

A Conceptual Framework for Developing Sustainability Reporting in the Public Sector

Mahdi Mahdavikhou¹, Maryam Nouraei^{*2}, Mojtaba Chavoshani³, Mehrdad Ghanbari⁴

High lights

- Sustainability reporting in the public sector examines organizational performance across economic, environmental, and social dimensions.
- These reports enhance transparency and accountability to stakeholders.
- Organizations must disclose important information about sustainability risks and opportunities.
- One of the main challenges is the necessity to develop standardized frameworks in various dimensions.
- Sustainability reporting contributes to improved resource management, public trust, and the achievement of sustainable development.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

(Mahdi.Mahdavikhou1400@iau.ac.ir).

2. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

3. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (M.Chavoshani@iau.ac.ir).

4. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Ker. C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (Mehrdadghanbari@iau.ac.ir).

Corresponding Author:

Maryam Nouraei

Email: Maryam.Nouraei@iau.ac.ir

Received: 2025/03/18

Accepted: 2025/10/08

How to Cite:

Mahdavikhou, Mahdi; Nouraei, Maryam; Chavoshani, Mojtaba; Ghanbari, Mehrdad; (2025). A Conceptual Framework for Developing Sustainability Reporting in the Public Sector, *Governmental Accounting*, 11 (22), 213-230.

ABSTRACT

Objective: Given the importance of sustainability reporting in the public sector, the aim of this study is to explain and describe the conceptual framework of public sector sustainability reporting based on the results of research conducted.

Method: In this study, while reviewing the basics of sustainability reporting in foreign and domestic research, the processes and theoretical framework presented for achieving the environmental, social, human, and economic goals of public sector sustainability reporting have been discussed and examined.

Findings: In this study, in addition to explaining the what and why of this reporting method, the drivers, dimensions, frameworks and standards, benefits and challenges, and solutions and recommendations in public sector sustainability reporting have been presented in the form of a conceptual framework.

Conclusion: Sustainability reporting is undoubtedly a vital tool for increasing transparency, accountability, and efficiency in the public sector. By adopting sustainability reporting, public institutions can contribute to achieving sustainable development goals, managing resources effectively, and creating a more resilient and equitable future for all stakeholders. Addressing its dimensions and components and implementing the recommendations of research and studies can pave the way for a more sustainable future through effective sustainability reporting in the public sector.

Knowledge Enhancement: Given that in recent years, the movement towards sustainability reporting has begun worldwide, but sustainability reporting in the public sector has been examined in very limited ways in domestic and foreign research, the present study can provide useful information to accountants, auditors, and stakeholders of public sector information and lead to greater attention to the issue of sustainability reporting in the public sector.

Keywords: Sustainability Reporting, Public Sector, Accountability, Environmental.

JEL Classification: M41, M48.

INTRODUCTION

In recent years, the movement towards sustainability reporting has begun worldwide. Although the primary audience for sustainability reporting has been private companies—targeting shareholders, creditors, customers, and others—this necessity has recently extended to the public sector as well. In most countries, the public sector constitutes the largest part of the economy, and public organizations, through laws, regulations, and the provision of public services, impact various dimensions of sustainability. Although currently there is no clear or fixed definition or approach to sustainability reporting in the public sector, research related to the scale and nature of activities performed by institutions and organizations in the public sector within the framework of sustainability reporting is vital to achieve environmental, social, and economic goals. The information from public sector sustainability reports can be used for better decision-making and can guide accountability in delivering public services.

Over time, the potential audience for reporting and accountability in the public sector has expanded to include taxpayers, shareholders, customers, and future generations. Public accountability has been discussed extensively in political, media, and academic discourses in recent years (Boyce, 2014). Specifically, in recent decades, economic, social, and political changes have shifted the meaning of accountability in the public sector, requiring government institutions and organizations to review and adjust their accountability approaches (Mauro, Cinquini, and Simonini, 2020). The new public management approach, which seeks greater accountability in public organizations, pressures state organizations and companies to reconsider their accountability methods and consider public service delivery and policies' performance.

Although the primary audience for sustainability reporting has historically been private companies, this need has now extended to the public sector. Various distinct units in the public sector — including ministries, organizations, offices, non-governmental public institutions, municipalities, state institutions, state-owned companies, and more — each with independent legal or administrative identities have different financial and non-financial reporting obligations (The Association of Chartered Certified Accountants, 2023).

Although there is currently no clear or fixed definition or approach to sustainability

reporting in the public sector, research related to the scale and nature of activities conducted by public sector institutions within the framework of sustainability reporting is undoubtedly vital for achieving environmental, social, and economic goals. Sustainability reporting information can be used for better decision-making, and the public sector can guide sustainability reporting and accountability in delivering public services (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2021).

In Iran, specific responsibilities and missions related to sustainability have been defined for various ministries centered around the Department of Environment, with significant budgets allocated to this issue. These bodies prepare reports within their area of responsibility. Moreover, the public sector must be accountable to the general public for sustainable use of budgets, resources, expenditures, and other areas. Today, the role of the public sector in climate change is highly emphasized. However, the pressure on the public sector globally to prepare sustainability reports has not been as prominent as in the private sector, where investors have actively demanded such reporting (Rahmani, 2021).

It is evident that any sustainability reporting framework must identify the specific characteristics of the public sector and, where possible, be consistent with existing definitions and standards to facilitate comparability. For example, in weather change reports, the leadership role of the public sector in regulating and providing rules means that sustainability reporting standards and guidelines must not conflict with private sector requirements. Sustainability approaches differ between sectors due to differing user needs and thus specify reporting requirements accordingly. However, the public sector likely demands more comprehensive explanations for non-financial and qualitative information, which may differentiate outputs from some private sector approaches. Furthermore, the public sector has a broad history of reporting to a wide range of stakeholders, and this experience is important for developing sustainability reporting (The Association of Chartered Certified Accountants, 2023).

This paper, while explaining the what and why of sustainability reporting in the public sector and reviewing the background and theoretical literature, seeks to present drivers, dimensions, frameworks and standards, benefits and challenges, and solutions in public sector sustainability reporting within a conceptual framework.

«مقاله پژوهشی»

چارچوبی مفهومی برای توسعه گزارشگری پایداری در بخش عمومی

مهدی مهدوی خو^۱، مریم نورایی^{۲*}، مجتبی چاوشانی^۳، مهرداد قنبری^۴

نکات برجسته

- گزارشگری پایداری در بخش عمومی عملکرد سازمان‌ها در ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را مورد بررسی قرار می‌دهد.
- این گزارش‌ها باعث افزایش شفافیت و پاسخگویی به ذینفعان می‌شوند.
- سازمان‌ها باید اطلاعات مهم درباره ریسک‌ها و فرصت‌های پایداری را افشا کنند.
- از چالش‌های اصلی می‌توان به ضرورت تدوین چارچوب‌های استاندارد در ابعاد مختلف اشاره نمود.
- گزارشگری پایداری به بهبود مدیریت منابع، اعتماد عمومی و تحقق توسعه پایدار کمک می‌کند.

چکیده

هدف: با توجه به اهمیت گزارشگری پایداری در بخش عمومی، هدف این پژوهش تبیین و تشریح چارچوب مفهومی گزارشگری پایداری بخش عمومی بر اساس نتایج پژوهش‌های انجام شده است.

روش: در این پژوهش ضمن مرور مبانی گزارشگری پایداری و تحلیل محتوای پژوهش‌های خارجی و داخلی، فرایندها و چارچوب نظری ارائه شده برای دستیابی به اهداف زیست محیطی، اجتماعی، انسانی و اقتصادی گزارشگری پایداری بخش عمومی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

یافته‌ها: در این پژوهش افزون بر تبیین چسبتهای و چرایی این شیوه گزارشگری، محرک‌ها، ابعاد، چارچوب‌ها و استانداردها، مزایا و چالش‌ها و راهکارها و پیشنهادهای در گزارشگری پایداری بخش عمومی در قالب یک چارچوب مفهومی ارائه شده است.

نتیجه‌گیری: بی‌شک گزارشگری پایداری ابزاری حیاتی برای افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی در بخش عمومی است. با پذیرش گزارشگری پایداری، نهادهای عمومی می‌توانند در دستیابی به اهداف توسعه پایدار، مدیریت موثر منابع و ایجاد آینده‌ای انعطاف پذیرتر و عادلانه برای همه ذینفعان مشارکت کنند. پرداختن به ابعاد و اجزاء آن و اجرای پیشنهادهای پژوهش‌ها و مطالعات انجام شده، می‌تواند راه را برای آینده‌ای پایدارتر از طریق گزارشگری موثر پایداری در بخش عمومی هموار کند.

دانش افزایی: با توجه به اینکه در طول چند سال اخیر، حرکت به سمت گزارشگری پایداری در سراسر جهان آغاز شده است اما گزارشگری پایداری در بخش عمومی در پژوهش‌های داخلی و خارجی به شکل بسیار محدود مورد بررسی قرار گرفته و پژوهش حاضر می‌تواند اطلاعات مفیدی در اختیار حسابداران، حسابرسان و ذینفعان اطلاعات بخش عمومی قراردادده و منجر به توجه بیشتر به موضوع گزارشگری پایداری در بخش عمومی شود.

واژه‌های کلیدی: بخش عمومی، حسابداری، زیست محیطی، گزارشگری پایداری.

طبقه‌بندی موضوعی: M41، M48.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (Mahdi.Mahdavi@iau.ac.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (M.Chavoshani@iau.ac.ir)
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (Mehrdadghanbary@iau.ac.ir)

نویسنده مسئول:

مریم نورایی
رایانامه:

Maryam.Nouraei@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۱۶

استناد به مقاله:

مهدوی خو، مهدی؛ نورایی، مریم؛ چاوشانی، مجتبی؛ قنبری، مهرداد، (۱۴۰۴)، چارچوبی مفهومی برای توسعه گزارشگری پایداری در بخش عمومی، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۲)، ۲۱۳-۲۳۰.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۴. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

زندگی با کیفیت در نسل‌های فعلی و آینده تضمین شود (غلامرضایی و مهدوی خو، ۱۴۰۲). پایداری شرکت در مورد «توانایی یک شرکت برای همزیستی» یا توانایی آن در پاسخگویی به انتظارات متغیر سهامداران است که کسب و کار شرکت در نهایت به آن بستگی دارد. این با یک رویکرد و استراتژی کسب و کار سیستماتیک همراه است که تأثیر اجتماعی و زیست محیطی بلندمدت همه محرک‌های اقتصادی با انگیزه یک شرکت را در نظر می‌گیرد که به نگرانی‌های اجتماعی گسترده‌تر فکر می‌کند (کاکر و همکاران، ۲۰۲۳). گزارشگری پایداری در بلندمدت افزون بر تأثیر بر بهبود عملکرد مالی واحدهای اقتصادی و افزایش مزایای رقابتی بر افزایش اعتماد عمومی، بر برقراری ارتباط قوی با ذینفعان نیز موثر است (کردلو، رحیم‌زاده و محمدی، ۱۳۹۶).

اگرچه مخاطب نخست موضوع گزارشگری پایداری شرکت‌های خصوصی بوده و سهامداران، اعتباردهندگان، مشتریان و ... به دنبال گزارش‌های مربوطه بوده‌اند، اما بتازگی این ضرورت به بخش عمومی نیز تعمیم یافته است. ارکان مختلف و متنوع بخش عمومی از جمله وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، ادارات، نهادهای عمومی غیر دولتی، شهرداری‌ها، موسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و ... با هویت قانونی یا اداری مستقل وجود دارند که دارای الزامات گزارشگری مالی و غیرمالی متفاوتی هستند (انجمن حسابداران خبره انگلستان^۱، ۲۰۲۳).

گزارشگری پایداری که شامل شاخص‌های عملکرد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی می‌شود، عامل مهمی است که به طور چشمگیری به توسعه پایدار شرکت کمک می‌کند (مشایخی، حقی و زارع، ۱۴۰۰). از زاویه دیگر، پایداری تداوم بقای کل جامعه یا واحدهای خاص را در هنگام روبرویی 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 بی‌گمان بخش عمومی و حسابداران آن نقش مهمی را در مدیریت این بحران‌ها ایفا می‌کنند (تقوی گودرزی و فضیلت، ۱۴۰۰).

عملکرد پایداری سازمان‌های بخش عمومی از بعد اقتصادی مسایل شامل جنبه‌های نوآوری و فناوری، مدیریت دانش، فرایندها، زنجیره تامین و از بعد زیست محیطی شامل آلاینده‌گی هوا، آب و خاک و زباله‌ها و گونه‌های زیستی و از جنبه درونی و بیرونی پایداری اجتماعی شامل رفتار اخلاقی و حقوق انسانی، کنترل فساد، حاکمیت شرکتی،

حسابداری دارای کارکردهای مختلفی است که میتوان این کارکردها را در کمک به موفقیت کسب و کارها، کمک به سلامت و درستی سازمان‌ها، ایفای نقش به عنوان بزرگترین صنعت اطلاعاتی دنیا، ابزار پاسخگویی و شرط مردمسالاری، کمک به توسعه اقتصادی کشور، ایجاد آرامش در جامعه و ایجاد شفافیت و انضباط مالی خلاصه کرد (رحمانی و محمودخانی، ۱۴۰۰). از سوی دیگر، با گسترش فعالیت‌های تجاری در جهان، استفاده از سیستم‌های حسابداری سنتی امروزی، امکان اندازه‌گیری و سنجش آثار خارجی عملیات سازمان را با دشواری مواجه ساخته است. سیستم‌های حسابداری سنتی، عملکرد واحد تجاری را تنها از جنبه‌های خاص ارزیابی کرده و نمی‌توانند در برگیرنده آثار محیطی و اجتماعی سازمان‌ها باشند (تابلی، ۱۴۰۲).

با گذشت زمان، مخاطبان بالقوه گزارشگری و پاسخگویی در بخش عمومی افزایش یافته و شامل مالیات‌دهندگان، سهامداران، مشتریان و نسل‌های آینده می‌شود و طی سال‌های گذشته پاسخگویی عمومی در گفتمان‌های سیاسی، رسانه‌ای و دانشگاهی مورد بحث قرار گرفته است (بویس، ۲۰۱۴). به طور خاص، در چند دهه گذشته، تغییرات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی معنای پاسخگویی در بخش عمومی را تغییر داده است و از نهادها و سازمان‌های دولتی انتظار می‌رود چگونگی پاسخگویی خود را مورد تعدیل و بازنگری قرار دهند (ماتورو، سینکوئینی و سیمونینی، ۲۰۲۰). مدیریت عمومی جدید که به دنبال پاسخگویی بیشتر سازمان‌های بخش عمومی است، سازمان‌ها و شرکت‌های فعال در بخش دولتی را تحت فشار قرار می‌دهد تا شیوه‌های پاسخگویی را بازنگری و عملکرد ارائه خدمات و سیاست‌های عمومی را در نظر بگیرند. حسابداری تعهدی، اندازه‌گیری عملکرد، گزارشگری مالی و گزارشگری غیرمالی نمونه‌هایی از تغییراتی هستند که هدف آنها بهبود پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی است (برودبنت و گاتری، ۲۰۰۸).

پایداری از نگاه آلن شیک (۲۰۰۴)، بیانگر این نگرانی است که دولت‌ها، بدهی‌های بلندمدتی را انباشته کرده‌اند که در بودجه‌های جاری یا ترازنامه‌ها ظاهر نمی‌شوند اما ممکن است در موعد مقرر آنها را آزار دهد. مفهوم گسترده پایداری مبتنی بر این هنجار است که دولت‌های مسئول نباید صدمه‌ای به جامعه وارد کنند که دهها سال پس از اتخاذ سیاست‌های مربوطه به وجود می‌آید (زرگرکوچه و سروش راد، ۱۳۹۹). به طور کلی پایداری، ابعاد زیست محیطی و اجتماعی را با بعد اقتصادی فعالیت‌های هر سازمان ادغام می‌کند تا وجود منابع کافی برای

اگرچه در حال حاضر هیچ تعریف یا رویکرد روشن یا ثابتی برای گزارشگری پایداری در بخش عمومی وجود ندارد اما قطع به یقین پژوهش‌های مرتبط با اندازه و ماهیت فعالیت‌های انجام شده توسط نهادها و سازمان‌های فعال در بخش عمومی در قالب گزارش پایداری برای دستیابی به اهداف زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی حیاتی است و اطلاعات گزارش‌های پایداری می‌تواند برای تصمیم‌گیری بهتر مورد استفاده قرار گیرد و بخش عمومی می‌تواند گزارشگری پایداری و مسئولیت‌پذیری در قبال ارائه خدمات عمومی را راهبری کند (انجمن رسمی مالیه و حسابداری بخش عمومی، ۲۰۲۱).

در ایران برای وزارتخانه‌های مختلف با محوریت سازمان محیط زیست مسئولیت‌ها و مأموریت‌های مشخصی در ارتباط با پایداری تعریف شده و بودجه‌های زیادی به این موضوع اختصاص یافته است و این دستگاه‌ها در حوزه مسئولیت خود گزارش‌هایی را تهیه می‌کنند. با این حال فشار بر بخش عمومی برای تهیه گزارش‌های پایداری در جهان مانند بخش خصوصی که سرمایه‌گذاران وارد عمل شده و خواستار ارائه این نوع گزارشگری هستند، نبوده است (رحمانی، ۱۴۰۰).

با وجود اینکه تلاش‌ها برای هماهنگ‌سازی و بهبود حسابداری بخش عمومی، گزارشگری مالی سنتی قادر به برآوردن نیاز پاسخگویی به شهروندان غیرمتخصص نبوده (نیوبری، ۲۰۱۵) و طی دهه‌های گذشته، صاحب‌نظران و پژوهشگران شیوه‌های نوآورانه گزارشگری را جهت ارتقاء پاسخگویی عمومی مانند گزارشگری پایداری^۱، گزارش‌های مالی دوره ای^۲ و گزارش‌دهی یکپارچه^۳ را پیشنهاد کرده و مورد مطالعه و بحث قرار داده اند (بیاندی و براچی، ۲۰۱۸). سیاست جهانی برای حرکت به سمت اقتصاد پایدارتر منجر به قوانین و استانداردهای جدیدی شده که برای افزایش شفافیت و نحوه مدیریت مخاطرات زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی واحدهای تجاری طراحی شده است (کاکر، آرنی و برگمان، ۲۰۲۳).

با توجه به مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها در قبال آحاد جامعه به منظور شفافیت بیشتر عملکرد و تشریح اقدامات و فعالیت‌ها، کلیه ذینفعان به دنبال گزارش‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی برای بهره‌برداری و تصمیم‌گیری منطقی و همچنین شناخت ابعاد جامع ریسک‌های مرتبط با حوزه‌های یاد شده هستند. با توجه به مطالب بیان شده، این پژوهش به دنبال تبیین یک چارچوب مفهومی برای توسعه الگوی آتی گزارشگری پایداری در بخش عمومی است.

سیستم انگیزشی، سلامتی و ایمنی و توسعه سرمایه انسانی همانند سازمان‌های بخش خصوصی دارای اهمیت است. ذینفعان این سازمان‌ها به تحلیل اطلاعات پایداری آن‌ها نیاز دارند (کردستانی، ۱۴۰۰).

بدون تردید، استانداردهای گزارشگری پایداری بخش عمومی منجر به شفافیت بیشتر و پاسخگویی دولت‌ها در قبال اثرات بلندمدت مداخلات خود می‌شود و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر را ممکن می‌سازند. بر اساس آمار منتشره، اوراق قرضه دولتی تقریباً ۴۰ درصد از بازار اوراق قرضه جهانی با ارزش تقریبی ۱۰۰ تریلیون دلاری را تشکیل می‌دهد و مباحث و موضوعات مرتبط با بخش عمومی را به طور ویژه چشمگیر کرده است (هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی بخش عمومی، ۲۰۲۳). در بیشتر کشورها، بخش عمومی بزرگترین بخش اقتصاد محسوب می‌شود. سازمان‌های فعال در بخش عمومی نیز از طریق قوانین و مقررات و ارائه خدمات عمومی بر اقلیم تاثیر می‌گذارند. باوجود اندازه و مقیاس این بخش، گزارشگری پایداری به سه دلیل عمده در این بخش با چالش‌هایی روبرو شده است: ۱- تعدد تعاریف که منجر به تاثیر بر دامنه و محتوی گزارش می‌شود. ۲- وجود استانداردهای متعدد گزارشگری پایداری که بخش اندکی از آنها مربوط به بخش عمومی است. ۳- تفاوت‌های مشخص سازمان‌های خصوصی و دولتی (هدف، انگیزه و مسئولیتها) که بر نحوه ارائه گزارشگری پایداری تاثیر می‌گذارد (کارن، ۲۰۲۱).

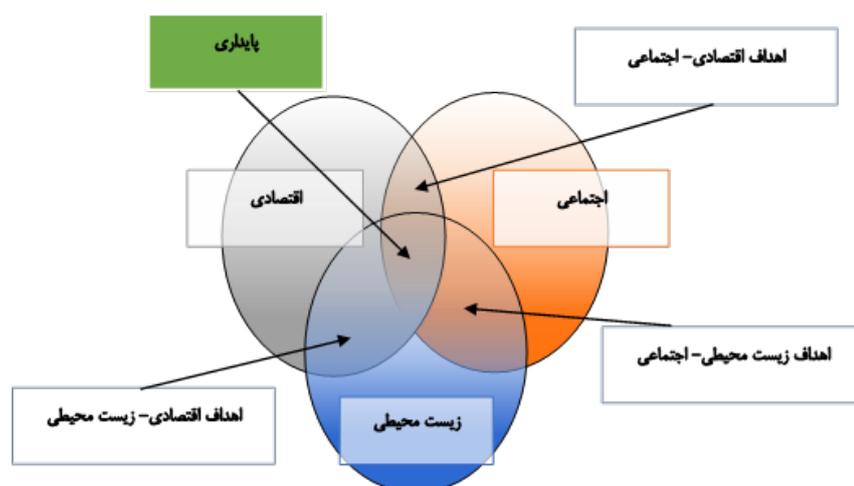
به طور ذاتی اهداف سازمان‌های دولتی مرتبط با منافع عمومی است و ممکن است اینگونه استدلال شود که این سازمان‌ها انگیزه‌های بیشتری برای گزارش تأثیرگذاری بر محیط زیست، رفاه اجتماعی و رفاه اقتصادی دارند و مالیات‌دهندگان و شهروندان نیز به طور فزاینده‌ای به دنبال آگاهی از نحوه برخورد سازمان‌های دولتی با چالش‌های پایداری هستند (انجمن رسمی مالیه و حسابداری بخش عمومی، ۲۰۲۱). بیشتر پژوهش‌ها در خصوص گزارشگری پایدار، در بخش خصوصی تمرکز یافته و به گزارش‌های شرکت‌ها پرداخته است، اما پژوهش‌های اندکی راجع به گزارشگری پایدار در بخش دولتی وجود دارد و این نشان‌دهنده این واقعیت است که حسابداری و گزارشگری پایدار در بخش دولتی هنوز به طور جدی و فراگیر مورد توجه قرار نگرفته است که این مسائل خود بیانگر مشکلات و چالش‌های گزارشگری پایداری در این حوزه است (محمودی، طالب نیا و وکیلی فرد، ۱۴۰۲).

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در دهه گذشته، استفاده از گزارشگری پایداری به عنوان ابزاری برای برقراری ارتباط و گزارش عملکرد اهداف پایداری توسط شرکت‌ها، منجر به آگاهی روزافزون از ارزش و توسعه آن در دنیای شرکت‌ها شده است. بنابراین، بررسی این پدیده برای درک بهتر و شناسایی عناصر مشخصه آن دارای اهمیت است (انور خطیبی، ۱۴۰۲). گزارشگری پایداری شرکت‌ها موضوعی جدید در ادبیات و تحقیقات حسابداری به شمار رفته و از جنبه‌های مختلف توسط سرمایه‌گذاران، تحلیلگران، مدیران و پژوهشگران مورد توجه قرار گرفته است. پایداری شرکتی به عنوان یک مفهوم مدیریتی در حال تحول، جایگزین مناسبی برای روش‌های سنتی حداکثر سازی سود در کوتاه‌مدت تلقی می‌شود (دستبرد، شاکری و سیدی نژاد، ۱۴۰۳). افشای اطلاعات پایداری شرکت‌ها با هدف افزایش شفافیت، ارتقا ارزش برند، حسن شهرت و مشروعیت، توانایی بهینه‌کاو در

برابر رقباء، انگیزش کارکنان و حمایت از فرآیندهای کنترل و اطلاعات صورت می‌گیرد (خلیلی، ذبیحی و فغانی مکرانی، ۱۴۰۳).

در این راستا، اهداف توسعه پایدار که به اختصار اهداف توسعه نامیده می‌شوند در سال ۲۰۱۵ توسط سازمان ملل متحد ارائه گردیده و شامل ۱۶۹ هدف و طیف گسترده‌ای از مسائل جهانی از جمله ریشه کنی فقر، حفاظت از محیط زیست، ترویج صلح و عدالت و ... است که افزون بر آنها توسعه مؤثر سازمان‌ها و پاسخگویی و شفافیت در همه سطوح را در بر می‌گیرد. سیاست‌گذاران و سایر ذینفعان از جمله مردم، برای درک تأثیر بخش عمومی بر توسعه پایدار به اطلاعات نیاز دارند. گزارش‌های پایداری باید اطلاعات با کیفیت و سودمند برای تصمیم‌گیری را که مطابق با استانداردهای گزارشگری شناخته شده بین‌المللی است افشا و ارائه کنند. هر بعد پایداری ویژگی‌های خاصی دارد. شکل ۱ به درک این ابعاد و وابستگی‌های متقابل آن‌ها اشاره شده است.



شکل ۱. دیاگرام ابعاد پایداری - منبع: (هرمانس، ۲۰۲۰)

مختلف این شیوه نوین دارد. در حال حاضر مهم است که شرکت‌هایی که می‌خواهند در مسیر تهیه گزارش‌های پایداری گام بردارند از زیرساخت‌های لازم برخوردار باشند و تغییرات مهمی را در این زمینه ایجاد کنند. با این حال «فرهنگ سازی» در بین مدیران، کارکنان و سهامداران و سایر ذینفعان، پیشران اصلی شرکت‌ها برای تهیه این نوع گزارشگری خواهد بود تا تهیه این نوع گزارش پایداری صرفاً نمایشی و از سر رفع تکلیف نباشد. در نهایت اینکه دولت و سایر نهادهای ناظر و حاکمیتی بایستی مشوق‌هایی برای سازمان‌هایی که این نوع گزارش‌ها را تهیه می‌کنند در نظر

با توجه به اینکه در سطح بین‌المللی، بخش عمومی حدود ۴۰ درصد از کل فعالیت‌های اقتصادی را تشکیل می‌دهد (بال و گروبنیک، ۲۰۰۷) بنابراین نگرانی فزاینده‌ای در مورد تأثیر اجتماعی و زیست محیطی فعالیت‌های سازمانی وجود دارد و در سازمان‌های بخش عمومی گزارش در مورد مسائل اجتماعی و زیست محیطی توسط شرکت‌های بزرگ افزایش داشته است (گری، ۲۰۰۶).

بدیهی است شناسایی و شناساندن مسائل و مشکلات زمینه‌ای و همچنین آگاهی از پیش شرط‌های پیاده سازی موفق حسابداری و گزارشگری پایداری نیازمند نگرشی جامع بر ابعاد

محیطی به عنوان ابزاری سنجش مشروعیت بخش عمومی از طریق رویکرد اطلاعاتی تویبتری پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که بیشتر دولت‌های محلی اندلس (۷۷,۷۸ درصد) یک حساب کاربری رسمی تویبتر با سطوح مختلف مخاطب، نفوذ و فعالیت دارند اما افشای زیست محیطی در آن بسیار کم است. آلکاراز-کوئلیز و همکاران (۲۰۱۵) عوامل تعیین کننده گزارشگری پایداری آنلاین در دولت‌های منطقه‌ای را مطالعه کرده و نتایج نشان می‌دهد که اطلاعات اجتماعی گسترده‌ترین شاخص بوده و جمعیت وابسته تأثیر مثبتی بر افشای پایداری دارد و فرصت‌های عمده برای بهبود شیوه‌های پایداری، به ارتقای کیفیت افشای اطلاعات اقتصادی و زیست‌محیطی از طریق انتشار گزارش‌های رسمی پایداری و هماهنگی بیشتر اطلاعات منتشر شده توسط بخش‌های مختلف، بستگی دارد.

فاطری، حجازی و مشایخی (۱۴۰۲) در پژوهش خود به شناخت انگیزه‌های لازم برای گزارشگری پایداری و جلب توجه مدیران و تدوین کنندگان مقررات به منظور مدنظر قرار دادن این نوع گزارش در اهداف گزارشگری داوطلبانه یا الزامی به ذینفعان، با نگرش توسعه پایدار پرداخته‌اند.

دومای، گاثری و فارتی (۲۰۱۰) بر ابتکار گزارشگری جهانی به عنوان دستورالعملی برای سازمان‌های بخش عمومی تأکید کرده و معتقدند که فرصتی به وجود می‌آورد تا دستورالعمل‌ها را در راستای عملکرد موجود توسعه داده و ارتباط و کاربرد آنها را افزایش داد.

تاماستی و همکاران (۲۰۲۰) حسابداری و گزارشگری پایداری در بخش عمومی و حرکت به سوی خلق ارزش عمومی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که مشارکت ذینفعان برای توسعه شیوه‌های گزارشگری پایداری در بخش عمومی بسیار مهم به نظر می‌رسد.

گریلینگ، تراکسلر و استاتزر (۲۰۱۵) گزارشگری پایداری در بخش عمومی اتریش، آلمان و سوئیس را بررسی نموده‌اند. یافته‌ها حاکی از آنست که سازمان‌های بخش عمومی به طور نسبی دستورالعمل ابتکارات گزارشگری جهانی را رعایت می‌کنند اما عدم تعادل اطلاعات گزارش شده مربوط به سه بعد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی توسعه پایدار قابل مشاهده است.

در ایران نیز در قوانین برنامه پنجساله پنجم و ششم و بتازگی نیز در برنامه پنجساله هفتم توسعه اقتصادی به جنبه‌های زیست‌محیطی و چالش‌های گزارشگری پایداری در بخش عمومی تأکید شده است. همچنین در سیاست‌های کلی ابلاغی

بگیرند. باور و حمایت مدیریت ارشد سازمانها لازمه موفقیت در تهیه گزارش‌های پایداری است (رحمانی، ۱۴۰۰).

گزارشگری پایداری در بخش عمومی باید شامل دیدگاه‌های «برون سازمانی» و «درون سازمانی» بوده و الزامات گزارشگری پایداری باید مربوط بودن و قابلیت مقایسه اطلاعات را متعادل کند. در رویکرد آرمانی، مفهوم «قرارداد اجتماعی» بین شهروندان و دولت‌ها بر اساس منطق گزارشگری پایداری قابل تفسیر است. این رویکرد بلند پروازانه برای گزارشگری پایداری در نهایت به نهادینه کردن اقدامات پایدار در بخش عمومی کمک خواهد کرد زیرا ارائه گزارش پایان راه نبوده و پاسخگویی دولت‌ها به شهروندان را افزایش داده و موجب بهبود در فعالیت‌های پایداری می‌شود (انجمن حسابداران خبره انگلستان، ۲۰۲۳).

همچنین در حال حاضر، شاخص‌های مرتبط با فعالیت‌های پایداری به دلیل ناتوانی نظام گزارشگری مالی سنتی به طور مناسب افشا نمی‌شود. این ناتوانی به گونه‌ای است که در حال حاضر تقاضای زیادی برای تهیه در هدف گزارشگری مالی سنتی به سمت گزارشگری پایداری مبتنی بر اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی به وجود آمده است (عبدی، کردستانی و رضا زاده، ۱۳۹۸). عدم اجرا و عدم افشای پایداری شرکتی می‌تواند دلایل متعددی داشته باشد. در حال حاضر در ایران قانون و استاندارد مشخصی برای افشای پایداری شرکتی به صورت یکپارچه وجود ندارد و شرکت‌ها نیز به طور اختیاری اقدام به افشای این مقوله نمی‌کنند. بنابراین باید سازوکارهایی وجود داشته باشد و نظارت‌هایی صورت گیرد تا شرکت‌ها این مقوله را اجرا و افشا کنند و نسبت به انتظارات ذینفعان پاسخگو باشند (اخترشناس، خدای پور و پورحیدری، ۱۳۹۹). اگرچه، بتازگی سازمان حسابرسی تدوین استانداردهای پایداری را در دستور کار خود قرار داده و انتظار می‌رود در آینده نزدیک الزامات گزارشگری پایداری افزایش یابد (احمدی امین و همکاران، ۱۴۰۳).

اگرچه تعدادی از نشریات دانشگاهی در مورد پذیرش گزارش‌های پایداری در بخش عمومی بحث می‌کنند که در مقایسه با گزارش‌های پایداری بخش خصوصی بسیار اندک است اما پژوهش‌های بسیار محدودی در مورد گزارشگری پایداری در سازمان‌های بخش عمومی انجام شده است (دومینگوئیز و همکاران، ۲۰۱۷) و در برخی از این مطالعات تنها به اهمیت افشاء و انتشار گزارش‌های پایداری پرداخته شده است. به طور مثال، بونسون و بدناروا (۲۰۲۰) به افشای زیست

انجام وظایف، مأموریت‌ها و پایداری سازمانی محسوب می‌شود. علاوه بر این، پایداری انسانی نقش بسزایی در بهبود و ارتقای سطح آسایش اقوام و جوامع بشری دارد.

۳- پایداری اقتصادی: پایداری اقتصادی بر این هدف

استوار است که سرمایه مادی را حفظ کند. اگر پایداری اجتماعی بر بهبود برابری اجتماعی متمرکز است پایداری اقتصادی هدف بهبود استاندارد زندگی را دنبال می‌کند. اقتصاد جدید در عصر حاضر سرمایه طبیعی (نظام‌های زیست بوم) و سرمایه اجتماعی (روابط بین مردم) را در شمول مباحث خود گنجانده است و این شعار سرمایه را که رشد مستمر خوب است و هر بیشتر باشد، بهتر است را مورد چالش قرار می‌دهد زیرا رشد اقتصادی بدون ملاحظات سرمایه‌های طبیعی و اجتماعی، آسیب جدی بر نظام زیست بوم و انسانی وارد می‌کند.

۴- پایداری زیست محیطی: پایداری زیست محیطی

هدف بهبود رفاه انسانی را از طریق حمایت از سرمایه طبیعی (مثل زمین، هوا، آب، معادن و غیره) دنبال می‌کند. ابتکارات و برنامه‌های توسعه‌ای از دیدگاه رعایت ملاحظات پایداری زیست محیطی تعریف و تأیید می‌شوند و آن زمانی است که اطمینان حاصل شود برنامه‌های یادشده در جهت تأمین نیازهای بشری بدون اینکه خطری را متوجه تأمین نیازهای نسل‌های آینده کند، عمل کرده است. مساله اصلی این است که کسب و کارها چگونه می‌توانند پیامدهای اقتصادی مثبت را در جوامع بشر ایجاد کنند بدون اینکه زیان یا خسارتی را در کوتاه مدت و درازمدت متوجه زیست بوم و محیط زیست سازند.

اجزاء کلیدی گزارشگری پایداری در بخش عمومی

۱- الگوی پایداری سازمانی

بیشتر سازمان‌ها برای پیاده‌سازی پایداری در سطح شرکت یا سازمان به جزئیات نیاز دارند. الگوی مورد استفاده در اینجا برای پیاده‌سازی پایداری در سازمان، ارتباط متقابل بین سه بعد اصلی را نشان می‌دهد: (الف) سیاست‌ها (باورها و ارزش‌ها)، (ب) عملکرد (فعالیت‌ها) و (پ) نیازها و خواسته‌های ذینفعان (زینسک، ۱۹۷۹). به‌طور خلاصه، این الگو نشان می‌دهد که سفر پایداری از طریق یک سیاست مشخص (یک برنامه) و هدایت سازمان در عملکرد آن آغاز می‌شود و در نهایت، واحد گزارشگر به طور دوره‌ای درباره اینکه آیا فعالیت‌ها با انتظارات ذینفعان در ارتباط است یا خیر گزارش می‌دهد. متعاقباً، ممکن است ذینفعان تغییراتی را برای جنبه‌های خاص سیاست، عملکرد یا هر دو پیشنهاد نمایند (شکل ۲).

مقام معظم رهبری (۱۳۹۴/۰۸/۲۶) در خصوص حفاظت از محیط‌زیست بر استقرار نظام حسابرسی زیست محیطی در کشور تاکید شده است. در اصل ۵۰ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز اشاره شده است که «فعالیت‌های اقتصادی و غیر آن که با آلودگی محیط‌زیست یا تخریب غیرقابل جبران آن ملازمه پیدا کند، ممنوع است.» افزون بر آن، در ماده ۴۲ دستورالعمل حاکمیت شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار نیز بر ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه مدت و بلندمدت و اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه اشاره شده است.

ابعاد گزارشگری پایداری طبق برنامه پنجساله هفتم توسعه در ایران

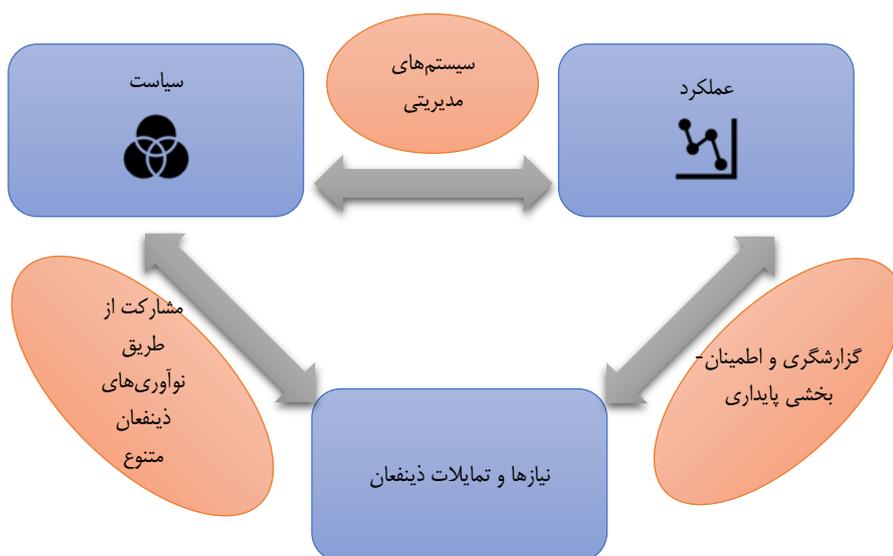
در گزارش شماره ۳۵۱ مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه کشور با عنوان «ارکان توسعه پایدار و الزامات آن در برنامه پنجساله هفتم توسعه» در راستای توسعه و رشد پایدار به برنامه‌ها، ابتکارات و اقداماتی اشاره دارد که برای حفظ منابع خاص هدفمند ضروری است. در این گزارش پایداری در واقع به چهار حوزه متمایز اشاره دارد که به چهار رکن پایداری معروف است:

۱- پایداری اجتماعی: پایداری اجتماعی، هدف حفظ

سرمایه اجتماعی را از طریق سرمایه‌گذاری و ایجاد خدماتی که چارچوب جامعه را تشکیل می‌دهد، دنبال می‌کند. پایداری اجتماعی به معنای حفظ و صیانت از نسل‌های آینده و اذعان به این حقیقت است که آنچه را ما انجام می‌دهیم می‌تواند بر دیگران و جهان تأثیر داشته باشد. پایداری اجتماعی را میتوان از طریق قوانین، اطلاعات و اشتراک‌گذاری نظرها در خصوص برابری و حقوق انسان‌ها مورد تشویق قرار داد و از آن حمایت کرد. مفهوم پایداری اجتماعی همه جنبه‌های توسعه پایدار را که سازمان ملل برای اهداف توسعه پایدار تعریف کرده است، در بر می‌گیرد.

۲- پایداری انسانی: مراد از پایداری انسانی این است که

برنامه توسعه بتواند سرمایه انسانی را در جامعه حفظ کند و در جهت بهبود آن مؤثر واقع شود. سرمایه‌گذاری در نظام‌های بهداشتی و آموزشی، دسترسی به خدمات عمومی، تغذیه، دانش و مهارت تماماً در حوزه بحث توسعه انسانی پایدار قرار می‌گیرند. به طور کلی پایداری انسانی شامل توسعه مهارت‌ها و ظرفیت‌های انسانی است که پشتوانه‌ای برای هر سازمان در



شکل ۲. الگوی پایداری سازمانی - منبع: (غلامرضایی، مهدوی خو، ۱۴۰۲)

راستا، مشارکت ذی‌نفعان برای ترکیب دیدگاه‌ها برای برنامه‌ریزی، اجرا و ارزیابی طرح‌های پایداری حیاتی بوده است (کاتور و لودهیا، ۲۰۱۸).

این شکل از گزارش مسائل اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی با تقویت ارتباطات بین سازمان‌های بخش عمومی و ذینفعان آنها نقش دارد (سهاایا و همکاران، ۲۰۲۴) و این قلمرو در حال تغییر اهمیت فزاینده‌ای برای بررسی و ارتقای استراتژی‌های پایداری سازمان‌های بخش عمومی نشان می‌دهد که بر نقش در حال تحول آن و تقویت مسئولیت‌پذیری، شفافیت و پیشرفت پایدار تأکید می‌کند (سیلوا، یاپا و وستی، ۲۰۲۰).

همانند حسابداری مالی، گزارشگری پایداری دارای مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی و چارچوب مفهومی است که رهنمودی برای گزارش به شیوه‌ای معتبر فراهم می‌کند. جدول (۱) به طور خلاصه گزارش مالی را با ویژگی‌های گزارشگری پایداری مقایسه می‌کند.

۲- حسابداری و گزارشگری پایداری در بخش عمومی

امروزه حسابداران حرفه‌ای به طور فزاینده نقش مهمی در فعالیت‌های سازمان‌های امروزی ایفا می‌کنند. بر اساس گزارش اخیر منتشر شده توسط فایز چودوری مدیر اجرایی فدراسیون بین‌المللی حسابداران اهمیت حسابداری را مورد بحث قرار داده و تعهد و مشارکت در اجرای پایداری و این موضوع که حرفه حسابداری چگونه می‌تواند به طور مستقیم یا غیرمستقیم به تحقق این اهداف کمک کند را مطرح کرده است (چی کازیم، یوسف و فهمی، ۲۰۲۴).

تجربه ظهور حسابداری پایداری در سازمان‌های دولتی نشان‌دهنده حرکت به سمت تلفیق تعهدات، مسئولیت‌های اجتماعی و پایداری اقتصادی برای تحقق کارکردهای اصلی آنها و دستیابی به برابری اجتماعی و تضمین ثبات اقتصادی ایفا می‌کنند (جاسنی و کمرالدین، ۲۰۲۴) و استفاده روزافزون از حسابداری پایداری و گزارش‌دهی در سطوح دولتی نشانه حرکت به سمت شفافیت، پاسخگویی و حکمرانی مؤثر است. در این

جدول ۱. مقایسه گزارشگری مالی و پایداری - منبع: (غلامرضایی، مهدوی خو، ۱۴۰۲)

گزارشگری پایداری IIRC / GRI	گزارشگری مالی FASB / IFRS
مشارکت ذینفعان و محتوای پایداری: بازخورد ذینفعان از موضوعات با اهمیت و فرآیند پایداری براساس عملیات سازمان	مربوط بودن: اطلاعات مالی قادر به ایجاد تفاوت در تصمیم‌گیری هستند.
اهمیت: جنبه‌هایی که بر ارزیابی و تصمیم‌گیری ذینفعان در مورد فعالیت‌های اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی تأثیر می‌گذارد.	اهمیت: اطلاعاتی که می‌تواند تصمیمات مربوط به یک واحد گزارشگری خاص را تحت‌تأثیر قرار دهد.
کامل و صحیح بودن: اطلاعات به اندازه کافی دقیق بوده و برای ارزیابی عملکرد با استفاده از روشهای اندازه‌گیری، برآوردها و فرضیات اساسی به صورت تفصیلی افشا گردد.	ارائه منصفانه: اطلاعات تا حد امکان کامل، بدون جانبداری و عاری از خطا است.
موازنه: جنبه‌های عملکرد مطلوب و نامطلوب، نتایج و روندها را منعکس نماید.	

گزارشگری مالی FASB / IFRS	گزارشگری پایداری IIRC / GRI
قابلیت مقایسه: شناسایی و درک شباهت‌ها و تفاوت‌های بین ارقام، ثبات رویه در رسیدن به این هدف کمک می‌کند.	قابلیت مقایسه: به طور مداوم اطلاعاتی را برای تجزیه و تجزیه و تحلیل تغییرات در طول زمان و امکان مقایسه مستقیم یا از با استفاده از معیارها ارائه می‌دهد.
تائیدپذیری: صرفنظر از دانش متفاوت و ناظران مستقل به نتایج مشابهی (در محدوده معینی) خواهد رسید.	قابلیت اتکاء: آزمون کیفیت و اهمیت اطلاعات با حاشیه قابل قبول خطا یا اشتباه.
به موقع بودن: اطلاعات برای تاثیرگذاری بر تصمیم‌گیری در یک دوره زمانی مشخص، در دسترس است.	به موقع بودن: طبق یک برنامه ریزی منظم بوده و در زمان لازم برای تاثیرگذاری بر تصمیم‌گیری، در دسترس است.
قابل فهم بودن: به طور شفاف و خلاصه برای فردی که دارای سطح دانش منطقی از فعالیت‌های تجاری و اقتصادی است، ارائه می‌شود.	شفافیت: برای ذینفعان شرکت که یک درک منطقی از سازمان و فعالیت‌های آن دارند، قابل فهم است.

۳- خدمات مشاوره ای و اطمینان بخشی پایداری

خانم مک گی دبیر اجرایی بخش استراتژی و راهبری انجمن حسابداران خبره انگلستان معتقد است آینده پایدار برای همه، اصلی ترین دغدغه و نگرانی برای انجام کلیه فعالیت‌های دولت‌ها است و در عین حال، دولت‌ها نقش مهمی در ایجاد حکمرانی بهینه از طریق ایجاد چارچوب‌های اجرایی، سیاست‌گذاری و نظارتی دارند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۳). اطمینان بخشی برای ذینفعان و اعتمادسازی نسبت به سازمان به این معنی است که اطلاعات گزارش شده برای تصمیم‌گیری «به طور منطقی دقیق، صادقانه و قابل اعتماد» است. استفاده از شیوه‌های اطمینان بخشی از طریق طیفی از روش‌های ارزیابی، سودمند است و از حسابرسی به عنوان یک روش پرکاربرد و نظارت‌های دوره ای به عنوان یک روش حداقلی استفاده می‌شود.

هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسعه استانداردهای گزارش‌دهی پایداری خاص بخش عمومی را در دستور کار خود قرارداده که با استاندارد افشاهای مرتبط با آب و هوا آغاز شده است. در مجمع جهانی سرمایه‌گذاری در ابوظبی در ۱۶ اکتبر ۲۰۲۳، سه نهاد جهانی، انجمن حسابداران خبره انگلستان، فدراسیون بین‌المللی حسابداران و سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی خلاصه‌ای از اقدامات آتی خود را در مورد پایداری و اطمینان بخشی آن در بخش عمومی ارائه کردند. مباحث مطروحه در این کنفرانس به این موضوع اشاره می‌کند که گزارشگری و اطمینان بخشی پایداری برای بخش عمومی چه معنا و اهمیتی دارد و کدام اصول کلیدی باید در این فرایند برای دولت‌ها، موسسات عالی حسابرسی و سایر نهادهای بخش عمومی در نظر گرفته شوند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۳).

سطح بالای اعتبار نتایج گزارشگری متاثر از صلاحیت فنی و شایستگی‌های اخلاقی تضمین کنندگان و استقلال در ابراز نظر نهایی سرچشمه می‌گیرد. به طور کلی، خدمات اطمینان بخشی خارجی توسط سه دسته از ارائه دهندگان مختلف خدمات به وجود می‌آید که عبارت از (۱) موسسات حسابداری یا، حسابرسی (۲) شرکت‌های فنی یا مهندسی که گواهینامه‌های فنی را ارائه می‌دهند و (۳) مشاوران پایداری که دارای تخصص زیادی در زمینه‌های پایداری و مسائل مرتبط با ذی‌نفعان هستند. این موضوع منجر به بحث در مورد مناسب‌ترین متولی تضمین گزارشگری پایداری شده است (بهمنش و حجازی، ۱۴۰۱). از سوی دیگر، پایداری در بخش عمومی مستلزم اتخاذ شیوه‌هایی است که توسعه اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی را به طور متوازن تضمین می‌کند. بنابراین تعامل بین حسابرسی و پایداری برای دستیابی به اهداف بلندمدت و بهبود حکمرانی عمومی و اهداف توسعه پایدار ضروری است (یوسف، محمد و هادی، ۲۰۱۶).

اصلاحات و اکوسیستم مدیریت نوین بخش عمومی بر حسابرسی بخش دولتی تأثیر بسزایی داشته است. از این رو، بدون تردید گزارش‌های حسابرسی و اطمینان بخشی آتی با تمرکز بر پایداری به عنوان حوزه‌ای نو ظهور نیاز به توجه بیشتری داشته و به منظور کنترل و نظارت بهینه دولت‌ها، گزارش‌های حسابرسی به طور فزاینده‌ای بر موضوع پایداری متمرکز خواهد شد و نیازمند نگاهی عمیق‌تر و دقیق‌تر است (کوردری و هی، ۲۰۲۴).

بدیهی است حسابرسی متمرکز بر مسائل پایداری منجر به بهبود شهرت موسسات و همچنین افزایش ارزش سازمان‌ها می‌شود و تاکید بر نقش حسابرسی در راستای تحلیل شیوه‌های پایداری نقش مهمی در تاکید بر اجرای استانداردهای حوزه

حسابداری و حسابرسی در حوزه گزارشگری پایداری بخش عمومی چارچوب مفهومی گزارشگری پایداری با توضیحات بیشتر و جزئی‌تر هر بخش ارائه می‌شود تا درک عمیق‌تری از محورهای اصلی، چالش‌ها و راهکارهای مرتبط فراهم شود:

۱. محرک‌ها:

- افزایش انتظارات ذینفعان: ذینفعان شامل شهروندان، سازمان‌های غیردولتی، سرمایه‌گذاران و مردم عادی هستند که خواهان شفافیت، پاسخگویی و درک بهتر چگونگی مدیریت منابع عمومی و تأثیر فعالیت‌ها بر جامعه و محیط زیست هستند. این فشار از سطح محلی تا جهانی افزایش یافته است.

- اهداف توسعه پایدار جهانی: سازمان ملل در سال ۲۰۱۵ مجموعه اهداف توسعه پایدار (SDGs) را تصویب کرد که بخشی جدایی‌ناپذیر از سیاست‌ها و عملیات در سطح جهان و سازمان‌ها شده و ادغام ملاحظات پایداری را الزامی ساخته است. - تغییرات اقلیمی و نگرانی‌های زیست‌محیطی: افزایش آگاهی جهانی درباره تغییرات آب و هوا و اثرات مخرب آن باعث شده نهادهای عمومی ضرورت گزارش درباره انتشار گازهای گلخانه‌ای و اقدامات کاهش آلاینده‌ها را بپذیرند.

- فشارهای قانونی: دولت‌ها با وضع مقررات و دستورالعمل‌هایی، نهادها را مجبور به افشای داده‌های زیست‌محیطی، مصرف انرژی، و ارزیابی اثرات اجتماعی کرده‌اند؛ این موضوع نیروی محرکه قوی برای گزارشگری است.

- بهبود مدیریت منابع: گزارشگری پایداری ضمن ارائه شفافیت نسبت به هزینه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و خدمات عمومی، امکان مدیریت بهینه‌تر منابع را فراهم می‌آورد. این بهبود به تخصیص منابع کارآمدتر و شناسایی فرصت‌های صرفه‌جویی و بهبود عملکرد انجامیده است.

۲. ابعاد پایداری:

- پایداری اجتماعی: این بخش از پایداری برای حفظ سرمایه اجتماعی با سرمایه‌گذاری در اجتماع، ارائه خدمات باکیفیت، ایجاد انسجام اجتماعی، عمل متقابل و ایجاد اعتماد در روابط اجتماعی است.

- پایداری انسانی: ارتقای سرمایه انسانی شامل بهبود سیستم‌های بهداشتی و آموزشی، دسترسی عادلانه به خدمات عمومی و افزایش سطح توانمندی و دانش در این حوزه قرار می‌گیرد.

پایداری داشته و می‌تواند به کاهش خطرات ناشی از تخلفات زیست محیطی کمک کند (هازایا و همکاران، ۲۰۲۲).

تغییرات حوزه حسابرسی بخش عمومی بر فرصت‌ها و چالش‌های حسابرسی عملکرد، حسابرسی توسعه پایدار و حسابرسی دیجیتال متمرکز شده است. به این ترتیب حسابرسی می‌تواند بر بهبود مدیریت سازمان‌های دولتی تأثیر گذاشته و در مدیریت مشکلات، عدم قطعیت‌ها و ریسک‌های مرتبط با فساد و همچنین توسعه راهبری عمومی در حوزه دیجیتال و شرایط بحرانی شده و نقشی مهم در «تغییر مرزهای حسابرسی بخش عمومی» ایفا کند (گروسی و همکاران، ۲۰۲۳).

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با هدف تبیین و تشریح چارچوب مفهومی گزارشگری پایداری در بخش عمومی، از یک رویکرد کیفی بهره برده است. روش پژوهش مورد استفاده، تلفیقی از مرور جامع ادبیات و تحلیل محتوا است.

مرور ادبیات (منابع): در این راستا، ابتدا به طور گسترده‌ای مبانی نظری و سوابق پژوهشی مرتبط با گزارشگری پایداری، هم در سطح بین‌المللی (پژوهش‌های خارجی) و هم در حوزه مطالعات داخلی، مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است. این مرور شامل مقالات علمی، گزارش‌های تخصصی، استانداردها و چارچوب‌های بین‌المللی در زمینه پایداری و گزارشگری در بخش عمومی بوده است.

تحلیل فرایندها و چارچوب نظری: سپس، با تکیه بر یافته‌های حاصل از مرور ادبیات، فرایندهای کلیدی و چارچوب‌های نظری موجود که برای دستیابی به اهداف سه‌گانه پایداری (زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی) در بخش عمومی طراحی و ارائه شده‌اند، به دقت مورد واکاوی قرار گرفته‌اند. این تحلیل به شناسایی ابعاد، محرک‌ها، مولفه‌ها، الزامات و رویکردهای مؤثر در توسعه گزارشگری پایداری در این بخش کمک کرده است.

چارچوب مفهومی گزارشگری پایداری در بخش عمومی

پرداختن به ابعاد، اجزاء، مزایا، چالش‌ها و اجرای پیشنهادها پژوهش‌ها و مطالعات انجام شده می‌تواند راه را برای آینده‌ای پایدارتر از طریق گزارشگری مؤثر پایداری در بخش عمومی هموار کند. در ادامه بر اساس پژوهش‌های صورت گرفته و رهنمودهای انجمن‌ها و مجامع حرفه‌ای

- استانداردهای خاص کشورهای مختلف متناسب با نیازهای محلی

۵. چالش‌ها و ملاحظات:

بدیهی است معرفی فرایندها و شیوه‌های نوین نیازمند روبرویی با چالش‌ها و موانع مختلف بوده و در خصوص گزارشگری پایداری در بخش عمومی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- دسترسی و جمع‌آوری داده‌ها: مشکلات فنی در گردآوری داده‌ها و کمبود زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری از جمله چالش‌های اساسی این شیوه گزارشگری است.

- محدودیت منابع: یک دیگر از چالش‌های موجود تحمیل هزینه‌های بالا و کمبود نیروی متخصص است.

- ادغام سیستم‌های موجود: مشکلات مربوط به ترکیب سیستم‌های گزارشگری به دلیل ناسازگاری اطلاعات مورد نیاز گزارشگری پایداری با سیستم‌های مالی و مدیریتی قبلی اجتناب‌ناپذیر است.

- استانداردسازی و مقایسه‌پذیری: فقدان چارچوب‌های هماهنگ باعث عدم مقایسه‌پذیری گزارش‌ها می‌شود.

- کمبود تخصص و دانش: به دلیل عدم آشنایی کارکنان با موضوع، آموزش و توسعه دانش فنی و مدیریتی در بخش دولتی ضرورت دارد.

۶. پیشنهادها و راهکارها:

با توجه به مطالب بالا و تلاش برای رفع موانع و چالش‌های مرتبط، توجه به موارد زیر به منظور تسهیل پذیرش و پیاده‌سازی این شیوه گزارشگری بی‌تاثیر نخواهد بود:

- تدوین و توسعه رهنمودهای دقیق، ساده و قابل فهم.
- سرمایه‌گذاری در آموزش نیروی انسانی و ظرفیت‌سازی مؤثر.
- ترغیب به همکاری‌های بین‌سازمانی و تبادل تجربیات.
- ایجاد مشوق‌ها و پاداش‌های انگیزشی جهت پذیرش بهتر گزارشگری.

- استفاده از فناوری‌های نوین، از جمله سامانه‌های الکترونیکی جمع‌آوری داده و تحلیل هوشمند. در مدل مفهومی ذیل می‌توان بخش‌های اشاره شده را به صورت منسجم و ساختاریافته خلاصه کرد:

- پایداری اقتصادی: حفظ و ارتقای سرمایه مادی و افزایش استانداردهای زندگی از طریق رشد اقتصادی پایدار و بهره‌وری مستمر منجر به پایداری اقتصادی می‌شود.

- پایداری زیست‌محیطی: این حوزه به دنبال حفاظت از منابع طبیعی، کاهش آلودگی و جلوگیری از تخریب محیط‌زیست به منظور تضمین بقای نسل‌های آینده است.

۳. مزایا و دستاوردها:

- افزایش شفافیت و پاسخگویی: افشای اطلاعات قابل اتکا از طریق گزارشگری پایداری باعث افزایش اعتماد ذینفعان و عموم مردم می‌شود.

- بهبود تصمیم‌گیری: تصمیم‌گیرندگان با دسترسی به داده‌های دقیق‌تر قادر به طراحی راه‌حل‌های بهینه و اثرگذارتر هستند.

- تقویت مشارکت ذینفعان: پذیرش و توسعه این شیوه گزارشگری اشتراک اطلاعات و مشارکت در فرآیندها ارتقای همکاری اجتماعی را امکان‌پذیر می‌کند.

- حفظ و ارتقاء اعتماد عمومی: بدون شک افشای کامل و جامع عملکرد در ابعاد پایداری منجر به ایجاد اعتبار در سازمان‌ها و تقویت سرمایه اجتماعی می‌شود.

- بهبود بهره‌وری عملیاتی: کاهش ضایعات و استفاده بهینه از منابع و بودجه در دسترس در بخش عمومی منجر به صرفه‌جویی و کاهش هزینه‌های دولت‌ها می‌شود.

- مدیریت ریسک: به دلیل جامعیت این شیوه گزارشگری نسبت به گزارشگری مالی، شناسایی و کنترل خطرات مالی، زیست‌محیطی و اجتماعی تسهیل می‌شود.

۴. دستورالعمل‌ها و استانداردها:

چارچوب‌های متعددی در سطح جهانی و منطقه‌ای برای گزارشگری پایداری تعریف شده است:

- ابتکار گزارشگری جهانی (GRI) برای ارائه گزارشات در ابعاد مختلف

- هیأت استانداردهای حسابداری پایداری (SASB) برای شرکت‌های صنعتی

- هیأت استانداردهای بخش عمومی (IPSASB)



شکل ۳. مدل مفهومی گزارشگری پایداری در بخش عمومی - (منبع: یافته های پژوهشگران)

بحث و نتیجه‌گیری

بخش عمومی نقش حیاتی در شکل دادن به رفاه اجتماعی و حفاظت از محیط زیست دارد. وزارتخانه‌ها، شرکت‌های دولتی، سازمان‌ها و نهادهای عمومی به عنوان مباشر بخش عمومی و ارائه‌دهندگان خدمات و محصولات مورد نیاز جامعه یک تعهد اخلاقی برای بسترسازی، اجرا و اطمینان بخشی پایداری دارند. با وجود تشدید ناپایداری‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی و ارتباط آن‌ها با برنامه‌ها، اولویت‌ها و عملکرد دولت‌ها، نهادهای مختلف در بخش عمومی باید ملاحظات پایداری را در رویکرد بودجه‌بندی خود مدنظر قرار دهند. همسویی بین روش‌های بودجه‌بندی و گزارشگری، شفافیت و پاسخگویی را افزایش می‌دهد. بسیاری از دولت‌ها هنوز در مراحل اولیه گزارش‌دهی پایداری هستند و بر الزامات گزارش‌دهی اولیه مانند مصرف انرژی و انتشار گازهای گلخانه‌ای متمرکز هستند. اگرچه این معیارها مهم هستند، اما این ابعاد فقط یک بخش محدود از عملکرد پایداری دولت را

ارائه می‌دهند و دامنه گسترده ابعاد دیگر مانند ابعاد اجتماعی، انسانی و حاکمیتی نیازمند پژوهش‌ها و تکامل در آینده خواهد بود.

مدل مفهومی ارائه شده چارچوبی جامع و منسجم برای درک و تحلیل فرآیند گزارشگری پایداری فراهم می‌کند که در آن محرک‌های داخلی و خارجی، ابعاد مختلف پایداری، چالش‌ها، دستورالعمل‌ها و نتایج مترتب بر آن به صورت تبیینی و ساختاریافته به هم متصل شده‌اند. این مدل نشان می‌دهد که گزارشگری پایداری فراتر از صرفاً ارائه اطلاعات محیطی و اجتماعی است و نقشی کلیدی در افزایش شفافیت، پاسخگویی و تصمیم‌گیری موثر ایفا می‌کند.

تحقق اهداف توسعه پایدار و پاسخ به انتظارات روزافزون ذینفعان مستلزم شناخت دقیق این محرک‌ها و تعامل سازنده میان ابعاد پایداری است که در نهایت منجر به بهره‌وری بهتر منابع، حفظ سرمایه اجتماعی و محیط زیست خواهد شد. مدل تأکید می‌کند که اجرای موفق گزارشگری پایداری نیازمند

استانداردهای روشن، ظرفیت‌سازی مستمر و رفع موانع فنی و نهادی است. از سوی دیگر، مدل بر اهمیت هماهنگی مستمر میان سیاست‌گذاران، سازمان‌ها و جوامع ذینفع تاکید دارد تا چالش‌های جمع‌آوری داده، محدودیت منابع و استانداردهای سازی به شیوه‌ای کارآمد مدیریت شود. راهکارهای پیشنهادی مدل، از جمله توسعه دستورالعمل‌ها، تسهیل همکاری‌ها، و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین، راهگشای افزایش کیفیت و کارایی گزارشگری پایداری خواهد بود. در مجموع، این چارچوب مفهومی می‌تواند به عنوان نقشه راهی

برای توسعه سازوکارهای پیشرفته گزارشگری پایداری در بخش‌های مختلف به ویژه در دولت و نهادهای عمومی عمل کرده و به ارتقاء کیفیت عملکرد نظارتی و پاسخگو کمک شایانی کند.

بی شک گزارش پایداری ابزاری حیاتی برای افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی در بخش عمومی است. با پذیرش گزارش پایداری، نهادهای عمومی می‌توانند در دستیابی به اهداف توسعه پایدار، مدیریت موثر منابع و ایجاد آینده‌ای انعطاف‌پذیرتر و عادلانه برای همه مشارکت کنند.

References

- ACCA. (2023). Sustainability reporting in the public sector: purpose, scope and fundamentals. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/PI-SUSTAINABILITY-REPORTING-PSv2.pdf.
- Abdi, M, Kurdistani, Gh, Rezazadeh, Javad. (2019). Designing the coherent pattern of companies sustainability reporting. *Financial Accounting Research*. 42: 23-44. (In Persian). DOI: 10.22108/far.2019.118585.1498
- Ahmadi Amin, E, Rahmani, A, Rezaei, Z, Homayoun, S, Maddahi, A. (2024). Services consulting and reassurance of internal auditing in sustainability reporting system. *Professional Audit Research*, 4(15): 98-125. (In Persian). DOI: 10.22034/jpar.2024.2018005.1258
- Akhtarshenas, D, KhoddamiPoor, A, Pourheidari, O. (2018). The model of effective factors on corporate sustainability in Iran. *Experimental Studies of financial accounting*, 17(65): 175-201. (In Persian). DOI: 10.22054/QJMA.2019.47002.2061
- Alcaraz-Quiles, F. J. Navarro-Galera A. Ortiz-Rodríguez D. (2015). Factors determining online sustainability reporting by local governments, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 81(1): 79-109. DOI: 10.1177/0020852314541564
- Anwar Khatibi, S. (2023). A review of the factors of sustainability reporting systems with an economic development approach, *Socio-cultural changes*, 77: 58-79. (In Persian). DOI: 10.30495/jsc.2023.1995440.2139
- Ball, A; and Grubnic, S. (2007), Sustainability accounting and accountability in the public sector. In Unerman, J; Bebbington, J. and O'Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability* (Routledge, London). DOI: 10.4324/NOE0415384889.ch13
- Behmanesh, S, Hejazi, R. (2022). Sustainability assurance and information asymmetry, *20th International Accounting Conference*. Khatam University. (In Persian). http://openaccess.ir/c/acconf20/paper_57865.
- Bonsón, E; Perea, D; & Bednárová, M. (2020). Environmental Disclosure as a Tool for Public Sector Legitimacy: A Twitter Intelligence Approach. *International Journal of Public Administration in the Digital Age (IJPADA)*, 7(3), 1-31. DOI: 10.4018/IJPADA.2020070101
- Biondi, L; Bracci .E. (2018). Sustainability, Popular and Integrated Reporting in the Public Sector: A Fad and Fashion Perspective. *Sustainability* .10 .3112. <https://doi.org/10.3390/su10093112>
- Broadbent J.; Guthrie J. (2008). Public sector to public services: 20years of “contextual” accounting research. *Account. Audit. Account. J.* 129, 21, DOI: 09513570810854383/10,1108
- Cahaya, Y.F; Prasetyo, J.H; Winarti, C.E; Erasashanti, A.P; Rachman, H.A. (2024), SMEs in Indonesia: How do market and entrepreneurial approaches shape dynamic capabilities and performance? *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8 (3), 197-209. <https://ideas.repec.org/a/ajp/edwast/v8y2024i3p197-209id923.html>
- Cakir I.; Aerni P.; Bergman M.M.; Cakir .B. (2023). A Method to Reduce Bias, Improve Coherence and Increase Practicality of ESG Rating and Reporting. *Sustainability* . 15 .16872. <https://doi.org/10.3390/su152416872>
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2021). Evolving Climate Accountability: A Global Review of Public Sector Environmental Reporting. *Sustainability Report*. 5-53. https://assets.publishing.service.gov.uk/media/619d250be90e07043e8ff9v4/FRAB_145_15_CIPFA_Sustainability_report_2021.pdf
- Che Kasim, C. F; Yusoff, H; & Mohd Fahmi, F. (2024). Accountants' roles in sustainability accounting and reporting: The preliminary findings. *Corporate Governance and Organizational Behavior*

- Review*, 8(2), 50-59. <https://doi.org/10.22495/cgobrv8i2p5>.
- Cordery, C.J. and Hay, D. (2024). Public sector audit: new public management influences and eco-system driven reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. ISSN 3367-1096. <https://doi-org.ez54.periodicos.capes.gov.br/10/1108/JPBAFM-0124-072023>.
- Dastbord, I. Shakeri, J, Seyyedinejad, B. (2014). The effect of sustainability reporting on company reputation considering the moderating role of CEO opportunistic behavior. *Quarterly Journal of Management and Accounting Research*. 4(1): 240-259. (In Persian). <https://jmar.ir/wp-content/uploads/2024/05/1403-00182.pdf>
- Dumay, J. Guthrie J. Farneti. F. (2010). Gri Sustainability Reporting Guidelines For Public And Third Sector Organizations. *Public Management Review*. 12:4, 531-548. <https://doi.org/14719037,2010,496266/10,1080>
- Domingues. A.R. Lozano. R. Ceulemans. K. Ramos. T. B. (2017). Sustainability reporting in public sector organisations: Exploring the relation between the reporting process and organisational change management for sustainability. *Journal of Environmental Management*. 192:292-301. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2017.01.074>
- Fateri, A, Hejazi , Rezvan. Mashayekhi , Beta . (2022). Presenting a Sustainability Reporting Model for Municipalities. *Journal of Accounting Knowledge*, 54: 59-86. (In Persian). DOI: 10.22103/jak.2023.20373.3786
- Gholamrezaee, M, MahdaviKhou , M. (2023). Sustainability performance and reporting (with an executive approach). *Termeh Publications*. Tehran. (In Persian). <https://pact.ir/shop/product.cfm?id=112>
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organizational value creation: whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19, 6, pp.793-819. <http://dx.doi.org/10.1108/09513570610709872>
- Greiling, D. Albert Traxler, A. Stötzer, S. (2015). "Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 28 Iss 5/4pp. 404-428. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-04-2015-0064>
- GRI. (2005). Sector Supplement for Public Agencies (Amsterdam). <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=1815126>
- Grossi, Giuseppe; Hay, David; Kuruppu, Chamara e Neely, Daniel. (2023). Changing the boundaries of public sector auditing. *Journal of Public Budgeting, Accounting Financial Management*, 35, 417-430. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2023-05>
- Hazaea, S.A; Zhu, J; Khatib, S.F.A. et al. (2022). Sustainability assurance practices: a systematic review and future research agenda. *Environ Sci Pollut Res*, 29, 4843-4846. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11356-021-17359-9>
- Herremans, I.M. (2020). Sustainability performance and reporting. *Business expert*. <https://www.businessexpertpress.com/books/sustainability-performance-and-reporting/>
- IFAC. (2023). Preparing for Sustainability Reporting and Assurance. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/audit-assurance/publications/preparing-sustainability-reporting-and-assurance>
- IPSASB. (2023). Advancing Public Sector Sustainability Reporting. <https://www.ipsasb.org/focus-areas/sustainability-reporting>.
- Jasni, N. S; & Kamarudin, S. N. (2024). Trends and Insights in Sustainability Accounting in the Public Sector: Unveiling the Research Landscape. *International*

- Journal of Economics and Financial Issues*, 14(4), 163-171. <https://doi.org/10.32479/ijefi.16547>
- Karen. Sanderson. (2021) What Does Climate Reporting Look Like in the Public Sector? IFAC.org. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/what-does-climate-reporting-look-public-sector>
- Kaur, A. and Lodhia, S. (2018), "Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31, No.1, pp. 338-368. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-1901-2014-12>
- Khalili, M, Zabihi, A, Faghani Makrani, Kh. (2024). Modeling the impact of organizational culture and contingent factors on sustainability reporting with the economic performance approach(GRI201). *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13 (50) : 319-338. (In Persian). https://www.jmaak.ir/article_22277.html
- Kordestani, Gh. (2021). Sustainability reporting, *Hesabras Magazine*, ۱۱۶: ۱-۸. (In Persian). https://www.hesabras.com/Content/media/article/Gozareshgari,%20Gh.%20Kordestani,%20Ph.D._-1.pdf
- Kordloo, M, R, Rahimzadeh, A, Mohammadi, B. (2017). The necessity of preparing sustainability reporting; its principles and structure. *New Research in Management and Accounting*. 2:105-114. (In Persian). <https://civilica.com/doc/721960>
- Mahmoudi, R, Talebniya, Gh, Vakilifard, H, Ahmadi, F, Moradi Shahdadi, Kh. (2022). The pattern of sustainability reporting with approach of grounded theory in listed companies of Tehran securities exchange, *Quarterly Journal of Financial Economy*, Issue 64, Volume 17: 207-221. (In Persian). <https://doi.org/10.30495/fed.2023.705598>
- Mashayekhi, B, Haqhi, A, Zare, Sh. (2021). Sustainability reporting in Morvarid petrochemical company. *Accounting and Auditing Management Knowledge*, Volume 10, Number 39: 115-135. (In Persian). https://www.jmaak.ir/article_17996.html
- Mauro .S.G.; Cinquini .L.; Simonini .E.; Tenucci .A. (2020). Moving from Social and Sustainability Reporting to Integrated Reporting: Exploring the Potential of Italian Public-Funded Universities' Reports. *Sustainability* 3172, 12. <https://doi.org/10.3390/su12083172>.
- Newberry, S. (2015). Public sector accounting: shifting concepts of accountability. *Public Money & Management*, 35(5) 371-376. <https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1061180>.
- Rahmani, A, Mahmoud Khani, B. (2021). Environmental, social and governance reporting: standards and guidelines. *Hesabras Magazine*, 116:1-10. (In Persian). <https://www.doi.org/10.22034/jpar.2022.550623.1082>
- Rahmani, Ali. (2021). Accounting is not merely language of business. *Hesabras Magazine*, No. 116:1-7. (In Persian). https://www.hesabras.com/Content/media/article/Hesabdari,%20A.%20Rahmani,%200Dr._-1.pdf
- Silva, K; Yapa, P; Vesty, G. (2020), The impact of accountability mechanisms on public sector environmental sustainability performance: A case study of Sri Lanka. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 14(3), 38-55. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v14i3.4>
- Tabeli, M. (2023). Sustainability reports in public sector organizations: Investigating the relationship between the reporting process and organizational change management for sustainability, *First International Conference on Management Capability, Industrial Engineering, Accounting and Economics*, Babol. (In Persian). <https://civilica.com/doc/1691310>
- Taghvi Goodarzi, M, Fazilat, F. (2021). Sustainability reporting challenges and environmental change for public sector accountants. *Public Sector Accounting and*

- Budgeting*, 3 (5) : 66-77. (In Persian). DOI: https://www.psabjournal.ir/article_193000.html
- Tommasetti, A. Mussari R. Maione G. Sorrentino D. (2020). Sustainability Accounting and Reporting in the Public Sector: Towards Public Value Co-Creation? *Sustainability*, 12: 2-19. DOI: <https://doi.org/10.3390/su12051909>
- Yusoff, H.N. & Mohamed, Ahmad & Hadi, A.S. (2016). Sustainable development: What is the role of audit? *Journal of Sustainability Science and Management*, Vol. 11, Number 1, June 2016:99-122. [https://sirc.idi.no/document-](https://sirc.idi.no/document-database/documents/academic-articles/۵۵-sustainable-development-what-is-the-role-of-audit/file)
- [database/documents/academic-articles/۵۵-sustainable-development-what-is-the-role-of-audit/file](https://www.psabjournal.ir/article_193026.html).
- Zargarkucheh, N, SoroushRad, S. (2019). Reviewing the dimensions of financial sustainability in the public sector, *Accounting and Budgeting in the Public Sector*, 2: 24-36. (In Persian). https://www.psabjournal.ir/article_193026.html
- Zenisek, T.J. 1979. "Corporate Social Responsibility: A Conceptualization Based on Organizational Literature." *The Academy of Management Review* 4, no. 3, pp. 359-368. <https://www.jstor.org/stable/257192>