



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۶ / شماره ۳ (پیاپی ۶۳) / پانیز ۱۴۰۶
صفحه ۳۴۱ تا ۳۶۲

شناسایی ابعاد و مولفه های حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی

جواد علی پور

گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران
j.alipour5579@iaui.ac.ir

سیدعباس برهانی

گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول)
sa.sborhani1352@iaui.ac.ir

رضا غلامی جمکرانی

گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران
reza.gholami@iaui.ac.ir

زهره حاجیها

گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Drzhajiha@iaui.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۲۹

چکیده

هدف از این پژوهش شناسایی مؤلفه های حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی می باشد. روش پژوهش از نظر هدف توسعه ای- کاربردی، از نظر شیوه گرد آوری داده ها از نوع توصیفی، از نظر نوع داده ها، رویکرد پژوهشی حاضر، آمیخته (کیفی و کمی) که رویکرد کیفی با روش داده بنیاد سیماتیک انجام شد. در این پژوهش، ابتدا به مطالعه اسناد و مدارک، کتابها، مقاله ها، منابع اینترنتی، پایان نامه ها، مقاله ها و متون تخصصی پرداخته شد. مشارکت کنندگان رویکرد کیفی شامل خبرگان و صاحب نظران در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی هستند که شامل پژوهشگران، متخصصان و اساتید عضو هیئت علمی دانشگاه با تحصیلات دکتری می باشند که مصاحبه با آنان (استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته) تا حد اشباع نظری داده ها، ادامه داشت. جامعه آماری در رویکرد کمی دینفعان گزارش دهی بخش عمومی با تاکید بر حسابرسان شاغل در سازمان های بخش عمومی است و حجم نمونه براساس جدول مورگان کرجسی ۳۸۴ نفر است. در رویکرد کیفی از مصاحبه نیمه ساختاریافته و در رویکرد کمی ابزار تحقیق پرسشنامه محقق ساخته که با مرور مبانی نظری و عملی و نیز نتایج مصاحبه تدوین شده است. روایی و پایایی مصاحبه و پرسشنامه در پژوهش محاسبه شد. جهت تجزیه و تحلیل داده ها در رویکرد کیفی از روش داده بنیاد سیماتیک و به دست آوردن کدهای باز، محوری و انتخابی و در رویکرد کمی از شاخص های مرکزی، شاخص های پراکندگی، جداول و نمودارها، آزمون های تحلیل عاملی (تأییدی و اکتشافی)، معادلات ساختاری، آزمون t، آزمون آلفای کرونباخ و برازش الگو و سایر محاسبات آماری استفاده شد. نتایج پژوهش نشان دهنده الگوی پارادایمی حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی شامل نهادینه کردن حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی به عنوان مقوله محوری و شرایط علی (مؤلفه های نهادی - سیاستی، مؤلفه های فرآیندی و اجرایی و مؤلفه های فرهنگی و انسانی)، عوامل زمینه ای، شرایط مداخله گر و راهبردها و پیامدهای مولفه های شفافیت و پاسخ گوئی، مشارکت اجتماعی، عدالت و انصاف اجتماعی، پایداری اجتماعی و محیطی، اثربخشی و کارایی خدمات عمومی و صداقت و سلامت اداری می باشد. برازش مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی مورد تایید قرار گرفت.

واژه های کلیدی: حسابرسی، حسابرسی اجتماعی، سازمان های بخش عمومی، گزارشدهی.

۱- مقدمه

از آنجایی که جهان برای اجرای استانداردهای گزارش‌دهی پایداری از سوی هیئت بین‌المللی استانداردهای پایداری (ISSB) آماده می‌شود، نیاز به رهبری بخش عمومی آشکار می‌شود. در حالی که دولت‌ها در سرتاسر جهان روی سیاست‌های حیاتی و راه‌حل‌های نظارتی همکاری کرده‌اند، هنوز گزارش‌دهی پایداری را برای نهادهای گزارش‌دهنده دولتی خود ارائه نکرده‌اند. این یک مانع بزرگ برای جاه‌طلبی‌های پایداری جهانی است، به‌ویژه با توجه به زیرساخت‌های فیزیکی وسیع، منابع تجدیدناپذیر، عناصر خاکی کمیاب، آب و دارایی‌های طبیعی که توسط دولت‌های سراسر جهان کنترل می‌شوند. الیور بوتلیز-تفت^۴، مدیر عامل Accountancy Europe این فوریت را به اختصار بیان کرد و خاطرنشان کرد: «بدون اینکه بخش دولتی پیش‌تاز باشد، هیچ گذار پایداری وجود نخواهد داشت.» به زبان ساده، بخش عمومی باید در مسیر حرکت به سمت گزارش‌دهی پایداری پیش‌تاز باشد.

بخش عمومی بخش مهمی از فعالیت‌های اقتصادی بین‌المللی را نشان می‌دهد (بال و گروبنیک، ۲۰۰۷؛ واکر و برامر، ۲۰۱۲). سازمان‌های بخش عمومی^۵ (PSOs) توسط OECD^۶ (۲۰۱۵) به عنوان هر سازمانی تحت کنترل دولت که کالاها یا خدمات عمومی را طبق طبقه‌بندی وظایف دولت (COFOG) توسعه می‌دهد، تعریف می‌شود. آنها کارفرمایان اصلی، ارائه‌دهندگان خدمات و مصرف‌کنندگان منابع هستند (GRI^۷، ۲۰۰۵) که با جنبه‌ها و تأثیرات مهم در پایداری سازمان مرتبط هستند. بخش عمومی از ادارات دولتی مرکزی و محلی، صندوق‌های بازرگانی و شرکت‌های دولتی تشکیل شده است و این گونه سازمان‌ها معمولاً با ساختارهای بوروکراسی و سلسله‌مراتبی مرتبط هستند (کارتر و همکاران^۸، ۱۹۹۲). ماهیت سیاسی پشت سازمان‌های بخش عمومی و ویژگی متمایز این بخش است (فاریز و لین^۹، ۲۰۰۵).

تحقیقات فزاینده‌ای در مورد ابتکارات گزارش‌دهی زیست‌محیطی و پایداری در سازمان‌های بخش عمومی انجام شده است، برای مثال: پذیرش گزارش‌های اجتماعی و زیست‌محیطی توسط مقامات محلی ایتالیا (مارکوسو و

محصول نهایی حسابداری در قالب گزارش‌دهی به ذینفعان ارائه می‌شود. شناسایی آسیب‌های موجود در فضای کسب و کار وابسته به حرفه حسابداری می‌تواند به بهبود فضای کسب و کار حسابداری کمک نماید. در سال‌های اخیر موضوع گزارش‌دهی اقتصادی، اجتماعی و محیطی مورد توجه پژوهشگران بسیاری بوده است. این گزارش‌دهی که به گزارش‌دهی پایداری نیز مشهور است هم در بخش خصوصی و هم در بخش عمومی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در بخش خصوصی مطالعات مناسبی صورت گرفته است لیکن در بخش عمومی تا کنون بسیاری از الزامات، ابعاد و ویژگی‌ها نیاز به پژوهش دارد. این مهم در حوزه حسابرسی اجتماعی که ضرورت دارد به حسابرسی گزارش‌دهی اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی در سازمان‌های بخش عمومی بپردازد دوچندان می‌شود. این پژوهش قصد دارد با ارائه مدل حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی علاوه بر کشف و شناسایی این مفهوم به شناسایی عوامل اجتماعی موثر بر نقاط ضعف حسابداری و گزارش‌دهی آن بپردازد.

موسسه مطالعات فضایی گودارد ناسا فاش کرد که تابستان سال ۲۰۲۳ بالاترین دمای زمین از زمان ثبت رکوردهای جهانی در سال ۱۸۸۰ بوده است^۱. گزارش سازمان ملل متحد، آب و هوای جهانی ۲۰۲۰-۲۰۱۱ مشاهده کرد که هر دهه متوالی از دهه ۱۹۹۰ گرمتر از تمام دهه‌های گذشته بوده است^۲. رویدادهای آب و هوایی شدید اثرات مخربی در سراسر جهان داشته و مانع از تلاش‌ها برای رسیدن به اهداف توسعه پایدار سازمان ملل شده است. گزارش هیئت بین‌دولتی سازمان ملل متحد در مورد تغییرات آب و هوا اخیراً بر خطرات کوتاه‌مدت گرمایش جهانی تا سال ۲۰۴۰ و همچنین خطرات بلندمدت برای ۲۱۰۰، از جمله از دست دادن تنوع زیستی، افزایش خطر انقراض، کاهش در دسترس بودن آب، و افزایش قرار گرفتن در معرض و فراوانی رویدادهای آب و هوایی شدید تأکید کرده است^۳. مواردی برای پیگیری جدی توسعه و پذیرش استانداردهای گزارش‌دهی پایداری برای بخش عمومی هرگز قوی‌تر از این نبوده است.

S. Löschke, V. Möller, A. Okem, B. Rama (eds.). Cambridge University Press, Cambridge, UK and New York, NY, USA, pp. 3-33, doi:10.1017/9781009325844.001

^۴ Olivier Boutellis-Taft

^۵ public sector represents

^۶ [http://refhub.elsevier.com/S0301-4797\(17\)30087-7/sref53](http://refhub.elsevier.com/S0301-4797(17)30087-7/sref53)

^۷ GRI, Global Reporting Initiative. "Sector supplement for public agencies." Global Reporting Initiative GRI, Amsterdam, pilot version (2005).

^۸ Carter, L. R., & Lee, R. D.

^۹ Forbes, M., & Lynn Jr, L. E.

^۱ <https://climate.nasa.gov/news/3282/nasa-announces-summer-2023-hottest-on-record/>

^۲ 2023 was the world's warmest year on record, by far | National Oceanic and Atmospheric Administration (noaa.gov)

^۳ IPCC, 2022: Summary for Policymakers [H.-O. Pörtner, D.C. Roberts, E.S. Poloczanska, K. Mintenbeck, M. Tignor, A. Alegría, M. Craig, S. Langsdorf, S. Löschke, V. Möller, A. Okem (eds.)]. In: Climate Change 2022: Impacts, Adaptation, and Vulnerability. Contribution of Working Group II to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change [H.-O. Pörtner, D.C. Roberts, M. Tignor, E.S. Poloczanska, K. Mintenbeck, A. Alegría, M. Craig, S. Langsdorf,

عمومی وجود دارد. آیا مقصود از حسابرسی اجتماعی این است: بازبینی یا گواهی دهی به صورت مستقل درباره اطلاعات ارائه شده مربوط به عوامل اجتماعی و محیطی و رعایت مقررات مربوط به حفظ محیط زیست؟ یا ابعاد دیگری هم در بخش عمومی شامل می‌شود؟ چرا حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی؟ معیارهای حسابرسی اجتماعی در این بخش، چه هستند؟ مخاطبان چه کسانی هستند؟ و حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی چگونه صورت می‌گیرد؟

برخی صاحب نظران نظیر گودارد (۲۰۱۰) بیان می‌کنند در کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای توسعه یافته باید به حسابداری بخش عمومی توجه بیشتری شود با توجه به مباحث پیش گفته و مبانی نظری حسابداری بخش عمومی و تحقیقات صورت گرفته در این حوزه این مهم در کشوری چون ایران از اهمیت بسیاری برخوردار است (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵). بخش عمومی هر کشور برای برطرف نمودن نیازهای جامعه درصدد اجرای سازوکارهای مناسب است. هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها موضوعی است که توجهات و دیدگاه‌های مختلفی را به خود جلب کرده است (سلیمانی امیری و همکاران، ۱۳۹۹). در ایران طی دو دهه اخیر تحقیقاتی در حوزه حسابداری بخش عمومی و با موضوعات گوناگون نظیر پاسخگویی، ارزیابی عملکرد، بودجه بندی عملیاتی و غیره صورت گرفته است؛ مرور مطالعات پیشین در حوزه حسابداری دولتی و بخش عمومی علاوه بر تشکیل بانک اطلاعاتی جامع، موجب افزایش اطلاعات پژوهشگران درباره موضوعات روش تحقیق و یافته‌ها پیشنهادها و... تحقیقات در سازمانها و نهادهای عمومی می‌شود همچنین می‌تواند برای تدوین کنندگان استانداردها و رویه‌های حسابداری بخش عمومی و مدیران دولتی مفید واقع شود. علاوه بر این پژوهش حاضر با تدوین مدل حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی می‌تواند برای پژوهشگران این حوزه نیز سودمند باشد.

دولتها در سراسر جهان به موضوع مسئولیت اجتماعی سازمانی بسیار علاقه نشان داده اند تا از آن به عنوان ابزاری نرم برای ترغیب (نه اجبار) سازمانها برای تعامل اجتماعی استفاده کنند (استیور^۹، ۲۰۱۰، ۷). دولتهای مدرن از دو ویژگی بارز برخوردارند: اول، شراکت با بخش خصوصی و جامعه مدنی در تدوین و اجرای خط مشی‌های عمومی؛ و دوم، اتکا بر رویکردهایی

استکولینی^۱، ۲۰۰۵). شیوه‌های داوطلبانه گزارش‌دهی پایداری (SR) در سازمان‌های بخش عمومی که از دستورالعمل‌های گزارش‌دهی پایدار ابتکار گزارش‌گری جهانی (GRI) استفاده می‌کنند (گاتری و فارنتی^۲، ۲۰۰۸). انگیزه‌های SR در سازمان‌های بخش عمومی (گاتری و فارنتی، ۲۰۰۹). کاربرد دستورالعمل‌های GRI برای سازمان‌های دولتی و بخش سوم (دامی و همکاران^۳، ۲۰۱۰). شیوه‌های افشای محیطی در گزارش‌های سالانه سازمان‌های بخش عمومی (لینچ^۴، ۲۰۱۰). وضعیت فعلی و آینده گزارش‌گری پایداری محلی در استرالیا (ویلیامز و همکاران^۵، ۲۰۱۱). شیوه‌های گزارش‌دهی محیطی در سازمان‌های بخش عمومی (لودیا و همکاران^۶، ۲۰۱۲). روش‌های اندازه‌گیری عملکرد فعلی در بخش‌های دولتی در استرالیا (آدامز و همکاران^۷، ۲۰۱۴) و شیوه‌های افشای اطلاعات پایداری توسط دولت‌های محلی اروپایی کشورهای انگلوساکسون و نوردیک (ناوورا گالرا و همکاران، ۲۰۱۴). علیرغم پیشرفت‌هایشان، سازمان‌های بخش عمومی در مقایسه با شرکت‌ها و مؤسسات آموزش عالی، هنوز در گزارش‌دهی پایداری عقب هستند (دامی و همکاران، ۲۰۱۰؛ گاتری و فارنتی، ۲۰۰۹؛ لودیا و همکاران^۸، ۲۰۱۲).

در سرتاسر جهان، سازمان‌ها فعالیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی خود را از طریق گزارش‌دهی پایداری گزارش می‌دهند تا: الف) وضعیت فعلی پیشرفت یک سازمان به سمت پایداری را ارزیابی کنند و ۲) انتقال تلاش‌ها و پیشرفت‌های انجام شده در ابعاد مختلف پایداری به ذینفعان (دالال-کلایتون و باس، ۲۰۰۲؛ GRI، ۲۰۱۱). دلایل دیگر برای گزارش‌دهی پایداری که در ادبیات گزارش‌دهی عبارتند از (به عنوان مثال به آدامز و مک نیکلاس، ۲۰۰۷؛ داوب، ۲۰۰۷ مراجعه کنید): ۱) ارزیابی عملکرد پایداری (۲) محک زدن در مقابل سایر سازمانها (۳) تسهیل شفافیت و حسابرسی مالی (۴) تبدیل شدن به یک رهبر در جامعه (۵) تلاش‌های پایداری بازاریابی و (۶) ایجاد تغییر در سازمان.

حسابرسی اجتماعی مکمل و ضرورت توسعه گزارش‌دهی پایداری است. حسابرسی اجتماعی و تأیید اینکه سازمان مقررات مربوط به حفظ محیط زیست را رعایت کرده است با سیستم حسابداری مبتنی بر عوامل اجتماعی و محیطی رابطه‌ای تنگاتنگ دارد. سوالات و ابهاماتی در خصوص مفهوم شکافته شده و توسعه نیافته حسابرسی اجتماعی به ویژه در بخش

⁶ Lydia, M. J. & Reson, L. M.,

⁷ Adams, A. Muir, C., & Hoque, Z.

⁸ Lodhia et al

⁹ Steurer, R.

¹ Marcuccio and Steccolini

² Guthrie, J., & Farneti, F.

³ Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F.

⁴ Lynch, B.

⁵ Williams, B., Wilmschurst, T., & Clift, R.

مانند گفتمان، تسهیم دانش و اقدامات داوطلبانه (لیپوتر^۱، ۲۰۰۷، ۸).

انگیزه پایداری در شرکتها متأثر از عوامل مختلفی چون انتظارات و تصویر ذینفعان از شرکت، قوانین و مقررات، گزارشگری داوطلبانه شرکت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، رتبه بندی عملکرد شرکت و ... است. این انگیزه به نوبه خود بر استراتژی شرکت در حوزه ابعاد مختلف پایداری نیز تأثیر می‌گذارد. در حقیقت انگیزه، نوع استراتژی شرکت را در مواجهه با مسائل پایداری چون محیط‌زیست، نیروی انسانی، مشتریان، دولت و عموم مردم به طور کلی مشخص می‌کند. با داشتن استراتژی، شرکتها سعی می‌کنند تا فعالیتهایی را در زمینه کنترل ابعاد مختلف پایداری، طراحی و محقق سازند و نحوه اندازه‌گیری و ارزیابی آن نهایتاً به تدوین چارچوب، نوع و میزان گزارشگری آن کمک خواهد کرد. این چرخه همواره در حوزه مدیریت پایداری ادامه خواهد داشت و رهنمون شرکتها در گزارشگری ابعاد مختلف پایداری نظیر زیست محیطی، اجتماعی، اخلاقی و راهبری خواهد بود (توماس و واس^۲، ۲۰۱۲). از طرفی، حوزه پایداری و ابعاد مورد بررسی آن نیز، بر ارکان چارچوب مدیریت پایداری تأثیر خواهد گذاشت.

حسابرسی اجتماعی ابزاری مؤثر برای ارزیابی عملکرد اجتماعی هر سازمان است و کمک می‌کند تا با در نظر گرفتن یک چشم انداز چند وجهی از سهامداران کلیدی، متوجه شویم که چگونه سازمان به لحاظ اجتماعی برای دستیابی به مأموریت اجتماعی خود هماهنگ است (باسارگکار^۳، ۲۰۲۴). حسابرسی اجتماعی فرایندی است که به موجب آن عملکرد یک سازمان در ارتباط با اهداف محیطی یا اجتماعی آن سنجش و گزارش میشود (گاو و ژانگ^۴، ۲۰۰۶). در واقع حسابرسی اجتماعی فرایندی استاندارد جهت شناسایی سنجش و گزارش اثرات محیطی اجتماعی و اخلاقی فعالیتهای یک سازمان است جانسون^۵ (۲۰۰۱) حسابرسی اجتماعی تلاشی توسط سازمان جهت اندازه گیری اثرات اجتماعی عملکرد خود است. این تلاش در جهت شناسایی سنجش ارزیابی گزارش و نظارت بر اثرات فعالیتهای یک سازمان بر جامعه است که در گزارشهای مالی سنتی ارائه نمیشود ناتال و فورد^۶ (۱۹۹۴) هدف از حسابرسی اجتماعی این است که یک سازمان در رابطه با انتظارات و مقررات اجتماعی عملکرد خود را بررسی کرده و بدان وسیله گزارشهایی

درباره اثر عملکرد خود بر جامعه و محیط زیست را منتشر کند و درباره خود اطلاعات شفافتری منتشر کند.

در دسامبر ۲۰۲۲، هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی (IPSASB) برنامه‌های خود را برای آغاز محدوده‌بندی سه پروژه بالقوه گزارش‌دهی پایداری خاص بخش عمومی، پس از مشاوره «پیشرفت گزارش‌دهی پایداری بخش عمومی» در اوایل سال ۲۰۲۲ تأیید کرد. گزارش‌دهی پایداری بخش عمومی برای حمایت از اقدامات هماهنگ دولت‌ها برای رسیدگی به آرمان‌های پایداری در جهان حیاتی است. انجمن حسابداران خبره ACCA از اعلام هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی در مورد برنامه کاری پایدار استقبال می‌کند این هیئت دارای شبکه‌های بین‌المللی مناسب و روند مناسب برای انجام این وظیفه است. در فوریه ۲۰۲۳، انجمن حسابداران خبره ACCA یک میزگرد جهانی از کارشناسان را تشکیل داد که همگی علاقه زیادی به گزارش پایداری بخش عمومی داشتند تا مسائل کلیدی را بررسی کنند و بازخورد خود را به هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی در حین تحقیق و بررسی فعالیت‌های گزارش پایداری خود ارائه دهند. این جلسه توسط مگی مک جی^۷، مدیر اجرایی ACCA اداره می‌شد و ۲۱ شرکت کننده در ۱۵ حوزه قضایی شرکت داشتند. توصیه‌های این میزگرد شش اصل کلیدی را بیان می‌کند که هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی بین‌المللی باید در نظر بگیرد تا به ایجاد چارچوبی قوی کمک کند که نیازهای متمایز و زمینه‌های متفاوت سازمان‌های بخش عمومی را در سطح جهانی تشخیص دهد. در بخش ادبیات پژوهش به این شش توصیه پرداخته خواهد شد. این مطالب نشان از نو بودن مفهوم گزارش‌دهی پایداری در بخش عمومی و به تبع آن حسابرسی اجتماعی در این بخش می‌باشد.

با توسعه اقتصاد پایدار در جهان امروز و نقش پررنگ دولت‌ها و بخش عمومی در مناسبات و مجادلات جهانی زیست محیطی و اجتماعی، خواسته‌های ذی‌نفعان نسبت به سازمانها افزایش یافته و حسابرسی اجتماعی به عنوان یک ضرورت و یکی از انتظارات ذینفعان و دنیای بین‌الملل تبدیل شده است. حسابرسی اجتماعی در رعایت حقوق ذینفعان در صد آن است که از طریق اطمینان بخشی به گزارش‌های خاص اندازه هر یک از اثرات اجتماعی را به ذینفعان را نشان دهد. در عصر حاضر دولت‌ها با افزایش تقاضا برای پاسخگویی بیشتر و مسئولیت

⁵ Johnson, H.

⁶ Natale, M., & Ford, J.

⁷ Maggie McGhee

¹ Lepoutre, J., Dentchev, N.A. and Heene, A.

² Thomas, L.; Vos, C

³ Basargekar, P.

⁴ Gao, S., & Zhang, J.

برخی شرکتها چنین افشائاتی را به حداقل موارد ملزم شده، محدود نموده بودند (کردازو و همکاران،^۵ ۲۰۲۰).

در گزارشگری پایداری اطلاعاتی در خصوص ابعاد زیست محیطی، اجتماعی، راهبردی اقتصادی و عملکرد پایدار افشا میشود مزایای گزارشگری پایداری شامل بهبود مزیت رقابتی پاسخگویی پوشش زیست محیطی افزایش شهرت و اعتبار و بهبود شفافیت است (هیگینز، کافی^۶ ۲۰۱۶؛ پرز لویز و همکاران^۷ ۲۰۱۵). علی رغم مزایای گزارشگری پایداری چالش‌های آموزش قانون گذاری تهیه ی رهنمودها کارزارهای آگاهی بخشی فشار ذی نفعان و فشار عمومی و بازار برای تهیه ی آن در کشورهای در حال توسعه وجود دارد (تارینگانا^۸، ۲۰۲۰).

در طول دهه ی گذشته تعداد شرکت‌هایی که گزارشهای پایداری را منتشر می‌کنند در حال افزایش است. بنابراین سازمان‌های گزارشگر به طور فزاینده ای به اطمینان بخشی گزارشهای پایداری روی آورده اند (هوج و همکاران^۹، ۲۰۰۹؛ کی پی ام جی^{۱۰}، ۲۰۲۰).

ادبیات موجود نشان می‌دهد که نتیجه و مزیت کلیدی اطمینان بخشی گزارش، پایداری افزایش اعتبار اطلاعات گزارش شده است (چانان تاپیپات^{۱۱}، ۲۰۲۱) در حالی که کیفیت حسابرسی صورتهای مالی با جزئیات مورد مطالعه قرار گرفته است اطلاعات نسبتا کمی در مورد اطمینان بخشی گزارشهای پایداری وجود دارد (پرینسلو، مارون^{۱۲}، ۲۰۲۰).

تعدادی از مطالعات نشان داده اند که گزارشهای پایداری با اطمینان بخشی معتبرتر هستند (سیمینت و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۹) سایر پژوهشها نیز این نگرانی را مطرح کرده اند که روش اطمینان بخشی گزارشهای پایداری به گونه ای اجرا میشود که ممکن است منافع مدیریتی را نسبت به منافع عمومی بیشتر تأمین کند و اصل پاسخگویی شرکت ها محقق نشود (اسمیت و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۱).

اطمینان بخشی گزارشهای پایداری میتواند به تقویت جایگاه و گسترش بازار خدمات حسابرسی کمک نماید بازاریابی از ارکان اصلی فعالیتهای هر شرکت یا مؤسسه ای است. ساختن محصول یا خدمات مورد ارائه یک جنبه از فعالیت یک واحد تجاری و فروش آن جنبه ی دیگر است. فروش مهمترین رکن هر واحد تجاری است زیرا خدمات مورد ارائه یا محصولات ساخته شده هنگامی ارزش دارند که بتوان آنها را به فروش رساند از این

اجتماعی روبه رو هستند و اجتماع برای اطلاع یافتن از حقوق خود و تحت تأثیر قرار دادن فرآیندهای تصمیم گیری دولتها قاطعانه تر شدند. حسابرسی اجتماعی ابزاری است که سازمان‌های دولتی از طریق آن به برنامه ریزی مدیریت و اندازه گیری فعالیتهای زیست محیطی و اجتماعی خویش می‌پردازند. با توجه به موارد بیان شده در مورد حسابرسی اجتماعی سازمان‌های عمومی، این پژوهش در صدد ارائه مدلی برای حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی است و نقشه راهی را برای انجام آن با عنوان مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی ارائه کرده است. بنابراین در پژوهش حاضر سعی شده است تا به این سوال اساسی پاسخ دهیم که ابعاد و مولفه‌های حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی کدامند؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارش پایداری میتواند تصویری کامل و متعادل از عملکرد پایداری شرکت ارائه دهد. گزارش پایداری داوطلبانه مستعد تفسیر و حتی گرایش به سبب شویی است (هان لفس^۱، ۲۰۱۴). راموس و مونتیل^۲ (۲۰۰۵) بیان میکنند که سبب شویی اطلاعات غلطی است که توسط یک سازمان منتشر میشود تا از خود یک تصویر عمومی مسئولانه و دوست دار محیط زیست نشان دهد. در این جا اطلاعات غلط به اطلاعات گمراه کننده عمدی اشاره دارد. تأثیر استفاده از دستورالعمل‌ها و قوانین مختلف بر کیفیت و کمیت افشای اطلاعات غیرمالی در پژوهش‌های گذشته مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از این مقاله ها ارزیابی این موضوع بوده است که آیا تغییر از افشای اطلاعات غیر مالی داوطلبانه خط مشی یک عنصر به افشای اطلاعات غیر مالی اجباری خط مشی عنصری دیگر کمیت و کیفیت افشای غیرمالی را افزایش داده است یا خیر به طور نمونه برخی پژوهش‌ها اشاره کردند که کمیت و کیفیت افشای اطلاعات غیر مالی پس از اجرای دستور العمل اتحادیه ی اروپا مبنی بر افشای الزامی اطلاعات غیر مالی بهبود یافته است (میو و همکاران^۳، ۲۰۲۰ میون لزوا^۴، ۲۰۱۹). برخی پژوهش‌های دیگر نیز هیچ گونه افزایش قابل توجهی در کمیت و کیفیت افشای اطلاعات پس از استفاده از دستور العمل اتحادیه ی اروپا نیافتند، به نحوی که

⁷ Pérez-López, D., Moreno-Romero, A., & Barkemeyer, R.

⁸ Tauringana, V.

⁹ Channuntapipat, C

¹⁰ Prinsloo, A., & Maroun, W.

¹¹ Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F.

¹² Smith, J., Haniffa, R., & Fairbrass, J.

¹ Hahn, R., & Lülfs, R.

² Ramus, C. A., & Montiel, I.

³ Mio, C., Fasan, M., Marcon, C., & Panfilo, S

⁴ Mion, G., & Loza Adauí, C. R.

⁵ Cordazzo, M., Bini, L., & Marzo, G.

⁶ Higgins, C., & Coffey, B.

در این خصوص، مانیورا^{۱۵} (2018) بیان می کند که مدیریت نادرست فعالیت های مرتبط با پایداری در اثر عدم تفکیک فعالیت های بااهمیت و کم اهمیت آن به وجود می آید که می تواند یک اقدام عمدی یا غیرعمدی باشد. به اعتقاد بادیا و همکاران^{۱۶} (2022) نیز، دلیل اصلی ارائه نتایج متناقض در مورد نوع ارتباط بین سرمایه گذاری در فعالیت های پایداری و عملکرد سازمان ها، عدم تمایز بین فعالیت های بااهمیت و کم اهمیت پایداری است. فنگ و همکاران^{۱۷} (2007) نیز دلیل یافته های متناقض را ناشی از عدم بررسی دقیق اثرات خاص صنعت می داند. هیئت تدوین استانداردهای پایداری (SASB) نیز طی بیانیه های مختلف خود بر این مهم تأکید کرده است؛ چرا که برای مثال، مدیریت انتشارگازهای گلخانه ای ممکن است برای صنایع حمل و نقل و منابع تجدیدناپذیر از نظر استراتژیک مهم و بااهمیت باشد، در حالی که همین فعالیت ممکن است برای صنایع مالی از اهمیت چندانی برخوردار نباشد (هیئت تدوین استانداردهای پایداری، 2017).

ضرورت گزارشگری پایداری

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی درباره عملیات واحدهای تجاری، ارائه صورتهای مالی به روش سنتی، پاسخگوی همه نیازهای استفادهکنندگان نیست (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۲)؛ به عبارت دیگر، با گسترش فعالیت های تجاری در جهان، استفاده از سیستم های حسابداری سنتی امروزی، امکان اندازه گیری و سنجش آثار خارجی عملیات سازمان را با دشواری مواجه ساخته است. سیستم های حسابداری سنتی، عملکرد واحد تجاری را از جنبه های خاص ارزیابی میکنند. به طوریکه نمیتواند در برگرنده آثار محیطی و اجتماعی سازمانها باشد. یکی از راهکارهای بسیار مهم و ضروری برای تأمین نیازهای فوق، استفاده از گزارشگری پایداری است. گزارش پایداری، گزارشی سازمانی است که اطلاعاتی درباره عملکرد اقتصادی، زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی در اختیار میگذارد (مهرانی و همکاران، 1396). گذر از گزارشگری سنتی و افشای اطلاعات

رو حرفه ی حسابرسی نیز از این امر مستثنا نیست و نیاز به بازاریابی دارد (مران جوری^۱، ۲۰۲۱).

امروزه، سازمان ها در زمینه های گوناگون زیر فشار شدید برای جلب اعتماد عمومی و حفظ رقابت قرار دارند و پایداری شرکتی^۲ به یک اولویت اجتناب ناپذیر برای کسب وکارها در سراسر جهان تبدیل شده (کو، لین و چین^۳، 2021) و با تمرکز بر محیط زیست، جامعه و حاکمیت (ESG)^۴، مورد توجه سرمایه گذاران و ناظران در سراسر جهان قرار گرفته است (برزگر، نتاج کردی و ملکی، 1398؛ عبدی، کاظمی علوم، محمدپورزنجانی، 1398). همچنین تقاضای روزافزون ذی نفعان از سازمانها برای پذیرش پایداری، شرکتها را به درگیر شدن در فعالیت های اجتماعی تشویق کرده است (مران جوری و علی خانی، 1393). به موجب مفاهیم مرتبط با پایداری، سازمان ها نه تنها بر افزایش منافع ذی نفعان خود، بلکه برای افزایش ارزش جامعه نیز تأکید دارند (رضایی و همکاران^۵، ۲۰۲۴).

در سال های اخیر، موضوع سرمایه گذاری در فعالیت های پایداری مورد توجه بسیاری از پژوهشگران قرار گرفته است (بادیا، گومزبیزارس و فروز^۶، 2022؛ خان، سرافیم و یون^۷، 2016). با این حال، پژوهش های انجام شده در این زمینه نتایج متفاوتی را نیز گزارش داده اند. برای مثال، تأثیر مثبت سرمایه گذاری در فعالیت های پایداری بر عملکرد سازمان را می توان در پژوهش های بودانوالا و بودانوالا^۸ (2022)، اوکافور، آدوسی و آدلای^۹ (2021) و گایو و هنریکس^{۱۰} (2020) و تأثیر منفی یا عدم اثرگذاری سرمایه گذاری در فعالیت های پایداری بر عملکرد سازمان را میتوان در پژوهش های نگوین^{۱۱} (2022)، ماتئوسوسکا^{۱۲} (2021)، جیها و رنگاراجان^{۱۳} (2020) و رسمی^{۱۴} (2018) مشاهده کرد. علت حصول نتایج مختلف و متضاد در پژوهش های تجربی مرتبط با سرمایه گذاری در فعالیت های پایداری و عملکرد سازمان ی یکی از سؤال های بسیار مهمی است که یافتن پاسخ مناسب برای توجیه این نتایج می تواند برای همه ذی نفعان و سرمایه گذاران حائز اهمیت فراوان باشد.

⁹ Okafor, A., Adeleye, B. N., & Adusei, M.

¹⁰ Gaio, C., & Henriques, R.

¹¹ Nguyen, L. T.

¹² Matuszewska-Pierzynka, A.

¹³ Jha, M. K., & Rangarajan, K.

Resmi, S. I., Begum, N. N., & Hassan, M. M.

Maniora, J.

¹⁶ Badía, G., Gómez-Bezares, F., & Ferruz, L.

¹⁷ Fung, A., Graham, M., & Weil, D.

¹ Maranjory, M.

² Corporate sustainability

³ Kuo, Lin and Chien

⁴ Environmental, Social and Governance

⁵ Rezaei Faraz, M., Hosseini, S., Tarafdar, A., Forghani, M., Ahmadi, H., Fellows, N., & Liaghat, G.

⁶ Badía, G., Gómez-Bezares, F., & Ferruz, L.

⁷ Khan, M., Serafeim, G., & Yoon, A.

⁸ Bodhanwala, S., & Bodhanwala, R.

پایداری شرکتها با هدف افزایش شفافیت، ارتقای ارزش برند، حسن شهرت و مشروعیت سازمانی، تقویت بهینه کاوی در برابر رقیب، علامت دهی رقابتپذیری، انگیزش کارکنان و حمايت از فرايندهای کنترل و اطلاعات شرکت صورت ميگيرد(هرزيج و شالتگر^۱، 2017).

حسابرسي اجتماعي

حسابرسي اجتماعي ابزاري است که شرکتها مي توانند جهت شناساندن پيشرفت ها و چالش هاي خود به سهامداران ، کارکنان، مشتريان ، سرمايه گذاران ،تامين کنندگان ، رسانه ها و قانون گذاران که بيش از بيش خواستار شفافيت و پاسخگويي شرکتها در مقابل تعهدات و عملکردشان هستند ، به کار گيرند. گاهلوت ساشميتا در مقاله ي حسابرسي اجتماعي، دليل اصلي اجرائ حسابرسي اجتماعي را تفکيک بين آن چيزي که جامعه مي خواهد و آن چيزي که جامعه بدست مي آورد، مي داند. بر طبق نظر وي اين فاصله عموما به دليل کلاهبرداری و رشوه از وجوه عمومي اتفاق مي افتد. برنامۀها توسط سياستمداران ايجاد شده و تحت هدايت ماموران اداري براي توسعه جامعه اجرا ميشوند. با اين حال ، در حاشيه ي کار ، تخفيفات ، کميسيون ها و رشوه ، بودجه عمومي را از مسير بهره برداري که از قبل تايين شده ، منحرف مي کند. به محض اينکه حسابرس اجتماعي وارد ميشود ، کنترل خود را بر توسعه دهندگان و مجريان سياست به صورت زير اعمال مي کند: 1. مزايای اجتماعي طرح را اندازه گيري مي نمايد 2. تاثير اجتماعي و اخلاقي عملکرد سازمان را پايش ميکند. 3. مبنایي براي چارچوب خط مشي مديريت در مسئوليت اجتماعي و روش پاسخگويي به کار ميگيرد. 4. به ايفاي مسئوليت پاسخگويي کمک مي کند. 5. شفافيت را افزايش مي دهد. 6. هزينه اجتماعي را ارزيابي ميکند(ساشميتا^۲، 2013).

فعاليت سازمان هاي بخش عمومي

بخش عمومي نقش مهمي در جامعه ايفا مي کند. در اکثر کشورها، هزينه های عمومي، بخش قابل توجهی از توليد ناخالص داخلي را تشكيل ميدهد و واحدهای بخش عمومي، کارفرمایان مهم و مشارکت کنندگان بزرگ در بازار سرمايه هستند. در اکثر اوقات، بخش عمومي، از طريق یک فرآيند سياسي، نتايج مورد نظر را، تعيين نموده و استانداردها و قواعد قانوني، اخلاقي و ساير مداخلات مورد نیاز برای دستیابی به اين اهداف را مشخص

ميکند. مداخلات بالقوه شامل تصويب قانون يا مقررات؛ ارائه خدمات؛ کسب درآمد مجدد از طريق مکانيسمهاي مانند پرداخت ماليات يا پرداخت هاي اجتماعي؛ و کنترل داراييها يا اشخاص مانند شرکت هاي دولتي، است. دولتها نيز در ترويج عدالت، صلح و نظم و روابط بين المللي نقش موثري دارند(2014 IFAC³ and CIPFA⁴).

هيأت تدوين استانداردهای حسابداري عمومي(GASB)⁵ در بيانیه مفهومي شماره یک خود می گوید که محیط فعالیتهای عمومي (غیرانتفاعی) موسسات بزرگ بخش عمومي، نظير دولت و شهرداریها تحت تاثير ويژگيهاي مهم زير است.

(۱) ويژگيهاي اصلي (ساختاري و خدماتي) شامل الف- شکل نمايندگي دولت و تفکيک يا توزيع قدرت (تفکيک قوا)

ب) سيستم اداره امور حکومت (فدرال يا متمرکز) (ج) رابطه پرداخت کنندگان ماليات يا عوارض نسبت به خدمات دريافتي.

(۲) ويژگيهاي کنترلي متاثر از ساختار دولت شامل الف) بودجه به عنوان بيانیه سياستهای عمومي و مقاصد مالي و روشي جهت اعمال کنترل

ب) استفاده از سيستم هاي حسابداري حسابهای مستقل برای اهداف کنترلي.

(۳) ساير ويژگيها شامل

الف) وجوه اقتراق بين سازمانها به رغم تشابه در طراحي ب) سرمايه گذاري در خور ملاحظه در داراييهاي سرمايه اي که درآمد توليد نمی کنند

ج) طبع و ماهيت فرايند سياسي (2014 IFAC⁶ and CIPFA⁷).

خدای پور و همکاران(۱۴۰۳) به بررسی موانع حسابداري مسئوليت اجتماعي و ارائه استراتژی های اجرای آن برای بهبود پایداری در بازارهای نوظهور پرداختند. در همان سال، حسینی و روستاپیشه تأثیر عملکرد مسئوليت اجتماعي شرکت بر نوع حسابرس و هزينه حسابرسي را مورد مطالعه قرار دادند. باوفا نيز در سال ۱۴۰۳ به شناسایی و مدل سازی عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسي بخش عمومي در استان ايلام پرداخت. در سال ۱۴۰۲، خدای پور و جعفری به گسترش مسئوليت پذيري اجتماعي و زیست محیطی شرکتها و تشويق تحقيقات در اين

⁵ Governmental Accounting Standards Board

¹The International Federation of Accountants

⁷ The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

¹ Herzig, C. and S. Schaltegger.

² Sushmita, Gahlot

³ 1The International Federation of Accountants

⁴ The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

حوزه پرداختند. کیایی در سال ۱۴۰۰ تأثیر مسئولیت اجتماعی بر قراردادهای حسابرسی را بررسی کرد. عبدی و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح گزارشگری پایداری شرکت‌ها را مطالعه کردند و همچنین محرک‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری را رتبه‌بندی کردند. کاظم پور و همکاران (۱۳۹۹) چارچوبی برای رتبه‌بندی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی ارائه کردند. اخترشناس و همکاران در همان سال عوامل مؤثر بر پایداری شرکتی را شناسایی کردند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران ارائه کردند و همچنین وضع موجود حسابرسی عملکرد را ارزیابی و راهکارهایی برای بهبود آن پیشنهاد دادند. جعفری (۱۳۹۷) رابطه بین حسابرسی اجتماعی و بهبود عملکرد حسابرسان مستقل را بررسی کرد. جفایی رهنی (۱۳۹۶) مدلی برای تبیین عوامل مؤثر بر گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتها ارائه کرد. فخاری و همکاران در همان سال مولفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی را رتبه‌بندی کردند. سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) مدل حسابرسی اجتماعی را با استفاده از روش مدلسازی معادلات ساختاری طراحی کردند. حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۴) ابعاد و مولفه‌های افشای مسئولیت اجتماعی شرکتها را ارائه و امتیاز افشای شرکتها را نمونه ارزیابی کردند.

وو^۱ (۲۰۲۳) به بررسی بستر مقررات حسابرسی اجتماعی پرداخت و بر اهمیت ایجاد یک پلتفرم باز و شفاف برای بهبود کیفیت حسابرسی تأکید کرد. در همین سال، ما^۲ (۲۰۲۳) به ساخت یک پلتفرم حسابرسی اجتماعی بر اساس داده‌های بزرگ برای بهبود قیمت، کیفیت و اعتبار صنعت پرداختند. همچنین، سومیانا و همکاران^۳ (۲۰۲۳) تأثیر هژمونی سیاسی بر استقلال حسابرسان بخش عمومی در اندونزی را بررسی کردند و نشان دادند که این هژمونی می‌تواند کارایی و اثربخشی حسابرسی را کاهش دهد. گبریوس^۴ (۲۰۲۲) تأثیر چارچوب‌های حقوقی حسابرسی بر مدیریت هزینه‌های عمومی در اتیوپی را بررسی کرد و نشان داد که این چارچوب‌ها تأثیرات مستقیم و غیرمستقیمی بر مدیریت هزینه‌های عمومی دارند. بیچکووا و همکاران^۵ (۲۰۲۱) مسئولیت

اجتماعی را به عنوان محرک اصلی تکامل گزارش‌دهی از مالی به غیرمالی بررسی کردند و اهمیت مطالعه مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکتی را اثبات کردند. همچنین، سبوسیا و همکاران^۶ (۲۰۲۱) حسابرسی اجتماعی را به عنوان ابزاری برای جامعه مدنی با هدف تضمین پایداری بررسی کردند و مراحل مختلف انجام حسابرسی اجتماعی را توصیف کردند. چاولا^۷ (۲۰۲۱) نیز نقش حسابرسی اجتماعی دولتی در توانمندسازی رهایی و تغییر الگوها در توازن قدرت را بررسی کرد. ناهیتون و همکاران^۸ (۲۰۲۰) نقش حسابرسی اجتماعی را به عنوان یک مکانیسم پاسخگویی اجتماعی برای تقویت حاکمیت و ارائه خدمات در محیط مراقبت‌های بهداشتی اولیه نپال بررسی کردند. پاپوتسی و سودهی^۹ (۲۰۲۰) نیز سودمندی افشاهای موجود در گزارش‌های پایداری را مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که این گزارش‌ها منعکس‌کننده عملکرد واقعی پایداری شرکتها هستند. کنون و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۹) رابطه بین افشاهای مسئولیت اجتماعی و مزیت‌های رقابتی شرکت را بررسی کردند و نشان دادند که این رابطه معنادار است. دایک و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۹) نیز ارتباط سرمایه‌گذاران نهادی را با مسئولیت اجتماعی شرکتها مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که مالکیت نهادی به صورت مثبت با عملکرد شرکتها در حوزه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در ارتباط است. پارسا و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸) میزان افشاهای صورت گرفته توسط شرکت‌های چندملیتی پیرامون دو بعد نیروی کار و حقوق بشر را اندازه‌گیری کردند و نشان دادند که شواهد اندکی پیرامون افشاهای صورت گرفته در این دو بعد وجود دارد. دومینگوس و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۷) به بررسی گزارش پایداری در سازمان‌های بخش دولتی و رابطه بین فرآیند گزارش‌دهی و مدیریت تغییر سازمانی برای پایداری پرداختند. آکتاس و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۷)، نیز اهمیت مشارکت ذینفعان در کل فرآیندهای حسابداری و ارائه گزارشگری پایداری را بررسی کردند.

مواد و روش‌ها

روش پژوهش حاضر از نوع آمیخته (کیفی-کمی) اکتشافی می‌باشد. در این طرح ابتدا مؤلفه‌های نهادینه کردن حسابرسی

۱ WU Zongli.
 ۲ Ma, R
 ۳ Sumiyana, S., Hendrian, H., Jayasinghe, K., & Wijethilaka, C.
 ۴ Gebreyesus, S. A.
 ۵ Bychkova SM, Karelskaia SN, Abdalova EB, Zhidkova EA.
 ۶ Sysoieva I, Poznyakovska N, Balaziuk O, Miklukha O, Akimova L and Pohrishchuk B
 ۷ Chawla, A.

⁸ Nahitun Naher, Dina Balabanova, Eleanor Hutchinson, Robert Marten, Roksana Hoque, Samiun Nazrin Bente Kamal Tune, Bushra Zarin Islam & Syed Masud Ahmed.

⁹ Papoutsis, A., & Sodhi, M. S.

¹⁰ Cannon, J.N., Ling, Z., Wang, Q., Wantanabe, O.V

¹¹ Dyck, A., Lins, K. V., Roth, L., & Wagner, H. F.

¹² Parsa, S., Roper, I., Muller-Camen, M., & Szigetvari, E.

¹³ Domingues, A. R., Lozano, R., Ceulemans, K., & Ramos, T. B.

¹⁴ Aktas, R., K.Kayalidere, and M. Kargin.

محقق ساخته که با مرور مبانی نظری و عملی و نیز نتایج مصاحبه تدوین شده است. روایی و پایایی مصاحبه و پرسشنامه در پژوهش محاسبه شد. در بخش کمی ابزار تحقیق پرسشنامه محقق ساخته که با مرور مبانی نظری و عملی و نیز نتایج مصاحبه‌های اکتشافی تدوین شده است. روش تحلیل داده‌های در بخش کیفی بر اساس نظریه داده - بنیاد می‌باشد. برای تحلیل داده‌ها در بخش کمی‌ها روش‌های آماری توصیفی و استنباطی SPSS استفاده شد. نتایج حاصل با استفاده از نرم افزارهای آماری SPSS و PLS بررسی، توصیف، تجزیه و تحلیل می‌شود.

یافته‌ها

ابعاد و مولفه‌های حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی

اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی بررسی شد و آنگاه با ابزاری مناسب آن را آزمون و اندازه‌گیری کردیم. حوزه پژوهش و مشارکت کنندگان در رویکرد کیفی شامل دو قسمت اسناد و مدارک، کتاب‌ها، مقالات، پایان‌نامه‌ها، فصل‌نامه‌ها و مجلات مطالعه شده، منابع اینترنتی، مقالات و متون تخصصی حوزه پژوهش و مشارکت کنندگان رویکرد کیفی شامل خبرگان و صاحب‌نظران در حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی هستند که شامل پژوهشگران، متخصصان و اساتید عضو هیئت علمی دانشگاه با تحصیلات دکتری می‌باشند که مصاحبه با آنان (استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته) تا حد اشباع نظری داده‌ها، ادامه داشت. جامعه آماری در رویکرد کمی ذینفعان گزارش‌دهی بخش عمومی با تاکید بر حسابرسان شاغل در سازمان‌های بخش عمومی است و حجم نمونه براساس جدول مورگان کرجسی ۳۸۴ نفر است. در رویکرد کیفی از مصاحبه نیمه ساختاریافته و در رویکرد کمی ابزار تحقیق پرسشنامه

جدول ۱. کدگذاری باز، محوری و گزینشی مقوله اصلی

مقوله	کد انتخابی	کد محوری	کدگذاری باز	متون پژوهشی
کدگذاری باز، محوری و گزینشی مقوله اصلی	شفافیت و پاسخ‌گویی	میزان دسترسی عموم به اطلاعات مالی و عملکردی	شفافیت اطلاعات، انتشار عمومی بودجه‌های مصوب، هزینه‌ها، درآمدها و گزارش‌های مالی، اعلام قراردادهای، مناقصه‌ها و مزایده‌ها به همراه جزئیات مربوط به طرف‌های قرارداد، ارائه گزارش‌های عملکرد دوره‌ای (ماهانه، فصلی یا سالانه) به زبان ساده و قابل فهم، قابلیت دسترسی، فراهم بودن دسترسی برخط (آنلاین) به داده‌ها از طریق وبسایت رسمی سازمان، طراحی سامانه‌های کاربرپسند برای استفاده عموم (بدون نیاز به تخصص فنی)، انتشار نسخه‌های چاپی در مراکز عمومی در مناطق کم‌برخوردار یا فاقد اینترنت، قابلیت استفاده و تحلیل اطلاعات، دسته‌بندی اطلاعات بر اساس موضوعات (بودجه، پروژه‌ها، عملکرد واحدها)، ارائه نمودارها، جداول و خلاصه‌های تحلیلی برای فهم بهتر مردم، توضیح اصطلاحات تخصصی با زبان ساده (واژه‌نامه مالی و عملکردی)، به‌روزرسانی منظم اطلاعات، انتشار به‌موقع اطلاعات (در زمان واقعی یا در بازه‌های منظم و کوتاه)، اعلام تغییرات در بودجه یا پروژه‌ها همراه با دلایل و مستندات، استفاده از بازخوردهای مردمی برای اصلاح و بهبود اطلاعات منتشر شده	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
		وجود گزارش‌های عمومی درباره فعالیت‌های سازمان	جامعیت محتوا در گزارش‌های عمومی، شامل اطلاعات بودجه‌ای، مالی، عملیاتی و انسانی، پوشش کلیه فعالیت‌ها، برنامه‌ها، پروژه‌ها، نتایج و چالش‌ها، اشاره به شاخص‌های عملکرد و میزان تحقق اهداف، دقت و صداقت اطلاعات، ارائه اطلاعات واقعی و مستند، بدون تحریف یا اغراق، مطابقت داده‌های ارائه‌شده با گزارش‌های مالی رسمی و حسابرسی‌شده، ذکر خطاها، انحرافات و ناکامی‌ها در کنار موفقیت‌ها، دوره‌بندی زمانی مشخص، انتشار منظم گزارش‌ها: ماهانه، فصلی یا سالانه، ارائه گزارش مقایسه‌ای نسبت به دوره‌های قبل، ذکر پیش‌بینی‌ها و برنامه‌های آینده در گزارش، استفاده از زبان ساده، دور از اصطلاحات تخصصی پیچیده، استفاده از جداول، نمودارها، اینفوگرافیک‌ها و خلاصه‌های مدیریتی، طراحی گزارش‌ها به شکل بصری و جذاب برای مخاطب	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15

مقوله	کد انتخابی	کد محوری	کدگذاری باز	متون پژوهشی
			<p>عمومیانتشار گزارشها در وبسایت سازمان، رسانه‌های جمعی و شبکه‌های اجتماعی، اطلاع‌رسانی عمومی درباره انتشار گزارش (مثلاً از طریق پیامک، تلویزیون شهری یا تابلوهای اعلانات)،ضمیمه نظرات حسابرسان داخلی یا خارجی،توضیح درباره نحوه هزینه‌کرد اعتبارات و تحقق بودجه‌ها،تحلیل دلایل موفقیت یا شکست برنامه‌ها با دیدگاه فنی و مدیریتی،امکان بازخوردگیری و تعامل با مخاطب، اختصاص بخشی برای دریافت پیشنهادات و انتقادات شهروندان، پاسخ‌گویی رسمی به بازخوردهای مردمی در گزارش‌های بعدی، امکان شرکت مردم در جلسات ارائه و تحلیل گزارشها</p>	
		ساختارهای پاسخ‌گویی به شکایات و بازخوردهای مردم	<p>وجود سازوکارهای رسمی و مشخص، تدوین فرآیند رسمی دریافت، ثبت، رسیدگی و پاسخ به شکایات، ایجاد واحد یا دپارتمان مستقل برای رسیدگی به شکایات و بازخوردها، وجود آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی برای رسیدگی به گزارش‌های مردمی، دسترسی‌پذیری برای عموم، تنوع کانال‌های ارتباطی (وبسایت، سامانه پیامکی، تلفن، مراجعه حضوری، اپلیکیشن)، امکان ارائه شکایت بدون نیاز به مهارت فنی یا اداری خاص، در دسترس بودن این سازوکارها برای اقشار مختلف، از جمله گروه‌های کم‌سواد یا ساکنان مناطق محروم،ثبت، مستندسازی و پیگیری شفاف، ایجاد سامانه ثبت و شماره رهگیری برای شکایات، امکان پیگیری وضعیت رسیدگی توسط خود شهروند از طریق کد رهگیری، آرشیو شکایات و پاسخ‌ها برای تحلیل روندها و بهبود فرآیندها،پاسخ‌گویی شفاف، به‌موقع و دقیق، تعهد به پاسخ‌گویی در بازه زمانی مشخص (مثلاً ۷ روز کاری)، ارائه پاسخ رسمی، با استناد به قوانین یا شواهد موجود،شفاف‌سازی دلایل رد یا پذیرش شکایت، بی‌طرفی و استقلال در رسیدگی، استقلال نسبی واحد رسیدگی از واحدهای عملیاتی متهم یا ذی‌نفع،امکان ارجاع به نهاد ناظر یا مرجع بالاتر در صورت نارضایتی از پاسخ، حضور نهادهای مدنی یا کارشناسان بیرونی در فرآیندهای حساس رسیدگی،حفظ محرمانگی و حمایت از گزارش‌دهنده،تضمین عدم افشای هویت شکایت‌کننده بدون رضایت او، ممنوعیت برخورد تلافی‌جویانه با کارمندان یا شهروندان گزارش‌دهنده،تدوین سازوکار حمایت از افشاگران فساد یا تخلف، بازخوردگیری برای بهبود عملکرد سازمان،تحلیل محتوایی بازخوردها برای شناسایی نقاط ضعف سیستم،استفاده از نتایج شکایات در اصلاح خط‌مشی‌ها و رویه‌های داخلی،ارائه گزارش عمومی سالانه از تعداد و نوع شکایات و اقدامات انجام‌شده</p>	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
	مشارکت اجتماعی	میزان مشارکت شهروندان در تصمیم‌گیری‌ها	<p>دسترسی به اطلاعات تصمیم‌سازی، اطلاع‌رسانی عمومی و شفاف درباره تصمیمات در حال اتخاذ، دسترسی آزاد به اسناد، برنامه‌ها، لوایح، و بودجه‌ها، ارائه اطلاعات پیش‌نویس طرح‌ها قبل از نهایی شدن،وجود بسترهای قانونی برای مشارکت، تدوین قوانین یا آیین‌نامه‌های رسمی برای جلب مشارکت مردم، تعریف حقوق قانونی شهروندان برای مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها، الزام نهادهای دولتی به مشورت با مردم در امور مهم، تنوع و اثربخشی روش‌های مشارکت</p> <p>استفاده از ابزارهایی مانند نظرسنجی عمومی، جلسات مشورتی، شوراهای مردمی، امکان مشارکت در تدوین سیاست‌ها، بودجه‌ریزی مشارکتی، یا نظارت اجتماعی، کانال‌های مجازی (سامانه‌های مشارکت‌محور، اپلیکیشن‌ها و پلتفرم‌ها)،جامعیت و فراگیری مشارکت،درب‌گیری گروه‌های مختلف: زنان، سالمندان، جوانان، اقلیت‌ها، مناطق کم‌برخوردار، جلوگیری از انحصار</p>	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15

مقوله	کد انتخابی	کد محوری	کدگذاری باز	متون پژوهشی
			<p>مشارکت در دست گروه های خاص یا نخبگان، تسهیل حضور شهروندان با آموزش های ابتدایی یا تسهیل گری مدنی، بازخورددهی و اثرگذاری واقعی، اعلام رسمی نتایج مشارکت مردم و چگونگی تأثیر آن بر تصمیم نهایی، ارائه توضیح دلایل رد یا پذیرش پیشنهادات مردمی، استفاده از نظرات مردم در اولویت بندی پروژه ها یا سیاست گذاری ها، نهادهای واسطه مردمی، حضور فعال نهادهای مدنی و انجمن های محلی در فرآیندهای تصمیم گیری، تشکیل شوراهای مشورتی، اتاق های فکر یا مجامع محلی با نمایندگان شهروندان، تقویت ساختارهای مشارکت در سطح محلی (شهرداری، دهیاری، شوراهای روستا)، پایش و ارزیابی فرآیند مشارکت، ارزیابی کیفیت، کمیت و تأثیر مشارکت مردمی، اصلاح روش های مشارکت بر اساس بازخوردها و نتایج، ارائه گزارش های شفاف درباره سطح مشارکت و تصمیمات حاصل از آن</p>	
		سازوکارهای دریافت نظرات ذی نفعان	<p>شناسایی و طبقه بندی ذی نفعان، تحلیل و تفکیک ذی نفعان مردم، کارکنان، نهادهای مدنی، رسانه ها، پیمانکاران، اولویت بندی بر اساس میزان تأثیر و تأثر از تصمیمات سازمان، رسم "نقشه ذی نفعان" برای طراحی هدفمند فرآیند مشارکت، دسترسی و فراگیری، فراهم کردن روش های متنوع و در دسترس برای همه اقشار (حضور، تلفنی، دیجیتال)، توجه به اقشار آسیب پذیر یا محروم از جمله کم سوادان، سالمندان، معلولان، بهره مندی از زبان ساده، بومی و قابل فهم در ارتباط با عموم مردم، تنوع ابزارها و روش های دریافت بازخورد، پرسشنامه های عمومی یا تخصصی، صندوق های پیشنهادات و شکایات، برگزاری جلسات مشورتی، گروه های کانونی، و کارگاه های مشارکتی، استفاده از پلتفرم های آنلاین، شبکه های اجتماعی و اپلیکیشن ها، نظرسنجی های تلفنی یا پیامکی، شفافیت در فرآیند نظرخواهی، اطلاع رسانی درباره هدف نظرخواهی و نحوه استفاده از بازخوردها، ارائه جدول زمانی مشخص برای ثبت نظرات، تحلیل و اعلام نتایج، تضمین صداقت، بی طرفی و محرمانه ماندن اطلاعات مشارکت کنندگان، تحلیل و پردازش داده ها، دسته بندی نظرات بر اساس موضوع، گروه ذی نفع و نوع بازخورد، استفاده از ابزارهای تحلیل کیفی یا آماری برای استخراج الگوها، شناسایی نقاط قوت، تهدید، نیاز و فرصت بر اساس بازخوردها، بازخورددهی به ذی نفعان، ارائه گزارش های عمومی درباره نظرات دریافت شده و اقدامات بعدی، توضیح دلایل پذیرش یا عدم پذیرش برخی نظرات، شفاف سازی تأثیر مشارکت بر تصمیم گیری ها، یکپارچه سازی با سیاست گذاری و برنامه ریزی</p>	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
		جلسات عمومی، مشورت خواهی و نظرسنجی های مردمی	<p>برنامه ریزی شفاف و منطقی، دسترسی و اطلاع رسانی مناسب، ساختار مشخص جلسات شامل گزارش عملکرد، فرصت پرسش و پاسخ، و جمع بندی، مشارکت همه اقشار، ایجاد شرایط مشارکت برای گروه های مختلف جامعه، ثبت و مستندسازی جلسات تهیه صورتجلسه، گزارش کتبی، و ضبط صوتی/تصویری، بازخورد و پاسخگویی به مطالبات پاسخ رسمی به مسائل مطرح شده در جلسات بعدی، تعریف شفاف موضوع مشورت، موضوع مشورت باید مشخص، محدود و قابل درک باشد، تنوع روش ها استفاده از کارگاه ها، گروه های کانونی، فرم های بازخورد، فراگیری مشارکت کنندگان شامل شهروندان، کارشناسان، نخبگان، فعالان مدنی، پردازش و تحلیل مشارکتی، تحلیل مشارکت ها با کمک ذی نفعان یا نهادهای بی طرف، انتشار نتایج و تأثیر آن ها</p>	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15

مقوله	کد انتخابی	کد محوری	کدگذاری باز	متون پژوهشی
عدالت و انصاف اجتماعی		توزیع منصفانه خدمات عمومی بین مناطق و اقشار مختلف	برابری در دسترسی، دسترسی فیزیکی و جغرافیایی به خدمات (مراکز بهداشتی، آموزشی، حمل و نقل و...)، دسترسی دیجیتال و اطلاعاتی در مناطق محروم یا کم برخوردار، توزیع متناسب با جمعیت، نیاز و شاخص‌های توسعه‌ای منطقه، کاهش تبعیض در ارائه خدمات بر اساس قومیت، مذهب، زبان یا موقعیت اجتماعی، عدالت بودجه‌ای و تخصیص منابع، شفافیت در نحوه تخصیص بودجه و امکانات بین مناطق، استفاده از شاخص‌های عینی (مانند ضریب محرومیت، سطح درآمد، نرخ بیکاری) در توزیع منابع، تخصیص مازاد منابع به مناطق کمتر توسعه یافته، پاسخ‌گویی به نیازهای گروه‌های خاص، طراحی و ارائه خدمات ویژه برای: سالمندان، کودکان و نوجوانان، زنان سرپرست خانوار، معلولین، اقشار با درآمد پایین و ارائه بسته‌های حمایتی یا سوبسیدی برای رفع تبعیض خدماتی، انتشار گزارش‌های ناحیه‌ای از میزان بهره‌مندی از خدمات عمومی، مقایسه شاخص‌های توسعه خدمات بین مناطق مختلف کشور یا استان، در دسترس بودن داده‌ها برای رسانه‌ها و جامعه مدنی، مکانیزم‌های نظارت مردمی و مشارکتی، ایجاد کانال‌های گزارش شکایات در خصوص تبعیض خدماتی، تشکیل شوراهای محلی با حضور نمایندگان مردم برای نظارت بر عدالت خدمات و نظرسنجی‌های منطقه‌ای از سطح رضایت عمومی	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
		عدم تبعیض در ارائه خدمات	برابری در دسترسی به خدمات، استانداردسازی رویه‌های خدمت‌رسانی، تدوین دستورالعمل‌های واحد و شفاف برای نحوه ارائه خدمات، اطمینان از اجرای یکسان دستورالعمل‌ها در تمام مناطق و شعب، عدم اعمال سلیقه یا تبعیض توسط کارکنان دولت در ارائه خدمات، سازوکارهای گزارش و رسیدگی به تبعیض، وجود سامانه‌های اعلام و رسیدگی به تبعیض (شکایات، خط تلفن، فرم آنلاین)، حمایت قانونی از افراد قربانی تبعیض، نظارت نهادهای بی‌طرف (مثل دیوان عدالت اداری یا نهادهای مدنی) بر نحوه پاسخگویی	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
یادآوری اجتماعی و محیطی		تأثیر اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های سازمان	عدالت اجتماعی در دسترسی به خدمات (مانند آموزش، بهداشت، بیمه و خدمات حمایتی)، مشارکت جوامع محلی در تصمیم‌گیری‌های سازمان، ایجاد یا کاهش نابرابری‌های اجتماعی ناشی از سیاست‌ها یا پروژه‌های سازمان، تأثیر بر کیفیت زندگی اقشار آسیب‌پذیر، ایجاد اشتغال پایدار و عادلانه در مناطق محروم، میزان رضایت عمومی از خدمات ارائه شده، حمایت از حقوق شهروندی، زنان، کودکان و اقلیت‌ها، مصرف بهینه منابع طبیعی (آب، انرژی، زمین)، مدیریت پسماند و کاهش آلودگی (هوا، آب، خاک)، توجه به تغییرات اقلیمی و کاهش کربن، رعایت استانداردهای محیط زیستی در پروژه‌های عمرانی یا خدماتی، بازسازی و حفاظت از اکوسیستم‌ها و منابع طبیعی، گزارش‌پذیری و شفافیت در حوزه اجتماعی و محیط زیستی، وجود گزارش‌های عمومی و سالانه درباره عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
		سیاست‌های مسئولیت اجتماعی در مصرف منابع، انرژی و تولید زباله	سیاست یکپارچه‌سازی اهداف، چارچوب پاسخگویی سلسله‌مراتبی: تعریف مسئولیت‌های زیست‌محیطی برای تمام سطوح از مدیران ارشد تا کارمندان عملیاتی، استانداردهای بازیافت درون سازمانی، الزام به استفاده از مواد با قابلیت بازیافت، پیاده‌سازی سیستم تصفیه و استفاده مجدد از آب در مصارف غیرشرب مانند آبیاری فضای سبز، گزارش‌دهی زیست‌محیطی یکپارچه، تحلیل همزمان پیامدهای اقتصادی-اجتماعی-زیست‌محیطی پروژه‌ها	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
اثربخشی و کارایی		میزان رضایت عمومی از خدمات	سرعت، دقت و صحت در ارائه خدمات (مانند ثبت نام، پاسخگویی، پیگیری، میزان تطابق خدمات با استانداردهای تعیین شده یا انتظارات عمومی،	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15

مقوله	کد انتخابی	کد محوری	کدگذاری باز	متون پژوهشی
			میزان ساده سازی رویه ها و حذف بروکراسی غیر ضروری، دسترس پذیری خدمات برای همه اقشار، به ویژه مناطق محروم، نحوه برخورد کارکنان و مسئولان، ادب، احترام و پاسخ گویی مؤثر کارکنان به مراجعان، حل مشکلات و رسیدگی به شکایات با رویکرد همدلانه و پیگیر، حس مسئولیت پذیری در قبال مطالبات و نیازهای مردم، میزان شفافیت در فرایندها، شفاف بودن مراحل دریافت خدمات و هزینه های آن، اطلاع رسانی مؤثر و عمومی درباره قوانین، مقررات و مراحل ارائه خدمت، عدم وجود تبعیض یا رانت در ارائه خدمات، دسترس پذیری فیزیکی و دیجیتال، امکان دسترسی آسان به مکان ارائه خدمت (موقعیت جغرافیایی، ساعات کاری)، وجود سامانه های آنلاین برای دریافت یا پیگیری خدمات، رضایت مندی مردم از نتیجه نهایی خدمات (مثلاً استخدام، بیمه، ثبت نام، درمان و...)، تأثیر ملموس خدمات بر بهبود زندگی فردی و اجتماعی شهروندان، اثربخشی خدمات در حل مشکلات واقعی مردم	
		نسبت منابع مصرف شده به خروجی های اجتماعی تولید شده	میزان هزینه به ازای هر خدمت ارائه شده، مقایسه عملکرد با استانداردهای ملی یا بین المللی بهره وری، ارزیابی تناسب بین منابع انسانی، مالی و فنی مصرف شده با حجم خروجی های اجتماعی تولید شده، تناسب نتایج خدمات با اهداف تعیین شده در برنامه ها یا سیاست های عمومی، دوام و پایداری آثار اجتماعی ناشی از خدمات ارائه شده، سنجش اینکه با صرف مقدار مشخصی منابع، چه نتایج ملموس اجتماعی حاصل شده است، مقایسه هزینه تمام شده خدمت با منافع اجتماعی حاصل از آن، مستندسازی و گزارش دهی دقیق مالی و عملکردی، تطابق هزینه کردها با بودجه مصوب و برنامه ریزی شده، مقایسه عملکرد سازمان با نهادهای مشابه در سطح ملی یا استانی	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
		تحقق اهداف توسعه ای یا رفاهی اعلام شده توسط سازمان	بررسی تطابق نتایج واقعی عملکرد سازمان با اهداف استراتژیک، برنامه ای و چشم اندازهای اعلام شده در اسناد رسمی، تحلیل نسبت پیشرفت برنامه ها به زمان بندی تعیین شده، شناسایی شکاف بین وعده ها و عملکرد واقعی، میزان بهبود در شاخص های توسعه انسانی (مانند سطح سواد، اشتغال، فقر، سلامت عمومی، امید به زندگی)، ارزیابی نقش مستقیم اقدامات سازمان در بهبود رفاه شهروندان، بررسی تداوم مزایای اجتماعی، اقتصادی یا فرهنگی ناشی از عملکرد سازمان، بررسی نقش همکاری با جامعه مدنی، بخش خصوصی، و مردم محلی در تحقق اهداف توسعه ای	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
	شادقت و سلامت کاری	شاخص های مقابله با فساد و رانت	شفافیت در تصمیم گیری و تخصیص منابع، دسترسی عمومی به اطلاعات بودجه، قراردادها، مزایده ها و مناقصه ها، شفافیت در فرآیند استخدام، ارتقاء، و تخصیص پروژه ها، افشای منظم و عمومی گزارش های مالی، عملکردی و نظارتی، وجود سیستم های گزارش دهی فساد، امکان گزارش فساد توسط کارکنان، شهروندان و ذی نفعان بدون ترس از تلافی، حمایت حقوقی از گزارش دهندگان فساد، وجود نهادهای نظارتی مستقل مانند دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و مجلس، نظارت مستمر و فعال از سوی رسانه ها، سازمان های مردم نهاد و نهادهای مدنی، پاسخگویی مدیران و مسئولان سازمانی، الزام مدیران به پاسخگویی عمومی درباره تصمیمات مالی و اجرایی، ارتقاء مبتنی بر شایسته سالاری و نه روابط رانتی	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15
		نظارت داخلی و بیرونی بر فرآیندها	نظارت داخلی، واحد حسابرسی داخلی با استقلال عملیاتی برای بررسی عملکرد مالی و اجرایی، کمیته های نظارتی داخلی برای ارزیابی فرآیندهای تصمیم گیری و اجرای سیاست ها، نظام های کنترل داخلی شامل دستورالعمل ها، چک لیست ها و گردش کارهای مشخص، گزارش دهی مستمر مدیران میانی به	A1, A2, A3, A5, A6, A7, A8, A10, A11, A12, A13, A14, A15

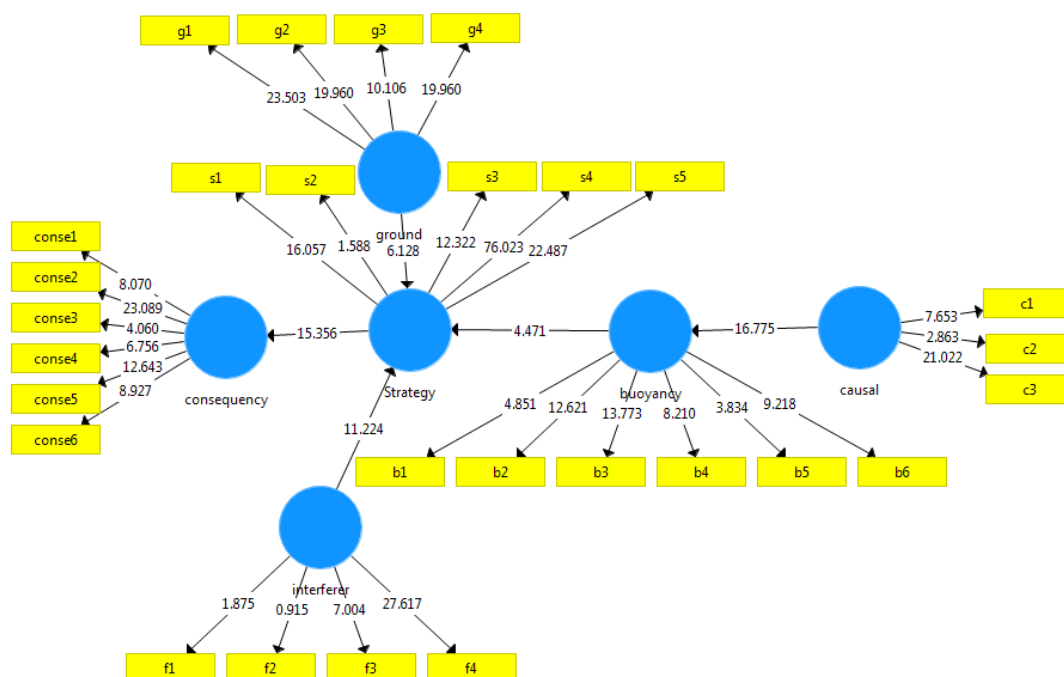
مقوله	کد انتخابی	کد محوری	کدگذاری باز	متون پژوهشی
			سطوح بالاتر، ارزیابی عملکرد کارکنان مبتنی بر شاخص‌های شفاف، مدیریت ریسک سازمانی با شناسایی زود هنگام مشکلات و انحرافات، تقویت فرهنگ سلامت اداری و پایبندی به منشور اخلاقی، نظارت بیرونی توسط نهادهای مستقل، ذی‌نفعان عمومی و نهادهای قانونی، قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات، گزارش‌دهی عمومی و شفاف‌سازی داده‌ها در درگاه‌های اینترنتی و سامانه‌های شفافیت	
		گزارش تخلفات و اقدامات اصلاحی	ایجاد بسترهای امن گزارش‌دهی تخلفات، حفظ محرمانگی و حمایت از گزارش‌دهندگان تخلف، امکان گزارش‌گیری ناشناس برای افزایش مشارکت مردمی، ساده‌سازی فرآیند گزارش‌دهی برای دسترس‌پذیری عموم، طبقه‌بندی تخلفات بر اساس شدت، نوع (مالی، اداری، اخلاقی) و دامنه تأثیر، ضمیمه کردن شواهد، مدارک، مستندات و گزارش‌های شاهدان یا ناظران، تشکیل کمیته‌های مستقل یا هیئت‌های ارزیابی تخلف درون یا برون سازمانی، تعیین زمان‌بندی شفاف برای ارزیابی و پاسخ‌دهی، تدوین و اجرای سیاست‌های پیشگیرانه جهت جلوگیری از تخلفات مشابه در آینده، برگزاری جلسات عمومی یا مشورتی با ذی‌نفعان درباره عملکرد ضد تخلف سازمان	A1, A2, A3, A4, A6, A7, A8, A9, A11, A12, A13, A14, A15

جدول ۲. کدگذاری باز، محوری و گزینشی مقوله اصلی

مقوله	کد انتخابی	کد محوری
مقوله اصلی	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

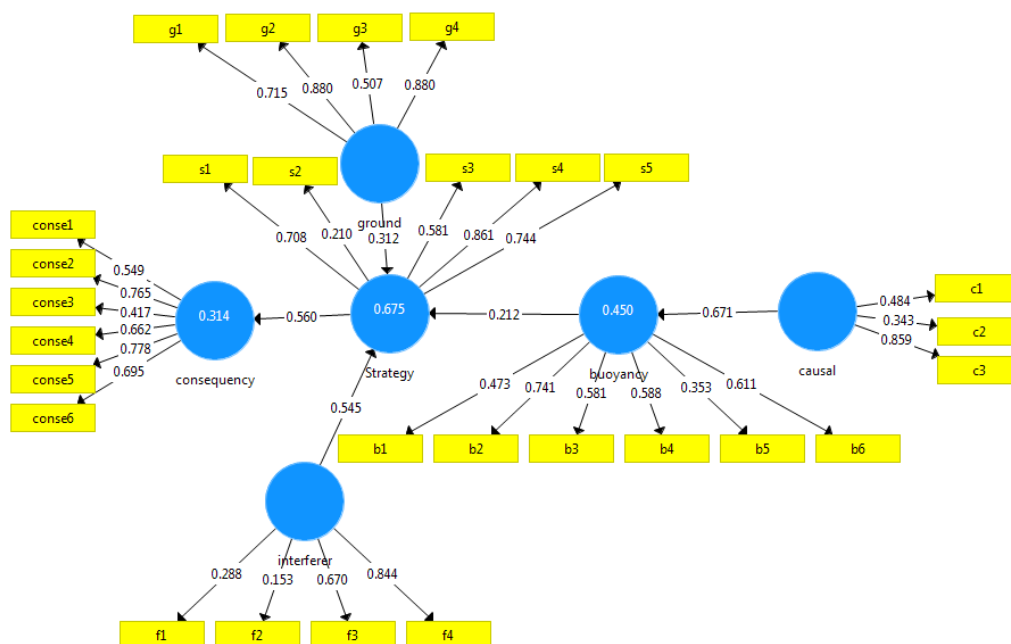
تحلیل عاملی و بار عاملی در نرم افزار Smart PLS

تحلیل عاملی اکتشافی



نمودار شماره ۱. مدل آزمون شده متغیرهای تحقیق بر مبنای T-value

همانطوری که در شکل نشان داده شده است، مقادیر T-value برای تمامی مسیرها از مقدار استاندارد قدر مطلق ۱.۹۶ بیشتر است و گواهی بر وجود رابطه معناداری بین متغیرهای پژوهش دارد.



نمودار شماره ۲. مدل آزمون شده متغیرهای تحقیق بر مبنای ضرایب

همچنین در شکل ۲ ضرایب مسیر که بیانگر شدت رابطه است، مشاهده میشود. اندازه ضریب مسیر نشان دهنده قدرت و قوت رابطه بین دو متغیر است. ضرایب مسیر در شکل ۲، بیانگر آن است که مقدار ۴۵ درصد از واریانس استفاده شده از متغیر از حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی توسط عوامل علی تبیین میشود؛ بنابراین نتایج پژوهش نشانگر آن است که عوامل پیشنهاد شده به خوبی توانایی اندازه گیری مفهوم مورد نظر را دارند؛ که بر اساس مدل ایجاد شده از طریق مدلیابی ساختاری بر یکدیگر مؤثر هستند.

همچنین در شکل ۲ ضرایب مسیر که بیانگر شدت رابطه است، مشاهده میشود. اندازه ضریب مسیر نشان دهنده قدرت و قوت رابطه بین دو متغیر است. ضرایب مسیر در شکل ۲، بیانگر آن است که مقدار ۴۵ درصد از واریانس استفاده شده از متغیر از حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی توسط عوامل علی تبیین میشود؛ بنابراین نتایج پژوهش نشانگر آن است که عوامل پیشنهاد شده به خوبی توانایی اندازه گیری مفهوم مورد نظر را دارند؛ که بر اساس مدل ایجاد شده از طریق مدلیابی ساختاری بر یکدیگر مؤثر هستند.

درجه تناسب مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی

برای بررسی برازش مدل اندازه گیری سه معیار پایایی ترکیبی، روایی همگرا و آلفای کرونباخ استفاده می شود. برای سنجش پایایی الگوی اصلی این پژوهش به بررسی پایایی ترکیبی، روایی همگرا و آلفای کرونباخ پرداخته شده است؛ که نتایج آن در جدول ۴ نشان داده شده است.

همانطور که در جدول ۴ مشخص شده است، تمامی متغیرها از پایایی ترکیبی بالایی در مدل برخوردارند. پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ در مورد همه متغیرها بیشتر از ۰.۷ است؛ که بیانگر این است، نتایج پژوهش حاضر در مورد این دو معیار، برازش مناسب مدل را تأیید میکند. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار ۰.۷ را مقدار ملاک برای این معیار معرفی کرده اند.

همچنین در شکل ۲ ضرایب مسیر که بیانگر شدت رابطه است، مشاهده میشود. اندازه ضریب مسیر نشان دهنده قدرت و قوت رابطه بین دو متغیر است. ضرایب مسیر در شکل ۲، بیانگر آن است که مقدار ۴۵ درصد از واریانس استفاده شده از متغیر از حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی توسط عوامل علی تبیین میشود؛ بنابراین نتایج پژوهش نشانگر آن است که عوامل پیشنهاد شده به خوبی توانایی اندازه گیری مفهوم مورد نظر را دارند؛ که بر اساس مدل ایجاد شده از طریق مدلیابی ساختاری بر یکدیگر مؤثر هستند.

درجه تناسب مدل حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی

برای بررسی برازش مدل اندازه گیری سه معیار پایایی ترکیبی، روایی همگرا و آلفای کرونباخ استفاده می شود. برای سنجش پایایی الگوی اصلی این پژوهش به بررسی پایایی ترکیبی، روایی همگرا و آلفای کرونباخ پرداخته شده است؛ که نتایج آن در جدول ۴ نشان داده شده است.

همانطور که در جدول ۴ مشخص شده است، تمامی متغیرها از پایایی ترکیبی بالایی در مدل برخوردارند. پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ در مورد همه متغیرها بیشتر از ۰.۷ است؛ که بیانگر این است، نتایج پژوهش حاضر در مورد این دو معیار، برازش مناسب مدل را تأیید میکند. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار ۰.۷ را مقدار ملاک برای این معیار معرفی کرده اند.

جدول ۳. ارزیابی الگوی بیرونی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)	پایایی ترکیبی	R ²	آلفای کرونباخ
عوامل علی	۰.۹۵۳	۰.۸۸۴	-	۰.۸۷۵
حسابرسی اجتماعی در سازمان های بخش عمومی	۰.۸۸۶	۰.۸۵۹	۰.۴۵۶	۰.۹۳۶
شرایط زمینه ای	۰.۷۳۱	۰.۷۱۶	-	۰.۸۷۹
شرایط مداخله گر	۰.۸۹۲	۰.۸۴۳	-	۰.۷۵۶
عوامل راهبردی	۰.۸۷۰	۰.۷۳۰	۰.۶۷۱	۰.۸۵۱
پیامد	۰.۸۷۲	۰.۷۳۲	۰.۳۱۴	۰.۸۲۳

اداری شناسایی شده اند. همچنین، ۱۶ مولفه مرتبط با این ابعاد تعریف شده است که هر یک به بررسی جنبه های خاصی از تعامل سازمان با جامعه و محیط می پردازد. بعد شفافیت و پاسخ گویی شامل مولفه های میزان دسترسی عموم به اطلاعات مالی و عملکردی، وجود گزارش های عمومی درباره فعالیت های سازمان

بحث و نتیجه گیری

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

روش‌ها، ابزارها و تکنیک‌های مورد استفاده در ارزیابی عملکرد سازمان‌ها می‌شوند. طراحی فرآیندهای شفاف و کارآمد برای جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل اطلاعات و ارائه گزارش‌ها از جمله اقداماتی است که می‌تواند موجب بهبود کیفیت حسابرسی اجتماعی شود. همچنین، استفاده از فناوری‌های نوین مانند سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت 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 یافته‌های باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) و سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) همسو است که نشان دادند وجود قوانین شفاف (مانند الزام به حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی مالی) 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. وجود فرهنگ شفافیت، پاسخگویی و پذیرش نقد در سازمان‌های بخش عمومی، اجرای حسابرسی اجتماعی را تسهیل می‌کند. اجرای موفق حسابرسی اجتماعی در بخش عمومی نیازمند تعامل و هماهنگی بین عوامل ساختاری (قوانین، مقررات، استقلال نهادها) و عوامل فرهنگی (فرهنگ پاسخگویی، ویژگی‌های فردی حسابرسان، نگرش مدیران) است. این دو دسته عوامل به صورت مکمل عمل کرده و هرگونه ضعف در یکی از آنها می‌تواند کارایی حسابرسی اجتماعی را کاهش دهد. یافته‌های پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد استقلال نهادهایی مانند دیوان محاسبات و وجود واحدهای تخصصی حسابرسی در سازمان‌های بخش عمومی، کیفیت حسابرسی اجتماعی را افزایش می‌دهد. تفاوت ساختاری دیوان محاسبات ایران با کشورهای توسعه‌یافته، نشان‌دهنده تأثیر این مؤلفه بر اثربخشی حسابرسی است. یافته‌های باوفا (۱۴۰۳) نیز نشان داد ساختار سازمانی و قوانین بدون وجود فرهنگ مناسب پاسخگویی و تعهد اخلاقی در کارکنان و مدیران، اثربخشی حسابرسی اجتماعی را کاهش می‌دهد. بالعکس، فرهنگ سازمانی قوی می‌تواند ضعف‌های ساختاری را تا حدی جبران کند اما بدون زیرساخت‌های قانونی و نهادی مناسب، حسابرسی اجتماعی کارآمد نخواهد بود. یافته‌های

و ساختارهای پاسخ‌گویی به شکایات و بازخوردهای مردم، بعد مشارکت اجتماعی شامل مولفه‌های میزان مشارکت شهروندان در تصمیم‌گیری‌ها، سازوکارهای دریافت نظرات ذی‌نفعان و جلسات عمومی، مشورت‌خواهی و نظرسنجی‌های مردمی، بعد عدالت و انصاف اجتماعی شامل مولفه‌های توزیع منصفانه خدمات عمومی بین مناطق و اقشار مختلف و عدم تبعیض در ارائه خدمات، بعد پایداری اجتماعی و محیطی شامل مولفه‌های تأثیر اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های سازمان و سیاست‌های مسئولیت اجتماعی در مصرف منابع، انرژی و تولید زیاده، بعد اثربخشی و کارایی خدمات عمومی شامل مولفه‌های میزان رضایت عمومی از خدمات، نسبت منابع مصرف‌شده به خروجی‌های اجتماعی تولیدشده و تحقق اهداف توسعه‌ای یا رفاهی اعلام‌شده توسط سازمان و بعد صداقت و سلامت اداری شامل مولفه‌های شاخص‌های مقابله با فساد و رانت، نظارت داخلی و بیرونی بر فرآیندها و گزارش تخلفات و اقدامات اصلاحی بودند.

در زمینه شرایط علی حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی، سه بعد اصلی شناسایی شده‌اند که شامل مؤلفه‌های نهادی-سیاستی، مؤلفه‌های فرآیندی و اجرایی، و مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی می‌باشند. در این راستا، ده مؤلفه نیز مورد بررسی قرار گرفته‌اند که هر یک نقش مهمی در این شرایط ایفا می‌کنند. مؤلفه‌های نهادی-سیاستی شامل چارچوب قانونی و حقوقی، استقلال نهادی و تعریف دقیق مسئولیت‌ها هستند. در بخش فرآیندی و اجرایی، مکانیزم‌های مشارکت مردمی، فرآیند جمع‌آوری داده‌ها، شاخص‌های ارزیابی عملکرد اجتماعی، مدیریت اطلاعات و شفافیت داده‌ها مورد توجه قرار گرفته‌اند. همچنین در مؤلفه‌های فرهنگی و انسانی، آموزش و توانمندسازی کارکنان و شهروندان، اعتماد اجتماعی، فرهنگ پاسخ‌گویی و حمایت از گزارشگران و فعالان اجتماعی به‌عنوان عوامل کلیدی شناسایی شده‌اند.

در تبیین این یافته می‌توان گفت تأثیر مؤلفه‌های نهادی-سیاستی بر حسابرسی اجتماعی در سازمان‌های بخش عمومی از جنبه‌های مختلفی قابل بررسی است. این مؤلفه‌ها شامل قوانین، مقررات، چارچوب‌های سازمانی و سیاست‌های کلان می‌شود که نقش اساسی در شفافیت و پاسخگویی نهادها می‌دارند. وجود ساختارهای منسجم و نهادی قوی می‌تواند به بهبود فرآیندهای حسابرسی اجتماعی کمک کند و زمینه‌ساز اعتماد بیشتر شهروندان به عملکرد سازمان‌ها باشد. در مقابل، ضعف در این مؤلفه‌ها ممکن است منجر به کاهش کارایی و افزایش فساد در نهادها می‌شود. مؤلفه‌های فرآیندی و اجرایی نیز تأثیر چشمگیری بر حسابرسی اجتماعی دارند. این مؤلفه‌ها شامل

و اصلاح سیاست‌ها و رویه‌ها بر اساس نتایج و بازخوردهای دریافتی از ذینفعان

فهرست منابع

باباجانی جعفر، قربانی زاده وجه اله، ایمان زاده پیمان. (۱۳۹۸). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابرسی. ۱۳۹۸؛ ۱۹ (۷۶): ۵۸-۳۹.

باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ و ایمان زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. مطالعات تجربی حسابداری مالی. 16(61), 1-26. .
باوفا، امیرحسین. (۱۴۰۳). شناسایی و مدل‌سازی ساختاری - تفسیری عوامل مؤثر بر فرهنگ حسابرسی بخش عمومی در استان ایلام. فصلنامه علمی فرهنگ ایلام. 25(84.85), 119-142.

برزگر، قدرت اله؛ حسن نتاج کردی، محسن و ملکی، دنیا (1398). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت‌اجتماعی شرکت‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، 19 (1), 26-38.

جعفری، پریسا. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین حسابرسی اجتماعی و بهبود عملکرد حسابرسان مستقل در شرکت‌های تولیدی و صنعتی استان فارس. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد نورآباد ممسنی، دانشکده علوم انسانی.

حساس یگانه، یحیی و برزگر، قدرت اله (1394). مدلی برای افشای مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، 8 (29)، 91-110.

حساس یگانه، یحیی و برزگر، قدرت اله. (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری. حسابداری مدیریت، ۷ (۳)، 109-133.

خدای پور، احمد، جعفری، محبوبه. (۱۴۰۲). گسترش مسئولیت‌پذیری اجتماعی و زیست محیطی شرکت. مطالعات مدیریت توسعه سبز. 2(1), 101-111.

سپاسی سحر، رجب زاده علی، رضایت محیا. (۱۳۹۵). طراحی مدل حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری- سحر سپاسی- علی رجب زاده-

سومیانا و همکاران (۲۰۲۳) نیز 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. به عنوان مثال، استقلال حسابرسان در مقابل فشارهای سیاسی و نهادی، نقش حیاتی در حفظ کیفیت و بی‌طرفی حسابرسی دارد. همچنین، استفاده از فناوری‌های نوین و نرم‌افزارهای تخصصی در فرایند حسابرسی، موجب افزایش دقت و سرعت اجرای حسابرسی می‌شود.

با توجه به نتایج موارد ذیل پیشنهاد می‌شود:

تدوین قوانین الزام‌آور و چارچوب‌های قانونی شفاف: ایجاد و تصویب قوانین منسجم و الزام‌آور که حسابرسی اجتماعی را در سازمان‌های بخش عمومی به صورت رسمی و قانونی تعریف کند و نهادهای حسابرسی را موظف به انجام این نوع حسابرسی نماید. این قوانین باید استقلال، شفافیت و مسئولیت‌پذیری حسابرسان را تضمین کنند و مطابق با استانداردهای بین‌المللی باشند.

ارتقاء سامانه‌های نظارتی و ساختارهای نهادی: توسعه و به‌روزرسانی سامانه‌های نظارتی مبتنی بر فناوری اطلاعات برای پایش مستمر عملکرد سازمان‌ها و تسهیل فرآیند حسابرسی اجتماعی. این سامانه‌ها باید امکان جمع‌آوری، تحلیل و گزارش‌دهی دقیق داده‌های مالی و غیرمالی را فراهم کنند تا شفافیت و پاسخگویی افزایش یابد.

آموزش و آگاه‌سازی شهروندان و ذینفعان: طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشی برای افزایش دانش و آگاهی شهروندان درباره اهمیت حسابرسی اجتماعی و نقش آن در ارتقای شفافیت و پاسخگویی سازمان‌های بخش عمومی. مشارکت فعال جامعه مدنی و ذینفعان در فرآیند حسابرسی اجتماعی موجب افزایش اعتماد عمومی و بهبود کیفیت گزارش‌ها می‌شود.

استفاده از فناوری‌های نوین و هوش مصنوعی: به‌کارگیری فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی، داده‌کاوی و تحلیل‌های پیش‌بینی‌کننده در فرآیند حسابرسی اجتماعی برای افزایش دقت، سرعت و اثربخشی حسابرسی. این فناوری‌ها می‌توانند در شناسایی ریسک‌ها، کشف تخلفات و تحلیل داده‌های بزرگ نقش مؤثری ایفا کنند.

تقویت همکاری‌های بین‌المللی و تبادل دانش: بهره‌گیری از تجارب و استانداردهای بین‌المللی و همکاری با نهادهای جهانی برای ارتقای کیفیت حسابرسی اجتماعی و به‌روزرسانی روش‌ها و فناوری‌ها.

ایجاد نظام‌های بازخورد و بهبود مستمر: طراحی سازوکارهای پایش و ارزیابی مستمر عملکرد حسابرسی اجتماعی

- حمایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- Adams, A. Muir, C., & Hoque, Z. (2014). Measurement of sustainability performance in the public sector. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), 46-67.
- 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.
- Badía, G., Gómez-Bezares, F., & Ferruz, L. (2022). Are investments in material corporate social responsibility issues a key driver of financial performance? *Accounting & Finance*, 62(3), 3987-4011.
- Basargekar, P. (2024). Using Social Audit to Assess the Impact of the Social Program: The Case of Family Counseling Center of Stree Mukti Sanghatana. In *BUSINESS AND SOCIETY: Issues and Cases in the Indian Context* (pp. 273-300).
- Bodhanwala, S., & Bodhanwala, R. (2022). Exploring relationship between sustainability and firm performance in travel and tourism industry: a global evidence. *Social Responsibility Journal*, 18(7), 1251-1269.
- 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): ۱۳۵-۱۴۵.
- 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.
- Carter, L. R., & Lee, R. D. (1992). Modeling and forecasting US sex differentials in mortality. *International Journal of forecasting*, 8(3), 393-411.
- Channuntapipat, C. (2021). Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification?. *Business Strategy and the Environment*, 30(2), 775-786.
- Chawla, A. (2021), "Social audit, accountability and accounting – an Indian perspective", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11 No. 1, pp. 10-26.
- Cordazzo, M., Bini, L., & Marzo, G. (2020). Does the EU directive on nonfinancial information influence the value relevance of ESG disclosure? Italian evidence. *Business Strategy and the Environment*, 29, 3470-3483.
- 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.
- Dumay, J., Guthrie, J., & Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and
- حمیا رضایت. دانش حسابرسی. ۱۳۹۵؛ ۱۶ (۶۵): ۹۷-۱۲۰.
- سلیمانی امیری، غلامرضا، مصطفی ایزدپور و فاطمه گرامی‌راد، (۱۳۹۹)، "تحلیل محتوای نشریه علمی پژوهشی «پژوهش‌های تجربی حسابداری» طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۱)، صص ۱۴۰-۱۲۱.
- عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی، محمدپور زنجانی، مسعود مسعود محمدپور زنجانی و پرویزی، آرزو. (۱۳۹۸). تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی، هیئت‌مدیره و مدیر مالی و افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت: آزمون نظریه دیگرگزینی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۴)، ۵۴۴-۵۶۹.
- عبدی، مصطفی، سعید همایون و مهدی کاظمی علوم، (۱۳۹۹)، "بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی بر سطح گزارشگری پایداری"، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره پنجم، شماره ۹، صص ۳۶۹.
- کاظم پور، مرتضی؛ کاشانیپور، محمد؛ یزدیفر، حسن؛ حمیدزاده، علی. (۱۳۹۹). چارچوبی برای رتبه‌بندی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتها. پژوهش‌های حسابداری مالی، 12(1)، 103-124.
- کیایی، شهرام (۱۴۰۰). تأثیر مسئولیت اجتماعی بر قراردادهای حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد موسسه آموزش عالی کار قزوین، گروه حسابداری.
- مرادی، محمد و رضا صفی‌خانی، (۱۳۹۵)، "تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۴)، صص ۵۴۷.
- مران جوری، مهدی و علی‌خانی، رضیه (1393) افشای مسئولیت‌های اجتماعی و راهبردی شرکتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، 21(3)، 329-348.
- مران جوری، مهدی، و علی‌خانی، رضیه. (۱۳۹۳). افشای مسوولیت اجتماعی و راهبردی شرکت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۳)، ۳۲۸-۳۴۹.
- مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا، سیدحسینی، سیدمصطفی و مهتاب جهرومی. (۱۳۹۶) تئوری حسابداری، تهران: انتشارات نگاه دانش
- ودیدی، محمدحسین، خلیلیان موحد، علی، هزارخانی، سیداسماعیل و فاطمه توسلی فدیهه. (۱۳۹۲). بررسی آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه. یازدهمین

- Clean. Prod. 84, 107e115. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2014.05.050>.
- Lydia, M. J. & Reson, L. M., (2012). Towards a results-oriented public service in Kenya: The modern human resource management perspective. *International Journal of Business and Social Science*, 3(21).
- Lynch, B. (2010, March). An examination of environmental reporting by Australian state government departments. In *Accounting Forum* (Vol. 34, No. 1, pp. 32-45). No longer published by Elsevier.
- Maniora, J. (2018). Mismanagement of sustainability: What business strategy makes the difference? Empirical evidence from the USA. *Journal of Business Ethics*, 152(4), 931-947.
- Maranjory, M. (2021). A Test Auditors' Attitude to Marketing Activities between Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. *Journal of Professional Auditing Research*, ۳۲(۴) In persian.
- Matuszewska-Pierzynka, A. (2021). Relationship between corporate sustainability performance and corporate financial performance: Evidence from US companies. *Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy*, 16(4), 885-906
- Mio, C., Fasan, M., Marcon, C., & Panfilo, S. (2020). The predictive ability of legitimacy and agency theory after the implementation of the EU directive on non-financial information. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27, 2465-2476.
- Mion, G., & Loza Adai, C. R. (2019). Mandatory nonfinancial disclosure and its consequences on the sustainability reporting quality of Italian and German companies. *Sustainability*, 11(17), 4612.
- Nahitun Naher, Dina Balabanova, Eleanor Hutchinson, Robert Marten, Rokhsana 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.
- Natale, M., & Ford, J. (1994). "The social Audit and Ethics", *Managerial Auditing Journal*, 9(1), 29-33.
- Nguyen, L. T. (2022). The relationship between corporate sustainability performance and earnings management: evidence from emerging East Asian economies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0302>.
- Okafor, A., Adeleye, B. N., & Adusei, M. (2021). Corporate social responsibility and financial performance: Evidence from US tech firms. *Journal of Cleaner Production*, 292, 126078.
- Papoutsis, A., & Sodhi, M. S. (2020). Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, 260, 121049.
- third sector organizations: A critical review. *Public Management Review*, 12(4), 531-548.
- 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.
- Forbes, M., & Lynn Jr, L. E. (2005). How does public management affect government performance? Findings from international research. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 15(4), 559-584.
- Fung, A., Graham, M., & Weil, D. (2007). *Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency*. Cambridge University Press.
- Gaio, C., & Henriques, R. (2020). *Social Responsibility and Financial Performance: The Case of STOXX Europe Index*. *Corporate Social Responsibility*.
- Gao, S., & Zhang, J. (2006). "Stakeholder engagement, social Auditing and corporate sustainability". *Business Process Management Journal*, 12(6), 722-740.
- 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).
- Guthrie, J., & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and management*, 28(6), 361-366.
- Hahn, R., & Lülfs, R. (2014). Legitimizing negative aspects in GRI-oriented sustainability reporting: A qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *Journal of business ethics*, ۳۳(۳) ۲۲۳-۲۴۰.
- Herzig, C. and S. Schaltegger. (2017). *Corporate Sustainability Reporting: An Overview*.
- Higgins, C., & Coffey, B. (2016). Improving how sustainability reports drive change: a critical discourse analysis. *Journal of cleaner production*, 136, 18-29.
- Jha, M. K., & Rangarajan, K. (2020). Analysis of corporate sustainability performance and corporate financial performance causal linkage in the Indian context. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 5(1), 10.
- Johnson, H. (2001). "Corporate social Audits-This Time Around". *Business Horizons Journal*, 44(3), 29-36.
- Khan, M., Serafeim, G., & Yoon, A. (2016). Corporate sustainability: First evidence on materiality. *The accounting review*, 91(6), 1697-1724.
- Lepoutre, J., Dentchev, N. A., & Heene, A. (2007). Dealing with uncertainties when governing CSR policies. *Journal of Business Ethics*, 73, 391-408.
- Lodhia, S., Jacobs, K., & Park, Y. (2012). Driving public sector environmental reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Lodhia, S., N. Martin. (2014), "Corporate Sustainability Indicators", An Australian Mining Case Study. J.

- from the Logistics Industry. Master Thesis, School of Economics and Management, Lund University, Sweden. Retrieved from <http://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/2544394>.
- Williams, B., Wilmshurst, T., & Clift, R. (2011, September). Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects. In *Accounting forum* (Vol. 35, No. 3, pp. 176-186). No longer published by Elsevier.
- WU Zongli. Social Audit Regulation Platform: Construction Basis and Operating Mechanism[J]. *JOURNAL OF CONTEMPORARY FINANCE AND ECONOMICS*, 2023, 0(2): 134-150.
- 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.
- Pérez-López, D., Moreno-Romero, A., & Barkemeyer, R. (2015). Exploring the relationship between sustainability reporting and sustainability management practices. *Business Strategy and the Environment*.
- Prinsloo, A., & Maroun, W. (2020). An exploratory study on the components and quality of combined assurance in an integrated or a sustainability reporting setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Ramus, C. A., & Montiel, I. (2005). When are corporate environmental policies a form of greenwashing?. *Business & Society*, 44(4), 377-414.
- Resmi, S. I., Begum, N. N., & Hassan, M. M. (2018). Impact of CSR on Firm's Financial Performance: A Study on Some Selected Agribusiness Industries of Bangladesh. *American Journal of Economics, Finance, and Management*, 4(3), 74-85.
- Rezaei Faraz, M., Hosseini, S., Tarafdar, A., Forghani, M., Ahmadi, H., Fellows, N., & Liaghat, G. (2024). Crashworthiness behavior assessment and multi-objective optimization of horsetail-inspired sandwich tubes based on artificial neural network. *Mechanics of Advanced Materials and Structures*, 31(26), 8307-8324.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.
- Smith, J., Haniffa, R., & Fairbrass, J. (2011). A conceptual framework for investigating 'capture' in corporate sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 99(3), 425-439.
- Steurer, R. (2010). The role of governments in corporate social responsibility: Characterising public policies on CSR in Europe. *Policy sciences*, 43, 49-72.
- Sushmita ,Gahlot.12th November 2013,Social Audits in India,International Research Journal of Social Sciences, ISSN ,1-3 .
- 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.
- Tauringana, V. (2020). Sustainability reporting challenges in developing countries: towards management perceptions research evidence-based practices. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- The Association of Chartered Certified Accountants. (2015). *Corporate Reporting (CR)*, Chapter 17, Florida: Kaplan Publishing.
- Thomas, L.; Vos, C. (2012). Sustainability Reporting with an Environmental Focus-A Comparative Analysis



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 16/ No. 63/ Autumn 2027

Identifying the dimensions and components of social auditing in public sector organizations

Javad alipour

Department of Accounting ,Q0.C, Islamic Azad University, Qom, Iran
j.alipour۵۵۷۹@iau.ac.ir

Seyyed abbas borhani

Department of Accounting ,Q0.C, Islamic Azad University, Qom, Iran (Corresponding Author)
sa.sborhani1352@iau.ac.ir

Reza Gholami jamkarani

Department of Accounting ,Q0.C, Islamic Azad University, Qom, Iran
reza.gholami@iau.ac.ir

Zohreh Hajiha

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

Abstract

The purpose of this research is to identify the components of social auditing in public sector organizations. In terms of objective, the research methodology is developmental-applied; in terms of data collection, it is descriptive; and regarding data type, the present study adopts a mixed-methods (qualitative and quantitative) approach, with the qualitative component conducted using the systematic grounded theory method. Initially, the study reviewed documents, books, articles, internet resources, theses, and specialized literature. Participants in the qualitative phase consisted of experts and scholars in the field of public sector accounting and auditing, including researchers, specialists, and university faculty members holding doctoral degrees. Semi-structured interviews with these participants continued until theoretical data saturation was achieved. In the quantitative phase, the statistical population comprised stakeholders in public sector reporting, particularly auditors employed in public sector organizations, with a sample size of 384 respondents determined according to the Morgan-Krejcie table. The qualitative phase employed semi-structured interviews, while the quantitative phase utilized a researcher-developed questionnaire, formulated based on theoretical and practical literature reviews as well as interview findings. The validity and reliability of both the interview guide and the questionnaire were calculated and confirmed. For qualitative data analysis, the systematic grounded theory method was applied to derive open, axial, and selective codes. In the quantitative analysis, central tendency and dispersion indices, tables and charts, confirmatory and exploratory factor analyses, structural equation modeling, t-tests, Cronbach's alpha, model fit indices, and other statistical computations were employed. The results indicate a paradigmatic model of social auditing in public sector organizations, with the institutionalization of social auditing as the core category. This model encompasses causal conditions (institutional-policy components, procedural-executive components, and cultural-human components), contextual factors, intervening conditions, strategies, and outcomes—including transparency and accountability, social participation, social justice and equity, social and environmental sustainability, effectiveness and efficiency of public services, and administrative integrity and probity. The proposed model of social auditing in public sector organizations was statistically validated and confirmed.

Keywords: Auditing, Social Auditing, Public Sector Organizations, Reporting