



## تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه

اکبر گیوکی<sup>۱</sup>

منصور گرکز<sup>۲</sup>

مهدی صفری گرایلی<sup>۳</sup>

علیرضا معطوفی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۲۷

### چکیده

گزارشگری یکپارچه به‌عنوان جدیدترین تحول گزارشگری، عصر جدیدی از ارائه و ارتباط اطلاعات مالی و غیرمالی و ارزش‌آفرینی ایجاد کرده است. این امر باعث گردیده پایداری کسب‌وکار و مسئولیت اجتماعی از اهمیت بیشتری برخوردار شود. هدف اصلی این پژوهش، تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه با روش آمیخته اکتشافی است. به این منظور ابتدا بخش کیفی، با استفاده از روش داده بنیاد و مصاحبه با ۱۹ نفر از خبرگان به روش نمونه‌گیری گلوله برفی انجام شد، مقوله و محرک‌های گزارشگری یکپارچه شامل شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها تدوین و مدل نهایی ارائه شد. در بخش کمی، فرضیه‌های پژوهش تدوین و برای آزمون آن‌ها پرسشنامه طراحی و اطلاعات توسط ۳۶۸ نفر که در بخش کیفی مشارکت نداشتند، گردآوری و آزمون فرضیه‌ها با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار smart PLS صورت پذیرفت. نتایج مرحله کمی نشان داد که مقوله علی (الزامات قانونی و شرایط و روابط سیاسی و اقتصادی) بر مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) تأثیرگذار است، مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) بر راهبردها تأثیرگذار است، شرایط مداخله‌گر (دستورالعمل‌ها و ویژگی‌های راهبری شرکت) بر راهبردها تأثیرگذار است، شرایط بستر (نظام پاسخگویی و ارزشیابی و امکانات شرکت) بر راهبردها تأثیرگذار است و راهبردها (ایجاد نهاد متولی و تعیین استاندارد و آموزش) بر پیامدها تأثیرگذار است.

**واژه‌های کلیدی:** گزارشگری یکپارچه، چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، تئوری داده بنیان، روش آمیخته

۱ گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. [agivkey@yahoo.com](mailto:agivkey@yahoo.com)

۲ گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. نویسنده مسئول. [garkaz.mansour@yahoo.com](mailto:garkaz.mansour@yahoo.com)

۳ گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. [mehdi.safari83@yahoo.com](mailto:mehdi.safari83@yahoo.com)

۴ گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. [alirezamaetoofi@gmail.com](mailto:alirezamaetoofi@gmail.com)



## ۱- مقدمه

رسوایی‌های مالی اخیر و بحران مالی جهانی انتقادهای متعددی از ارزش و استفاده از گزارش‌های مالی و پایداری سالانه تهیه‌شده توسط شرکت‌ها را ایجاد کرده است (گارسیا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳، کمپ و وندرلوت<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). انتقادهایی از گزارشگری مالی سنتی به دلیل عدم افشاء کافی قوت‌ها و ضعف‌های واحد تجاری شده است زیرا این روش گزارشگری وضعیت مالی گذشته را ارائه می‌دهد و به موضوعات اجتماعی و محیطی اهمیت نمی‌دهد (نایتون و ونگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). به‌خصوص که با پیشرفت تکنولوژی و افزایش رقابت، مدیران و ذینفعان به اهمیت گزارشگری پی برده و به دنبال گزارش‌هایی می‌باشند که تصمیم‌گیرندگان را در اتخاذ تصمیم مربوط و به‌موقع یاری کند (نمازی و مقیمی، ۱۳۹۷). سازمان‌ها و هیئت‌های استانداردگذاری نیز به تدوین و ارائه رهنمودها و دستورالعمل‌های افشاء اطلاعات غیرمالی پرداخته‌اند. از جمله انجمن حسابداران آمریکا<sup>۴</sup> در سال ۱۹۹۱ کمیته‌ای برای بهبود کیفیت صورت‌های مالی تشکیل داد، این کمیته با همکاری هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۵</sup> و کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا<sup>۶</sup>، یافته‌هایشان را به‌عنوان بهبود در گزارشگری واحد تجاری به‌منظور رفع نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، منتشر نمودند چارچوب پیشنهادی کمیته در پنج طبقه عنوان گردید، اطلاعات مالی و غیرمالی، تجزیه و تحلیل مدیریت از داده‌های مالی و غیرمالی، چشم‌انداز آتی، اطلاعات درباره مدیریت و سهامداران و پیشنهاد شرکت این چارچوب بر نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذار و اعتباردهنده تأکید دارد و بیانگر افشاء اختیاری کاملی برای گزارش واحد تجاری نیست (بشیریمنش و همکاران، ۱۳۹۴) در سال ۱۹۹۸ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، کمیته جدیدی را برای بررسی افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی ایجاد کرد. هدف این کمیته کمک به شرکت‌ها برای بهبود گزارشگری واحد تجاری بود. اطلاعات مورد نظر این کمیته در شش گروه طبقه‌بندی شدند اطلاعات واحد تجاری، تحلیل مدیریت از اطلاعات واحد تجاری، اطلاعات چشم‌انداز آتی، اطلاعاتی درباره مدیریت و سهامداران، اطلاعات کلی درباره واحد تجاری، اطلاعاتی درباره دارایی‌های نامشهود (بشیریانش و همکاران، ۱۳۹۵). هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری<sup>۷</sup> و هیئت استانداردهای حسابداری مالی به‌صورت مشترک، به توصیف افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی، پرداخته است. در این کار مشترک، افشاء اطلاعات به‌عنوان یک ابزار ارتباطی آورده شده است و بیان می‌کند که صورت‌های مالی باید اطلاعات اضافی را در مورد اقدام شناسایی شده و سایر اطلاعات مربوط به استفاده‌کنندگان افشاء کند (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۵). این امر به‌نوبه خود استفاده از یک مدل جدید از گزارش اطلاعات شرکت را ایجاد کرده است که جنبه‌های استراتژیک، اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی را در نظر می‌گیرد (اسلک و کمپبل<sup>۸</sup>، ۲۰۱۶). این ابتکار جدید که به‌عنوان گزارش یکپارچه شناخته می‌شود به محدودیت‌های موجود در ارتباط با گزارش‌های مالی سنتی می‌پردازد که مورد انتقاد قرار می‌گیرند (زوو و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۷). گزارش یکپارچه ارائه اطلاعات غیرمالی را تقویت کرده و شفافیت سازمان‌ها و ظرفیت آن‌ها را برای خلق ارزش افزایش می‌دهد (بک و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۷). گزارش یکپارچه، ارائه اطلاعاتی درباره راهبرد، راهبری، عملکرد و چشم‌انداز

سازمان در بافت محیط بیرونی است که منجر به ایجاد ارزش در کوتاه، میان و بلندمدت می‌گردد (کنسول بین‌المللی گزارشگری یکپارچه<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۳). در تعریف دیگر گزارشگری یکپارچه تمام اطلاعات مربوط به استراتژی سازمان، ریسک‌ها، فرآیندهای نظارت، تأثیرات اجتماعی و محیطی و نتایج مالی را تلفیق می‌کند و در نهایت منجر به ایجاد یک مجموعه منسجم در عین سادگی و شفافیت می‌گردد (دلوییت<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶). در حال حاضر با توجه به تلاش‌های صورت پذیرفته توسط کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه شاهد گسترش این نوع گزارشگری در جوامع مختلف و شرکت‌های بین‌المللی از جمله آفریقای جنوبی و دانمارک هستیم (ودیمی و خلیلیان موحد، ۱۳۹۲)، با توجه به این مهم و احتمال ورود شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران بین‌المللی به ایران و اهمیت شفافیت اطلاعات از طریق گزارشگری یکپارچه (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵). همچنین تهیه اطلاعات غیرمالی به صورت داوطلبانه و ناقص در گزارش تفسیری شرکت‌های بهابازار، انجام پژوهش در خصوص این موضوع ضروری است. پژوهش‌هایی به منظور ایجاد چارچوب گزارشگری در انطباق با چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه<sup>۱۳</sup> به منظور تهیه گزارشگری یکپارچه انجام شده است از جمله پژوهشی که (ستایش و مهتری، ۱۳۹۷) به منظور ارائه الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه به روش پرسشنامه و (بهروز طحان جلالی و دکتر محمدعلی مرادی، ۱۳۹۵) با موضوع استانداردگذاری یکپارچه برای گزارشگری مالی انجام داده‌اند، در پژوهش اول پژوهش‌گر رهنمودهای ارائه شده در چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه را با توجه به شرایط داخلی در قالب چارچوبی بومی بیان نموده است و در پژوهش دوم نیز تلاش شده است به ضرورت ارائه چارچوب و رهنمود لازم به منظور ارائه گزارشگری به شکل یکپارچه پرداخته شود. لکن مسئله این است قبل از ارائه استانداردها و چارچوب‌های لازم نیازمند تدوین و تبیین بستر، شرایط و عوامل لازم برای پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه هستیم در نتیجه تفاوت آن با پژوهش‌های انجام شده تدوین بسترهای پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه است تا راهنمایی باشد برای ارائه چارچوب و اصول تهیه گزارشگری یکپارچه که موضوع پژوهش‌های فوق است، بررسی ادبیات مطالعه صورت گرفته در خصوص گزارشگری یکپارچه نشان می‌دهد تاکنون پژوهشی برای تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه با توجه به ویژگی‌های خاص محیطی و گزارشگری مالی حاکم بر ایران و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد انجام نشده است. این پژوهش تلاش می‌کند تا علاوه بر کمک به افزودن به ادبیات حوزه گزارشگری یکپارچه با استفاده از روش آمیخته اکتشافی به این مسئله بپردازد که مقوله و محرک‌های مؤثر بر گزارشگری یکپارچه چیست؟ و اعتبار مدل چگونه است؟ بنابراین انتظار بر این است تا یافته‌های این پژوهش بتواند موجب افزایش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه گزارشگری یکپارچه شده و با استفاده از روش ترکیبی باعث افزایش اعتبار الگوی به دست آمده از مقوله و محرک‌های مؤثر بر گزارشگری یکپارچه گردد، همچنین منجر به معرفی حوزه جدید پژوهشی برای پژوهشگران حسابداری و حسابرسی شود به خصوص برای آن‌هایی که در خصوص گزارشگری فعالیت دارند.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۱-۲- مبانی نظری

محدودیت‌های صورت‌های مالی از جمله مربوط نبودن و عدم ارائه و افشاء کامل دارایی‌ها خصوصاً دارایی‌های نامشهود، عملکرد اجتماعی و پایداری شرکت‌ها، باعث ایجاد نگرانی برای استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها گردید، به نحوی که با آغاز دهه ۹۰ مباحث مربوط به ارائه گزارش‌های مسئولیت اجتماعی مطرح گردید و هر شرکتی فعالیت‌های اجتماعی خود را گزارش می‌نمود این گزارش به صورت چارچوب استاندارد تعیین شده نبود و بر اساس چارچوب و سلیقه هر شرکت تهیه می‌گردید. این امر منجر به این شد که دفتر محیط‌زیست سازمان ملل<sup>۱۴</sup> با همکاری چند مؤسسه دیگر کارگروهی را در سال ۱۹۹۷ تشکیل دهد. نتیجه تلاش این کارگروه ارائه اولین نسخه راهنمای گزارشگری پایدار کسب‌وکار<sup>۱۵</sup> در سال ۱۹۹۹ بود؛ اما با به وجود آمدن گزارش‌های مختلف در خصوص عملکرد اجتماعی، محیط‌زیست و پایداری ایده خلاصه کردن این گزارش‌ها به صورت یکپارچه و گزارشگری یکپارچه مطرح گردید، برای این منظور سال ۲۰۰۴ مؤسسه کینگ<sup>۱۶</sup> تشکیل شد، این مؤسسه در پی بررسی ارتباط بین گزارشگری اجتماعی، اقتصادی، محیط‌زیست و پایداری بود (مرشد زاده و قربانی، ۱۳۹۶). نقطه آغاز گزارشگری یکپارچه را می‌توان از سال ۲۰۰۸ دانست زیرا در آن زمان بحران مالی سراسر اروپا را درگیر کرده بود و مطالبی مطرح شده بود مبنی بر اینکه چرا شرکت‌هایی که در تهیه صورت‌های مالی از اصول پذیرفته شده حسابداری استفاده می‌کنند دچار شکست می‌شوند آیا ارزش‌گذاری‌ها مناسب نبوده اگر چنین نیست پس چه اتفاقی رخ داده است. فراتر از این، مسائل و نگرانی‌ها در خصوص دارایی‌هایی که در گزارش‌های مالی ارائه می‌شد به طور چشمگیری افزایش یافته چراکه این دارایی‌ها منعکس‌کننده کمترین ارزش شرکت‌ها بود. در نتیجه توجه به دارایی‌های نامشهود معطوف شد به طور مثال در سال ۱۹۷۵، حدود ۸۳٪ ارزش بازار شرکت را دارایی‌های فیزیکی و مشهود تشکیل می‌داد و این در حالی بود که در سال ۲۰۰۹ تنها ۱۹٪ ارزش بازار شرکت‌ها را به خود اختصاص می‌داد. یک تغییر روشی در مدل‌های شرکت وجود داشت که در صورت‌های مالی سنتی منعکس نمی‌شد. (محمدحسین ودیعی، علی خلیلیان موحد، ۱۳۹۵) این امر باعث اهمیت گزارشگری غیرمالی و اقبال به گزارشگری یکپارچه گردید به نحوی که با پیگیری‌های صورت گرفته، در سال ۲۰۱۰ کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه با هدف ایجاد چارچوبی مدون برای تهیه آن ایجاد شد و در نهایت این کمیته در دسامبر ۲۰۱۳ چارچوب گزارشگری یکپارچه را تهیه کرد این چارچوب اصولی را برای شرکت‌هایی که قصد تهیه گزارش یکپارچه را دارند ارائه می‌کند. در واقع انتشار این چارچوب که در سطح جهان پذیرفته شده است نقطه عطفی در گزارشگری شرکت‌ها محسوب می‌شود. در مقایسه با گزارشگری دیگر (پایداری، اجتماعی، راهبری شرکتی) رویکرد گزارشگری یکپارچه مبتنی بر منابع و مصارف ارزش شرکت است و تمامی ابعاد (اقتصادی، اجتماعی، محیطی، راهبری و مالی) را دربرمی‌گیرد (ستایش و محمدیان، ۱۳۹۷)؛ اما گزارشگری یکپارچه در دوران کودکی خود به سر می‌برد (محمدحسین ستایش و زینب مهتری،

(۱۳۹۸). در ایران در خصوص تدوین چارچوب و استاندارد گزارشگری یکپارچه اقدام مؤثری صورت نگرفته است. قدم اول در این خصوص بررسی عوامل تأثیرگذار بر گزارشگری یکپارچه است. پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد عوامل مختلفی بر گزارشگری تأثیرگذار است از قبیل استراتژی تجاری شرکت (مهدی صفری گرایلی و یاسر رضایی پیمته نوئی، ۱۳۹۸) فرهنگ، قوانین عرفی و حقوقی (محمدحسین ستایش و زینب مهتری، ۱۳۹۸) افزایش سهامداران خرد، توسعه بازار سرمایه، خصوصی‌سازی مالکیت، افزایش رقابت، افزایش نقش نهادهای ناظر، مطالبه شفافیت و فشار افکار عمومی، ورود به عرصه اقتصاد جهانی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (باباجانی جعفر و همکاران، ۱۳۹۹). رقابت در بازار محصول به‌عنوان یکی از سازوکارهای نظم‌دهنده فرآیند گزارشگری مالی بیان می‌شود (بالاکریشنان و کوهن<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۱). همچنین، نتایج برخی از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که رقابت در بازار محصولات به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر در بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری است (چنگ و همکاران، ۱۳۸۲). افزایش شفافیت در ارائه اطلاعات مالی به کاهش مشکلات اطلاعات، برای نمونه کاهش مشکلات انگیزشی و افزایش توانایی مدیران در پاسخگویی به افراد برون‌سازمانی، منجر می‌شود. یکی از اهداف در نظر گرفته‌شده برای اطلاعات مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است که خود باعث فراهم کردن مبنایی مناسب برای فراهم‌کنندگان برون‌سازمانی سرمایه در مورد ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها و نظارت بر عملکرد مدیران می‌شود. کیفیت اطلاعات مالی در تسهیل جریان منابع مالی به درون شرکت‌ها نقش مهمی ایفا می‌کند. این نقش در شرکت‌های خصوصی نسبت به شرکت‌های دولتی بیشتر است و تأثیر زیادی بر جلب نظر فراهم‌کنندگان بیرونی سرمایه دارد و به‌نوبه خود می‌تواند بر تأمین مالی خارجی شرکت‌ها تأثیر داشته باشد (هوپ و توماس، ۱۹۲۰۰۹). بین ارزش شرکت و امتیاز گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها همبستگی مثبت وجود دارد در نظر گرفتن هم‌زمان اطلاعات مالی گزارش‌های سالانه و اطلاعات مسئولیت اجتماعی، نسبت به توجه صرف به اطلاعات مالی، به نحو بهتری تغییرات ارزش سهام را توضیح می‌دهد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۹). شرکت‌ها با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالاتر، ارزش بازار بیشتری و هزینه سرمایه کمتری دارند ولی جریان نقدی عملیاتی بالاتری ندارند. در نتیجه، مطابق با پیش‌بینی، استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی به مقوله مسئولیت‌پذیری اجتماعی توجه دارند و افشای این اطلاعات بار اطلاعاتی داشته و جزء اطلاعات مربوط در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران محسوب می‌شود (گروسی و همکاران، ۱۳۹۹). شفافیت ابزاری برای تسهیل فرایند ارزیابی عملکرد شرکت‌ها است. تأکید بر حق دسترسی به اطلاعات با در نظر داشتن حریم هر دو طرف تهیه‌کننده و استفاده‌کننده است. در واقع شفافیت ارتباط بسیار زیادی با پاسخگویی دارد (فلورینی، ۱۹۹۹<sup>۲۰</sup>). دولت‌ها بر بازار اوراق بهادار به‌منظور اهداف متنوعی نظارت می‌کنند. جریان اطلاعاتی که با دقت، کارا و بی‌طرفانه باشد به عملکرد خوب بازار سرمایه کمک می‌کند نیاز همه استفاده‌کنندگان را برطرف کرده و باعث افزایش رشد اقتصادی و ثبات در جامعه می‌شود (بایلی، ۲۰۰۲<sup>۲۱</sup>). افشا اجباری در سطح ملی یا منطقه‌ای از سوی مقام‌های دولتی و سازمان‌های حرفه‌ای وضع می‌گردد و همه شرکت‌ها صرف‌نظر از اندازه، سیستم حسابداری مالی، منابع مالی و سایر عوامل

مؤثر در افشاء، ملزم به رعایت آن می‌باشند هدف از افشای اجباری تأمین نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و تضمین کیفیت اطلاعات از طریق رعایت استانداردها و قوانین است (پوپا، ۲۰۰۸). ویژگی‌های راهبری شرکتی می‌تواند بر افشای محیطی مؤثر باشد (نانسون<sup>۲۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره تأثیر مثبتی بر سطح افشای اطلاعات حسابداری دارد (عریبی، ۲۰۱۸). متغیر تمرکز مالکیت، نفوذ مدیرعامل، استقلال هیئت‌مدیره و مدت تصدی مدیرعامل بر کیفیت اطلاعات مالی تأثیر مثبت و معنادار دارند (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۳۹۲). در مباحث مربوط به حاکمیت شرکتی، یکی از مسائل بحث‌انگیز، تصدی هم‌زمان پست‌های رئیس هیئت‌مدیره و مدیرعامل توسط یک شخص است. طبق تئوری نمایندگی، قرار گرفتن یک فرد در نقش مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره به‌طور معنی‌داری مسئولیت‌های مهم هیئت‌مدیره از جمله نظارت را مخدوش می‌کند و با افزایش نفوذ مدیرعامل بر هیئت‌مدیره امکان کاهش افشای اطلاعات زیاد می‌شود (فورکر، ۱۹۹۲). خودشیفتگی مدیران عامل اثر منفی بر شفافیت گزارشگری مالی دارد، همچنین بین دیگر ویژگی رفتاری مدیران یعنی اطمینان بیش از حد و شفافیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری مشاهده گردیده است (طاهری عابد و همکاران، ۱۳۹۹). مباحث سیاسی شامل میزان دخالت دولت در بازارهای مالی و پولی، تمرکز در قدرت سیاسی، هزینه تشکیل شرکت‌های جدید و ریسک مصادره اموال بخش خصوصی در هر کشور نیز بر الزامات افشاء و متغیرهای تبیین‌کننده کیفیت افشای شرکت‌ها در یک کشور تأثیر دارد (بوشمن<sup>۲۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۳). در شرکت‌های با کمیته حسابرسی با اعضای مستقل و دارای تخصص حسابداری و مالی، احتمال بیشتری وجود دارد که صورت‌های مالی اشتباه و معاملات نادرست کشف شوند؛ زیرا آن‌ها باید برای حفظ شهرتشان به منشور اخلاقی حرفه عمل کنند در نتیجه کمیته حسابرسی دارای تخصص هنگام نظارت بر شرکت باید اثربخشی بیشتری داشته باشد که این می‌تواند بر افشای اختیاری شرکت‌ها اثری مثبت بگذارد (پرسون، ۲۰۰۹). شرکت‌هایی با روابط سیاسی بالا نسبت به شرکت‌های فاقد روابط سیاسی، به دلیل ضعف در انگیزه‌های بازار سرمایه و یا کاهش ریسک دادرسی، سطح افشای داوطلبانه پایینی دارند. تئوری‌های افشاء پیش‌بینی می‌کنند که شرکت‌ها زمانی که انگیزه‌های بازار سرمایه قوی بوده و ریسک دادرسی بالا است، با احتمال بیشتری سطوح افشای داوطلبانه را فراهم می‌کنند (فرایس و همکاران، ۲۰۱۱). یکی از این عوامل محیطی فرهنگ است. عوامل فرهنگی به‌طور مستقیم بر توسعه نظام‌های گزارشگری و حسابداری مالی در سطح هر کشور اثرگذار است (دووپینک، ۲۰۰۴). کشوری که استراتژی اقتصادی باز را دنبال می‌کند می‌بایست درهای خود را نه‌تنها بر روی تجارت خارجی بلکه بر روی گردش بین‌المللی عوامل تولیدی چون کار، سرمایه و تکنولوژی، باز بگذارد. یکی از الزامات مهم داشتن ارتباطات مالی، تجاری و گردش سرمایه در سطح بین‌المللی و حرکت به سمت اقتصاد باز پذیرش اجباری کنوانسیون‌ها و پیمان‌های بین‌المللی مربوط به بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول، سازمان ملل متحد و... در حوزه‌های اقتصادی از جمله گزارشگری مالی و به‌ویژه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت ارائه اطاعات با کیفیت و قابل مقایسه است. منطق اصلی چنین اجباری نیز افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و کارایی بازارهای سرمایه در سراسر جهان است (میر و رحمان<sup>۲۵</sup>،

(۲۰۰۵). به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به افراد متخصص نیاز دارد که بستگی به فراهم نمودن فرصت آموزش کافی و مرتبط برای افراد دارد. با توجه به پیشرفت‌های قابل توجه حسابداری، آگاهی از دانش‌ها و مهارت‌های دنیای امروزی در محیط تجاری کنونی برای متخصصان حسابداری امری حیاتی است (هگارت و همکاران، ۲۰۰۴). بدیهی است گزارش یکپارچه نیز به‌عنوان آخرین تحول گزارشگری می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار گیرد، به همین دلیل تهیه الگویی برای ارائه گزارشگری یکپارچه را با توجه به شرایط خاص هر کشور از ابعاد و جنبه‌های مختلفی می‌توان بررسی کرد (محمدحسین ستایش و زینب مهتری، ۱۳۹۸). در نتیجه این پژوهش از طریق روش پژوهش آمیخته و تعیین عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای گزارشگری یکپارچه با روش داده بنیان و سپس تأیید آن با استفاده از روش معادلات ساختاری به تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه می‌پردازد زیرا تاکنون در این خصوص پژوهش انجام نشده است. این پژوهش از لحاظ این‌که یک مدل و الگویی از عوامل مؤثر بر گزارشگری ارائه می‌دهد می‌تواند اطلاعات کافی برای تصمیم‌گیری ذینفعان را فراهم کند.

## ۲-۲- پیشینه پژوهش

روباتوم و لاک<sup>۳۲</sup> (۲۰۱۹) به بررسی گزارشگری یکپارچه که توسط کمیسیون بین‌المللی گزارشگری یکپارچه توسعه یافته است پرداختند، هدف این پژوهش تأثیر گزارشگری یکپارچه بر شیوه گزارشگری شرکت‌ها است. نتیجه حاکی است که گزارشگری یکپارچه موجب می‌شود پایه گزارشگری شرکت‌ها تغییر کند البته این تغییر بدون توجه به چارچوب‌های موجود گزارشگری رخ نمی‌دهد. این نوع گزارشگری نگرانی‌های مربوط به پیچیدگی و غیراصولی بودن گزارش‌های موجود را مشخص و چارچوبی قابل قبول برای گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبردی فراهم می‌کند.

امانول آتردیس<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۹) به بررسی ارتباط بین سطح کیفیت یکپارچه و ارزیابی بازار یک شرکت می‌پردازد که هدف آن تعیین ارتباط گزارشگری یکپارچه و عملکرد مالی است. برای این منظور از اطلاعات گزارش یکپارچه شرکت‌ها برای سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد در زمانی که شرکت‌ها تمایل دارند کیفیت افشا را افزایش دهند با گزارشگری یکپارچه و عملکرد شرکت ارتباط مثبت وجود دارد.

پیستونی و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۱۸) به بررسی میزان کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌هایی که این نوع گزارشگری را در دستور کار قرار داده‌اند، پرداختند. هدف آن ارزیابی کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها است و از اطلاعات گزارش یکپارچه ۱۱۶ شرکت برای سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۴ استفاده شده است. روش پژوهش تجزیه و تحلیل اطلاعات و یک مدل امتیازدهی است. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد کیفیت گزارشگری یکپارچه پایین است و اطلاعات مربوط به جنبه‌های گزارشگری یکپارچه، از جمله سرمایه، مدل کسب‌وکار و روند ایجاد ارزش در افزوده شرکت‌ها، به‌صورت ناقص گزارش شده است و برای بهبود افشای این اطلاعات، باید چارچوب گزارشگری یکپارچه تقویت شود.

کیان و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و تأثیر آن در کنترل کربن و کیفیت افشاء پرداختند. نتایج پژوهش آنان با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از ۱۱۴ شرکت بزرگ در ایالات متحد آمریکا، آلمان، استرالیا و ژاپن نشان داد که تعداد کمی از این شرکت‌ها از ابزارهای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی استفاده کرده‌اند و بیشتر آن‌ها تنها برخی از این ابزار را بکار گرفته‌اند. همچنین، کاربرد حسابداری مدیریت زیست‌محیطی تأثیر قابل توجهی در مدیریت مسائل زیست‌محیطی و کیفیت افشای شرکت دارد.

بوبیتان و همکاران<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی گزارشگری یکپارچه، حاکمیت شرکتی و آینده عملکرد حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که گزارش یکپارچه می‌تواند به حاکمیت شرکتی با افزایش پاسخگویی، مدیریت عملکرد بهتر، شفافیت بیشتر و رهبری مؤثر و مدیریت مؤثرتر ریسک کمک کند. نور اله زاده و همکاران (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 هدف این پژوهش بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت با تأکید بر نقش پیچیدگی و نیازهای تأمین منابع مالی خارجی است. به همین منظور، داده‌های مربوط به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و فرا بورس تهران برای دوره زمانی ۷ ساله بین سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۶ برای ۱۲۰ شرکت استخراج و از الگوی رگرسیونی داده‌های ترکیبی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بازار سرمایه نگرش مثبتی نسبت به شرکت‌هایی دارد که از رویکرد گزارشگری یکپارچه برای ارائه اطلاعات خود استفاده می‌کنند؛ و این نگرش مثبت منجر به افزایش ارزش‌گذاری شرکت می‌گردد. همچنین نتایج پژوهش نشان‌دهنده آن است که رابطه‌ی مثبت میان ارزش‌گذاری شرکت و گزارشگری یکپارچه در شرکت‌های دارای پیچیدگی سازمانی و شرکت‌های نیاز به تأمین مالی خارجی بالاتر، قوی‌تر است؛ و در پایان 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.

رضایی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی ارتباط ارزش اطلاعات حسابداری یکپارچه در رویکردی گزارشگری یکپارچه پرداختند، هدف پژوهش بررسی ارتباط ارزش اطلاعات حسابداری در رویکرد گزارشگری یکپارچه در بورس اوراق بهادار تهران است. بدین منظور داده‌های موردنیاز از ۵۱ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران، در طی دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ جمع‌آوری گردیده است. نتایج پژوهش نشان داد که بین سود خالص و ارزش بازار سهام ارتباط خطی معناداری وجود دارد. بین سود خالص و ارزش بازار سهام ارتباط غیرخطی معناداری وجود دارد. بین ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و ارزش بازار سهام ارتباط خطی معناداری وجود دارد. بین



سودوزیان جامع و ارزش بازار سهام ارتباط خطی معناداری وجود دارد. بین سودوزیان جامع و ارزش بازار سهام ارتباط غیرخطی معناداری وجود دارد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی پرداختند این پژوهش با هدف بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی طی دوره زمانی ۵ ساله از سال ۱۳۹۱ تا سال ۱۳۹۵ انجام شده است. روش گردآوری داده‌ها، روش اسناد کاوی و مراجعه به بانک‌های اطلاعاتی و روش تحلیل داده‌ها از نوع استنباطی است. این پژوهش از جهت تحلیل آماری از نوع همبستگی و مبتنی بر الگوی معادلات ساختاری است. نتایج نشان می‌دهد که از بین هشت متغیر هیئت‌مدیره، متغیرهای نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، نسبت مالکیت هیئت‌مدیره و نسبت زنان هیئت‌مدیره و نسبت ثبات اعضای هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی تأثیر مثبت و معنادار و دوغانگی وظیفه مدیرعامل و نسبت تحصیلات هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی تأثیر منفی و معنادار دارند. بین اندازه هیئت‌مدیره و تعداد جلسات هیئت‌مدیره با میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی، رابطه‌ای مشاهده نشده است.

حاجیان نژاد و همکاران (1394) به تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی و حسابداری پرداختند نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد از نظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی و حسابداری و چارچوب قابل‌ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد.

عرب صالحی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان رابطه مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات ۵۹ شرکت در طول سال‌های ۱۳۸۹ - ۱۳۸۵ استفاده شده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که عملکرد مالی با مسئولیت اجتماعی شرکت نسبت به مشتریان و نهادهای موجود در جامعه ارتباط دارد. ولی عملکرد مالی با مسئولیت اجتماعی شرکت نسبت به کارکنان و محیط‌زیست رابطه معناداری ندارد.

### ۳- سوالات پژوهش

- ۱) محرک‌های گزارشگری یکپارچه چیست؟
- ۲) الگوی مفهومی گزارشگری یکپارچه چیست؟
- ۳) میزان اعتبار الگوی مفهومی چگونه است؟

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش انجام پژوهش ترکیبی یا آمیخته و از نوع اکتشافی است در بخش اول با استفاده از روش داده بنیان به طراحی الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه می‌پردازد. زمانی از این روش استفاده می‌شود که در حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد، دوم اینکه پژوهشگر بخواهد ادراکات و تجارب مشارکت‌کنندگان را بداند و سوم قصد پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد (دانایی فر و امامی، ۱۳۹۶). در این بخش فرایند اجرا کیفی است؛ زیرا در این پژوهش از روش مصاحبه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است و سپس به تحلیل و تفسیر برای دستیابی به داده‌ها پرداخته می‌شود و در نهایت نتایج به شکل نمودار ارائه می‌شود و از لحاظ زمانی مقطعی است با عنایت به اینکه انجام مصاحبه در سال ۱۳۹۹ انجام شده است. نظریه‌پردازی داده بنیان، یک روش‌شناسی استقرایی کشف نظریه است که این امکان را فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از ویژگی‌های عمومی موضوع پرورش دهد درحالی‌که به‌طور هم‌زمان، پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده‌ها محکم می‌سازد. (فرناندز ۲۰۰۴، ۳۷) منظور از استقرایی بودن نظریه داده بنیان این است که در این روش به آزمودن فرضیه پرداخته نمی‌شود و نظریه تدوین‌شده در نتیجه گردآوری و تحلیل هم‌زمان داده رویداده و زاییده می‌شود (گولدینگ ۲۰۰۲، ۳۸ و نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). در این تحقیق از نظریه استراتوس و کوربین استفاده می‌شود. استراتوس و کوربین برای تحلیل داده‌ها سه فن کدگذاری پیشنهاد دادند، کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، در کدگذاری باز، تحلیل‌گر به پدید آوردن مقوله‌ها و ویژگی‌های آن‌ها می‌پردازد و سپس می‌کوشد تا مشخص کند که چگونه مقوله‌ها در طول عده‌های تعیین‌شده تغییر می‌کنند. در کدگذاری محوری، مقوله‌ها به‌طور نظام‌مند بهبودیافته و با زیر مقوله‌ها پیوند داده می‌شوند. با این حال، این‌ها هنوز مقوله اصلی نیستند که در نهایت برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه شوند، به‌طوری‌که نتایج تحقیق، شکل نظریه پیدا کنند. کدگذاری انتخابی فرایند یکپارچه‌سازی و بهبودیافته مقوله‌هاست. (استراتوس و کوربین ۲۰۰۱، ۳۹). جامعه آماری با توجه به موضوع تحقیق از بین افرادی که دارای تخصص در این زمینه بوده و به‌صورت اجرایی با آن سروکار داشته و همچنین به‌عنوان سیاست‌گذار و تأثیرگذار در این موضوع می‌باشند انتخاب‌شده است لذا جامعه آماری از اساتید دانشگاهی که صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در خصوص حسابداری و گزارشگری مالی هستند، اعضا جامعه حسابداران رسمی ایران، اعضا کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی، مدیران ارشد سازمان بورس و اوراق بهادار و مدیران شرکت‌ها تشکیل شده است. نمونه‌گیری به روش گلوله برفی<sup>۴۰</sup> بوده به این ترتیب که ابتدا با ۷ نفر از افرادی که در زمینه کاری خود تصمیم‌گیرنده و صاحب‌نظر بودند مصاحبه شروع گردید سپس از آن‌ها معرفی افراد مطلع و صاحب‌نظر برای مصاحبه درخواست می‌گردید. با پیش رفتن پژوهش و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با سایر افراد خبره در حوزه پژوهش آشنا به زمینه گزارشگری شامل اساتید دانشگاه، مدیران و شرکا مؤسسات حسابرسی و ناظرین بر گزارشگری بهابازار، مصاحبه شد. در نتیجه با ۱۹ نفر از افراد صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری این مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند.

مصاحبه‌ها تا جایی که مصاحبه‌شوندگان اجازه می‌دادند ضبط شدند و افرادی بودند که با ضبط صدا موافق نبودند، در این موارد یادداشت‌برداری انجام می‌شد تمامی مقوله‌های مدل پارادایمی نظریه داده بنیاد با آلفای بالای ۰/۷ از میزان پایایی مناسب برخوردار هستند. در بخش کمی پرسشنامه طراحی و جامعه نمونه از تحلیلگران صندوق‌های سرمایه‌گذاری که به تحلیل گزارش می‌پردازند، شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی و مدیران و رؤسای مالی شرکت‌های بورسی می‌باشند. در این بخش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری برای آزمون مدل به دست آمده استفاده شده است. پرسشنامه محقق ساخته است و سؤالات آن برگرفته از الگوی حاصل شده از بخش اول و ادبیات و مبانی پژوهش است. این پرسشنامه دارای ۲۴ سؤال و بر اساس طیف ۵ درجه‌ای لیکرت، از خیلی زیاد تا خیلی کم طراحی شده است و از دو بخش تشکیل شده است، بخش اول شامل متغیرهای جمعیت شناختی (سمت، میزان تحصیلات، میزان سابقه کار) و بخش دوم شامل سؤالات مربوط به موضوع اصلی پژوهش است. با توجه اینکه اطلاعات دقیقی از تعداد جامعه آماری در دسترس نیست نامحدود فرض شده و برای تعیین تعداد آن از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود شده است، در مجموع تعداد ۳۹۷ پرسشنامه دریافت گردید؛ که در نهایت ۳۶۸ پرسشنامه انتخاب گردید.

## ۵- یافته‌های پژوهش

### ۱-۱- یافته‌های بخش کیفی

#### ۵-۱-۱- کدگذاری باز

کدگذاری باز، فرآیند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند. در این پژوهش در مجموع، تعداد ۱۱۱ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شده است، مفاهیم استخراج شده فوق به ۲۴ مقوله شامل الزامات قانونی، خصوصی‌سازی و بازار فعال، دیدگاه قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران، روابط بین‌الملل، تهیه دستورالعمل و ایجاد بستر رعایت آن‌ها، سیاست میزان و نحوه افشاء اطلاعات، ترکیب و ویژگی کمیته‌های درون سازمان، خصوصیت مدیران، شرایط و نیاز صنعت، نظام ارزشیابی سازمانی، ویژگی‌های منابع سرمایه‌ای، مشوق‌ها و تنبیهات، فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، ایجاد نهادی برای نظارت و سازمان‌دهی، تعیین معیار و استاندارد لازم، ایجاد مکانیسم اعلام شرکت‌های فاقد افشاء کافی، آموزش و ترویج از دانشگاه، نهاد هماهنگ‌کننده درون سازمانی، افزایش ارزش سازمان، ایجاد حس مسئولیت‌پذیری در برابر اجتماع، تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری، ایجاد شفافیت، جلوگیری از هدر رفت منابع و جذب سرمایه‌گذار خارجی است. مفاهیم و مقوله‌ها در جدول ۱ تا ۵ توصیف شده است.

## ۵-۱-۲- کدگذاری محوری

همان‌گونه که استراتوس و کوربین (1998) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنج‌گانه زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند.

الف- شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند. شرایط علی گزارشگر یکپارچه به شرح جدول ۱ است:

جدول ۱- شرایط علی

شرایط علی		
مقوله	مفاهیم	نظر خبرگان
الزامات قانونی	قوانین و مقررات تنظیم لایحه و تصویب صدور دستورالعمل الزامات نهاد مسئول	قوانین و مقررات به‌منظور پیاده‌سازی باید وجود داشته باشد، لایحه در مجلس برای ایجاد نظارت بیشتر بر شفاف‌سازی شرکت‌ها تنظیم و تصویب شود، سازمان بهابازار دستورالعمل لازم را باید تصویب کند، اسباب اجرایی شدن هر موضوع الزامات تعیین شده توسط نهاد مسئول است
خصوصی‌سازی و بازار فعال	- اقتصاد آزاد - دستوری نبودن اقتصاد - اقتصاد پویا - عرضه و تقاضا اطلاعات - بازار آزاد	در اقتصاد دولتی انگیزه لازم برای افشاء وجود ندارد، گزارشگری در اقتصاد وابسته به دولت به‌صورت دستوری است، در اقتصاد آزاد و پویا رقابت وجود دارد، عرضه و تقاضا برای اطلاعات در شرکت‌های خصوصی است نه شرکت دولتی، لازمه حرکت به این نوع گزارشگری خروج از بازار دستوری به سمت بازار آزاد و غیردولتی است
دیدگاه قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران	- اهمیت سیاست‌گذاران - ایجاد ابزار اجرا - حمایت قانون‌گذاران - ابزار حمایتی کلان	اهمیت دادن مسئولین سیاست‌گذار در سطح کلان، ایجاد ابزار دستوری برای اجرای آن توسط مسئولین، حمایت قانون‌گذار و سیاست‌گذاران در رده‌های بالا، ایجاد و اعمال ابزار حمایتی در سطوح مدیریت کلان
روابط بین‌الملل	- ارتباطات بین‌المللی - عضویت در جوامع حرفه‌ای - بهره‌مندی از جوامع حرفه‌ای - ورود به بازار بین‌المللی - پذیرش استاندارد بین‌المللی	روابط بین‌المللی و جذب سرمایه‌گذاری عامل مهمی می‌تواند باشد، لزوم عضویت در جوامع حرفه‌ای بین‌المللی مهم است، ضرورت برخورداری از امتیازات ایجادشده توسط جوامع حرفه‌ای بین‌المللی و تهیه گزارش مورد نظر آن‌ها مؤثر است، ورود شرکت‌ها به بازار بین‌المللی و ایجاد نمایندگی و شعبه در خارج از کشور افشاء اطلاعات را لازم دارد، ضرورت رعایت استانداردهای گزارشگری بین‌المللی به این امر کمک می‌کند.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ب- شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند. شرایط مداخله‌گر گزارشگری یکپارچه به شرح جدول ۲ است:

جدول ۲- شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر		
مقوله	مفاهیم	نظر خبرگان
تهیه دستورالعمل و ایجاد بستر رعایت آن‌ها	-تهیه دستورالعمل -وجود ضوابط -وجود رهنمود -صدور آیین‌نامه	تهیه دستورالعمل مناسب برای راهنمایی کاربر و تهیه‌کننده گزارش، ضوابط تهیه گزارش یکپارچه توسط مدیران باید ایجاد شود، وجود رهنمود برای هدایت مدیران به سمت گزارشگری یکپارچه لازم است، زمینه‌سازی و بسترسازی شرکت‌ها از طریق صدور آیین‌نامه اجرایی
سیاست میزان و نحوه افشاء اطلاعات	-خواست و اراده مدیران -نگرانی از افشاء اطلاعات -تأثیر از افشاء ضعیف -انتفاع از نوع و میزان اطلاعات -نحوه عملکرد مدیران	خواست و اراده اداره‌کنندگان شرکت برای افشاء اطلاعات تعیین‌کننده است، نگران بودن مدیران از افشاء اطلاعات میزان افشاء را تحت تأثیر قرار می‌دهد، منتفع شدن مدیران از عدم افشاء و افشاء ضعیف می‌تواند مانع باشد، میزان تأثیرپذیری شرکت و مدیران از افشاء اطلاعات در تهیه گزارش یکپارچه دخیل است، عملکرد شرکت متأثر از تصمیم‌گیری مدیران است که می‌تواند بر سیاست افشاء اطلاعات تأثیر گذارد
ترکیب و ویژگی کمیته‌های درون سازمان	-سیستم نظارتی -خصوصیات کمیته نظارتی -ویژگی کمیته حسابرسی -وجود هیئت‌های نظارتی -نفوذ هیئت‌های نظارتی	دستگاه‌های نظارتی و کنترلی شرکت‌ها مؤثر است، خصوصیات اعضای کمیته‌های نظارتی از لحاظ تخصص و دانش راهگشاست، وجود کمیته‌های حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد، هیئت‌ها و گروه‌های تخصصی ناظر بر گزارشگری مالی تسهیل‌کننده این امر است، میزان نفوذ نهادهای تخصصی و نظارتی بر مدیران باعث مشخص شدن اهمیت آن می‌شود
خصوصیت مدیران	-ویژگی فردی مدیران -گرایش به پاسخگویی -محافظه‌کار بودن مدیران -اخلاق مدار بودن مدیران -نداشتن روحیه پنهان‌کاری	خبرگان ویژگی‌های فردی و روحی مدیران از لحاظ تمایل به افشاء اطلاعات، محافظه‌کار بودن مدیران، گرایش به پاسخگویی مدیران و مسئولیت‌پذیری آن‌ها، اخلاق‌مداری و پایبند بودن مسئولین شرکت‌ها و داشتن روحیه اطلاع‌رسانی و روحیه پنهان‌کاری نداشتن را مؤثر می‌دانند
شرایط و نیاز صنعت	-ویژگی صنعت -رقابت صنایع -سیاست ناظرین صنعت -فشار سندیکا و صنوف -نیاز اطلاعاتی فعالان صنعت	ویژگی‌های صنعت مورد فعالیت مثل انحصاری بودن، میزان رقابت در صنعتی که در آن فعالیت می‌شود، سیاست ناظرین صنعتی که شرکت در آن فعال است، فشار سندیکا و اصناف صنعت مورد فعالیت، نیاز سیاست‌گذاران صنعت خاص برای دریافت اطلاعات از شرکت‌های فعال در آن صنعت از نظر خبرگان تأثیرگذار است

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ج- شرایط بستر یا زمینه‌ای: مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است شرایط بستر گزارشگر یکپارچه به شرح جدول ۳ است:

جدول ۳- شرایط بستر یا زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای		
مقوله	مفاهیم	نظر خبرگان
نظام ارزشیابی سازمانی	-سیستم ارزشیابی -ارزیابی واحدهای سازمان -نظام ارتقاء و پاداش -نظام ارزیابی -ضوابط و نظام امتیازبندی	وجود سیستم ارزشیابی رعایت سیاست گزارشگری، الزام به مشارکت کلیه واحدهای سازمانی از طریق سیستم نظارتی و ارزیابی واحدها، ایجاد نظام ارتقاء و پاداش برای انجام دستورالعمل گزارشگری، پاسخگو کردن کارکنان ذی‌ربط از طریق نظام ارزیابی، ایجاد ضوابط و نظام امتیازبندی قسمت‌های سازمان در کمک به تهیه اطلاعات برای گزارش‌های صادره از نظر خبرگان مهم است.
ویژگی‌های منابع سرمایه‌ای	-نیروی ماهر -نرم‌افزار مناسب -سیستم جمع‌آوری اطلاعات -زیرساخت نرم‌افزاری -بستر جمع‌آوری اطلاعات	وجود نیروی انسانی ماهر و توانمند برای تهیه گزارش، وجود نرم‌افزار و دستگاه‌های مکانیزه تهیه گزارش‌های موردنیاز، وجود امکانات و منابع لازم از قبیل سیستم تهیه اطلاعات، وجود زیرساخت نرم‌افزاری و سخت‌افزاری تهیه اطلاعات، ضرورت ایجاد و ارتقا بستر تهیه و جمع‌آوری اطلاعات لازم برای گزارشگری یکپارچه
مشوق‌ها و تنبیهات	-سیاست تشویقی -کمک تشویقی دولت -سیاست تشویقی بهابازار -استفاده از مشوق برای پاسخگویی -امتیازبندی شرکت‌ها	ایجاد سیاست تشویقی توسط مسئولین در سطح کلان و خرد، کمک دولت از طریق ابزارهای ترغیب‌کننده برای شفاف‌سازی مثل کمک بلاعوض، ورود بهابازار از طریق سیاست‌های تشویقی و تنبیهی، ایجاد فرهنگ شفاف‌سازی و ارائه اطلاعات با ارائه مشوق‌ها در سطح کلان، امتیازبندی شرکت‌ها از لحاظ شفافیت اطلاعاتی در سطح بازار
فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی	-ایجاد بستر پاسخگویی و پاسخ‌خواهی -پاسخگو بودن دولت -پاسخگو بودن سازمان‌ها -فرهنگ شفافیت در جامعه -به‌کارگیری مدیران پاسخگو	ایجاد فضا و بستر پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در جامعه، پاسخگو بودن دولت و نهادهای نظارتی در برابر اجتماع، پاسخگو بودن سازمان‌ها و شرکت‌ها در برابر سؤالات مردم، نهادینه کردن و فاصله گرفتن از فضای ابهام در جامعه، عدم به‌کارگیری مدیرانی که پاسخگو نمی‌باشند

منبع: یافته‌های پژوهشگر

د-راهبردها: فعالیتهای پیامد محور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده موردبررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود. شرایط راهبردی گزارشگر یکپارچه به شرح جدول ۴ است:

جدول ۴- راهبردها

راهبردها		
مقوله	مفاهیم	نظر خبرگان
ایجاد نهادی برای نظارت و سازمان‌دهی	-ایجاد متولی امر -تعیین کمیته متولی -تهیه بستر توسط نهادی مسئول -نظارت توسط نهاد مسئول	مشخص کردن متولی برای پیشبرد و فرهنگ‌سازی، تعیین کمیته یا سازمان برای ایجاد زمینه‌های لازم، هماهنگی و به وجود آوردن ابزارهای لازم توسط نهاد مسئول، سازمان‌دهی و نظارت بر آن توسط گروه مسئول
تعیین معیار و استاندارد لازم	-معیار لازم -تعیین استانداردها -تعیین چارچوب و تعاریف	هر موضوعی ابتدا باید معیار مشخص داشته باشد سازمان حسابرسی ابتدا استانداردها را مشخص کند، چارچوب و تعاریف مشخص و معین گردد
ایجاد مکانیسم اعلام شرکت‌های فاقد افشاء کافی	-تعیین شرکت‌های فاقد افشاء کافی -عدم سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فاقد افشاء کافی -مکانیسم تشخیص شرکت‌های فاقد افشاء کافی -شرط افشاء کافی برای پذیرش در بهابازار -کنترل بهابازار برای افشاء کافی	اعلام شرکت‌هایی که حاضر به افشاء اطلاعات نیستند، عدم سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که حاضر به افشاء اطلاعات نیستند، ایجاد مکانیزه تشخیص شرکت‌های که تمایل به افشاء ندارند توسط بهابازار، عدم پذیرش شرکت‌های غیرمسئول در بازار بهابازار، بستن نماد بهابازار شرکت‌هایی که حاضر به تهیه گزارش یکپارچه نمی‌باشند
آموزش و ترویج از دانشگاه	-آموزش گسترده -تدریس در دانشگاه -گنجانیدن واحد درسی -تعیین دروس گزارشگری در دانشگاه	آموزش در سطح وسیع و پایه‌ای، دانشگاه باید آموزش صحیح کارشناسان را به عهده بگیرد، قرار دادن واحد درسی لازم و کافی، جهت گزارشگری دروسی مجزا در دانشگاه ایجاد شود
نهاد هماهنگ‌کننده درون‌سازمانی	-تعیین گروهی داخل شرکت -تعیین نهاد هماهنگ‌کننده داخلی -تعیین متصدی جمع‌آوری اطلاعات -تشکیل کمیته داخلی	تشکیل گروهی قوی برای ایجاد زمینه‌های لازم داخل شرکت، همکاری کلیه واحدهای سازمان از طریق هماهنگی آن‌ها توسط یک‌نهاد مسئول، جمع‌آوری اطلاعات از طریق یک متصدی مسئول، تشکیل کمیته داخلی برای هماهنگی و پیشبرد امور

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ه- پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است. پیامدهای به کارگیری گزارشگری یکپارچه به شرح جدول ۵ است:

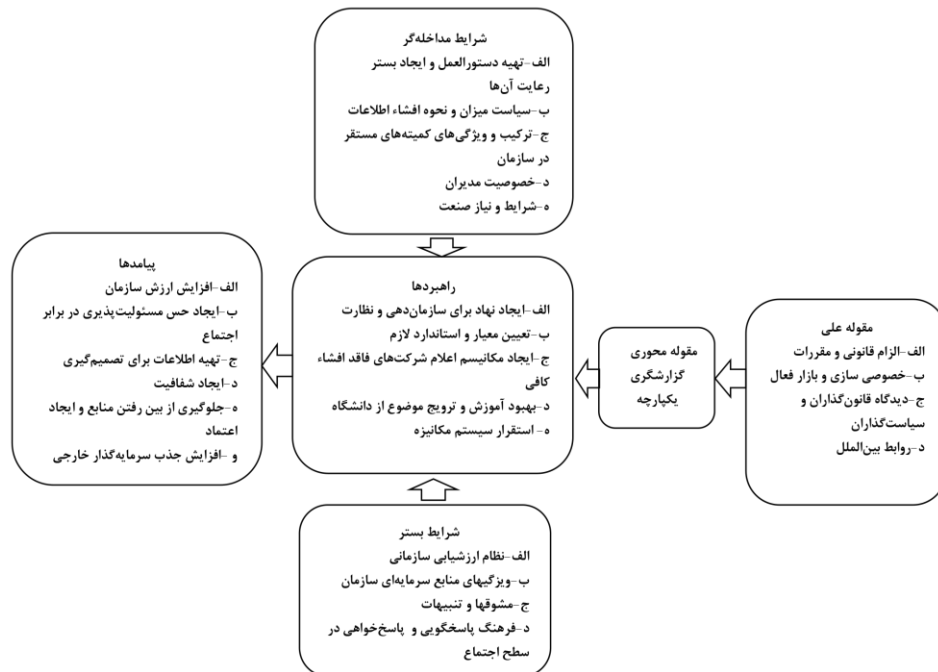
جدول ۵- پیامدها

پیامدها		
مقوله	مفاهیم	نظر خبرگان
افزایش ارزش سازمان	-افزایش منابع -کسب سرمایه در گردش و سود -شناخت ارزش شرکت -افزایش ارزش سهام -افزایش سرمایه شرکت	بالا بردن رغبت سرمایه‌گذاران و افزایش منابع، کسب سرمایه در گردش و افزایش سود، تشخیص ریسک‌ها و فرصت‌ها و ارزش شرکت برای سرمایه‌گذار، افزایش ارزش سهام و شرکت از طریق جذب سرمایه، تسهیل در کسب اطلاعات برای سرمایه‌گذاری صحیح و افزایش سرمایه شرکت
ایجاد حس مسئولیت‌پذیری در برابر اجتماع	-افزایش اعتماد جامعه -اهمیت مسئولیت اجتماعی -پرداختن به مسئولیت اجتماعی -تعیین مسئولیت‌پذیری اجتماعی -جلب نظر جامعه	افزایش اعتماد جامعه به عملکرد اجتماعی شرکت، مهم جلوه دادن مسئولیت اجتماعی در برابر مسئولیت‌های دیگر، بیان‌کننده اهمیت قائل شدن شرکت به مسائل اجتماعی و منابع جامعه، روشن شدن حس مسئولیت‌پذیری شرکت، توجه جامعه به شرکت از طریق افشاء عملکرد اجتماعی
تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری	-تهیه اطلاعات -تهیه اطلاعات در خصوص آینده -تسهیل بررسی عملکرد آتی -بهبود تصمیم‌گیری -اخذ تصمیم مناسب	تهیه اطلاعات کافی برای تصمیم‌گیرندگان، گزارشگری سنتی نمی‌تواند در خصوص وضعیت آتی اطلاعات ارائه کند، آسان شدن پیش‌بینی عملکرد آتی شرکت، بهبود تصمیم‌گیری از طریق اطلاعات شفاف‌تر و کامل‌تر، اخذ تصمیمات مناسب و به‌موقع با مشخص شدن ریسک‌ها و فرصت‌ها
ایجاد شفافیت	-کاهش عدم تقارن اطلاعاتی -در دسترس بودن اطلاعات -صداقت در ارائه اطلاعات -بالا بردن شفافیت اطلاعات	کاهش اثر عدم تقارن اطلاعاتی، در دسترس بودن اطلاعات مهم و اثرگذار برای عموم، بالا بردن صداقت در ارائه اطلاعات و نبود اطلاعات پنهان، بالا رفتن شفافیت اطلاعاتی و کاهش رانت خبری
جلوگیری از هدر رفت منابع	-امانت‌داری از منابع -استفاده بهینه منابع -بهره‌برداری مناسب از منابع -جلوگیری از اتلاف منابع -کاهش مصارف	احتیاط بیشتر در امانت‌داری منابع در اختیار مدیریت، استفاده بهینه از دارایی‌های در اختیار، بهره‌برداری کافی از امکانات در اختیار مدیران، افزایش پاسخگویی مدیران در خصوص اتلاف منابع، کاهش مصارف غیرضروری و جلوگیری از هدر رفت سرمایه
جذب سرمایه‌گذار خارجی	-تهیه اطلاعات سرمایه‌گذار خارجی -برطرف کردن ضعف اطلاعاتی -ورود سرمایه‌گذار خارجی -گزارشگری موردنیاز سرمایه‌گذار خارجی -جبران کمبود منابع از خارج	انطباق با گزارشگری بین‌المللی و تهیه اطلاعات سرمایه‌گذار خارجی، رفع ضعف اطلاعاتی گزارشگری سنتی برای سرمایه‌گذاران خارجی، ورود سرمایه‌های خارجی با دسترس بودن ریسک‌ها و فرصت‌ها شرکت، لازمه ورود سرمایه‌های خارجی ارائه گزارش‌های مورد نیاز آن‌هاست، جبران کمبود منابع از خارج از کشور نیاز به شفاف‌سازی اطلاعات دارد



### ۵-۱-۳- کدگذاری انتخابی

این مرحله به انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها به آن می‌پردازد، پژوهشگر بر اساس کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراتوس، ۱۹۸۷) سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراتوس و کوربین، ۱۹۹۰، ۱۹۹۸). در نهایت به ارائه مدل به شرح شکل ۱ منجر شده است.



شکل ۱- الگوی محرک‌های گزارشگری یکپارچه

### ۵-۲- یافته‌های بخش کمی

#### ۵-۲-۱- یافته‌های توصیفی

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد اکثریت افراد نمونه (۲۰۳ نفر) دارای تحصیلات کارشناسی ارشد (۵۵/۲ درصد) بودند. ۱۲۳ نفر دارای مدرک کارشناسی (۳۳/۴ درصد) و ۴۲ نفر دارای تحصیلات دکتری (۱۱/۴ درصد).

درصد) دارای تحصیلات دکتری بودند. رشته ۳ نفر از افراد اقتصاد (۰/۸)، ۲۵۰ نفر حسابداری (۶۷/۹) و ۱۱۵ نفر مدیریت (۳۱/۳) بود. نتایج توزیع فراوانی سابقه کاری نشان داد اکثریت افراد نمونه (۱۴۱ نفر) دارای سابقه کاری ۱۶ تا ۲۰ سال (38/3) بودند. همچنین مسئولیت کاری اکثر افراد نمونه شریک و مدیر مؤسسه (۴۴/۶ درصد) بود.

جدول ۶- نتایج آمار توصیفی

درصد	تعداد	
		میزان تحصیلات
۱۱/۴	۴۲	دکتری
۳۳/۴	۱۲۳	کارشناسی
۵۵/۲	۲۰۳	کارشناسی ارشد
		رشته تحصیلی
۰/۸	۳	اقتصاد
۶۷/۹	۲۵۰	حسابداری
۳۱/۳	۱۱۵	مدیریت
		سابقه کاری
۷/۶	۲۸	کمتر از ۱۰ سال
۲۲/۸	۸۴	بین ۱۱ تا ۱۵ سال
۳۸/۳	۱۴۱	بین ۱۶ تا ۲۰ سال
۳۱/۳	۱۱۵	بیشتر از ۲۰ سال
		مسئولیت
۶/۵	۲۴	تحلیلگر بازار سرمایه
۲۷/۸	۱۰۲	رئیس حسابداری
۲۱/۱	۷۸	معاون و مدیر مالی
۴۴/۶	۱۶۴	شریک و مدیر مؤسسه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۵-۲-۲- یافته‌های استنباطی

در این بخش بر اساس یافته‌های بخش کیفی و جهت آزمون مدل استخراج شده (جدول ۶) فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شد.

- (۱) الزامات قانونی و شرایط و روابط سیاسی و اقتصادی (مقوله علی) بر گزارشگری یکپارچه تأثیر معنی‌داری دارد.
- (۲) گزارشگری یکپارچه (مقوله محوری) بر راهبردها تأثیر معنی‌داری دارد.
- (۳) دستورالعمل‌ها و ویژگی‌های راهبری شرکت (شرایط مداخله‌گر) بر راهبردها تأثیر معنی‌داری دارد.
- (۴) نظام پاسخگویی و ارزشیابی و امکانات شرکت (شرایط بستر) بر راهبردها تأثیر معنی‌داری دارد.
- (۵) ایجاد نهاد متولی و تعیین استاندارد و آموزش (راهبرها) بر پیامدها تأثیر معنی‌داری دارد.
- (۶) گزارشگری یکپارچه بر بهبود شفافیت اطلاعات، تصمیم‌گیری و افزایش سرمایه‌گذاری تأثیر معنی‌داری دارد.

#### ۵-۲-۲-۱-۱-برازش مدل پژوهش

جهت بررسی برازش مدل پژوهش از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است.

#### ۵-۲-۲-۱-۱-پایایی پژوهش

پایایی تحقیق حاضر از طریق سه معیار ضرایب بارهای عاملی، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی شده است.

#### ۵-۲-۲-۱-۱-ضرایب بارهای عاملی پژوهش

بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار  $0/7$  شود؛ مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود بارهای عاملی متغیرها همگی بالا  $0/4$  است. همچنین شاخص‌های ارزیابی پایایی (آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی) همگی در بازه مورد قبول می‌باشند. شاخص میانگین واریانس استخراجی نیز که برای ارزیابی روایی همگرا استفاده می‌شود برای تمامی شاخص‌ها بیشتر از  $0/5$  است.

جدول ۷- سنجش بارهای عاملی پژوهش

شاخص	سؤال	بار عاملی	مقدار بحرانی	نتیجه
شرایط علی	سؤال یک شرایط علی	۰/۸۸۹	۰/۴	پذیرش
	سؤال دو شرایط علی	۰/۸۲۵	۰/۴	پذیرش
	سؤال سه شرایط علی	۰/۷۹۷	۰/۴	پذیرش
	سؤال چهارم شرایط علی	۰/۸۱۷	۰/۴	پذیرش
مقوله محوری	سؤال یک محوری	۰/۷۹۳	۰/۴	پذیرش

شاخص	سؤال	بار عاملی	مقدار بحرانی	نتیجه
شرایط مداخله‌گر	سؤال دومحوری	۰/۸۰۰	۰/۴	پذیرش
	سؤال سه محوری	۰/۷۷۴	۰/۴	پذیرش
	سؤال چهار محوری	۰/۸۰۶	۰/۴	پذیرش
	سؤال یک مداخله‌گر	۰/۸۱۴	۰/۴	پذیرش
	سؤال دو مداخله‌گر	۰/۷۷۵	۰/۴	پذیرش
	سؤال سه مداخله‌گر	۰/۸۰۱	۰/۴	پذیرش
	سؤال چهار مداخله‌گر	۰/۸۳۵	۰/۴	پذیرش
شرایط بستر	سؤال یک بستر	۰/۷۹۴	۰/۴	پذیرش
	سؤال دو بستر	۰/۷۹۵	۰/۴	پذیرش
	سؤال سه بستر	۰/۷۸۵	۰/۴	پذیرش
	سؤال چهار بستر	۰/۸۰۷	۰/۴	پذیرش
راهبردها	سؤال یک راهبردها	۰/۸۲۶	۰/۴	پذیرش
	سؤال دو راهبردها	۰/۸۲۲	۰/۴	پذیرش
	سؤال سه راهبردها	۰/۷۹۱	۰/۴	پذیرش
	سؤال چهار راهبردها	۰/۷۹۴	۰/۴	پذیرش
پیامدها	سؤال یک پیامد	۰/۸۳۸	۰/۴	پذیرش
	سؤال دو پیامد	۰/۷۹۳	۰/۴	پذیرش
	سؤال سوم پیامد	۰/۸۴۹	۰/۴	پذیرش
	سؤال چهارم پیامد	۰/۸۱۲	۰/۴	پذیرش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۵-۲-۲-۱-۲-آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

برای سنجش بهتر پایایی در روش حداقل مربعات جزئی، هر دو روش آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. صورتی که مقدار پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق دارد و مقدار کمتر از ۰/۷ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد.

جدول ۸- نتایج آزمون آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

نتیجه	ناحیه بحرانی	ضریب پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	شاخص
پذیرش	۰/۷	۰/۸۸۳	۰/۸۲۳	راهبردها
پذیرش	۰/۷	۰/۸۷۳	۰/۸۰۷	شرایط بستر
پذیرش	۰/۷	۰/۹۰۳	۰/۸۷	شرایط مداخله‌گر
پذیرش	۰/۷	۰/۹	۰/۸۵۲	مقوله علی
پذیرش	۰/۷	۰/۸۷۲	۰/۸۰۴	مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه)
پذیرش	۰/۷	۰/۸۹۴	۰/۸۴۲	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج خروجی نرم‌افزار برای هردوی آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تحقیق بالاتر از ۰/۷ هستند که بیانگر تأیید شدن معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی پژوهش است؛ بنابراین برازش مناسب مدل اندازه‌گیری پژوهش تأیید می‌گردد.

#### ۵-۲-۱-۲-۲-روایی همگرایی پژوهش

در ادامه به موضوع روایی واگرا پرسشنامه پرداخته شده است. همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود، مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگ‌تر است؛ بنابراین نتیجه می‌گیریم این مدل از روایی واگرای قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۹- آزمون میانگین واریانس استخراج شده

نتیجه	ناحیه بحرانی	میانگین واریانس استخراجی	شاخص
پذیرش	۰/۵	۰/۶۵۳	راهبردها
پذیرش	۰/۵	۰/۶۳۳	شرایط بستر
پذیرش	۰/۵	۰/۶۰۷	شرایط مداخله‌گر
پذیرش	۰/۵	۰/۶۹۴	مقوله علی
پذیرش	۰/۵	۰/۶۲۹	مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه)
پذیرش	۰/۵	۰/۶۷۸	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۵-۲-۱-۱-۳-روایی واگرایی پژوهش

روایی واگرا سومین معیار سنجش برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی است. روایی واگرایی قابل قبول یک مدل، بیانگر آن است که یک سازه در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان میانگین واریانس اشتراکی برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد.

جدول ۱۰- ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

مقوله محوری	مقوله علی	شرایط مداخله‌گر	شرایط بستر	راهبردها	
				۰/۷۲	شرایط بستر
			۰/۷۵۶	۰/۷۲۵	شرایط مداخله‌گر
		۰/۷۶۴	۰/۷۷	۰/۷۴۵	مقوله علی
	۰/۷۹۵	۰/۷۰۷	۰/۷۲۷	۰/۷۲۹	مقوله محوری
۰/۷۴۹	۰/۷۶۴	۰/۷۱۴	۰/۷۲۸	۰/۶۹۷	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در ماتریس فوق مشاهده می‌گردد، مقدار جذر میانگین مقادیر اشتراکی تمام سازه‌های مرتبه اول از مقدار همبستگی میان آن‌ها بیشتر است که بیانگر روایی واگرایی مناسب و برازش خوب مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق را نشان می‌دهد. همچنین، نتایج حاکی از آن است که هر سازه در مدل تحقیق نسبت به سازه‌های دیگر با شاخص‌های خود تعامل بیشتری دارد. در نهایت، بر اساس نتایج به‌دست‌آمده پایایی، روایی همگرا و روایی واگرایی تحقیق تأیید می‌شود و مشخص می‌شود که برازش مدل اندازه‌گیری تحقیق مناسب است.

### ۵-۲-۲-۲-ارزیابی دقت برازش مدل ساختاری پژوهش

بخش مدل ساختاری برخلاف مدل‌های اندازه‌گیری تحقیق، به سؤالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها متغیرهای پنهان تحقیق همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌گردد.

### ۵-۲-۲-۱-معیار ضریب تعیین $R^2$

برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش از ضریب تعیین مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل استفاده می‌شود. هر چه مقدار ضریب تعیین مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. چن (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین معرفی می‌کند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۹۲).

جدول ۱۱- نتایج معیار ضریب تعیین برای متغیرهای درون‌زا

نتیجه	میزان برازش	ضریب تعیین	متغیرهای درون‌زا
پذیرش	متوسط	۰/۴۳۳	مقوله محوری
پذیرش	قوی	۰/۴۹۲	راهبردها
پذیرش	متوسط	۰/۳۴۴	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس نتایج جدول فوق، میزان ضریب تعیین برای سازه هویت در راهبردها قوی و در پیامدها و مقوله محوری متوسط است. با توجه به نتایج تحقیق مناسب بودن برازش مدل ساختاری تحقیق تأیید می‌شود.

#### ۵-۲-۲-۲-۲- معیار استون گیسر $Q^2$

این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند. هینسلر و همکاران (۲۰۰۹) هر یک از سه ۰/۱۵، ۰/۰۲ و ۰/۳۵ برای  $Q^2$  را به ترتیب بیانگر قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی کرده‌اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳: ۹۶). جدول ۱۲ نتایج مربوط به این معیار را نشان می‌دهد.

جدول ۱۲- نتایج معیار  $Q^2$

متغیرها	مقدار $Q^2$	قدرت پیش‌بینی
مقوله محوری	۰/۲۵۷	متوسط
راهبردها	۰/۲۹۹	متوسط
پیامدها	۰/۲۱۸	متوسط

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به این‌که مقدار  $Q^2$  برای تمامی سازه‌های مدل تحقیق از ۰/۱۵ بیشتر شده است، حاکی از آن دارد که قدرت پیش‌بینی مدل قوی است و برازش مناسب مدل ساختاری تحقیق را تأیید می‌نماید.

#### ۳-۲-۲-۵- برازش مدل کلی

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. معیار  $GOF^4$  مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. مقدار فرمول  $GOF$  به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$Gof = \sqrt{R^2 * communlaty} \quad (1)$$

در این فرمول Commuality بیانگر مقادیر اشتراکی از میانگین مجذور بارهای عاملی هر متغیر به دست می‌آید. GOF با محاسبه میانگین هندسی میانگین اشتراک و میانگین ضریب تعیین تعدیلی ( $R^2$ ) به دست می‌آید؛ و مقداری بین صفر تا یک دارد و هر چه که به یک نزدیک‌تر باشد برازش مدل مناسب‌تر است. همچنین برخی از محققین بیان کرده‌اند که مدل با برازش خوب مقداری بالاتر از  $0/۳۶$  و مدل با برازش متوسط مقداری بین  $0/۱۹$  تا  $0/۳۶$  دارد. با استفاده از فرمول و مقادیر جدول مقدار نیکویی برازش  $0/۵۲۳$  به دست آمد. با توجه به این مقدار، برازش مناسب مدل تحقیق تأیید شد.

جدول ۱۳- مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین

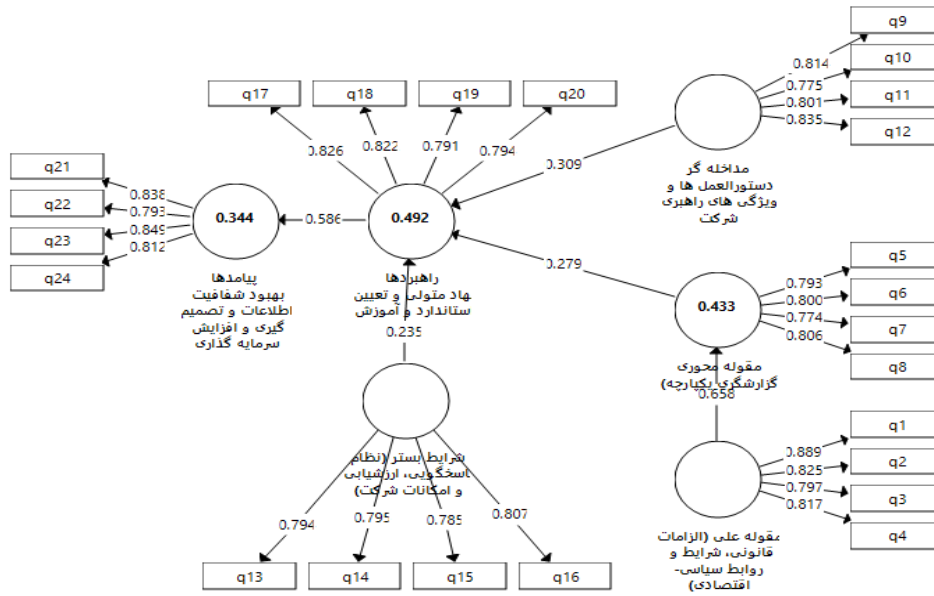
مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین	شاخص
۰/۶۵۳	۰/۴۹۲	راهبردها
۰/۶۳۳	-	شرایط بستر
۰/۶۰۷	-	شرایط مداخله‌گر
۰/۶۹۴	-	مقوله علی
۰/۶۲۹	۰/۴۳۳	مقوله محوری
۰/۶۷۸	۰/۳۴۴	پیامدها
۰/۶۴۹	۰/۴۲۱	میانگین

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۵-۲-۴-آزمون فرضیه‌های تحقیق

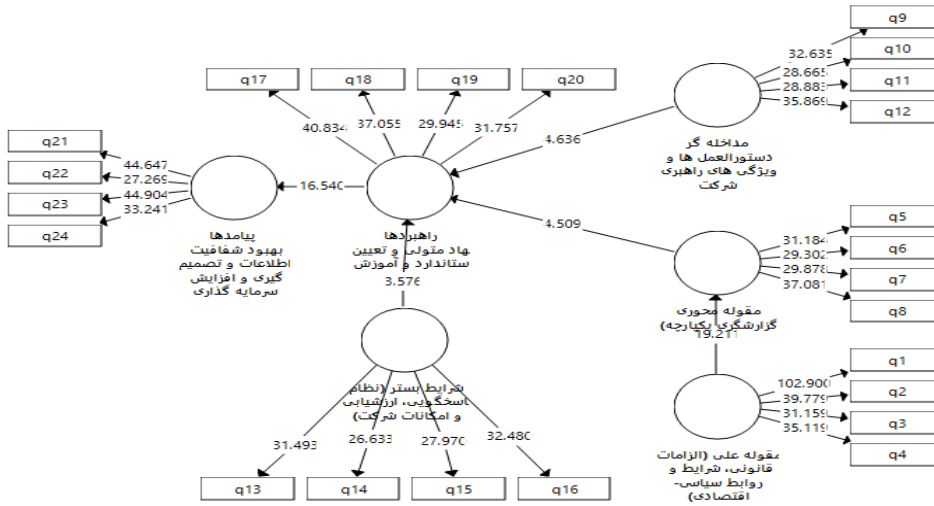
نتایج مدل ۲ و جدول ۷ نشان می‌دهد مقوله علی بر مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد ( $\beta=0/۶۵۸$ ,  $p<0/۰۰۱$ ). همچنین مقوله محوری بر راهبردها تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد ( $\beta=0/۲۷۹$ ,  $p<0/۰۰۱$ ). شرایط مداخله‌گر ( $\beta=0/۳۰۹$ ,  $p<0/۰۰۱$ ) و شرایط بستر ( $\beta=0/۲۳۵$ ,  $p=0/۰۰۱$ ) نیز تأثیر مثبت و معنی‌داری بر راهبردها دارند. راهبردها نیز در این مدل تأثیر مثبت و معنی‌داری بر پیامدها دارد ( $\beta=0/۵۸۶$ ,  $p<0/۰۰۱$ ).





شکل ۲- مدل ضرایب استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۳- ضرایب تی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
دوره ۱۵ / پیاپی ۵۸ / تابستان ۱۴۰۲

جدول ۱۴- ضرایب مسیر و معنی‌داری

مسیر	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معنی‌داری
راهبردها - < پیامدها	۰/۵۸۶	۰/۰۳۵	۱۶/۵۴	۰/۰۰۰
شرایط بستر - < راهبردها	۰/۲۳۵	۰/۰۶۶	۳/۵۷۶	۰/۰۰۱
شرایط مداخله‌گر - < راهبردها	۰/۳۰۹	۰/۰۶۷	۴/۶۳۶	۰/۰۰۰
مقوله علی - < مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه)	۰/۶۵۸	۰/۰۳۴	۱۹/۲۱۱	۰/۰۰۰
مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) - < راهبردها	۰/۲۷۹	۰/۰۶۲	۴/۵۰۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

در حال حاضر سازمان‌های بزرگ در جهانی‌شدن با گستردگی بازار و کاهش تداوم و اطمینان روبه‌رو شده‌اند. همچنین در دهه اخیر گزارشگری مالی در جهت پاسخگویی به ذینفعان بی‌شمار دست‌خوش تغییر و تحول قرار گرفته است و بخش 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.

هدف این پژوهش تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه بود. بدین منظور با استناد به یافته‌های پژوهش تعداد ۶ مقوله اصلی و ۲۴ مقوله فرعی با استفاده از روش تحلیل کیفی داده بنیان از طریق مصاحبه با ۱۹ نفر از خبرگان در این زمینه استخراج گردید. نتایج تجزیه و تحلیل نشان داد مقوله علی بر مقوله محوری (گزارشگری یکپارچه) تأثیر معنی‌داری دارد. مقوله علی در این پژوهش از عوامل (الزامات قانونی و مقررات، خصوصی‌سازی و بازار فعال، دیدگاه قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران، روابط بین‌الملل) تشکیل شده است که با توجه به نتایج پژوهش مشخص شد این عوامل بر گزارشگری یکپارچه تأثیر معنی‌داری دارند.

اگرچه بر اساس دستورالعمل راهبری شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار (تبصره ماده ۳۹)، اکنون شرکت‌ها می‌توانند اطلاعات لازم درباره مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه تهیه و در پایگاه اینترنتی خود ارائه کنند (به‌صورت اختیاری)، به علت نبودن چارچوب نظری جامع و الزامات قانونی مدون و آگاهی نداشتن کافی شرکت‌ها از محتوای آن، اقدامات جدی از سوی شرکت‌ها و نهادهای حرفه‌ای درباره به‌کارگیری این نوع گزارشگری صورت نگرفته است. مقوله محوری (گزارشگری

یکپارچه) بر راهبردها تأثیر معنی‌داری دارد. راهبردها در این پژوهش از عوامل (ایجاد نهاد برای سازمان‌دهی و نظارت، تعیین معیار و استاندارد لازم، ایجاد مکانیسم اعلام شرکت‌های فاقد افشاء کافی، بهبود آموزش و ترویج موضوع از دانشگاه و استقرار سیستم مکانیزه) تشکیل شده است که طبق نتایج گزارشگری یکپارچه باعث بهبود این موارد می‌شود. شرایط مداخله‌گر بر راهبردها تأثیر معنی‌داری دارد. شرایط مداخله‌گر در این پژوهش از عوامل (تهیه دستورالعمل و ایجاد بستر رعایت آن‌ها، سیاست میزان و نحوه افشاء اطلاعات، ترکیب و ویژگی‌های کمیته‌های مستقر در سازمان، خصوصیت مدیران) تشکیل شده است. طبق نتایج این عوامل بر راهبردها (ایجاد نهاد برای سازمان‌دهی و نظارت، تعیین معیار و استاندارد لازم، ایجاد مکانیسم اعلام شرکت‌های فاقد افشاء کافی، بهبود آموزش و ترویج موضوع از دانشگاه و استقرار سیستم مکانیزه) تأثیرگذار هستند. شرایط بستر بر راهبردها تأثیر معنی‌داری دارد. شرایط بستر در این پژوهش از عوامل (نظام ارزشیابی سازمانی، ویژگی‌های منابع سرمایه‌ای سازمان، مشوق‌ها و تنبیهات و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در سطح اجتماع) تشکیل شده است. طبق نتایج این عوامل بر راهبردها (ایجاد نهاد برای سازمان‌دهی و نظارت، تعیین معیار و استاندارد لازم، ایجاد مکانیسم اعلام شرکت‌های فاقد افشاء کافی، بهبود آموزش و ترویج موضوع از دانشگاه و استقرار سیستم مکانیزه) تأثیرگذار هستند. راهبردها بر پیامدها تأثیر معنی‌داری دارد.

با توجه به اینکه شرکت‌ها به جهت ایجاد فرایند سیر صعودی ارزش شرکت به دنبال بسترسازی مناسب جهت سرمایه‌گذاری‌های مناسب در جایگاه‌های مختلف هستند لذا، نیاز به تأمین مالی خارجی الزام دارند. چنانچه تأمین منابع مالی مختلف، شرکت‌ها را دچار چالش‌های متفرقه کند، پس فرایند پیچیدگی‌های شرکت‌ها بیشتر شده و شرکت‌ها دچار طوفان‌های مختلف مالی خواهند شد. برای گریز و فرار و نجات یافتن از این طوفان تأمین منابع مالی خارجی مختلف نیاز به راهکارهای مختلف و اتخاذ سیاست‌ها و تصمیم‌گیری‌های بهینه است. در بعضی از کشورها در چنین شرایطی کمیته‌های سرمایه‌گذاری مناسبی وجود دارد. وظیفه این کمیته‌ها در ابتدا تأمین منابع خارجی مختلف مناسب است تا شرکت‌ها از این حیث دچار چالش‌های مختلف نشوند و در ادامه ایجاد جایگاه‌های مناسب جهت سرمایه‌گذاری‌های بهینه و بهره‌برداری مناسب از این فضاها است تا هم از این منابع مالی به‌طور مناسب استفاده کرد و هم باعث ایجاد ارزش برای شرکت‌ها شود.

پیامدها از عوامل (افزایش ارزش سازمان، ایجاد حس مسئولیت‌پذیری در برابر اجتماع، تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری، ایجاد شفافیت، جلوگیری از بین رفتن منابع و ایجاد اعتماد و افزایش جذب سرمایه‌گذار خارجی) تشکیل شده است که در نتیجه به‌طور کلی مقوله‌های علی، محوری، شرایط بستر، راهبردها و شرایط مداخله‌گر بر پیامدها تأثیر معنی‌داری دارند.

نتایج این پژوهش با یافته‌های نانسون و همکاران، عربی، طاهری عابد و همکاران، دیانتی دلمی و همکاران، فرایس و همکاران، میر و رحمان، پرسون، بوشمن و همکاران، همسو است، یافته‌های آنان بیان می‌کند که ویژگی راهبری و کمیته‌های تخصصی، ویژگی فردی مدیران، مباحث سیاسی و دخالت دولت، روابط بین‌المللی، اقتصاد آزاد و فعال، فرهنگ از عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه می‌باشند.

گزارشگری یکپارچه اغلب می‌تواند تغییرات در طول زمان و همچنین موارد انتظارات سازمان در ارتباط با محیط خارجی، چگونگی تأثیرگذاری بر سازمان، چگونگی پاسخگویی سازمان نسبت به چالش‌ها و عدم قطعیت‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد.

بی‌شک نیاز به گزارشگری اطلاعات برای ذینفعان همچون سرمایه‌گذاران، کارمندان، عرضه‌کنندگان مواد و کالا و سازمان‌های غیردولتی از حوزه گزارشگری حسابداری مالی فراتر می‌رود. چراکه ذینفعان حاضر علاوه بر گزارشگری مالی به اطلاعاتی در زمینه راهبری شرکت، ریسک، دارایی‌های نامشهود و فعالیت‌های محیطی و اجتماعی شرکت‌ها علاقه‌مندند. جینگا و دومینرو معتقدند که گزارشگری یکپارچه می‌تواند به این نیازها پاسخ دهد بدون شک سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری به همراه سایر قسمت‌ها می‌تواند این مسئولیت را بر عهده گیرند. از بین بخش‌های حسابداری، واحد حسابداری مدیریت به همراه ابزارهای آن می‌توانند این اطلاعات را فراهم نمایند. جینگا در تحقیق خود که از بررسی صورت مالی شرکت‌هایی که گزارشگری یکپارچه را ارائه می‌دادند به این نتیجه رسیدند که حسابداری مدیریت تکنیک‌ها و ابزارهایی دارد که می‌تواند به فرایند تهیه صورت مالی یکپارچه کمک کند. آن‌ها با بررسی مجموعه‌ای از گزارش‌های یکپارچه که توسط شرکت تا کودا تهیه می‌شد به این نتیجه رسیدند که این گزارش‌های دارای قسمت‌هایی هستند که هر یک بریک بخش خاص تمرکز یافته و مبتنی بر مفاهیم حسابداری مدیریت‌اند. آن‌ها معتقدند ابزارهایی همچون ارزیابی متوازن، صورت گزارش ارزش‌های بودجه‌بندی محیطی، بهای تمام‌شده محیطی، بودجه‌بندی سرمایه‌ای بر مبنای معیارهای محیطی، ارزیابی‌های محیطی از پروژه‌های سرمایه‌ای و همچنین حسابداری انرژی می‌توانند به تکمیل گزارش یکپارچه کمک کنند (فخاری و بابادی، ۱۳۹۸).

در سال‌های اخیر تلاش‌های جدی از سوی فدراسیون بین‌المللی حسابداران و مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه برای پذیرش همگانی گزارشگری یکپارچه انجام شده است. پس احتمال دارد که انتشار این نوع گزارش از جانب نهادهای قانون‌گذار در هر کشوری از جمله ایران الزامی شود. چون سازمان بورس و اوراق بهادار تهران شیوه گزارشگری یکپارچه را پذیرفته؛ اما الزامی به اجرای آن برای شرکت‌های بورسی تعیین نکرده است، ظاهراً تدوین کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه به توسعه این نوع گزارش در ایران کمک بسیاری می‌کند؛ بنابراین نتایج این پژوهش، با توجه به ارائه کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران، از ارزش پژوهشی بالایی برخوردار است.

با توجه به تدوین چارچوب مربوط به کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه و بدیع و تازه بودن این مفهوم، به دانشگاهیان حوزه حسابداری و مالی پیشنهاد می‌شود تا در حوزه آموزش و دانش مرتبط با گزارشگری یکپارچه توجه جدی به آموزش این مباحث در دانشگاه‌ها داشته باشند و به تحلیل مبانی نظری این نوع گزارشگری بپردازند. همچنین با توجه به این‌که نتایج نشان داد الزامات قانونی و مقررات، خصوصی‌سازی و بازار فعال، دیدگاه قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران و روابط بین‌الملل بر گزارشگری یکپارچه تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد لذا به مدیران و مسئولان این امر پیشنهاد می‌شود در تصمیمات خود به این عوامل توجه ویژه‌ای

داشته باشند. به مدیران مالی پیشنهاد می‌شود با مطالعه و بررسی عوامل تأثیرگذار، تلاشی در جهت ارائه گزارشگری نوین انجام دهند. ضمناً به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و سازمان حسابرسی که ارائه‌کننده رهنمودها، تدوین‌کننده مقررات گزارشگری مالی و غیرمالی می‌باشند، پیشنهاد می‌شود تا به بررسی جامع این نوع گزارشگری و تدوین استاندارد با رویکرد یکپارچه اقدام کنند.

## یادداشت‌ها

- ۱-García
- ۲-Kemp & Van der Lugt
- ۳-Naughton & Wang.
- ۴-American Accountants Association
- ۵-Financial Accounting Standards Board
- ۶-US Securities and Exchange Commission
- ۷-International Accounting Standards of Board
- ۸-Slack & Campbell
- ۹-Zhou
- ۱۰-Beck
- ۱۱-The international Reporting Integrated Council
- ۱۲-Deloitte
- ۱۳-The International Integrated Reporting Framework
- ۱۴-united nations environment office
- ۱۵-business sustainable reporting guide
- ۱۶-King
- ۱۷-Balakrishnan & Cohen
- ۱۸-Cheng
- ۱۹-Hope & Thomas
- ۲۰-Florini
- ۲۱-Bailey
- ۲۲-Popo
- ۲۳-Nanson
- ۲۴-Aribi
- ۲۵-Forker
- ۲۶-Bushman s Institute
- ۲۷-Persons
- ۲۸-Firth
- ۲۹-Doupink
- ۳۰-Mir & Rahman
- ۳۱-Hegarty
- ۳۲-Rowbottom & Locke
- ۳۳-Emmanuel Iatridis
- ۳۴-Pistoni
- ۳۵-Qian
- ۳۶-Bobitan
- ۳۷-Fernánde
- ۳۸-Golding
- ۳۹-Strauss & Corbin
- ۴۰-Snowball
- Goodness of Fit-

## فهرست منابع

- (۱) باباجانی، جعفر، جواد شکرخواه، سروش قاضی نوری و مرتضی عدل زاده، (۱۳۹۹)، "شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده گزارشگری شرکتی در ایران"، فصلنامه حسابداری مالی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۱۵۵-۱۲۷
- (۲) -بشیریمنش، ن و ع رحمانی، (۱۳۹۵)، "تدوین الگوی افشای اختیاری: ابزاری برای حسابداری مدیریت"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۹، صص ۲۷-۴۵.
- (۳) -حاجیان نژاد، امین، امید پورحیدری و مهدی بهار مقدم، (۱۳۹۴)، "تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی و حسابداری"، دانش و حسابداری مالی (۴)
- (۵) -حساس یگانه، یحیی، حسینعلی سهرابی و محمد غواصی کناری، (۱۳۹۹)، "ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صص ۲۰-۱.
- (۶) -دیانتی دیلمی، زهرا و هادی ملک محمدی، (۱۳۹۲)، "بررسی تأثیر ویژگی‌های نظام راهبری شرکت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، سال ۴، شماره ۱۳، صص ۱۵۱-۱۷
- (۷) -دانایی فرد، حس و سیدمجتبی امامی، (۱۳۹۶)، "استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه‌پردازی داده بنیان"، اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم، صص 69-97
- (۸) -رضایی، فرزین، فرشته مختاری و محسن ترابی‌ان، (۱۳۹۸)، "ارتباط ارزش اطلاعات حسابدار در رویکرد گزارشگری یکپارچه"، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، نشریه علمی تخصصی شبک، سال پنجم، شماره سه، پیاپی (۴۲)، صص ۶۷-۸۰
- (۹) -ستایش، محمد و محمد محمدیان، (۱۳۹۷)، "الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص سازی گزارشگری شهروند شرکتی"، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۲۱، صص ۴۳-۷۰.
- (۱۰) -ستایش، محمدحسین و زینب مهتری، (۱۳۹۸)، "الگویی برای ارائه اطلاعات شرکت‌های ایرانی در قالب گزارشگری یکپارچه"، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز.
- (۱۱) -صفری گرایی، مهدی و یاسر رضایی پسته نوئی، (۱۳۹۸)، "استراتژی تجاری و خوانایی گزارشگری مالی"، فصلنامه حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۲۴، صص ۱۰۵-۱۱.
- (۱۲) -طاهری عابد، رضا، مهدی علی نژاد ساروکلاپی، علی فغانی و خسرو ماکرانی، (۱۳۹۹)، "تأثیر خودشیفتگی مدیران عامل بر شفافیت گزارشگری مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۸، صص ۹۴-۷۱.

- ۱۳) -عرب صالحی، مهدی، غزل صادقی و محمود معین‌الدین، (۱۳۹۲)، "رابطه مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۹، صص ۲۰-۱.
- ۱۴) -فخاری، حسین و کامران ببادی، (۱۳۹۵)، "گزارشگری یکپارچه، گزارشگری آینده: مطالعه موردی گروه دارویی"، چهاردهمین همایش ملی و حسابداری ایران، دانشگاه ارومیه.
- ۱۵) -گروسی، حبیب اله، ناصر ایزدی نیا و محسن دستگیر، (۱۳۹۹)، "تأثیر سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ارزش بازار شرکت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۶، صص ۵۱-۷۶.
- ۱۶) -مرشدزاده، مهناز و محمود قربانی، (۱۳۹۶)، "تفکر یکپارچه، گزارشگری یکپارچه"، مجله حسابرس، شماره ۹۳.
- ۱۷) -ملکیان، اسفندیار، حسین فخاری و منیر جفایی رهنی، (۱۳۹۸)، "بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره شرکت بر میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی"، مجله دانش حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۲ - شماره پیاپی ۳۷، صص ۱۱-۷۷.
- ۱۸) -نوراله زاده، نوروز و حسن ابوالفتحی، (۱۳۹۹)، "بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت با تأکید بر نقش پیچیدگی و نیازهای تأمین منابع مالی خارجی"، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال نهم، شماره ۳۵، صص ۱۱۹-۱۳۵.
- ۱۹) -نمازی، محمد و فاطمه مقیمی، (۱۳۹۷)، "تأثیر نوآوری و روش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف"، بررسی‌های و حسابداری و حسابرسی، صص ۲- ۲۵.
- ۲۰) -ودیدی، محمدحسین، علی خلیلیان موحد، اسماعیل هزاربانی و فاطمه توسلی فدیهه، (۱۳۹۲)، "بررسی آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه"، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- 21) Aribi, Z. A. Alqatamin, R. M. & Arun, T. (2018), "Gender Diversity on Boards and Forward-Looking Information Disclosure: Evidence from Jordan", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 8(2), PP. 205-222.
- 22) Bailey, W., Haito, L., Mao, C. & Zhang, (2002), "Regulation FD and Market Behavior around Earning Announcements: Is the Cure Worse Than the Disease?", <http://ssrn.com/abstract=11364>
- 23) Bobitan.R, stefea.P (2017), "Integrated Reporting for a Good Corporate Governance Ovidius University Annals", *Economic Sciences Series, Volume XVII, Issue1*
- 24) Beck, C. Dumay, J. Frost, G. (2017) "In Pursuit of a 'Single Source of Truth': From Threatened Legitimacy to Integrated Reporting", *J. Bus. Ethics*, 141, PP. 191-205.
- 25) Balakrishnan, K. & Cohen, D. A. (2011), "Product Market Competition and Financial Accounting misreporting", Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1927427>.

- 26) Bushman, R. M. O, Chen. E. Engle and A. Smith. (2003), "Financial Accounting Information, Organizational Complexity and Corporate Governance System", Working Paper, University of North Carolina.
- 27) Cheng, P. Man, P. & Yi, C. H. (2013), "The Impact of Product Market Competition on Earnings Quality", *Accounting and Finance*, 53, PP. 137- 162.
- 28) Deloitte (2016), "Integrated Reporting Navigating your way to a truly Integrated" Report.
- 29) Doppink, T. S. and G. T. Tsakumis (2004), "A Critical Review of the Tests of Gray's Theory of Cultural Elevation and Suggestions for Future Research", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, PP.1-30.
- 30) Forker, J. J. (1992), "Corporate Governance and Disclosure Quality", *Accounting and Business Research*, 22, PP. 111–24
- 31) Florini, A. M. (1999), "Does the Invisible Hand Need a Transparency Glove? The Politics of Transparency", *The Annual World Bank Conference on Development Economics*, Washington D.C. 28 to 30 April. Available at: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org) [online][6 April 2013]
- 32) 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), PP. 219-233.
- 33) Fernández, Walter D. (2004), "Using the Glaserian Approach in Grounded Studies of Emerging Business Practices", *Electronic Journal of Business Research Methods*, 2(2).
- 34) García-Benau, M.A. Sierra, L. Zorio, A. (2013), "Financial Crisis Impact on Sustainability Reporting", *Manag. Decis.*, PP. 51, 1–21. and Mans-Kemp, N. Van der Lugt, C.T. Linking integrated reporting quality with sustainability performance and financial performance in South Africa. *South Afr. J. Econ. Manag. Sci.* 2020, 23, a3572.
- 35) Golding, C. (2002), "Connecting Concepts: Thinking Activities for Students", Melbourne: ACER press
- 36) George Emmanuel Iatridis, Athanasios Pavlopoulos, Chris Magnis, (2019), "Integrated Reporting: An Accounting Disclosure Tool for Substantial Financial Reporting and its Effects on a firm's Market Valuation".
- 37) Hope, O. K. Thomas, W. B. & Vyas, D. (2009), "Transparency, Ownership, and Financing Constraints in Private Firms", Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract.21>. Khajavi, S. & Salehinia, M. (2015), "Financing Restrictions and Company Growth, Case Study: Accepted Companies in Exchange", *Financial Accounting*, 7(25), PP. 29-48 in Persian
- 38) Hegarty, J. F. Gielen, and A. Barros. (2004), "Implementation of International Accounting and Auditing Standards: Lessons Learned from the World Bank's Accounting and Auditing ROSC Program", World Bank, viewed on 15 Oct 2008. World Bank Group. Google Scholar
- 39) Lys, T. Naughton, J. P. and C. Wang. (2015), "Signaling through Corporate Accountability Reporting", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, No. 1, PP. 56- 72.
- 40) Mir, M. and A. Rahaman. (2005), "The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh: An Exploration of Rationale and Process", *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 18(6), PP. 816-841.
- 41) Nan, S., Aly, S., Khaled, H., Murya, H, (2010), "Corporate Environmental Disclosure, Corporate Governance and Earnings Management", *Managerial Auditing Journal*, 25(7), PP.679-700
- 42) Qian, W. Hörisch, J. and S. Schaltegger (2018), "Environmental Management Accounting and Its Effects on Carbon Management and Disclosure Quality", *Journal of Cleaner Production*, Vol.174, PP. 1608-1619.



- 43) Popo, A. Ion, P. (2008), "Aspects Regulation Corporate Mandatory and Voluntary Disclosure", <http://steconomice.uoradeo.ro>.
- 44) Persons, O. S. (2009), "Audit Committee Characteristics and Earlier Voluntary ethics Disclosure among Fraud and no-fraud Firms", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 6 (4), 284297.
- 45) Pistoni, A. Songini, L. & Bavagnoli, F. (2018), "Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(1), PP. 34-56.
- 46) Rowbottom, N. and J. Locke. (2019), "The Emergence of IR", *Accounting and Business Research*, 46(1), PP. 83-115
- 47) Slack, R. Campbell, E. (2016), "Meeting Users' Information Needs: The Use and Usefulness of Integrated Reporting", *The Association of Chartered Certified Accountants*. Available online: [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/integrate/pi-usefulness-ir.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/integrate/pi-usefulness-ir.pdf) (accessed on 3 March 2021).
- 48) Strauss, Anselm L. & Corbin, Juliet (1990), "Basics of Qualitative Research Grounded Theory". *Procedures and Techniques*, Sage. (1998), "Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory", 2nd Ed. Sage
- 49) The international Reporting Integrated Council the FRAMEWORK> IR <INTERNATIONAL, 2013
- 50) Zhou, S. Simnett, R.; Green, W. (2017), "Does Integrated Reporting Matter to the Capital Market?", *ABACUS*, 53, PP. 94-132.

## Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1952553.3435>

### Formulate and Explain the Model of Effective Factors of Integrated Reporting

Akbar Givkey<sup>1</sup>

Mansour Garkaz<sup>2</sup>

Mehdi Safari Grayli<sup>3</sup>

Alireza Maetoofi<sup>4</sup>

Received: 11 / April / 2023 Accepted: 17 / June / 2023

#### Abstract

Integrated Reporting As the latest development of reporting, it has created a new era of providing and communicating financial and non-financial information and value creation. This has made business sustainability and social responsibility more important. The main purpose of this study is to formulate and explain the model of factors affecting integrated reporting by heuristic mixed method. For this purpose, first the qualitative part, using the data method of the foundation and interviewing 19 experts by snowball sampling method, integrated reporting categories and stimuli including causal conditions, background conditions, intervening conditions, strategies and consequences were formulated and modeled. The final was presented. In the quantitative part, research hypotheses were developed and to test them, a questionnaire was designed and information was collected by 368 people who did not participate in the qualitative part. Hypotheses were collected and tested by structural equation method using smart PLS software. The results of the quantitative stage showed that the causal category (legal requirements and conditions and political and economic relations) affects the central category (integrated reporting), the central category (integrated reporting) affects strategies, the intervening condition (instructions and characteristics of the company's management) It affects the strategies, the context conditions (accountability and evaluation system and company facilities) affect the strategies and the leaders (creating a responsible institution and setting the standard and training) affect the consequences.

**Keywords:** Integrated Reporting, International Integrated Reporting, Data-Based Theory, Mixed Method.

<sup>1</sup> Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. agivkey@yahoo.com

<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

Corresponding Author. garkaz.mansour@yahoo.com

<sup>3</sup> Department of Accounting, Bandar-e-Gaz Branch, Islamic Azad University, Bandar-e- Gaz, Iran. mehdi.safari83@yahoo.com

<sup>4</sup> Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

alirezamaetoofi@gmail.com

<http://faar.iauctb.ac.ir>

( 270 )



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License