

## امکان سنجی پیاده سازی گزارشگری زیست محیطی در ایران

محمدحسن جنانی<sup>۱</sup>

محمد حیدری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۰/۶/۱

تاریخ دریافت: ۹۰/۳/۱

### چکیده

کمیسیون جهانی محیط زیست و توسعه در تعریف توسعه پایدار آورده است: " توسعه ای که احتیاجات نسل حاضر را بدون لطمه زدن به توانایی نسل های آتی در تامین نمودن نیازهای خود ، برآورده می نماید. این تعریف بیانگر این موضوع است که توسعه ای پایدار است که بصورت همه جانبه و کامل باشد و هر سه زمینه اقتصادی ، محیطی و اجتماعی فعالیت ها را در بر بگیرد. امروزه شرکتها به عنوان بزرگترین واحدهای اقتصادی که فعالیت های آنها دارای آثار گسترده در هر سه زمینه فوق می باشد ، مورد توجه جدی قرار گرفته اند.

سیستم های اطلاعات حسابداری (AIS) به دلیل نقش با اهمیتی که در درون واحدهای تجاری دارند ، با ورود این تعاریف و الزامات جدید، مورد تحول جدی قرار گرفته اند و مفاهیمی از جمله حسابداری محیط زیست ، حسابداری منابع انسانی را مطرح کرده اند. سیستم های حسابداری در این زمینه با تهیه اطلاعات حسابداری سعی می کنند اطلاعات لازم و ضروری را به استفاده کنندگان برسانند تا استفاده کنندگان بتوانند با در اختیار داشتن اطلاعات شفاف و قابل مقایسه به امر برنامه ریزی بپردازند.

وجود اطلاعات شفاف و مربوط، امر تصمیم گیری و برنامه ریزی را سرعت و دقت بیشتری می دهد و از طرفی هم اصل افشاء در حسابداری نه تنها یادداشتهای توضیحی و اطلاعات تفصیلی مالی را ایجاب می کند ، بلکه گزارش و توضیح رویدادهای غیرمالی اساسی سازمان را نیز ضروری می سازد لذا در این تحقیق تلاش می کنیم ابتدا مبانی نظری حسابداری و گزارشگری عملکرد محیطی را براساس مفاهیم حاکم بر حسابداری زیست محیطی، دستورات عملی ها و رهنمودهای گزارشگری پایداری مورد بررسی قرار دهیم تا چارچوب مربوط به گزارشگری عملکرد محیطی تدوین گردد و در مرحله بعد امکان سنجی پیاده سازی این گزارش ها در ایران مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

**واژه های کلیدی:** گزارشگری، شفافیت اطلاعاتی، مربوط بودن اطلاعات.

۱- هیات علمی مدعو دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران و مسئول مکاتبات mh\_janani@yahoo.com

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

اجتماعی و مسائل اقتصادی افشاء نمایند. این سه عامل یک واقعیت مهم را نشان می دهد که مسئولیت یک واحد اقتصادی تنها محدود به سهامداران نیست بلکه طیف گسترده ای را در بر می گیرد که در مکانهایی دور یا نزدیک به مکان فیزیکی شرکت قرار دارند.

این مسائل موجب شده است که شرکت ها به سوی انتشار "گزارشهای پایداری" روی آورند. گزارشگری پایداری یک گزارش عمومی از عملکرد اقتصادی، محیطی و اجتماعی در ارتباط با عملیات و محصولات و خدمات یک شرکت است.

گزارشگری پایداری بسیار گسترده تر از گزارشگری مالی رایج است زیرا اطلاعات غیر مالی با اهمیتی ارائه می کند و به استفاده کنندگان کمک می کند که عملکرد جاری و آتی واحد گزارشگر را ارزیابی کنند. در گزارشگری مالی تاکید اصلی بر سرمایه گذاران است اما در گزارشگری پایداری دامنه ذینفعان گسترده تر و شامل تحلیل گران، کارکنان و مشتریان، اتحادیه های مختلف و جامعه می باشد. اهمیت این موضوع به حدی است که در جهت هماهنگی و استاندارد سازی گزارشگری پایداری، سازمان گزارشگری جهانی (GRI) ایجاد شده است.

انتشار این چنین گزارشات اگر چه بصورت اختیاری انجام می گیرد اما دلایلی چون فشار حامیان محیط زیست، رسیدن به شهرت بیشتر و رقابت پذیری، پایبندی به اصول اخلاقی حاکم بر فعالیت های ذیربط، موجب شده است در دهه گذشته بیش از ۳۰۰۰ گزارش پایداری توسط شرکتها منتشر گردد.

یکی از ویژگیها و خصوصیات کیفی اطلاعات مالی این است که اطلاعات می بایست مربوط باشد، سازمان حسابرسی در نشریه استانداردهای حسابداری در تعریف مربوط بودن آورده است:

در قرن بیستم، فناوری پایه مهم رشد اقتصادی به خصوص در کشورهای پیشرفته بود. این کشورها از فناوری برای بهبود سطح زندگی خود استفاده کردند. اما این فناوری با خود پیامدهای منفی شامل آلودگی آب، خاک و هوا همراه داشته است. هم اکنون تخریب لایه ازن، گرم شدن زمین و آلودگی هوا تهدیدی جدی برای نسلهای آتی است. در کنار این مسائل بشر امروز با فقر دست و پنجه نرم می کند. درآمد سالانه ۲/۳ جمعیت جهان کمتر از ۵،۰۰۰ دلار برای هر نفر است. این مشکلات نشان می دهد که توسعه اواخر قرن بیستم توازن نداشته است و تفکری جهانی را به سمت تجدیدنظر در تعامل با محیط زندگی و الگوی توسعه پایدار واداشته است. در تحقیق انجام شده توسط سازمان حفاظت محیط زیست ایران توسعه پایدار به شرح زیر تعریف شده است (سازمان حفاظت محیط زیست ۱۳۸۳):

"پیشرفت و توسعه ای که نیازهای نسل فعلی را برآورده سازد بدون آنکه حق و توان نسل آتی را در برآوردن نیازهای شان از محیط زیست و منابع طبیعی به مخاطره اندازد." احساس تعهد نسبت به نسل های آینده از اصول اساسی توسعه پایدار است. در تعریفی دیگر توسعه پایدار، تامین نیازهای نسل فعلی بدون تحلیل توان نسلهای آتی برای تامین نیازهای خود تعریف شده است. پایداری در صورتی وجود خواهد داشت که سیستمهای اقتصادی، محیطی و اجتماعی به گونه ای عمل کند که رفاه مردم در بلند مدت بهبود یابد.

لذا امروزه در گزارشگری نوین از شرکت ها به عنوان بزرگترین واحد های اقتصادی که فعالیت های شان دارای آثار گسترده محیطی، اجتماعی و اقتصادی است، خواسته می شود که آثار مختلف فعالیت های خود را در زمینه محیط زیست، رفاه

گزارشات زیست محیطی را در ایران مورد مطالعه قرار دهد.

هدف از این تحقیق مطالعه و بررسی مبانی نظری و مصداق های عملی گزارشگری زیست محیطی (Environment report) در کشورهای پیشرو در این زمینه، سپس ارائه یک الگو جهت پیاده سازی این گزارشات در ایران و در مرحله بعد امکان سنجی پیاده سازی گزارشگری زیست محیطی در ایران می باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه

در این قسمت به اختصار مجموعه مطالعاتی که در حوزه حسابداری و گزارشگری زیست محیطی و همچنین مباحث توسعه پایدار طی سالیان گذشته در ایران و خارج از کشور صورت گرفته را مورد بررسی قرار می دهیم. در ابتدای این بخش، مطالعات صورت گرفته در ایران را مورد بررسی قرار می دهیم؛ سپس به مطالعات صورت گرفته در خارج از کشور اشاره خواهیم داشت.

الف) ایران:

۱- عنوان: نهادینه شدن فرآیند تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی ضرورتی برای توسعه پایدار: بررسی تجربه ها

محقق: جمال رودکی - مجله دانش و پژوهش حسابداری، سال دوم، شماره پنج

هدف تحقیق: استانداردهای مورد استفاده حسابداران و حسابرسان برای تهیه و تایید گزارشگری های مالی در ایجاد قابلیت اطمینان، صحت و درستی اطلاعات مالی نقش اساسی دارند و یکی از عوامل مهم برنامه ریزی توسعه اقتصادی هستند. این مقاله با طرح موضوع نهادینه شدن و تاثیر فرهنگ در فرآیند استاندارد گذاری بر اهمیت تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی برای توسعه پایدار تاکید

"اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در مسیر کمک به آنها در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تایید یا تصحیح ارزیابیهای آنها موثر واقع شود."

در تحقیقاتی که در گذشته انجام گرفته "این فرض که از دید استفاده کنندگان اطلاعات مالی افشای فعالیتهای زیست محیطی موجب افزایش اطلاعات مربوط در گزارشهای مالی می گردد" مورد تایید قرار گرفته است.

اما موضوعی که در تحقیقات صورت گرفته در ایران مورد توجه قرار نگرفته، ارائه یک الگو مشخص برای افشاء اطلاعات زیست محیطی و امکان سنجی پیاده سازی آن در ایران می باشد.

در کشورهایی چون ژاپن، انگلیس، آمریکا به ترتیب ۷۲٪، ۴۹٪، ۳۶٪ شرکتها در سال ۲۰۰۲ گزارشات جداگانه ای جهت افشاء فعالیت های زیست محیطی منتشر کرده اند. در این کشورها، واحد های انتفاعی به همراه گزارشات مالی سالیانه، گزارشات مجزایی تحت عنوان Environmental Report منتشر می کنند؛ اما در ایران نه تنها واحدهای انتفاعی وارد این مرحله نشده اند بلکه در افشای اطلاعات در صورتهای مالی هم مشکلاتی وجود دارد و این بدین معنی است که اگر چه افشای این گونه اطلاعات، با اطلاعاتی صورتهای مالی را افزایش می دهد، اما تلاشی در جهت ارائه یک الگوی صورت نگرفته است.

تحقیق حاضر تلاش می کند با بررسی و مطالعه تحقیقات انجام شده در گذشته و مفاهیم نظری حسابداری محیط زیست، صورتهای مالی و گزارشات زیست محیطی شرکتهای فعال در حفظ محیط زیست، ضمن ارائه الگویی مناسب جهت افشاء اطلاعات زیست محیطی امکان پیاده سازی

دارد. در این راستا به بررسی اهمیت هیات استانداردها، اهمیت روش استاندارد گذاری و دلیل تهیه استانداردها در حسابداری و حسابرسی پرداخته می شود.

نتیجه گیری: در این تحقیق نشان داده شده است که ارزش های فرهنگی و خرده فرهنگ حسابداری دارای آثار متقابل هستند. ترکیب اعضای هیات استاندارد گذار، روش استاندارد گذاری که به کار گرفته می شود و دلیل تهیه استانداردهای حسابداری و حسابرسی در شکل دهی ارزش های فرهنگی متقابل نقش تعیین کننده دارند و نهادینه شدن فرآیند استاندارد گذاری به فرآیند شکل دهی کمک فراوانی می نماید. در این میان نقش جامعه حسابداران رسمی بسیار با اهمیت است. حرفه حسابداری باید منسجم، با علاقه و پیگیرانه در فرآیند نهادینه شدن استاندارد گذاری شرکت کند. اکنون که کمیته رهنمودهای حسابداری بر آن است که فرآیند استاندارد گذاری را تسریع بخشد و گزارشگری مالی را بصورت یکنواخت و افشاگرانه درآورد، جادارد که به نهادینه کردن فرآیند استاندارد گذاری برای توسعه پایدار کشور توجه خاصی شود.

## ۲- عنوان: بررسی باراطلاعاتی حسابداری محیط

زیست در گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی

محقق: آزاده علامه، دانشکده مدیریت دانشگاه

تهران، زمستان ۱۳۸۳

هدف تحقیق: هدفهای این تحقیق توجه بیشتر به افشا فعالیتهای زیست محیطی و دادن اطلاعات مورد نیاز در جهت کمک به طرفداران محیط زیست و استقرار سیستم مدیریت محیط زیست به منظور حفاظت از محیط زیست می باشد و به دنبال بررسی باراطلاعاتی حسابداری محیط زیست در گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی است. عبارت دیگر به دنبال

نقش اطلاعات زیست محیطی در کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی از دیدگاه طرفداران محیط زیست و مدیریت واحدهای انتفاعی می باشد. فرضیه اصلی:

افشای فعالیت های زیست محیطی باعث بهبود کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی در جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان محیط زیست و تشویق واحدهای انتفاعی به حفاظت از محیط زیست خواهد شد.

فرضیه های فرعی:

از دیدگاه استفاده کنندگان محیط زیست و مدیریت واحدهای انتفاعی انعکاس و افشای فعالیت های زیست محیطی باعث:

الف) افزایش اطلاعات مربوط در گزارشگری مالی خواهد شد.

ب) قابلیت مقایسه گزارشهای مالی را افزایش می دهد.

ج) افشای مخارج محیط زیست باعث افزایش قابلیت اتکای اطلاعات در گزارشگری مالی می شود.

نتیجه گیری: سیستم حسابداری محیط زیست یا حسابداری سبز مبتنی بر اندیشه تحول حسابداری کلاسیک و تکمیل آن است و باید هزینه های ناشی از آلودگی و رفع آن که تابعی از تولید و خدمات نیز در کنار سود و هزینه حاصل از خود کالا و خدمات محاسبه شود. طی تحقیقات انجام شده و براساس بررسی های انجام شده بر روی مطالب بدست آمده از پرسشنامه، افشا اطلاعات حسابداری محیط زیست باعث افزایش باراطلاعاتی زیست محیطی در جهت کمک به تصمیم گیری استفاده کنندگان مخصوصاً طرفداران محیط زیست و تحقق اهداف سیستم مدیریت محیط زیست می شود و همچنین تشویقی برای واحدهای انتفاعی در جهت حفاظت از محیط زیست می باشد.

ها و سازمان های تولید کننده آمار، برای تهیه و تدوین این ماتریس در جهت برنامه ریزی پایدار در کشور بکوشند.

۴- بررسی هزینه یابی زیست محیطی در شرکت های دارای گواهینامه ISO 14000  
محقق: خانم طاهره جوهرچی ، پایان نامه کارشناسی ارشد ، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات - سال ۸۵-۸۴  
استاد راهنما: دکتر فریدون رهنمای رودپشتی -  
استاد مشاور: دکتر هاشم نیکومرام  
هدف تحقیق:

این تحقیقی با این هدف انجام می شود که جایگاه حسابداری محیط زیست در شرکت های تولیدی نمونه که گواهینامه ISO 14000 را دریافت نموده اند را بررسی نموده و با مطالعه در صورت های مالی این شرکت ها در قبل از دریافت و پس از دریافت گواهینامه سری ISO 14000 به بررسی انعکاس هزینه های زیست محیطی و منافع زیست محیطی بپردازند.  
فرضیه های تحقیق:

بین دریافت گواهینامه ISO 14000 و انعکاس هزینه های زیست محیطی در گزارشات مالی ارتباط معنی داری وجود دارد.

بین دریافت گواهینامه ISO 14000 و افزایش داراییهای بلند مدت (غیر جاری) ارتباط معنی داری وجود دارد.

بین دریافت گواهینامه ISO 14000 و کاهش بهای تمام شده کالای ساخته شده ارتباط معنی داری وجود دارد.

سوال اصلی تحقیق:

۳- ماتریس حسابداری اجتماعی - زیست محیطی به منزله الگویی برای برنامه ریزی توسعه پایدار:  
محقق: اسفندیار جهانگرد، کارشناس دفتر اقتصاد کلان سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.

در این تحقیق آمده است که در سطح جهان، مفهوم توسعه پایدار از زمان کنفرانس توسعه و محیط زیست سازمان ملل در ریودوژانیرو در سال 1992 مطرح شده است. برنامه ریزی پایدار به عنوان یک ابزار سیاستی مناسب برای حصول به توسعه پایدار می باشد. توسعه پایدار، نه تنها شامل جریان جمعی در خصوص جمعیت، اجتماع، منابع و محیط زیست است، بلکه پیوند پیچیده تری با عدالت بین نسل ها دارد؛ بنابراین لازم است که همه مؤلفه های آن در یک مبنای مشترک و هماهنگ آورده شوند. به همین سبب در سطح جهان، بعد از مدل های داده- ستاده و ماتریس حسابداری اجتماعی، بحث ماتریس حسابداری اجتماعی - زیست محیطی مطرح شده است. در حال حاضر، در سطح جهان، یکی از ابزارهای مهم برنامه ریزی پایدار به صورت هماهنگ و منسجم، همین ماتریس حسابداری اجتماعی - زیست محیطی است.

در ایران، رشد بالای جمعیت، افزایش سرانه مصرف انرژی و توسعه شهرها و حومه آنها منجر به توسعه ناپایدار شده است. ولی در جمهوری اسلامی ایران تا زمان فعلی برای یکپارچه کردن حساب ها برای برنامه ریزی پایدار تلاشی جدی صورت نگرفته است؛ در حالی که تاکنون جدول های داده - ستاده بسیاری تدوین شده است و ماتریس حسابداری اجتماعی هم در حال تدوین است، ولی تاکنون جایی برای مباحث زیست محیطی باز نشده است، این مقاله با معرفی مدل ماتریس حسابداری، اجتماعی - زیست محیطی، گامی در این زمینه می باشد تا نهاد

آیا اخذ گواهینامه ISO 14000 توسط شرکتهای نمونه در انعکاس هزینه های زیست محیطی در گزارشات مالی آنها موثر بوده است؟

آیا شرکتهای نمونه در انعکاس هزینه های زیست محیطی در گزارشات مالی خود از الگو یا مدل مشخصی پیروی نموده اند؟  
نتیجه گیری :

بر اساس نتایج حاصل از آزمونهای انجام شده که در این فصل مطرح گردید، فرضیه های ۳،۲،۱ علیرغم این که نمایانگر تفاوتی در قبل و بعد از اخذ گواهینامه بوده اند، اما این تفاوتها معنی دار نبوده و سبب تایید فرضیه ها نمی گردند. اما محقق عدم وجود شواهد کافی را به دلیل محدودیت های محقق دلیل این امر می داند.

ب ( مطالعات صورت گرفته در خارج از ایران :  
I-ARROW, K.J. (1963), *Social Choice and Individual Value*, Yale University Press.

موضوع مطالعه: هدف استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری اجتماعی.

طبق بررسی های به عمل آمده مشخص گردیده است هفت گروه از اطلاعات شرکتهای استفاده می کنند که چون مدل های تصمیم گیری این گروه ها مورد توجه قرار نمی گیرد، لذا انتشار اطلاعات با ماهیت حسابداری اجتماعی عملی نبوده و اکثر اطلاعات منتشر شده دارای ماهیت مالی با کیفیت نسبتا خوب می باشد. شناسایی گروه های استفاده کننده که دارای اهداف متفاوت و مجزا از یکدیگر می باشند شامل سرمایه گذاران، بستانکاران، کارکنان، تحلیل گران، طرفهای تجاری، دولت و عموم می باشند که بعضا هدفهایی که هر گروه ممکن است در استفاده از اطلاعات داشته باشند متفاوت از هم بوده و ارائه اطلاعات برای گروه های دیگر نامطلوب هم باشد.

حتی ممکن است در داخل یک گروه استفاده کننده اجزا آن با یکدیگر منافع متضاد داشته باشند؛ نتیجه آنکه نه فقط در شناسایی اهداف برای اطلاعات حسابداری اجتماعی مورد نیاز مشکل وجود دارد بلکه در ایجاد الگوهای ثابت و بادوام قضاوت های ارزشی در مورد فعالیتهای گزارش شده طبق آن وثبات در نظریات افراد رسمی یک گروه از استفاده کنندگان هم مشکل وجود خواهد داشت؛ بدین لحاظ در سال ۱۹۶۳ در سال ARROW عدم امکان ایجاد برتری های عمومی را بر مبنای برتری های فردی تعیین کرده است. 2-Ramanathan, K, V. (1976). *Towards a Theory of Corporate Social Accounting, the Accounting Review*.  
موضوع مطالعه: اهداف اطلاعات حسابداری اجتماعی

راماناتان در سال ۱۹۷۶ سه هدف برای اطلاعات حسابداری اجتماعی بیان نموده است:

تعیین و اندازه گیری ادواری خالص منافع اجتماعی یک موسسه فردی که دربرگیرنده هزینه های اجتماعی و درآمدهای درونی برای موسسه و افزایش صرفه جویی های خارجی بخشهای اجتماعی باشد.

کمک به تعیین اینکه آیا عملکرد و استراتژی یک موسسه فردی به گونه ای است که در ارتباط با منابع محیطی و بخشهای اجتماعی تاثیر دائمی می گذارد؟

در دسترس قرار دادن راه بهینه سازی همه اجزا اجتماعی که اطلاعات را روی اهداف، سیاستها، برنامه ها، عملکرد شرکت و منافع اهداف اجتماعی مرتبط سازد.

3-Dierkes, M. and Antal, A.B (1985). *The Usefulness and Use of Social Reporting Information, Accounting Organization and Society*.  
موضوع مطالعه: سودمندی اطلاعات حسابداری اجتماعی

بجتهای موجود حاکی از آن است که از عمر حسابداری مسئولیت اجتماعی دیری نگذشته و این

- بین امکان تهیه گزارش های زیست محیطی و دانش مدیران مالی در زمینه مفاهیم حاکم بر گزارشگری زیست محیطی رابطه معنی-داری وجود دارد.
- بین امکان تهیه گزارش های زیست محیطی و اعتقاد مدیران مالی نسبت به مزایای گزارشگری زیست محیطی رابطه معنی-داری وجود دارد.

#### ۴- روش شناسی تحقیق

روش تحقیق حاضر، توصیفی و از نوع همبستگی است. جامعه نمونه این تحقیق ۲۰۰ شرکت دارای گواهینامه ISO14000 می باشد لذا تعداد ۹۰ شرکت جمعیت نمونه آزمایشی با روش نمونه گیری تصادفی طبق فرمول ککران ذیل انتخاب شدند. روش نمونه گیری تصادفی ساده می باشد. در نمونه گیری تصادفی ساده هریک از عناصر جامعه مورد نظر برای انتخاب شدن، شانس مساوی دارند. تعیین حجم نمونه باید به گونه ای متناسب انجام گیرد. در صورتی که حجم نمونه زیاد از حد باشد موجب اتلاف وقت و هزینه می شود و حجم نمونه خیلی کم نیز ممکن است دقت عملیات و نتیجه پژوهش را تحت الشعاع قرار دهد. به طور کلی عوامل زیر در تعیین جمعیت نمونه مؤثرند:

- (۱) حجم کل جامعه آماری که با N نمایش داده می شود.
- (۲) میزان پراکندگی متغیرهای مورد نیاز (واریانس) که با علامت  $S^2$  نمایش داده می شود.
- (۳) سطح اطمینان مورد نیاز که با درصد بیان می شود.

مدت برای ارزیابی نتایج کارایی آن کافی نیست. با این وجود، استفاده کنندگان از گزارشهای مالی ممکن است بوسیله رویه های حسابداری که توسط مدیریت شرکت بکار گرفته می شود، در نتیجه گیری کمک و مساعدت نمایند. طبق مطالعاتی که دیرکس و آنتال در ۱۹۸۵ در آلمان و سوئیس انجام داده اند، مفهوم مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتها به طور موثر و مفید دنبال شده و گزارشگری اجتماعی وسیله ای مهم در این امر بشمار آمده است.

4- Anderson, J.C., and Frankle, A.W. (1980), Voluntary Social Reporting: an ISO-beta Portfolio Analysis, the Accounting Review.

این پروژه در سال ۱۹۸۰ در آمریکا صورت گرفته است و گویای آن است که استفاده از قیمت های بازار وجود افشای موارد اجتماعی در گزارشگری مالی را اثبات می کند. ضمناً پیشنهاد می شود که افشای موارد اجتماعی کاملاً صریح و روشن بوده تا بتواند اخبار لازم را خوب ارائه نماید.

5- Wisenen, J. (1982), an Evaluation of Environmental Disclosures Made In Corporate Annual Report's, Accounting Organizations and Society

موضوع مطالعه: افشای اطلاعات در گزارشگری اجتماعی:

گزارش ویسمن در سال ۱۹۸۲ حاکی از آن بود که نمونه هایی از گزارشهای منتشره گویای افشای ناقص در موارد اجتماعی بوده که خود ممکن است موجب گمراهی استفاده کنندگان گردد. او همچنین نتیجه گرفت که یافته های تحقیق نشان می دهد افشای مربوط به مسائل محیطی به طور عمدی ناقص هستند.

#### ۳- فرضیه های تحقیق

- بین امکان تهیه گزارش های زیست محیطی و استقرار قوانین و مقررات الزام آور زیست محیطی رابطه معنی دار وجود دارد.

۴) تقریب برآورد یا میزان دقت نتایج که با علامت  $d$  نمایش داده می‌شود. تعیین حجم نمونه یکی از اساسی‌ترین و مشکل‌ترین گامهای هر تحقیق میدانی بوده و دقت در تعیین حجم نمونه متضمن صحت تعمیم و نتیجه‌گیری می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه مربوط به جامعه آماری تحقیق، حاصل ضرب  $p \times q$  را  $0.25$  در نظر می‌گیریم زیرا حاصل ضرب دو عدد وقتی ماکزیمم می‌شود که هر دو مساوی باشند بنابراین خواهیم داشت  $p=q=0.5$ . بدین ترتیب تعداد کل نمونه با فرض جامعه آماری محدود، در سطح اطمینان  $0.95$  به صورت زیر محاسبه گردید:

لذا تعداد  $90$  شرکت جمعیت نمونه آزمایشی با روش نمونه‌گیری تصادفی طبق فرمول ککران ذیل انتخاب شدند. برای برآورد حداقل حجم نمونه از فرمول ککران زیر استفاده شده است.

$$n = \frac{Nz^2 pq}{(N-1)d^2 + z^2 pq}$$

$Z =$  ضریب اطمینان  $1.96$

$d =$  دقت برآورد یا حداکثر خطای قابل قبول

$N =$  تعداد افراد موجود در جامعه

$P =$  نسبت موفقیت

$$1 - p = q$$

$$n = \frac{200 \times (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5}{199 \times (0.08)^2 + (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5} = 86$$

لازم به ذکر است که پس از جمع‌آوری اطلاعات از کل نمونه آماری پس از توزیع تعداد  $95$  ( $10\%$  درصد بیشتر از حجم نمونه بدست آمده) پرسشنامه، تعداد  $90$  پرسشنامه مورد تأیید قرار گرفت که با توجه به حداقل حجم نمونه لازم برای این تحقیق ( $86$  نمونه) تعداد  $90$  پرسشنامه برای تجزیه و تحلیل اطلاعات مورد استفاده قرار گرفت.

### ابراز تحقیق

برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با تحقیق از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش پرسشنامه‌ای استفاده شده است.

### نحوه محاسبه پایایی تحقیق توسط ضریب آلفای کرونباخ

برای تعیین تایید اعتبار پرسشنامه کلیه رتبه‌های مربوط به  $90$  سطر (تعداد پاسخگویان) و  $28$  ستون (تعداد سوالات) به تفکیک گردآوری شد و مجموع واریانسهای هر ستون ( $S^2_i$ ) که مربوط به هر سوال می‌باشد و همچنین واریانسها مجموع سوالات ( $S^2_{sum}$ ) محاسبه گردید. سپس با استفاده از فرمول زیر (آلفای کرونباخ) مشخص گردید که سوالات پرسشنامه از ضرائب اعتباری مطلوب برخوردار است.

$$K=28 \text{ (تعداد سوالات)}$$

$$\alpha = \left( \frac{k}{k-1} \right) \times \left( 1 - \frac{\sum S^2_i}{S^2_{sum}} \right)$$

ضریب آلفای محاسبه شده از طریق نرم‌افزار SPSS،  $0.84$  می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که پرسشنامه فوق از اعتبار کافی برخوردار می‌باشد، بدین معنی که پاسخ‌های داده شده ناشی از شانس و تصادف نبوده، بلکه به خاطر اثر متغیری می‌باشد که مورد آزمون قرار گرفته است.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در تحلیل نتایج این تحقیق، در بخش اول به منظور توصیف ویژگی‌های نمونه، ابتدا داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از شاخص‌های آمار توصیفی خلاصه و طبقه‌بندی گردید. سپس با استفاده از شاخص‌های آمار استنباطی (آزمون کای-مربع) به تایید یا رد



نمونه ای n تایی از یک جامعه آماری را می توان در جدولی مانند ذیل مشاهده کرد:

	1	2	3	...	C	مجموع
1	$n_{11}$	$n_{12}$	$n_{13}$	...	$n_{1c}$	$n_{1.}$
2	$n_{21}$	$n_{22}$	$n_{23}$	...	$n_{2c}$	$n_{2.}$
3	$n_{31}$	$n_{32}$	$n_{33}$	...	$n_{3c}$	$n_{3.}$
...	...	...	...	...	...	...
r	$n_{r1}$	$n_{r2}$	$n_{r3}$	...	$n_{rc}$	$n_{r.}$
مجموع	$n_{.1}$	$n_{.2}$	$n_{.3}$	...	$n_{.c}$	$n$

مقادیر  $n_{ij}$ ، مشاهده شده در هر سلول است که فصل مشترک سطر  $i$  و ستون  $j$  می باشد. جمع سطر  $i$ ،  $n_{i.}$  و جمع ستون  $j$ ،  $n_{.j}$  علامتگذاری شده است. با فرض صفر (H) یا فرضیه استقلال دو متغیر، فراوانیهای مورد انتظار  $(Fe_i)$  را برای هر سلول محاسبه می کنند. فراوانی مورد انتظار، تعداد  $(Fe_i)$  است که از حاصلضرب  $n$  در احتمال استقلال به دست می آید. یعنی:

$$Fe_i = f(x,y) \times n \quad \text{یا} \quad Fe_i = \frac{(n_i \times n_j)}{n}$$

همچنین می توان از حاصلضرب جمع سطر  $i$  در جمع ستون  $j$  تقسیم بر  $n$  مقدار  $Fe_i$  هر سلول محاسبه کرد. پس از محاسبه  $Fe_i$ ، فراوانیهای مورد انتظار با فراوانیهای مشاهده شده با هم مقایسه می شوند. اگر تمایز آنها «کوچک» باشد، فرضیه صفر قابل دفاع است و نتیجه می گیریم که دو معیار (دو متغیر) از هم مستقل هستند، ولی اگر تمایز آنها «بزرگ» باشد، فرضیه صفر رد می شود و نتیجه می گیریم که دو متغیر از هم مستقل نیستند. بر مبنای اندازه آماره آزمون می توان نتیجه گرفت که آیا تمایز بین فراوانیهای مشاهده شده ( $Foi$ ) و مورد انتظار  $Fe_i$  «کوچک» است یا «بزرگ» که به صورت معادله ذیل بیان می شود:

فرضیه ها پرداخته شد. یکی از کاربردهای مهم آزمون کای-مربع در مدیریت می باشد و از آن در آزمون فرضیه هایی که داده های مورد تجزیه و تحلیل بصورت فراوانی ارائه شده اند می توان استفاده کرد. متداولترین استفاده از توزیع کای-مربع آزمون فرضیه، وجود استقلال بین دو معیار رده بندی داده ها است. در صورتی که معیارهای مزبور به همان مجموعه اعمال شود. چنانچه توزیع یکی از معیارهای رده بندی بدون توجه به توزیع معیار دیگر رخ دهد، می گوئیم که دو معیار رده بندی از هم مستقل هستند. به عنوان مثال در تحقیق حاضر چنانچه امکان پیاده سازی گزارشگری زیست محیطی و هر کدام از متغیرهای (دانش مدیران، اعتقاد مدیران، وجود قوانین و مقررات) از هم مستقل باشد، انتظار ما این است امکان پیاده سازی بدون توجه به هریک از متغیرهای مستقل فوق اتفاق افتد. به عبارت دیگر در جدول توأم آنها می توان شرط استقلال را به صورت رابطه ذیل دید:

$$f(x,y) = (x) * (y)$$

به عبارت دیگر اگر  $f(x,y)$  را احتمال توأم  $x$  و  $y$  بدانیم و احتمال اشتراک دو حادثه خاص  $x$  و  $y$  مساوی احتمال حاصلضرب آنها باشد، آن دو حادثه و در حالت عمومی تر آن دو متغیر  $x$  و  $y$  مستقل هستند؛ بنابراین می توان گفت: «آزمون استقلال کای-مربع برای بررسی فرضیه استقلال دو متغیر که دست کم یکی از آنها کیفی است استفاده می شود. در این آزمون فراوانیهای مشاهده شده با فراوانیهای مورد انتظار استقلال دو متغیر مقایسه می شوند». داده های جمع آوری شده برای متغیرها در یک جدول که شامل  $r$  سطر و  $c$  ستون است خلاصه می شوند. به طور کلی چنین جدولی را «جدول توافقی» گویند. بر طبق طبقه بندی داده بر طبق دو معیار (متغیر) برای

می‌گردد. از طرفی تحلیل یادشده برای تعیین ترکیب نمونه و شناسایی نگرش پاسخ‌دهندگان مفید می‌باشد. بیشترین فراوانی و درصد مربوط به سابقه کار ۲۵ تا ۳۵ سال با ۴۸/۹ درصد و کمترین آن نیز مربوط به سابقه کار کمتر از ۲۵ سال با ۶/۷ درصد است. به عبارت دیگر ۸۱ درصد از نمونه آماری این تحقیق، شامل افراد با ۲۵ تا ۴۵ سال سابقه کار می‌باشد. ۷۹ درصد از نمونه آماری را مردان تشکیل می‌دهند. ۶۷/۸ درصد از نمونه آماری این تحقیق، شامل افراد با تحصیلات لیسانس و مابقی نیز فوق لیسانس می‌باشد. ۸۰ درصد از نمونه آماری این تحقیق، شامل پاسخگویان با رشته تحصیلی حسابداری و مابقی رشته مدیریت هستند. بیشترین فراوانی و درصد مربوط به سابقه کار در سمت فعلی با ۳۴/۴ درصد مربوط به بیش از ۱۵ سال و کمترین آن نیز مربوط به سابقه کار ۵ تا ۱۰ سال با ۱۲/۲ درصد است. به عبارت دیگر تقریباً ۶۸ درصد از نمونه آماری این تحقیق، شامل افراد با بیش از ۱۰ سال سابقه کار در سمت فعلی می‌باشد. ۸۳/۳ درصد از پاسخگویان آشنائی با اصول گزارشگری زیست محیطی ندارند. ۱۶/۷ درصد نیز میزان آشنائی خود با اصول گزارشگری زیست محیطی را کم اعلام نموده‌اند. ۷۵/۶ درصد از پاسخگویان آشنائی با ساختار گزارشگری زیست محیطی ندارند. ۲۴/۴ درصد نیز میزان آشنائی خود با اصول گزارشگری زیست محیطی را کم اعلام نموده‌اند.

#### ب) تحلیل استنباطی اطلاعات

آزمون کای - مربع  
آماره آزمون :

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^r \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i}$$

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^k \frac{(Fo_i - Fe_i)^2}{Fe_i}$$

در معادله فوق،  $Fo_i$  و  $Fe_i$  به ترتیب فراوانیهای مشاهده شده و مورد انتظار در سلول های جدول فوق هستند. منطقی تر خواهد بود که فراوانی های مشاهده شده و مورد انتظار را در سلول ها با  $Fo_{ij}$  و  $Fe_{ij}$  نشان دهیم، اما به منظور حفظ سادگی در علائم و فرمولها، علائم  $Fo_i$  و  $Fe_i$  را به کار می‌گیریم. چنانچه سلول ها را از ۱ تا  $k$  شماره گذاری کنیم به ما کمک خواهد کرد. منظور از سلول ۱، سلول با زیر نویس ۱۱ و منظور از  $k$ ، سلول با زیر نویس  $rc$  خواهد بود. می توان ثابت کرد که:

$$\sum \frac{(Fo_i - Fe_i)^2}{Fe_i}$$

تقریباً از توزیع  $\chi^2$  با  $(c-1) \times (r-1)$  درجه ی آزادی برخوردار است. در صورتی که فرضیه صفر درست باشد؛ اگر مقدار آماره آزمون در معادله فوق بزرگتر از مقدار کای-مربع جدول باشد پس فرض  $H_0$  در سطح خطای  $\alpha$  درصد رد شده و فرض  $H_1$  (وجود ارتباط بین دو متغیر) پذیرفته خواهد شد. با این توصیف مشخص می شود که آزمون استقلال کای-مربع یک آزمون دنباله است که  $H_1$  به اندازه  $\alpha$  در دنباله راست آن تعریف خواهد شد.

#### ۵- تجزیه و تحلیل نتایج:

##### الف) تحلیل توصیفی اطلاعات

تحلیل توصیفی داده‌ها، مختص پژوهش توصیفی است که در آن نتایج حاصله به نمونه مورد مشاهده اسناد داده می‌شود و هیچگونه نتیجه‌گیری خارج از نمونه مزبور صورت نمی‌گیرد و نتایج حاصل از نمونه قابل تعمیم به کل جامعه نیست. روش تحلیل توصیفی بدین منوال است که از طریق مقایسه پدیده‌ها از نقطه نظر آماری به توصیف آنها پرداخته و اطلاعات ارزشمندی درباره نمونه مورد بررسی اخذ

آور و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به مقدار بدست آمده یعنی ۵۴۹/۵۷ برای فرضیه دوم، مشاهده می کنیم که از عدد بدست آمده جدول توزیع خسی دو در سطح ۰.۹۵٪ اطمینان،  $\chi^2_{0.95, (7-1)(5-1)} = 36/42$  بیشتر است. بنابراین فرض  $H_1$  پذیرفته می شود. در نتیجه اغلب پاسخگویان اذعان نموده اند که میان اعتقاد مدیران به مزایای ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

#### ۶- نتیجه گیری و بحث

در این تحقیق سه فرضیه بررسی شده که به ترتیب به تک تک آنها اشاره و قبول یا رد بودن آنها بیان می گردد:

فرضیه ۱: میان دانش مدیران در زمینه تدوین گزارشات ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

$H_0$ : میان دانش مدیران در زمینه تدوین گزارشات ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود ندارد.

$H_1$ : میان دانش مدیران در زمینه تدوین گزارشات ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به مقدار بدست آمده یعنی ۴۹/۴۳ برای فرضیه اول، مشاهده می کنیم که از عدد بدست آمده جدول توزیع خسی دو در سطح ۰.۹۵٪ اطمینان،  $\chi^2_{0.95, (4-1)(5-1)} = 21/03$  بیشتر است. بنابراین فرض  $H_1$  پذیرفته می شود. در نتیجه اغلب پاسخگویان اذعان نموده اند که میان دانش مدیران در

$O_i$  فراوانی مشاهده شده،  $E_i$  فراوانی مورد انتظار، و  $r$  تعداد گزینه های جدول می باشد. تعداد درجه آزادی برای آزمون خسی دو تک بعدی برابر است با  $d.f = (r-1)$ . هرگاه مقدار آماره آزمون  $\chi^2$  از مقدار متناظر آن با  $\alpha = 0/05$  و درجه آزادی  $(r-1)$ ، در جدول مربوطه بزرگتر باشد (سطح معنی داری آزمون کمتر از ۰/۰۵) فرض صفر ( $H_0$ ) که یکنواخت بودن پراکندگی به تفکیک گزینه ها (بین توزیع مشاهده شده و مورد انتظار تفاوت وجود ندارد) می باشد رد شده و فرض مقابل که عدم یکنواختی می باشد را نتیجه می گیریم.

#### نحوه امتیازدهی به سؤالات

گزینه ها	کاملا موافق	موافق	نظری ندارم	مخالف	کاملا مخالف
امتیاز	۱	۲	۳	۴	۵

با توجه به مقدار بدست آمده یعنی ۴۹/۴۳ برای فرضیه اول، مشاهده می کنیم که از عدد بدست آمده جدول توزیع خسی دو در سطح ۰.۹۵٪ اطمینان،  $\chi^2_{0.95, (4-1)(5-1)} = 21/03$  بیشتر است. بنابراین فرض  $H_1$  پذیرفته می شود. در نتیجه اغلب پاسخگویان اذعان نموده اند که میان دانش مدیران در زمینه تدوین گزارشات ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به مقدار بدست آمده یعنی ۵۴۹/۵۷ برای فرضیه دوم، مشاهده می کنیم که از عدد بدست آمده جدول توزیع خسی دو در سطح ۰.۹۵٪ اطمینان،  $\chi^2_{0.95, (10-1)(5-1)} = 51$  بیشتر است. بنابراین فرض  $H_1$  پذیرفته می شود. در نتیجه اغلب پاسخگویان اذعان نموده اند که میان اسقرار قوانین ومقررات الزام

زمینه تدوین گزارشات ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۲: میان اسقرار قوانین ومقررات الزام آور و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

$H_0$ : میان اسقرار قوانین ومقررات الزام آور و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود ندارد.

$H_1$ : میان اسقرار قوانین ومقررات الزام آور و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به مقدار بدست آمده یعنی ۵۴۹/۵۷ برای فرضیه دوم، مشاهده می کنیم که از عدد بدست آمده جدول توزیع خی دو در سطح ۹۵٪ اطمینان،  $\chi^2_{(10-1)(5-1)} > 0.95 = (51)$  بیشتر است. بنابراین فرض  $H_1$  پذیرفته می شود. در نتیجه اغلب پاسخگویان اذعان نموده اند که میان اسقرار قوانین ومقررات الزام آور و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۳: میان اعتقاد مدیران به مزایای ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

$H_0$ : میان اعتقاد مدیران به مزایای ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود ندارد.

$H_1$ : میان اعتقاد مدیران به مزایای ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به مقدار بدست آمده یعنی ۵۴۹/۵۷ برای فرضیه دوم، مشاهده می کنیم که از عدد بدست آمده جدول توزیع خی دو در سطح ۹۵٪ اطمینان،  $\chi^2_{(7-1)(5-1)} > 0.95 = (36/42)$  بیشتر است. بنابراین فرض  $H_1$  پذیرفته می شود. در نتیجه اغلب

پاسخگویان اذعان نموده اند که میان اعتقاد مدیران به مزایای ER و امکان تهیه گزارشات ER رابطه معنی داری وجود دارد.

در این تحقیق تلاش شد امکان پیاده سازی گزارشگری زیست محیطی در ایران مورد مطالعه قرار گیرد و با ایجاد توجه از دیدگاه حسابداری به محیط زیست، تلاش در جهت حفاظت از محیط زیست انجام داده باشیم به عبارت دیگر به دنبال این بودیم که برای حفاظت از محیط زیست راه حلی از دید حسابداری ارائه کنیم. و از طرفی جایگاه حسابداری محیط زیست و گزارشگری زیست محیطی را تبیین نماییم.

سوال مهمی که در مورد انتشار گزارشات زیست محیطی توسط شرکتها مطرح می شود، این است که آیا در ایران بستر مناسبی برای انتشار گزارشات زیست محیطی مهیا می باشد یا خیر؟ لذا در این تحقیق سه عامل مهم که در انتشار گزارشات زیست محیطی نقش اساسی دارند مورد شناسایی قرار گرفت و سپس در میان نمونه آماری مورد آزمون قرار گرفتند. این سه عامل عبارتند از:

الف) قوانین و مقررات الزام آور زیست محیطی در زمینه تهیه گزارش های زیست محیطی

ب) دانش مدیران مالی در زمینه مفاهیم حاکم بر گزارشگری زیست محیطی

ج) اعتقاد مدیران مالی نسبت به مزایای گزارشگری زیست محیطی

با توجه به نتیجه آزمون فرضیه ها که وجود رابطه معنی دار میان امکان تهیه گزارشات زیست محیطی و عوامل فوق را تبیین می کند در حوزه آموزش و توسعه دانش مرتبط با حسابداری زیست محیطی و گزارشگری پایداری بایستی اولاً توجه جدی به آموزش این مباحث در دانشگاهها گردد، ثانیاً نیازهای جامعه مورد توجه قرار گیرد که یکی از این نیازها

فرضیه اول: توسعه نیافتن گزارشگری زیست محیطی در درجه اول به این علت است که شرکتها الزام و اجباری در این زمینه ندارند، لذا بازبینی و توجه به اصلاح یا تدوین برخی قوانین لازم و انتشار رهنمودهای لازم می تواند موجب گسترش تهیه گزارشات ER گردد. نبود دستورالعمل اجرایی درباره نحوه برخورد و انعکاس مخارج زیست محیطی، شرکتها را با مشکل نحوه انعکاس روبه روستاخته و موجب به کارگیری روبه های متفاوت شده است. پس لازم است رهنمود یکنواخت و مناسب (مانند GUIDLINE 2002) تهیه و تدوین گردد تا عملکرد زیست محیطی سازمانها به اطلاع استفاده کنندگان اطلاعات مالی برسد.

فرضیه دوم: در حوزه آموزش و توسعه دانش مرتبط با حسابداری زیست محیطی و گزارشگری پایداری بایستی اولاً توجه جدی به آموزش این مباحث در دانشگاهها گردد، ثانیاً نیازهای جامعه مورد توجه قرار گیرد که یکی از این نیازها وجود محیطی سالم و پاک برای زیستن است. وجود رابطه معنی دار بین دانش مدیران و امکان تهیه گزارشات زیست محیطی بیان نقش ارزنده موثر دانش و آگاهی در تدوین گزارشات ER می باشد، لذا دانشگاهها باید با فراهم آوردن منابع مطالعاتی از سایر کشورها، امکان بررسی و تحقیق در هر زمینه از مسائل مبتلابه جامعه که با حسابداری مرتبط می باشد را ایجاد نماید.

فرضیه سوم: هر حرکتی که امروزه انجام گیرد در چارچوب هزینه و منفعت مورد بررسی قرار گیرد. انجام فعالیتهای مرتبط با حفظ محیط زیست دارای هزینه هایی برای سازمانها می باشد، اما از طرف دیگر مزایایی نیز در پی دارد که لازم است سازمانهای مسئول مزایای استفاده از گزارشگری ER را به آگاهی شرکتها و واحدهای تجاری برسانند که در سایه این

وجود محیطی سالم و پاک برای زیستن است. وجود رابطه معنی دار بین دانش مدیران و امکان تهیه گزارشات زیست محیطی بیان نقش ارزنده و موثر دانش و آگاهی در تدوین گزارشات ER می باشد لذا دانشگاهها باید با فراهم آوردن منابع مطالعاتی از سایر کشورها، امکان بررسی و تحقیق در هر زمینه از مشکلات جامعه که با حسابداری مرتبط می باشد را ایجاد نماید. توسعه نیافتن گزارشگری زیست محیطی در درجه اول به این علت است که شرکتها الزام و اجباری در این زمینه ندارند لذا بازبینی و توجه به اصلاح یا تدوین برخی قوانین لازم و انتشار رهنمودهای لازم می تواند موجب گسترش تهیه گزارشات ER گردد. نبود دستورالعمل اجرایی درباره نحوه برخورد و انعکاس مخارج زیست محیطی، شرکتها را با مشکل نحوه انعکاس روبه رو ساخته و موجب به کارگیری روبه های متفاوت شده است. پس لازم است رهنمود یکنواخت و مناسب (مانند GUIDLINE 2002) تهیه و تدوین گردد تا عملکرد زیست محیطی سازمانها به اطلاع استفاده کنندگان اطلاعات مالی برسد. هر حرکتی که امروزه انجام گیرد باید در چارچوب هزینه و منفعت مورد بررسی قرار گیرد. انجام فعالیتهای مرتبط با حفظ محیط زیست دارای هزینه هایی برای سازمانها می باشد، اما از طرف دیگر مزایایی نیز در پی دارد که لازم است سازمانهای مسئول مزایای استفاده از گزارشگری ER را به آگاهی شرکتها و واحدهای تجاری برسانند که در سایه این اطلاع رسانی شرکتها اقدام به تهیه گزارشات ER خواهند نمود.

#### پیشنهادات حاصل از تحقیق

با توجه به نتایج این تحقیق می توان پیشنهادهای زیر را ارائه کرد:

اطلاع رسانی شرکتها اقدام به تهیه گزارشات ER خواهند نمایند.

### پیشنهاد برای تحقیق آینده:

- (۱) با توجه به اهمیت مسئله توسعه پایدار در سطح دنیا و به ویژه در ایران (به عنوان یک کشور جهان سوم) گزارشگری پایدار و ساختار آن در محیط تجاری ایران مورد بررسی قرار گیرد.
- (۲) با توجه به این که گزارش‌های پایداری دارای سه بعد می باشند، لذا پیشنهاد می شود در حوزه حسابداری منابع انسانی نیز تحقیقاتی انجام گیرد. در این زمینه می توان به مباحثی چون حسابداری هزینه های منابع انسانی و حسابداری برای ارزش منابع انسانی و حتی در حوزه مباحث چالشی به توسعه و گسترش سیستم کامل حسابداری منابع انسانی توجه نمود.
- (۳) علاوه بر حوزه حسابداری محیط زیست، امروزه بحث حسابرسی محیط زیست نیز مطرح گردیده است که پیشنهاد می گردد در این موضوع نیز تحقیقاتی انجام گیرد.

### فهرست منابع

- (۱) ام. خالد، فضلان، (۱۳۷۸)، «اسلام و محیط زیست»، حدادیان مقدم، اسماعیل - مؤسسه چاپ و انتشارات آستان قدس رضوی - چاپ اول.
- (۲) امینی نسب، سید مهدی، (۱۳۷۹)، «قرآن و محیط زیست»، مجله محیط زیست - شماره ۳۳ - سال ۱۳۷۹.
- (۳) ای. میلر، مارتین، (۱۳۷۷)، «راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری» شباهنگ، رضا - تهران - سازمان حسابرسی -

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی.

- (۴) بزرگر، قدرت اله، (۱۳۸۴)، «حسابداری و توسعه پایدار»، مجله حسابدار - شماره ۱۶۸ - سال بیستم - ص ۲۳
- (۵) بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۳)، «اهمیت سنجش و گزارشگری پایداری شرکت‌ها Sustainability»، همایش گزارشگری مالی، تحولات پیش روی - انجمن حسابداران خبره ایران.
- (۶) جعفری، محمدرضا، (۱۳۷۲)، «تئوری حسابداری اجتماعی»، فصلنامه علمی پژوهشی «بررسی های حسابداری»، سال دوم، شماره ۵ - صص ۷۸-۸۹.
- (۷) جوهرچی، طاهره، (۱۳۸۵)، «بررسی هزینه یابی زیست محیطی در شرکتهای دارای گواهینامه ISO ۱۴۰۰۰» پایان نامه - استاد راهنما «دکتر فریدون رهنمای رودپستی» - استاد مشاور «دکتر هاشم نیکومرام» - دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
- (۸) حاجی شریفی، محمود، (۱۳۸۰)، «طراحی و ساختار اجرایی سیستم مدیریت زیست محیطی»، انتشارات مرکز آموزش مجتمع صنعتی سیمان آبیک - چاپ آبیک - چاپ اول.
- (۹) خوش طینت نیت نیت، محسن، (۱۳۷۴)، «حسابداری مسئولیتهای اجتماعی»، فصلنامه علمی پژوهشی «بررسی های حسابداری»، سال سوم، شماره ۱۰ و ۱۱ - صص ۳۴-۱۸.
- (۱۰) خوش طینت نیک نیت، محسن - میرسمیعی، مسعود، (۱۳۸۲)، «عوامل بازدارند توسعه حسابداری محیط زیست در ایران»، مجله حسابرس شماره ۱۹ - سال پنجم - ص ۴۳.

- ۱۱) دفتر حقوقی و امور مجلس سازمان حفاظت محیط زیست، (۱۳۷۶)، «بیانیه کنفرانس سازمان ملل متحد درباره انسان و محیط زیست - استکهلم - ۱۳۵۱»، مجموعه قوانین و مقررات حفاظت محیط زیست، سازمان حفاظت محیط زیست - تهران.
- ۱۲) دفتر حقوقی و امور مجلس سازمان حفاظت محیط زیست، (۱۳۷۱)، «بیانیه کنفرانس سازمان ملل متحد درباره محیط زیست و توسعه - مجموعه قوانین و مقررات حفاظت محیط زیست، سازمان حفاظت محیط زیست - تهران.
- ۱۳) رسولی، فرامرز، (۱۳۸۴)، «حسابداری سبز به عنوان یک سیستم اطلاعاتی»، مجله حسابدار - شماره ۱۶۸ - سال بیستم - ص ۳۸.
- ۱۴) سیدنژاد فهیم، سید رضا، «ضرورت حسابداری محیط زیست»، مجله بورس
- ۱۵) سیدنژاد فهیم، سید رضا «حسابداری سبز، مجله حسابدار - شماره ۱۶۲ - سال هیجدهم - ص ۱۲.
- ۱۶) شباهنگ، رضا (۱۳۸۲)، «تئوری حسابداری - جلد دوم»، تهران - سازمان حسابرسی - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی - ص ۱۹۲.
- ۱۷) صدوق، محمد باقر (۱۳۸۰)، «توسعه و توسعه پایدار» مجله محیط زیست - شماره ۳۶ - صص ۹-۱۵.
- ۱۸) علامه، آزاده (۱۳۸۳)، «بررسی بار اطلاعاتی حسابداری محیط زیست در گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی» پایان نامه دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- ۱۹) فتوره چی، مهدی - فردوسی، سعید (۱۳۸۴)، «توسعه پایدار و اهداف توسعه هزاره از نگاه
- سازمان های جهانی»، انتشارات کمیته ملی توسعه پایدار - چاپ عقیلی.
- ۲۰) فلامهولتس، اریک (۱۳۷۹)، «حسابداری منابع انسانی»، حسن قربان، زهرا - مرکز انتشارات علمی دانشگاه آزاد اسلامی - تهران - چاپ اول - صص ۱-۶.
- ۲۱) کرم زاده، سیامک (۱۳۷۹)، «اقدامات بین المللی در حفاظت از محیط زیست»، روابط عمومی و امور بین الملل معاونت آموزش و تحقیقات وزارت جهاد و کشاورزی.
- ۲۲) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری - (۱۳۸۴)، «استاندارد حسابداری شماره ۴ - ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی - تجدیدنظر شده، تهران - سازمان حسابرسی.
- ۲۳) کیسو، دونالد - وی گانت، جری جی (۱۳۸۴)، «حسابداری میانه جلد اول»، پارسائیان، علی - مدرس، احمد - انتشارات ترمه - تهران - چاپ اول صص ۳۰.
- ۲۴) محمد پورزند، حسین «یدگاههای بین المللی درباره ضرورت تدوین و اجرای حسابداری محیط زیست - از ریو ۱۹۹۲ تا نیویوریک ۲۰۰۰»، مجله حسابدار - شماره ۱۴۲ - سال پانزدهم - صص ۲۹-۳۵.
- ۲۵) مرادزاده، مهدی (۱۳۸۵)، - احمدزاده، حمید «گزارشگری پایداری شرکت ها»، مجله حسابدار - شماره ۱۷۷ - سال بیست و یکم - صص ۱۷-۲۵.
- ۲۶) میرزایی، غلام رضا (۱۳۷۸)، «حسابداری و حسابرسی محیط زیست» - مجله حسابدار - شماره ۱۳۳ - سال چهاردهم - صص ۷۶-۸۴.
- ۲۷) میرسمیعی، مسعود (۱۳۸۰)، «عوامل موثر بر توسعه حسابداری محیط زیست در ایران»، پایان نامه - استاد راهنما «دکتر محسن خوش

- 40) GRI 2006. «Sustainability Reporting Guidelines. M.R.Mathews-M.A.Reynolds; (2002), «One Way Forward: Non-Traditional Accounting Disclosures in the 21 Century».
- 41) Paolo Perego; (2003); «Environmental Management Accounting and Control»
- 42) Roberta Salamone & Giulia Galluccio (2001); «Environmental Issues and Financial Reporting Trends A Surey in the Chemical and Oil & Gas Industries».
- 43) Teresa Ceclio & Tomas B. Ramos (2007); «Corporate Environmental And Sustainability Measurement And Reporting Practices in Portugal»
- طینت - استاد مشاور «فرخ برزیده» - دانشگاه علامه طباطبائی.
- (۲۸) نصیرزاده، فرزانه (۱۳۸۶)، «حسابداری زیست محیطی»، مجله حسابداری - شماره ۱۸۳ - سال بیست و یکم - صص ۲۲-۲۷.
- (۲۹) نصیری، حسین (۱۳۸۴)، «توسعه و توسعه پایدار»، انتشارات دایره سبز - چاپ دوم.
- (۳۰) نوروش، ایرج - کرمی، غلام رضا (۱۳۸۴)، «حسابداری زیست محیطی»، فصلنامه خبری، اطلاع رسانی «حسابدار رسمی» شماره ۷ - سال سوم - صص ۳۴-۴۸.
- (۳۱) هژیر، سهیلا (۱۳۷۷)، «در مورد ایزو ۱۴۰۰۰ چه می دانید؟»، مجله آب و محیط زیست - شماره ۲۷ - صص ۴۹-۵۴.
- (۳۲) همتی، حسن (۱۳۸۴)، «حسابداری میانه ۱»، انتشارات ترمه - تهران - چاپ دوم - صص ۴۸۷ - ۴۹۳.
- (۳۳) یخکشی، علی (۱۳۸۲)، «مدیریت سازمان جنگلها و مراتع و حفاظت محیط زیست ایران در مقایسه با سیستم مدیریتی پاره ای از کشورهای اروپایی» ناشر: دانشگاه مازنداران - چاپ اول.
- 34) KPGM.2002. KPGM International Survery of Corporate Sustainability Reporting 2002. www. wimm.nl
- 35) Monica Araya (2005) «Environmental & Social Reportig Developments Around The World» KPGM. 2002. World Business Council for Sustainable Development (2004): U.K.Government, offical website
- 36) Canon. 2004. Canon Sustainability Report. 2004. www. Canon. Com.
- 37) Canon. 2002. Canon Environmental Report.2002.www. Canon. Com.
- 38) EPA (1995)- «An introduction to Environmental Accounting As A Business Management Toll: Key Concepts And Terms.
- 39) GRI 2002. «Sustainability Reporting Guidelines. www.global . reporting. Org.