



A Conceptual Model for Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations: From Transparency and Accountability to Social and Environmental Sustainability

Javad Alipour¹, Reza Gholami-Jamkarani², Seyyed Abbas Borhani³, Zohreh Hajiha⁴

High lights

- The realization of social auditing in the public sector requires clear legal frameworks.
- Advanced information and technological infrastructures provide the necessary foundation for the realization of social auditing in the public sector.
- The realization of social auditing in the public sector requires an accountable organizational culture.
- Political will for transparency in performance facilitates the realization of social auditing in the public sector.

1. Department of Accounting, Qo.C.,
Islamic Azad University, Qom, Iran.

2. Department of Accounting, Qo.C.,
Islamic Azad University, Qom, Iran.

3. Department of Accounting, Qo.C.,
Islamic Azad University, Qom, Iran.
(sa.sborhani1352@iau.ac.ir).

4. Department of Accounting, ST.C.,
Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Drzhajiha@iau.ac.ir).

Corresponding Author:

Reza Gholami-Jamkarani

Email: gholamijamkarani.r@iau.ir

Receive Date: 15 August 2025

Revise Date: 03 February 2026

Accept Date: 10 February 2026

Publish Date: 06 April 2026

How to Cite:

Alipour, Javad; Gholami-Jamkarani, Reza; Borhani, Seyyed Abbas; Hajiha, Zohreh; (2026). A Conceptual Model for Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations: From Transparency and Accountability to Social and Environmental Sustainability, *Governmental Accounting*, 12 (24), 167-188.

ABSTRACT

Subjet and Purpose: In the contemporary era of public governance, social accountability and transparency in performance information are considered fundamental pillars for the legitimacy and effectiveness of public sector organizations. This study aims to present a conceptual model of social auditing in public sector organizations.

Research Method: The research adopts a qualitative design based on the grounded theory approach, employing the systematic model proposed by Strauss and Corbin. The qualitative phase involved 15 experts in the field of public sector accounting and auditing, comprising academic scholars (6), senior managers and public sector auditors (6), and representatives of policy-making and standard-setting bodies (3). Interviews were conducted until theoretical saturation was reached. Data analysis followed the systematic grounded theory procedure.

Research Findings: The findings identified six key dimensions of institutionalizing social auditing: transparency and accountability, social participation, social justice and equity, social and environmental sustainability, effectiveness and efficiency of public services, and integrity and administrative ethics. In addition, the study elaborated on the causal, contextual, and intervening conditions, as well as strategies and outcomes associated with the implementation of this system.

Conclusions and Orginality Contribution to the Knowledge: The results indicate that achieving effective social auditing in the public sector requires transparent legal frameworks, advanced information and technological infrastructures, a responsive organizational culture, and political will to enhance performance transparency. The proposed model offers a foundation for policymaking and designing operational mechanisms to advance transparent, accountable, and sustainable governance in the public sector.

Keywords: Social auditing, sustainability reporting, public sector organizations.

JEL Classification: M48, H11, E16.



INTRODUCTION

In the contemporary landscape of public governance, the concepts of accountability, transparency, and public participation have gained unprecedented importance. Governments and public organizations are no longer assessed solely on their financial management capabilities but increasingly on their ability to deliver social value, foster trust, and ensure sustainable development. Traditional financial auditing, while essential, does not fully address the broader societal expectations regarding equity, environmental stewardship, and citizen engagement (Bovens, 2007; O'Dwyer & Unerman, 2008).

Social auditing—a participatory process through which organizational performance is evaluated against social, ethical, and environmental objectives—has emerged as a vital instrument for enhancing governance legitimacy (Ackerman, 2005). However, the institutionalization of social auditing within public sector organizations faces significant challenges, particularly in developing administrative cultures, where legal frameworks, technological infrastructure, and organizational readiness may be underdeveloped.

Existing frameworks, such as the World Bank's Social Accountability Framework and the International Framework: Good Governance in the Public Sector (CIPFA & IFAC, 2014), provide general guidance but often lack operationally detailed models adapted to the realities of public institutions. This study aims to bridge that gap by developing a conceptual model for institutionalizing social auditing in public sector organizations, capturing causal, contextual, and intervening factors, as well as strategies and outcomes, through a grounded theory approach.

METHODOLOGY

Research Design: This study employed a qualitative research design using the Strauss and Corbin (1998) systematic grounded theory method. This approach was chosen for its

ability to develop theory inductively from rich qualitative data, making it particularly suitable for exploring complex, multi-layered governance phenomena like social auditing.

Participants: The participants comprised 15 experts selected via purposeful sampling, ensuring representation from three critical stakeholder groups:

1. **Academic Experts** (n = 6) — Professors and researchers in public sector accounting and auditing.
2. **Public Sector Managers and Auditors** (n = 6) — Senior officials from supreme audit institutions, ministries, and municipal oversight bodies.
3. **Policy-makers and Standard-setters** (n = 3) — Representatives from national standard-setting boards and legislative audit committees.

Participation continued until theoretical saturation was achieved, meaning no new categories emerged from the interviews.

Data Collection: Data were collected through semi-structured in-depth interviews, each lasting between 60 and 90 minutes. An interview protocol guided the discussions, covering themes such as:

- Perceived needs and challenges of social auditing
- Legal and institutional prerequisites
- Strategies for embedding social auditing in public sector governance
- Expected social, environmental, and governance outcomes

Data Analysis: Interviews were transcribed verbatim and analyzed using open, axial, and selective coding. NVivo software was employed to facilitate coding, category development, and cross-case comparison.

- **Open Coding:** Identification of discrete concepts and codes.
- **Axial Coding:** Linking codes into categories under causal, contextual, and intervening conditions.
- **Selective Coding:** Integration of categories into the core phenomenon of "Institutionalizing Social Auditing in Public Sector Organizations."

Trustworthiness: The study ensured methodological rigor through:

- **Credibility:** Member checking with participants to validate interpretations.
- **Transferability:** Thick descriptions of context to allow adaptation in other settings.
- **Dependability & Confirmability:** Audit trails and reflective memos to minimize researcher bias.

RESULTS

The analysis yielded a six-dimensional model of social auditing institutionalization, supported by causal, contextual, and intervening conditions, strategic pathways, and identified outcomes.

Core Dimensions:

1. **Transparency and Accountability** — Public access to operational and financial information; structured mechanisms for complaint handling.
2. **Social Participation** — Citizen Engagement in decision-making, feedback mechanisms, and participatory forums.
3. **Equity and Social Justice** — Non-discriminatory service provision and equitable resource distribution.
4. **Social and Environmental Sustainability** — Alignment with sustainable development goals and environmental policies.
5. **Effectiveness and Efficiency of Public Services** — Resource optimization and service quality improvement.
6. **Integrity and Administrative Honesty** — Anti-corruption measures and internal/external oversight.

Table 1. Core Dimensions of the Institutionalization Model

Dimension	Key Indicators
Transparency & Accountability	Access to information; public reporting; complaint handling mechanisms
Social Participation	Public consultations; participatory budgeting; stakeholder forums
Equity & Social Justice	Fair resource distribution; non-discrimination policies

Dimension	Key Indicators
Sustainability	Environmental impact policies; resource efficiency
Effectiveness & Efficiency	Service quality metrics; cost-effectiveness ratios
Integrity & Honesty	Anti-corruption systems; whistleblower protection

DISCUSSION

The conceptual model developed in this study contributes both theoretically and practically to the growing body of literature on social auditing in the public sector. In contrast to many prior studies that have predominantly focused on the financial dimensions of accountability (e.g., Glynn, 1985; Jacobs, 2014), this research adopts a multi-dimensional framework incorporating transparency, participation, equity, sustainability, efficiency, and integrity. This broader scope aligns with the evolving paradigm of public governance, where legitimacy is increasingly tied to citizen engagement and social value creation rather than solely financial stewardship (Bovens, 2007; O'Dwyer & Unerman, 2008).

1. Comparison with International Literature

Previous frameworks such as the World Bank's Social Accountability Framework and the International Framework: Good Governance in the Public Sector (CIPFA & IFAC, 2014) have emphasized transparency and citizen oversight but often lacked an integrated operational model adapted for institutionalization within public organizations. This study advances the discourse by:

- Integrating causal, contextual, and intervening factors that directly affect feasibility and sustainability of social auditing practices.
- Linking strategic approaches (policy, institutional, educational, technological, participatory) to measurable social outcomes.
- Explicitly connecting social auditing practices to SDG targets on governance, peace, and strong

institutions (SDG 16) and sustainable communities (SDG 11).

2. Practical Implications

The model offers a policy-ready blueprint for governments and oversight bodies to design, implement, and sustain social auditing systems. For example:

- Legislators can use the identified legal prerequisites to draft enabling laws for public access to information and citizen oversight rights.
- Supreme Audit Institutions (SAIs) can adopt the technological and participatory strategies to enhance public involvement in audit processes.
- Ministries and municipal governments can institutionalize citizen feedback mechanisms and integrate them into service delivery performance evaluations.

3. Theoretical Contributions

From a theoretical perspective, this study contributes to accountability theory by operationalizing the concept of social accountability into actionable organizational dimensions. It extends grounded theory applications in public sector auditing research by linking micro-level organizational practices (e.g., complaint-handling systems) with macro-level governance outcomes (e.g., social trust, equity, sustainability).

4. Limitations and Opportunities for Further Research

While the model is comprehensive, several limitations merit acknowledgment:

- The sample was limited to experts with direct exposure to public sector auditing and policymaking in a specific national context.
- Quantitative validation of the model's predictive capacity on governance performance indicators was beyond the scope of this qualitative study.
- The absence of direct citizen input in the initial model-building stage limits the bottom-up perspective, which future research could address through

participatory action research (PAR) or large-scale citizen surveys.

Future studies should test this model across different administrative cultures and governance systems, possibly integrating it with performance auditing frameworks and public value measurement models.

CONCLUSIONS

This study develops a comprehensive conceptual model for institutionalizing social auditing within public sector organizations, grounded in qualitative inquiry and informed by global governance principles. The findings underscore that successful social auditing requires a multi-dimensional framework encompassing:

1. **Transparency and Accountability** – ensuring unrestricted public access to operational and financial information, supported by robust public reporting mechanisms.
2. **Social Participation** – embedding structured citizen engagement in policy formulation, decision-making, and oversight processes.
3. **Equity and Social Justice** – guaranteeing fair distribution of services and resources without discrimination.
4. **Social and Environmental Sustainability** – aligning organizational policies and practices with environmental stewardship and long-term community well-being.
5. **Effectiveness and Efficiency of Public Services** – optimizing resource utilization to maximize social outcomes.
6. **Integrity and Administrative Honesty** – implementing rigorous anti-corruption mechanisms and promoting ethical conduct across all organizational levels.

The model further integrates causal conditions (e.g., legal frameworks, institutional independence), contextual conditions (e.g., organizational culture, technological infrastructure), intervening

factors (e.g., structural barriers, managerial commitment), strategic approaches (e.g., policy reforms, participatory governance, technology adoption), and outcomes (e.g., enhanced trust, reduced corruption, improved service delivery).

Practical Contributions

The model offers policymakers and oversight institutions a blueprint for embedding social auditing into the core governance structure, enabling them to design legal instruments, establish dedicated auditing units, and leverage technology for citizen participation.

Limitations

The qualitative nature of the study, while rich in depth, limits the generalizability of findings. Cultural and institutional variations across jurisdictions may require model adaptation. Furthermore, the lack of direct citizen input at the initial stage suggests that incorporating grassroots perspectives could strengthen future iterations.

Recommendations for Future Research

Subsequent studies should quantitatively validate the model's impact on governance performance indicators and explore its application across diverse political and administrative systems. Comparative research using cross-country case studies could enhance the model's international applicability and contribute to the refinement of global social auditing standards.

In conclusion, the proposed model advances both theory and practice by bridging the gap between normative accountability ideals and operational implementation frameworks, paving the way for transparent, participatory, and sustainable public governance.

ACKNOWLEDGMENT

The authors wish to express their sincere appreciation to all the experts, practitioners, and policymakers who generously shared their time and insights during the interview process.

Special thanks are extended to the academic scholars specializing in public sector accounting and auditing, senior officials from supreme audit institutions, and representatives of standard-setting bodies whose perspectives enriched the conceptual development of the model. The authors also acknowledge the support of Islamic Azad University for facilitating access to resources and providing an enabling environment for the completion of this research.

CONFLICT OF INTEREST

The authors declare that there are **no conflicts of interest** regarding the publication of this manuscript.

Author Contributions

For research articles with several authors, a short paragraph specifying their individual contributions must be provided. The following statements should be used "Conceptualization, X.X. and Y.Y.; methodology, X.X.; software, X.X.; validation, X.X., Y.Y. and Z.Z.; formal analysis, X.X.; investigation, X.X.; resources, X.X.; data curation, X.X.; writing—original draft preparation, X.X.; writing—review and editing, X.X.; visualization, X.X.; supervision, X.X.; project administration, X.X.; funding acquisition, Y.Y. All authors have read and agreed to the published version of the manuscript." Please turn to the CRediT taxonomy for the term explanation. Authorship must be limited to those who have contributed substantially to the work reported.

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

In this section, please provide details regarding where data supporting reported results can be found, including links to publicly archived datasets analyzed or generated during the study (see examples). Data available on request from the authors.

If the study did not report any data, you might add "Not applicable" here.

Acknowledgements

The Acknowledgments section should be a few sentences at the end, but it is important to recognize those people (organizations and individuals) who made considerable impact on the research, provided significant help to the author to formulate and complete the experiment, and improved the research at any stage (from providing access to equipment or field sites to editing the manuscript). However, this is an optional section.

In this section, you can acknowledge any support given which is not covered by the author contribution or funding sections. This may include administrative and technical support, or donations in kind (e.g., materials used for experiments).

The authors would like to thank all participants in the present study.

The authors thank all participants in this study.

The authors would like to thank anonymous referees for their constructive comments.

The authors would like to thank anonymous reviewers for their valuable suggestions in manuscript revision.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2025.500).

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

The study was funded by the University of ABCD, Country ABCD, and Grant No. 111111.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

Declare conflicts of interest or state “The authors declare no conflict of interest.” Authors must identify and declare any personal circumstances or interest that may be perceived as inappropriately influencing the representation or interpretation of reported research results. Any role of the funders in the design of the study; in the collection, analyses or interpretation of data; in the writing of the manuscript, or in the decision to publish the results must be declared in this section. If there is no role, please state “The funders had no role in the design of the study; in the collection, analyses, or interpretation of data; in the writing of the manuscript, or in the decision to publish the results”.

Declaration of Generative AI and AI-assisted technologies in the writing process

During the preparation of this work the author(s) used [NAME TOOL / SERVICE] in order to [REASON]. After using this tool/service, the author(s) reviewed and edited the content as needed and take(s) full responsibility for the content of the publication.

This declaration does not apply to the use of basic tools for checking grammar, spelling, references, etc. If there is nothing to disclose, there is no need to add a statement.

«مقاله پژوهشی»

مدل مفهومی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی: از شفافیت و پاسخ‌گویی تا پایداری اجتماعی و محیطی

جواد علی پور^۱، رضا غلامی جمکرانی^{۲*}، سیدعباس برهانی^۳، زهره حاجیه‌ها^۴

نکات برجسته

- تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی مستلزم چارچوب‌های قانونی شفاف است.
- زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه پیشرفته بستر و زمینه لازم برای تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی است.
- تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی مستلزم فرهنگ سازمانی پاسخ‌گو است.
- اراده سیاسی برای شفاف‌سازی عملکرد موجبات تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی می‌شود.

چکیده

موضوع و هدف: در عصر جدید حکمرانی عمومی، پاسخ‌گویی اجتماعی و شفافیت اطلاعات عملکرد، از ارکان کلیدی مشروعیت و کارآمدی سازمان‌های بخش عمومی به شمار می‌روند. هدف این پژوهش ارائه مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است.

روش پژوهش: روش پژوهش از نوع کیفی و مبتنی بر رویکرد داده‌بنیاد با استفاده از مدل نظام‌مند اشتراوس و کوربین است. مشارکت کنندگان رویکرد کیفی شامل خبرگان در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی هستند که شامل خبرگان دانشگاهی (۶ نفر)، مدیران و حساب‌رسان بخش عمومی (۶ نفر) و نمایندگان نهادهای سیاست‌گذار و تدوین‌گر استاندارد (۳ نفر) هستند که مصاحبه با آنان تا حد اشباع نظری داده‌ها، ادامه داشت. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش داده بنیاد نظام‌مند استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش منجر به شناسایی شش بُعد کلیدی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی شامل: شفافیت و پاسخ‌گویی، مشارکت اجتماعی، عدالت و انصاف اجتماعی، پایداری اجتماعی و محیطی، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی و صداقت و سلامت اداری گردید. همچنین، شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مرتبط با استقرار این نظام تبیین شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش: نتایج نشان داد که تحقق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی مستلزم چارچوب‌های قانونی شفاف، زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه پیشرفته، فرهنگ سازمانی پاسخ‌گو و اراده سیاسی برای شفاف‌سازی عملکرد است. مدل ارائه‌شده می‌تواند به‌عنوان مبنای سیاست‌گذاری و طراحی سازوکارهای اجرایی برای ارتقای حکمرانی شفاف، پاسخ‌گو و پایدار در بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی اجتماعی، گزارشگری پایداری، سازمان‌های بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: M48, H11, E16

۱. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (j.gholami@iaui.ac.ir)
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (sa.sborhani1352@iaui.ac.ir)
۴. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (ir.ac.Drzahajha@iaui.ac.ir)

نویسنده مسئول:

رضا غلامی جمکرانی

رایانامه:

gholamijamkarani.r@iaui.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۲۴

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۲۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۱/۱۷

استناد به مقاله:

علی پور، جواد؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ برهانی، سیدعباس؛ حاجیه‌ها، زهره، (۱۴۰۵)، مدل مفهومی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی: از شفافیت و پاسخ‌گویی تا پایداری اجتماعی و محیطی، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۴)، ۱۶۷-۱۸۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. 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

در دهه‌های اخیر، فشارهای بین‌المللی و اجتماعی برای شفاف‌سازی، پاسخگویی و تعهد اجتماعی سازمان‌ها، به‌ویژه در بخش عمومی، به‌طور فزاینده‌ای افزایش یافته است. سازمان‌های بخش عمومی به‌عنوان نهادهایی که نقش کلیدی در سیاست‌گذاری، توزیع منابع، ارائه خدمات اجتماعی و تحقق اهداف توسعه پایدار دارند، نه تنها باید نسبت به عملکرد مالی خود پاسخگو باشند، بلکه ملزم به شفاف‌سازی درباره پیامدهای اجتماعی، زیست‌محیطی و اخلاقی فعالیت‌های خود نیز هستند (بال و گروبنیک، ۲۰۰۷). از همین‌رو، مفاهیم نوینی همچون گزارشگری پایداری و حسابرسی اجتماعی، در دستور کار نهادهای حرفه‌ای حسابداری، نهادهای دولتی و سازمان‌های بین‌المللی قرار گرفته‌اند.

گزارشگری پایداری، که در ابتدا در بخش خصوصی گسترش یافت، امروزه به یکی از ابزارهای مهم پاسخگویی عمومی در بخش دولتی نیز تبدیل شده است. این نوع گزارشگری اطلاعاتی درباره عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی سازمان‌ها ارائه می‌دهد و از سوی نهادهایی مانند GRI و IFRS Foundation توسعه یافته است (GRI, 2021). با این حال، مطالعات متعدد نشان داده‌اند که سازمان‌های بخش عمومی نسبت به شرکت‌های خصوصی در زمینه گزارشگری پایداری و به‌ویژه حسابرسی این گزارش‌ها، عقب‌تر هستند (لودهیا و همکاران، ۲۰۱۲؛ آدام و همکاران، ۲۰۱۴).

در واکنش به این چالش، نهادهایی چون IPSASB (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری بخش عمومی) پروژه‌هایی برای توسعه استانداردهای گزارشگری پایداری خاص بخش عمومی آغاز کرده‌اند (IPSASB, 2022). با این وجود، در سطح اجرا، چالش‌های متعددی در خصوص شفافیت، استانداردسازی، و اثربخشی ارزیابی عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان‌های دولتی وجود دارد. در این میان، «حسابرسی اجتماعی» به‌عنوان یک ابزار ارزیابی و اطمینان‌بخشی نسبت به ابعاد غیرمالی عملکرد سازمان‌ها، به‌ویژه در حوزه‌های پاسخگویی اجتماعی، شفافیت و اخلاق حرفه‌ای، مورد توجه قرار گرفته است (اودویر و همکاران، ۲۰۱۱).

حسابرسی اجتماعی را می‌توان فرآیندی دانست که طی آن، سازمان‌ها میزان تعهد و تحقق اهداف اجتماعی و زیست‌محیطی

خود را مورد سنجش قرار می‌دهند و از این طریق به ذی‌نفعان خود درباره پیامدهای اجتماعی و محیطی عملکردشان پاسخ می‌دهند (گری، ۲۰۰۰). این فرآیند که می‌تواند به‌صورت داخلی یا توسط نهادهای مستقل انجام شود، فراتر از بررسی‌های سنتی مالی عمل کرده و با رویکردی چندبعدی، ابعاد اخلاقی، اجتماعی، زیست‌محیطی و مشارکتی عملکرد سازمان را در بر می‌گیرد.

در ایران، با وجود گسترش گفت‌وگوهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها و توسعه حسابداری بخش عمومی، چارچوب مشخص و بومی‌شده‌ای برای حسابرسی اجتماعی در نهادهای دولتی وجود ندارد. عمده مطالعات داخلی در حوزه حسابرسی، متمرکز بر حسابرسی مالی یا عملکرد بوده و کمتر به ارزیابی ابعاد اجتماعی و محیطی عملکرد نهادهای عمومی پرداخته‌اند. از سوی دیگر، ضعف در شفافیت مالی، عدم وجود سیستم‌های گزارشگری اجتماعی منسجم، و نبود الزامات قانونی برای افشای اطلاعات غیرمالی، همگی زمینه‌ساز خلأ جدی در حوزه پاسخگویی اجتماعی دولت شده‌اند (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). افزون‌بر این، با افزایش آگاهی عمومی و مطالبات اجتماعی، انتظارات از دولت‌ها برای پاسخگویی درباره آثار زیست‌محیطی، نحوه تخصیص منابع، عدالت اجتماعی، و کارایی خدمات عمومی افزایش یافته است. در چنین شرایطی، حسابرسی اجتماعی می‌تواند ابزاری راهبردی برای مدیریت این انتظارات و افزایش مشروعیت نهادهای عمومی باشد. به‌ویژه آنکه در بسیاری از کشورها، حسابرسی اجتماعی به‌عنوان بخشی از حکمرانی خوب و توسعه پایدار مورد تأکید قرار گرفته است (فانگ و همکاران، ۲۰۰۷).

با توجه به آنچه گفته شد، خلأ نظری و کاربردی در زمینه طراحی، بومی‌سازی و پیاده‌سازی مدل حسابرسی اجتماعی در نهادهای عمومی ایران کاملاً محسوس است. این پژوهش در پاسخ به این نیاز شکل گرفته و ابعاد مفهومی، علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی حسابرسی اجتماعی را شناسایی کرده و سرانجام مدلی مفهومی برای این موضوع تدوین کند. این رویکرد امکان شناسایی دقیق‌تر شرایط تسهیل‌گر یا بازدارنده، راهبردهای اجرایی و پیامدهای مورد انتظار از پیاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های دولتی را فراهم می‌سازد. در نهایت، این پژوهش با هدف پر کردن شکاف میان نظریه و عمل، تلاش دارد تا الگویی کاربردی و سیاست‌پذیر برای نهادینه‌سازی حسابرسی اجتماعی در نظام حکمرانی بخش

و اجرای مدل‌های توسعه پایدار به یک موضوع مهم برای سازمان‌ها و متفکران حسابداری تبدیل شود (یانز و همکاران^۱، ۲۰۱۹). از زمان اعلام اهداف توسعه پایدار توسط سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۵ این چالش‌ها به سرعت در برنامه‌های دولت، شرکت‌ها و نهادهای عمومی برجسته شده است زیرا که در مفهوم توسعه پایدار و گزارش پایداری سازمان‌ها و ذینفعان تنها به دنبال دستیابی حداکثری به منافع اقتصادی از تولید نیستند، بلکه مسائل دیگری از جمله محیط زیست و تأثیرات اجتماعی نیز اهمیت یافته است. هدف اصلی توسعه پایدار برقرار کردن تعادل بین انسان، زمان و مکان (سهپی) است و در نهایت دستیابی به رشد فراگیر و همچنین رفاه مشترک برای نسل کنونی و تداوم پاسخگویی به نیازهای نسل آینده است (دهاری و امری^{۲۳}، ۲۰۱۸). گزارش‌دهی پایدار با تشویق سازمان‌ها به هدف‌گذاری و سنجش عملکرد خود براساس ملاحظه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی عاملی موثر برای تحقق توسعه پایدار شده است (محتاط و فوکردی، ۱۳۹۶). ذینفعان خواستار توجه سازمان به این مسائل هستند (محمود و همکاران^۴، ۲۰۱۹). نهادهای موجود در جامعه قوانین و هنجارهایی را برای سازمان‌ها در خصوص توسعه پایدار وضع کرده‌اند. سازمان نیز به خاطر کسب مشروعیت و ادامه ی بقای طولانی مدت به نیاز این نهادها و ذینفعان توجه کرده‌اند (بوالی و همکاران^۵، ۲۰۲۰). بنابراین به نظر می‌آید که اقدامات بالا با سه تئوری مشروعیت، ذینفعان و نهادی قابل توجیه است، تئوری‌های که می‌توانند برای درک کامل‌تر از ارتباط سازمان با جامعه و محیط زیست بکار روند (تاووس و دیاس^۶، ۲۰۱۸). گزارشگری پایدار می‌تواند در بلندمدت به بهبود عملکرد مالی واحدهای اقتصادی کمک کرده و مزایای رقابتی را افزایش دهد. همچنین، این نوع گزارشگری می‌تواند اعتماد عمومی را تقویت کرده و ارتباط قوی‌تری با ذینفعان برقرار کند (مهدوی خو و همکاران، ۱۴۰۴).

حسابرسی اجتماعی

حسابرسی اجتماعی نقش مهمی در اندازه‌گیری و تحلیل عملکرد اجتماعی یک شرکت دارد. آنها ابزاری برای برنامه‌ریزی و مدیریت فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی خود در اختیار شرکت‌ها قرار می‌دهند. به طور مشابه، آنها ابزاری را در اختیار ذینفعان قرار می‌دهند که می‌توانند هنگام

عمومی ایران ارائه دهد، الگویی که ضمن ارتقاء پاسخگویی، شفافیت و اعتماد عمومی، بتواند نقش مؤثری در حرکت کشور به سوی توسعه پایدار ایفا کند.

یکی از نوآوری‌های اصلی این پژوهش، طراحی و بومی‌سازی مدل حسابرسی اجتماعی برای سازمان‌های بخش عمومی ایران است. برخلاف مدل‌های موجود که به طور عمده بر اساس تجربیات کشورهای توسعه‌یافته و با تمرکز بر بخش خصوصی تدوین شده‌اند، مدل پیشنهادی در این پژوهش با توجه به شرایط خاص نهادی، فرهنگی، و ساختاری سازمان‌های دولتی ایران طراحی شده است. این مدل با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد و با بهره‌گیری از مصاحبه‌های عمیق با خبرگان دانشگاهی، مدیران و سیاست‌گذاران داخلی، ابعاد و مؤلفه‌های حسابرسی اجتماعی را به گونه‌ای شناسایی کرده است که با چالش‌ها و نیازهای بومی سازمان‌های بخش عمومی ایران همخوانی دارد. این رویکرد بومی، امکان اجرای عملی و مؤثر حسابرسی اجتماعی را در سازمان‌های دولتی ایران فراهم می‌کند و از این رو، نوآوری چشمگیری در ادبیات حسابرسی اجتماعی محسوب می‌شود. همچنین ارائه چارچوب جامع و چندبعدی برای نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی است که نه تنها ابعاد سنتی را در بر می‌گیرد بلکه به ابعاد نوینی نیز می‌پردازد. این چارچوب با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد، شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای حسابرسی اجتماعی را به صورت نظام‌مند تبیین کرده است. همچنین، این پژوهش با شناسایی راهبردهای حقوقی، نهادی، آموزشی، فناورانه و مشارکتی، نقشه راهی عملی برای پیاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی ارائه داده است. این چارچوب جامع، امکان تدوین سیاست‌ها و استانداردهای اجرایی را برای سازمان‌های دولتی فراهم می‌کند و می‌تواند به عنوان مبنایی برای طراحی سیستم‌های حسابرسی اجتماعی در سایر کشورهای در حال توسعه نیز مورد استفاده قرار گیرد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارشگری پایداری

طی سال‌های اخیر، نگرانی روزافزون مردم در مورد تأثیرات اجتماعی و زیست محیطی، باعث شده است که تولید، طراحی

5 . Buallay, A., Fadel, S. M., Al-Ajmi, J. Y., & Saudagaran, S.
6 . da Costa Tavares, M. D. C., & Dias, A. P.

1 . Yáñez, S., Uruburu, Á., Moreno, A., & Lumbreras, J.
2 . Costa et. al. . Gallego-Alvarez & Ortas
3 . Dhahri, S., & Omri, A.
4 . Mahmood, Z. Kouser, R. Ali, W.,

با اهداف محیطی با اجتماعی آن سنجش و گزارش می‌شود (گااو و هانگ، ۲۰۰۶).

ویتن (۱۹۹۰) حسابرسی اجتماعی را این گونه تعریف می‌کند: بررسی برای اطمینان از اینکه یک سازمان به آن دسته از مسئولیت‌های اجتماعی خود که به صورت مستقیم و غیرمستقیم تحت تاثیر تصمیماتش است، توجه کافی داشته و در برنامه‌ریزی شرکت بین این جنبه‌ها و اهداف تجاری سنتی آن تعادل برقرار شده است. به طور کلی حسابرسی اجتماعی فرآیندی پویاست که یک سازمان از آن برای محاسبه و بهبود عملکرد خود استفاده می‌کند و شامل برنامه‌ریزی حسابداری حسابرسی و گزارش‌دهی است (گااو و هانگ ۲۰۰۱ و هانگ، ۲۰۰۲). این فرایند مکانیزمی برای تصمیم‌گیرندگان برای ارزیابی برنامه‌های محیطی اخلاقی و اجتماعی فراهم می‌کند و فرایند تصمیم‌گیری سازمان را در مورد این مسائل برای ذینفعان تسهیل می‌کند و به نظر می‌رسد که روشی مفید برای مدیریت منافع اجتماعی و فشارهای ناشی از ذینفعان است (گااو و هانگ، ۲۰۰۶). بلاک حسابرسی اجتماعی را به صورت زیر تعریف می‌کند. تلاشی سیستماتیک به منظور شناسایی تجزیه و تحلیل اندازه‌گیری ارزیابی و نظارت بر تاثیرات عملیات یک سازمان بر اجتماع و رفاه عمومی (کاستری^۴، ۲۰۰۵). تعریف بعدی اهمیت اندازه‌گیری تاثیرات اجتماعی را بیان می‌کند. حسابرسی اجتماعی تلاشی توسط شرکت جهت اندازه‌گیری عملکرد خود در مواردی است که اثرات اجتماعی دارد. این تلاش در جهت شناسایی سنجش ارزیابی گزارش و نظارت بر اثرات فعالیت‌های یک شرکت بر جامعه است که در گزارش‌های مالی سنتی ارائه نمی‌شود (ناتال و فورد، ۱۹۹۴).

نهادهای بخش عمومی آرام آرام شیوه‌های گزارش‌دهی را برای افشای فعالیت‌ها و اقدامات عملکردی مانند گزارش پایداری، گزارش یکپارچه و گزارش‌هایی که با محیط مرتبط هستند، اتخاذ می‌کنند. ارائه چنین گزارشاتی به طور عمده با معیارهای کمی یا غیرکمی انجام می‌شود و گزارش‌های یاد شده در بیشتر موارد غیرمالی (غیرنقدی) هستند. از زمان اعلام اهداف توسعه پایدار بوسیله سازمان ملل متحد در سال ۲۰۱۵، چالش‌هایی به سرعت در برنامه‌های دولتها، شرکت‌ها و نهادهای بخش عمومی بوجود آمده است. در این راستا برخی سازمان‌ها، دیگر تنها به دنبال دستیابی صرف به بیشتر کردن

نظارت، ارزیابی و تجزیه و تحلیل داده‌های ملموس و دقیق شرکت از آن استفاده کنند (رحیم و ویکاریو^۱، ۲۰۱۵). همراه با توسعه صنعتی، اولویت‌های مؤسسات تجاری نیز دچار تغییر شد. اکنون تأکید شرکت‌ها بیشتر بر حفاظت از منافع حاصل از فعالیت‌های موسسه است. هدف سنتی افزودن سود، امروزه چندان ارزشمند نیست. مؤسسات تجاری از جانب ذینفعان برای گزارشگری به آنها در مورد موفقیت در فعالیت‌های انجام شده و حفظ منافعشان تحت فشارند (باترا^۲، ۱۹۹۶). پاسخگویی سازمانی در قبال عملکرد اجتماعی و اخلاقی، مانند عملکرد اقتضادی، مستلزم بکارگیری شاخص‌هایی مانند معیارهای اقتصادی، قانونی و اخلاقی برای سنجش اثر بخشی فعالیت‌ها است. به منظور بررسی این حقیقت که مدیران وظایف کاری خود را در مورد مردم، سازمان‌ها و محیط فعالیتشان به درستی انجام می‌دهند، عملکردشان باید به صورت مداوم مورد ارزیابی قرار گیرد. بنابراین اتخاذ شیوه‌های حسابرسی اجتماعی و گزارشگری به بخشهای ذینفع در مورد آنچه که سازمان‌ها در جهت اهداف اجتماعی تعیین شده انجام می‌دهند، امری ضروری است (مراویس^۳، ۲۰۰۳). پیشینه این موضوع همزمان با شروع جنبشی در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بود که از زمان انتشار کتاب مهم، ها وارد بوتز در سال ۱۹۵۳ به نام مسئولیت اجتماعی بازرگانان آغاز شد موازی با این توسعه‌ها بیشتر قوانین دولتی اولیه از بین رفته و قوانین اجتماعی از اواسط سال ۱۹۶۰ تا ۱۹۷۰ وضع شد، ناتال و فورد (۱۹۹۴) در سال ۱۹۹۰ حسابرسی اجتماعی به دلیل افزایش فشار بر سازمان‌ها برای تشریح عملکرد اجتماعی محیطی اخلاقی و پاسخگویی گسترش یافت و بررسیها از معیارهای مربوط به ذینفعان به ارزیابی و محاسبه عملکرد محیطی و اجتماعی شرکت‌ها تغییر پیدا کرد (گااو و هانگ^۴، ۲۰۰۶). این فعالیت‌ها در چهار زمینه اصلی اجتماعی رخ داد حفاظت از محیط ایمنی و بهداشت کارمندان حمایت از مصرف کننده و فرصت‌های شغلی برابر (ناتال و فورد^۵، ۱۹۹۴).

تعاریف متعددی از حسابرسی اجتماعی توسط پژوهشگران در این زمینه ارائه شده است. در اولین همایش در زمینه حسابرسی اجتماعی که توسط بنیاد اقتصادهای نوین در ۳۰ مارس ۱۹۹۵ برگزار شد حسابرسی اجتماعی به عنوان فرایندی تعریف شد که به موجب آن عملکرد یک واحد تجاری در ارتباط

4. Gao, S.Simon and J.Zhang,Jane
5. Natale, M.Samule and W.Ford,Joseph,
6. Castree,Alison,

1. Rahim, M. M., & Vicario, V.
2. Batra, G. S.
3. Mraovic

تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹).

گزارشگری سازمان‌های بخش عمومی

گسترش، عمومی شدن و پیچیدگی فعالیت سازمان‌ها سبب شده که مدیران با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمان و به منظور جلوگیری از تقلب و تبانی و اتلاف منابع سازمان و برای حصول اطمینان از تخصیص بهینه منابع، از حسابرسی داخلی استفاده کنند. از طرف دیگر، با توجه به افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، وجود حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل‌های داخلی ضرورت یافته و عدم توجه به حسابرسی داخلی منجر به افزایش تقلبات و کلاهبرداری‌ها در سازمان‌ها می‌شود و از این بابت سهامداران و سایر ذینفعان دچار زیان چشمگیری می‌شوند. لذا نیاز به حسابرسی داخلی در این برهه از زمان بیش از پیش احساس می‌شود. فعالیت‌های سازمان‌های بخش عمومی تأثیرات محیطی و اجتماعی دارد و این سازمان‌ها باید در قبال عملکرد پایداری خود به ذینفعان پاسخگو باشند. عملکرد پایداری این سازمان‌ها از ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی شامل نوآوری، فناوری، مدیریت دانش، آلودگی هوا، آب و خاک، رفتار اخلاقی، حقوق انسانی، و سلامتی و ایمنی است. عملکرد پایداری بر کیفیت زندگی شهروندان و نسل‌های آینده تأثیرگذار است و سازمان‌ها باید استفاده از سرمایه‌های محیطی، انسانی، اجتماعی، فیزیکی و مالی خود را گزارش کنند. این گزارش‌ها به ارزیابی ارزش عمومی ایجاد شده کمک می‌کند. پایداری در بخش عمومی به تعهدات کوتاه‌مدت و بلندمدت، عدالت بین‌نسلی، رفاه اجتماعی و حکمرانی خوب منجر می‌شود. افشای عملکرد پایداری در ایران در مراحل ابتدایی است و بیشتر محدود به رعایت الزامات قانونی می‌شود. توسعه گزارشگری پایداری نیازمند فشار ذینفعان، ایجاد الزامات قانونی و برگزاری همایش‌های باکیفیت است (کردستانی، ۱۴۰۰).

منافع اقتصادی نیستند. در نتیجه با توجه به نگرانی روزافزون مردم در خصوص تأثیرات اجتماعی و زیست‌محیطی، طراحی و اجرای مدل‌های توسعه پایدار به یک موضوع مهم در سازمان‌ها تبدیل شده است (یانز و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

معرفی حسابداری تعهدی در واحدهای (واحدهای تجاری) بخش عمومی اولین گام اساسی برای ایجاد سیستم‌های برآورد بها است. ایجاد سیستم‌های برآورد بها که هزینه فعالیت‌هایی را می‌سجد که به نفع یا زیان محیط عمل می‌کنند، سبب کمی‌سازی این هزینه‌ها می‌شود. شایان بیان است که تحقیقات معدودی در زمینه حسابداری مدیریت محیط‌زیست در بخش عمومی انجام شده است (کیان و همکاران^۲، ۲۰۱۸ پیرامون مدیریت پسماند و تحقیق امتیاز فردوس و همکاران^۳، ۲۰۱۹، پیرامون سازمان آب). ببینگتن و اونرمن^۴ (۲۰۲۰) معتقدند که مطالعات حسابداری معدودی پیرامون «اهداف توسعه پایدار» سازمان ملل نوشته شده‌اند. شاید علتش این است که شاخص‌های محدود که با اهداف توسعه پایدار مرتبط‌اند، پولی هستند. بیشتر «برنامه‌های توسعه پایدار» به اطلاعاتی که بتوان از سیستم‌های حسابداری و مالی بازایی کرد، ارتباط ندارند. توسعه شاخص‌های پولی که بتوان فارغ از معیارهای پولی در خدمت «برنامه‌های توسعه پایدار» قرار داد، یک شیوه پژوهشی جالب است و سبب تسریع پژوهش‌ها پیرامون «برنامه‌های توسعه پایدار» و حسابداری می‌شود. محققانی این موضوع را از نظر «برنامه‌های توسعه پایدار» و بودجه بندی جنسیتی بررسی می‌کنند (گانلوک-سنسن^۵، ۲۰۲۱؛ ساشانت و لاهه^۶، ۲۰۲۱). از آنجا که گزارش‌های مالی ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اتکایی است که در دسترس عموم قرار می‌گیرد در صورت به هنگام بودن می‌تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود. بنابراین می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع‌تر باعث کاهش عدم

جدول ۱. مستندسازی پیشینه پژوهش در داخل کشور

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
حسینی و روستاپیشه (۱۴۰۳)	بررسی تأثیر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر نوع حسابرسی و هزینه حسابرسی	رگرسیون خطی با نرم‌افزار Eviews	عملکرد مسئولیت اجتماعی تأثیر معناداری بر هزینه حسابرسی دارد، اما تأثیر معناداری بر تغییر حسابرسی ندارد.
خدای پور و جعفری (۱۴۰۲)	گسترش مسئولیت‌پذیری اجتماعی و زیست محیطی شرکت‌ها	مرور ادبیات پژوهش	اهمیت مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی شرکت‌ها و نیاز به استانداردهای حسابداری و حسابرسی در این زمینه‌ها.

4. Bebbington, J., & Unerman, J.

5. Gunluk-Senesen, G.

6. Sushant and Laha, M.

1. Yanez, S., Uruburu, A., Moreno, A., & Lumberras, J.

2. Qian, W., Burritt, R., & Monroe, G.

3. Imtiaz Ferdous, M., Adams, C. A., & Boyce, G.

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
کیایی (۱۴۰۰)	بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی بر قراردادهای حسابرسی	رگرسیون خطی چندگانه	مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد، اما تأثیر معناداری بر چرخش موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ندارد.
عبدی و همکاران (۱۳۹۹)	بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح گزارشگری پایداری	تحلیل مسیر در معادلات ساختاری	ویژگی‌های کمیته حسابرسی تأثیر مستقیم بر افزایش سطح گزارشگری پایداری دارند.
کاظم پور و همکاران (۱۳۹۹)	شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	تحلیل محتوای کمی	ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی با وزن‌های مختلف در افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی مؤثر هستند.
اخترشناس و همکاران (۱۳۹۹)	شناسایی عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی	پژوهش‌های ترکیبی اکتشافی	عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی شامل ویژگی‌های شرکت، عوامل مدیریتی، عوامل بازار و عوامل کلان هستند.
باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)	ارائه الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران	روش دلفی فازی و آزمون فریدمن	فرهنگ‌سازی و حمایت نمایندگان مجلس شورای اسلامی به عنوان مهم‌ترین عوامل در اجرای بهینه حسابرسی عملکرد شناسایی شدند.
جعفری (۱۳۹۷)	بررسی رابطه بین حسابرسی اجتماعی و بهبود عملکرد حسابرسان مستقل	توصیفی-همبستگی	حسابرسی اجتماعی و بهبود عملکرد حسابرسان مستقل رابطه معنی‌داری دارند.
جفایی رهنی (۱۳۹۶)	ارائه مدلی برای تبیین عوامل مؤثر بر گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی	تحلیل مسیر در معادلات ساختاری	ویژگی‌های هیئت مدیره، ساختار مالکیت، ویژگی‌های مالی و عمومی بر میزان گزارشگری تأثیر مثبت و معناداری دارند.
فخاری و همکاران (۱۳۹۶)	رتبه‌بندی مولفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی	تحلیل سلسله مراتبی	ابعاد افشای اجتماعی، زیست‌محیطی و راهبری شرکتی به ترتیب دارای بیشترین امتیاز گزارشگری پایداری هستند.
سپاسی و همکاران (۱۳۹۵)	طراحی مدل حسابرسی اجتماعی	مدل‌سازی معادلات ساختاری	عوامل سازمانی، قوانین و مقررات، ذینفعان، حمایت و برنامه‌های دولت و ویژگی‌های حسابرسان بر حسابرسی اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارند.
حساس یگانه و بزرگر (۱۳۹۴)	ارائه ابعاد و مولفه‌های افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	تحلیل محتوای کمی	ابعاد زیست‌محیطی و اجتماعی به ترتیب بیشترین و کمترین توجه را بر مدل پیشنهادی دارند.

جدول ۲. مستندسازی پیشینه پژوهش در خارج کشور

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
ما ^۱ (۲۰۲۳)	ساخت پلتفرم حسابرسی اجتماعی مبتنی بر داده‌های بزرگ	تحلیل داده‌های بزرگ	ساخت پلتفرم حسابرسی اجتماعی مبتنی بر داده‌های بزرگ
سومینا و همکاران ^۲ (۲۰۲۳)	بررسی تأثیر هژمونی سیاسی بر استقلال حسابرسان بخش دولتی	مطالعه موردی و مصاحبه	تأثیر منفی هژمونی سیاسی بر استقلال حسابرسان
گبرپوس ^۳ (۲۰۲۲)	بررسی تأثیر چارچوب‌های حقوقی حسابرسی بر مدیریت هزینه‌های عمومی	بررسی کمی و کیفی	تأثیر مثبت چارچوب‌های حقوقی بر کیفیت حسابرسی
بیچکوا و همکاران ^۴ (۲۰۲۱)	بررسی مسئولیت اجتماعی به عنوان محرک تکامل گزارشدهی	تحلیل محتوا	اهمیت مسئولیت اجتماعی در تکامل گزارشدهی
سیسویا و همکاران ^۵ (۲۰۲۱)	بررسی حسابرسی اجتماعی به عنوان ابزاری برای جامعه مدنی	بررسی کیفی	مراحل فرآیند حسابرسی اجتماعی
چاولا ^۶ (۲۰۲۱)	بررسی نقش حسابرسی اجتماعی دولتی در توانمندسازی	مطالعه موردی و مصاحبه	تغییر الگوها در توازن قدرت
ناهیتون و همکاران ^۷ (۲۰۲۰)	بررسی نقش حسابرسی اجتماعی در تقویت حاکمیت و ارائه خدمات	مطالعه کیفی	نقش مثبت حسابرسی اجتماعی در افزایش شفافیت
پاپوتسی و سودهی ^۸ (۲۰۲۰)	بررسی سودمندی افشاهای موجود در گزارش‌های پایداری	تحلیل کمی	سودمندی گزارش‌های پایداری

1. Ma, R.

2. Sumiyana, S., Hendrian, H., Jayasinghe, K., & Wijethilaka, C.

3. Gebreyesus, S. A.

4. Bychkova SM, Karelskaia SN, Abdalova EB, Zhidkova EA.

5. Sysoieva I, Poznyakovska N, Balaziuk O, Miklukha O, Akimova L and Pohrishchuk B

6. Chawla, A.

7. Nahitun Naher, Dina Balabanova, Eleanor Hutchinson, Robert Marten, Roksana Hoque, Samiun Nazrin Bente Kamal Tune, Bushra Zarin Islam & Syed Masud Ahmed.

8. Papoutsis, A., & Sodhi, M. S.

پژوهش	هدف	روش	یافته‌ها
کنون و همکاران ^۱ (۲۰۱۹)	بررسی رابطه بین افشاهای مسئولیت اجتماعی و مزیت‌های رقابتی	تحلیل محتوا	رابطه معنادار بین افشاهای مسئولیت اجتماعی و مزیت‌های رقابتی
دایک و همکاران ^۲ (۲۰۱۹)	بررسی ارتباط سرمایه‌گذاران نهادی با مسئولیت اجتماعی	تحلیل کمی	ارتباط مثبت مالکیت نهادی با عملکرد شرکت‌ها
پارسا و همکاران ^۳ (۲۰۱۸)	بررسی میزان افشاهای صورت گرفته توسط شرکت‌های چندملیتی	تحلیل کمی	شواهد کمی پیرامون افشاهای صورت گرفته
دومینگوس و همکاران ^۴ (۲۰۱۷)	بررسی رابطه بین فرآیند گزارش‌دهی و مدیریت تغییر سازمانی	تحلیل کیفی	نقش گزارش‌دهی پایداری در مدیریت تغییر سازمانی
آکتاس و همکاران ^۵ (۲۰۱۷)	بررسی اهمیت مشارکت ذینفعان در فرآیندهای حسابداری	بررسی کیفی	اهمیت مشارکت ذینفعان در فرآیندهای حسابداری

عمومی استخراج کند که بتواند به عنوان مرجع نظری و کاربردی برای سیاست‌گذاران و حسابرسان دولتی به کار رود.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش از نظر هدف، کاربردی، از نظر نوع داده، کیفی است که با رویکرد داده بنیاد انجام شده است. جامعه آماری شامل خبرگان دانشگاهی در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی دارای مدرک تحصیلی دکترای حسابداری و شرکت در سمینارهای مورد نظر (خبرگان دانشگاهی (۶ نفر)، مدیران و حسابرسان بخش عمومی (۶ نفر) و نمایندگان نهادهای سیاست‌گذار و تدوین‌گر استاندارد یا سابقه حضور و مشارکت با کمیته تدوین استانداردها (۳ نفر)) می‌باشد. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی ایشان در جدول ۳ آمده است.

در مجموع، مرور ادبیات نشان می‌دهد که علی‌رغم گسترش پژوهش‌ها در حوزه گزارشگری پایداری و مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها، مسئله حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی هنوز با چالش‌های جدی مفهومی و کاربردی روبرو است. اغلب پژوهش‌های پیشین، تمرکز خود را بر ابعاد مالی و حسابرسی عملکرد نهاده‌اند و به تحلیل نظام‌مند مؤلفه‌های حسابرسی اجتماعی به‌ویژه در محیط‌های دولتی نپرداخته‌اند. همچنین، چارچوب‌های ارائه‌شده در مطالعات خارجی، بیشتر مبتنی بر تجارب کشورهای توسعه‌یافته بوده و به ندرت با شرایط نهادی، فرهنگی و مدیریتی کشورهای در حال توسعه انطباق دارند. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از رویکرد نظریه داده‌بنیاد، تلاش کرده است از دل مصاحبه‌های میدانی و تحلیل‌های عمیق، مدل مفهومی بومی‌شده‌ای برای حسابرسی اجتماعی در بخش

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

گروه خبرگان	تعداد (نفر)	درصد از کل (%)	مدرک تحصیلی	میانگین سابقه حرفه‌ای (سال)	زمینه تخصصی/حوزه فعالیت
اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها	۶	۴۰٪	دکتری حسابداری یا مدیریت	۱۷	حسابداری بخش عمومی، حسابرسی اجتماعی، گزارشگری مالی دولتی
حسابرسان و مدیران نهادهای حسابرسی دولتی	۶	۴۰٪	کارشناسی ارشد یا دکترای حسابداری	۱۶	حسابرسی مالی و عملکردی در بخش عمومی، نظارت مالی سازمان‌های عمومی
مدیران ارشد و سیاست‌گذاران بخش عمومی	۳	۲۰٪	کارشناسی ارشد یا دکترای مدیریت یا حسابداری	۱۹	سیاست‌گذاری مالی و نظارتی و گزارشگری
جمع کل	۱۵	۱۰۰٪			

مصاحبه‌های جدید منجر به اطلاعات جدیدی در خصوص ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی احصا نشود. ابزار پژوهش، یک فرم مصاحبه

حجم نمونه ۱۵ نفر خبره بود که با روش هدفمند و با توجه به اصل اشباع نظری انتخاب شده است. منظور از اشباع نظری این است که با افراد نمونه تا حدی مصاحبه می‌شود که

1. Cannon, J.N., Ling, Z., Wang, Q., Wantanabe, O.V.
2. Dyck, A., Lins, K. V., Roth, L., & Wagner, H. F.
3. Parsa, S., Roper, I., Muller-Camen, M., & Szigetvari, E.
4. Domingues, A. R., Lozano, R., Ceulemans, K., & Ramos, T. B.
5. Aktas, R., K.Kayalidere, and M. Kargin.

دولتی هستند. این عوامل برای استقرار حسابرسی اجتماعی و تحقق اهداف آن لازم است.

جدول ۴. کدگذاری باز، محوری و گزینشی عوامل علی

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
شرایط علی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی	مؤلفه‌های فرآیندی و اجرایی	چارچوب قانونی و حقوقی
		سیاستی
		تعریف دقیق مسئولیت‌ها
		مکانیزم‌های مشارکت مردمی
مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی	فرآیند جمع‌آوری داده‌ها	آموزش و توانمندسازی کارکنان و شهروندان
		شاخص‌های ارزیابی عملکرد اجتماعی
		مدیریت اطلاعات و شفافیت داده‌ها
		اعتماد اجتماعی و فرهنگ پاسخ‌گویی
مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی	حمایت از گزارشگران و فعالان اجتماعی	حمایت از گزارشگران و فعالان اجتماعی

جدول ۵ بیانگر نتایج کدگذاری باز، محوری و انتخابی شرایط زمینه‌ای مؤثر بر پیاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است. یافته‌ها نشان می‌دهد چهار مؤلفه کلیدی در این زمینه نقش‌آفرین هستند: پیش‌نیازهای قانونی و نهادی، فرهنگ سازمانی و عمومی، زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه و حمایت سیاسی و مدیریتی. هر یک از این مؤلفه‌ها شامل شاخص‌های متعددی مانند وجود قوانین شفاف برای دسترسی به اطلاعات، تقویت نهادهای نظارتی، رواج فرهنگ پاسخ‌گویی، ارتقای زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و وجود اراده سیاسی برای حمایت از شفاف‌سازی است. این شرایط زمینه‌ای، بسترهای مهمی برای استقرار حسابرسی اجتماعی به شمار می‌آیند و بدون توجه به آن‌ها، اجرای مؤثر حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های دولتی با چالش‌های جدی مواجه خواهد شد.

جدول ۵. مؤلفه‌ها و شاخص‌های شرایط زمینه‌ای

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
شرایط	پیش‌نیازهای قانونی و	وجود قوانین شفاف درباره حق
زمینه ای	نهادی	دسترسی عمومی به اطلاعات
		استقلال و تقویت نهادهای نظارتی

نیم‌ساختاریافته استفاده شد. فرآیند تحلیل داده‌ها بر مبنای الگوریتم سه‌مرحله‌ای کدگذاری نظریه داده‌بنیاد سیستماتیک صورت گرفت. در مرحله اول (کدگذاری باز)، داده‌ها به اجزای کوچک‌تر تقسیم شده و مفاهیم اولیه استخراج شدند. در این مرحله، تلاش شد کلیه مضامین و عبارت‌های کلیدی مصاحبه‌ها به‌صورت دقیق شناسایی شود. در مرحله دوم (کدگذاری محوری)، مفاهیم به‌دست‌آمده در قالب مقوله‌های محوری دسته‌بندی شدند و روابط بین آن‌ها بر پایه شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها مشخص شد. در نهایت، در مرحله سوم (کدگذاری انتخابی)، مقوله‌ها در قالب یک مدل مفهومی تلفیق شده و نظریه نهایی تدوین شد. به‌منظور افزایش دقت و اعتبار یافته‌ها، چندین راهبرد اطمینان‌بخشی به کار گرفته شد. نخست، از بررسی همکاران و بازبینی توسط مشارکت‌کنندگان برای تأیید اعتبار داده‌ها استفاده شد. دوم، در طول تحلیل داده‌ها، ممیزی نظری^۱ و بازتاب‌پذیری پژوهشگر^۲ لحاظ گردید تا از ورود سوگیری‌های شخصی به تحلیل‌ها جلوگیری شود. سوم، برای اطمینان از قابلیت اعتماد داده‌ها، بخشی از کدگذاری‌ها توسط یک پژوهشگر دیگر بازبینی و توافق نسبی بین کدگذاران بررسی شد. در نهایت، پژوهش حاضر با اتکال به چارچوب نظریه داده‌بنیاد، مدلی مفهومی برای حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی ارائه داده است که مبتنی بر تجارب زیسته خبرگان و تحلیل نظام‌مند داده‌ها است.

یافته‌های پژوهش

در پاسخ به پرسش اصلی پژوهش، مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی، تحلیل داده‌ها بر مبنای فرآیند سه‌مرحله‌ای نظریه داده‌بنیاد سیستماتیک (کدگذاری باز، محوری و انتخابی) انجام شده است. در ادامه یافته‌های عوامل علی در جدول ۴، شرایط زمینه‌ای در جدول ۵، شرایط مداخله‌گر در جدول ۶، راهبردها در جدول ۷، پیامدها در جدول ۸ و مقوله اصلی در جدول ۹ آمده است. جدول ۴ نشان‌دهنده نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی عوامل علی تأثیرگذار بر حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است. بر اساس تحلیل داده‌ها، سه مؤلفه اصلی در شکل‌گیری شرایط علی شناسایی شده است: مؤلفه‌های نهادی-سیاستی، مؤلفه‌های فرآیندی و اجرایی، و مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی. این مؤلفه‌ها شامل طیفی از عوامل از جمله وجود چارچوب‌های قانونی شفاف، استقلال نهادی، سازوکارهای مشارکت مردمی، مدیریت اطلاعات، و ارتقای فرهنگ پاسخ‌گویی در سازمان‌های

تحلیل داده‌ها، چهار مؤلفه اصلی در این زمینه شناسایی شده است: عوامل ساختاری و قانونی، عوامل فرهنگی و اجتماعی، عوامل مدیریتی و اجرایی، و عوامل بین‌المللی و تطبیقی. این مؤلفه‌ها شامل چالش‌هایی نظیر فقدان چارچوب قانونی مشخص برای حسابرسی اجتماعی، ضعف استقلال نهادی، بوروکراسی پیچیده، کمبود فرهنگ پاسخ‌گویی، نبود اراده مدیریتی، محدودیت منابع تخصصی و موانع دسترسی به اطلاعات معتبر هستند. همچنین، ضعف در تعامل با نهادهای جهانی و کمبود بهره‌گیری از تجارب تطبیقی از دیگر مداخلات شناسایی شده است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که بدون رفع یا مدیریت این عوامل مداخله‌گر، فرایند استقرار و اجرای حسابرسی اجتماعی در نهادهای بخش عمومی با موانع جدی روبرو خواهد بود و تحقق اهداف این نوع حسابرسی در عمل دشوار خواهد شد.

فرهنگ سازمانی و عمومی	روح فرهنگ شفافیت، صداقت، پاسخ‌گویی و اخلاق اداری
زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناوریانه	آموزش کارکنان دولتی درباره لزوم پذیرش نظارت مردمی
حمایت سیاسی و مدیریتی	دسترسی آزاد و آسان به اطلاعات عملکردی سازمان‌ها
	استفاده از فناوری برای جمع‌آوری و تحلیل بازخورد مردم
	عوامل حرفه‌ای و فنی
	اراده سیاسی برای شفاف‌سازی عملکرد دستگاه‌های اجرایی
	حمایت مدیران ارشد سازمان‌ها از فرهنگ پاسخ‌گویی

جدول ۶ نتایج کدگذاری باز، محوری و انتخابی مرتبط با عوامل مداخله‌گر تأثیرگذار بر استقرار حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی را نمایش می‌دهد. بر اساس

جدول ۶. مولفه‌ها و شاخص‌های شرایط مداخله‌گر		
مقوله	کد انتخابی	کد محوری
عوامل ساختاری و قانونی	عوامل ساختاری و قانونی	نبود چارچوب قانونی مشخص برای حسابرسی اجتماعی و مشارکت مردمی
		ضعف نهادهای نظارتی مستقل یا عدم استقلال نهادی حسابرسان اجتماعی
		بوروکراسی پیچیده و مقاومت ساختاری در برابر شفاف‌سازی
عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل فرهنگی و اجتماعی	کمبود فرهنگ پاسخ‌گویی و شفافیت در سازمان‌های دولتی
		حمایت اجتماعی از افشای اطلاعات
		مشارکت پایین جامعه مدنی و نهادهای مردمی در فرآیندهای نظارتی
شرایط مداخله‌گر	عوامل مدیریتی و اجرایی	نبود اراده مدیریتی و حمایت از بالا برای پذیرش حسابرسی اجتماعی
		محدودیت منابع انسانی متخصص و آموزش‌دیده در زمینه حسابرسی اجتماعی
		عدم دسترسی به اطلاعات معتبر و قابل راستی‌آزمایی برای ارزیابی عملکرد
عوامل بین‌المللی و تطبیقی	عوامل بین‌المللی و تطبیقی	توانمندی حرفه‌ای حسابرسان در حوزه‌های غیر مالی
		تعامل با نهادهای جهانی
استفاده از تجارب تطبیقی در سیاست‌گذاری ملی		

فرهنگی که به آموزش مدیران، کارکنان و شهروندان، توانمندسازی نهادهای مردمی و ترویج فرهنگ پاسخ‌گویی و شفافیت اختصاص دارد. چهارم، راهبردهای فناوری و اطلاعات که بر توسعه سامانه‌های الکترونیکی، استفاده از هوش مصنوعی و ابزارهای داده‌کاوی برای تحلیل بازخوردها و نظارت مردمی متمرکز است. پنجم، راهبردهای مشارکتی و اجتماعی که شامل بهره‌گیری از فرآیندهایی نظیر بودجه‌ریزی مشارکتی و برگزاری جلسات عمومی پاسخ‌گویی میان مدیران و مردم می‌شود. این راهبردها مجموعه‌ای جامع و چندبعدی را تشکیل می‌دهند که می‌تواند به‌عنوان نقشه راهی برای پیاده‌سازی موفق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی به کار رود و همزمان ابعاد قانونی، نهادی، فرهنگی، فناوریانه و اجتماعی این فرایند را در بر گیرد.

جدول ۷ بیانگر راهبردهای کلیدی شناسایی شده برای استقرار و تقویت حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است که از تحلیل داده‌های کیفی به دست آمده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که راهبردهای مؤثر در پنج دسته کلی قابل طبقه‌بندی هستند. نخست، راهبردهای حقوقی و سیاست‌گذاری شامل تدوین قوانین صریح و الزام‌آور درباره حسابرسی اجتماعی، دسترسی آزاد به اطلاعات، و نهادینه‌سازی این نوع حسابرسی در فرآیندهای بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی ملی و محلی است. دوم، راهبردهای نهادی و ساختاری که بر ایجاد و تقویت نهادهای رسمی و شبکه‌های همکاری میان دستگاه‌های دولتی و نهادهای مردمی برای اجرای مؤثر حسابرسی اجتماعی تأکید دارد. سوم، راهبردهای آموزشی و

جدول ۷. راهبردها

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
راهبردهای حقوقی و سیاست‌گذاری		تدوین و تصویب قوانین مشخص درباره حسابرسی اجتماعی، دسترسی آزاد به اطلاعات و مشارکت مردمی
		گنجانندن حسابرسی اجتماعی در برنامه‌های توسعه‌ای و بودجه‌ریزی ملی و محلی
شرایط راهبردی		الزام دستگاه‌های اجرایی به ارائه گزارش‌های عملکرد عمومی به زبان ساده و قابل فهم
		تشکیل واحدهای حسابرسی اجتماعی در درون دستگاه‌های دولتی با همکاری نهادهای مردمی
راهبردهای نهادی و ساختاری		تقویت نقش نهادهای نظارتی مستقل همچون دیوان محاسبات، شوراهای اسلامی شهر و روستا
		ایجاد شبکه‌های بین‌سازمانی برای تبادل تجربیات موفق حسابرسی اجتماعی در مناطق مختلف
راهبردهای آموزشی و فرهنگی		آموزش مدیران، کارکنان و شهروندان درباره مفهوم، اهمیت و روش‌های مشارکت در حسابرسی اجتماعی
		برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های توانمندسازی برای نهادهای مردمی و گزارشگران اجتماعی
راهبردهای فناوری و اطلاعات		ترویج فرهنگ پاسخ‌گویی، شفافیت و صداقت در عملکرد سازمان‌ها
		طراحی سامانه‌های آنلاین حسابرسی اجتماعی شامل نظرسنجی، دریافت شکایات، گزارش‌دهی عمومی
راهبردهای مشارکتی و اجتماعی		استفاده از هوش مصنوعی و داده‌کاوی برای تحلیل بازخوردهای مردمی
		استفاده از بودجه‌ریزی مشارکتی برای جلب اعتماد و همکاری جامعه
		برگزاری جلسات پاسخ‌گویی عمومی با حضور مردم و مدیران سازمان‌ها

مدنی و توانمندسازی شهروندان که موجب ارتقای آگاهی، مشارکت فعال‌تر مردم در فرآیندهای تصمیم‌گیری و شکل‌گیری نهادهای مردمی مستقل و توانمند می‌شود. پنجم، ارتقای عدالت اجتماعی که از طریق توزیع عادلانه‌تر منابع و کاهش نابرابری‌ها و تبعیض در دسترسی به امکانات عمومی تحقق می‌یابد. ششم، پیشگیری از فساد و بهبود سلامت اداری که با کاهش فرصت‌های فساد، ارتقای اخلاق حرفه‌ای، افزایش انضباط سازمانی و تسریع در رسیدگی به تخلفات و شکایات مردمی همراه است. این پیامدها در مجموع نشان می‌دهند که حسابرسی اجتماعی می‌تواند به‌عنوان ابزاری اثربخش برای ارتقای حکمرانی شفاف، پاسخ‌گو و عدالت‌محور در سازمان‌های بخش عمومی عمل کند و ضمن افزایش کارآمدی نهادهای دولتی، سرمایه اجتماعی را نیز بهبود بخشد.

جدول ۸ مجموعه پیامدها و نتایج شناسایی‌شده از استقرار حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی را بر پایه تحلیل داده‌های پژوهش نشان می‌دهد. تحلیل‌ها حاکی از آن است که پیامدهای حسابرسی اجتماعی را می‌توان در شش بُعد کلیدی طبقه‌بندی کرد. نخست، افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی که شامل ارتقای شفافیت در مصرف منابع عمومی، کاهش فساد و سوءاستفاده از قدرت، و تقویت پاسخ‌گویی مدیران و کارگزاران به مردم و نهادهای نظارتی بالادستی است. دوم، بهبود کیفیت خدمات عمومی که از طریق شناسایی نقاط ضعف، افزایش بهره‌وری سازمانی و ارتقای رضایت شهروندان از خدمات عمومی تحقق می‌یابد. سوم، تقویت سرمایه اجتماعی و اعتماد عمومی که بر ایجاد اعتماد میان مردم و دولت، افزایش حس مشارکت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی تأکید دارد. چهارم، تقویت مشارکت

جدول ۸. مولفه‌ها و شاخص‌های پیامد (نتایج)

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی		شفاف‌سازی در نحوه مصرف منابع عمومی
		کاهش فساد، رانت، و سوءاستفاده از قدرت
		تقویت پاسخ‌گویی مدیران و کارگزاران به مردم و نهادهای بالادستی
بهبود کیفیت خدمات عمومی		شناسایی نقاط ضعف در ارائه خدمات
		ارتقاء بهره‌وری سازمان‌ها در ارائه خدمات به شهروندان
		افزایش رضایت عمومی از عملکرد نهادهای دولتی
تقویت سرمایه اجتماعی و اعتماد عمومی		افزایش اعتماد مردم به دولت و نهادهای عمومی
		ایجاد حس مشارکت، تعلق و مسئولیت‌پذیری در جامعه
		ارتقاء سطح آگاهی و مشارکت فعال مردم در تصمیم‌گیری‌ها

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
تقویت مشارکت مدنی و توانمندسازی شهروندان		فراهم شدن زمینه برای نظارت مدنی بر عملکرد حاکمیت
		شکل‌گیری نهادهای مردمی مستقل و پویا
عدالت اجتماعی		توزیع عادلانه‌تر منابع و خدمات بر اساس نیازهای واقعی
		کاهش نابرابری و تبعیض در بهره‌مندی از امکانات عمومی
پیشگیری از فساد و بهبود سلامت اداری		کاهش انگیزه‌ها و فرصت‌های فساد اداری با نظارت عمومی
		بهبود اخلاق حرفه‌ای و انضباط در دستگاه‌های اجرایی
		پاسخ‌گویی سریع‌تر به تخلفات و شکایات مردمی

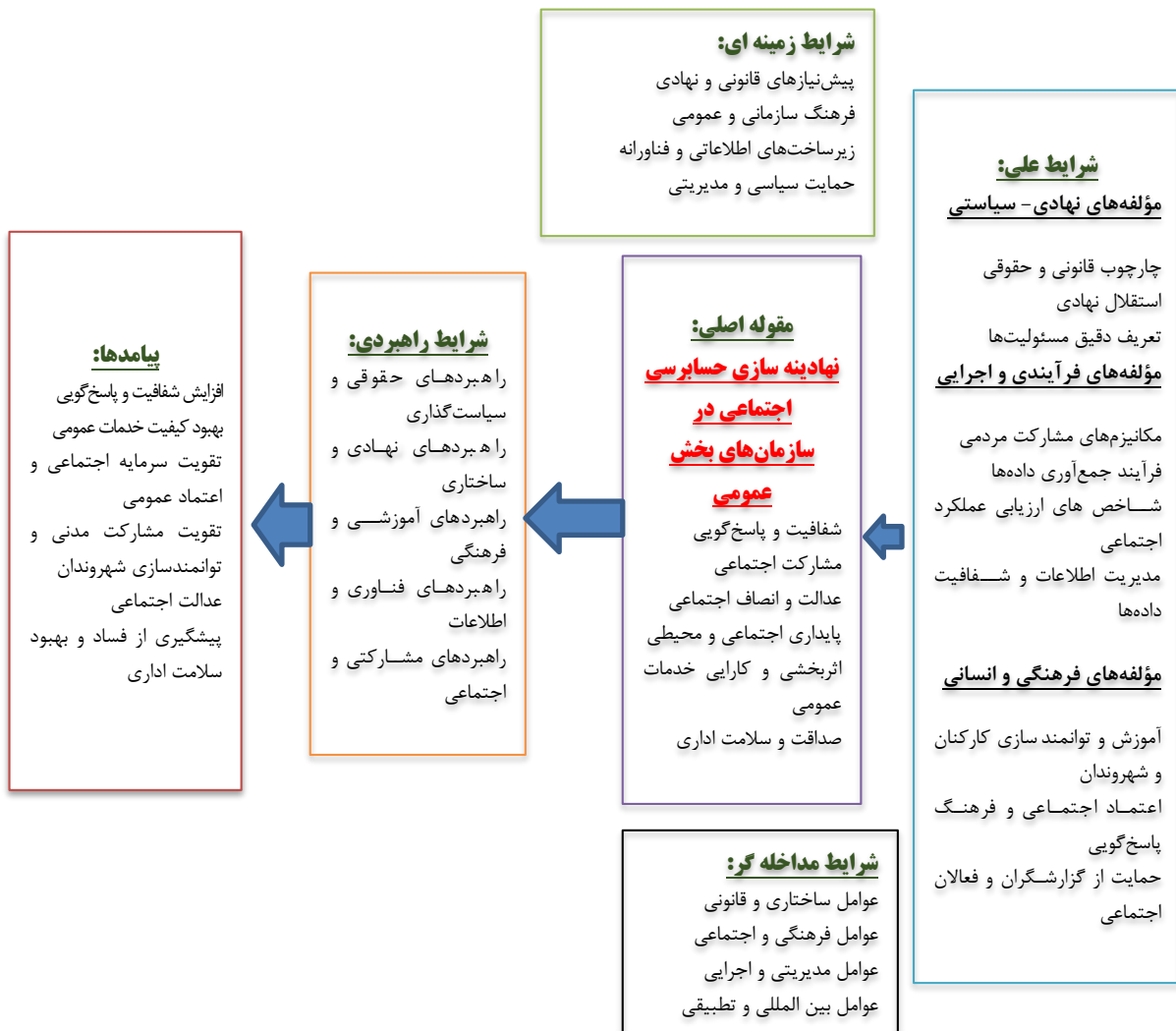
محیطی که به ارزیابی تأثیرات اجتماعی و زیست‌محیطی اقدامات سازمان‌ها، و ترویج سیاست‌های مسئولیت‌پذیر در مصرف منابع و مدیریت پسماند توجه می‌کند. پنجم، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی که میزان رضایت عمومی از خدمات، بهره‌وری در استفاده از منابع و تحقق اهداف توسعه‌ای را در بر می‌گیرد. ششم، صداقت و سلامت اداری که بر مقابله با فساد، ارتقای نظارت داخلی و خارجی و شفافیت در گزارش تخلفات و اقدامات اصلاحی متمرکز است. مجموعه این ابعاد نشان می‌دهد که نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی، فرآیندی چندوجهی و جامع است که مستلزم به‌کارگیری هم‌زمان سازوکارهای شفافیت، مشارکت، عدالت، پایداری، کارایی و سلامت اداری می‌باشد. این چارچوب می‌تواند مبنای تدوین سیاست‌ها و استانداردهای اجرایی برای ارتقای حکمرانی پاسخ‌گو و شفاف در بخش عمومی قرار گیرد.

جدول ۹ نشان‌دهنده ابعاد و مؤلفه‌های کلیدی نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است که بر اساس تحلیل داده‌ها و کدگذاری‌های سه‌مرحله‌ای نظریه داده‌بنیاد استخراج شده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که نهاده‌سازی مؤثر حسابرسی اجتماعی مستلزم توجه به شش بُعد اساسی است. نخست، شفافیت و پاسخ‌گویی که به میزان دسترسی عمومی به اطلاعات مالی و عملکردی، ارائه گزارش‌های عمومی منظم و ایجاد سازوکارهای مؤثر برای پاسخ‌گویی به شکایات و بازخوردهای مردمی اشاره دارد. دوم، مشارکت اجتماعی که شامل ارتقای مشارکت شهروندان در فرآیندهای تصمیم‌گیری، ایجاد سازوکارهای دریافت نظرات ذی‌نفعان و برگزاری جلسات مشورت‌خواهی عمومی و نظرسنجی‌ها است. سوم، عدالت و انصاف اجتماعی که بر توزیع منصفانه خدمات عمومی میان اقشار و مناطق مختلف و رفع تبعیض در ارائه خدمات تمرکز دارد. چهارم، پایداری اجتماعی و

جدول ۹. کدگذاری باز، محوری و گزینشی مقوله اصلی

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
نهاده‌سازی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی	شفافیت و پاسخ‌گویی	میزان دسترسی عموم به اطلاعات مالی و عملکردی
		وجود گزارش‌های عمومی درباره فعالیت‌های سازمان
		ساختارهای پاسخ‌گویی به شکایات و بازخوردهای مردم
مشارکت اجتماعی		میزان مشارکت شهروندان در تصمیم‌گیری‌ها
		سازوکارهای دریافت نظرات ذی‌نفعان
		جلسات عمومی، مشورت‌خواهی و نظرسنجی‌های مردمی
عدالت و انصاف اجتماعی		توزیع منصفانه خدمات عمومی بین مناطق و اقشار مختلف
		عدم تبعیض در ارائه خدمات
		تأثیر اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های سازمان
پایداری اجتماعی و محیطی		سیاست‌های مسئولیت اجتماعی در مصرف منابع، انرژی و تولید زیاده
		میزان رضایت عمومی از خدمات
		نسبت منابع مصرف‌شده به خروجی‌های اجتماعی تولیدشده
اثربخشی و کارایی خدمات عمومی		تحقق اهداف توسعه‌ای یا رفاهی اعلام‌شده توسط سازمان
		شاخص‌های مقابله با فساد و رانت
		نظارت داخلی و بیرونی بر فرآیندها
صداقت و سلامت اداری		گزارش تخلفات و اقدامات اصلاحی

مرحله نهایی نظریه پردازی داده بنیاد، کدگذاری انتخابی است. مدل ترسیمی ارائه شده برای حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی به شرح زیر است :



بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

در حوزه حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی، شش بعد کلیدی شامل شفافیت و پاسخ گویی، مشارکت اجتماعی، عدالت و انصاف اجتماعی، پایداری اجتماعی و محیطی، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی و صداقت و سلامت اداری شناسایی شده اند. همچنین، ۱۶ مؤلفه مرتبط با این ابعاد تعریف شده است که هر یک به بررسی جنبه های خاصی از تعامل سازمان های بخش عمومی با جامعه و محیط می پردازد. می توان گفت تاثیر مؤلفه های نهادی - سیاسی بر حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی از جنبه های مختلفی قابل بررسی است. این مؤلفه ها شامل قوانین، مقررات، چارچوب های سازمانی و سیاست های کلان می شود که نقش اساسی در شفافیت و

پاسخگویی نهادهای عمومی دارند. وجود ساختارهای منسجم و نهادی قوی می تواند به بهبود فرآیندهای حسابرسی اجتماعی کمک کند و زمینه ساز اعتماد بیشتر شهروندان به عملکرد سازمان ها باشد. در مقابل، ضعف در این مؤلفه ها ممکن است منجر به کاهش کارایی و افزایش فساد در نهادهای عمومی شود. مؤلفه های فرآیندی و اجرایی نیز تأثیر چشمگیری بر حسابرسی اجتماعی دارند. این مؤلفه ها شامل روش ها، ابزارها و تکنیک های مورد استفاده در ارزیابی عملکرد سازمان ها می شوند. طراحی فرآیندهای شفاف و کارآمد برای جمع آوری داده ها، تحلیل اطلاعات و ارائه گزارش ها از جمله اقداماتی است که می تواند موجب بهبود کیفیت حسابرسی اجتماعی شود. همچنین، استفاده از فناوری های نوین مانند سیستم های اطلاعاتی مدیریت

پژوهش پیشنهاد می‌کند که در راستای راهبردهای حقوقی و سیاست‌گذاری، چارچوب‌های قانونی مشخص و الزام‌آوری برای حسابرسی اجتماعی به عنوان یک فرآیند رسمی و مستمر در سازمان‌های بخش عمومی ایجاد و تصویب شود. این قوانین باید دسترسی آزاد و سریع مردم و نهادهای مدنی به اطلاعات مالی و عملکردی سازمان‌های دولتی را تضمین کنند و مشارکت مؤثر مردم را تسهیل نمایند. در زمینه راهبردهای نهادی و ساختاری، ایجاد و توسعه سازوکارهای همکاری و هماهنگی میان دولت، سازمان‌های بخش عمومی، جامعه مدنی و سایر ذینفعان پیشنهاد می‌شود تا حسابرسی اجتماعی با مشارکت گسترده‌تر و جامع‌تر انجام شود. در حوزه آموزشی و فرهنگی، طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشی تخصصی برای کارکنان و مدیران سازمان‌ها با تمرکز بر توسعه مهارت‌های حسابرسی اجتماعی و تقویت فرهنگ مسئولیت‌پذیری و شفافیت پیشنهاد می‌شود. در زمینه فناوری و اطلاعات، استفاده از سیستم‌های هوشمند و تحلیل داده‌ها برای ارزیابی عملکرد سازمان‌ها با بهره‌گیری از فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی پیشنهاد می‌شود. در نهایت، در راستای راهبردهای مشارکتی و اجتماعی، ایجاد فضای گفت‌وگو و تعامل میان ذینفعان مختلف و استفاده از ابزارهایی مانند نظرسنجی‌های عمومی و کارگاه‌های آموزشی برای افزایش شفافیت و اعتماد عمومی پیشنهاد می‌شود.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست. همه نویسندگان در مقاله مستخرج مشارکت داشته‌اند و این مقاله تعارض منافع ندارد.

می‌تواند دقت و سرعت اجرای این فرآیندها را افزایش دهد. مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی نیز به عنوان یکی از ارکان کلیدی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی مطرح هستند. نگرش، ارزش‌ها و رفتارهای اجتماعی افراد در جامعه نقش مهمی در پذیرش و اجرای حسابرسی اجتماعی دارد. فرهنگ سازمانی که بر پایه شفافیت، پاسخگویی و مشارکت بنا شده باشد، می‌تواند موجب تقویت اعتماد عمومی و بهبود تعامل میان سازمان‌ها و شهروندان شود. از سوی دیگر، آموزش و توانمندسازی کارکنان و مدیران در زمینه حسابرسی اجتماعی می‌تواند موجب ارتقای کیفیت این فرآیندها گردد. یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) و سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) همسو است و نشان می‌دهد که وجود قوانین شفاف و برنامه‌های حمایتی دولت، بستر لازم برای اجرای حسابرسی اجتماعی را فراهم می‌کند. تدوین استانداردهای اختصاصی حسابرسی اجتماعی و الزام سازمان‌ها به رعایت آن، از عوامل کلیدی ساختاری است. فرهنگ شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌های بخش عمومی نیز اجرای حسابرسی اجتماعی را تسهیل می‌کند. تعامل و هماهنگی بین عوامل ساختاری (قوانین، مقررات، استقلال نهادها) و عوامل فرهنگی (فرهنگ پاسخگویی، ویژگی‌های فردی حسابرسان، نگرش مدیران) برای اجرای موفق حسابرسی اجتماعی ضروری است. تحقیقات باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد که استقلال نهادهایی مانند دیوان محاسبات و وجود واحدهای تخصصی حسابرسی، کیفیت حسابرسی اجتماعی را افزایش می‌دهد. همچنین، یافته‌های سومینا و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که چارچوب‌های قانونی، ساختار سازمانی، استقلال نهادهای حسابرسی و زیرساخت‌های فناوری، از عوامل ساختاری مهم در تضمین کیفیت حسابرسی در بخش عمومی هستند.

References

- Abdi, M; Homayoun, S; & Kazemi Olum, M. (2020). Investigating the impact of audit committee characteristics on sustainability reporting levels. *Biannual Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5(9), 369. (In Persian).
<http://aapc.khu.ac.ir/article-1-807-fa.html>
- Adams, C. A; Muir, S; & Hoque, Z. (2014). Measuring impacts: A review of sustainability reporting frameworks and guidelines. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), 46-67.
<http://dx.doi.org.ezproxy.lib.monash.edu.au/10.1108/SAMPJ-04-2012-0018>
- Aktas, R; K.Kayalidere, and M. Kargin. (2017), "Corporate Sustainability Reporting and Analysis of Sustainability Reports in Turkey", *International Journal of Economics and Finance*, 5(3), PP. 113-125. <https://doi.org/10.5539/ijef.v5n3p113>
- Babajani, J; Barzideh, F; & Imanzadeh, P. (2019). Evaluating the current state of performance auditing in Iran's public sector institutions and proposing improvement strategies. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(61), 1-26. (In Persian).
<http://danesh.dmk.ir/article-1-2326-fa.html>
- Ball, A; & Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 512-537.
https://doi.org/10.4324/NOE0415384889.ch13?urlappend=%3Futm_source%3Dresearchgate.net%26utm_medium%3Darticle
- Batra, G. S. (1996). Dynamics of social auditing in corporate enterprises: a study of the Indian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 11(2), 36-45.
<https://doi.org/10.1108/02686909610107960>
- Bebbington, Jan, and Jeffrey Unermen. 2018. Achieving the United Nations sustainable development goals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 31: 2-24.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>
- Buallay, A; Fadel, S. M; Al-Ajmi, J. Y; & Saudagaran, S. (2020). Sustainability reporting and performance of MENA banks: is there a trade-off? *Measuring Business Excellence*, 24(2), 197-221.
<https://doi.org/10.1108/MBE-09-2018-0078>
- Bychkova SM, Karelskaia SN, Abdalova EB, Zhidkova EA. Social responsibility as the dominant driver of the evolution of reporting from financial to non-financial: theory and methodology. *Foods and Raw Materials*. 2021; 9(1):135-145.
<https://doi.org/10.21603/2308-4057-2021-1-135-145>
- Cannon, J. N; Ling, Z; Wang, Q; Wantanabe, O. V.(2019).10-K Disclosure of Corporate Social Responsibility and Firms' Competitive Advantage. *European Accounting Review*, 29(1), 85-113.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1670223>
- Chawla, A. (2021), "Social audit, accountability and accounting – an Indian perspective", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11 No. 1, pp. 10-26.
<https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2019-0034>
- da Costa Tavares, M. D. C; & Dias, A. P. (2018). Theoretical Perspectives on Sustainability Reporting: A. *Accounting from a cross-cultural perspective*, 51.
<https://doi.org/10.5772/intechopen.76951>
- Dhahri, S; & Omri, A. (2018). Entrepreneurship contribution to the three pillars of sustainable development: What does the evidence really say? *World development*, 106, 64-77.
<https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2018.01.008>
- 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>
- Dyck, A; Lins, K. V; Roth, L; & Wagner, H. F. (2019). Do institutional investors drive corporate social responsibility? International evidence. *Journal of Financial Economics*, 131(3), 693-714.
<https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2018.08.013>
- Fakhari, H; Malekian, E; & Jafaei Rahni, M. (2017). Explaining and ranking components and indicators of environmental, social, and corporate governance reporting using AHP in Tehran Stock Exchange companies. *Value and Behavioral Accounting*, 2(4), 153-187. (In Persian).
<http://aapc.khu.ac.ir/article-1-340-fa.html>
- Foukerdi, R; & Mohtat, M. (2017). Defining the content of sustainability reports for National

- Iranian Oil Refining and Distribution Company: Application of balanced scorecard and grey DEMATEL. *Industrial Management*, 9(4), 735–764. (In Persian).
<https://doi.org/10.22059/imj.2018.241991.1007316>
- Fung, A; Graham, M; & Weil, D. (2007). Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency. Cambridge University Press.
<https://doi.org/10.1017/CBO9780511510533>
- Gebreyesus, S. A. (2022). THE EFFECT OF AUDIT LEGAL FRAMEWORKS ON PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT (THE CASE OF PUBLIC SECTOR ENTITIES IN ETHIOPIA). *Journal of Economic Sciences: Theory & Practice*, 79(1), 69–79.
<https://www.ecosciences.edu.az/view.php?lang=en&menu=journal&id=427>
- GRI (2021). Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Standards.
<https://www.globalreporting.org>
- Gunluk-Senesen, G. (2021). Wellbeing gender budgeting to localize the UN SDGs: Examples from Turkey. *Public Money & Management*, 41(7), 554–560.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1965402>
- Hassas Yeganeh, Y; & Barzegar, G. (2014). Theoretical foundations of corporate social responsibility and its research paradigm in the accounting profession. *Management Accounting*, 7(3), 109–133. (In Persian).
https://journal.seo.ir/article_11049.html
- Hassas Yeganeh, Y; & Barzegar, G. (2015). A model for corporate social responsibility and sustainability disclosure and its current status in Tehran Stock Exchange companies. *Quarterly Journal of Securities Exchange*, 8(29), 91–110. (In Persian).
https://journal.seo.ir/article_11049.html?lang=fa
- Imtiaz Ferdous, M; Adams, C. A; & Boyce, G. (2019). Institutional drivers of environmental management accounting adoption in public sector water organisations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 984–1012.
https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2017-3145?urlappend=%3Futm_source%3DResearchgate.net%26utm_medium%3Darticle
- IPSASB (2022). Sustainability Reporting in the Public Sector. <https://www.ipsasb.org>
- Jafari, P. (2018). Investigating the relationship between social auditing and improved performance of independent auditors in manufacturing and industrial companies of Fars Province [Master's thesis, Islamic Azad University, Nurabad Mamasani Branch]. (In Persian).
<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/16c67a01104b99dcfda58139e433eba6>
- Kazempour, M; Kashanipour, M; Yazdifar, H; & Hamidzadeh, A. (2020). A framework for ranking corporate social responsibility disclosure. *Financial Accounting Research*, 12(1), 103–124. (In Persian).
<https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.23223405.1399.12.1.7.9>
- Khodaeipour, A; & Jafari, M. (2023). Expanding corporate social and environmental responsibility. *Green Development Management Studies*, 2(1), 101–111. (In Persian).
<https://doi.org/10.22077/jgmd.2023.6444.1032>
- Kiaei, S. (2021). The impact of social responsibility on audit contracts [Master's thesis, Higher Education Institute of Kar, Qazvin]. (In Persian).
<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/ce94c1586c2980a42e7a3b4e81225404>
- Ma, R.(2023).Construction of a social audit platform based on big data for “industry price, quality and credit”. *Applied Mathematics and Nonlinear Sciences*, 8(2) 1339–1354.
<https://doi.org/10.2478/amns.2023.1.00039>
- Mahdavi khou, M. Nouraei, M. Chavoshani, M.Ghanbari, M. (2025) A Conceptual framework for developing Sustainability reporting in the public sector. *Governmental Accounting*, 11(2), 213–230. (In Persian).
<https://doi.org/10.30473/gaa.2025.74121.1803>
- Mahmood, Z. Kouser, R. Ali, W; (2018), Does Corporate Governance Affect Sustainability Disclosure? A *Mixed Methods Study*. *Sustainability*, Vol. 10, No. 3, pp. 207.
<https://doi.org/10.3390/su10010207>
- Mohammadi, A; Mohammadzadeh Salteh, H; Diyanti Dilemi, Z; & Aghdam Mazraeh, Y. (2020). Presenting a proposed model for the quality of public sector financial reporting in Iran. *Governmental Accounting*, 6(2), 165–174. (In Persian).
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.51580.1354>
- Moradi, M; & Safikhani, R. (2016). Analysis of public sector accounting research in Iran and

- future research directions. *Accounting and Auditing Reviews*, 23(4), 547. (In Persian).
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2017.60859>
- Maranjory, M; & Alikhani, R. (2014). Disclosure of corporate social and governance responsibilities. *Accounting and Auditing Reviews*, 21(3), 329–348. (In Persian).
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2014.52385>
- Nahitun Naher, Dina Balabanova, Eleanor Hutchinson, Robert Marten, Roksana Hoque, Samiun Nazrin Bente Kamal Tune, Bushra Zarin Islam & Syed Masud Ahmed. (2020) Do social accountability approaches work? A review of the literature from selected low- and middle-income countries in the WHO South-East Asia region. *Health Policy and Planning* 35:Supplement_1, pages i76-i96.
<https://doi.org/10.1093/heapol/czaa107>
- Natale, M; & Ford, J. (1994). “The social Audit and Ethics”, *Managerial Auditing Journal*, 9(1), 29-33.
<https://doi.org/10.1108/02686909410050442>
- O'Dwyer, B; Owen, D; & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31–52.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>
- Papoutsis, A; & Sodhi, M. S. (2020). Does disclosure in sustainability .reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, 260, 121049.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.121049>
- Parsa, S; Roper, I; Muller-Camen, M; & Szigetvari, E. (2018). Have labour practices and human rights disclosures enhanced corporate accountability? The case of the GRI framework. *Accounting Forum*, 42(1), 47-64.
<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.01.001>
- Qian, W; Burritt, R. L; & Monroe, G. S. (2018). Environmental management accounting in local government: Functional and institutional imperatives. *Financial Accountability & Management*, 34(2), 148-165.
<https://doi.org/10.1111/faam.12151>
- Rahim, M. M; & Vicario, V. (2015). Social audit: a mess or means in CSR assessment? In *Social audit regulation: Development, challenges and opportunities* (pp. 1-13). Cham: Springer International Publishing.
https://doi.org/10.1007/978-3-319-15838-9_1
- Sepasi, S; Rajabzadeh, A; & Rezayat, M. (2016). Designing a social audit model using structural equation modeling. *Auditing Knowledge*, 16(65), 97–120. (In Persian). <http://danesh.dmk.ir/article-1-1414-fa.html>
- Soleimani Amiri, G; Izadpour, M; & Grami Rad, F. (2020). Content analysis of the scientific-research journal "Empirical Research in Accounting" (2011–2018). *Empirical Research in Accounting*, 10(1), 121–140. (In Persian).
<https://doi.org/10.22051/jera.2019.21103.2093>
- Sumiyana, S; Hendrian, H; Jayasinghe, K; & Wijethilaka, C. (2023). Public sector performance auditing in a political hegemony: A case study of Indonesia. *Financial accountability & management*, 39(4), 691-714.
<https://doi.org/10.1111/faam.12296>
- Sushant, & Laha, M. (2021). Game changer or accounting practice? Gender responsive budgeting in India. *Public Money & Management*, 41(7), 539-547.
<https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1965401>
- Sysoieva I, Poznyakovska N, Balaziuk O, Miklukha O, Akimova L and Pohrishchuk B 2021 Social innovations in the educational space as a driver of economic development of modern society *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice* 3 538-48.
<https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i38.237486>
- Yáñez, S; Uruburu, Á; Moreno, A; & Lumberras, J. (2019). The sustainability report as an essential tool for the holistic and strategic vision of higher education institutions. *Journal of cleaner production*, 207, 57-66.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.09.171>