

تحلیل حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها

ملیحه صالحی حسن آبادی

کارشناسی حسابداری، مسئول حسابداری شهرداری کاشان، کاشان، ایران.
Malihesalehi921@gmail.com

شماره ۱۱۵ / تابستان ۱۴۰۵ (جلد اول) / صص ۲۵۰-۲۷۴
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره نهم)

چکیده

تحولات گسترده زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی در دهه‌های اخیر، ضرورت بازنگری در نظام‌های سنتی گزارشگری مالی و حرکت به سوی رویکردهای جامع‌تر همچون حسابداری پایداری و گزارشگری محیط‌زیستی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) را افزایش داده است. شهرداری‌ها به‌عنوان مهم‌ترین نهادهای مدیریت شهری، به دلیل نقش مستقیم در ارائه خدمات عمومی، مدیریت منابع شهری و تأثیرگذاری بر کیفیت زندگی شهروندان، نیازمند ابزارهایی برای سنجش و گزارش‌دهی عملکرد پایدار خود هستند. هدف پژوهش حاضر، تحلیل مفهومی حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها و بررسی جایگاه، ابعاد، چالش‌ها و الزامات استقرار آن در نظام مدیریت شهری است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، کتابخانه‌ای و مروری است که با استفاده از بررسی و تحلیل منابع علمی، مقالات پژوهشی و چارچوب‌های بین‌المللی مرتبط با گزارشگری پایداری انجام شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری پایداری با گسترش دامنه اطلاعات فراتر از شاخص‌های مالی، امکان ارزیابی جامع‌تر عملکرد شهرداری‌ها را فراهم کرده و گزارشگری ESG می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای افزایش شفافیت، پاسخگویی عمومی، تقویت اعتماد شهروندان و بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری مدیریتی مورد استفاده قرار گیرد. همچنین، بررسی‌ها نشان داد که استقرار موفق این نظام با چالش‌هایی همچون نبود چارچوب یکپارچه گزارشگری شهری، ضعف زیرساخت‌های داده و اطلاعات، کمبود استانداردهای بومی و نیاز به تحول دیجیتال مواجه است. در این راستا، توسعه سامانه‌های اطلاعاتی هوشمند، تدوین شاخص‌های متناسب با ویژگی‌های مدیریت شهری و ارتقای دانش تخصصی کارکنان، از الزامات اساسی تحقق گزارشگری ESG در شهرداری‌ها محسوب می‌شود. در مجموع، حسابداری پایداری و گزارشگری ESG می‌تواند با ایجاد پیوند میان اطلاعات مالی، عملکرد اجتماعی و پیامدهای زیست‌محیطی، زمینه‌گذار شهرداری‌ها به سمت حکمرانی پایدار، شفاف و پاسخگو را فراهم سازند.

واژگان کلیدی: حسابداری پایداری، گزارشگری ESG، شهرداری‌ها، توسعه پایدار، حکمرانی شهری، شفافیت مالی.

مقدمه

در دهه‌های اخیر، افزایش چالش‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی موجب شده است که مفهوم توسعه پایدار به یکی از محورهای اصلی سیاست‌گذاری و مدیریت سازمان‌ها تبدیل شود. سازمان‌های عمومی، به‌ویژه شهرداری‌ها، به دلیل نقش مستقیم در ارائه خدمات عمومی، مدیریت منابع شهری، برنامه‌ریزی توسعه محلی و تأثیرگذاری بر کیفیت

زندگی شهروندان، بیش از گذشته نیازمند توجه به ابعاد پایداری هستند. شهرداری‌ها دیگر صرفاً نهادهایی برای ارائه خدمات سنتی شهری محسوب نمی‌شوند، بلکه به‌عنوان بازیگران کلیدی در تحقق شهرهای پایدار، مسئولیت دارند آثار اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های خود را شناسایی، مدیریت و گزارش کنند. در این میان، حسابداری پایداری به‌عنوان رویکردی نوین در نظام‌های اطلاعاتی حسابداری، زمینه لازم را برای اندازه‌گیری و افشای عملکرد سازمان‌ها در حوزه‌های مختلف پایداری فراهم می‌سازد (الکینگتون و رولندز^۱، ۱۹۹۷).

حسابداری پایداری با گسترش دامنه سنتی حسابداری مالی، تلاش می‌کند اطلاعات مرتبط با پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های سازمان را در فرآیند تصمیم‌گیری مدیریتی وارد کند. برخلاف حسابداری مالی که عمدتاً بر شاخص‌های پولی و عملکرد اقتصادی تمرکز دارد، حسابداری پایداری بر مفهوم «سه‌گانه عملکرد» شامل سودآوری اقتصادی، مسئولیت اجتماعی و حفاظت از محیط‌زیست تأکید می‌کند. این رویکرد در بخش عمومی اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا اهداف سازمان‌های دولتی و عمومی تنها به دستیابی به کارایی مالی محدود نمی‌شود، بلکه پاسخگویی، عدالت اجتماعی، حفظ منابع عمومی و ارتقای رفاه جامعه نیز از اهداف اساسی آنها محسوب می‌شود (گری^۲، ۲۰۱۰).

شهرداری‌ها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نهادهای مدیریت شهری، حجم قابل توجهی از منابع مالی عمومی را مصرف کرده و تصمیمات آنها آثار گسترده‌ای بر محیط‌زیست و جامعه دارد. فعالیت‌هایی مانند مدیریت پسماند، حمل‌ونقل شهری، توسعه فضای سبز، مصرف انرژی، اجرای پروژه‌های عمرانی و ارائه خدمات اجتماعی، مستقیماً با مؤلفه‌های پایداری ارتباط دارند. از این‌رو، استفاده از نظام‌های حسابداری سنتی که عمدتاً بر کنترل هزینه‌ها و گزارش‌های مالی تمرکز دارند، برای ارزیابی کامل عملکرد شهرداری‌ها کافی نیست. استقرار نظام حسابداری پایداری می‌تواند به شهرداری‌ها کمک کند تا علاوه بر سنجش هزینه‌ها و درآمدها، پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی تصمیمات خود را نیز ارزیابی کرده و زمینه افزایش شفافیت و پاسخگویی عمومی را فراهم آورند (بینگتون و اونرمن^۳، ۲۰۱۸).

در سال‌های اخیر، چارچوب گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای گزارشگری پایداری مورد توجه سازمان‌ها قرار گرفته است. گزارشگری ESG با ارائه اطلاعات درباره عملکرد زیست‌محیطی، مسئولیت‌های اجتماعی و سازوکارهای حاکمیتی سازمان، امکان ارزیابی جامع‌تر عملکرد و میزان پایبندی سازمان به اصول توسعه پایدار را فراهم می‌کند. اگرچه گزارشگری ESG ابتدا بیشتر در شرکت‌های خصوصی و بازارهای سرمایه مورد استفاده قرار گرفت، اما به تدریج در بخش عمومی نیز مورد توجه قرار گرفته است؛ زیرا شهروندان، نهادهای نظارتی و ذی‌نفعان عمومی نیازمند اطلاعات شفاف درباره نحوه استفاده از منابع عمومی و آثار تصمیمات مدیریتی هستند (اکلس و کلیمکو^۴، ۲۰۱۹).

گزارشگری ESG در شهرداری‌ها می‌تواند نقش مهمی در ارتقای حکمرانی شهری ایفا کند؛ زیرا از طریق ارائه اطلاعات جامع درباره مصرف انرژی، انتشار آلاینده‌ها، مدیریت منابع، عدالت اجتماعی، مشارکت شهروندان، کیفیت خدمات عمومی و سازوکارهای نظارتی، امکان ارزیابی عملکرد مدیریت شهری را فراهم می‌سازد. چنین گزارش‌هایی می‌توانند اعتماد عمومی را افزایش داده، زمینه مشارکت شهروندان را تقویت کرده و شهرداری‌ها را به سمت تصمیم‌گیری مبتنی بر داده و مسئولیت‌پذیری بیشتر هدایت کنند. در واقع، گزارشگری ESG می‌تواند به‌عنوان پلی میان مدیریت مالی، حکمرانی عمومی و اهداف توسعه پایدار عمل کند (ابتکار گزارشگری جهانی^۵، ۲۰۲۱).

¹ Elkington & Rowlands

² Gray

³ Bebbington & Unerman

⁴ Eccles & Klimenk

⁵ Global Reporting Initiative (GRI)

با وجود اهمیت روزافزون حسابداری پایداری و گزارشگری ESG، اجرای این رویکرد در شهرداری‌ها با چالش‌هایی همچون نبود استانداردهای یکپارچه گزارشگری، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی، محدودیت دانش تخصصی کارکنان، دشواری اندازه‌گیری آثار اجتماعی و زیست‌محیطی و مقاومت سازمانی مواجه است. بسیاری از شهرداری‌ها همچنان بر گزارش‌های مالی سنتی تمرکز دارند و اطلاعات غیرمالی مرتبط با پایداری را به صورت نظام‌مند جمع‌آوری و افشا نمی‌کنند. بنابراین، توسعه چارچوب‌های مناسب حسابداری پایداری و ایجاد نظام گزارشگری ESG متناسب با ویژگی‌های بخش عمومی، می‌تواند گامی مهم در جهت افزایش شفافیت، پاسخگویی و تحقق حکمرانی پایدار شهری باشد (فارتی و گاتری،^۱ ۲۰۰۹).

بر این اساس، تحلیل حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها، موضوعی میان‌رشته‌ای در حوزه‌های حسابداری، مدیریت عمومی، حکمرانی شهری و توسعه پایدار محسوب می‌شود. بررسی این موضوع می‌تواند به شناخت نقش نظام‌های اطلاعاتی حسابداری در ارتقای عملکرد پایدار شهرداری‌ها، بهبود فرآیند تصمیم‌گیری مدیریتی و افزایش اعتماد عمومی کمک کند. از این رو، مطالعه مبانی نظری و تجربیات موجود در زمینه حسابداری پایداری و گزارشگری ESG می‌تواند زمینه‌ای مناسب برای ارائه الگوهای کاربردی جهت حرکت شهرداری‌ها به سوی مدیریت پایدار و پاسخگو فراهم آورد.

بیان مسئله

در سال‌های اخیر، مفهوم توسعه پایدار به یکی از مهم‌ترین رویکردهای مدیریتی در سازمان‌های عمومی تبدیل شده است؛ زیرا دولت‌ها و نهادهای محلی دیگر تنها بر کارایی اقتصادی و ارائه خدمات تمرکز ندارند، بلکه مسئولیت‌های گسترده‌تری در قبال پیامدهای زیست‌محیطی، اجتماعی و کیفیت حکمرانی بر عهده گرفته‌اند. در این میان، شهرداری‌ها به عنوان مهم‌ترین نهادهای مدیریت شهری، به دلیل ارتباط مستقیم با شهروندان، نقش اساسی در تحقق اهداف توسعه پایدار ایفا می‌کنند. فعالیت‌هایی همچون مدیریت پسماند، حمل‌ونقل عمومی، توسعه زیرساخت‌های شهری، مصرف انرژی، حفاظت از منابع طبیعی و ارائه خدمات اجتماعی، دارای پیامدهای گسترده‌ای هستند که ارزیابی آنها صرفاً از طریق شاخص‌های مالی سنتی امکان‌پذیر نیست. از این رو، نیاز به نظام‌های اطلاعاتی جدیدی که بتوانند ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی عملکرد شهرداری‌ها را هم‌زمان اندازه‌گیری و گزارش کنند، بیش از پیش احساس می‌شود (مول^۲ و همکاران، ۲۰۲۴؛ سینرو^۳ و همکاران، ۲۰۲۴).

حسابداری پایداری به عنوان توسعه‌ای از نظام حسابداری سنتی، تلاش می‌کند آثار و پیامدهای غیرمالی فعالیت‌های سازمان را در فرآیند تصمیم‌گیری وارد کند. این رویکرد با فراهم کردن اطلاعات مرتبط با مصرف منابع، تأثیرات زیست‌محیطی، مسئولیت‌های اجتماعی و ارزش‌آفرینی عمومی، می‌تواند نقش مهمی در ارتقای پاسخگویی سازمان‌های دولتی ایفا کند. با وجود این، نظام‌های حسابداری رایج در بسیاری از شهرداری‌ها همچنان عمدتاً بر گزارش‌های مالی، کنترل بودجه و انطباق قانونی متمرکز هستند و توانایی محدودی در انعکاس پیامدهای گسترده فعالیت‌های شهری دارند. بنابراین، مسئله اساسی آن است که چگونه می‌توان چارچوب‌های حسابداری پایداری را با نظام‌های مدیریتی و گزارشگری شهرداری‌ها تلفیق کرد تا اطلاعات جامع‌تر و قابل اتکاتری برای تصمیم‌گیری مدیران، نهادهای نظارتی و شهروندان فراهم شود (سینرو و همکاران، ۲۰۲۴؛ ایرات^۴، ۲۰۲۵).

¹ Farneti & Guthrie

² Mol

³ Sinervo

⁴ Airout

در همین راستا، گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) به‌عنوان یکی از رویکردهای نوین گزارشگری غیرمالی، مورد توجه فزاینده سازمان‌ها قرار گرفته است. اگرچه مفهوم ESG در ابتدا در حوزه شرکت‌های خصوصی و بازارهای سرمایه توسعه یافت، اما در سال‌های اخیر دامنه کاربرد آن به بخش عمومی، دولت‌های محلی و شهرداری‌ها نیز گسترش یافته است. گزارشگری ESG می‌تواند اطلاعاتی درباره نحوه مدیریت منابع طبیعی، میزان مسئولیت‌پذیری اجتماعی، کیفیت خدمات عمومی، مشارکت شهروندان، سازوکارهای نظارتی و شفافیت مدیریتی ارائه دهد. با این حال، انتقال این رویکرد از بخش خصوصی به بخش عمومی همچنان با چالش‌های نظری و اجرایی مواجه است؛ زیرا اهداف شهرداری‌ها صرفاً افزایش ارزش اقتصادی نیست، بلکه ایجاد ارزش عمومی، عدالت اجتماعی و ارتقای کیفیت زندگی شهروندان نیز در مرکز توجه قرار دارد (سکلاووس^۱ و همکاران، ۲۰۲۵؛ گو^۲ و همکاران، ۲۰۲۴).

یکی از مسائل مهم در حوزه گزارشگری ESG شهرداری‌ها، نبود چارچوب استاندارد و یکپارچه برای اندازه‌گیری و افشای اطلاعات پایداری است. برخلاف گزارشگری مالی که از استانداردهای مشخص و پذیرفته‌شده برخوردار است، گزارشگری پایداری در بسیاری از شهرداری‌ها به‌صورت داوطلبانه، پراکنده و با روش‌های متفاوت انجام می‌شود. این موضوع موجب کاهش قابلیت مقایسه، محدود شدن قابلیت اتکای اطلاعات و دشواری ارزیابی عملکرد واقعی سازمان‌های شهری شده است. برای مثال، پژوهش روبرتو^۳ و همکاران (۲۰۲۰)، درباره شهرداری‌های ایتالیا نشان داد که میزان انطباق گزارش‌های پایداری شهرداری‌ها با چارچوب گزارشگری جهانی (GRI) محدود بوده و بسیاری از شاخص‌های مهم پایداری به‌صورت کامل افشا نمی‌شوند. همچنین، هندایانی^۴ (۲۰۲۵)، تأکید می‌کند که نبود معیارهای هماهنگ، یکی از موانع اصلی توسعه حسابداری پایداری در عصر ESG محسوب می‌شود.

از سوی دیگر، چالش مهم دیگر، فاصله میان گزارشگری پایداری و استفاده واقعی از اطلاعات حاصل از آن در فرآیندهای مدیریتی است. برخی سازمان‌ها ممکن است گزارش‌های ESG را صرفاً به‌عنوان ابزاری برای مشروعیت‌بخشی سازمانی یا نمایش مسئولیت‌پذیری تهیه کنند، بدون آنکه این اطلاعات در برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری‌های راهبردی مورد استفاده قرار گیرد. مطالعات نیمن و هوپه^۵ (۲۰۱۸)، نشان داده‌اند که گزارشگری پایداری در دولت‌های محلی زمانی اثربخش خواهد بود که از یک فعالیت نمادین فراتر رفته و به بخشی از فرآیندهای مدیریتی و حکمرانی سازمان تبدیل شود. علاوه بر مسائل نهادی و مدیریتی، توسعه فناوری‌های دیجیتال و شهر هوشمند نیز ضرورت بازنگری در نظام‌های گزارشگری شهرداری‌ها را افزایش داده است. حجم گسترده داده‌های تولیدشده از طریق سامانه‌های هوشمند شهری، حسگرها و پایگاه‌های اطلاعاتی می‌تواند امکان اندازه‌گیری دقیق‌تر شاخص‌های ESG و ارتقای شفافیت را فراهم کند. با این حال، بهره‌گیری مؤثر از این ظرفیت نیازمند توسعه زیرساخت‌های داده‌ای، افزایش توانمندی کارکنان، ایجاد سازوکارهای اطمینان‌بخشی اطلاعات و هماهنگی میان واحدهای مختلف شهرداری است (گو و همکاران، ۲۰۲۴؛ چوپرا^۶ و همکاران، ۲۰۲۴).

بر این اساس، مسئله اصلی پژوهش حاضر آن است که حسابداری پایداری و گزارشگری ESG چگونه می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای ارتقای شفافیت، پاسخگویی، حکمرانی مطلوب و مدیریت پایدار در شهرداری‌ها مورد استفاده قرار گیرد و چه چالش‌ها و الزامات نهادی، فناورانه و مدیریتی در مسیر استقرار آن وجود دارد؟ پاسخ به این مسئله نیازمند بررسی جامع مبانی نظری، مطالعات تجربی و تجربیات موجود در حوزه مدیریت شهری است تا بتوان چارچوبی مناسب برای توسعه

¹ Sklavos

² Gu

³ Roberto

⁴ Handayani

⁵ Niemann & Hoppe

⁶ Chopra

گزارشگری پایدار در شهرداری‌ها ارائه کرد. در مجموع، خلأ موجود در ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه مطالعات متعددی درباره گزارشگری ESG در شرکت‌ها انجام شده است، اما بررسی منسجم این موضوع در زمینه شهرداری‌ها و دولت‌های محلی همچنان محدود است. بنابراین، مطالعه حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها می‌تواند به توسعه ادبیات حسابداری بخش عمومی، تقویت حکمرانی شهری و فراهم کردن زمینه حرکت سازمان‌های شهری به سوی مدیریت پایدار و پاسخگو کمک کند (مول و همکاران، ۲۰۲۴؛ ایرات، ۲۰۲۵؛ ماتوی آکوا^۱، ۲۰۲۴).

مبانی نظری و ادبیات پژوهش

شهرداری در ایران

هدف از تأسیس بلدیة شهرداری در قانون تأمین منافع شهرها و رفع نیازهای شهرنشینان اعلام شد. در این قانون تشکیل انجمن بلدیة انجمن شهر، پیش‌بینی شده بود که اعضای آن را مردم انتخاب می‌کردند. البته مطابق این قانون رأی داشته‌اند. چون قرن از نخست‌وزیری مصدق، اصلاح قانون شهرداری‌ها در مجلس سنا مطرح بود قرار نشد همین طرح مورد بررسی قرار گیرد بر اساس آن قانون شهرداری تنظیم شود این قانون پس از طرح در مجلس و تصویب آن در تاریخ یازدهم آبان ماه ۱۳۳۱ به تأیید گسترده مصدق رسید. قانون شهرداری‌ها در ۹۰ ماده تنظیم در قیاس با قانون ۱۳۲۸ اختیارات اعضای انجمن‌های شهری در این قانون بیشتر شد. انجمن شهرها و یا به قید امروزی شورای شهر از زمان کروینی اولین قانون برای آن یعنی ۱۲۸۷ تا ۱۳۸۴ تحولات متعددی را پشت سر گذاشت توانست چون هدف از تشکیل انجمن‌های شهر یا شورای شهر افزایش مشارکت شهروندان و اداره بهتر و کیفی شهر بوده، بنابراین جای یک سؤال باقی است، با توجه به این فاصله زمانی طی تاریخ تدوین شهرداری‌ها و شوراها آیا هدف‌های این قانون در زمینه تشکیل شوراها شهروندان محقق شده یا نه آنچه در پی می‌آید بررسی قانون شهرداری‌ها و انجمن‌های شهری شوراها شهر از این منظر است. طی این نوشتار قانون شهرداری‌ها و شوراها شهر بر اساس تقسیم بدی تاریخی دوره‌های مختلف به ترتیب ذیل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مفهوم و جایگاه حسابداری پایداری

تعریف حسابداری پایداری

حسابداری پایداری به‌عنوان یکی از رویکردهای نوین در حوزه حسابداری، پاسخی به محدودیت‌های نظام‌های حسابداری سنتی در انعکاس کامل آثار و پیامدهای فعالیت‌های سازمانی بر جامعه و محیط‌زیست است. این رویکرد تلاش می‌کند با توسعه دامنه اطلاعات حسابداری، علاوه بر شاخص‌های مالی، اطلاعات مرتبط با عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی سازمان‌ها را نیز شناسایی، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و گزارش کند. به بیان دیگر، حسابداری پایداری چارچوبی برای پیوند میان اهداف اقتصادی سازمان و الزامات توسعه پایدار فراهم می‌سازد و به سازمان‌ها کمک می‌کند تا آثار بلندمدت تصمیمات خود را بر ذی‌نفعان، منابع طبیعی و جامعه ارزیابی کنند. کومار و کومار (۲۰۲۵)، بیان می‌کنند که حسابداری پایداری نشان‌دهنده گذار از تفکر سنتی مبتنی بر عملکرد مالی کوتاه‌مدت به رویکردی جامع‌تر است که ارزش آفرینی سازمان را در ابعاد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی مورد بررسی قرار می‌دهد. در این چارچوب، سازمان‌ها نه تنها مسئول ایجاد بازده اقتصادی هستند، بلکه باید نسبت به پیامدهای اجتماعی و محیطی فعالیت‌های خود نیز پاسخگو باشند (کومار و کومار، ۲۰۲۵).

¹ Matviaková

حسابداری پایداری بر این دیدگاه استوار است که عملکرد واقعی یک سازمان نمی‌تواند صرفاً از طریق سود، هزینه و جریان‌های نقدی ارزیابی شود؛ زیرا بسیاری از آثار فعالیت‌های سازمانی مانند آلودگی محیط‌زیست، مصرف منابع طبیعی، تأثیر بر رفاه اجتماعی و کیفیت خدمات عمومی، در گزارش‌های مالی سنتی منعکس نمی‌شوند. از این رو، حسابداری پایداری تلاش می‌کند این ابعاد پنهان عملکرد سازمانی را به اطلاعات قابل استفاده برای مدیران و ذی‌نفعان تبدیل کند. اونرمن و همکاران (۲۰۰۷)، معتقدند حسابداری پایداری و پاسخگویی، فرآیندی است که از طریق آن سازمان‌ها مسئولیت‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی خود را شناسایی کرده و درباره میزان تحقق آنها به گروه‌های مختلف ذی‌نفع پاسخ می‌دهند. بنابراین، حسابداری پایداری تنها یک ابزار گزارشگری نیست، بلکه یک سازوکار مدیریتی برای هدایت سازمان‌ها به سمت رفتارهای مسئولانه‌تر محسوب می‌شود (اونرمن و همکاران، ۲۰۰۷).

در بخش عمومی، مفهوم حسابداری پایداری اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا سازمان‌های دولتی و عمومی مانند شهرداری‌ها، با منابع متعلق به جامعه فعالیت می‌کنند و هدف اصلی آنها ایجاد ارزش عمومی و ارتقای رفاه شهروندان است. برخلاف شرکت‌های خصوصی که عمدتاً بر افزایش ارزش اقتصادی برای سهامداران تمرکز دارند، سازمان‌های عمومی باید پاسخگوی طیف گسترده‌ای از ذی‌نفعان شامل شهروندان، نهادهای نظارتی، دولت و جامعه مدنی باشند. بال و همکاران (۲۰۱۴)، تأکید می‌کنند که حسابداری پایداری در بخش عمومی می‌تواند ابزاری برای آشکارسازی آثار تصمیمات مدیریتی بر جامعه و محیط‌زیست باشد و به سازمان‌های عمومی امکان دهد عملکرد خود را فراتر از معیارهای مالی ارزیابی کنند. از این منظر، حسابداری پایداری در شهرداری‌ها می‌تواند زمینه لازم برای ارزیابی مصرف منابع شهری، مدیریت پروژه‌های عمرانی، خدمات اجتماعی، حمل‌ونقل، انرژی و حفاظت از محیط‌زیست را فراهم کند (بال و همکاران، ۲۰۱۴).

تفاوت حسابداری سنتی و حسابداری پایداری

تفاوت اساسی میان حسابداری سنتی و حسابداری پایداری در دامنه اطلاعات، نوع مخاطبان و اهداف گزارشگری آنها نهفته است. حسابداری سنتی عمدتاً بر ثبت، طبقه‌بندی و گزارش اطلاعات مالی تمرکز دارد و هدف اصلی آن ارائه تصویری از وضعیت مالی، عملکرد اقتصادی و جریان‌های نقدی سازمان برای استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی است. در این رویکرد، شاخص‌هایی مانند درآمد، سود، هزینه، دارایی‌ها و بدهی‌ها محور اصلی ارزیابی عملکرد محسوب می‌شوند. در مقابل، حسابداری پایداری دامنه گزارشگری را گسترش داده و علاوه بر اطلاعات مالی، شاخص‌های غیرمالی مرتبط با محیط‌زیست، جامعه و نظام حکمرانی سازمان را نیز در فرآیند ارزیابی وارد می‌کند. به اعتقاد کومار و کومار (۲۰۲۵)، تفاوت اصلی میان این دو رویکرد در آن است که حسابداری سنتی عمدتاً به اندازه‌گیری نتایج اقتصادی گذشته می‌پردازد، در حالی که حسابداری پایداری بر تحلیل پیامدهای بلندمدت فعالیت‌های سازمان و میزان هماهنگی آنها با اهداف توسعه پایدار تأکید دارد (کومار و کومار، ۲۰۲۵).

حسابداری سنتی معمولاً بر منافع مالکان سرمایه و تأمین‌کنندگان منابع مالی تمرکز دارد، در حالی که حسابداری پایداری رویکردی چندذی‌نفعی دارد و نیازهای اطلاعاتی گروه‌های مختلف جامعه را مورد توجه قرار می‌دهد. در شهرداری‌ها، این تفاوت اهمیت زیادی دارد؛ زیرا شهروندان تنها به اطلاعات مربوط به بودجه و هزینه‌های شهری نیاز ندارند، بلکه خواهان آگاهی از میزان اثربخشی خدمات عمومی، پیامدهای زیست‌محیطی پروژه‌ها، عدالت در توزیع خدمات و کیفیت حکمرانی شهری هستند. بنابراین، حسابداری پایداری می‌تواند خلأ موجود میان اطلاعات مالی و انتظارات اجتماعی را کاهش داده و تصویری جامع‌تر از عملکرد سازمان‌های عمومی ارائه کند (بال و همکاران، ۲۰۱۴).

همچنین، حسابداری سنتی غالباً نگاه گذشته‌نگر دارد و عملکرد سازمان را بر اساس اطلاعات تاریخی ارزیابی می‌کند، در حالی که حسابداری پایداری دارای رویکرد آینده‌نگر است و بر مدیریت ریسک‌ها، فرصت‌های پایدار و پیامدهای بلندمدت تصمیمات تأکید دارد. برای مثال، در یک شهرداری، هزینه اجرای یک پروژه عمرانی ممکن است در حسابداری سنتی تنها به عنوان یک هزینه سرمایه‌ای ثبت شود، اما در حسابداری پایداری، آثار آن پروژه بر مصرف انرژی، محیط‌زیست، کیفیت زندگی شهروندان و عدالت اجتماعی نیز مورد توجه قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابداری پایداری ابزاری برای تغییر نگرش سازمان‌ها از «کنترل هزینه‌ها» به سمت «مدیریت ارزش پایدار» محسوب می‌شود (ایرات، ۲۰۲۵).

نقش حسابداری پایداری در افزایش پاسخگویی سازمان‌های عمومی

یکی از مهم‌ترین کارکردهای حسابداری پایداری در سازمان‌های عمومی، افزایش سطح پاسخگویی و شفافیت در برابر جامعه است. سازمان‌های عمومی به دلیل استفاده از منابع عمومی، همواره با ضرورت پاسخگویی در برابر شهروندان و نهادهای نظارتی مواجه هستند. با این حال، گزارش‌های مالی سنتی به‌تنهایی قادر نیستند تمام ابعاد عملکرد این سازمان‌ها را نشان دهند. حسابداری پایداری با ارائه اطلاعات درباره آثار اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی فعالیت‌های سازمان، امکان ارزیابی جامع‌تر عملکرد و نحوه استفاده از منابع عمومی را فراهم می‌کند. لاریناگا گونزالز و پرز چامورو (۲۰۰۸)، معتقدند که حسابداری پایداری در سازمان‌های عمومی می‌تواند به تقویت پاسخگویی سازمانی کمک کند؛ زیرا اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد چگونه تصمیمات مدیریتی بر جامعه و محیط‌زیست اثر می‌گذارند (لاریناگا گونزالز و پرز چامورو، ۲۰۰۸).

در شهرداری‌ها، پاسخگویی پایدار به معنای ارائه اطلاعاتی فراتر از عملکرد مالی سالانه است. شهروندان نیازمند آگاهی درباره موضوعاتی مانند میزان تولید و مدیریت پسماند، مصرف انرژی، توسعه فضای سبز، کیفیت خدمات شهری، میزان مشارکت اجتماعی و نحوه مدیریت منابع عمومی هستند. حسابداری پایداری با تبدیل این موضوعات به شاخص‌های قابل اندازه‌گیری، امکان نظارت مؤثرتر شهروندان و نهادهای نظارتی را فراهم می‌سازد. به همین دلیل، ایرات (۲۰۲۵)، بیان می‌کند که حسابداری پایداری می‌تواند نقش مهمی در تبدیل اهداف توسعه پایدار به معیارهای عملیاتی و قابل ارزیابی در سازمان‌ها ایفا کند و از این طریق زمینه پاسخگویی بیشتر مدیران را فراهم آورد (ایرات، ۲۰۲۵).

علاوه بر افزایش شفافیت، حسابداری پایداری می‌تواند موجب بهبود فرآیند تصمیم‌گیری مدیریتی در سازمان‌های عمومی شود. زمانی که مدیران شهری به اطلاعات جامع درباره آثار اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی تصمیمات خود دسترسی داشته باشند، می‌توانند سیاست‌ها و برنامه‌هایی را اتخاذ کنند که با اهداف توسعه پایدار هماهنگ‌تر باشد. ویتارسا (۲۰۲۵)، تأکید می‌کند که نقش حسابداران در عصر پایداری تنها تهیه گزارش‌های مالی نیست، بلکه شامل مشارکت فعال در مدیریت ریسک‌های اقلیمی، تحقق اهداف توسعه پایدار و ارتقای سلامت سازمانی نیز می‌شود. بنابراین، حسابداری پایداری می‌تواند به عنوان ابزاری راهبردی برای ارتقای حکمرانی، مسئولیت‌پذیری و اعتماد عمومی در سازمان‌های دولتی مورد استفاده قرار گیرد (ویتارسا، ۲۰۲۵). در مجموع، جایگاه حسابداری پایداری در سازمان‌های عمومی و به‌ویژه شهرداری‌ها را می‌توان فراتر از یک نظام گزارشگری دانست. این رویکرد با ایجاد ارتباط میان اطلاعات مالی و غیرمالی، امکان ارزیابی جامع عملکرد، افزایش شفافیت، تقویت پاسخگویی اجتماعی و حرکت به سوی حکمرانی پایدار را فراهم می‌کند. از این رو، استقرار نظام حسابداری پایداری در شهرداری‌ها می‌تواند گامی اساسی در جهت مدیریت مسئولانه منابع عمومی و تحقق اهداف توسعه پایدار شهری باشد.

توسعه پایدار و نقش شهرداری‌ها

مفهوم توسعه پایدار

توسعه پایدار به عنوان یکی از مهم ترین پارادایم های توسعه در دهه های اخیر، بر ایجاد تعادل میان نیازهای اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی جوامع تأکید دارد. این مفهوم نخستین بار به صورت رسمی در گزارش «آینده مشترک ما» توسط کمیسیون جهانی محیط زیست و توسعه مطرح شد و بر این اصل استوار است که توسعه امروز باید نیازهای نسل حاضر را تأمین کند، بدون آنکه توانایی نسل های آینده برای تأمین نیازهای خود را به خطر اندازد. در این رویکرد، توسعه صرفاً به معنای رشد اقتصادی نیست، بلکه فرآیندی جامع برای بهبود کیفیت زندگی، حفظ منابع طبیعی، کاهش نابرابری ها و ایجاد نظام های مدیریتی مسئولانه محسوب می شود. توسعه پایدار در سطح شهری نیز به دنبال ایجاد شهرهایی است که بتوانند میان رشد اقتصادی، رفاه اجتماعی و حفاظت از محیط زیست تعادل برقرار کنند. نوادو پنی و همکاران (۲۰۱۵)، بیان می کنند که پایداری شهری نیازمند توجه همزمان به ابعاد اقتصادی و اجتماعی است؛ زیرا بحران های اقتصادی، تغییرات اجتماعی و فشارهای زیست محیطی می توانند به صورت مستقیم بر عملکرد و تاب آوری شهرها اثرگذار باشند. از این منظر، توسعه پایدار چارچوبی برای سیاست گذاری عمومی فراهم می کند تا تصمیمات مدیریتی نه تنها بر اساس منافع کوتاه مدت، بلکه با توجه به پیامدهای بلندمدت اتخاذ شوند (نوادو پنی و همکاران، ۲۰۱۵). مفهوم توسعه پایدار در سال های اخیر از یک مفهوم صرفاً زیست محیطی به یک رویکرد جامع مدیریتی تبدیل شده است که تمامی سطوح تصمیم گیری، از سیاست گذاری ملی تا مدیریت محلی، را تحت تأثیر قرار داده است. در این چارچوب، دولت های محلی و شهرداری ها نقش مهمی در تبدیل اهداف توسعه پایدار به برنامه های اجرایی دارند؛ زیرا بسیاری از چالش های جهانی مانند تغییرات اقلیمی، مصرف انرژی، آلودگی محیطی، فقر شهری و نابرابری اجتماعی در مقیاس محلی تجربه می شوند. بنابراین، تحقق توسعه پایدار بدون مشارکت فعال نهادهای شهری امکان پذیر نیست. شهرداری ها به دلیل ارتباط نزدیک با شهروندان و اختیار در حوزه هایی مانند برنامه ریزی شهری، حمل و نقل، خدمات عمومی و مدیریت منابع، یکی از مهم ترین بازیگران تحقق توسعه پایدار محسوب می شوند (سیاف الدین، ۲۰۲۴).

ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی توسعه پایدار

توسعه پایدار بر سه بعد اصلی اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی استوار است که به عنوان «سه رکن پایداری» شناخته می شوند. بعد اقتصادی توسعه پایدار بر ایجاد رشد اقتصادی پایدار، افزایش بهره وری منابع، مدیریت بهینه هزینه ها و ایجاد ارزش بلندمدت تأکید دارد. در محیط شهری، این بعد شامل مدیریت کارآمد منابع مالی شهرداری، توسعه زیرساخت های اقتصادی، حمایت از فعالیتهای مولد و افزایش بهره وری خدمات شهری است. با این حال، رشد اقتصادی زمانی پایدار محسوب می شود که با حفظ منابع طبیعی و ارتقای رفاه اجتماعی همراه باشد. استرژوف و همکاران (۲۰۱۷)، تأکید می کنند که ارزیابی توسعه پایدار نیازمند بررسی همزمان شاخص های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است؛ زیرا تمرکز صرف بر رشد اقتصادی می تواند منجر به افزایش فشار بر منابع طبیعی و ایجاد پیامدهای منفی اجتماعی شود. بنابراین، پایداری اقتصادی در شهرها باید در چارچوب مدیریت مسئولانه منابع و ایجاد تعادل میان منافع اقتصادی و اهداف عمومی دنبال شود (استرژوف و همکاران، ۲۰۱۷).

بعد اجتماعی توسعه پایدار بر مفاهیمی مانند عدالت اجتماعی، مشارکت شهروندان، رفاه عمومی، دسترسی برابر به خدمات و ارتقای کیفیت زندگی تأکید دارد. شهر پایدار شهری است که تمامی گروه های اجتماعی بتوانند از امکانات و خدمات شهری به صورت عادلانه بهره مند شوند و در فرآیندهای تصمیم گیری مشارکت داشته باشند. شهرداری ها در این زمینه مسئولیت مهمی دارند؛ زیرا سیاست های آنها در حوزه هایی مانند مسکن شهری، حمل و نقل عمومی، خدمات رفاهی، فضاهای عمومی و دسترسی به امکانات می تواند بر سطح عدالت اجتماعی تأثیر مستقیم بگذارد. توسعه پایدار اجتماعی

مستلزم آن است که مدیریت شهری علاوه بر کارایی اقتصادی، پیامدهای اجتماعی تصمیمات خود را نیز ارزیابی کند و از ایجاد شکافهای اجتماعی جلوگیری نماید (نوادو پنیا و همکاران، ۲۰۱۵).

بعد زیست محیطی توسعه پایدار بر حفاظت از منابع طبیعی، کاهش آلودگی، مدیریت مصرف انرژی، کنترل انتشار آلاینده‌ها و حفظ تنوع زیستی تمرکز دارد. شهرها به دلیل تراکم جمعیت، فعالیتهای اقتصادی گسترده و مصرف بالای منابع، یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر محیط زیست محسوب می‌شوند. در این میان، شهرداری‌ها از طریق سیاست‌هایی مانند توسعه حمل و نقل پاک، مدیریت پسماند، افزایش فضای سبز، بهینه‌سازی مصرف انرژی در ساختمان‌های شهری و اجرای پروژه‌های سازگار با محیط زیست می‌توانند نقش تعیین‌کننده‌ای در کاهش آثار منفی زیست محیطی ایفا کنند. استرژوف و همکاران (۲۰۱۷)، معتقدند که بعد زیست محیطی توسعه پایدار تنها به حفاظت از طبیعت محدود نمی‌شود، بلکه شامل ایجاد نظام‌های مدیریتی برای استفاده مسئولانه از منابع و تضمین استمرار آنها برای نسل‌های آینده است (استرژوف و همکاران، ۲۰۱۷).

در مجموع، سه بعد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی توسعه پایدار مستقل از یکدیگر نیستند، بلکه به صورت متقابل بر هم تأثیر می‌گذارند. برای مثال، سرمایه‌گذاری در حمل و نقل عمومی می‌تواند هم‌زمان موجب کاهش آلودگی هوا، افزایش عدالت اجتماعی از طریق دسترسی بهتر شهروندان و بهبود بهره‌وری اقتصادی شهر شود. بنابراین، مدیریت شهری پایدار نیازمند رویکردی یکپارچه است که تمامی این ابعاد را در فرآیند برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و ارزیابی عملکرد مورد توجه قرار دهد (استرژوف و همکاران، ۲۰۱۷).

مسئولیت شهرداری‌ها در تحقق پایداری شهری

شهرداری‌ها به عنوان نهادهای اصلی مدیریت شهری، نقش محوری در تحقق اهداف توسعه پایدار در سطح محلی دارند. اگرچه بسیاری از اهداف توسعه پایدار در سطح جهانی و ملی تدوین می‌شوند، اما اجرای عملی آنها عمدتاً در سطح شهرها اتفاق می‌افتد. شهرداری‌ها از طریق ابزارهایی مانند برنامه‌ریزی شهری، مدیریت زیرساخت‌ها، ارائه خدمات عمومی، تنظیم مقررات محلی و تعامل با شهروندان، می‌توانند مسیر توسعه شهرها را به سمت پایداری هدایت کنند. سیاف‌الدین (۲۰۲۴)، بیان می‌کند که دولت‌های محلی و شهرداری‌ها حلقه اتصال میان سیاست‌های کلان توسعه پایدار و اقدامات اجرایی هستند؛ زیرا آنها توانایی تبدیل اهداف نظری پایداری به برنامه‌ها و پروژه‌های عملیاتی را دارند. از این رو، موفقیت توسعه پایدار شهری تا حد زیادی به ظرفیت مدیریتی، سازمانی و اطلاعاتی شهرداری‌ها وابسته است (سیاف‌الدین، ۲۰۲۴).

یکی از مهم‌ترین مسئولیت‌های شهرداری‌ها در مسیر پایداری شهری، ایجاد نظام مدیریت یکپارچه منابع و خدمات شهری است. شهرداری‌ها مسئول حوزه‌هایی هستند که ارتباط مستقیمی با کیفیت زندگی شهروندان دارند؛ از جمله مدیریت پسماند، حمل و نقل، فضای سبز، انرژی، ساخت و ساز و خدمات اجتماعی. تصمیمات اتخاذ شده در این حوزه‌ها می‌تواند پیامدهای بلندمدتی بر محیط زیست و جامعه داشته باشد. بنابراین، شهرداری‌ها باید از رویکردهای سنتی مدیریت شهری فاصله گرفته و به سمت برنامه‌ریزی مبتنی بر داده، ارزیابی پیامدهای اجتماعی و زیست محیطی و استفاده از شاخص‌های پایداری حرکت کنند. این امر نیازمند توسعه نظام‌های اطلاعاتی مانند حسابداری پایداری و گزارشگری ESG است که امکان اندازه‌گیری و گزارش عملکرد پایدار شهرداری‌ها را فراهم می‌کند (سیاف‌الدین، ۲۰۲۴).

همچنین، شهرداری‌ها در تحقق پایداری شهری نقش مهمی در ایجاد مشارکت میان بخش عمومی، بخش خصوصی و جامعه مدنی دارند. پایداری شهری صرفاً از طریق اقدامات دولتی تحقق نمی‌یابد، بلکه نیازمند همکاری میان تمامی ذی‌نفعان شهری است. شهرداری‌ها می‌توانند با ایجاد سازوکارهای مشارکت شهروندی، افزایش شفافیت اطلاعات، حمایت از نوآوری‌های سبز و تقویت فرهنگ زیست محیطی، زمینه مشارکت فعال جامعه در فرآیند توسعه پایدار را فراهم

کنند. سیاف‌الدین (۲۰۲۴)، تأکید می‌کنند که حکمرانی شهری پایدار نیازمند تغییر نقش شهرداری‌ها از یک ارائه‌دهنده خدمات صرف به یک تسهیل‌گر توسعه پایدار و هماهنگ‌کننده میان بازیگران مختلف شهری است (سیاف‌الدین، ۲۰۲۴). در نهایت، مسئولیت شهرداری‌ها در تحقق پایداری شهری تنها به اجرای پروژه‌های زیست‌محیطی محدود نمی‌شود، بلکه شامل ایجاد نظام حکمرانی شفاف، پاسخگو و مبتنی بر ارزش‌های توسعه پایدار است. شهرداری‌های پایدار باید بتوانند عملکرد خود را به صورت مستمر ارزیابی کرده، آثار تصمیمات خود را اندازه‌گیری کنند و اطلاعات مربوط به عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی را در اختیار شهروندان قرار دهند. بنابراین، حرکت به سمت پایداری شهری مستلزم تحول در نظام مدیریت و گزارشگری شهرداری‌ها و پذیرش رویکردهای نوین مانند حسابداری پایداری و گزارشگری ESG است.

گزارشگری ESG و ابعاد آن

مفهوم گزارشگری ESG

گزارشگری ESG به‌عنوان یکی از رویکردهای نوین گزارشگری سازمانی، چارچوبی برای ارائه اطلاعات درباره عملکرد سازمان‌ها در سه حوزه اصلی زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی است. این نوع گزارشگری در پاسخ به محدودیت‌های گزارشگری مالی سنتی شکل گرفته است؛ زیرا اطلاعات مالی به‌تنهایی نمی‌تواند تمامی آثار و پیامدهای فعالیت‌های سازمان بر جامعه، محیط‌زیست و نظام حکمرانی را نشان دهد. گزارشگری ESG تلاش می‌کند با ارائه اطلاعات غیرمالی در کنار اطلاعات اقتصادی، تصویری جامع از میزان مسئولیت‌پذیری، پایداری و کیفیت مدیریت سازمان ارائه کند. در این رویکرد، سازمان‌ها نه تنها درباره نتایج مالی خود، بلکه درباره نحوه مصرف منابع، تأثیرات اجتماعی فعالیت‌ها، سازوکارهای نظارتی و میزان پایبندی به اصول توسعه پایدار نیز پاسخگو هستند. برونزینی و همکاران (۲۰۲۳)، بیان می‌کنند که گزارش‌های پایداری و ESG با فراهم کردن ساختاری منظم برای افشای اطلاعات غیرمالی، امکان استخراج بینش‌های ارزشمند درباره عملکرد پایدار سازمان‌ها را فراهم کرده و به ذی‌نفعان اجازه می‌دهند ارزیابی دقیق‌تری از عملکرد واقعی سازمان داشته باشند (برونزینی و همکاران، ۲۰۲۳).

در حوزه مدیریت شهری، گزارشگری ESG اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا شهرداری‌ها به‌عنوان نهادهای عمومی، مسئول مدیریت منابع متعلق به جامعه و ارائه خدماتی هستند که مستقیماً بر کیفیت زندگی شهروندان تأثیر می‌گذارد. برخلاف شرکت‌های خصوصی که معمولاً هدف اصلی آنها افزایش ارزش اقتصادی برای سهامداران است، شهرداری‌ها باید مجموعه گسترده‌ای از اهداف شامل رفاه عمومی، عدالت اجتماعی، حفاظت از محیط‌زیست و ارتقای کیفیت خدمات شهری را دنبال کنند. بنابراین، گزارشگری ESG در شهرداری‌ها می‌تواند ابزاری برای نمایش میزان تحقق اهداف توسعه پایدار، افزایش اعتماد عمومی و تقویت ارتباط میان مدیریت شهری و شهروندان باشد. ماتوی‌آکوا (۲۰۲۴)، معتقد است که مفهوم ESG در شهرداری‌ها به سازمان‌های محلی کمک می‌کند تا فعالیت‌های خود را در چارچوب پایداری ارزیابی کرده و میان اهداف مدیریتی، مسئولیت اجتماعی و الزامات زیست‌محیطی هماهنگی ایجاد کنند (ماتوی‌آکوا، ۲۰۲۴).

گزارشگری ESG همچنین می‌تواند به‌عنوان ابزاری مدیریتی برای ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری راهبردی در شهرداری‌ها مورد استفاده قرار گیرد. این گزارش‌ها با تبدیل اهداف کیفی پایداری به شاخص‌های قابل اندازه‌گیری، امکان پایش مستمر عملکرد سازمان را فراهم می‌کنند. برای مثال، شهرداری می‌تواند از طریق شاخص‌های ESG میزان کاهش مصرف انرژی، بهبود مدیریت پسماند، افزایش مشارکت شهروندان، ارتقای عدالت در توزیع خدمات و کیفیت نظام‌های کنترلی خود را ارزیابی کند. در نتیجه، گزارشگری ESG تنها یک ابزار ارتباطی با جامعه نیست، بلکه می‌تواند بخشی از نظام برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد مدیریت شهری باشد (گارفالاکیس و همکاران، ۲۰۲۵).

اهمیت گزارشگری غیرمالی در بخش عمومی

گزارشگری غیرمالی در بخش عمومی به دلیل ماهیت اجتماعی و خدماتی سازمان‌های دولتی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. سازمان‌های عمومی مانند شهرداری‌ها با استفاده از منابع عمومی فعالیت می‌کنند و بنابراین مسئولیت دارند علاوه بر ارائه گزارش‌های مالی، اطلاعاتی درباره پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی اقدامات خود نیز ارائه دهند. گزارشگری مالی سنتی معمولاً اطلاعاتی درباره درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌ها ارائه می‌کند، اما قادر نیست موضوعاتی مانند میزان رضایت شهروندان، کیفیت خدمات عمومی، آثار زیست‌محیطی پروژه‌ها یا سطح مشارکت اجتماعی را به‌طور کامل منعکس کند. از این رو، گزارشگری غیرمالی می‌تواند شکاف اطلاعاتی میان سازمان‌های عمومی و شهروندان را کاهش داده و زمینه افزایش شفافیت و پاسخگویی را فراهم سازد (حسین، ۲۰۱۸).

در شهرداری‌ها، گزارشگری غیرمالی نقش مهمی در ایجاد مشروعیت اجتماعی و تقویت اعتماد عمومی ایفا می‌کند. شهروندان به‌عنوان اصلی‌ترین ذی‌نفعان مدیریت شهری، انتظار دارند بدانند منابع عمومی چگونه مصرف می‌شود و فعالیت‌های شهرداری چه تأثیری بر محیط‌زیست و جامعه دارد. ارائه اطلاعات غیرمالی درباره عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و مدیریتی شهرداری می‌تواند موجب افزایش مشارکت شهروندان و تقویت نظارت عمومی شود. حسین (۲۰۱۸)، در مطالعه خود درباره گزارشگری پایداری در دولت‌های محلی استرالیا نشان می‌دهد که گزارش‌های غیرمالی می‌توانند به‌عنوان ابزاری برای ارتباط سازمان‌های محلی با جامعه و نمایش تعهد آنها به توسعه پایدار مورد استفاده قرار گیرند (حسین، ۲۰۱۸).

همچنین، گزارشگری غیرمالی در بخش عمومی می‌تواند به بهبود فرآیندهای داخلی سازمان کمک کند. زمانی که شهرداری‌ها ملزم به اندازه‌گیری و افشای شاخص‌های اجتماعی و زیست‌محیطی می‌شوند، مدیران شهری ناگزیر خواهند بود نظام‌های اطلاعاتی، فرآیندهای نظارتی و شیوه‌های تصمیم‌گیری خود را بهبود بخشند. به عبارت دیگر، گزارشگری غیرمالی نه تنها ابزاری برای پاسخگویی بیرونی است، بلکه می‌تواند موجب یادگیری سازمانی و ارتقای ظرفیت مدیریتی در داخل سازمان شود. ماتوی آکووا (۲۰۲۴)، تأکید می‌کند که استقرار چارچوب ESG در شهرداری‌ها می‌تواند زمینه حرکت از مدیریت سنتی به سمت مدیریت پایدار و مبتنی بر مسئولیت‌پذیری را فراهم کند (ماتوی آکووا، ۲۰۲۴).

ابعاد سه‌گانه ESG

الف) بعد زیست‌محیطی (E): مدیریت منابع، کاهش آلودگی و پسماند شهری
بعد زیست‌محیطی ESG بر نحوه تعامل سازمان با محیط‌زیست و میزان مسئولیت‌پذیری آن در استفاده از منابع طبیعی تمرکز دارد. در شهرداری‌ها، این بعد اهمیت بسیار زیادی دارد؛ زیرا بسیاری از فعالیت‌های شهری مانند مدیریت پسماند، حمل‌ونقل، مصرف انرژی، ساخت‌وساز و توسعه زیرساخت‌ها دارای پیامدهای مستقیم زیست‌محیطی هستند. شاخص‌های زیست‌محیطی ESG در شهرداری‌ها می‌تواند شامل میزان کاهش انتشار آلاینده‌ها، بهره‌وری انرژی، مدیریت منابع آب، توسعه فضای سبز، بازیافت پسماند و اقدامات مقابله با تغییرات اقلیمی باشد. هدف اصلی این بعد، حرکت مدیریت شهری به سمت استفاده پایدار از منابع و کاهش آثار منفی فعالیت‌های شهری بر محیط‌زیست است. ویتوویچ (۲۰۲۴)، بیان می‌کند که الگوهای گزارشگری ESG در شهرهای اروپایی نشان می‌دهد شاخص‌های زیست‌محیطی یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های ارزیابی عملکرد پایدار شهری محسوب می‌شوند؛ زیرا کیفیت محیط‌زیست ارتباط مستقیمی با سلامت عمومی و تاب‌آوری شهرها دارد (ویتوویچ، ۲۰۲۴).

در زمینه مدیریت پسماند شهری، شهرداری‌ها نقش کلیدی در تحقق اهداف زیست‌محیطی دارند. افزایش جمعیت شهری و رشد مصرف، حجم پسماند تولیدی را افزایش داده و مدیریت صحیح آن را به یکی از چالش‌های اصلی مدیریت شهری

تبدیل کرده است. گزارشگری ESG می‌تواند با اندازه‌گیری شاخص‌هایی مانند میزان بازیافت، کاهش دفن زباله، استفاده مجدد از منابع و کاهش آلاینده‌گی، عملکرد شهرداری‌ها را در این حوزه ارزیابی کند. ماتوی آکوا (۲۰۲۴)، تأکید می‌کند که بعد زیست‌محیطی ESG در شهرداری‌ها باید به‌عنوان بخشی از برنامه‌ریزی راهبردی شهری مورد توجه قرار گیرد، زیرا پایداری محیطی پیش‌شرط تحقق توسعه پایدار شهری است (ماتوی آکوا، ۲۰۲۴).

ب) بعد اجتماعی (S): کیفیت خدمات شهری، عدالت اجتماعی و مشارکت شهروندان
بعد اجتماعی ESG به نحوه تعامل سازمان با جامعه و میزان توجه آن به نیازها و حقوق ذی‌نفعان مربوط می‌شود. در شهرداری‌ها، این بعد ارتباط مستقیمی با کیفیت خدمات عمومی، عدالت در دسترسی شهروندان به امکانات شهری، مشارکت اجتماعی و رضایت عمومی دارد. شهرداری پایدار باید اطمینان حاصل کند که خدمات شهری به‌صورت عادلانه میان گروه‌های مختلف جامعه توزیع می‌شود و تمامی شهروندان، بدون توجه به شرایط اقتصادی یا اجتماعی، امکان بهره‌مندی از امکانات شهری را دارند. گارفالاکیس و همکاران (۲۰۲۵)، معتقدند که شاخص‌های اجتماعی ESG در سازمان‌های دولتی محلی می‌توانند به ارزیابی میزان تحقق عدالت اجتماعی، کیفیت ارتباط با شهروندان و اثربخشی خدمات عمومی کمک کنند (گارفالاکیس و همکاران، ۲۰۲۵). مشارکت شهروندان نیز یکی از عناصر اساسی بعد اجتماعی ESG محسوب می‌شود. مدیریت شهری نوین بر این باور است که شهروندان تنها دریافت‌کنندگان خدمات نیستند، بلکه باید در فرآیند تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری شهری مشارکت داشته باشند. استفاده از ابزارهایی مانند نظرسنجی‌های عمومی، سامانه‌های مشارکت الکترونیکی و جلسات مشورتی می‌تواند ارتباط میان شهرداری و جامعه را تقویت کند. ماتوی آکوا (۲۰۲۴)، بیان می‌کند که توجه به بعد اجتماعی ESG موجب افزایش مشروعیت مدیریت شهری و تقویت سرمایه اجتماعی در جوامع محلی می‌شود (ماتوی آکوا، ۲۰۲۴).

ج) بعد حاکمیتی (G): شفافیت، پاسخگویی و کنترل‌های مدیریتی
بعد حاکمیتی ESG به ساختارهای مدیریتی، نظام‌های کنترلی، شفافیت تصمیم‌گیری و پاسخگویی سازمان مربوط می‌شود. در شهرداری‌ها، این بعد اهمیت زیادی دارد؛ زیرا مدیریت منابع عمومی نیازمند وجود سازوکارهای نظارتی قوی و فرآیندهای تصمیم‌گیری شفاف است. شاخص‌های حاکمیتی ESG شامل شفافیت مالی، مبارزه با فساد، کنترل‌های داخلی، پاسخگویی مدیران، رعایت قوانین و مشارکت ذی‌نفعان در تصمیم‌گیری است. گارفالاکیس و همکاران (۲۰۲۵)، تأکید می‌کنند که بعد حاکمیتی ESG نقش اساسی در ایجاد اعتماد عمومی دارد؛ زیرا شهروندان زمانی به نهادهای عمومی اعتماد می‌کنند که فرآیندهای مدیریتی آنها شفاف، پاسخگو و قابل نظارت باشد (گارفالاکیس و همکاران، ۲۰۲۵). در شهرداری‌ها، تقویت بعد حاکمیتی ESG می‌تواند به بهبود کنترل‌های مدیریتی، افزایش کارایی سازمانی و کاهش ریسک‌های مدیریتی منجر شود. وجود نظام‌های کنترل داخلی مناسب، گزارشگری شفاف و سازوکارهای پاسخگویی می‌تواند از سوءمدیریت منابع عمومی جلوگیری کرده و کیفیت تصمیمات شهری را ارتقا دهد. ویتوویچ (۲۰۲۴)، معتقد است که شهرهایی که از چارچوب‌های حاکمیتی قوی در گزارشگری ESG استفاده می‌کنند، توانایی بیشتری در ایجاد اعتماد اجتماعی و دستیابی به اهداف توسعه پایدار دارند (ویتوویچ، ۲۰۲۴).

مبانی نظری مرتبط با گزارشگری ESG در شهرداری‌ها

نظریه ذی‌نفعان و ضرورت پاسخگویی به شهروندان

نظریه ذی‌نفعان یکی از مهم‌ترین چارچوب‌های نظری برای تبیین ضرورت گزارشگری پایداری و ESG در سازمان‌های عمومی به شمار می‌رود. بر اساس این نظریه، سازمان‌ها تنها در برابر مالکان یا نهادهای تأمین‌کننده منابع مسئول نیستند، بلکه در برابر تمامی گروه‌هایی که از فعالیت‌های آنها تأثیر می‌پذیرند یا بر عملکرد آنها اثر می‌گذارند، مسئولیت دارند. در

محیط شهرداری‌ها، مفهوم ذی‌نفعان دامنه گسترده‌ای شامل شهروندان، کارکنان، شوراهای شهری، سازمان‌های نظارتی، گروه‌های اجتماعی، کسب‌وکارهای محلی و نسل‌های آینده را دربرمی‌گیرد. بنابراین، شهرداری‌ها نمی‌توانند عملکرد خود را صرفاً بر اساس شاخص‌های مالی و بودجه‌ای ارزیابی کنند، بلکه باید آثار اجتماعی، زیست‌محیطی و حکمرانی فعالیت‌های خود را نیز مورد توجه قرار دهند. کاور و لودیا (۲۰۱۷)، بیان می‌کنند که مشارکت ذی‌نفعان در فرآیند حسابداری و گزارشگری پایداری، موجب افزایش ارتباط‌پذیری اطلاعات گزارش‌شده و بهبود کیفیت پاسخگویی سازمان‌های محلی می‌شود؛ زیرا گزارشگری زمانی اثربخش است که نیازهای اطلاعاتی گروه‌های مختلف جامعه را منعکس کند (کاور و لودیا، ۲۰۱۷).

بر اساس نظریه ذی‌نفعان، گزارشگری ESG در شهرداری‌ها ابزاری برای ایجاد ارتباط دوسویه میان مدیریت شهری و جامعه محسوب می‌شود. شهرداری‌ها با انتشار اطلاعات مربوط به عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی خود، امکان ارزیابی عملکرد را برای شهروندان فراهم کرده و زمینه مشارکت بیشتر آنان در تصمیم‌گیری‌های شهری را ایجاد می‌کنند. در واقع، گزارشگری ESG موجب می‌شود شهروندان از نقش صرفاً دریافت‌کننده خدمات خارج شده و به یکی از عناصر فعال در فرآیند حکمرانی شهری تبدیل شوند. مول و همکاران (۲۰۲۴)، در بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری پایداری دولت‌های محلی نشان می‌دهند که افزایش انتظارات ذی‌نفعان و فشارهای اجتماعی از عوامل مهم توسعه گزارشگری پایداری در سازمان‌های محلی محسوب می‌شود. این موضوع نشان می‌دهد که حرکت شهرداری‌ها به سمت گزارشگری ESG نه تنها ناشی از الزامات قانونی، بلکه نتیجه افزایش مطالبه عمومی برای شفافیت و مسئولیت‌پذیری است (مول و همکاران، ۲۰۲۴).

همچنین، نظریه ذی‌نفعان تأکید می‌کند که کیفیت گزارشگری ESG زمانی افزایش می‌یابد که فرآیند تدوین گزارش‌ها با مشارکت گروه‌های مختلف جامعه همراه باشد. مشارکت شهروندان، متخصصان محیط‌زیست، نهادهای اجتماعی و سایر گروه‌های مرتبط می‌تواند موجب شود شاخص‌های گزارشگری با نیازهای واقعی جامعه هماهنگ‌تر شوند. موتیا و همکاران (۲۰۲۶)، معتقدند که طراحی چارچوب‌های گزارشگری پایداری برای دولت‌های محلی باید بر پایه هماهنگ‌سازی استانداردها و اعتبارسنجی توسط ذی‌نفعان انجام شود؛ زیرا مشارکت ذی‌نفعان موجب افزایش مشروعیت، قابلیت استفاده و پذیرش گزارش‌های پایداری خواهد شد (موتیا و همکاران، ۲۰۲۶). بنابراین، از منظر نظریه ذی‌نفعان، گزارشگری ESG در شهرداری‌ها یک ابزار ارتباطی و مدیریتی است که به سازمان‌های شهری کمک می‌کند انتظارات جامعه را شناسایی کرده، عملکرد خود را با نیازهای شهروندان هماهنگ سازند و سطح پاسخگویی عمومی را ارتقا دهند. این نظریه مبنای مهمی برای تحلیل ضرورت استقرار نظام‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها فراهم می‌کند؛ زیرا فلسفه اصلی آن بر ایجاد تعادل میان منافع گروه‌های مختلف و تحقق ارزش عمومی استوار است.

نظریه مشروعیت و نقش گزارشگری پایداری در کسب اعتماد عمومی

نظریه مشروعیت یکی دیگر از چارچوب‌های نظری مهم برای تبیین توسعه گزارشگری ESG در سازمان‌های عمومی است. بر اساس این نظریه، سازمان‌ها برای ادامه فعالیت و حفظ جایگاه خود در جامعه نیازمند کسب و حفظ مشروعیت اجتماعی هستند. مشروعیت به معنای پذیرش فعالیت‌ها و اقدامات سازمان از سوی جامعه و هماهنگی عملکرد سازمان با ارزش‌ها، هنجارها و انتظارات عمومی است. در سازمان‌های عمومی مانند شهرداری‌ها، مشروعیت اهمیت بیشتری دارد؛ زیرا این نهادها با استفاده از منابع عمومی فعالیت می‌کنند و موفقیت آنها تا حد زیادی به اعتماد و حمایت شهروندان وابسته است. دیگان (۲۰۰۲)، بیان می‌کند که افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند

تا نشان دهند فعالیت‌های آنها با انتظارات جامعه هماهنگ است و از این طریق مشروعیت اجتماعی خود را حفظ کنند (دیگان، ۲۰۰۲).

در چارچوب مدیریت شهری، گزارشگری ESG می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای ایجاد و تقویت مشروعیت شهرداری‌ها عمل کند. زمانی که شهرداری‌ها اطلاعات مربوط به اقدامات زیست‌محیطی، کیفیت خدمات شهری، سیاست‌های اجتماعی و سازوکارهای مدیریتی خود را به‌صورت شفاف منتشر می‌کنند، در واقع تلاش می‌کنند نشان دهند که فعالیت‌های آنها در راستای منافع عمومی و توسعه پایدار قرار دارد. هی (۲۰۲۲)، معتقد است که در بخش عمومی، گزارشگری پایداری می‌تواند نقش مهمی در ایجاد ارتباط میان عملکرد سازمان و انتظارات اجتماعی ایفا کند؛ زیرا شهروندان از طریق این گزارش‌ها قادر خواهند بود میزان تعهد سازمان‌های عمومی به مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی را ارزیابی کنند (هی، ۲۰۲۲).

گزارشگری پایداری همچنین می‌تواند ابزاری برای مدیریت تصویر عمومی سازمان باشد. شهرداری‌ها در محیطی فعالیت می‌کنند که عملکرد آنها به‌طور مستقیم توسط شهروندان مشاهده و ارزیابی می‌شود. مشکلاتی مانند آلودگی شهری، ضعف خدمات عمومی، ناکارآمدی مدیریتی یا عدم شفافیت مالی می‌تواند مشروعیت اجتماعی آنها را کاهش دهد. در مقابل، ارائه گزارش‌های ESG جامع و معتبر می‌تواند نشان‌دهنده تعهد شهرداری به اصلاح عملکرد، مدیریت مسئولانه منابع و توجه به منافع عمومی باشد. پنا و همکاران (۲۰۲۰)، نشان داده‌اند که عوامل نهادی و اجتماعی نقش مهمی در میزان افشای اطلاعات پایداری توسط سازمان‌های عمومی دارند و سازمان‌هایی که فشار بیشتری از سوی جامعه دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری به ارائه گزارش‌های پایداری دارند (پنا و همکاران، ۲۰۲۰).

از این منظر، گزارشگری ESG تنها یک فرآیند فنی برای ارائه اطلاعات نیست، بلکه سازوکاری برای حفظ رابطه میان سازمان و جامعه محسوب می‌شود. تاواریس و رودریگز (۲۰۱۹)، تأکید می‌کنند که گزارشگری پایداری در سازمان‌های بخش عمومی می‌تواند موجب تقویت اعتماد عمومی، افزایش مشروعیت سازمانی و بهبود ارتباط میان نهادهای دولتی و شهروندان شود. بنابراین، نظریه مشروعیت توضیح می‌دهد که چرا شهرداری‌ها به سمت پذیرش گزارشگری ESG حرکت می‌کنند؛ زیرا این گزارش‌ها ابزاری برای نشان دادن مسئولیت‌پذیری و کسب حمایت اجتماعی هستند (تاواریس و رودریگز، ۲۰۱۹).

نظریه پاسخگویی عمومی و شفافیت مالی

نظریه پاسخگویی عمومی بر این اصل استوار است که سازمان‌های دولتی و عمومی موظف‌اند در برابر نحوه استفاده از منابع عمومی، تصمیمات مدیریتی و نتایج حاصل از اقدامات خود به جامعه پاسخگو باشند. برخلاف بخش خصوصی که پاسخگویی عمدتاً در برابر سرمایه‌گذاران و سهامداران مطرح است، در بخش عمومی دامنه پاسخگویی گسترده‌تر بوده و شهروندان، نهادهای نظارتی و جامعه مدنی را نیز شامل می‌شود. از این دیدگاه، شفافیت اطلاعاتی یکی از ارکان اصلی پاسخگویی عمومی است؛ زیرا بدون دسترسی شهروندان به اطلاعات دقیق و قابل اعتماد، امکان ارزیابی عملکرد سازمان‌های عمومی وجود نخواهد داشت. الهارون و حسن (۲۰۲۵)، بیان می‌کنند که حسابداری و نظام‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی نقش مهمی در افزایش شفافیت و پاسخگویی ایفا می‌کنند؛ زیرا اطلاعات حسابداری زمینه نظارت بر نحوه تخصیص و مصرف منابع عمومی را فراهم می‌سازد (الهارون و حسن، ۲۰۲۵).

در چارچوب نظریه پاسخگویی عمومی، گزارشگری ESG مکمل گزارش‌های مالی سنتی محسوب می‌شود. اگرچه گزارش‌های مالی اطلاعات مهمی درباره وضعیت اقتصادی سازمان ارائه می‌کنند، اما برای ارزیابی کامل عملکرد شهرداری‌ها کافی نیستند. شهروندان علاوه بر اطلاعات مالی، نیازمند آگاهی از پیامدهای اجتماعی و زیست‌محیطی

تصمیمات شهری هستند. گزارشگری ESG با ارائه اطلاعات درباره عملکرد محیط‌زیستی، کیفیت خدمات، عدالت اجتماعی، نظام‌های کنترلی و شفافیت مدیریتی، ابعاد جدیدی از پاسخگویی را ایجاد می‌کند. ساری و مسلم (۲۰۲۳)، در مرور نظام‌مند ادبیات حسابداری بخش عمومی بیان می‌کنند که شفافیت و پاسخگویی از مهم‌ترین مؤلفه‌های حکمرانی مطلوب هستند و گزارشگری جامع می‌تواند نقش مهمی در تقویت این مؤلفه‌ها داشته باشد (ساری و مسلم، ۲۰۲۳). همچنین، شفافیت ناشی از گزارشگری ESG می‌تواند به کاهش فساد، بهبود کنترل‌های داخلی و افزایش کارایی مدیریت شهری کمک کند. زمانی که اطلاعات مربوط به عملکرد شهرداری‌ها به صورت عمومی منتشر شود، امکان نظارت بیشتر شهروندان و نهادهای نظارتی فراهم شده و احتمال سوءاستفاده از منابع عمومی کاهش می‌یابد. جناح و همکاران (۲۰۲۵)، تأکید می‌کنند که شفافیت و پاسخگویی در گزارشگری مالی دولت‌های محلی از عوامل کلیدی در افزایش اعتماد عمومی و بهبود کیفیت حکمرانی شهری هستند (جناح و همکاران، ۲۰۲۵). در عصر تحول دیجیتال، ضرورت پاسخگویی عمومی بیش از گذشته افزایش یافته است. شهروندان انتظار دارند اطلاعات مربوط به عملکرد سازمان‌های عمومی به صورت سریع، دقیق و قابل دسترس ارائه شود. بنابراین، گزارشگری ESG می‌تواند در کنار فناوری‌های نوین اطلاعاتی، زمینه ایجاد نظام حکمرانی باز و شفاف را فراهم کند. پانگسو و همکاران (۲۰۲۴)، بیان می‌کنند که در محیط جدید مدیریت عمومی، شفافیت و پاسخگویی مالی نیازمند توسعه نظام‌های گزارشگری جامع است که علاوه بر اطلاعات مالی، ابعاد اجتماعی و زیست‌محیطی عملکرد سازمان‌ها را نیز پوشش دهد (پانگسو و همکاران، ۲۰۲۴). در مجموع، نظریه پاسخگویی عمومی نشان می‌دهد که گزارشگری ESG در شهرداری‌ها صرفاً یک اقدام داوطلبانه نیست، بلکه پاسخی به ضرورت‌های حکمرانی مطلوب، شفافیت و مسئولیت‌پذیری عمومی است. این نظریه چارچوب مناسبی برای تبیین نقش گزارشگری ESG در افزایش اعتماد شهروندان، بهبود کنترل‌های مدیریتی و ارتقای کیفیت مدیریت شهری فراهم می‌کند.

استانداردها و چارچوب‌های گزارشگری پایداری استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی (GRI)

استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی یکی از مهم‌ترین و گسترده‌ترین چارچوب‌های بین‌المللی برای گزارشگری پایداری محسوب می‌شوند که هدف اصلی آن‌ها فراهم کردن یک زبان مشترک برای سازمان‌ها به منظور افشای آثار اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی فعالیت‌هایشان است. این استانداردها بر این اصل استوارند که عملکرد سازمان‌ها تنها از طریق شاخص‌های مالی قابل ارزیابی نیست، بلکه پیامدهای گسترده‌تر فعالیت‌های آن‌ها بر جامعه و محیط‌زیست نیز باید مورد سنجش و گزارش قرار گیرد. استانداردهای GRI با ارائه مجموعه‌ای از شاخص‌های مشخص، به سازمان‌ها کمک می‌کنند تا اطلاعات مربوط به مصرف منابع، انتشار آلاینده‌ها، مسئولیت اجتماعی، روابط با ذی‌نفعان و ساختارهای مدیریتی را به صورت نظام‌مند افشا کنند. نوفیانی و سوتوپو (۲۰۲۵)، بیان می‌کنند که استانداردهای GRI به دلیل جامعیت، انعطاف‌پذیری و پذیرش گسترده در سطح جهانی، به یکی از اصلی‌ترین مبانی گزارشگری پایداری در بخش عمومی و خصوصی تبدیل شده‌اند و امکان مقایسه عملکرد سازمان‌ها در حوزه‌های مختلف پایداری را فراهم می‌کنند (نوفیانی و سوتوپو، ۲۰۲۵).

اگرچه استانداردهای GRI در ابتدا بیشتر با هدف پاسخگویی شرکت‌های خصوصی به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان توسعه یافتند، اما در سال‌های اخیر کاربرد آن‌ها در سازمان‌های عمومی، دولت‌های محلی و شهرداری‌ها نیز افزایش یافته است. دلیل این موضوع آن است که شهرداری‌ها نیز همانند شرکت‌ها با انتظارات فزاینده‌ای برای شفافیت، پاسخگویی و مدیریت مسئولانه منابع مواجه هستند. استفاده از GRI در شهرداری‌ها می‌تواند به ایجاد چارچوبی مشخص برای گزارش

عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و مدیریتی کمک کند و ارتباط میان اهداف توسعه پایدار و فعالیت‌های اجرایی مدیریت شهری را تقویت نماید. گاتری و فارتی (۲۰۰۸)، در بررسی گزارش‌های پایداری سازمان‌های بخش عمومی استرالیا نشان دادند که استانداردهای GRI نقش مهمی در افزایش ساختارمندی گزارش‌های پایداری و ارتقای شفافیت سازمان‌های عمومی ایفا می‌کنند، زیرا این استانداردها سازمان‌ها را به ارائه اطلاعات فراتر از عملکرد مالی ترغیب می‌کنند (گاتری و فارتی، ۲۰۰۸).

با وجود مزایای قابل توجه استانداردهای GRI، اجرای آن‌ها در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی با چالش‌هایی نیز همراه است. یکی از مهم‌ترین چالش‌ها، تفاوت میان ماهیت سازمان‌های عمومی و خصوصی است. شرکت‌ها معمولاً بر ایجاد ارزش اقتصادی و پاسخگویی به سرمایه‌گذاران تمرکز دارند، در حالی که شهرداری‌ها مسئول تحقق اهداف اجتماعی، رفاهی و زیست‌محیطی برای جامعه هستند. بنابراین، برخی شاخص‌های GRI نیازمند تطبیق با شرایط بخش عمومی هستند. گرایلینگ و همکاران (۲۰۱۵)، نشان می‌دهند که سازمان‌های عمومی در کشورهای مختلف اروپایی در استفاده از گزارشگری پایداری با مشکلاتی مانند نبود الزامات قانونی مشخص، کمبود منابع تخصصی و دشواری اندازه‌گیری برخی شاخص‌های اجتماعی مواجه هستند (گرایلینگ و همکاران، ۲۰۱۵).

همچنین، مطالعات اخیر نشان می‌دهند که صرف استفاده از استانداردهای GRI الزاماً به معنای تحقق واقعی پایداری نیست. در برخی موارد، سازمان‌ها ممکن است گزارش‌های پایداری را بیشتر به عنوان ابزاری برای نمایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کسب مشروعیت مورد استفاده قرار دهند، بدون آنکه تغییرات اساسی در عملکرد عملیاتی آنها ایجاد شده باشد. نوسواتارا و همکاران (۲۰۲۶)، در بررسی بلوغ گزارشگری پایداری دولت‌های محلی نشان دادند که بسیاری از سازمان‌های عمومی هنوز در مراحل ابتدایی توسعه نظام‌های گزارشگری قرار دارند و فاصله قابل توجهی میان افشای اطلاعات و اجرای واقعی سیاست‌های پایداری وجود دارد (نوسواتارا و همکاران، ۲۰۲۶). همچنین بلینی و همکاران (۲۰۱۹) تأکید می‌کنند که میزان پایبندی سازمان‌های عمومی به استانداردهای GRI در بسیاری از موارد محدود بوده و برخی گزارش‌ها بیشتر جنبه توصیفی و نمادین دارند تا اینکه عملکرد واقعی پایداری را منعکس کنند (بلینی و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، استانداردهای GRI را می‌توان یکی از مهم‌ترین ابزارهای توسعه گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها دانست، اما اثربخشی آن‌ها وابسته به میزان سازگاری با شرایط نهادی، ظرفیت‌های سازمانی و تعهد واقعی مدیران شهری به اصول توسعه پایدار است.

اهداف توسعه پایدار سازمان ملل (SDGs)

اهداف توسعه پایدار سازمان ملل متحد ۱ مجموعه‌ای از ۱۷ هدف جهانی هستند که در سال ۲۰۱۵ توسط سازمان ملل متحد با هدف هدایت کشورها، سازمان‌ها و جوامع به سمت توسعه پایدار تصویب شدند. این اهداف حوزه‌های گسترده‌ای مانند کاهش فقر، عدالت اجتماعی، حفاظت از محیط‌زیست، مقابله با تغییرات اقلیمی، توسعه شهرهای پایدار و ایجاد نهادهای پاسخگو را پوشش می‌دهند. SDGs برخلاف رویکردهای سنتی توسعه که عمدتاً بر رشد اقتصادی تمرکز داشتند، بر ایجاد تعادل میان ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی تأکید می‌کنند. داوسون (۲۰۲۱)، بیان می‌کند که اهداف توسعه پایدار به عنوان یک چارچوب جهانی، به سازمان‌ها و دولت‌ها کمک می‌کنند تا سیاست‌ها و برنامه‌های خود را در مسیر دستیابی به توسعه متوازن و بلندمدت تنظیم کنند (داوسون، ۲۰۲۱).

شهرداری‌ها به دلیل ارتباط مستقیم با زندگی روزمره شهروندان، نقش بسیار مهمی در تحقق اهداف توسعه پایدار دارند. بسیاری از اهداف SDGs مانند ایجاد شهرهای پایدار، مدیریت منابع طبیعی، کاهش نابرابری، بهبود خدمات عمومی و

¹ Sustainable Development Goals - SDGs

توسعه زیرساخت‌های پایدار، مستقیماً با وظایف مدیریت شهری مرتبط هستند. بنابراین، شهرداری‌ها به‌عنوان سطحی از حکمرانی که نزدیک‌ترین ارتباط را با جامعه دارد، نقش واسطه‌ای میان اهداف جهانی و اقدامات محلی ایفا می‌کنند. بیسگوگو و همکاران (۲۰۲۳)، معتقدند که دولت‌های محلی نقش اساسی در بومی‌سازی اهداف توسعه پایدار دارند، زیرا آنها قادرند اهداف جهانی را به سیاست‌ها، برنامه‌ها و پروژه‌های متناسب با نیازهای محلی تبدیل کنند (بیسگوگو و همکاران، ۲۰۲۳).

گزارشگری مبتنی بر SDGs به شهرداری‌ها امکان می‌دهد میزان مشارکت خود در تحقق اهداف توسعه پایدار را اندازه‌گیری و به جامعه گزارش کنند. برای مثال، یک شهرداری می‌تواند از طریق شاخص‌های مرتبط با SDGs میزان پیشرفت خود در کاهش مصرف انرژی، توسعه حمل‌ونقل پاک، مدیریت پسماند، افزایش دسترسی برابر به خدمات شهری و تقویت مشارکت اجتماعی را ارزیابی کند. این نوع گزارشگری موجب می‌شود فعالیت‌های مدیریت شهری از حالت برنامه‌های پراکنده خارج شده و در قالب یک چارچوب منسجم و قابل ارزیابی قرار گیرد. مونتیرو و همکاران (۲۰۲۴)، نشان می‌دهند که گزارشگری مرتبط با اهداف توسعه پایدار در دولت‌های محلی می‌تواند موجب افزایش شفافیت، تقویت ارتباط با شهروندان و بهبود ارزیابی عملکرد سازمانی شود (مونتیرو و همکاران، ۲۰۲۴).

همچنین، ادغام SDGs در نظام گزارشگری شهرداری‌ها می‌تواند به تقویت حکمرانی پایدار شهری کمک کند. زمانی که اهداف توسعه پایدار در برنامه‌ریزی و گزارشگری سازمانی وارد می‌شوند، مدیران شهری قادر خواهند بود عملکرد خود را نه‌تنها بر اساس معیارهای مالی، بلکه بر اساس میزان تحقق اهداف اجتماعی و زیست‌محیطی نیز ارزیابی کنند. ریوس و همکاران (۲۰۲۴)، تأکید می‌کنند که شفافیت دولت‌های محلی و ارائه اطلاعات مرتبط با اهداف توسعه پایدار، نقش مهمی در افزایش قابلیت اجرای این اهداف در سطح شهری دارد (ریوس و همکاران، ۲۰۲۴).

چارچوب‌های گزارشگری ESG

چارچوب‌های گزارشگری ESG مجموعه‌ای از رویکردها و شاخص‌هایی هستند که به سازمان‌ها کمک می‌کنند عملکرد خود را در سه حوزه اصلی محیط‌زیستی، اجتماعی و حاکمیتی اندازه‌گیری و افشا کنند. برخلاف گزارشگری مالی سنتی که عمدتاً بر نتایج اقتصادی تمرکز دارد، چارچوب ESG تلاش می‌کند تصویری جامع از نحوه ایجاد ارزش پایدار توسط سازمان ارائه دهد. در بخش عمومی و به‌ویژه شهرداری‌ها، ESG می‌تواند ابزاری برای ارزیابی میزان مسئولیت‌پذیری سازمان در مدیریت منابع عمومی، ارائه خدمات عادلانه، حفاظت از محیط‌زیست و ایجاد ساختارهای مدیریتی شفاف باشد. المکتوم و محمد (۲۰۲۵)، بیان می‌کنند که استفاده از چارچوب‌های نوین گزارشگری پایداری در مؤسسات شهرداری می‌تواند موجب افزایش کارایی گزارشگری مالی، بهبود عملکرد پایدار و تقویت نظام مدیریت منابع عمومی شود (المکتوم و محمد، ۲۰۲۵).

یکی از ویژگی‌های مهم چارچوب‌های ESG، تمرکز همزمان بر سه بعد مکمل است. بعد زیست‌محیطی بر موضوعاتی مانند مدیریت منابع، کاهش آلاینده‌ها، انرژی پاک و مقابله با تغییرات اقلیمی تمرکز دارد. بعد اجتماعی موضوعاتی مانند کیفیت خدمات عمومی، عدالت اجتماعی، حقوق شهروندان و مشارکت جامعه را مورد توجه قرار می‌دهد. بعد حاکمیتی نیز شامل شفافیت مدیریتی، کنترل‌های داخلی، مبارزه با فساد و پاسخگویی سازمانی است. این ویژگی باعث شده است که ESG به چارچوبی مناسب برای ارزیابی عملکرد سازمان‌های عمومی تبدیل شود؛ زیرا مأموریت این سازمان‌ها تنها کسب کارایی اقتصادی نیست، بلکه ایجاد ارزش عمومی و اجتماعی نیز اهمیت دارد.

با وجود رشد استفاده از چارچوب‌های ESG، هنوز یک استاندارد واحد و الزام‌آور برای گزارشگری ESG در شهرداری‌ها وجود ندارد. تفاوت‌های نهادی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی میان کشورها موجب شده است که نحوه اجرای ESG در

دولت‌های محلی متفاوت باشد. کراستوا-کریستووا و همکاران (۲۰۲۵)، در تحلیل روندهای پژوهشی گزارشگری پایداری نشان می‌دهند که اگرچه ESG به یکی از محورهای اصلی ادبیات پایداری تبدیل شده است، اما نبود هماهنگی کامل میان استانداردها و روش‌های اندازه‌گیری همچنان یکی از چالش‌های اصلی این حوزه محسوب می‌شود (کراستوا-کریستووا و همکاران، ۲۰۲۵).

همچنین، آمادگی سازمانی یکی از عوامل تعیین‌کننده موفقیت اجرای ESG در شهرداری‌ها است. سازمان‌هایی که از زیرساخت‌های اطلاعاتی مناسب، نیروی انسانی متخصص و حمایت مدیریتی برخوردار نیستند، ممکن است در اجرای نظام‌های گزارشگری ESG با مشکلات جدی مواجه شوند. فیرومانسیاه و آزار (۲۰۲۵)، نشان می‌دهند که آمادگی نهادی دولت‌های محلی، شامل ظرفیت مدیریتی، زیرساخت داده و حمایت سیاستی، نقش تعیین‌کننده‌ای در موفقیت استقرار گزارشگری پایداری دارد (فیرومانسیاه و آزار، ۲۰۲۵). در مجموع، استانداردهای GRI، اهداف توسعه پایدار سازمان ملل و چارچوب‌های ESG سه ستون اصلی نظام گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها محسوب می‌شوند. GRI چارچوبی برای استانداردسازی افشا فراهم می‌کند، SDGs جهت‌گیری راهبردی توسعه پایدار را مشخص می‌سازند و ESG ابزاری برای ارزیابی جامع عملکرد سازمان در ابعاد محیط‌زیستی، اجتماعی و حاکمیتی ارائه می‌دهد. ترکیب این چارچوب‌ها می‌تواند زمینه شکل‌گیری نظام گزارشگری جامع، شفاف و پاسخگو در شهرداری‌ها را فراهم کند.

چالش‌ها و الزامات استقرار گزارشگری ESG در شهرداری‌ها

نبود چارچوب یکپارچه گزارشگری شهری

یکی از مهم‌ترین چالش‌های استقرار گزارشگری ESG در شهرداری‌ها، نبود یک چارچوب استاندارد و یکپارچه متناسب با ویژگی‌های سازمان‌های عمومی و مدیریت شهری است. بسیاری از استانداردهای موجود گزارشگری پایداری مانند استانداردهای بخش خصوصی طراحی شده‌اند و به‌طور کامل پاسخگوی نیازهای شهرداری‌ها، که مأموریت اصلی آن‌ها ایجاد ارزش عمومی و ارائه خدمات شهری است، نیستند. تفاوت در ساختارهای مدیریتی، اهداف سازمانی و نوع ذی‌نفعان باعث شده است که شهرداری‌ها در انتخاب شاخص‌ها، روش‌های اندازه‌گیری و نحوه ارائه اطلاعات با مشکلات متعددی مواجه باشند. باباییف و همکاران (۲۰۲۵)، معتقدند که نبود چارچوب مشخص برای پیاده‌سازی اصول ESG در بخش عمومی، یکی از موانع اصلی توسعه گزارشگری پایدار در سازمان‌های دولتی محسوب می‌شود؛ زیرا بدون وجود معیارهای هماهنگ، امکان مقایسه عملکرد میان شهرداری‌ها کاهش می‌یابد (باباییف و همکاران، ۲۰۲۵). علاوه بر این، نبود چارچوب یکپارچه می‌تواند موجب شود گزارش‌های ESG شهرداری‌ها بیشتر جنبه توصیفی و تبلیغاتی پیدا کنند و کمتر بر شاخص‌های قابل اندازه‌گیری و نتایج واقعی عملکرد تمرکز داشته باشند. در چنین شرایطی، ارزیابی میزان موفقیت برنامه‌های پایداری شهری دشوار خواهد بود. نوسوانتارا و همکاران (۲۰۲۶) نیز نشان داده‌اند که بسیاری از دولت‌های محلی در مراحل ابتدایی بلوغ گزارشگری پایداری قرار دارند و برای حرکت به سمت گزارشگری اثربخش، نیازمند توسعه استانداردهای بومی و سازگار با شرایط نهادی خود هستند (نوسوانتارا و همکاران، ۲۰۲۶).

ضعف زیرساخت‌های داده و اطلاعات

یکی دیگر از موانع اساسی در اجرای گزارشگری ESG در شهرداری‌ها، ضعف زیرساخت‌های داده و سیستم‌های اطلاعاتی است. گزارشگری ESG نیازمند دسترسی به داده‌های دقیق، مستمر و قابل اعتماد در حوزه‌هایی مانند مصرف انرژی، مدیریت پسماند، کیفیت خدمات شهری، رضایت شهروندان و شاخص‌های حکمرانی است. با این حال، در بسیاری از شهرداری‌ها اطلاعات در واحدهای مختلف سازمانی پراکنده بوده و نظام جامعی برای جمع‌آوری، ذخیره‌سازی و تحلیل داده‌ها وجود ندارد. این مسئله موجب کاهش کیفیت اطلاعات گزارش شده و افزایش هزینه‌های تهیه گزارش‌های پایداری

می‌شود (وو و همکاران، ۲۰۲۵). همچنین، نبود نظام مدیریت داده یکپارچه می‌تواند باعث شود گزارشگری ESG به یک فعالیت مقطعی و غیرنظام‌مند تبدیل شود. زمانی که داده‌ها به‌صورت دستی و بدون ارتباط میان سامانه‌های مختلف جمع‌آوری شوند، احتمال خطا، تأخیر و کاهش قابلیت اتکای اطلاعات افزایش می‌یابد. ستاتین (۲۰۲۵)، تأکید می‌کند که موفقیت گزارشگری ESG به میزان زیادی به کیفیت زیرساخت‌های اطلاعاتی، توانایی سازمان در مدیریت داده‌ها و وجود فرآیندهای مشخص برای جمع‌آوری و اعتبارسنجی اطلاعات وابسته است (ستاتین، ۲۰۲۵).

نیاز به تحول دیجیتال و نظام‌های اطلاعاتی هوشمند

تحول دیجیتال یکی از الزامات اساسی برای توسعه گزارشگری ESG در شهرداری‌ها محسوب می‌شود. حرکت از گزارشگری سنتی مبتنی بر اطلاعات پراکنده به سمت گزارشگری هوشمند و داده‌محور، نیازمند استفاده از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی، اینترنت اشیا، سیستم‌های اطلاعات جغرافیایی و سامانه‌های یکپارچه مدیریت شهری است. این فناوری‌ها امکان جمع‌آوری لحظه‌ای داده‌ها، تحلیل دقیق‌تر شاخص‌های پایداری و ارائه گزارش‌های شفاف‌تر به شهروندان را فراهم می‌کنند. چن (۲۰۲۴)، بیان می‌کند که فناوری‌های دیجیتال و هوش مصنوعی می‌توانند کیفیت گزارشگری ESG را از طریق افزایش سرعت پردازش داده‌ها، کاهش خطاهای انسانی و بهبود قابلیت تحلیل اطلاعات ارتقا دهند (چن، ۲۰۲۴). در چارچوب شهر هوشمند، استفاده از فناوری‌هایی مانند اینترنت اشیا و سیستم‌های اطلاعات جغرافیایی می‌تواند به شهرداری‌ها کمک کند تا شاخص‌های ESG را به‌صورت دقیق‌تر پایش کنند. برای مثال، داده‌های مربوط به مصرف انرژی ساختمان‌های شهری، میزان تولید آلاینده‌ها، وضعیت حمل‌ونقل عمومی و مدیریت پسماند می‌تواند به‌صورت خودکار جمع‌آوری و در فرآیند گزارشگری مورد استفاده قرار گیرد. وو و همکاران (۲۰۲۵)، نشان می‌دهند که ترکیب فناوری‌های GIS، BIM و IoT می‌تواند بستری برای پایش هوشمند عملکرد پایداری شهری و بهبود تصمیم‌گیری راهبردی فراهم کند (وو و همکاران، ۲۰۲۵). بنابراین، تحول دیجیتال نه تنها یک ابزار فناورانه، بلکه یک الزام مدیریتی برای استقرار موفق گزارشگری ESG در شهرداری‌ها است. ایجاد سامانه‌های اطلاعاتی هوشمند، توسعه حکمرانی داده و افزایش توانمندی کارکنان در استفاده از فناوری‌های نوین، می‌تواند زمینه تحقق گزارشگری دقیق‌تر، شفاف‌تر و مبتنی بر شواهد را فراهم سازد (لولاج و برایکویچ، ۲۰۲۵).

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش اجرا، یک مطالعه کتابخانه‌ای و مروری است که با هدف تحلیل مفاهیم، ابعاد، چالش‌ها و الزامات استقرار حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها انجام شده است. داده‌های مورد نیاز پژوهش از طریق بررسی و تحلیل منابع علمی شامل مقالات پژوهشی منتشرشده در مجلات معتبر داخلی و بین‌المللی، کتب تخصصی، استانداردهای گزارشگری پایداری و اسناد مرتبط با توسعه پایدار و حکمرانی شهری گردآوری شده است. در این پژوهش، با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی، مطالعات موجود در حوزه حسابداری پایداری، گزارشگری ESG، استانداردهای GRI، اهداف توسعه پایدار سازمان ملل (SDGs) و نظام‌های اطلاعاتی هوشمند شهری بررسی و طبقه‌بندی شده‌اند. فرآیند تحلیل شامل شناسایی مفاهیم کلیدی، استخراج مؤلفه‌های اصلی، مقایسه دیدگاه‌های پژوهشگران و تبیین ارتباط میان گزارشگری ESG و ارتقای شفافیت، پاسخگویی و حکمرانی پایدار در شهرداری‌ها بوده است. در نهایت، یافته‌های مطالعات پیشین با رویکردی توصیفی-تحلیلی ترکیب شده تا تصویری جامع از وضعیت موجود، محدودیت‌ها و الزامات توسعه گزارشگری ESG در سازمان‌های مدیریت شهری ارائه شود.

بحث و نتیجه‌گیری

تحلیل ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها به‌عنوان رویکردی نوین در مدیریت عمومی، نقش مهمی در تحول نظام‌های سنتی گزارشگری و حرکت به سمت حکمرانی پایدار ایفا می‌کنند. در گذشته، ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها عمدتاً بر شاخص‌های مالی، بودجه‌ای و میزان ارائه خدمات تمرکز داشت، اما پیچیده‌تر شدن مسائل شهری مانند تغییرات اقلیمی، افزایش نابرابری‌های اجتماعی، محدودیت منابع و افزایش انتظارات شهروندان، ضرورت توجه به ابعاد گسترده‌تری از عملکرد سازمان‌های عمومی را آشکار ساخته است. در این شرایط، گزارشگری ESG با فراهم کردن امکان افشای اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، چارچوبی جامع برای ارزیابی عملکرد شهرداری‌ها ارائه می‌دهد و می‌تواند ارتباط میان اهداف توسعه پایدار و فعالیت‌های اجرایی مدیریت شهری را تقویت کند (مول و همکاران، ۲۰۲۴؛ اسکلاووس و همکاران، ۲۰۲۵). یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که یکی از مهم‌ترین کارکردهای حسابداری پایداری در شهرداری‌ها، افزایش شفافیت و پاسخگویی عمومی است. شهرداری‌ها به‌عنوان نهادهایی که با منابع عمومی فعالیت می‌کنند، علاوه بر ارائه گزارش‌های مالی، مسئولیت دارند آثار اجتماعی و زیست‌محیطی تصمیمات خود را نیز برای شهروندان آشکار سازند. در این زمینه، گزارشگری ESG می‌تواند شکاف میان اطلاعات مالی و نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان را کاهش داده و زمینه ارزیابی جامع‌تر عملکرد مدیریت شهری را فراهم کند. بر اساس نظریه ذی‌نفعان، شهرداری‌ها باید پاسخگوی گروه‌های مختلف جامعه باشند و گزارشگری پایداری می‌تواند ابزاری برای تقویت ارتباط میان مدیریت شهری و شهروندان باشد (کاور و لودیا، ۲۰۱۷). همچنین، از منظر نظریه مشروعیت، ارائه گزارش‌های پایداری به شهرداری‌ها کمک می‌کند تا اعتماد عمومی را افزایش داده و مشروعیت اجتماعی خود را در جامعه حفظ کنند (دیگان، ۲۰۰۲؛ هی، ۲۰۲۲).

بررسی مطالعات نشان می‌دهد که اگرچه چارچوب‌های گزارشگری مانند استانداردهای ابتکار گزارشگری جهانی (GRI)، اهداف توسعه پایدار سازمان ملل (SDGs) و چارچوب‌های ESG ظرفیت بالایی برای توسعه گزارشگری پایدار شهری دارند، اما استفاده از آن‌ها در شهرداری‌ها همچنان با محدودیت‌هایی مواجه است. یکی از مهم‌ترین مشکلات، نبود چارچوب یکپارچه و متناسب با ویژگی‌های بخش عمومی است. بسیاری از استانداردهای موجود ابتدا برای سازمان‌های خصوصی طراحی شده‌اند و به‌طور کامل نیازهای شهرداری‌ها، مانند ایجاد ارزش عمومی، عدالت اجتماعی و پاسخگویی شهروندی، را پوشش نمی‌دهند. مطالعات نشان می‌دهد که نبود استانداردهای هماهنگ موجب تفاوت در نحوه گزارشگری شهرداری‌ها و کاهش قابلیت مقایسه عملکرد پایداری میان شهرها شده است (گرایلینگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ بابایی و همکاران، ۲۰۲۵).

از سوی دیگر، ضعف زیرساخت‌های داده و اطلاعات یکی از موانع اصلی اجرای اثربخش گزارشگری ESG در شهرداری‌ها محسوب می‌شود. گزارشگری پایداری نیازمند داده‌های دقیق، مستمر و قابل اتکا درباره شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و مدیریتی است، اما بسیاری از شهرداری‌ها هنوز فاقد سامانه‌های یکپارچه برای جمع‌آوری، پردازش و تحلیل این اطلاعات هستند. پراکندگی داده‌ها میان واحدهای مختلف سازمانی، نبود نظام حکمرانی داده و محدودیت توانمندی‌های تحلیلی کارکنان، کیفیت گزارش‌های ESG را کاهش می‌دهد. نتایج پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که توسعه نظام‌های مدیریت داده و ایجاد زیرساخت‌های اطلاعاتی مناسب، پیش‌شرط اساسی برای تبدیل گزارشگری ESG از یک فعالیت تشریفاتی به یک ابزار واقعی تصمیم‌گیری مدیریتی است (وو و همکاران، ۲۰۲۵؛ ستاتین، ۲۰۲۵). همچنین، تحول دیجیتال به‌عنوان یکی از الزامات اساسی موفقیت گزارشگری ESG در شهرداری‌ها مطرح است. فناوری‌هایی مانند هوش مصنوعی، اینترنت اشیا، سیستم‌های اطلاعات جغرافیایی و پلتفرم‌های شهر هوشمند می‌توانند فرآیند جمع‌آوری، تحلیل و انتشار اطلاعات پایداری را بهبود بخشند. استفاده از این فناوری‌ها امکان پایش لحظه‌ای شاخص‌های شهری، افزایش دقت اطلاعات و ایجاد گزارش‌های تعاملی برای شهروندان را فراهم می‌کند.

پژوهش‌ها نشان می‌دهند که ترکیب فناوری‌های دیجیتال با چارچوب‌های ESG می‌تواند موجب ارتقای کیفیت گزارشگری، بهبود تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد و تقویت حکمرانی هوشمند شهری شود (چن، ۲۰۲۴؛ اسپیلوترو و همکاران، ۲۰۲۵).

از منظر توسعه پایدار، شهرداری‌ها نقش کلیدی در تحقق اهداف توسعه پایدار سازمان ملل دارند؛ زیرا بسیاری از اهداف این برنامه جهانی، به‌ویژه در حوزه شهرهای پایدار، کاهش نابرابری، حفاظت از محیط‌زیست و ایجاد نهادهای پاسخگو، مستقیماً با وظایف مدیریت شهری مرتبط هستند. ادغام اهداف توسعه پایدار در نظام گزارشگری شهرداری‌ها می‌تواند به همسوسازی برنامه‌های محلی با اهداف جهانی کمک کرده و امکان ارزیابی میزان پیشرفت شهرها در مسیر پایداری را فراهم سازد. بیسوگو و همکاران (۲۰۲۳)، تأکید می‌کنند که دولت‌های محلی نقش اساسی در بومی‌سازی اهداف توسعه پایدار و تبدیل آن‌ها به اقدامات اجرایی دارند. در مجموع، نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که حسابداری پایداری و گزارشگری ESG در شهرداری‌ها صرفاً یک ابزار گزارشگری نیست، بلکه می‌تواند به‌عنوان یک سازوکار مدیریتی برای ارتقای شفافیت، پاسخگویی، اعتماد عمومی و کیفیت تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. با این حال، تحقق این ظرفیت نیازمند اقداماتی همچون تدوین چارچوب‌های بومی گزارشگری شهری، توسعه زیرساخت‌های داده، آموزش نیروی انسانی، تقویت فرهنگ سازمانی پایداری و بهره‌گیری از فناوری‌های دیجیتال است. بنابراین، آینده گزارشگری ESG در شهرداری‌ها به میزان توانایی این سازمان‌ها در تلفیق حسابداری، فناوری اطلاعات و حکمرانی پایدار وابسته است. حرکت از گزارشگری سنتی به سمت گزارشگری هوشمند و پایدار می‌تواند زمینه‌ساز شکل‌گیری شهرداری‌هایی پاسخگوتر، شفاف‌تر و هماهنگ‌تر با الزامات توسعه پایدار باشد (سینرو و همکاران، ۲۰۲۴؛ گو و همکاران، ۲۰۲۴).

پیشنهادهای کاربردی

- ✓ تدوین چارچوب جامع و بومی گزارشگری ESG متناسب با ساختار و وظایف شهرداری‌ها
- ✓ ایجاد سامانه یکپارچه مدیریت داده‌های پایداری و اطلاعات شهری
- ✓ توسعه زیرساخت‌های دیجیتال و بهره‌گیری از فناوری‌های هوشمند در فرآیند گزارشگری ESG
- ✓ آموزش و توانمندسازی مدیران و کارکنان شهرداری در حوزه حسابداری پایداری و گزارشگری ESG

محدودیت‌های تحقیق

۱. محدودیت دسترسی به مطالعات تجربی و تخصصی در حوزه گزارشگری ESG شهرداری‌ها
۲. تفاوت ساختارهای قانونی، مدیریتی و نهادی شهرداری‌ها در جوامع مختلف
۳. نبود چارچوب استاندارد و یکپارچه برای ارزیابی گزارشگری ESG در بخش عمومی
۴. محدودیت ناشی از استفاده از روش کتابخانه‌ای و مروری پژوهش

منابع

- ✓ Airout, R. M. (2025). Systematic Review of Emerging Trends and Developments in Sustainability Accounting. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(11), 621.
- ✓ Almagtome, A., & Mohammed, H. A. (2025, December). Financial Reporting Efficiency in Municipality Institutions: Using IPSAS for Financial Sustainable Performance. In 2025 IEEE 5th International Conference on ICT in Business Industry & Government (ICTBIG) (pp. 1-6). IEEE.

- ✓ Andrades Peña, F. J., Larrán Jorge, M., Muriel de los Reyes, M. J., & Calzado Cejas, M. Y. (2020). Influential variables of sustainability disclosures by Spanish public hospitals. *Public Performance & Management Review*, 43(6), 1390-1412.
- ✓ Babaiev, V., Klymenko, N., Berlizova, V., & Tymokha, D. (2025). Implementation of ESG principles in public and corporate. *Theory and Practice of Public Administration*, 1(80), 132-152.
- ✓ Ball, A., Grubnic, S., & Birchall, J. (2014). Sustainability accounting and accountability in the public sector. In *Sustainability accounting and accountability* (pp. 176-196). Routledge.
- ✓ Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: an enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 2-24.
- ✓ Bisogno, M., Cuadrado-Ballesteros, B., Rossi, F. M., & Peña-Miguel, N. (2023). Sustainable development goals in public administrations: Enabling conditions in local governments. *International Review of Administrative Sciences*, 89(4), 1223-1242.
- ✓ Bronzini, M., Nicolini, C., Lepri, B., Passerini, A., & Staiano, J. (2024). Glitter or gold? Deriving structured insights from sustainability reports via large language models. *EPJ Data Science*, 13(1), 41.
- ✓ Chen, S. (2024). The influence of artificial intelligence and digital technology on ESG reporting quality. *International Journal of Global Economics and Management*, 3(1), 301-310.
- ✓ Chopra, S. S., Senadheera, S. S., Dissanayake, P. D., Withana, P. A., Chib, R., Rhee, J. H., & Ok, Y. S. (2024). Navigating the challenges of environmental, social, and governance (ESG) reporting: The path to broader sustainable development. *Sustainability*, 16(2), 606.
- ✓ Dawson, S (2021). UN Sustainable Development Goals. <https://doi.org/10.14293/S2199-1006.1.SOR-SOCSCI.CLSKQBZ.V1>
- ✓ De Oliveira Bellini, E. C., Rodrigues, R. N., & Lagioia, U. C. 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.
- ✓ Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, auditing & accountability journal*, 15(3), 282-311.
- ✓ Eccles, R. G., & Klimenko, S. (2019). The investor revolution. *Harvard business review*, 97(3), 106-116.
- ✓ Elharon, E. O., & Hassan, N. A. (2025). The role of accounting in enhancing transparency and accountability in the public sector. *International Journal of Accounting and Management Sciences*, 4(1).
- ✓ Elkington, J., & Rowlands, I. H. (1999). Cannibals with forks: The triple bottom line of 21st century business. *Alternatives Journal*, 25(4), 42.
- ✓ Farneti, F., & Guthrie, J. (2009, June). Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report. In *Accounting forum* (Vol. 33, No. 2, pp. 89-98). No longer published by Elsevier.
- ✓ Firmansyah, A., & Azhar, Z. (2025). Assessing The Readiness of Local Governments for Sustainability Reporting in Indonesia: A Policy and Institutional Analysis. *Journal of International Public Sector Accounting Review (IPSAR)*, 3(1), 2987-4114.
- ✓ Garefalakis, S., Angelaki, E., Spinthiropoulos, K., Tsamis, G., & Garefalakis, A. (2025). The Implementation of ESG Indicators in the Balanced Scorecard—Case Study of LGOs. *Risks*, 13(8), 154.
- ✓ Global Reporting Initiative (GRI). (2021). *GRI Standards: Consolidated Set*. Amsterdam: Global Reporting Initiative.

- ✓ Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, organizations and society*, 35(1), 47-62.
- ✓ Greiling, D., Traxler, A. A., & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4-5), 404-428.
- ✓ Gu, Y., Katz, S., Wang, X., Vasarhelyi, M., & Dai, J. (2024). Government ESG reporting in smart cities. *International Journal of Accounting Information Systems*, 54, 100701.
- ✓ Guthrie, J., & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and management*, 28(6), 361-366.
- ✓ Handayani, N. (2025). Sustainable Accounting in the ESG Era: A Literature Review on the Integration of Environmental, Social, and Governance Aspects in Financial Reporting. *Count: Journal of Accounting, Business and Management*, 2(4), 218-227.
- ✓ He, X. (2023). Sustainability and accountability in public sector: A legitimacy perspective. *Social and Environmental Accountability Journal*, 43(1), 84-88.
- ✓ Hossain, M. M. (2018). Sustainability reporting by Australian local government authorities. *Local Government Studies*, 44(4), 577-600.
- ✓ Jannah, M., Haliah, H., & Nirwana, N. (2025). Transparency and accountability in local government financial reporting: A systematic literature review. *Social Sciences Insights Journal*, 3(1), 39-47.
- ✓ Kaur, A., & Lodhia, S. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 338-368.
- ✓ Krasteva-Hristova, R., Papradanova, D., & Vechev, V. (2025). Mapping the landscape of sustainability reporting: A bibliometric analysis across ESG, circular economy, and integrated reporting with sectoral perspectives. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(8), 416.
- ✓ Kumar, S., & Kumar, A. (2025). Integrating ESG into Business Strategy: A Paradigm Shift from Traditional Accounting to Sustainability Accounting. *International Journal Of Recent Trends In Multidisciplinary Research*. <https://doi.org/10.59256/ijrtmr.20250503013>.
- ✓ Larrinaga-González, C., & Pérez-Chamorro, V. (2008). Sustainability accounting and accountability in public water companies. *Public Money and Management*, 28(6), 337-343.
- ✓ Lulaj, E., & Brajković, M. (2025). The moderating role of finance, accounting, and digital disruption in ESG, financial reporting, and auditing: A triple-helix perspective. *Journal of Risk and Financial Management*, 18(5), 245.
- ✓ Maria da Conceição, C. T., & Rodrigues, L. L. (2019). The determinants of sustainability reporting of the Portuguese public sector entities. In *Corporate social responsibility: Concepts, methodologies, tools, and applications* (pp. 653-678). IGI Global Scientific Publishing.
- ✓ Marwa, S., & Soesatyo, B. (2025). Corporate Governance in the Digital Economy and ESG (Environmental, Social, and Governance) Principles. *Greenation International Journal of Law and Social Sciences*, 3(3), 941-950.
- ✓ Matviaková, N. (2024). ESG Concept in the Condition of Municipalities: The Case Study of Beskydy Region. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 21, 2513-2527.
- ✓ Mol, A., van Schie, V., & Budding, T. (2025). Drivers of sustainability reporting by local governments over time: A structured literature review. *Financial Accountability & Management*, 41(1), 200-229.
- ✓ Monteiro, S., Ribeiro, V., Gomes, P., Fernandes, M. J., & Molho, C. (2024). What are the drivers of sustainable development web-reporting in Portuguese local governments?. *Measuring Business Excellence*.

- ✓ Mutia, K., Darwanis, D., Rahmawaty, R., & Fahlevi, H. (2026). Designing A Sustainability Reporting Framework For Indonesian Local Governments Through Standard Harmonization And Stakeholder Validation. *Jrak*, 18(1), 86-103.
- ✓ Nevado-Peña, D., López-Ruiz, V. R., & Alfaro-Navarro, J. L. (2015). The effects of environmental and social dimensions of sustainability in response to the economic crisis of European cities. *Sustainability*, 7(7), 8255-8269.
- ✓ 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.
- ✓ Nofianti, N., & Sutopo, B. (2025). The Implementation of ESG in Public Sector Sustainability Reporting: A Systematic Literature Review. *Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research*, 5(2), 365-389.
- ✓ Nuswantara, D. A., Permatasari, I., Handayani, S., Abdiyah, Y. K., & Run, P. (2026). Sustainability reporting maturity in East Java local governments. *Environment and Social Psychology*, 11(2), ESP-4424. <https://doi.org/10.59429/esp.v11i2.4424>
- ✓ Panggeso, A. G., Nirwana, N., & Haliah, H. (2024). Transparency and Accountability in Public Financial Reporting: Implementation and Challenges in the Digital Era: A Systematic Literature Review. *International Journal of Business and Applied Economics*, 3(6), 979.
- ✓ Pawar, S. A. (2026). Role of government digital initiatives in promoting esg-based sustainable development: a study of amravati division. *International Journal of Scientific Research in Engineering and Management*, . <https://doi.org/10.55041/IJSREM.IBFE035>
- ✓ Ríos, A. M., Guillamón, M. D., & Benito, B. (2024). The influence of local government transparency on the implementation of the sustainable development goals in municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 36(4), 417-444.
- ✓ Roberto, F., Maglio, R., & Rey, A. (2020). Accountability and sustainability reporting in the public sector. Evidence from Italian municipalities. In *CSR and Sustainability in the Public Sector* (pp. 19-34). Singapore: Springer Nature Singapore.
- ✓ Sari, R., & Muslim, M. (2023). Accountability and transparency in public sector accounting: A systematic review. *Amkop Management Accounting Review (AMAR)*, 3(2), 90-106.
- ✓ Setiatin, T. (2025). Sustainable Accounting and Environmental, Social, and Governance (ESG) Reporting: Challenges and Implementation in Indonesian Companies. *International Journal of Science and Society*, 7(1), 756-770.
- ✓ Setyawan, W. (2025). Bridging between financial performance and government performance: The role of public sector accounting in realizing good governance. *Oikonomia: Journal of Management Economics and Accounting*, 2(2), 1-15.
- ✓ Sinervo, L. M., Vikstedt, E., Luhtala, M., Laihonon, H., & Welinder, O. (2024). Fostering sustainability in local government: The institutional work perspective on the accounting–management nexus. *Financial accountability & management*, 40(4), 592-612.
- ✓ Sklavos, G., Zournatzidou, G., Ragazou, K., Spinthiropoulos, K., & Sariannidis, N. (2025). Next-generation urbanism: ESG strategies, green accounting, and the future of sustainable city governance—A PRISMA-guided bibliometric analysis. *Urban Science*, 9(7), 261.
- ✓ Spilotro, C., Secundo, G., Magaletti, N., Zini, E., Tognon, C., & Zerega, A. (2025). Data-Driven ESG KPIs Optimization: A Framework for Smart Buildings and Smart Factories. *Sustainability*, 17(23), 10837.
- ✓ Strezov, V., Evans, A., & Evans, T. J. (2017). Assessment of the economic, social and environmental dimensions of the indicators for sustainable development. *Sustainable development*, 25(3), 242-253.

- ✓ Syafaruddin, S. Y. A. F. A. R. U. D. D. I. N. (2024). Analysis of the role of local governments in sustainable development in urban areas. Digit. Innov, 1, 212-226.
- ✓ Tyvonchuk, O. (2025). Corporate Sustainability Reporting Transformation: A Critical View on Legitimacy Theory. Journal of Lviv Polytechnic National University. Series of Economics and Management Issues, 9(1), 72-82.
- ✓ Unerman, J., Thomson, I., Bebbington, J. & O'Dwyer, B. (2007). Sustainability accounting and accountability. J. Unerman, J. Bebbington, & B. O'Dwyer, Mapping the terrain of sustainability accounting, 19-36.
- ✓ Witarsah (2025). Accounting for Sustainability and Integrity: The Role of Accountants in Advancing the SDGs, Mitigating Climate Risks, and Combating Corruption. Accountthink : Journal of Accounting and Finance. <https://doi.org/10.35706/acc.v10i2.13235>.
- ✓ Wójtowicz, K. (2024). Different patterns of ESG reporting: the sustainability disclosure index of selected European cities. International Journal of Management and Economics, 60(5), 340-353.
- ✓ Wu, Z., Islam, S., & Tang, L. (2025). Visualizing ESG Performance in an Integrated GIS–BIM–IoT Platform for Strategic Urban Planning. Buildings, 15(18), 3394.