این موضوع آگاه کرده و در جریان موضوع‌های پژوهش در این مورد قرار می‌دهد (۱۳).

#### تعاریف حسابداری زیست‌محیطی

در سال ۱۹۹۷ میلادی، اتحادیه جهانی حفظ منابع طبیعی حسابداری زیست‌محیطی را به عنوان ابزار مهمی برای درک نقشی تعریف کرد که محیط‌زیست طبیعی در اقتصاد بازی می‌کند. حسابداری زیست‌محیطی که گاهی حسابداری سبز یا حسابداری منابع نیز نامیده می‌شود، اشاره به اصلاح نظام حساب‌های ملی در استفاده یا تهی شدن منابع طبیعی دارد. به عبارت دیگر، حسابداری زیست‌محیطی، داده‌های انبوه ملی است که محیط‌زیست را به اقتصاد مرتبط می‌کند و آثار درازمدتی بر سیاست‌های تصمیم‌گیری اقتصادی و زیست‌محیطی دارد (۱۴). به نظر جهانامی حسابداری زیست‌محیطی عبارت است از: شناسایی، اندازه‌گیری و تخصیص هزینه‌های محیطی، یکپارچگی هزینه‌های محیطی با تصمیم‌های

حجازی و همکاران در پژوهشی با عنوان شاخص‌سازی هزینه‌های محیط‌زیست در زمینه آلودگی خاک، شاخص‌های آلودگی خاک را شناسایی کرده و فعالیت‌های محیط‌زیستی شهرداری تهران را طبقه‌بندی کردند. سپس، آنان شاخص‌های محیط‌زیستی استخراج شده با اقدامات انجام‌شده به وسیله شهرداری تهران در زمینه خاک را با یکدیگر مقایسه و سیاست‌ها و راهکارهای مورد نیاز به‌منظور دستیابی به شاخص‌های ایده‌آل در رابطه با عناصر محیط‌زیستی یک شهر سالم را برای شهرداری تهران ارائه کردند (۱۰).

حیدرپور و شهبازی در پژوهشی رابطه بین افشای زیست‌محیطی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی با مربوط بودن ارزش و عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حتی معیارهای مالی نیز تحت تأثیر افشای زیست‌محیطی قرار دارد و توجه ویژه به این افشاء می‌تواند نیازهای اجتماعی و مالی را هم‌زمان تحت تأثیر مثبت قرار دهد (۱۱).

آرنا و همکاران در پژوهشی ارتباط نظام پاداش شرکت را با حسابداری زیست‌محیطی مورد سنجش قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که هم‌ترازی راهبرد شرکت، تعریف هدف‌های کمی و مشترک، ادغام با سایر شیوه‌های منابع انسانی و ارتباط پاداش‌های پولی با حسابداری زیست‌محیطی ممکن است به افزایش بالقوه در فرآیند کسب و کار و سوددهی بیانجامد و در وقت و هزینه صرفه‌جویی شود (۱۲).

رابرتز و والاس در پژوهشی با عنوان حفظ تنوع در پژوهش‌های حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی،

تجاری و انتقال اطلاعات به ذی‌نفعان شرکت (۱۵).  
چاوهران و بوید حسابداری زیست‌محیطی را به معنای شناسایی و گزارشگری هزینه‌های خاص زیست‌محیطی تعبیر کردند. به نظر آنان حسابداری زیست‌محیطی فراتر از حسابداری هزینه‌ها و منافع زیست‌محیطی است که ناشی از تغییر در محصولات یا فرایندهای شرکت و همچنین شامل تغییر در آثار زیست‌محیطی است. نیازی نیست که اطلاعات حسابداری زیست‌محیطی محصول حسابداران باشد بلکه شامل هر نوع اطلاعات با محتوای مالی صریح یا مجازی است که به عنوان نهاد تصمیم‌گیری در شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد (۱۶-۱۷).  
خوش‌طینت و جعفری معتقدند که حسابداری زیست‌محیطی مبتنی بر تلفیق محیط‌زیست به عنوان منبع سرمایه و در نظر گرفتن هزینه‌های زیست‌محیطی به عنوان یکی از هزینه‌های قابل قبول در فرآیندهای اقتصادی و محاسباتی است. به نظر آنان حسابداری زیست‌محیطی بر مفاهیم اقتصادی و زیست‌محیطی بنا شده و به دلیل استفاده نکردن از ارزش‌های مبتنی بر بازار، کاربرد آن مستلزم ایجاد تغییر در فرهنگ است.  
حسابداری زیست‌محیطی بخشی از این تغییرات را در سازمان و وسیع‌تر از آن را در جامعه ارائه می‌کند و با ارائه شناخت اساسی بیشتر و مشارکت در فعالیت‌های کاری روزانه به تعیین هدف توسعه مستمر به عنوان رویکردی خاص کمک می‌کند (۱۸).

وزارت محیط‌زیست کشور ژاپن در سال ۲۰۰۵ میلادی حسابداری زیست‌محیطی را ابزاری برای دستیابی به توسعه پایدار، حفظ روابط مطلوب با

جامعه و بکارگیری فعالیت‌های مؤثر و کارا در حفاظت از محیط‌زیست تعریف کرد. این رویه‌های حسابداری به شرکت امکان می‌دهد تا منافع حاصل از این فعالیت‌ها و هزینه‌های زیست‌محیطی را در چرخه عملیات عادی بنگاه اقتصادی شناسایی و بهترین ابزار اندازه‌گیری کمی را فراهم و از انتقال نتایج آن پشتیبانی کند (۱۹-۲۰).

#### هدف‌های حسابداری زیست‌محیطی

هدف‌های حسابداری زیست‌محیطی عبارت است از: ۱. تعیین فرصت‌های محیطی و محدود کردن هزینه‌های اضافی که بدون ارزش افزوده هستند؛ ۲. برآورد و محاسبه هزینه‌های زیست‌محیطی شرکت‌ها و گنجاندن آن، معمولاً در سربار کارخانه؛ ۳. مشخص کردن فرصت‌های زیست‌محیطی برای ایجاد سود خالص؛ ۴. ایجاد و نگهداری یک نظام اطلاعاتی زیست‌محیطی برای ارتقای مدیریت عملیاتی؛ ۵. تعیین هزینه‌ها و بازده آینده ناشی از اجرای نظام اطلاعاتی مدیریت زیست‌محیطی؛ و ۶. کمک به طراحی فرایند تولید کالاها و خدمات سازگار با محیط‌زیست (۲۱-۲۰).

مزایا و علت‌های بکارگیری حسابداری زیست‌محیطی موارد زیر از جمله مزایا و علت‌های بکارگیری حسابداری زیست‌محیطی است:

الف. نظام مناسب حسابداری زیست‌محیطی، معیار حمایت‌کننده برای دستیابی به توسعه پایدار است که تا اندازه‌ای ابزار مهمی برای اندازه‌گیری، کنترل و

محیط‌زیست و اعتبارنامه ایزو ۱۴۰۰۰ باشد (۱).  
 به دلایل بالا این باور وجود دارد که حسابداران باید به اندازه‌گیری، ارزیابی و افشای عملکرد زیست‌محیطی در صورت‌های مالی یا یادداشت‌های توضیحی پردازند. شکی نیست که اندازه‌گیری عملکرد زیست‌محیطی به نظام‌های حسابداری بستگی دارد اما برای این منظور به اطلاعات بیشتری در مقایسه با اطلاعات مرسوم حسابداری نیاز است. به‌طور کلی داشتن رویکرد پولی نسبت به مسائل زیست‌محیطی درست نیست اما اقتصاددانان و حسابداران باید از بهترین برآوردها طبق فنون رایج استفاده کنند (۲۰ و ۲۳-۲۲).

#### کاربردهای حسابداری زیست‌محیطی

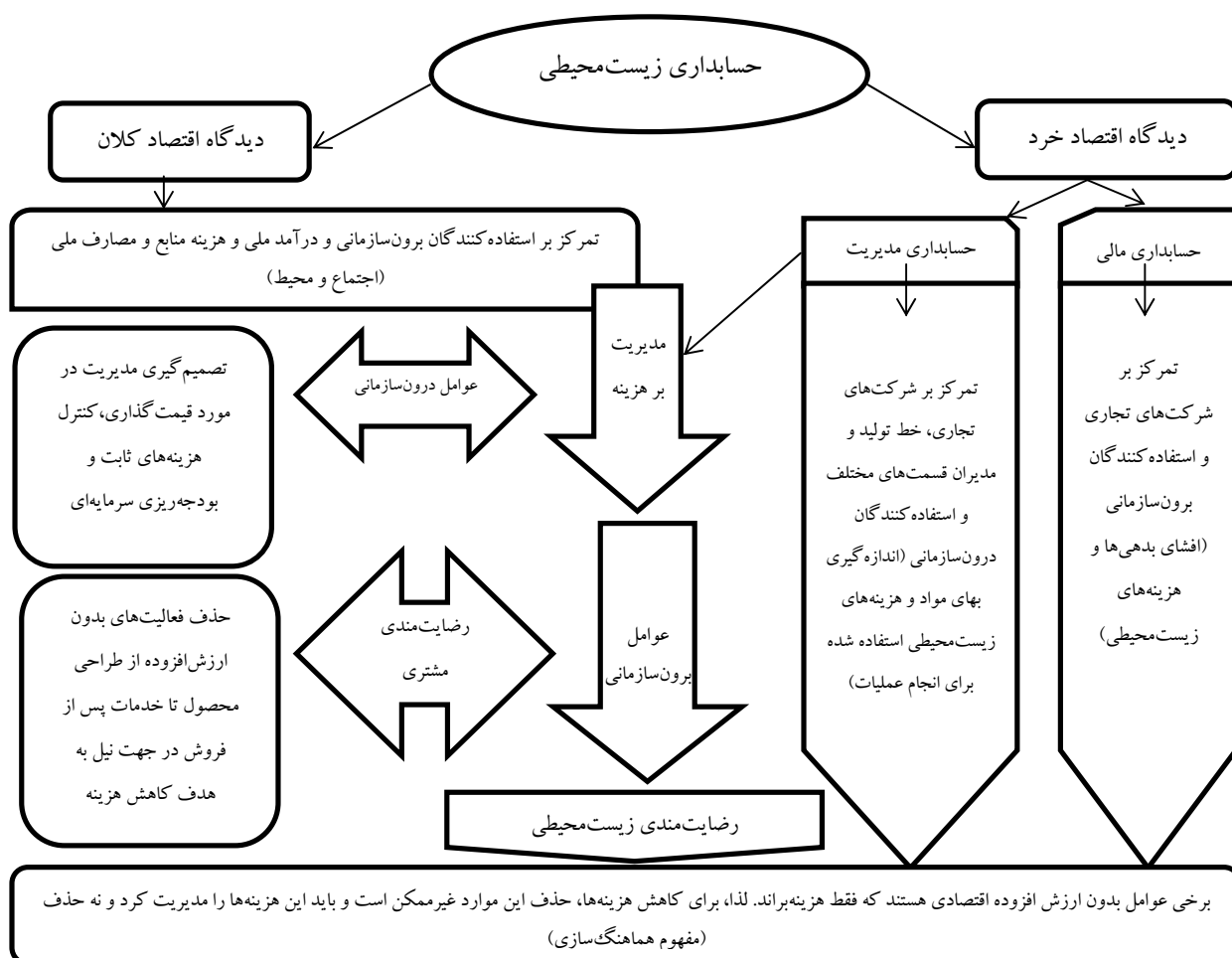
حسابداری زیست‌محیطی مجموعه فعالیت‌هایی است که موجب افزایش توان نظام حسابداری در شناسایی، ثبت و گزارشگری آثار ناشی از تخریب و آلودگی زیست‌محیطی می‌شود و می‌تواند در شرکت‌های بزرگ و کوچک، صنایع مختلف و در مقیاس‌های مختلف با روشی نظام‌مند یا بر اساس مبانی موردنظر بکار گرفته شود. شکل انتخاب حسابداری زیست‌محیطی به وسیله شرکت‌ها، هدف‌ها و دلایل استفاده از آن را نشان می‌دهد (۲۴).

حسابداری زیست‌محیطی در اقتصاد خرد و کلان کاربرد دارد. در سطح اقتصاد خرد (بنگاه اقتصادی)، این شاخه از حسابداری می‌تواند در حسابداری مالی و حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گیرد. حسابداری مالی که از طریق آن بنگاه اقتصادی اطلاعات حسابداری

تصمیم‌گیری است؛ ب. مخارج زیست‌محیطی چه سرمایه‌ای و چه جاری، به‌طور چشم‌گیری روز به روز افزایش می‌یابد؛ پ. مدیریت نیاز به اطلاعات مالی درباره مخارج زیست‌محیطی دارد؛ ت. برنامه‌ریزی برای هزینه‌های با اهمیت نیاز به اطلاعات مالی دارد؛ ث. هزینه‌های زیست‌محیطی ممکن است در حساب‌های سربرار پنهان شود و یا به‌گونه‌ای نادیده گرفته شود؛ ج. نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی در زمینه عملکرد زیست‌محیطی سازمان‌های مختلف رو به افزایش است؛ چ. بسیاری از فعالیت‌های زیست‌محیطی کمی است و ماهیت مالی دارد و در نتیجه تأثیر بسزایی بر هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های سازمان‌ها دارد؛ ح. بدهی است که هر بنگاه اقتصادی یک ستاده اصلی و یک ستاده فرعی دارد که آلودگی محیط‌زیست نمونه‌ای از آن است که اگر بنگاه اقتصادی برای تعدیل یا پیش‌گیری از آن هزینه‌ای نپردازد، آنگاه اشخاص ثالث جامعه باید متحمل آن شوند؛ خ. خطرات زیست‌محیطی ممکن است منجر به بدهی‌های زیست‌محیطی هنگامی شود و همین‌طور بنگاه اقتصادی ممکن است متحمل هزینه‌های زیادی شود که به‌طور جدی بر موقعیت نقدینگی و مالی آن اثر داشته باشد؛ د. مدیریت درست منابع با نگرش مناسب نسبت به محیط‌زیست منجر به فواید مستقیمی همچون ایجاد سرفق‌لی بالاتر یا تصویری بهتر از سازمان می‌شود؛ ذ. نگرش مناسب به محیط‌زیست مزیت رقابتی برای سازمان‌ها ایجاد می‌کند؛ ر. حسابداری هزینه‌ها و عملکرد زیست‌محیطی می‌تواند پشتیبان توسعه سازمان و اجرای نظام مدیریت

کند: طراحی محصول و فرایند تولید، ارزیابی عملکرد و کنترل هزینه‌ها، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت مشهود و مدیریت ضایعات (۲۴). در سطح اقتصاد کلان، از حسابداری زیست‌محیطی به منظور انجام محاسبات مربوط به هزینه‌های منابع زیرزمینی و جریان‌های حاصل از این منابع استفاده می‌شود. تعریف ارائه شده در سطح اقتصاد کلان در مورد درآمد ملی برای انجام محاسبات مربوط به حساب‌های ملی مانند تولید ناخالص ملی نمونه‌ای از کاربرد حسابداری زیست‌محیطی در سطح اقتصاد کلان است (۲۶). نمودار شماره ۱ کاربردهای

فعالیت‌های اقتصادی خود را به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی گزارش می‌کند، الزاماتی را برای افشای بدهی‌ها و هزینه‌های زیست‌محیطی مقرر کرده است. حسابداری مالی از دیدگاه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، برای تصمیم‌گیری و ارائه مسئولیت‌های عمومی، موضوع را بررسی می‌کند (۲۵). حسابداری زیست‌محیطی در زمینه حسابداری مدیریت خدماتی را به مدیران بنگاه اقتصادی ارائه می‌کند. مدیریت می‌تواند در برخی از تصمیم‌های داخلی خود به شرح زیر، از اطلاعات حاصل از حسابداری زیست‌محیطی استفاده



نمودار ۱: کاربردهای حسابداری زیست‌محیطی (۲۰)



حسابداری زیست‌محیطی را نشان می‌دهد.

فرض بر این است که با اجرای مراحل اجرایی حسابداری زیست‌محیطی و فرصت‌های ناب مالیاتی که در اختیار سازمان‌های صنعتی و معدنی قرار گرفته می‌توان به هدف‌های غایی از اجرای حسابداری زیست‌محیطی دست یافت.

#### اجرای حسابداری زیست‌محیطی

بر اساس استاندارد بین‌المللی ایزو ۱۴۰۰۰، شرکت‌ها باید ممیزی‌های زیست‌محیطی را به صورت دوره‌ای با هدف نشان‌دادن چگونگی رعایت مسائل زیست‌محیطی انجام دهند. این ممیزی به ارزیابی و کنترل مدیریت زیست‌محیطی و مطابقت این مسائل با خط‌مشی داخلی شرکت و قوانین حکومتی می‌پردازد. به این ترتیب، از بروز حوادث، انجام اقدامات قانونی علیه شرکت و آثار نامطلوبی جلوگیری می‌کند که ممکن است بر افکار عمومی و کارکنان شرکت تأثیر داشته باشد (۱).

حسابداری زیست‌محیطی به دنبال آشکار ساختن زوایای پنهان حسابداری است تا به این وسیله هزینه‌های زیست‌محیطی را قابل رؤیت کرده و به درک ابعاد مختلف آن کمک کند. این امر به نوبه خود، مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی و کاهش هزینه‌ها را از طریق برقراری ارتباط بین هزینه‌ها و فعالیت‌های بوجود آورنده آن‌ها تسهیل می‌کند (۲). در این پژوهش ده گام در راستای رسیدن به محیط مناسب و سودآور با استفاده از حسابداری زیست‌محیطی ارائه می‌شود و نشان داده می‌شود که شرکت‌ها چگونه می‌توانند از هدف‌های

خوب به نتایج مطلوب برسند.

در مراحل اولیه اجرای حسابداری زیست‌محیطی به نظام‌های حسابداری پیشرفته و افراد متخصص نیازی نیست؛ از این رو، در کوچک‌ترین بنگاه‌های اقتصادی نیز قابل اجرا است اما در مراحل بعدی فن‌آوری پیشرفته حسابداری ضرورت پیدا می‌کند و باید بنگاه‌های اقتصادی ارزش راهبردی حسابداری مدیریت را دریافته و توانایی استفاده از فن‌آوری‌های جدید نظیر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و حسابداری کیفیت را داشته باشند. با این وجود، همه شرکت‌ها صرف‌نظر از این که در چه مرحله‌ای از توسعه باشند، می‌توانند از این طریق عملکرد زیست‌محیطی خود را بهبود بخشند. البته، وجود حسابداری زیست‌محیطی به خودی خود منافع چندانی به بار نخواهد آورد مگر آن که مالکان و مدیران سطوح بالای شرکت‌ها، دیدگاهی مثبت و همراه با طرفداری از بهبود عملکرد زیست‌محیطی داشته باشند. این طرفداری ممکن است ناشی از دلایل راهبردی و یا اخلاقی باشد. خوش‌بختانه امروزه این دیدگاه در حال گسترش است و تعهد و پایبندی نسبت به محیط مناسب برای کسب مزیت رقابتی راهبردی، در بسیاری از صنایع به اثبات رسیده است. به این ترتیب، هنگامی که مدیریت سطوح بالای شرکت از این موضوع حمایت کند و با تعهد خاصی از نظر مالی و منابع انسانی همراه باشد، کارکنان نیز در قبال محیط‌زیست حساس و متعهد خواهند بود (۲).

#### مراحل اجرایی حسابداری زیست‌محیطی

۱. شناسایی آثار زیست‌محیطی، پس از این که فرایند

ورودی تا خروجی مواد و انرژی از ابتدا تا انتها بررسی شد باید جریان‌های عمده ماده و انرژی را که در نموداری با عنوان «نمودار جریان» شناسایی شده به صورت مقداری مشخص کرد. یعنی، برای تمام ورودی‌ها و خروجی‌ها شامل کالا، خدمات و ضایعات مقادیر مناسب و قابل اتکایی در الگو قرار داد. از آنجا که ماده هیچ‌گاه از بین نمی‌رود، مقادیر ورودی که در محصولات دارای ارزش افزوده قابل ردیابی نباشد حتماً ضایع شده‌اند، مگر آن که هنوز به مصرف نرسیده باشد. این مرحله نشان می‌دهد که نظام حسابداری تا چه حد برای دنبال کردن موارد غیرپولی نقص دارد اما نتایج «تجزیه و تحلیل ورودی-خروجی» و یا «زیست‌مانده» ممکن است برای بهبود محیط‌زیست بسیار تعیین‌کننده و با ارزش باشد. این بررسی هم‌چنین ارائه‌دهنده ارقام بنیادی است که می‌توان بر اساس آن‌ها عملکرد آینده شرکت را ارزیابی کرد (۲).

۲. شناسایی هزینه‌های زیست‌محیطی شرکت و جمع‌آوری اطلاعات اولیه در مورد تنوع، پراکندگی، وسعت و علت آن‌ها، در این بخش لازم است نحوه شناسایی و افشاء هزینه‌های زیست‌محیطی بیان شود: الف. هزینه‌های زیست‌محیطی که در نتیجه مخارج جاری ایجاد می‌شود به وضوح در صورت‌های مالی شناسایی خواهد شد؛ هزینه‌های زیست‌محیطی که در نتیجه مخارج آینده مورد انتظار متحمل می‌شود، زمانی در صورت‌های مالی شناسایی خواهد شد که دارای معیارهای شناسایی بدهی باشد (۸). معیارهای شناسایی بدهی در استاندارد حسابداری شماره ۴ ایران و

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۷، بیان شده است، اگر این شرایط احراز نشود هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود، و در صورت احراز معیارهای بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی افشاء می‌شود (۲۷). ب. هزینه زیست‌محیطی شناسایی شده در دوره جاری که برای پاک‌سازی یا پرداخت جریمه تحمل شده است ممکن است به‌خاطر خسارت به محیط‌زیست در دوره یا دوره‌های قبل باشد، در نتیجه، این هزینه باید برای دوره یا دوره‌های قبل در نظر گرفته شود (۸). پ. هزینه‌های زیست‌محیطی که دارای منافع اقتصادی آینده مورد انتظار است به‌عنوان هزینه‌های انتقالی یا سرمایه‌ای تلقی می‌شود؛ البته، بیشتر هزینه‌های زیست‌محیطی به‌خاطر جلوگیری یا حفاظت منابع، دارای منافع اقتصادی برای جامعه است اما برای بنگاهی که متحمل آن می‌شود این منافع را ندارد. در چارچوب گزارشگری فعلی، در صورت‌های مالی، منابع اقتصادی و تغییرات آن‌ها ارائه می‌شود اما رویدادهایی که بر منابع تأثیر ندارد گزارش نمی‌شود. طبق اصل بهای تمام شده تاریخی، مبادلات به قیمت مبادله (بهای تمام‌شده) ثبت می‌شود و قیمت مبادله معرف ارزش متعارف است. در صورتی که مخارج بنگاه دارای منافع اقتصادی آینده مورد انتظار باشد به‌عنوان مخارج سرمایه‌ای تلقی می‌شود و در غیر این صورت هزینه دوره محسوب می‌شود. بر این اساس، هزینه‌های زیست‌محیطی که در طول ساخت یا توسعه یک دارایی واقع می‌شود و دارای منافع اقتصادی آینده است سرمایه‌ای تلقی شده و در صورت نداشتن منافع اقتصادی آینده، به‌عنوان

هزینه شناسایی می‌شود. با توجه به این مطالب علت کم‌تر از واقع شناسایی کردن هزینه‌های زیست‌محیطی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد: ۱. تعریف درستی از هزینه‌های زیست‌محیطی وجود ندارد و تنها هزینه‌های مستقیمی مدنظر قرار می‌گیرد که به فعالیت‌های حفظ محیط‌زیست مربوط می‌شود؛ ۲. پراکندگی و ماهیت غیرمستقیم بسیاری از هزینه‌های زیست‌محیطی؛ و ۳. نظام حسابداری، سنتی است و بسیاری از هزینه‌های زیست‌محیطی در فرآیند حسابداری سنتی تعریف نشده است. ت. بسیاری از هزینه‌های زیست‌محیطی در سایر هزینه‌ها، به‌ویژه سربار منظور شده است. با مرور مرحله اول می‌توان تمامی هزینه‌های زیست‌محیطی در فرآیند جاری و زنجیره ارزش را شناسایی و آن را از سایر هزینه‌ها تفکیک کرد (۸). پس از شناسایی این هزینه‌ها، لازم است مقادیر و میزان اهمیت هزینه‌های زیست‌محیطی به طور تقریبی برآورد شود. این مرحله در کاهش هزینه‌ها و بهبود سود اهمیت بسزایی دارد. برآورد هزینه‌ها به مبالغ کم‌تر موجب می‌شود که میزان اهمیت هزینه‌ها کم‌تر از واقع برآورد شود. فایده اولیه این برآورد تقریبی از کل هزینه‌های زیست‌محیطی، این است که با مشخص کردن اندازه و اهمیت آن و نیز سودآوری بالقوه‌ای که از بهبود عملکرد زیست‌محیطی حاصل می‌شود، می‌توان توجه مدیریت را به آن جلب کرد (۲).

۳. در مورد جریان‌های ماده و انرژی، داده‌های غیرمالی در شرکت ردیابی و گزارش شود، جمع‌آوری و گزارشگری منظم معیارهای غیرمالی، بازخوردهایی را فراهم می‌آورد که از نیروی کار

حمایت می‌کند، یعنی پشتیبانی از افرادی که وجود آن‌ها و عملکردشان برای دستیابی به محیطی خوب، حیاتی و ضروری است. منظور از داده‌های غیرمالی توجه به نیروی کار ماهر است که اگر اظهارنظر آن‌ها مدنظر مدیران قرار گیرد موجب بهبود تولید و هم‌چنین کارایی بالاتر عوامل می‌شود، به‌ویژه زمانی که تلاش‌هایشان در نظر گرفته شود و دستیابی به نتیجه‌های خوب، پاداش به همراه داشته باشد (۲). استاندارد ایزو ۱۴۰۰۰ دارای ۶ دسته‌بندی عمده است که می‌توان آن را به ۲ دسته‌بندی اصلی شامل ارزیابی سازمان و ارزیابی محصولات تولیدی تقسیم کرد. هر کدام از این دسته‌ها به بخش‌های مختلفی تقسیم می‌شود و در مورد ارزیابی سازمان ۳ دسته‌بندی به شرح زیر وجود دارد (۱):

الف. استاندارد نظام مدیریت زیست‌محیطی، به این مفهوم است که واحدهای تولیدی و بخش‌های وابسته به آن‌ها به‌طور پیوسته و بدون نظارت بخش‌های زیست‌محیطی سازمان، هدف‌های زیست‌محیطی را اجراء کنند. مفهوم این امر آن است که: ۱. استانداردها و خط‌مشی‌های رسمی زیست‌محیطی به وسیله تمام کارکنان آموخته و درک شود، ۲. ملزومات قانونی آن مورد بازنگری قرار گیرد، ۳. آموزش‌های مناسب داده شود، ۴. اسناد مورد نیاز موجود و قابل کنترل باشد و ۵. آمادگی‌های اضطراری و واکنش‌های لازم در نظر گرفته شده باشد. ب. استانداردهای ممیزی زیست‌محیطی، در این بخش اصول کلی ممیزی زیست‌محیطی و دستورعمل اجرایی و کیفی آن توضیح داده شده است. شرکت‌ها

آسیب وارد می‌کند.

۷. ابداع روش‌های مناسب‌تر برای تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی به تولیدات، فرآیندها و واحدهای سازمانی، با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت می‌توان هزینه‌ها را به فعالیت‌های ایجادکننده آن‌ها ربط داده و از این طریق، آن‌ها را به تولیدات و فرآیندهایی متصل کرد که نیازمند فعالیت‌های یاد شده، است. مدیریت بر مبنای فعالیت به اهمیت تصمیم‌های اتخاذ شده در مرحله طراحی توجه دارد زیرا در این مرحله بیش از ۹۰٪ هزینه‌های زیست‌محیطی تعیین می‌شود. بکارگیری مدیریت بر مبنای فعالیت، از تلاش‌های انجام شده برای جلوگیری از آلودگی و طراحی مبتنی بر رعایت محیط‌زیست پشتیبانی می‌کند (۲).

۸. گسترش دامنه حسابداری زیست‌محیطی از طریق تجزیه و تحلیل چرخه حیات و زنجیره ارزش، در این بخش کل فرآیند از مرحله‌ای که ماده از زمین استخراج می‌شود تا مرحله‌ای که مواد اولیه تولید می‌شود و هم‌چنین از مرحله‌ای که محصول به خریدار ارائه می‌شود تا مرحله‌ای که مصرف، ضایع و هدررفته و به زمین برمی‌گردد و در صورتی که قابل بازیافت باشد پس از بازیافت مجدد، باید بررسی شود (۲). در دسته‌بندی‌های استاندارد ایزو ۱۴۰۰۰ ارزیابی محصولات تولیدی به شرح زیر تقسیم می‌شود (۱):

الف. استانداردهای برجسب‌گذاری زیست‌محیطی، در این بخش نیازهای عمومی برای بسته‌بندی و برجسب‌گذاری محصولات به‌طور کلی توضیح داده می‌شود و این مطالب غیر از ادعاهایی است که شرکت

باید اطمینان یابند که این ممیزی‌ها نه تنها در سطح کارکنان بلکه در بخش‌های تجاری و بازرگانی انجام می‌شود و در صورت نیاز ارزیابی ممیزی به‌طور خودکار و منظم انجام می‌شود.

پ. استانداردهای ارزیابی عملکرد زیست‌محیطی، لازم است که شرکت به ارزیابی نظام‌های زیست‌محیطی و نظام‌های عملیاتی مختلفی پردازد که باید در محل وجود داشته باشد. شرکت باید به گسترش هدف‌ها و عملکردهای زیست‌محیطی خود پردازد. مواردی از قبیل درصد کاهش انتشار آلاینده‌ها و تولید مواد زائد خطرناک، کاهش مصرف انرژی، آب و سایر منابع طبیعی و کاهش در میزان جریمه‌ها (۱).

۴. ردیابی و گزارش هزینه‌های زیست‌محیطی، یعنی هزینه‌هایی که در مرحله دوم شناسایی شده، باید در چارچوب نظام حسابداری ثبت و گزارش شود.

۵. بررسی الگوهای تصمیم‌گیری مورد استفاده در شرکت از نظر حساسیت نسبت به آثار و هزینه‌های زیست‌محیطی، این هزینه‌ها را می‌توان در مرحله طراحی، تولید و خدمات مربوط به محصول فرآیندهای تولید آن‌ها کنترل کرد.

۶. دخالت دادن هدف‌های زیست‌محیطی و معیارهای غیرمالی عملکرد در نظام بودجه‌ریزی و ارزیابی عملکرد، برای هدف‌های زیست‌محیطی لازم است جایگاهی مانند هدف‌های راهبردی و مالی تعیین شود. نظام‌های ارزیابی عملکرد و پاداشی که هزینه‌ها و هدف‌های زیست‌محیطی را نادیده می‌گیرد، به سیاست‌های محیطی هدف‌مند و ابتکارهای راهبردی

سازنده در تبلیغات خود در رسانه‌ها دارد و بیان می‌کند که محصول مورد نظر بر اساس استاندارد ایزو ساخته شده است. هدف این بخش جلوگیری از تبلیغات و آگهی‌های دروغ و ادعاهای کذب است.

ب. *ارزیابی چرخه زندگی*، در این بخش اصول و خطوط اصلی مشخص‌کننده آثار محصول تولیدی بر محیط‌زیست از هنگامی است که کالای مزبور طراحی و تولید می‌شود تا زمانی که به صورت زباله دفع می‌شود. این قسمت شرکت‌های تولیدی را ملزم می‌کند که طراحی را مطابق محیط‌زیست انجام دهند و این امر شامل آموزش و تجدیدنظر در فرآیندهای مهندسی است به گونه‌ای که آثار زیست‌محیطی را مورد مطالعه قرار دهد. این بخش شامل یافتن مواد کم‌خطر یا بی‌خطر به جای مواد خطرناک، طراحی مجدد فرآیندهای تولیدی به گونه‌ای که انرژی، آب و سایر منابع طبیعی را کم‌تر مورد استفاده قرار دهند و طراحی مجدد محصولات و بسته‌بندی به گونه‌ای است که کالای موردنظر قابل بازیافت و استفاده مجدد باشد و مقدار مواد زائد به کم‌ترین مقدار کاهش پیدا کند.

پ. *جنبه‌های زیست‌محیطی در استانداردهای محصولات تولیدی*، در این بخش راهنمایی‌های لازم برای نوشتن استاندارد بیان شده است. هدف آموزش‌های زیست‌محیطی تولید محصولات استاندارد است.

۹. *با انتشار گزارش‌های زیست‌محیطی، اعتقادات و مسئولیت‌های شرکت در خصوص محیط‌زیست بهتر افشاء شود و به اطلاع افراد ذی‌نفع برسد*، شرکت‌ها در صورتی می‌توانند به مقبولیت همگانی برسند که

بتوانند در جهت رفع نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های خود قدم‌های مثبت و رو به جلویی بردارند و نسبت به آن بی‌تفاوت نباشند. با انتشار گزارش‌های زیست‌محیطی شرکت‌ها می‌توانند فاصله بین انتظارات استفاده‌کنندگان و گزارش‌های خود را کاهش دهند و این همان گام برداشتن در راه مقبولیت همگانی و هدف نهایی هر سازمانی است.

۱۰. *هدف سازمان را باید «توسعه پایدار» قرار داد*، امروزه باید بتوان بهبود مستمر کیفیت زندگی بر کره زمین را در آینده تضمین کرد. نسل حاضر محیط‌زیست را از پیشینیان به ارث نبرده‌اند بلکه از آیندگان به امانت گرفته‌اند. بنابراین، حفظ و حراست از این امانت ضروری است (۱) و این تلاش، چیزی بیش از یک برتری زیست‌محیطی است. در برتری زیست‌محیطی به افزایش کارآمدی منابع و از بین بردن یا کاهش ضایعات و آلودگی توجه می‌شود. بهبود برتری زیست‌محیطی موسسات برای تحقق توسعه پایدار ممکن و ضروری است. توسعه پایدار به کارایی زیست‌محیطی جنبه‌های دیگری هم اضافه می‌کند که شامل ابعاد کار (انجام فعالیت اقتصادی در محدوده ظرفیت تحمل کره زمین) و توزیع (چگونگی تقسیم منافع و هزینه‌ها بین افراد) و تقسیم این منافع و هزینه‌ها بین نسل حاضر و نسل‌های آینده (دارایی‌های بین نسلی) است. این‌ها نکاتی جهانی است که تبیین آن‌ها به صورت در خور استفاده و عملیاتی در سطح یک شرکت منفرد و مستقل دشوار است. با این حال بدیهی است که تصمیم‌ها و اقدام‌های یک شرکت مستقل نیز بر ابعاد کار و توزیع و نیز کارایی زیست‌محیطی تأثیر

هستند (۲۸)، الف. «نظریه مشروعیت»، از این دیدگاه می‌توان مدعی شد که اگر مدیریت چنین بیندازد که جامعه انتظار دارد بنگاه اقتصادی فعالیت‌های خاصی را انجام دهد، آن بنگاه اقتصادی چنین تعهدی را می‌پذیرد و جامعه می‌تواند چنین انتظاری داشته باشد. اگر بنگاه اقتصادی در انجام دادن فعالیت‌های مورد انتظار جامعه ناکام بماند، نباید انتظار داشته باشد که جامعه مزبور مشروعیت آن را بپذیرد، در نتیجه، جامعه حمایت خود را از آن دریغ خواهد کرد و سرانجام بقای بنگاه اقتصادی به مخاطره می‌افتد. در واقع، موفقیت بنگاه اقتصادی در گروهی رعایت مفاد «قرارداد اجتماعی» است. ب. «نظریه ذی‌نفعان»، این گروه‌ها (ذی‌نفعان) می‌توانند از دیدگاه اقتصادی بیشترین قدرت را اعمال کنند و کنترل بسیار زیادی بر سازمان داشته باشند. از دیدگاه «مدیریتی» انتظار بر این است که مدیریت در زمینه اقتصادی، اجتماعی و حفظ محیط‌زیست دست به اقداماتی بزند که مورد نظر این گروه‌هاست و در زمینه این نوع فعالیت‌ها گزارش‌هایی را منتشر کند. پ. «پاسخ‌گویی»، از دیدگاه الگوی ارائه شده به وسیله «گرای، آوان و آدامز»، سازمان‌ها دارای مسئولیت هستند و با توجه به مسئولیت‌های هر سازمان از دیدگاه حقوق گروه‌های ذی‌نفع مسئله‌هایی مطرح است، از جمله حق دریافت اطلاعات از سازمان از نظر پاسخ‌گویی. بدیهی است که افراد درباره مسئولیت‌های سازمان دیدگاه‌های گوناگون دارند و هر کس یا هر گروه از زاویه خاصی به «پاسخ‌گویی» سازمان می‌نگرد. ت. «نظریه نهادی»، از این دیدگاه چنین فرض می‌شود که مدیران هر سازمانی نظام‌ها یا روش‌های خاصی از

خواهد داشت. به این ترتیب، اجرای حسابداری زیست‌محیطی باعث شناسایی هزینه‌های پنهان و درک بیشتر هزینه‌های زیست‌محیطی می‌شود و هدف اصلی این حسابداری که همانا کسب اطمینان از شناسایی کلیه هزینه‌های مربوط و با اهمیت در تصمیم‌گیری‌های تجاری است تحقق می‌یابد (۲). هنگام ارائه گزارش درباره آثار عملکرد شرکت بر محیط‌زیست و جامعه، شرکت باید در مرحله نخست درباره هدف‌های خود، از نظر ارائه اطلاعات درباره حفظ محیط‌زیست و اثر عملکرد آن بر جامعه تصمیم بگیرد (هدف‌ها را تعیین کند). به بیان دیگر، باید دلیل‌هایی را ارائه کند «چرا» می‌خواهد این نوع گزارش را تهیه و منتشر کند؟ بیان این دلیل‌ها مشابه دلیل‌هایی است که شرکت‌ها برای تعیین سیاست‌ها و رویه‌های مربوط به مسئولیت‌های اجتماعی و محیطی ارائه می‌کنند و این مجموعه دلیل‌ها را «مسئولیت اجتماعی سازمان» می‌نامند. این نوع گزارش «گزارش مسئولیت‌ها و پاسخ‌گویی شرکت» نامیده می‌شود. هدف‌های شرکت بیانگر این است که هر سازمان خاص برای ارائه گزارش از مسئولیت‌ها و پاسخ‌گویی باید درباره رعایت اصول اخلاقی یا آیین‌رفتاری حرفه‌ای شرکت اطلاعاتی منتشر کند، و هم‌چنین به خوانندگان گزارش‌ها اطمینان دهد که در راستای بالابردن ارزش‌های مالی (مورد نظر سهام‌داران) به مسئولیت‌های اجتماعی خود عمل کرده است. در مورد هدف‌های گزارش‌های مربوط به آثار عملکرد سازمان‌ها بر محیط‌زیست و جامعه (بیان علت) می‌توان نظریه‌هایی را بیان کرد که چرا سازمان‌ها به صورت حتی داوطلبانه حاضر به ارائه و افشاء این نوع گزارش‌ها

حسابداری را مورد استفاده قرار می‌دهند. به عنوان نمونه، نظام مبتنی بر «مسئولیت‌های اجتماعی سازمان» و یا ارائه گزارشی درباره آثار عملکرد سازمان بر جامعه و محیط‌زیست به این دلیل که سازمان همواره تحت فشار نهادهای مختلف است. ث. «خطر از دست دادن شهرت به وسیله مدیریت»، از این دیدگاه باید از زاویه متفاوتی به دیدگاه‌های ارائه شده در بالا نگریست و اساس فرض را بر این پایه گذاشت که انگیزه اصلی مدیریت در ارائه گزارش‌های داوطلبانه درباره فعالیت‌های شرکت (اثرگذاری بر جامعه و محیط‌زیست) این است که می‌خواهد سود را به بیشینه برساند. از این دیدگاه چنین فرض می‌شود که شهرت یا حیثیت هر سازمانی دارای ارزشی اقتصادی است و مدیران گزارش‌هایی را به صورت داوطلبانه منتشر می‌کنند تا بتوانند نظر گروه‌های ذی‌نفع را جلب کنند و سرانجام بر ارزش واحد و توان ایجاد سود بیفزایند. ج. «نظریه اثباتی حسابداری»، با استفاده از این نظریه می‌توان پیش‌بینی کرد که هر کس درصدد تأمین منافع شخصی خود است و از دیدگاه این نظریه می‌توان مدعی شد که مدیریت اقدام به تهیه و انتشار اطلاعات درباره اثر عملکرد سازمان بر جامعه و محیط‌زیست خواهد کرد؛ البته، با این هدف که چنین اقدامی می‌تواند بر ثروت کسب شده (مورد نظر مدیریت) اثر مثبت بگذارد (۲۸).

#### حسابرسی اجتماعی و کاهش فاصله انتظارات

از دیدگاه اعتباربخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید زیرا استفاده‌کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی بر فرآیند گزارشگری

حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است و در نتیجه استفاده از اطلاعات حسابداری به شکوفایی کامل ارزش نهفته اطلاعات حسابداری منجر می‌شود. سرانجام، می‌توان گفت حسابرسی مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد و از این رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید (۲۹).

حسابرسی اجتماعی یا اطمینان‌بخشی، یکی دیگر از موضوعات مطرح در «شاخص‌های جهانی توسعه» است. مقصود از حسابرسی اجتماعی، بازبینی یا گواهی‌دهی به صورت مستقل درباره اطلاعات ارائه شده مربوط به عوامل اجتماعی و محیطی (رعایت مقررات مربوط به حفظ محیط‌زیست) است (۲۸).

از دیدگاه «الکنگ‌تان» هدف از «حسابرسی اجتماعی و محیطی» که اغلب آن را «حسابرسی اجتماعی» می‌نامند این است که یک سازمان در رابطه با انتظارات و مقررات اجتماعی، عملکرد خود را مورد ارزیابی قرار دهد. در تارنمای «انجمن پاسخ‌گویی اصول اخلاقی و اجتماعی» سه اصل مهم مربوط به حسابرسی اجتماعی به شرح زیر ارائه شده است.

الف. مهم بودن، آیا گزارش مربوط به «توسعه پایدار» اطلاعاتی کامل درباره همه حوزه‌های عملکرد مورد درخواست گروه‌های ذی‌نفع ارائه کرده است تا آنان بتوانند عملکرد سازمان را از دیدگاه «توسعه پایدار» مورد قضاوت قرار دهند؟ ب. کامل بودن، آیا اطلاعات ارائه شده به حد کافی کامل و دقیق (درست) است تا بدان وسیله بتوان از عملکرد سازمان، از هر نظر، آگاه شد؟ پ. مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گو بودن، آیا سازمان در اجرای نظامی یکپارچه و رعایت

نوعی ثبات‌رویه به همه درخواست‌ها و نیازهای اطلاعاتی و دلواپسی‌های گروه‌های مختلف ذی‌نفع توجه کرده است؟ نتایج پژوهش «او ان و آدویر» نشان داد که سازمان‌ها در ارائه گزارش‌های مربوط به «حسابرسی اجتماعی» از دو روش مشخص و متمایز از یکدیگر استفاده می‌کنند و نوع مؤسسه‌ای که از جانب سازمان ارائه‌کننده گزارش اقدام به «حسابرسی اجتماعی» می‌کند، تعیین‌کننده نوع «حسابرسی» انجام شده، است. نوعی از حسابرسی اجتماعی به‌وسیله مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی انجام می‌شود (یعنی مؤسسه‌هایی که صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ چندملیتی را حسابرسی می‌کنند) و گزارش‌هایی (حسابرسی اجتماعی) را در این ارتباط منتشر می‌کنند. گونه دیگری از حسابرسی‌های اجتماعی به‌وسیله سازمان‌های مشاور و متخصص در مسائل اجتماعی و محیط‌زیست انجام می‌شود. او ان و آدویر، پس از مقایسه این دو روش حسابرسی اجتماعی به این نتیجه رسیدند که مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی در انجام حسابرسی‌های اجتماعی راهی محافظه‌کارانه در پیش می‌گیرند و بیشتر به ثبات‌رویه توجه می‌کنند که سازمان‌های ارائه‌کننده گزارش باید رعایت کنند و از نظر اطلاعات ارائه شده، به ندرت امکان دارد که آن‌ها در این باره اظهارنظر کنند که آیا اطلاعات ارائه شده درباره اثر عملکرد شرکت بر جامعه و محیط‌زیست به‌گونه‌ای است که بتوان مدعی شد که تصویری حقیقی و منصفانه از این نوع عملکردها را نشان می‌دهد و آیا درباره آثار فعالیت‌ها بر جامعه و محیط‌زیست اطلاعات کامل ارائه می‌شود یا خیر. بر

عکس، در حسابرسی اجتماعی انجام شده به‌وسیله سازمان‌های مشاور و متخصص در زمینه عوامل اجتماعی و مقررات حفظ محیط‌زیست درباره کامل‌بودن، حقیقی و منصفانه‌بودن اطلاعات و سرانجام وجود نوعی توازن یا تعادل در اطلاعات ارائه شده، اظهارنظر می‌شود. به هر حال، با وجود این که گزارش‌های ارائه شده به‌وسیله سازمان‌های مشاور و متخصص در امور اجتماعی و مقررات حفظ محیط‌زیست در سطح بالاتری از اطمینان ارائه می‌شود، او ان و آدویر یادآور می‌شوند که احتمال دارد این دسته از حساب‌برسان در مقایسه با مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی دارای استقلال لازم نباشند. از دیدگاه سازمان، پس از انجام شدن حسابرسی اجتماعی، مدیریت ارشد سازمان می‌تواند نتیجه اعلام شده را سندی مؤید فعالیت‌های خود بداند. یک سازمان با توسعه پایدار می‌تواند چنین اطمینانی بدهد که طبق انتظارات جامعه عمل می‌کند. از این دیدگاه اقدامی مانند حسابرسی اجتماعی می‌تواند در درازمدت به نفع سازمان باشد و هم‌چنین گویا برخی از سازمان‌ها، حسابرسی اجتماعی را از دیدگاه اعضای جامعه و گروه‌های ذی‌نفع ابزار یا وسیله‌ای می‌دانند برای کسب اعتبار. اگر حسابرسی اجتماعی به‌وسیله مؤسسه‌ای معتبر و مستقل انجام شود باعث می‌شود که سازمان مدعی شود در ارائه اطلاعات دارای شفافیت است و بر مشروعیت خود بیافزاید (۲۸).

#### فلسفه معافیت‌های مالیاتی

فلسفه وجودی معافیت‌های مالیاتی شاید به روشنی



بیان نشده باشد ولی استنباط بر این است که قانون‌گذاران و قانون‌مداران در جهت حفظ منابع مالی و اشاعه و گسترش فرهنگ سازنده و پیشبرد هدف‌های نظام این قوانین را وضع کرده باشند. این معافیت‌ها افزون بر دربرداشتن سایر هدف‌ها با هدف‌های مربوط به مفهوم توسعه پایدار و مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی نیز همسو و هم‌جهت است. در زیر به بیان برخی از این معافیت‌ها به صورت اجمالی پرداخته می‌شود. به جز معافیت سود سپرده‌های بانکی و جوایز بانکی و سود متعلق به سپرده‌های بازنشستگی و غیره مربوط به ماده ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم، در ماده ۱۳۲ بیان می‌شود که درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده و هم‌چنین درآمد‌های خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یاد شده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کم‌تر توسعه‌یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات است. بند «ب» ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم با هدف ایجاد اشتغال و در جهت بُعد اجتماعی مفهوم توسعه پایدار وضع شده است و بیان می‌دارد که مالیات با نرخ صفر برای واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکز موضوع این ماده که دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند چنانچه

در دوره معافیت، هر سال نسبت به سال قبل نیروی کار شاغل خود را حداقل ۵۰٪ افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش کارکنان یک سال اضافه می‌شود. بند «ذ» این ماده در خصوص بُعد اجتماعی و فرهنگی اصل توسعه پایدار وضع شده است و بیان می‌دارد که کلیه تأسیسات ایران‌گردی و جهان‌گردی که قبل از اجرای این ماده پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط اخذ کرده باشند تا مدت شش سال پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده از پرداخت ۵۰٪ مالیات بر درآمد ابرازی معاف هستند. بند «ر» نیز ۱۰۰٪ درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به کشورهای عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد از پرداخت مالیات معاف کرده است. سایر بندهای این ماده قانونی (ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم) نیز با هدف پیشبرد اهداف نظام اسلامی و اصل ۴۴ و توسعه پایدار وضع شده است. ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم که در جهت مفهوم توسعه پایدار است، ۱۰۰٪ درآمد صندوق حمایت از توسعه کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی و کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آن‌ها را از شمول مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم معاف کرده است. ماده ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم که ۱۰۰٪ فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی، فرهنگی و هنری را معاف کرده است در جهت نیل به هدف‌های بالا گام برداشته است. ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۰۰٪ درآمد صادرات خدمات و

کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و ۲۰٪ درآمد حاصل از صادرات مواد خام را از پرداخت مالیات معاف کرده است که در جهت فرهنگ صادرات غیرنفتی وضع شده است و مفهوم آن نیز در جهت حفظ منابع طبیعی برای آیندگان و نسل‌های بعد است. ماده ۱۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم همانند ماده ۱۳۹ این قانون در جهت فرهنگ‌سازی و اشاعه فرهنگ اصیل ایرانی در جهت همسو شدن با علم روز دنیا و استفاده از فرهنگ بورس و کالای بورسی و جذب سرمایه‌گذاری و با دقت بیشتر در جهت حفظ منابع طبیعی از طریق اشاعه این فرهنگ گام برداشته است. در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز کالا و خدماتی معاف از کسر و پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده قرار گرفته‌اند که بیشتر کالاهای فرهنگی و کشاورزی و دامی و صادرات است، هدف از وضع این قوانین نیز همان‌طور که پیش از این بیان شد می‌تواند در جهت اشاعه فرهنگ حفظ محیط‌زیست در جامعه اسلامی ایرانی باشد (۳۰).

### نتیجه‌گیری

آرامش، آسایش، حفظ حیات و سلامتی از هدف‌های زندگی بشریت است. با کسب درآمد و ایجاد مکان امن و آرام می‌توان به هدف‌های زندگی دست یافت. انسان به عنوان اشرف مخلوقات سازنده آرامش و آسایش و رفاه برای خود و سایر ساکنان این کره خاکی است. این مقوله بدون در نظر گرفتن نگاه بشردوستانه میسر نمی‌شود. انسان برای ایجاد آسایش

تولیدکننده آلودگی در محیط شده است. در نتیجه، باید برای حفظ این میراث تلاش کند. در این پژوهش حسابداری زیست‌محیطی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و به این مقوله پرداخته شده است که با چه روش‌ها و تدابیری می‌توان از آلودگی محیط‌زیست جلوگیری کرد و یا میزان آن را کاهش داد. ده مرحله برای اجرای حسابداری زیست‌محیطی بیان شد و هم‌چنین بیان شد که قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استاندارد نیز در ایفای نقش خود در این ارتباط فعال بوده و با وضع استانداردهایی همچون استاندارد حسابداری شماره ۴ ایران خواسته‌اند که مفهوم حسابداری را با مفهوم توسعه پایدار هماهنگ کنند. هرچند که قوانین وضع شده با راه‌کارها و معافیت‌های خود فرصت‌های مناسبی را برای ارتقا و حفظ محیط‌زیست ایجاد کرده است و اجرای حسابداری زیست‌محیطی به نفع همه استفاده‌کنندگان و کل محیط است اما سازمان‌های ایرانی تمایل چندانی برای اجرای این مهم ندارند و در رابطه با اجرای آن نیز الزامی از سوی قانون‌گذاران برای شرکت‌ها در نظر گرفته نشده است. با وجود این که قوانین مالیاتی مصوب کشور روزنه‌ای برای نیل به این هدف‌ها گشوده است و استانداردهای حسابداری هم برای افشای آن راه‌کار و یا راه‌کارهایی را ارائه کرده است اما با بررسی استانداردهای مدون فعلی و ارزیابی رویه‌های جاری، مشخص است که این استانداردها و رویه‌ها پاسخ‌گوی نیاز حیاتی جامعه در پیشبرد هدف‌های حسابداری زیست‌محیطی و ارتقاء سلامت جامعه نیست. از این رو، حضور فعال اندیشمندان و متخصصان حرفه

حسابداری کشور برای تدوین استانداردهای کارا و اثربخش مرتبط به شدت احساس می‌شود تا با بکارگیری آن عرصه زندگی مناسب برای انسان و سایر موجودات فراهم شود.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آینده شرکت‌های استفاده‌کننده از معافیت‌های مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و سودآوری آن‌ها نسبت به سایر شرکت‌های مشابه بررسی شود. هم‌چنین، پژوهشگران می‌توانند شرکت‌های استفاده‌کننده از روش‌های اجرایی حسابداری زیست‌محیطی را به لحاظ سودآوری و ارزش بازار مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند.

#### محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها محدودیت‌هایی داشته است که از جمله می‌توان به نبود پژوهش کاربردی در زمینه اجرای حسابداری زیست‌محیطی و چالش‌های پیش روی آن در ایران اشاره کرد.

#### تشکر و قدردانی

از استاد گرامی جناب آقای دکتر محمدرضا عباس‌زاده بابت راهنمایی‌های ارزشمندشان بسیار سپاس‌گذاری می‌شود.

#### References

- 1 Avaset, A. (2006). "ISO 14000 Certifications", Green Season Website, Available at: [www.sasan11.blogfa.com](http://www.sasan11.blogfa.com). [Online] [05 February 2014] [In Persian]
- 2 Nasirzadeh, F. (2009). "The Implementation of Environmental Accounting", *Hesabdard*, Vol. 24, No. 207, pp. 48-52. [In Persian]
- 3 Farhadipour, M. (2007). "A look at the Great Depression of 1930s-An Unrepeated Disaster", *The World of Economy*, No. 7. [In Persian]
- 4 Amir Aslani, H. (2001). "An Introduction to Financial Accounting Standards Board in the United States of America", *Hesabras*, No. 11, pp. 46-54. [In Persian]
- 5 Poria Nasab, A. and S. Mehrani (1995). "The Executive Problems of Financial Reporting Purposes", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 115-145. [In Persian]
- 6 Shabahang, R. (2001). "The Nature of Accounting Theory and the Process of Its Gradual Evolution", *Hesabras*, No. 12, pp. 16-20. [In Persian]
- 7 Shahveisi, F. and M. Soleimani (2007). "Environmental Accounting, Costs and Applications in Decision-Making", *Hesabdard*, Vol. 22, No. 185, pp. 31-40. [In Persian]
- 8 Mohammadi, R. (2012). "Environmental Accounting", *Published in the Environmental Accounting Blog, 3<sup>rd</sup> Season, Islamic Azad University Qeshm Branch*, Available at: [www.accounting1.blogfa.com](http://www.accounting1.blogfa.com). [Online] [05 February 2014]. [In Persian]
- 9 Abbasi, E. and F. Mohammadi (2012).

- "The Review of Financial Reporting Environmental of Performance of the Pollutant Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 33-46 [In Persian].
- 10 Hejazi, R.; Taheri, M.; and K. Eslami (2014). "Indicating Environmental Costs in Soil Pollution", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 1, pp. 42-60. [In Persian].
- 11 Heidarpour, F. and N. Shahbazi (2015). "Investigating the Relationship between the Environmental Disclosure and the Corporate Governance Mechanisms with the Relevance to Value and Performance", *Journal of Health Accounting*, Vol. 4, No. 2, pp. 39-59. [In Persian]
- 12 Arena, M.; Conte, A.; and M. Melacini (2015). "Linking Environmental Accounting to Reward Systems: The Case of the Environmental Profit and Loss Account", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 108, pp. 625-636.
- 13 Roberts, R. W. and D. M. Wallace (2015). "Sustaining Diversity in Social and Environmental Accounting Research", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 32, pp. 78-87.
- 14 The World Conservation Union (1997). "Environmental Accounting: What's it all about?", Available at: [www.iucn.org](http://www.iucn.org). [Online] [05 February 2014]
- 15 Jahanami, Y. (2003). "Green Accounting in Developing Countries: The Case of U. A. E. and Jordan", *Managerial Finance*, Vol. 29, No. 8, pp. 37-45.
- 16 Chauhan, M. (2005). "Concept of Environmental Accounting and Practice in India", *The Chartered Accountant*, Available at: [assets.cacharya.com](http://assets.cacharya.com). [Online] [05 February 2014]
- 17 Boyd, J. (1998). "The Benefits of Improved Environmental Accounting: An Economic Framework to Identify Priorities", *Resources for the Future*, Available at: [www.rff.org](http://www.rff.org). [Online] [05 February 2014]
- 18 Khosh Tinat, M. and M. Jafari (2006). "Environmental Accounting: A New Tool for a Sustainable Culture", *Hesabdar*, No. 172, pp. 4-7. [In Persian]
- 19 Ministry of the Environment Japan (2005). "Environmental Accounting Guidelines", Available at: [www.env.go.jp](http://www.env.go.jp). [Online] [05 February 2014]
- 20 Dehghan Khanghahi, B. and M. Khalili Shumia (2011). "Environmental Accounting", *Hesabdar*, No. 15, pp. 95-102. [In Persian]
- 21 Abdi, R. and Y. Aghdam Mazraeh (2008). "Environmental Accounting and the Theory of Social Contract", *The National Conference of Accounting and Auditing Perspectives*, 11 and 12 October, Bonab Islamic Azad University. [In Persian]
- 22 Fahimnezhad, S. R. (2004). "Green Accounting", *Hesabdar*, No. 162, pp. 12-15. [In Persian].
- 23 Molla Nazari, M. (2003). "The Management Accounting of Environment", *Journal of Humanities and Social Sciences*, Vol. 3, No. 8, pp. 141-159. [In Persian]
- 24 Sajjadi, S. H. and A. Jalili (2007). "Environmental Accounting", *Hesabdar*, No. 186, pp. 19-28. [In Persian]
- 25 Kazemzade Arsi, N. (2003). "Environmental Accounting", *Tadbir Magazine*, Vol. 4, No. 135, pp. 75-79. [In Persian]

- 26 Graff, R. G.; Edward, D.; Reiskin Allen, L. W.; and B. Katherine (1998). "Snapshots of Environmental Cost Accounting", *United States Environmental Protection Agency*, Available at: [www.nepis.epa.gov](http://www.nepis.epa.gov). [Online] [05 February 2014]
- 27 Audit Organization (2007). *Accounting Standards of Iran*, Issue No. 160, Tehran: Audit Organization. [In Persian]
- 28 Parsaian, A. (Translator) (2012). *Financial Accounting Theories*, 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Termeh Publications. [In Persian]
- 29 Bozorg Asl, M. (1998). "The Role of Independent Auditor in the Society: A New Approach to Reduce the Distance of Expectations (Imagination)", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 6, Nos. 22 and 23, pp. 101-111. [In Persian]
- 30 Daya Rahyaft: Audit and Management Services Firm (By the Efforts of Gh. Davani) (2015). *Direct Tax Law Database*, 33<sup>th</sup> Edition, Tehran: Kiyumars Publications. [In Persian]