

**A Pattern to Present Information of Iranian Firms in the Form of
Integrated Reporting**

Mohammad Hossein Setayesh¹, Zeynab Mehtari^{2*}

1- Professor of Accounting, Shiraz University

2- Ph. D. Graduate in Accounting Candidate, Shiraz University

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 23-12-2018 Accepted: 28-1-2019	Until now, Iranian companies have not prepared and present integrated reports. One of the main reasons for not presenting this report is the lack of a pattern for integrated reports. Thus, the purpose of this study is to explain the pattern for presenting financial and non-financial information of Iranian firms in the form of integrated reporting. In this research, the integrated reporting pattern was extracted based on the theories on financial reporting and on the basis of general guidelines presented in the framework of the International Integrated Reporting and a questionnaire was designed based on library studies and experts' opinions, then the questionnaire delivered to the statistical sample. This research is applied and in terms of data collection and analysis, it is descriptive and survey. The results of non-parametric tests showed that the main components of the integrated reporting pattern are as follows: general theoretical foundations (including goals, users, qualitative characteristics of information, constraints and limitations), reporting approach (either rule-based or law-based), mandatory or voluntary disclosure of the information contained, responsibility of standards settlement, responsibility of the preparation and presentation of the report, the cost of the report, the reporting period, the elements of the report, the publication of the report, the type of companies and the responsibility of report verification.
* Corresponding author: Zeynab Mehtari Ph. D. Graduate in Accounting Candidate Shiraz University, Iran Zmehtari.shirazu@gmail.com	

1- Introduction

Until now, Iranian companies have not prepared and present integrated reports. One of the main reasons for not presenting this report is the lack of a pattern for integrated reports. Thus, the purpose of this study is to explain

the pattern for presenting financial and non-financial information of Iranian firms in the form of integrated reporting.

2- Research Questions

The main question that follows in this study is:

What is the proper pattern to present financial and non-financial information of Iranian Firms in the form of integrated reporting? Accordingly, fifteen sub-questions have been devised about following topics: goals, users, qualitative characteristics of information, constraints and limitations, reporting approach, mandatory or voluntary disclosure of the information contained, responsibility of standards settlement, responsibility of the preparation and presentation of the report, the cost of the report, the reporting period, the elements of the report, the publication of the report, the type of companies and the responsibility of report verification.

3- Methods

In this research, the integrated reporting pattern was extracted based on the theories on financial reporting and on the basis of general guidelines presented in the framework of the International Integrated Reporting. A questionnaire was designed based on library studies and experts' opinions, then the questionnaire was delivered to the statistical sample. This research is applied and in terms of data collection and analysis, it is descriptive and survey.

4- Results

The results of non-parametric tests showed that the main components of the integrated reporting pattern are as follows: general theoretical foundations (including goals, users, qualitative characteristics of information, constraints and limitations), reporting approach (either rule-based or law-based), mandatory or voluntary disclosure of the information contained, responsibility of standards settlement, responsibility of the preparation and presentation of the report, the cost of the report, the reporting period, the elements of the report, the publication of the report, the type of companies and the responsibility of report verification.

5- Discussion and Conclusion

Accordingly to explain the pattern for presenting financial and non-financial information of Iranian firms in the form of integrated reporting, the main components of the integrated reporting pattern are as above description and suggested that this pattern be used to implement integrated reporting for the disclosure of financial and non-financial information of companies.

Keywords: Pattern of Reporting, Integrated Reporting, Financial and Nonfinancial Information, Non-Parametric test.

مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز

دوره یازدهم، شماره اول، بهار و تابستان ۱۳۹۸، پیاپی ۷۶/۳، صفحه‌های ۱۰۵-۱۴۲

(مجله علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه

دکتر محمدحسین ستایش*

دکتر زینب مهتری**

دانشگاه شیراز

چکیده

تاکنون شرکت‌های ایرانی اقدام به تهیه و ارائه گزارش‌های یکپارچه نکرده‌اند. یکی از دلایل اصلی در ارائه نکردن این گزارش، نبود الگویی برای ارائه گزارش‌های یکپارچه است. هدف این پژوهش، تبیین الگویی برای ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه است. در این پژوهش، با توجه به نظریه‌های مطرح در حوزه گزارشگری و بر اساس الگوهای گزارشگری مالی و همچنین رهنمودهای کلی ارائه‌شده در چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، الگوی گزارشگری یکپارچه استخراج شده است؛ سپس پرسش‌نامه‌ای بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و نظر خبرگان طراحی و در اختیار نمونه آماری پژوهش قرار گرفت. این پژوهش کاربردی است. از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات توصیفی و از نوع پیمایشی است. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری ناپارامتریک نشان داد که اجزای اصلی الگوی گزارشگری یکپارچه بدین شرح است: کلیات مبانی نظری، شامل اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، قیود و محدودیت‌ها؛ رویکرد گزارشگری مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قانون؛ اجباری یا اختیاری بودن افشای اطلاعات مندرج در گزارش؛ مسئول تدوین استانداردها؛ مسئول تهیه و ارائه گزارش؛ تقبل هزینه‌های گزارش؛ دوره گزارشگری؛ عناصر و ابعاد گزارش؛ شکل گزارش؛ نحوه انتشار گزارش؛ نوع شرکت‌ها و مسئول اعتباربخشی گزارش. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، پیشنهاد می‌شود از این الگو برای پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه به‌منظور افشای اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها استفاده شود.

کلیدواژه‌ها: الگوی گزارشگری، گزارشگری یکپارچه، اطلاعات مالی و غیرمالی.

* استاد حسابداری Setayesh@shirazu.ac.ir

** دکتری حسابداری (نویسنده مسئول) Zmehtari.shirazu@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۱/۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۲

۱. مقدمه

امروزه گزارش‌دهی فقط برای اطلاع‌رسانی نیست، بلکه با گسترش مفاهیم مدیریتی و کسب‌وکار، نگاه سازمان به‌سوی تمام ذی‌نفعان معطوف شده و تغییرات عمده‌ای در روش‌های کسب‌وکار، شیوه تولید سرمایه و حیطه فعالیت کسب‌وکار رخ داده است و برای رفع این نیاز، مبحث نوینی در سطح جهان با عنوان «گزارشگری یکپارچه»^۱ مطرح شده است (ونومل،^۲ ۲۰۱۴). گزارشگری یکپارچه فرایند هماهنگ‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی در گزارش شرکت، برای ارتباط با مفهوم گسترده‌ای از ارزش است (کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه،^۳ ۲۰۱۳). در حال حاضر، نیاز به گزارشگری یکپارچه، به دنبال پیشرفت تکنولوژی و ادغام سازمان‌ها و شرکت‌ها و توسعه شرکت‌های چندملیتی شتاب بیشتری گرفته است؛ اما چالش اصلی این روند، نیاز ذی‌نفعان به دامنه وسیعی از اطلاعات علاوه بر اطلاعات مالی است (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵). در سطح بین‌المللی و در برخی از کشورها، سازمان‌هایی برای وضع قوانین و رهنمودهای گزارشگری مالی و غیرمالی ایجاد شده است. در سال ۲۰۱۰ نیز کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه تشکیل شده است. هدف از ایجاد این کمیته تدوین چارچوبی است برای گزارشگری یکپارچه که در سال ۲۰۱۳ اولین نسخه آن منتشر شده است (جینگا^۴ و دومیترو،^۵ ۲۰۱۵). اخیراً کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، از تمامی ذی‌نفعان خواسته است تا نظرات خود را درباره چگونگی استفاده شرکت‌ها از چارچوب گزارشگری یکپارچه ارسال کنند. در این چارچوب به توضیح مفاهیم ذهنی لازم در گزارشگری یکپارچه پرداخته شده است. راهنمای ارائه‌شده در این چارچوب بر پایه اصول بنا شده است و راهنمای تجویزی مطلق برای همه کشورها نیست؛ به‌گونه‌ای که شرکت‌ها باید در به‌کارگیری این چارچوب، ارتباط و وابستگی بین دامنه‌ای از عوامل (ساختار حکومتی، مدل تجاری، فرصت‌ها و خطرهای غیره) را که در طی زمان می‌تواند بر توانایی‌های سازمان در خلق ارزش اثرگذار باشند، مدنظر قرار دهند (کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳).

ضرورت وجود گزارشگری به‌منظور توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران انکارناپذیر است؛ اما به نظر می‌رسد گزارشگری سنتی قادر به ترسیم جایگاه واقعی شرکت در جامعه و صنعت و بازار نیست (کریستنسن،^۶

۲۰۱۵). امروزه با توجه به پیشرفت تکنولوژی و دانش بشری به همراه افزایش رقابت جهانی برای کسب سهم بیشتری از بازار، مدیران و ذی‌نفعان به اهمیت و ضرورت گزارشگری پی برده و همواره به دنبال ارائه گزارش‌هایی هستند که هم به وضوح عملکرد شرکت را توصیف کند و هم بتواند در تصمیم‌گیری‌ها، مربوط و به‌موقع باشند (نمازی و مقیمی، ۱۳۹۷). در این میان گزارشگری یکپارچه به‌عنوان آخرین تحول گزارشگری شرکت‌ها، این فرصت را ایجاد می‌کند تا از مشکلات مربوطه جلوگیری کرده و برای پر کردن خلأ اطلاعاتی به‌وسیله ارائه اطلاعاتی یکپارچه راجع به همه فعالیت‌های ارزش‌زا در شرکت اقدام کند (ولت و استاونینگ، ۲۰۱۶). از این‌رو پژوهش پیرامون گزارشگری یکپارچه دارای اهمیت است؛ همچنین با توجه به روند جهانی شدن بازار سرمایه و پیوستن به جامعه جهانی و احتمال ورود شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران بین‌المللی در ایران و اهمیت شفافیت اطلاعاتی از طریق گزارشگری یکپارچه (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵)، ضروری است تا پژوهشی در این خصوص انجام شود. افزون بر این، در ایران اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها به‌صورت ناقص در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها منتشر می‌شوند. نوع و رویکرد و منطق این نوع گزارش در هر شرکت متفاوت است و ساختاریافته نیست؛ بنابراین انتظار می‌رود شرکت‌ها در انتشار گزارش‌های سالانه از گزارشگری یکپارچه، با تأکید بر منابع و مصارف ارزش شرکت، استفاده کنند تا از این طریق قابلیت مقایسه اطلاعات شفاف شرکت‌ها افزایش یابد؛ در نتیجه در این پژوهش مطابق با اهداف گزارشگری یکپارچه و منطق آن، به معرفی و تشریح عوامل و عناصری که منجر به خلق و توزیع ارزش برای سازمان می‌شود، پرداخته خواهد شد؛ همچنین، شیوه ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در راستای ایفای نقش مباشرت و پاسخ‌دهی که در قالب گزارشگری یکپارچه است، تشریح خواهد شد؛ اما با توجه به اینکه نقشه راهی برای ارائه این نوع گزارشگری در حال حاضر وجود ندارد، رسالت این پژوهش تدوین نقشه راه و ارائه الگویی برای تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه است. بدین منظور این پژوهش به دنبال تدوین الگویی برای ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها در قالب گزارشگری یکپارچه است. بر این اساس پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات توصیفی و از نوع پیمایشی است. در ادامه ساختار پژوهش بدین شرح است: مبانی نظری، پیشینه، روش‌شناسی، یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری و

پیشنهادها.

۲. مبانی نظری پژوهش

۲-۱. ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی در مورد عملیات واحد تجاری، به نظر می‌رسد ارائه صورت‌های مالی به شکل سنتی، نمی‌تواند پاسخ‌گوی تمام نیازهای استفاده‌کنندگان باشد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷). در این راستا، مبحث نوینی در سطح جهانی با عنوان گزارشگری یکپارچه مطرح شده است که هدف اصلی آن انطباق طبقه‌بندی‌ها در اجزای مختلف صورت‌های مالی و کمک به استفاده‌کنندگان در مورد شناخت تأثیر هر دارایی و بدهی و تغییرهای آن‌ها در هر یک از صورت‌های مالی، آن هم به صورت هم‌زمان است (کابا^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). این موضوع را این‌گونه می‌توان تشریح کرد که گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات مالی تاریخی است و برای استفاده از آن، نیاز به تخصص مالی است. در این راستا، با توجه به سخت شدن رقابت در عرصه تجارت جهانی به نظر می‌رسد نیاز به وجود گزارش یکپارچه‌ای است که هم ساده و روان باشد و هم امکان تصمیم‌گیری را برای مدیران در سطوح مختلف و با رشته‌های تحصیلی متفاوت آسان سازد و همه ابعاد سازمان را از گذشته، حال و آینده در برگیرد و از همه مهم‌تر، ارزش‌آفرینی سازمان را ارزشیابی کند (ژوو^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). باین‌حال تاکنون گزارشگری‌های مختلفی معرفی شده و شرکت‌ها، به خصوص شرکت‌های خارجی، منتشر کرده‌اند؛ به‌عنوان مثال می‌توان به گزارشگری پایداری، مسئولیت اجتماعی، شهروند شرکتی، زیست‌محیطی و راهبری شرکتی اشاره کرد. در مقایسه با تمامی رویکردهای گزارشگری، رویکرد گزارشگری یکپارچه مبتنی بر منابع و مصارف ارزش شرکت است و تمامی ابعاد (اقتصادی، اجتماعی، محیطی، راهبری و مالی) را در برمی‌گیرد (ستایش و محمدیان، ۱۳۹۷).

۲-۲. مفهوم گزارشگری یکپارچه

گزارشگری یکپارچه اطلاعات مهم در مورد استراتژی شرکت، نظارت، عملکرد و روشی را

که منعکس‌کننده زمینه تجاری، اجتماعی و محیط فعالیت شرکت باشد، جمع‌آوری می‌کند و نمایشی روشن و مختصر از چگونگی انجام وظیفه سرپرستی و ایجاد و تثبیت ارزش ازسوی شرکت است (رامبود و ریچارد، ۲۰۱۵^{۱۰}). گزارشگری یکپارچه می‌تواند علاوه بر تسهیل در تصمیم‌گیری، نقش کنترلی و پاسخ‌گویی داشته باشد. در حال حاضر این نیاز به دنبال پیشرفت تکنولوژی و ادغام سازمان‌ها و شرکت‌ها و توسعه شرکت‌های چندملیتی شتاب بیشتری گرفته است؛ اما چالش اصلی این روند نیاز ذی‌نفعان به دامنه وسیعی از اطلاعات علاوه بر اطلاعات مالی است (فخاری و ببادی، ۱۳۹۵). تعریف گزارش یکپارچه بر اساس دیدگاه مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، جمع‌آوری اطلاعات پیرامون راهبرد سازمان، چگونگی اداره آن، عملکرد و اهداف آتی آن، به‌گونه‌ای است که منعکس‌کننده بافت تجاری، اجتماعی و محیطی آن باشد. این گزارش دربرگیرنده مطالب دقیق و شفاف از چگونگی ابعاد نظارتی شرکت و ایجاد ارزش ثابت آن است (مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۱).

۲-۳. چارچوب گزارشگری یکپارچه

مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه در سال ۲۰۱۳، چارچوبی برای گزارشگری یکپارچه بین‌المللی و در راستای توسعه گزارشگری مالی و غیرمالی تدوین کرده است. این چارچوب حاوی رهنمودهای کلی به تمامی بنگاه‌ها برای تهیه گزارش‌های یکپارچه است. بر اساس این رهنمودها، چارچوب گزارشگری یکپارچه باید دربرگیرنده بهره‌برداری سازمان از منابع مختلف و برقراری روابط متنوع مالی، تجاری، انسانی، ذهنی، طبیعی و اجتماعی شرکت و همچنین چگونگی دسترسی سازمان به این منابع و تأثیرات سازمان بر آن‌ها باشد. این موضوع فقط از طریق در نظر گرفتن تفکر یکپارچه انجام می‌شود. به همین منظور، تفاوت اصلی این چارچوب با چارچوب‌های گزارشگری مالی و غیرمالی به‌صورت جداگانه، پیروی از تفکر یکپارچه است (باسین، ۲۰۱۷^{۱۱}). هر چه تفکر یکپارچه بتواند در درون فعالیت‌های سازمان نفوذ کند، به‌طور طبیعی به همان اندازه ارتباط جریان‌های اطلاعاتی در گزارشگری، تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری مدیریت بیشتر خواهد شد. پیروی از این تفکر منجر به ادغام بهتر سیستم اطلاعاتی می‌شود که از گزارش‌های داخلی یا خارجی و ارتباطات پشتیبانی می‌کند. (مجمع بین‌المللی گزارشگری

یکپارچه، ۲۰۱۱)؛ در نتیجه چارچوب گزارشگری نیز باید بر مبنای چارچوبی یکپارچه استوار باشد. به همین منظور، هدف چارچوب گزارشگری یکپارچه، ایجاد اصول راهنما و عناصر محتوایی است که بر کل محتوای گزارش یکپارچه حاکم باشد و مفاهیم اساسی را که زیربنای آن است، توضیح دهد. در واقع هدف اصلی گزارش یکپارچه توضیح نحوه ایجاد ارزش برای سرمایه‌های مالی سازمان در طول زمان است. این اطلاعات برای سهامداران مفید بوده و سازمان نیز می‌تواند در طول زمان برای خود ارزش ایجاد کند. بر این اساس، مهم‌ترین هدف چارچوب گزارشگری یکپارچه ارائه‌شده مجمع بین‌المللی، شناسایی اطلاعات به‌منظور گنجاندن در گزارش یکپارچه، برای استفاده در ارزیابی توانایی سازمان در ایجاد ارزش است که به‌صورت اولیه برای شرکت‌های خصوصی با هر میزان سود در نظر گرفته شده است؛ اما می‌تواند به‌عنوان ضرورت در سازمان‌های دولتی، نه غیرانتفاعی، نیز اجرا و گسترش یابد. به‌عبارت‌دیگر هدف از این چارچوب، ارائه اصول، رهنمودها و اجزایی است که در گزارش یکپارچه معرفی شده‌اند و در نهایت توضیح مفاهیم ذهنی لازم در گزارش یکپارچه است. راهنمای ارائه‌شده در این چارچوب بر پایه اصول است و راهنمای تجویزی مطلق نیست. در این چارچوب مشخص شده است هدف از گزارش یکپارچه، معرفی کیفیت‌های لازم یا ذکر ارزش‌های سازمان در زمان مشخص یا ارزش ایجادشده در سازمان و عوامل مؤثر بر سرمایه‌ها نیست؛ اما ترکیب اطلاعات کمی و کیفی بهترین توضیح در مورد چگونگی ایجاد ارزش سازمانی در طول زمان یا توزیع عوامل مؤثر بر سرمایه است (باسین، ۲۰۱۷).

با توجه به توضیحات فوق، می‌توان نتیجه‌گیری کرد گزارشگری یکپارچه در دوران کودکی خود به سر می‌برد و چارچوب ارائه‌شده مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه بسیار کلی است و برای ارائه گزارش‌های یکپارچه نیاز است بسیاری از عوامل مؤثر در چارچوب گزارشگری مشخص و تعیین شوند.

۴-۲. الگویی برای گزارشگری یکپارچه در ایران

در این پژوهش با استفاده از چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه و با توجه به محیط اقتصادی ایران، به ارائه نقشه راه یا الگو به‌منظور تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه پرداخته خواهد شد. از این رو باید مؤلفه‌های این الگو (نقشه راه) را برای

ارائه این نوع گزارش مدنظر قرار داد. بدین منظور، می‌توان از مؤلفه‌های (عناصر) چارچوب گزارشگری مالی استفاده کرد. از آنجایی که اولین تلاش‌ها برای گزارشگری مالی، سابقه‌ای یک‌صد ساله دارد (زف، ۲۰۱۳^{۱۲}) و این چارچوب در طول سالیان متمادی به تدریج تکامل یافته است و نقاط ضعف خود را برطرف کرده است، انتظار می‌رود بتواند تا حد زیادی در توسعه و ایجاد چارچوب‌های گزارشگری در دیگر حوزه‌ها و به‌خصوص گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها، به‌عنوان الگو مدنظر قرار گیرد. البته وجود اشتراک در منبع تولید گزارش، یعنی شرکت‌ها، کاربرد چنین چارچوبی را در ذهن پدیدار می‌نماید (حاجیان‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۴). از سوی دیگر، عوامل مختلفی از قبیل فرهنگ (گرینبلات و کولهارجو، ۲۰۰۱^{۱۳})، قوانین عرفی و حقوقی (خلیف و حسینی، ۲۰۱۶^{۱۴})، زبان (وست و گراهام، ۲۰۰۴^{۱۵}) و غیره می‌توانند در نحوه ارائه اطلاعات و همچنین استفاده از آن‌ها مؤثر باشند؛ به همین دلیل ارائه الگوی گزارشگری یکپارچه را با توجه به شرایط خاص هر کشور از ابعاد و جنبه‌های مختلفی می‌توان بررسی کرد. بنابراین با توجه به نظریه‌های مطرح در حوزه گزارشگری یکپارچه (نظریه‌های ابزاری، سیاسی، یکپارچه و اخلاقی، نهادی و ذی‌نفعان) و بر اساس چارچوب‌های گزارشگری مالی (از جمله چارچوب مفهومی مشترک هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای گزارشگری مالی و مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران) و همچنین بر اساس رهنمودهای کلی ارائه‌شده در چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، آنچه برای ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه در ایران (به‌عنوان گزارشی که مرکب از گزارش‌های مالی و غیرمالی است) نیاز است، عبارت‌اند از: کلیات مبانی نظری (اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، قیود و محدودیت‌ها)؛ گزارشگری بر مبنای اصول یا قانون؛ اجباری یا اختیاری بودن افشای اطلاعات مندرج در گزارش؛ تعیین مسئولیت تدوین استانداردها؛ تعیین مسئولیت تهیه و ارائه گزارش؛ هزینه‌های گزارش؛ دوره گزارش؛ عناصر و ابعاد گزارش؛ شکل گزارش؛ نحوه انتشار گزارش؛ نوع شرکت‌ها برای تدوین این نوع گزارش؛ درنهایت تعیین واحد مسئول اعتباربخشی گزارش.

۳. پیشینه پژوهش

ممکن است بخش مالی و غیرمالی در گزارشگری یکپارچه به صورت جداگانه انجام شده باشد؛ اما پژوهشی که مشابه با موضوع این پژوهش بوده و در عین حال در هر دو بخش باشد، انجام نشده است. انتقاد اصلی به پژوهش‌های داخلی مربوط به ارائه نکردن چارچوب یا نقشه راه برای تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه در ایران است. بر این اساس هدف پژوهش حاضر برطرف کردن این خلأ پژوهشی است. اکثر پژوهش‌های خارجی انجام شده در رابطه با گزارشگری یکپارچه را می‌توان در سه سطح طبقه‌بندی کرد: در سطح بازار، شرکت و در سطح تصمیم‌گیری انفرادی. پژوهش‌ها در تمامی این سطوح، ضمن تأکید بر به‌کارگیری گزارشگری یکپارچه، کیفیت و واکنش بازار بعد از به‌کارگیری این نوع گزارشگری را مدنظر قرار داده‌اند (ولت و استاونیگا، ۲۰۱۶). در صورتی که این انتقاد بر این پژوهش‌ها وارد است که به عامل‌های مؤثر در ارائه گزارشگری یکپارچه (از جمله چارچوب نظری و چارچوب ساختاری با توجه به محیط اقتصادی هر کشور) کمتر توجه شده است؛ بنابراین پژوهش حاضر سعی دارد برای اولین بار به ارائه چارچوبی برای تهیه گزارش یکپارچه در ایران بپردازد.

۳-۱. پیشینه داخلی

جنانی و حیدری (۱۳۹۰) امکان‌سنجی پیاده‌سازی گزارشگری زیست‌محیطی در ایران را از طریق پرسش‌نامه بررسی کردند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد بین امکان تهیه گزارش‌های زیست‌محیطی و استقرار قوانین و مقررات الزام‌آور، دانش مدیران مالی و اعتقاد آن‌ها به ارائه گزارشگری زیست‌محیطی، ارتباط معنادار وجود دارد؛ همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که به چارچوبی مدون برای گزارشگری زیست‌محیطی به‌عنوان نوعی گزارشگری غیرمالی نیاز است. ودیعی و همکاران (۱۳۹۲) به توصیف آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه پرداختند. در پژوهش آن‌ها سعی شده تا با ارائه اطلاعاتی درباره ویژگی‌های گزارشگری مالی یکپارچه، به لزوم گسترش این نوع گزارشگری در ایران پرداخته شود. در واقع پژوهش آن‌ها به صورت توصیفی است و ضمن تعریف گزارشگری یکپارچه و تشریح مفهوم آن، به بیان ضرورت تدوین چارچوب این نوع گزارشگری پرداخته‌اند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد هدف اصلی

گزارشگری یکپارچه، انطباق طبقه‌بندی‌ها در اجزای مختلف صورت‌های مالی و کمک به استفاده‌کنندگان در خصوص شناخت تأثیر هر دارایی و بدهی و تغییرهای آن‌ها در هر یک از صورت‌های مالی، آن هم به صورت هم‌زمان است.

حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۲) به بررسی مؤلفه‌ها و شاخص‌های بعد اجتماعی مسئولیت شرکت‌ها پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد مهم‌ترین نوع گزارشگری‌های غیرمالی، گزارش‌هایی در مورد مؤلفه‌های کار و کارکنان، مشتریان و مصرف‌کنندگان است و بین انتظارات جامعه و سطح افشای اطلاعات غیرمالی (گزارشگری اجتماعی) فاصله زیادی وجود دارد.

حاجیان‌نژاد و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی و تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد از نظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل‌ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد.

فخاری و بابادی (۱۳۹۵) به بررسی گزارشگری یکپارچه به‌عنوان پدیده‌ای نوظهور در گزارشگری بین‌المللی پرداخته‌اند. آن‌ها با استفاده از روش توصیفی، ضمن توصیف گزارشگری بین‌المللی یکپارچه، دو شرکت ایرانی را از نظر رعایت محتوای گزارشگری یکپارچه بررسی کردند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد این دو شرکت اگرچه از نظر میزان انطباق با معیارهای کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه گام‌های مؤثری برداشته‌اند، تا رسیدن به انطباق کامل با چارچوب‌ها و اصول این نوع گزارشگری فاصله دارند.

نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی توصیفی، به بررسی صورت گزارشگری ارزش‌افزوده به‌عنوان ابزاری مناسب برای گزارشگری یکپارچه، پرداختند. نتایج بررسی‌های آن‌ها نشان می‌دهد بهترین شکل ارائه گزارشگری یکپارچه، صورت گزارشگری ارزش‌افزوده است.

خواجهی و محمدیان (۱۳۹۷) با تکیه بر رویکرد تفکر انتقادی به ارائه الگوی مفهومی و توصیف تصویری نوین از حسابداری، تحت عنوان حسابداری شهروندی پرداختند. آن‌ها با بررسی نظریه‌های شهروندی و به‌خصوص نظریه زیرمجموعه پارادایم انتقادی یعنی نظریه سیاسی، به این نتیجه رسیدند که نقش پاسخ‌گویی در برابر جامعه و شهروندان از سطح کلان

(دولت) به سطح خرد (شرکت‌ها به‌عنوان شهروند شرکتی) و نهایتاً به حسابداران (حسابداری شهروندی) انتقال یافته است؛ در نتیجه حسابداران برای ادای حقوق شهروندان، به‌منظور کمک به دولت، موظف به رعایت کردن اخلاقیات (عدل و انصاف) و ارائه گزارش‌های مالی و غیرمالی به‌صورت یکپارچه هستند.

۲-۳. پیشینه خارجی

مورهدت^{۱۶} و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهشی به بررسی میزان گزارشگری اجتماعی، محیطی و پایداری، در قالب یک گزارش یکپارچه پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد شاخص‌های افشاشده در گزارش‌های شرکت‌ها بسیار پایین‌تر از شاخص‌های یکپارچه است و دلیل اصلی آن نبود رهنمودی جامع برای شاخص‌های گزارشگری اجتماعی، محیطی و پایداری در قالب گزارشگری یکپارچه است.

هاتون^{۱۷} (۲۰۰۴) در پژوهشی توصیفی، به بررسی رویکردی یکپارچه برای افشای اطلاعات مالی و غیرمالی پرداخته است که فراتر از افشا در قالب گزارشگری مالی است. هدف این پژوهش ترکیب و ادغام گزارش‌های مالی و غیرمالی در قالب گزارشی یکپارچه است. وی معتقد است برای افشای اطلاعات باید از گزارشی یکپارچه که شامل اطلاعات مالی و غیرمالی است، استفاده شود. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد افشای اطلاعات باید به‌صورت پیوسته و در قالب گزارشی یکپارچه انجام شود و برای تحقق آن نیاز است تا شرکت‌ها از چارچوبی مشترک پیروی کنند.

یونگوانیچ و گادری^{۱۸} (۲۰۰۶) در پژوهشی به بررسی چارچوب گزارشگری عملکرد پیشرفته^{۱۹} به‌عنوان نوعی گزارش یکپارچه و به‌منظور چارچوبی برای حسابداری اجتماعی و محیطی پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد گزارشگری یکپارچه از طریق ادغام رویکردهای گزارشگری فوق‌امکان‌پذیر است. بر این اساس، آن‌ها چارچوبی برای گزارش عملکرد پیشرفته ارائه دادند تا شرکت‌ها بتوانند از شاخص‌های آن برای گزارشگری یکپارچه استفاده کنند.

آدامز و فورست^{۲۰} (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی یکپارچه‌سازی گزارشگری پایداری پرداختند. آن‌ها معتقدند تمامی شرکت‌ها باید گزارشگری پایداری را به‌صورت گزارشی یکپارچه

ارائه کنند و در این گزارش از شاخص‌های عملکرد کلیدی^{۲۱} برای اندازه‌گیری عملکرد پایدار استفاده کنند.

اکلس و کرزوس^{۲۲} (۲۰۱۰) در پژوهشی توصیفی، گزارشگری یکپارچه را به‌عنوان استراتژی پایدار در نظر گرفتند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد در ارائه گزارش‌ها به‌صورت تفکیکی، بار اطلاعاتی و ارزش ایجادشده و مصرف‌شده در سازمان به‌خوبی نشان داده نمی‌شود و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارش ازسوی شرکت‌ها، باعث می‌شود شفافیت اطلاعاتی افزایش یابد و هم‌گرایی بیشتری بین ذی‌نفعان و شرکت فراهم شود.

هیندلی^{۲۳} (۲۰۱۲) به بررسی شیوه گزارشگری یکپارچه از طریق چارچوب سازمان ابتکار گزارشگری جهانی پرداخته است. بدین منظور، کیفیت گزارش‌های سالانه مربوط به شرکت‌هایی که در صنعت معدن آفریقای جنوبی فعالیت دارند، بررسی شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد در تدوین چارچوب گزارشگری یکپارچه می‌توان از چارچوب سازمان ابتکار گزارشگری جهانی استفاده کرد و شرکت‌ها به‌جز افشای اطلاعات خاص صنعت، از چارچوب فوق در تهیه گزارش‌های خود استفاده کرده‌اند.

فریاس^{۲۴} و همکاران (۲۰۱۳) با تکیه بر نظریه ذی‌نفعان به عوامل مؤثر در چارچوب گزارشگری یکپارچه در شرکت‌های بین‌المللی پرداختند. هدف مطالعه آن‌ها بررسی تأثیر برخی از عوامل مؤثر بر این نوع گزارشگری است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد عوامل فرصت‌های رشد، اندازه شرکت و شاکله مدیریت مهم‌ترین عوامل در انتشار گزارش‌های یکپارچه بوده است و برای تدوین چارچوب گزارشگری یکپارچه باید به ویژگی‌های راهبری شرکتی نیز توجه شود.

ژوو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی اهمیت گزارشگری یکپارچه در بازار سرمایه پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد گزارشگری یکپارچه، هزینه سرمایه شرکت‌ها را کاهش داده و به‌طور فزاینده‌ای باعث شده تا اطلاعات سودمندی به بازار سرمایه ارائه شود و درنهایت، سازوکارهای گزارشگری موجود بهبود یابد. باین‌حال، نیاز است تا در چارچوب گزارشگری یکپارچه، شاخص‌های مربوط به اطلاعات مالی و غیرمالی مشخص شوند.

پیستونی^{۲۵} و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی میزان کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌هایی که این نوع گزارشگری را در دستور کار خود قرار داده‌اند، پرداختند. یافته‌های این

پژوهش نشان می‌دهد کیفیت گزارشگری یکپارچه پایین است و اطلاعات مربوط به جنبه‌های گزارشگری یکپارچه، از جمله سرمایه، مدل کسب‌وکار و روند ایجاد ارزش در شرکت‌ها، به صورت ناقص گزارش شده است و برای بهبود افشای این اطلاعات، باید چارچوب گزارشگری یکپارچه تقویت شود.

۴. روش‌شناسی پژوهش

۴-۱. پرسش‌های پژوهش

پرسش اصلی که در این پژوهش دنبال می‌شود بدین صورت است: الگوی مناسب برای تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه در ایران چیست؟ بر این اساس پرسش‌های فرعی به صورت زیر طراحی شده‌اند:

پرسش اول: اهداف گزارشگری یکپارچه کدامند؟

پرسش دوم: مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه چه کسانی هستند؟

پرسش سوم: اطلاعات مندرج در گزارش یکپارچه باید دارای چه ویژگی‌های کیفی باشند؟

پرسش چهارم: قیود و محدودیت‌های حاکم بر گزارشگری یکپارچه کدامند؟

پرسش پنجم: گزارشگری یکپارچه برای کدام شرکت‌ها لازم است؟

پرسش ششم: مسئولیت تهیه و ارائه گزارش یکپارچه بر عهده کیست؟

پرسش هفتم: هزینه تهیه و ارائه گزارش یکپارچه بر عهده کیست؟

پرسش هشتم: انتشار گزارش یکپارچه به چه نحوی است؟

پرسش نهم: چه عناصر و ابعادی باید در گزارشگری یکپارچه، گزارش شوند؟

پرسش دهم: گزارشگری یکپارچه باید اجباری باشد یا اختیاری؟

پرسش یازدهم: گزارشگری یکپارچه باید بر مبنای کدام یک از رویکردهای گزارشگری (مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قوانین) باشد؟

پرسش دوازدهم: چه زمانی باید گزارش‌های یکپارچه منتشر شوند؟

پرسش سیزدهم: گزارش یکپارچه باید به چه شکلی ارائه شود؟

پرسش چهاردهم: چنانچه گزارشگری یکپارچه اجباری شود، مسئولیت وضع و تدوین

استاندارها برای گزارشگری یکپارچه با چه نهادی است؟
 پرسش پانزدهم: در صورت نیاز به اعتباربخشی گزارش‌های یکپارچه، مسئولیت آن با چه نهادی است؟

۲-۴. نوع و روش پژوهش

این پژوهش به دنبال تدوین الگوی برای ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها در قالب گزارشگری یکپارچه است. بر این اساس پژوهش حاضر، از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی و از نوع پیمایشی است. مراحل اجرای این پژوهش بدین شرح است: الف) مطالعه مبانی نظری (روش کتابخانه‌ای)؛ ب) طراحی پرسش‌نامه (پرسش‌نامه محقق ساخته)؛ ج) استخراج الگوی برای تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه (استخراج الگو).

از این رو ابزار اندازه‌گیری در این پژوهش، پرسشنامه است. بدین منظور، برای هر یک از اجزای اصلی چارچوب گزارشگری یکپارچه، سؤال‌هایی مطرح شد. در طراحی سؤال‌ها و گزینه‌های مربوط به هر سؤال، از رویکرد قیاسی استقرایی استفاده شده است. بدین صورت که به شرح ذیل سؤال‌ها و گزینه‌های مربوط به هر سؤال طراحی و تجزیه و تحلیل شدند: با استفاده از رویکرد قیاسی (بررسی مبانی نظری، چارچوب‌های گزارشگری مالی و رهنمودهای کلی ارائه شده در چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه) و رویکرد استقرایی (تحلیل محتوای گزارش‌های یکپارچه تعدادی از شرکت‌های خارجی) و همچنین در نظر گرفتن شرایط حاکم بر نظام حسابداری در ایران و نظرسنجی از خبرگان و اعضای جامعه آماری در قالب پرسش‌نامه. با توجه به اینکه پرسشنامه، پانزده پرسش و گزینه‌های متعدد را شامل می‌شود، در قسمت یافته‌ها، پرسش‌های مربوطه به تفکیک آورده و تحلیل شده‌اند. ساختار اندازه‌گیری پرسش‌نامه استفاده شده در این پژوهش، طیف هفت‌تایی لیکرت است؛ به عبارت دیگر پرسش‌نامه پژوهش متشکل از دو بخش است. بخش اول شامل سؤال‌های عمومی است که مشتمل بر شش سؤال است. بخش دوم شامل پانزده سؤال تخصصی (دوازده سؤال به صورت طیف لیکرت و سه سؤال چندگزینه‌ای) در رابطه با موضوع پژوهش است. در این پژوهش، به منظور حصول اطمینان از

روایی پرسشنامه، از روش روایی صوری، محتوایی و سازه استفاده شد. برای تعیین روایی صوری از نظر استادان خبره در حوزه این پژوهش (ده نفر) استفاده شد و بر اساس نظر آن‌ها تمامی سؤال‌ها و گزینه‌های مربوط به هر سؤال، تأیید شد و فقط اصلاحات جزئی صورت گرفت؛ به‌عنوان مثال در سؤال مربوط به مسئولیت تدوین استانداردها، عبارت «چنانچه گزارشگری یکپارچه اجباری شود» به ابتدای سؤال اضافه شد. برای تعیین روایی محتوا، از نسبت روایی لاوشه استفاده شد. بدین منظور، پرسشنامه در اختیار پانزده نفر از خبرگان (حسابداران رسمی و استادان دانشگاه که از سوابق پژوهشی و حرفه‌ای در حوزه گزارشگری برخوردار بودند) قرار داده شد. از نظر خبرگان، گزینه‌های «گزارشگری منظم و با فواصل زمانی مشخص» و بااهمیت بودن به‌عنوان ویژگی‌های کیفی اطلاعات در نظر گرفته نشد. نسبت روایی لاوشه این دو گزینه به ترتیب ۰/۲۰ و ۰/۳۳ است که از حداقل مقدار پذیرفتنی، یعنی ۰/۴۹ کمتر است؛ بنابراین این دو گزینه از سؤال‌های پرسش‌نامه حذف شدند؛ همچنین از نظر خبرگان، گزینه «حسابداران مدیریت» با روایی لاوشه ۰/۲۰ نمی‌تواند به‌عنوان مسئول تهیه گزارش‌های یکپارچه در نظر گرفته شود. برای بررسی روایی سازه که مربوط به روایی سؤال‌های اصلی پرسش‌نامه است و از این طریق اجزای اصلی چارچوب گزارشگری یکپارچه تعیین می‌شوند، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. نتایج برای پرسش مربوط به نحوه انتشار گزارش (پرسش هشتم) نشان داد انتشار به‌صورت سنتی و کاغذی (کمتر از ۰/۴۰) نمی‌تواند تبیین‌کننده خوبی برای نحوه انتشار گزارش‌های یکپارچه باشد؛ بنابراین از گزینه‌ها حذف شد. برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه نیز از روش‌های بازآزمایی و آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب همبستگی بین سری اول و دوم پرسش‌نامه که به تعداد بیست پرسش‌نامه توزیع شده است، نشان‌دهنده این است که ضریب همبستگی برای تمامی سؤال‌ها بالا بوده است؛ در نتیجه سؤال‌های پرسش‌نامه از طریق آزمون بازآزمایی قابلیت اعتماد دارند. از سوی دیگر، مقدار آلفای کرونباخ برای کل سؤال‌های پرسش‌نامه، ۰/۹۲۶ بود که نشان می‌دهد پرسش‌نامه از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است و بیان‌گر پایایی پرسش‌نامه است. در نهایت از نرم‌افزار Excel برای تجزیه و تحلیل داده‌های خام و برای تجزیه و تحلیل نهایی نیز از نرم‌افزار SPSS و LISREL استفاده شد.

۳-۴. جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

با توجه به اینکه انتظار می‌رود موضوع گزارشگری یکپارچه بر طیف وسیعی از جامعه اثرگذار باشد، با کسب مشورت از افراد ذی‌صلاح (تعداد ده نفر از استادان حسابداری)، جامعه آماری مناسب برای انجام این پژوهش به شرح زیر تعیین شد:

۱- مدرسان یا اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری؛

۲- کارشناسان مالی شرکت‌ها یا سازمان بورس و اوراق بهادار؛

۳- حسابداران رسمی، از جمله مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی.

بر مبنای رابطه کوکران و با در نظر گرفتن سطح خطای ۵ درصد، تعداد نمونه ۳۸۴ به

شرح زیر محاسبه شد.

$$n = \frac{Z^2 pq}{d^2} = \frac{1/96^2 * 0/50 * 0/50}{0/05^2} = 384$$

در این رابطه، n = حجم نمونه، p = درصد توزیع افراد دارای صفت در جامعه، q = درصد

توزیع افراد فاقد صفت در جامعه، Z = اندازه متغیر در توزیع نرمال در سطح اطمینان مدنظر

قابل استخراج از نگاره توزیع نرمال و d = مقدار خطا که برابر است با تفاضل نسبت واقعی صفت

در جامعه با میزان تخمین پژوهش‌گر.

از سوی دیگر، با توجه به حجیم بودن محتوای پرسش‌نامه برای پاسخ‌دهندگان و نگرانی از

وجود پاسخ‌های نادرست و بی‌دقت، برای نمونه‌گیری از روش غیرتصادفی به شکل نمونه

غیراحتمالی استفاده شد. پرسش‌نامه‌ها در سال ۱۳۹۶ به دو شکل کاغذی و الکترونیکی طراحی

و در بین پاسخ‌دهندگان توزیع شد. خلاصه نتایج به شرح نگاره زیر است:

نگاره ۱: اطلاعات مربوط به توزیع پرسش‌نامه‌ها و دریافت آن‌ها

جمع کل پرسش‌نامه‌ها		نسخه الکترونیکی		نسخه کاغذی		شرح
تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	
۷۵۷	۱۰۰	۷۱۰	۱۰۰	۴۷	۱۰۰	پرسش‌نامه‌های توزیع شده
۲۸۱	۳۷	۲۷۰	۳۸	۲۳	۱۱	پرسش‌نامه‌های پاسخ داده نشده یا غیرقابل تحلیل
۴۷۶	۶۳	۴۴۰	۶۲	۷۷	۳۶	پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده و قابل تحلیل

طبق نگاره فوق، تعداد پرسش‌نامه‌های پاسخ داده شده و قابل تحلیل، ۴۷۶ پاسخ است که از تعداد نمونه با توجه به فرمول کوکران بیشتر است و از این لحاظ نمونه مناسبی است. برای تحلیل داده‌ها، ابتدا نرمال بودن داده‌ها بررسی شد که از طریق آزمون کولموگروف اسمیرنوف^{۲۶} انجام می‌شود. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره کولموگراف اسمیرنوف برای تمامی پرسش‌ها ۰/۰۰۰ شد و این سطح معناداری از سطح پذیرفتنی یعنی ۰/۰۵ کمتر است، از نظر آماری، داده‌های بررسی شده غیرنرمال است.

نگاره ۲: نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها (آزمون کولموگروف اسمیرنوف)

پرسش	آماره کولموگروف اسمیرنوف	معناداری	پرسش	آماره کولموگروف اسمیرنوف	معناداری
اهداف	۰/۳۶۳	۰/۰۰۰	نحوه انتشار گزارش	۰/۲۵۸	۰/۰۰۰
مخاطبان	۰/۲۰۴	۰/۰۰۰	اجباری یا اختیاری بودن گزارش	۰/۲۵۸	۰/۰۰۰
ویژگی‌های کیفی اطلاعات	۰/۳۳۹	۰/۰۰۰	رویکرد گزارشگری	۰/۳۵۱	۰/۰۰۰
قیود و محدودیت‌ها	۰/۲۶۳	۰/۰۰۰	دوره گزارشگری	۰/۴۲۹	۰/۰۰۰
نوع شرکت‌ها (از نظر اندازه)	۰/۲۳۵	۰/۰۰۰	عناصر و ابعاد گزارش	۰/۳۰۴	۰/۰۰۰
نوع شرکت‌ها (از نظر مالکیت)	۰/۳۰۳	۰/۰۰۰	شکل گزارش	۰/۲۴۶	۰/۰۰۰

معناداری	آماره کولموگروف اسمیرنوف	پرسش	معناداری	آماره کولموگروف اسمیرنوف	پرسش
۰/۰۰۰	۰/۲۲۷	مسئول تدوین استانداردها	۰/۰۰۰	۰/۳۱۳	نوع شرکت‌ها (از نظر پذیرش در بورس)
۰/۰۰۰	۰/۳۱۳	مسئول اعتباربخشی گزارش	۰/۰۰۰	۰/۲۵۰	مسئولیت تهیه و ارائه گزارش
			۰/۰۰۰	۰/۱۶۶	تقبل هزینه‌های مربوط به ارائه گزارش

۵. یافته‌ها

۵-۱. آمار توصیفی

در بخش اول پرسش‌نامه، شش پرسش عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، شغل یا سمت، تجربه کاری و سن مطرح شد. نتایج به دست آمده از تحلیل توصیفی پرسش‌های عمومی پرسش‌نامه طبق نگاره ۳ نشان می‌دهد از بین ۴۷۶ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، معادل ۷۶/۹ درصد را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بیشترین درصد پاسخ‌ها مربوط به بازه سنی ۳۱ تا ۴۰ سال است و تنها ۱۱/۸ درصد از آن‌ها در بازه سنی بیش از ۵۰ سال قرار دارند. ۹۲/۶ درصد پاسخ‌دهندگان دارای سطح تحصیلات کارشناسی و بیشتر هستند که در این میان بیشترین فراوانی پاسخ‌دهندگان مربوط به دانشجویان دکتری و معادل ۳۰/۹ درصد است. بررسی رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان نیز نشان‌دهنده این موضوع است که ۸۴/۹ درصد از پاسخ‌دهندگان را رشته حسابداری و تنها ۱۵/۱ درصد پاسخ‌دهندگان را رشته مدیریت و اقتصاد تشکیل می‌دهند. ۴۴/۲ درصد پاسخ‌دهندگان بیش از ده سال سابقه کار در مسئولیت خود دارند و بیشترین فراوانی پاسخ‌دهندگان مربوط به تجربه کاری ۶ تا ۱۰ سال و معادل ۳۳/۸ درصد است. ۴۱/۲ درصد پاسخ‌دهندگان را مدرسان یا اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها، ۲۵/۸ درصد را کارشناسان مالی شرکت‌ها یا سازمان بورس و اوراق بهادار و ۳۳ درصد را حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند.

نگاره ۳: آمار توصیفی پرسش‌های عمومی

ردیف	شرح پرسش	فراوانی	درصد
	پرسش‌نامه‌های قابل تحلیل	۴۷۶	۱۰۰
۱	جنسیت	مرد	۳۶۶ / ۷۶/۹
		زن	۱۱۰ / ۲۳/۱
۲	سطح تحصیلات	کارشناسی	۳۵ / ۷/۴
		دانشجوی کارشناسی ارشد	۶۳ / ۱۳/۲
		کارشناسی ارشد	۱۲۶ / ۲۶/۵
		دانشجوی دکتری	۱۴۷ / ۳۰/۹
	دکتری	۱۰۵	۲۲
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۴۰۴ / ۸۴/۹
		مدیریت	۴۷ / ۹/۹
		اقتصاد	۲۵ / ۵/۲
۴	شغل یا سمت	مدرس یا عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۹۶ / ۴۱/۲
		کارشناس مالی شرکت‌ها یا سازمان بورس و اوراق بهادار	۱۲۳ / ۲۵/۸
		بهادار	۱۵۷ / ۳۳
		حسابدار رسمی	
۵	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۱۰۵ / ۲۲
		۶ تا ۱۰ سال	۱۶۱ / ۳۳/۸
		۱۱ تا ۱۵ سال	۹۸ / ۲۰/۶
		۱۶ تا ۲۰ سال	۳۵ / ۷/۴
		بیشتر از ۲۰ سال	۷۷ / ۱۶/۲
۶	سن	۲۰ تا ۳۰ سال	۱۱۲ / ۲۳/۵
		۳۱ تا ۴۰ سال	۲۳۱ / ۴۸/۵
		۴۱ تا ۵۰ سال	۷۷ / ۱۶/۲
		بیش از ۵۰ سال	۵۶ / ۱۱/۸

۲-۵. آمار استنباطی

در این بخش با استفاده از آزمون‌های آماری ناپارامتریک، از جمله آزمون فریدمن، نسبت،

خی دو و U من ویتنی، به تجزیه و تحلیل تمامی پرسش‌ها پرداخته شد.

نگاره ۴: آزمون نسبت پرسش اول

اهداف	طبقه	تعداد	احتمال مشاهده	احتمال آزمون	معناداری
ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری	کوچک‌تر مساوی میانه	۷	۰/۰۱	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۴۶۹	۰/۹۹		
ارائه اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی	کوچک‌تر مساوی میانه	۱۴	۰/۰۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۴۶۲	۰/۹۷		

نگاره ۵: آزمون فریدمن پرسش اول

اهداف	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری	۱/۵۳	۶/۲۲	۱	۰/۰۱۳
ارائه اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی	۱/۴۷			

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در جداول بالا، معناداری حاصل از آزمون نسبت، کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه هر دو هدف برای گزارشگری یکپارچه دارای اهمیت است؛ همچنین معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۱۳) کمتر از ۰/۰۵ است و بیان‌گر متفاوت بودن میزان اهمیت این دو هدف است. اگرچه میانگین رتبه‌ها تا حدودی به هم نزدیک است، با توجه به اینکه میانگین رتبه هدف اول نسبت به هدف دوم بیشتر است و همچنین با توجه به معناداری آزمون فریدمن در سطح خطای ۰/۰۵، تفاوت معنادار در سطح اهمیت اهداف گزارشگری یکپارچه وجود دارد؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت میزان اهمیت هدف اول (ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری) برای تدوین الگوی گزارشگری یکپارچه، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بیشتر بوده است.

نگاره ۶: آزمون فریدمن پرسش دوم

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	مخاطبان	گروه
۰/۰۰۰	۱۶	۲۲۷۱	۷/۸۳	جامعه	۱
			۱۱/۹۸	تحلیل‌گران مالی	۲
			۱۰/۵۱	اعطاکنندگان وام و اعتبار و سایر تسهیلات مالی	۳
			۹/۵۵	دولت	۴
			۱۰/۸۰	مدیران (درون شرکتی)	۵
			۵/۵۳	کارکنان	۶
			۸/۰۷	فروشنده‌گان یا تأمین‌کنندگان منابع شرکت	۷
			۶/۳۳	مشتریان شرکت	۸
			۱۲/۳۲	سرمایه‌گذاران و سهامداران	۹
			۱۰/۱۳	شرکت‌های رقیب	۱۰
			۴/۵۳	گروه‌های فعال در امور خیریه و عام‌المنفعه	۱۱
			۵/۹۸	مدافعان محیط‌زیست	۱۲
			۱۰/۲۱	سازمان امور مالیاتی	۱۳
			۱۱/۶۲	مرجع پذیرش اوراق بهادار	۱۴
			۱۰/۳۱	کارگزاران اوراق بهادار	۱۵
			۱۰/۳۶	پژوهش‌گران و مراکز تحقیقاتی	۱۶
			۶/۹۵	رسانه‌ها	۱۷

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره بالا، میزان اهمیت گزارشگری یکپارچه برای حداقل دو گروه از مخاطبان، متفاوت است؛ به‌گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک

از گروه‌های مخاطب، می‌توان دریافت گزارشگری یکپارچه برای گروه سرمایه‌گذاران و سهامداران (با میانگین رتبه ۱۲/۳۲)، دارای بیشترین اهمیت و برای گروه‌های فعال در امور خیریه و عام‌المنفعه (با میانگین رتبه ۴/۵۳)، دارای کمترین اهمیت است؛ به عبارت دیگر استفاده‌کنندگان اصلی از گزارشگری یکپارچه، سرمایه‌گذاران و سهامداران هستند؛ همچنین نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد بسیاری از گروه‌های مخاطب و استفاده‌کننده از گزارشگری یکپارچه به لحاظ درجه اهمیت استفاده از این نوع گزارشگری، با یکدیگر متفاوت هستند. بر اساس نتایج نگاره فوق می‌توان دریافت سرمایه‌گذاران و سهامداران دارای اهمیت یکسانی با تحلیل‌گران مالی و مرجع پذیرش اوراق بهادار هستند؛ بنابراین این سه گروه مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه را تشکیل می‌دهند.

نگاره ۷: آزمون فریدمن پرسش سوم

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	ویژگی‌های کیفی	ردیف
۰/۰۰۰	۱۸	۴۳۹	۱۰/۲۵	ارائه صادقانه	۱
			۹/۳۵	طبقه‌بندی بر اساس محتوا، نه بر اساس شکل ظاهری	۲
			۱۱/۴۰	مربوط بودن برای تصمیم‌گیری	۳
			۱۰/۶۲	معتبر بودن	۴
			۱۰/۲۲	دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی	۵
			۱۰/۷۶	تأییدپذیر بودن	۶
			۱۰/۵۰	فهم‌پذیر بودن	۷
			۱۱/۲۴	اتکاپذیر بودن	۸
			۱۰/۳۲	عاری از اشتباه و خطا بودن	۹
			۱۰/۱۸	اعتمادپذیر بودن	۱۰
			۸/۸۸	بی‌طرفی	۱۱
			۱۰/۱۷	کامل بودن	۱۲

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	ویژگی‌های کیفی	ردیف
			۹/۸۶	مقایسه‌پذیر بودن	۱۳
			۹/۴۳	ثبات رویه	۱۴
			۹/۰۶	همسانی روش‌ها	۱۵
			۱۰/۵۸	به موقع بودن	۱۶
			۱۰/۳۴	دقیق بودن	۱۷
			۸/۰۴	مرتبط بودن با پایداری شرکت (اقتصادی، اجتماعی و محیطی)	۱۸
			۸/۷۹	ارائه اطلاعات مبتنی بر رویکرد آینده‌محور	۱۹

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره ۷، میزان اهمیت حداقل دو ویژگی کیفی اطلاعات در گزارشگری یکپارچه با یکدیگر متفاوت است. به‌گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این ویژگی‌ها، می‌توان دریافت مربوط بودن برای تصمیم‌گیری (با میانگین رتبه ۱۱/۴۰)، مهم‌ترین ویژگی کیفی اطلاعات در ارائه گزارش‌های یکپارچه است؛ همچنین نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد بسیاری از ویژگی‌های کیفی فوق به لحاظ درجه اهمیت در ارائه اطلاعات، با یکدیگر متفاوت هستند (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است). باین‌حال، ویژگی مربوط بودن دارای اهمیت یکسان با ویژگی‌های کیفی ارائه صادقانه، اتکاپذیر بودن، تأییدپذیر بودن، معتبر بودن، به موقع بودن، فهم‌پذیر بودن، عاری از اشتباه و خطا بودن، اعتمادپذیر بودن و کامل بودن است؛ بنابراین ده ویژگی فوق مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات در گزارشگری یکپارچه است.

نگاره ۸: آزمون فریدمن پرسش چهارم

ردیف	قیود و محدودیت‌ها	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	فزونی منافع بر مخارج	۳/۱۸	۲۲۵	۴	۰/۰۰۰
۲	میزان اهمیت اطلاعات	۳/۱۹			
۳	رعایت احتیاط و محافظه‌کاری	۲/۲۹			
۴	خصوصیات صنعت	۳/۱۳			
۵	موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات	۳/۲۱			

با توجه به این که معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰)، کمتر از ۰/۰۵ است، میزان اهمیت حداقل دو محدودیت در گزارشگری یکپارچه با یکدیگر متفاوت است؛ به گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این محدودیت‌ها و قیود، می‌توان دریافت موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات (با میانگین رتبه ۳/۲۱)، مهم‌ترین محدودیت در ارائه گزارش‌های یکپارچه است؛ همچنین در بین این محدودیت‌ها، رعایت احتیاط و محافظه‌کاری از کمترین اهمیت در ارائه گزارش‌های یکپارچه برخوردار است. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد به لحاظ اهمیت، تنها رعایت احتیاط و محافظه‌کاری با سایر محدودیت‌ها متفاوت است (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است) و مابقی محدودیت‌ها از اهمیت یکسانی در ارائه گزارش‌های یکپارچه برخوردارند.

نگاره ۹: آزمون فریدمن پرسش پنجم

ردیف	نوع شرکت	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	اندازه	۱/۴۶	۴۵۳	۲	۰/۰۰۰
		۲/۶۳			
		۱/۹۱			
۲	مالکیت	۲	۳۷	۲	۰/۰۰۰
		۲/۱۳			
		۱/۸۸			

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	نوع شرکت	ردیف
				غیردولتی	
۰/۰۰۰	۲	۳۷۳	۲/۴۸	شرکت‌های بورسی	۱
			۱/۶۸	شرکت‌های غیربورسی	۲
			۱/۸۴	کلیه شرکت‌های بورسی و غیربورسی	۳

با توجه به نتایج نشان داده شده در نگاره فوق، معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰) برای انواع مختلف شرکت‌ها، کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه میزان اهمیت حداقل دو نوع شرکت در به کارگیری گزارشگری یکپارچه با یکدیگر متفاوت است. به گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از انواع شرکت‌ها، می‌توان دریافت از نظر پاسخ‌دهندگان، الگوی گزارشگری یکپارچه باید برای شرکت‌های بزرگ (به لحاظ اندازه)، شرکت‌های غیردولتی (به لحاظ مالکیت) و شرکت‌های بورسی (به لحاظ پذیرش در بورس) تدوین شود. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد شرکت‌ها در انواع طبقه‌بندی‌های فوق، به لحاظ نیاز به تدوین الگوی گزارش‌های یکپارچه، با یکدیگر متفاوت هستند (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است).

نگاره ۱۰: آزمون فریدمن پرسش ششم

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	مسئولیت تهیه و ارائه	ردیف
۰/۰۰۰	۳	۳۱۶	۳/۱۸	هیئت‌مدیره شرکت	۱
			۲/۶۰	مدیرعامل	۲
			۲/۰۱	کمیته حسابرسی	۳
			۲/۲۱	واحد مستقل (کمیته‌ای متشکل از کمیته حسابرسی، مدیر حسابرسی داخلی و حسابداران مدیریت)	۴

با توجه به نتایج نشان داده شده در نگاره ۱۰، از میان این چهار گروه، حداقل دو گروه در عهده‌دار شدن مسئولیت تهیه گزارش‌های یکپارچه، با یکدیگر متفاوت هستند. به گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این گروه‌ها، می‌توان دریافت از نظر پاسخ‌دهندگان،

مسئولیت تهیه گزارش‌های یکپارچه با هیئت‌مدیره شرکت (با میانگین رتبه ۳/۱۸) است. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد تمامی گروه‌ها، به لحاظ تقبل مسئولیت تهیه گزارش‌های یکپارچه، با یکدیگر متفاوت هستند.

نگاره ۱۱: آزمون فریدمن پرسش هفتم

ردیف	تقبل هزینه	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	شرکت	۵/۱۰	۶۴۲	۵	۰/۰۰۰
۲	دولت	۳/۱۰			
۳	گروه‌های ذی‌نفع	۳/۵۳			
۴	هزینه‌ها بین شرکت و گروه‌های ذی‌نفع تقسیم شود.	۳/۵۸			
۵	هزینه‌ها بین شرکت و دولت تقسیم شود.	۲/۸۸			
۶	هزینه‌ها بین دولت و گروه‌های ذی‌نفع تقسیم شود.	۲/۸۱			

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره ۱۱، معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه از میان این شش گروه، حداقل دو گروه در تقبل هزینه‌های تهیه گزارش‌های یکپارچه، با یکدیگر متفاوت هستند. به گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این گروه‌ها، می‌توان دریافت از نظر پاسخ‌دهندگان، تقبل هزینه‌های تهیه گزارش یکپارچه بر عهده شرکت (با میانگین رتبه ۵/۱۰) است. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد در تقبل هزینه‌ها، تنها گروه‌های ۳ و ۶ (گروه‌های ذی‌نفع و ترکیب دولت و گروه‌های ذی‌نفع) و گروه‌های ۵ و ۶ (ترکیب شرکت و دولت و ترکیب دولت و گروه‌های ذی‌نفع) با یکدیگر تفاوتی ندارند و مابقی گروه‌ها با یکدیگر متفاوت هستند (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است).

نگاره ۱۲: آزمون فریدمن پرسش هشتم

ردیف	نحوه انتشار	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	در سایت شرکت	۲/۲۵	۱۵۶	۳	۰/۰۰۰
۲	گزارشگری به صورت تحت وب	۲/۴۵			
۳	با استفاده از XBRL	۲/۴۳			
۴	انتشار گزارش در سایت کدال	۲/۸۷			

با توجه به نتایج نشان داده شده در نگاره فوق، میزان اهمیت حداقل دو روش انتشار گزارش یکپارچه، با یکدیگر متفاوت است. به گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این روش‌ها، می‌توان دریافت از نظر پاسخ‌دهندگان، انتشار گزارش‌های یکپارچه در سایت کدال (با میانگین رتبه ۲/۸۷)، مهم‌ترین نحوه انتشار است؛ همچنین نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد تفاوتی میان نحوه انتشار به صورت تحت وب یا استفاده از XBRL وجود ندارد؛ اما از نظر پاسخ‌دهندگان بین سایر روش‌های انتشار گزارش‌های یکپارچه، تفاوت وجود دارد.

نگاره ۱۳: آزمون فریدمن پرسش نهم

ردیف	ابعاد و عناصر	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	عناصر مربوط به گزارش‌های مالی	۸/۶۲	۳۳۷	۱۴	۰/۰۰۰
۲	شاخص‌های کلیدی عملکرد	۸/۲۷			
۳	چشم‌انداز سازمان	۷/۴۵			
۴	توسعه پایدار	۸/۱۷			
۵	مدل‌های کسب‌وکار	۶/۸۷			
۶	ریسک‌ها و فرصت‌ها	۷/۲۷			
۷	کنترل‌های داخلی	۸/۳۴			
۸	راهبرد و تخصیص منابع	۷/۴۷			

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	ابعاد و عناصر	ردیف
			۸/۰۵	راهبری شرکتی	۹
			۶/۹۵	اطلاعات ذی‌نفعان کلیدی	۱۰
			۸/۴۵	سرمایه‌ها	۱۱
			۹/۵۹	افزایش و کاهش ارزش ایجادشده ازسوی شرکت	۱۲
			۷/۷۲	مبنای تهیه گزارش	۱۳
			۸/۱۱	جایگاه شرکت در بازار و وضعیت رقابتی آن	۱۴
			۸/۶۸	اطلاعات در مورد نحوه نظارت سازمان‌ها و نهادهای ناظر بر فعالیت‌های شرکت	۱۵

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره ۱۳، میزان اهمیت حداقل دو گروه از عناصر و ابعاد در گزارشگری یکپارچه با یکدیگر متفاوت است. به‌گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این عناصر و ابعاد، می‌توان دریافت افشای اطلاعات مربوط به افزایش و کاهش ارزش ایجادشده ازسوی شرکت (با میانگین رتبه ۹/۵۹)، مهم‌ترین عنصر و بعد گزارشگری یکپارچه است. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد بسیاری از عناصر و ابعاد گزارشگری یکپارچه به لحاظ درجه اهمیت آن‌ها در افشای اطلاعات، با یکدیگر متفاوت هستند.

نگاره ۱۴: آزمون خی دو پرسش دهم

معناداری	درجه آزادی	خی دو	تعداد مشاهدات	الزامی یا اختیاری بودن	ردیف
۰/۰۰۰	۲	۱۲۹	۱۶۱	اجباری باشد	۱
			۵۶	اختیاری باشد	۲
			۲۵۹	حداقل افشا به‌صورت اجباری و افشای بیشتر به‌صورت اختیاری باشد	۳

با توجه به نتایج نشان داده شده در نگاره فوق، معناداری آزمون خی دو (۰/۰۰۰) با درجه آزادی ۲، کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه بین پاسخ‌دهندگان در انتخاب گزینه‌های مربوط به الزامی یا اختیاری بودن گزارش‌های یکپارچه، تفاوت معنادار وجود دارد. با توجه به تعداد مشاهدات (۲۵۹)، می‌توان نتیجه گرفت افشای اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه باید به صورت ترکیبی باشد؛ بدین معنی که حداقل افشا، اجباری باشد و افشای اضافی، اختیاری باشد. در واقع دیدگاه غالب برای تعیین الزامی یا اختیاری بودن گزارش‌های یکپارچه، گزینه سوم، یعنی ترکیبی از الزامی و اختیاری بودن گزارش است.

نگاره ۱۵: آزمون خی دو پرسش یازدهم

ردیف	رویکرد گزارشگری	تعداد مشاهدات	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	اصول محور باشد	۱۰۵	۲۸۶	۲	۰/۰۰۰
۲	قانون محور باشد	۴۲			
۴	ترکیبی از دو دیدگاه اصول محور و قانون محور باشد	۳۲۹			

با توجه به نتایج نشان داده شده در نگاره ۱۵، معناداری آزمون خی دو (۰/۰۰۰) با درجه آزادی ۲، کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه بین پاسخ‌دهندگان در انتخاب گزینه‌های مربوط به رویکرد گزارش‌های یکپارچه، تفاوت معنادار وجود دارد. با توجه به تعداد مشاهدات (۳۲۹)، می‌توان نتیجه گرفت رویکرد گزارشگری یکپارچه باید به صورت ترکیبی از رویکرد مبتنی بر قانون و رویکرد مبتنی بر اصول باشد. در واقع دیدگاه غالب برای تعیین رویکرد گزارشگری یکپارچه، گزینه سوم، یعنی ترکیبی از دو رویکرد مبتنی بر اصول و مبتنی بر قانون است.

نگاره ۱۶: آزمون خی دو پرسش دوازدهم

معناداری	درجه آزادی	خی دو	تعداد مشاهدات	دوره گزارشگری	ردیف
۰/۰۰۰	۳	۱۵۴	۱۰۵	به صورت مستمر	۱
			۱۱۲	سالانه	۲
			۳۵	میان دوره‌ای	۳
			۲۲۴	سالانه و میان دوره‌ای	۴

با توجه به نتایج نشان داده شده در نگاره ۱۶، معناداری آزمون خی دو (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه بین پاسخ‌دهندگان در انتخاب گزینه‌های مربوط به دوره انتشار گزارش‌های یکپارچه، تفاوت معنادار وجود دارد. با توجه به تعداد مشاهدات (۲۲۴)، می‌توان نتیجه گرفت دوره انتشار گزارش‌های یکپارچه باید به صورت سالانه و میان دوره‌ای باشد. در واقع دیدگاه غالب برای دوره انتشار گزارش‌های یکپارچه، گزینه چهارم، یعنی سالانه و میان دوره‌ای است.

نگاره ۱۷: آزمون فریدمن پرسش سیزدهم

معناداری	درجه آزادی	خی دو	میانگین رتبه	شکل گزارش	ردیف
۰/۰۰۰	۳	۱۷۲	۲/۷۶	اطلاعات مالی و غیرمالی به صورت کمی و همانند صورت‌های مالی	۱
			۱/۹۹	به صورت اطلاعات کیفی و در قالب یادداشت‌های صورت‌های مالی	۲
			۲/۵۱	به صورت اطلاعات کمی و کیفی و در قالب گزارش‌های سالانه هیئت‌مدیره	۳
			۲/۸۴	به صورت اطلاعات کمی و کیفی و در قالب گزارش جداگانه، مانند صورت گزارشگری ارزش افزوده	۴

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره فوق، معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه از میان این چهار شکل گزارشگری، حداقل دو مورد با یکدیگر متفاوت هستند. به‌گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این شکل‌ها، می‌توان دریافت ارائه محتوای گزارش‌های یکپارچه به شکل اطلاعات کمی و کیفی و در قالب گزارش جداگانه مانند صورت گزارشگری ارزش‌افزوده نسبت به سایر شکل‌های گزارشگری، مناسب‌تر است. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد هر چهار شکل گزارشگری برای ارائه محتوای گزارشگری یکپارچه، با یکدیگر متفاوت هستند.

نگاره ۱۸: آزمون فریدمن پرسش چهاردهم

ردیف	مسئولیت تدوین استانداردها	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردها)	۳/۸۲	۲۴۱	۴	۰/۰۰۰
۲	انجمن‌های حرفه‌ای داخلی	۲/۹۲			
۳	انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی	۲/۹۰			
۴	سازمان بورس و اوراق بهادار	۲/۸۸			
۵	نهادهای غیردولتی عمومی	۲/۴۸			

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره ۱۸، از میان این پنج گروه، حداقل دو گروه در عهده‌دار شدن مسئولیت تدوین استانداردها برای گزارش‌های یکپارچه، با یکدیگر متفاوت هستند. به‌گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر یک از این گروه‌ها، می‌توان دریافت مسئولیت تدوین استانداردهای گزارشگری یکپارچه بر عهده سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردها) است. افزون بر این، نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد تنها گروه‌های ۲ و ۳ (انجمن‌های حرفه‌ای داخلی و انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی) و گروه‌های ۲ و ۴ (انجمن‌های حرفه‌ای داخلی و سازمان بورس و اوراق بهادار) با یکدیگر تفاوتی ندارند و مابقی گروه‌ها با یکدیگر متفاوت هستند.

نگاره ۱۹: آزمون نسبت پرسش پانزدهم

اعتباربخشی	طبقه	تعداد	احتمال مشاهده	احتمال آزمون	معناداری
حسابداران رسمی برای شرکت‌های غیردولتی	کوچک‌تر مساوی میانه	۳۵	۰/۰۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۴۴۱	۰/۹۳		
نهادهای نظارتی دولتی برای شرکت‌های دولتی	کوچک‌تر مساوی میانه	۸۴	۰/۱۸	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	بزرگ‌تر از میانه	۳۹۲	۰/۸۲		

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در نگاره فوق، معناداری حاصل از آزمون نسبت، کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه هر دو گروه می‌تواند به‌عنوان گروه تعیین‌کننده منصفانه بودن (اعتباربخشی) گزارش‌های یکپارچه در نظر گرفته شوند. به‌گونه‌ای که حسابداران رسمی می‌توانند مسئول اعتباربخشی گزارش‌های یکپارچه در شرکت‌های غیردولتی باشند و نهادهای نظارتی دولتی (مانند دیوان محاسبات) می‌توانند مسئول اعتباربخشی گزارش‌های یکپارچه در شرکت‌های دولتی باشند.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش ارائه الگو و نقشه راه در مورد تهیه اطلاعات مالی و غیرمالی، در قالب گزارشگری یکپارچه برای شرکت‌های ایرانی است. بر این اساس، پرسش‌نامه‌ای حاوی پانزده پرسش طراحی شد و پس از بررسی روایی و پایایی، در اختیار نمونه آماری پژوهش قرار گرفت. در پرسشنامه مذکور، اجزای اصلی الگوی گزارشگری یکپارچه به شرح پرسیده شد: کلیات مبانی نظری، شامل اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، قیود و محدودیت‌ها؛ رویکرد گزارشگری، مبتنی بر اصول یا مبتنی بر قانون؛ اجباری یا اختیاری بودن افشای اطلاعات مندرج در گزارش؛ مسئول تدوین استانداردها؛ مسئول تهیه و ارائه گزارش؛ تقبل هزینه‌های گزارش؛ دوره گزارشگری؛ عناصر و ابعاد گزارش؛ شکل گزارش؛ نحوه انتشار گزارش؛ نوع شرکت‌ها؛ مسئول اعتباربخشی گزارش.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد در این نوع گزارشگری، هدف اصلی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. استفاده‌کنندگان اصلی از این گزارش را سه گروه سرمایه‌گذاران و سهامداران، تحلیل‌گران مالی و مرجع پذیرش اوراق بهادار تشکیل می‌دهد. ده ویژگی کیفی، مربوط بودن، ارائه صادقانه، اتکاپذیر بودن، تأییدپذیر بودن، معتبر بودن، به موقع بودن، فهم‌پذیر بودن، عاری از اشتباه و خطا بودن، اعتمادپذیر بودن و کامل بودن، بااهمیت‌ترین ویژگی‌ها در گزارشگری یکپارچه هستند. فزونی منافع بر مخارج، میزان اهمیت اطلاعات، خصوصیات صنعت و موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مهم‌ترین محدودیت‌ها و قیود در تهیه گزارش‌های یکپارچه هستند. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری به‌منظور بررسی و تعیین داشتن یا نداشتن تفاوت معنادار در ارائه گزارش یکپارچه با توجه به نوع شرکت‌ها نشان داد الگوی گزارشگری یکپارچه باید برای شرکت‌های بزرگ (به لحاظ اندازه)، شرکت‌های غیردولتی (به لحاظ مالکیت) و شرکت‌های بورسی (به لحاظ پذیرش در بورس) تدوین شود. افزون بر این، در مورد بر عهده گرفتن مسئولیت تهیه و ارائه گزارش یکپارچه و تقبل هزینه‌های تهیه آن، مسئولیت ارائه گزارش‌های یکپارچه با هیئت‌مدیره شرکت است و تقبل هزینه‌های آن بر عهده شرکت است. یافته‌ها حاکی است بهترین گزینه برای انتشار گزارش‌های یکپارچه، سایت کدال است. در مورد افشای ابعاد و عناصر آن، تأکید بر بعد افزایش و کاهش ارزش ایجادشده از سوی شرکت است. دیدگاه غالب در مورد سایر مباحث مربوط به گزارشگری، به‌منظور تدوین الگوی گزارشگری یکپارچه به شرح ذیل است: تأکید بر ترکیبی از افشای اجباری و اختیاری؛ رویکرد گزارشگری به‌صورت ترکیبی از رویکرد مبتنی بر قانون و رویکرد مبتنی بر اصول؛ دوره گزارشگری به‌صورت سالانه و میان‌دوره‌ای؛ ارائه محتوای گزارش‌های یکپارچه به شکل اطلاعات کمی و کیفی و در قالب گزارش جداگانه، مانند صورت گزارشگری ارزش‌افزوده؛ مسئول اعتباربخشی به گزارش در شرکت‌های غیردولتی، سازمان حسابرسی (به‌عنوان مسئول تدوین استانداردها) و حسابداران رسمی باید باشند و در شرکت‌های دولتی نهادهای نظارتی دولتی، مانند دیوان محاسبات، این مسئولیت را باید عهده‌دار شوند.

۷. پیشنهادها و محدودیت‌ها

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش و با توجه به بدیع و نو بودن مفهوم گزارشگری یکپارچه، به دانشگاهیان در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی، پیشنهاد می‌شود در حوزه آموزش و دانش مرتبط با گزارشگری یکپارچه، توجه جدی به آموزش این مباحث در دانشگاه‌ها داشته باشند. در نهایت یکی از موانع و محدودیت‌های بسیار مهم در انجام این پژوهش، مربوط به نارسایی‌های ذاتی پرسش‌نامه در تعمیم‌دهی نتایج به‌خصوص در روش نمونه‌گیری نمونه‌های غیراحتمالی بود.

یادداشت‌ها

- | | |
|--|--|
| 1. Integrated Reporting | 14. Khlif and Hussainey |
| 2. Vanbommel | 15. West and Graham |
| 3. International Integrated Reporting Committee (IIRC) | 16. Morhardt, Baird and Freeman |
| 4. Jinga | 17. Hutton |
| 5. Dumitru | 18. Yongvanich and Guthrie |
| 6. Christensen | 19. Extended Performance Reporting Framework |
| 7. Velte and Stawinoga | 20. Adams and Frost |
| 8. Kaya | 21. key performance indicators |
| 9. Zhou | 22. Eccles and Krzus |
| 10. Rambaud and Richard | 23. Hindley |
| 11. Bhasin | 24. Frias |
| 12. Zeff | 25. Pistoni |
| 13. Grinblatt and Keloharju | 26. Kolmogorov-Smirnov Test |

منابع

الف. فارسی

- جنانی، محمد و حیدری، محمدحسن (۱۳۹۰). امکان‌سنجی پیاده‌سازی گزارشگری زیست‌محیطی در ایران، *حسابداری مدیریت*، ۹، ۶۹-۸۴.
- حاجیان‌نژاد، امین؛ پورحیدری، امید و بهارمقدم، مهدی (۱۳۹۴). تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری، *دانش حسابداری مالی*، ۵ (۲)، ۷-۳۱.
- حساس‌یگانه، یحیی و برزگر، قدرت‌اله (۱۳۹۲). ارائه مؤلفه‌ها و بعد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران، *توسعه مطالعات اجتماعی فرهنگی*، ۲ (۱)، ۲۰۹-۲۳۴.
- خواجوی، شکراله و محمدیان، محمد (۱۳۹۷). الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی، *حسابداری مدیریت*، ۳۷، ۹۷-۱۰۶.
- ستایش، محمدحسین و محمدیان، محمد (۱۳۹۷). الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی»، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۲ (۱)، ۴۳-۷۰.
- فخاری، حسین و بابادی، کامران (۱۳۹۵). گزارشگری یکپارچه، گزارشگری آینده: مطالعه موردی گروه دارویی، *چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران*، دانشگاه ارومیه.
- کردستانی، غلامرضا؛ قادرزاده، سیدکریم و حقیقت، حمید (۱۳۹۷). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۰ (۱)، ۱۸۱-۲۱۰.
- نمازی، محمد و مقیمی، فاطمه (۱۳۹۷). تأثیر نوآوری و روش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۲)، ۲.
- نیک‌بخت، محمدرضا؛ آخوندی، امید و صالح‌آبادی، رزا (۱۳۹۵). صورت گزارشگری ارزش‌افزوده، ابزاری مناسب برای گزارشگری یکپارچه، *چهاردهمین همایش ملی*

حسابداری/ایران، ارومیه، دانشگاه ارومیه.

ودیعی، محمدحسین؛ خلیلیان موحد، علی؛ هزارخانی، سیداسماعیل و توسلی فدیبه، فاطمه (۱۳۹۲). بررسی آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه، یازدهمین همایش ملی حسابداری/ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.

ب. انگلیسی

- Adams, C. A., & Frost, G. R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32(4), 288-302.
- Bhasin, M. L. (2017). Integrated reporting: A new paradigm of corporate reporting. *Journal of Economics, Marketing and Management*, 5, 10-32.
- Christensen, D. M. (2015). Corporate accountability reporting and high-profile misconduct. *The Accounting Review*, 91(2), 377-399.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). Integrated reporting for a sustainable strategy. *Financial Executive*, 26(2), 28-33.
- Fakhari, H., & Babade, K. (2016). Integrated reporting future reporting: A case study of the pharmaceutical group, *14th Iranian National Accounting Conference, Oromie University*. (In Persian)
- Frias, J. V., Rodriguez-Ariza, L., & Garcia-Sanchez, I. M. (2013). The role of the board in the dissemination of integrated corporate social reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 20(4), 219-233.
- Grinblatt, M., & Keloharju, M. (2001). How distance, language, and culture influence stockholdings and trades. *The Journal of Finance*, 56(3), 1053-1073.
- Hajiannejad, A., Pourheidari, O., & Bahar Moghadam, M. (2015). An investigation of similarities between implied frameworks for corporate non-financial reporting and accounting conceptual framework in terms of: objectives, users and information qualitative characteristics. *Journal of Financial Accounting Knowledge*. 2(2), 7-32. (In Persian)
- Hasasyegane, Y. & Barzegar, Gh. (2013). Identifying the components and indicators of corporate social responsibility in Iran. *Quarterly*

- Journal of Socio - Cultural Development Studies*. 2(1), 209-234. (In Persian)
- Hindley, A. T. (2012). Integrated reporting compliance with the Global Reporting Initiative framework: An analysis of the South African mining industry (Doctoral dissertation, North-West University). Available from http://dspace.nwu.ac.za/bitstream/handle/10394/8701/Hindley_AT.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Hutton, A. (2004). Beyond financial reporting an integrated approach to disclosure. *Journal of Applied Corporate Finance*, 16(4), 8-16.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). 2011. Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century. Retrieved from http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.
- International Integrated Reporting Council. (2013). the international IR framework, Retrieved from <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
- Janani, M. H. & Heydari. M. (2011). Feasibility of implementing environmental reporting in Iran, *Management Accounting*. 9, 69-84. (In Persian)
- Jinga, G., & Dumitru, M. (2015). The management accounting tools and the integrated reporting. *SEA-Practical Application of Science*, 7, 45-50.
- Kaya, C. T., Erguden, A., & Ar, Z. S. (2016). Essence of integrated reporting: A holistic framework for sustainability and value creation. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(1), 29-34.
- Khajavi, Sh., & Mohammadian, M. (2018). Accounting for citizenship conceptual paradigm based on critical thinking. *Management Accounting*, 11(37), 97-106. (In Persian)
- Khelif, H., & Hussainey, K. (2016). The association between risk disclosure and firm characteristics: A meta-analysis. *Journal of Risk*

- Research*, 19(2), 181-211.
- Kordestani, G., Ghaderzadeh, S., & Haghghat, H. (2018). Impact of social responsibility disclosure on accounting, economic and market based Measures of corporate performance evaluation. *Journal of Accounting Advance*. 10(1), 181-210. (In Persian)
- Mohammadian, M., Setayesh, M. (2018). A Model of financial and non-financial reporting in banks: by indexing the corporate citizenship reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 7(1), 43-70. (In Persian)
- Morhardt, J. E., Baird, S., & Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215-233.
- Namazi, M., & Moghimi, F. (2018). Effects of innovations and moderating role of corporate social responsibility on the financial performance of the firms listed on the Tehran stock exchange in different industries. *Accounting and Auditing Review*, 25(2), 289-310. (In Persian)
- Nikbakht, M. R., Akhondi, O., & Saleh abadi, R. (2016). Value added reporting form, a good tool for integrated reporting. *14th Iranian National Accounting Conference, Oromie University*. (In Persian)
- Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 25(1), 34-56.
- Rambaud, A., & Richard, J. (2015). The “Triple Depreciation Line” instead of the “Triple Bottom Line”: Towards a genuine integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 33(1), 92-116.
- Vadiee, M. H., Khaliliyan movahed, A., hezarkhani. E., & Tavasoli, F (2013), Review the latest developments in integrated financial reporting *.11th Iranian National Accounting Conference, Mashhad, Ferdowsi University of Mashhad*. (In Persian)
- Vanbommel, K. (2014). Towards a legitimate compromise? An exploration of integrated reporting in the Netherlands. *Accounting*,

- Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1157-1189.
- Velte, P., & Stawinoga, M. (2016). Integrated reporting: the current state of empirical research, limitations and future research implications. *Journal of Management Control*, 28(2), 1-46.
- West, J., & Graham, J. L. (2004). A linguistic-based measure of cultural distance and its relationship to managerial values. *Management International Review*, 44 (3), 239-260.
- Yongvanich, K., & Guthrie, J. (2006). An extended performance reporting framework for social and environmental accounting. *Business Strategy and the Environment*, 15(5), 309-321.
- Zeff, S. A. (2013). The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis. *Accounting and Business Research*, 43(4), 262-327.
- Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. (2017). Does integrated reporting matter to the capital market? *Abacus*, (53), 94-132.