

A Framework for General Theoretical Foundations of Integrated Reporting in Iran

Mohammad Hossein Setayesh*

Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran

Zeynab Mehtari

Ph. D. Student in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran

Abstract

To development the transparency of the corporate environment and improvement managers' and investors' decision making, the necessity of reporting is undeniable. In this research, integrated reporting as the latest evolution of corporate reporting introduced and a framework designed for general theoretical foundations of this report. This framework includes: goals, users, qualitative characteristics and limitations. For this purpose, a questionnaire was designed based on library studies and experts' opinions. After investigating reliability and validity, the questionnaire delivered to the statistical sample. This research is applied and in terms of data collection and analysis, is descriptive and survey. The results of factor analysis and statistical tests showed that the main goal of the integrated reporting is providing useful information for decision making.

In addition, investors and shareholders, financial analysts and the securities issuance agency are three main users. The most qualitative characteristics of information include relevancy, faithfulness, reliability, verifiability, validity, timeliness, understandable, no error and mistake, trustworthiness' and completeness. Also, in this report limitations of costs-benefit, importance, industry characteristics and balance between the qualitative characteristics of information should be considered.

Keywords: Integrated Reporting, Financial and Nonfinancial Information, General Theoretical Foundations.

* Setayesh@shirazu.ac.ir

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال دهم، شماره دوم، پیاپی (۳۶)، تابستان ۱۳۹۷
تاریخ وصول: ۱۳۹۷/۰۳/۲۸
تاریخ بازنگری: ۱۳۹۷/۰۵/۰۲، ۱۳۹۷/۰۵/۲۱
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۲۴
صص: ۱۰۶-۸۵

چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران

محمدحسین ستایش^{۱*}، زینب مهتری^{**}

^{*}استاد، حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

Setayesh@shirazu.ac.ir

^{**}دانشجوی دکتری، حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

Zmehtari.shirazu@gmail.com

چکیده

وجود گزارشگری برای توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران ضرورتی انکارناشدنی است. در این پژوهش، پس از معرفی گزارشگری یکپارچه به‌منزله آخرین تحول گزارشگری شرکت‌ها، به تدوین چارچوبی برای کلیات مبانی نظری این نوع گزارشگری شامل اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی و محدودیت‌ها پرداخته می‌شود. برای این کار پرسش‌نامه‌ای براساس تحقیقات کتابخانه‌ای و نظر خبرگان طراحی شد و پس از بررسی روایی و پایایی، در اختیار نمونه آماری پژوهش قرار گرفت.

این پژوهش، کاربردی و به‌لحاظ شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی و از نوع پیمایشی است. نتایج تحلیل عاملی تأییدی و آزمون‌های آماری نشان داد که هدف اصلی گزارش‌های یکپارچه ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. همچنین تحلیلگران مالی و مرجع پذیرش اوراق بهادار در کنار سرمایه‌گذاران و سهام‌داران سه گروه مخاطبان اصلی را تشکیل می‌دهند. مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات نیز شامل مربوط بودن، ارائه صادقانه، اتکاپذیر بودن، تأییدپذیر بودن، معتبر بودن، به موقع بودن، فهم‌پذیر بودن، عاری بودن از اشتباه و خطا، قابل اعتماد بودن و کامل بودن است. در ارائه این نوع گزارش باید به محدودیت‌هایی مانند فزونی منافع بر مخارج، اهمیت، خصوصیات صنعت و موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات توجه کرد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری یکپارچه، اطلاعات مالی و غیرمالی، کلیات مبانی نظری.

مقدمه

با گسترش روزافزون نیازهای اطلاعاتی درباره عملیات واحدهای تجاری، ارائه صورت‌های مالی به روش سنتی پاسخگوی همه نیازهای استفاده‌کنندگان نیست [۱۰]. اکنون گزارش‌های مالی تاریخی‌اند و برای استفاده از آنها به تخصص مالی نیاز است [۳۵]. گزارشگری مالی سنتی نه تنها اطلاعات کاملی را برای پاسخگویی فعالیت‌های تجاری در اختیار نمی‌گذارد، از ارائه کافی و مناسب عملکرد اقتصادی و ارزش تجاری یک شرکت ناتوان است.

از گزارشگری مالی سنتی به‌علت ارائه ناکافی ضعف‌ها و قوت‌های یک واحد تجاری انتقاد شده است؛ زیرا اعتقاد بر این است که این شیوه گزارشگری فقط به‌صورت تصویری، آنی وضعیت مالی گذشته را نشان می‌دهد و با محدودکردن خود به تخصیص ارزش‌های پولی، به پاسخگویی درباره موضوعات نگران‌کننده و مختلف عمومی (مانند موضوعات اجتماعی و محیطی) قادر نیست [۳۱]؛ بنابراین مشکل اصلی و اولیه مربوط به ناکارآمدی گزارشگری مالی به شیوه سنتی است [۳۱، ۱۷، ۵ و ۶]. در این راستا و با توجه به سخت‌شدن رقابت در عرصه تجارت جهانی، به وجود گزارش یکپارچه‌ای نیاز است که هم ساده و روان باشد و هم امکان تصمیم‌گیری را برای استفاده‌کنندگان آسان کند و تمام ابعاد سازمان را (از گذشته، حال و آینده) در بر گیرد و از همه مهم‌تر، ارزش‌آفرینی سازمان را ارزشیابی کند [۱].

همچنین با توجه به روند جهانی شدن بازار سرمایه و پیوستن ایران به جامعه جهانی و احتمال ورود شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران بین‌المللی به کشور و نیز اهمیت شفافیت اطلاعاتی از راه گزارشگری

یکپارچه [۷]، انجام‌دادن پژوهش‌هایی درباره این نوع گزارشگری و کلیات مبانی نظری آن ضرورت دارد. اگرچه براساس 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)؛ به‌علت نبودن چارچوب نظری جامع و الزامات قانونی مدون و نیز آگاهی‌نداشتن کافی شرکت‌ها از محتوای آن، اقدامات جدی از سوی شرکت‌ها و نهادهای حرفه‌ای درباره به‌کارگیری این نوع گزارشگری صورت نگرفته است.

اخیراً (در سال ۲۰۱۷) 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 ازجانب نهادهای قانون‌گذار در هر کشوری ازجمله 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.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مفهوم گزارشگری یکپارچه

گزارشگری یکپارچه بیشتر اطلاعاتی را که اکنون به‌صورت جداگانه گزارش می‌شود (گزارش مالی،

چارچوب شامل مخاطبان گزارشگری، اهداف، قیدها و محدودیت‌ها، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، و اصول و مفروضات بنیادی می‌شود. بعید نخواهد بود اگر چارچوب گزارشگری مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه نیز اجزایی مشابه داشته باشند. همچنین ممکن است مشابهت‌های زیادی در اجزای این چارچوب (به غیر از اصول و مفروضات بنیادی) با چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی وجود داشته باشد [۳]. بر این اساس، عناصر مربوط به کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه تشریح می‌شود.

اهداف

تحولات تاریخی و شرایط اجتماعی، اقتصادی و محیطی بر عملکرد و انتظارات از حسابداری تأثیرگذار است. به همین علت، در برهه‌های زمانی مختلف اهداف متفاوتی برای حسابداری مطرح شد [۳۳]. در گام نخست، ارائه اطلاعات مالی می‌تواند بر هدف مفیدبودن برای تصمیم‌گیری یا کمک به ارزیابی و مباشرت مدیریت متمرکز باشد [۱۴]. بر این اساس، دو رویکرد «مبتنی بر تصمیم‌گیری» و «مبتنی بر پاسخگویی» بر تهیه و ارائه اطلاعات مالی استوار خواهد بود. پژوهشگران زیادی به بررسی این دو جنبه پرداخته‌اند. برخی از آنها هدف از ارائه اطلاعات را کمک به تصمیم‌گیری [۲۷، ۱۵ و ۳۲] و برخی دیگر ارزیابی عملکرد گذشته و مباشرت مدیریت [۲۹] دانستند.

نشریه شماره ۱۱۳ سازمان حسابرسی هدف کلی گزارشگری مالی را فراهم آوردن اطلاعات برای بیان آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی مؤثر بر وضعیت و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی دانسته

گزارش مدیریت، گزارش نظارت و اعطای پاداش، و گزارش توسعه پایدار)، در یک مجموعه منسجم، ترکیب و ارتباط بین آنها را بیان می‌کند و چگونگی تأثیر آنها بر توانایی شرکت در ایجاد و نگهداشت ارزش در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت را شرح می‌دهد. این نوع از گزارشگری به ارائه عملکرد شرکت، هم درباره نتایج مالی و هم نتایج غیرمالی، اشاره می‌کند. از این دیدگاه، تعریف گزارش یکپارچه چنین خواهد بود: گزارش یکپارچه محتوای وسیع تری برای داده‌های عملکرد فراهم می‌سازد، چگونگی تناسب توسعه پایدار در عملیات یا تجارت را روشن می‌کند و ممکن است در ایجاد پایداری در فرایند تصمیم‌گیری شرکت کمک کند [۲۳].

در تعریفی دیگر، گزارشگری یکپارچه عبارت است از ارائه اطلاعات مختصر درباره عملکرد مالی و غیرمالی شرکت‌ها. این اطلاعات شامل مواردی همچون گزارش مالی، استراتژی شرکت‌ها، راهبری شرکتی، گزارش عملکرد و چشم‌اندازهای واحد تجاری است که در قالب یک سند بیان شده و گامی مؤثر برای تقویت ارزش‌ها و ایجاد جامعه‌ای پایدار است [۱۹]. از سوی دیگر، مطابق با تعریف ارائه‌شده از جانب مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه^۱، گزارشگری یکپارچه فرایند هماهنگ‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی در گزارش شرکت برای ارتباط با مفهوم گسترده‌ای از ارزش است [۲۶].

کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه

تدوین هر چارچوب گزارشگری نیازمند شناخت از عناصر تشکیل‌دهنده آن است. ساختار چارچوب نظری حسابداری نشان می‌دهد که عناصر این

¹ International Integrated Reporting Council (IIRC)

است تا از این طریق سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و دیگر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری درباره امور یک واحد انتفاعی یاری دهد [۹]؛ البته این دو نقش مخالف یکدیگر نیستند و اتفاق نظر درباره مفیدبودن اطلاعات مناسب به منظور تصمیم‌گیری در بعضی از موارد برای هدف‌های مبادرتی نیز وجود دارد؛ ولی این دو نقش معمولاً هم‌ردیف نیستند [۳۰]؛ بنابراین اهداف کنونی گزارشگری مالی و غیرمالی در قالب گزارشگری یکپارچه بر مبنای هریک از این دو دیدگاه است.

مخاطبان

گزارش‌ها باید برای چه کسانی تهیه شود؟ این پرسش درباره ارائه اطلاعات مالی سابقه‌ای دست‌کم صدساله دارد [۴۳]. به‌طور کلی، در گذشته برای گزارشگری توجه بیشتری به اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران می‌شد؛ اما با مطرح‌شدن نظریه ذی‌نفعان و نیز موضوع مشروعیت شرکت، دامنه اشخاص مورد توجه در گزارشگری گسترش یافت. پژوهشگران ذی‌نفعان گزارش‌های شرکت‌ها را در چند گروه مختلف قرار داده‌اند که عبارتند از: سرمایه‌گذاران در حقوق صاحبان سهام و تحلیلگران مالی [۱۵ و ۱۲]، اعتباردهندگان [۲۹، ۱۸ و ۱۲]، مشتریان و تأمین‌کنندگان [۲۸ و ۴۰]، دولت [۳۹] و کارکنان [۴۰]. پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که بین این گروه‌ها (حتی بین تأمین‌کنندگان منابع مالی) نیازهای اطلاعاتی متفاوتی وجود دارد [۲۹ و ۱۲]؛ هرچند از جنبه‌هایی هم‌پوشانی نیز دارند. به‌علاوه، در چارچوب‌های ارائه‌شده از سوی سازمان‌ها و نهادهای استانداردگذاری، سهام‌داران و سرمایه‌گذاران نخستین گروه مورد تأکیدند. سازمان ابتکار گزارشگری جهانی^۱ [۲۰]، هیئت استانداردهای حسابداری

پایداری^۲ [۴۱] و سازمان پاسخگویی اجتماعی شرکت‌های کانادا^۳ [۱۶] از این دست سازمان‌ها و نهادها هستند.

براساس چارچوب مفهومی حسابداری بین‌المللی، مخاطبان گزارشگری عبارتند از: سهام‌داران؛ سرمایه‌گذاران بالقوه؛ و اعتباردهندگان که اطلاعات را برای تصمیمات خرید، فروش، نگهداری سهام، اوراق بدهی، تأمین یا تسویه وام‌ها و یا دیگر شکل‌های اعتبار به کار می‌برند [۲۵]. از این اطلاعات در بیانیه مفاهیم کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان، دولت، جامعه و دیگر استفاده‌کنندگان می‌شود [۸]. همچنین مخاطبان گزارش‌های مالی ذکرشده در نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی شامل سرمایه‌گذاران، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعطاکنندگان وام، اعتبار و دیگر تسهیلات مالی، فروشنندگان کالاها و خدمات، مشتریان، مدیریت، کارکنان، دولت، جامعه و سایر استفاده‌کنندگان هستند [۹]. پس این پرسش مطرح می‌شود که چه گروهی مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه را تشکیل می‌دهد.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات

در چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی [۲۵]، ویژگی‌های کیفی به دو گروه کلی بنیادی و ارتقادهنده تقسیم می‌شوند. گروه نخست ویژگی‌های مرتبط با محتوای اطلاعات هستند و در چارچوب فعلی شامل مربوطبودن و ارائه صادقانه قرار دارند. ویژگی‌های ارتقادهنده مرتبط با ارائه اطلاعات بوده است و موجب اثربخشی اطلاعات می‌شوند. این ویژگی‌ها شامل مقایسه‌پذیربودن، به‌موقع‌بودن، تأییدپذیربودن و

^۲ Sustainability Accounting Standard Board (SASB)

^۳ Canadian Business for Social Responsibility

^۱ Global Reporting Initiative (GRI)

فهم پذیر بودن اطلاعات می شوند [۲۵]. ویژگی قابلیت اتکا مشابهت نسبتاً زیادی با ویژگی ارائه منصفانه دارد؛ ولی وجود معانی مختلف برای اصطلاح «قابلیت اتکا» و روشن نبودن معنای دقیق آن مهم ترین علت برای جایگزینی آن با ویژگی ارائه منصفانه بوده است [۲۲]. ارائه منصفانه شامل سه ویژگی کامل بودن، عاری بودن از اشتباهات و بی طرفی است [۲۵].

براساس نشریه شماره ۱۱۳ سازمان حسابرسی، ویژگی های کیفی اطلاعات شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، به موقع بودن، سودمندی در پیش بینی، سودمندی در ارزیابی، قابلیت اعتماد، قابلیت تأیید، معتبر بودن، کامل بودن، صحیح بودن، برتری محتوا بر شکل بی طرفی، قابلیت مقایسه، ثبات رویه و افشای کافی است [۹].

مفاهیم کیفی اشاره شده در چارچوب نظری حسابداری ظاهراً برای در تعیین ویژگی های کیفی اطلاعات گزارشگری یکپارچه بسیار مناسب اند و می توانند مبنا قرار گیرند؛ چنان که در چارچوب های کنونی گزارشگری پایداری، به تعدادی از این مفاهیم کیفی اشاره شده است؛ مثلاً مرتبط بودن با پایداری شرکت از جنبه های اقتصادی، اجتماعی و محیطی و نیز در نظر گرفتن ارائه اطلاعات مبتنی بر رویکرد محور [۲۰ و ۴۱]. در مجمع بین المللی گزارشگری یکپارچه [۲۶] هم به صورت کلی به بعضی از ویژگی های کیفی اطلاعات مالی و غیرمالی اشاره شده است.

محدودیت ها (قیود)

تهیه هر گزارشی مستلزم در نظر گرفتن بسیاری از محدودیت ها است و بدون توجه به آنها، محصول گزارشگری ناکارآمد و ناقص خواهد بود. در چارچوب نظری گزارشگری مالی از دو محدودیت نام برده شده است: محدودیت هزینه ها و محدودیت

موازنه بین ویژگی های کیفی اطلاعات. از سوی دیگر، «اهمیت» مفهومی است که در چارچوب نظری حسابداری تأکید ویژه ای بر آن شده است؛ بدین معنا که فقط اطلاعات مهم باید گزارش شوند؛ اطلاعاتی که بر ارزیابی ها و تصمیم های مخاطبان تأثیر گذار باشند [۲۵].

ظاهراً محدودیت های یاد شده برای تهیه گزارش های یکپارچه نیز اهمیت دارد؛ به گونه ای که در چارچوب بین المللی گزارشگری یکپارچه و در چارچوب های گزارشگری پایداری نیز این موضوع مهم بوده است [۲۶، ۲۰ و ۴۱]؛ بنابراین توجه به «اهمیت» به منزله معیاری برای گزارشگری یکپارچه، منطقی می نماید. براساس چارچوب نظری حسابداری بین المللی (۲۰۱۰)، هزینه ها محدودیتی عمده و فراگیر در ارائه و افشای گزارش ها تلقی می شوند و از توانایی واحد گزارشگر در برآوردن اطلاعات مفید می کاهند؛ بنابراین قاعده هزینه - فایده در افشای اطلاعات همواره در نظر گرفته می شود [۲۵].

در نسخه های پیشین هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی، محدودیت دیگری با نام موازنه بین ویژگی های کیفی اطلاعات وجود دارد که بر ویژگی به موقع بودن، به منزله عنصری تأثیر گذار بر این موازنه تأکید دارد. به بیان این هیئت، گذشت زمان قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش می دهد؛ ولی از مربوط بودن و مفید بودن اطلاعات برای تصمیم گیرندگان می کاهد [۲۴]. از سوی دیگر، پژوهشگران به محافظه کاری در حسابداری به منزله یک محدودیت گزارشگری مالی می نگرند [۱۳ و ۴۲]؛ پس پنج محدودیت کلی اهمیت، فزونی منافع بر مخارج، موازنه بین ویژگی های کیفی اطلاعات، خصوصیات صنعت و محافظه کاری در هر نوع گزارشگری وجود دارد. در نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی نیز به چهار مورد از این محدودیت ها

شامل اهمیت، فزونی منافع بر مخارج، احتیاط (محافظه‌کاری) و خصوصیات صنعت اشاره شده است [۹].

پیستونی و همکاران [۳۴] در پژوهشی به بررسی میزان کیفیت گزارشگری یکپارچه ازسوی شرکت‌هایی پرداختند که این نوع گزارشگری را در دستور کار خود قرار داده‌اند. آنها معتقدند اگرچه گزارشگری یکپارچه جدیدترین تکامل جنبش گزارشگری شرکت است، به‌خوبی در شرکت‌ها انجام نمی‌شود. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری یکپارچه پایین است.

روباتوم و لاک [۳۸] با تکیه بر نظریه شبکه، به بررسی ظهور گزارشگری یکپارچه پرداختند که ازسوی مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه توسعه یافته است و به این نتیجه رسیدند که گزارشگری یکپارچه اساس گزارشگری شرکت‌ها را تغییر می‌دهد؛ اما این تغییر بدون توجه به چارچوب‌های موجود گزارشگری رخ نمی‌دهد. همچنین این نوع گزارشگری ضمن نشان‌دادن نگرانی‌های مربوط به پیچیدگی و غیراصولی بودن گزارش‌های موجود، به ایجاد چارچوبی مقبول برای گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبردی کمک می‌کند.

رویتز و مسنر [۳۶] در پژوهشی به بررسی لابی‌گری در تدوین چارچوب گزارشگری یکپارچه پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که برای تدوین چارچوب باید به عوامل مختلفی مانند لابی‌گری‌های سیاسی، مسائل اجتماعی، شرایط فرهنگی و اوضاع اقتصادی توجه کرد؛ بنابراین چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه برای همه شرکت‌ها در کشورهای مختلف و با شرایط گوناگون اجرایی نخواهد بود.

رابرتسون و سامی [۳۷] به بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه پرداختند. آنها با استفاده از

روش تحلیل محتوا برای ۱۰۰ گزارش سالانه شرکت‌های انگلیسی و نیز مصاحبه با ۱۰ مدیر ارشد این شرکت‌ها دریافتند که اگرچه در شرایط موجود گزارشگری یکپارچه نسبت به گزارش‌های دیگر از مزیت نسبی برخوردار است؛ سطح پایین ارتباط بین گزارش‌ها (از لحاظ سازگاری، پیچیدگی و...) باعث شده است که از سودمندی گزارشگری یکپارچه کاسته شود و این موضوع بیانگر نبود چارچوبی جامع برای گزارشگری یکپارچه است.

هایجینگ [۲۱] در پژوهش خود شیوه گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها را با توجه به فلسفه گزارشگری پایداری بررسی کرد. نتایج تحقیق او نشان داد گزارشگری مالی سستی نمی‌تواند نیاز استفاده‌کنندگان را برآورده کند و این مسئله با یکپارچه‌سازی گزارشگری ازجمله گزارش‌های مالی، محیط‌زیست، اجتماعی و راهبری شرکتی حل خواهد شد.

فخاری و بابادی [۷] به بررسی گزارشگری یکپارچه به‌منزله پدیده‌ای نوظهور در گزارشگری بین‌المللی پرداخته‌اند. آنها ضمن مرور گزارشگری بین‌المللی یکپارچه، با استفاده از روش توصیفی-مطالعه موردی، به بررسی دو شرکت ایرانی از دیدگاه رعایت محتوای گزارشگری یکپارچه پرداختند. نتایج این بررسی نشان داد که اگرچه این شرکت‌ها گام‌های مؤثری را برای انطباق با معیارهای کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه برداشته‌اند، تا رسیدن به انطباق کامل با چارچوب‌ها و اصول این نوع گزارشگری فاصله دارند.

حاجیان‌نژاد و همکاران [۳] به بررسی و تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها براساس چارچوب مفهومی حسابداری پرداختند. آنها

پیشنهاد می‌کنند که برای پُرکردن شکاف موجود بین انتظارات و سطح افشای کنونی باید چارچوب مناسب با محیط ایران، الزامات قانونی و استانداردهای لازم تهیه و تدوین شود.

ودיעی و همکاران [۱۰] به توصیف آخرین تحول‌های گزارشگری مالی یکپارچه پرداختند. آنها سعی کردند با ارائه اطلاعاتی درباره ویژگی‌های گزارشگری مالی یکپارچه، لزوم گسترش این نوع گزارشگری در ایران را یادآور شوند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که اهداف اصلی گزارشگری یکپارچه عبارتند از: انطباق طبقه‌بندی‌ها در اجزای مختلف صورت‌های مالی، کمک به استفاده‌کنندگان برای شناخت تأثیر هر دارایی و بدهی و نیز تغییرات آنها در هریک از صورت‌های مالی (آن هم به صورت هم زمان).

وکیلی فرد و همکاران [۱۱] در پژوهشی توصیفی، به بررسی چارچوب‌های گزارشگری پرداختند. محور اصلی پژوهش آنها نامتقارن بودن اطلاعات بین مدیران و سرمایه‌گذاران و علل ایجاد شکاف ارزش بین این دو گروه است. نتایج تحقیق نشان داد که برای افشای اطلاعات نیاز است تا چارچوب گزارشگری متناسب با آن اطلاعات تدوین شود.

پرسش‌های پژوهش

پرسش اصلی پژوهش حاضر این است که کلیات مبانی نظری برای تهیه گزارشگری یکپارچه در ایران چگونه است. بر این اساس، پرسش‌های فرعی ذیل درباره اجزای مبانی نظری شامل اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های

در پژوهش خود از ابزار پرسش‌نامه بهره بردند. این محققان با الگو قراردادن کلیات مبانی نظری گزارشگری مالی (چارچوب مفهومی گزارشگری مالی)، چارچوب مفهومی گزارشگری غیرمالی را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که از لحاظ اهداف گزارشگری و ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی گزارشگری مالی و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود دارد.

باقریپور ولاشانی و همکاران [۲] با پرسش‌نامه دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی درباره چارچوب و محتوای گزارشگری اجتماعی (چارچوب گزارشگری غیرمالی) را تحلیل کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که گزارشگری اجتماعی شرکت‌ها اهمیت زیادی دارد و شرکت‌ها باید از نیازها و انتظارات استفاده‌کنندگان درباره گزارشگری اجتماعی آگاه باشند و برای تأمین آنها تلاش کنند. برای تحقق این موضوع پیش‌زمینه‌هایی مانند تبیین و تعریف چارچوب مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها و تبیین شاخص‌های لازم برای اندازه‌گیری و گزارش آنها و درنتیجه، چارچوب گزارشگری غیرمالی لازم است.

حساس‌یگانه و برزگر [۴] به بررسی مؤلفه‌ها و شاخص‌های اصلی بُعد اجتماعی مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها با رویکرد توسعه پایدار پرداختند. یافته‌های آنها حاکی از این بود که فاصله زیادی بین انتظارات جامعه و سطح افشای اطلاعات غیرمالی (گزارشگری اجتماعی) وجود دارد. آنها مهم‌ترین علت این موضوع را نبود چارچوب مناسبی برای گزارشگری غیرمالی از نوع گزارشگری اجتماعی می‌دانند و

کیفی و نیز قیود و محدودیت‌های حاکم بر گزارشگری یکپارچه مطرح شده‌اند:

پرسش نخست: اهداف گزارشگری یکپارچه کدام‌اند؟

پرسش دوم: مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه چه کسانی‌اند؟

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

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

روش پژوهش

چون این پژوهش دانش کاربردی را در زمینه گزارشگری یکپارچه توسعه می‌دهد، از لحاظ هدف، کاربردی از حیث شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی و از نوع پیمایشی (با پرسش‌نامه) است. برای اطمینان یافتن از روایی پرسش‌نامه، از روش روایی صوری (دیدگاه‌های استادان خبره در حوزه این پژوهش) و سازه (تحلیل عاملی تأییدی) استفاده شد. برای سنجش میزان پایایی پرسش‌نامه نیز از روش‌های بازآزمایی و آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج برای همه سؤال‌های پرسش‌نامه بالاتر از ۰/۷ و بیانگر پایایی پرسش‌نامه است. همچنین این تحقیق در سه مرحله مطالعه مبانی نظری (روش کتابخانه‌ای)، طراحی پرسش‌نامه (پرسش‌نامه محقق ساخته) و استخراج چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه

(استخراج الگو) انجام شده است. در این پژوهش از نرم‌افزار Excel برای تحلیل داده‌های خام استفاده شد. تحلیل نهایی نیز با نرم‌افزارهای SPSS و LISREL انجام شد.

جامعه آماری، قلمرو زمانی و روش نمونه‌گیری

چون موضوع گزارشگری یکپارچه (ترکیبی از گزارشگری مالی و غیرمالی) احتمالاً بر طیف وسیعی از جامعه اثرگذار است، جامعه آماری مناسب برای انجام دادن پژوهش متخصصان حسابداری و مالی به شرح ذیل‌اند: مدرسان یا اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری؛ کارشناسان مالی شرکت‌ها یا سازمان بورس و اوراق بهادار؛ و حسابداران رسمی از جمله مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی.

به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شد. با توجه به تعداد پرسش‌ها و متعاقباً حجم بودن محتوای پرسش‌نامه برای پاسخ‌دهندگان و نگرانی از وجود پاسخ‌های نادرست و بی‌دقت، به منظور نمونه‌گیری از نمونه در دسترس استفاده شد. روش فوق این مزیت را خواهد داشت که تا حد امکان به پاسخ‌دهندگان مراجعه می‌شود که تمایل بیشتری به پاسخگویی دارند و در نتیجه، با دقت بیشتری به پرسش‌نامه‌ها پاسخ خواهند داد. همچنین سهولت دسترسی به آنها موجب سهولت بیشتر در پیگیری‌های بعدی می‌شود و در نتیجه، نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها بیشتر

خواهد شد. در این پژوهش پرسش نامه ها به دو شکل کاغذی و آنلاین طراحی و بین پاسخ دهندگان (نمونه انتخابی) توزیع شد. پرسش نامه های آنلاین با ایمیل و تلگرام ارسال و دریافت شد. براساس فرمول کوکران در جامعه نامحدود و با در نظر گرفتن سطح خطای ۵ درصد،

تعداد نمونه ۳۸۴ محاسبه می شود. از ۷۵۷ پرسش نامه توزیع شده به ۲۸۱ پرسش نامه پاسخ داده نشد یا تحلیل پرسش نامه ها ممکن نبود. امکان تحلیل ۴۷۶ پرسش نامه هم وجود داشت. در نگاره (۱) اطلاعات مربوط به پرسش نامه های ارسالی و دریافتی ارائه شده است.

نگاره ۱- اطلاعات مربوط به توزیع پرسش نامه ها و دریافت آنها

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

منبع: یافته های پژوهش

برای عاری بودن اطلاعات جمع آوری شده از هرگونه تأثیر محیطی همانند جهت گیری و نیز برای اینکه دیدگاه های پرسش شوندگان دارای عینیت بیشتری باشد، از مصاحبه شخصی استفاده نشده است. طرح پرسش ها از این روش نسبت به روش دلفی، با توجه به گستردگی جامعه آماری پژوهش، به پژوهشگر اجازه می دهد که نمونه های بیشتری را مطالعه و بررسی کند و در نتیجه، تعمیم پذیری نتایج بهبود یابد.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

تحلیل داده های مربوط به ویژگی های فردی پاسخ دهندگان در نگاره (۲) نشان می دهد که ۹۲/۶ درصد از پاسخ دهندگان مدرک کارشناسی به بالا

دارند و ۸۴/۹ درصد از آنها تحصیل کرده رشته حسابداری هستند. ۴۴/۲ درصد از پاسخ دهندگان تجربه کاری بیشتر از ۱۰ سال دارند. جامعه آماری پژوهش را ترکیبی از دانشجویان (۴۱/۲ درصد) مربوط به مدرسان یا اعضای هیئت علمی دانشگاه ها و شاغلین در حرفه (۲۵/۸ درصد) مرتبط با کارشناسان مالی شرکت ها یا سازمان بورس و اوراق بهادار و ۳۳ درصد مربوط به حسابداران رسمی تشکیل می دهند. با توجه به یافته های پژوهش، اتکا به پاسخ های این افراد به پرسش نامه مبانی نظری را برای پاسخ به پرسش ها و ارائه کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران فراهم می کند. با بررسی و تحلیل توصیفی داده های حاصل از پرسش های تخصصی پرسش نامه نیز مشخص می شود که میانگین پاسخ ها در بیشتر موارد بیشتر از میانگین طیف (۴) است.

نگاره ۲- ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان

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

منبع: یافته‌های پژوهش

آمار استنباطی

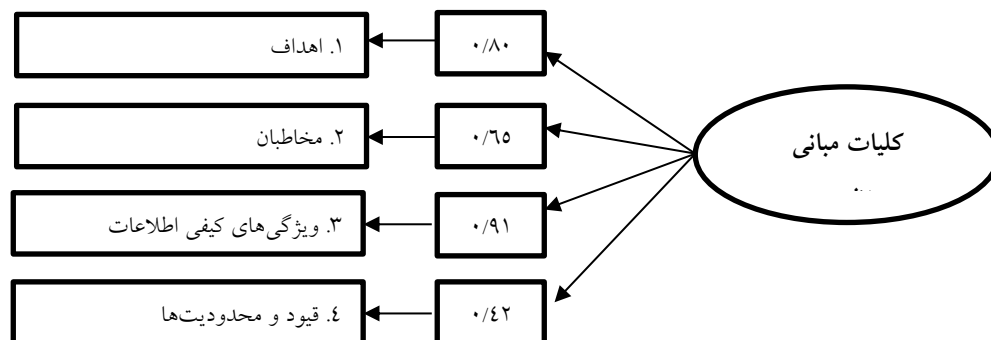
برای آزمون پرسش‌های پژوهش ابتدا به تعیین و بررسی عامل‌های مربوط به کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه پرداخته شد. به عبارت دیگر، نخست این موضوع بررسی شد که آیا همه عامل‌ها (اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، و محدودیت‌ها و قیود) تبیین‌کننده خوبی برای کلیات مبانی نظری در چارچوب گزارشگری یکپارچه‌اند.

بدین منظور از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. در مرحله بعد، هریک از اجزای اصلی مربوط به کلیات مبانی نظری در گزارشگری یکپارچه با استفاده از آزمون‌های آماری ناپارامتریک از جمله آزمون‌های نسبت، فریدمن و U من‌ویتنی (با توجه به اینکه داده‌ها نرمال نبودند) بررسی شد.

تحلیل عاملی تأییدی

تأییدی، با استفاده از نرم‌افزار لیزرل برای مبانی نظری، در نمودار (۱) نشان داده شده‌اند.

مقادیر بارهای عاملی حاصل از تحلیل عاملی



نمودار ۱- نتایج تحلیل عاملی تأییدی کلیات مبانی نظری

همچنین معیارهای برازش محاسبه‌شده در نگاره (۳) نشان داده شده‌اند.

نگاره ۳- معیارهای برازش محاسبه‌شده برای کلیات مبانی نظری

ردیف	معیار	حدود قابل قبول	مقدار معیار	نتیجه اجرا
۱	نسبت کای اسکوتر به درجه آزادی (X^2/DF)	کمتر از ۳	۲/۰۷	✓
۲	سطح معناداری (P)	بیشتر از ۰/۰۵	۰/۰۶	✓
۳	شاخص نیکویی برازش (GFI)	بالای ۰/۹۵	۰/۹۶	✓
۴	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۶	✓
۵	برآزش مقایسه‌ای یا تطبیقی (CFI)	بالای ۰/۹۵	۰/۹۵	✓
۶	شاخص برازش هنجار شده (NFI)	بالای ۰/۹۵	۰/۹۶	✓

منبع: یافته‌های پژوهش

هیچ‌کدام از عامل‌ها حذف نشدند. درواقع، نتایج نشان‌دهنده این موضوع مهم است که تمام عامل‌ها تبیین‌کننده خوبی برای کلیات مبانی نظری در چارچوب گزارشگری یکپارچه‌اند.

تحلیل پرسش نخست

نتایج آزمون‌های نسبت و فریدمن برای تعیین اهمیت اهداف گزارشگری یکپارچه در نگاره‌های (۴) و (۵) نشان داده شده‌اند.

براساس نگاره (۳)، مقادیر معیارهای برازندگی شامل نسبت کای اسکوتر به درجه آزادی ($X^2/df=۲/۰۷$) و با سطح معناداری ($P=۰/۰۶$)، شاخص نیکویی برازش ($GFI=۰/۹۶$)، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد ($RMSEA=۰/۰۶$)، برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی ($CFI=۰/۹۵$) و شاخص برازش هنجار شده ($NFI=۰/۹۶$) به دست آمدند. مندرجات نمودار (۱) نشان می‌دهد که همه عامل‌ها دارای بار عاملی بیشتر از ۰/۴۰ بوده و همگی در سطح $P < ۰/۰۰۰۱$ دارای بار مثبت و معنادارند؛ در نتیجه

نگاره ۴- آزمون نسبت پرسش نخست

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

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره ۵- آزمون فریدمن پرسش نخست

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

منبع: یافته‌های پژوهش

تصمیم‌گیری مهم‌تر است؛ بنابراین ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری هدف اصلی ارائه گزارش‌های یکپارچه است؛ البته باید به این نکته توجه کرد که این دو هدف مخالف یکدیگر نیستند. درباره مفیدبودن اطلاعات مناسب به‌منظور تصمیم‌گیری در بعضی از موارد برای هدف‌های مابشرتی و پاسخگویی نیز اتفاق نظر وجود دارد؛ ولی این دو هدف معمولاً هم‌ردیف نیستند.

تحلیل پرسش دوم

نتایج آزمون‌های فریدمن و U من‌ویتنی برای بررسی و تعیین وجود یا نبود تفاوت معنادار میان سطح اهمیت مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه در نگاره‌های (۶) و (۷) نشان داده شده‌اند.

با توجه به نتایج نشان داده‌شده در جدول‌های بالا، معناداری حاصل از آزمون نسبت کمتر از ۰/۰۵ است. درنتیجه، هر دو هدف برای گزارشگری یکپارچه اهمیت دارد. همچنین معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۱۳) کمتر از ۰/۰۵ است و بیانگر تفاوت میزان اهمیت این دو هدف است. اگرچه میانگین رتبه‌ها تا حدی به هم نزدیک هستند، با توجه به اینکه میانگین رتبه هدف نخست نسبت به هدف دوم بیشتر است و نیز با توجه به معناداری آزمون فریدمن در سطح خطای ۰/۹۵، تفاوت معناداری در سطح اهمیت اهداف گزارشگری یکپارچه وجود دارد. درنتیجه، میزان اهمیت هدف نخست (ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری) از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بیشتر است.

اگرچه هر دو هدف قابلیت دارند که جزء اهداف گزارشگری یکپارچه باشند، ارائه اطلاعات مفید برای

نگاره ۶- آزمون فریدمن پرسش دوم

گروه	مخاطبان	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	جامعه	۷/۸۳	۲۲۷۱	۱۶	۰/۰۰۰
۲	تحلیلگران مالی	۱۱/۹۸			
۳	اعطاکنندگان وام و اعتبار و دیگر تسهیلات مالی	۱۰/۵۱			
۴	دولت	۹/۵۵			
۵	مدیران (درون شرکتی)	۱۰/۸۰			
۶	کارکنان	۵/۵۳			
۷	فروشندهگان یا تأمین کنندگان منابع شرکت	۸/۰۷			
۸	مشتریان شرکت	۶/۳۳			
۹	سرمایه گذاران و سهام داران	۱۲/۳۲			
۱۰	شرکت های رقیب	۱۰/۱۳			
۱۱	گروه های فعال در امور خیریه و عام المنفعه	۴/۵۳			
۱۲	مدافعان محیط زیست	۵/۹۸			
۱۳	سازمان امور مالیاتی	۱۰/۲۱			
۱۴	مرجع پذیرش اوراق بهادار	۱۱/۶۲			
۱۵	کارگزاران اوراق بهادار	۱۰/۳۱			
۱۶	پژوهشگران و مراکز تحقیقاتی	۱۰/۳۶			
۱۷	رسانه ها	۶/۹۵			

منبع: یافته های پژوهش

نگاره ۷- آزمون U من ویتنی پرسش دوم

مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه	مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه	مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه	مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه
۱	۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۵	۰/۰۰۱	متفاوت	۸	۹	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۲	۰/۵۱۷	یکسان
۱	۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۷	۰/۳۶۵	یکسان	۴	۱۰	۰/۱۱۳	یکسان	۸	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۳	۰/۰۰۲	متفاوت	۸	۱۷	۰/۲۰۸	یکسان
۱	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۹	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۵	۰/۰۱۳	متفاوت	۹	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۶	۰/۰۱۵	متفاوت	۹	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۹	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۹	۱۴	۰/۱۰۹	یکسان
۱	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۹	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۱۷	۰/۰۰۷	متفاوت	۵	۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۹	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۹	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت

مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه	مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه	مقایسه مخاطبان	معناداری	نتیجه			
۲	۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۰	۰/۰۹۰	یکسان	۱۰	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۰	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۰	۱۳	۰/۲۴۶	یکسان
۲	۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۳	۰/۵۴۶	یکسان	۱۰	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۴	۰/۰۰۱	متفاوت	۱۰	۱۵	۰/۵۴۱	یکسان
۲	۹	۰/۷۲۰	یکسان	۵	۱۵	۰/۲۰۵	یکسان	۱۰	۱۶	۰/۵۷۸	یکسان
۲	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۶	۰/۱۷۳	یکسان	۱۰	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۵	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۱	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۱	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۸	۰/۰۳۵	متفاوت	۱۱	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۴	۰/۲۰۷	یکسان	۶	۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۱	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۱	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۱	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت
۲	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۱۲	۰/۱۶۸	یکسان	۱۲	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۴	۰/۰۰۱	متفاوت	۶	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۲	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۵	۰/۶۵۳	یکسان	۶	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۲	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۲	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۲	۱۷	۰/۰۶۱	یکسان
۳	۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۶	۱۷	۰/۰۰۲	متفاوت	۱۳	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۳	۱۵	۰/۴۴۶	یکسان
۳	۱۰	۰/۱۶۲	یکسان	۷	۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۳	۱۶	۰/۳۷۹	یکسان
۳	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۳	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۴	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۱۳	۰/۹۲۱	یکسان	۷	۱۲	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۴	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۴	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۱۵	۰/۴۰۷	متفاوت	۷	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۵	۱۶	۰/۸۷۸	یکسان
۳	۱۶	۰/۳۰۷	یکسان	۷	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۵	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت
۳	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۶	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت
				۷	۱۷	۰/۰۰۰	متفاوت				

منبع: یافته‌های پژوهش

سهام‌داران استفاده‌کنندگان اصلی از گزارشگری یکپارچه‌اند.

نتایج معناداری آزمون U من‌ویتی نیز نشان می‌دهد که بسیاری از گروه‌های مخاطب و استفاده‌کننده از گزارشگری یکپارچه از لحاظ درجه اهمیت استفاده از این نوع گزارشگری با یکدیگر تفاوت دارند (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است). با وجود این، نتایج نگاره (۷) نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران و سهام‌داران دارای اهمیت یکسانی با تحلیلگران مالی و مرجع پذیرش اوراق بهادارند؛

با توجه به نتایج موجود در نگاره بالا، معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰) با درجه آزادی ۱۶ کمتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه، میزان اهمیت گزارشگری یکپارچه برای دست‌کم دو گروه از مخاطبان متفاوت است؛ به گونه‌ای که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر کدام از گروه‌های مخاطب، از نظر پاسخ‌دهندگان، گزارشگری یکپارچه برای گروه سرمایه‌گذاران و سهام‌داران (با میانگین رتبه ۱۲/۳۲) بیشترین اهمیت را دارد و برای گروه‌های فعال در امور خیریه و عام‌المنفعه (با میانگین رتبه ۴/۵۳) دارای کمترین اهمیت است. به عبارت دیگر، سرمایه‌گذاران و

بنابراین این سه گروه مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه را تشکیل می‌دهند.

در ارائه کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه باید مطابق با چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه و سایر چارچوب‌های گزارشگری مالی و غیرمالی (ازجمله گزارشگری مالی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا) و چارچوب‌های ارائه‌شده از سوی سازمان‌ها و نهادهای استانداردگذاری (مانند سازمان ابتکار گزارشگری جهانی و هیئت استانداردهای حسابداری پایداری)، بر سهام‌داران و سرمایه‌گذاران به‌منزله نخستین گروه استفاده‌کننده تأکید شود.

از سوی دیگر، نتایج نشان داد که تحلیلگران مالی و مرجع پذیرش اوراق بهادار در کنار سرمایه‌گذاران و سهام‌داران سه گروه مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه را تشکیل می‌دهند؛ بنابراین گزارش‌های یکپارچه باید با اولویت‌دادن به خواسته‌های این سه گروه نسبت به سایر گروه‌ها تهیه و ارائه شود.

تحلیل پرسش سوم

نتایج آزمون‌های فریدمن و U من‌ویتنی برای بررسی و تعیین وجود و یا نبود تفاوت معنادار میان سطح اهمیت هریک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در نگاره‌های (۸) و (۹) نشان داده شده‌اند.

نگاره ۸- آزمون فریدمن پرسش سوم

ردیف	ویژگی‌های کیفی	میانگین رتبه	خی دو	درجه آزادی	معناداری
۱	ارائه صادقانه	۱۰/۲۵	۴۳۹	۱۸	۰/۰۰۰
۲	طبقه‌بندی براساس محتوا و نه براساس شکل ظاهری	۹/۳۵			
۳	مربوط‌بودن برای تصمیم‌گیری	۱۱/۴۰			
۴	معتبربودن	۱۰/۶۲			
۵	دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی	۱۰/۲۲			
۶	قابل تأیید بودن	۱۰/۷۶			
۷	قابل فهم بودن	۱۰/۵۰			
۸	قابل اتکا بودن	۱۱/۲۴			
۹	عاری‌بودن از اشتباه و خطا	۱۰/۳۲			
۱۰	قابل اعتماد بودن	۱۰/۱۸			
۱۱	بی‌طرفی	۸/۸۸			
۱۲	کامل‌بودن	۱۰/۱۷			
۱۳	قابل مقایسه بودن	۹/۸۶			
۱۴	ثبات رویه	۹/۴۳			
۱۵	همسانی روش‌ها	۹/۰۶			
۱۶	به‌موقع‌بودن	۱۰/۵۸			
۱۷	دقیق‌بودن	۱۰/۳۴			
۱۸	مرتبط‌بودن با پایداری شرکت (اقتصادی، اجتماعی و محیطی)	۸/۰۴			
۱۹	ارائه اطلاعات مبتنی بر رویکرد آینده‌محور	۸/۷۹			

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (۹). آزمون U من‌ویتنی پرسش سوم

نتیجه	مقایسه		نتیجه	مقایسه		نتیجه	مقایسه		نتیجه	مقایسه	
	معناداری	ویژگی‌های کیفی		معناداری	ویژگی‌های کیفی		معناداری	ویژگی‌های کیفی		معناداری	ویژگی‌های کیفی
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۸	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۱	۴	متفاوت	۰/۰۰۰	۲	۱
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۸	یکسان	۰/۹۲۰	۱۲	۴	یکسان	۰/۱۶۴	۳	۱
یکسان	۰/۴۲۰	۱۰	۹	یکسان	۰/۰۸۳	۱۳	۴	یکسان	۰/۹۸۹	۴	۱
متفاوت	۰/۰۰۱	۱۱	۹	متفاوت	۰/۰۱۲	۱۴	۴	یکسان	۰/۱۲۰	۵	۱
یکسان	۰/۵۸۹	۱۲	۹	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۵	۴	یکسان	۰/۸۸۹	۶	۱
یکسان	۰/۲۱۲	۱۳	۹	یکسان	۰/۴۲۲	۱۶	۴	یکسان	۰/۵۰۹	۷	۱
متفاوت	۰/۰۴۴	۱۴	۹	یکسان	۰/۴۶۳	۱۷	۴	متفاوت	۰/۰۱۲	۸	۱
متفاوت	۰/۰۰۲	۱۵	۹	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۴	یکسان	۰/۶۷۱	۹	۱
یکسان	۰/۲۱۳	۱۶	۹	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۴	یکسان	۰/۲۱۳	۱۰	۱
یکسان	۰/۷۸۷	۱۷	۹	یکسان	۰/۰۷۷	۶	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۱	۱
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۹	متفاوت	۰/۰۲۹	۷	۵	یکسان	۰/۹۱۵	۱۲	۱
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۹	متفاوت	۰/۰۰۰	۸	۵	یکسان	۰/۰۹۳	۱۳	۱
متفاوت	۰/۰۱۴	۱۱	۱۰	یکسان	۰/۲۶۱	۹	۵	متفاوت	۰/۰۱۵	۱۴	۱
یکسان	۰/۱۹۸	۱۲	۱۰	یکسان	۰/۷۸۰	۱۰	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۵	۱
یکسان	۰/۶۵۹	۱۳	۱۰	متفاوت	۰/۰۲۸	۱۱	۵	یکسان	۰/۴۲۰	۱۶	۱
یکسان	۰/۱۸۳	۱۴	۱۰	یکسان	۰/۱۰۸	۱۲	۵	یکسان	۰/۴۷۹	۱۷	۱
متفاوت	۰/۰۱۷	۱۵	۱۰	یکسان	۰/۸۷۷	۱۳	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۱
متفاوت	۰/۰۵۰	۱۶	۱۰	یکسان	۰/۳۱۵	۱۴	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۱
یکسان	۰/۵۷۸	۱۷	۱۰	متفاوت	۰/۰۳۷	۱۵	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۳	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۱۰	متفاوت	۰/۰۲۳	۱۶	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۴	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۱۰	یکسان	۰/۴۰۰	۱۷	۵	متفاوت	۰/۰۳۱	۵	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۲	۱۱	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۶	۲
متفاوت	۰/۰۴۴	۱۳	۱۱	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۵	متفاوت	۰/۰۰۰	۷	۲
یکسان	۰/۳۲۲	۱۴	۱۱	یکسان	۰/۵۹۱	۷	۶	متفاوت	۰/۰۰۰	۸	۲
یکسان	۰/۹۹۵	۱۵	۱۱	متفاوت	۰/۰۱۳	۸	۶	متفاوت	۰/۰۰۱	۹	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۶	۱۱	یکسان	۰/۵۶۴	۹	۶	متفاوت	۰/۰۱۷	۱۰	۲
متفاوت	۰/۰۰۳	۱۷	۱۱	یکسان	۰/۱۴۰	۱۰	۶	یکسان	۰/۸۹۰	۱۱	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۱۱	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۱	۶	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۲	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۱۱	یکسان	۰/۹۶۳	۱۲	۶	یکسان	۰/۰۵۱	۱۳	۲
یکسان	۰/۰۸۴	۱۳	۱۲	یکسان	۰/۰۵۶	۱۳	۶	یکسان	۰/۳۶۸	۱۴	۲
متفاوت	۰/۰۱۲	۱۴	۱۲	متفاوت	۰/۰۰۷	۱۴	۶	یکسان	۰/۹۰۰	۱۵	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۵	۱۲	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۵	۶	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۶	۲
یکسان	۰/۴۸۳	۱۶	۱۲	یکسان	۰/۵۰۹	۱۶	۶	متفاوت	۰/۰۰۳	۱۷	۲
یکسان	۰/۴۴۱	۱۷	۱۲	یکسان	۰/۳۶۵	۱۷	۶	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۱۲	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۶	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۲
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۱۲	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۶	یکسان	۰/۱۴۷	۴	۳
یکسان	۰/۳۷۴	۱۴	۱۳	یکسان	۰/۰۷۶	۸	۷	متفاوت	۰/۰۰۳	۵	۳
یکسان	۰/۰۵۲	۱۵	۱۳	یکسان	۰/۲۷۴	۹	۷	یکسان	۰/۱۹۵	۶	۳
متفاوت	۰/۰۱۶	۱۶	۱۳	یکسان	۰/۰۶۳	۱۰	۷	یکسان	۰/۴۷۸	۷	۳
یکسان	۰/۳۱۹	۱۷	۱۳	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۱	۷	یکسان	۰/۲۲۸	۸	۳
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۸	۱۳	یکسان	۰/۵۹۳	۱۲	۷	یکسان	۰/۰۶۶	۹	۳
متفاوت	۰/۰۰۰	۱۹	۱۳	متفاوت	۰/۰۲۱	۱۳	۷	یکسان	۰/۰۰۷	۱۰	۳
یکسان	۰/۳۲۸	۱۵	۱۴	متفاوت	۰/۰۰۲	۱۴	۷	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۱	۳
متفاوت	۰/۰۰۱	۱۶	۱۴	متفاوت	۰/۰۰۰	۱۵	۷	یکسان	۰/۲۰۰	۱۲	۳

مقایسه		معناداری		نتیجه		مقایسه		معناداری		نتیجه			
ویژگی‌های کیفی		مقایسه		معناداری		نتیجه		مقایسه		معناداری		نتیجه	
ویژگی‌های کیفی		مقایسه		معناداری		نتیجه		مقایسه		معناداری		نتیجه	
۳	۱۳	۰/۰۰۲	متفاوت	۷	۱۶	۰/۸۵۹	یکسان	۱۴	۱۷	۰/۰۶۵	یکسان		
۳	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۱۷	۰/۱۸۰	یکسان	۱۴	۱۸	۰/۰۰۰	متفاوت		
۳	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۷	۱۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۴	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت		
۳	۱۶	۰/۵۷۴	یکسان	۷	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۵	۱۶	۰/۰۰۰	متفاوت		
۳	۱۷	۰/۰۳۱	متفاوت	۸	۹	۰/۰۰۳	متفاوت	۱۵	۱۷	۰/۰۰۴	متفاوت		
۳	۱۸	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۰	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۵	۱۸	۰/۰۰۰	متفاوت		
۳	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت	۸	۱۱	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۵	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت		
۴	۵	۰/۱۱۳	یکسان	۸	۱۲	۰/۰۲۱	متفاوت	۱۶	۱۷	۰/۱۴۶	یکسان		
۴	۶	۰/۸۶۸	یکسان	۸	۱۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۶	۱۸	۰/۰۰۰	متفاوت		
۴	۷	۰/۴۹۸	یکسان	۸	۱۴	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۶	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت		
۴	۸	۰/۰۰۹	متفاوت	۸	۱۵	۰/۰۰۰	متفاوت	۱۷	۱۸	۰/۰۰۰	متفاوت		
۴	۹	۰/۶۷۱	یکسان	۸	۱۶	۰/۱۱۷	یکسان	۱۷	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت		
۴	۱۰	۰/۱۹۵	یکسان	۸	۱۷	۰/۰۰۱	متفاوت	۱۸	۱۹	۰/۰۰۰	متفاوت		

منبع: یافته‌های پژوهش

بودن، فهم‌پذیر بودن، عاری بودن از اشتباه و خطا، قابل اعتماد بودن و کامل بودن است؛ بنابراین ده مورد یادشده مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات در گزارشگری یکپارچه‌اند. در نتیجه، مطابق با ویژگی‌های کیفی اطلاعات موردنظر از سوی نهادهای استانداردگذاری در گزارشگری مالی (ازجمله هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا)، اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به گزارش‌های یکپارچه باید با توجه به این ویژگی‌ها تهیه و ارائه شوند.

تحلیل پرسش چهارم

نتایج آزمون‌های فریدمن و U من‌ویتنی به‌منظور بررسی و تعیین وجود یا نبود تفاوت معنادار در سطح اهمیت هریک از محدودیت‌ها و قیود تعیین‌شده برای ارائه گزارشگری یکپارچه در نگاره‌های (۱۰) و (۱۱) نشان داده شده‌اند.

با توجه به نتایج درج‌شده در نگاره بالا، معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰) با درجه آزادی ۱۸ کمتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه، میزان اهمیت دست‌کم دو ویژگی کیفی اطلاعات در گزارشگری یکپارچه با یکدیگر تفاوت دارد؛ به‌صورتی که با توجه به مقدار میانگین رتبه هرکدام از این ویژگی‌ها، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، مربوط بودن برای تصمیم‌گیری (با میانگین رتبه ۱۱/۴۰) مهم‌ترین ویژگی کیفی اطلاعات در ارائه گزارش‌های یکپارچه محسوب می‌شود. همچنین نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد که بسیاری از ویژگی‌های کیفی گزارشگری یکپارچه از لحاظ درجه اهمیت در ارائه اطلاعات با هم تفاوت دارند (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است).

تحلیل یافته‌ها و یکسانی درجه اهمیت بعضی از ویژگی‌ها نشان می‌دهد که ویژگی مربوط بودن دارای اهمیت یکسان با ویژگی‌های کیفی ارائه صادقانه، اتکاپذیر بودن، تأییدپذیر بودن، معتبر بودن، به موقع

نگاره ۱۰- آزمون فریدمن پرسش چهارم

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

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره ۱۱- آزمون U من‌ویتنی پرسش چهارم

مقایسه قیود		معناداری		نتیجه		مقایسه قیود		معناداری		نتیجه	
۱	۲	۰/۶۵۹	یکسان	۲	۴	۰/۷۹۴	یکسان	۱	۳	۰/۰۰۰	متفاوت
۱	۴	۰/۴۵۱	یکسان	۳	۵	۰/۷۰۳	یکسان	۱	۵	۰/۹۰۷	یکسان
۲	۳	۰/۰۰۰	متفاوت	۴	۵	۰/۵۴۹	یکسان	۲	۵	۰/۰۰۰	متفاوت

منبع: یافته‌های پژوهش

اطلاعات، خصوصیات صنعت و موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات در تهیه، ارائه و استفاده از گزارش‌های یکپارچه توجه شود. این محدودیت‌ها با موارد در نظر گرفته شده از سوی نهادهای استانداردگذاری برای گزارش‌های مالی و غیرمالی (از جمله هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، سازمان ابتکار گزارشگری جهانی و هیئت استانداردهای حسابداری پایداری) سازگار است.

نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج آزمون‌های آماری، چارچوب مفهومی مربوط به کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در شکل (۱) نشان داده شده است. بر این اساس، هدف اصلی از ارائه گزارش‌های یکپارچه ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. البته باید متذکر شد که دو هدف تبیین‌شده مخالف یکدیگر نیستند. همچنین درباره مفیدبودن اطلاعات مناسب

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از نگاره بالا، معناداری آزمون فریدمن (۰/۰۰۰) با درجه آزادی ۴ کمتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین میزان اهمیت دست‌کم دو محدودیت در گزارشگری یکپارچه با یکدیگر تفاوت دارد؛ به‌صورتی که با توجه به مقدار میانگین رتبه هر کدام از این محدودیت‌ها و قیود، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات (با میانگین رتبه ۳/۲۱) مهم‌ترین محدودیت در ارائه گزارش‌های یکپارچه است. همچنین رعایت احتیاط و محافظه‌کاری کم‌اهمیت‌ترین محدودیت در ارائه گزارش‌های یکپارچه است. ضمناً نتایج معناداری آزمون U من‌ویتنی نشان می‌دهد که از لحاظ اهمیت، تنها رعایت احتیاط و محافظه‌کاری با سایر محدودیت‌ها تفاوت دارد (درجه معناداری کمتر از ۰/۰۵ است) و بقیه محدودیت‌ها از اهمیت یکسانی در ارائه گزارش‌های یکپارچه برخوردارند؛

بنا بر مطالب فوق، باید به محدودیت‌ها و قیود مربوط به فزونی منافع بر مخارج، میزان اهمیت

محدودیت مربوط به رعایت محافظه‌کاری و احتیاط به منزله کم‌اهمیت‌ترین محدودیت، دیگر محدودیت‌ها از اهمیت یکسانی در گزارشگری یکپارچه برخوردارند. این محدودیت‌ها با موارد مطرح‌شده ازسوی نهادهای استانداردگذاری برای گزارش‌های مالی و غیرمالی (ازجمله هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مجمع بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، سازمان ابتکار گزارشگری جهانی و هیئت استانداردهای حسابداری پایداری) سازگار است.

با توجه به تدوین چارچوب مربوط به کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه و بدیع و تازه‌بودن 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 اصول بنیادین در بررسی کلیات مبانی نظری بررسی نشده‌اند، به همه پژوهش‌گران پیشنهاد می‌شود تا پژوهش‌هایی با هدف یافتن اصول بنیادین برای گزارش‌های مالی و غیرمالی (در قالب گزارشگری یکپارچه) انجام دهند. ضمناً به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران که ارائه‌کننده رهنمودها، تدوین‌کننده مقررات گزارشگری مالی و غیرمالی و سازمان حسابرسی؛ و مسئول تدوین استانداردهای گزارش‌های یکپارچه است، پیشنهاد می‌شود تا به بررسی جامع این نوع گزارشگری و تدوین استاندارد با رویکرد یکپارچه اقدام کند.

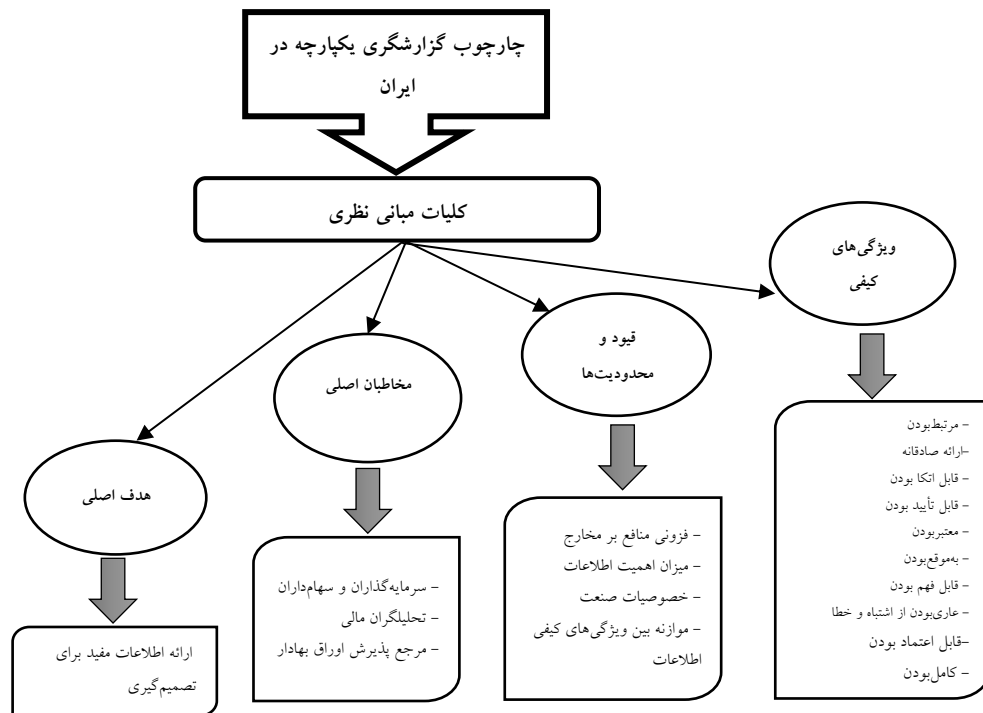
در پایان، باید یادآور شد که نتایج این پژوهش باید با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی مانند نارسایی‌های ذاتی پرسش‌نامه و کمبود پژوهش‌های منسجم در این زمینه تفسیر شود. نارسایی در تعمیم نتایج به‌ویژه در روش نمونه‌گیری نمونه‌های در

به‌منظور تصمیم‌گیری در بعضی از موارد برای هدف‌های مابشرتی و پاسخگویی اتفاق نظر وجود دارد؛ ولی این دو هدف (ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات برای ایفای مسئولیت پاسخگویی) معمولاً هم‌ردیف نیستند. به عبارت دیگر، رویکرد ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری در تضاد با رویکرد پاسخگویی نیست و براساس رویکرد غالب در چارچوب مفهومی حسابداری، تحقق هدف پاسخگویی تا حد زیادی ممکن است.

در نظر گرفتن ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری به‌منزله هدف اصلی گزارشگری یکپارچه مطابق با پژوهش‌های میهکنن (۲۰۱۳)، کمپل و همکاران (۲۰۱۴) و حاجیان‌نژاد و همکاران (۱۳۹۴) است و با دیدگاه‌های مطرح‌شده در پژوهش کوتاری و همکاران (۲۰۱۰) تضاد دارد. از سوی دیگر، نتایج نشان داد که تحلیلگران مالی و مرجع پذیرش اوراق بهادار در کنار سرمایه‌گذاران و سهام‌داران سه گروه مخاطبان اصلی گزارشگری یکپارچه را تشکیل می‌دهند؛ بنابراین گزارش‌های یکپارچه باید با در نظر گرفتن خواسته‌های این سه گروه نسبت به سایر گروه‌ها تهیه و ارائه شود. این نتایج با پژوهش‌های کوتاری و همکاران (۲۰۱۰) و بال و همکاران (۲۰۰۸) سازگار و برخلاف نتایج پژوهش حاجیان‌نژاد و همکاران (۱۳۹۴) است.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات شامل ده ویژگی درج‌شده در شکل (۱) است. این ویژگی‌ها با ویژگی‌های کیفی اطلاعات مورد نظر ازسوی نهادهای استانداردگذاری در گزارشگری مالی (همچون هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا) سازگار است. درباره محدودیت‌ها و قیود مورد نظر در گزارشگری یکپارچه نیز این نتیجه به دست آمد که به‌جز

دسترس جزو نارسایی‌های ذاتی پرسش‌نامه محسوب می‌شود. کمبود پژوهش‌های منسجم درباره موضوع پژوهش و نبود پیشنهادی مطرح و استفاده‌شده محدودیت دیگر این پژوهش است.



شکل ۱- چارچوب کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه

منابع

۱. ابراهیم‌زاده، امیر. (۱۳۹۴). چارچوب گزارش یکپارچه. *حسابدار رسمی*، دوره نخست، شماره ۲۹، صص ۵۳-۵۸.
۲. باقرپورولاشانی، محمدعلی، جهانبانی، مصطفی و سمیه ظفرزاده. (۱۳۹۳). بررسی دیدگاه استفاده کنندگان صورت‌های مالی در مورد چارچوب و محتوای گزارشگری اجتماعی. *حسابداری سلامت*، دوره دوم، شماره ۸، صص ۱۶-۴۰.
۳. حاجیان‌نژاد، امین، پورحیدری، امید و مهدی بهارمقدم. (۱۳۹۴). تدوین چارچوبی برای گزارشگری غیرمالی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، دوره دوم، شماره ۵، صص ۷-۳۱.
۴. حساس‌یگانه، یحیی و قدرت‌الله برزگر. (۱۳۹۲). ارائه مؤلفه‌ها و بُعد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در ایران. *توسعه مطالعات اجتماعی-فرهنگی*، دوره نخست، شماره ۲، صص ۲۰۹-۲۳۴.
۵. رحمانی، علی و جنت مسافری. (۱۳۹۰). تغییر در مدل ارائه صورت‌های مالی: نگرش جامعه حسابداری ایران. *پژوهش حسابداری*، دوره سوم، شماره ۲، صص ۳۵-۵۴.
۶. طالب‌نیا، قدرت‌الله، علی‌خانی، راضیه و مهدی مرانجوری. (۱۳۹۱). ارزیابی کمیت و ماهیت افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۶۹، صص ۴۳-۶۰.

- Filings. *Review of Accounting Studies*, Vol. 19, No. 1, Pp. 396- 455.
16. Canadian Business for Social Responsibility. (2009). CCSR Transformational Framework and Approach, CCSR, Canada, Retrieved from <http://www.csr360gpn.org/library/file/cbsr-transformational-framework-andapproach>.
17. Christensen, D. M. (2015). Corporate Accountability Reporting and High-Profile Misconduct. *The Accounting Review*, Vol. 91, No. 2, Pp. 377- 399.
18. Christensen, H. B. and V. V. Nikolaev. (2012). Capital versus Performance Covenants in Debt Contracts. *Journal of Accounting Research*, Vol. 50, No. 1, Pp. 75- 116.
19. Eccles, R. G. and D. Saltzman. (2011). Achieving Sustainability through Integrated Reporting. *Stanf Soc Innov Rev Summer*, No. 59, Pp. 56- 61.
20. Global Reporting Initiative (GRI). (2016). *Consolidated set of GRI sustainability reporting standard*, Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standard/s/?g=7f3da5e8-29b7-4f6d-9491-b5bce31c98ce>.
21. Haijing, C. (2011). Research on Corporate Integrated Reporting Based on Sustainable Development Philosophy. *Accounting Research*, Vol. 11, No. 4, Pp. 24- 36.
22. Henry, E. and O. J. Holzmann. (2011). Conceptual Framework Revisions: Say Goodbye to "Reliability" and "Stewardship". *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 22, No. 3, Pp. 91- 94.
23. Hopwood, A. G., Unerman, J. and J. Fries. (2010). *Accounting for sustainability: Practical insights*. Earthscan.
24. International Accounting Standard Board (IASB). (1989). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASB, London.
25. International Accounting Standard Board (IASB). (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IASB, London.
26. International Integrated Reporting Council (IIRC). (2011). *Towards Integrated Reporting— Communicating Value in the 21st Century*. Retrieved from <http://theiirc.org/wp->
۷. فخراری، حسین و کامران بابادی. (۱۳۹۵). گزارشگری یکپارچه، گزارشگری آینده؛ مطالعه موردی گروه دارویی. چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، ارومیه، دانشگاه ارومیه.
۸. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۲). *استانداردهای حسابداری، نشریه ۱۶۰*، انتشارات سازمان حسابرسی.
۹. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی (۱۳۹۰). *مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی*، نشریه ۱۱۳، انتشارات سازمان حسابرسی.
۱۰. ودیعی، محمدحسین، خلیلیان موحد، علی، هزارخانی، سیداسماعیل و فاطمه توسلی فدیپه. (۱۳۹۲). *بررسی آخرین تحول های گزارشگری مالی یکپارچه. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد*.
۱۱. وکیلی فرد، حمیدرضا، محمدی، علی و مهدی محمدی. (۱۳۸۷). *روندی به سوی افشای داوطلبانه اطلاعات شرکت: چارچوب های گزارشگری، XBRL، XARL و اثرات آن. مجله مدیریت، شماره ۷۷، صص ۴۱- ۵۱*.
12. Ball, R., Robin, A. and G. Sadka. (2008). Is Financial Reporting Shaped by Equity Markets or by Debt Markets? An International Study of Timeliness and Conservatism. *Review of accounting studies*, Vol. 13, No. ۲- ۳, Pp.168- 205.
13. Basu, S. (1997). The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings. *Journal of accounting and economics*, Vol. 24, No. 1, Pp. 3- 37.
14. Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z. and B. R. Walther. (2010). The Financial Reporting Environment: Review of the Recent Literature. *Journal of accounting and economics*, Vol. 50, No. 2, Pp. 296- 343.
15. Campbell, J. L., Chen, H., Dhaliwal, D. S., Lu, H. M. and L. B. Steele. (2014). The Information Content of Mandatory Risk Factor Disclosures in Corporate

36. Reuter, M., and M. Messner. (2015). Lobbying on the Integrated Reporting Framework: an Analysis of Comment Letters to the 2011 Discussion Paper of the IIRC. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 28, No. 3, Pp. 365- 402.
37. Robertson, F. A. and M. Samy. (2015). Factors Affecting the Diffusion of Integrated Reporting—a UK FTSE 100 Perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 6, No. 2, Pp. 190- 223.
38. Rowbottom, N. and J. Locke. (2016). The Emergence of IR. *Accounting and Business Research*, Vol. 46, No. 1, Pp. 3-115.
39. Rutherford, B. A. (1992). Developing a Conceptual Framework for Central Government Financial Reporting: intermediate users and indirect control. *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, No. 4, Pp. 265- 280.
40. Solomon, J. F., Solomon, A., Norton, S. D. and N. L. Joseph. (2000). A Conceptual Framework for Corporate Risk Disclosure Emerging from the Agenda for Corporate Governance Reform. *The British Accounting Review*, Vol. 32, No. 4, Pp. 447- 478.
41. Sustainability Accounting Standard Board (SASB). (2013). *Conceptual Framework of Sustainability Accounting Standard Board*, US, Online, Retrived from <http://www.sasb.org/wpcontent/uploads/2013/10/SASB-Conceptual-Framework-Final-Formatted-10-22-13.pdf>.
42. Watts, R. L. (2003). Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. *Accounting horizons*, Vol. 17, No. 3, Pp. 207- 221.
43. Zeff, S. A. (2013). The Objectives of Financial Reporting: a Historical Survey and Analysis. *Accounting and Business Research*, Vol. 43, No. 4, Pp. 262- 327.
- content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.
27. Jorion, P. (2002). How Informative are Value-at-Risk Disclosures? *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 4, Pp. 911- 931.
28. Klapper, L., Lewin, A. and J. M. Q. Delgado. (2011). The Impact of the Business Environment on the Business Creation Process. *Entrepreneurship and Economic Development*, Pp. 108- 123. Palgrave Macmillan.
29. Kothari, S. P., Ramanna, K. and D. J. Skinner. (2010). Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. 2, Pp. 246- 286.
30. Lambert, R. (2010). Discussion of Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. 2, Pp. 287- 295.
31. 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.
32. Miihkinen, A. (2013). The Usefulness of Firm Risk Disclosures under Different Firm Riskiness, Investor-Interest, and Market Conditions: New evidence from Finland. *Advances in Accounting*, Vol. 29, No. 2, Pp. 312- 331.
33. Napier, C. (1995). The History of Financial Reporting in the United Kingdom. *European financial reporting: a history*, Academic Press, London, Pp. 259- 283.
34. Pistoni, A., Songini, L. and F. Bavagnoli. (2018). Integrated Reporting Quality: An Empirical Analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. Vol. 25, No. 1, Pp. 34- 56.
35. Reimsbach, D., Hahn, R. and A. Gurturk. (2017). Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing. *European Accounting Review*, Vol. 26, No. 2, Pp. 1- 23.