

Sustainability and environmental changes reporting challenges for public sector accountants

Mostafa Taghavi Gudarzi¹, Farhad Fazilat²

¹Ph.D. Student in Governmental Management, Tehran Central Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran || mtaghavigudarzi@yahoo.com (Corresponding Author)

²Ph.D. in Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran || fazilat.f@mefa.gov.ir

Received: 2021/08/02 Accepted: 2021/09/24

Abstract

Sustainability reporting was initially introduced in the field of environment and ecology. In the public sector, relatively few units have followed this trend, which may be due to the fact that many public sector units are not inherently very harmful or may even work to protect the environment. However, it is necessary to provide knowledge to estimate and quantify the costs of social activities for public sector accountants because estimating these costs in the public sector is complex. The present article will explain the challenges of public sector accountants in reporting these activities and provide some new theoretical foundations in this field. Public sector accounting researchers have to refer to the experience and performance of the private sector in this field and examine the gap between the two sectors. They must focus on the methods and tools of information production on the one hand and on the provision of information and its users and information applications on the other hand in order to be effective in achieving the goals of sustainable development.

Keywords: Sustainability reporting, Climate change, Public sector accountants, Environmental challenges, Sustainable development.

چالش‌های گزارشگری پایداری و تغییرات زیست‌محیطی برای حسابداران بخش عمومی

مصطفی تقوی گودرزی^۱، فرهاد فضیلت^۲

^۱ دانشجوی دکتری مدیریت دولتی (مالی)، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
mtaghavigudarzi@yahoo.com (نویسنده مسئول)

^۲ دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
fazilat.f@mefa.gov.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۰۲

چکیده

گزارشگری پایداری ابتدا در حوزه زیست‌محیطی و بوم‌شناسی مطرح بوده است. در بخش عمومی واحدهای نسبتاً کمی این مقوله را دنبال نموده‌اند که شاید دلیل آن، این واقعیت باشد که بسیاری از واحدهای بخش عمومی، ماهیتاً خیلی آسیب رسان نبوده یا حتی ممکن است در جهت حمایت از محیط زیست فعالیت نمایند. با این حال لازم است دانشی در جهت برآورد هزینه‌های فعالیت‌های اجتماعی در حسابداران بخش عمومی وجود داشته باشد؛ چراکه برآورد این هزینه‌ها در بخش عمومی پیچیده است. مقاله حاضر ضمن تشریح چالش‌های حسابداران بخش عمومی در گزارشگری این فعالیت‌ها، برخی مبانی نظری نوین در این زمینه را ارائه خواهد نمود. محققان حسابداری بخش عمومی ناگزیرند ضمن مرجع قراردادن تجربه و عملکرد بخش خصوصی در این زمینه، شکاف بین این دو بخش را بررسی نموده تا از یک سو بر شیوه‌ها و ابزارهای تولید اطلاعات و از سوی دیگر بر ارائه اطلاعات و کاربران و کاربردهای اطلاعات تمرکز کنند تا در دستیابی به اهداف توسعه پایدار مؤثر باشند.

واژگان کلیدی: گزارشگری پایداری، تغییرات اقلیمی، حسابداران بخش عمومی، چالش‌های زیست-محیطی، توسعه پایدار.

۱. مقدمه

تغییر اقلیم، چالش بزرگی بر سر راه بشریت است اما گویا ارتباط چندانی با حسابداری ندارد. اگرچه حسابداری، زمینه‌ای است که داده‌های مهمی را برای این چالش چندبعدی به دست می‌دهد. نهادهای بخش عمومی آرام آرام شیوه‌های گزارشگری را برای افشای فعالیت‌ها و اقدامات عملکردی نظیر گزارش پایداری، گزارش یکپارچه و گزارش‌هایی که با محیط مرتبط هستند، اتخاذ می‌کنند. ارائه چنین گزارشی عمدتاً با معیارهای کمی یا غیرکمی انجام می‌شود و گزارشات مذکور در اکثر موارد غیرمالی (غیرنقدی) هستند.

از زمان اعلام اهداف توسعه پایدار بوسیله سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۵، چالش‌هایی به سرعت در برنامه‌های دولت‌ها، شرکت‌ها و نهادهای بخش عمومی بوجود آمده است. در این راستا برخی سازمان‌ها، دیگر صرفاً بدنبال دستیابی صرف به حداکثر کردن منافع اقتصادی نیستند. در نتیجه با توجه به نگرانی روزافزون مردم در خصوص تأثیرات اجتماعی و زیست‌محیطی، طراحی و اجرای مدل‌های توسعه پایدار به یک موضوع مهم در سازمان‌ها تبدیل شده است (یانز و همکاران، ۲۰۱۹).

از طرف دیگر ارتباط دادن ارزش‌های پولی به مسائل حساس نیز، بسیار دشوار و در برخی موارد نامعقول است. مشکلات ذاتی فعالیت‌ها یا اموری که پول‌سازند و بر محیط‌زیست تأثیر می‌گذارد، تصویر مبهمی می‌آفریند که در آن هزینه حفظ محیط‌زیست یا هزینه‌های ناشی از تخریب آن چندان شفاف نیست. در مقاله حاضر ضمن بیان برخی چالش‌های برآورد هزینه‌های زیست محیطی و گزارشگری آن در بخش عمومی، ارتباط حسابداری و توسعه پایدار ارائه می‌گردد.

۲. چالش برآورد هزینه‌های زیست‌محیطی

معرفی حسابداری تعهدی در واحدهای (واحدهای تجاری) بخش عمومی اولین گام اساسی برای ایجاد سیستم‌های برآورد بها^۱ است. ایجاد سیستم‌های برآورد بها که هزینه فعالیت‌هایی را می‌سنجد که به نفع یا زیان محیط عمل می‌کنند، سبب کمی‌سازی این هزینه‌ها می‌شود. شایان ذکر است که تحقیقات معدودی در زمینه حسابداری مدیریت محیط‌زیست در بخش عمومی انجام شده است (مثلاً کیان و همکاران، ۲۰۱۱؛ پیرامون مدیریت پسماند و تحقیق لمیتاز فردوس و همکاران، ۲۰۱۹؛ پیرامون سازمان آب). البته برآورد مزایا چندان کار ساده‌ای نیست. چنین مزایایی شاید در آینده و با وقفه‌های طولانی یا کوتاه آشکار شوند، زیرا مزایای فوق‌محتمل و نامطمئن هستند.

1. Cost accounting systems
2. Qian et al.
3. Imtiaz Ferdous

از سوی دیگر چنانچه هزینه‌ها به درستی ارزیابی شوند، نشانه‌ای از منابع تعهدشده یا استفاده‌شده در راه اهداف خاص هستند. این هزینه‌ها را می‌توان با صورت‌های مالی تطبیق داد. البته هزینه‌های دیگر نظیر هزینه‌های انتساب را نیز بر اساس مجموعه‌ای از اصول توافقی ارزیابی می‌کنند و هزینه‌های مذکور نقش اطلاعات تکمیلی دارند. ظاهراً اقلام اصلی^۴ بودجه، تفکیک مناسبی برای ارزیابی هزینه‌های محیط‌زیستی نیستند. دسترسی به اطلاعات حسابداری که بتوان آن را به تغییرات اقلیمی بسط داد، سبب تسهیل هدف‌گذاری می‌شود و پیگیری تغییرات اقلیمی را ملموس‌تر می‌کند. همچنین اطلاعات به تعیین اولویت‌ها در مواقعی که منابع محدودند، کمک می‌کند. البته حسابرسی این اطلاعات خود چالش دیگری است.

ظاهراً بخش عمومی ابزار لازم برای حرکت در این مسیر را ندارد. اگرچه دیدگاه‌های نظری متعددی در مورد مقدمات گزارشگری پایداری و نیز کاستی‌های موجود مطرح‌اند، اما ابزارهای فنی متعددی در دسترسند. برآورد هزینه‌های زیست‌محیطی در بخش عمومی پیچیده است. تجربه و عملکرد بخش خصوصی نقطه مرجع است اما جوابگوی نیازها و ویژگی‌های بخش عمومی نیست. از این رو محققان حسابداری بخش عمومی ناگزیرند که از نزدیک شکاف مذکور را بررسی کنند و از یک سو بر شیوه‌ها و ابزارهای تولید اطلاعات و از سوی دیگر بر ارائه اطلاعات و کاربران و کاربردهای اطلاعات تمرکز کنند. البته این توازن اکنون برقرار نیست. امروزه ایده‌های نوآورانه‌ای در مورد استفاده از حسابداری مطرح شده‌اند (مثلاً حسابداری محاوره‌ای) که اعداد حسابداری را عرصه احتمالی بحث می‌داند (براون، ۲۰۰۹)، اما ایده‌های فوق توضیح نمی‌دهند که اعداد مذکور چگونه و بر اساس چه اصول و قواعدی تولید می‌شوند.

اجازه دهید به محاسبه هزینه‌های زیست‌محیطی برگردیم؛ معرفی سیستم‌های هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت (ABC) که فعالیت‌ها را در رابطه با آثار زیست‌محیطی‌شان نشان می‌دهند، یک چالش محتمل تحقیقاتی و عملی برای ارزیابی است. همکاری حسابداران با محققان در رشته‌های دیگر نیز روند فوق را تسهیل و تسریع می‌کند. حسابداران از دیرباز با همکارانی که در زمینه‌های دیگر نظیر امور مالی و آمار تبحر دارند، در زمینه حسابداری مدیریت و مالی همکاری کرده‌اند. حسابداران در حیطه برآورد بها، اغلب از نزدیک با مهندسان همکاری می‌کنند و سیستم‌های حسابداری را برای فرآیندهای پیچیده تولید، طراحی می‌کنند. بهتر است که تدوین قوانین، اصول و در نهایت انجام امور حسابداری برآورد بها و نیز هزینه‌های منتسب^۵ با همکاری متخصصان محیط‌زیست انجام گیرد.

بنابراین توصیه می‌شود که کانون توجه به موضوعات فنی‌تر سوق داده شود، زیرا انگیزه جدیدی را به بحث نظری پیرامون گزارشگری پایداری و گزارشگری غیرمالی می‌بخشد. باید بیان گردد که کاربرد اطلاعات و کاربران آن در درجه اول اهمیت قرار دارند. چنانچه محتوای اطلاعات ضروری فوق به درستی تعریف

4. line-items

5. Imputed costs

نشوند، آنگاه از مشکلات اصلی که می‌خواهیم حل‌شان کنیم دور می‌شویم. توافق بر سر عدم پول‌سازی (برخی) جوانب اجتماعی و زیست‌محیطی نقطه شروع خوبی است تا مباحث عینی‌تر پیرامون این مسئله رامطرح کنیم و بدانیم اصولاً چه چیز قابل اندازه‌گیری و ارائه است و چه چیز قابل اندازه‌گیری نیست. به نظر می‌رسد برای دستیابی به گزارشگری پایداری باید راهبردهایی مانند مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای پایداری، ایجاد کمیته پایداری و مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها، آشنایی و آموزش موضوع پایداری، استقرار نظام کنترل داخلی و گزارشگری اثربخش و استفاده از فناوری‌های نوین اتخاذ شود (کردستانی و خدابنده، ۱۳۹۹).

۳. حسابداری و اهداف توسعه پایدار^۶

بینگتن و اونرمن (۲۰۲۰) معتقدند که مطالعات حسابداری معدودی پیرامون «اهداف توسعه پایدار» سازمان ملل نوشته شده‌اند. شاید علتش این است که شاخص‌های معدود که با اهداف توسعه پایدار مرتبط‌اند، پولی هستند. بیشتر «برنامه‌های توسعه پایدار» به اطلاعاتی که بتوان از سیستم‌های حسابداری و مالی بازیابی کرد، ارتباط ندارند. توسعه شاخص‌های پولی که بتوان فارغ از معیارهای پولی در خدمت «برنامه‌های توسعه پایدار» قرار داد، یک شیوه تحقیقاتی جالب است و سبب تسریع تحقیقات پیرامون «برنامه‌های توسعه پایدار» و حسابداری می‌شود. محققانی این موضوع را از نظر «برنامه‌های توسعه پایدار» و بودجه‌بندی جنسیتی بررسی می‌کنند (گان‌لوک-سنسن، ۲۰۲۱؛ ساشانت و لاه، ۲۰۲۱).

۴. به کارگیری تخصص فنی حسابداری در عمل

حسابداران بخش عمومی ناگزیرند که در اعمال تخصص فنی حسابداری از تخصص خود برای حل چالش‌هایی بهره ببرند که ما در مدیریت محیط‌مان با آن چالش‌ها روبرو هستیم. حسابداران مذکور قادرند که در این زمینه پیشگام شوند و این امر از طریق تحلیل و ارائه الگوها و سیستم‌هایی محقق می‌شود که با ویژگی‌های نهادهای بخش عمومی از نظر بهبود و حفظ محیط‌زیست، دستیابی به اهداف مهم اجتماعی و حمایت از رفاه شهروندان متناسب است. نهادهای بخش عمومی که اطلاعات «برنامه‌های توسعه پایدار» که از حسابداری و سیستم‌های مدیریت مالی منتج می‌شوند را افشا می‌کنند، راه توسعه و بحث پیرامون سیستم‌های بهتر، پاسخگویی مدیران و سیاست‌مداران، آگاهی و درک شهروندان را هموار می‌کنند. البته در این میان نباید قدرت اطلاعات مالی را در نحوه درک شهروندان از تغییرات اقلیمی، چالش‌های زیست‌محیطی و اهداف پایداری و همچنین نقش حسابداری دست کم بگیریم.

6. Sustainable Development Goals (SDGs)

۵. نتیجه‌گیری

طی چند دهه گذشته پایداری و گزارشگری آن به عنوان یک چالش مهم ظهور یافته است. این مفهوم در ابتدا عمدتاً با مسائل زیست محیطی یا بوم‌شناختی بوده است اما امروزه دارای مفاهیم گسترده‌تری است. عموماً حداقل در محیط دانشگاهی پذیرفته شده است که این مفهوم، مسائل اجتماعی را نیز دربر می‌گیرد. این مفهوم به خصوص در بخش عمومی، از این هم کلی‌تر است و پایداری شامل موضوعات مالی نیز می‌شود، چرا که روشن شده است که برخی طرح‌های بخش عمومی باعث انقالات بین نسلی و سایر پیامدهای ناخواسته می‌شود. از زاویه دیگر، پایداری تداوم بقای کل جامعه یا واحدهای خاص را در هنگام مواجهه با تحولات حیاتی مانند تغییرات اقلیمی و جمعیتی مورد توجه قرار می‌دهد. با نگاه به بخش عمومی، احتمال اینکه این بخش تحت تأثیر چنین تحولاتی قرار گیرد بیشتر از بخش خصوصی است، زیرا به آنچه که جامعه نامیده می‌شود نزدیک‌تر است و یقیناً بخش عمومی و حسابداران آن نقش مهمی را در مدیریت این بحران‌ها ایفا می‌کنند. در این میان همان‌طور که ذکر شد با توجه به پیچیده بودن برآورد هزینه‌های زیست‌محیطی و تغییرات اقلیمی در بخش عمومی، حسابداران بخش عمومی باید دانش فنی مناسب جهت برآورد هزینه‌های مذکور و کمی‌سازی رویدادها را داشته باشند و یا به دنبال کسب دانش آن برون‌تا انجام گزارشگری پایداری در بخش عمومی تسهیل شود. در کنار اهمیت دانش حسابداران بخش عمومی در این زمینه، رهنمودهای برخی هیئت‌ها و نهادهای تدوین استاندارد همچون هیئت استانداردهای حسابداری پایداری و هیئت استانداردهای افشای تغییرات اقلیمی نیز حائز اهمیت است و می‌بایست به آنها مراجعه نمود تا اهداف توسعه پایدار نیز محقق گردد.

منابع

- کردستانی، غلامرضا؛ خدابنده، آذر. (۱۳۹۹). اهمیت پایداری مالی در بخش عمومی و راهکارهای بهبود آن. حسابرس (سازمان حسابرسی)، ۱۰۸، ۱-۱۱.
- Bebbington, J., & Unerman, J. (2020). Advancing research into accounting and the UN Sustainable Development Goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(7), 1657–1670.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313–342.
- Gunluk-Senesen, G. (2021). Wellbeing gender budgeting to localize the UN SDGs: Examples from Turkey. *Public Money & Management*. DOI: 10.1080/09540962.2021.1965402.

- Imtiaz Ferdous, M., Adams, C. A., & Boyce, G. (2019). Institutional drivers of environmental management accounting adoption in public sector water organisations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 984–1012.
- Qian, W., Burritt, R., & Monroe, G. (2011). Environmental management accounting in local government: A case of waste management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), 93–128.
- Sushant and Laha, M. (2021). Game changer or accounting practice? Gender responsive budgeting in India. *Public Money & Management*.
- Yanez, S., Uruburu, A., Moreno, A., & Lumbreras, J. (2019). The sustainability report as an essential tool for the holistic and strategic vision of higher education institutions. *Journal of Cleaner Production*, 207, 57-66