

شفافیت، پاسخگویی در بخش عمومی و چارچوب گزارشگری یکپارچه

شعیب رضایی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)

چکیده

بر اساس مفهوم پاسخگویی، افراد، نهادها و سازمان‌ها در قبال اختیارات و نتایج فعالیت‌هایشان مسئول شناخته می‌شوند زیرا وجوه و منابع عمومی برای انجام فعالیت و ارائه خدمت در اختیار آنها قرار داده شده است. یعنی این نهادها باید بتوانند به گونه‌ای موثر و کارآمد از طریق افشاء اطلاعات مفید و مرتبط در خصوص اقدامات خود امکان پاسخگویی به همه گروه‌های ذینفع را فراهم آورند. بنابراین می‌توان گفت شفافیت در قالب گزارشگری، یک عامل مهم در ایفای پاسخگویی عمومی است. شفافیت به وجود اطلاعات در مورد یک سازمان اشاره می‌کند که به بازیگران بیرونی اجازه می‌دهد فعالیت‌های داخلی و کارائی آن سازمان را مشاهده کنند. نظریه‌های نمایندگی، ذینفعان و مشروعیت نشانگر نقش شفافیت در گزارشگری به عنوان تقویت کننده پاسخگویی بخش عمومی است. امروزه اما با افزایش مطالبه عمومی برای شفافیت و پاسخگویی، گزارشگری بخش عمومی به حوزه‌هایی چون عملکرد، پایداری و گزارشگری محیطی گسترده شده است. یکی از جدیدترین چارچوب‌های گزارشگری در این زمینه، چارچوب گزارشگری یکپارچه (IR) است که به دنبال ایجاد و تکامل یک مدل گزارشگری جهانی است به گونه‌ای که نشان دهد چگونه استراتژی، حاکمیت، چشم‌اندازها و عملکرد یک سازمان منجر به ارزش‌آفرینی در افق‌های زمانی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت می‌شود.

واژگان کلیدی: شفافیت، پاسخگویی، بخش عمومی، گزارشگری یکپارچه (IR)

۱- مقدمه

شفافیت و مسئولیت پاسخگویی عمومی دو مفهوم اساسی است که در دهه‌های اخیر در حوزه ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه قرار گرفته است. در این خصوص دو مفهوم شفافیت و پاسخگویی رابطه تنگاتنگی با یکدیگر دارند به گونه‌ای که اولی را لازمه و پیش نیاز تحقق دیگری می‌دانند. به عبارت دیگر شفافیت یک عنصر پایه در ارتقاء سطح پاسخگویی عمومی است؛ چرا که اطلاعات باید برای شهروندان، مقامات ناظر و دیگر ذینفعان همواره مرتبط، مشابه، به موقع و توأم با اطمینان باشد (Cristina et al, 2016).

پاسخگویی عمومی و ایجاد شفافیت مالی، به همراه ارائه اطلاعات مرتبط و قابل اتکاء از مهمترین اهداف نظام گزارشگری بخش عمومی است. تجربیات چند دهه گذشته نشان داده تحقق اهداف فوق بدون بهره‌گیری از پشتوانه نظری مستحکم و استقرار نظام حسابداری بر مبنای آن امکان پذیر نمی‌باشد. برای ترسیم نقش شفافیت در ادای مسئولیت پاسخگویی باید به معنی و مفهوم پاسخگویی تأمل کرد؛ الزام شخص برای توضیح و ارائه دلایل منطقی درباره اعمالی که انجام داده است. مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی بر ارکانی نظیر «حق دانستن حقایق» و «حق پاسخ خواهی» برای شهروندان استوار است (باباجانی، ۱۳۸۸). با این توضیحات طبیعتاً ادای مسئولیت پاسخگویی را باید در مفهوم شفافیت جست. یعنی اگر وظیفه پاسخگویی به خوبی ادا نمی‌شود ریشه آن به شفافیت بر می‌گردد که دچار اختلال شده است.

در جوامع بشری راهکارها و ابزارهای مختلفی برای ایجاد شفافیت در بخش عمومی همچون حسابداری بخش عمومی، رسانه‌های آزاد، قانون دسترسی به اطلاعات برای عموم ایجاد شده است. هر چند سیستم‌های حسابداری دولتی نقش مهمی در افزایش اعتماد عمومی ایفا می‌کنند اما بحران‌های بین المللی در خصوص تامین مالی بخش عمومی و علی‌الخصوص دولت اثر منفی بر اعتماد عمومی نسبت به قابلیت اتکاء گزارشگری در این بخش داشته است (Cristina et al, 2016).

با این حال مطالبه عمومی برای پاسخگویی و حکمرانی بهتر همچنان دلیل اصلی نیاز به گزارشگری شفاف می‌باشد. از این رو به عنوان مثال IPSASB به دنبال ارتقاء سطح پاسخ‌گویی نهادهای بخش عمومی از طریق افزایش شفافیت صورتهای مالی دولتی است (IFAC, 2013) یا مثلاً قانون شفافیت مالی (IMF, 2014) تلاش می‌کند نظارت مالی، سیاست‌گذاری و پاسخگویی را ارتقاء بخشد. علاوه بر این سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^۱، اصول و توصیه‌های ویژه‌ای را برای چارچوب کلی بودجه‌بندی مبتنی بر پایه‌های مختلف حاکمیت دولتی مدرن ارائه می‌کند که شامل شفافیت، باز بودن^۲ و پاسخگویی است (OECD, 2015). در دو دهه آخر قرن بیستم در کشورهای آمریکا، کانادا، انگلستان و استرالیا نیز تحولات بنیادینی در گزارشگری مالی بخش عمومی اتفاق افتاد تا شفافیت بیشتری در بخش عمومی ایجاد کند. تغییراتی مانند در نظر گرفتن کل دولت به عنوان یک واحد گزارشگر استفاده از مبنای تعهدی کامل، گزارشگری کامل دارائیه‌ها و بدهی‌ها همراه با تجزیه و تحلیل و پیش‌بینی شرایط آینده دولت، که سعی کرده است با افزایش شفافیت و در اختیار قراردادن اطلاعات بیشتر برای عموم، مسئولیت پاسخگویی را به جای آورده و پشتوانه عموم را برای فعالیت‌های دولت کسب کند.

پژوهش حاضر به بررسی شفافیت و نقش آن در ایفای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی پرداخته است. این پژوهش شامل پنج بخش است. علاوه بر بخش مقدمه، در بخش دوم رابطه شفافیت و پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفته است. بخش سوم به مبنای نظری شفافیت در ایفای پاسخگویی با توجه به تئوری‌های نمایندگی، ذینفعان و مشروعیت پرداخته است. در بخش چهارم یک چارچوب گزارشگری جدید تحت عنوان چارچوب گزارشگری یکپارچه (IR) که در سال ۲۰۱۳ توسط شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه^۳ منتشر شده، معرفی گردیده است. نهایتاً بخش پنجم و پایانی نیز به خلاصه و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

۲- شفافیت و پاسخگویی

به طور کلی اعتقاد بر این است که سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی باید پاسخگویی عموم باشند؛ چرا که وجوه عمومی از طریق گوناگونی همچون مالیات‌ها، عوارض، استقراض و ... از طرف عموم در اختیار آنها قرار می‌گیرد. بنابراین برای این سازمان‌ها و نهادها مهم است که برای ارتقاء هر چه بیشتر پاسخگویی عمومی در مورد فعالیت‌هایشان شفاف باشند (AbuBakar & Saleh, 2015). اصطلاح شفافیت به وجود و در دسترس بودن اطلاعات درباره یک سازمان اشاره می‌کند؛ به گونه‌ای که برای بازیگران بیرونی این امکان را فراهم می‌کند تا بتوانند فعالیت‌ها و عملکرد درونی آن سازمان را مشاهده کنند (Grimmelikhuijsen et al, 2013). با این وجود اما پاسخگویی مفهومی پیچیده است که تعریف آن را دشوار می‌سازد. اما در شکل گسترده آن به تایید یا فرض مسئولیت در قبال اقدامات یا تصمیمات و تعهد نسبت به ارائه گزارش و توضیح در مورد پیامدها و نتایج ایجاد شده اشاره دارد. پاسخگویی به صرف ارائه اطلاعات یا پاسخ به برخی سوالات محدود نمی‌شود. بلکه به مفاهیمی اخلاقی مانند بی‌طرفی و عدالت نیز دلالت دارد و دامنه آن به فعالیت‌هایی که شامل وضع اهداف و گزارشگری نتایج آن اهداف و پیامدهای صحیح یا اشتباه آنها گسترش می‌یابد (Core, 1993).

طبق مفهوم پاسخگویی افراد، نهادها و سازمان‌ها (چه خصوصی و چه عمومی) در قبال اختیارات و نتایج فعالیت‌هایشان مسئول شناخته می‌شوند. متعاقباً پاسخگویی در بخش عمومی با دو جنبه ضروری مواجه می‌شود؛ انجام عمل صحیح (تحقق اهداف در سایه فعالیت‌ها) و بنابراین مسئولیت در قبال اقدامات و ارائه توضیح در مورد آنها در قالب گزارشگری است. بنابراین می‌توان گفت شفافیت در قالب گزارشگری یک فاکتور مهم در ارتقاء هر چه بیشتر سطح پاسخگویی عمومی است (Tisne, 2010؛ Cristina et al, 2016). به عبارت دیگر شفافیت به معنای آزاد گذاشتن جریان اطلاعات و در دسترس بودن آن برای همه کسانی است که به نوعی متأثر از تصمیم‌گیری‌ها هستند. مطالعات نشان می‌دهد نبود شفافیت سبب شکل‌گیری بحران‌های مالی، اداری و سیاست‌گذاری می‌شود و در مقابل شفافیت اطلاعات در بخش عمومی سبب فساد کمتر و حکمرانی و عملکرد اقتصادی بهتر است (زرگر، ۱۳۹۱) که پیامد همه اینها را می‌توان در ادای مسئولیت پاسخگویی در سایه شفافیت یافت.

نهادهای فعال در بخش عمومی می‌توانند به گونه‌ای موثر و کارآمد از طریق افشاء اطلاعات مفید و مرتبط در مورد فعالیت‌هایشان، امکان پاسخگویی به همه گروه‌های ذینفع را فراهم آورند. آنها با این کار نه تنها فساد و اتلاف منابع عمومی را رفع می‌کنند، بلکه بنای رابطه‌ای توأم با اعتماد را بین شهروندان و این نهادها و در کل دولت فراهم می‌کنند. به عبارت دیگر شفافیت و پاسخگویی باعث

1 . Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

2 . openness

3 . International Integrated Reporting Council (IIRC)

برانگیختن فرهنگ باز بودن در سازمانها شده (Hood, 2006) به گونه‌ای که می‌توان آن را عنصری در ارتقاء حکمرانی خوب در بخش عمومی دانست که نهایتاً منجر به خلق محیطی مناسب از لحاظ سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود (AbuBakar & Saleh, 2015).

۳- شفافیت، مبنای نظری

رسیدن به درک کامل از روابط متقابل دو مفهوم پاسخگویی و شفافیت را می‌توان در چارچوب تئوری‌هایی که این مفاهیم را در قالب افشاء تضمین می‌کنند، جست. ابتدا می‌توان رابطه متقابل پاسخگویی - شفافیت را در نظریه نمایندگی^۱ یافت که یک مدل سنتی مبتنی بر گزارشگری برای کارفرما (سهامدار) است. متعاقباً بر مبنای این قضیه که نهادهای بخش عمومی با سهامداران خاص خود (شهروندان، پرداخت کنندگان مالیات و...) در تعامل هستند، رابطه پاسخگویی - شفافیت را در قالب نظریه ذینفعان^۲ توسعه داد. نهایتاً با تمرکز بر نظریه مشروعیت^۳ که به دنبال تعاملات با جامعه به عنوان یک کل است، این مفهوم (رابطه پاسخگویی - شفافیت) را بسط داد.

می‌توان با این ایده شروع کرد که شفافیت یک عنصر مهم در برقراری ارتباط میان شهروندان و مدیران بخش عمومی است. براساس نظریه نمایندگی (Berle & Means, 1932) در واقع یک قرارداد اجتماعی پنهان وجود دارد که براساس آن کارفرما (شهروندان) فعالیت‌هایی را به نماینده (مدیران بخش عمومی) محول نموده و متعاقباً دستاوردهای آنها را رصد و نظارت می‌کند. نظریه نمایندگی اساساً بیان می‌کند که گروه‌ها و طرف‌های گوناگونی که در یک وضعیت مشخص درگیر می‌شوند دارای انگیزه‌های مختلفی هستند که ممکن است به طرق مختلف نمایش داده شوند (Cristina et al, 2016).

نظریه نمایندگی همچنین بیان می‌کند که اطلاعات بین نماینده و کارفرما همواره در یک وضعیت نامتقارن قرار دارد. با این حال از دیدگاه این نظریه یک فرایند افشاء مناسب با فراهم آوردن یک وضعیت شفاف، اطلاعات مفیدی برای پروسه تصمیم‌گیری فراهم نموده و به علاوه ابزاری برای سهامداران و دیگر سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند تا بر اقدامات نماینده نظارت کنند (Jensen & Meckling, 1976). کارکرد افشاء اطلاعات به این شکل، در سطحی گسترده‌تر می‌تواند به دیگر گروه‌های ذینفع توسعه داده شود، که همان نظریه ذینفعان است (Hill & Jones, 1992).

در واقع پاسخگویی در بخش عمومی صرفاً یک رابطه یک به یک (کارفرما - نماینده) نیست (Mulgan, 2000). بلکه دال بر گروه‌های ذینفع مختلفی است که منافع و علائق اقتصادی و سیاسی آنها با هم همپوشانی دارد (Pilcher et al, 2013). از سوی دیگر، هویت کارفرما بر راهبردی که در آن پاسخگویی اعمال می‌شود اثر می‌گذارد که می‌تواند جریانی از بالا به پایین با بیشترین اختیارات و یا از پایین به شهروندان باشد (Ferry et al, 2015). در هر صورت نهادهای بخش عمومی باید به ذینفعان بیرونی‌ای متکی باشند که پرداخت کنندگان مالیات هستند؛ منابع را برای آنها فراهم می‌آورند و در عوض این ذینفعان انتظار اقدامات و فعالیت‌های مشخصی را از این نهادها داشته باشند. طبق نظریه ذینفعان، هدف اصلی نهادهای بخش عمومی متعادل سازی نیازها و الزامات بعضاً متضاد گروه‌های متنوع ذینفعان است (Freeman, 1984) و تحقق آن از طریق توجه به همه ابعاد روابط آنها صورت می‌گیرد که می‌تواند دستاورد اهداف را تحت تاثیر قرار داده یا در آن نفوذ کند (Freeman, 1999).

نگاه هنجاری نظریه ذینفعان بر اصل پاسخگویی تمرکز نموده؛ نشان می‌دهد با انجام افشاء جامع به گروه‌های مرتبط ذینفعان، نهادهای بخش عمومی تعهد و وظیفه خود را در قبال جامعه به انجام رسانده و بدین گونه با حرکت به سمت شفافیت، پاسخگویی عمومی را فراهم می‌سازند (Donaldson & Preston, 1995). این جنبه اهمیت زیادی در بخش عمومی دارد. زیرا در اینجا هر سازمان و نهادی برای تداوم حیات و حفظ بقاء بدون حمایت و پشتیبانی ذینفعان اصلی خود با مشکل جدی مواجه خواهد شد که نظریه مشروعیت را مطرح می‌سازد (Clarkson, 1995).

در حالی که نظریه ذینفعان بر این امر تمرکز می‌کند که یک سازمان چگونه با ذینفعان خود تعامل برقرار کند، نظریه مشروعیت تعاملات با جامعه به عنوان یک کل را مد نظر قرار می‌دهد (Chan et al, 2014). مشروعیت مفهومی است که بر مبنای آن نهادها و سازمان‌ها به دنبال اتخاذ اقدامات مطلوب و مناسب در چارچوب هنجارها، ارزش‌ها، باورها و تعاریف جوامع خود می‌باشند (Suchman, 1995). در واقع در بخش عمومی نیاز شدیدی به مشروعیت وجود دارد. زیرا نهادهای بخش عمومی، بخشی یکپارچه از جامعه خود

1 . agency theory
2 . stakeholder theory
3 . legitimacy theory

بوده که وجود، تداوم حیات و رشد آنها در سایه حمایت و پشتیبانی مستمر شهروندان است؛ یعنی همان کسانی که فراهم کنندگان منابع برای این نهادها هستند. بنابراین این نهادها، برای کسب یا حفظ مشروعیت خود، انگیزه پیدا می‌کنند که استراتژی‌های ارتباطی (همچون افشاء) در پیش گیرند تا بتوانند بر تقویت اعتماد ذینفعان (که لازمه مشروعیت است) اثر بگذارند (Dowling & Pfeffer, 1975).

در واقع گروهی که قدرت و اختیار به آنها واگذار شد است به این نتیجه می‌رسد که کسب اعتماد عمومی دایر بر واگذاری مجدد قدرت، مستلزم تامین حق صاحبان قدرت از طریق برقراری ارتباط مستمر به شکل ارائه گزارش و دیگر ابزارهای کارآمد درباره انجام مسئولیت‌های محوله است که لازمه آن شفافیت هر چه بیشتر است (باباجانی، ۱۳۸۸).

نظریه مشروعیت یک نظریه سیستم‌گرا است که نقش اطلاعات و افشاء در روابط متقابل سازمان‌ها، دولت و شهروندان را کاوش و مدنظر قرار می‌دهد (Gray et al, 1996). در حقیقت این نظریه افشاء را ابزاری مهم می‌داند که توسط آن مدیریت می‌تواند بر آگاهی بیرونی نسبت به سازمان متبوع خود اثرگذار باشد (Deegan, 2002). بنابراین نظریه مشروعیت استفاده از افشاء را به عنوان یک ابزار مشروعیت بخش در نظر می‌گیرد (Chauvey et al, 2015).

براساس آنچه گفته شد و بر مبنای تئوری‌های مذکور، شفافیت یک ابزار مهم در ایفا و ارتقاء سطح پاسخگویی عمومی است. این ادعا مبنای علمی در پژوهش‌های گذشته دارد (Koppell, 2005 ; Haque, 2000). علاوه بر این، این مطالعات بر ویژگی‌های مختلف اطلاعات تمرکز نموده و بر نیاز عموم به دسترسی به اطلاعات کافی و معنی‌دار در مورد کیفیت، کمیت و بهای تمام شده خدمات و فعالیت‌های ارائه شده توسط این نهادها عمومی تاکید می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت شفافیت از طریق کیفیت و نوع داده‌هایی که در دسترس قرار می‌دهد، می‌تواند پاسخگویی را بهبود بخشد (Ferry & Eckersley, 2015).

۴- گزارشگری یکپارچه؛ ابزار جدید شفافیت

امروزه نهادها و سازمان‌های بخش عمومی با این چالش مواجه هستند که چگونه با منابعی که در اختیار دارند و یا حتی با کاهش میزان آنها، نتایج و خروجی‌های خود را حفظ نموده و بهبود بخشند. از طرف دیگر برای ادای مسئولیت پاسخگویی خود چگونه این امر را افشاء کنند. چارچوب‌های گزارشگری سنتی، صرفاً روی اطلاعات مالی تاریخی تمرکز می‌کنند. به همین دلیل برای اهداف گزارشگری نهادهای عمومی امروزی با ساختاری مدرن و چندبعدی مناسب نمی‌باشند.

در واقع گزارشگری در بخش عمومی امروزه به نقطه‌ای رسیده که دیگر محدود به ادای مسئولیت در خصوص گزارش چند رخداد صرفاً مالی در ترازنامه نیست و به دیگر جنبه‌های مدیریت عمومی همچون عملکرد، پایداری، گزارشگری محیطی و اجتماعی گسترده شده است. به همین دلیل مدیران بخش عمومی در جستجوی چارچوب‌ها و مدل‌هایی هستند که به آنها کمک کند نشان دهند که تخصیص منابع به گونه‌ای موثر صورت می‌گیرد؛ و با ایجاد اطمینان در ذینفعان مبنی بر خلق ارزش در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت مسئولیت پاسخگویی با توجه به نیاز امروز را برآورده کنند. متعاقباً الزامات جدید نیز برای ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی به دلیل همین گسترده شدن مقوله شفافیت ایجاد شده‌اند. به نحوی که گستره وسیعی از اطلاعات از طریق صورتهای مالی، گزارش‌های سالانه و وب سایت‌ها برای ذینفعان در دسترس قرار گیرد. برای دستیابی به این هدف، تاکید زیادی در انتشار گزارش‌هایی (همچون گزارش‌های یکپارچه/پایداری) صورت گرفته است، به گونه‌ای که بتواند همراه با گزارش‌های مالی، جنبه‌های غیر مالی را نیز به منظور افزایش کارایی در فرایند گزارشگری توأم سازد.

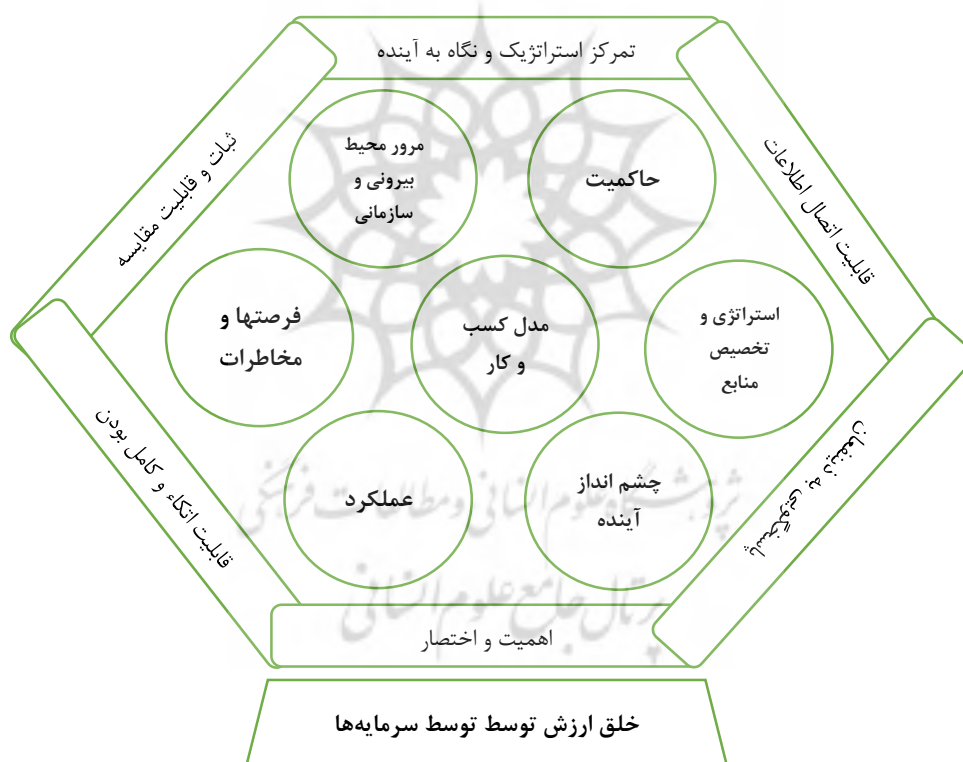
جدیدترین مورد در این زمینه چارچوب گزارشگری یکپارچه ۱ (که به اختصار IR نامیده می‌شود) است که توسط شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه ۲ (IIRC) ارائه شده است. این شورا اصول راهنما و توصیه‌هایی در این زمینه دارد که توضیح می‌دهد چگونه با گزارشگری یکپارچه و در کنار آن داشتن تفکر یکپارچه، فرایند ایجاد ارزش در سازمان را نشان داد. گزارشگری یکپارچه توسط ائتلاف متنوعی از قانون‌گذاران، مدیران بخش عمومی و خصوصی، استانداردهاگذاران، سرمایه‌گذاران، فعالان حرفه حسابداری و سازمان‌های مردم نهاد شکل گرفته که به دنبال ایجاد و تکامل یک مدل گزارشگری جهانی هستند که پشتیبان توسعه مستمر و پایدار مالی باشد. هم اکنون سازمان‌های بخش عمومی وارد یک برنامه آزمایشی جهانی شده‌اند که به آنها کمک می‌کند چارچوب گزارشگری یکپارچه

1 . integrated reporting

2 . international integrated reporting council

بین‌المللی را که در دسامبر ۲۰۱۳ منتشر شده، آزمایش کرده و به کار گیرند. در حال حاضر نیز نزدیک به یک هزار سازمان در سرتاسر دنیا برای نشان دادن فرایند خلق ارزش در گزارشگری خود این چارچوب را به کار گرفته‌اند (CIPFA, 2017). چارچوب گزارشگری یکپارچه به عنوان یک سیر تکاملی ضروری از گزارشگری پایداری GRI ۱ قلمداد می‌شود که نگاه آینده‌نگر دارد. IR تلاش دارد تا حاکمیت مالی و غیر مالی، مدیریت ریسک و عملکرد را به شکلی یکپارچه در گزارشات سالانه افشاء کند. بدین گونه، این چارچوب به عنوان یک راهنمای افشاء یکپارچه اطلاعات، ابعاد و پیامدهای گسترده‌تر و بلندمدت‌تر اجتماعی و محیطی تصمیم‌گیری‌ها را نشان داده و نیاز اطلاعاتی سرمایه‌گذاران دارای افق بلندمدت را پوشش می‌دهد (Synergiz, 2014). یک گزارش یکپارچه در نهایت این پیام را به مخاطب خود مخابره می‌کند که چگونه استراتژی، حاکمیت، چشم‌اندازها و عملکرد یک سازمان منجر به ارزش آفرینی در افق‌های زمانی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت می‌شود (Cristina et al, 2016). البته این جنبه از IR در اصل برای بخش خصوصی طراحی شده است اما در صورت لزوم با تعدیلاتی می‌توان آن را برای بخش عمومی و سازمان‌های غیرانتفاعی اعمال و اقتباس کرد؛ همان گونه که در پاراگراف ۱،۴ چارچوب IIRC چنین چیزی به وضوح قید شده است (IIRC, 2013 : 7).

نمودار زیر مفاهیم اساسی چارچوب گزارشگری یکپارچه، اصول راهنما و محتوای عناصر آن را نشان می‌دهد. چارچوب گزارشگری یکپارچه رویکرد اصول محور دارد که به سازمان‌های گزارشگر این اجازه را می‌دهد گزارش‌های خود را به شکلی نوآورانه و با توجه به استراتژی‌ها و اهداف خود ارائه کنند.



نمودار خلاصه مفاهیم اساسی چارچوب گزارشگری یکپارچه

با این حال نکته قابل توجه این است که صرفاً حجم و مقدار افشاء نمی‌تواند منجر به شفافیت در ارتباط با یک سازمان شود، بلکه در واقع این کیفیت و کامل بودن اطلاعات است که منجر به این امر می‌شود. در تایید این قضیه پژوهش‌های موجود نشان داده است نهادهای عمومی که حجم قابل ملاحظه‌ای از اطلاعات را به گونه‌ای غیردقیق فراهم می‌کنند در واقع از شفافیت نسبتاً کمتری در مقایسه با آنهایی که حجم مختصر اما دقیق و مرتبط از اطلاعات افشاء می‌کنند، برخوردارند (Grimmelikhuisen et al, 2013).

1 . Global Reporting Initiative

همان‌طور که نمودار فوق نشان می‌دهد در چارچوب گزارشگری یکپارچه، اطلاعات برای اینکه بتواند نشان‌دهنده دستیابی سازمان به اهداف باشد و تصویری کلی از فعالیت‌های آن ارائه دهد، باید واجد ویژگی‌هایی کیفی باشد. ویژگی‌هایی چون «اهمیت و اختصار»، «قابلیت اتکاء و کامل بودن»، «ثبات و قابلیت مقایسه» و... که امکان برقراری ارتباط بین گزارشگران و ذینفعان را فراهم می‌کند. براساس چارچوب IIRC (پاراگراف ۲،۱۰) همه سازمان‌ها برای موفقیت خود وابسته به اشکال متنوعی از سرمایه هستند. چارچوب گزارشگری یکپارچه تأکید زیادی روی ساختار شش ستونی سرمایه دارد که در واقع پایه و اساس این چارچوب است. به عبارت دیگر همه سرمایه‌هایی که سازمان مورد استفاده قرار می‌دهد یا در جریان فعالیت‌ها متاثر می‌شوند، شامل سرمایه‌های مالی، تجهیزات، فکری، انسانی، اجتماعی و رابطه‌ای، و طبیعی است. اما از میان این شش نوع سرمایه ذکر شده آنهایی که در پروسه خلق ارزش سازمان نقش داشته‌اند می‌توانند در گزارش یکپارچه قرار گیرند. به عبارت دیگر هدف اصلی یک گزارش یکپارچه این است که نهاد گزارشگر بتواند توضیح دهد که منابع و سرمایه‌هایی که در فرایند خلق ارزش به کار برده است را چگونه مدیریت کرده است.

نتیجه گیری

در بخش عمومی، پاسخگویی و ایجاد شفافیت به همراه ارائه اطلاعات قابل اتکاء از مهمترین اهداف نظام گزارشگری است. در واقع نهادها و سازمان‌ها در مقابل اختیاراتی که از طرف شهروندان به آنها واگذار شده مسئول بوده و باید پاسخگو باشند. لازمه این امر شفافیت است که در قالب گزارشگری توسط این نهادها باید انجام شود. بنابراین وجود شفافیت لازمه ادای مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی است.

بررسی تئوری‌هایی همچون نمایندگی، ذینفعان و علی‌الخصوص مشروعیت، درک کاملی از رابطه متقابل دو مفهوم پاسخگویی و شفافیت را در اختیار قرار می‌دهد (Cristina et al, 2016). زیرا نهادهای بخش عمومی متکی به ذینفعانی هستند که منابع را در اختیار آنها قرار می‌دهند و در ازای آن انتظار اقدامات و فعالیت‌های مشخصی را از آنها دارند. طبعاً این نهادها نیز تعهد خود را در قبال جامعه انجام داده و با افشاء جامع به گروه‌های ذینفعان و حرکت به سمت شفافیت، پاسخگویی عمومی را فراهم می‌سازند (Donaldson & Preston, 1995). در این میان نیز بحث مشروعیت نهاد گزارشگر مطرح می‌شود چرا که در بخش عمومی نیاز شدیدی به آن احساس می‌شود زیرا تداوم حیات و بقاء سازمان در گرو حمایت و پشتیبانی ذینفعان خود است. بنابراین انگیزه کسب یا حفظ مشروعیت باعث می‌شود تا سازمان، استراتژی‌های ارتباطی (همچون افشاء) در پیش گرفته و بتواند اعتماد ذینفعان را که لازمه مشروعیت است، حفظ کند (Dowling & Pfeffer, 1975).

نکته قابل ذکر اما این است که امروزه تقاضای روزافزونی برای شفافیت وجود دارد؛ به طوری که نشان داده شود آیا از منابع در دسترس به گونه‌ای موثر استفاده می‌شود؟ به عبارت دیگر در دوره‌ای که زمان و منابع با محدودیت مواجه هستند، مطالبه عمومی شفافیت، نهادهای فعال در بخش عمومی را با این چالش مواجه ساخته که چگونه نتایج، اقدامات و منابعی که برای ارائه خدمت در اختیارشان قرار گرفته را برای ادای مسئولیت پاسخگویی افشاء کنند. از این رو گزارشگری در بخش عمومی از شیوه سنتی خود خارج شده و مدیران بخش عمومی به دنبال چارچوب‌هایی هستند که این امکان را برای آنها فراهم سازد.

جدیدترین مورد در این زمینه چارچوب گزارشگری یکپارچه (که به اختصار IR نامیده می‌شود) است که در سال ۲۰۱۳ توسط شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (IIRC) ارائه شده است. این چارچوب سعی دارد به عنوان یک راهنمای افشاء یکپارچه اطلاعات، ابعاد و پیامدهای گسترده‌تر و بلندمدت‌تر اجتماعی و محیطی تصمیم‌گیری‌ها را نشان داده و نیاز اطلاعاتی سرمایه‌گذاران دارای افق بلندمدت را پوشش می‌دهد (Synergiz, 2014).

هدف اصلی گزارش یکپارچه این است که سازمان یا نهاد گزارشگر بتواند توضیح دهد منابع و سرمایه‌هایی که در فرایند خلق ارزش به کار برده را چگونه مدیریت کرده است. یک گزارش یکپارچه از طریق اطلاعات کمی و کیفی خود، نشان می‌دهد که یک سازمان در خلال قابلیت‌ها و فعالیت‌های خود، سرمایه‌های مرتبط را تبدیل به نتایج و خروجی‌هایی برای خود و دیگران می‌کند. این گزارش چارچوبی برای تمرکز روی اهداف اصلی سازمان فراهم می‌کند و این فرصت را مهیا می‌کند تا از طریق گزارشگری، ریسک‌ها و فرصت‌ها تراز شوند. یک گزارش یکپارچه کمک می‌کند سازمان استراتژی‌ها، مدل‌های عملیاتی و حاکمیتی خود را توضیح داده و عملکرد آن را در مقابل این استراتژی‌ها نشان دهد و نیازهای بعضاً متضاد گروه‌های مختلف ذینفعان را متعادل می‌کند.

۱. باباجانی، جعفر؛ (۱۳۸۸)؛ حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی (مجموعه مقالات)؛ انتشارات ترمه.
۲. باباجانی، جعفر؛ (۱۳۸۸)؛ پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها؛ مرکز مطبوعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
۳. زرگر، یعقوب؛ (۱۳۹۱)؛ شفافیت در بخش عمومی؛ مجله حسابرس؛ شماره ۵۹.
4. Abu Bakar, N.B. & Saleh, Z. (2015) "Review of Literature on Factors Influencing Public Sector Disclosure: The Way Forward", *Asian Journal of Business and Accounting*, vol. 8, no. 2.
5. Berle, A.A. & Means, G.C. (1932) "*The Modern Corporation and Private Property*", New York: MacMillan.
6. Chan, M.C., Watson, J. & Woodliff, D. (2014) "Corporate governance quality and CSR disclosures", *Journal of Business Ethics*, no.125.
7. Chauvey, J.N., Giordano-Spring, S. & Cho, C.H. (2015) "The normativity and legitimacy of CSR disclosure: Evidence from France", *Journal of Business Ethics*, no. 130.
8. CIPFA (2017); Focusing on value creation in the public sector; Available at : www.cipfa.org/~media/files/.../focusing_on_value_creation_integrated_reporting.pdf
9. Clarkson, M.B.E. (1995) "A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance", *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1.
10. Core, P., (1993) "*Accountability in the public sector. Australian public service: pathways to change in the 1990s*", Edited by J. Guthrie. North Sydney: IRR Conferences Pty. Ltd.
11. Cristina, A.S., Tudor, O. & Mara, A. (2016) "An original assessment tool for transparency in the public sector based on the integrated reporting approach", *Accounting and Management Information System*, vol. 15, no. 3.
12. Deegan, C. (2002) "Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, no. 3.
13. Donaldson, T. & Preston, L.E. (1995) "The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence and implications", *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1.
14. Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975) "Organizational legitimacy: social values and organizational behavior", *Pacific Sociological Review*, no. 18.
15. Ferry, L. & Eckersley, P. (2015) "Accountability and transparency: A nuanced response to etzioni", *Public Administration Review*, vol. 75, no. 1.
16. Ferry, L., Eckersley, P. & Zakaria, Z. (2015) "Accountability and transparency in English local government: Moving from 'matching parts' to 'awkward couple'", *Financial Accountability and Management*, vol. 31, no. 3.
17. Freeman, R. E. (1984) *Strategic management: A stakeholder approach*, Boston: Pitman.
18. Freeman, R. E. (1999) "Divergent stakeholder theory", *Academy of Management Review*, vol. 24, no. 2.
19. Gray, R., Owen, D. & Adams, C. (1996) *Accounting and accountability: Changes and challenges in corporate and social reporting*, London: Prentice Hall.
20. Grimmelhuijsen, S., Hong, B., Im, T., Porumbescu, G. (2013) "The effect of transparency on trust in government: a cross-national comparative experiment", *Public Administration Review*, vol. 73, no. 4.
21. Haque, M.S. (2000) "Significance of accountability under the new approach to public governance", *International Review of Administrative Sciences*, vol. 66, no. 4.
22. Hill Ch.W.L. & Jones T.M. (1992) "Stakeholder-agency theory", *Journal of Management Studies*, vol. 29, no. 2.
23. Hood, C., (2006) *Beyond Exchanging First Principles? Some Closing Comments. Transparency: The Key to Better Governance?*, Edited by Christopher Hood and David Heald,. Oxford, UK: Oxford University Press.
24. IIRC (2013) *The International <IR> Framework*, The International Integrated Reporting Council.
25. International Federation of Accountants (2013) *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.
26. Jensen M. C. & Meckling W. H. (1976) "Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, no. 3.

27. Koppell, J. (2005) "Pathologies of accountability and the challenge of multiple accountability disorder", *Public Administration Review*, vol. 65, no. 1.
28. Mulgan, R. (2000) "Accountability: An ever-expanding concept?", *Public Administration*, vol. 78, no. 3.
29. Organisation for Economic Co-operation and Development (2015) "Recommendation on Budgetary Governance", available on-line at <http://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>.
30. Pilcher, R., Gilchrist, D., Singh, I. & Singh, H. (2013) "The interface between internal and external audit in the Australian public sector", *Australian Accounting Review*, vol. 23, no. 4.
31. Suchman, M.C. (1995) "Managing legitimacy: strategic and institutional approach", *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 3.
32. Synergiz (2014) "What natural capital disclosure for Integrated Reporting?", available online: http://www.acts-net.org/images/Pubs/Working_Papers/What-Natural-Capital-disclosure-for-integrated-reporting-Synergiz-ACTS-2014.pdf, accessed on: 20.02.2015.
33. Tisé, M. (2010) "Transparency, participation and accountability: definitions", unpublished Background Note for Transparency and Accountability Initiative, IDS.

