

## شناسایی مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی

صابر مجذوب

دانشجوی دکتری مهندسی مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب  
Saber.majzoub@gmail.com

علی نجفی مقدم

استادیار گروه حسابداری و مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب ( نویسنده مسئول)  
Ali.Najafimoghadam @iau.ac.ir

محسن حمیدیان

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب  
m\_hamidian@azad.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۰۱

### چکیده

گزارشگری یکپارچه به عنوان رویکردی نوین در افشای اطلاعات مالی و غیرمالی، با هدف ایجاد ارتباط معنادار میان عملکرد مالی، زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی سازمان‌ها مطرح شده است. با این حال، فقدان یک سیستم استاندارد و جامع برای امتیازدهی به کیفیت گزارشگری یکپارچه، مقایسه‌پذیری و قابلیت اعتماد این گزارش‌ها را با چالش مواجه کرده است. این پژوهش با هدف شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی طراحی شده است. روش پژوهش از نوع کیفی و با استفاده از تحلیل مضمون (بر اساس رویکرد آتراید-استرلینگ) انجام گرفته است. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با ۱۸ نفر از اساتید و خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی جمع‌آوری و با بهره‌گیری از نرم‌افزار اطلس-تی تحلیل شدند. یافته‌ها منجر به شناسایی ۳۵ شاخص کلیدی در سه دسته زیست محیطی (مانند انتشار گازهای گلخانه‌ای، مصرف انرژی و آب، بازیافت پسماند)، اجتماعی (از جمله رضایت و جابجایی کارکنان، تنوع نیروی کار، مشارکت در مسئولیت‌های اجتماعی) و حاکمیتی (همچون استقلال هیئت مدیره، شفافیت افشا، انطباق با اصول اخلاقی و ضد فساد) گردید. این شاخص‌ها با واحد اندازه‌گیری مشخص و قابل کمی‌سازی همراه هستند و می‌توانند به عنوان پایه‌ای برای طراحی یک سیستم امتیازدهی جامع و استاندارد مورد استفاده قرار گیرند. نتایج نشان می‌دهد که ادغام این شاخص‌ها در فرآیند گزارشگری یکپارچه نه تنها شفافیت و پاسخگویی سازمان‌ها را افزایش می‌دهد، بلکه به تصمیم‌گیری بهتر ذینفعان، جذب سرمایه‌گذاران پایدار و تحقق اهداف توسعه پایدار کمک می‌کند. واژه‌های کلیدی: کیفیت گزارشگری، گزارشگری یکپارچه، رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی.

## ۱- مقدمه

به طور کلی، یک گزارش با کیفیت خوب را می‌توان از اطلاعات ارائه شده در آن ارزیابی کرد (لوکارد و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). تحقیقات قبلی چندین شاخص برای نشان دادن کیفیت گزارشگری مانند کیفیت سود، کیفیت ارقام تعهدی، محافظه‌کاری، ارتباط ارزشی و... معرفی کرده‌اند؛ اما کلیه شاخص‌های مورد استفاده در این تحقیقات توسط اعداد حسابداری و به صورت مالی بیان شده است. اعداد مالی و حسابداری را نمی‌توان به راحتی توسط گزارش درک کرد و عملکرد حسابداری خلاقانه می‌تواند کیفیت گزارشگری را تضعیف کند (شرمن و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶)؛ همچنین اعداد حسابداری مالی نیاز به تخصص و سواد بالایی دارند که همه کاربران توان درک آن را ندارند و مورد مهم‌تر اینکه شامل افشای موارد غیرمالی نیز نمی‌شود. با افزایش تقاضای ذینفعان برای اطلاعات مالی و غیرمالی، افشاگری به عنوان یکی از ابزارهای کلیدی برای انتقال اطلاعات به مخاطبان در نظر گرفته شد و رفتار اخلاقی، زیست‌محیطی و اجتماعی شرکت‌ها مورد توجه قرار گرفت (خطیب و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲؛ الف؛ زامیل و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱)؛ در نتیجه نیاز به گسترش محتوای گزارش‌های صادر شده توسط شرکت‌ها را برای پاسخگویی به نیازهای ذینفعان مختلف افزایش داد و بسیاری از شرکت‌ها اطلاعات خود را در مورد معیارهای مالی در گزارش‌های سالانه و اطلاعات مربوط به معیارهای اجتماعی و زیست‌محیطی را در گزارش‌های مستقل (مانند گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی، حاکمیتی - مسئولیت اجتماعی - پایداری<sup>۵</sup>) گزارش کردند. با این حال، این نوع افشا نیز دارای محدودیت‌هایی بود. به عنوان مثال افشای اطلاعات در دو نوع گزارش (مالی و غیرمالی) به هم مرتبط نیست. از این رو، تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری مبتنی بر گزارش‌های مالی جداگانه و گزارش‌های پایداری دشوار است (کورای و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰). همچنین آنها اغلب حاوی اطلاعات زیادی در مورد موضوعات فردی مانند تأثیرات اجتماعی و زیست‌محیطی، شیوه‌ها و سیاست‌های یک شرکت هستند. این می‌تواند باعث اضافه بار اطلاعات شود و خوانندگان را برای پیوند سیستماتیک اطلاعات بین اجزای سازنده دچار مشکل کند. علاوه بر این، چنین گزارش‌هایی به دلیل عدم ارتباط با اطلاعات مالی و گزارش سالانه یک شرکت مورد انتقاد قرار می‌گیرند (هارتمن<sup>۷</sup>، ۲۰۲۱).

در نتیجه، برای کاربر روشن نیست که اطلاعات غیرمالی چگونه با عملکرد مالی شرکت ارتباط دارد. (لوکارد و همکاران، ۲۰۲۲). از این رو، شرکت‌ها مجدداً شروع به جستجوی خارج از چارچوب و جستجوی روش جایگزین مناسب برای برآورده کردن کامل نیازهای اطلاعاتی اشخاص مرتبط و قانونی کردن فعالیت‌های شرکتی کردند (الاموش و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۲). با افزایش ضرورت ایجاد نوع دیگری از گزارشگری، به عنوان گزارشگری یکپارچه<sup>۹</sup> مورد توجه قرار گرفت که می‌توان آنرا به منزله آخرین تحول گزارشگری شرکت‌ها مورد توجه قرار داد. گزارش‌دهی یکپارچه می‌تواند به طور قابل توجهی محدودیت‌های گزارشگری مالی و زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را از طریق ارائه اطلاعات در مورد معیارهای اجتماعی و زیست‌محیطی، جهت‌گیری آن به سمت آینده و توانایی آن در ارائه اطلاعات به هم پیوسته در مورد توانایی ارزش‌آفرینی یک سازمان برطرف کند. (سان و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۳). به عبارتی گزارشگری یکپارچه بیشتر اطلاعات را که به صورت جداگانه گزارش می‌شد (گزارش مالی، گزارش مدیریت، گزارش نظارت و اعطای پاداش و گزارش توسعه پایدار) را 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. (هامد و همکاران، ۲۰۲۳<sup>۱۱</sup>)

اساساً، یک گزارش یکپارچه رویکردی مختصر، منسجم و کارآمد را برای گزارش‌دهی شرکتی ترویج می‌کند و شامل اطلاعات مالی و غیرمالی است و قصد دارد به وضوح ارتباط بین این دو را نشان دهد (لوکارد و همکاران، ۲۰۲۲)؛ اما با وجود این موضوع یک مسئله مهم دیگر نیز هنوز حل نشده بود و آن شیوه امتیازدهی به گزارشگری است. اتکینز و مارون<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۵) معتقدند بهبود گزارش‌دهی یکپارچه را می‌توان با بهبود کیفیت افشای محتوا آغاز کرد. چارچوب گزارشگری یکپارچه بیان کرد که این چارچوب مبتنی بر اصول است. در نتیجه، قضاوت‌ها به شدت مورد استفاده قرار خواهند گرفت. قضاوت‌ها می‌توانند تأثیر مثبت و منفی داشته باشند. از جنبه‌های مثبت، قضاوت‌ها فضایی را برای انعطاف‌پذیری گزارش‌دهی فراهم می‌کنند، به عنوان مثال، شرکت‌های مختلف ممکن است فرآیند تجاری اصلی متفاوتی داشته باشند و شرکت‌ها ممکن است آزادانه

7 Hartmann

8 Al Amosh

9 integrated reporting (IR)

10 Sun

11 Hamad

12 ATKINS, J, &amp; MAROUN

1 Leukhardt

2 Sherman &amp; Young

3 Khatib et al

4 Zamil et a

5 ESG/CSR/Sustainability

6 Cooray et al

یا سطح اهمیت متفاوتی از اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار وجود خواهد داشت. (پراتاما و همکاران، ۲۰۱۹) بنابراین لازم است که یک برگه یا ماتریس امتیازدهی تهیه شود تا به عنوان دستورالعملی برای ارزیاب برای کاهش تضادها و ذهنیتی عمل کند و همچنین بتواند سطح افشای مورد نظر را اندازه‌گیری کند، قابلیت اطمینان را افزایش داده و در نهایت بتوان نتایج را مقایسه و تجزیه و تحلیل کرد.

با توجه به تمام این محدودیت‌ها و عدم وجود یکی سیستم امتیازدهی، در این تحقیق سعی خواهد شد تا سیستم امتیازدهی بهتری ارائه شود که سطح کافی از جزئیات و ویژگی‌های امتیازی صریح را ارائه دهد، این امر موجب می‌شود کاربران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های یکپارچه بتوانند گزارش یکپارچه را آسان‌تر ارزیابی و تحلیل کنند. همچنین با توجه به حساسی گزارش یکپارچه، این پژوهش همچنین می‌تواند بینشی در مورد عناصری که باید مورد بررسی قرار گیرند، به حساب‌برسان ارائه دهد؛ بنابراین این پژوهش با مرور نظام‌مند ادبیات موجود در این زمینه است. ابتدا، مفهوم کیفیت گزارشگری یکپارچه را برای درک سطح گزارشگری که شرکت باید به آن دست یابد، مورد بررسی قرار می‌دهد؛ و این سؤالات را مورد بررسی قرار می‌دهد که عناصر مهم برای امتیازدهی کیفیت گزارشگری یکپارچه کدام اند و شیوه امتیازدهی گزارشگری یکپارچه بر اساس استانداردهای شورای گزارش‌دهی یکپارچه بین‌المللی چگونه است؟

### مروری بر ادبیات و پیشینه تحقیق گزارشگری یکپارچه

دگرگونی‌های شگرف در ساختارهای اقتصادی، پیچیدگی فزاینده محیط‌های کسب و کار، و انتظارات متنوع تر ذی‌نفعان، موجب شده است که الگوهای سنتی گزارشگری مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی نباشند. در این شرایط گزارشگری یکپارچه مبتنی بر اطلاعات آینده نگر به عنوان یکی از نوین‌ترین رویکردهای گزارش‌دهی مطرح شده است که با تلفیق اطلاعات مالی و غیرمالی و تمرکز بر آینده‌توانایی سازمانها را در ارزش آفرینی پایدار و تصمیم‌گیری استراتژیک به صورت معناداری ارتقاء میدهد (کاراک و ساریگلو،<sup>۵</sup> ۲۰۲۵). این رویکرد نه تنها محدود به گزارش‌های عملکرد گذشته نیست، بلکه با استفاده از سناریوهای آینده نگر و شاخص‌های راهبردی، چشم انداز دقیق تری از موقعیت آتی شرکت ارائه میدهد (منصور و همکاران، ۲۰۲۳).

انتخاب کنند که چه جنبه‌ای باید بیشتر افشا شود (احمد و همکاران، ۲۰۱۳). در جنبه‌های منفی، نیز تضادها ممکن است منجر به انتخاب یا اصلاح اطلاعات توسط یک شرکت شود تا بتواند همیشه نمایانگر یک جنبه خوب یا مثبت باشد و جنبه منفی را پنهان کند؛ بنابراین نیاز است که ابزارهای گزارش یکپارچه مبتنی بر قوانین دقیق‌تر ایجاد شود؛ چراکه این نوع گزارشگری بر قابلیت مقایسه گزارش تأثیر منفی می‌گذارد. بامبر و مک‌مکینگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) پیشنهاد کردند که یکی از ابزارهای مبتنی بر قانون، دستگاهی برای ارزیابی کیفیت گزارش یا "سیستم امتیازدهی" خواهد بود. سیستم امتیازدهی به‌عنوان ابزاری برای دستیابی به کیفیت عالی در گزارش‌دهی عمل می‌کند که می‌تواند منجر به عملکرد مالی بهتر و کیفیت مدیریت شود. تحقیقات قبلی مانند بارث<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، پیستونی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸)، سعی کرده‌اند یک سیستم امتیازدهی را فرموله کنند اما هنوز برای بهبود سیستم، به‌خصوص بعد امتیازدهی و سطح جزئیات، محدودیت‌هایی وجود دارد. به‌عنوان مثال تحقیقات قبلی، عمدتاً بر وجود یا عدم وجود افشا تأکید کرده‌اند که در نهایت منجر به ایجاد یک شاخص مجازی (1 در صورت افشا و ۰ در صورت عدم افشا) شده است؛ اما افشا بر اساس جزئیات (که شامل مواردی مانند بررسی اجمالی سازمان و محیط خارجی، حکمرانی، مدل کسب و کار، ریسک‌ها و فرصت‌ها، چشم‌انداز و ... می‌شود)، جزئیات بیشتری و ارزیابی دقیق‌تری از کیفیت ارائه می‌دهد، زیرا اندازه‌گیری از «وجود دارد یا وجود ندارد» به «بد یا خوب» گسترش یافته است؛ در واقع جزئیات را می‌توان با تخصیص اعدادی که نشان دهنده «بد»، «کافی»، «خوب» و غیره هستند ارائه کرد. مورد دیگر اینکه بسیاری از تحقیقات در مورد افشا فقط از یک طرف، یا اهمیت درک شده از افشا (جزئیات) یا میزان افشا (مبتنی بر شاخص) را اندازه‌گیری می‌کند. در بسیاری از تحقیقات نیز در مورد شاخص افشا، به روشی ساده در آن محقق یک چک لیست افشا تهیه می‌کند که شامل موارد زیادی برای افشا است و سطح افشا با تعداد اقلام افشا شده تقسیم بر کل موارد افشا شده تعیین می‌شود (پاولوپولوس و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). در این حالت سطح افشای اندازه‌گیری شده توسط شاخص افشا ساده است و می‌تواند با استفاده از یک ماشین یا نرم‌افزار خودکار انجام شود، اما نمی‌تواند ماهیت واقعی افشا را نشان دهد؛ چراکه شاخص افشا تمایل دارد که تمام اجزای افشا را یکسان در نظر بگیرد. درحالی‌که محقق باید به جنبه کیفی بیشتری از افشا توجه کند؛ در واقع، اولویت

<sup>4</sup> pavlopoulos  
<sup>5</sup> Colak, M.; Sarioglu, M.

<sup>1</sup> BAMBER & MCMEEKING  
<sup>2</sup> BARTH  
<sup>3</sup> PISTONI

### رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی

در سالهای اخیر شرکتها سرمایه گذاران و مصرف کنندگان تمرکز خود را به سمت پایداری شرکتیهای بسیار مهم معطوف کرده‌اند (کریمی و همکاران، ۱۴۰۳). موضوع پایداری بیشتر سازمانها را به سمت توجه بیشتر و بیشتر به محیط زیست، حفاظت از آن و توسعه فرهنگ شرکتی پایدار که بهینه سازی عملیات تجاری را تشویق می‌کند، سوق میدهد پایداری مستلزم رفاه دائمی و ایده آل فزاینده زیست محیطی اجتماعی و اقتصادی به منظور ایجاد کیفیت زندگی برای نسل‌های آینده است که کمتر از زندگی فعلی نیست. پایداری شرکت اغلب با در نظر گرفتن عوامل زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی مشاهده می‌شود (سان، ۲۰۲۴). جنبه زیست محیطی به توانایی یک شرکت در استفاده کارآمد از منابع طبیعی در فرآیندهای خود اشاره دارد و در نتیجه انتشارات محیطی را کاهش میدهد. بعد اجتماعی ظرفیت یک شرکت برای ارتقای ارزشهای اخلاقی و ایجاد اعتماد در کارکنانش تضمین احترام به حقوق بشر را اندازه گیری میکند. در نهایت بعد حاکمیت به ظرفیت یک شرکت برای عمل به منافع سهامداران خود از طریق سیستمهای مدیریت شرکتی کارآمد و فرآیندهای موثر اشاره دارد (دیکونزا<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۲۲).

رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی یک چارچوب ارزیابی است که تأثیر سازمانها را در سه حوزه کلیدی محیط زیست، جامعه و حاکمیت شرکتی بررسی می‌کند. این رویکرد به سرمایه گذاران، مدیران و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند تا عملکرد پایدار و مسئولیت‌پذیر سازمانها را ارزیابی کنند (آلادوی و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۲). در بُعد زیست محیطی، عواملی مانند کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای، مصرف بهینه منابع، مدیریت پسماند و حفاظت از تنوع زیستی مورد بررسی قرار می‌گیرند. بُعد اجتماعی بر روابط سازمان با کارکنان، مشتریان، جوامع محلی و رعایت حقوق بشر تمرکز دارد، در حالی که بُعد حاکمیتی شامل سیاست‌های مدیریتی، شفافیت مالی، ساختار هیئت‌مدیره و رعایت اصول اخلاقی در تصمیم‌گیریها است. این رویکرد به دلیل افزایش آگاهی عمومی از مسائل پایداری و رشد انتظارات سرمایه گذاران و قانون گذاران، اهمیت زیادی پیدا کرده است (برزیده و همکاران، ۱۴۰۲). سازمانهایی که معیارهای رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را در استراتژیهای خود لحاظ می‌کنند، نه تنها از ریسکهای زیست محیطی و

مفهوم گزارشگری یکپارچه در پاسخ به نیازهای روز افزون برای شفافیت و پاسخگویی در بازارهای سرمایه و اجتماعی شکل گرفته است. فشارهای قانونی رقابت فزاینده تحولات زیست محیطی و انتظارات اخلاقی از سازمانها محرک‌هایی بوده‌اند که سبب شده‌اند گزارشگری صرفاً مالی به گزارشگری مبتنی بر مسئولیت اجتماعی، زیست محیطی و آینده نگر توسعه یابد (مولوردی و همکاران، ۲۰۲۲). در این میان، گزارشگری یکپارچه با هدف برقراری ارتباطی منسجم و معنادار میان منابع سرمایه ای مختلف (اعم از مالی، انسانی، اجتماعی و فکری) شکل گرفته است (سان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). چارچوب‌های بین المللی نظیر (شورای بین المللی گزارشگری یکپارچه)<sup>۲</sup> نیز در همین راستا تلاش کرده اند تا با استانداردسازی و ایجاد انسجام در قالب گزارشها مسیر را برای افشای اطلاعات یکپارچه و آینده نگر هموار سازند (ارین و اولاجد<sup>۳</sup>، ۲۰۲۴).

### گزارشگری یکپارچه یک رویکرد جامع به گزارشگری

سازمانی است که هدف آن ارائه تصویری کلی از عملکرد مالی، غیرمالی و ارزش آفرینی بلندمدت یک سازمان است (اپیگای و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳). این نوع گزارشگری بر مبنای ارتباط بین عوامل مختلفی همچون سرمایه‌های مالی، انسانی، طبیعی، اجتماعی و فکری بنا شده است و سعی دارد که نشان دهد چگونه یک سازمان در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت ارزش ایجاد می‌کند (زحمانی و همکاران، ۱۴۰۲). گزارشگری یکپارچه بر اساس چارچوب ارائه شده توسط شورای بین المللی گزارشگری یکپارچه طراحی شده و به دنبال افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتماد سرمایه گذاران و ذی‌نفعان است. در گزارشگری یکپارچه، به جای تمرکز صرف بر داده‌های مالی، تأکید بر ارتباط میان استراتژی، مدل کسب‌وکار، عملکرد و تأثیرات محیطی و اجتماعی سازمان است. این رویکرد باعث می‌شود که سازمانها بتوانند تأثیرات خود را بر ذی‌نفعان مختلف ارزیابی کرده و تصمیم‌گیری‌های بهتری برای پایداری و رشد بلندمدت خود داشته باشند. گزارشهای یکپارچه به بهبود کیفیت اطلاعات منتشر شده کمک کرده و موجب می‌شود که سرمایه گذاران و سایر ذی‌نفعان درک بهتری از نحوه عملکرد سازمان در زمینه‌های مختلف داشته باشند، که این امر در نهایت به بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و اجتماعی منجر می‌شود (نیکولو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۲).

<sup>5</sup> Nicolò et al

<sup>6</sup> Sun

<sup>7</sup> Dicuonzo et al

<sup>8</sup> Aladwey et al

<sup>1</sup> Sun et al

<sup>2</sup> International Council on Integrated Reporting

<sup>3</sup> Erin, O.A.; Olojede, P

<sup>4</sup> Appiagyei et al.

ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه نیمه ساختاریافته، پرسشنامه محقق ساخته بود. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از کدگذاری، باز محوری و انتخابی و مدل بایبی معادلات ساختاری در نرم افزار پی.ال.اس و و مدل نهایی مشخص شد بر اساس تحلیل مصاحبه ها ۱۵۰ کدباز، ۲۹ زیر مقوله و ۶ مقوله اصلی استخراج گردید در مرحله داده، بنیاد گزارشگری یکپارچه مبتنی بر اطلاعات آینده نگر با ویژگی‌های یکپارچگی اطلاعات آینده نگر و ارزش آفرینی استراتژیک تعریف شد عوامل مؤثر شامل عوامل علی الزامات ذینفعان فشارهای قانونی، زمینه‌ای محیط کسب و کار فناوری مداخله گر عدم قطعیت محدودیتها، استراتژی‌ها فناوری، تعامل با ذینفعان و پیامدها شفافیت پایداری شناسایی شدند. یوسفی زاده و فخاری (۱۴۰۳)، در مطالعه خود به بررسی ویژگی‌های شرکتی تعیین کننده گزارشگری پایداری پرداختند. هدف این پژوهش تبیین مدلی برای عوامل سازمانی اثرگذار بر افشای گزارش پایداری است. چنین مدلی میتواند برای متفکران حسابداری و مدیران شرکتها در دستیابی به شناخت عوامل اثرگذار بر گزارش پایداری و ارتقای کیفیت آن مؤثر باشد. طی پژوهش عوامل سازمانی اثرگذار بر گزارشگری پایداری با تحلیل عاملی مرتبه اول به دست آوریم، سپس در کنار سایر متغیرهای پژوهش، تأثیر عوامل سازمانی بدست آمده را بر نمره افشای گزارشگری پایداری بدست می آوریم. سپس پیامدهای گزارشگری پایداری را با روش رگرسیون به ظاهر نامرتبط بدست می آوریم. نمونه پژوهش شامل اطلاعات مربوط به ۱۹۴ شرکت بورس اوراق بهادار تهران، برای سالهای مالی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ که از صورت‌های مالی گزارش مدیریت و اطلاعات کمیته حسابرسی گردآوری شده است. یافته‌های تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول نشان میدهد که بیست عامل توانند در گزارش پایداری مؤثر باشند ما اثر این عوامل را بر نمره ی افشای گزارش پایداری بدست آوردیم و سپس پیامد گزارشگری پایداری در قالب تأثیر بر بازدهی بررسی کردیم. نتایج پژوهش نشان میدهد که عوامل اثرگذار بر گزارش پایداری در قالب هشت بعد اندازه شرکت، هیات مدیره، ساختار مالکیت، ساختار نظارتی و ساختار حاکمیت شرکتی استراتژیک بودن، صنعت، سود آوری و اهرم مالی طبقه بندی می‌شوند. حسن زاده و یارمحمدی (۱۴۰۳)، در مطالعه خود به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین افشای حاکمیتی، اجتماعی، زیست محیطی و سیاست سود سهام پرداختی نشان دادند که افشای حاکمیتی، اجتماعی و زیست محیطی، تأثیر مثبت و معناداری بر پرداخت سود سهام شرکتها دارد. همچنین

اجتماعی جلوگیری می‌کنند، بلکه از فرصت‌های جدیدی مانند جذب سرمایه‌گذاران پایدار و بهبود تصویر برند نیز بهره‌مند می‌شوند. همچنین، اجرای صحیح اصول حاکمیتی موجب افزایش شفافیت، کاهش فساد و بهبود عملکرد مالی بلندمدت سازمان‌ها می‌شود. در مجموع، رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی یک ابزار راهبردی برای سازمان‌هایی است که به دنبال ایجاد ارزش پایدار و جلب اعتماد ذی‌نفعان خود هستند (ولته<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

### کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی:

بدون شک کیفیت بالای اطلاعات مورد تقاضای اکثر ذینفعان است. بر این اساس، بهبود کیفیت اطلاعات یک هدف حیاتی برای نهادهای گزارشگری در رویه‌های گزارشگری مالی و غیرمالی آنها است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ابتکار گزارشگری جهانی در بهبود کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی و همچنین گزارشگری پایداری و زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی پیشرو هستند. بنابراین، انتظار می‌رود در نظر گرفتن چارچوب کیفیت گزارشگری یکپارچه ارائه شده توسط شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه عاملی مؤثر در کیفیت گزارشگری یکپارچه باشد. با این حال، یافته‌های موجود در ادبیات اخیر نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری یکپارچه هنوز پایین است یا در حال توسعه است (جیانگ<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). در حالی که تصور می‌شود اتخاذ مجموعه‌ای از استانداردها یا چارچوب‌ها یکی از مؤثرترین راه‌ها برای کمک به کیفیت اطلاعات و گزارشگری است، ممکن است عوامل کلیدی دیگری نیز برای کیفیت وجود داشته باشد (آپیایی و دانکار، ۲۰۲۴).

### پیشینه داخلی پژوهش

رشیدی منفرد و همکاران (۱۴۰۴)، در مطالعه خود به بررسی ارائه مدل گزارشگری یکپارچه مبتنی بر اطلاعات آینده نگر با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد پرداختند. پژوهش حاضر بر اساس هدف از نوع تحقیقات کاربردی و برحسب گردآوری اطلاعات اکتشافی و با استفاده از نظریه داده بنیاد اشتراوس و کوربین است. جامعه آماری در بخش کیفی از افراد خبره در زمینه حسابداری و گزارشگری و از روش نمونه‌گیری هدفمند و اشباع نظری ۱۱ نفر و بر اساس معیار اشباع نظری استفاده شد.

<sup>3</sup> Appiagyei, K.; Donkor, A

<sup>1</sup> Velte

<sup>2</sup> Jiang et al

در گزارش‌های پایداری شرکت‌ها ادغام می‌کند. این تحقیق بهترین شیوه‌ها و چالش‌های پیش روی شرکت‌ها در ایجاد گزارش‌های پایداری جامع را شناسایی خواهد کرد. این تحقیق از یک رویکرد کیفی با روش‌های توصیفی استفاده می‌کند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که ادغام جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در گزارش‌های شرکتی، در درجه اول از طریق ابتکارات پایدار و برنامه‌های مسئولیت اجتماعی شرکت، نه تنها نیاز به گزارشگری پایدار را برآورده می‌کند، بلکه تأثیر مثبتی نیز ایجاد می‌کند که با اصول پایداری جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی مطابقت دارد. مراحل ادغام جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شامل شناسایی مطالب مرتبط جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، اجرای سیاست‌های پایدار، ادغام جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در فرآیندهای تصمیم‌گیری، مشارکت ذینفعان، گزارشگری مداوم و بهبود مستمر است. علیرغم پیشرفت، چالش‌هایی مانند مشکلات اندازه‌گیری و استانداردسازی، پیچیدگی زنجیره تأمین، دشواری در برقراری ارتباط در مورد تأثیر اجتماعی، فشارهای مالی کوتاه‌مدت، عدم قطعیت نظارتی و کمبود منابع و مهارت‌ها وجود دارد. کروز<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۲۴)، در مطالعه خود به بررسی گزارش یکپارچه پرداختند. یک مرور ادبیات سیستماتیک با استفاده از روش پریسما<sup>۵</sup> (اقدام گزارش ترجیحی برای بررسی‌های سیستماتیک و متا آنالیز) انجام شد. پریسما چارچوبی از عناصر مبتنی بر شواهد است که برای کمک به نویسندگان در انجام بررسی‌های منظم ادبیات طراحی شده است. نتایج، مزایایی را که یک شرکت می‌تواند در هنگام اتخاذ گزارش یکپارچه با کیفیت داشته باشد، تأیید می‌کند. این دیدگاه بلندمدت مدیریت شرکت را ترویج می‌کند، اشاعه فرهنگ پایداری را در شرکت بهبود می‌بخشد، و تفکر یکپارچه، یک رویکرد استراتژیک و فرهنگی نوآورانه برای مدیریت شرکت را ترویج می‌کند. محدودیت‌های موجود در اتخاذ گزارش یکپارچه نیز برجسته شد. نادا و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان ارزیابی کیفیت گزارشگری یکپارچه در اروپا: دیدگاه کارت امتیازی متوازن، نشان می‌دهند که کیفیت گزارشگری یکپارچه در بازه زمانی مطالعه افزایش یافته و از ۴۹.۳ درصد در سال ۲۰۱۳ به ۷۷ درصد در سال ۲۰۲۰ رسیده است. علاوه بر این، افشای مالی همچنان بیشترین توجه را در گزارش‌دهی یکپارچه به خود جلب می‌کند

کیفیت حسابرسی نقش تعدیلگر معنیداری در رابطه بین افشای حاکمیتی، اجتماعی و زیست‌محیطی و پرداخت سود سهام شرکت دارد. گیوکی و همکاران (۱۴۰۳)، در مطالعه خود به بررسی تدوین الگوی گزارشگری یکپارچه نشان دادند پیامدهای پیاده سازی گزارشگری یکپارچه باعث افزایش ارزش سازمان، ایجاد مسئولیت پذیری، ایجاد شفافیت و اعتماد و افزایش جذب سرمایه‌گذار می‌شود. این پژوهش شرایط لازم برای توسعه گزارشگری یکپارچه را در جهت ارائه اطلاعات کافی به استفاده کنندگان تعیین می‌نماید. ابوالفتحی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان ارتقای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر اساس شناسایی عوامل مؤثر شرکتها از طریق رویکرد فرا ترکیب و تحلیل های کمی نشان دادند شاخص های اندازه شرکت و فرصت رشد رابطه مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری یکپارچه دارد. همچنین نتایج پژوهش نشان از رابطه منفی و معنادار بین مالکیت نهادی و کیفیت گزارشگری یکپارچه دارد؛ و در پایان رابطه معناداری بین کیفیت حاکمیت شرکتی و گزارشگری یکپارچه یافت نگردید.

### پیشینه خارجی پژوهش

کالاک و ساریوگلو<sup>۱</sup> (۲۰۲۵)، در مطالعه خود به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری یکپارچه و رتبه‌بندی ریسک زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی پرداختند. این تحقیق با تکیه بر نظریه‌های مختلف، بررسی می‌کند که چگونه ساختارهای حاکمیت شرکتی، شفافیت و پاسخگویی را مطابق با انتظارات اجتماعی افزایش می‌دهند. بر اساس داده‌های پنلی از ۱۵۸ شرکت در طول چهار سال (۲۰۱۹-۲۰۲۲)، از یک مدل رگرسیون ای.جی.ال.اس<sup>۲</sup> پنلی با اثرات تصادفی به همراه بررسی درون‌زایی استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که استقلال هیئت مدیره و حضور اعضای زن به طور قابل توجهی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد، در حالی که اندازه هیئت مدیره یک عامل تعیین‌کننده نیست. به طور مشابه، استقلال کمیته حسابرسی و تعداد جلسات به طور مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند، در حالی که اندازه کمیته چنین تأثیری ندارد. انیک سیجام<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۴)، در مطالعه خود به بررسی گزارشگری پایدار: ادغام جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی در گزارش شرکتی پرداختند. این تحقیق به بررسی پیاده‌سازی و مزایای گزارشگری پایدار می‌پردازد که جنبه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را

<sup>4</sup> Cruz et al

<sup>5</sup> PRISMA

<sup>6</sup> Nada

<sup>1</sup> Colak, M.; Sarioglu, M.

<sup>2</sup> EGLS

<sup>3</sup> Enyke Sjam et al

و به دنبال آن افشای چشم‌انداز یادگیری و رشد قرار دارد. علاوه بر این، مشاغل در بخش‌های مالی و صنعتی بیشتر بر گزارش‌های یکپارچه متکی هستند. با این حال، بخش خدمات بالاترین امتیاز کیفیت گزارشگری یکپارچه را دارد. بر اساس کشور، اسپانیا بالاترین نرخ پذیرش کیفیت گزارشگری یکپارچه را دارد و پس از آن فرانسه و سایر کشورها مانند اتریش و مجارستان تنها توسط یک شرکت گزارشگری یکپارچه را اجرا کرده‌اند. احمد موهی و بنایسا (۲۰۲۳)، در مطالعه خود به بررسی تأثیر گزارشگری یکپارچه بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها، محققین از برنامه آماری استفاده کردند. نتایج تحقیق با رد فرضیه صفر و پذیرش فرضیه جایگزین به شرح زیر به نتیجه رسید که اثر آماری معنادار افشای گزارش‌های تلفیقی بر کیفیت گزارش‌های مالی، با اندازه‌گیری شکاف گزینه‌های حسابداری وجود دارد.

### روش شناسی

پژوهش حاضر از نظر رویکرد جزو تحقیقات کیفی و ازلحاظ روش، تحلیل مضمون است. در بخش کیفی جامعه مورد مطالعه این پژوهش اساتید دانشگاه در حوزه حسابداری و حسابرسی بودند. از طریق نمونه‌گیری هدفمند، از نوع ملاک محور، نمونه‌ی موردنظر انتخاب و نمونه‌گیری تا رسیدن به حد اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت. از این‌رو مشارکت‌کنندگان در پژوهش شامل ۱۸ نفر از اساتید و مدیران بود. ابزار گردآوری داده‌ها در این تحقیق، مصاحبه نیمه ساختاریافته است. فرایند تحلیل داده‌های حاصل از متن مصاحبه‌ها نیز با توجه به اهمیت آن در رویکرد تحلیل مضمون آتراید-استرلینگ، هم‌زمان با جمع‌آوری داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز انجام شد و در قالب مضامین و زیر مقولات طبقه‌بندی شدند. در روش تحلیل مضمون از نرم‌افزار اطلس.تی<sup>۲</sup> استفاده شده است. سوالات مصاحبه عبارتند از:

- ۱) به نظر شما گزارشگری یکپارچه چه تأثیری بر شفافیت و عملکرد سازمان‌ها دارد؟
- ۲) از دیدگاه شما، چرا رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در گزارشگری یکپارچه اهمیت دارد؟
- ۳) چه چالش‌هایی در اجرای گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی وجود دارد؟
- ۴) از نظر شما، چه مؤلفه‌هایی برای امتیازدهی به کیفیت گزارشگری یکپارچه باید در نظر گرفته شود؟

۵) به نظر شما کدام شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در ارزیابی کیفیت گزارشگری یکپارچه تأثیر بیشتری دارند؟

۶) چه روش‌هایی برای تعیین وزن هر یک از این شاخص‌ها پیشنهاد می‌کنید؟

۷) به چه میزان می‌توان از استانداردهای بین‌المللی مانند (مبادرت گزارش‌دهی جهانی) ۳ و (هیئت استانداردهای

حسابداری پایداری) ۴ در امتیازدهی استفاده کرد؟

۸) چه اقداماتی می‌توان برای افزایش کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی انجام داد؟

۹) نقش فناوری‌های دیجیتال و هوش مصنوعی را در بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه چگونه ارزیابی می‌کنید؟

۱۰) به نظر شما، چطور می‌توان سازمان‌ها را به ارائه گزارش‌های شفاف‌تر و دقیق‌تر در حوزه زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تشویق کرد؟

۱۱) به چه میزان امتیازدهی به کیفیت گزارشگری یکپارچه می‌تواند بر جذب سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیری آن‌ها تأثیر بگذارد؟

۱۲) آیا سازمان‌ها از امتیازدهی و ارزیابی گزارش‌های خود برای بهبود عملکرد استفاده می‌کنند؟ اگر بله، چگونه؟

۱۳) چه ارتباطی میان کیفیت گزارشگری یکپارچه و عملکرد مالی سازمان‌ها مشاهده می‌کنید؟

در جدول شماره (۱)، اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به مصاحبه شونده‌گان نشان داده شده است. در تحلیل مضمون، هم‌زمان با گردآوری اطلاعات کدگذاری و تحلیل انجام می‌گیرد. با کدگذاری باز، مضامین زیادی به دست آمد که طی فرایند رفت و برگشتی داده‌ها، مجموعه داده‌های کیفی اولیه به مقوله‌های کمتری کاهش یافت. در این مرحله با استفاده از داده‌های خام، مقولات مقدماتی در ارتباط با شاخص‌های شناسایی مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه از طریق مقایسه و واکاوی پدیده‌ها استخراج گردید.

بخش کیفی این مطالعه بر اساس دیدگاه ۱۸ نفر از خبرگان آشنا با گزارش‌دهی یکپارچه انجام شده است. از نظر جنسیت ۱۲ نفر مرد هستند و ۶ نفر نیز زن هستند. در نهایت ۱۴ نفر کمتر از ۱۰ سال سابقه کاری داشته و ۴ نفر نیز بالای ۱۵ سال تجربه کاری دارند، که در جدول ۱ به تفکیک فراوانی آنها مشخص شده است.

<sup>3</sup> GRI: Global Reporting Initiative مخفف

<sup>4</sup> SASB: Sustainability Accounting Standards Board مخفف

<sup>1</sup> Muhi & Benaissa

<sup>2</sup> ATLASTI



جدول ۲: برخی از کدگذاری مصاحبه‌های انجام شده (نرم افزار اطلس.تی)

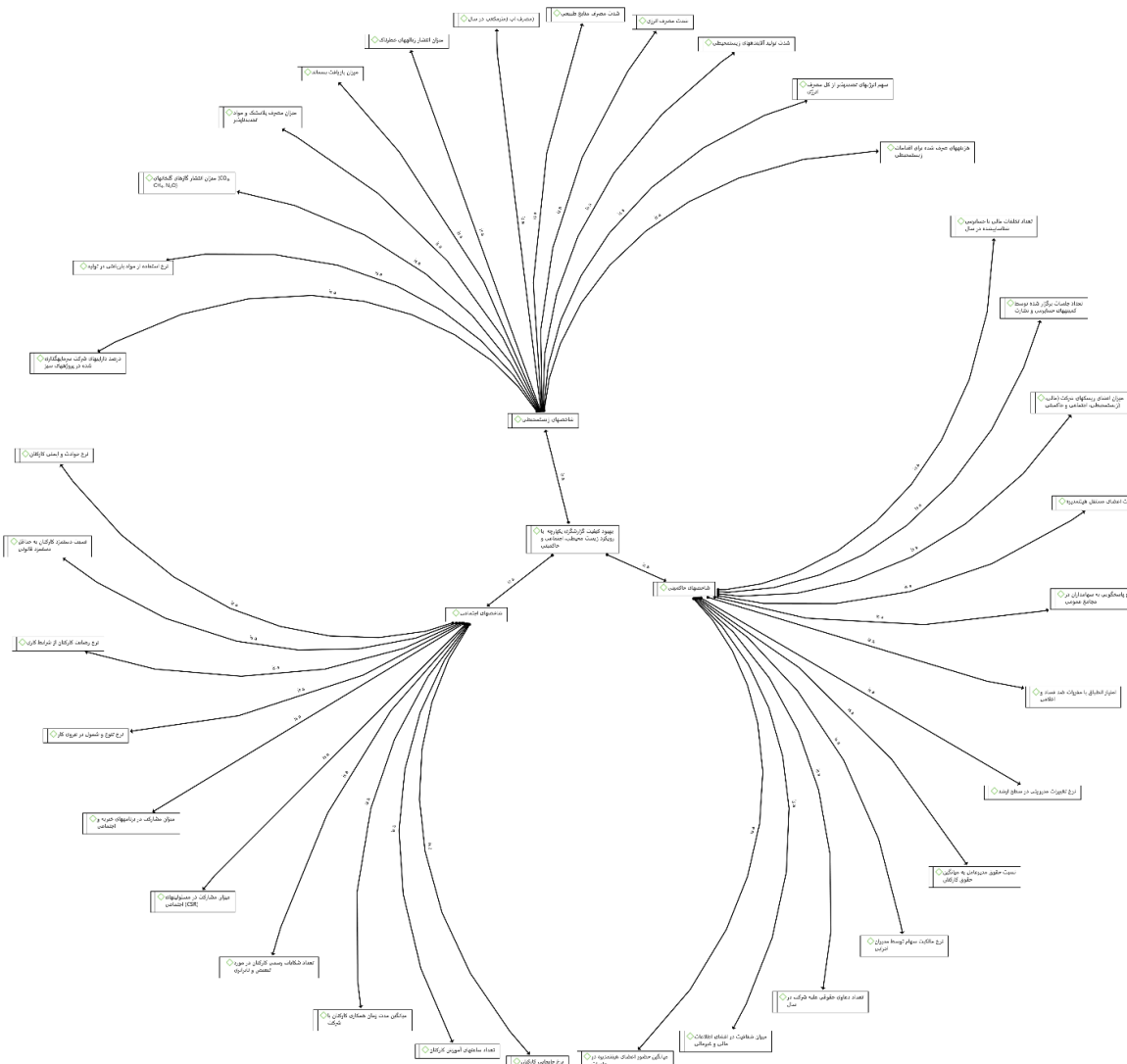
کد	مصاحبه مرتبط
میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O)	این شاخص نشان می‌دهد که یک سازمان چقدر گازهای آلاینده مثل دی‌اکسید کربن (CO <sub>2</sub> )، متان (CH <sub>4</sub> ) و اکسید نیتروژن (N <sub>2</sub> O) را وارد هوا می‌کند. این گازها باعث گرم شدن زمین و تغییرات آب‌وهوایی می‌شوند. هرچه میزان این گازها کمتر باشد، یعنی آن سازمان مسئولیت بیشتری در قبال محیط‌زیست دارد.
شدت مصرف انرژی	یعنی اینکه یک شرکت برای تولید محصولات یا ارائه خدماتش چقدر انرژی مصرف می‌کند. اگر یک سازمان با مقدار انرژی کمتر، خروجی بیشتری داشته باشد، یعنی کارآمدتر عمل کرده است. شدت مصرف انرژی کمتر یعنی هزینه‌های پایین‌تر، آلودگی کمتر و کارایی بیشتر در استفاده از منابع.
سهم انرژی‌های تجدیدپذیر از کل مصرف انرژی	این شاخص نشان می‌دهد که یک شرکت چند درصد از برق و انرژی مصرفی خودش را از منابع پاک مثل خورشید، باد و آب تأمین می‌کند. هرچه این عدد بالاتر باشد، یعنی سازمان وابستگی کمتری به سوخت‌های فسیلی دارد و به حفظ محیط‌زیست و کاهش آلودگی کمک می‌کند.
مصرف آب	این معیار نشان می‌دهد که یک سازمان چقدر آب برای کارهای خودش مصرف می‌کند. مصرف زیاد آب می‌تواند به کمبود منابع آبی منجر شود، مخصوصاً در مناطق خشک. سازمان‌هایی که مصرف آب کمتری دارند یا از روش‌های بازیافت آب استفاده می‌کنند، عملکرد بهتری از نظر محیط‌زیستی دارند.
میزان بازیافت پسماند	چند درصد از زباله‌های یک شرکت دوباره استفاده یا بازیافت می‌شود. هر چه این عدد بالاتر باشد، یعنی شرکت کمتر زباله تولید کرده و مسئولیت بیشتری در قبال محیط‌زیست دارد. مثلاً آگه به کارخانه بتونه ضایعاتش رو تبدیل به مواد اولیه جدید کنه، کلی توی حفظ منابع طبیعی و کاهش آلودگی کمک کرده
شدت تولید آلاینده‌های زیست‌محیطی	منظور اینه که به سازمان چقدر مواد آلوده‌کننده وارد هوا، آب یا خاک می‌کنه. این آلودگی‌ها می‌تونن شامل دود کارخانه‌ها، پساب‌های شیمیایی یا گازهای سمی باشن. هرچی شدت تولید این آلاینده‌ها کمتر باشه، یعنی اون شرکت داره بهتر از محیط‌زیست محافظت می‌کنه و آلودگی کمتری ایجاد می‌کنه.
هزینه‌های صرف شده برای اقدامات زیست‌محیطی	این نشون می‌ده که به شرکت چقدر پول خرج حفاظت از محیط‌زیست و کاهش آسیب‌های خودش کرده. مثلاً ممکنه به شرکت برای کاهش مصرف آب، سیستم تصفیه بزازه یا برای کاهش آلودگی هوا، فیلترهای قوی‌تر نصب کنه. هرچی این هزینه‌ها بیشتر باشه، یعنی اون شرکت به تعهدات محیط‌زیستی خودش اهمیت بیشتری می‌ده.
میزان انتشار زباله‌های خطرناک	چقدر مواد سمی و خطرناک مثل مواد شیمیایی، فلزات سنگین یا زباله‌های صنعتی از یک شرکت خارج می‌شود. این زباله‌ها می‌تونن به محیط‌زیست آسیب جدی بزنن و حتی روی سلامت آدم‌ها هم تأثیر داشته باشن. هرچی به سازمان بتونه این نوع زباله‌ها رو کمتر تولید کنه یا درست مدیریت کنه، عملکرد محیط‌زیستی بهتری داره.
شدت مصرف منابع طبیعی	به شرکت چقدر از منابع طبیعی مثل آب، چوب، فلزات و سوخت‌های فسیلی استفاده می‌کنه. آگه مصرف این منابع خیلی زیاد باشه، یعنی شرکت داره بدون توجه به محیط‌زیست کار می‌کنه. اما آگه بتونه از مواد جایگزین یا روش‌های بهینه استفاده کنه، نشون می‌ده که مسئولیت‌پذیرتره و کمتر به طبیعت آسیب می‌زنه.
میزان مصرف پلاستیک و مواد تجدیدناپذیر	میزان مصرف پلاستیک و مواد تجدیدناپذیر هم خیلی مهمه. پلاستیک و مواد تجدیدناپذیر سال‌ها طول می‌کشه تا تجزیه بشن و باعث آلودگی زیاد می‌شن. هرچقدر به شرکت بتونه پلاستیک و این‌گونه مواد رو کاهش بده، هم به طبیعت کمک کرده و هم نشون می‌ده که به پایداری فکر می‌کنه.
نرخ استفاده از مواد بازیافتی در تولید	نرخ استفاده از مواد بازیافتی در تولید هم خیلی تأثیرگذار است. این که چقدر از مواد بازیافتی دوباره توی تولید استفاده بشه، یعنی شرکت چقدر از منابع طبیعی رو ذخیره می‌کنه و به چرخه بازیافت کمک می‌کنه. استفاده از این مواد نه تنها کمک به محیط‌زیست می‌کنه، بلکه می‌تونه هزینه‌ها رو هم پایین بیاره.
نرخ کاهش انتشار کربن در مقایسه با سال گذشته	نرخ کاهش انتشار کربن هم که کاملاً مشخصه. کربن یکی از عوامل اصلی تغییرات اقلیمی و گرمایش زمین هست. آگه شرکتی بتونه میزان گازهای گلخانه‌ای مثل دی‌اکسید کربن رو کاهش بده، یعنی داره به کاهش اثرات منفی تغییرات اقلیمی کمک می‌کنه.
درصد دارایی‌های شرکت سرمایه‌گذاری شده در پروژه‌های سبز	درصد دارایی‌های شرکت سرمایه‌گذاری شده در پروژه‌های سبز به این معنیه که به شرکت چقدر از سرمایه‌ش رو روی پروژه‌هایی می‌ذاره که به حفاظت از محیط‌زیست کمک می‌کنن. این می‌تونه شامل پروژه‌های انرژی‌های تجدیدپذیر، بازیافت یا هر پروژه‌ای باشه که به کم کردن آسیب به طبیعت کمک کنه.

مصاحبه مرتبط	کد
نرخ جابجایی کارکنان یعنی اینکه چقدر کارکنان از سازمان میرن. وقتی این نرخ بالا باشه، ممکنه به این معنی باشه که کارکنان از شرایط کاری راضی نیستند یا فرصت‌های بهتری پیدا کرده‌اند. شرکت‌ها باید سعی کنند این نرخ رو پایین نگه دارن چون این باعث می‌شه که هزینه‌های جابجایی کارکنان، آموزش و زمان‌ها کاهش پیدا کنه و از طرفی کارکنان وفادارتر می‌مونن.	نرخ جابجایی کارکنان
نرخ رضایت کارکنان از شرایط کاری هم خیلی مهمه. اگه کارکنان از شرایط کاری راضی باشن، احتمال اینکه بمونن و با انگیزه کار کنن بیشتره. این شامل محیط کاری، حقوق، مزایا، روابط با همکاران و مدیریت می‌شه. وقتی این شاخص بالا باشه، نشون می‌ده که کارکنان احساس امنیت و ارزشمندی می‌کنن.	نرخ رضایت کارکنان از شرایط کاری
تعداد شکایات رسمی کارکنان در مورد تبعیض و نابرابری هم خیلی حرف داره. اگه شکایات زیادی در این زمینه‌ها وجود داشته باشه، یعنی ممکنه توی سازمان مشکلی از نظر عدالت و برابری وجود داشته باشه. این می‌تونه به از بین رفتن اعتماد کارکنان منجر بشه و جو شرکت رو منفی کنه. بنابراین شرکت‌ها باید تلاش کنن تبعیض و نابرابری رو کاهش بدن و محیط کاری برابر و شفاف داشته باشن.	تعداد شکایات رسمی کارکنان در مورد تبعیض و نابرابری
میانگین مدت زمان همکاری کارکنان با شرکت یه شاخص خوب برای سنجش وفاداری کارکنان به شرکت است. اگه این مدت زمان بلند باشه، نشون می‌ده که کارکنان از شرایط کاری راضی هستند و به شرکت وابسته‌اند. این می‌تونه به موفقیت و پایداری بیشتر سازمان کمک کنه.	میانگین مدت زمان همکاری کارکنان با شرکت
نسبت دستمزد کارکنان به حداقل دستمزد قانونی هم نشون می‌ده که شرکت چطور به حقوق و دستمزد کارکنانش توجه می‌کنه. اگه دستمزد کارکنان بیشتر از حداقل دستمزد قانونی باشه، یعنی سازمان به کارکنان خودش اهمیت می‌ده و سعی داره شرایط مالی بهتری برای اون‌ها فراهم کنه.	نسبت دستمزد کارکنان به حداقل دستمزد قانونی
تعداد ساعت‌های آموزش کارکنان یعنی چه مقدار زمان و منابع برای آموزش و بهبود مهارت‌های کارکنان صرف می‌شه. این نشون می‌ده که شرکت چقدر به رشد و پیشرفت کارکنانش اهمیت می‌ده. هرچقدر این تعداد ساعت‌ها بیشتر باشه، یعنی شرکت داره سرمایه‌گذاری می‌کنه روی توانمندی‌های نیروی کارش و باعث می‌شه که کارکنان احساس کنن که در حال رشد و توسعه هستند.	تعداد ساعت‌های آموزش کارکنان
نرخ تنوع و شمول در نیروی کار هم یه مولفه مهمه که نشون می‌ده که شرکت چقدر از تنوع در استخدام‌ها حمایت می‌کنه. یعنی آیا افراد از جنسیت‌های مختلف، نژادها، فرهنگ‌ها و توانایی‌های متفاوت در تیم‌های مختلف حضور دارن یا نه. وقتی این تنوع بالا باشه، یعنی شرکت محیطی باز و پذیرای تنوع داره که می‌تونه به نوآوری و تفکر خلاق کمک کنه.	نرخ تنوع و شمول در نیروی کار
نرخ حوادث و ایمنی کارکنان هم نشان‌دهنده اینه که شرکت چقدر به ایمنی و سلامت کارکنانش توجه می‌کنه. وقتی این نرخ پایین باشه، یعنی شرکت اقدامات مؤثری برای جلوگیری از حوادث و خطرات محیط کار انجام داده و کارکنان احساس امنیت بیشتری دارن. این یکی از ارکان اصلی یه محیط کاری خوب و سالم است.	نرخ حوادث و ایمنی کارکنان
میزان مشارکت در مسئولیت‌های اجتماعی یعنی شرکت چقدر به کمک به جامعه و مشکلات اجتماعی اهمیت می‌ده. این شامل برنامه‌هایی مثل کمک به محیط‌زیست، حمایت از حقوق بشر، آموزش در جوامع کمتر برخوردار و غیره می‌شه. وقتی این میزان بالا باشه، نشون می‌ده که شرکت فقط به سودآوری خودش فکر نمی‌کنه و مسئولیت‌پذیرتره.	میزان مشارکت در مسئولیت‌های اجتماعی
میزان مشارکت در برنامه‌های خیریه و اجتماعی هم باز هم همون مفهوم مسئولیت اجتماعی رو ادامه می‌ده. شرکت‌ها ممکنه در برنامه‌های خیریه شرکت کنن، مثل کمک به بیمارستان‌ها، سازمان‌های خیریه یا پروژه‌های کمک‌رسانی به مردم نیازمند. این نوع اقدامات نشون می‌ده که شرکت به رفاه اجتماعی هم اهمیت می‌ده و از منافع خودش در راستای کمک به جامعه بهره‌برداری می‌کنه.	میزان مشارکت در برنامه‌های خیریه و اجتماعی

جدول ۳: مضامین نهایی شناسایی شده جدول کدهای استخراجی تحلیل مضمون شناسایی مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت جدول (۳) گزارشگری یکپارچه (نرم افزار اطلس. تی)

مضمون فراگیر: مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه		
مضامین سازنده	مضمون اولیه	واحد اندازه گیری
شاخص‌های زیست محیطی	میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای (CO <sub>2</sub> , CH <sub>4</sub> , N <sub>2</sub> O)	(تن در سال)
	شدت مصرف انرژی	(مگاژول بر واحد تولید)
	سهم انرژی‌های تجدیدپذیر از کل مصرف انرژی	(درصد)
	مصرف آب	(مترمکعب در سال)
	میزان بازیافت پسماند	(درصد از کل پسماند)
	شدت تولید آلاینده‌های زیست محیطی	(کیلوگرم آلاینده بر واحد تولید)
	هزینه‌های صرف شده برای اقدامات زیست محیطی	(درصد از کل هزینه‌های عملیاتی)
	میزان انتشار زباله‌های خطرناک	(کیلوگرم در سال)
	شدت مصرف منابع طبیعی	(کیلوگرم مواد اولیه مصرفی بر واحد محصول)
	میزان مصرف پلاستیک و مواد تجدیدناپذیر	(تن در سال)
	نرخ استفاده از مواد بازیافتی در تولید	(درصد از کل مواد اولیه)
	نرخ کاهش انتشار کربن در مقایسه با سال گذشته	(درصد)
	درصد دارایی‌های شرکت سرمایه‌گذاری شده در پروژه‌های سبز	(درصد)
شاخص‌های اجتماعی	نرخ جابجایی کارکنان	(درصد خروج کارکنان در سال)
	نرخ رضایت کارکنان از شرایط کاری	(درصد بر اساس نظرسنجی استاندارد)
	تعداد شکایات رسمی کارکنان در مورد تبعیض و نابرابری	(تعداد شکایات ثبت شده در سال)
	میانگین مدت زمان همکاری کارکنان با شرکت	(سال)
	نسبت دستمزد کارکنان به حداقل دستمزد قانونی	(درصد)
	تعداد ساعت‌های آموزش کارکنان	(ساعت در سال)
	نرخ تنوع و شمول در نیروی کار	(درصد استخدام زنان، اقلیت‌ها و افراد دارای معلولیت)
	نرخ حوادث و ایمنی کارکنان	(تعداد حوادث منجر به غیبت در هر هزار ساعت کار)
	میزان مشارکت در مسئولیت‌های اجتماعی	(درصد درآمد اختصاص داده شده)
	میزان مشارکت در برنامه‌های خیریه و اجتماعی	(ساعت فعالیت داوطلبانه یا میزان کمک مالی به خیریه)
	نسبت اعضای مستقل هیئت مدیره	(درصد)
	میانگین حضور اعضای هیئت مدیره در جلسات	(درصد حضور)
	تعداد جلسات برگزار شده توسط کمیته‌های حسابرسی و نظارت	(تعداد جلسات در سال)
شاخص‌های حاکمیتی	نسبت حقوق مدیرعامل به میانگین حقوق کارکنان	(عدد)
	میزان شفافیت در افشای اطلاعات مالی و غیرمالی	(درصد از اطلاعات افشا شده نسبت به استانداردهای تعیین شده)
	امتیاز انطباق با مقررات ضد فساد و اخلاقی	(عدد بین ۰ تا ۱۰۰ بر اساس ارزیابی)
	تعداد تخلفات مالی یا حسابرسی شناسایی شده در سال	(عدد)
	میزان افشای ریسک‌های شرکت (مالی، زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی)	(درصد از ریسک‌های شناسایی شده که افشا شده‌اند)
	نرخ پاسخگویی به سهامداران در مجامع عمومی	(درصد سوالات پاسخ داده شده در جلسات)
	تعداد دعاوی حقوقی علیه شرکت در سال	(عدد)

مضمون فراگیر: مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه		
مضامین سازنده	مضمون اولیه	واحد اندازه گیری
	نرخ تغییرات مدیریتی در سطح ارشد	(تعداد تغییرات مدیرعامل و هیئت‌مدیره در سال)
	نرخ مالکیت سهام توسط مدیران اجرایی	(درصد)



شکل ۲: شناسایی مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه (نرم افزار اتلس. تی)

هولستی وارد است شاخص پی-اسکات نیز محاسبه شده است که میزان آن ۰/۸۱۲ بدست آمده است. چهارمین شاخص برآورد اعتبار تحقیقات کیفی شاخص کاپای کوهن است. شاخص کاپای کوهن در این مطالعه ۰/۸۲۰ بدست آمده است. در نهایت نیز از آلفای کریپیندروف استفاده شده است و میزان آن در این مطالعه ۰/۸۳۵ برآورد گردیده است.

از چهار معیار کمی برای بررسی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان پذیری استفاده شده است: ضریب هولستی، ضریب پی اسکات، شاخص کاپای کوهن و آلفای کریپیندروف. میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی یا «درصد توافق مشاهده شده» ۰/۸۳۴ بدست آمده است که مقدار قابل توجهی است. با توجه به ایراداتی که به روش

## بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر با هدف شناسایی مولفه‌های امتیازدهی جهت بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی انجام شد و از رویکرد کیفی و روش تحلیل مضمون بهره برد. جامعه آماری این تحقیق شامل ۱۸ نفر از اساتید و مدیران حوزه حسابداری و حسابرسی بود که از طریق نمونه‌گیری هدفمند ملاک‌محور انتخاب شدند و تا رسیدن به حد اشباع نظری داده‌ها، مصاحبه‌ها ادامه یافت. ابزار اصلی گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بود که با پرسش‌هایی جامع، دیدگاه‌های خبرگان را در زمینه تأثیر گزارشگری یکپارچه بر شفافیت و عملکرد سازمان‌ها، اهمیت شاخص‌های زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و روش‌های امتیازدهی جمع‌آوری کرد. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اطلس‌تی و بر اساس روش تحلیل مضمون آتراید-استرلینگ انجام شد و فرآیند کدگذاری باز، منجر به استخراج مضامین و زیرمقولات مرتبط با مولفه‌های امتیازدهی شد. در مرحله تحلیل، داده‌ها از طریق مطالعه مکرر و شناسایی گزاره‌های معنادار مورد بررسی قرار گرفتند و سپس در چهار مرحله آماده‌سازی، آشنا شدن با داده‌ها، کدگذاری و حصول مقولات اصلی، تحلیل کیفی انجام شد. فرآیند کدگذاری باعث شد تا ۳۵ شاخص زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی به عنوان مضامین پایه شناسایی شود که این شاخص‌ها در قالب سه دسته اصلی: شاخص‌های زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی طبقه‌بندی شدند. شاخص‌های زیست محیطی شامل مواردی چون میزان انتشار گازهای گلخانه‌ای، شدت مصرف انرژی، سهم انرژی‌های تجدیدپذیر، مصرف آب، بازیافت پسماند و شدت تولید آلاینده‌ها بود. شاخص‌های اجتماعی نیز شامل نرخ جابجایی کارکنان، رضایت کارکنان، شکایات مربوط به تبعیض، میانگین مدت همکاری کارکنان، آموزش و توسعه نیروی انسانی، تنوع و شمول و ایمنی کارکنان و میزان مشارکت در مسئولیت‌های اجتماعی بود. در شاخص‌های حاکمیتی، مواردی چون نسبت اعضای مستقل هیئت‌مدیره، حضور در جلسات، شفافیت افشا، انطباق با مقررات ضد فساد، دعاوی حقوقی و نرخ پاسخگویی به سهامداران مورد توجه قرار گرفتند. این دسته‌بندی‌ها با مقایسه و واکاوی دیدگاه‌های خبرگان و پیشینه پژوهش، به عنوان معیارهای قابل سنجش جهت ارزیابی کیفیت گزارشگری یکپارچه پذیرفته شدند. برای اطمینان از قابلیت اعتماد یافته‌ها، چهار معیار کمی شامل ضریب هولستی، ضریب پی اسکات، شاخص کاپای کوهن و آلفای کرپیندروف محاسبه شد. نتایج نشان داد که همبستگی دیدگاه خبرگان با ضریب هولستی ۰/۸۳۴، پی اسکات ۰/۸۱۲، کاپای کوهن ۰/۸۲۰ و آلفای کرپیندروف ۰/۸۳۵ بوده است که نشان‌دهنده سطح بالای

توافق و اعتبار داده‌های کیفی گردآوری شده است. این شاخص‌ها بیانگر این است که مولفه‌های شناسایی شده از نظر عملیاتی و علمی قابل اتکا هستند و می‌توانند به عنوان معیارهایی معتبر برای امتیازدهی و بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه مورد استفاده قرار گیرند. با توجه به یافته‌های این پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که ارزیابی کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی نیازمند توجه هم‌زمان به ابعاد متعدد سازمانی است. شاخص‌های زیست محیطی نشان‌دهنده میزان پایبندی سازمان به حفاظت از منابع طبیعی و کاهش آلودگی هستند، شاخص‌های اجتماعی بازتاب‌دهنده مسئولیت سازمان در قبال نیروی انسانی و جامعه و شاخص‌های حاکمیتی نشان‌دهنده شفافیت، پاسخگویی و رعایت مقررات قانونی و اخلاقی است. استفاده از این مولفه‌ها در فرآیند امتیازدهی می‌تواند ضمن ارتقای کیفیت گزارش‌ها، به تصمیم‌گیری بهتر سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان کمک کند و نقش کلیدی در افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری سازمان‌ها داشته باشد. همچنین، این یافته‌ها نشان می‌دهد که ترکیب شاخص‌های کمی و کیفی، همراه با استانداردهای بین‌المللی و روش‌های مدرن فناوری، می‌تواند به بهبود فرآیند گزارشگری یکپارچه و ارتقای سطح اعتماد به اطلاعات ارائه شده منجر شود. این پژوهش با ارائه چارچوبی عملی و مبتنی بر نظر خبرگان، زمینه‌ساز توسعه سیستم‌های ارزیابی کیفی دقیق و جامع در حوزه گزارشگری یکپارچه است و می‌تواند مبنای مطالعات آینده برای بهبود عملکرد سازمان‌ها در ابعاد محیطی، اجتماعی و حاکمیتی قرار گیرد.

## مقایسه یافته‌ها با پژوهش‌های پیشین

یافته‌های این پژوهش در بسیاری از ابعاد با نتایج تحقیقات قبلی همسو است. به‌عنوان مثال، پژوهش‌های بارث (۲۰۱۷) و پیستونی و همکاران (۲۰۱۸) نیز بر ضرورت استفاده از شاخص‌های کیفی و جامع در ارزیابی گزارشگری یکپارچه تأکید داشتند، اما عمدتاً به سنجش وجود یا عدم وجود افشا محدود شده بودند. در مقابل، پژوهش حاضر با تمرکز بر جزئیات و سطوح مختلف افشا، یک سیستم امتیازدهی غنی‌تر و عملیاتی‌تر ارائه کرده است که فراتر از رویکرد دودویی (۰ و ۱) عمل می‌کند. همچنین، نتایج این پژوهش با مطالعاتی مانند نادا و همکاران (۲۰۲۴) که به بررسی کیفیت گزارشگری یکپارچه در اروپا پرداخته‌اند، همخوانی دارد؛ به‌ویژه در تأکید بر اهمیت افشا در حوزه‌های رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و نیاز به شفافیت بیشتر در ارتباط بین عملکرد مالی و غیرمالی. علاوه بر این، یافته‌های مربوط به نقش حاکمیت شرکتی در کیفیت

می‌تواند در ایجاد روابط بهتر با ذینفعان و افزایش اعتبار سازمان در بازارهای جهانی موثر باشد. بر این اساس، یکپارچگی این شاخص‌ها در فرآیندهای گزارشگری و ارزیابی مستمر آنها به‌عنوان یک ضرورت برای دستیابی به اهداف پایدار و توسعه‌محور شناخته می‌شود. برای بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه با رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، پیشنهادات کاربردی زیر می‌تواند به سازمان‌ها در ارتقای فرآیندها و نتایج گزارشگری کمک کند:

- برای بهبود دقت و سرعت در جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها در زمینه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، سازمان‌ها می‌توانند از فناوری‌های نوین مانند سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته، هوش مصنوعی و داده‌کاوی بهره ببرند. این فناوری‌ها می‌توانند به شناسایی الگوهای پنهان در داده‌ها و ایجاد گزارش‌های دقیق‌تر و معتبرتر کمک کنند. استفاده از بلوک‌چین نیز می‌تواند در زمینه‌های حاکمیتی برای شفاف‌سازی اطلاعات و مبارزه با فساد و تقلب بسیار موثر باشد.
- به‌منظور ایجاد اعتماد میان سهامداران و دیگر ذینفعان، پیشنهاد می‌شود که سازمان‌ها گزارش‌های رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی خود را به‌طور شفاف و به‌صورت عمومی منتشر کنند. این گزارش‌ها باید شامل جزئیات کافی از اقدامات انجام‌شده، اهداف تعیین‌شده، و نتایج حاصل شده در هر یک از حوزه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی باشند. همچنین، باید به‌گونه‌ای ارائه شوند که برای گروه‌های مختلف ذینفعان (از جمله سرمایه‌گذاران، کارکنان، مشتریان و نهادهای دولتی) قابل فهم و قابل دسترس باشند.
- تخصص در گزارشگری یکپارچه بسیار مهم است. پیشنهاد می‌شود که سازمان‌ها تیم‌هایی متشکل از متخصصین در حوزه‌های محیط‌زیست، مسئولیت اجتماعی و حاکمیت شرکتی تشکیل دهند که مسئول جمع‌آوری، تحلیل و گزارش‌نویسی شاخص‌های رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی باشند. این تیم‌ها می‌توانند با همکاری تیم‌های داخلی دیگر سازمان، اطلاعات مورد نیاز را جمع‌آوری کرده و در یک قالب استاندارد و قابل قبول ارائه دهند.
- به‌منظور بهبود کیفیت گزارشگری و ایجاد یک فرهنگ سازمانی مسئولیت‌پذیر، سازمان‌ها باید برنامه‌های آموزشی برای کارکنان خود برگزار کنند تا آنها با اهمیت مولفه‌های رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی و نحوه اندازه‌گیری و گزارش‌دهی آن آشنا شوند. این

گزارشگری یکپارچه با نتایج ابوالفتحی و همکاران (۱۴۰۲) و حسن‌زاده و یارمحمدی (۱۴۰۳) هم‌راستا است که رابطه مثبت بین کیفیت حاکمیت و سطح افشای رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را تأیید کرده‌اند.

با این حال، این پژوهش در مقایسه با مطالعات قبلی، گامی فراتر برداشته و با تلفیق دیدگاه خبرگان و استانداردهای بین‌المللی مانند GRI و SASB، یک چارچوب جامع و کاربردی برای امتیازدهی به گزارشگری یکپارچه ارائه می‌دهد که تاکنون در ادبیات فارسی‌زبان به این سطح از جزئیات و ساختارمندی دیده نشده است. بنابراین، این پژوهش نه تنها یافته‌های قبلی را تأیید می‌کند، بلکه با ارائه یک ماتریس امتیازدهی دقیق و مبتنی بر شاخص‌های قابل اندازه‌گیری، زمینه را برای ارزیابی کمی و کیفی گزارش‌های یکپارچه فراهم می‌سازد.

### نظریه ذینفعان

این نظریه بیان می‌کند که سازمان‌ها مسئولیتی نسبت به تمام ذینفعان خود (نه فقط سهامداران) دارند و باید عملکرد خود را در ابعاد اجتماعی، زیست‌محیطی و حاکمیتی نیز گزارش دهند. از آنجا که خبرگان مصاحبه‌شده در مطالعه حاضر بر اهمیت شفافیت، پاسخگویی و ارتباط معنادار با ذینفعان تأکید داشتند، طبیعی است که شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی که مستقیماً به نیازهای ذینفعان غیرمالی پاسخ می‌دهند، به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی امتیازدهی شناسایی شده‌اند. این یافته با رویکرد نظریه ذینفعان کاملاً همسو است، چرا که سازمان‌ها برای حفظ مشروعیت خود، باید اطلاعاتی فراتر از عملکرد مالی ارائه دهند.

### نظریه مشروعیت

این نظریه بیان می‌کند که سازمان‌ها برای حفظ مشروعیت خود در جامعه، باید رفتار خود را با انتظارات اجتماعی همسو کنند و این همسویی را از طریق گزارشگری غیرمالی افشا نمایند. شاخص‌هایی مانند «هزینه‌های صرف‌شده برای اقدامات زیست‌محیطی»، «مشارکت در فعالیت‌های خیریه» یا «شفافیت در افشای ریسک‌های اجتماعی»، مستقیماً به این هدف پاسخ می‌دهند. بنابراین، شناسایی این شاخص‌ها به‌عنوان مؤلفه‌های امتیازدهی، بازتابی از فشارهای اجتماعی و نیاز سازمان‌ها به حفظ مشروعیت خود است.

### پیشنهادات ناشی از یافته‌های پژوهش

در نهایت، با شناسایی و ارزیابی دقیق شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، سازمان‌ها می‌توانند به‌طور مؤثر گزارشگری یکپارچه خود را بهبود بخشند. این اقدام نه تنها به ارتقای شفافیت و مسئولیت‌پذیری کمک می‌کند، بلکه

زیست محیطی ESG و سیاست سود سهام پرداختی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی. ۱۵(۱)، ۹۰-۱۱۰.

رحمانی، محمد، محمد کاشانی پور، محمد رضا فتیحی، امید فرجی (۱۴۰۲). تبیین پیشران های موثر بر آینده گزارشگری پایداری. نشریه صنعت لاستیک ایران/ سال ۲۷/ شماره ۱۱۰

رشیدی منفرد، سیما عبدی، رسول رضائی، نادر و پاکرام عسگر (۱۴۰۴) ارایه مدل گزارشگری یکپارچه مبتنی بر اطلاعات آینده نگر با رویکرد مبتنی بر نظریه داده. بنیاد حسابداری امور مالی و هوش محاسباتی، ۳(۱)، ۱-۱۵. کریمی، سمانه؛ صفا، مؤگان؛ غلامی جمکرانی رضا (۱۴۰۳) تاثیر نوآوری بر عملکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی. پژوهشهای حسابداری و راهبری شرکتی، ۳(۸)، ۵۳-۳۵

گیوکی، اکبر. گرکز، منصور. صفری گرایلی، مهدی. معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۳). تدوین الگوی گزارشگری یکپارچه. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۵۰(۲)، ۱۵۳-۱۶۷.

یوسفی زاده سحر، فخاری حسین(۱۴۰۳)، ویژگی‌های شرکتی تعیین کننده گزارشگری پایداری، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۵۴، صص ۱۴۹-۱۸۴.

Al Amosh, Hamzeh, Saleh F. A. Khatib, and Khaled Hussainey. (2022). The Financial Determinants of Integrated Reporting Disclosure by Jordanian Companies. *Journal of Risk and Financial Management* 15: 375. <https://doi.org/10.3390/jrfm>

Aladwey, L., Elgharbawy, A., & Ganna, M. A. (2022). Attributes of corporate boards and assurance of corporate social responsibility reporting: evidence from the UK. *Corporate Governance (Bingley)*, 22(4), 748-780. <https://doi.org/10.1108/CG-02-2021-0066>

Appiagyei, K. and Donkor, A. (2023), "Integrated reporting quality and sustainability performance: does firms' environmental sensitivity matter?", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of print. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2022-0058>

ATKINS, J, & MAROUN, W (2015). "Integrated reporting in South Africa in 2012: Perspectives from South African institutional investors", in: *Meditari Accountancy Research*, 23(2), pp.197-221

BAMBER, M, & MCMEEKING, K (2016). "An examination of international accounting standard-setting due process and the implications for legitimacy", in: *British Accounting Review*, 48(1), pp.59-73

آموزش‌ها باید برای تمامی سطوح سازمان، از جمله مدیران اجرایی تا کارکنان عملیاتی، طراحی شده و به‌طور مداوم به‌روز شود.

- برای بهبود گزارشگری، سازمان‌ها باید اهداف دقیق و قابل اندازه‌گیری در هر یک از حوزه‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تعیین کنند. این اهداف باید با توجه به استانداردهای جهانی و الزامات مقرراتی مرتبط با رویکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تنظیم شده و در راستای استراتژی‌های سازمانی باشند. به‌عنوان مثال، می‌توان به اهداف مشخصی مانند کاهش میزان انتشار کربن، افزایش تنوع در نیروی کار یا افزایش تعداد ساعات آموزش کارکنان اشاره کرد.

### پیشنهادات برای محققین آتی

- طراحی و اعتبارسنجی یک سیستم امتیازدهی کمی مبتنی بر یافته‌های این پژوهش.
- بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری یکپارچه و عملکرد مالی/غیرمالی سازمان‌ها.
- مقایسه بین‌المللی شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در گزارشگری یکپارچه.
- تأثیر فناوری‌های نوین (مانند هوش مصنوعی، بلاک‌چین و داده‌کاوی) بر دقت و شفافیت گزارشگری یکپارچه
- بررسی نقش حسابرسی مستقل در افزایش کیفیت گزارش‌های یکپارچه شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی.
- بررسی تفاوت‌های بخشی و صنعتی در اولویت‌بندی شاخص‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی.

### فهرست منابع

ابوالفتحی، حسن. نوراله زاده، نوروز. جعفری، سیده محبوبه (۱۴۰۲). ارتقای کیفیت گزارشگری یکپارچه بر اساس شناسایی عوامل مؤثر شرکتها از طریق رویکرد فراترکیب و تحلیل‌های کمی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵۷، ۱۱۱-۱۴۰.

برزیده، فرخ. قاسم بولو، زهرا نخبه فلاح(۱۴۰۲). الگوی بهبود افشا در گزارشگری مالی. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری. سال سیزدهم/ شماره ۴۷/ صص ۲۶-۱.

حسنزاده، علی. یارمحمدی، زلیخا. (۱۴۰۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین افشای حاکمیتی، اجتماعی،

- bibliometric analysis of cash holdings literature: Current status, development, and agenda for future research. *Management Review Quarterly*, 1-38, ahead of print.
- Leukhardt, Luca., Michel Charifzadeh., Fabian Diefenbach (2022) Does integrated reporting quality matter to capital markets? Empirical evidence from voluntary adopters, *Corp Soc Responsib Environ Manag.* 2022;29:1482-1494
- Mustafa Ahmed Muhi, Mounir Benaissa 2023. THE IMPACT OF INTEGRATED REPORTING ON IMPROVING THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING. Doi: <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i5.1737>
- Nada, O.H.A. and Györi, Z. (2023), "Measuring the integrated reporting quality in Europe: balanced scorecard 2024", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0134>
- Nicolò, G., Zanellato, G., Tiron-Tudor, A., & Tartaglia Polcini, P. (2022). Revealing the corporate contribution to sustainable development goals through integrated reporting: a worldwide perspective. *Social Responsibility Journal*. <https://doi.org/10.1108/SRJ-09-2021-0373>
- Pavlopoulos, a, magnis, c, & iatridis, ge (2017). "integrated reporting: is it the last piece of the accounting disclosure puzzle?", in: *journal of multinational financial management*, 41, pp.23-46.
- Pavlopoulos, P. Malakasiotis, and Androutopoulos I. 2017a. Deep learning for user comment moderation. In *Proc. of the ACL Workshop on Abusive Lan-guage Online*, Vancouver, Canada
- PISTONI, A, SONGINI, L, & BAVAGNOLI, F (2018). "Integrated reporting quality: an empirical analysis.", in: *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(4), pp.489-507.
- Sandra P. Cruz, Rui Dias, Miguel Varela, Rosa Galvão 2024. INTEGRATED REPORTING: A LITERATURE REVIEW. Interinstitutional Scientific Committee. Article in *Revista de Gestão Social e Ambiental* · May 2024 DOI: 10.24857/rgsa.v18n4-134
- SHERMAN, DH, & YOUNG, DS (2016). Where Financial Reporting Still Falls Short. *Harvard Business Review*, July – August 2016 edition
- Siti Mariam Mansor, Mohamat Sabri Hassan, Romlah Jaffar & Maizatulkama Abdullah 2023. The Role of Integrated Reporting Quality and Sustainability Governance in Stakeholder Value Creation. *Asian Journal of Accounting and Governance* 20: 48-63 (2023) ISSN 2180-3838 e-ISSN 2716-6060 (<http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2023-20-04>)
- Sun, Y. 2024 The real effect of innovation in environmental, social, and governance (ESG) disclosures on ESG performance: An integrated reporting perspective. *J. Clean. Prod.* 2024, 460, 142592.
- Barth, M. E., Cahan, S. F., Chen, L. and Venter, E. R. (2017), "The Economic Consequences Associated with Integrated Report Quality: Early Evidence from a Mandatory Setting". Available from: <https://ssrn.com/abstract=269940>
- BARTH, ME, CAHAN, SF, CHEN L, & VENTER, ER (2017). "The economic consequences associated with integrated report quality: Capital market and real effects", in: *Accounting, Organizations and Society*, 62, pp.43-64
- Colak, M.; Sarioglu, M. 2025 The Effect of Corporate Governance on the Quality of Integrated Reporting and ESG Risk Ratings. *Sustainability* 2025, 17, 4868. <https://doi.org/10.3390/su17114868>
- Cooray, T., Gunarathne, A. D. N., & Senaratne, S. (2020). Does corporate governance affect the quality of integrated reporting? *Sustainability*, 12.
- Dicuonzo, G., Donofrio, F., Ranaldo, S., & Dell'Atti, V. (2022). The effect of innovation on environmental, social and governance (ESG) practices. *Meditari Accountancy Research* 30(4), 1191-1209.
- Erin, O.A.; Olojede, P. 2024 Do nonfinancial reporting practices matter in SDG disclosure? An exploratory study. *Meditari Account. Res.* 2024, 32, 1398-1422.
- Hamad, S., Lai, F.W., Shad, M.K., Khatib, S.F.A. and Ali, S.E.A. (2023), "Assessing the implementation of sustainable development goals: does integrated reporting matter?", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 14 No. 1, pp. 49-74. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-01-2022-0029>
- Hartmann, B. (2021). Triple bottom line. In G. Rimmel (Ed.), *Accounting for sustainability* (pp. 101-110). Routledge
- Jiang, Y.; Garcia-Meca, E.; Martinez-Ferrero, J. 2023 Do board and ownership factors affect Chinese companies in reporting sustainability development goals? *Manag. Decis.* 2023, 61, 3806-3834.
- Juska Meidy Enyke Sjam, Yuniarwati, Yuyu Mulyana, Harimurti Amertapama 2024. Sustainable Reporting: Integrating Environmental, Social And Governance Aspects In Corporate Report. *Journal of Logistics, Informatics and Service Science* Vol. 11 (2024) No. 7, pp. 137-148 DOI:10.33168/JLISS.2024.0708
- Khatib, Saleh F. A., and Abdul-Naser Ibrahim Nour. 2021. The impact of corporate governance on firm performance during the COVID-19 pandemic: Evidence from Malaysia. *Journal of Asian Finance, Economics and Business* 8: 943-52.
- Khatib, Saleh F. A., Dewi Fariha Abdullah, Ahmed A. Elamer, and Raed Abueid. 2021a. Nudging toward diversity in the boardroom: A systematic literature review of board diversity of financial institutions. *Business Strategy and the Environment* 30: 985-1002.
- Khatib, Saleh F. A., Dewi Fariha Abdullah, Ernie Hendrawaty, and Ahmed A. Elamer. 2021b. A

- Sun, Yanqi, Cheng Xu, Rui Ding, Yuanyuan Cao (2023) Does innovation in environmental, social, and governance disclosures pay off in China? An integrated reporting perspective, *Borsa \_Istanbul Review*
- Velte, P. (2023). The relationship between earnings management and integrated reporting quality: Board gender diversity as moderator. *Corporate Ownership & Control*, 20(2), 63–74.
- Zamil, Izdihar Abdullah, Suresh Ramakrishnan, Noriza Mohd Jamal, Majeed Abdulhussein Hatif, and Saleh F. A. Khatib. (2021). Drivers of corporate voluntary disclosure: A systematic review. In *Journal of Financial Reporting and Accounting*. ahead of print.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 16/ No. 64/ Winter 2027*

## **Identifying the scoring components to improve the quality of integrated reporting with an environmental, social and governance approach**

**Saber Majzoub**

Ph.D Candidate in Financial Engineering, south tehran branch islamic azad university, Tehran , Iran  
Saber.Majzoub@gmail.com

**Ali Najafi Moghadam**

(Corresponding Author) Assistant Professor, south tehran branch islamic azad university, Tehran , Iran  
Ali.Najafimoghadam@iaua.ac.ir

**Mohsen Hamidian**

Associate Prof, Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Islamic Azad University, South Tehran  
Branch, Tehran, Iran  
m\_hamidian@azad.ac.ir

### **Abstract**

Integrated reporting has been proposed as a new approach to disclosing financial and non-financial information, with the aim of creating a meaningful connection between the financial, environmental, social and governance performance of organizations. However, the lack of a standard and comprehensive system for scoring the quality of integrated reporting has challenged the comparability and reliability of these reports. This study was designed to identify the components and scoring indicators to improve the quality of integrated reporting with an environmental, social and governance (ESG) approach. The research method was qualitative and used content analysis (based on the Atride-Stirling approach). Data were collected through semi-structured interviews with 18 professors and experts in the fields of accounting and auditing and analyzed using ATLAS.ti software. The findings led to the identification of 35 key indicators in three categories: environmental (such as greenhouse gas emissions, energy and water consumption, waste recycling), social (including employee satisfaction and turnover, workforce diversity, participation in social responsibilities), and governance (such as board independence, transparency of disclosure, compliance with ethical principles and anti-corruption). These indicators are accompanied by a specific and quantifiable unit of measurement and can be used as a basis for designing a comprehensive and standardized scoring system. The results show that integrating these indicators into the integrated reporting process not only increases the transparency and accountability of organizations, but also helps stakeholders make better decisions, attract sustainable investors, and achieve sustainable development goals.

**Keywords:** Reporting quality, integrated reporting, environmental, social and governance approach