

تعیین اجزا و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه با تأکید بر رویکرد تحلیل عاملی تأییدی

محمدحسین ستایش*، زینب مهتری**

چکیده

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی درباره عملیات واحدهای تجاری، ارائه صورت‌های مالی به شکل سنتی نتوانسته پاسخگوی تمام نیازهای استفاده‌کنندگان باشد. در این راستا، نیاز به وجود گزارش یکپارچه‌ای است که هم ساده و روان باشد و هم امکان تصمیم‌گیری را برای مدیران در سطوح مختلف و با رشته‌های تحصیلی متفاوت، آسان سازد و همه ابعاد سازمان را از گذشته، حال و آینده دربرگیرد و از همه مهم‌تر، ارزش‌آفرینی سازمان را ارزشیابی کند. بدین منظور، هدف این مقاله، تعیین اجزا و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه است. بر این اساس، پرسش‌نامه‌ای طراحی شد و پس از بررسی روایی و پایایی، در اختیار نمونه آماری پژوهش متشکل از دو جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای قرار گرفت. از این رو، پژوهش حاضر کاربردی، توصیفی و از نوع پیمایشی است. همچنین، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها که شامل تعداد ۴۷۶ پرسش‌نامه قابل تحلیل بود، از نرم‌افزار لیزرل استفاده شد. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی جهت تعیین اجزا و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه نشان داد که اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی، قیود و محدودیت‌ها، مسئول تدوین استانداردها، مسئول تهیه و ارائه گزارش، تقبل هزینه‌های گزارش، عناصر و ابعاد گزارش، شکل گزارش، نحوه انتشار گزارش، نوع شرکت‌ها و مسئول اعتباربخشی گزارش، همگی اجزاء مناسبی برای گزارشگری یکپارچه هستند و کلیه مولفه‌های تعیین شده برای هر یک از این اجزا، تبیین‌کننده خوبی برای گزارشگری

* استاد حسابداری، دانشگاه شیراز - شیراز - ایران

تاریخ دریافت: ۱۳/۰۵/۱۳۹۹

** استادیار حسابداری، دانشگاه شیراز - شیراز - ایران

تاریخ پذیرش: ۰۷/۱۲/۱۴۰۰

نویسنده مسئول: zmehtari.shirazu@gmail.com

یکپارچه هستند و تنها در رابطه با نحوه انتشار گزارش، انتشار به صورت سنتی و کاغذی مولفه مناسبی نمی‌باشد. در نهایت، با توجه به این که گزارشگری یکپارچه، نوعی گزارش متکی بر افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی است، به مدیران شرکت‌ها، سازمان حسابرسی و دانشگاهیان پیشنهاد می‌شود به این نوع گزارشگری توجه ویژه نمایند.

واژه‌های کلیدی: مولفه‌های گزارشگری، اجزاء گزارش، گزارشگری یکپارچه، اطلاعات مالی و غیرمالی.

مقدمه

در دورانی که تغییرات به سرعت شکل می‌گیرد، این خطر که ارائه و افشاء اطلاعات صرفاً مالی در قالب گزارشگری مالی از سرعت تغییرات عقب بماند و نتواند نیازهای استفاده کنندگان را برآورده سازد، در حال افزایش است. بنابراین باید بیش از هر زمان دیگر گزارشگری مالی، همگام با نیازهای استفاده کنندگان دگرگون شود؛ زیرا در غیر این صورت امنیت و مربوط بودن خود را از دست خواهد داد (حسینی و کرشاهی، ۱۳۹۱). در گذشته که گزارشگری به شیوه امروزی مرسوم نبود، اطلاعات مالی به خوبی نمی‌توانست تصویر روشنی از عملکرد شرکت‌ها را بیان کند؛ به این ترتیب احتمال اتخاذ تصمیمات اشتباه به مراتب بیش‌تر از امروز بود. در حالی که امروزه با توجه به پیشرفت تکنولوژی و دانش بشری به همراه افزایش رقابت جهانی برای کسب سهم بیش‌تر بازار، مدیران و ذی‌نفعان به اهمیت و ضرورت گزارشگری پی‌برده و همواره به دنبال ارائه گزارش‌هایی هستند که هم به وضوح عملکرد شرکت را توصیف کند و هم بتواند در تصمیم‌گیری‌ها، مربوط و به‌موقع باشد (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵). ضمن این که، عملکرد شرکت‌های بزرگ تاثیر زیادی بر جامعه دارد و باید تحت نظارت و کنترل عمومی قرار گیرد (وحیدی الیزایی و فخاری، ۱۳۹۴). در این میان، گزارشگری یکپارچه به‌عنوان آخرین تحول گزارشگری شرکت‌ها، این فرصت را ایجاد می‌کند تا از مشکلات مربوطه جلوگیری کرده و نسبت به پر کردن خلاء اطلاعاتی به وسیله ارائه اطلاعات یکپارچه راجع به همه فعالیت‌های ارزش‌زا در شرکت اقدام کند. این نوع گزارشگری، به دنبال برقراری ارتباط میان جنبه‌های متفاوت فعالیت‌های شرکت می‌باشد و بیان می‌کند که چگونه مدل کسب و کار سازمان بر منابع و

ارتباطاتی که توسط شرکت برای ایجاد ارزش در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت ایجاد می‌شود، اثرگذار است (حاجی و حسین^۱، ۲۰۱۶).

گزارشگری یکپارچه، پس از انتقادهای صورت گرفته در خصوص گزارشگری سنتی، مطرح شد. پس از بحران سراسری مالی ۲۰۰۸، بسیاری از افراد متوجه این موضوع نبودند که چرا شرکت‌هایی که صورت‌های مالی را بر اساس اصول پذیرفته‌شده حسابداری تهیه می‌کنند، ناگهان ورشکست شدند. این شرکت‌ها، صورت‌های مالی خود را با حجم وسیعی از اطلاعات فنی منتشر می‌کردند که به‌طور فزاینده‌ای به سمت تفصیلی شدن پیش می‌رفت و همواره به یک متخصص حرفه‌ای برای تفسیر آن‌ها، نیاز بود. علاوه بر صورت‌های مالی، گزارش‌هایی از جمله گزارش‌های محیطی و اجتماعی نیز توسط شرکت‌ها ارائه شدند. اگرچه داده‌های این گزارش‌ها در شرکت‌ها مشترک بودند، اما این گزارش‌ها برای استفاده‌کنندگان متعدد با سلیقه‌های گوناگون و با شکل‌های مختلف و در زمان‌های متفاوت ارائه می‌شدند. بنابراین ساده‌سازی تمام گزارش‌ها تحت گزارشگری یکپارچه، بیش‌ترین جاذبه را پیدا کرد (دامی^۲ و همکاران، ۲۰۱۶). بدین منظور، گزارشگری یکپارچه بیشتر اطلاعاتی که هم‌اکنون به‌صورت جداگانه گزارش می‌شود (گزارش مالی، گزارش مدیریت، گزارش نظارت و اعطای پاداش و گزارش توسعه پایدار) را در یک مجموعه منسجم ترکیب می‌کند و ارتباط بین آن‌ها را بیان می‌کند و چگونگی تاثیر آن‌ها بر توانایی شرکت در ایجاد و نگهداشت ارزش در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت را شرح می‌دهد. این نوع گزارشگری، به ارائه عملکرد شرکت در مورد نتایج مالی و همچنین نتایج غیرمالی اشاره دارد. با این حال، هنوز چارچوب مشخصی برای ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه وجود ندارد و ضروری است تا در راستای معرفی و توسعه این نوع گزارشگری، پژوهش‌های کاربردی صورت گیرد. از این رو، هدف مقاله حاضر تعیین اجزاء و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه است. بدین منظور، از نظرات دو جامعه دانشگاهی (اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری) و جامعه حرفه‌ای (کارشناسان مالی شرکت‌ها و سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، حسابداران رسمی از جمله مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی) استفاده شده است.

در این پژوهش ابتدا به تشریح مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته خواهد شد. در ادامه روش‌شناسی پژوهش، یافته‌ها و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد. نتایج حاصل از این

پژوهش می‌تواند جهت تعیین اجزاء گزارشگری یکپارچه شامل اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، محدودیت‌ها، تعیین مسئولیت تدوین استانداردها، تعیین مسئولیت تهیه و ارائه گزارش، هزینه‌های تهیه گزارش، عناصر و ابعاد گزارش، شکل گزارش، نحوه انتشار گزارش، نوع شرکت‌ها در تدوین این نوع گزارش و در نهایت تعیین واحد مسئول اعتباربخشی گزارش و تعیین مولفه‌های هر یک، به منظور افشای اطلاعات مالی و غیرمالی شرکت‌ها استفاده شود.

مبانی نظری

نظریه‌های مهم حوزه گزارشگری یکپارچه

نظریه‌هایی که در پژوهش‌های مختلف برای تبیین گزارشگری یکپارچه استفاده شده است؛ برگرفته از نظریه‌های افشای اطلاعات مالی و غیرمالی است. به‌طور کلی، نظریه‌های مطرح شده در این حوزه در چهار گروه قرار می‌گیرند که عبارتند از: نظریه‌های ابزاری^۲، سیاسی^۴، یکپارچه^۵ و اخلاقی^۶ (گاریگا و مله^۷، ۲۰۰۴). به‌عبارت دیگر، کلیات نظریه‌های افشای اطلاعات مالی و غیرمالی در این چهار نظریه نهفته است و مورد استفاده پژوهش‌گران قرار گرفته است.

نظریه‌های ابزاری

گروه اول نظریه‌های ابزاری هستند. در این گروه از نظریه‌ها، بر دستیابی به اهداف اقتصادی از طریق فعالیت‌های اجتماعی تاکید می‌شود. به بیان ساده پاسخ به نیازهای سایر ذی‌نفعان، در شرایط مشخص، منجر به ایجاد ارزش برای بنگاه‌های اقتصادی می‌شود (هالر و وان‌استادن^۸، ۲۰۱۴). در پژوهش‌های مبتنی بر این نظریه‌ها سه رویکرد مورد تاکید است. در رویکرد نخست انجام هزینه‌های اجتماعی و محیطی و افشای اطلاعات مربوط به آن‌ها، در راستای بیشینه‌سازی ارزش سهامداران مورد توجه واقع شده است، که اغلب از طریق قیمت سهام قابل اندازه‌گیری می‌باشد. در رویکرد دوم این بیشینه‌سازی با افقی بلندمدت مورد تاکید قرار گرفته و بر مزایای رقابتی افشای این اطلاعات متمرکز می‌گردد و در رویکرد سوم ارزش آفرینی از طریق افشای اطلاعات مالی و غیرمالی از جمله افشای اطلاعات مربوط به هزینه‌های اجتماعی، در راستای اهداف بازاریابی شرکت‌ها مورد توجه می‌باشد (گاریگا و مله، ۲۰۰۴).

نظریه‌های سیاسی

نظریه‌های سیاسی، گروه دوم هستند. در نظریه‌های سیاسی تمرکز بر این است که شرکت‌ها دارای قدرت اجتماعی هستند و در قبال آن مسئولیت دارند. در این نظریه‌ها به رابطه بین افشای اطلاعات مالی و غیرمالی، به خصوص افشای اطلاعات اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی و قراردادهای میان بنگاه‌ها و جامعه اشاره می‌شود (داهل رندوف^۹، ۲۰۰۹). از نظریه‌های مربوط به این گروه می‌توان به نظریه قراردادهای اجتماعی اشاره نمود. قراردادهای اجتماعی مجموعه قراردادهایی هستند که بر اثر تعاملات شرکت‌ها با محیط پیرامونی خود به وجود می‌آید. نظریه مشروعیت اجتماعی یکی از شاخه‌های نظریه قراردادهای اجتماعی می‌باشد که به دلایل مربوط به اعمال شرکت‌ها در جهت کسب مشروعیت می‌پردازد. بر اساس این نظریه، شرکت‌ها همواره به دنبال کسب و یا حفظ مشروعیت هستند تا از پذیرش اجتماعی خارج نشوند. افشای اطلاعات اجتماعی بر اساس این نظریه‌ها، تلاش برای رسیدن به هدف مشروعیت اجتماعی است. بنابراین شرکت‌ها ناگزیر به ایفای چنین نقشی هستند، نه این که به دلخواه آن را بپذیرند و برای انجام این نقش ناگزیرند اطلاعات مالی و غیرمالی خود را افشا کنند (حاجیان‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۴).

نظریه‌های یکپارچه

گروه سوم، نظریه‌های یکپارچه هستند که بر یکپارچه بودن نیازهای جامعه تاکید دارند. نیازهایی که منجر به ایجاد تعامل بین بنگاه‌ها و جامعه می‌شوند. بنابراین برای مشروع بودن، بنگاه‌ها باید در راستای ارزش‌های جامعه عمل نمایند و همواره متناسب با تغییر نیازها و ارزش‌های جامعه، اعمال خود را تنظیم نمایند (کارول^{۱۰}، ۲۰۱۶). بنابراین، نظریه‌های یکپارچه بیش‌تر بر جنبه‌های تعاملات اجتماعی شرکت‌ها با جامعه متمرکز هستند و این نکته را خاطر نشان می‌کنند که شرکت‌ها برای وجود، تداوم و رشد خود نیازمند تعامل با جامعه هستند و بدین منظور باید اطلاعات مالی و غیرمالی خود را افشا کنند. تامین نیازهای اجتماعی جامعه روشی برای ایجاد تعامل شرکت‌ها با جامعه است. این نیازهای اجتماعی دائماً در حال تغییر هستند و متناسب با محیط و زمان از شکلی به شکل دیگر تبدیل می‌شوند. بنابراین شرکت‌ها دائماً باید خود را با تغییر نیازهای اجتماعی منطبق نمایند تا از مسیر رو به رشد خود منحرف نشوند. در این راستا، افشای اطلاعات مالی کافی نیست و

ضروری است تا اطلاعات غیرمالی نیز افشا شوند. این نظریه‌ها با نظریه‌های سیاسی و حتی اخلاقی هم‌خوانی دارند و در بسیاری از موارد نظریه‌هایی وجود دارند که نمی‌توان آن‌ها را به گروه مشخصی اختصاص داد (گاریگا و مله، ۲۰۰۴).

نظریه‌های اخلاقی

گروه چهارم، نظریه‌های اخلاقی هستند. در این نظریه‌ها، صرف نظر از برآورده شدن و یا نشدن اهداف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، تاکید بر جنبه‌های اخلاقی بنگاه‌ها است. یکی از مهم‌ترین و شناخته‌شده‌ترین مفاهیم که در این گروه از نظریه‌ها قرار دارد، توسعه پایدار است، یعنی توسعه‌ای که در آن تامین نیازهای امروز بدون تاثیر بر توانایی نسل‌های آینده در برآوردن نیازهایشان محقق شود. این تعریف رویکردی کلان‌نگر دارد و بیش‌تر برای مقاصد اقتصاد کلان به کار گرفته می‌شود. طبق این رویکرد مدیریت باید منافع سهامداران و منافع سایر ذینفعان را به طور یکسان مورد توجه قرار دهد و زمانی که میان منافع آن‌ها تضاد وجود داشته باشد سعی کند این تضادها را کاهش داده و تعادلی مطلوب بین آن‌ها برقرار نمایند. این امر مستلزم افشای گسترده اطلاعات مالی، و به خصوص اطلاعات غیرمالی سازمان است. از آن‌جا که ارزش‌های اخلاقی و انسانی را به عنوان مرکز ثقل نظریه‌پردازی می‌دانند، می‌توان تمامی نظریه‌ها را در قالب نظریه اخلاقی مورد بررسی قرار داد. نظریه ذینفعان یکی از نظریه‌های معروف در این حوزه است (استورر^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۵).

گزارشگری یکپارچه

نوع اطلاعاتی که جهت ارزیابی عملکرد گذشته و حال و انعطاف‌پذیری سازمان مورد نیاز است، خیلی وسیع‌تر از آن چیزی است که توسط مدل گزارشگری کنونی ارائه می‌شود. زمانی که افزایشی در تامین اطلاعات اتفاق می‌افتد، شکاف‌های مربوط به افشاهای مالی و غیرمالی اطلاعات، باقی می‌ماند. این در حالی است که، یک گزارش یکپارچه ارائه‌کننده تمام نکات حائز اهمیت درباره یک سازمان است. این گزارش، خطاب به سهامداران است و پیرامون استراتژی، عملکرد و فعالیت‌های سازمان سخن می‌گوید؛ به گونه‌ای که به سهامداران اجازه ارزیابی توانایی‌های سازمان در ایجاد و تثبیت ارزش در دوره‌های کوتاه‌مدت، بلندمدت و میان‌مدت را می‌دهد. افزون بر این، دستیابی مناسب به اطلاعات از طریق منابع گسترده داخلی و

خارجی و شفافیت بیش تر از جمله مزایای این نوع گزارشگری است. در واقع، گزارشگری یکپارچه، با یک گزارش واحد از عملکرد مالی و غیرمالی شرکت شروع می‌شود و نیازی ندارد که برای هر بخش کوچک از اطلاعات عملیات، خلاصه شده باشد؛ بلکه اطلاعات مالی و غیرمالی با اهمیت را در یک جا جمع آوری می‌کند. به‌طور ایده‌آل، این گزارش ارتباط بین اطلاعات مالی و غیرمالی و رابطه بین شرکت‌ها، در سطوح بالا را نشان می‌دهد (بابو کارداس و ریمل^{۱۲}، ۲۰۱۶).

بر اساس دیدگاه مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، گزارش یکپارچه جمع‌آوری اطلاعات پیرامون راهبرد سازمان، چگونگی اداره آن، عملکرد و اهداف آتی آن، به‌گونه‌ای است که منعکس‌کننده بافت تجاری، اجتماعی و محیطی آن می‌باشد. این گزارش دربرگیرنده مطالب دقیق و شفاف از ابعاد نظارتی شرکت و ایجاد ارزش ثابت آن است (مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۱). گزارشگری یکپارچه می‌تواند علاوه بر تسهیل در تصمیم‌گیری، نقش کنترلی و پاسخ‌گویی داشته باشد. در حال حاضر، این نیاز به دنبال پیشرفت تکنولوژی و ادغام سازمان‌ها و شرکت‌ها و توسعه شرکت‌های چندملیتی شتاب بیش‌تری گرفته است؛ اما چالش اصلی این روند نیاز ذی‌نفعان به دامنه وسیعی از اطلاعات علاوه بر اطلاعات مالی است. اطلاعاتی که می‌تواند در زمینه ریسک، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های زیستی و اجتماعی باشد (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵).

با این حال، مساله اصلی که در این پژوهش دنبال می‌شود، عدم وجود مولفه‌ها و اجزای گزارشگری یکپارچه است و در این راستا تنها این مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه است که در سال ۲۰۱۳ چارچوبی را برای گزارشگری یکپارچه بین‌المللی، و در راستای توسعه گزارشگری مالی و غیرمالی تدوین کرده است. این چارچوب حاوی رهنمودهای کلی به تمامی بنگاه‌ها برای تهیه گزارش‌های یکپارچه است. بر اساس این رهنمودها، چارچوب گزارشگری یکپارچه باید در برگیرنده بهره‌برداری سازمان از منابع مختلف و برقراری روابط متنوع مالی، تجاری، انسانی، ذهنی، طبیعی و اجتماعی شرکت، و همچنین چگونگی دسترسی سازمان به این منابع و تاثیرات سازمان بر آن‌ها، باشد. این موضوع تنها از طریق در نظر گرفتن تفکر یکپارچه صورت خواهد گرفت. به همین منظور، تفاوت اصلی این چارچوب با چارچوب‌های گزارشگری مالی و غیرمالی به صورت جداگانه، پیروی از تفکر یکپارچه است (باسین^{۱۱}، ۲۰۱۷).

پیشینه

کمالیان و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی تاثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر کیفیت افشای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق داده‌های ۹۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه آماری و برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان داد که متغیرهای مالی بر کیفیت افشا تاثیر معناداری دارد و متغیرهای غیرمالی بر کیفیت افشا بی تاثیر می باشد.

ودיעی و همکاران (۱۳۹۲)، به توصیف آخرین تحولات گزارشگری مالی یکپارچه پرداختند. در پژوهش آن‌ها سعی شده تا با ارائه اطلاعاتی درباره ویژگی‌های گزارشگری مالی یکپارچه، به لزوم گسترش این نوع گزارشگری در ایران پرداخته شود. در واقع، پژوهش آن‌ها به صورت توصیفی است و ضمن تعریف گزارشگری یکپارچه و تشریح مفهوم آن، به بیان ضرورت تدوین چارچوب این نوع گزارشگری پرداخته‌اند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که هدف اصلی گزارشگری یکپارچه، انطباق طبقه‌بندی‌ها در اجزای مختلف صورت‌های مالی و کمک به استفاده کنندگان در خصوص شناخت تاثیر هر دارایی و بدهی و تغییرات آن‌ها در هر یک از صورت‌های مالی و آن‌ها هم به صورت هم‌زمان است.

حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۲)، در پژوهشی به بررسی مولفه‌ها و شاخص‌های اصلی بعد اجتماعی مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها با رویکرد توسعه پایدار پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که مهم‌ترین مولفه‌های اجتماعی شامل اخلاق کسب و کار، فساد و رشوه‌خواری، مشارکت در توسعه جامعه و هم‌چنین مهم‌ترین نوع گزارشگری‌های غیرمالی، گزارش‌هایی در مورد مولفه‌های کار و کارکنان، مشتریان و مصرف‌کنندگان است. یافته‌های آن‌ها حاکی از این بود که بین انتظارات جامعه و سطح افشای اطلاعات غیرمالی (گزارشگری اجتماعی) فاصله زیادی وجود دارد. آن‌ها مهم‌ترین دلیل این موضوع را نبود چارچوب مناسب برای گزارشگری غیرمالی از نوع گزارشگری اجتماعی دانستند و پیشنهاد کردند که برای پر نمودن شکاف موجود بین انتظارات و سطح افشای کنونی بایستی، چارچوب مناسب با محیط ایران، الزامات قانونی و استانداردهای لازم تهیه و تدوین شود.

حاجیان‌نژاد و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی و تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری پرداختند. آن‌ها با الگو قرار دادن

کلیات مبانی نظری گزارشگری مالی (چارچوب مفهومی گزارشگری مالی)، به بررسی چارچوب مفهومی گزارشگری غیرمالی پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که از نظر اهداف گزارشگری و هم‌چنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی گزارشگری مالی و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد و نیاز است تا علاوه بر چارچوب مفهومی، سایر حوزه‌ها و دامنه‌های گزارشگری (از جمله ابعاد، شکل، دوره، نوع اطلاعات و شیوه انتشار آن‌ها و غیره) نیز مورد بررسی قرار گیرد.

فخاری و بابادی (۱۳۹۵)، به بررسی گزارشگری یکپارچه به‌عنوان پدیده‌ای نوظهور در گزارشگری بین‌المللی پرداخته‌اند. آن‌ها با استفاده از روش توصیفی، ضمن توصیف گزارشگری بین‌المللی یکپارچه، دو شرکت ایرانی را از نظر رعایت محتوای گزارشگری یکپارچه مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که این دو شرکت اگر چه از نظر میزان انطباق با معیارهای کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه گام‌های موثری را برداشته‌اند، اما تا رسیدن به انطباق کامل با چارچوب‌ها و اصول این نوع گزارشگری، فاصله دارند. بنابراین، نیاز است تا چارچوب گزارشگری مالی و غیرمالی از طریق گزارشگری یکپارچه به شیوه مناسب برای شرکت‌ها تدوین شود.

قنبری و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی نقش معیارهای عملکرد غیرمالی در افشاء در گزارشگری مالی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که معیارهای عملکرد غیرمالی دارای ارزش مربوط بودن و قابلیت پیش‌بینی معیارهای عملکرد مالی آتی است، بنابراین از قابلیت اتکا و مقایسه کم‌تری نسبت به معیارهای مالی برخوردار است. هم‌چنین قصد و تفکر مدیریت و قوانین و استانداردهای حسابداری، روش‌های افشاء اطلاعات را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

یلسویی خمسلویی و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی رابطه متقابل بین میزان افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری شرکتی و کیفیت سود پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین میزان افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری شرکتی و کیفیت سود رابطه متقابل و معنی‌داری وجود دارد. میزان افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری رابطه مثبت و معنی‌داری با کیفیت سود دارد و شرکت‌های با کیفیت سود بالاتر، بیشتر به سمت رویکرد افشای شاخص‌های پایداری روی آورده‌اند.

ستایش و محمدیان (۱۳۹۷)، به ارائه الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها

از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی پرداختند. مساله اصلی در این پژوهش، افشای ناقص برخی اطلاعات مالی و غیرمالی بانک‌ها به دلیل نبود الگوی مدون است. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار لیزرل صورت گرفته و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش ساختار چند بعدی و تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول، دوم و سوم استفاده شده است. الگوی نهایی به دست آمده در این پژوهش شامل چهار بعد، ۱۵ مولفه و ۹۰ شاخص است که می‌تواند به عنوان الگوی بومی و بدیع برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌های ایرانی مورد استفاده قرار گیرد.

احمدی و همکاران (۱۳۹۸)، الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی زیست‌محیطی با رویکرد فازی ارائه کردند. در این پژوهش از پرسش‌نامه در قالب روش دلفی فازی با طیف لیکرت و دیمتل فازی به صورت فازی مثلثی به عنوان ابزار اندازه‌گیری استفاده شد. نتایج نشان داد که برای گزارشگری مالی زیست‌محیطی شاخص‌های قابل مقایسه بودن اطلاعات، چگونگی تولید و مربوط بودن محتوای اطلاعات شدت اثر خالص و اهمیت بیشتری دارد. از بین شاخص‌های سه‌گانه گزارشگری غیرمالی زیست‌محیطی شاخص مدیران شرکت‌ها بیشترین شدت اثر خالص و اهمیت را دارد. هم‌چنین، وجود گروه‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی در قالب مدافعان محیط‌زیست، که مورد حمایت مدیران بخش‌های مختلف به‌ویژه هیأت مدیره باشد، به عنوان عاملی اساسی در گزارشگری غیرمالی زیست‌محیطی است. ابوالفتحی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت، پرداخته‌اند. بدین منظور، داده‌های بورسی دوره ۷ ساله شامل ۱۲۰ شرکت را تجزیه و تحلیل کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که گزارشگری یکپارچه از طریق ارائه اطلاعات شفاف و جامع سبب می‌شود تا تصمیم‌گیرندگان داخلی بتوانند تصمیمات بهینه‌ای اتخاذ کنند که موجب بهبود عملکرد آتی شرکت شود.

هدایتی و یزدان دوست (۱۴۰۰)، به بررسی چالش‌های گزارشگری یکپارچه در ترکیه پرداختند. آن‌ها با استفاده از رویکرد علمی مروری و با استفاده از مطالعات صورت گرفته در این کشور و نتایج حاصل از این پژوهش‌ها بیان کردند که یکی از مهم‌ترین چالش‌های مربوط به ارائه گزارشگری یکپارچه تصمیم‌گیری در مورد دامنه و محتوای گزارش و هم‌چنین تصمیم‌گیری در مورد این که چه موضوعات مهمی باید در این گزارش گنجانده شود، است.

مورهدردت^{۱۲} و همکاران (۲۰۰۲)، در پژوهشی به بررسی میزان گزارشگری اجتماعی، محیطی و پایداری، در قالب یک گزارش یکپارچه پرداختند. در پژوهش آنها، شاخص‌های گزارشگری سازمان ابتکار جهانی در سال ۲۰۰۰ (استانداردهای گزارشگری پایداری) و استاندارد ارزیابی عملکرد محیط‌زیست یکپارچه (ایزو ۱۴۰۳۱) و برای ارزیابی و رتبه‌بندی گزارش‌های ارائه شده در سال ۱۹۹۹ مربوط به ۴۰ شرکت بزرگ صنعتی در جهان استفاده شده است. نتایج مطالعه آنها نشان داد که شاخص‌های افشا در گزارش‌های شرکت‌ها بسیار پایین‌تر از شاخص‌های یکپارچه می‌باشد و دلیل اصلی آن نبود رهنمودی جامع برای شاخص‌های گزارشگری اجتماعی، محیطی و پایداری در قالب گزارشگری یکپارچه است.

هاتون^{۱۳} (۲۰۰۴)، در پژوهشی توصیفی، به بررسی رویکردی یکپارچه برای افشای اطلاعات مالی و غیرمالی پرداخته است؛ که فراتر از افشا در قالب گزارشگری مالی است. هدف این پژوهش، ترکیب و ادغام گزارش‌های مالی و غیرمالی در قالب یک گزارش یکپارچه است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که افشای اطلاعات باید به صورت پیوسته و در قالب یک گزارش یکپارچه صورت گیرد و برای تحقق آن نیاز است تا شرکت‌ها از یک چارچوب مشترک پیروی کنند.

اکلس و کرزوس^{۱۴} (۲۰۱۰)، در یک پژوهش توصیفی، گزارشگری یکپارچه را به عنوان یک استراتژی پایدار در نظر گرفتند. مساله اصلی در پژوهش آنها، تفکیک گزارش‌های مالی از گزارش‌های غیرمالی و در نتیجه عدم ارتباط مناسب بین اطلاعات این نوع شیوه گزارشگری است. از این رو، آنها در پژوهش خود به بررسی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها و امکان ترکیب گزارش‌ها در قالب یک گزارش واحد، پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که در ارائه گزارش‌ها به صورت تفکیکی، بار اطلاعاتی و ارزش ایجاد شده و مصرف شده در سازمان به خوبی نشان داده نمی‌شود و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در قالب یک گزارش توسط شرکت‌ها، باعث می‌شود تا شفافیت اطلاعاتی افزایش یابد و همگرایی بیش‌تری بین ذینفعان و شرکت فراهم گردد. در نتیجه، مدیران می‌توانند از این اطلاعات به صورت پایدار در استراتژی‌های خود مبنی بر ارزش آفرینی در شرکت استفاده کنند؛ اما این امر زمانی صورت می‌گیرد که چارچوب گزارش واحد در قالب چارچوب گزارشگری یکپارچه تدوین و اعلام شود تا تمام شرکت‌ها از یک چارچوب جامع پیروی کنند.

هایجینگ^{۱۵} (۲۰۱۱)، در پژوهشی شیوه گزارشگری یکپارچه توسط شرکت‌ها را با توجه به فلسفه گزارشگری پایداری، مورد بررسی قرار داده است. وی بر این باور است که گزارشگری مالی سنتی نمی‌تواند نیاز استفاده‌کنندگان را برآورده کند و این مساله با یکپارچه‌سازی گزارشگری از جمله گزارش‌های مالی، محیط‌زیست، اجتماعی و راهبری شرکتی قابل حل خواهد بود. در این پژوهش، از مفهوم گزارشگری یکپارچه که توسط مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه در سال ۲۰۱۰ مطرح شد، استفاده شده و بر این اساس به بررسی چارچوب گزارشگری یکپارچه پرداخته شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که چارچوب گزارشگری یکپارچه باید با توجه به فلسفه گزارشگری پایداری و در قالب شاخص‌های فوق، تدوین شود.

لای^{۱۶} و همکاران (۲۰۱۴)، به بررسی رابطه میان به‌کارگیری گزارشگری یکپارچه و ویژگی‌های شرکت پرداختند. مساله اصلی در پژوهش آن‌ها این موضوع است که آیا به‌کارگیری گزارشگری یکپارچه به دلیل مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌های شرکت است؟ و برای پاسخ به این سوال گزارش‌های سالانه ۵۲ شرکت که در سال ۲۰۱۳ رویکرد گزارشگری یکپارچه را پذیرفته بودند، مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین به‌کارگیری گزارشگری یکپارچه و سطح افشاء اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی ارتباط مثبتی وجود دارد و به‌کارگیری گزارشگری یکپارچه ارتباطی با سودآوری، اندازه شرکت و نوع صنعت ندارد. در نتیجه، دلیل اصلی شرکت‌ها برای انتخاب رویکرد گزارشگری یکپارچه، مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌های خود نیست و این موضوع باید در تدوین چارچوب گزارشگری یکپارچه لحاظ شود.

رابرتسون و سامی^{۱۷} (۲۰۱۵)، به بررسی عوامل موثر بر گزارشگری یکپارچه پرداختند. آن‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوای ۱۰۰ گزارش سالانه شرکت‌های انگلیسی و همچنین مصاحبه با ۱۰ مدیر ارشد این شرکت‌ها دریافتند که، اگرچه در شرایط موجود، گزارشگری یکپارچه نسبت به سایر گزارش‌ها از مزیت نسبی برخوردار است، اما سطح پایین ارتباط بین گزارش‌ها از لحاظ مواردی چون سازگاری، پیچیدگی و غیره باعث شده است تا از سودمندی گزارشگری یکپارچه کاسته شود و این موضوع بیان‌گر نبود چارچوبی جامع برای گزارشگری یکپارچه است.

ژوو^{۱۸} و همکاران (۲۰۱۷)، به بررسی اهمیت گزارشگری یکپارچه در بازار سرمایه

پرداختند. در پژوهش آن‌ها، گزارش‌های سالانه شرکت‌های آفریقای جنوبی تحلیل شدند و میزان افشای اطلاعات مالی و غیرمالی که بیان‌گر گزارشگری یکپارچه این شرکت‌ها است، تعیین شدند. سپس با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون، ارتباط بین میزان افشا و هزینه سرمایه شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که گزارشگری یکپارچه، هزینه سرمایه شرکت‌ها را کاهش داده و به‌طور فزاینده‌ای باعث شده تا اطلاعات سودمندی به بازار سرمایه ارائه شود و در نهایت، سازوکارهای گزارشگری موجود بهبود یابد. با این حال، نیاز است تا در چارچوب گزارشگری یکپارچه، شاخص‌های مربوط به اطلاعات مالی و غیرمالی مشخص شوند.

پیستونی^{۱۹} و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی میزان کیفیت گزارشگری یکپارچه توسط شرکت‌هایی که این نوع گزارشگری را در دستور کار خود قرار داده‌اند، پرداختند. آن‌ها معتقدند اگرچه گزارشگری یکپارچه جدیدترین تکامل جنبش گزارشگری شرکت است؛ اما، این نوع گزارشگری به خوبی در شرکت‌ها صورت نمی‌گیرد. به همین منظور، آن‌ها به بررسی این مساله پرداخته‌اند. در مطالعه آن‌ها ابتدا یک مدل ارزیابی تدوین و بر این اساس به ۱۱۶ گزارش یکپارچه نمره داده شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری یکپارچه پایین است و اطلاعات مربوط به جنبه‌های گزارشگری یکپارچه از جمله سرمایه، مدل کسب و کار و روند ایجاد ارزش در شرکت‌ها، به صورت ناقص گزارش شده است و برای بهبود افشای این اطلاعات، باید چارچوب گزارشگری یکپارچه تقویت گردد.

ویتولا^{۲۰} و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی شاخص‌های مالی و همچنین کیفیت گزارشگری یکپارچه موسسات مالی پرداخته‌اند. بدین منظور، آن‌ها تأثیر سودآوری، اندازه و اهرم را بر کیفیت گزارش یکپارچه مورد تجزیه و تحلیل قرار داده‌اند. نمونه آن‌ها شامل ۸۷ موسسه مالی است و فرضیه‌ها با استفاده از یک مدل رگرسیونی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری یکپارچه به طور قابل توجه و مثبتی، تحت تأثیر سودآوری، اندازه و اهرم مالی است؛ اما موسسات مالی در افشا شاخص‌های گزارشگری یکپارچه سر در گم هستند.

ال‌آموش و منصور^{۲۱} (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی افشای عناصر گزارشگری یکپارچه در شرکت‌های اردنی پرداختند. آن‌ها از چارچوب گزارش یکپارچه بین‌المللی استفاده کردند و

سطح افشای گزارش‌های سالانه شرکت‌های صنعتی در اردن را طی سال‌های ۲۰۱۴ الی ۲۰۱۷ ارزیابی کردند. داده‌ها از گزارش‌های سالانه شرکت‌ها جمع‌آوری شده و با استفاده از تجزیه و تحلیل محتوا مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که اطلاعات مربوط به ریسک‌ها و فرصت‌ها نسبت به سال‌های قبل بیشتر افشا شده، ولی افشای اطلاعات مربوط به حاکمیت شرکتی و چشم‌انداز شرکت‌ها به خوبی صورت نگرفته است و دلیل اصلی آن مبهم بودن عناصر و اجزای گزارشگری یکپارچه جهت افشای این نوع اطلاعات است.

روش‌شناسی

پرسش‌ها

پرسش‌های اصلی که در این پژوهش دنبال می‌شود؛ بدین صورت است که: اجزای گزارشگری یکپارچه چیست؟ و مولفه‌های هر یک از اجزای گزارشگری یکپارچه کدام است؟

روش

پژوهش حاضر، کاربردی، توصیفی و از نوع پیمایشی است. در این پژوهش ابتدا با بررسی مباحث نظری و پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه گزارشگری یکپارچه و همچنین در حوزه گزارشگری مالی و غیرمالی، اجزاء و مولفه‌های گزارشگری استخراج شد. سپس، یک پرسش‌نامه محقق ساخته تهیه شد و در اختیار تعدادی از متخصصان صاحب‌نظران قرار گرفت تا نظر خود را در مورد مفاهیم و سازه‌های نامربوط در پرسش‌نامه اعلام نمایند و پس از تعیین روایی صوری، محتوایی و سازه پرسش‌ها، پرسش‌نامه اصلی طراحی گردید. پرسش‌نامه‌ها به دو شکل کاغذی و الکترونیکی طراحی و در بین پاسخ‌دهندگان توزیع شد. همچنین، برای تجزیه و تحلیل داده‌های خام از نرم‌افزار Excel و برای تجزیه و تحلیل نهایی نیز از نرم‌افزار لیزرل استفاده شد.

جامعه و نمونه

جامعه آماری مناسب برای انجام پژوهش که با کسب مشورت از افراد ذی‌صلاح، تعیین شده است بدین شرح می‌باشند: مدرسان یا اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، کارشناسان مالی شرکت‌ها یا سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابداران رسمی از جمله مدیران

و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی. دلیل استفاده از این جامعه آماری استفاده از نظرات دو جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای تاثیرگذار بر گزارش‌های مالی و غیر مالی است. به عبارت دیگر، در بخش مبانی نظری و به لحاظ تئوری، نظرات دانشگاهیان آشنا با مباحث گزارشگری می‌تواند بر نتایج این پژوهش تاثیرگذار باشد و از سوی دیگر، نظرات اعضای حرفه که به صورت کاربردی و عملی با مباحث افشای اطلاعات مالی و غیر مالی در ارتباط هستند، نیز بر نتایج پژوهش بسیار تاثیرگذار خواهد بود. از این رو، جامعه آماری پژوهش ترکیبی از هر دو طیف در گیر با مباحث گزارشگری (دانشگاهیان و اعضای حرفه) در نظر گرفته شده است. در این پژوهش برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شد.

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

در این رابطه، n = حجم نمونه، p = درصد توزیع افراد دارای صفت در جامعه، q = درصد توزیع افراد فاقد صفت در جامعه، Z = اندازه متغیر در توزیع نرمال در سطح اطمینان مورد نظر قابل استخراج از جدول توزیع نرمال و d = مقدار خطا که برابر است با تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای آن.

طبق فرمول کوکران در جامعه نامحدود، تعداد نمونه ۳۸۴ محاسبه شد. در این راستا، تعداد ۷۵۷ پرسشنامه توزیع شد که تعداد ۴۷ نسخه آن کاغذی و مابقی الکترونیکی بود؛ تعداد ۲۸۱ پرسشنامه پاسخ داده نشد یا غیر قابل تحلیل بود و تعداد ۴۷۶ پرسشنامه قابل تحلیل بود که ۳۶ مورد نسخه کاغذی و مابقی الکترونیکی بود.

یافته‌ها

آمار توصیفی

در بخش اول پرسشنامه شش پرسش عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، شغل یا سمت، تجربه کاری و سن مطرح شد. نتایج به دست آمده از تحلیل توصیفی پرسش‌های عمومی پرسشنامه به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱- ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان

ردیف	شرح پوشش	فراوانی	درصد
	پرسش‌نامه‌های قابل تحلیل	۴۷۶	۱۰۰
۱	جنسیت	مرد	۷۶/۹
	زن	۱۱۰	۲۳/۱
۲	سطح تحصیلات	کارشناسی	۷/۴
		دانشجوی کارشناسی ارشد	۱۳/۲
		کارشناسی ارشد	۲۶/۵
		دانشجوی دکتری	۳۰/۹
	دکتری	۱۰۵	۲۲
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۸۴/۹
		مدیریت	۹/۹
		اقتصاد	۵/۲
۴	شغل یا سمت	مدرس یا عضو هیات علمی دانشگاه	۴۱/۲
		کارشناس مالی شرکت‌ها یا سازمان بورس	۲۵/۸
		حسابدار رسمی	۳۳
۵	تجربه کاری	کم‌تر از ۵ سال	۲۲
		۶-۱۰ سال	۳۳/۸
		۱۱-۱۵ سال	۹۸
		۱۶-۲۰ سال	۷/۴
	بیش‌تر از ۲۰ سال	۷۷	۱۶/۲
۶	سن	۲۰-۳۰ سال	۲۳/۵
		۳۱-۴۰ سال	۴۸/۵
		۴۱-۵۰ سال	۱۶/۲
		بیش از ۵۰ سال	۱۱/۸

آمار استنباطی

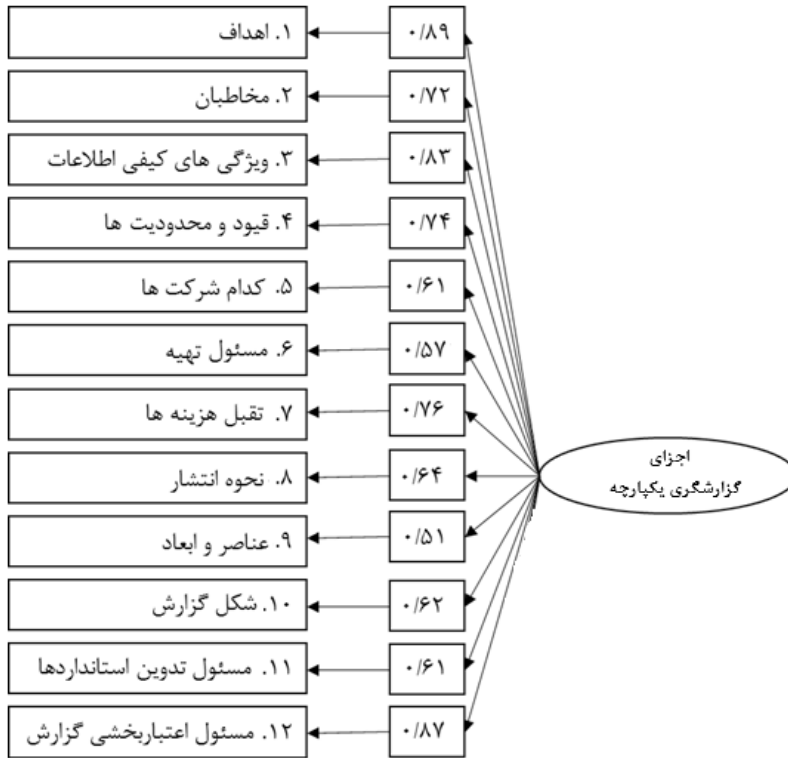
در بخش قبل آمار توصیفی هر یک از سوال‌های عمومی پرسش‌نامه ارائه شد. در این بخش به تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی پرداخته می‌شود. به طور کلی، دو روش کلی جهت تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه برای تعیین عامل‌های (مولفه‌ها و اجزای) گزارشگری یکپارچه وجود دارد: یکی تحلیل اکتشافی و دیگری تحلیل عاملی. در این پژوهش مطابق با پژوهش‌های حاجیان‌نژاد و همکاران (۱۳۹۴)،

حساس یگانه و برزگر (۱۳۹۲) و ستایش و محمدیان (۱۳۹۷)، با استفاده از مبانی نظری، ابتدا عامل‌های اصلی کشف شد و با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی به تایید مولفه‌ها و اجزای گزارشگری یکپارچه پرداخته شده است. در واقع، با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی از طریق لیزرل، بارهای عاملی هر یک از اجزا استخراج می‌شوند و عامل‌هایی که بارهای عاملی آنها کم‌تر از ۰/۴۰ باشد (بیان‌گر این است که عامل‌های موردنظر، سنجه خوبی برای اندازه‌گیری نمی‌باشد) حذف می‌گردند و تحلیل عاملی مجدداً برای هر یک از مولفه‌ها تکرار می‌شود. پس از بررسی بارهای عاملی باید نسبت به برازش مدل مفهومی پژوهش با داده‌های گردآوری شده نیز اطمینان حاصل نمود. به این منظور، از شاخص‌های نسبت کای اسکوئر بر درجه آزادی، سطح معناداری، شاخص نیکویی برازش، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد، برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی و شاخص برازش هنجار شده، استفاده شده است. نتایج حاصل از اجرای تحلیل عاملی تاییدی و برازش مدل مفهومی برای اجزای گزارشگری یکپارچه و به تفکیک برای هر مولفه، در ادامه ارائه شده است.

جدول ۲- معیارهای برازش قابل قبول

ردیف	معیار	حدود قابل قبول
۱	نسبت کای اسکوئر بر درجه آزادی (X^2/DF)	کم‌تر از ۳
۲	سطح معناداری (P)	بیش‌تر از ۰/۰۵
۳	شاخص نیکویی برازش (GFI)	بالای ۰/۹۵
۴	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	کم‌تر از ۰/۰۸
۵	برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی (CFI)	بالای ۰/۹۵
۶	شاخص برازش هنجار شده (NFI)	بالای ۰/۹۵

مقادیر بارهای عاملی حاصل از تحلیل عاملی تاییدی با استفاده از نرم‌افزار لیزرل برای اجزای گزارشگری یکپارچه، در نمودار ۱ نشان داده شده است.



نمودار ۱- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی اجزای گزارشگری یکپارچه

جدول ۳- معیارهای برازش محاسبه‌شده برای اجزای گزارشگری یکپارچه

ردیف	معیار	مقدار معیار	نتیجه اجرا
۱	نسبت کای اسکوتر بر درجه آزادی (X^2/DF)	۰/۹۹	✓
۲	سطح معناداری (P)	۰/۴۸	✓
۳	شاخص نیکویی برازش (GFI)	۰/۹۹	✓
۴	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	۰/۰۰۰۱	✓
۵	برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی (CFI)	۰/۹۹	✓
۶	شاخص برازش هنجار شده (NFI)	۰/۹۹	✓

تعیین اجزاء و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه با تاکید بر رویکرد تحلیل عاملی تاییدی ۱۸۹

طبق جدول ۳، مقادیر معیارهای برازندگی شامل نسبت کای اسکوتر بر درجه آزادی ($X^2/df=0/99$)، با سطح معناداری ($P=0/48$)، شاخص نیکویی برازش ($GFI=0/99$)، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد ($RMSEA=0/001$)، برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی ($CFI=0/99$) و شاخص برازش هنجار شده ($NFI=0/99$) به دست آمدند. همچنین، تمام عامل‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از $0/40$ بوده و در سطح $P < 0/001$ دارای بار مثبت و معنی‌دار هستند. در نتیجه، هیچ کدام از عامل‌ها حذف نشدند. نتایج نشان‌دهنده این است که تمام عامل‌ها تبیین‌کننده خوبی برای اجزای گزارشگری یکپارچه هستند.

جدول ۴- معیارهای برازش محاسبه شده برای هر یک از اجزا

ردیف	معیار	اجزا	اهداف	مخاطبان	ویژگی‌های کیفی	قیود و محدودیت‌ها
۱	نسبت کای اسکوتر بر درجه آزادی (X^2/DF)		۰/۱۳	۱/۳۲	۱/۰۵	۰/۰۱
۲	سطح معناداری (P)		۰/۷۱	۰/۱۲	۰/۳۱	۰/۹۲
۳	شاخص نیکویی برازش (GFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹
۴	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)		۰/۰۰۰۱	۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۰۰۱
۵	برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی (CFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹
۶	شاخص برازش هنجار شده (NFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹

ادامه جدول ۴- معیارهای برازش محاسبه شده برای هر یک از اجزا

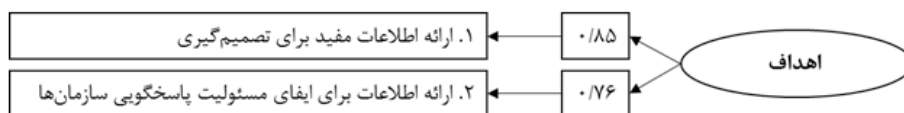
ردیف	معیار	اجزا	نوع شرکت	مسئولیت تهیه	تقبل هزینه‌ها	نحوه انتشار
۱	نسبت کای اسکوتر بر درجه آزادی (X^2/DF)		۰/۴۸	۰/۹۸	۰/۵۰	۰/۲۰
۲	سطح معناداری (P)		۰/۸۵	۰/۹۱	۰/۶۰	۰/۸۱
۳	شاخص نیکویی برازش (GFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹
۴	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)		۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۱
۵	برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی (CFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹
۶	شاخص برازش هنجار شده (NFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹

ادامه جدول ۴- معیارهای برازش محاسبه شده برای هر یک از اجزا

ردیف	معیار	اجزا	عناصر و ابعاد	شکل گزارش	مسئول تدوین استانداردها	مسئول اعتباربخشی گزارش
۱	نسبت کای اسکوئر بر درجه آزادی (X^2/DF)		۰/۳۷	۰/۴۵	۰/۴۵	۱/۲۱
۲	سطح معناداری (P)		۰/۷۱	۰/۶۳	۰/۶۳	۰/۱۴
۳	شاخص نیکویی برازش (GFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹
۴	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)		۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۳
۵	برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی (CFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۷
۶	شاخص برازش هنجار شده (NFI)		۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۹۷

بعد از انجام تحلیل لیزرل و رسم واریانس خطاها، مقادیر معیارهای برازندگی شامل نسبت کای اسکوئر بر درجه آزادی، سطح معناداری، شاخص نیکویی برازش، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد، برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی و شاخص برازش هنجار شده به دست آمدند.

همچنین، مندرجات نمودارهای ۲ تا ۱۳ که در ادامه ارائه شده است، نشان‌دهنده نتایج حاصل از اجرای تحلیل عاملی تاییدی مولفه‌های مربوط به هر یک از اجزای گزارشگری یکپارچه می‌باشد.



نمودار ۲- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی اهداف

مندرجات نمودار ۲ نشان می‌دهد که هر دو گویه دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ هستند که هر دو در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار می‌باشند. بنابراین هیچکدام از اهداف حذف نشدند. در واقع نتایج نشان‌دهنده این مهم است که هر دو گویه تبیین‌کننده خوبی برای اهداف هستند.



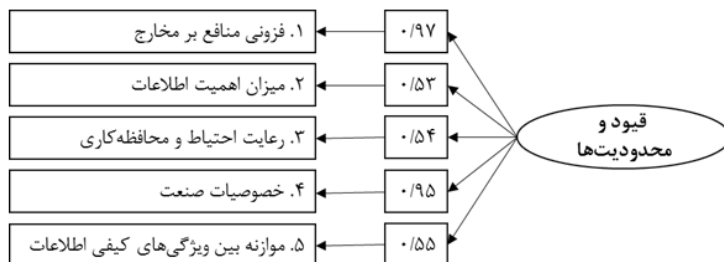
نمودار ۳- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی مخاطبان

نمودار ۳ نشان می‌دهد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ هستند که همه آن‌ها در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار می‌باشند. در نتیجه، هیچ‌کدام از گویه‌ها حذف نشدند. در واقع نتایج نشان‌دهنده این است که همه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای مخاطبان هستند.



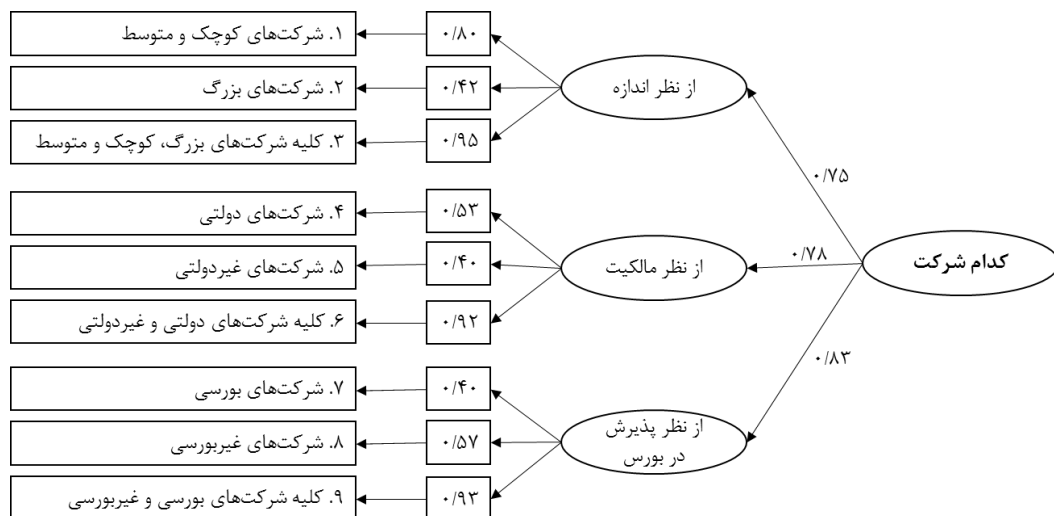
نمودار ۴- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی ویژگی‌های کیفی

نمودار ۴ نشان می‌دهد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ بودند که همه آن‌ها در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دارند؛ بنابراین همه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای ویژگی‌های کیفی اطلاعات هستند.



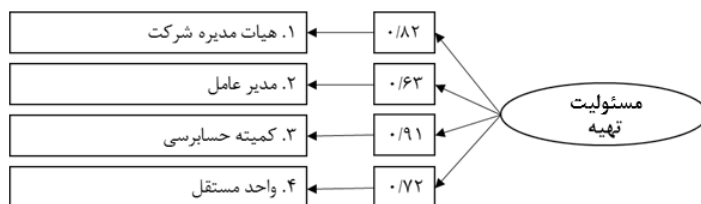
نمودار ۵- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی قیود و محدودیت‌ها

در نمودار فوق تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ هستند که همه آن‌ها در سطح $P < ۰/۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار هستند و هیچ کدام از گویه‌ها حذف نشدند.



نمودار ۶- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی نوع شرکت

نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی برای نوع شرکت‌ها در نمودار ۵ نشان می‌دهد که تمامی گویه‌ها در هر سه عامل (اندازه، مالکیت و پذیرش در بورس) دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ هستند که همه آن‌ها در سطح $P < ۰/۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار بوده و همه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای نوع شرکت‌ها هستند.



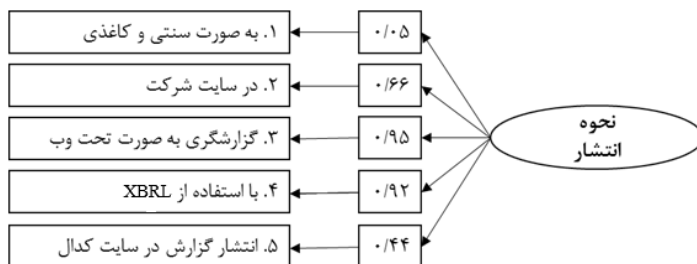
نمودار ۷- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی مسئولیت تهیه گزارش

نمودار فوق نشان می‌دهد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ بوده و همگی دارای بار مثبت و معنی‌دار هستند. نتایج نشان‌دهنده آن است که کلیه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای مسئولیت تهیه گزارش هستند.



نمودار ۸- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی تقبل هزینه‌ها

نمودار ۸ نشان می‌دهد که همه گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ هستند که همه آن‌ها در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار است. بنابراین کلیه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای تقبل هزینه‌های گزارش هستند.



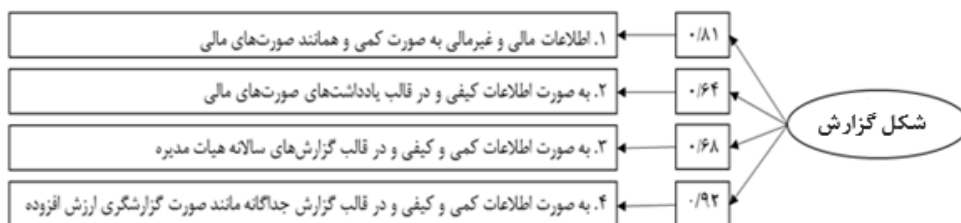
نمودار ۹- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی نحوه انتشار

مندرجات نمودار ۹ نشان می‌دهد که به جز گویه ۱، بقیه گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ بوده و همگی در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار هستند. در واقع نتایج نشان‌دهنده آن است که، به جز گویه ۱، بقیه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای نحوه انتشار هستند. در نتیجه، انتشار به صورت سنتی و کاغذی روش مناسبی نیست.

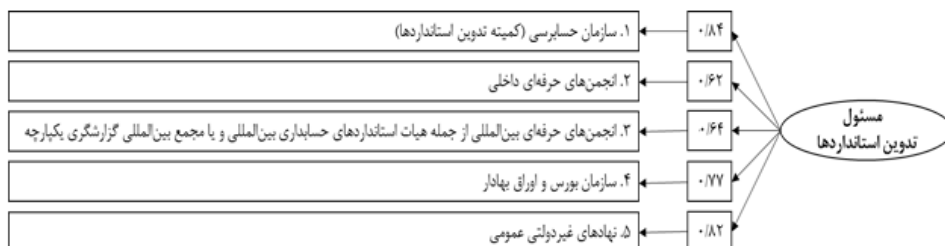


نمودار ۱۰- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی عناصر و ابعاد گزارش

نمودار ۱۰ نشان می‌دهد که تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ بوده و همگی در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار هستند. در نتیجه، نتایج نشان‌دهنده این است که همه گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای عناصر و ابعاد گزارش هستند.

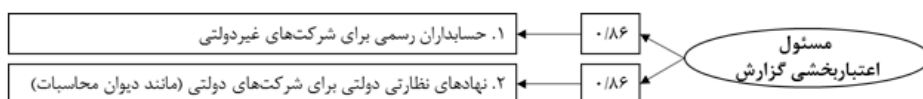


نمودار ۱۱- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی عناصر و شکل گزارش مندرجات نمودار ۱۱ نشان می‌دهد که همه گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ بوده و در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنی‌دار هستند. بنابراین، تمامی گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای شکل گزارش هستند.



نمودار ۱۲- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی مسئول تدوین استانداردها

نمودار فوق نشان می‌دهد که در همه گویه‌ها دارای بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ بوده و در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار معنی‌دار هستند. در واقع، نتایج نشان‌دهنده آن است که تمامی گویه‌ها تبیین‌کننده خوبی برای مسئول تدوین استانداردها هستند.



نمودار ۱۳- نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی مسئول اعتباربخشی گزارش

در نمودار ۱۳ هر دو گویه بار عاملی بیش‌تر از ۰/۴۰ داشته و در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار معنی‌دار هستند. بنابراین، نتایج نشان‌دهنده آن است که هر دو گویه تبیین‌کننده خوبی برای مسئول اعتباربخشی گزارش هستند.

بحث و نتیجه‌گیری

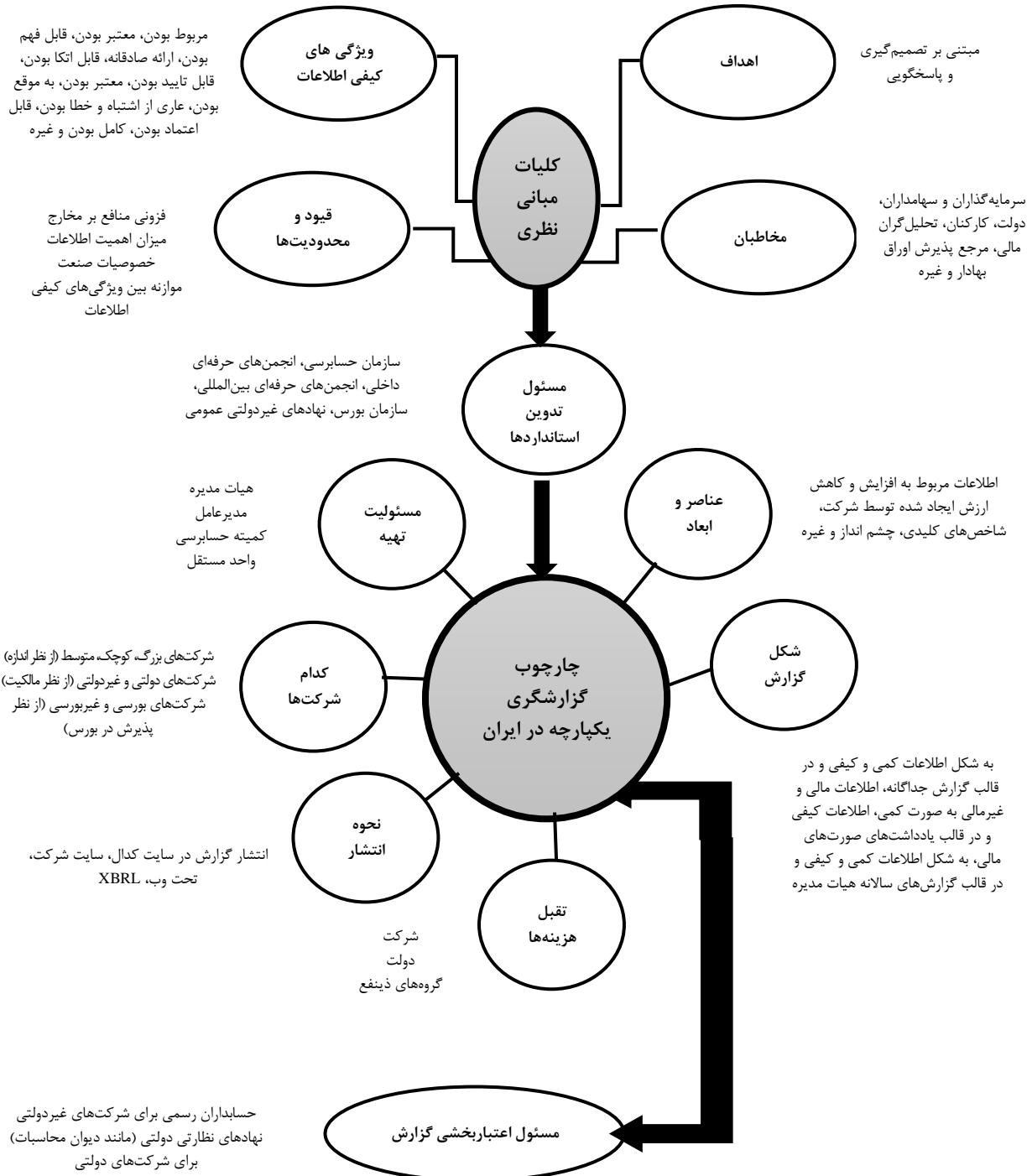
هدف این پژوهش، تعیین اجزاء و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه است. بر این اساس، ابتدا به بررسی مباحث نظری گزارشگری پرداخته شد و سپس پرسشنامه‌ای طراحی شد و پس از بررسی روایی و پایایی، در اختیار نمونه آماری پژوهش قرار گرفت. در پرسشنامه مذکور، اجزای گزارشگری یکپارچه شامل، اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی، قیود و محدودیت‌ها، مسئول تدوین استانداردها، مسئول تهیه و ارائه گزارش، تقبل هزینه‌های گزارش، عناصر و ابعاد گزارش، شکل گزارش، نحوه انتشار گزارش، نوع شرکت‌ها و مسئول اعتباربخشی گزارش مورد پرسش قرار گرفت. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که اجزای فوق، اجزایی مناسب برای ارائه گزارش یکپارچه است. هم‌چنین، کلیه مولفه‌های تعیین شده برای هر یک از این اجزاء، تبیین‌کننده خوبی برای گزارشگری یکپارچه هستند و تنها انتشار به صورت سنتی و کاغذی، مولفه مناسبی در رابطه با نحوه انتشار گزارش نمی‌باشد.

با توجه به این که تاکنون پژوهشی در خصوص تعیین اجزاء و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه انجام نشده است، امکان مقایسه نتایج پژوهش حاضر با پژوهش‌های داخلی و خارجی در این زمینه وجود ندارد. مطابق با هدف اصلی پژوهش مبنی بر تعیین اجزاء و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه و با توجه به یافته‌های پژوهش و بحث و بررسی نتایج، این اجزاء و مولفه‌ها در قالب شکل ۱ استخراج شده است.

در تحلیل یافته‌های پژوهش، موانع و محدودیت‌هایی به این شرح وجود دارد. برخی از این محدودیت‌ها از جمله موانعی است که پژوهش‌گر در هر پژوهش پیمایشی با آن روبه‌رو است و باید در تفسیر نتایج مورد ملاحظه قرار گیرد: ۱. نارسایی‌های ذاتی پرسش‌نامه در تعمیم‌دهی نتایج به خصوص در روش نمونه‌گیری نمونه‌های در دسترس

۲. کمبود پژوهش‌های منسجم در این زمینه و عدم وجود پیشینه‌ای قابل طرح و استفاده در ایران ۳. عدم همکاری برخی از پرسش‌شوندگان در پاسخ‌گویی به پرسش‌ها.

با توجه به این که گزارشگری یکپارچه، نوعی گزارش نوظهور و در عین حال متکی بر افشاء اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به افزایش و کاهش ارزش ایجاد شده توسط شرکت است، به تمامی مدیران شرکت‌ها (به خصوص شرکت‌های بزرگ، بورسی و غیردولتی) پیشنهاد می‌شود تا گزارش‌های سالانه هیات مدیره را در قالب گزارشگری یکپارچه تهیه و ارائه کنند. ضمن این که با توجه به بدیع و نو بودن این مفهوم، به دانشگاهیان در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی، پیشنهاد می‌شود تا در حوزه آموزش و دانش مرتبط با گزارشگری یکپارچه، توجه جدی به آموزش این مباحث در دانشگاه‌ها داشته باشند و در دروسی مانند مباحث جاری حسابداری، به تحلیل مبانی نظری این نوع گزارشگری بپردازند. همچنین به سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین استانداردهای پیشنهاد می‌شود تا به بررسی جامع این نوع گزارشگری و تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی با رویکرد یکپارچه اقدام نمایند. در نهایت، با توجه به تعیین اجزا و مولفه‌های گزارشگری یکپارچه در این پژوهش، شاخص‌سازی این اجزا و مولفه‌ها و به دنبال آن تدوین مدل افشا با رویکرد یکپارچه، می‌تواند موضوعی مناسب برای پژوهش‌های آتی باشد.



یادداشت‌ها

1. Haji and Hossain
2. Dumay
3. Instrumental
4. Political
5. Integrative
6. Ethical
7. Garriga and Mele
8. Haller and van Staden
9. Dahl Rendorff
10. Carroll
11. Steurer
12. Baboukardos and Rimmel
13. Bhasin
14. Morhardt
15. Hutton
16. Eccles and Krzus
17. Haijing
18. Lai
19. Robertson and Samy
20. Zhou
21. Pistoni
22. Vitolla
23. Al Amosh and Mansor

منابع:

احمدی، محسن؛ ولی پور، هاشم و زراعت کیش، یعقوب. (۱۳۹۸). ارائه الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی زیست محیطی با رویکرد فازی. *حسابداری سلامت*، ۱۸(۱)، ۱-۲۲.

حاجیان‌نژاد، امین؛ پورحیدری، امید و بهارمقدم، مهدی. (۱۳۹۴). تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، ۵(۲)، ۷-۳۱.

حساس‌یگانه، یحیی و برزگر، قدرت اله. (۱۳۹۲). ارائه مولفه‌ها و بعد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران، توسعه مطالعات اجتماعی- فرهنگی، ۲(۱)، ۲۰۹-۲۳۴.

حسینی، سیدجواد و کرمشاهی، بهنام. (۱۳۹۱). بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی، پژوهش حسابداری، ۷، ۱-۲۱.

ستایش، محمدحسین و محمدیان، محمد. (۱۳۹۷). الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۷(۱)، ۷۰-۴۳.

فخاری، حسین و بابادی، کامران. (۱۳۹۵). گزارشگری یکپارچه، گزارشگری آینده؛ مطالعه موردی گروه دارویی، چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه ارومیه.

قنبری، مهرداد؛ فتح‌اللهی، خدیجه؛ مظفری، سارا و قربانزاده، مریم. (۱۳۹۶). بررسی نقش معیارهای عملکرد غیرمالی در افشا در گزارشگری مالی. *فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، ۳(۲۱)، ۱۶۵-۱۷۴.

کمالیان، امین رضا؛ عبادی، فرح‌دخت و حیدری خورمیزی، بی بی آذر. (۱۳۹۲). تاثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر کیفیت افشا در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز مدیریت مالی*، ۱۰، ۴۷-۶۸.

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

وحیدی الیزایی، ابراهیم و فخاری، ماندانا. (۱۳۹۴). تاثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکتی بر عملکرد مالی شرکت. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۷(۲۷)، ۸۲-۹۹.

بیلویی خمسلویی، مالک؛ ایزدی‌نیا، ناصر و عرب‌صالحی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی رابطه متقابل بین میزان افشای شاخص‌های گزارشگری پایداری شرکتی و کیفیت سود. *حسابداری سلامت*، ۷(۲)، ۱۰۴-۱۲۶.

هدایتی، علی و یزدان دوست، مهدی. (۱۴۰۰). چالش‌های گزارشگری یکپارچه در ترکیه. *حسابدار*، ۳۳۶، ۳۸-۴۰.

ابوالفتحی، حسن؛ نوراله‌زاده، نوروز؛ جعفری، محبوبه و خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر ارزش‌گذاری شرکت‌ها و عملکرد آتی شرکت با تاکید بر نقش پیچیدگی و نیازهای تأمین منابع مالی خارج دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. (۳۵)۹، ۱۳۳-۱۱۹.

Al Amosh, H and Mansor, N. (2021). Disclosure of integrated reporting elements by industrial companies: evidence from Jordan. *J Manag Gov.* 25(2), 121-145.

- Baboukardos, D., & Rimmel, G. (2016). Value relevance of accounting information under an integrated reporting approach: A research note. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(4), 437-452.
- Bhasin, M. L. (2017). Integrated Reporting: A New Paradigm of Corporate Reporting. *Journal of Economics, Marketing and Management*, 5, 10-32.
- Carroll, A. B. (2016). Carroll's pyramid of CSR: taking another look. *International journal of corporate social responsibility*, 1(1), 3.
- Dahl Rendorff, J. (2009). Responsibility, Ethics and Legitimacy of Corporations. *Society and Business Review*, 4(3), 266-268.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), 166-185.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). Integrated reporting for a sustainable strategy. *Financial executive*, 26(2), 28-33.
- Garriga, E., & Mele, D. (2004). Corporate social responsibility theories: Mapping the territory. *Journal of business ethics*, 53(1), 51-71.
- Haijing, C. (2011). Research on Corporate Integrated Reporting Based on Sustainable Development Philosophy. *Accounting Research*, 11(4), 24-36.
- Haji, A. A., & Hossain, D. M. (2016). Exploring the implications of integrated reporting on organisational reporting practice. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13, 415-444.
- Haller, A., & van Staden, C. (2014). The value added statement—an appropriate instrument for Integrated Reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1190-1216.
- Hutton, A. (2004). Beyond financial reporting an integrated approach to disclosure. *Journal of Applied Corporate Finance*, 16(4), 8-16.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). 2011. Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century. Retrieved from http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.
- Lai, A., Melloni, G., & Stacchezzini, R. (2014). Corporate sustainable development: is 'integrated reporting' a legitimization strategy? *Business Strategy and the Environment*, 25(1), 165-177.
- Morhardt, J. E., Baird, S., & Freeman, K. (2002). Scoring corporate

- environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215-233.
- Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 25(1), 34-56.
- Robertson, F. A., & Samy, M. (2015). Factors affecting the diffusion of integrated reporting—a UK FTSE 100 perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(2), 190-223.
- Steurer, R., Langer, M. E., Konrad, A., & Martinuzzi, A. (2005). Corporations, stakeholders and sustainable development I: a theoretical exploration of business–society relations. *Journal of Business Ethics*, 61(3), 263-281.
- Vitolla, F., Raimo, N., Rubino, M. and Garzoni, A. (2020). The determinants of integrated reporting quality in financial institutions. *Corporate Governance*, 20(3), 429-444.
- Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. (2017). Does integrated reporting matter to the capital market? *A Journal of Accounting Finance and Business Studies*, 53(1), 94-132.