

Presenting a Sustainability Reporting Model for Municipalities

Ali Fateri^{1b*}

Rezvan Hejazi^{1b**}

Bitā Mashayekhi^{1b***}

Abstract

Objective: The occurrence of a large number of scandals and financial corruption in some Iranian city councils and municipalities in the last decade shows evidence of unethical and irresponsible practices from the economic, social, and environmental dimensions. Also, the development process of cities and the consequent increase in municipal revenues, on the one hand, and the lack of proper supervision on the performance of municipalities due to the existence of the city council, on the other hand, have increased the power and authority of municipalities. Thus, municipalities face increasing pressure from citizens to have a broad attitude regarding their goals and activities in economic, social, and environmental dimensions. Sustainability reporting is one of the main drivers of change in the company's sustainability activities. Preparing a sustainability report can influence change in public sector organizations. Regarding the advantages of sustainability reporting in the various companies, including public and governmental organizations, to preserve the social rights of citizens, environmental resources, and the economic benefits of shareholders, the primary purpose of this research is to understand the current situation of sustainability reporting in municipalities, explaining its dimensions and indicators, and finally presenting a sustainability reporting model for municipalities.

Method: The current research consists of three steps: 1. Identifying sustainability concepts and keywords in the literature using content analysis techniques; 2. Identifying the primary indicators of the topics discussed in the focus group using the coding method, 3. Using the method Delphi (which is conducted to validate the dimensions and indicators identified in the second stage), and 4. Finally, it will present the final sustainability reporting model for Iranian municipalities. In the first step, keywords that are used for sustainability reporting using the method of content analysis of sustainability reports of different cities (such as Sydney, Toronto, KF, Florida, and Dubai) and guidelines related to the field of sustainability (such as ESG, GRI, IFC, ISO26000, SASB, and CDP) were extracted. The necessary information was collected through the focus group in the second step, and the topics were discussed. The participants were selected from a group of experts from the Iranian municipalities (financial and economic, urban services, and green spaces). These people had the necessary knowledge, experience, expertise, scientific and professional sincerity in different ways and based on specific research. After identifying dimensions and indicators, we prepared and set up a questionnaire in the third step and distributed it to the experts from

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 14, No. 3, pp. 59-86

* Ph.D. Candidate in Accounting, Kish International Campus, University of Tehran, Kish, Iran. **Email:** ali.fateri@ut.ac.ir

** Professor of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran.

Email: hejazi33@gmail.com

*** **Corresponding Author**, Professor of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

Email: mashayekhi@ut.ac.ir

Submitted: 15 October 2022 **Revised:** 30 January 2023 **Accepted:** 1 February 2023 **Published:** 9 September 2023

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2023.20373.3786

©The Author(s).



Abstract

municipalities and other stakeholders. The Delphi method was used to create consensus and to screen sustainability categories. Finally, a proposed model of sustainability reporting for Iranian municipalities was presented.

Results: The findings show that the dimensions of sustainability reporting in municipalities include "*economic*", "*environmental*", "*work and production*", "*management and human capital*", "*determinants of excellence and progress*", and "*reporting characteristics*". Also, four indicators of economic performance, the economic conditions of the stakeholders, the municipalities' economic conditions, and the country's macroeconomic conditions are related to the *economic dimension*. Four indicators, including compatibility with the environment, environmental sustainability, infrastructure and facilities, and the allocation of facilities and privileges, are related to the *environmental dimension*. Six indicators, including sustainable supply chain, legal requirements, sustainable intellectual interaction (human capital), adherence to legal payments, use of technology, and corporate governance, belong to the *work and production dimension*. Six indicators of effective communication, ethical characteristics of accountants, the relationship between employee and manager, management ability, expert managers, and expert forces belong to the *management and human capital dimension*. Four indicators of participation and development of valuation methods, dealing without discrimination with offenders, criteria for determining rights and benefits, and responsibility and social involvement belong to the *dimension of determinants of excellence and progress*. Seven indicators, including accounting records, timeliness of report, compliance with accounting principles, neutrality of the report, report transparency, sources of collecting the report, and qualitative characteristics of the information, are the *report's characteristics dimension*.

Conclusion: Sustainability reporting can be considered as a solution for making changes in the organizational management of municipalities, transparency in all municipal matters such as financial (economic), urban services and green space (environmental), social responsibility, and reacting to the requirements of all stakeholders. Exploring the sustainability reports of various cities in the world showed that they have no limitations on how to present and use the dimensions and indicators included in the current guidelines and standards, such as GRI, CDP, and SASB, to prepare the sustainability report. They do not follow a specified routine. In other words, in order to legitimize themselves, in line with accountability, these organizations voluntarily disclose sustainability reports. The results of this research can be utilized as a practical step to create the necessary understanding and motivation for sustainability reporting and to attract the managers' and regulators' attention to incorporate sustainability reporting in their voluntary or mandatory reporting to stakeholders with a sustainable development perspective.

Keywords: *Sustainability Reporting, Municipalities, Sustainable Development, Delphi Method, Focus Groups.*

Paper Type: *Research Paper*

Citation: Fateri, A., Hejazi, R., & Mashayekhi, B., (2023). Presenting a sustainability reporting model for municipalities. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 59-86 [In Persian].

ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها

علی فاطری *^{ID}

رضوان حجازی **^{ID}

بینا مشایخی ***^{ID}

چکیده

هدف: با توجه به مزایای توسعه و استفاده از گزارشگری پایداری در شرکت‌های مختلف و همچنین در سازمان‌های بخش عمومی و دولتی و بویژه شهرداری‌ها در راستای حفظ حقوق اجتماعی شهروندان، حفظ منابع محیط زیست و حفظ سرمایه اقتصادی ذینفعان، هدف اصلی پژوهش حاضر شناخت وضعیت گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها و تبیین ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در قالب ارائه الگویی برای این گزارشگری در شهرداری‌ها است.

روش: در این پژوهش از روش تحلیل محتوای کیفی ادبیات و مبانی نظری، و همچنین گزارش‌های پایداری و دستورالعمل‌ها و استانداردهای پایداری برای شناسایی شاخص‌های اولیه، و از روش کدگذاری مباحث مطرح شده در گروه کانونی خبرگان برای شناسایی شاخص‌های نهایی، و در نهایت از روش دلفی برای اعتبارسنجی این شاخص‌ها استفاده گردید.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ابعاد گزارشگری پایداری شهرداری‌ها شامل بعد «اقتصادی»، «زیست‌محیطی»، «کار و تولید»، «مدیریت و سرمایه انسانی»، «عوامل تعالی و پیشرفت» و «ویژگی‌های گزارش» بوده است.

نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش گام مؤثری است برای ایجاد شناخت و انگیزه لازم جهت گزارشگری پایداری و جلب توجه مدیران و تدوین‌کنندگان مقررات به لحاظ نمودن این نوع گزارش در اهداف گزارشگری داوطلبانه یا الزامی به ذینفعان، با نگرش توسعه پایدار باشد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، شهرداری‌ها، توسعه پایدار، روش دلفی، گروه‌های کانونی.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: فاطری، علی؛ حجازی، رضوان و مشایخی، بینا (۱۴۰۲). ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها. مجله دانش حسابداری، ۱۴(۳)، ۵۹-۸۶.

مجله دانش حسابداری، دوره چهاردهم، ش ۳، صص. ۵۹-۸۶

* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، پردیس بین‌الملل کیش، دانشگاه تهران، کیش، ایران. **رایانامه:** ali.fateri@ut.ac.ir

** استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. **رایانامه:** hejazi33@gmail.com

*** نویسنده مسئول، استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. **رایانامه:** mashaykhi@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۷/۲۳ **تاریخ بازنگری:** ۱۴۰۱/۱۱/۱۰ **تاریخ پذیرش:** ۱۴۰۱/۱۱/۱۲ **تاریخ انتشار برخط:** ۱۴۰۲/۶/۱۸

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

DOI: 10.22103/jak.2023.20373.3786

©The Author(s).



مقدمه

گسترش رسوایی و فساد مالی برخی از شورای شهرها و شهرداری‌های کشور در دهه اخیر، بیانگر شواهدی از رویه‌های غیر اخلاقی و غیر مسئولانه از بُعد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی است. همچنین فرآیند توسعه شهرها و به تبع آن افزایش درآمدهای شهرداری از یک سو و عدم نظارت استانداردی‌ها به عنوان نهاد بالادستی به واسطه وجود شورای شهر و عدم نظارت مناسب دستگاه‌های نظارتی از عملکرد شهرداری‌ها از سوی دیگر، قدرت و اختیارات شهرداری‌ها را افزایش داده و شهرداری‌ها با افزایش فشار از سوی شهروندان برای برخورداری از یک نگرش وسیع‌تر به اهداف و فعالیت‌هایشان در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی مواجه هستند. فشار برای رفتار مسئولانه‌تر شهرداری‌ها به یک چالش جدی در مقایسه با روش متداول با نگرش صرف اقتصادی تبدیل گردیده است. امروزه، تأثیر شهرداری‌ها بر جامعه یک دغدغه مهم تلقی گردیده و انتظارات شهروندان از نقش شهرداری‌ها در حال افزایش است. متأسفانه علیرغم افزایش تقاضا برای شفافیت و پاسخگویی هم درباره عملیات شهرداری‌ها و هم اثرات این عملیات بر جامعه، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و قوانین و مقررات برای رفتار شهرداری‌ها توسعه نیافته است.

جمعیت کشورهای توسعه یافته از سال ۱۹۵۰، یک رشد نمایی را تجربه کرده است و تجزیه و تحلیل آماری نشان می‌دهد حدود ۵۰ درصد از جمعیت در مناطق شهری زندگی می‌کنند.^۱ پیش‌بینی می‌شود جمعیت شهری تا سال ۲۰۴۵ یک و نیم برابر شود و این به معنای افزایش قابل توجه تعداد ساکنان مناطق شهری است. با توجه به این نکته، شهرها به عنوان نیروهای محرک اقتصاد جهانی نقش اساسی دارند. شهرها ۸۵ درصد از تولید ناخالص داخلی جهانی، ۷۵ درصد تقاضای منابع طبیعی و ۵۰ درصد از تولید زباله جهانی را تشکیل می‌دهند. همچنین مسئولیت بیش از ۷۰ درصد انتشار گازهای گلخانه‌ای جهانی متوجه سیستم‌های شهری است. بنابراین، به منظور حفظ منابع و تضمین خدمات اجتماعی و رفاه شهروندان، برنامه‌ریزی و اقدامات سیاسی که در دستیابی به رشد پایدار نقش دارند، لازم است. فراتر از دیدگاه محیط زیست، یک تحلیل اقتصادی و اجتماعی برای ایجاد یک تشخیص پایدار جامع در سیستم‌های شهری و روستایی ضروری است (گونزالز گارسیا و همکاران، ۲۰۱۹).

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای حکومت‌ها بویژه در یک اقتصاد دولتی همچون ایران جذاب است، زیرا آنها را قادر می‌سازد تلاش‌ها، برنامه‌ها و سیاست‌ها را جایگزین، تکمیل و یا قانونی نمایند و مکمل نقش سنتی دولت، در تدوین سیاست‌گذاری اجتماعی کارا باشند. لذا، دولت‌ها به مسئولیت شرکتی به دلیل توانایی آن در تقویت توسعه پایدار و همه‌جانبه، افزایش رقابت‌پذیری ملی، جذب سرمایه‌گذاری خارجی و بهبود محیط کسب و کار به عنوان موضوعی مرتبط با حوزه سیاست‌گذاری عمومی می‌نگرند. این مفهوم، موضوعی است که هم اکنون در کشورهای توسعه یافته و کشورهایی با اقتصاد باز به شدت از سوی تمامی بازیگران چون، حکومت‌ها، شرکت‌ها، جامعه مدنی، سازمان‌های بین‌المللی و مراکز علمی دنبال می‌شود به گونه‌ای که شرکت‌ها، مسئولیت اجتماعی شرکتی را نوعی استراتژی تجاری می‌بینند که باعث می‌شود در فضای به شدت رقابتی، بر اعتبارشان افزوده شود و

^۱ بر مبنای سرشماری عمومی نفوس و مسکن سال ۱۳۹۵ مرکز آمار

^۲ Gonzalez-García

ایران، جمعیت شهری بالغ بر ۵۹/۱۴۶/۸۴۷ نفر بوده که حدود ۷۴ درصد کل جمعیت ایران را شامل می‌شود.

سهمشان در بازار فزونی یابد و حتی، رشد و تأثیر گسترش مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکتی منجر به افزایش درخواست از دولت‌ها برای منظم کردن رفتار اجتماعی شرکت‌ها می‌گردد. از این رو، دولت و نهادهای مقررات‌گذار و حرفه‌ای فعال در حوزه گزارشگری شرکت‌ها باید نقش مؤثر و تنظیم‌گر خود را ایفا کنند و در ایران نیز این موضوع باید در دستور کار قرار گیرد (برزگر، ۱۳۹۲).

شهرداری‌ها به دلیل ماهیت کالای عمومی بودن، تنوع و گستردگی خدماتی که ارائه می‌دهند، با توجه به جنبه‌های مختلف عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی با دقت بیشتری از سوی ذینفعان مختلف روبرو هستند و انتظارات ذینفعان و یا به عبارتی کلیه مردم شهر نسبت به عملکرد شهرداری‌ها بالا بوده و پاسخ‌خواهی را در اولویت خود قرار می‌دهند. لذا، گزارشگری پایداری می‌تواند، راهکاری است به منظور تغییر مدیریت سازمانی شهرداری‌ها، و نیز شفافیت در تمامی امور شهرداری‌ها همچون امور مالی (اقتصادی)، حوزه خدمات شهری و فضای سبز (به عنوان زیست‌محیطی) و مسئولیت اجتماعی، پاسخ به نیازهای تمامی ذینفعان و موارد شبیه به آن در نظر گرفته شود. از طرفی عدم تقارن اطلاعاتی زیادی در شهرداری‌ها وجود دارد و شهرداری‌ها نیز از اهمیت افشای داوطلبانه از جمله اطلاعات پایداری برای ذینفعان یا به عبارتی شهروندان بی‌اطلاع هستند. مطالعات کمی در مورد شیوه‌های گزارشگری پایداری در ایران وجود دارد که هیچ‌یک از آنها به ارائه مدل گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها پرداخته نشد. با وجود پیشرفت‌ها در تحقیقات مربوط به گزارشگری پایداری در جهان، همچنان فقدان تحقیقات در خصوص گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها علیرغم اهمیت موضوع و همچنین به دلیل تفاوت در ماهیت خدمات ارائه‌شده توسط شرکت‌ها و شهرداری‌ها وجود دارد. لذا، تحقیق و پژوهش در خصوص طراحی الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها از ضرورت و اهمیت بالایی برخوردار است.

در حال حاضر مدل و استاندارد خاصی برای گزارشگری پایداری در سطح شهرداری‌ها وجود ندارد. به دلیل فقدان یک مدل برای ابعاد مختلف گزارشگری پایداری (اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی) در سطح شهرداری‌ها این تحقیق به دنبال این است که به روش علمی و نظام‌مند و بر اساس ساختار حاکمیتی و ویژگی‌های خاص شهرداری‌ها، محرک‌های گزارشگری پایداری در سطح شهرداری‌ها را شناسایی و با مطالعه و ارزیابی مدل‌ها و استانداردهای موجود در تحقیقات مختلف و ادبیات نظری موضوع و در نظر گرفتن شرایط محیطی شهرداری‌ها و نظرات خبرگان، الگویی برای گزارشگری پایداری شهرداری‌ها ارائه دهد.

این پژوهش و نتایج به دست آمده از آن می‌تواند گام مؤثری به منظور ایجاد شناخت و انگیزه مورد نیاز در راستای گزارشگری پایداری و جلب توجه مدیران و تدوین‌کنندگان مقررات در جهت در نظر گرفتن این مقوله در هدف‌های گزارشگری داوطلبانه یا الزامی به همه ذینفعان با دیدگاه توسعه پایدار باشد.

ساختار مقاله در ادامه به این صورت است که ابتدا اهداف پژوهش ارائه می‌شود. سپس به تبیین چارچوب نظری در مورد گزارشگری پایداری بخش عمومی و مروری بر پژوهش‌های قبلی مرتبط پرداخته می‌شود. در ادامه این امر با سؤال‌های پژوهش و بحث در مورد روش پژوهش مورد استفاده، توسعه می‌یابد. در نهایت، یافته‌ها و نتایج پژوهش شامل محدودیت‌های مطالعه و توصیه‌هایی برای تحقیقات بیشتر ارائه می‌شود.

اهداف پژوهش

با توجه به مزایای توسعه و استفاده از گزارشگری پایداری در شرکت‌های مختلف و همچنین در سازمان‌های بخش عمومی و دولتی در راستای حفظ حقوق اجتماعی شهروندان، حفظ منابع محیط زیست و سرمایه اقتصادی ذینفعان، هدف اصلی پژوهش حاضر شناخت و درک وضعیت موجود گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها و تبیین ابعاد و شاخص‌ها و در نهایت ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها است. هدف دیگر این پژوهش، رفع مغایرت نتایج ناسازگار تحقیقات قبلی انجام شده در خصوص گزارشگری پایداری شهرداری‌ها بویژه در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای نوظهور است. انجام پژوهش حاضر می‌تواند ضمن ارائه شواهدی جدید از محیط متفاوتی چون شهرداری‌ها، گامی هر چند کوچک در راستای تبیین یافته‌های ناسازگار پژوهشگران قبلی و غنی ساختن ادبیات مربوط در سطح بین‌المللی به شمار آید. همچنین، از آنجا که در ایران تاکنون پژوهشی در زمینه گزارشگری پایداری شهرداری‌ها صورت نگرفته است و به طور کلی از ادبیات مربوط به این مقوله نوظهور در جهان نیز چند سالی بیشتر نمی‌گذرد و لذا، غنا بخشیدن بر ادبیات این موضوع جدید در ایران نیز می‌تواند انگیزه دیگری برای انجام پژوهش حاضر به حساب آید. پژوهش انجام شده در حوزه گزارشگری پایداری شهرداری‌ها با توجه به جریان تحقیقاتی ایجاد شده آن در سطح بین‌المللی، قطعاً مورد علاقه و توجه طیف وسیعی از اقشار از جمله مراجع گوناگون تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، سایر نهادهای قانونگذار مثل وزارت کشور، سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور و نهادهای نظارتی آنها، مدیران شهرداری‌ها و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و اطلاعات حسابداری و بطور کلی ذینفعان شهرداری‌ها و شهروندان است. با توجه به اینکه در ایران تاکنون پژوهش جامعی در این زمینه صورت نگرفته است، تحقیق حاضر در صدد دستیابی به اهداف زیر می‌تواند مفید باشد:

- ✓ ایجاد درک و شناخت از وضعیت موجود شهرداری‌های ایران بر اساس مدل مناسب گزارشگری پایداری،
- ✓ شناخت دقیق ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در سطح شهرداری‌ها،
- ✓ تبیین لزوم تدوین استاندارد و مقررات گزارشگری پایداری در سطح شهرداری‌ها توسط نهادهای مربوطه،
- ✓ یکپارچه کردن گزارشگری پایداری در سطح شهرداری‌ها در گزارش‌های سالانه، و
- ✓ ایجاد انگیزه در مدیران شهرداری‌ها برای مشارکت هر چه بیشتر در حوزه گزارشگری پایداری.

چارچوب نظری پژوهش

اصطلاح پایداری در سال ۱۹۸۷ میلادی در گزارش بروتلند به نام گسترشی که احتیاجات را به منظور زمان حال بدون به خطر افتادن توانایی نسل‌های آینده به منظور رفع نیازها تأمین نماید، تعریف شده است. همچنین پایداری تجاری مفهومی به نسبت نوین است که به شکل دست‌یابی به راهبردی تجاری از راه تخصیص منبع‌های مالی و یا منابع داخل شرکت در جهت فعالیت‌های عملکرد پایداری اقتصادی (تونه‌لو و سینگر^۱، ۲۰۱۵) و این که اصولاً فرآیندی متمرکز است بر روی دستیابی به همه ابعاد عملکرد پایداری (حاکمیت، اقتصاد، اخلاقی، اجتماعی و زیست‌محیطی) (بروکت و رضایی^۲، ۲۰۱۲؛ رضایی، ۲۰۱۵) ارائه گردیده است. (جناری بوکت و بنی‌مهد، ۱۳۹۸).

¹ Tonello & Singer

² Brockett & Rezaee

به گفته کاستا و کریستومو^۱ (۲۰۱۷)، انگیزه‌های یک سازمان برای انتشار گزارشگری پایداری هر چه باشد، باید اطلاعات و کیفیت کافی برای برآورده کردن خواسته‌های ذینفعان را منتقل کند تا ذینفعان بتوانند اقدامات آنها را ارزیابی کنند. گوسوامی و لودیا^۲ (۲۰۱۴) اضافه می‌کنند که گزارشگری پایداری وسیله مهمی برای ارزیابی عملکرد یک سازمان در رابطه با مسائل اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی است. ماکینتوش و ویلکینسون^۳ (۲۰۱۲) اشاره می‌کنند که در بخش عمومی، گزارشگری پایداری برای توانمند ساختن شهروندان برای قضاوت در مورد میزان تأمین رفاه اجتماعی توسط یک سطح مربوطه از دولت ضروری است (بلینی و همکاران^۴، ۲۰۱۹).

بر اساس استانداردهای طرح گزارشگری جهانی^۵ GRI (۲۰۱۸) که توسط هیئت استانداردهای پایداری جهانی^۶ (GSSB) منتشر شده است، گزارش‌های پایداری به فعالیت‌های سازمانی مربوط به گزارش عمومی اثرات اقتصادی، زیست‌محیطی و یا اجتماعی، اعم از مثبت یا منفی، با هدف ارتقا مرتبط است. توسعه پایدار این استانداردها زبان مشترکی را برای سازمانها و ذینفعان آنها ایجاد می‌کند و به این ترتیب اطلاعات موجود در آن به راحتی قابل درک است و به ذینفعان امکان می‌دهد نظرات خود را ارائه و تصمیم‌گیری کنند. علاوه بر این، آنها امکان مقایسه جهانی و بهبود کیفیت اطلاعات را فراهم می‌کنند که شفافیت بیشتر و مسئولیت سازمانی را ممکن می‌سازد. به گفته گوسوامی و لودیا (۲۰۱۴)، آنها عملکرد سازمان‌ها را در رابطه با مسائل اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی برجسته می‌کنند. در بخش عمومی، آنها برای توانمندسازی شهروندان و برای قضاوت در مورد میزان تأمین رفاه اجتماعی توسط یک سطح مربوطه از دولت ضروری هستند (بلینی و همکاران، ۲۰۱۹).

علاوه بر اطلاعات عمومی درخواست شده در دستورالعمل‌ها، GRI جهت توسعه افشاهای تکمیلی با هدف ایجاد امکان تهیه گزارش‌های قوی و مفید و گسترش کاربرد و درک آنها توسط بخش‌ها در سراسر جهان در سال ۲۰۰۵، مطابق با دستورالعمل‌های سال ۲۰۰۲، یک مکمل با نام «مکمل بخش GRI برای آژانس‌های عمومی»^۷ را به طور خاص برای استفاده عمومی توسط سازمان‌های دولتی که در تمام سطوح دولتی (وزارتخانه‌ها، آژانس‌های فدرال) کار می‌کنند، توسعه داد. (نهادهای حاکم منطقه‌ای، سازمان‌های دولتی، شوراهای شهر، ادارات و غیره که سیاست‌های عمومی و اقدامات اجرایی، هزینه‌ها، تدارکات و کارایی اداری را پوشش می‌دهند). این مکمل شامل سه نوع اطلاعات است: عملکرد سازمانی، سیاست‌های عمومی و اقدامات اجرایی و زمینه یا وضعیت محیط. با این حال، تمرکز مکمل دو نوع اول است. اگرچه گزارشگری پایداری مزایای بی شماری را برای این بخش مانند ارتقای شفافیت و پاسخگویی، بهبود حاکمیت داخلی، و برجسته کردن اهمیت نقش آنها به عنوان مصرف‌کنندگان و کارفرمایان در اقتصادهای مختلف به ارمغان می‌آورد، اما شواهد کمی در مورد شیوه‌های فعلی گزارشگری پایداری در بخش عمومی وجود دارد (فارنتی و گاتری^۸، ۲۰۰۹). علاوه بر این، کروز و همکاران^۹ (۲۰۰۹) بر اهمیت دولت در ارتقای منافع عمومی تأکید می‌کنند. با توجه به اینکه محیط زیست یک کالای مشترک است، مدیریت

¹ Costa & Crisóstomo

² Goswami & Lodhia

³ Macintosh & Wilkinson

⁴ Bellini

⁵ Global Reporting Initiative

⁶ Global Sustainability Standards Board

⁷ GRI Sector Supplement for Public Agencies

⁸ Farneti & Guthrie

⁹ Cruz

و دفاع آن از وظایف دولت است. از این رو، اقدامات آن باید به طور گسترده و شفاف از طریق گزارش‌های صادر شده توسط حسابداری افشا شود (بلینی و همکاران، ۲۰۱۹).

بخش عمومی ناظری برای مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی در نظر گرفته می‌شود. هدف اولیه سازمان‌های بخش عمومی ارائه سیاست عمومی و ارتقای رفاه اجتماعی است (بال و گرابنیک، ۲۰۰۷). نقش‌ها و مسئولیت‌های سازمان‌های بخش عمومی نسبت به نقش‌ها و مسئولیت‌های سازمان‌های بخش شرکتی ارتباط صریح‌تری با دستور کار پایداری دارد (بال، ۲۰۰۲). بخش عمومی مسئولیت‌های بیشتری برای ارتقا و حمایت از توسعه پایدار در مقایسه با بخش خصوصی که هدف اصلی‌اش به بالا بردن ارزش سهامداران محدود است، دارد (بال و همکاران، ۲۰۱۴).

بخش عمومی کارفرما و فراهم‌کننده مهم خدمات و مصرف‌کننده منابع است، بنابراین تأثیر بسزایی بر پیشرفت ملی و بین‌المللی به سمت توسعه پایدار دارد. به علاوه، سازمان‌های بخش عمومی با فشارهای فزاینده‌ای برای الگو بودن در مدیریت و گزارش مسائل پایداری مواجه هستند (GRI، ۲۰۰۴؛ GRI FPA، ۲۰۰۵؛ ۲۰۱۲). به خاطر تأثیر مهمی که سازمان‌های بخش عمومی بر محیط زیست و جامعه دارند، اکتشاف شیوه‌های حسابداری، پاسخگویی و گزارشگری پایداری‌شان و نیز انجام پژوهش‌هایی که با دست‌اندرکاران و سیاست‌گذاران فعال در بخش عمومی سروکار داشته باشد، بسیار مهم شده است (بال و گرابنیک، ۲۰۰۷ و بال و همکاران، ۲۰۱۴).

عملکرد پایداری فعالیت‌هایی غیر از اقدامات مالی را که در حساب‌های مالی استفاده می‌شوند، دربرمی‌گیرد، مانند سطوح گسیل و حفظ منابع طبیعی، فعالیت‌ها و برنامه‌های زیست‌محیطی، جنبه‌های اشتغال، بهداشت و ایمنی حرفه‌ای، روابط اجتماعی، مشارکت ذینفعان و تأثیر اقتصادی سازمان (هاک و آدامز، ۲۰۰۸). حسابداری پایداری شناسایی و ادغام سیستماتیک هزینه‌ها و مزایای اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی استراتژی‌ها و اقدامات سازمانی را فعال ساخته و این ملاحظات را در تصمیم‌گیری سازمانی جای می‌دهد (هاپ‌وود و همکاران، ۲۰۰۵). متعاقباً گزارشگری پایداری به عنوان وسیله‌ای برای ارزیابی تأثیرات اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی فعالیت‌ها، محصولات و خدمات سازمان و سهم کلی آن در توسعه پایدار به کار می‌رود (GRI، ۲۰۰۴).

ادبیات نشان می‌دهد بخش عمومی شیوه‌های حسابداری و گزارشگری پایداری را دربر گرفته است. کانون‌های پژوهشی کلیدی تاکنون به شیوه‌های گزارشگری پایداری (گیسون و گوتری، ۴، ۱۹۹۵؛ گوسوامی و لودھیا، ۲۰۱۴؛ گوتری و فارنتی، ۲۰۰۸؛ لیسون و همکاران، ۵، ۲۰۰۵؛ ویلیامز و همکاران، ۶، ۲۰۱۱؛ ویلیامز، ۲۰۱۵)، محرک‌های گزارشگری پایداری (فارنتی و گوتری، ۲۰۰۹؛ لودھیا و ژاکوبس، ۷، ۲۰۱۳؛ لودھیا و همکاران، ۲۰۱۲؛ مارکو کسپو و استکولینی، ۸، ۲۰۰۵؛ موساری و مونفاردینی، ۹، ۲۰۱۰)، حسابداری پایداری (بال، ۲۰۰۴، ۲۰۰۵، ۲۰۰۷)، حسابداری مدیریت زیست‌محیطی (کیان و همکاران، ۱۰، ۲۰۱۱) و مشارکت ذینفعان (گرکو و همکاران، ۱۱، ۲۰۱۳؛ کاور و لودھیا، ۱۲، ۲۰۱۴، ۲۰۱۶، ۲۰۱۷، ۲۰۱۸، ۲۰۱۹) پرداخته‌اند (کاور و لودھیا، ۲۰۱۹).

¹ Ball & Grubnic

² Hoque & Adams

³ Hopwood

⁴ Gibson & Guthrie

⁵ Leeson

⁶ Williams

⁷ Lodhia & Jacobs

⁸ Marcuccio & Steccolini

⁹ Mussari & Monfardini

¹⁰ Qian

¹¹ Greco

¹² Kaur & Lodhia

پیشینه پژوهش

گونزالز گارسیا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان درج شاخص‌های زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی در ارزیابی پایداری شهرداری‌های گالیسیا (شمال غربی اسپانیا) به بررسی ارزیابی پایداری ۶۴ شهرداری از ۳۱۳ شهرداری مستقر در گالیسیا با توجه به حجم جمعیت (اندازه متوسط، اندازه کوچک و دهکده) بر اساس ۳۸ شاخص ارائه شده زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی و با استفاده از دو روش وزنی (وزن برابر و اندازه‌گیری وزنی با استفاده از روش پردازش سلسله مراتبی تحلیلی) پرداختند. آنها به این نتیجه دست یافتند که بیشتر شهرداری‌های پایدار در شمال منطقه گالیسیا واقع شده‌اند. از طرف دیگر، صرف نظر از روش وزنی، ۵۷٪ از شهرداری‌های متوسط در مقایسه با ۴۵٪ از دسته‌های دهکده‌ها و دسته‌های اندازه کوچک، پایدار هستند. بنابراین، اندازه شهرداری برای اندازه‌گیری پایداری مناسب است و بین نتایج به دست آمده با دو روش وزن‌گیری تفاوت معناداری وجود ندارد. این نشان می‌دهد که روش توسعه یافته قوی است و می‌تواند برای سایر شهرداری‌ها و شهرها اعمال شود.

ترووا و ژلینکوا^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان مسئولیت اجتماعی شهرداری شهرهای قانونی در جمهوری چک به بررسی شناسایی شیوه‌های مسئولیت اجتماعی اعمال شده توسط شهرهای قانونی در جمهوری چک به منظور تجزیه و تحلیل و ارزیابی دامنه و ساختار فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی است که توسط آنها انجام و در اینترنت ارائه می‌شود، پرداختند. آنها به این نتیجه دست یافتند که شهرهای قانونی در جمهوری چک فعالیت‌های مشابهی که توسط شرکت‌ها در چارچوب کاربرد مفهوم مسئولیت اجتماعی صورت می‌گیرد را انجام می‌دهند. این در حوزه مسئولیت‌های اقتصادی، زیست‌محیطی، اخلاقی، اجتماعی و بشردوستانه است. آنها فعالیت‌های مسئولیت اقتصادی را به حداکثر میزان انجام می‌دهند و برعکس، فعالیت‌های مسئولیت اخلاقی را به حداقل می‌رسانند.

بلینی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان پایداری بخش عمومی: مطالعه استانداردهای افشای گزارشگری پایداری به تبعیت از ابتکار گزارشگری جهانی در موسسه‌های عمومی و شرکت‌های دولتی بخش آژانس عمومی سازمان ملل به بررسی تحلیل استانداردهای پایداری و افشای گزارش‌های پایداری در آن موسسه‌ها و شرکت‌ها برای دوره زمانی ۲۰۱۱ الی ۲۰۱۷ که توسط ۱۷۷ آژانس عمومی تهیه شده پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند انتشار گزارش‌های پایداری طبق استانداردهای گزارشگری پایداری جهانی با تحولی همراه است اما آنها صرفاً ۱/۸٪ از کل سازمان‌ها رو تشکیل می‌دادند. علاوه بر این بخش اعظمی از آن با گزارش‌های یکپارچه مطابقت ندارند و هیچ تأییدیه‌ای و یا بازخوردی از کارشناسان و ذینفعان دریافت نکردند و در نتیجه گزارش‌هایی با کیفیت ضعیف و غیر قابل اطمینان ارائه می‌دهند.

گازولا و همکاران^۲ (۲۰۱۹) در مقاله خود با عنوان شیوه‌های گزارشگری پایداری و تأثیر اجتماعی آن بر بودجه سازمان‌های غیر دولتی در ایتالیا به بررسی روند رو به رشد بعد اجتماعی شیوه‌های گزارش پایداری در سازمان‌های غیر دولتی (سازمان‌های مردم‌نهاد) و همچنین به بررسی اطلاعات کلیدی سازمانی به منظور کشف هرگونه ارتباط بالقوه بین منابع تأمین اعتبار و روش‌های افشای اطلاعات پرداختند. آنها معتقدند که با برداشتن گام مقدماتی در جهت تأمین بودجه سازمان‌های مردم‌نهاد، فقدان اطلاعاتی در شیوه‌های گزارشگری موجود متنوع و ناپایدار است و قانون مالیات بر

^۱ Tetreva & Jelinkova

^۲ Gazzola

درآمد اجازه می‌دهد تا مالیات دهندگان مبلغی را به ازای هر پنج در هزار (نیم درصد) از درآمد خود را به سازمان‌های غیر دولتی اختصاص دهند که از تعهدات مالیاتی آنها کسر می‌شود. هدف آنها از این پژوهش این بود که آیا بین پنج در هزار کمک مالی که سازمان‌های غیر دولتی برای تأثیر اجتماعی و شیوه‌های گزارش‌دهی دریافت می‌کنند رابطه‌ای وجود دارد؟ به همین منظور آنها داده‌های عمومی (گزارش پایداری ۱۰۰ سازمان غیر دولتی برتر که از هر ۱۰۰۰ یورو پنج یورو به عنوان کمک مالی دریافت می‌کنند) را از سوابق رسمی دولت که توسط آژانس درآمد ایتالیا منتشر شده را با استفاده از تحلیل محتوا مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنها حاکی از آن است که گزارشگری پایداری مزایای مالی و اجتماعی بسیاری از جمله تأثیرات اجتماعی را ایجاد می‌کند که اعتماد به ایده جامعه مدنی و سرمایه‌گذاران آن را تقویت می‌کنند.

نیمان و هاپ^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان گزارشگری پایداری توسط دولت‌های محلی توسط پیشگامان اروپا به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه شیوه‌های گزارشگری پایداری در دولت‌های محلی پیشگام اروپا پیشرفت کرده و اثرات آنها چیست؟ آنها با استفاده از تجزیه و تحلیل روش‌های مختلف گزارشگری و بررسی مواردی که از سال ۲۰۰۴ توسط شش شهر پیشگام در اروپا (آمستردام، بازل، دویلین، فرایبورگ، نورنبرگ و زوریخ) تهیه شده، به این نتیجه دست یافتند گزارشگری پایداری می‌تواند منجر به تغییر و بهبود مدیریت سازمانی، افزایش انگیزه کارکنان و همچنین ارتباطات مناسب با ذینفعان به جهت رفع فشارها از سوی آنها گردد. آنها همچنین یافتند برخی از دولت‌های محلی به دلیل هزینه‌های بالای تهیه گزارش‌ها صرفاً به انتشار الکترونیکی بسنده می‌کنند و گزارش‌های پایداری خود را به چاپ نمی‌رسانند.

تاواریس^۲ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تحلیل گزارش‌های پایداری منتشر شده توسط نهادهای بخش عمومی پرتغال به بررسی شناسایی شاخص‌ها و سطح افشای داوطلبانه گزارش‌های پایداری واحدهای بخش عمومی پرتغال در سال‌های ۲۰۰۸ و ۲۰۱۲ طبق دستورالعمل ابتکار گزارشگری جهانی پرداخت. وی به این نتیجه دست یافت که نهادهای بخش عمومی پرتغال عمدتاً شاخص‌های اقتصادی را گزارش می‌کنند و گزارش شاخص‌های اجتماعی در سطح بعدی قرار دارد. همچنین با وجود سطح پایین تأیید توسط کارشناسان و عوامل خارجی، نهادهای بخش عمومی در افشای دستورالعمل‌های ابتکار گزارشگری جهانی شفاف هستند.

اورالین و محمود^۳ (۲۰۱۸) در پژوهش خود با عنوان شاخص‌های عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی گزارشگری پایداری؛ شواهدی از صنعت نفت و گاز روسیه، با استفاده از روش تحلیل محتوا، میزان و ماهیت شیوه‌های گزارشگری پایداری بزرگترین شرکت‌های دولتی نفت و گاز در روسیه و تأثیر عوامل اساسی احتمالی بر کیفیت اطلاعات پایداری در اقتصاد نوظهور را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که گزارشگری پایداری مستقل، سن شرکت و نوع حسابرس مهمترین عامل در انتشار اطلاعات پایداری در زمینه روسی هستند. آنها همچنین یافتند که شرکت‌هایی که سهمی از مالکیت خارجی دارند، اطلاعات پایداری شفاف‌تری را نسبت به شرکت‌هایی که فقط به سرمایه‌گذاران محلی تعلق دارند، افشا می‌کنند. علاوه بر این، شرکت‌هایی که گزارش پایداری را فقط به زبان روسی تهیه می‌کنند، نسبت به شرکت‌هایی که گزارش‌هایی را به دو زبان انگلیسی و روسی منتشر می‌کنند، اطلاعات پایداری ارزشمندتری ارائه می‌دهند.

¹ Niemann & Hoppe

³ Orazalin & Mahmood

² Tavares

دیک^۱ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان پایداری در دولت‌های محلی (افشا در گزارش‌های سالیانه شهرداری‌های هلندی و کانادایی) به بررسی رابطه بین اندازه و کشوری که شهرداری‌ها در آن وجود دارند با افشای پایداری پرداخت. وی با استفاده از دستورالعمل ابتکار گزارشگری پایداری گزارش‌های پایداری (عمومی، اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی) ۲۵ شهرداری هلندی و ۲۴ شهرداری کانادایی را مورد مطالعه قرار داد. مطالعه وی نشان داد که اندازه شهرداری‌ها یک پیش‌بینی‌کننده مهم از میزان افشای پایداری و همچنین میزان افشای اطلاعات اقتصادی است. به این معنی که شهرداری‌های بزرگتر نسبت به شهرداری‌های کوچکتر افشای اطلاعات بیشتری را ارائه می‌دهند. با این حال نوع کشور در ارائه افشای اطلاعات پایداری تأثیر گذار نبود.

دومینگز و همکاران^۲ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان گزارشگری پایداری در سازمان‌های بخش عمومی به بررسی ارتباط بین فرآیند گزارشگری و مدیریت تغییر سازمانی برای پایداری در سازمان‌های بخش عمومی پرداختند. ایشان محرک‌های گزارشگری، اثرات آن بر مدیریت تغییر سازمانی و نقش ذینفعان در این فرآیند را به صورت انتقادی مورد تحلیل و بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد فرآیند گزارشگری پایداری عمدتاً با انگیزه‌های داخلی هدایت می‌شود، جایی که کارمندان اغلب بیشترین مشارکت را در این فرآیند دارند. این فرآیند باعث افزایش دسترسی به داده‌ها در گزارشگری پایداری می‌شود و اطلاعات موجود در مورد وضعیت موجود گزارشگری پایداری سازمان را افزایش می‌دهد. اگر سازمان‌ها به صورت دوره‌ای گزارش دهند، می‌توان نظارت بر گزارشگری پایداری، شناسایی موانع و برنامه‌ریزی استراتژیک برای غلبه بر موانع را به طور مؤثرتری انجام داد. گزارشگری پایداری همچنین شفافیت سازمان را نسبت به ذینفعان داخلی و خارجی افزایش می‌دهد. گزارشگری پایداری هنوز یک فرآیند داوطلبانه است، اما ثابت شده است که یک ابزار با ارزش برای بهبود و تغییر عملکرد سازمان به سمت پایداری است. موانع تغییر مشخص شده در فرآیند گزارشگری پایداری، مانند فرآیند جمع‌آوری داده‌ها و عدم پشتیبانی مناسب از سوی مدیران و رهبران، باید برای ایجاد تغییر سازمانی تحریک‌آمیز بر طرف شود. با وجود این واقعیت که سازمان‌های بخش عمومی در مقایسه با سایر سازمان‌ها هنوز در اجرای گزارشگری پایداری عقب مانده‌اند، اما آنها استفاده از گزارشگری پایداری را به عنوان ابزاری ارتباطی شروع کرده‌اند که می‌تواند منجر به تغییرات سازمانی شود. به نظر می‌رسد گزارشگری پایداری یکی از محرک‌های مدیریت تغییر سازمانی در سازمان‌های بخش عمومی است، زیرا این امکان را دارد که روی فرهنگ سازمانی تأثیر بگذارد. سازمان‌های بخش عمومی می‌توانند از تجربیات شرکت‌ها و مؤسسات آموزش عالی در زمینه گزارشگری پایداری، مدیریت تغییر سازمانی و روابط متقابل خود را بیاموزند تا در مشارکت بهتر در جوامع پایدار پیشرفت کنند.

سالکوفسکی^۳ (۲۰۱۶) در پژوهش خود با عنوان گزارشگری پایداری شهر: یک ضرورت قانونی مطلوب و در حال ظهور، به بررسی تحولات اخیر مربوط به اجرای گزارشگری پایداری توسط شهرها در ایالات متحده آمریکا پرداخت. وی دو روند عمده که در کنار هم به عنوان یک ضرورت قانونی و در حال ظهور برای شهرداری‌ها تلقی می‌شود را مورد بررسی قرار داد. اول اینکه معافیت شهرها از الزامات افشای قوانین اوراق بهادار از بین رفته است.

¹ Dik

³ Sulkowski

² Domingues

دوم اینکه افشای گزارش‌های پایداری به عنوان یک موضوع با اهمیت و نه به عنوان یک دستورالعمل خاص به سرمایه‌گذاران و یا ذینفعان گزارش شود. با توجه به موارد مذکور به این نتیجه دست یافت که شهرهایی که بیش از ۳/۶۷ تریلیون دلار اوراق بهادار صادر کرده‌اند، همگی باید اطلاعات پایداری را افشا نمایند.

آلکارز کوئلز و همکاران^۱ (۲۰۱۴) در پژوهش خود با عنوان عوامل تعیین‌کننده گزارشگری آنلاین پایداری توسط دولت‌های محلی به بررسی انتشار اطلاعات در مورد مسائل مربوط به پایداری توسط دولت‌های محلی، تجزیه و تحلیل رابطه بین سطوح مختلف افشای اطلاعات پایداری و برخی متغیرهای اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی پرداختند. آنها با استفاده از تحلیل وب‌سایت‌های ۵۵ شهر در اسپانیا به دنبال عوامل و شاخص‌هایی بودند که در دستورالعمل ابتکار گزارشگری جهانی توصیه می‌شود. آنها به این نتیجه رسیدند که اطلاعات اجتماعی که توسط مقامات شهری گزارش می‌شود گسترده‌تر از سایر شاخص‌هاست و جمعیت شهر تأثیر مستقیم بر افشای گزارش‌های پایداری دارد. همچنین آنها یافتند که فرصت بیشتر برای بهبود شیوه‌های پایداری در جهت عکس بهبود افشای اطلاعات اقتصادی و زیست‌محیطی، از طریق انتشار گزارش‌های رسمی پایداری و هماهنگی اطلاعات منتشر شده به صورت جداگانه توسط بخش‌های مختلف است.

گوسوامی و لودیا (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان الگوهای افشای پایداری شوراهای محلی جنوب استرالیا به بررسی انواع اطلاعات پایداری در چهار شورای محلی جنوب استرالیا که فاقد هر گونه دستورالعمل گزارشگری پایداری اجباری است، پرداختند. آنها با استفاده از تحلیل محتوای گزارش‌های پایداری به این نتیجه رسیدند حتی اگر دستورالعمل‌های استاندارد گزارشگری پایداری مورد استفاده قرار نمی‌گیرند، عناصر این دستورالعمل‌ها به عنوان موضوعات پایداری در گزارش‌های سالانه گزارش می‌شوند. مطالعات آنها نشان داد در صورت عدم وجود مقررات مقرر، چندین دستورالعمل همپوشانی بر اساس فلسفه‌های پایداری معاصر در حال استفاده هستند و نیاز به دستورالعمل‌های مرکز محور محلی، نه تنها برای زمینه این مطالعه بلکه برای سایر دولت‌های محلی که در سطح ملی و بین‌المللی نیز پیشنهاد می‌شود.

ماپار و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله خود با عنوان طراحی سیستم ارزیابی و گزارش دهی عملکرد پایدار شهرداری کلان شهرها، مطالعه موردی: عملکرد سلامت شهرداری تهران به بررسی طراحی ابزاری برای ارزیابی عملکرد پایدار شهرداری تهران در حوزه فعالیت‌ها و خدمات مرتبط با سلامت پرداختند. آنها در مقاله خود با تهیه ابزار مبتنی بر معیار، اقدام به استخراج و بومی‌سازی معیارهای مرتبط با حوزه پایداری سلامت به صورت مطالعه موردی در شهرداری تهران نمودند. یافته‌های پژوهش منجر به استخراج ۱۱ گروه اصلی ارزیابی پایداری عملکرد سلامت و ۲۸ معیار زیر مجموعه گردید. معیارهای مربوط به گروه‌های «فضای سبز» و «پسماند» با اختلاف اندک به ترتیب جایگاه اول و دوم اهمیت را در حوزه پایداری سلامت به دست آوردند و معیارهای گروه‌های «برنامه‌ریزی شهری»، «زندگی فعال و سالم» و «خدمات بهداشتی و سلامتی» نیز با اختلاف نزدیکی نسبت به یکدیگر در انتهای لیست قرار گرفتند.

عبدی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان طراحی شیوه منسجم گزارشگری پایداری موسسات و شرکت‌ها به دنبال پیدا نمودن الگویی مطلوب به منظور گزارشگری پایداری با بهره‌گیری از شیوه نظریه پردازی زمینه بنیان بوده‌اند.

^۱ Alcaraz-Quiles

آنها با بهره‌گیری از مصاحبه با اشخاص خبره و متخصص در حیطه مبانی نظری گزارشگری مالی و علوم اجتماعی، سازمان صنعت، معدن و تجارت، حوزه بازار سرمایه و سازمان حفاظت محیط زیست به شیوه نمونه‌گیری گلوله برفی به حد اشباع رسیده‌اند. نتیجه تحقیقات آنان حاکی از آن است که با اهمیت‌ترین شرایط علی که سبب اتخاذ گزارشگری پایداری می‌شود، الزامات محیطی، فشارهای محیطی، مشوق‌های محیطی، خصوصیت‌های فرهنگی و اجتماعی کشور، خصوصیت‌های سیاسی کشور و خصوصیت‌ها و ویژگی‌های محیط بین‌المللی است. نتایج حاصله این تحقیق بیانگر آن است که به منظور دستیابی به گزارشگری پایداری می‌بایست راهبردهایی مثل مشخص نمودن نهاد مسئول پایداری، ایجاد کمیته پایداری و نیز مسئولیت اجتماعی در شرکت‌ها و موسسات، تدوین نمودن اصول و استانداردهای پایداری، آشنایی و آموزش مبحث پایداری، استقرار نظام کنترل داخلی و همچنین گزارشگری اثربخش و بهره‌گیری از فناوری‌های جدید اتخاذ گردد. در انتها، الگوی منسجم تحقیق بیانگر آن است که گزارشگری پایداری شرکت‌ها و موسسات، می‌تواند پیامدهایی مانند افزایش اعتماد اجتماعی، حفظ محیط زیست برای نسل‌های آینده، افزایش کیفیت زندگی انسان‌ها، رشد بازار سرمایه و نیز افزایش کیفیت گزارشگری را به دنبال خواهد داشت.

بابائی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی رابطه میان عملکرد پایداری شرکتی و نیز ارزش شرکت با تأکید بر روی نقش امتیاز افشا و همچنین اندازه شرکت پرداختند. آنان با بهره‌گیری از اطلاعات ۹۲ شرکت پذیرفته‌شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، طی یک دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷، به این نتیجه دست یافتند که میان ابعاد مالی (بعد اقتصادی) و نیز غیرمالی عملکرد پایداری شرکتی (ابعاد حاکمیتی، اجتماعی، زیست‌محیطی و اخلاقی) و ارزش شرکت ارتباط مثبت و معناداری داراست و شرکت‌هایی که عملکرد پایداری بیشتری دارند، اثر عملکرد پایداری بر روی ارزش شرکت در آنها فزونی می‌یابد. شرکت‌هایی که امتیاز افشای به نسبت بالاتری دارند، تأثیر عملکرد پایداری بر روی ارزش شرکت در آنان بیشتر است و تأثیر عملکرد پایداری بر روی ارزش شرکت در شرکت‌های کلان و کوچک به صورت تقریبی برابر است.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت بر میزان گزارشگری پایداری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی پرداختند. آنها با استفاده از روش تحلیل محتوای اطلاعات ۷۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار طی سال‌های ۹۱ الی ۹۵ اثر هشت مورد از ویژگی‌های هیئت‌مدیره که به عنوان متغیرهای برون‌زا معرفی گردید را بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی که به عنوان متغیر درون‌زا معرفی شد با استفاده از الگوی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش آنها حاکی از تأثیر مثبت و معنادار بین نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، نسبت مالکیت هیئت‌مدیره، نسبت اعضای زن هیئت‌مدیره و نسبت ثبات اعضای هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری زیست-محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی و تأثیر منفی و معنادار بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل و نسبت تحصیلات هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی و عدم تأثیر معنادار بین اندازه هیئت‌مدیره و تعداد جلسات هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری

شرکتی بوده است. آنها به این نتیجه دست یافتند نقش ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری زیست-محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی دارای اهمیت فراوانی بوده و شفافیت اطلاعات را بهبود می‌بخشد.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی تأثیر برخی از متغیرهای ۱۳۰ شرکت بورس اوراق بهادار تهران بر میزان گزارشگری پایداری با استفاده از معیارهای طرح گزارشگری جهانی (GRI) پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها حاکی از تأثیر معنادار اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها و همچنین عدم تأثیر معنادار عمر شرکت، دارایی نامشهود و استقلال هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها بوده است.

سؤال‌های پژوهش

با توجه به ادبیات موجود و تحقیقات انجام شده و مسئله پژوهش، چارچوب تئوریک این پژوهش بر مبنای تئوری ذینفعان است. انگیزه‌ها و شاخص‌های اصلی برای مشارکت در فعالیت‌هایی با رویکرد پایدار و چگونگی افشا و گزارشگری آن در بین شهرداری‌ها بسیار حائز اهمیت است. این پژوهش چارچوبی را برای تبیین ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها فراهم می‌آورد. بطور کلی در شهرداری‌ها، قانون شهرداری‌ها، آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، دستورالعمل‌های صادره از سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور و سایر مقررات، سطح گزارشگری و افشای آن را تعیین می‌کند. ولی در این پژوهش، هدف اصلی این است که با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص شهرداری‌ها با رویکرد تئوری ذینفعان، ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری و افشای آن در سطح شهرداری‌ها را شناسایی و با در نظر گرفتن محیط شهرداری و نیازهای ذینفعان، مدلی برای افشای آن در شهرداری‌ها ارائه گردد.

با توجه به بیان مسئله پژوهش، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ علمی به پرسش‌های زیر است:

۱. الگوی مناسب گزارشگری پایداری برای شهرداری‌های ایران چگونه است؟
۲. ابعاد پدیدآورنده در گزارشگری پایداری در شهرداری‌های ایران کدامند؟
۳. شاخص‌های مربوط به گزارشگری پایداری در شهرداری‌های ایران کدامند؟

روش‌شناسی پژوهش

هر پژوهشی، تلاشی سیستماتیک و روشمند برای دستیابی به پاسخ یک پرسش یا راه‌حلی برای یک مسئله است. با توجه به اینکه پرسش‌ها و مسئله‌ها از ماهیت‌های گوناگونی برخوردارند، لذا می‌توان بر پایه چگونگی آنها، این پژوهش‌ها را طبقه‌بندی کرد. طبقه‌بندی پژوهش‌ها به معنای ایجاد مرزهای مشخص و دقیقی بین انواع آنها نیست، بلکه بیشتر این پژوهش‌ها در یک امتداد بوده و با هم وابستگی‌های مفهومی دارند (خاکی، ۱۳۹۱). پژوهش حاضر به لحاظ هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی است. به این معنا که یافته‌های حاصل از آن را می‌توان به طور مستقیم برای حل مشکلات موجود به کار گرفت.

پژوهش بر اساس ماهیت و ویژگی‌های کلی به سه دسته کلی پژوهش‌های کمی، پژوهش‌های کیفی و پژوهش‌های ترکیبی قابل تقسیم است. در پژوهش‌های کیفی، یافته‌ها از طریق داده‌های ریاضی و آماری حاصل نمی‌شود و با معانی،

مفاهیم، تعریف‌ها، نمادها و توصیف‌ها سر و کار دارد. داده‌های این نوع پژوهش از شیوه‌هایی از قبیل مشاهده، مصاحبه و استخراج از اسناد و مدارک گردآوری می‌شود (خاکی، ۱۳۹۱). با توجه به توضیحات ارائه‌شده، پژوهش حاضر به لحاظ ماهیت از نوع پژوهش‌های کیفی است.

در پژوهش حاضر ابتدا با بررسی ادبیات نظری، گزارش‌ها و دستورالعمل‌های پایداری به تحلیل محتوای مرتبط با گزارشگری پایداری، جهت شناسایی شاخص‌های مرتبط و مناسب به منظور طراحی الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها پرداخته می‌شود. سپس مباحث مطروحه در گروه کانونی خبرگان جهت شناسایی ابعاد و شاخص‌های مرتبط با الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها با استفاده از روش کدگذاری مورد بررسی و تحلیل قرار می‌گیرد. در نهایت با استفاده از پرسشنامه مستخرج از دو مرحله قبلی و ارائه به خبرگان جهت اعتبارسنجی و تطبیق شاخص‌های شناسایی شده با محیط شهرداری‌های کشور از روش دلفی استفاده می‌گردد.

قلمرو پژوهش

الف. قلمرو موضوعی: ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌های ایران است.

ب. قلمرو زمانی: دوره زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ است.

ج. قلمرو مکانی: با توجه به موضوع پژوهش، قلمرو مکانی، شهرداری‌های ایران در نظر گرفته شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل گروه‌های زیر هستند:

- خبرگان علمی: این گروه شامل اعضای هیئت علمی عضو گروه‌های حسابداری، مدیریت مالی، مدیریت، علوم اجتماعی، برنامه‌ریزی شهری و منابع طبیعی هستند که در خصوص ادبیات نظری پژوهش صاحب نظر بوده و در زمینه ابعاد گزارشگری پایداری، دارای پژوهش‌های رسمی و منتشر شده هستند.
- خبرگان اجرایی: این گروه شامل شهرداران، معاونین، مدیران مالی و سایر مدیران ارشد شهرداری‌های ایران هستند.

در پژوهش حاضر، انتخاب نمونه‌های مربوط به دستورالعمل‌ها و گزارش‌های پایداری بین‌المللی به صورت هدفمند یا قضاوتی^۱ و انتخاب اعضای مشارکت‌کنندگان در گروه کانونی و همچنین پرسشنامه‌ها به روش گلوله برفی انجام می‌شود. نمونه‌گیری هدفمند یا قضاوتی محقق را به اتخاذ تصمیم درباره اینکه چه واحدهایی برای گنجاندن در نمونه مناسب است، وامی‌دارد. این تکنیک نمونه‌گیری اغلب در جمعیت‌های مخفی که دسترسی به آنها برای محقق مشکل است، به کار می‌رود.

یافته‌های پژوهش

تحلیل و جمع‌بندی پژوهش‌های پیشین

در گام نخست کلیدواژه‌هایی که به عنوان گزارشگری پایداری استفاده می‌شدند با استفاده از روش تحلیل محتوا از گزارش‌های پایداری شهرهای مختلف (نظیر سیدنی، تورنتو، کی‌اف، فلوریدا و دوی)، دستورالعمل‌های مرتبط با حوزه پایداری (نظیر ESG، GRI، IFC، ISO26000، SASB و CDP) و همچنین چند نمونه از مقالات خارجی و داخلی استخراج گردید. در جدول ۱، شاخص‌های مرتبط و مؤثر بر گزارشگری پایداری ارائه شده است.

^۱ Purposive or Judgment Sampling

جدول ۱. شاخص‌های شناسایی شده از پیشینه تحقیق و مبانی نظری

ردیف	شاخص‌ها	ردیف	شاخص‌ها
۱	تأثیرات عمده اقتصادی	۱۷	استفاده از معیارهای بین‌المللی
۲	تأثیرات زیست‌محیطی	۱۸	اندازه‌گیری ظرفیت شرکت برای تولید رشد پایدار
۳	تأثیرات اجتماعی سازمان	۱۹	ارزیابی تعهد و اثربخشی مدیریت سازمان
۴	پوشش‌دهی موضوعات مهم و محدوده‌های آنها	۲۰	جلوگیری از سوء استفاده از اطلاعات داخلی
۵	از دقت کافی برخوردار باشد	۲۱	افشاهای مورد نیاز برگرفته از استاندارد GRI: افشاهای عمومی، رویکرد مدیریتی، محیط زیستی، اقتصادی
۶	ابعاد مثبت و منفی عملکرد سازمان گزارش‌دهنده	۲۲	مدیریت با استفاده از رویکرد GRI 103 گزارش کند.
۷	اطلاعات را به شیوه‌ای قابل فهم ارائه نماید	۲۳	مرجع باید در برگیرنده مکان خاصی برای افشای مورد نیاز باشد.
۸	دسترسی ذینفعان	۲۴	اهداف کوتاه مدت و میان مدت آتی را در صورت تعیین شدن عرضه نماید.
۹	اطلاعات را دائما انتخاب، گردآوری و گزارش کند	۲۵	داده‌های مطلق و یادداشت‌های توضیحی ارائه دهد.
۱۰	اطلاعات و فرایندهای مورد استفاده	۲۶	گزارشدهی با حداقل اطلاعات
۱۱	بر مبنای برنامه منظمی گزارش خود را ارائه دهد	۲۷	اصول گزارشدهی برای تشریح کیفیت گزارش
۱۲	کلیه اصول گزارشدهی از لحاظ محتوا و کیفیت گزارش رعایت شود.	۲۸	استفاده از استانداردهایی با موضوع خاص (مجموعه ۲۰۰، ۳۰۰ و ۴۰۰)
۱۳	محدوده هر موضوع مهم را شناسایی کند.	۲۹	منابع جمع‌آوری گزارش
۱۴	گزارش افشای مورد نیاز با استفاده از منابع معتبر	۳۰	ابزار جمع‌آوری گزارش
۱۵	اطلاعات ارجاع داده شده باید در دسترس عموم قرار داشته باشند و به راحتی قابل دسترسی باشند.	۳۱	میزان اصول رعایت شده
۱۶	اطلاعات را برای دوره گزارش فعلی و حداقل برای دو دوره ارائه دهد.	۳۲	میزان دقت و قابل اعتمادی گزارش

تحلیل مباحث مطروحه در گروه کانونی با روش کدگذاری

در گام دوم اطلاعات لازم از طریق گروه کانونی و مباحث مطروحه جمع‌آوری گردید. مشارکت‌کنندگان در گروه کانونی از خبرگان شهرداری‌های کشور (حوزه مالی و اقتصادی، خدمات شهری و فضای سبز) انتخاب شدند. افرادی که به شکل‌های مختلف و بر مبنای اهداف خاص تحقیق، تجربه، دانش، تخصص لازم، صلاحیت علمی و حرفه‌ای را دارا بودند. به منظور آگاهی از کفایت نمونه تحقیق، ملاک اشباع داده‌ها و اطلاعات مورد استناد قرار گرفت. جمع‌آوری اطلاعات تا هنگامی ادامه پیدا می‌کند که فرآیند تجزیه و تحلیل و نیز اکتشاف به اشباع نظری رسید. به بیانی دیگر زمانی که فرآیند چرخشی جمع‌آوری، مرتب نمودن و تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات و ارتقای نظریه با بهره‌گیری از آنان به حدی رسید که داده‌های نو تغییری در نظریه تولید شده ایجاد نکرده باشد، اشباع نظری کسب شده و بدین شکل، از جمع‌آوری نمونه‌های نو خودداری شد. بر این اساس در این بخش داده‌های به دست آمده از گروه کانونی، با بهره‌گیری از شیوه کدگذاری مورد تحلیل و ارزیابی قرار می‌گیرد. این اطلاعات که از مباحث عمیق استخراج شده است در سه مرحله (کدگذاری محوری، کدگذاری باز و کدگذاری انتخابی) تحلیل و بررسی خواهند شد.

الف: توصیف جمعیت شناختی نمونه‌های تحقیق

در این پژوهش ۲۰ نفر از متخصصان در حوزه‌های مختلف از جمله مالی و اقتصادی، خدمات شهری و فضای سبز شهرداری به عنوان جامعه آماری برای مشارکت در گروه کانونی انتخاب شدند. افراد شرکت کننده در گروه کانونی، مدرک دانشگاهی کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری را دارا بودند. با توجه به تنوع فعالیت‌ها و گستردگی آن در شهرداری‌ها احتمال این مورد وجود داشت فردی که در گروه کانونی مشارکت می‌کند، دیدگاه خود را حاکم بر فضای مباحثه نماید و از دیدگاه خودش اطلاعات را ارائه نماید، بدین منظور پژوهشگر تلاش کرده است تا نمونه تحقیق خود را در بخش‌های مختلف انتخاب نموده تا نظرات و دیدگاه‌های مختلف را اتخاذ نماید.

ب: جمع آوری داده‌ها

به منظور اجرای گروه کانونی در رابطه با رعایت ملاحظات اخلاقی، همچنین پژوهشگر قبل از آغاز ابتدا نزد هر یک از مشارکت کنندگان مراجعه نموده و ضمن معرفی خود و تشریح موضوع، هدف و سوالات پژوهش، از آنها درخواست نمود در صورتی که تمایل داشته در گروه کانونی شرکت نماید. در ابتدا از آنان خواسته شد ضمن ارائه نواقص و ضعف‌های گزارش‌های موجود در شهرداری‌ها، در حوزه گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها توضیحات خود را بیان کنند. در ادامه از ایشان خواسته شد تا مهمترین شاخص‌هایی که امکان ارائه و افشای آن در گزارش‌های شهرداری‌ها وجود دارد را بیان نمایند. اجرای گروه کانونی طی مدت سه ساعت و در سه جلسه انجام شد. در جلسه آخر هیچ کد جدیدی ارائه نشد. در طی پژوهش کوشش شد تا رازداری، رضایت و آزادی مشارکت کنندگان برای شرکت در پژوهش یا خروج از آن رعایت شود. داده‌های گردآوری شده در سه مرحله، مطابق با روش استراوس و کوربین کدگذاری می‌شوند. در طی این سه مرحله و با کدگذاری داده‌ها، به صورت تدریجی ابتدا کدها، در قدم بعدی مفاهیم؛ پس از آن مقوله‌ها و در انتها، الگوی نهایی استخراج می‌شود. سه مرحله کدگذاری در تئوری داده بنیاد، کدگذاری باز، محوری و انتخابی هستند. در این فرآیند، همه متون و نیز مباحث مطروحه در گروه کانونی در چارچوب یادداشت ثبت گردد. در آخرین گام از کدگذاری، به معنای کدگذاری انتخابی، از بین مقوله‌ها، مقوله محوری انتخاب و حول آن الگوی نهایی پژوهش ارائه می‌شود.

ج: فرایند کدگذاری و تحلیل

در پژوهش حاضر برای توسعه الگوی نظری پژوهش، پژوهشگر به شکلی مداوم و هدفمند طی فرایند تحلیل داده‌ها بین کدگذاری باز و محوری حرکت کرده است. در ابتدای مراحل کدگذاری، تلاش می‌شود که مقوله‌ها از طریق کدگذاری باز مشخص شوند و طی کدگذاری محوری، مقوله‌ها به یکدیگر مرتب می‌شوند. بعد از اینکه ارتباط بین مقوله‌ها طی کدگذاری باز و محوری شناسایی شدند، طی کدگذاری انتخابی، مقوله‌ها، ابعاد یا مقوله‌های فرعی و ارتباط آنها یکپارچه می‌شود تا الگوی نظری توسعه یابد.

کدگذاری باز اولین مرحله تحلیل داده‌ها شامل جز به جز کردن داده‌ها، تحلیل و برجسب مفهوم می‌زدن و نام گذاری کردن داده‌ها و طبقه بندی کردن آنها است. برای طبقه بندی دقیق مفاهیم در مقوله‌ها باید هر مفهوم، بعد از تفکیک برجسب بخورد و داده‌های خام به وسیله بررسی دقیق متن مصاحبه‌ها و یادداشت‌ها مفهوم سازی شوند.

داده‌های جمع‌آوری شده از مشارکت کنندگان در گروه کانونی کدگذاری می‌شوند تا به شکل راحت‌تری شباهت‌ها و تفاوت‌ها شناسایی شوند. به این ترتیب به منظور کدگذاری باز، پس از انجام هر بحث، جملات اصلی از مباحث استخراج شد و برچسب مفهومی متناسب با آن بر جمله زده شد و اولین مرحله کدگذاری انجام گردید سپس با مقایسه مفاهیم استخراج شده با هم، مفاهیمی که شباهت محتوایی بیشتری به هم داشتند در سطح انتزاعی‌تری مفهوم‌سازی شدند که در واقع ابعاد یا مقوله‌های فرعی الگو به این ترتیب بدست آمد.

در این گام، به علت کثرت تعداد کل شواهد گفتاری (نکته‌های کلیدی مباحث) و مفاهیم لذا تنها کل مفاهیم مربوط به مبحث‌ها در جدول ۲ ارائه شده است. همانگونه که در جدول ۲ مشاهده می‌نماید. تعداد ۸۷ کلیدواژه از همه مبحث‌های گروه کانونی استخراج شده است. در جدول ۲ همه مفاهیم دسته‌بندی گردیده ارائه شده که برای تعداد ۲۰ شرکت‌کننده است و میزان فراوانی هر کلیدواژه به نمایش گذاشته شده است.

جدول ۲. مفاهیم مستخرج از مصاحبه شونده‌گان

ردیف	مفاهیم	فراوانی	ردیف	مفاهیم	فراوانی
۱	میزان عملکرد اقتصادی	۱۶	۴۵	مسئولیت و مشارکت‌های اجتماعی	۵
۲	استفاده از مدیریت پروژه	۱۵	۴۶	مفید و سودمند بودن گزارش	۸
۳	اثرات اقتصادی غیرمستقیم	۱۱	۴۷	بسترسازی و امکانات	۸
۴	تغییر واحدهای سنجش	۱۶	۴۸	مدیریت ریسک	۵
۵	مشارکت و توسعه روش‌های ارزشگذاری	۱۵	۴۹	سلامت اقتصادی	۴
۶	بررسی پیش از نیاز	۱۳	۵۰	توجه به مسایل محیط زیستی	۶
۷	وجود زمانبندی	۹	۵۱	وجود زیرساخت‌ها	۵
۸	میزان انتشارات گازها و دفع ضایعات	۹	۵۲	مسائل اجتماعی	۴
۹	شناسایی خلا قانونی	۱۳	۵۳	کنترل عوامل تهدید کننده زیست محیطی	۶
۱۰	محدوده جغرافیایی	۱۲	۵۴	سازگاری با محیط زیست	۵
۱۱	شرایط اقتصادی ذینفعان	۸	۵۵	راهبری شرکتی	۵
۱۲	منابع جمع‌آوری گزارش	۱۱	۵۶	بومی سازی ایده‌ها	۸
۱۳	ابزار جمع‌آوری گزارش	۹	۵۷	ریسک سیستماتیک	۷
۱۴	میزان اصول رعایت شده	۱۰	۵۸	حقوق شهروندی	۵
۱۵	میزان دقت و قابل اعتمادی گزارش	۱۱	۵۹	توانایی مدیران و کارمندان	۳
۱۶	ویژگی‌های مهارتی	۱۲	۶۰	کاربردسازی دانش	۳
۱۷	ویژگی‌های شخصیتی	۱۲	۶۱	توجه به مسائل فرهنگی	۷
۱۸	ویژگی‌های اخلاقی حساب‌برسان	۱۰	۶۲	رفع مسائل اقتصادی و مالی	۷
۱۹	توانایی مدیریت	۹	۶۳	ابلاغ عمومی گزارش‌ها	۳
۲۰	متغیرهای کلان اقتصادی	۸	۶۴	متغیرهای سازمانی	۳
۲۱	چارچوب و محتوای گزارش‌ها	۷	۶۵	افشای پایدار نرم افزار	۴
۲۲	ذینفعان و سرمایه گذاران	۵	۶۶	افشای پایداری سخت افزار	۳
۲۳	برنامه‌ریزی و مدیریت ریسک	۹	۶۷	سرمایه‌گذاری مسئولانه	۲
۲۴	سلامت اداری و سازمانی	۸	۶۸	کار و کارکنان طبق حقوق بشر	۶
۲۵	وجود قوانین مؤثر	۷	۶۹	اخلاق حسابداری	۴
۲۶	ارتقا و بهبود محیط کار	۱۱	۷۰	جدیت در اجرای قانون‌های گزارش	۶

ردیف	مفاهیم	فراوانی	ردیف	مفاهیم	فراوانی
۲۷	نظام انگیزشی تشویق و تنبیه	۹	۷۱	مشارکت و توسعه جامعه	۳
۲۸	ارزش‌های اخلاقی، فرهنگی، حقوق و تکالیف	۶	۷۲	شاخص الزامات قانونی	۶
۲۹	کاهش ریسک وابستگی	۹	۷۳	سودآوری دارایی‌ها	۳
۳۰	مدیریت اموال و دارایی‌ها	۷	۷۴	استقلال شورای شهر	۴
۳۱	تحقیق و توسعه	۵	۷۵	استفاده از شاخص‌های بین‌المللی	۷
۳۲	خوداتکایی	۴	۷۶	مسائل حاکمیتی	۳
۳۳	تعامل فکری پایدار سرمایه‌های انسانی	۵	۷۷	تعهد در گزارش	۷
۳۴	استانداردهای کار و تولید	۶	۷۸	گزارش حسابرسی	۴
۳۵	رفاه و امنیت پایدار	۸	۷۹	نیروهای متخصص	۷
۳۶	داشتن برنامه‌ریزی برای گزارشگری	۷	۸۰	آموزش نیروهای متخصص	۶
۳۷	اجرای برنامه به صورت مناسب	۵	۸۱	استفاده از تکنولوژی بروز	۴
۳۸	وجود قوانین شفاف و محکم	۴	۸۲	تغییر معیار ارزش گذاری	۴
۳۹	تخصیص امکانات و امتیازات	۴	۸۳	گزارش‌های استفاده شده	۶
۴۰	نظم و انضباط	۶	۸۴	ابزارهای جمع آوری گزارش	۶
۴۱	تقویت و گسترش مشارکت عمومی	۶	۸۵	شفافیت گزارش	۳
۴۲	پابندی به پرداخت‌های قانونی	۳	۸۶	سازگاری مدیران بالادستی و پایین دستی	۶
۴۳	برخورد بدون تبعیض با متخلفان	۶	۸۷	دیدگاه و استراتژی مربوط	۴
۴۴	ضوابط تعیین حقوق و مزایا	۹			

همانطور که در بخش قبلی بحث شد، در کدگذاری باز داده‌ها خرد و ریز می‌شوند، این امر به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا بعضی مقولات، خصوصیات و محل آنها را روی ابعاد شناسایی کند. کدگذاری محوری همان داده‌ها را دوباره با ایجاد روابط بین هر مقوله و مقولات فرعی آن، به نوعی جدید به یکدیگر مرتب می‌سازد.

در این مرحله داده‌های کدگذاری شده باز با یکدیگر مقایسه شد و به صورت خوشه‌ها یا مقوله‌هایی که با هم تناسب داشتند، ارائه گردید. به این منظور هر یک از کدهای سطح اول با سایر کدهای سطح اول مقایسه شده و کدهای مشابه در یک طبقه قرار گرفت، آنگاه هر طبقه با سایر طبقات مقایسه شده تا اطمینان حاصل شود که طبقات از یکدیگر متمایزند.

جدول ۳. نمونه‌ای از کدگذاری سطح دو

ردیف	مقوله فرعی	ردیف	مقوله فرعی	ردیف	مقوله فرعی
۱	نیروهای متخصص	۱۴	مسئولیت و مشارکت‌های اجتماعی	۲۷	شرایط اقتصادی کلان کشور
۲	ویژگی‌های کیفی اطلاعات	۱۵	مشارکت و توسعه روش‌های ارزش گذاری	۲۸	حفظ ارزش برای آیندگان
۳	به موقع بودن گزارش	۱۶	وجود ارتباط مؤثر	۲۹	مدیران متخصص
۴	ابزارهای جمع آوری گزارش	۱۷	شرایط اقتصادی ذینفعان	۳۰	ویژگی‌های اخلاقی حسابداران
۵	شفافیت گزارش	۱۸	تخصیص امکانات و امتیازات	۳۱	توانایی مدیریت
۶	منابع جمع آوری گزارش	۱۹	استفاده از فناوری	۳۲	تحقیق و توسعه
۷	بستر سازی و امکانات	۲۰	اصول حسابداری	۳۳	بی‌طرفی گزارش
۸	تعامل فکری پایدار سرمایه‌های انسانی	۲۱	عملکرد اقتصادی	۳۴	پایداری در محیط زیست

ردیف	مقوله فرعی	ردیف	مقوله فرعی	ردیف	مقوله فرعی
۹	پابندی به پرداخت‌های قانونی	۲۲	سازگاری با محیط زیست	۳۵	ایمنی و سلامت جسمی گزارشگران
۱۰	نظم و انضباط	۲۳	راهبری شرکتی	۳۶	الزامات قانونی
۱۱	مدیریت ریسک	۲۴	ارتباط کارمند و مدیر	۳۷	ثبت‌های حسابداری
۱۲	برخورد بدون تبعیض با متخلفان	۲۵	زنجیره تأمین پایدار	۳۸	مدل اهداف حسابداری
۱۳	ضوابط تعیین حقوق و مزایا	۲۶	شرایط اقتصادی شهرداری	۳۹	ویژگی‌های حسابداری

در کدگذاری باز، تحلیلگر به پدید آوردن مقوله‌ها و ویژگی‌های آنها می‌پردازد و سپس می‌کوشد تا مشخص کند که چگونه مقوله‌ها در طول بُعدهای تعیین شده تغییر می‌کنند. در کدگذاری محوری، مقوله‌ها به طور نظام‌مند بهبود یافته و با زیر مقوله‌ها پیوند داده می‌شوند. با این حال، این‌ها هنوز مقوله‌های اصلی نیستند که در نهایت برای یک آرایش نظری بزرگتر یکپارچه شوند به طوری که نتایج پژوهش، شکل نظریه پیدا کنند. کدگذاری انتخابی، فرآیند یکپارچه سازی و بهبود مقوله‌ها است. کدگذاری انتخابی، یافته‌های مراحل کدگذاری پیشین را گرفته، مقوله محوری را گزینش می‌نمایند و به صورت نظام‌مند آن را به سایر مقوله‌ها مرتبط می‌کنند، آن روابط را اثبات می‌نمایند و مولفه‌های را که به بهبود و توسعه بالاتری نیاز دارند، تکمیل می‌نمایند. بر این اساس مقوله محوری، نقش خیلی مهمی در یکپارچه سازی و نیز بهبود مقوله‌ها بر عهده دارد (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۲).

در پژوهش حاضر نیز پس از کدگذاری باز و مفهوم سازی از مباحث مطروحه در گروه کانونی، در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌های فرعی شناسایی شدند (جدول ۳). در نهایت در مرحله کدگذاری انتخابی مقوله محوری به شکل نظام‌مند با سایر مقوله‌ها پیوند داده شد تا آن روابط اثبات شود. بنابراین، طبق جدول ۴، ۳۹ مقوله فرعی در شش مقوله اصلی، بعد اقتصادی، عوامل محیطی، بعد کار و تولید، بعد مدیریت و سرمایه انسانی، عوامل تعالی و پیشرفت و ویژگی‌های گزارش به طور نظام‌مند ساماندهی شدند.

جدول ۴. کدگذاری سطح سه

ردیف	مقوله اصلی	مقوله فرعی
۱	بعد اقتصادی	عملکرد اقتصادی، شرایط اقتصادی ذینفعان، شرایط اقتصادی شهرداری، شرایط اقتصادی کلان کشور، مدیریت ریسک
۲	عوامل محیطی	سازگاری با محیط زیست، پایداری در محیط زیست، بستر سازی و امکانات، تخصیص امکانات و امتیازات، حفظ ارزش برای آیندگان
۳	بعد کار و تولید	زنجیره تأمین پایدار، الزامات قانونی، تعامل فکری پایدار (سرمایه انسانی)، پابندی به پرداخت‌های قانونی، نظم و انضباط، استفاده از فناوری، راهبری شرکتی
۴	بعد مدیریت و سرمایه انسانی	وجود ارتباط مؤثر، ویژگی‌های اخلاقی حسابداران، ایمنی و سلامت جسمی گزارشگران، ارتباط کارمند و مدیر، توانایی مدیریت، مدیران متخصص، نیروهای متخصص
۵	عوامل تعالی و پیشرفت	مشارکت و توسعه روش‌های ارزش گذاری، برخورد بدون تبعیض با متخلفان، ضوابط تعیین حقوق و مزایا، مسئولیت و مشارکت‌های اجتماعی، تحقیق و توسعه
۶	ویژگی‌های گزارش	بی‌طرفی گزارش، ثبت‌های حسابداری، مدل اهداف حسابداری، به موقع بودن گزارش، رعایت اصول حسابداری، ویژگی‌های حسابداری، ابزارهای جمع‌آوری گزارش، شفافیت گزارش، منابع جمع‌آوری گزارش، ویژگی‌های کیفی اطلاعات

اعتبارسنجی شاخص‌ها با استفاده از روش دلفی

روش دلفی یا تکنیک دلفی یک روش ساختاریافته و دارای چارچوب برای ارتباط گروهی میان کارشناسان و خبرگان است تا بتوانند به کمک آن، تصمیم‌گیری و تحلیل در شرایط ابهام را با حداقل خطای ممکن انجام دهند. از همین رو در این پژوهش پس از شناسایی ابعاد و مؤلفه‌ها، در گام سوم با تهیه و تنظیم پرسشنامه و توزیع آن به خبرگان شهرداری‌ها و ذینفعان از روش دلفی برای ایجاد توافق و غربالگری مقوله‌های پایداری استفاده گردید. پرسشنامه مربوطه به ۲۰ نفر از خبرگان ارائه شد که ۱۸ نفر از آنها همکاری لازم جهت پاسخ دادن در دو مرحله دلفی را به عمل آوردند. با توجه به تکمیل پرسشنامه مربوطه و تأیید ضرورت شاخص‌های شناسایی شده (۹۰٪) رویی محتوای دلفی مورد تأیید قرار گرفت.

نتایج مرتبط با اجرای پرسشنامه به شیوه دلفی در جدول ۵ آمده است. همچنین در این جدول نام شاخص، میانگین، انحراف معیار و میانگین رتبه بیان شده است. در هر دلفی موانع و عوامل مؤثر در یک پرسشنامه قرار گرفته بودند که در این بررسی به صورت تفکیک شده آورده شدند.

جدول ۵. توصیف آماری نتایج دلفی

ابعاد	ردیف	شاخص‌ها	دور اول			دور دوم		
			میانگین	انحراف معیار	رتبه	میانگین	انحراف معیار	رتبه
اقتصادی	۱	عملکرد اقتصادی	۴/۱	۰/۸	۶	۴۹/۸	۴/۲	۱
	۲	شرایط اقتصادی ذینفعان	۴	۰/۹	۹	۴۷/۹	۳/۸	۲۸
	۳	شرایط اقتصادی شهرداری	۴/۳	۰/۷	۲	۵۶/۲	۴/۱	۲۵
	۴	شرایط اقتصادی کلان کشور	۴/۱	۰/۹	۷	۴۸/۹	۳/۸	۳۱
	۵	مدیریت ریسک	۳/۱	۰/۷	۳۳	۳۲/۹		حذف شده است
زیست محیطی	۶	سازگاری با محیط زیست	۳/۸	۱/۱	۱۵	۴۴/۱	۴/۸	۳
	۷	پایداری در محیط زیست	۳/۵	۱/۵	۲۹	۳۷/۴	۴/۶	۸
	۸	بسترسازی و امکانات	۴/۲	۰/۷	۳	۵۲/۷	۴/۹	۲
	۹	تخصیص امکانات و امتیازات	۴/۱	۰/۸	۸	۴۸/۷	۴/۸	۴
	۱۰	حفظ ارزش برای آیندگان	۲/۹	۱/۳	۳۶	۲۳/۵		حذف شده است
کار و تولید	۱۱	زنجیره تأمین پایدار	۳/۶	۱/۲	۲۴	۳۹/۳	۴/۷	۷
	۱۲	الزامات قانونی	۴/۲	۱/۰	۴	۵۰/۲	۳/۹	۲۶
	۱۳	تعامل فکری پایدار (سرمایه انسانی)	۳/۸	۰/۷	۱۷	۴۳/۹	۴/۲	۲۲
	۱۴	پایبندی به پرداخت‌های قانونی	۳/۹	۰/۶	۱۱	۴۶/۵	۴/۷	۶
	۱۵	نظم و انضباط	۲/۶	۱/۱	۳۸	۱۸/۱		حذف شده است
	۱۶	استفاده از فناوری	۴/۲	۰/۷	۵	۵۰	۴/۵	۱۱
	۱۷	راهبری شرکتی	۳/۶	۰/۹	۲۵	۳۹/۱	۴/۵	۹

ابعاد	ردیف	شاخص‌ها	دور اول			دور دوم			
			میانگین	انحراف معیار	رتبه	میانگین	انحراف معیار	رتبه	
مدیریت و سرمایه انسانی	۱۸	وجود ارتباط مؤثر	۳/۵	۰/۱	۳۰	۳۶/۷	۳/۸	۲۹	
	۱۹	ویژگی‌های اخلاقی حسابداران	۳/۸	۰/۹	۱۸	۴۳/۳	۴/۴	۱۹	
	۲۰	ایمنی و سلامت جسمی گزارشگران	۳/۴	۰/۹	۳۲	۳۶/۳		حذف شده است	
	۲۱	ارتباط کارمند و مدیر	۳/۸	۱/۱	۱۹	۴۲/۱	۳/۷	۲۷	
	۲۲	توانایی مدیریت	۳/۸	۱/۰	۲۰	۴۱/۸	۴/۴	۲۰	
	۲۳	مدیران متخصص	۴/۶	۰/۷	۱	۶۱/۱	۳/۸	۳۰	
	۲۴	نیروهای متخصص	۳/۹	۱/۳	۱۲	۴۶/۲	۴/۴	۱۳	
	عوامل تعالی و پیشرفت	۲۵	مشارکت و توسعه روش‌های ارزشگذاری	۳/۹	۱/۴	۱۳	۴۴/۳	۴/۴	۱۲
		۲۶	برخورد بدون تبعیض با متخلفان	۳/۶	۱/۱	۲۶	۳۸/۳	۴/۴	۱۵
		۲۷	ضوابط تعیین حقوق و مزایا	۳/۸	۱/۰	۲۱	۴۰/۳	۴/۴	۱۴
۲۸		مسئولیت و مشارکت‌های اجتماعی	۳/۵	۱/۲	۳۱	۳۵/۷	۴/۵	۱۰	
۲۹		تحقیق و توسعه	۳	۱/۵	۳۵	۲۶/۸		حذف شده است	
ویژگی‌های گزارش	۳۰	ثبتهای حسابداری	۳/۹	۱/۱	۱۴	۴۴/۳	۴/۷	۵	
	۳۱	مدل اهداف حسابداری	۲/۵	۰/۷	۳۹	۱۴/۶		حذف شده است	
	۳۲	به موقع بودن گزارش	۳/۸	۰/۷	۲۲	۳۹/۸	۴/۲	۲۴	
	۳۳	رعایت اصول حسابداری	۳/۶	۰/۹	۲۷	۳۷/۹	۴/۴	۱۸	
	۳۴	ویژگی‌های حسابداری	۳/۱	۱/۴	۳۴	۳۰/۱		حذف شده است	
	۳۵	بی طرفی گزارش	۴	۱/۱	۱۰	۴۷/۸	۴/۴	۱۷	
	۳۶	ابزارهای جمع آوری گزارش	۲/۸	۰/۸	۳۷	۲۳/۱		حذف شده است	
	۳۷	شفافیت گزارش	۳/۸	۰/۶	۲۳	۳۹/۸	۴/۳	۲۳	
	۳۸	منابع جمع آوری گزارش	۳/۹	۱/۰	۱۶	۴۴/۱	۴/۴	۱۶	
	۳۹	ویژگی‌های کیفی اطلاعات	۳/۶	۱/۱	۲۸	۳۷/۵	۴/۴	۲۱	

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود مؤلفه‌هایی که در طیف متوسط ۳/۵ به بالا مورد ارزیابی قرار گرفتند، انتخاب و وارد مرحله بعدی دلفی شدند. لذا ۳۱ شاخص‌هایی که بالاترین رتبه را به خود اختصاص داده‌اند، انتخاب شدند، چرا که میانگین آنها از ۳/۵ بالاتر است. همچنین شاخص‌هایی که رتبه بالاتر از ۳۱ داشتند، از مرحله بعد دلفی حذف شدند که شامل ابزارهای جمع آوری گزارش، ویژگی‌های حسابداری، مدل اهداف حسابداری، تحقیق و توسعه، ایمنی و سلامت جسمی گزارشگران، نظم و انضباط، حفظ ارزش برای آیندگان و مدیریت ریسک هستند. در دور دوم، مجدداً از اعضای پنل درخواست شد که در خصوص ابعاد و شاخص‌های مندرج در پرسشنامه پس از اعمال تغییرات، اظهار نظر نمایند. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، میانگین تمام شاخص‌ها در دور دوم ۳/۵ به بالا بوده است که به عنوان شاخص‌های مدنظر خبرگان انتخاب می‌شوند.

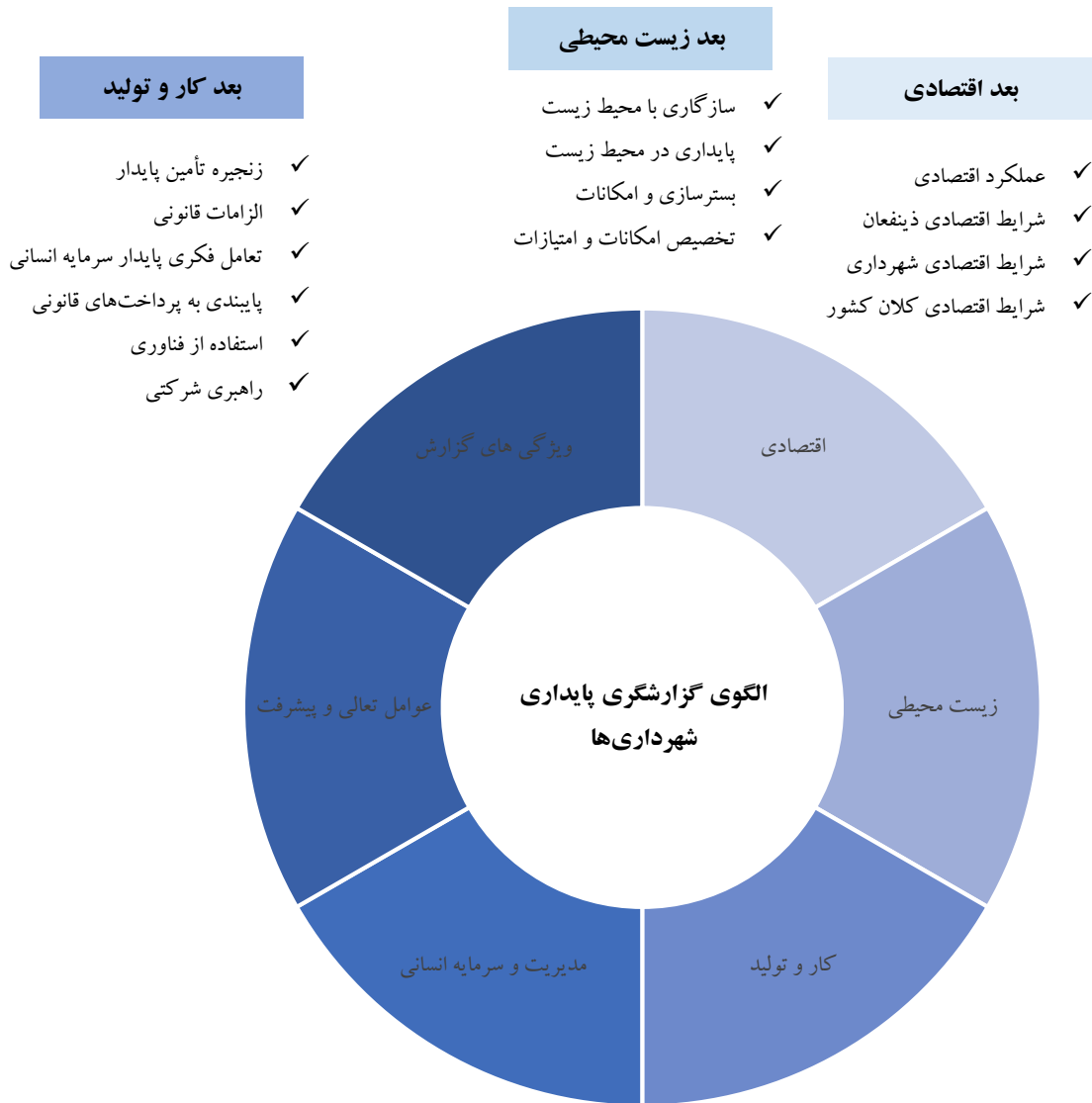
در جدول ۶، نتایج آزمون ضریب توافق (رتبه‌های دبلیو کندال) ارائه شده است. در دور اول با توجه به مقدار آزمون خی دو که در سطح خطای کوچکتر از ۰/۰۱ معنادار است، لذا با اطمینان ۰/۹۹ می‌توان بیان داشت تفاوت میانگین رتبه‌ها معنادار است. با توجه به اینکه مقدار ضریب توافق به سمت صفر میل می‌کند ($Kendall's W = 0/370$)، بنابراین، حتماً باید این آزمون با اصلاحاتی مجدداً اجرا گردد. لذا، برای اجرای دور دوم دلفی باید شاخص‌هایی که میانگین آنها زیر ۳/۵ است، از نظرسنجی حذف شوند. در دور دوم با توجه به مقدار آزمون خی دو که در سطح خطای کوچکتر از ۰/۰۱ معنادار نیست، لذا با اطمینان ۰/۹۹ می‌توان بیان داشت که تفاوت میانگین رتبه‌ها به دلیل اینکه $P < 0/05$ نیست، معنادار نبوده و میان اعضای پانل اجماع وجود دارد. با توجه به اینکه مقدار ضریب توافق از ۰/۵ بالاتر است و بیشتر به سمت یک میل می‌کند ($Kendall's W = 0/88$)، لذا، با توجه به طبقه‌بندی مندرج در جدول ۶، ضریب توافق در حد نسبتاً قوی ارزیابی می‌شود، پس می‌توان نظرسنجی را متوقف نمود. در نتیجه، پس از اجرای دو دور دلفی و نظرسنجی از خبرگان و اعمال نظرات آنها، ۳۱ شاخص انتخاب شد.

جدول ۶. نتایج آماری دور اول دلفی

	دور اول	دور دوم
تعداد	۱۸	۱۸
W کندال	۰/۲۶۰	۰/۸۸
آزمون خی دو	۳۷۰/۳۷	۳۷۰/۳۷
درجه آزادی	۸۹	۷۵
سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۹۸

الگوی پیشنهادی برای گزارشگری پایداری شهرداری‌های ایران

از آن‌جا که ابعاد پیشنهادی برای طبقه‌بندی شاخص‌ها مورد تأیید خبرگان واقع شد، الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری شهرداری‌ها به صورت شکل ۱، ارائه شده است.



شکل ۱. الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری شهرداری‌های ایران (منبع: یافته‌های پژوهش)

ویژگی‌های گزارش بعد	بعد عوامل تعالی و پیشرفت	بعد مدیریت و سرمایه انسانی
✓ ثبت‌های حسابداری	✓ مشارکت و توسعه روش‌های ارزشگذاری	✓ وجود ارتباط موثر
✓ به موقع بودن گزارش	✓ برخورد بدون تبعیض با متخلفان	✓ ویژگی‌های اخلاقی حسابداران
✓ رعایت اصول حسابداری	✓ ضوابط تعیین حقوق و مزایا	✓ ارتباط کارمند و مدیر
✓ بی طرفی گزارش	✓ مسئولیت و مشارکت‌های اجتماعی	✓ توانایی مدیریت
✓ شفافیت گزارش		✓ مدیران متخصص
✓ منابع جمع‌آوری گزارش		✓ نیروهای متخصص
✓ ویژگی‌های کیفی اطلاعات		

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

طبق نتایج حاصل از مفاهیم و کلیدواژه‌های شناسایی شده از ادبیات و پیشینه، دستورالعمل‌ها و گزارش‌های پایداری و همچنین ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده ناشی از کدگذاری (باز، محوری و انتخابی) و در نهایت اجرای دو دور روش دلفی و استفاده از نظرات متخصصان و خبرگان جهت رسیدن به توافق جمعی، الگوی پیشنهادی برای گزارشگری پایداری شهرداری‌های ایران ارائه شده است. قابل ذکر است که شهرداری‌های ایران که از یک سو، به دلیل ماهیت کالای عمومی بودن، تنوع و گستردگی خدماتی که ارائه می‌دهند و با توجه به جنبه‌های مختلف عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی با دقت بیشتری از سوی ذینفعان مختلف روبرو هستند و از سوی دیگر به دلیل انتظارات بالا و پاسخ‌خواهی ذینفعان و یا به عبارتی کلیه مردم شهر نسبت به عملکرد شهرداری‌ها؛ می‌توانند از الگوی پیشنهادی پژوهش حاضر برای شروع فرآیند گزارشگری پایداری در حوزه فعالیت خود بهره‌گیرند.

گزارشگری پایداری می‌تواند به عنوان راهکاری به منظور تغییر مدیریت سازمانی شهرداری‌ها، همچنین شفافیت در همه امورات شهرداری‌ها همچون امور مالی (اقتصادی)، مسئولیت اجتماعی، حوزه خدمات شهری و فضای سبز (زیست‌محیطی) پاسخگویی به نیازهای همه ذینفعان لحاظ می‌شود. از طرفی عدم تقارن اطلاعاتی زیادی در شهرداری‌ها وجود دارد و شهرداری‌ها نیز از اهمیت افشای داوطلبانه از جمله اطلاعات پایداری برای ذینفعان یا به عبارتی شهروندان بی‌اطلاع هستند. با وجود پیشرفت‌ها در تحقیقات مربوط به گزارشگری پایداری در جهان، همچنان فقدان تحقیقات در خصوص گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها بویژه ایران علیرغم اهمیت موضوع و همچنین به دلیل تفاوت در ماهیت خدمات ارائه‌شده توسط شرکت‌ها و شهرداری‌ها وجود دارد. در پژوهش حاضر، ابتدا ادبیات نظری، دستورالعمل‌ها و گزارش‌های پایداری شهرهای مختلف جهان که جنبه‌های مختلف پایداری را در عملیات خود پیاده‌سازی کرده‌اند، با استفاده از روش نمونه‌گیری غیر احتمالی در دسترس و تا رسیدن به اشباع داده‌ها مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت. بررسی گزارش‌های پایداری شهرهای مختلف جهان نشان داد که آنها برای تهیه گزارش پایداری، هیچ محدودیتی در نحوه ارائه و همچنین بکارگیری از ابعاد و شاخص‌های مندرج در استانداردها و دستورالعمل‌های موجود نظیر GRI، CDP، SASB دارند و از الگوی ثابتی پیروی نمی‌کنند. به عبارت دیگر، این سازمان‌ها برای مشروعیت بخشیدن به خود در راستای مسئولیت پاسخگویی اقدام به افشای اختیاری گزارش پایداری می‌نمایند. از همین رو، در پژوهش حاضر با رویکردی بدیع به شناسایی ابعاد قابل استفاده در گزارشگری پایداری برای شهرداری‌های ایران پرداخته شده است. لذا، شش بعد شامل اقتصادی، زیست‌محیطی، کار و تولید، مدیریت و سرمایه انسانی، عوامل تعالی و پیشرفت و ویژگی‌های گزارش مورد تأیید خبرگان حوزه پژوهش قرار گرفته است.

پس از اعتبارسنجی شاخص‌های شناسایی شده از نظرات خبرگان و ایجاد وفاق بین آنها، در نهایت ۳۱ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفت. از بین شاخص‌های مزبور، چهار شاخص عملکرد اقتصادی، شرایط اقتصادی ذینفعان، شرایط اقتصادی شهرداری و شرایط اقتصادی کلان کشور متعلق به بعد اقتصادی؛ چهار شاخص سازگاری با محیط زیست، پایداری در محیط زیست، بسترسازی و امکانات و تخصیص امکانات و امتیازات متعلق به بعد زیست‌محیطی؛

شش شاخص زنجیره تأمین پایداری، الزامات قانونی، تعامل فکری پایداری سرمایه انسانی، پایداری به پرداخت‌های قانونی، استفاده از فناوری و راهبری شرکتی متعلق به بعد کار و تولید؛ شش شاخص وجود ارتباط مؤثر، ویژگی‌های اخلاقی حسابداران، ارتباط کارمند و مدیر، توانایی مدیریت، مدیران متخصص و نیروهای متخصص متعلق به بعد مدیریت و سرمایه انسانی؛ چهار شاخص مشارکت و توسعه روش‌های ارزشگذاری، برخورد بدون تبعیض با متخلفان، ضوابط تعیین حقوق و مزایا و مسئولیت و مشارکت‌های اجتماعی متعلق به بعد عوامل تعالی و پیشرفت؛ و هفت شاخص ثبت‌های حسابداری، به موقع بودن گزارش، رعایت اصول حسابداری، بی‌طرفی گزارش، شفافیت گزارش، منابع جمع‌آوری گزارش و ویژگی‌های کیفی اطلاعات متعلق به بعد ویژگی‌های گزارش بوده است.

با توجه به مزایای توسعه و استفاده از گزارشگری پایداری در شرکت‌های مختلف و همچنین در سازمان‌های بخش عمومی و دولتی در راستای حفظ حقوق اجتماعی شهروندان، حفظ منابع محیط زیست و سرمایه اقتصادی ذینفعان، به سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور پیشنهاد می‌شود بستر لازم در خصوص دستورالعمل اجرایی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌های کشور را فراهم آورد. گزارش‌های شهرداری‌های کشور را بر اساس دستورالعمل‌های پایداری رتبه‌بندی نماید. شهرداری‌های کشور را ملزم به اجرا و تهیه گزارش پایداری و ایجاد واحدی مستقل در ساختار سازمانی خود جهت تدوین اهداف و برنامه‌ها و چگونگی تهیه و افشای گزارش پایداری نماید. نسبت به برگزاری دوره‌های آموزش‌های لازم در خصوص گزارشگری پایداری، توسعه پایداری، ابعاد و شاخص‌های پایداری، نحوه تهیه گزارش‌های پایداری اقدام نماید.

محدودیت‌های پژوهش و پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

۱. یکی از محدودیت‌های این پژوهش، ساده‌سازی روش تحقیق بوده است. در این پژوهش عمدتاً از روش تحلیل محتوا و کدگذاری برای ارزیابی محتوای گزارش‌های پایداری و مصاحبه‌ها استفاده شد. این پژوهش به دلیل عدم ارتباط با برخی از مدیران شهرهای بزرگ و ذینفعان برای داده‌های بیشتر، دارای ذهنیت بالایی است. بنابراین، در آینده، محققین ممکن است از روش‌های اکتشافی بیشتری مانند مصاحبه و پرسشنامه استفاده کنند. مصاحبه با گردآورندگان گزارش‌های پایداری در شهرها ممکن است انگیزه‌ها و دلایلی را برای اقدامات مدیران به دست آورد و پرسشنامه‌ها ممکن است به عنوان پل ارتباطی محققان با ذینفعان عمل کنند.
۲. با توجه به محدود بودن اطلاعات مربوط به گزارش پایداری برخی از شهرها در پایگاه داده‌های مختلف مورد استفاده، نمونه به کشورهای خاصی محدود می‌شود. از نظر روش‌شناسی، نمی‌توانیم سوگیری را در انتخاب نمونه نادیده گرفت، زیرا نمونه محدود به سازمان‌هایی است که تصمیم می‌گیرند اقدامات پایداری خود را از طریق یک گزارش داوطلبانه گزارش کنند. لذا، توصیه می‌شود که تحقیقات تجربی آتی مستقیماً بر روی گزارش‌های سازمان‌ها برای انجام تحلیل کیفی داده‌های موجود در گزارش‌ها، از جمله سایر بانک‌های داده یا مدل‌های گزارش، انجام شود تا این تحلیل‌ها به سایر ابزارهای پاسخگویی برای پایداری بخش عمومی کمک کنند.
۳. در این پژوهش شهرداری تهران به دلیل تفاوت ساختاری با سایر شهرداری‌های کشور، از جامعه آماری حذف گردید، لذا، پیشنهاد می‌گردد این پژوهش به طور ویژه در سطح شهرداری تهران مورد مطالعه قرار گیرد.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از کلیه همکاران و مدیران شهرداری‌ها که با مشارکت در تکمیل پرسشنامه‌ها و شرکت در گروه کانونی، برای رسیدن به اهداف این پژوهش با نویسندگان همکاری لازم را به عمل آورده‌اند، تشکر و قدردانی می‌نمایم.

منابع

- بابائی، فاطمه؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید و امین، وحید (۱۴۰۰). رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت: با تأکید بر نقش امتیاز افشا و اندازه شرکت. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۳)، ۲۷-۱. https://jak.uk.ac.ir/article_2908_1db6f63f237d7404168642717791dfee.pdf
- برزگر، قدرت‌اله (۱۳۹۲). مدلی برای افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) و ارتباط آن با عملکرد مالی. *رساله دکتری حسابداری*. دانشگاه علامه طباطبائی.
- چناری بوکت، حسن و بنی‌مهد، بهمن (۱۳۹۸). پایداری شرکتی: راهبردی تئوریک و یکپارچه با رویکرد دستوری و عملگرا. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۲)، ۱۰۳-۱۲۵. https://jma.srbiau.ac.ir/article_14416_74d22a142ace4d4792e45eeb32265203.pdf
- خاکی، غلامرضا (۱۳۹۱). *روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی* (چاپ سوم). تهران، انتشارات فوژان.
- دانایی‌فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی و آذر، عادل (۱۳۹۲). *روش‌شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکردی جامع* (چاپ نهم). تهران، انتشارات صفار.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴. https://far.ui.ac.ir/article_24305_ed2746051418ce5ed3fb700401b849c1.pdf
- ماپار، مهسا؛ جعفری، محمدجواد؛ منصور، نبی‌اله؛ ارجمندی، رضا و عزیزی‌نژاد، رضا (۱۳۹۷). طراحی سیستم ارزیابی و گزارش‌دهی عملکرد پایدار شهرداری کلان شهرها، مطالعه موردی: عملکرد سلامت شهرداری تهران. *فصلنامه بهداشت و ایمنی کار*، ۱۸(۱)، ۸۰-۶۵. <http://jhsw.tums.ac.ir/article-1-5808-fa.html>
- معصومی، سید رسول؛ صالح‌نژاد، سید حسن و ذبیحی زرین کلایی، علی (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۸(۷۰)، ۲۲۱-۱۹۵. https://qjma.atu.ac.ir/article_11092_26c59277406338e85a50b7faee7a683a.pdf
- ملکیان، اسفندیار؛ فخاری، حسین و جفایی رهنی، منیر (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت مدیره شرکت بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۰(۲)، ۱۱۲-۷۷. https://jak.uk.ac.ir/article_2274_517ea6c58ef2e78642200ed39fcee76.pdf

References

- Abdi, M., Kurdestani, Gh., & Rezazadeh, J. (2018). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model. *Journal of Financial Accounting Research*, 11(4), 23-44 https://far.ui.ac.ir/article_24305_ed2746051418ce5ed3fb700401b849c1.pdf [In Persian].
- Alcaraz-Quiles, F.J., Navarro-Galera, A., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). A comparative analysis of transparency in sustainability reporting by local and regional governments, *Lex Localis. Journal of Self-Government*, 12(1), 55-79 [https://doi.org/10.4335/12.1.55-78\(2014\)](https://doi.org/10.4335/12.1.55-78(2014)).
- Babaei, F., Rahmani, A., Homayoun, S., & Amin, V. (2021). The relationship between corporate sustainability performance and firm value: Emphasizing the role of disclosure score and firm size. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(3), 1-27 https://jak.uk.ac.ir/article_2908_1db6f63f237d7404168642717791dfee.pdf [In Persian].
- Ball, A. (2002). Sustainability accounting in UK local government an agenda for research. *ACCA Research Report*, Association of Chartered Certified Accountants, London, No. 78.
- Ball, A. (2004). A sustainability accounting project for the UK local government sector? Testing the social theory mapping process and locating a frame of reference. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(8), 1009-1035 [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00209-5](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00209-5).

- Ball, A. (2005). Environmental accounting and change in UK local government. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(3), 346-373 <https://doi.org/10.1108/09513570510600738>.
- Ball, A. (2007). Environmental accounting as workplace activism. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(7), 759-778 <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.04.005>.
- Ball, A., & 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, 243-265.
- Ball, A., Grubnic, S., & Birchall, J. (2014). Sustainability accounting and accountability in the public sector, in Bebbington, J., Unerman, J. and O'Dwyer, B. (Eds). *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, London, 176-196.
- Barzegar, Gh. (2014). A model for disclosing Corporate Social Responsibility (CSR) and its relation to financial performance. *Dissertation Thesis*, Allameh Tabatabaie University [In Persian].
- Bellini, O., Rodrigues, N., Lagioia, T., & Freitas, T. (2019). Public Sector (UN) Sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 1-28 DOI:10.11144/Javeriana.cc20-49.psss.
- Brockett, A., & Rezaee, Z., (2012). *Corporate Sustainability: Integrating Performance and Reporting* Hoboken. NJ: John Wiley and Sons.
- Chenari Bouket, H., & BaniMahd, B., (2019). Corporate Sustainability: Theoretical and Integrated Strategic Imperative and Pragmatic Approach. *Journal of Management accounting*, 12(42), 103-125 https://jma.srbiau.ac.ir/article_14416_74d22a142ace4d4792e45eeb32265203.pdf [In Persian].
- Costa, B. & Lima Crisóstomo, V., (2017). Comprehensiveness of Corporate Social Responsibility Report of Brazilian Companies: An analysis of its evolution and determinants. *Cuadernos de Contabilidad*, 18(45), 125-151 DOI:10.3390/risks10050103.
- Cruz, C., Marques, A. & Ferreira, A. (2009). Informações ambientais na contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. *Sociedade, contabilidade e Gestão*, 4(2), DOI:10.21446/scg_ufrj.v4i2.13176.
- Danaei Fard, H., Alvani, S M., & Azar, A. (2012). *Quantitative research methodology in management: a comprehensive approach* (ninth edition). Tehran, Safar Publications [In Persian].
- Dik, R. (2017). Sustainability in local governments: Disclosures in Dutch and Canadian municipal annual reports. *Master's Thesis*, Radboud University. <https://pdfs.semanticscholar.org/1725/e2392150fc00a532d98800d3cdec4f20b2cb.pdf>.
- 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.
- Farneti, F., & Guthrie, J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organizations: why they report. *Accounting Forum*, 33(2), 89-98 <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.04.002>.
- Gazzola, P., Amelio, S., Papagiannis, F., & Michaelides, Z. (2019). Sustainability reporting practices and their social impact to NGO funding in Italy. *Critical Perspectives on Accounting*, Available online 30 April 2019, 102085 <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.04.006>.
- Gibson, R., & Guthrie, J. (1995). Recent environmental disclosures in annual reports of Australian public and private sector organisations. *Accounting Forum*, 19(2/3), 111-127 <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2007.00615.x>.
- Global Reporting Initiative (GRI)., (2018). *Sustainability Disclosure Database*. Data Legend. Amsterdam: Global Reporting Initiative.
- Gonzalez-García, S., Rama, M., Cortes, A., García-Guaita, F., Nunez, A., Gonzalez Louro, L., Teresa Moreira, M., & Feijoo, G. (2019). Embedding environmental, economic and social indicators in the evaluation of the sustainability of the municipalities of Galicia (northwest of Spain). *Journal of Cleaner Production*, 234, 27-42 <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.06.158>.
- Goswami, K., & Lodhia, S. (2014). Sustainability disclosure patterns of South Australian local councils: a case study. *Public Money and Management*, 34(4), 273-280 DOI: 10.1080/09540962.2014.920200.

- Greco, G., Sciulli, N., & D'Onza, G. (2013). The influence of stakeholder engagement on sustainability reporting: evidence from Italian local councils. *Public Management Review*, 17(4), 1-24.
- GRI. (2004). Public Agency sustainability reporting: a gri resource document in support of the public agency sector supplement. Global Reporting Initiative, Amsterdam.
- GRI. (2005). *Sector supplement for public agencies*. Global Reporting Initiative, Amsterdam.
- GRI FPA. (2012). Integrating sustainability into reporting – an Australian public sector perspective. GRI Focal Point Australia (FPA), Sydney.
- Guthrie, J., & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and Management*, 28(6), 361-366.
- Hopwood, B., Mellor, M., & O'Brien, G. (2005). Sustainable development: mapping different approaches. *Sustainable Development*, 13(1), 38-52.
- Hoque, Z., & Adams, C. (2008). Measuring public sector performance: A study of government departments in Australia, CPA Australia, Melbourne.
- Kaur, A., & Lodhia, S. (2014). The state of disclosures on stakeholder engagement in sustainability reporting in Australian local councils. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2), 54-74.
- Kaur, A., & Lodhia, S. (2016). Influences on stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: a study of Australian local councils. *Corporate Responsibility and Stakeholding*, Emerald Group Publishing, Bingley, 105-129.
- Kaur, A., & Lodhia, S. (2017). The extent of stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: does empowerment of stakeholders really exist? *Modern Organisational Governance*, Emerald Publishing, Bingley, 129-145.
- Kaur, A., & Lodhia, S. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: a study of Australian local councils. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1), 338-368.
- Kaur, A., & Lodhia, S. (2019). Key issues and challenges in stakeholder engagement in sustainability reporting: a study of Australian local councils. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 2-18.
- Khaki, Gh. (2011). *Research method with thesis writing approach* (third edition). Tehran, Fujan Publications [In Persian].
- Leeson, R., Ivers, J., & Dickinson, D. (2005). Sustainability reporting by the public sector: momentum changes in the practice, uptake and form of reporting by public agencies. *Accountability Forum*, 8(12/21).
- Lodhia, S., & Jacobs, K. (2013). The practice turn in environmental reporting: a study into current practices in two Australian commonwealth department. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(4), 595-615.
- Lodhia, S., Jacobs, K., & Park, Y.J. (2012). Driving public sector environmental reporting: the disclosure practices of Australian commonwealth departments. *Public Management Review*. 14(5), 631-647.
- Macintosh, A., & Wilkinson, D. (2012). Are we progressing? Comprehensive monitoring and reporting in Australia. *The Australian Collaboration*.
- Malekian, E., Fakhari, H., & Jafaei Rahani, M. (2018). Impact of board of directors' characteristics on environmental, social, and corporate governance reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 77-112 https://jak.uk.ac.ir/article_2274_517ea6c58ef2e786d42200ed39fcee76.pdf [In Persian].
- Mapar, M., Jafari, M J., Mansouri, N., Arjmandi, R., & Azizinejad, R. (2018). Developing assessment and reporting system for sustainability performance in municipalities of megacities Case Study: Health performance of Tehran municipality. *Journal of Health and Safety at Work*, 8(1), 65-80 <http://jhs.w.tums.ac.ir/article-1-5808-fa.html> [In Persian].
- Marcuccio, M., & Steccolini, I. (2005). Social and environmental reporting in local authorities: a new Italian fashion? *Public Management Review*, 7(2), 155-176.
- Masoumi, S.R., Saleh Nejad, S.H., & Zabihi Zarin Kolaei, A. (2017). Identifying the effective variables on the level of sustainability reporting of companies listed in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Audit Science*, 18(70), 195-221 https://qjma.atu.ac.ir/article_11092_26c59277406338e85a50b7faee7a683a.pdf [In Persian].

- Mussari, R., & Monfardini, P. (2010). Practices of social reporting in public sector and nonprofit organizations: an Italian perspective. *Public Management Review*, 12(4), 487-492 <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496262>.
- Niemann, L., & Hoppe, T. (2018). Sustainability reporting by local governments: a magic tool? Lessons on use and usefulness from European pioneers. *Public Management Review*, 20(1), 201-223 <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1293149>.
- Orazalin, N., & Mahmood, M. (2018). Economic, environmental, and social performance indicators of sustainability reporting: Evidence from the Russian oil and gas industry. *Energy Policy*, 121, 70-79 <https://doi.org/10.1016/j.enpol.2018.06.015>.
- Qian, W., Burrett, R., & Monroe, G., (2011). Environmental management accounting in local government: A case of waste management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 24(1), 93-128 <https://doi.org/10.1108/09513571111098072>.
- Rezaee, Z. (2015). *Business sustainability: performance, compliance, accountability and integrat reporting*. Sheffield, UK: Greenleaf Publishing Limited.
- Sulkowski, A. (2016). City sustainability reporting: An emerging & desirable legal necessity. *Pace Enviromental Law Review*, 33, 278-299.
- Tavares, C. (2018). Analysis of GRI sustainability reports issued by portuguese public sector entities. *Digital Communication Management*. DOI: [10.5772/intechopen.76221](https://doi.org/10.5772/intechopen.76221).
- Tetrevova, L., & Jelinkova, M. (2019). Municipal social responsibility of statutory cities in the Czech Republic. *Sustainability*, 11(8), 1-19 <https://doi.org/10.3390/su11082308>.
- Tonello, M., & Singer, T. (2015). Sustainability Practices. *The Conference Board*, <https://www.conferenceboard.org/pdfdownload.cfm?masterProductID=9311>.
- Williams, B., Wilmshurst, T., & Clift, R. (2011). Sustainability reporting by local government in Australia current and future prospects. *Accounting Forum*, 35(3), 176-186.
- Williams, B.R. (2015). Reporting on sustainability by Australian councils—a communication Perspective. *Asian Review of Accounting*, 23(2), 186-203.