

چالش‌های حسابداری مرسوم در تحقق حسابداری زیست محیطی

رویا منصور لکوریج^۱

چکیده

هدف مقاله حاضر، مروری بر چالش‌های حسابداری سنتی در تحقق حسابداری زیست محیطی است. از این رو، بعد از بررسی مفهوم حسابداری زیست محیطی و تاریخچه آن، پنج دلیل برای ناکافی بودن حسابداری مرسوم در تحقق حسابداری زیست محیطی مطرح شد که این دلایل عبارتند از کمیت عددی، جهت‌گیری‌های سرمایه‌داری، تمرکز تجاری، تکیه بر اقتصاد نئوکلاسیک و شیوه‌های فنی. در انتها، شش مورد را که شرکت‌ها باید در گزارش‌های سالانه خود و یا به‌طور مستقل در گزارش‌های زیست محیطی افشا کنند، بیان شد.

واژگان کلیدی: حسابداری زیست محیطی، هزینه‌های زیست محیطی، حسابداری جاری.

^۱ کارشناس ارشد حسابداری

۱. مقدمه

رابطه انسان و محیط طبیعی همیشه پیچیده بوده است. انسان‌ها بخشی از جهان طبیعی هستند. نمای علمی کلی آن است که انسان از راه انتخاب طبیعی از درون قلمرو حیوانات تکامل یافته؛ اما با استفاده از فن آوری، به‌طور فزاینده‌ای شکل طبیعی محیط زیست را تغییر داده است. به عبارت دیگر، انسان‌ها در داخل و محیط طبیعی سنتی و خارج از آن، به عنوان شرکت‌کنندگان و ناظران و همچنین فرم‌دهنده و شکل‌دهنده محیط زیست هستند. اقتصاد سنتی، اخلاقی و فرضیات حسابداری خواستار شناخت افزایش تأثیر انسان بر محیط زیست هستند (جونز، ۲۰۱۰). رشد جهانی و دغدغه‌های عمومی درباره محیط طبیعی، یکی از مهم‌ترین موضوعات در دهه‌های گذشته بوده است. جهانی‌سازی با اتصال جوامع و نزدیکی سرنوشت محیطی آنها بیش از هر زمان دیگری کمک کرده است. در عین حال مشکلات محیطی به‌طور فزاینده‌ای از مرزهای ملی فراتر رفته و چالش‌های جدی درباره سلامت سیاره را بروز داده است (فیروز، ۲۰۱۰).

به همین دلیل، امروزه محافظت از محیط زیست، یکی از مهم‌ترین مسائل جامعه بشری است. سازمان‌های بین‌المللی متعددی مانند برنامه محیط زیست ملل متحد (UNEP)، بانک جهانی و سازمان توسعه و همکاری اقتصادی؛ با صدور دستورالعمل‌ها و بیانیه‌هایی، ارزیابی زیست‌محیطی آثار ناشی از اجرای طرح‌های بزرگ را الزامی کرده و تسهیلات خاصی برای طرح‌های دارای گزارش ارزیابی، اختصاص می‌دهند؛ و می‌توان بیان کرد که مسئله مهم این است که حفظ محیط‌زیست نباید به مرزهای سیاسی و جغرافیایی محدود باشد. این هم، اهتمام جمعی همه ساکنان کره زمین را می‌طلبد. از این رو، حسابداری به عنوان یک رشته بین‌المللی می‌تواند نقش به‌سزایی در کمک به محافظت از محیط زیست ایفا کند.

اما حسابداری جاری به دلایل مختلفی، از جمله کمیت عددی، جهت‌گیری‌های سرمایه‌داری، تمرکز تجاری، تکیه بر اقتصاد نئوکلاسیک و شیوه‌های فنی برای این امر ناکافی به نظر می‌رسد. از این رو، مقاله حاضر سعی می‌کند دلایل ناکافی بودن حسابداری جاری را مورد بحث قرار داده و تصویر جامعی از حسابداری زیست محیطی ارائه کند.

۲. تعریف حسابداری زیست محیطی

“حسابداری زیست محیطی” در برگیرنده مجموعه قواعدی است که موجب بهبود توان سیستم حسابداری برای شناسایی، ثبت و گزارشگری آثار ناشی از تخریب و آلودگی محیط زیست می‌شود. حسابداری محیط زیست، مبتنی بر تلفیق محیط زیست به عنوان یک منبع سرمایه و در نظر گرفتن هزینه‌های زیست محیطی به عنوان یکی از هزینه‌های قابل قبول در فرایندهای اقتصادی و

محاسباتی است. هدف حسابداری زیست محیطی، فراهم آوردن اطلاعاتی است که برای ارزیابی عملکرد، تصمیم‌گیری، کنترل و گزارشگری بتواند به مدیران یاری رساند. حسابداری زیست محیطی بر مفاهیم اقتصادی و محیط زیست بنا شده و کاربرد آن با توجه به استفاده نکردن از ارزش‌های مبتنی بر بازار، مستلزم ایجاد تغییر در فرهنگ است. حسابداری زیست محیطی، بخشی از این تغییرات را در سازمان و بخش وسیع‌تری 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 (پاک گوهر، ۱۳۸۸).

۳. تاریخچه حسابداری زیست محیطی

می‌توان دوره‌های تکامل و سیر تحول حسابداری محیط زیست را به شرح زیر توصیف کرد:

- دوره ۱۹۷۰: در این دوره، مباحث نظری و تشریحی از حسابداری محیط زیست ارائه شد؛
- دوره ۱۹۹۰-۱۹۸۱: در این دوره، در خصوص نقش حسابداری محیط زیست در تشریح اطلاعات برای فعالیتهای زیست محیطی مباحثی مطرح شد؛
- دوره ۱۹۹۵-۱۹۹۱: تا حدودی تکامل و پرورش حسابداری محیط زیست و ارائه گزارش‌های زیست محیطی و همچنین امکان حسابرسی این نوع از گزارش‌ها؛
- دوره حاضر: نقش حسابداری محیط زیست به عنوان ارزیابی کننده عملکرد زیست محیطی شرکت‌ها، در رابطه با استانداردهای مصوب مراجع رسمی حسابداری، این نقش از ابتدای ۱۹۹۶ مورد توجه قرار گرفت (دهقان و خلیلی شومیا، ۱۳۹۰).

۴. دلایل اجرای حسابداری زیست محیطی

مخارج زیست محیطی، یکی از چندین نوع مخارجی است که شرکت‌ها برای تولید کالا و خدمات خود متحمل می‌شوند و به دنبال آن عملکرد زیست محیطی در دنیای امروز یکی از ملاک‌های مهم اندازه‌گیری موفقیت تجاری است. جونز (۲۰۱۱)، معتقد است افشای داده‌های حسابداری زیست محیطی و اجتماعی، بخش‌های مختلف جامعه را قادر می‌سازد تا موقعیت شرکت در خصوص محافظت از محیط زیست را درک کنند. همچنین چو و همکاران (۲۰۱۲)، اشاره کردند که افشای اطلاعات زیست محیطی می‌تواند مدیریت را برای مواجهه با فشارهای سیاسی و اجتماعی یاری کنند.

مخارج زیست محیطی و عملکرد آن، توجه مدیران را به دلایل زیر به خود جلب کرده است:

- بسیاری از مخارج عمده زیست محیطی می‌تواند در نتیجه تصمیمات تجاری به طور عمده‌ای کاهش یابد یا حذف شود.
- مخارج زیست‌محیطی ممکن است در حساب سربار به صورت مبهم باشد، یا اصلاً در نظر گرفته نشده باشد.
- بسیاری از مخارج زیست محیطی می‌تواند به وسیله کسب درآمد از فروش محصولات فرعی بی‌مصرف یا دریافت گواهی ((تکنولوژی سبز)) حذف شود.
- مدیریت بهتر مخارج زیست محیطی، می‌تواند توسعه عملکرد زیست محیطی و مزایای عمده‌ای برای سلامت بشر و از سوی دیگر موفقیت واحد تجاری را به همراه داشته باشد.
- درک مخارج زیست محیطی و عملکرد فرآیند تولید محصول می‌تواند باعث هزینه‌یابی دقیق‌تر و قیمت‌گذاری صحیح‌تر محصول شود و می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا طراحی‌های فرآیند تولید کالاها و خدمات خود را با تأکید هرچه بیشتر بر روی مسائل زیست محیطی انجام دهند.
- از جنبه رقابتی، کالاها و خدماتی که موارد زیست محیطی در آن رعایت شده باشد می‌تواند ترجیح داشته باشد.
- حسابداری محیط زیست و عملکرد زیست محیطی می‌تواند توسعه یک شرکت و عملیات آن را از جنبه سیستم مدیریت محیط زیست حمایت کند.

۵. هزینه‌های زیست محیطی

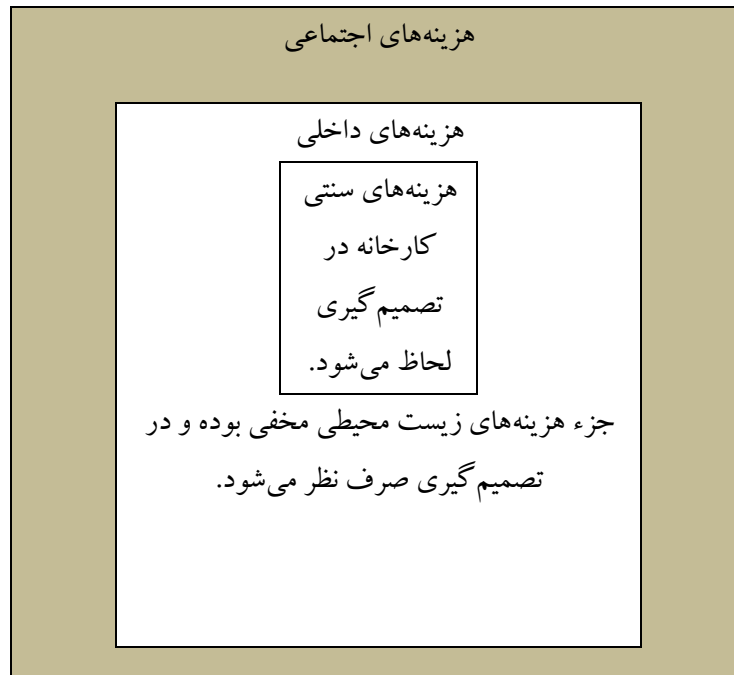
واژه هزینه‌یابی زیست محیطی، حداقل به دو جنبه مهم اشاره دارد:

۱. هزینه‌هایی که به طور مستقیم، فعالیت‌های مالی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند. این هزینه‌ها، هزینه‌های خصوصی، خاص شرکت، یا داخلی نامیده می‌شوند.
۲. هزینه‌های منحصر به فرد زیست محیطی که شرکت‌ها مسئول آنها نیستند و هیچ پیامد اقتصادی مستقیمی برای فعالیت‌های مالی شرکت ندارند. این هزینه‌ها، هزینه‌های اجتماعی نامیده می‌شوند (کاظم زاده، ۱۳۸۲).

۶. تفاوت هزینه‌های زیست محیطی داخلی با هزینه‌های زیست محیطی اجتماعی

در زمان بحث در مورد حسابداری زیست محیطی، آگاهی از اختلاف بین هزینه‌های زیست محیطی داخلی و اجتماعی ضروری است؛ زیرا در اغلب موارد، به طور متناقض اصطلاحاتی برای اشاره به هزینه‌های یک یا هر دو طبقه مورد استفاده قرار می‌گیرد. نمایه ۱ مهم‌ترین تفاوت‌های بین

هزینه‌های داخلی و هزینه‌های اجتماعی را به صورت ترسیمی نمایش می‌دهد. همچنین نشان می‌دهد که بسیاری از هزینه‌های زیست محیطی داخلی در تصمیمات جاری مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.



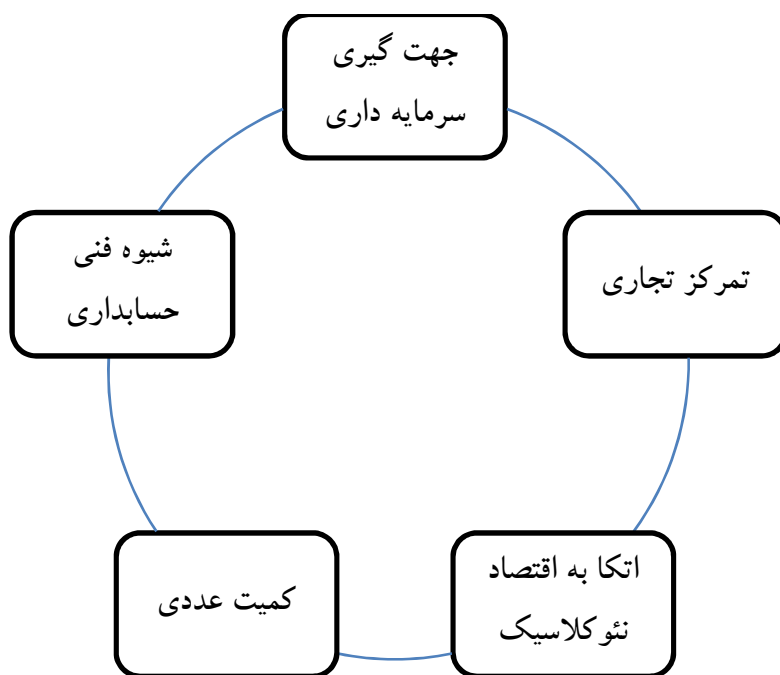
نمایه ۱ هزینه‌های زیست محیطی اجتماعی و داخلی شرکت

در قسمت میانی نمایشگر، هزینه‌های سنتی کارخانه نشان داده شده است. این هزینه‌ها، تعداد زیادی از هزینه‌های تجاری هستند که نوعاً به‌طور مناسب به موضوعات هزینه (مانند هزینه دستمزد و مواد اولیه) ردیابی می‌شوند. بسیاری از هزینه‌های پیش‌گفته در سیستم حسابداری صنعتی به‌طور مستقیم به محصولات و فرایندهای تولیدی تخصیص داده می‌شوند که علت وقوع این هزینه‌ها هستند و در ارزیابی مخارج سرمایه‌ای، مورد نظر قرار می‌گیرند. قسمت بزرگ‌تر نمایشگر که تیره نیست، تمام هزینه‌های زیست محیطی مخفی را شامل می‌شود که در واحد اقتصادی رخ می‌دهد و هنگام تصمیم‌گیری از آنها چشم‌پوشی می‌شود. مجموعه دو قسمت که تیره نشده است، هزینه‌های داخلی شرکت را ارائه می‌کند و شامل آن دسته از هزینه‌های زیست محیطی است که در واحد تجاری روی می‌دهند و می‌توان واحد تجاری را مسئول آنها دانست. هزینه‌های داخلی به‌طور مستقیم بر سود و زیان شرکت تاثیر می‌گذارند.

در قسمت بیرونی تیره رنگ، هزینه‌های زیست محیطی اجتماعی آورده شده‌اند. این هزینه‌ها، هزینه‌های زیست محیطی واحد تجاری هستند که بر محیط و جامعه تاثیر می‌گذارند و به طور قانونی نیز واحد تجاری مسئول جبران این هزینه‌ها از نظر مالی نیست. این هزینه‌ها به‌طور مستقیم بر سود و زیان شرکت تاثیر نمی‌گذارند. هزینه‌های پیش گفته ممکن است به‌صورت کیفی و یا کمی و بر حسب مبلغ بیان شوند (سجادی و امیر جلیلی، ۱۳۸۶).

۷. ناکافی بودن حسابداری جاری

حسابداری مرسوم برای حسابداری زیست محیطی مناسب نیست و بر مبنای تاثیر انسان بر محیط زیست طراحی نشده است. در ادامه پنج مانع تناسب حسابداری مرسوم با حسابداری زیست محیطی به اختصار مطرح می‌شود (جونز، ۲۰۱۰). نمایه ۲ به اختصار دلایل ناکافی بودن حسابداری جاری را شرح می‌دهد:



نمایه ۲ - دلایل ناکافی بودن حسابداری جاری برای حسابداری زیست محیطی

۷-۱. جهت گیری سرمایه داری

سرمایه داری روش نسبتاً جدیدی از سازماندهی شرایط تولید و سیستم سرمایه داری سیستمی رقابتی است و هدف آن به دست آوردن سود از فعالیت‌های تبادلی مداوم است. به دلیل آن که لزوماً بین اهداف سرمایه داری و محیط زیست تناسبی وجود ندارد؛ محیط زیست می‌تواند در قربانگاه

سرمایه‌داری از بین برود. بدیهی است حسابداری فعلی با تمرکز بر اندازه‌گیری سود در درجه اول در خدمت منافع شرکت‌های بزرگ و سهامداران آن‌هاست تا گروه‌های ذینفع دیگر. از جمله از این ذینفعان می‌توان محیط زیست را نام برد که ناراضی باقی مانده است.

۷-۲. تمرکز تجاری

حسابداری مرسوم مجموعه‌ای از ثبت و اندازه‌گیری‌های معاملات تجاری را بیان می‌کند که این کار به هیچ وجه به دنبال در بر گرفتن فعل و انفعالات بین جامعه و طبیعت نیست. در واقع، جهان طبیعی در اصطلاحات حسابداری دوباره تعریف شده است. بنابراین، جنگل‌ها به عنوان مخازن دارایی (چوب) و نه به عنوان پناهگاه حیات وحش منظور شده است. آب و هوا به طور کلی به عنوان کالاهای رایگان تلقی شده‌اند. به عبارت ساده‌تر، روابط ما با محیط زیست در بهترین حالت نادیده گرفته شده و در بدترین حالت به عنوان فرصت‌هایی برای استثمار جهانی و کسب سود دیده شده است. محیط زیست تنها زمانی از لحاظ حسابداری قابل مشاهده است که به صورت اعداد و ارقام بیان شود.

۷-۳. اتکا به اقتصاد نئوکلاسیک

نظریه درآمدها، اطلاعات اقتصادی، مطالعات بازار، مدل نماینده اصلی و نظریه نمایندگی همه بر اساس پارادایم نئوکلاسیک پیش‌بینی شده است و اقتصاد نئوکلاسیک، از نزدیک در ارتباط با سرمایه‌داری است. بر اساس حسابداری نئوکلاسیک جنبه‌های اجتماعی، سازمانی و سیاسی حسابداری تا حدود زیادی نادیده گرفته شده است (جونز، ۲۰۱۰).

۷-۴. کمیت عددی

حسابداری بر کمیت عددی مبتنی است. برکین (۱۹۹۶)، بیان می‌دارد که «اعداد به صورت مفاهیم انتزاعی مفید هستند؛ اما آنها نمی‌توانند حاوی مجموعه پیچیده‌ای از رویدادهای وابسته به هم حتی در درون دنیای تجارت باشند» و می‌توان گفت موفقیت محض حسابداری دو طرفه، محدود شده است؛ به طوری که که امروزه می‌توان بسیاری از محاسبات را با معیارهای غیر پولی اندازه‌گیری کرد (جونز، ۲۰۱۰).

۷-۵. شیوه‌های فنی حسابداری

ماندرز و بوریت (۱۹۹۱)، نشان دادند که برخی از جنبه‌های حسابداری (مثل مفهوم تفکیک شخصیت و دوره مالی) در مورد محیط‌زیست کاهش یافته و کاربردی ندارند. برای نمونه، مفهوم تفکیک شخصیت به صورت مصنوعی توسط افراد و شرکت‌های جامعه ساخته شده است که به مفهوم «حسابداری واحدها» است. واحدهای تجاری، از قبیل شرکت‌ها، نهادهای قانونی و

ناملموس همیشه در حال تغییر و دارای مرزهای نامشخص هستند و آثار جانبی در خارج از این واحدها نادیده گرفته شده است. از طرفی ممکن است تعامل بین این واحدها و محیط زیست مشخص نشده باشند و در نتیجه ثبت نشوند. فرض دوره مالی، تقسیم دوره مالی به دوره‌های گسسته و مصنوعی است که به‌طور مرسوم این دوره‌ها، یک‌ساله هستند. به همین دلیل حسابداری در شرکت‌ها در سوگیری‌های کوتاه مدت آشکار است؛ در حالی که مشکلات زیست محیطی مانند گرم شدن کره زمین، مدت زمانی بسیار طولانی دارد (جونز، ۲۰۱۰).

۸. بحث و نتیجه‌گیری

در عصر حاضر، با توجه به وجود برخی محدودیت‌های زیست محیطی، به ویژه در تجارت جهانی و تنگ شدن عرصه رقابت؛ همگان بر این موضوع توافق دارند که مدیران واحد تجاری تحت فشار فزاینده‌ای هستند که نه تنها باید هزینه‌های عملیاتی را کاهش دهند، بلکه باید تأثیرات زیست محیطی حاصل از عملیات خود را کمینه کنند. این اعمال فشار از طرف گروه‌هایی، نظیر سهامداران، دولت، رسانه‌های گروهی، مصرف‌کنندگان و سرمایه‌گذاران اعمال می‌شود. اما حسابداری جاری بنا به خاطر دلایلی، مثل وابستگی پولی، جهت‌گیری‌های سرمایه‌داری، تمرکز تجاری، تکیه بر اقتصاد نئوکلاسیک و شیوه‌های فنی ناکافی است. بنابراین، نیاز به یک حسابداری جدیدی برای شناسایی آثار زیست محیطی شرکت و گزارش آن به سایر گروه‌های ذینفع وجود دارد تا اطلاعات مربوطی را برای تصمیم‌گیری بهینه در اختیار آنان قرار دهد. پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها موارد زیر را در گزارش‌های سالانه خود و یا به‌طور مستقل در گزارش‌های زیست محیطی افشا کنند:

۱. فلسفه شرکت را نسبت به محیط زیست به صراحت بیان کنند؛
۲. آیا شرکت اقدامات موثر برای حفظ محیط زیست را وظیفه خود می‌داند و تا چه اندازه در شرایط گسترده قصد دارد آن را انجام دهد؛
۳. تصریح نگرش واحد تجاری به توسعه پایدار و میزان اعتقاد به آن و چگونگی عملیاتی کردن توسعه پایدار و به‌طور خاص، بیان اینکه توسعه پایدار به چه منافع اقتصادی برای سهامداران و سایر گروه‌های ذینفع منجر خواهد شد؛
۴. تصریح اینکه آیا شرکت به سوگیری مجدد اساسی در رابطه انسان با محیط زیست نیاز می‌بیند.
۵. بیان روشن و واضح اهداف اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی و بیان اینکه چه تعداد ناقص برآورد شده و تا چه حدی انجام شده‌اند.

۶. بیان روشن و واضح دیدگاه شرکت درباره ارائه منصفانه و متعادل فعالیت های اجتماعی و زیست محیطی.

منابع

۱. پاک گوهر، لیلا.(۱۳۸۸). حسابداری محیط زیست. حسابدار، سال ۲۴، شماره ۳، ص ۵۲.
۲. دهقان خانقاهی، بیتا و خلیلی شومیا، محمد رضا.(۱۳۹۰). حسابداری محیط زیست. حسابدار رسمی، صص ۹۵-۱۰۵.
۳. سجادی، سید حسین و جلیلی، امیر. (۱۳۸۶). حسابداری زیست محیطی. حسابدار، شماره ۱۸۶. صص ۱۹-۲۸.
۴. کاظم زاده ارسی، نادر، حسابداری محیط زیست.(۱۳۸۲). ماهنامه تدبیر، سال ۱۴، شماره ۱۳۵.

5. Cho, CH. H., Guidry, R, P., Hageman, A, M., & Patten, D, M. (2012). Do actions speak louder than words? An empirical investigation of corporate environmental reputation. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 14–25.
6. John Jones. Michael.(2010) Accounting for the environment : Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting forum*. P p 123-138.
7. Jones, J. M. (2011). The nature, use and impression management of graphs in social and environmental accounting. *Accounting Forum*, 35, 75–89.
8. Firoz, Mohammad & Jamia milia, Islamia.(2010). Environmental accounting and international financial reporting standards(IFRS). *International journal of business and management*, pp 105-111.