

## ترجمه

راهنمای حسابرسی فعالیت ها با نگاه زیست محیطی  
کاری از: کارگروه حسابرسی زیست محیطی اینتوسای  
استاندارد مصوب شماره ۵۱۱۰ اینتوسای

معاونت فنی و حسابرسی امور عمومی و اجتماعی  
هیات حسابرسی زیست محیطی و توسعه پایدار  
مترجم: ابوالفضل یوسف نژاد

## راهنمای حسابرسی فعالیت ها با نگاه زیست محیطی

### کاری از : کارگروه حسابرسی زیست محیطی اینتوسای

### استاندارد مصوب شماره ۵۱۱۰ اینتوسای

#### پیش گفتار

در کنگره پانزدهم اینتوسای سال ۱۹۹۵ در قاهره، تصمیم گیری شد، «گروه کاری اینتوسای در حسابرسی محیط زیست» با استفاده از استانداردهای حسابرسی اینتوسای به عنوان مبنا و پایه، یک راهنما حاوی رهنمودها و روش های اجرای حسابرسی زیست محیطی تهیه و تدوین نماید.

در کنگره شانزدهم اینتوسای در مونته ویدئو در سال ۱۹۹۸، پیش نویسی از راهنمای موصوف ارائه شد. در دوره پس از سال ۱۹۹۸، با استفاده از پیشنهادات و نظرات اعضای «گروه کاری اینتوسای در حسابرسی محیط زیست» پیش نویس اصلاح و توسعه داده شد. هیئت مدیره اینتوسای در نشست چهل و هفتم خود در سئول، در اکتبر سال ۲۰۰۰، موافقت کرد این جزوه را به عنوان سند رسمی اینتوسای تهیه، و متعاقباً، در اکتبر سال ۲۰۰۱ به کنگره هفدهم اینتوسای در سئول ارائه نماید. و سپس بنابر روال مرسوم اینتوسای، پیش نویس جزوه برای کسب نظر برای همه اعضای اینتوسای فرستاده شد، که از همه آنها، بیست و پنج مورد پاسخ دادند. هدف از تدوین این راهنما، فراهم سازی پایه ای برای نهادهای عالی محاسبات برای درک ماهیت حسابرسی محیط زیست آنگونه که اخیراً در حوزه دولتی توسعه یافته، می باشد. این مبنا بنا دارد برای هر نهاد عالی محاسبات نقطه شروعی فراهم نماید به نحوی که بتواند رویکرد مناسبی برای ایفای رضایت بخش مسئولیت های خود در حوزه ی حسابرسی زیست محیطی در چارچوب صلاحیت و اختیارات قانونی خود اتخاذ نماید. از این رو، ابزار بسیار مهمی برای توسعه بیشتر عمل حسابرسی در نهادهای عالی محاسبات در حوزه زیست محیطی می باشد. من مفتخرم که این راهنما را به کنگره هفدهم اینتوسای ارائه نمایم. این راهنما با هماهنگی و همکاری نهاد عالی محاسبات نیوزیلند توسعه یافت. من می خواهم از آقای تری مک لافلین و آقای مارتین به خاطر شیوه اختصاصی و حرفه ای که در تهیه این جزوه اعمال نمودند تشکر ویژه ای بنمایم. من همچنین می خواهم از اعضای گروه کاری محیط زیست اینتوسای و دیگر نهادهای عالی محاسباتی که بواسطه به اشتراک گذاشتن تجارب و ارائه نظرات خود درخصوص نسخه های پیش نویس راهنما، ما را در این مسیر یاری کرده اند، قدردانی ویژه ام را ابراز نمایم. من امیدوارم که این جزوه ابزاری مفید و الهام بخش برای همه نهادهای عالی محاسبات علاقه مند به توسعه حسابرسی زیست محیطی باشد.

Stuiveling Saskia

رئیس کار گروه اینتوسای در حسابرسی محیط زیست

رئیس دیوان محاسبات هلند، لاهه

اکتبر ۲۰۰۱

## مقدمه

در طول ۲۰ سال گذشته، آگاهی جهانی نسبت به موضوعات و مسائل زیست محیطی با تاکید خاص بر مسائل مانند استهلاک لایه ازن، تخریب جنگل های بارانی، و گرم شدن کره زمین به سرعت رشد کرده است. دانش روزافزون و تجربه کسب شده در مسائل زیست محیطی در طی این مدت، منجر به بازنگری و تجدید نظر در نقش و مسئولیت های دولت (در سطح ملی و محلی و سازمان های مرتبط با آنها) و صنایع شده است. برخی از تحولات بسیار مهم و اساسی صورت گرفته عبارتند از:

◆ توسعه مقررات زیست محیطی توسط مقامات کشوری و محلی.

◆ هزینه روزافزون حفاظت از محیط زیست برای هر دو بخش خصوصی و دولتی. منابع صرف شده توسط هر دو بخش یادشده در کنترل آلودگی افزایش یافته است و هم شرکت های تجاری و هم نهادهای دولتی به دنبال راه های مقرون به صرفه تر در انطباق با اصول زیست محیطی و رعایت آنها می باشند.

◆ آگاهی زیست محیطی در میان موسسات مالی - هم ملی و هم بین المللی. فشار وارده و نظارت های این مؤسسات، دولت ها و شرکت های تجاری را به توجه دقیق تر به مسائل زیست محیطی انگیزه مند نموده است.

◆ پس از کنفرانس سازمان ملل متحد در زمینه محیط زیست در ریو و Janiero، دولت ها و شرکت ها در سراسر جهان نگرانی بیشتری در مورد توسعه پایدار<sup>۱</sup> نشان داده اند.

این دغدغه و نگرانی روز افزون که سازمان های تأثیرگذار بر محیط زیست باید پاسخگوی اقدامات خود در قابل محیط زیست باشند، منتهی به الزام گزارشگری پیامدهای زیست محیطی ناشی از اقدامات شده است. به این ترتیب، این انتظار گسترش یافت که اظهارات مندرج در گزارش های زیست محیطی باید در اختیار حسابرس مستقل قرار گیرد. در نتیجه پیامدهای این انتظارات بر نهادهای عالی محاسبات، این موضوع مورد توجه اینتوسای واقع شد.

اینتوسای، به منظور واکنش و پاسخ به این موضوع، یک گروه کاری تاسیس نمود که مسئول تولید مطالبی در رابطه با موضوع اول کنگره پانزدهم اینتوسای: «حسابرسی محیط زیست» شد، موضوعی که در سال ۱۹۹۵ در قاهره به آن پرداخته شد. این راهنما در راستای پیشنهاد ۱ در زمینه موضوع فرعی مصوب کنگره پانزدهم اینتوسای تهیه شده است:

---

<sup>۱</sup> گروه کاری اینتوسای در حال حاضر در حال تهیه مقاله ای است که به موضوع توسعه پایدار و اینکه چگونه حسابرسی زیست محیطی می تواند بر این مفهوم تأثیرگذار باشد، می پردازد.

" کارگروه حسابرسی محیط زیست ایتنوسای باید با استفاده از استانداردهای حسابرسی ایتنوسای به عنوان مبنا و پایه، دستورالعمل ها و رهنمودهایی تهیه نماید برای:

◆ انجام حسابرسی زیست محیطی، و

◆ تهیه معیارهای فنی توسط نهادهای عالی محاسباتی. "

اصطلاح "حسابرسی زیست محیطی" به طور کلی برچسب مناسبی برای توصیف مجموعه ای از فعالیت هاست - از جمله حسابرسی های مدیریت، گواهی محصول، اقدامات کنترلی دولت و بسیاری فعالیت های دیگر - که نسبت کمی با حسابرسی خارجی دارند و یا هیچگونه ارتباطی بین این مجموعه فعالیت ها و "حسابرسی زیست محیطی" متصور نیست. نهادهای عالی محاسبات نیز اغلب فعالیت هایی انجام می دهند که واجد اوصاف حسابرسی، آنگونه که تعریف می شود نیست. اما در تحقق دولت برتر نقش آفرین است. در این راهنما، اصطلاح "حسابرسی زیست محیطی" صرفاً در چارچوب و متن حسابرسی مستقل خارجی استفاده می شود.

در کنگره پانزدهم ایتنوسای (قاهره)، این موضوع مورد موافقت قرار گرفت که حسابرسی زیست محیطی، در اصل، متفاوت از سایر رویکردهای حسابرسی مورد عمل نهادهای عالی محاسبات نبوده و می تواند همه انواع حسابرسی را پوشش دهد. در این صورت، توجه حسابرسی می تواند برای مثال به افساء دارایی ها و بدهی ها و تعهدات زیست محیطی، رعایت قوانین و کنوانسیون های ( ملی و بین المللی) و همچنین به اقدامات و تدابیر اعمال شده توسط دستگاه تحت حسابرسی برای ارتقاء صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی معطوف شود.

هدف از تدوین این راهنما، فراهم سازی پایه ای برای نهادهای عالی محاسبات برای درک ماهیت حسابرسی زیست محیطی آنگونه که اخیراً در حوزه دولتی توسعه یافته است، می باشد. این پایه قصد دارد برای هر نهاد عالی محاسبات نقطه شروع مناسبی فراهم نماید به نحوی که بتواند برای ایفای رضایت بخش مسئولیت های خود در حوزه ی حسابرسی زیست محیطی و در چارچوب صلاحیت و اختیارات قانونی خود، رویکرد مناسبی اتخاذ نماید.

سه بخش از این راهنما به ترتیب عبارتند از :

◆ توجه به کاربرد استانداردهای حسابرسی ایتنوسای در حسابرسی های زیست محیطی.

◆ ارائه کمک های عملی در توسعه روش ها و شیوه های انجام حسابرسی های زیست محیطی - به خصوص حسابرسی های عملکرد، با پشتیبانی و ارائه نمونه های کاربردی.

◆ پیشنهاد یک رویکرد برای تعیین معیارهای فنی که به عنوان ابزار محک در حسابرسی زیست محیطی مورد استفاده قرار گیرند.

## مطالب و محتویات

### ۱ کاربرد و اعمال استانداردهای حسابرسی ایتوسای

مقدمه

انگاره ها و اصول پایه

استانداردهای عمومی

استانداردهای میدانی

استانداردهای گزارشگری

### ۲ تدوین و توسعه روش ها و شیوه ها

مقدمه

در نظر گرفتن مسائل زیست محیطی در حسابرسی رعایت

حسابرسی عملکرد و محیط زیست

(الف) حسابرسی عملکرد دولت در نظارت و پایش رعایت قوانین زیست محیطی

(ب) حسابرسی عملکرد برنامه های زیست محیطی دولت

(ج) حسابرسی آثار زیست محیطی سایر برنامه های دولت

(د) حسابرسی سیستم های مدیریت زیست محیطی

(هـ) بررسی و ارزیابی سیاست ها و برنامه های پیشنهاد شده

### ۳ ایجاد و تدوین معیارهای فنی

مقدمه

رویکرد چارچوبی

حسابرسی های مالی

حسابرسی های رعایت

حسابرسی های عملکرد

حداقل نمودن خطرات متوجه به نهاد عالی محاسبات

### ضمایم

۱ نمونه هایی از حسابرسی عملکرد

۲ چارچوبی برای ایجاد معیارهای فنی

## استفاده از استانداردهای حسابرسی ایتوسای

### مقدمه

۱۰۱ استانداردهای حسابرسی ایتوسای<sup>۲</sup> منعکس کننده بهترین شیوه های اجماعی و مورد توافق در میان نهادهای عالی محاسبات می باشند. به این ترتیب، روشن است که استانداردها، شیوه های حرفه ای عموماً پذیرفته شده ای که در انجام حسابرسی مستقل خارجی استفاده می شوند، را به صورت نظام مند تدوین می کنند و می تواند شامل حسابرسی فعالیت ها با نگاه زیست محیطی نیز باشد.

۱۰۲ نهاد عالی محاسبات از تصمیمی که در کنگره پانزدهم ایتوسای اتخاذ شد تبعیت می کند و آن اینکه، نهاد عالی محاسبات باید - در حد امکان - در حین برنامه ریزی، اجرا، و گزارشگری حسابرسی زیست محیطی، استانداردهای موصوف را مورد لحاظ و توجه قرار دهد.

۱۰۳ به منظور توضیح چگونگی اعمال استانداردهای حسابرسی ایتوسای در حسابرسی محیط زیست، و شناسایی مسائل مربوط و خطرات ناشی از کاربرد آنها، این بخش از رهنمود موضوعات ذیل را مورد اشاره قرار می دهد:

- خلاصه ای از الزامات اساسی هر یک از فروع پایه و هریک از استانداردهای حسابرسی.
- مسائل خاص و یا خطراتی که باید به آنها پرداخت و مورد اشاره قرار داد.
- راهبردها یا واکنش ها و پاسخ های ممکن به این مسائل و خطرات

۱۰۴ این راهنما خود، استاندارد حسابرسی ایتوسای تلقی نمی شود. زیرا همانطور که عنوان آن نشان می دهد، برای ارائه برخی راهنمایی ها در زمینه انجام حسابرسی فعالیت ها با نگاه زیست محیطی تهیه شده است.

### انکاره ها و فرض ها و اصول پایه

**نهاد عالی محاسبات باید رعایت استانداردهای حسابرسی ایتوسای را در تمام امور و مسائل مهم مورد**

### توجه و لحاظ قرار دهد<sup>۳</sup>

۱۰۵ یک موضوع در صورتی که شناخت آن بر ذینفعان و یا سایر کاربران صورت حساب یا گزارش حسابرسی مربوط تأثیر گذار باشد، می تواند بعنوان یک مسأله مهم مورد قضاوت قرار گیرد. اهمیت اغلب از حیث ارزش مورد توجه قرار می گیرد، اما ماهیت ذاتی یا خصوصیات یک موضوع یا گروهی از موضوعات نیز، ممکن است موجب اهمیت باشد. به عنوان مثال،

<sup>۲</sup> نسخه تجدید نظر شده و صادره در ماه ژوئن سال ۱۹۹۲.

<sup>۳</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۱۱-۸

رعایت توافقات ملی و بین المللی، و همچنین جنبه های خاصی از حسابرسی عملکرد، ممکن است برای کاربران و ذینفعان واجد اهمیت باشد درحالی که اهمیت همین جوانب از حیث ارزش، ممکن است کاملاً متفاوت ارزیابی شود.

**۱۰۶** علاوه بر این، اهمیت نسبت داده شده به محیط زیست و توسعه پایدار توسط کشورها، اغلب در طول زمان افزایش قابل توجهی می یابد. لذا موضوعاتی که در ابتدا واجد اهمیت نبودند، ممکن است اهمیت قابل توجهی یابند.

**۱۰۷** هر نهاد عالی محاسبات باید خط مشی و سیاستی اتخاذ نماید که براساس آن، اصول پایه و استانداردها در اجرای حسابرسی زیست محیطی مورد رعایت قرار گیرند و از کیفیت مرغوب کار و محصولات اطمینان حاصل شود.

## **نهاد عالی محاسبات باید قضاوت خود از شرایط و موقعیت های مختلف را که در جریان حسابرسی**

### **دولتی بوجود می آیند اعمال نماید.<sup>۴</sup>**

**۱۰۸** احکام و مفاد «صلاحیت قانونی و اختیارات حسابرسی» نهاد عالی محاسبات هر قرارداد حسابداری یا حسابرسی معارض را نادیده می گیرد. با این حال، نهاد عالی محاسبات باید ماهیت جهانی مسائل زیست محیطی را تشخیص داده و در شرایط خاصی که این تعارضات می تواند مانع کاربرد استانداردهای مطلوب شود، درصدد حذف ناسازگاری ها و رفع مغایرت ها باشد.

**۱۰۹** طبیعت حسابرسی های زیست محیطی ممکن است همکاری روزافزون میان حسابرسان را ایجاب نماید. ممکن است انجام حسابرسی های همزمان، هماهنگ، و یا مشترک درخصوص موضوعات و مسائل خاص ضرورت یابد. همچنین ممکن است در شرایطی، کشور موضوع حسابرسی، از امضا کنندگان پیمان بین المللی مربوط نباشد. در صورت حساسیت این موضوع، پیشنهاد می شود نهاد عالی محاسبات بیان این واقعیت را در گزارش خود، مورد توجه قرار دهد.<sup>۵</sup>

## **با آگاهی عمومی روزافزون، تقاضا برای پاسخگویی عمومی اشخاص یا نهادهایی که منابع عمومی را**

## **اداره می نمایند به نحو فزاینده ای آشکار است، به طوری که تقاضای بیشتری برای وجود یک فرآیند**

### **پاسخگویی و عملکرد اثربخش آن وجود دارد.**

**۱۱۰** این اصل پایه و فرض اساسی متوجه تمام نهادهایی است که بر محیط زیست تاثیرگذارند. این نهادها و دستگاه های اجرایی را می توان به سه گروه طبقه بندی نمود:

- مؤسسات و نهادهایی که فعالیت های آنها به طور مستقیم یا غیر مستقیم محیط زیست را تحت تاثیر مثبت یا منفی قرار می دهند. مثلاً با بازیافت یا (برعکس) آلودگی و مصرف.

<sup>۴</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۱۹-۱۵

<sup>۵</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۲۲-۲۰

- مؤسسات و نهادهایی که قدرت و اختیار وضع خط مشی و مقررات زیست محیطی - چه در سطح بین المللی، ملی و یا محلی - را دارند و یا امکان تأثیرگذاری بر خط مشی و مقررات زیست محیطی را دارند.
  - مؤسسات و نهادهایی که اختیارات قانونی نظارت و کنترل فعالیت ها و اقدامات زیست محیطی دیگران را دارند.
- ۱۱۱ این تاثیرات مختلف می تواند ترتیبات پاسخگویی را پیچیده تر نماید و نهادهای عالی محاسبات باید از ضرورت توجه به تاثیر همه جانبه و کلی بر روی محیط زیست آگاه باشند و در صورت لزوم باید فرآیند پاسخگویی را مورد لحاظ قرار دهند. هر نهاد عالی محاسبات باید مناسب ترین رویکرد را با توجه به صلاحیت قانونی و اختیارات خود در نظر بگیرد.

## **ایجاد و توسعه سیستم های اطلاعات، کنترل، ارزیابی و گزارشگری درون دولت، فرآیند پاسخگویی را**

### **تسهیل خواهد نمود. مدیریت، مسئولیت صحت و کفایت شکل و محتوای گزارش های مالی و دیگر**

#### **اطلاعات را بر عهده دارد.<sup>۶</sup>**

۱۱۲ در بالاترین سطح، دولت مسئولیت دارد مشخص نماید که چه اطلاعاتی لازم است تا اطمینان حاصل شود اهداف زیست محیطی محقق می شوند. چگونه بناست که نیل به این اهداف اندازه گیری شود و در چه فواصل زمانی اینگونه اطلاعات را می خواهد.

۱۱۳ نهاد یا دستگاه اجرایی و مدیریت آن مسئول مستقیم صحت و کفایت اطلاعات مربوط به تأثیر دستگاه بر محیط زیست می باشد. این مسئولیت در کنار مسئولیت عملکرد مالی، بدهی ها و دارایی ها و رعایت قوانین و مقررات مورد توجه قرار می گیرد. این الزام متوجه هر سه گروه نهاد یا دستگاه اجرایی فهرست شده در پاراگراف ۱۱۰ می شود.

۱۱۴ در عمل، موقعیت ها و شرایطی حادث می شود که به هر حال، خلاء الزام قانونی مبنی بر افشاء اطلاعات زیست محیطی مربوط وجود دارد، یا در شرایطی به هر دلیل، عدم افشاء اطلاعات یادشده پیش می آید. در چنین وضعیتی هائی، نهاد عالی محاسبات باید کاستی ها را گزارش نماید و نیز شاید به ناگزیر، آثار احتمالی آن را در اظهارنظر حسابرسی مورد توجه قرار دهد.

۱۱۵ نهاد عالی محاسبات باید به این حقیقت توجه نماید که ترمیم یا تخریب محیط زیست می تواند به واقع، هزینه هایی را به سازمان مربوط تحمیل نماید. با رشد مقررات زیست محیطی، توجه به این حقایق محتمل می شود.

۱۱۶ وقتی نهادهای عالی محاسبات مقررات و الزامات و ضوابط را بهبود می بخشند، آنها باید دستگاه های اجرایی حسابرسی شده را به گزارش دهی از عملکرد زیست محیطی شان، و وجود یا عدم وجود تخلف زیست محیطی ترغیب کنند.

## **مقامات و مسئولین مربوطه باید از اعلام و ترویج استانداردهای حسابداری قابل قبول برای گزارشگری**

### **مالی و افشاء مناسب با نیازهای دولت، اطمینان حاصل نمایند و دستگاه های تحت حسابرسی باید اهداف**

#### **خاص و قابل اندازه گیری و اهداف عملکردی وضع نمایند.<sup>۷</sup>**

<sup>۱</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۲۳-۲۴



**۱۱۷** تدوین احتمالی استانداردهای مورد قبول حسابداری برای گزارشگری و افشاء مالی در زمینه مسائل زیست محیطی، هنوز هم مستلزم اهتمام به توسعه و تکمیل است. برای مثال، ممکن است ارزشگذاری یک جنگل بکر یا یک زمین مستعد ماهیگیری در حال حاضر قابل حصول نباشد. به طور مشابه، بدهی مربوط به ترمیم خسارات زیست محیطی ممکن است به راحتی قابل اندازه گیری و سنجش نبوده و یا مبتنی بر یک برآورد غیر قابل اطمینان و نادرست باشد.

**۱۱۸** نهادهای عالی محاسبات باید با سازمان تنظیم و تدوین استانداردهای حسابداری همکاری نمایند تا اطمینان حاصل نمایند استانداردهای حسابداری مناسبی تدوین می شود، در عین حال، سازمان های تحت حسابرسی نیز باید به وضع اهداف زیست محیطی قابل اندازه گیری و واضح ترغیب شوند. با این حال، نهاد عالی محاسبات باید از بروز تعارض احتمالی علاق، در نتیجه دخالت در تدوین استانداردها و نیز حسابرسی براساس آن استانداردها اجتناب کند.

### **استفاده درست و سازگار استانداردهای حسابداری مورد قبول باید به ارائه و عرضه تصویری منصفانه از وضعیت مالی و نتایج عملیات منجر شود.<sup>۸</sup>**

**۱۱۹** کاربرد صحیح و سازگار استانداردهای حسابداری و افشاء صحیح برای مسائل زیست محیطی، به ویژه هنگام بررسی دوره های مختلف حسابداری، به عنوان استانداردهای جدیدی معرفی خواهند شد که درخصوص محیط زیست مربوط تدوین شده اند. این به احتمال زیاد برای مدتی فرآیندی مستمر خواهد بود و نهادهای عالی محاسبات باید توجه ویژه ای به ارائه منصفانه وضعیت دستگانه نمایند.

**۱۲۰** موضوعات حسابرسی مرتبط با اقلام صورت های مالی، متاثر از مسائل زیست محیطی، به خصوص بدهی ها، وقایع احتمالی، تعهدات یا مقررات نقص دارایی ها، اغلب پیچیده اند. هزینه ها، بدهی ها (از جمله بدهی های احتمالی) و دارایی های زیست محیطی باید مطابق با روش های پذیرفته شده حسابداری شناسایی، ارزشگذاری و گزارش شوند.

### **وجود یک نظام مناسب کنترل داخلی، خطر ابتلاء به اشتباهات یا ارتکاب تخلفات را به حداقل ممکن می رساند<sup>۹</sup>**

**۱۲۱** کنترل داخلی مناسب یا کفایت محیط کنترلی درونی از اهمیت حیاتی و برابری در متن حسابرسی زیست محیطی برخوردار است. کنترل داخلی، در گام اول، مسئولیت دستگانه اجرایی موضوع حسابرسی می باشد. هر چند حسابرس نیز در شرایط عدم کفایت کنترلی و نبود نظام کنترل داخلی، باید پیشنهادهای خود را برای استقرار یا تقویت نظام کنترل داخلی ارائه کند. این موضوع، در خصوص مسائل مربوط به محیط زیست در مقایسه با مسائل دیگر محتمل تر است و نهاد عالی محاسبات باید برای این مهم آمادگی داشته باشد.

<sup>۷</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۲۵-۲۷

<sup>۸</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۲۸-۲۹

<sup>۹</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۳۰-۳۱

۱۲۲ توجه به این موضوع مهم است که، به منظور ترغیب موسسات به نهادینه سازی نظام های موثر کنترل داخلی زیست محیطی، نهاد عالی محاسبات نباید از یافته ها و نتایج حسابرسی خود درباره کنترل داخلی زیست محیطی موسسات مربوط استفاده نماید و آنها را دچار مشکل نماید.

**وضع مقررات، همکاری دستگاه های اجرائی موضوع حسابرسی را در فراهم آوردن امکان دسترسی به اطلاعات مورد نیاز یک ارزیابی جامع از فعالیت های تحت حسابرسی و نیز حفظ این دسترسی**

**تسهیل می کند.<sup>۱۰</sup>**

۱۲۳ درموردی که این با صلاحیت و اختیارات قانونی نهاد عالی محاسبات سازگار است، شاید لازم باشد مقررات و الزامات مربوط به مسئولیت های نهاد عالی محاسبات در دسترسی به اطلاعات زیست محیطی مربوط و حفظ این دسترسی بازنگری شود. در مواردی که اینچنین نیست، نهاد عالی محاسبات باید این واقعبیت را گزارش نموده و برای اصلاح شرایط تلاش نماید.

**تمام فعالیت های حسابرسی باید در حدود صلاحیت و اختیارات قانونی نهاد عالی محاسبات انجام شود<sup>۱۱</sup>**

۱۲۴ گستره کاملی از رویکردهای حسابرسی دولتی - شامل حسابرسی رعایت، حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد - درخصوص حسابرسی زیست محیطی قابل اعمال می باشد.

۱۲۵ در حین حسابرسی صورت های مالی، موضوعات زیست محیطی زیر می تواند موضوعیت یابد:

- اقداماتی برای پیشگیری و جبران خسارات وارده به محیط زیست
- حفظ منابع تجدیدپذیر و تجدیدناپذیر
- پیامدهای عدم رعایت قوانین و مقررات زیست محیطی
- پیامدهای بدهی های.... تحمیل شده توسط دولت

۱۲۶ حسابرسی رعایت در خصوص موضوعات زیست محیطی می تواند به حصول اطمینان از این باشد که فعالیت های دولت مطابق با مقررات، سیاست ها و استانداردهای زیست محیطی مربوط انجام می پذیرند، چه در سطح ملی و چه در سطح بین المللی (در موارد خاص)

۱۲۷ حسابرسی عملکرد فعالیت های زیست محیطی می تواند شامل موارد ذیل ذکر شود:

- حصول اطمینان از اینکه شاخص های عملکرد مرتبط با محیط زیست (درموردی که در گزارش های پاسخگویی عمومی می آیند) عملکرد دستگاه اجرائی موضوع حسابرسی را به صورت منصفانه بازتاب می نمایند.

<sup>۱۰</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۳۲ - ۳۳

<sup>۱۱</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۳۴ - ۴۴

- حصول اطمینان از اینکه برنامه های زیست محیطی به نحو کارآ و با رعایت جوانب صرفه و صلاح اقتصادی انجام پذیرفته و واجد اثربخشی هستند.

## **نهادهای عالی محاسبات باید به دنبال فنونی برای حسابرسی روایی و اعتبار شاخص های عملکردی**

**باشند.<sup>۱۲</sup>**

**۱۲۸** حسابرسی زیست محیطی چالش های ویژه ای را به نقش رو به گسترش حسابرسان و مسئولیت های آنها می افزاید؛ مسئولیت بهبود و ارتقاء فنون جدید ارزیابی اینکه آیا شاخص های عملکرد زیست محیطی معتبری در دستگاه اجرایی موضوع مورد استفاده می باشد یا خیر.

## **نهادهای عالی محاسبات باید از تعارض منافع میان حسابرسی و دستگاه تحت حسابرس جلوگیری**

**کنند.<sup>۱۳</sup>**

**۱۲۹** نهاد عالی محاسبات لازم است در اجرای حسابرسی زیست محیطی و در گزارشگری آن، بی طرفی و استقلال خود را هم در واقع و هم در ظاهر حفظ کند.

استانداردهای عمومی

**۱۳۰** استانداردهای عمومی حسابرسی شامل استانداردهایی می شوند که هم درخصوص حسابرسان و هم درخصوص نهادهای عالی محاسبات قابل اعمال اند و شامل جوانب استقلال، صلاحیت و کفایت فنی و... می شوند.

## **حسابرس و نهادهای عالی محاسبات باید مستقل باشند.<sup>۱۴</sup>**

**۱۳۱** حسابرس و نهاد عالی محاسبات باید در اجرای حسابرسی زیست محیطی مستقل و بی طرف باشند و این استقلال و بی طرفی در رفتار آنها بروز و ظهور می نماید و نمود عینی داشته باشد. آنها باید در ارزیابی های خود و در گزارشگری پیامدهای حسابرسی منصف باشند.

**۱۳۲** حسابرس و نهاد عالی محاسبات نباید (به طور مثال) وارد محاسبات عملی هزینه و فایده زیست محیطی شوند. آنها باید خود را به حسابرسی محاسبات و گزارشگری صحت کل صورت های مالی محدود نمایند.

## **حسابرس و نهاد عالی محاسبات باید واجد صلاحیت های فنی لازم باشند.<sup>۱۵</sup>**

**۱۳۳** هرچه دایره صلاحیت و اختیارات قانونی نهاد عالی محاسبات وسیع تر باشد، به همان اندازه وظیفه اش در حصول اطمینان از کیفیت عملکرد پیچیده تر خواهد بود. این موضوع (حصول اطمینان از کیفیت عملکرد) در حسابرسی زیست محیطی نیز قابل انجام است و غالباً با بهره گیری از گروه هایی مرکب از متخصصین در زمینه مربوط انجام می شود.

<sup>۱۲</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۴۵ - ۴۶

<sup>۱۳</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۴۷ - ۴۹

<sup>۱۴</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۵۳ - ۸۱

<sup>۱۵</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۸۲ - ۸۷

**۱۳۴** نهادهای عالی محاسبات و حسابرسان آنها و سایرینی که حسابرسی های زیست محیطی انجام می دهند، باید حداقل سطوح تخصصی زیر را داشته باشند:

- دانش کافی از همه جوانب حسابرسی و قابلیت اجرای حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد
- دانش کافی حسابرسی زیست محیطی حاصل از آموزش و تجارب عملی
- رویکردی مستقل و غیر انحرافی
- ارتباطات انسانی و مهارت های ارتباط گیری

**۱۳۵** متخصصین می توانند برای کمک به مدیریت در مراحل مختلف برآوردهای محاسباتی و حسابداری ایفای نقش نمایند، که ممکن است شامل موارد زیر باشد :

- شناسایی موقعیت هایی که تخمین و برآورد در آنها مورد نیاز است.
- جمع آوری اطلاعات لازم که براساس آنها برآوردها انجام گیرد.
- تدوین فرضیاتی به عنوان محتمل ترین نتیجه و پیامد.
- تعیین مبلغ برآورد (که ممکن است، به عنوان مثال، شامل تعیین هزینه های اقدام اصلاحی برنامه ریزی شده توسط دستگاه اجرایی) و با توجه به افشای صورت های مالی باشد.

**۱۳۶** اگر نهاد عالی محاسبات کارشناسان و متخصصین خارجی استخدام می نماید، باید مراقبت معقول حرفه ای خود را اعمال نماید به این دلیل که از صلاحیت و توانایی آنها برای انجام وظایف خاص مورد انتظار اطمینان حاصل کند. مسئولیت حصول اطمینان از اعمال استانداردهای حسابرسی، همچنان عهده نهاد عالی محاسبات باقی می ماند. اخذ مشاوره از کارشناسان خارجی، نهاد عالی محاسبات را از مسئولیت ارائه نظرات و نتایج حسابرسی حاصله، مُغاف نمی کند.

**۱۳۷** از آنجا که کارشناسی محیط زیست تخصصی نوظهور است که شامل افرادی با سوابق تحصیلی و حرفه ای و تجارب متنوع می شود، ممکن است حصول اطمینان معقول از اعتبار متخصص و احراز قابلیت کارشناسی وی برای اهداف حسابرسی مورد نظر برای حسابرس دشوار باشد. بنابراین حسابرس باید حداقل موارد زیر را در نظر بگیرد :

- پس زمینه های آموزشی و تحصیلی کارشناس یا متخصص.
- مدت زمانی که متخصص در این زمینه فعالیت داشته.
- ارتباط تجربه کاری متخصص به موضوع کارشناسی مورد نظر.
- مجوز رسمی یا اعتباربخشی توسط یک نهاد حرفه ای.

**۱۳۸** حسابرس لازم است روشهای مناسبی را اعمال کند برای این که قانع شود کار انجام شده توسط یک متخصص به منظور نیل به هدف مورد نظر، رضایت بخش و مطلوب می باشد و نیز لازم است حسابرس درک درستی از مسائل زیر به دست آورد:

- ماهیت و هدف گزارش کارشناس.

- مفروضات و فرضیات و روش های استفاده شده.
- بی طرفی متخصص و میزان خطر خدشه احتمالی به این بی طرفی.

**حسابرس و نهاد عالی محاسبات باید از حیث پیروی از استانداردهای حسابرسی اینترنتی توجیه و مراقبت حرفه ای اعمال نمایند. مراقبت موصوف، مراقبت در تشخیص، جمع آوری و ارزیابی مدارک و شواهد حسابرسی، و مراقبت در گزارشگری یافته های حسابرسی، نتایج و توصیه های حسابرسی را شامل می شود. ۱۶**

۱۳۹ این استاندارد بطور یکسان به حسابرسی زیست محیطی نیز قابل تسری است و می تواند مشکلات خاص تعیین استاندارد برای مدارک و شواهد حسابرسی قابل قبول بعنوان پایه یافته ها، نتایج و توصیه های حسابرسی را نشان دهد.

۱۴۰ دیگر استانداردهای عمومی که در زمینه حسابرسی زیست محیطی قابل اجرا هستند، به شرح زیر است ۱۷:

نهاد عالی محاسبات باید سیاست ها و روش هایی را برای جذب پرسنل با قابلیت ها، صلاحیت ها و مدارک تحصیلی مناسب اتخاذ نماید.

نهاد عالی محاسبات باید سیاست ها و روش هایی اتخاذ نماید به منظور توسعه و آموزش و توانمند سازی کارکنان در انجام موثر وظایف و بعنوان مبنایی برای ارتقاء و پیشرفت حسابرسان و دیگر کارکنان.

نهاد عالی محاسبات باید اتخاذ سیاست ها و روش هایی اتخاذ نماید برای تهیه کتابچه های راهنما و تهیه دستورالعمل ها و رهنمود مکتوب در باب اجرای حسابرسی.

نهاد عالی محاسبات باید سیاست ها و روش هایی اتخاذ نماید برای پشتیبانی مهارت ها و تجارب موجود درون سازمانی و شناسایی مهارت های ضروری که درون سازمان وجود ندارد؛ نشر مناسب مهارت های مربوط به وظایف حسابرسی را تمهید نموده و تعداد نفرات کافی برای حسابرسی فراهم نماید؛ برنامه ریزی و نظارت در سطح مناسب مراقبت و توجه حرفه ای برای دستیابی به اهداف خود اعمال نماید.

نهاد عالی محاسبات باید سیاست ها و روش هایی برای بررسی کارایی و اثر بخشی استانداردها و روش های داخلی خود اتخاذ نماید.

<sup>۱۶</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۸۸ - ۹۵

<sup>۱۷</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۹۶ - ۱۲۸

## استانداردهای میدانی

**۱۴۱** هدف استانداردهای میدانی، ایجاد ضوابط و چارچوب کلی گام‌های هدفمند، منظم و متوازن و اقداماتی است که حسابرس باید در صحنه عمل حسابرسی دنبال کند. این گام‌ها و اقدامات، قواعدی پژوهشی را ارائه می‌کند که حسابرس، به عنوان جستجوگر شواهد حسابرسی، برای رسیدن به نتیجه، اجرا می‌نماید.

**حسابرس باید حسابرسی را به نحوی برنامه‌ریزی نماید که اجرای یک حسابرسی کیفی به شیوه‌ای به**

**صرفه و اقتصادی، کارآ و اثربخش و از حیث زمانی به موقع را تضمین کند.<sup>۱۸</sup>**

**۱۴۲** حسابرس باید اطلاعات مربوط به دستگاه تحت حسابرسی را جمع‌آوری کند که در صورت امکان، شامل اطلاعات مربوط محیط زیست هم باشد. مانند:

- صلاحیت و اختیارات قانونی نهاد.
- رویکرد دستگاه به مسائل زیست محیطی، از جمله سیاست‌ها و اهداف متبوع و وجود سیستم مدیریت زیست محیطی.
- قوانین و مقررات ناظر بر وظایف و مسئولیت‌های زیست محیطی دستگاه و یا نقش دستگاه در تعیین وظایف و مسئولیت‌های زیست محیطی دیگران. این جنبه شامل شناسایی الزامات قانونی تحمیل شده به دستگاه - و یا الزاماتی که دستگاه بر سایرین تحمیل می‌کند - می‌شود از جمله الزامات و شرایط گزارش‌ها، محدودیت‌های نشر فعالیت‌های دستگاه، و یا مسئولیت جبران خساراتی که دستگاه باعث آن شده است.
- وجود دارایی‌ها و بدهی‌های زیست محیطی و هر گونه تغییری که در آنها طی دوره مالی تحت بررسی ممکن است رخ داده باشد. نمونه‌هایی از اینگونه بدهی‌ها عبارتند از هزینه توقف فعالیت سایت دفع و انهدام فضولات و پسماندها که توسط یک مقام محلی اداره می‌شود، یا هزینه‌های چنین سایتی در طول عمر مفید آن.

**۱۴۳** هدف و دامنه و محدوده حسابرسی محیط زیست باید به وضوح تعریف شده باشد. علاوه بر حسابرسی جنبه‌های مالی، رعایت و عملکرد که معمولاً با آنها مواجه می‌شویم، ممکن است این انتظار (به نحو صریح یا ضمنی) وجود داشته باشد که دستگاه عالی محاسبات درخصوص جنبه‌های مربوط به محیط زیست نیز اطمینان بیشتری ایجاد نماید. به عنوان مثال، ممکن است انتظار برود که به طور خاص نهاد عالی محاسبات اظهارات دستگاه اجرایی در باره اثر بخشی سیستم‌های مدیریت زیست محیطی و با رویه افشاء حقایق زیست محیطی توسط دستگاه اجرایی را گواهی نماید.

**در حین اجرای فرآیند حسابرسی، باید بر کار هیات حسابرسی در هر سطح و مرحله‌ای از حسابرسی به**

**درستی نظارت شود، و باید کار مستند شده آن توسط یک عضو ارشد هیات حسابرسی مورد بررسی و**

**بازبینی قرار گیرد.<sup>۱۹</sup>**

<sup>۱۸</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۱۳۲ - ۱۳۴

**۱۴۴** الزامات خاص حسابرسی زیست محیطی، اجرای اقداماتی افزون بر اقدامات معمول در سایر حسابرسی ها را ضروری می نماید. برای حصول اطمینان، استفاده از یک متخصص برای بازبینی و مرور برنامه ریزی و کار میدانی حسابرسی از زاویه زیست محیطی قابل توصیه می باشد. حسابرس، در تعیین محدوده و دامنه حسابرسی، باید کفایت محیط کنترلی و نظام کنترل داخلی دستگاه اجرائی را مطالعه نموده، مورد ارزیابی قرار دهد.

## **حسابرس، در تعیین دامنه و حدود حسابرسی، باید قابلیت اطمینان نظام کنترل داخلی را مورد مطالعه و ارزیابی قرار دهد.<sup>۲۰</sup>**

**۱۴۵** بمنظور رعایت مسائل زیست محیطی به نحوی ساخت یافته، مدیریت باید عناصر کلیدی سیستم مدیریت زیست محیطی خود را طراحی و مستندسازی نماید. این عناصر شامل جنبه های متفاوتی می باشند. از جمله:

- شناخت الزامات قانونی و مقررات قابل کاربرد
- اتخاذ سیاست ها و روش هایی برای حصول اطمینان معقول از این که دستگاه اجرائی این الزامات را مراعات می نماید.
- ارزیابی و پایش رعایت الزامات خارج، روش ها و خط مشی های زیست محیطی
- تعیین گزارش هایی که الزامات قانونی و سایر الزامات و مقررات را مورد توجه قرار می دهند.

**۱۴۶** حسابرس باید اقدامات مدیریت در راستای برقراری و نهادینه سازی نظام کنترل داخلی در رابطه با موضوعات محیط زیست را بررسی و ارزیابی نماید و باید درجه اعتبار نظام کنترل داخلی و میزان اعتماد به محیط کنترلی را مشخص کند. دامنه و وسعت این بررسی و ارزیابی، به اهداف حسابرسی و درجه اعتماد مورد انتظار بستگی دارد.

**در جریان اجرای حسابرسی، باید آزمون انطباق با قوانین و مقررات لازم الاتباع انجام شود. گام ها و سازوکارهای حسابرسی باید اطمینانی معقول از شناسایی خطاها، تخلفات و اعمال غیر قانونی فراهم کند، شناسایی انحرافات که می تواند اثر مستقیم و قابل ملاحظه ای بر صورت های مالی داشته باشند<sup>۲۱</sup>.**

**۱۴۷** موضوعات و اظهارات مهم یک حسابرسی رعایت زیست محیطی، به طور معمول، توسط مدیریت مورد تأکید قرار می گیرد و این موضوعات در رابطه با انطباق با قوانین و شروط مربوط مورد اشاره قرار می گیرند. این اظهارات مهم ممکن است به صراحت یا به طور ضمنی بیان شود.

<sup>۱۹</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف های ۱۳۶ - ۱۴۰

<sup>۲۰</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف های ۱۴۱ - ۱۴۴

<sup>۲۱</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف های ۱۴۵ - ۱۵۱

**۱۴۸** عدم رعایت قوانین و مقررات، اغلب با دو منظر و دیدگاه نظری موردآزمون واقع می شود. از یک سو، ممکن است دستگاه اجرایی (برای مثال) در حال انجام فعالیت هایی باشد که خارج از حیطه ی صلاحیت و اختیارات خود می باشد. صورت های مالی ممکن است اوضاع و نتایج حاصل از عملیات دستگاه را به خوبی ارائه نمایند، ولیکن، ممکن است درج چنین انحرافات در حق منافع عمومی و پاسخگویی، در گزارش نهاد عالی محاسبات مورد انتظار باشد.

**۱۴۹** از سوی دیگر، ممکن است ریسک بالایی از حیث اظهار خلاف واقع مهم و قابل ملاحظه در صورتهای مالی وجود داشته باشد؛ اظهار خلاف واقع ناشی از نادیده گرفتن شرایط و مسئولیت ها و تعهداتی در رابطه با هزینه های آتی که برای بازسازی و ترمیم آسیب های زیست محیطی و / یا برای جریمه و مجازات نقض الزامات و مقررات در نظر گرفته شده اند.

### **برای پشتیبانی از نتایج حسابرسی و قضاوت در مورد سازمان، برنامه، فعالیت یا عملکرد تحت**

#### **حسابرسی، باید مدارک و شواهد مربوط و مناسب و معقول بدست آورد. ۲۲**

**۱۵۰** احتمال اظهار خلاف واقع مهم در صورتهای مالی یک طبیعی (زیست محیطی)، بیشتر ناشی از حذف و کتمان یا کم گویی خواهد بود، تا ناشی از اغراق و غلو. بنابراین به احتمال زیاد، بسیاری از مدارک و شواهد مربوط و در دسترس حسابرس، متقاعد کننده خواهد بود، نه قطعی. مدارک و شواهد حسابرسی احتمالاً در نتیجه ی جست و جو و تحقیق، و در فرازهای گوناگون حسابرسی یا از مطالب ارائه شده توسط مدیریت دستگاه اجرایی به دست می آید؛ به غیر از مدارک و شواهدی که به طور مشخص در مانده حساب ها و یا معاملات دستگاه اجرایی به دست می آیند.

**۱۵۱** بنابراین شواهد حسابرسی که به دنبال آن ها خواهیم بود، باید متوجه مسائلی با ماهیت ذیل باشند:

- تعهدات و بدهی هایی که مبتنی بر قرارداد نیستند.
- برآوردهای حسابداری که الگوی تاریخی شناخته شده و قابل قبولی ندارند.
- قوانین و مقررات زیست محیطی اخیرالتصویب و یا مقررات در حال تکامل و تطور

**۱۵۲** علاوه بر این، در مواردی که تعهدات و بدهی های زیست محیطی کمیت پذیرند، اغلب آنها مبتنی بر برآورد می باشند. در نتیجه، روشهایی را که حسابرس برای کسب شواهد کافی حسابرسی اعمال خواهد کرد، تحت تاثیر قرار خواهد داد. روش اعمال شده باید منطبق با روشی باشد که هنگام حسابرسی دیگر برآوردهای حسابداری استفاده می شود- از جمله ارزیابی معقول بودن مفروضات، محاسبه مجدد و ارزیابی روش دنبال شده و بررسی مدارک تحصیلی و تجربه فرد مسئول آماده سازی برآورد.

---

<sup>۲۲</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف های ۱۵۲ - ۱۵۸



## حسابرسان باید صورت های مالی را تجزیه و تحلیل کنند تا دریابند که آیا از استانداردهای حسابداری

### قابل قبولی برای گزارشگری و افشاء مالی پیروی شده است یا خیر<sup>۲۳</sup>.

**۱۵۳** با توجه به ماهیت اظهارات خلاف واقع احتمالی زیست محیطی در صورت های مالی، حسابرس باید اظهارات در صورت های مالی را از منظر محیط زیست تجزیه و تحلیل نماید تا حوزه های نیازمند پیگیری را شناسایی نماید. وجود بدهی احتمالی و افشای آن و متناسب بودن سیاست های حسابداری از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

### استانداردهای گزارشگری<sup>۲۴</sup>

**۱۵۴** گزارش حسابرسی باید به صورت کتبی به مدیریت دستگاه حسابرسی شده (موضوع حسابرسی) و در شرایط خاص نهاد عالی محاسبات، به هیأت حاکمه (هیأت مدیره) آن دستگاه نیز ارسال و تسلیم شود. با توجه به ماهیت حسابرسی، گزارش ممکن است شامل اظهار نظر درخصوص مسائل مالی و یا موضوعات مختلف دیگر - از جمله انطباق با صلاحیت و اختیارات قانونی دستگاه حسابرسی شده، یا مسائل مربوط به محیط زیست فعالیت های (موضوع این راهنمای) باشد.

**۱۵۵** ممکن است توجه خاص به عبارت پردازی و جمله بندی گزارش، از حیث کامل بودن دارایی ها و بدهی های زیست محیطی و همچنین از حیث ایجاد اطمینان حسابرسی نسبت به برآوردهای حسابداری لازم و ضروری باشد.

در پایان هر حسابرسی، حسابرس باید اظهار نظر کتبی ارائه نموده، و در صورت نیاز، یافته های حسابرسی را به صورت مناسب در یا گزارش مکتوب فراهم نماید؛ محتوای آن باید به آسانی قابل فهم بوده و عاری از هر گونه ابهام باشد، و فقط شامل اطلاعاتی باشد که توسط شواهد حسابرسی مناسب، و مربوط پشتیبانی می شوند، و همچنین باید مستقل، هدفمند، منصفانه و سازنده باشد. در ارتباط با حسابرسی های رعایت، حسابرس باید گزارشی مکتوب از انجام آزمون های رعایت قوانین و مقررات آماده کند، که ممکن است بخشی از یک گزارش حسابرسی صورت های مالی، یا یک گزارش جداگانه باشد. این گزارش باید شامل اظهار نظر معطوف به ایجاد اطمینان مثبت درخصوص اقلام آزمون شده و نیز ایجاد اطمینان منفی در خصوص موارد آزمون نشده باشد. در نهایت، نهاد عالی محاسباتی که حسابرس به آن تعلق دارد، می تواند در رابطه با اعمال متقلبانه یا تخلف های جدی کشف شده توسط حسابرس اتخاذ تصمیم نماید.

در ارتباط با حسابرسی های عملکرد، گزارش باید شامل تمام موارد مهم و قابل توجه عدم رعایت مقررات که مربوط به اهداف حسابرسی می شوند، باشد.

<sup>۲۳</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف های ۱۵۹ - ۱۶۲

<sup>۲۴</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف های ۱۶۳ - ۱۹۱

## توسعه روش ها و شیوه های مورد عمل

### مقدمه

- ۲۰۱- یک نهاد عالی محاسبات آنگونه که در استانداردهای حسابرسی ایتنوسای تعریف شده، می تواند حسابرسی های زیست محیطی را در ذیل صلاحیت قانونی حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت و یا حسابرسی عملکرد انجام دهد:
- پاراگراف های ۲۰۲-۲۰۸ تعیین می کنند چگونه می توان در حسابرسی های رعایت و مالی، به مسائل زیست محیطی پرداخت، و چگونه استانداردهای حرفه ای حسابداری مالی و استانداردهای حسابرسی قابلیت کاربرد دارند.<sup>۲۵</sup>
  - درمورد حسابرسی های عملکرد، پاراگراف های ۲۰۹-۲۶۶، پنج حوزه ی مختلف مرتبط با محیط زیست را شناسایی نموده و مورد بحث و توجه قرار می دهند.

### در نظر گرفتن مسائل و موضوعات زیست محیطی در حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت

- ۲۰۲- دولت ها به طور فزاینده ای نسبت به این واقعیت که هزینه های ناشی از سیاست ها و الزامات و مقررات و تعهدات زیست محیطی- مانند هزینه تجهیزات کاهش آلودگی، هزینه تجهیزات رفع آلودگی از زمین - قابل توجه هستند، وقوف بیشتری می یابند. این سیاست ها و مقررات ممکن است تعهدات و مسئولیت های مهمی، یا بدهی های احتمالی ارائه نمایند است که هزینه های احتمالی آنها بستگی به وقوع یک رویداد آینده دارد. آثار و پیامدهای زیست محیطی نیز می توانند به طور قابل توجهی، قیمت گذاری زمین، ساختمان ها، کارخانه و تجهیزات را تحت تاثیر قرار دهند.
- ۲۰۳- این هزینه های زیست محیطی، تعهدات و مسئولیت ها و تاثیرات شان بر ارزش دارایی ها، هم تهیه صورت های مالی و هم حسابرسی آنها را تحت تاثیر قرار می دهند. بعضی دولت ها ترتیبات خاصی براری افشای آنها اتخاذ خواهند کرد. مشکل آن وقت پیش می آید که دستگاه تحت حسابرسی، نتواند هزینه های زیست محیطی را از مصارف مرتبط با فعالیت های روزمره خود تشخیص دهد.
- ۲۰۴- حسابرسی رعایت و حسابرسی مالی باید دقیق بودن و کامل بودن ارقام گزارش شده را مورد ارزیابی قرار دهد. برای انجام این کار، لازم است حسابرسی شناخت صحیحی از فعالیت ها و مسائل زیست محیطی که، در بلند مدت و نیز در کوتاه مدت، بر وضعیت مالی دستگاه تحت حسابرسی تاثیر می گذارند، کسب نماید.

---

<sup>۲۵</sup> گروه کاری حسابرسی محیط زیست ایتنوسای در حال حاضر درحال تهیه و آماده سازی مقاله بحث در مورد مسائل

ویژه پرداختن به حسابرسی زیست محیطی در چارچوب اختیارات قانونی می باشد.

۲۰۵- استانداردهای حرفه ای و شناخته شده حسابداری و حسابرسی در سطوح ملی و بین المللی اصولی اساسی ارائه می کنند که می تواند پایه ی رفتار با هزینه ها، دارایی بدهی ها و تعهدات مندرج در صورتهای مالی قرار گیرند و همین اصول را می توان در ارتباط با هزینه ها و بدهی ها و تعهدات زیست محیطی نیز اعمال نمود. نهاد عالی محاسبات می تواند از این استانداردها برای قضاوت در خصوص ضرورت افشاء آثار زیست محیطی بر هزینه ها، بدهی های و دارایی ها در صورتهای مالی دولت استفاده نماید.

۲۰۶- نهاد عالی محاسبات ممکن است لازم باشد برآورد حدود این هزینه ها و بدهی ها را حسابرسی کند.<sup>۲۶</sup> حسابرس لازم است :

- هم هزینه های بالفعل و بالقوه و هم آثار مسائل زیست محیطی را در نظر بگیرد.
- تغییرات موجود و احتمالی در مقررات و دیگر پیش نیازها، ونیز تغییر در فنون به کار رفته، و تغییر در هزینه یابی های مورد استفاده دربرآوردها را تایید کند.
- درخصوص قابلیت اطمینان مفروضات مورد استفاده برای پیش بینی هزینه های آتی، بدهی ها و ارزش دارایی ها، و دقت و صحت محاسبات به قضاوت برسد.

۲۰۷- نهاد عالی محاسبات نیز ممکن است تأکید بر حصول اطمینان از افشای کامل از تمام مفروضات مورد استفاده قرار گیرد.

۲۰۸- بسیاری از مقادیر و ارزش های مربوط به اثرات زیست محیطی مستلزم محاسبات به شدت پیچیده - مانند هزینه های محتمل آتی رفع آلودگی سایت های هسته ای است. نهاد عالی محاسبات ممکن است ثالث در قضاوت های حسابرسی خود، به دنبال استناد به کار اشخاص باشد، که در این صورت باید مراقبت خاصی نماید و از صلاحیت و استقلال کارشناسان درگیر اطمینان حاصل نماید. (همچنین رجوع کنید به پاراگراف ۱۳۸-۱۴۰)

## حسابرسی عملکرد و محیط زیست

۲۰۹- دغدغه های حسابرسی عملکرد، از حسابرسی اجرای برنامه ها و فعالیت های دولتی زیست محیطی در دستگاه اجرایی تحت حسابرسی، در صورت توفیق و اعمال حسابرسی، عبارتند از :

- صرفه اقتصادی شیوه های اجرایی و مدیریتی مورد عمل ؛
  - کارایی استفاده از منابع انسانی، مالی و سایر منابع مورد استفاده در برنامه و فعالیتها؛ و
  - اثربخشی برنامه یا فعالیت در دستیابی به اهداف و آثار مورد انتظار مربوط<sup>۲۷</sup>.
- ۲۱۰- حسابرسی عملکرد با نگاه زیست محیطی معمولاً در یکی از پنج گونه خاص زیرطبقه بندی می شود :
- (الف) حسابرسی نظارت و پایش دولت بر رعایت با قوانین زیست محیطی؛

<sup>۲۶</sup> کارگروه حسابرسی زیست محیطی اینتوسای در حال تهیه مقاله ای است که مسائل مربوط به انجام حسابرسی زیست محیطی براساس اختیارات قانونی "محدودتر" و یا صلاحیت قانونی سنتی حسابرسی مالی / رعایت را مورد بررسی قرار می دهد.

<sup>۲۷</sup> استانداردهای حسابرسی، پاراگراف ۴۰

- (ب) حسابرسی عملکرد برنامه های محیط زیست دولت؛
- (سوم) حسابرسی اثرات زیست محیطی دیگر برنامه های دولت؛
- (چهارم) حسابرسی سیستم های مدیریت زیست محیطی؛ و
- (پنجم) ارزیابی سیاست ها و برنامه های پیشنهادی زیست محیطی.

۲۱۱- از آنجا که نهاد عالی محاسبات ممکن است قادر به حسابرسی همه ی دستگاه ها و نهادهای مشمول نباشد، به طراحی دقیق یک متدولوژی نیاز خواهد داشت که به نهاد عالی محاسبات امکان می دهد در مورد چگونگی اجرای یک وظیفه و یا یک فعالیت مفروض در سطح کشور، نتیجه گیری معتبری بنماید. همه فنون موجود حسابرسی مانند مصاحبه، جستجوی سند/ فایل و غیره می توانند بخشی ضروری از این رویکرد باشند. همچنین استفاده از برخی یا همه موارد زیر نیز می تواند مورد توجه قرار گیرد:

### • مشاهده میدانی

- ممکن است بازدید از انواع دستگاه های اجرائی ملی، منطقه ای و محلی دولتی و احتمالا غیر فدرال توسط عوامل هیات حسابرسی لازم باشد تا معلوم شود چگونه بودجه دولتی مصرف شده، فعالیت های نظارتی زیست محیطی با چه کیفیتی در حال اجراست و بهبود و اصلاحات در چه حوزه هایی قابل انجام است.
- این روش بسیار مفید است به ویژه در صورتی که لازم باشد نهاد عالی محاسبات از نحوه اجرای یک فعالیت در تعداد محدودی از مکان ها، شناخت مفصلی به دست آورد.

### • پرسشنامه استاندارد سازی شده (پرسشنامه معیار)

- پرسشنامه ای که به دقت تهیه شده، و موردآزمون واقع گرفته، و به طور مداوم مورد استفاده قرار گرفته، ممکن است مفید باشد، در صورتی که برای تعداد زیادی از موسسات و دستگاه های اجرایی ارسال شود.
- جایی که به موسسات دولتی سطح پایین تر، مسئولیت های نظارتی زیست محیطی واگذار می شود، نهاد عالی محاسبات می تواند پرسشنامه ای طراحی نماید برای تعیین پیشرفت اجرای فعالیت ها؛ برای شناسایی مشکلاتی که ممکن است مانع تلاش های آنها شود؛ و اقدامات قابل توصیه ای که به بهبود عملکرد آنها کمک خواهد کرد.

## • نمونه گیری آماری

- در مواردی خاص، نهاد عالی محاسبات ممکن است بررسی مسائل زیست محیطی مربوط به صدها یا حتی هزاران نهاد اجرائی مانند موسسات دفن زباله سمی، تأسیسات انبار و ذخیره سازی مواد شیمیایی، و سامانه های تأمین آب آشامیدنی را لازم باشد.
- اطلاعات ضروری مربوط به این نهادهای اجرائی ممکن است در یک پایگاه داده یا دیگر شکل قابل استفاده موجود نباشد. در این صورت، جمع آوری اطلاعات از یک نمونه آماری معتبر از سازمان های مورد نظر، و سپس نتیجه گیری در مورد ویژگی های کل جامعه، براساس اطلاعات اکتسابی، می تواند یکی از گزینه های نهاد عالی محاسبات باشد.

## به مثال شماره (۱) مراجعه نمایید ##

### **(الف) حسابرسی عملکرد دولت در نظارت و پایش رعایت قوانین زیست محیطی**

۲۱۲- در بسیاری کشورها، یک دستگاه اجرائی مرکزی محیط زیست (یا دیگر دستگاه های قوه مجریه) مسئولیت حصول اطمینان از پیاده سازی صحیح قوانین و مقررات زیست محیطی توسط موسسات دولتی و یا خصوصی را عهده دار می باشد. این قوانین و مقررات زیست محیطی ممکن است دستگاه های اجرائی زیست محیطی را مکلف به انجام فعالیت هایی از قبیل موارد ذیل نمایند:

- صدور مجوزهای که میزان یا غلظت آلاینده های منتشر شده را محدود می کنند؛
- پایش رعایت مجوزهای صادره توسط این قبیل منتشرکنندگان آلودگی؛
- پایش شرایط و وضعیت های زیست محیطی برای شناسایی موارد محتمل تخطی از مقررات؛
- کمک به تفسیر مقررات، و پشتیبانی از سایر موسسات تحت نظارت و ارائه مساعدت به آنها در مساعی پیروی از قوانین و مقررات زیست محیطی؛ و
- اقدامات اجرایی و اتخاذ تدابیر زمانی که تخلف رخ می دهد.

۲۱۳- در برخی موارد، این گونه مسئولیت های تنظیم زیست محیطی می تواند توسط دولت فدرال (ملی) به دولت های سطوح پایین تر تفویض و واگذار شود. به علاوه، سایر انواع دستگاه های اجرایی دولتی (مانند دستگاه متولی ترابری و حمل و نقل و دستگاه متصدی کشاورزی) نیز می توانند وظایف خاص تنظیمی در حوزه محیط زیست را اِعمال نمایند. نهاد عالی محاسبات غالباً وظیفه دارد نحوه ایفای وظایف یاد شده توسط دستگاه های اجرایی را رصد کند.

## به مثال شماره (۲) مراجعه نمایید ##

۲۱۴- حسابرسی سیستم های نظارت بر رعایت قوانین و مقررات زیست محیطی معمولاً با معیارهای روشن و شفاف آغاز می شود؛ غالباً این معیارها درون الزامات قانونی و یا مقررات اجرائی دستگاه اجرائی مرکزی محیط زیست وجود دارند که برای اجرای

الزامات قانونی حاکم وضع شده اند. آنگاه، نهاد عالی محاسبات متدولوژی و شیوه هایی را برای ارزیابی عملکرد دستگاه اجرائی مزبور (یا دیگر اشخاص وابسته) در برابر معیارهای تعیین شده تدوین می نماید.

## به مثال شماره (۳) و (۴) مراجعه نمایید ##

۲۱۵- اطلاعات مورد نیاز برای پشتیبانی یافته ها و نتایج ممکن است به صورت متمرکز وجود داشته و به آسانی قابل دسترس باشد. معمولاً بیشتر، ممکن است لازم باشد اطلاعات مهم از مبادی مختلف و (شاید) از نهادهای متعدد دولتی و غیر دولتی جمع آوری شود.

۲۱۶- مورد دیگر مربوط می شود به کشورهایی با نظام فدرال که در آنها، دولت ملی بودجه تأمین و فراهم می کند و به سازمان های دولت های ایالتی/استانی تابعه مسئولیت واگذار می نمایند. این سازمان ها ممکن است مسئولیت صدور مجوز برای منابع آلوده کننده، اعمال اقدامات اجرایی درخصوص تخلفات، و انجام سایر وظایف نظارتی و تنظیمی روزمره باشند.

۲۱۷- روش یا روش های مورد استفاده هر چه باشد، نهاد عالی محاسبات ممکن است توافق سازمان تحت حسابرسی و (شاید) برخی از دیگر نهادهای تحت حسابرسی را درخصوص روش به خوبی کسب نماید. حصول توافق به خصوص در حسابرسی های نسبتاً پیچیده که مستلزم پابندی منابع می باشد، ارزشمند است. این موافقت تا حد زیادی می تواند خطر انتقاد از نتایج حسابرسی ارائه شده در گزارش را، به این بهانه که نتایج مزبور، واقعیت ها را نمی نمایند، کاهش دهد.

۲۱۸- ممکن است نهاد عالی محاسبات بتواند از اطلاعات یک پایگاه داده متمرکز در ارزیابی رعایت الزامات قانونی و مقررات، یا در ارزیابی اثربخشی اقدامات اصلاحی استفاده نماید. چنین اطلاعاتی می تواند یک منبع اطلاعاتی مهم و موثر برای یافته های حسابرسی باشد- کاهش زمان و منابع مورد نیاز برای جمع آوری داده ها و تجزیه و تحلیل آنها، و کاهش نیاز به بازدیدهای میدانی پرهزینه از مناطق گوناگون.

## به مثال شماره (۵) مراجعه نمایید ##

۲۱۹- کیفیت نتایج برگرفته از اطلاعات پایگاه داده ها به تنهایی کیفیت خود اطلاعات بستگی دارد. دستگاه تحت حسابرسی (حسابرسی شده) مسئولیت اولیه حصول اطمینان از وجود سیستم های مدیریت اطلاعات را دارد به نحوی که بتوان اطلاعات مربوط به عملیات و عملکرد آن دستگاه را جمع آوری نمود. اما یک نهاد عالی محاسبات باید آگاه باشد که ثابت شده، اطلاعات مربوط به رعایت مقررات زیست محیطی در بسیاری از کشورها، با توجه به تازگی نسبی تلاش های نظارتی در این زمینه، به نحو خاصی در معرض خطا می باشند.

۲۲۰- برای مثال، حسابرسی های برخی نهادهای عالی محاسبات، معایب عمده ای را در پایگاه داده مورد استفاده در پیگیری رعایت مقررات زیست محیطی کشف و شناسایی کرده است. از این رو، درک، و در صورت امکان، تعیین اعتبار اطلاعات مورد استفاده برای آزمون رعایت، ضروری است. درخصوص اتکا بر چنین پایگاه های داده، برخی نهادهای عالی محاسبات به طور معمول در گزارش های خود افشا می نمایند که تا چه حد دقت و صحت پایگاه های داده به طور مستقل تأیید شده است.

۲۲۱- کیفیت و کامل بودن اطلاعات زیست محیطی نمایانگر وضعیت محیط زیست (به عنوان مثال آلودگی سطوح منابع آب، روند تغییر در جمعیت ماهیان) ممکن است حتی مشکل دار تر از اطلاعات مربوط به رعایت مقررات زیست محیطی باشد. در حالی که جمع آوری اطلاعات مربوط به وضعیت محیط زیست به طور معمول بعهده دستگاه تحت حسابرسی (نهاد حسابرسی شده) می باشد، با این وجود ممکن است نهاد عالی محاسبات به این اطلاعات نیاز داشته باشد تا میزان نقص اطلاعات و اثربخشی اقدامات معطوف به کنترل این نقص را درک نماید.

۲۲۲- متأسفانه، در اغلب کشورها، چنین اطلاعاتی غالباً ناقص بوده و یا از کیفیت پایینی برخوردارند. با این حال، این محدودیت ها نباید لزوماً مانعی برای نهاد عالی محاسبات در ارائه اطلاعات و تحلیل های مفید باشد.

## به مثال شماره (۶) و (۷) مراجعه نمایید ##

۲۲۳- اغلب، عدم وجود اطلاعات موثق و قابل اعتماد زیست محیطی خود پیام اصلی گزارش نهاد عالی محاسبات است. در چنین مواردی، نهاد عالی محاسبات کسب اطلاعات زیست محیطی کامل تر به منظور کمک به دستگاه مرکزی زیست محیطی در حصول اطمینان از صرف منابع مالی محدود در راستای رسیدگی به عاجل ترین مشکلات زیست محیطی را توصیه می کند.

۲۲۴- بعضی گزارش های حسابرسی توصیه نموده اند که، برای مثال، دستگاه مرکزی زیست محیطی:

- داده های بهتری درخصوص اثرات بهداشتی ناشی از آلاینده ها تولید نماید؛
- اقدامات خاصی برای مدیریت بهتر داده های محدود در دسترس بعمل آورد؛
- اطلاعات فنی ("شاخص های زیست محیطی") مورد نیاز برای قضاوت درمورد اینکه آیا فعالیت های نظارتی آن برای حفاظت از محیط زیست کافی است، تولید نماید.

## **(ب) حسابرسی عملکرد برنامه های زیست محیطی دولت**

۲۲۵- ممکن است دولت براساس قانون و یا دیگر اختیارات، قادر به انجام (یا قادر به تأمین اعتبار دیگر نهادها برای انجام) طیف وسیعی از برنامه ها یا فعالیت ها برای تحقق اهداف معطوف به حفاظت یا بهبود محیط زیست باشد. چنین برنامه یا فعالیتی:

- ممکن است وظیفه و مسئولیت یک دستگاه دولتی با توجه ویژه به محیط زیست - مانند وزارت محیط زیست با برنامه ای برای حفاظت از مناطقی با اهمیت ویژه بوم شناختی.
- ممکن است وظیفه و مسئولیت، مثلاً، وزارت کشاورزی با برنامه ای برای کمک به کشاورزان در اتخاذ شیوه هایی معطوف به حداقل رساندن آلودگی باشد.

۲۲۶- برنامه های زیست محیطی را به طور معمول می توان از برنامه ها و گزارش های سالانه دولت مشخص نمود. گاهی اوقات، دولت برنامه های زیست محیطی خود را در ذیل یک پلان و گزارش زیست محیطی تجمیع می نماید. هرچا چنین

پلانی وجود ندارد، نهاد عالی محاسبات می تواند از طریق تهیه گزارش از سیاست ها و برنامه های مختلف دولتی که وجود دارند، پاسخگویی را تأمین کند. برای انجام این کار، نهاد عالی محاسبات می تواند با در نظر گرفتن نگرانی های زیست محیطی عمده و تأثیرگذار بر کشور متبوع خود، برنامه های ایجاد شده توسط دولت برای رفع نگرانی های موصوف را شناسایی و فهرست نماید.

**۲۲۷-** نهاد عالی محاسبات می تواند موافقتنامه های بین المللی در زمینه موضوعات محیط زیست را که دولت امضاء کرده است را شناسایی نموده، و سپس برنامه هایی را که برای اجرای توافق های بین المللی یادشده تعریف شده اند را شناسایی نماید.

**##** به مثال شماره (۸) مراجعه نمایید **##**

**۲۲۸-** نهاد عالی محاسبات باید در انتخاب و تعیین دامنه حسابرسی یک برنامه زیست محیطی دولتی مراقبت و دقت کند، ضمن اینکه باید مخاطرات عملکردی که حسابرسی به آنها می پردازد، اهمیت این خطرات، و قابلیت حسابرسی آنها را نیز در نظر بگیرد. برای این منظور، حسابرس باید فهم مستحکمی از اهداف برنامه و ابزارهای مورد استفاده برای نیل به اهداف موصوف داشته باشد.

**۲۲۹-** همچنین، نهاد عالی محاسبات ممکن است تمرکز توجه روی یک ابزار اصلی سیاستی و یا ابزارهای متعدد سیاستی را مورد ملاحظه قرار دهد. دشواری عملی مورد اخیر (تمرکز توجه بر ابزارهای متعدد سیاستی) مربوط می شود به قضاوت در این خصوص که تا چه حد نتایج ابزار های مختلف را می توان برای تعیین تاثیر کلی دستگاه اجرایی تحت حسابرسی ترکیب نمود.

**##** به مثال شماره (۹) مراجعه نمایید **##**

**۲۳۰-** هنگام برنامه ریزی حسابرسی، نهاد عالی محاسبات باید موارد ذیل را مورد توجه قرار دهد:

- خطرات و اهمیت برنامه و یا فعالیت دولتی، با در نظر گرفتن منابع درگیر، اهمیت مشکل زیست محیطی که مورد رسیدگی قرار می گیرد، و میزان تاثیر مورد انتظار.
- نتایج کلی که از برنامه و یا فعالیت مورد انتظار می باشد.

**۲۳۱-** هر جا منابع معدودی درگیر بوده اما تاثیر بالقوه برنامه و یا فعالیت قابل توجه باشد، دامنه و محدوده حسابرسی بیشتر معطوف به اثربخشی برنامه یا فعالیت در دستیابی به تاثیر مورد انتظار خواهد بود تا به صرفه اقتصادی شیوه های مورد استفاده اجرایی و مدیریتی و یا کارآیی استفاده از منابع درگیر. نهاد عالی محاسبات نیز می تواند دامنه حسابرسی خود را محدود کند به حوزه هایی که در آن حوزه ها شواهدی وجود دارد مبنی بر این که اهداف برنامه ریزی شده در حال تحقق نمی باشند.

**##** به مثال شماره (۱۰) مراجعه نمایید **##**

**۲۳۲-** همچنین، به منظور شناسایی افرادی که مسئولیت پاسخگویی دارند و شناسایی هر گونه محدودیت در حسابرسی موضوعات و مسائلی که خارج از کنترل دستگاه اجرایی تحت حسابرسی می باشند، لازم است حسابرس ترتیبات اداره برنامه را تایید نماید.



۲۳۳- حین تعیین محدوده و روش حسابرسی، در دسترس بودن معیارهای حسابرسی، به خصوص در مواردی که برنامه مشمول الزامات قانونی نیست، باید مورد ملاحظه قرار گیرد. نهاد عالی محاسبات می تواند راه هایی را شناسایی نماید برای مقایسه ترتیبات برنامه با برترین شیوه اداره و یا با شیوه های مورد استفاده در برنامه های زیست محیطی مشابه در همان کشور یا جایی دیگر. نیز نهاد عالی محاسبات می تواند دستاوردهای برنامه در طول زمان را - در مقایسه با اهداف خود برنامه و یا اهداف یا معیار های تعیین شده توسط کارشناسان - گزارش نماید.

۲۳۴- در انتخاب حسابرسی، نهاد عالی محاسبات باید توجه خاصی به موجود بودن اطلاعات کافی، مربوط و مطمئن بنماید. برای رسیدن به نتایج محکم در خصوص اثربخشی برنامه، نهاد عالی محاسبات ممکن است نیاز به اطلاعات با کیفیت خوب مربوط به گذشته های بسیار دور داشته باشد.

۲۳۵- حسابرس باید در نظر داشته باشد که برنامه های زیست محیطی ممکن است تحقق آثاری را هدف قرار داده است که:

- این آثار به صورت جداگانه، در مقیاس کوچک ظاهر می شوند ولی در مجموع، در مقیاس بزرگ ظاهر می شوند؛
- زمانی طول میکشد تا این آثار تاثیر قابل توجهی داشته باشند؛ و
- تحت تاثیر عوامل قابل توجه بیرونی قرار دارند - مانند شرایط آب و هوایی و فعالیت های دیگری که بر همان محیط تاثیر گذارند.

### **(ج) حسابرسی آثار زیست محیطی سایر برنامه های دولت**

۲۳۶- علاوه بر برنامه هایی که هدف اصلی شان حفاظت یا بهبود محیط زیست است، هر فعالیتی محیط زیست را به نوعی، به واسطه استفاده منابع و یا آثاری که روی منطقه ای که فعالیت در آن انجام می شود، تحت تاثیر قرار می دهد. فعالیت های دولتی مستثنی نیستند.

۲۳۷- برخی برنامه های دولت اثرات قابل توجهی دارند- که ممکن است هم مثبت و هم منفی و هم مطلوب و نا مطلوب باشد. برای مثال، هدف اولیه ساخت جاده، تسهیل جابجایی مردم یا کالا و محصولات است. اما ساخت جاده، اثرات جانبی و مستقیمی به واسطه استفاده از زمین و تأثیر بر محیط زیست و مناظر منطقه دارد، ضمن این که، بهره برداری از جاده نیز تاثیراتی بر آلودگی هوا و آلودگی صدا دارد.

۲۳۸- به طور مشابه، هدف فعالیت های نظامی، حفظ توان لازم برای دفاع از سرزمین ملی و امنیت و ترویج صلح است. با این حال، فعالیت های نظامی طیف وسیعی از اثرات زیست محیطی، از مصرف مقادیر قابل توجهی از منابع غیر قابل تجدید، تا آلودگی ناشی از استفاده یا ذخیره سازی سخت افزارها و مواد مصرفی نظامی را نیز به دنبال دارد.

۲۳۹- اثرات زیست محیطی فعالیت ها می تواند به عنوان بخشی از یک حسابرسی عملکرد گسترده - صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت های دولت - یا به عنوان مطالعه ای مستقل و موشکافانه و صرفاً متمرکز بر اثرات زیست محیطی مورد تاکید قرار گیرد.

۲۴۰- به عنوان یک نقطه شروع برای شناسایی آثار فعالیت های دولت بر محیط زیست، نهاد عالی محاسبات می تواند خود را با هر گونه تعهداتی که دولت برای شناسایی این اثرات و لحاظ آنها در ارزیابی سیاست های خود قبول نموده است، آشنا شود. برترین شیوه عمل توصیه می کند سازمان ها باید نگرانی های زیست محیطی خود را در اهداف استراتژیک و سیاست های خود، و نیز در ارزیابی خود از فعالیت های جدید و موجود لحاظ نمایند. بعضی دولت ها چنین رویکردی را اتخاذ کرده و نیز اطمینان می دهند فعالیت های دولت همانند فعالیت های غیر دولتی مشمول قوانین و مقررات زیست محیطی مشابه خواهد بود.

۲۴۱- حسابرسی نهاد عالی محاسبات باید با ارزیابی خود دولت از حیث اثرات زیست محیطی احتمالی (در صورت وجود) شروع شود. نهاد عالی محاسبات ممکن است کفایت موارد ذیل را مورد بررسی قرار دهد :

- شرح برنامه یا فعالیت، وضعیت زیست محیطی و شرایط پایه؛
- کامل بودن انواع تأثیرات کلیدی شناسایی شده؛
- اطلاعات مورد استفاده برای ارزیابی احتمال وقوع تأثیرات و ابعاد مورد انتظار آنها؛ و
- هر گونه پیشنهاد درباره اقدامات و تدابیر لازم برای مقابله با اثرات زیست محیطی.

### ## به مثال شماره (۱۱) مراجعه نمایید ##

۲۴۲- نهاد عالی محاسبات ممکن است بخواهد تأثیرات فعالیت دولت بر محیط زیست، ابعاد احتمالی این آثار، و ارزش و تقویم مخارج و فواید مربوط را برای خود آزمون کند. مذاکرات با کارشناسان و جستجوی متون و ادبیات موضوع می تواند روش های معمول مورد استفاده در ارزیابی را بازنمایاند. در مواردی که ارزیابی و بررسی امکان پذیر نیست، مانند تقویم هزینه از دست رفتن مناظر و چشم انداز طبیعی و یا ویژگی های خاص زیست محیطی - واریسی و کسب نظرات ذینفعان کلیدی می تواند مفید و موثر باشد (به عنوان مثال گروه های ساکن در مناطق متأثر از این گونه فعالیت های دولت، گروه های کلیدی علاقمند به محیط زیست، و سازمان های غیردولتی در این زمینه) و نیز کسب نظر از دانشگاهیان متخصص در روش های ارزیابی مرتبط با این حوزه مفید و موثر خواهد بود.

### ## به مثال شماره (۱۲) مراجعه نمایید ##

۲۴۳- نهاد عالی محاسبات باید در ابتدا در نظر بگیرد که چه اطلاعاتی برای اندازه گیری تأثیرات فعالیت های دولت بر محیط زیست، موجود بوده و قابل دسترسی است. در صورتی که دولت برآورد و ارزیابی درخصوص اثرات زیست محیطی فعالیت های خود انجام داده باشد، می توان بعد از آماده شدن نتایج ارزیابی، اطلاعات موجود و در دسترس را شناسایی نمود و نیز

برنامه هایی را برای جمع آوری اطلاعات بیشتر مشخص کرد. در صورتی که اطلاعات موجود و در دسترس مشخص نشده باشد، نهاد عالی محاسبات باید دسترسی به اطلاعات کافی، مربوط و قابل اعتماد را مورد توجه قرار دهد.

**۲۴۴-** مقررات زیست محیطی ممکن است شامل فعالیت های دولتی باشند که اثرات ثانویه بر محیط زیست دارند. در این موارد، دستگاه اجرائی و یا سازمان دولتی متولی نظارت بر رعایت مقررات موصوف، مسئولیت اولیه اعمال آزمون رعایت می باشد، نه نهاد عالی محاسبات. با این حال، نهاد عالی محاسبات ممکن است حسابرسی رعایت مقررات مزبور را موازی با نظارت دستگاه متولی دولتی، مطلوب و مناسب تلقی نماید.

**۲۴۵-** در مواردی که مقررات کاملاً شامل فعالیت مربوط نمی شود، نهاد عالی محاسبات می تواند استفاده از مقررات موصوف را به عنوان محک و معیار مناسب در نظر بگیرد؛ هر چند روایی و اعتبار این رویکرد نیز باید به دقت مورد توجه قرار گیرد.

**۲۴۶-** از ابتدا، دولت می تواند اقداماتی را برای مقابله و یا کاهش اثرات زیست محیطی شناسایی نماید. نهاد عالی محاسبات ممکن است در جریان حسابرسی خود به بررسی موارد ذیل بپردازد؛ این که:

- آیا این اقدامات در محل مربوط و مطابق با برترین شیوه عمل و با بهترین فناوری موجود و بدون تحمیل هزینه اضافی اعمال شده یا خیر؛ و
- آیا این اقدامات اثر پیشگیرانه مورد نظر را داشته یا خیر؛ و اگر نه، دولت چه اقدامات جایگزینی معمول داشته است.

## به مثال شماره (۱۳) مراجعه نمایید ##

**۲۴۷-** گاهی ممکن است اتخاذ تدابیر و اقدامات مناسب مقابله ای برای پیشگیری و یا مقابله با رخدادها و وقایع کم خطر اما دارای دامنه وسیع تاثیر ضروری بنماید، مانند انتشار ناخواسته مواد رادیواکتیو. روش های حادثه ای ممکن است به ندرت استفاده شوند، اما باید آنها را در مواقع نیاز آماده و قابل اجراء نگه داشت. در مواقعی که چنین روشهایی اهمیت می یابند، حسابرسی نهاد عالی محاسبات می تواند موارد ذیل را مورد بررسی قرار دهد:

- روش ها و سازوکارها؛
  - آموزش هر یک از کارکنان مشمول؛
  - فراوانی آزمون روش؛ و
  - آیا مناسبات ضروری در ارتباط با اشخاص ثالث (تامین کنندگان، خدمات اورژانس، و غیره) به روز هستند یا خیر.
- ۲۴۸-** هنگام انجام دقیق یک بررسی مشخص و صرفاً متمرکز بر پیامدهای زیست محیطی، نهاد عالی محاسبات باید دقیقاً به نحوه انعکاس منصفانه تاثیرات زیست محیطی در برابر هزینه ها و منافع مربوط به هدف اصلی توجه بنماید.

## **(د) حسابرسی سیستم های مدیریت زیست محیطی**

**۲۴۹-** سازمان ها، برای اینکه از تعیین نظام مند سیاست های بهبود مستمر در عملکرد زیست محیطی و دستیابی به اهداف مربوط اطمینان حاصل نمایند، سیستم های مدیریت زیست محیطی ارائه می نمایند. طرح های اختیاری اعتباردهی در سطوح ملی، منطقه ای و بین المللی ارائه شده که به سازمان ها این امکان را می دهد تا یئدیه ی خارجی برای کفایت سیستم های

مدیریت زیست محیطی خود اخذ نمایند و توسط مراجع ذیصلاح خارجی استقرار و عملکرد سیستم های موصوف توسط سازمان های مربوط تصدیق شود.

**۲۵۰-** استاندارد بین المللی سیستم های مدیریت زیست محیطی، ایزو ۱۴۰۰۱، ویژگی های زیر را بعنوان برترین شیوه های عمل مشخص می نماید:

- تعیین خط مشی و سیاست زیست محیطی.
- برنامه ریزی - در نظر گرفتن جنبه های زیست محیطی و حقوقی و سایر شرایط و الزامات؛ و تعیین اهداف و ارائه برنامه های مدیریت زیست محیطی.
- پیاده سازی و راه اندازی - مشخص نمودن ساختار و تعیین مسئولیت ها، آموزش کارکنان و ابلاغ الزامات اصلی؛
- مستند سازی سیستم های مدیریت زیست محیطی؛ عملیاتی نمودن سیستم های موصوف و ارائه طرح های اضطراری.
- بررسی (چک کردن) و اعمال اقدام اصلاحی - پایش و اندازه گیری؛ شناسایی عدم انطباق با الزامات و اقدام؛ و حسابرسی سیستم مدیریت زیست محیطی.
- بازنگری مدیریت تمامی جنبه های سیستم.

**۲۵۱-** در اروپا انتظار می رود ایزو ۱۴۰۰۱ به عنوان مسیر دستیابی به اعتبارنامه تحت نظارت اتحادیه اروپا با عنوان «طرح حسابرسی و مدیریت سازگار با محیط زیست» پذیرفته شود. استانداردهای بین المللی پشتیبان و مکمل ایزو ۱۴۰۱۰/۱۴۰۱۲ لغایت ۱۴۰۱۲ برای کسانی وضع شده که خواستار ارائه اعتبارنامه می باشند.

**۲۵۲-** به طور معمول، طرح های اعتباردهی (طرح های صدور اعتبار نامه) برای سازمان های تجاری و صنعتی تاسیس شده اند. با این حال، سیستم های مدیریت مربوط به این طرح ها، نسبت به دولت ها نیز قابل اجرا و اعمال هستند.

**۲۵۳-** در کنگره بین المللی پانزدهم اینتوسای توافق حاصل شد که برای نهادهای عالی محاسبات تبدیل شدن به ممیزی کننده تأیید شده تحت این گونه طرح های اختیاری نامناسب است (زیبنده و شایسته نیست). با این حال، اگر نهاد عالی محاسبات اختیارات قانونی کافی برای حسابرسی عملکرد داشته باشد، می تواند آن را برای حسابرسی سیستم های مدیریت زیست محیطی بخش دولتی اختیار نماید.

**۲۵۴-** به منظور تصمیم گیری برای انجام حسابرسی سیستم های مدیریت زیست محیطی، یک نهاد عالی محاسبات باید سیاست های دولتی موجود و معطوف به استقرار سیستم های موصوف را مشخص نماید. در بعضی کشورها، ارائه سیستم های مدیریت زیست محیطی در دولت، الزام قانونی دارد. در این قبیل موارد، ممکن است از قبل، یک مکانیسم دولتی برای اطمینان از رعایت الزامات ایجاد شده باشد، و نهاد عالی محاسبات باید آن را هنگام برنامه ریزی حسابرسی مد نظر قرار دهد.

## به مثال شماره (۱۴) مراجعه نمایید ##

**۲۵۵-** در کشورهایی که الزامی به استقرار سیستم های مدیریت زیست محیطی در سطح دولت مقرر نشده، نهاد عالی محاسبات می تواند با همکاری دولت یا به طور مستقل:

- نشان دهد تا چه حد سیستم های ارائه شده جدا از هم هستند و غیریکپارچه اند؛
  - مناسب ترین مدل ها را برای چنین سیستم هایی شناسایی نماید؛ و
  - منافع حاصل از استقرار سیستم های یادشده را ارزیابی نماید.
- ## به مثال شماره (۱۵) و (۱۶) مراجعه نمایید ##

**۲۵۶-** نهاد عالی محاسبات ممکن است تصمیم به حسابرسی تک تک سیستم های مدیریت زیست محیطی دستگاه های اجرائی دولتی بگیرد. به طریق دیگر، حسابرسی می تواند، در چارچوب صلاحیت قانونی، روی یک یا چند حوزه از مجموعه ای دستگاه اجرائی تمرکز نماید. رویکرد اخیر در خصوص موضوعاتی با دامنه نسبتاً محدود مفید بوده و قابلیت کاربرد دارد. موضوعات و مسائلی که با وجود دامنه محدود، امکان بهبود قابل ملاحظه و معناداری در سراسر دولت وجود دارد. این حسابرسی، شیوه های متفاوتی را می تواند شناسایی نماید که در اثر کاربرد آنها، توصیه های کاربردی و عملی بدست می آید.

**۲۵۷-** ملاحظه مهم نهاد عالی محاسبات هنگام تصمیم گیری در مورد محدوده این حسابرسی، سطح و ابعاد تاثیرات احتمالی می باشد که انتظار می رود سیستم های مدیریت زیست محیطی تدابیری برای غلبه بر این تاثیرات اتخاذ کنند. برخی دستگاه های دولتی ممکن است تا حد زیادی اجرایی و اداری بوده، و اثرات آنها نسبتاً کم و محدود به استفاده منابعی مثل انرژی و آب، کاغذ و سایر مواد مصرفی اداری، و حمل و نقل و نیز محدود به بازیافت و دفع زباله های اداری باشد. دیگر سازمان ها و دستگاه های دولتی ممکن است فرآیندهای صنعتی که تاثیر قابل توجهی در آلودگی محیط زیست دارند، بر عهده داشته باشند.

## به مثال شماره (۱۷) مراجعه نمایید ##

**۲۵۸-** سیستم های مدیریت زیست محیطی متضمن برترین شیوه های عمل، ایجاب می نمایند سازمان ها اهدافی برای بهبود مستمر در عملکرد و نظارت بر دست آوردهای خود وضع نمایند. این سیستم ها استانداردهای مناسب عملکردی خودشان را خود تعیین نمی کنند، و نیز همیشه حسابرسی و گزارشگری کامل عملکرد آنها ضرورت ندارد. این مسائل از مقوله وظایف مدیریت سازمان ها و نهادهاست.

**۲۵۹-** نهاد عالی محاسبات ممکن است این ملاحظه را داشته باشد که آیا باید براساس اهداف عملکردی واقعی که توسط دولت تعیین شده، حسابرسی نماید و گزارش حسابرسی تنظیم کند. در چنین حسابرسی، نهاد عالی محاسبات می تواند به نحو مفیدی، انطباق اهداف دولت با روش های مورد عمل در جاهای دیگر و انطباق آنها با تعهدات دولت در توافق نامه های بین المللی مورد مقایسه و بررسی قرار دهد.

## به مثال شماره (۱۸) مراجعه نمایید ##

۲۶۰- نهاد عالی محاسبات می تواند این ملاحظه را در نظر بگیرد که آیا نظارت دولت بر سیستم های مدیریت زیست محیطی دستگاه های اجرائی و پایش گزارشگری عملکرد زیست محیطی آنها، دستگاه های موصوف را به قدر کافی در مقابل قوه مقتنه و مردم از حیث نیل به اهداف اصلی عملکردی پاسخگو می نماید یا خیر. نهاد عالی محاسبات می تواند برای شناسایی سطح عملکرد دستگاه اجرائی و دلایل عدم حصول اهداف، اقدام به انجام حسابرسی نماید.

### **(ه) بررسی و ارزیابی سیاست ها و برنامه های پیشنهاد شده**

۲۶۱- براساس بررسی و نظر سنجی دیوان محاسبات هلند در سال ۱۹۹۵، معدودی از نهاد عالی محاسباتی، نسبت به سیاست های زیست محیطی اتخاذی و یا برنامه های زیست محیطی ارائه شده، ارزیابی انجام می دهند. در مقاله ای که متعاقب این بررسی در کنگره پانزدهم اینتوسای ارائه شد، دیوان محاسبات هلند افزود نهادهای عالی محاسبات عموماً تمایلی به گسترش نقش خود در این حوزه ندارند. این بی میلی قابل درک است چرا که در چنین شرایطی، - در شرایطی که معیارهای حسابرسی (یعنی الزامات قانونی زیست محیطی) ممکن است خود موضوع ارزیابی قرار گیرند - اگر تصور شود نتایج حسابرسی مبتنی بر واقعیات نیست، یا تصور شود نتایج حسابرسی منعکس کننده دیدگاه خاصی است، می تواند خطراتی را متوجه نهاد عالی محاسبات نماید.

۲۶۲- با این حال، ممکن است در شرایط خاصی از نهادهای عالی محاسبات خواسته شود اطلاعاتی در مورد سیاست های متخذه و یا برنامه های ارائه شده تامین و در اختیار مجلس قانونگذاری مربوط قرار دهند. این گونه درخواست ها در مواردی می تواند رخ دهد که، به عنوان مثال، مجلس ملی قانونگذاری تمرکز و توجه خود را از پرسش "آیا برنامه مورد عمل مطابق با الزامات قانونی است؟" به سوی این پرسش اساسی تر، "آیا الزامات قانونی پایه خود نیاز به اصلاح دارند تا برنامه مورد عمل را مقرون به صرفه تر نمود و یا آن را به نحوی بهبود داد؟" سوق دهد. در چنین شرایطی، ممکن است تجزیه و تحلیل پیشنهادهای جایگزین مورد نظر، از نهاد عالی محاسبات درخواست شود.

## به مثال شماره (۱۹) و (۲۰) مراجعه نمایید ##

۲۶۳- به طور کلی، چنین کارهایی چالش ها و مخاطراتی را فراهم می کند. به طور خاص، تجزیه و تحلیل سیاست های اتخاذ شده و یا تجزیه و تحلیل برنامه های ارائه شده، گاهی اوقات ممکن است مستلزم مهارت هایی خارج از مهارت های معمول و مرتبط با رشته های حسابرسی باشد. به عنوان مثال، ارزیابی هزینه ها و فواید مترتب بر مقررات زیست محیطی پیشنهاد شده، معمولاً مستلزم مهارت های یک اقتصاد دان است. در چنین شرایطی، نهاد عالی محاسبات ممکن است استخدام فردی با مهارت های مورد نیاز لازم باشد، یا ممکن است اخذ خدمات مشاوره از بیرون دستگاه اجرائی مقرون به صرفه تر باشد.

۲۶۴- تشکیل یک هیئت (پانل) مرکب از کارشناسان می تواند راهکار جایگزین سوم باشد. چنین پانل هایی ها که می تواند شامل کارشناسان صنعت، دولت و سازمان محیط زیست باشد، توسط برخی نهادهای عالی محاسبات برای کمک به شناسایی

اولویت های حسابرسی زیست محیطی، و توسعه روش های حسابرسی مسائل خاص و جمع آوری اطلاعات، مورد استفاده واقع شده اند.

۲۶۵- حتی با این مهارت های افزوده شده، ماهیت چنین تجزیه و تحلیل هایی خطرات بیشتری را متوجه نهاد عالی محاسبات می کند، به خصوص اگر این گونه تصور شود که در بحث درباره مسائل مربوط به سیاست ها، جانب یکی از طرف ها را گرفته و نظر یکی از اطراف مسأله مورد حمایت واقع شده است. در صورتی که از نهاد عالی محاسبات بابت سیاست ها های جایگزین درخواست ارائه اطلاعات شود، نهاد عالی محاسبات می تواند گزینه های زیر را برای به حداقل رساندن خطرات مذکور مورد توجه قرار دهد:

- ارائه اطلاعات واقعی به جای قضاوت

ارائه اطلاعات واقعی و تحلیلی در خصوص تاثیرات سیاست های جایگزین، به جای توصیه اقدام خاص جایگزین، کمتر بحث برانگیز است، و با کارکرد های سنتی نهادهای عالی محاسبات همسویی بیشتری دارد.

- شناسائی اجماع و اتفاق نظر در میان متخصصین

اجماع نظر متخصصان در خصوص یک پیشنهاد پیچیده و بحث انگیز می تواند از نتایج و توصیه های حسابرسی تجویز شده توسط نهاد عالی محاسبات حمایت ارزشمندی کند.

- ارزیابی و اظهار نظر در خصوص بررسی و تحلیل سایر سازمان ها

اگر تحلیل های یادشده مستلزم مفروضاتی تئوریک در مورد مسائلی چون نرخ های آتی رشد اقتصادی، و یا در مورد عوامل فنی مانند چگونگی واکنش اکوسیستم های مختلف نسبت به استرس های مربوط به آلودگی ها باشند، ارزیابی سیاست جایگزین پیشنهاد شده اغلب برای نهاد عالی محاسبات مخاطره آمیز می باشد. با این حال، سایر سازمان ها اغلب این گونه تجزیه و تحلیل ها را انجام می دهند، و نوعاً روش ها و فرضیات اساسی خود را همراه با یافته های خود گزارش می نمایند؛ به جای اینکه مجبور شوند از فرضیات خود دفاع کنند(انتقاد احتمالی مبنی بر این که فرضیات به صورت ذهنی تعیین شده اند)، نهاد عالی محاسبات، ارزیابی فرضیات، یافته ها و نتیجه گیری های سایر مطالعات را مفید تر خواهد یافت.

- رد درخواست

در شرایط نامتعارف، در صورتی که نهاد عالی محاسبات پیامد و مخاطرات آن را غیر قابل قبول تلقی نماید، ممکن است امتناع از انجام درخواست را ضروری بدانند. با این حال، به عنوان یک موضوع عملی و مبتلا به، معمولاً نهاد عالی محاسبات می تواند راه هایی را پیدا کند برای تأمین حداقل بخشی از نیازهای اطلاعاتی، بدون اینکه با خطرات ناروا و غیر ضروری مواجه شود.

## تعیین معیارهای فنی

### مقدمه

۳۰۱- توجه و دغدغه اصلی دستگاه های عالی محاسبات در اجرای حسابرسی زیست محیطی، تعیین معیارهای فنی می باشد که بر اساس آنها اظهارات افشا شده و یا عملکرد نهادهای تحت حسابرسی را ارزیابی می شود. اگر نهاد عالی محاسبات معیارهای اشتباه و یا معیارهای مخدوش، ناقص، منحرف و یک جانبه را مورد استفاده قرار دهد، با خطر قابل توجهی مواجه می شود. بنابراین لازم است مراقب باشد و اطمینان حاصل کند از اینکه معیار انتخاب شده به عنوان معیاری مربوط، کامل، قابل فهم، عموماً مورد قبول واقع می شود.

۳۰۲- این بخش، برخی از عواملی که باید یک نهاد عالی محاسباتی هنگام تصمیم گیری درخصوص معیارهای فنی مورد نیاز برای یک حسابرسی زیست محیطی در نظر بگیرد، را ارائه می کند. این بخش، منابع احتمالی و بالقوه برای اخذ معیارهای مربوط به هر نوع حسابرسی را ارائه می کند و نشان می دهد که چگونه یک نهاد عالی محاسبات می تواند خطر ابتلا به (اتخاذ) معیارهای نامناسب را به حداقل برساند.

### چارچوب روش

۳۰۳- مطابق با رویکرد چارچوبی (قابلی) در تعریف "حسابرسی زیست محیطی"، که در کنگره پانزدهم اینتوسای به تصویب رسید، یک پایه و مبنای چارچوبی، بهترین راه برای راهنمایی یک نهاد عالی محاسبات در ایجاد معیارهای فنی مورد نیاز برای انجام حسابرسی زیست محیطی محسوب می شود. عناصر اصلی چارچوب در ضمیمه ۲ خلاصه شده است.

۳۰۴- دو محور از چارچوب ایجاد معیار عبارتند از :

- نوع حسابرسی که بناست انجام شود.
- هدف و منابع معیارها.

۳۰۵- انواع حسابرسی (همان گونه که قبلاً شناسایی شده) عبارت است از :

- متعارف حسابرسی، شامل :
  - i. حسابرسی مالی و
  - ii. حسابرسی رعایت.
- حسابرسی عملکرد.

۳۰۶- مقصود و منظور معیار های حسابرسی و منابع استخراج آنها، از نوع حسابرسی و، در نتیجه، براساس هدف وسیع حسابرسی مشخص می شود. مادامیکه منابع معتبر و موثق و رسمی معیارهای حسابرسی در دسترس هستند، باید آنها را با اولویت نسبت به منابع غیر موثق استفاده نمود.

۳۰۷- وقتی انجام انواع مختلف حسابرسی مقرر می شود، ضرورتاً لازم نیست هر یک به صورت جداگانه انجام شود. حسابرسی رعایت، به طور خاص، می تواند بخشی از یک حسابرسی مالی یا یک حسابرسی عملکرد را تشکیل دهد.



۳۰۸- دو نوع منابع معیارهای حسابرسی عبارتند از :

- منابع موثق و معتبر و رسمی - که به حسابرس از حیث مقبولیت معیارهای حسابرسی به عنوان پایه ای صحیح برای حسابرسی، اطمینان می بخشد.
- منابع غیر موثق و غیر معتبر و غیر رسمی - که موجب ابتلاء حسابرس به خطر، از حیث مقبولیت معیارهای حسابرسی به عنوان پایه ای درست برای حسابرسی مناسب می شود ( نگاه کنید به پاراگراف های ۳۲۵ - ۳۲۹).

۳۰۹- ممکن است یک حسابرسی مالی یا یک حسابرسی عملکرد لازم باشد براساس معیارهای حسابرسی اخذ شده از منابع رسمی و غیر رسمی ( هر دو ) بنا شده باشند . یک حسابرسی رعایت نباید مبتنی بر معیارهای حسابرسی مأخوذه از منابع غیر رسمی و غیر معتبر باشد، با این فرض و تصور که نهاد تحت حسابرسی مکلف به رعایت آن معیارهای حسابرسی نمی باشد .

## حسابرسی های مالی

### مقصود و منظور از تعریف معیارهای حسابرسی

۳۱۰- مراد از تعیین معیارهای مربوط به جنبه های زیست محیطی در حسابرسی مالی، کمک به حسابرس می باشد در تشخیص این که آیا دستگاه اجرائی تحت حسابرسی و در گزارش منتشر شده خود، هزینه ها، بدهی ها ( از جمله تعهدات مشروط )، و دارایی های زیست محیطی را به درستی شناسایی، تقویم و گزارش نموده است یا خیر .

### منابع موثق، معتبر و رسمی اخذ معیارهای حسابرسی

۳۱۱- یک منبع رسمی و موثق برای اخذ معیارهای حسابرسی، در حوزه ای که نهاد تحت حسابرسی در آن قلمرو گزارشگری می نماید، منبعی است که با معنای "شیوه حسابداری عموماً پذیرفته شده" (یا اصطلاحی معادل آن) سختیت داشته باشد.

۳۱۲- منابع می توانند شامل موارد ذیل باشند :

- استانداردهای اجباری صادر شده توسط دستگاه و مرجع رسمی وضع استاندارد کشوری.
- استانداردهای صادر شده توسط برخی نهادهای شناخته شده و معتبر دیگر.
- استانداردهای بین المللی صادر شده توسط یک نهاد شناخته شده و معتبر.

### منابع غیر موثق، غیر معتبر و غیر رسمی اخذ معیارهای حسابرسی

۳۱۳- در شرایط ارزیابی ریسک و خطر، یک منبع غیر رسمی و نامعتبر برای اخذ معیارهای حسابرسی، هر منبعی است که حسابرس آن را برای هدف حسابرسی خود، مناسب ارزیابی نماید.

۳۱۴- چنین منبعی می تواند شامل موارد ذیل باشد :

- رهنمود منتشر شده توسط مرجع حرفه ای مربوط.

## حسابرسی های رعایت

### مقصود و منظور از تعریف معیارهای حسابرسی

۳۱۵- مقصود از معیارهای حسابرسی رعایت زیست محیطی این است که به حسابرس کمک نماید در تشخیص این که آیا نهاد تحت حسابرسی، فعالیت های زیست محیطی خود را مطابق با تمام الزامات و تعهدات لازم الاجراء انجام داده است یا خیر.

### منابع موثق، معتبر و رسمی اخذ معیارهای حسابرسی

۳۱۶- واژه "الزام و تعهد" برای این منظور، در معنای عادی خود، چیزی است که نهاد تحت حسابرسی باید به آن التزام و انقیاد داشته باشد. ممکن است یک حکم قانونی مستقیم باشد یا الزام و تعهدی ناشی از تکلیف پیروی از سیاست های یک مرجع عالی اجرایی.

۳۱۷- در نتیجه منابع معتبر می تواند شامل موارد زیر باشد :

- قوانین ملی - قوانین مصوب قوه مقننه و هر گونه مقررات، قواعد، دستورات و غیره که طبق قانون وضع شده و اقتدار قانونی دارند.
- قوانین فراملی - مانند قوانینی که توسط ارگان های وابسته به اتحادیه اروپا تصویب شده اند.
- موافقتنامه های بین المللی - مانند پیمان ها و معاهدات منعقد شده با دیگر حوزه های قضایی و کنوانسیون های سازمان ملل متحد.
- استانداردهای توافق شده (از جمله فنون، روش و معیارهای کیفی).
- قراردادها.
- رهنمودهای صادره در امتداد خط مشی های اعلامی.

## حسابرسی های عملکرد

### مقصود و منظور از تعریف معیارهای حسابرسی

۳۱۸- مقصود و منظور معیارهای حسابرسی عملکرد زیست محیطی این است که به حسابرس کمک کند در خصوص یکی از موارد ذیل یا هر دوی آنها اظهار نظر نماید:

- صحت و اعتبار شاخص های عملکردی مورد استفاده نهاد اجرائی در گزارشگری علنی عملکرد خود در ارتباط با انجام فعالیت های زیست محیطی.
- آیا نهاد اجرائی تحت حسابرسی فعالیت های زیست محیطی را به صورت موثر، کارآ، مقرون به صرفه و با رعایت موارد ذیل انجام داده است-
  - سیاست های دولتی قابل اعمال ؛ و
  - سایر عوامل مؤثر بر انجام فعالیت هایی که نهاد تحت حسابرسی هیچ گونه کنترلی بر آن عوامل نداشته است.

### منابع موثق، معتبر و رسمی اخذ معیارهای حسابرسی

- ۳۱۹- در حوزه مدیریت و حسابرسی که همچنان در حال توسعه است، منابع معتبر برای اخذ معیارهای حسابرسی معدود بوده یا ممکن است اصلاً موجود نباشد. منابع احتمالی می تواند شامل موارد ذیل باشد :
- شاخص های ناظر بر مولفه های اثربخشی، کارآیی، یا صرفه اقتصادی عملکردی که-
    - توسط قانون تجویز شده، یا
    - در سیاست رسمی دولت برای فعالیتی خاص تعیین شده ؛ یا
    - در غیر این صورت، موارد اجباری ناظر بر نهاد اجرائی تحت حسابرسی.
  - استانداردهای عموماً پذیرفته شده که توسط نهادهای معتبر و شناخته شده صادر شده است.
  - آیین نامه های عملکرد حرفه ای که توسط نهادهای معتبر و شناخته شده منتشر شده است.

### منابع غیر موثق، غیر معتبر و غیر رسمی اخذ معیارهای حسابرسی

- ۳۲۰- همانند حسابرسی مالی، در شرایط ارزیابی ریسک و خطر، یک منبع غیر رسمی و نامعتبر برای اخذ معیارهای حسابرسی، هر منبعی است که حسابرس آن را برای هدف حسابرسی خود، مناسب ارزیابی نماید.
- ۳۲۱- چنین منبعی می تواند موارد ذیل را در بر بگیرد :
- شاخص های عملکردی یا شاخص های مشابه و مورد استفاده دیگر نهادهای اجرائی درگیر در فعالیت های مشابه.
  - متون و ادبیات آکادمیک.
  - صاحب نظران بیرونی.
  - خود نهاد عالی محاسبات.

## به حداقل رساندن خطر ابتلا به نهاد عالی محاسبات

۳۲۲- ریسک ویژه ای که یک نهاد عالی محاسبات در هنگام انجام حسابرسی زیست محیطی با آن مواجه می شود، این است

که معیارهای حسابرسی مورد استفاده:

- غیر قابل اجرا باشند؛ یا
- نامناسب باشند؛ یا
- مخدوش، ناقص، منحرف و یک جانبه باشند.

۳۲۳- انتقاد از نهاد عالی محاسبات در خصوص هر یک از این زمینه ها ممکن است از چند جهت وارد شود - که محتمل

ترین آنها دستگاه اجرائی و نهادها یا افراد تحت حسابرسی هستند که علاقه و توجه حرفه ای به موضوع تحت حسابرسی دارند.

۳۲۴- بهترین دفاع مقابل انتقاد های وارده از سوی نهاد اجرائی تحت حسابرسی، اِقتناع و کسب توافق نهاد موصوف در رابطه با

معیارهای حسابرسی، البته قبل از آغاز حسابرسی است. با این حال، در جستجوی حصول این توافق، نهاد عالی محاسبات باید مراقب باشد و اطمینان حاصل نماید که استقلال خود را در نتیجه حذف یا اصلاح معیارهای حسابرسی به قیمت قضاوت بهتر به خطر نیاندخته و مخدوش ننماید. اگر نهاد اجرائی حاضر به قبول هیچ یک از معیار های حسابرسی نباشد، نهاد عالی محاسبات باید به خصوص مطمئن شود که معیارهای حسابرسی مورد استفاده اش قابل دفاع هستند.

۳۲۵- بزرگترین حوزه مبتلا به خطر برای نهاد عالی محاسبات، به استفاده از منابع غیر رسمی معیار حسابرسی مربوط خواهد

بود. به عنوان مثال، هنگام استفاده از منابع و متون و مدارک دانشگاهی، حسابرس باید تمام مراحل معقول و منطقی را در جستجوی همه مدارک در دسترس بپیماید و مدارک نویسندگان را از حیث اعتبار مورد بررسی قرار داده و تعیین روایی کند.

۳۲۶- مشابه همین برخورد باید در مورد کارشناسان خارجی اعمال شود. در صورت امکان، تشکیل هیئت (پانل) مشاور

تخصصی بهتر از اخذ مشورت از یک فرد خواهد بود. علاوه بر این، متخصصین مشاور باید عاری از تعارض منافع احتمالی با نهاد تحت حسابرسی باشند. این تعارض و تضاد می تواند، به عنوان مثال، ناشی از رابطه نامطلوب گذشته با نهاد تحت حسابرسی، بیان علنی دیدگاه مغایر با دیدگاه نهاد موصوف، یا ارتباط (گذشته و یا حال) با دستگاه 'رقیب' نهاد تحت حسابرسی تصور می شود. ( پاراگراف های ۱۳۸-۱۴۰ را هم مشاهده کنید )

۳۲۷- آزمون نهایی معیارهای حسابرسی انتخاب شده این است که (مثل همه معیارهای حسابرسی حسابرسی) آنها عینی

هستند نه ذهنی و انتزاعی. موضوعات و امور مربوط به قضاوت ذهنی و انتزاعی، مربوط به کسانی است که مسئولیت 'سیاسی' در قبال نتایج دارند.

۳۲۸- به منظور مطابقت معیارهای حسابرسی انتخاب شده با مشخصات عینی که شاخص های عملکردی مورد استفاده نهاد

اجرائی باید داشته باشند، قضاوت حسابرس باید اعمال شود:

## مربوط بودن،

- یک شاخص عملکرد هنگامی مربوط است که :
  - یک وظیفه و الزام قانونی و یا یک تعهد عملکردی، یا یک هدف عملکردی مورد توافق میان نهاد اجرائی و ذینفعان آن را بازتاب دهد . یک شاخص مربوط می شود به دستیابی به یک عملکرد خاص یا وظیفه یا خروجی یا نتیجه و پیامدی خاص که نیل به آن از دستگاه اجرائی انتظار می رود .
  - اطلاعاتی فراهم کند در مورد دستیابی به یک وظیفه یا خروجی یا نتیجه و پیامدی خاص که پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی کسانی است که انتظار می رود بتوانند از آنها استفاده منطقی کنند - یک ذینفع در نهاد اجرائی ( مانند وزیر مسئول، اعضای مجلس قانونگذاری، مودیان مالیاتی و دیگر افرادی که در تأمین منابع دستگاه اجرائی مشارکت دارند ) ؛ یک تحلیل گر، یک نماینده از رسانه های خبری .

## قابل فهم بودن،

- یک شاخص عملکردی زمانی قابل فهم است که به وضوح بیان شده باشد، به طوری که :
  - معنای آن خالی از اشتباه و سوء فهم باشد.
  - منطق آن قابل تشخیص باشد.

## قابلیت اعتماد،

- یک شاخص عملکردی زمانی قابل اعتماد است که :
  - صادقانه مشخصه قابل اندازه گیری انجام وظیفه یا خروجی یا نتیجه و پیامد را نشان دهد.
  - از اطلاعاتی تشکیل شده که می تواند به طور مستقل در برابر مدارک مناسب مورد بررسی و تایید قرار گیرد
  - در صورت لزوم، همواره قادر است نتایجی تولید کند که قابلیت مقایسه در طول زمان دارند.

۳۲۹- این گونه نیست که هر شاخص عملکردی باید مربوط باشد، یا توسط هر کاربری قابل درک باشد.

۳۳۰- معیارهای حسابرسی باید در مورد کامل بودن شاخص های عملکردی مورد استفاده اطمینان ایجاد نمایند . دستگاه

اجرائی، هنگام گزارشگری عملکرد خود باید از شاخص های عملکردی به تعداد لازم استفاده نماید تا ( در صورت لزوم ) :

- همه فعالیت های مهم و قابل ملاحظه دستگاه اجرائی را منعکس کند.
- تمام جنبه های با اهمیت هر فعالیت مهم دستگاه اجرائی را منعکس کند.
- همه الزامات قانونی و عملکردی و همه اهداف عملکردی توافق شده دستگاه اجرائی را منعکس کند.

## پیوست یک

### نمونه هایی از حسابرسی عملکرد

#### حسابرسی عملکرد دولت در نظارت و بایش رعایت قوانین زیست محیطی

##### مثال شماره یک

در برخی موارد، ممکن است نهاد عالی محاسبات برای به دست آوردن اطلاعات مورد نیاز، لازم باشد ترکیبی از روش ها را مورد استفاده قرار دهد. در ایالات متحده در سال ۱۹۹۳، در یک حسابرسی تحت عنوان « آب آشامیدنی : برنامه اصلی تضمین کیفیت معیوب است و به میزان کافی تامین نمی شود» (GAO/RCED-93-97)، کارکنان دستگاه محاسبات آمریکا به صورت مکتوب و با استفاده از پرسش نامه، یک بررسی انجام دادند برای جمع آوری اطلاعات پایه از همه ۵۰ ایالت آمریکا، اطلاعاتی مثل : فراوانی (تعداد) بازرسی هایی که از سیستم تامین آب آشامیدنی انجام شد، و نوع اطلاعات دنبال شده توسط بازرسان. به هر حال، برای جمع آوری اطلاعات تفصیلی تر در مورد عملکرد ایالت ها، و در مورد علل پایه ای مشکلات موجود در عملکرد، کارکنان دستگاه محاسبات آمریکا چهار ایالت را برای بررسی دقیق و مفصل انتخاب کردند. دستگاه محاسبات آمریکا در هر یک از چهار ایالت، ابتدا از کارکنان کلیدی سیستم ایالتی آب مصاحبه به عمل آورد. سپس دستگاه محاسبات آمریکا تعداد ۵۰ گزارش بازرسی موجود در فایل های ایالت ها را که به طور تصادفی انتخاب شده بودند را برای به دست آوردن اطلاعات دست اول در خصوص ایمنی و قابلیت اطمینان سیستم های آب، مورد بررسی قرار داد.

## مثال شماره دو

در سال ۱۹۹۰، دستگاه محاسبات ایالات متحده آمریکا براساس مجوز قانون، حسابرسی از یک برنامه را بر عهده گرفت، که هدف آن حصول اطمینان از ایمنی و سلامت سامانه های تامین آب آشامیدنی عمومی بود .  
دستگاه محاسبات آمریکا بررسی دقیق و مفصل انجام داد در خصوص اینکه چگونه سازمان حفاظت محیط زیست و یک نمونه از شش ایالت آمریکا، الزامات کلیدی برنامه ای را اجرا می کنند . این الزامات به موارد زیر پرداخته اند :

- آیا سیستم های عمومی آب برای حصول اطمینان از این که عاری از آلودگی هستند، به اندازه کافی نظارت بر فرآیند تامین و تدارک دارند یا خیر ؛
  - آیا سازمان های نظارتی دولتی، موارد و مصادیق نقض استانداردهای کیفیت آب را شناسایی، کشف و به سازمان حفاظت محیط زیست گزارش می نمایند یا خیر ؛
  - آیا سازمان های ایالتی، جریمه یا مجازات های دیگری علیه متخلفان و ناقضان استانداردهای موصوف وضع می کنند یا خیر ؛
  - چگونه سازمان حفاظت محیط زیست بر کل یک برنامه، به نحو اثربخش نظارت می نماید.
- دستگاه محاسبات آمریکا یک سری توصیه حسابرسی تجویز کرد برای حصول اطمینان از این که اپراتورهای سیستم آب به درستی آموزش دیده و دارای گواهینامه تایید شده می باشند؛ به منظور ارتقاء توانمندی ایالت ها در شناسایی و کشف موارد نقض؛ و برای حصول اطمینان از این که ایالت ها و سازمان حفاظت محیط زیست، در مواقع الزام مقررات، جریمه ها یا مجازات های دیگری علیه متخلفان و ناقضان اعمال می کنند.

### مثال شماره سه

دستگاه محاسبات کشور استونی، رعایت قانون توسعه پایدار توسط وزارت محیط زیست را مورد حسابرسی قرار داد. به منظور مدیریت مسائل حساس مرتبط با محیط زیست، این قانون مقرر می دارد برنامه های بلند مدتی ایجاد شود، به طوری که فعالیت های اقتصادی براساس ملاحظات و نگرانی های زیست محیطی و اجتماعی، تعدیل و متوازن شوند. پس از بررسی طرح ها و برنامه های تهیه شده توسط دستگاه مسئول مربوط، دستگاه محاسبات کشور استونی نتیجه گرفت که هدف اصلی این برنامه ها، همیشه به قدر کافی مشخص نشده است؛ بودجه مربوط به برنامه های یادشده در کل تهیه نشده بود؛ برنامه زمان بندی تأمین بودجه و منابع مشخص نشده بود؛ به مسائل مربوط به پیشرفت و اثربخشی برنامه ها به اندازه کافی پرداخته نشده بود. دستگاه محاسبات کشور استونی توصیه کرد وزارت محیط زیست اهداف دقیق تری وضع کند، و همچنین برنامه زمان بندی و منابع تأمین بودجه برنامه های موصوف را تهیه نماید. دستگاه محاسبات کشور استونی همچنین توصیه نمود که وزارت مالیه باید توسعه مقررات ناظر بر تهیه پیش نویس، تصویب و تأمین مالی برنامه های ایالتی را تسریع نماید. فعالیت های وزارت محیط زیست در تهیه پیش نویس و اجرای برنامه های حفاظت از محیط زیست. (شماره ۱۰-۱۱۲/۳۱)

### مثال شماره چهار

در سال ۱۹۹۲، دیوان محاسبات اروپا، اجرای دستورالعمل مدیریت پسماندهای فاضلاب شهری، توسط کمیسیونی از کشورهای عضو را مورد بررسی قرار داد. هدف اصلی این دستورالعمل در میان مسائل دیگر، کاهش روز افزون و کنترل آلودگی آب شهری تولید شده تا سطوح معمول و رایج پذیرفته شده میان کشورهای اروپایی می باشد. دیوان محاسبات اروپا، در همان چارچوب، کمک های مالی پرداخت شده به کشورهای عضو را مورد حسابرسی قرار داد. پیش از آن، کشورهای عضو خود، تأمین مالی برنامه ها و پروژه های مربوط را بر عهده داشتند. در این چارچوب، باید حدود ۴۰,۰۰۰ ایستگاه فاضلاب احداث یا تعمیر می گردید تا استانداردهای کیفی جدید وضع شده در این قانون تأمین می گردید.

### مثال شماره پنج

دستگاه محاسبات آمریکا در گزارش خود تحت عنوان «برنامه پاک سازی<sup>۲۸</sup> سایت های رها شده دفن زباله های سمی: انباشت تأسیسات فدرال ارزیابی نشده، عامل کند شدن تلاش های پاکسازی» (GAO/RCED-93-119)، دادهایی از سیستم اطلاعات (CERCLIS) سازمان حفاظت محیط زیست را برای تأمین اطلاعاتی جامع در مورد وضعیت صدها تأسیسات فدرال زباله های خطرناک مورد استفاده قرار داد. بر اساس این اطلاعات، دستگاه محاسبات آمریکا به این نتیجه رسید که سازمان حفاظت محیط زیست، تنها ارزیابی ۵۰۰ مورد از ۸۲۳ مورد ارزیابی ضروری از تأسیسات بالقوه آلوده را به پایان رسانده بود، و پاکسازی سایت های بالقوه خطرناک به صورت جدی انباشت شده بود.

<sup>۲۸</sup> Superfund - برنامه دولت فدرال برای شناسایی و ارزیابی و پاک سازی بدترین سایت های کنترل نشده و رها شده دفن زباله سمی در سراسر کشور؛ که این برنامه توسط سازمان حفاظت از محیط زیست اجرا می شود.



### مثال شماره شش

دستگاه محاسبات آمریکا در گزارش خود تحت عنوان « آلودگی آب : رهبری بزرگتری در سازمان حفاظت محیط زیست برای کاهش منابع آلودگی غیر نقطه ای مورد نیاز است» (GAO/RCED-91-10)، دریافت که داده های حاصل از نظارت و پایش میزان آلودگی ناشی از منابع کشاورزی و دیگر منابع، در حالی که ناقص بود، با این حال برای حصول به نتایج معنی دار و توصیه های حسابرسی بودجه ای کافی بود . دستگاه محاسبات آمریکا دریافت که داده های محدود و در دسترس سازمان حفاظت محیط زیست - توأم با اتفاق نظر قوی علمی- این نتیجه گیری را پشتیبانی می کند که منبع غیر نقطه ای آلودگی آب، عامل اصلی باقی مانده مشکلات کیفیت آب در ایالات متحده است و در میان سایر عوامل موثر، بزرگترین سهم را به خود اختصاص می دهد . دستگاه محاسبات آمریکا به این یافته حسابرسی - همراه با یافته های حسابرسی ذیل الذکر اعتماد و اطمینان دارد :

- اهتمام کمی در پرداختن به منبع آلودگی غیر نقطه ای در سطح کشور مصروف شده است؛ و
- سهم بسیار کمی از منابع فدرال اختصاص داده شده به مشکلات کیفیت آب، به سمت منبع آلودگی غیر نقطه ای معطوف شده است.

دستگاه محاسبات آمریکا به کنگره توصیه کرد که بودجه مربوط به موضوع کیفیت آب در سازمان حفاظت محیط زیست را، معطوف به توجه و تاکید بیشتر بر کنترل منبع آلودگی غیر نقطه ای آب نماید.

### مثال شماره هفت

به طریق مشابه، دستگاه محاسبات انگلستان در پی گرد آوری و تجزیه و تحلیل و آنالیز داده های کیفیت آب رودخانه از ادارات منطقه ای « سازمان ملی رودخانه ها » اقدام نمود . این تلاش، به دلیل تفاوت های موجود در داده های پایگاه های مناطق، بسیار دشوار می نمود . به هر حال، این تلاش به این یافته حسابرسی منتهی شد که، جای کار برای بهبود کیفیت آب در یک چهارم از طول رودخانه وجود دارد، و این یافته حسابرسی، دیگر یافته ها دایر بر ضرورت حفظ سطح کار پیشگیری « سازمان ملی رودخانه ها » و تعقیب آن در بالاترین سطح ریسک را تقویت کرد. (سازمان ملی رودخانه ها : آلودگی رودخانه ناشی از مزارع در انگلستان، HC ۲۳۵، ۱۹۹۴-۱۹۹۵)

مثال شماره هشت

در سال ۱۹۹۷، یک حسابرسی انجام شده توسط دستگاه محاسبات کانادا، اثربخشی نظام و رژیم مستقر شده توسط دولت فدرال برای کنترل واردات و صادرات محموله های زباله های خطرناک را مورد بررسی قرار داد. این حسابرسی متمرکز بود بر میزان پایبندی کانادا به الزامات معاهده (کنوانسیون) باسل، که آن را در سال ۱۹۹۲ امضا کرده بود. (کنوانسیون کنترل حرکت فرامرزی زباله ها و ضایعات خطرناک - اکتبر ۱۹۹۷)

مثال شماره نه

دستگاه محاسبات انگلستان چند ابزار (ساز و کار) سیاستی مورد استفاده سازمان محیط زیست برای کاهش اثرات زیست محیطی ساختمان های اداری و خانگی را مورد بررسی قرار داد. این ابزارها عبارتند از: وضع مقرراتی که باید در صنعت ساخت و ساز مراعات شود، کمک های مالی به مالکین خانه ها برای مساعدت آنها در بهبود عایق کاری خانه های خود، و هدایت و مساعدت دیگر ادارات دولتی در نحوه کاهش مصرف انرژی و استفاده از مصالح مورد نظر با سازگاری بیشتر با محیط زیست در ساختمان آنها. در این مورد، هیچ تلاشی برای ارزیابی آثار کلی این سازوکارهای بررسی شده (ابزارهای سیاستی) معمول نشد، هر چند، جمع اثرات برآوردی این سازوکارهای سیاستی بر مصرف انرژی و انتشار گاز CO2 امکان پذیر بود. (ساختمان و محیط زیست، HC ۳۶۵، ۱۹۹۳-۱۹۹۴)

مثال شماره ده

دستگاه محاسبات انگلستان، «کمک های بلاعوض دولتی مربوط به تسهیل انتقال از حمل بار جاده ای به حمل و نقل ریلی یا راه آبی درون مرزی با هدف حصول منافع زیست محیطی» را، علی رغم میزان هزینه های عمومی نسبتاً اندک در این زمینه، مورد بررسی قرار داد. کمک های بلاعوض دولت، بخشی از هزینه های سرمایه گذاری این صنعت را در تجهیز برای حمل بار ریلی و راه آبی داخلی تأمین می کند. حسابرسی نشان داد که کمک های مالی به طور کامل توسط صنعت مزبور جذب نشده است، و نشان داد میزان حمل بار از طریق راه آهن و از طریق آب های داخلی همچنان رو به کاهش می باشد. در ادامه، حسابرسی مذکور، دلایل این رخدادهای شناسایی و سپس راه کارهایی برای مدیریت معطف تر کمک های یادشده پیشنهاد نمود تا ضمن تأمین بهتر نیازهای صنعت، بهتر بتوان فواید زیست محیطی را حاصل نمود. (کمک هزینه تأسیسات حمل و نقل، HC ۶۳۲، ۱۹۹۵-۱۹۹۶)

**مثال شماره یازده**

دستگاه محاسبات انگلستان، نحوه عمل سازمان حمل و نقل (راه و ترابری) در ارزیابی تأثیرات زیست محیطی پروژه های ساخت جاده هارا مورد حسابرسی قرار داد. ارزیابی بعمل آمده توسط سازمان حمل و نقل، در انطباق با الزامات قانونی و رهنمود اروپا در زمینه ارزیابی آثار زیست محیطی (EEC/۳۳۷/۸۵) و در مقایسه با برترین روش های شناسایی شده، مورد بررسی واقع شد. این بررسی، ضرورت ارزیابی بیشتر عوارض جهانی و تجمعی ساخت جاده؛ ضرورت ارتقاء و بهبود ارزیابی آثار خاص؛ و ضرورت بهبود کمی سازی هزینه های اثرات زیست محیطی را مشخص نمود. (عوامل محیطی در برنامه ریزی و طراحی راه، HC ۳۸۹، ۱۹۹۳-۱۹۹۴)

**مثال شماره دوازده**

به عنوان بخشی از حسابرسی کاربرد زمین توسط یگان های نظامی، دستگاه محاسبات انگلستان با نهادهای مسئول حفاظت از محیط زیست برای اخذ نظرات آنها در خصوص اثرات زیست محیطی استفاده وزارت دفاع از اراضی آموزش نظامی و اقداماتی که نهادهای موصوف برای حفاظت از محیط زیست معمول می دارند، تماس گرفت. این بررسی، ماهیت دعاوی و مناقشات مربوط به استفاده از زمین را نشان داد. (مدیریت و کنترل اراضی نظامی آموزش، HC ۲۱۸، ۱۹۹۱-۱۹۹۲)

**مثال شماره سیزده**

دستگاه محاسبات انگلستان، در این بررسی خود از اثرات راه سازی، به منظور کاهش آسیب های زیست محیطی ناشی از طراحی راه ها و جاده های جدید، رویکرد دولت در یکپارچه سازی تدابیر و اقدامات را مورد ارزیابی قرار داد. این حسابرسی نشان داد که تحقیقات بیشتری در زمینه اثربخشی طیفی از اقدامات در دست اقدام و هزینه های ناشی از آنها ضرورت دارد. (عوامل زیست محیطی در برنامه ریزی و طراحی راه، HC ۳۸۹، ۱۹۹۳-۱۹۹۴)

**مثال شماره چهارده**

در کانادا، دستگاه عالی محاسبات، طیفی از سازمان های فدرال و بخش خصوصی را مورد بررسی قرار داد، و پرسشنامه ای برای ارزیابی سیستم های مدیریت زیست محیطی دولت طراحی نمود. (سیستم مدیریت زیست محیطی : رویکرد مبتنی بر اصول، جلد ۲، فصل ۱۱، ۱۹۹۵)

**مثال شماره پانزده**

یک حسابرسی انجام شده توسط دیوان محاسبات اتریش در سال ۱۹۹۶، ضرورت مطالعه و بررسی مخاطرات زیست محیطی مرتبط با فعالیت های شرکت فدرال راه آهن کشور را مشخص نمود. این حسابرسی همچنین ضرورت شناسایی تدابیر و اقدامات اصلاحی، ضرورت تعیین اولویت ها در میان این اقدامات؛ و ضرورت شناسایی هزینه های مربوط به این اقدامات را نشان داد. (استراتژی زیست محیطی راه آهن فدرال اتریش (به خصوص در زمینه کاهش سر و صدا) ۱۹۹۶)

**مثال شماره شانزده**

دستگاه محاسبات ایالات متحده اقدام به بررسی منافع حاصل از انجام ارزیابی های نظام مند و جامع از عملکرد زیست محیطی و توان دولت در انتفاع بیشتر از این رویکرد نموده است. (حسابرسی زیست محیطی : ابزاری مفید که می تواند عملکرد زیست محیطی را ارتقاء و بهبود و هزینه ها را کاهش دهد، (GAO/RCED-95-37)، آوریل ۱۹۹۵)؛

**مثال شماره هفده**

دستگاه محاسبات انگلستان، عملکرد دستگاه های مختلف دولتی را در حفظ و نگه داری از ساختمان های در حال استفاده و موجود که جنبه تاریخی هم دارند، مورد بررسی قرار داد. این بررسی، نگاه ها را به ضرورت ایفای نقش دولت در نگهداری ساختمان هایی که بخشی از میراث فرهنگی کشور را تشکیل می دهند، متوجه نمود. این بررسی بر اهمیت ارزیابی کامل وضعیت ساختمان ها، به روز نگهداری پایگاه های داده مربوط به وضعیت مرمت و بازسازی آنها، و انجام تعمیر و نگهداری برای جلوگیری از تخریب آنها تأکید داشت. (نگهداری و تعمیر از ساختمان های تاریخی در املاک شهری، HC ۳۷، ۱۹۹۱-۱۹۹۲)

**مثال شماره هجده**

در بریتانیا دولت هدف هایی را برای کارایی انرژی در تمام ادارات و سازمان های دولتی تعیین کرده است. دستگاه محاسبات انگلستان، عملکرد اولیه را در مقایسه با اهداف مزبور، به عنوان بخشی از یک مطالعه گسترده تر، گزارش کرد. به تازگی، دولت خود، گزارش عملکرد آن را در مقایسه با اهداف منتشر کرده است به گونه ای که، به هیچ کار تکمیلی نیاز نداشته است. (ساختمان و محیط زیست، HC ۳۶۵، ۱۹۹۳-۱۹۹۴)

## بررسی و ارزیابی سیاست ها و برنامه های پیشنهاد شده (مطروحه)

### مثال شماره نوزده

در سال های اخیر، در ایالات متحده، از دستگاه محاسبات خواسته شد تحلیل و پیشنهاداتی ارائه کند در مورد این که چگونه می توان منابع را به نحو بهتری به سوی آن دسته از مشکلات زیست محیطی متمرکز نمود، که بزرگ ترین خطرات را به سلامت انسان و محیط زیست وارد می نمایند . یکی از نمونه گزارش های دستگاه محاسبات یاد شده، با عنوان « حفاظت از محیط زیست : برآورده ساختن انتظارات مردم با منابع محدود (دستگاه محاسبات / RCED - ۹۱-۹۷) » بود، که به این نتیجه رسید که اهداف موضوعه مهم ترین برنامه های زیست محیطی کشور تا حد زیادی برآورده نشده اند ؛ و نتیجه گرفت که دلیل عمده این ناکامی ها آن است که بودجه و منابع مالی موجود هدفمند نبوده و به طور موثری برای مقابله با جدی ترین مشکلات مصروف نمی شود . در این گزارش، اشاره شده که در یک نشست برگزار شده توسط دستگاه محاسبات، در میان کارشناسان شناخته شده محیط زیست از بخش های بازرگانی، دولت، و دیگر گروه ها یک اجماع نظر حاصل شده که، اولویت های بودجه ای سازمان حفاظت از محیط زیست، بیش تر بر اساس تصور عمومی نادرست از مخاطرات ناشی از مسائل مختلف زیست محیطی استوار بوده تا مبتنی بر ارزیابی های علمی از این خطرات . در میان سایر مطالب، در این گزارش توصیه می شود که کنگره و سازمان حفاظت از محیط زیست برای اقدامات و اهداف ذیل با هم همکاری نمایند :

- به منظور شناسایی فرصت هایی برای انتقال منابع از مسائل کمتر خطر آفرین به سوی مشکلاتی که مخاطرات بیشتری دارند ؛ و
- به منظور شروع فعالیت هایی برای آموزش عموم در مورد خطرات مربوط به محیط زیست.

### مثال شماره بیست

در سال ۱۹۹۷، دستگاه محاسبات آفریقای جنوبی یک حسابرسی درخصوص نقش دولت مرکزی در خصوص ماهیگیری دریایی را به اتمام رساند، که گزارشگری مالی، انطباق، عملکرد و سیستم های مدیریت زیست محیطی را مورد بررسی قرار داد . گروه حسابرسی، به ویژه در مورد گزارشگری مالی و گزارشگری عملکرد، به این نتیجه رسید که قوانین و سیاست های کشور نیاز به اصلاح دارد.

ایجاد معیارهای فنی برای حسابرسی زیست محیطی

| نوع حسابرسی           |   |  |  |
|-----------------------|---|--|--|
| حسابرسی معارف         |   | حسابرسی عملکرد   |  |
| حسابرسی مالی          | حسابرسی رعایت   |  |  |
| هدف معیارهای حسابرسی  | <p>مراد از تعیین معیارهای مربوط به جنبه های زیست محیطی در حسابرسی مالی، کمک به حسابرس می باشد در تشخیص این که آیا دستگاه اجرایی تحت حسابرسی و در گزارش منتشر شده خود، هزینه ها، بدهی ها ( از جمله تعهدات مشروط )، و دارایی های زیست محیطی را به درستی شناسایی، تقویم و گزارش نموده است یا خیر</p>                                   | <p>مقصود از معیارهای حسابرسی رعایت زیست محیطی این است که به حسابرس کمک نماید در تشخیص این که آیا نهاد تحت حسابرسی، فعالیت های زیست محیطی خود را مطابق با تمام الزامات و تعهدات لازم الاجراء انجام داده است یا خیر</p>  | <p>مقصود و منظور معیارهای حسابرسی عملکرد زیست محیطی این است که به حسابرس کمک کند در خصوص یکی از موارد ذیل یا هر دوی آنها اظهار نظر نماید:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• صحت و اعتبار شاخص های عملکردی مورد استفاده نهاد اجرایی در گزارشگری علنی عملکرد خود در ارتباط با انجام فعالیت های زیست محیطی.</li> <li>• آیا نهاد اجرایی تحت حسابرسی فعالیت های زیست محیطی را به صورت موثر، کارآ، مقرون به صرفه انجام داده است</li> </ul>  |
| منابع معیار حسابرسی   | <p>یک منبع رسمی و موثق برای اخذ معیارهای حسابرسی، در حوزه ای که نهاد تحت حسابرسی در آن قلمرو گزارشگری می نماید، منبعی است که با معنای "شبه حسابداری عموماً پذیرفته شده" (یا اصطلاحی معادل آن) سنخیت داشته باشد</p>  |  | <p>منابع احتمالی می تواند شامل موارد ذیل باشد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• شاخص های ناظر بر مولفه های اثربخشی، کارآیی، یا صرفه اقتصادی عملکردی که توسط قانون تجویز شده، یا در سیاست رسمی دولت برای فعالیتی خاص تعیین شده ؛ یا در غیر این صورت، موارد اجباری ناظر بر نهاد اجرایی تحت حسابرسی.</li> <li>• استانداردهای عموماً پذیرفته شده که توسط نهادی معتبر و شناخته شده صادر شده است.</li> <li>• آیین نامه های عملکرد حرفه ای که توسط نهادی معتبر و شناخته شده منتشر شده است.</li> </ul> |
| منبع معتبر (اطمینان)  | <p>منابع می توانند شامل موارد ذیل باشند:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• استانداردهای اجباری صادر شده توسط دستگاه و مرجع رسمی وضع استاندارد کشوری.</li> <li>• استانداردهای صادر شده توسط برخی نهادهای شناخته شده و معتبر دیگر.</li> <li>• استانداردهای بین المللی صادر شده توسط یک نهاد شناخته شده و معتبر.</li> </ul> | <p>منابع معتبر می تواند شامل موارد زیر باشد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• قوانین ملی</li> <li>• قوانین فراملی</li> <li>• موافقتنامه های بین المللی</li> <li>• استانداردهای توافق شده</li> <li>• قراردادها.</li> <li>• رهنمودهای صادره در امتداد خط مشی های اعلامی</li> </ul> |  |
| منبع غیر معتبر (ریسک) | <p>چنین منبعی می تواند شامل موارد ذیل باشد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• رهنمود منتشر شده توسط مرجع حرفه ای مربوط.</li> <li>• متون و ادبیات آکادمیک.</li> </ul>   |  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• شاخص های عملکردی یا شاخص های مشابه و مورد استفاده دیگر نهادهای اجرایی درگیر در فعالیت های مشابه.</li> <li>• متون و ادبیات آکادمیک.</li> <li>• صاحب نظران بیرونی.</li> <li>• خود نهاد عالی محاسبات.</li> </ul>   |