



## واکاوای عوامل مؤثر بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی

فاطمه داروغه حضرتی<sup>۱</sup>

اکرم تفتیان<sup>۲</sup> ✉

محمود معین الدین<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۶

### چکیده

گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب امکان ارائه اطلاعاتی را فراهم می‌آورد که با اطلاعات گزارش‌های سنتی تفاوت دارد. کیفیت گزارشگری مبتنی بر وب تحت تأثیر اقلام محتوایی گزارش می‌باشد. اقلام محتوایی، نوع اطلاعات منتشرشده و یا در دسترس بودن اطلاعات را مورد بررسی قرار می‌دهد. از این رو هدف پژوهش حاضر شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی می‌باشد. به این منظور با رویکرد پژوهش کیفی و ابزار فراترکیب (متاسنتز) که شامل گام‌های هفت‌گانه‌ای است به ارزیابی و تحلیل نظام‌مند ۲۸۲ مورد از یافته‌های پژوهش‌های پیشین پرداخته شده است. در انتها نیز نظر ۱۲ نفر از خبرگان و اساتید، به وسیله پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از روش کمی آنترویی شانون، بر اساس رویکرد تحلیل محتوا به تعیین ضریب اثر عوامل شناسایی شده، پرداخته شد. در نهایت عواملی که بیشترین تأثیر را بر اقلام گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب دارند، تعیین گردید. نتایج حاصل از این پژوهش کمک شایانی به حساب‌رسان شاغل در حرفه و مدیران مالی مؤسسات برای شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت ارائه اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** رویکرد کیفی فراترکیب، اقلام محتوایی گزارشگری، گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب، شهروند شرکتی.

۱- گروه حسابداری، واحد داریون، دانشگاه آزاد اسلامی، داریون، ایران. Hazrati@iaudarion.ac.ir

۲- استادیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران (نویسنده مسئول) Taftiyan@iauyazd.ac.ir

۳- دانشیار گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir

## ۱- مقدمه

گزارشگری شرکتی و درنهایت پاسخگویی یکی از بحث برانگیزترین موضوعات و مورد توجه سرمایه‌گذاران و به‌طور کلی جامعه است (اکلس و کروتز، ۲۰۱۰). یکی از وظایف سازمان‌ها و واحدهای اقتصادی، گزارشگری برای سهامداران، ذینفعان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است. گزارشگری مالی سنتی به‌طور انحصاری به اطلاعات مالی گذشته تمرکز داشت و تنها به دنبال ارائه این اطلاعات به بستانکاران و سهامداران بود؛ اما در یک بازاری که مداوم در حال تحول است چنین گزارشی ناکافی است. ضرورت وجود گزارشگری از جهت توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران غیرقابل‌انکار است. با انقلاب صنعتی و با گسترش تکنولوژی و به وجود آمدن شرکت‌های غول‌پیکر همراه با تفکیک مالکیت از مدیریت، گزارشگری مالی به‌تنهایی قادر به پاسخگویی نیازهای اطلاعاتی مدیران و سهامداران نبود (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵). درحالی‌که 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 به‌وضوح عملکرد شرکت را توصیف کند و هم بتواند در تصمیم‌گیری‌ها مربوط و به‌موقع باشند.

گزارشگری یکپارچه به‌عنوان آخرین تحول در گزارشگری شرایط را برای جلوگیری از وقوع این مشکلات و پر کردن شکاف اطلاعاتی با ارائه اطلاعات اساسی برای توضیح ارزش ایجادشده در شرکت کمک به سزایی می‌کند (مونتریو، ۲۰۱۳) چراکه به نظر می‌رسد که گزارشگری سنتی قادر به ترسیم جایگاه واقعی شرکت در جامعه و صنعت و بازار نیست. گزارشگری یکپارچه با تحولات مالی و غیرمالی سازگاری دارد و یک ابزار مدیریتی و ارتباطی برای درک و ارزیابی ایجاد ارزش موسسه در حال و آینده برای سرمایه‌گذاران است. هدف اصلی از گزارش یکپارچه، این است که ارزش‌آفرینی در بازه زمانی مختلف به سرمایه‌گذاران توضیح داده شود؛ به همین جهت این گزارش باید هم حاوی اطلاعات مالی باشد و هم غیرمالی (کمیته بین‌المللی گزارشگری، ۲۰۱۳). شرط لازم برای دستیابی به این هدف، اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات، به نحوی است که ارزیابی عملکرد گذشته را ممکن سازد و در سنجش توان سودآوری و پیش‌بینی فعالیت‌های آتی بنگاه اقتصادی مؤثر واقع شود. این مسئله به‌عنوان نیاز ذینفعان برای اطلاعات در مورد شرکت خود دارای اهمیت است (کمالی اردکانی و همکاران ۱۳۹۸).

استفاده از پیشرفت‌های اخیر در فن‌آوری اطلاعات، شرکت‌ها در سراسر جهان با استفاده از اینترنت به افشای گسترده طیف وسیعی از گزارش و اسناد و مدارک در مورد فعالیت‌های خود مبادرت ورزیده‌اند. نقش بالقوه اینترنت، به‌عنوان یک وسیله جدید افشای اطلاعات به عموم مردم، می‌تواند با سرعت بیشتر خواسته ذینفعان را برای رسیدن به حجم گسترده اطلاعات، برآورده سازد. استفاده از اینترنت باعث می‌شود اطلاعات به سراسر جهان منتشر شود و در نتیجه تسهیل در دسترسی بهتر به اطلاعات شرکت، سرمایه‌گذاری را بهتر نماید. گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب شرکت را قادر می‌سازد تا افشای اطلاعات گسترده‌ای را مثل اطلاعات غیرمالی و اطلاعات کیفی، اطلاعات حسابرسی نشده، اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی، اطلاعات به‌روز در مورد شرکت، رویدادهای جدید، اطلاعات به‌روز در مورد محصولات و خدمات شرکت منتشر می‌کند (خسروی و همکاران، ۱۳۹۳). بنابراین نیاز است که عوامل مؤثر در ارتباط با ارائه اقلام محتوایی این گزارشگری نوین در ایران موردبررسی قرار گیرد. باوجود فراگیر شدن گزارشگری نوین در سطح جهان، هنوز کشورهای درحال توسعه از جمله ایران، از روش‌های سنتی گزارشگری استفاده می‌کنند و استفاده از گزارشگری تحت وب در آن‌ها نسبت به کشورهای توسعه‌یافته بسیار کم‌رنگ می‌باشد. اگر کشور ایران نتواند خود را با این شیوه جدید گزارشگری پیوند دهد، در آینده‌ای نه‌چندان دور، در عرصه رقابت بین‌المللی به حاشیه رانده خواهد شد و بسیاری از فرصت‌های کسب‌وکار را از دست خواهد داد. لذا سازمان بورس و اوراق بهادار تهران نیز در همین راستا شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بر اساس دستورالعمل راهبری شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار (ماده ۳۱)، ملزم به ارائه کلیه اطلاعات گزارش‌های سالانه را طبق قوانین و مقررات تهیه و در پایگاه اینترنتی خود کرده است (به‌صورت اختیاری)؛ با توجه به مطالب ذکرشده در بالا نیاز به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی به‌طور قوی احساس می‌شود. ازاین‌رو در این پژوهش سعی بر آن است تا به‌منظور شناسایی عوامل مؤثر بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی در این حوزه پرداخته شود. برای انجام این کار می‌بایست نظرات آرای پژوهشگران و یافته‌های محققان قبلی مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش به‌منظور تحلیل نظام‌مند عوامل مؤثر بر اقلام محتوایی از ابزار متاسنتز (فرا ترکیب) استفاده شده است. در ادامه نخست

به بررسی و مطالعه تحقیقات مرتبط با ادبیات پژوهش پرداخته و سپس میزان و اهمیت هریک از عوامل مؤثر به کمک آنتروپی شانون تعیین شده است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارش‌های مالی مهم‌ترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بوده و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می‌کند (داداش زاده و همکاران ۱۳۹۹). افزایش رقابت و پیشرفت‌های فناوری تحولات زیادی را ایجاد نموده است. شرکت‌ها برای بقا و رقابت با یکدیگر باید روش‌های سازمان‌دهی و مدیریت، روش کار و تولید محصولات، روش‌های مدیریت ریسک و برقراری ارتباط با دیگر سازمان‌ها را تغییر دهند. در عصر تغییر اگر گزارش‌های مالی نتواند نیاز استفاده‌کنندگان را برآورد سازد آنگاه ریسک اطلاعات را افزایش می‌دهد. امروزه گزارش‌ها باید همراه با تغییر نیاز استفاده‌کنندگان حرکت کند در غیر این صورت ویژگی مربوط بودن را از دست می‌دهد. طبق نظریه ذینفعان، شرکت‌ها با انتظارات مختلفی از جانب ذینفعان گوناگون روبه‌رو هستند و برای بهبود عملکرد خود باید پاسخگوی انتظارات آن‌ها باشند. (خواجهی و همکاران، ۱۳۹۷). کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (FRC) چارچوب جدیدی تحت عنوان «گزارشگری یکپارچه» را ایجاد کرده و سعی می‌کند تا در جهت پاسخگویی به نیازهای ذینفعان حرکت کند. 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 از سوی شرکت است (رامبود و ریچارد، ۲۰۱۵). حرکت از صورت‌های مالی ساده منتشرشده به سمت گزارشگری به هنگام، به تقریب اجباری بوده و حسابداری و سامانه‌های اطلاعات حسابداری باید از طریق استفاده از فناوری‌های جدید، پاسخگوی این نیاز جدید باشد. گزارش ابتدا به صورت شفاهی و به وسیله علائم اشاره‌ای و سپس به صورت کتبی و به وسیله نمادهای نوشتاری بود و با پیدایش خط، وارد مرحله جدیدی شد (پور زمانی و سنایی ۱۳۹۰). فناوری‌های مختلفی برای گزارشگری وجود دارد که عمومی‌ترین آن‌ها شبکه جهانی وب است. دلیل اصلی استفاده از وب هزینه اندک (برای استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان) و دسترسی آسان به اطلاعات شرکت‌ها از طریق شبکه می‌باشد.

گزارشگری الکترونیک از طریق وب، ماهیت جهانی دارد و برای تبادل اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت می‌باشد (حساس یگانه و یحیی پور، ۱۳۸۲). اطلاعات مالی ارائه‌شده توسط شرکت از طریق وبسایت شامل مجموعه‌ای از صورت‌های مالی جامع، از جمله یادداشت‌های همراه، صورت‌های مالی سه‌ماهه و یا بخشی از اطلاعات مالی که ممکن است شامل ارائه بخشی از صورت‌های مالی، اطلاعات قیمت سهام، گزارش‌های تحلیل گران، مباحث مدیریتی عملیات، یک پایگاه داده از اخبار مربوط به شرکت‌ها و دیگر اطلاعات خاص شرکت‌ها هست. از این تعریف می‌توان نتیجه گرفت که گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب همه‌ی اطلاعات در مورد یک شرکت از جمله اطلاعات مالی و غیرمالی را ارائه می‌کند و این اطلاعات مورد استفاده کاربران برای تصمیم‌گیری قرار می‌گیرد (رحمان، ۲۰۱۰). مبنای تئوریک استفاده از اینترنت برای گزارشگری را می‌توان مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و ذینفعان شرکت دانست. یکی از عوامل مؤثر بر عدم اطمینان سرمایه‌گذاران عدم تقارن اطلاعاتی است. استفاده‌کنندگان اطلاعات انتظار دارند که جدیدترین اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت تحت وبسایت آن موجود باشد؛ بنابراین می‌توان گفت که اینترنت به ویژگی کیفی به‌موقع بودن اطلاعات کمک شایانی خواهد کرد (شیخ و حسن‌زاده، ۱۳۹۰). طبق نظریه یکپارچه، شرکت‌ها باید همیشه به دنبال پاسخگویی به تقاضاهای اجتماعی و دستیابی به مشروعیت اجتماعی باشند. نظریه مشروعیت زیرگروه این نظریه است. این نظریه بیان می‌دارد که بین سازمان و جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کند یک «قرارداد اجتماعی» وجود دارد. قرارداد اجتماعی اشاره به انتظارات آشکار و پنهان جامعه در رابطه با شیوه فعالیت شرکت دارد. مفروض است که مشروعیت و حق فعالیت رابطه متقابلی با یکدیگر دارند و بازم فرض دیگر این است که سازمان درباره فعالیت‌ها و نتیجه عملیات به جامعه و تعهدات اجتماعی و رعایت مقررات حفظ محیط زیست گزارش بدهد (اشرفی و همکاران ۱۳۹۸). مسئولیت اجتماعی شرکتی و شهروند شرکتی صرفاً یک هدف نیستند، بلکه استراتژی‌های راهبردی برای تلافی شرکت با اجتماع می‌باشند (راجر، ۲۰۰۷) و شرکت‌ها با توجه به راهبرد انتخابی خود یکی از این دو اصطلاح را برمی‌گزینند. شرکت‌های غیرانتفاعی جهت تأکید بر جنبه مسئولیتی، اصطلاح مسئولیت اجتماعی شرکتی را استفاده می‌نمایند و شرکت‌های تجاری بزرگ جهت تأکید بر توازن بین مسئولیت و حقوق اجتماعی، اصطلاح شهروند شرکتی را ترجیح می‌دهند. دیدگاه محدود و دیدگاه متعادل

آدیدایو سالودینا (۲۰۲۰) سطح پذیرش گزارش تجاری الکترونیکی را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شرکت‌های بورسی نیجریه در مرحله توسعه استفاده از اینترنت در این مدل از گزارشگری هستند و در این مطالعه چکلیستی برای ذینفعان برای ایجاد مزیت رقابتی توسط استفاده از فن‌آوری در گزارش فعالیت‌هایشان ارائه می‌دهد.

پولوپوس و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی گزارشگری یکپارچه: یک ابزار افشای اطلاعات حسابداری و تأثیر آن بر ارزش بازار شرکت را بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که رابطه مثبت بین عملکرد شرکت و کیفیت گزارشگری یکپارچه وجود دارد و تأثیرات بیشتر استفاده از گزارشگری یکپارچه منجر به غیرطبیعی شدن بازده سهام که ارتباط مثبتی با کیفیت سود دارد، می‌گردد.

پیستونی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی میزان کیفیت گزارشگری یکپارچه از سوی شرکت‌هایی پرداختند که این نوع گزارشگری را در دستور کار خود قرار داده‌اند. آن‌ها معتقدند اگرچه گزارشگری یکپارچه جدیدترین تکامل جنبش گزارشگری شرکت است، به‌خوبی در شرکت‌ها انجام نمی‌شود. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری یکپارچه پایین است.

آدرایانی و همکاران (۲۰۱۹) گزارش یکپارچه: چشم انداز تهیه‌کنندگان گزارش شرکت‌ها و سهامداران را بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که سطح محدودی از دانش در مورد گزارشگری یکپارچه وجود دارد، اما سطح بالایی از علاقه برای اجرای این نوع گزارش است. تهیه‌کنندگان گزارش شرکت‌ها به‌طور متناقضی اظهار می‌دارند که می‌توانند مزایای گزارش یکپارچه را ببینند، اما تمایلی به اجرای آن ندارند. آن‌ها ادعان داشتند عدم اجرای گزارش یکپارچه ممکن است به دلیل سطح پایین دانش و در نتیجه عدم تقاضای ذینفعان ناشی شود. مک نلی و همکاران (۲۰۱۸) پتانسیل گزارشگری یکپارچه با استفاده از یک مطالعه موردی در صنعت اکوتوریسم را بررسی کردند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد تصمیم سازمان‌های مورد مطالعه برای تهیه گزارش یکپارچه باعث ایجاد اشکال مختلف مقاومت می‌شود که پتانسیل تغییر ابتکار گزارش دهی یکپارچه را محدود می‌کند. با این وجود مقاومت مانع اصلاحات نیست. حتی وقتی تهیه‌کنندگان منفرد نسبت به تغییر در محیط گزارشگری شرکت انتقادی دارند، افشای اطلاعات مالی و غیرمالی دامنه سیستم حسابداری متعارف را گسترش می‌دهد

(تلفیقی) و دیدگاه انتقادی، سه دیدگاه رایج در مورد شهروند شرکتی هستند که ریشه در تئوری‌های سیاسی دارند (ماتن و همکاران، ۲۰۰۳). براساس دیدگاه محدود، شهروند شرکتی بر مبنای اقدامات بشردوستانه، کمک‌های نیکوکارانه و اشکال دیگری از اقدامات انجام شده برای جامعه تعریف می‌شود. بنابراین، شهروند شرکتی یک فعالیت اختیاری و فراتر از آن چیزی است که از یک کسب و کار انتظار می‌رود. این دیدگاه گرایش به ارائه مفهومی از شهروند شرکتی دارد که در آن به فعالیت‌های بشردوستانه به عنوان استراتژی راهبردی شرکت نگاه می‌شود و از طریق ایجاد یک جامعه پایدار، محیط زیستی سالم و فضای سیاسی شفاف، می‌تواند زمینه را برای فعالیت‌های سودآور شرکت فراهم نموده و متضمن منافع شخصی شرکت باشد (ویندسور، ۲۰۰۱). در دیدگاه متعادل (تلفیقی)، شهروند شرکتی با تأکید بر ترکیبی از چهار نوع مسئولیت اجتماعی شرکتی (اقتصادی، قانونی، اخلاقی و بشر دوستانه) تعریف می‌شود. در این دیدگاه، شهروند شرکتی بیانی نوین از مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکتی در ابعاد وسیع تر و با در نظر گرفتن گروه‌های مختلفی از ذینفعان است. این تعریف از شهروند شرکتی بر همه مفاهیم مربوط به مسئولیت، پاسخگویی و عملکرد اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی دلالت دارد و شامل تعهد به رفتار اخلاقی در کسب و کار و توازن بین نیازهای ذینفعان و در عین حال حفاظت از محیط است (ماتن و همکاران، ۲۰۰۳). در دو دیدگاه بیان شده، بر مفهوم شهروندی تأکید زیادی نشده است و توجیه قابل قبولی برای استفاده از این واژه ارائه نشده است. به همین دلیل مفهوم شهروند شرکتی با توجه به این دو دیدگاه مورد انتقاد قرار می‌گیرند. از این رو، با دیدگاهی گسترده تر و انتقادی، بنگاه اقتصادی به عنوان شهروندی تعریف می‌شود که دارای شخصیت حقوقی و قانونی است. این دیدگاه مبتنی بر نظریه اقتصاد سیاسی است و اعتقاد بر این است که اگرچه شهروند شرکتی ریشه در مسئولیت اجتماعی دارد و تأکید آن بر نظریه ذینفعان است، اما در واقع، مفهوم اولیه شهروند شرکتی در نظر گرفتن بنگاه اقتصادی به عنوان یک شهروند با تمام حقوق و مسئولیت‌های آن می‌باشد. بنابراین جامعه از شهروندان، اعم از اشخاص حقیقی (افراد) و اشخاص حقوقی (بنگاه‌های اقتصادی) تشکیل شده است (ماتن و کرن، ۲۰۰۵).

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

افزایش یابد و همگرایی بیشتری بین ذینفعان و شرکت فراهم شود.

ابوالفتحی و نوراله زاده و جعفری و خسروی پور (۱۳۹۹) به بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت با تأکید بر نقش پیچیدگی و نیازهای تأمین منابع مالی خارجی پرداختند. نتایج پژوهش بیان می‌کند که گزارشگری یکپارچه از طریق ارائه اطلاعات شفاف و جامع سبب می‌گردد تصمیم‌گیرندگان داخلی بتوانند تصمیمات بهینه‌ای را اتخاذ نمایند که موجبات بهبود عملکرد آتی شرکت را فراهم می‌آورد.

احمدی و همکاران (۱۳۹۸) الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی زیست‌محیطی با رویکرد فازی را ارائه داده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اصول اساسی و تأثیرگذار در گزارشگری مالی زیست‌محیطی ابعاد اصلی کیفیت گزارشگری مالی است و اطلاعات در صورتی که کامل و عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد عاملی مؤثر در گزارشگری مالی است. همچنین، وجود گروه‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی در قالب مدافعان محیط‌زیست، که مورد حمایت مدیران بخش‌های مختلف به‌ویژه هیأت مدیره باشد، به‌عنوان عاملی اساسی در گزارشگری غیرمالی زیست‌محیطی است.

کمالی اردکانی و همکاران (۱۳۹۸) به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی اینترنتی در تارنمای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها بیانگر این است که امکان دانلود و یا چاپ اطلاعات مالی و لینک به وب‌سایت‌های نهادهای مرتبط و سند چشم‌انداز شرکت مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی اینترنتی می‌باشند.

ستایش و مهتری (۱۳۹۸) به ارائه الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه پرداختند؛ آن‌ها 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 کرده‌اند.

ناظمی اردکانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تأثیر گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت را بررسی کرده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که درصد گزارشگری مالی اینترنتی و درصد اقلام محتوایی گزارشگری اینترنتی بر ارزش شرکت تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد، ولی درصد اقلام نحوه گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت تأثیر ندارد.

که کنترل مدیریت گسترده تر را تسهیل می‌کند و تصور یکپارچه تری از "ارزش" را ترویج می‌کند.

ژو 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. با این حال، نیاز است تا در چارچوب گزارشگری یکپارچه، شاخص‌های مربوط به اطلاعات مالی و غیرمالی مشخص شوند.

احمد و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی وضعیت گزارشگری مالی اینترنتی در شرکت‌های غیرمالی مصر طی سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱ پرداختند. بدین منظور از نمونه‌ای شامل ۱۷۲ شرکت استفاده کردند. نتایج نشان داد که ۴۰/۷ درصد از شرکت‌ها در سال ۲۰۱۰ و ۴۲/۷ درصد از شرکت‌ها در سال ۲۰۱۱ برخی از اطلاعات مالی خود را بر روی وب‌سایتشان منتشر کردند.

آئونا و تودور (۲۰۱۳) در پژوهشی دیگر به بررسی ارتباط بین گزارشگری یکپارچه و عوامل مؤثر بر آن پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که عوامل سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و خارجی همگی می‌توانند بر ارائه گزارشگری یکپارچه مؤثر می‌باشند.

آگبولا و سالوو (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر گزارشگری مالی اینترنتی پرداختند. بدین منظور از نمونه‌ای شامل ۷۷ شرکت بورس نیجریه استفاده کردند. نتایج نشان داد که اندازه شرکت و نوع حسابرس دارای ارتباط مثبت با گزارشگری مالی اینترنتی است.

هایجنگ (۲۰۱۱) در پژوهش خود شیوه گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها را با توجه به فلسفه گزارشگری پایداری بررسی کرد. نتایج تحقیق او نشان داد گزارش مالی سنتی نمی‌تواند نیاز استفاده‌کنندگان را برآورد کند و این مسئله با یکپارچه‌سازی گزارشگری از جمله گزارش مالی، محیط‌زیست، اجتماعی و راهبردی شرکتی حل خواهد شد.

اکلس و کروزوس (۲۰۱۰) در پژوهشی توصیفی، گزارشگری یکپارچه را به‌عنوان استراتژی پایداری 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 از سوی شرکت‌ها، باعث می‌شود شفافیت اطلاعاتی

حجازی و حیاتی (۱۳۹۶)، به بررسی مفاهیم و اقدامات صورت گرفته در خصوص جهان شهروند شرکتی پرداخته‌اند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان می‌دهد که یک چارچوب مشخص برای گزارشگری شهروند شرکتی وجود ندارد و این گزارشگری باید متناسب با ویژگی‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی هر کسب‌وکار انجام شود.

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.

پژوهشگران از طریق ترکیب پژوهش‌های کیفی مختلف به کشف موضوع‌ها و استعاره‌های جدید و اساسی می‌پردازد و با این روش، دانش جاری را ارتقا می‌دهد و دید جامع و گسترده‌ای را نسبت به مسائل به وجود می‌آورد. فراترکیب مستلزم این است که پژوهشگر بازنگری دقیق و عمیقی انجام دهد و یافته‌های پژوهش‌های کیفی مرتبط را ترکیب کند. برای دستیابی به هدف پژوهش از روش فراترکیب، سندلوسکی و بارسو (۲۰۰۷) استفاده شد. این الگو شامل هفت مرحله است که در ادامه این هفت مرحله شرح داده و ابعاد مختلف روشی این پژوهش در قالب این مراحل تبیین خواهد شد.

### گام اول: تنظیم سؤال پژوهش

اولین گام متاسنتر (فراترکیب) تنظیم سؤالات پژوهش است. برای تنظیم سؤالات پژوهش باید به موارد زیر توجه کرد:

#### جدول (۱) سؤالات کلی جهت شروع روش فراترکیب

پارامتر	سؤال پژوهش
جامعه موردنظر (who)	منابع مختلف شامل انواع سطوح مقالات، کتاب و پایان‌نامه که در آن به تشریح و شناسایی عوامل مؤثر بر اقلام گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی پرداخته‌اند.
هدف پژوهش (what)	شناسایی عناصر، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مربوط به اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی
روش انجام پژوهش (How)	بررسی آثار و منابع شناسایی و اولویت‌بندی عوامل و شاخص‌های مؤثر تحلیل و دسته‌بندی مفاهیم و شاخص‌های شناسایی شده.
بازه زمانی پژوهش (when)	کلیه منابع و مقالات موجود بین سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۲۰ میلادی و سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۹ شمسی (تاریخ انجام پژوهش)

با توجه به موارد ذکر شده سؤالات اصلی پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

- عوامل مؤثر بر اقلام گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی چیست؟
- اولویت و طبقه‌بندی عوامل شناسایی شده بر اقلام گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی به چه صورت است؟

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف اکتشافی می‌باشد و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی و از نوع پیمایشی است. روش پژوهش حاضر ترکیبی از روش‌های کمی و کیفی است. در این پژوهش ابتدا به رویکرد کیفی و سپس کمی پرداخته شده است. برای حل مسئله پژوهش در مرحله کیفی از روش متاسنتر (فراترکیب) استفاده شده است و در مرحله کمی به‌منظور تعیین ضریب اثر عوامل مؤثر بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب از روش آنتروپی شانون استفاده شده است. خبرگان این پژوهش نیز متخصصانی بودند که هم از نظر علمی و هم از نظر تجربی و حرفه‌ای با موضوع آشنایی داشته که با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی، انتخاب شدند. این خبرگان، اساتید و محققانی بودند که طی سال‌های اخیر تحقیقاتی در زمینه گزارشگری و بازار سرمایه انجام داده و حداقل سابقه ۱۰ سال فعالیت مؤثر در حوزه حسابداری و مالی داشته و از نظر آکادمیک دارای مدرک دکترای حسابداری و مدیریت بودند.

### روش تحلیل کیفی فراترکیب

فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که اطلاعات و یافته‌های مطالعات کیفی دیگر را با موضوع مرتبط و مشابه بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه موردنظر برای فراترکیب از مطالعات کیفی منتخب و بر اساس ارتباط آن‌ها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع موردنظر نیست. هم‌چنین، تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیز نیست؛ بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعه‌ها است. با فراهم کردن نگرشی نظام‌مند برای

### گام دوم: مروری بر ادبیات به شکل نظام‌مند

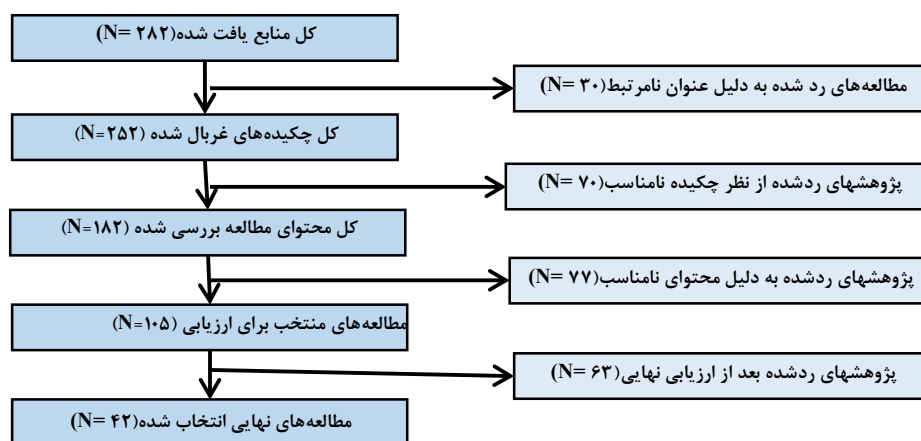
در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مجلات علمی مختلف و معتبر داخلی و خارجی با استفاده از واژگان کلیدی مرتبط می‌پردازد. انتخاب واژه‌های کلیدی برای جستجو، ابتدا کلی و بعد جزئی‌تر می‌شود. به این منظور واژگان کلیدی جدول (۲) به صورت منفرد یا ترکیبی به فارسی و انگلیسی مورد بررسی قرار گرفت و در نهایت ۲۸۲ مقاله یافت شد. از آنجایی که موضوع گزارشگری یکپارچه از سال ۲۰۰۰ وارد حوزه ادبیات دانشگاهی شده است، معیار زمانی جستجوی مطالعات در این پایگاه‌ها، از سال ۱۹۸۰ تا زمان انجام پژوهش می‌باشد. با استفاده از معیارهای فوق، جستجو در پایگاه‌های داده معرفی شده انجام شده و تمامی مطالعات در دسترس بر اساس ارتباط عنوانشان با واژه‌های کلیدی در یک فایل صفحه گسترده جمع‌آوری شدند.

جدول (۲) واژه‌های جستجو شده

واژه‌های کلیدی	
فارسی	انگلیسی
گزارشگری یکپارچه	Integrated reporting
شهروند شرکتی	Corporate citizen
گزارشگری مالی	financial reporting
گزارشگری مالی و غیرمالی	financial reporting nonfinancial and
گزارشگری تحت وب	Web-based Reporting
گزارشگری اینترنتی	Internet reporting
صورت‌های مالی	Financial statement

### گام سوم: جستجو و انتخاب متون مناسب

در این مرحله، به بررسی تناسب موضوع مقاله‌های پیداشده باهدف و سؤال پژوهش پرداخته شد. در هر بازبینی تعدادی از مقالات را حذف می‌کند که این مقاله‌ها در فرایند فراترکیب بررسی نمی‌شوند. فرایند بازبینی و انتخاب در این پژوهش به صورت خلاصه در شکل (۱) نشان داده شده است. باهدف افزایش کیفیت نتایج پژوهش، در این مرحله مقاله‌های باقیمانده از نظر کیفیت روش‌شناختی مطالعه شدند تا مقاله‌هایی که از نظر روش‌شناختی در کیفیت پایین قرار دارند از فرایند کنار گذاشته شوند برای همین منظور از ابزار کنترل کیفیت بر اساس ده معیار ارزیابی کیفیت (وضوح اهداف و اهمیت پژوهش، تناسب و تطابق روش پژوهش، تناسب و تطابق طرح پژوهش، تناسب روش انتخاب مشارکت‌کنندگان، تناسب روش جمع‌آوری داده‌ها، رابطه پژوهشگر و مشارکت‌کنندگان، ملاحظات اخلاقی، دقت تجزیه و تحلیل، بیان روشن یافته‌ها و ارزش پژوهش) استفاده گردید و براین اساس تعداد ۲۸۲ مقاله وارد ارزیابی شده و بر اساس معیار ده‌گانه مورد ارزیابی قرار گرفت که نتیجه تحلیل ساختاری و محتوایی مقالات تأیید ۴۲ مقاله بوده است. سرانجام پس از چهار مرحله پالایش از میان ۲۸۲ مطالعه، ۲۴۰ مورد آن حذف، و ۴۲ پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب گردید.



شکل (۱) فرایند بازبینی و انتخاب

ضعیف (۲۰-۱۰)، خیلی ضعیف (۱۰-۰) دسته‌بندی می‌شوند. در این پژوهش مقالات یافت شده با این روش مورد بررسی قرار گرفتند که نتایج امتیازدهی بر اساس بر اساس برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی به شرح جدول (۴) می‌باشد. در این پژوهش ۶۳ مطالعه باقیمانده از بررسی عنوان، چکیده، محتوا و روش تحقیق در قسمت قبل، با استفاده از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی ارزیابی شدند. پس از تخصیص امتیاز به ویژگی‌های هر یک از مطالعات و حذف مطالعات با امتیاز کمتر از ۲۱، در نهایت ۴۲ مطالعه در فرآیند ارزیابی پذیرفته شدند که از این تعداد ۱۱ مطالعه امتیاز خیلی خوب و ۳۱ مطالعه امتیاز خوب کسب کردند.

ابزاری که معمولاً برای ارزیابی کیفیت مقالات استفاده می‌شود، برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی نام دارد. این ابزار به محقق کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی تحقیق را مشخص کند. در این روش بر اساس ده معیار (۱) اهداف پژوهش، (۲) منطق روش، (۳) طرح پژوهش، (۴) نمونه‌برداری، (۵) جمع‌آوری داده‌ها، (۶) انعکاس‌پذیری، (۷) ملاحظات اخلاقی، (۸) دقت تجزیه و تحلیل، (۹) بیان روش یافته‌ها و (۱۰) ارزش پژوهش، برای هر مقاله امتیازی در نظر گرفته شده است. منطق گزینش مقالات بدین ترتیب است که پژوهشگر با اعطای امتیاز به هر یک از شاخص‌ها از ضعیف (۱) تا عالی (۵) در هر یک از شاخص‌های ده‌گانه امتیازی می‌دهد. سپس مقالات به ۵ طبقه خیلی خوب (۵۰-۴۱)، خوب (۴۰-۳۱)، متوسط (۳۰-۲۱)،

جدول (۳) لیست مقالاتی که با استفاده از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی ارزیابی شدند

سال و نویسنده	عنوان مقاله	کد مقاله
Adhariani et al (2019)	Integrated Reporting: Perspectives of Corporate Report Preparers and Other Stakeholders	C01
Al-Htaybat et al. (2018)	Integrated thinking leading to integrated reporting: case study insights from a global player	C02
Alrazi et al. (2015)	A comprehensive literature review on, and the construction of a framework for, environmental legitimacy, accountability and proactivity	C03
Barker et al. (2020)	Critical reflections on the development of integrated reporting - Are Integrated Reporting and IFRS competing frameworks?	C04
Atkins et al. (2015).	Good' news from nowhere: imagining utopian sustainable accounting	C06
Barth et al. (2020)	Current integrated reporting knowledge and future research opportunities - Archival research informing the dual objective of integrated reporting	C07
Bray et al. (2020)	Evolution and aspirations of integrated reporting - The International Integrated Reporting Council's agenda of moving Integrated Reporting towards global adoption by 2025	C08
Brown et al. (2020)	Critical reflections on the development of integrated reporting - Integrated reporting - Reflections from a critical dialogic perspective	C09
de Villiers & Sharma (2019)	A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting	C10
de Klerk et al. (2020)	Assurance and investors' perspectives on integrated reporting - The possibility of achieving sustainability and financial stability through the influence of integrated reporting on investment decisions	C11
Fasan et al. (2020)	Assurance and investors' perspectives on integrated reporting - Integrated reporting and earnings calls	C12
Flower (2015)	The International Integrated Reporting Council: A story of failure	C13
Guthrie et al. (2020)	The content of integrated reports - Integrated reporting adoption with no substantial changes - A case study of a large chemical producer	C14
Haji et al. (2016)	The trend of integrated reporting practice in South Africa: ceremonial or substantive?	C15
King (2018)	Comments on: Integrated reporting and corporate governance in South Africa	C16
Zhou et al(2020)	Assurance and investors' perspectives on integrated reporting - The journey to integrated report assurance - Different pathways to add credibility and trust to an integrated report	C17
Velte et al. (2020)	Current integrated reporting knowledge and future research opportunities - The impact of governance on integrated reporting	C18



سال و نویسنده	عنوان مقاله	کد مقاله
Topazio et al. (2020)	Evolution and aspirations of integrated reporting - Integrated Reporting - The management accounting perspective of a professional accounting body	C19
Thomson (2015)	Does sustainability need capitalism or an integrated report? a commentary on 'The International Integrated Reporting Council: A story of failure'	C20
Sukhari et al. (2019)	The Influence of Integrated Reporting on Business Model and Strategy Disclosures	C21
Stacchezzini et al. (2020)	Implementation of integrated thinking and reporting - Integrated reporting preparers - Mode of cognition, stakeholder salience and integrated thinking in action	C22
Rossi et al. (2020)	Current integrated reporting knowledge and future research opportunities - Integrated reporting assurance	C23
Lange et al. (2020)	The content of integrated reports - Integrated reporting in practice - Practical insights into implementing integrated reporting	C24
Guthrie et al. (2017)	Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations	C25
McNally et al. (2018)	It is not always bad news: Illustrating the potential of integrated reporting using a case study in the eco-tourism industry	C26
ناظمی اردکانی و همکاران (۱۳۹۸)	تأثیر گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت	C27
احمدی و همکاران (۱۳۹۸)	ارائه الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی زیست‌محیطی با رویکرد فازی	C28
ابوالفتحی زاده و همکاران (۱۳۹۹)	پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت با تأکید بر نقش پیچیدگی و نیازهای تأمین منابع مالی خارجی	C29
ستایش و مهتری (۱۳۹۸)	ارائه الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه	C30
Humphrey et al. (2017)	Re-theorizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting	C31
McNally et al. (2017)	Exploring the challenges of preparing an integrated report	C32
du Toit et al. (2017)	Integrated reporting by South African companies: a case study	C33
Montecalvo et al. (2018)	The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector	C34
Terblanche et al. (2019)	The Influence of Integrated Reporting and Internationalisation on Intellectual Capital Disclosures	C35
Montesdeoca et al. (2019)	Research Topics in Accounting Fraud in the 21st Century	C36
Simbolon et al. (2019)	Are the Model of Fraud Triangle Elements Sufficient Enough to Prevent Fraud? Evidence in North Sumatra Province	C37
Wang et al. (2017)	Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting in China	C38
Zhou et al. (2011)	Detecting evolutionary financial statement fraud	C39
Jan (2018)	An effective financial statements fraud detection model for the sustainable development of financial markets	C40
کمالی اردکانی و همکاران (۱۳۹۸)	شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی اینترنتی در تارنمای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران	C41
پسندیده فرد و همکاران (۱۳۹۹)	شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانانه و نادرست با استفاده از روش فراترکیب	C42

در این پژوهش، ارزیابی در خصوص کدهای استخراجی و نتایج تحلیل‌های حاصل از نرم‌افزار آماری اس.پی.اس.اس. در انجام‌شده است. وضعیت کدگذاری محقق اول و دوم در جدول جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول (۵) مقادیر اندازه توافق

عدد معناداری	مقدار	
۰/۰۰۱	۰/۷۵۰	کاپای مقدار توافق
	۴۲	تعداد موارد

جدول (۴) متقاطع کدگذار اول و دوم

نظر خبرگان	نظر کدگذار دوم		مجموع کدگذار اول
	بله	خیر	
نظر کدگذار اول	بله	۳۹	۴۰
	خیر	۲	۲
مجموع کدگذار دوم		۴۱	۴۲

#### گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

در فراترکیب پژوهشگر به طور پیوسته مقالات منتخب و نهایی شده را به منظور دستیابی به یافته‌های درون محتواهای مجزایی که در آن مطالعات اصلی و اولیه انجام شده‌اند، چند بار مطالعه نموده است. به منظور دسته‌بندی اطلاعات مقالات می‌توان جدولی تهیه کرد که داری ستون‌های شامل نویسندگان مقاله، سال انتشار و ..... باشد. در ادامه جدول (۶) خلاصه‌ای از اطلاعات استخراج شده در تحقیق را نشان می‌دهند.

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، عدد معناداری به دست آمده برای شاخص کاپا کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض استقلال کدهای استخراجی رد و وابستگی کدهای استخراجی به یکدیگر تأیید می‌شود، بنابراین می‌توان ادعا کرد که ابزار (مقالات) مورد استفاده برای استخراج کدها از پایایی کافی برخوردار بوده‌اند.

جدول (۶) نمونه‌ای از استخراج کدها از مقالات منتخب

محقق/سال	عنوان	مؤلفه‌های استخراج شده
Barker et al (2020)	تأملی حیاتی درباره آینده مالی، سرمایه فکری، پایداری و گزارشگری یکپارچه	عملکرد مالی، رقابت در بازار، ایمنی و امنیت مشتریان، تأثیرات زیست‌محیطی، آموزش و دانش
Adhariani et al (2019)	ارزش گزارشگری یکپارچه	استراتژیهای سازمانی، ارتباط بین مدیریت عملکرد و استراتژی، بودجه‌بندی عملیاتی، حسابداری تعهدی، نظام ارزیابی عملکرد، شناسایی مقیاس‌های ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، اندازه شرکت، سودآوری
Al-Htaybat et al.(2018)	تفکر یکپارچه منجر به یکپارچه گزارش: بینش مطالعه موردی از یک بازیگر جهانی	شفافیت در اهداف سازمان‌ها، استراتژی مناسب، سیستم ارزیابی عملکرد، فرهنگ پاسخگویی، قوانین و مقررات در سازمان‌ها، موانع اجرای حسابرسی عملکرد
Alrazi et al. (2015)	بررسی جامع ادبیات و چارچوبی برای، مشروعیت زیست‌محیطی، پاسخگویی و فعالیت	عوامل شرکت: اندازه شرکت، یکپارچه‌سازی، زنجیره ارزش، عملکرد و جهت‌گیری مالی، نگرش مدیریت، قوانین و عوامل محیطی
Atkins et al. (2015)	خبر خوب از هیچ جا: تصور حسابداری پایدار	سودآوری، رشد فروش، اهرم مالی، توزیع مالکیت و سطح پیچیدگی تجاری

#### گام پنجم: یافته‌های پژوهش

عوامل استخراج شده از مطالعات به‌عنوان کد در نظر گرفته و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از کدها، آن‌ها را در مفهوم مشابه می‌شوند؛ سپس مفاهیم مشابه در مقولات تبیین‌کننده دسته‌بندی گردید تا به این ترتیب محورهای تبیین‌کننده عوامل مؤثر ارائه الگوی اقلام محتوای گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی در قالب مؤلفه‌های اصلی پژوهش شناسایی شود. در جدول زیر، مقوله‌های اصلی و فرعی حاصل از تحلیل کیفی ارائه می‌گردد:

گام پنجم در روش متناسنتز، تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی پژوهش است. در طول تجزیه و تحلیل، موضوع‌ها و تم‌هایی جستجو می‌شود که در میان مطالعه‌های موجود در فراترکیب پایدار شده است. این مورد به‌عنوان (بررسی موضوعی) شناخته می‌شود. بدین صورت که پژوهشگر ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات را کد در نظر می‌گیرد و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از این کدها آن‌ها را در یک مفهوم مشابه دسته‌بندی می‌کند. در این پژوهش، ابتدا تمام

جدول (۷) مقوله‌های اصلی و کدهای مربوطه

مقوله	کدهای اولیه	منبع
ویژگی مالی و حرفه‌ای شرکت	رعایت و تبعیت از قوانین و مقررات مالی، زیست‌محیطی و اجتماعی و استانداردهای حسابداری	C1-C3-C7
	تدوین گزارشات مالی سالانه و دوره‌ای حسابرسی شده	C1-C2-C6
	تدوین گزارش‌های تحلیلی و آماری / مقایسه‌ای	C1-C2-C6-C41
	تعهد به یکپارچگی، ارزش‌های اخلاقی و قانونی و شرع	C10-C17
	استقرار کمیته حسابرسی	C1-C2-C5-C9-C36-C40
	استقرار رویه‌های حاکمیت شرکتی	C3-C4-C8-C18-C38-C42
	استقرار رویه‌های سیستم کنترل داخلی به منظور کاهش تخلفات مالی و ارتقاء کارآمدی واحدهای شرکت	C1-C2-C6
	توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی	C10-C17
ویژگی ساختاری شرکت	اندازه شرکت	C1-C3-C2-C5-C9
	قدمت شرکت	C1-C2-C5-C9-C41
	جهانی‌سازی	C8-C17-C20-C22
	نگرش‌های مدیریتی	C3-C14-C22-C29
	جهت‌گیری‌های استراتژیکی شرکت	C17-C18-C26
	ساختار مالی شفاف	C1-C9-C16-C33-C36-C42
	فرهنگ‌سازمانی	C2-C34-C35
	ساختار، ترکیب و فهرست اعضای هیئت‌مدیره	C1-C18-C21-C35
راهبری شرکتی	ساختار مالکیت شرکت	C15-C27-C41
	دانش هیئت‌مدیره در زمینه مسئولیت اجتماعی و گزارشگری یکپارچه	C26-C28-C31
	وجود دوگانگی نقش‌بین رئیس هیئت‌مدیره و مدیرعامل	C10-C17-C23
	موظف یا غیرموظف بودن هیئت‌مدیره	C16-C18-C22-C27
	نوع و ترکیب سهامداران	C9-C21-C22-C27
	تخصیص گرایی و سوابق حرفه‌ای هیئت‌مدیره	C1-C2-C6
ویژگی پاسخگویی شرکت	تشویق مسئولیت‌پذیری و حرفه‌ای گرایی در شرکت	C2-C10-C17
	بهبود سیستم، استانداردها و رویه‌های مؤثر پاسخگویی شرکت	C1-C2-C5-C9
	گزارشگری مالی و غیرمالی با رویکرد پایداری	C13-C16-C22
	ارتقاء بهره‌وری، شفافیت و پاسخگویی	C17-C25-C30
	شناسایی نیازهای آموزشی سازمانی	C4-C18
ویژگی یادگیری شرکت	تقویت مهارت تخصصی کارکنان در انجام عملیات گزارشگری نوین	C13-C35
	افزایش متخصصان مستقر در کمیته‌های تخصصی گزارشگری	C4-C18-C27
	تکمیل، گسترش و هماهنگی روش‌ها و ابزارهای شکل‌دهی سیستم گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب	C21-C27
	سودآوری	C3-C18-C22-C30-C35
ویژگی عملکردی شرکت	کیفیت افشای اطلاعات	C1-C10-C15-C26
	ارزش و بازده سهام	C15-C27-C42
	سرعت رشد شرکت	C26-C28-C31
	روش‌های تأمین مالی	C10-C17-C23
	عملکرد مالی و غیرمالی	C1-C4-C6-C8-C16
	ریسک‌ها و فرصت‌ها	C19-C21-C25-C33
	تدوین سیاست‌های بهبود شفافیت اطلاعاتی، پاسخگویی، یادگیری، بازخورد، بهره‌وری و کیفیت	C16-C20-C27-C33
سیاست‌گذاری شرکت	تدوین خط‌مشی و رویه‌های مبارزه با رشوه، فساد و رفتار ضد اخلاقی کسب‌وکار	C16-C20-C27-C33-C36
	تدوین دستورالعمل نظارت و ارزیابی بر مبنای عملکرد مالی و اجتماعی و کنترل پارامترهای زیست‌محیطی	C24-C27-C35

منبع	کدهای اولیه	مقوله
C2-C9-C13	تعیین اهداف استراتژیک و عملیاتی و سیاستگذاری مالی و غیرمالی (کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت)	عوامل محیطی
C2-C41	تعیین چشم اندازها (سازمانی، فناوری، عمومی، استفاده کننده)	
C39-C31-C34	تشکیل کمیته تحقیق و توسعه و نوآوری	
C21-C23-C26-C32	بودجه بندی صحیح شرکت و تخصیص بودجه برای زیرساخت ها و پیاده سازی گزارشگری یکپارچه تحت وب	
C16-C19-C28	تبیین برنامه های عملیاتی برای دستیابی به استراتژی ها و سیاست های گزارشگری	
C12-C19-C23	فشارها یا مشوق های محیطی	
C30-C35-C42	شرایط سیاسی و اجتماعی حاکم بر محیط اقتصادی کشور و بین المللی	
C38-C40-C42	مشکلات اقتصاد کلان (رکود و بحران)	
C11-C14-C17	ویژگی های فرهنگی و اجتماعی کشور (هنجارهای اجتماعی، عقاید و باورها و...)	
C38-C40-C42	نظام قانونی و قوانین و مقررات نهادهای قانون گذار (مانند قانون مالیات و ...)	
C39-C31-C34-C42	پیشرفت تکنولوژی	
C38-C42	عوامل بازار سرمایه (امنیت، شرایط و انگیزه های بازار)	
C31-C34-C41-C42	رقابت در صنعت	
C31-C34-C41-C42	نوع صنعت و رتبه شرکت در صنعت	

#### گام ششم: کنترل کیفیت و تحلیل محتوا

در این گام کیفیت مقوله ها و کدهای استخراجی از مراحل قبل مورد ارزیابی قرار می گیرد. در این راستا به ارزیابی پایایی مقوله های استخراجی از چهار معیار کمی ضریب هولستی، ضریب پی اسکات، شاخص کاپای کوهن و آلفای کرپیندروف برای بررسی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان پذیری استفاده شده است. میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی (PAO) یا «درصد توافق مشاهده شده»  $0/750$  به دست آمده است که مقدار قابل توجهی است. با توجه به ایراداتی که به روش هولستی وارد است شاخص پی-اسکات نیز محاسبه شده است که میزان آن  $0/79$  به دست آمده است. سومین شاخص برآورد اعتبار تحقیقات کیفی شاخص کاپای کوهن است. شاخص کاپای کوهن در این مطالعه  $0/76$  به دست آمده است. در نهایت نیز از آلفای کرپیندروف استفاده شده است و میزان آن در این مطالعه  $0/82$  برآورد گردیده است.

#### گام هفتم: ارائه گزارش و یافته های مطالعه

در این مرحله از فراترکیب، یافته های حاصل از مراحل قبل ارائه می شوند و یافته های پژوهش طبقه بندی و به صورت سازمان دهی شده و مرتب ارائه می شود. تحلیل محتوا مرحله ای از فرایند اطلاعاتی است که از طریق آن، محتوای ارتباطات با استفاده از به کارگیری مجموعه ای از قوانین طبقه بندی شده و نظام دار تغییر و تبدیل می یابد و به صورت داده های خلاصه و قابل مقایسه درمی آید. روش آنتروپی شانون، پردازش داده ها را در مبحث تحلیل محتوا بسیار قوی انجام می دهد. در این پژوهش ۵۴ عوامل موثر بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب شناسایی شده در مراحل قبل به صورت چک لیست در اختیار ۱۲ تن که ویژگی آنان به شرح جدول (۹) می باشد قرار گرفت و سپس نتایج به وسیله آنتروپی شانون مورد بررسی قرار گرفت.

جدول (۸) کنترل کیفیت

ضریب هولستی	شاخص پی-اسکات	شاخص کاپای کوهن	آلفای کرپیندروف	
۰/۷۵۰	۰/۷۹	۰/۷۶	۰/۸۲	مقدار
۵۴				تعداد مقوله

جدول (۹) ویژگی خبرگان

سمت/شغل			تجربه کاری		رشته و مدرک تحصیلی			جنسیت		معیار اصلی
مدیران مالی ومدیران موسسات حسابرسی	حسابدار رسمی	اساتید و عضو هیات علمی دانشگاه	بیش از ۱۵ سال	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	دکتر	مدیریت	حسابداری	مرد	زن	معیار فرعی طبقه بندی
۵	۲	۵	۳	۹	۱۲	۳	۹	۱۰	۲	تعداد

گام ۳: آنتروپی  $E_j$  به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$E_j = -k \sum [p_{ij} \ln(p_{ij})]$$

$K$  و به عنوان مقدار ثابت به صورت زیر محاسبه می‌گردد که

مقدار  $E_j$  را بین صفر و یک نگه می‌دارد:

$$k = \frac{1}{\ln(m)}$$

گام ۴: مقدار وزن  $W_j$  محاسبه می‌گردد:

$$W_j = \frac{E_j}{\sum E_j}$$

بر مبنای این روش مؤلفه‌ای که بیشترین وزن را دارد بیشترین نقش در بین مؤلفه‌ها را نیز دارد. در جدول (۱۰) آنتروپی شانون مؤلفه‌ها بیان شده است.

گام‌های آنتروپی شانون انجام شده در این پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

گام ۱: ابتدا ماتریس تصمیم را تشکیل می‌دهیم. در ماتریس تصمیم ستون‌ها معیارها و سطرها گزینه‌ها هستند.

$$X = [x_{ij}] = \begin{bmatrix} x_{11} & \dots & x_{1m} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{n1} & \dots & x_{nm} \end{bmatrix}$$

گام ۲: ماتریس بالا باید به هنجار شود. برای این منظور از روش نرمال سازی خطی استفاده می‌شود:

$$p_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum x_{ij}}$$

جدول (۱۰) آنتروپی شانون

رتبه	$W_j$	$E_j$	کدهای اولیه	مقوله
۳	۰.۱۳۲۷	۰.۰۹۱۷	رعایت و تبعیت از قوانین و مقررات مالی، زیست محیطی و اجتماعی و استانداردهای حسابداری	ویژگی مالی و حرفه‌ای شرکت
۱	۰.۲۴۰۱	۰.۲۲۸۵	تدوین گزارشات مالی سالانه و دوره‌ای حسابرسی شده	
۳	۰.۱۸۱۵	۰.۱۷۲۷	تدوین گزارش‌های تحلیلی و آماری/ مقایسه‌ای	
۱	۰.۲۴۰۱	۰.۲۲۸۵	تعهد به یکپارچگی، ارزش‌های اخلاقی و قانونی و شرع	
۱	۰.۲۴۰۱	۰.۲۲۸۵	استقرار کمیته حسابرسی	
۳	۰.۱۸۱۵	۰.۱۷۲۷	استقرار رویه‌های حاکمیت شرکتی	
۱	۰.۲۴۰۱	۰.۲۲۸۵	استقرار رویه‌های سیستم کنترل داخلی به منظور کاهش تخلفات مالی و ارتقاء کارآمدی واحدهای شرکت	
۷	۰.۰۳۳۹	۰.۰۲۳۴	توسعه شاخص‌های ترکیبی منابع ساختاری، سرمایه، نظام‌های مدیریتی و منابع انسانی	ویژگی ساختاری شرکت
۹	۰.۰۲۴۸	۰.۰۱۷۱	اندازه شرکت	
۴	۰.۱۲۳۰	۰.۰۸۵۰	قدمت شرکت	
۵	۰.۰۶۹۱	۰.۰۴۷۸	جهانی‌سازی	
۹	۰.۰۲۴۸	۰.۰۱۷۱	نگرش‌های مدیریت	
۹	۰.۰۲۴۸	۰.۰۱۷۱	جهت‌گیری‌های استراتژیکی شرکت	
۶	۰.۰۴۹۶	۰.۰۳۴۳	ساختار مالی شفاف	
۱	۰.۲۴۰۱	۰.۲۲۸۵	فرهنگ سازمانی	راهبری شرکتی
۷	۰.۰۳۳۹	۰.۰۲۳۴	ساختار، ترکیب و فهرست اعضای هیئت‌مدیره	
۷	۰.۰۳۳۹	۰.۰۲۳۴	ساختار مالکیت شرکت	
۹	۰.۰۲۴۸	۰.۰۱۷۱	دانش هیئت‌مدیره در زمینه مسئولیت اجتماعی و گزارشگری یکپارچه	
۹	۰.۰۲۴۸	۰.۰۱۷۱	وجود دوگانگی نقش بین رئیس هیئت‌مدیره و مدیرعامل	
۱	۰.۱۹۱۶	۰.۱۳۳۳	موظف یا غیرموظف بودن هیئت‌مدیره	
۹	۰.۰۲۴۸	۰.۰۱۷۱	نوع و ترکیب سهامداران	

رتبه	Wj	Ej	کدهای اولیه	مقوله
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	تخصص گرابی و سوابق حرفه‌ای هیئت‌مدیره	ویژگی پاسخگویی شرکت
۲	۰,۱۶۷۴	۰,۱۱۵۶	تشویق مسئولیت‌پذیری و حرفه‌ای گرابی در شرکت	
۳	۰,۱۳۲۷	۰,۰۹۱۷	بهبود سیستم، استانداردها و رویه‌های مؤثر پاسخگویی شرکت	
۶	۰,۰۴۹۶	۰,۰۳۴۳	گزارشگری مالی و غیرمالی با رویکرد پایداری	ویژگی یادگیری شرکت
۹	۰,۰۲۴۸	۰,۰۱۷۱	ارتقاء بهره‌وری، شفافیت و پاسخگویی	
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	شناسایی نیازهای آموزشی سازمانی	
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	تقویت مهارت تخصصی کارکنان در انجام عملیات گزارشگری نوین	ویژگی عملکردی شرکت
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	افزایش متخصصان مستقر در کمیته‌های تخصصی گزارشگری	
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	تکمیل، گسترش و هماهنگی روش‌ها و ابزارهای شکل‌دهی سیستم گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب	
۲	۰,۱۲۱۰	۰,۱۰۸۹	سودآوری	ویژگی عملکردی شرکت
۲	۰,۱۲۱۰	۰,۱۰۸۹	کیفیت افشای اطلاعات	
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	ارزش و بازده سهام	
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	سرعت رشد شرکت	
۴	۰,۰۹۵۳	۰,۰۸۵۸	روش‌های تأمین مالی	
۱	۰,۲۴۰۱	۰,۲۲۸۵	عملکرد مالی و غیرمالی	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	ریسک‌ها و فرصت‌ها	سیاست‌گذاری شرکت
۲	۰,۱۱۷۹	۰,۱۱۴۰	تدوین سیاست‌های بهبود شفافیت اطلاعاتی، پاسخگویی، یادگیری، بازخورد، بهره‌وری و کیفیت	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	تدوین خط‌مشی و رویه‌های مبارزه با رشوه، فساد و رفتار ضد اخلاقی کسب‌وکار	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	تدوین دستورالعمل نظارت و ارزیابی بر مبنای عملکرد مالی و اجتماعی و کنترل پارامترهای زیست‌محیطی	
۲	۰,۲۱۵۵	۰,۲۰۵۱	تعیین اهداف استراتژیک و عملیاتی و سیاست‌گذاری مالی و غیرمالی (کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت)	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	تعیین چشم‌اندازها (سازمانی، فناوری، عمومی، استفاده‌کننده)	
۱	۰,۲۴۰۱	۰,۲۲۸۵	تشکیل کمیته تحقیق و توسعه و نوآوری	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	بودجه‌بندی صحیح شرکت و تخصیص بودجه برای زیرساخت‌ها و پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه تحت وب	
۱	۰,۲۴۰۱	۰,۲۲۸۵	تبیین برنامه‌های عملیاتی برای دستیابی به استراتژی‌ها و سیاست‌های گزارشگری	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	فشارها یا مشوق‌های محیطی	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	شرایط سیاسی و اجتماعی حاکم بر محیط اقتصادی کشور و بین‌المللی	عوامل محیطی
۶	۰,۰۴۹۶	۰,۰۳۴۳	مشکلات اقتصاد کلان (رکود و بحران)	
۲	۰,۱۱۷۹	۰,۱۱۴۰	ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور (هنجارهای اجتماعی، عقاید و باورها و...)	
۳	۰,۱۳۲۷	۰,۰۹۱۷	نظام قانونی و قوانین و مقررات نهادهای قانون‌گذار (مانند قانون مالیات و...)	
۱	۰,۲۴۰۱	۰,۲۲۸۵	پیشرفت فناوری	
۳	۰,۱۸۱۵	۰,۱۷۲۷	عوامل بازار سرمایه (امنیت، شرایط و انگیزه‌های بازار)	
۱	۰,۲۴۰۱	۰,۲۲۸۵	رقابت در صنعت	
۱	۰,۲۴۰۱	۰,۲۲۸۵	نوع صنعت و رتبه شرکت در صنعت	

## بحث و نتیجه‌گیری

جهانی‌شدن با توسعه و پویایی بازار و درعین‌حال افزایش بی‌ثباتی و شک و تردید در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است. در سال‌های اخیر گزارشگری مالی در جهت پاسخگویی به ذینفعان بی‌شمار دچار تحول شده و واحد تجاری از گزارشگری غیرمالی برای ارائه اطلاعات مفیدتر، و شفافیت و پاسخگویی بیشتر استفاده می‌کند. گزارشگری یکپارچه تلاشی در جهت پاسخگویی به همین نیاز است که می‌تواند تا حد زیادی منجر به برطرف کردن نیازهای اطلاعاتی ذینفعان شود. انتظار می‌رود که این شیوه گزارشگری، منجر به کارآتر شدن گزارش شرکت‌ها و افزایش کیفیت اطلاعات برای ذینفعان گردد. عاملی که تخصیص بهینه سرمایه و پایداری و ثبات

اقتصادی را به دنبال خواهد داشت (مرشدزاده و قربانی، ۱۳۹۵). هدف این پژوهش به‌کارگیری رویکرد فراترکیب (متاسنتر) جهت شناسایی و همچنین بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی می‌باشد. بدین منظور با استناد به یافته‌های پژوهش، تعداد ۸ مقوله اصلی و ۵۴ مقوله فرعی (کد) با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب از متون مقالات پیشین استخراج گردید و با استفاده از تحلیل آنتروپی شانون بررسی شد. مقوله‌های اصلی استخراج‌شده عبارت‌اند از: ویژگی‌های مالی و حرفه‌ای شرکت، ویژگی ساختاری شرکت، راهبری شرکتی، ویژگی پاسخگویی شرکت، ویژگی یادگیری شرکت، ویژگی عملکردی شرکت، سیاست‌گذاری شرکت، عوامل محیطی. شواهد حاصل

و نادرست با استفاده از روش فراترکیب. دوفصلنامه ارزشی و رفتاری، سال پنجم، شماره نهم، صص ۳۰۱-۳۳۴.

\* پور زمانی، زهرا و سنایی، فاطمه (۱۳۹۰). تأثیر گزارشگری مالی اینترنتی بر قیمت سهام. فصلنامه علمی پژوهشی دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، سال ششم، شماره ۱۷.

\* تقی زاده خانقاه، وحید؛ باد آورنده، یونس؛ متقی، علی اصغر و هوشنگ تقی زاد (۱۳۹۸). ارتباط بین بشردوستی شرکتی و کارایی سرمایه‌گذاری با تأکید بر مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی. حسابداری مدیریت، سال دوازدهم، شماره چهل و سوم، صص ۱-۱۶.

\* حساس یگانه، یحیی؛ یحیی پور، علی اکبر (۱۳۸۱). گزارشگری تجارت الکترونیک. فصلنامه مطالعات مدیریت، شماره ۳۳-۳۴، صص ۱۲۳-۱۴۵.

\* خسروی، علی، ولی پور، هاشم و مرادی، جواد (۱۳۹۳). عوامل مؤثر گزارشگری اینترنتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. اجلاس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران، شرکت دانش‌محور ارتاخه، برگرفته از وبسایت [www.civilica.com](http://www.civilica.com)

\* خواجهی، شکراله؛ محمدیان، محمد. (۱۳۹۷) الگوی مفهومی حسابداری شهروند مبتنی بر تفکر انتقادی. حسابداری مدیریت، سال یازدهم، شماره سی و هفت، صص ۹۷-۱۰۶.

\* داداش‌زاده، قادر، محمدزاده سالطه، حیدر، حجازی، رضوان، تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۹). راهکارهای تقویت ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران: رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان. حسابداری مدیریت، سال سیزدهم، شماره چهل و چهارم، صص ۸۷-۱۰۵.

\* دستورالعمل حاکمیت شرکتی: سازمان بورس اوراق بهادار تهران، (۱۳۹۷).

\* ستایش، محمد مهدی؛ مهتری، زینب (۱۳۹۷). چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره دوم، پیاپی ۳۶، صص ۸۵-۱۰۶.

\* شیخ، محمد جواد؛ حسن‌زاده، ایمان (۱۳۹۰). گزارشگری مالی تحت وب. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، صص ۱-۲۱.

\* فخاری، حسین؛ بابادی، کامران (۱۳۹۵). گزارشگری یکپارچه، گزارشگری آینده؛ مطالعه موردی گروه دارویی.

از این پژوهش پشتوانه‌ای بر این مدعا فراهم می‌کند که مؤلفه‌های مانند استقرار کمیته حسابرسی، فرهنگ‌سازمانی، رقابت در صنعت، نوع صنعت و رتبه شرکت در صنعت، پیشرفت فناوری، سودآوری، تشکیل کمیته تحقیق و توسعه و نوآوری بیش‌ترین تأثیر را بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی دارا می‌باشند. همچنین با استناد به نتایج به‌دست‌آمده از روش کمی آنتروپی شانون، میزان اهمیت و تأکید پژوهش‌های گذشته بر روی شاخص‌هایی شناسایی‌شده مشخص شده است. در این پژوهش سعی بر آن بوده است که با مطالعه و بررسی عوامل مؤثر بر اقلام محتوایی گزارشگری یکپارچه مبتنی بر وب با رویکرد شهروند شرکتی در جهت اجرای شدن این گزارشگری نوین گامی برداشته شود. با توجه به اهمیت گزارشگری و تأثیر آن بر عملکرد شرکت‌ها و بهبود پاسخگویی و شفافیت اطلاعاتی و جهت اجرایی شدن دستورالعمل راهبری شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار (ماده ۳۱) به مدیران مالی پیشنهاد می‌شود با مطالعه و بررسی این عوامل تلاشی در جهت ارائه این گزارشگری نوین و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت انجام دهند. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌گردد با در نظر گرفتن مؤلفه‌های منتخب در پژوهش حاضر به بررسی زیربناهای لازم و چالش‌های موجود برای اجرای شدن این گزارشگری نوین در ایران بپردازند.

#### فهرست منابع

\* احمدی، محسن؛ ولی پور، هاشم و زراعت کیش، یعقوب (۱۳۹۸). ارائه الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی زیست‌محیطی با رویکرد فازی. حسابداری سلامت، سال هشتم، شماره اول، پیاپی ۲۱، صص ۱-۲۲.

\* ابوالفتحی، حسن؛ نوراله زاده، نوروز و محبوبه جعفری (۱۳۹۹). بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت با تأکید بر نقش پیچیدگی و نیازهای تأمین مالی منابع خارجی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۵، صص ۱۱۹-۱۳۳.

\* اشرفی، جواد؛ رهنمای رود پستی، فریدون و بهمن بنی‌مهد (۱۳۹۸). نظریه‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۱، صص ۱-۱۴.

\* پسندیده فرد، فائزه؛ وادی زاده، کاظم و سحر سپاسی (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقربانه

- (Eds.), *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
- \* Bray, M., and Prescott, L. (2020). Evolution and aspirations of integrated reporting - The International Integrated Reporting Council's agenda of moving Integrated Reporting towards global adoption by 2025. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge
- \* Brown, J., Dillard, J., and George, S. (2020). Critical reflections on the development of integrated reporting - Integrated reporting - Reflections from a critical dialogic perspective. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
- \* de Klerk, R., Eccles, N., and de Jongh, D. (2020). Assurance and investors' perspectives on integrated reporting - The possibility of achieving sustainability and financial stability through the influence of integrated reporting on investment decisions. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
- \* de Villiers, C., and Sharma, U. (2019). A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*. Available online: doi.org/10.1016/j.cpa.2017.05.003
- \* du Toit, E., van Zyl, R., and Schütte, G. (2017). Integrated reporting by South African companies: a case study. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 654-674.
- \* Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for asustainable strategy*. Hoboken, NJ: Wiley.
- \* Fasan, M., Mio, C., and Flores, E. (2020). Assurance and investors' perspectives on integrated reporting - Integrated reporting and earnings calls - Virtuous circle or benchmarking effect? Preliminary insights. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
- \* Flower, J. (2015). The International Integrated Reporting Council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1-17
- \* Guthrie, J., and La Torre, M. (2020). The content of integrated reports - Integrated reporting adoption with no substantial changes - A case study of a large chemical producer. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
- \* Guthrie, J., Manes-Rossi, F., and Orelli R. L. (2017). Integrated reporting and integrated thinking in Italian public sector organisations. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 553-573.
- \* Haji, A. A., and Anifowose, M. (2016). The trend of integrated reporting practice in South Africa: ceremonial or substantive? *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 7(2), 190-224.
- \* Humphrey, C., O'Dwyer, B., and Unerman, J. (2017). Re-theorizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting. *Accounting and Business Research*, 47(1), 30-63.
- چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، ارومیه، دانشگاه ارومیه.
- \* کمالی اردکانی، محمودی؛ ناظمی اردکانی، مهدی و محمود معین‌الدین (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی اینترنتی در تارنمای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره هشتم، شماره ۱۵، صص ۸۷-۱۱۵.
- \* مرشد زاده، مهناز؛ قربانی محمود (۱۳۹۶). تفکر یکپارچه؛ گزارشگری یکپارچه. مجله حسابداری شماره ۳۹، صص ۴۴-۵۱.
- \* نیکبخت، محمدرضا؛ آخوندی، امید و صالح آبادی، رزا (۱۳۹۵). صورت گزارشگری ارزش افزوده، ابزاری مناسب برای گزارشگری یکپارچه، چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، ارومیه، دانشگاه ارومیه.
- \* Adhariani, D., and de Villiers, C. (2019). Integrated Reporting: Perspectives of Corporate Report Preparers and Other Stakeholders. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(1), 126-156.
- \* Al-Htaybat, K., and von Alberti-Alhtaybat, L. (2018). Integrated thinking leading to integrated reporting: case study insights from a global player. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1435-1460.
- \* Alrazi, B., de Villiers, C., and van Staden, C. J. (2015). A comprehensive literature review on, and the construction of a framework for, environmental legitimacy, accountability and proactivity. *Journal of Cleaner Production*, 102, 44-57.
- \* Agboola, A. A., & Salawu, M. K. (2012). The Determinants of Internet Financial Reporting: Empirical Evidence from Nigeria. *The International Institute for Science, Technology and Education (IISTE)*.
- \* Ahmed, A.H., Burton, B., & Dunne, T. (2017). The Determinants of Corporate Internet Reporting in Egypt: An Exploratory Analysis. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1).
- \* Atkins, J., Atkins, B., Thomson, I., and Maroun, W. (2015). 'Good' news from nowhere: imagining utopian sustainable accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 651-670.
- \* Barker, R., and Teixeira, A. (2020). Critical reflections on the development of integrated reporting - Are Integrated Reporting and IFRS competing frameworks? *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
- \* Barth, M. E., Cahan, S. F., Chen, L., and Venter, E. R. (2020). Current integrated reporting knowledge and future research opportunities - Archival research informing the dual objective of integrated reporting. In C. de Villiers, P.-C. K. Hsiao, and W. Maroun



- Internationalisation on Intellectual Capital Disclosures. *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), 40-59.
- \* Thomson, I. (2015). 'But does sustainability need capitalism or an integrated report' a commentary on 'The International Integrated Reporting Council: A story of failure' by Flower, J. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 18-22.
  - \* Topazio, N., McCaffry, R., Farrar, M., Spence, P., Simons, P., and Selby, I. (2020). Evolution and aspirations of integrated reporting - Integrated Reporting - The management accounting perspective of a professional accounting body. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
  - \* Velte, P., and Gerwanski, J. (2020). Current integrated reporting knowledge and future research opportunities - The impact of governance on integrated reporting - A literature review. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
  - \* Wang, Z., M. H. Chen, C. L. Chin, and Q. Zheng. 2017. Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting in China. *Journal of Accounting and Public Policy* 36(2): 141-162.
  - \* Windsor, D. (2001). The future of corporate social responsibility. *The international journal of responsibility. The international journal of organizational analysis*, 9 (3), 225-256.
  - \* Zhou, S., Simnett, R., and Bray, M. (2020). Assurance and investors' perspectives on integrated reporting - The journey to integrated report assurance - Different pathways to add credibility and trust to an integrated report. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
  - \* Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. (2017). Does integrated reporting matter to the capital market? *Abacus*, (53), 94-132.
  - \* Zhou, W., and G. Kapoor. 2011. Detecting evolutionary financial statement fraud. *Decision Support Systems* 50(3): 570-575.
  - \* Jan, C. L. 2018. An effective financial statements fraud detection model for the sustainable development of financial markets: Evidence from Taiwan. *Sustainability* 10(2): 513.
  - \* King, M. (2018). Comments on: Integrated reporting and corporate governance in South Africa. *IRCSA Annual Conference*, South Africa, 24 July.
  - \* Lange, Y. (2020). The content of integrated reports - Integrated reporting in practice - Practical insights into implementing integrated reporting. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
  - \* Matten, D and Crane, A; and Chapple, W. (2003). Behind the mask: revealing the True Face of corporate citizenship. *Journal of Business Ethics*, 45, 10-120.
  - \* Matten, D and Crane, A. (2005). Corporate citizenship: toward an extended theoretical conceptualization. *Academy of Management Review*, 30(1), 166-179.
  - \* McNally, M.-A., and Maroun, W. (2018). It is not always bad news: Illustrating the potential of integrated reporting using a case study in the eco-tourism industry. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1319-1348.
  - \* McNally, M.-A., Cerbone, D., and Maroun, W. (2017). Exploring the challenges of preparing an integrated report. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 481-504.
  - \* Montecalvo, M., Farneti, F., and de Villiers, C. (2018). The potential of integrated reporting to enhance sustainability reporting in the public sector. *Public Money & Management*, 38(5), 365-374.
  - \* Rossi, A., Vilchez, M. L., and Busco, C. (2020). Current integrated reporting knowledge and future research opportunities - Integrated reporting assurance - State of the art, current issues, future challenges and research opportunities. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
  - \* Ramos Montesdeoca, M., A. J. Sánchez Medina, and F. Blázquez Santana. 2019. Research Topics in Accounting Fraud in the 21st Century: A State of the Art. *Sustainability*, 11(6): 1-31.
  - \* Stacchezzini, R., and Lai, A. (2020). Implementation of integrated thinking and reporting - Integrated reporting preparers - Mode of cognition, stakeholder salience and integrated thinking in action. *The Routledge Handbook of Integrated Reporting*. London: Routledge.
  - \* Simbolon, R., N. Ahmad, and S. Elviani. 2019. Are the Model of Fraud Triangle Elements Sufficient Enough to Prevent Fraud? Evidence in North Sumatra Province. In *International Conference on Social Sciences and Interdisciplinary Studies*. Atlantis Press.
  - \* Sukhari, A., and de Villiers, C. (2019). The Influence of Integrated Reporting on Business Model and Strategy Disclosures. *Australian Accounting Review*, 29(4), 708-725.
  - \* Terblanche, W., and de Villiers, C. (2019). The Influence of Integrated Reporting and

## **An exploration of factors affecting content elements of the web-based integrated reporting with a corporate citizen approach**

Fatemeh Darougheh Hazrati<sup>1</sup>  
Akram Taftiyian<sup>2</sup>  
Mahmoud Moeinadin<sup>3</sup>

### **Abstract**

The web-based integrated reporting allows for information that is different from that of traditional reports. The quality of web-based reporting is affected by the content elements of the report. Content elements investigate the type of disseminated information or the availability of information. Therefore, the present research aimed to identify and investigate factors affecting the content elements of the web-based integrated reporting with a corporate citizen approach. To this purpose, a systematic analysis was conducted on the findings of 282 previous studies using a qualitative research approach and a seven-step meta-synthesis tool. Finally, the opinions of 12 experts and professors were gathered through a questionnaire. The effect coefficient of the identified factors was then determined using Shannon's quantitative entropy method and based on the content analysis approach. Finally, factors that have the greatest influence on the web-based integrated reporting elements were identified. The results from this research are a great help to professional auditors and financial managers of institutions in identifying factors affecting the quality of providing the web-based integrated reporting elements.

**Keywords:** Met synthesis qualitative approach, Reporting content elements, Web-based integrated reporting, Corporate citizen

---

1- Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Darion Branch, Islamic Azad University, Darion, Iran  
Hazrati@iaudarion.ac.ir  
2- Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran  
Taftiyian@iauyazd.ac.ir  
3- Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran  
mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir