



Designing a Model for Improving Integrated Financial Reporting and Internal Control (IFICR)

Nabi Omidi *

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Management, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran. E-mail: nabiomidi@pnu.ac.ir

Hadi Meftahi

Associate Prof., Department of Management, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran. E-mail: meftahi.h@pnu.ac.ir

Abstract

Objective

The purpose of this research is to design a comprehensive and holistic model in the field of factors affecting the improvement of the quality of financial reporting and internal control in companies listed on the Tehran Stock Exchange. The absence of a comprehensive model that encompasses the factors affecting financial reporting quality, with clear classification and specific indicators, has motivated this research. By considering integrated reporting and internal controls, along with the dimensions identified in previous studies, this research aims to assist managers and experts in adopting a more holistic view of financial reporting and integrated control. This approach seeks to safeguard stakeholder interests by summarizing, combining, and classifying relevant categories and concepts.

Methods

This research is quantitative in nature, with an applied purpose. It is also a survey in terms of data collection methodology. The statistical population of the study included faculty members and professors of financial management and accounting at Tehran universities, experts from the Stock Exchange and financial and auditing institutions located in Tehran province, and financial and accounting managers of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Since the most basic application of factor analysis is to reduce the number of

Citation: Omidi, Nabi & Meftahi, Hadi (2025). Designing a Model for Improving Integrated Financial Reporting and Internal Control (IFICR). *Financial Research Journal*, 27(2), 354 – 374. <https://doi.org/10.22059/FRJ.2024.368223.1007541> (in Persian)



variables to a limited number of factors that usually indirectly affect the main variable, this method was used in this study to analyze the data and reduce the number of variables.

Results

From the selected sample, 168 people responded to the questionnaires, which were used in the research data analysis. According to the studies conducted concerning the research topic and also according to the results obtained from other researches, studies, articles and research projects and the results of the questionnaire, 41 variables were identified, and after further investigation and consultation with the elites, 11 variables are part of Other variables were considered; Therefore, they were included in its inclusion, thus 30 variables were identified as effective factors on the quality of integrated financial reporting and internal control of listed companies. After applying factor analysis, the Kaiser criterion was used to determine the number of factors. Based on this criterion, five factors with eigenvalues greater than 1 were identified as extractable. These factors collectively explained 91.396% of the total variance of the variables.

Conclusion

In the presented model, the factors were ranked as follows based on their total factor loadings: management factors with a total factor load of 6.039, legal and regulatory factors with a total factor load of 3.127, organizational and strategic factors with a total factor load of 3.038, cultural and social factors with a total factor load of 2.961, and market structure-related factors with a total factor load of 2.415. These were determined as the most important factors, respectively.

Keywords: Exchange, Integrated financial reporting, Internal control, Reporting quality.

طراحی مدلی جهت بهبود گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی (IFICR)

نبی امیدی*

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه مدیریت، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. رایانامه: nabiomidi@pnu.ac.ir

هادی مفتاحی

استادیار، گروه مدیریت، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. رایانامه: meftahi.h@pnu.ac.ir

چکیده

هدف: هدف از اجرای این پژوهش، طراحی مدلی جامع و کل نگر در زمینه عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران است. بررسی‌های انجام شده نشان داد که الگوی جامعی وجود ندارد تا عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی را با دسته‌بندی مشخص و ذکر شاخص‌ها ارائه دهد و این انگیزه‌ای برای اجرای این پژوهش شد تا تلاش شود که ضمن در نظر گرفتن گزارشگری یکپارچه، به همراه کنترل‌های داخلی و همچنین، ابعاد مذکور در تحقیقات پیشین، با جمع‌بندی و ترکیب و دسته‌بندی مقوله‌ها و مفهومی‌ها به مدیران و کارشناسان این حوزه کمک کنیم تا نگاهی جامع‌تر به گزارشگری مالی و کنترل یکپارچه برای حفظ منافع ذی‌نفعان داشته باشند.

روش: روش این پژوهش کمی و ماهیت و هدف آن کاربردی است و از نظر گردآوری داده‌ها، پیمایشی محسوب می‌شود. جامعه آماری پژوهش، اعضای هیئت علمی و اساتید مدیریت مالی و حسابداری دانشگاه‌های تهران، کارشناسان بورس اوراق بهادار و نهادهای مالی و حسابرسی مستقر در استان تهران و مدیران مالی و حسابداری شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بودند. از آنجاکه اساسی‌ترین کاربرد تحلیل عاملی، کاهش تعداد متغیرها به عوامل محدودتری است که معمولاً به صورت غیرمستقیم در متغیر اصلی مؤثرند، در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و کاهش تعداد متغیرها، از این روش استفاده شده است.

یافته‌ها: از مجموع نمونه انتخاب شده، ۱۶۸ نفر به پرسش‌نامه‌ها به صورت کامل پاسخ دادند که در تحلیل داده‌های پژوهشی مورد استفاده قرار گرفت. با توجه به مطالعات صورت گرفته در رابطه با موضوع تحقیق و همچنین نتایج به دست آمده از سایر تحقیقات، مطالعات، مقالات و طرح‌های پژوهشی و نتایج پرسش‌نامه، ۴۱ متغیر شناسایی شد که بعد از بررسی بیشتر و مشورت با نخبگان، ۱۱ متغیری که به نوعی جزئی از سایر متغیرها به شمار می‌رفت، در زیرمجموعه‌های آن متغیرها قرار گرفتند. بر این اساس ۳۰ متغیر به عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی شرکت‌های بورس شناسایی شد. پس از به کار بردن تحلیل عاملی، برای تعیین تعداد عوامل از روش کیسیر استفاده شد.

نتیجه‌گیری: در مدل ارائه شده، عوامل مدیریتی با مجموع بار عاملی ۰/۳۹، عوامل قانونی و حقوقی با مجموع بار عاملی ۰/۱۲۷، عوامل سازمانی و راهبردی با مجموع بار عاملی ۰/۳۸، عوامل فرهنگی و اجتماعی با مجموع بار عاملی ۰/۹۶۱ و عوامل مربوط به ساختار بازار با مجموع بار عاملی ۰/۴۱۵، به ترتیب مهم‌ترین عوامل تعیین شدند.

کلیدواژه‌ها: بورس، کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری، گزارشگری یکپارچه مالی.

استناد: امیدی، نبی و مفتاحی، هادی (۱۴۰۴). طراحی مدلی جهت بهبود گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی (IFICR). *تحقیقات مالی*، ۲۷(۲)، ۳۵۴-۳۷۴.

مقدمه

گزارشگری در بخش عمومی امروزه به نقطه‌ای رسیده که دیگر به ادای مسئولیت در خصوص گزارش صرف چند رخداد مالی در صورت‌های مالی محدود نیست و به دیگر جنبه‌های مدیریت عمومی همچون عملکرد، پایداری، گزارشگری محیطی و اجتماعی گسترده شده است. به همین دلیل مدیران بخش عمومی در جست‌وجوی چارچوب‌ها و مدل‌هایی هستند که آن‌ها را در تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص بهینه منابع به گونه‌ای مؤثر یاری رساند و با ایجاد اطمینان در ذی‌نفعان، مبنی بر خلق ارزش در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت، مسئولیت پاسخ‌گویی را به گونه‌ای مطلوب برآورده سازند. چارچوب‌های گزارشگری سنتی، فقط روی اطلاعات مالی تاریخی تمرکز دارند؛ به همین دلیل برای گزارشگری نهادهای عمومی امروزی با ساختارهای مدرن و چندبُعدی مناسب نیستند. گزارشگری یکپارچه اساس گزارشگری شرکت‌ها را تغییر می‌دهد؛ اما این تغییر بدون توجه به چارچوب‌های موجود گزارشگری رخ نمی‌دهد. همچنین این نوع گزارشگری، ضمن نشان دادن نگرانی‌های مربوط به پیچیدگی و غیراصولی بودن گزارش‌های موجود، به ایجاد چارچوبی مقبول برای گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبردی کمک می‌کند (روباتووم و لاک^۱، ۲۰۱۹). گزارشگری یکپارچه به‌عنوان جدیدترین تحول گزارشگری، عصر نوینی از ارائه و ارتباط اطلاعات مالی و غیرمالی و ارزش‌آفرینی ایجاد کرده است. این امر باعث شده است تا پایداری کسب‌وکار و مسئولیت اجتماعی از اهمیت بیشتری برخوردار شود (گیوکی، گرکز، صفری گرایی و معطوفی، ۱۴۰۲). در مطالعات و پژوهش‌های قبلی به بررسی پیامدها، نحوه تهیه و سطوح تصمیم‌گیری و تأثیر گزارشگری یکپارچه بر سایر متغیرها بحث شده است، همچنین تعدادی از مطالعات پیشین، عوامل کلی (مقوله‌ها) را بررسی کرده و تعدادی دیگر به مفهوم‌ها یا شاخص‌های گزارشگری مالی پرداخته‌اند. نبود الگویی که دربرگیرنده جامع عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی با دسته‌بندی مشخص و ذکر شاخص‌ها (کُدها) باشد، محقق را برآن داشت تا ضمن در نظر گرفتن گزارشگری یکپارچه، به همراه کنترل‌های داخلی و همچنین ابعاد مذکور در تحقیقات پیشین، به جمع‌بندی و ترکیب و دسته‌بندی مقوله‌ها و مفهوم‌ها بپردازد و از این طریق به مدیران و کارشناسان این حوزه کمک کند تا به گزارشگری مالی و کنترل یکپارچه، جهت حفظ منافع ذی‌نفعان، نگاه جامع‌تری داشته باشند. هدف از انجام این پژوهش، طراحی مدلی جامع و کل‌نگر در زمینه عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران است.

پیشینه نظری پژوهش

عوامل متعددی بر کیفیت گزارشگری مالی و کنترل مالی اثر می‌گذارد. از جمله این عوامل، می‌توان به متغیرهای ساختار مالکیت، اختیار عمل و فلسفه فکری مدیریت، تعارض‌های نمایندگی، کیفیت نظام راهبری شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی، ساختار سرمایه، نوع صنعت، استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات حاکم بر نظام اقتصادی، ارتباطات سیاسی، محافظه‌کاری، فرصت‌های رشد و تمرکز مالکیت اشاره کرد.

گزارش صورت وضعیت مالی و کنترل داخلی گزارشگری مالی حیاتی است؛ به گونه‌ای که به سهام‌داران در اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری مناسب و تصمیم‌های مربوط به رأی دادن یاری می‌دهد، آن‌ها را قادر می‌کند تا حقوق مالکیتی خود را به شکل آگاهانه به کار گیرند و از سهام‌داران در برابر دریافت اطلاعات مالی گمراه‌کننده حمایت می‌کند. شرکت‌های عمومی در ایالات متحده، ملزم هستند که صورت وضعیت‌های حسابرسی شده سالانه خود را در کنار گزارش‌های بررسی شده فصلی منتشر کنند. مقصود این دو الزام افشا که در مجموع به آن‌ها گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی گفته می‌شود، تدارک تسهیلات برای شرکت‌ها، به منظور جذب سرمایه‌گذار و تقویت حاشیه رقابتی آن‌ها و حفظ اطمینان به بازارهای سرمایه است. گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی، پنج گزارش را دربرمی‌گیرد (رضایی و دوانی، ۱۳۹۶):

۱. گزارشگری مدیریت درباره گواهی صورت وضعیت‌های مالی؛
 ۲. گزارشگری مدیریت درباره کنترل داخلی گزارشگری مالی؛
 ۳. اظهار نظر حسابرس مستقل درباره ارائه منصفانه و حقیقی صورت وضعیت‌های مالی؛
 ۴. اظهار نظر حسابرس مستقل درباره اثربخشی؛
 ۵. بررسی کمیته حسابرسی از صورت وضعیت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش‌های مدیریت و نیز حسابرس از کنترل داخلی گزارشگری مالی.
- یک گزارش یکپارچه بیان می‌کند که چگونه استراتژی، حاکمیت، عملکرد و چشم‌انداز سازمان، در کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت، به خلق ارزش منتهی می‌شوند. مخاطب هدف گزارش یکپارچه، تأمین‌کنندگان سرمایه مالی و صاحبان کنونی و آینده سرمایه هستند. چارچوب گزارشگری یکپارچه به این نکته اشاره می‌کند که یک گزارش یکپارچه، باید تمام ذی‌نفعان را منتفع کند. با پیشرفت تکنولوژی و افزایش رقابت، مدیران و ذی‌نفعان به اهمیت گزارشگری پی‌برده‌اند و به دنبال گزارش‌هایی هستند که تصمیم‌گیرندگان را در اتخاذ تصمیم مربوط و به موقع یاری کند.
- بارنیو، میرینگ و وستفال^۱ (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای نشان دادند که در اتحادیه اروپا، تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به پیش‌بینی دقیق‌تر سود و همچنین، افزایش پیش‌بینی‌های جسورانه و به موقع توسط تحلیلگران بازار سرمایه منجر می‌شود. این نتایج در بازارهای با تعداد بالای معامله‌گر و کشورهایی تشدید شده است که استاندارد ملی آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تفاوت زیادی دارد.
- جنسن و برگ^۲ (۲۰۱۹) و بیتندگ، برناردی، گاتری و توره^۳ (۲۰۱۷) از جمله پژوهشگرانی هستند که به بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکتی بر میزان کیفیت گزارشگری یکپارچه پرداخته‌اند.
- پاولوپولوس، مگنیس و ایتریدیس^۴ (۲۰۱۹) به بررسی ارتباط بین سطح کیفیت یکپارچه و ارزیابی بازار یک شرکت

1. Barniv, Myring & Westfall

2. Jensen & Berg

3. Btindag, Bernardi, Guthrie & Torre

4. Pavlopoulos, Magnis & Iatridis

پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد در زمانی که شرکت‌ها تمایل دارند کیفیت افشا را افزایش دهند با گزارشگری یکپارچه و عملکرد شرکت ارتباط مثبت وجود دارد.

هان و کوهنن^۱ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی اطلاعات آینده‌نگر در گزارش‌های یکپارچه در ۲۸۲ گزارش ثبت‌شده در وبسایت شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌ها تمایلی ندارند تا گزارش‌های یکپارچه اطلاعاتی آینده‌نگری را ارائه دهند. همچنین سودآوری و اندازه شرکت با سطح خاصی از اطلاعات آینده‌نگر رابطه آماری معناداری دارد. در عوض میزان ارتباط اطلاعات آینده‌نگر و اهرم مالی بسیار ناچیز است.

وندر^۲ (۲۰۱۶) بیان می‌کند که از دیدگاه تئوری نمایندگی، شرکت‌هایی با ویژگی‌های خاص مانند اندازه، ترکیب هیئت‌مدیره به احتمال زیاد مشکل نمایندگی بالاتری دارند و در نتیجه این احتمال وجود دارد که اطلاعات بیشتری را به دلیل مشکل عدم تقارن اطلاعاتی افشا کنند. عدم تقارن اطلاعاتی زمانی وجود دارد که مدیران اطلاعاتی در مورد فرصت‌های سرمایه‌گذاری داشته باشند که ارائه‌دهندگان سرمایه از آن بی‌اطلاع باشند. این کمبود اطلاعات کافی، به احتمال زیاد مشکل بازار ناکارا یا عدم موفقیت بازار را ایجاد می‌کند؛ بنابراین فراهم کردن گزارش‌های یکپارچه، به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و تأمین‌کنندگان سرمایه منجر می‌شود.

امیری، آشتاب و حیدری (۱۴۰۳) در مطالعه خود به بررسی رابطه بین مدل‌های گزارشگری مالی و ویژگی‌های سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتیجه گرفتند که مدیریت قادر نیست کلیه نیازهای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را برآورده کند. این مشکل، درجه سطح اتکا بر اطلاعات مالی را به شکل خروجی شرکت‌ها افزایش می‌دهد؛ بنابراین اهمیت دادن به کیفیت سودها قبل از هر نوع تصمیم‌گیری لازم است. هرچقدر که کیفیت سود بالاتر باشد، به طبع آن، عملکرد شرکت‌ها بهتر خواهد شد. بنا به دلایلی نظیر ابقا در شرکت، دریافت پاداش و سایر عوامل، مدیر خواسته یا ناخواسته وضعیت شرکت را مطلوب جلوه می‌دهد؛ بنابراین ویژگی‌های سود شرکت‌ها، تحت تأثیر مبانی گزارشگری و صلاح‌دید مدیران آن‌ها قرار می‌گیرد. هرچه سودها قابلیت اتکای کمتری داشته باشند، اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کنند.

گیوکی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی تلاش کردند که مدلی شامل شرایط علی، راهبردها، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر و پیامدهای لازم را برای پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه ارائه دهند. مدل ارائه‌شده حاکی از آن است که پیامدهای پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه، باعث افزایش ارزش سازمان، ایجاد مسئولیت‌پذیری، ایجاد شفافیت و اعتماد و افزایش جذب سرمایه‌گذار می‌شود.

موسوی مطهر، رحمانی و امیری (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بر معیارهای عملکرد مالی شرکت‌ها در ایران پرداخته‌اند. نتایج مطالعات آن‌ها نشان می‌دهد که پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باعث تفاوت معنادار در معیارهای سودآوری (شامل بازده دارایی‌ها، بازده حقوق مالکان، سود

هر سهم و ارزش دفتری سهام) و معیارهای اهرم مالی (شامل نسبت بدهی‌های بلندمدت، نسبت پوشش بدهی و نسبت مالکانه) شده است؛ اما معیارهای نقدینگی و مدیریت دارایی‌ها تفاوت معناداری ندارند. با توجه به تفاوت‌های چشمگیر در مقادیر معیارهای مالی پس از پیاده‌سازی استانداردها، ضروری است که سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی آثار احتمالی انتشار عمومی گزارش‌های مالی شرکت‌های ایرانی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در پیش‌بینی‌ها و تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ کنند.

رسولی، غیور و دیدار (۱۴۰۰) به موضوع تأثیر چرخه‌های تجاری و بازار سرمایه بر رفتار عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی مطلوب با رویکرد مبتنی بر گزارش حسابرسی پرداختند و نشان دادند که عدم ارتباط برخی عوامل با گزارشگری مالی مطلوب که به‌عنوان انعکاسی از سطح بالای کیفیت در گزارشگری مالی تخمین زده می‌شود و نیز، ناهماهنگی نتایج تحقیق با نتایج برخی پژوهش‌ها، احتمالاً از عدم مطابقت کامل دو مفهوم کیفیت گزارشگری مالی و گزارشگری مالی مطلوب یا تفاوت در روش اندازه‌گیری متغیر مربوطه نشئت گرفته است.

علوی و جهانفر (۱۴۰۰) در مطالعه خود به نقش گزارشگری مالی در رفع عدم اطمینان فرصت‌های سرمایه‌گذاری پرداختند و نتیجه گرفتند که بین کیفیت گزارشگری مالی و پراکندگی پیش‌بینی سود هر سهم، به‌عنوان یکی از متغیرهای عدم اطمینان اطلاعاتی، رابطه معنادار و منفی وجود دارد. همچنین افزایش در کیفیت گزارشگری مالی، عدم اطمینان اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و بین کیفیت گزارشگری مالی و متغیر تغییرپذیری بازده سهام به‌عنوان معیار عدم اطمینان اطلاعاتی رابطه معناداری وجود ندارد.

حسینی، حبارزاده کنگرلویی، بحری ثالث و سعدی (۱۴۰۰) به شناسایی و تبیین موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند و بیان کردند که برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، علاوه بر موانع فنی مانند زیرساخت‌ها و فناوری، توجه به موانع بنیادی از جمله عوامل اقتصادی، سیاسی و نظام ارزیابی، بسیار مهم و حیاتی به نظر می‌رسد.

ابوالفتحی، نورالهزاده، جعفری و خسروی پور (۱۴۰۰) به بررسی پیامدهای اقتصادی کیفیت گزارشگری یکپارچه با توجه به نقش ویژگی‌های شرکت پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که شاخص‌های اندازه شرکت و فرصت رشد با کیفیت گزارشگری یکپارچه، رابطه مثبت و معناداری دارد. بین مالکیت نهادی و کیفیت گزارشگری یکپارچه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در نهایت، رابطه معناداری بین کیفیت حاکمیت شرکتی و گزارشگری یکپارچه دیده نشده است.

کامیابی، محسنی ملکی رستاقی و جوادی نیا (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «تأثیر اطلاعات غیرمالی و اطلاعات گزارشگری یکپارچه بر تصمیم‌گیری»، نتیجه گرفتند که تصمیم‌گیری مبتنی بر اطلاعات مالی، موجب اتخاذ تصمیمی برای حداکثر کردن منافع سهام‌داران شده است. چنانچه اطلاعات غیرمالی نیز ارائه شود، سرمایه‌گذاران به اتخاذ تصمیم‌های پایداری تمایل پیدا می‌کنند. در نهایت، انتشار اطلاعات مالی و غیرمالی به‌صورت سنتی نیز، تفاوتی با انتشار اطلاعات در گزارشگری یکپارچه ندارد. انتشار اطلاعات غیرمالی برای سرمایه‌گذاران اهمیت چشمگیری دارد و ممکن است تصمیم‌های سرمایه‌گذاران را تغییر دهد؛ با این حال تفاوتی در چگونگی انتشار این اطلاعات وجود ندارد.

ستایش و مهتری (۱۴۰۰) به تعیین اجزا و مؤلفه‌های گزارشگری یکپارچه با تأکید بر رویکرد تحلیل عاملی تأییدی پرداختند. نتیجه مطالعات آن‌ها نشان می‌دهد که اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی، قیود و محدودیت‌ها، مسئول تدوین استانداردها، مسئول تهیه و ارائه گزارش، تقبل هزینه‌های گزارش، عناصر و ابعاد گزارش، شکل گزارش، نحوه انتشار گزارش، نوع شرکت‌ها و مسئول اعتباربخشی گزارش، همگی اجزای مناسبی برای گزارشگری یکپارچه هستند و کلیه مؤلفه‌های تعیین شده برای هر یک از این اجزا، تبیین‌کننده خوبی برای گزارشگری یکپارچه محسوب می‌شوند و تنها در رابطه با نحوه انتشار گزارش، انتشار به صورت سنتی و کاغذی مؤلفه مناسبی نیست.

توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۸) در پژوهش به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی پرداختند و همچنین، تأثیر تعدیل‌کنندگی قدرت مدیرعامل بر ارتباط آن‌ها را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، تخصص مالی اعضا و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معنادار وجود دارد و بین ویژگی استقلال با متغیر وابسته، رابطه معناداری دیده نمی‌شود. همچنین نتایج نشان داد که قدرت مدیرعامل بر ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، فقط تنها تأثیر تعدیل‌کننده دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش کمی و ماهیت و هدف آن کاربردی است و از نظر گردآوری داده‌ها، پیمایشی محسوب می‌شود. تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اسپاس، به‌عنوان نرم‌افزار اصلی و نرم‌افزار لیزرل، به‌عنوان نرم‌افزار کمکی برای روش تحلیل عاملی (از نوع اکتشافی) انجام گرفت.

جامعه آماری تحقیق، ۳۵۰ نفر از اعضای هیئت علمی و استادان مدیریت مالی و حسابداری دانشگاه‌های تهران، کارشناسان بورس اوراق بهادار و نهادهای مالی و حسابرسی مستقر در استان تهران و مدیران مالی و حسابداری شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بودند که از این میان با استفاده از فرمول کوکران^۱، ۱۸۳ نفر براساس روش نمونه‌گیری گروهی^۲ برای نمونه انتخاب شدند. در این روش نمونه‌گیری، جامعه به گروه‌های متجانس تقسیم و هر گروه از افرادی تشکیل می‌شود که ویژگی‌هایی مشابه دارند. پس از تقسیم جامعه به گروه‌های متجانس، تعداد نمونه نسبت به هر گروه مشخص می‌شود؛ سپس با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده یا منظم، تعداد عناصر مورد نیاز از هر گروه انتخاب می‌شود.

از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای (نمونه‌گیری گروهی) هنگامی استفاده می‌شود که محقق اطمینان داشته باشد اعضای جامعه در دست بررسی، از نظر یک‌سری ویژگی‌ها (صفات) با هم متفاوت باشند. از مجموع نمونه انتخاب شده، تعداد ۱۶۸ نفر به پرسش‌نامه‌ها به صورت کامل پاسخ دادند که در تحلیل داده‌های پژوهشی مورد استفاده قرار گرفت. در جدول ۱ حجم نمونه انتخابی از جوامع مختلف آمده است.

1. Cochran Formula

2. Stratified Random Sampling

جدول ۱. جوامع پژوهش و حجم نمونه

ردیف	جوامع پژوهش	حجم نمونه
۱	استادان مدیریت مالی و حسابداری دانشگاه‌های تهران	۴۷
۲	کارشناسان بورس اوراق بهادار و نهادهای مالی و حسابرسی مستقر در استان تهران	۶۴
۳	مدیران مالی و حسابداری شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران	۷۲
	مجموع کل پرسش‌نامه‌های ارسالی	۱۸۳
	مجموع کل پرسش‌نامه‌های تکمیل شده دریافتی	۱۶۸

پس از بررسی تحقیقات، مطالعات و طرح‌های پژوهشی مراکز علمی، اجرایی و دانشگاهی، به منظور به کارگیری مناسب ابزار تحقیق، مهم‌ترین متغیرها (گویه‌ها) استخراج شدند؛ سپس پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته با ۵۰ سؤال و با استفاده از مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت تهیه شد و در اختیار نمونه قرار گرفت. ارسال پرسش‌نامه برای اعضای نمونه با استفاده از نرم‌افزار Google Docs انجام شد. به منظور تعیین نرمال بودن توزیع جامعه، از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف^۱ استفاده شد. نتایج آزمون در جدول ۲، نرمال بودن جامعه آماری را نشان داد.

جدول ۲. آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای تعیین نرمال بودن توزیع جامعه

تعداد نمونه	۱۸۳
پارامترهای عادی	۱/۹۳ میانگین
	۰/۸۰۷ انحراف معیار
بیشترین تفاوت‌ها	۰/۳۱۱ مطلق
	۰/۲۲۸ مثبت
	-۰/۲۹۷ منفی
کولموگروف - اسمیرنوف	۳/۷۴۵
خطای تصادفی (۲ دنباله)	۰/۰۰۰

برای پایایی گزاره‌های پژوهش، از آزمون آلفای کرونباخ و برای اعمال روایی در پرسش‌نامه، از روش غربال‌زنی استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ تمام گزاره‌ها، بیش از ۰/۸ بود که پایایی پرسش‌نامه را تأیید می‌کند. برای افزایش روایی^۲، علاوه بر تأیید آن از طریق غربال‌زنی، روایی صوری پرسش‌نامه نیز، توسط استادان مرتبط دانشگاهی بازرنگری و تأیید شد. از آنجا که اساسی‌ترین کاربرد تحلیل عاملی، کاهش تعداد متغیرها به عوامل محدودتری است که معمولاً به صورت غیرمستقیم در متغیر اصلی مؤثرند، در این تحقیق نیز برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و کاهش تعداد متغیرها، از این

1. Kolmogorov- Smirnov Test
2. Validity

روش استفاده شده است. با توجه به مطالعات صورت گرفته در رابطه با موضوع تحقیق و نیز با توجه به نتایج به دست آمده از سایر تحقیقات، مطالعات، مقالات و طرح‌های پژوهشی و نتایج پرسش‌نامه، ۴۱ متغیر شناسایی شد. پس از بررسی بیشتر و مشورت با نخبگان، مشخص شد که ۱۱ متغیر به‌نوعی، جزئی از سایر متغیرها هستند؛ از این رو در شمولیت آن متغیر قرار گرفتند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

همان‌گونه که اشاره شد، از مجموع ۱۸۳ پرسش‌نامه ارسالی برای نمونه پژوهش، ۱۶۸ پرسش‌نامه تکمیل شده دریافت و داده‌های این پرسش‌نامه در تجزیه و تحلیل‌ها استفاده شد. ۷۳ درصد از پاسخ‌دهندگان (۱۲۳ نفر) مرد بودند. بیشترین طبقه سنی، مربوط به رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال بود که ۴۴ درصد از پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه را دربرداشت. از نظر تحصیلات ۶۰ درصد از تکمیل‌کنندگان پرسش‌نامه دکتری و دانشجوی دکتری، ۲۷ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱۳ درصد کارشناسی بودند. ۶۴ درصد پاسخ‌دهندگان با بیشترین فراوانی در شغل خود سابقه کاری ۱۰ تا ۲۰ سال داشتند.

تحلیل عاملی عوامل

پس از جمع‌آوری داده‌ها و وارد کردن آن‌ها در نرم‌افزار اسپاس، برای بررسی تناسب و کفایت نمونه‌گیری در تحلیل عاملی و همچنین تعیین انسجام درونی داده‌ها، از آزمون KMO^۱ و بارتلت^۲ استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳. آزمون KMO و بارتلت برای بررسی تناسب و کفایت نمونه‌گیری در تحلیل عاملی

اندازه کفایت نمونه‌گیری KMO	۰/۹۴۷
آزمون بارتلت	ضریب بارتلت
	خی دو تقریبی
	sig
	درجه آزادی
	۸۵۰۲/۱
	۱/۹۰۱
	۰/۰۰۰
	۱۹۱

در جدول ۳، نتایج اندازه کفایت نمونه‌گیری KMO و آزمون مقدار واریانس درون داده‌ها را نشان می‌دهد که می‌تواند به‌وسیله عوامل تبیین شود. در صورتی که مقدار KMO کمتر از ۰/۵ باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهند بود و اگر مقدار آن بین ۰/۵ تا ۰/۶۹ باشد، می‌توان با احتیاط بیشتر به تحلیل عاملی پرداخت؛ اما در صورتی که

1. Kaiser-Myser-Oklin
2. Bartlet Test

مقدار آن بزرگتر از $0/7$ باشد، همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب خواهد بود. چون مقدار KMO برابر با $0/947$ است، کفایت تعداد نمونه‌ها برای به‌کاربردن تحلیل عاملی تأیید می‌شود. از طرفی، چون سطح معناداری آزمون کرویت بارتلت، کمتر از 5 درصد است، توانایی عاملی بودن داده‌ها تأیید می‌شود. این امر تأیید می‌کند که تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مناسب است.

یک تصمیم مهم در اجرای تحلیل عاملی، تعداد عوامل قابل استخراج برای چرخش است. برای تعیین اینکه چند عامل مناسب برای چرخش وجود دارد، از ملاک‌های مختلفی، از جمله ملاک کیسر^۱ و آزمون اسکری کتل^۲ استفاده می‌شود. در این پژوهش برای تعیین تعداد عوامل از روش کیسر استفاده شده است. برپایه این ملاک، عواملی که دارای ارزش ویژه^۱ یا بیشتر هستند، به‌عنوان عوامل قابل استخراج تعیین می‌شوند و عواملی که مقادیر ویژه^۱ کمتر از 1 دارند، عامل‌هایی هستند که حضور آن‌ها باعث تبیین بیشتر واریانس نمی‌شود و به‌همین دلیل از تحلیل خارج می‌شوند. همانگونه که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، 5 عامل دارای ارزش ویژه بزرگتر از یک و قابل استخراج هستند.

جدول ۴. شاخص‌های آماری با استفاده از روش تحلیل عوامل اصلی

عوامل	مجموع مجذورات بارهای استخراج‌شده پس از چرخش		
	ارزش ویژه	درصد واریانس	درصد تراکمی واریانس
عامل ۱: عوامل مدیریتی	۵/۳۴۸	۲۳/۰۸	۲۳/۰۸
عامل ۲: عوامل قانونی و حقوقی	۴/۹۱	۱۸/۶۶۲	۴۱/۷۴۲
عامل ۳: عوامل سازمانی و راهبردی	۴/۵۶۸	۱۷/۱۴۳	۵۸/۸۸۵
عامل ۴: عوامل فرهنگی و اجتماعی	۳/۴۷۲	۱۶/۳۱۱	۷۵/۱۹۶
عامل ۵: عوامل ساختار بازار	۳/۱۳۸	۱۶/۲	۹۱/۳۹۶

هرچند مقادیر ویژه و درصدهای آن در حالت بعد از چرخش نسبت به حالت اولیه تغییر کرده‌اند؛ درصد تجمعی واریانس تبیین شده به‌وسیله تمام عناصر استخراج‌شده برابر با حالت اولیه (قبل از چرخش) است. در مجموع می‌توان گفت که این 5 عامل $91/396$ درصد از واریانس کل متغیرها را تحت پوشش قرار می‌دهند. با به‌دست آمدن وضعیت مقادیر ویژه، امکان به‌دست آمدن ماتریس اجزا فراهم می‌شود. همان‌گونه که بیان شد، 41 متغیر شناسایی شد که بعد از بررسی بیشتر، 11 متغیر به‌نوعی جزئی از سایر متغیرها تشخیص داده شد؛ از این رو در شمولیت آن متغیرها قرار گرفتند و در نهایت 30 متغیر معرفی شد. بنابراین، ماتریس اجزا در این پژوهش، شامل بارهای عاملی هریک از 30 متغیر شناسایی شده در 5 عامل اصلی (ضرایب همبستگی بین متغیرها در عوامل) است.

1. Kaiser criterion
2. Cattell's Scree Test

جدول ۵. کدبندی متغیرهای شناسایی شده اولیه

نماد	توضیح متغیر	نماد	توضیح متغیر
X _۱	مأموریت، چشم‌انداز و راهبردهای شرکت	X _{۱۶}	تحصیلات آکادمی و مهارت‌های تخصصی مدیران و کارشناسان
X _۲	عدم تقارن اطلاعاتی	X _{۱۷}	آموزش استانداردها و ابعاد گزارشگری یکپارچه و کنترل داخلی
X _۳	رعایت حقوق ذی‌نفعان از طرف شرکت و نهادهای ناظر	X _{۱۸}	طراحی و حفظ سیستم حسابداری مناسب
X _۴	اثربخشی اعضای هیئت‌مدیره و تمایلات آنان بر افشا اطلاعات و کنترل داخلی	X _{۱۹}	توانایی نهاد ناظر در پاسخ‌گو کردن مدیران و شرکت‌ها،
X _۵	پاسخ‌گویی مدیران سازمان به نهادهای برون‌سازمانی	X _{۲۰}	طراحی و پیاده‌سازی فرایندهای کنترل افشایی
X _۶	ارتباطات مالی و اقتصادی بین‌المللی و عضویت در مجامع حرفه‌ای	X _{۲۱}	دخالت دولت در بازارها و قیمت‌گذاری دستوری
X _۷	سطح محرمانگی اطلاعات غیرمالی و مالی شرکت	X _{۲۲}	اخلاق حرفه‌ای و تعهد به اصول آن
X _۸	سطح فساد مالی	X _{۲۳}	ارزیابی اثربخشی کنترل‌های افشا
X _۹	تیم حسابرسی و حسابداری مستقل، قوی و کارآمد	X _{۲۴}	رویکرد مدیران نسبت به افشا اطلاعات الزامی و داوطلبانه مالی و غیرمالی
X _{۱۰}	قوانین و مقررات حاکمیتی ملی بر افشای اطلاعات اجباری	X _{۲۵}	رویه‌ها و فرایندهای کاری مشخص
X _{۱۱}	مطالبه شفافیت ذی‌نفعان	X _{۲۶}	تعهد و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت
X _{۱۲}	ریسک بازار	X _{۲۷}	میزان درآمد و سودآوری شرکت
X _{۱۳}	خصوصیات کمیته‌های نظارتی و حسابرسی	X _{۲۸}	اندازه شرکت و سطح تمرکز در تصمیم‌گیری
X _{۱۴}	سطح رقابت پذیری و نوع بازار	X _{۲۹}	پذیرش استانداردهای کنوانسیون‌ها، و پیشنهادها بین‌المللی گزارشگری مالی
X _{۱۵}	فرهنگ حاکم سازمانی و اراده مدیریتی	X _{۳۰}	خصوصی سازی مالکیت

از آنجایی که تفسیر این بارهای عاملی بدون چرخش، به‌آسانی ممکن نیست، با چرخش عوامل تفسیر بهتری از آن می‌توان ارائه داد. جدول ۶ ماتریس چرخیده شده اجزا را به‌روش واریماکس^۱ نشان می‌دهد. روش واریماکس، رایج‌ترین روش چرخش غیرمورب در تحلیل عاملی است. هدف این چرخش، رسیدن به ساختار ساده با غیر مورب نگه‌داشتن محورهای عاملی است. این روش پیچیدگی شاخص‌ها از طریق بزرگ‌ترسازی ضریب‌های بزرگ و کوچک‌ترسازی ضریب‌های کوچک در داخل هر شاخص به کمترین حد می‌رساند.

جدول ۶. بار عاملی بعد از چرخش واریماکس

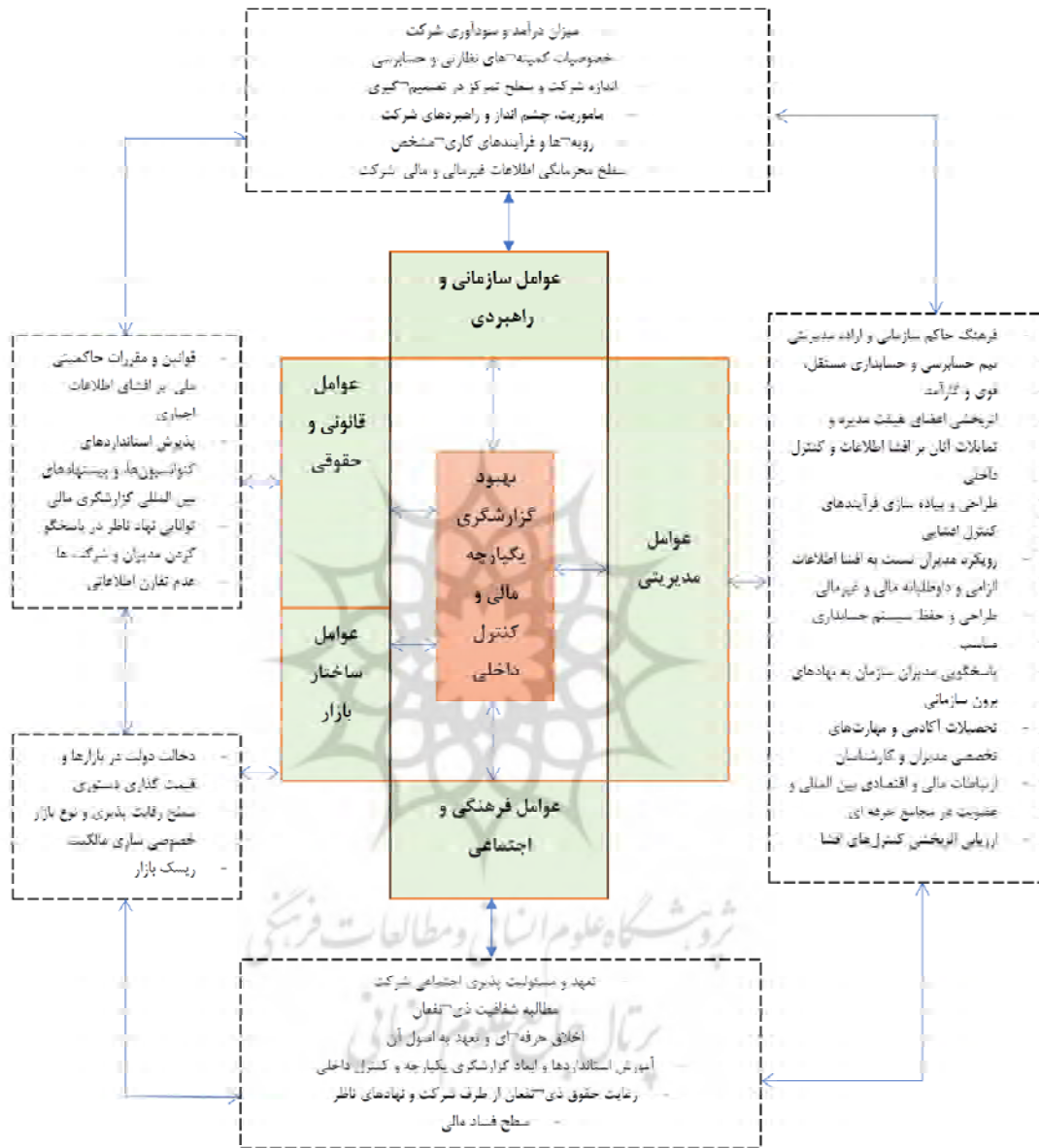
متغیر	عامل ۱	عامل ۲	عامل ۳	عامل ۴	عامل ۵
X _۱			۰/۴۸۷		
X _۲		۰/۶۹۳			
X _۳				۰/۴۲۲	
X _۴	۰/۷۴۳				
X _۵	۰/۵۱				
X _۶	۰/۴۱۶				
X _۷			۰/۳۹۷		
X _۸				۰/۴	
X _۹	۰/۸				
X _{۱۰}		۰/۸۹۵			
X _{۱۱}				۰/۶	
X _{۱۲}					۰/۴۲
X _{۱۳}			۰/۵۷۴		
X _{۱۴}					۰/۷۳
X _{۱۵}	۰/۹۰۸				
X _{۱۶}	۰/۴۸۷				
X _{۱۷}				۰/۴۳۱	
X _{۱۸}	۰/۵۷				
X _{۱۹}		۰/۷۵			
X _{۲۰}	۰/۶۸۸				
X _{۲۱}					۰/۷۶۵
X _{۲۲}				۰/۴۹۸	
X _{۲۳}	۰/۳۰۷				
X _{۲۴}	۰/۶۱				
X _{۲۵}			۰/۴۱۱		
X _{۲۶}				۰/۶۱	
X _{۲۷}			۰/۶۱۱		
X _{۲۸}			۰/۵۵۸		
X _{۲۹}		۰/۷۸۹			
X _{۳۰}					۰/۵

با مشخص شدن بار عاملی متغیرها بعد از چرخش، می‌توان نسبت به تعیین عوامل و متغیرهای تعیین کننده آن و میزان همبستگی متغیرهای هر یک از عوامل (بار عاملی) اقدام کرد. در جدول شماره ۶ با تفکیک عوامل، میزان همبستگی متغیرها نشان داده شده است.

جدول ۷. عوامل تعیین کننده و بارعاملی متغیرها

شماره عامل	نام عامل	کد متغیر	متغیرهای تعیین کننده عامل (گویه‌ها)	بار عاملی
۱	عوامل مدیریتی	X۱۵	فرهنگ حاکم سازمانی و اراده مدیریتی	۰/۹۰۸
		X۹	تیم حسابرسی و حسابداری مستقل، قوی و کارآمد	۰/۸
		X۴	اثربخشی اعضای هیئت مدیره و تمایلات آنان بر افشا اطلاعات و کنترل داخلی	۰/۷۴۳
		X۲۰	طراحی و پیاده سازی فرایندهای کنترل افشایی	۰/۶۸۸
		X۲۴	رویکرد مدیران نسبت به افشا اطلاعات الزامی و داوطلبانه مالی و غیرمالی	۰/۶۱
		X۱۸	طراحی و حفظ سیستم حسابداری مناسب	۰/۵۷
		X۵	پاسخ‌گویی مدیران سازمان به نهادهای برون سازمانی	۰/۵۱
		X۱۶	تحصیلات آکادمی و مهارت‌های تخصصی مدیران و کارشناسان	۰/۴۸۷
		X۶	ارتباطات مالی و اقتصادی بین المللی و عضویت در مجامع حرفه‌ای	۰/۴۱۶
		X۲۳	ارزیابی اثربخشی کنترل‌های افشا	۰/۳۰۷
۲	عوامل قانونی و حقوقی	X۱۰	قوانین و مقررات حاکمیتی ملی بر افشای اطلاعات اجباری	۰/۸۹۵
		X۲۹	پذیرش استانداردهای کنوانسیون‌ها، و پیشنهادهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۷۸۹
		X۱۹	توانایی نهاد ناظر در پاسخ‌گو کردن مدیران و شرکت‌ها	۰/۷۵
		X۲	عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۶۹۳
		X۲۷	میزان درآمد و سودآوری شرکت	۰/۶۱۱
۳	عوامل سازمانی و راهبردی	X۱۳	خصوصیات کمیته‌های نظارتی و حسابرسی	۰/۵۷۴
		X۲۸	اندازه شرکت و سطح تمرکز در تصمیم‌گیری	۰/۵۵۸
		X۱	مأموریت، چشم انداز و راهبردهای شرکت	۰/۴۸۷
		X۲۵	رویه‌ها و فرایندهای کاری مشخص	۰/۴۱۱
		X۷	سطح محرمانگی اطلاعات غیرمالی و مالی شرکت	۰/۳۹۷
		X۲۶	تعهد و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت	۰/۶۱
۴	عوامل فرهنگی و اجتماعی	X۱۱	مطالبه شفافیت ذی‌نفعان	۰/۶
		X۲۲	اخلاق حرفه‌ای و تعهد به اصول آن	۰/۴۹۸
		X۱۷	آموزش استانداردها و ابعاد گزارشگری یکپارچه و کنترل داخلی	۰/۴۳۱
		X۳	رعایت حقوق ذی‌نفعان از طرف شرکت و نهادهای ناظر	۰/۴۲۲
		X۸	سطح فساد مالی	۰/۴
		X۲۱	دخالت دولت در بازارها و قیمت گذاری دستوری	۰/۷۶۵
۵	عوامل ساختار بازار	X۱۴	سطح رقابت پذیری و نوع بازار	۰/۷۳
		X۲۰	خصوصی سازی مالکیت	۰/۵
		X۱۲	ریسک بازار	۰/۴۲

مدل نهایی برای بهبود گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. بهبود گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی

نتیجه گیری

گزارشگری مالی قابل اتکا در کاهش ریسک اطلاعاتی و مخاطره سهام‌داران و سرمایه‌گذاران نقش چشمگیری دارد. اهمیت این موضوع به گونه‌ای است که بر تصمیم‌های استفاده‌کنندگان تأثیرگذار است. گزارشگر یکپارچه اساس گزارشگری شرکت‌ها را تغییر می‌دهد؛ اما این تغییر بدون توجه به چارچوب‌های موجود گزارشگری رخ نمی‌دهد. همچنین

این نوع گزارشگری، ضمن نشان دادن نگرانی‌های مربوط به پیچیدگی و غیراصولی بودن گزارش‌های موجود، به ایجاد چارچوبی مقبول برای گزارشگری محیطی، اجتماعی و راهبردی کمک می‌کند، از طرف دیگر نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف‌های مشخص شده برای عملیات و برنامه‌ها دست‌یافتنی‌اند. حساب‌برسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین کنند که مدیران می‌توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشته باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، به کارگیری کنترل‌های داخلی گریزناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها، دائم رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل داخلی، ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است. هدف از انجام این پژوهش، شناسایی و تدوین عوامل مؤثر بر کیفیت این نوع از گزارشگری برای شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران با توجه به اهمیت و جایگاه گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی بر تصمیم‌گیری ذی‌نفعان بود. در این پژوهش، ۳۰ متغیر به‌عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی شرکت‌های بورسی شناسایی شد. پس از به‌کار بردن تحلیل عاملی، برای تعیین تعداد عوامل، از روش کیسر استفاده شد. بر پایه این ملاک، پنج عامل با ارزش ویژه بالای ۱ شناسایی و تعیین شد. این عوامل عبارت‌اند از: ۱. عوامل مدیریتی؛ ۲. عوامل قانونی و حقوقی؛ ۳. عوامل سازمانی و راهبردی؛ ۴. عوامل فرهنگی و اجتماعی؛ ۵. عوامل ساختار بازار. با توجه به شاخص‌های آماری و با استفاده از روش تحلیل عوامل اصلی، این پنج عامل توانستند که در مجموع ۹۱/۳۹۶ درصد از واریانس کل متغیرها را تبیین کنند. بعد از انجام چرخش واریماکس، مشخص شد که هر یک از ۵ عامل اصلی با کدام متغیرها هم‌بستگی بیشتری را نشان می‌دهند. سپس با توجه به محتوای عوامل و در نظر گرفتن چارچوب نظری و پیشینه پژوهش، عوامل اصلی نام‌گذاری شدند. عوامل مدیریتی با مجموع بار عاملی ۶/۰۳۹، عوامل قانونی و حقوقی با مجموع بار عاملی ۳/۱۲۷، عوامل سازمانی و راهبردی با مجموع بار عاملی ۳/۰۳۸، عوامل فرهنگی و اجتماعی با مجموع بار عاملی ۲/۹۶۱ و عوامل مربوط به ساختار بازار با مجموع بار عاملی ۲/۴۱۵ به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی شرکت‌های بورسی تعیین شدند.

عوامل مدیریتی: این عامل ۱۰ متغیر را دربرمی‌گیرد: فرهنگ حاکم سازمانی و اراده مدیریتی، تیم حسابرسی و حسابداری مستقل، قوی و کارآمد، اثربخشی اعضای هیئت مدیره و تمایلات آنان بر افشای اطلاعات و کنترل داخلی، طراحی و پیاده‌سازی فرایندهای کنترل افشایی، رویکرد مدیران نسبت به افشای اطلاعات الزامی و داوطلبانه مالی و غیرمالی، طراحی و حفظ سیستم حسابداری مناسب، پاسخ‌گویی مدیران سازمان به نهادهای برون سازمانی، تحصیلات آکادمی و مهارت‌های تخصصی مدیران و کارشناسان، ارتباطات مالی و اقتصادی بین‌المللی و عضویت در مجامع حرفه‌ای و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های افشا. این متغیرها در مجموع با بار عاملی ۶/۰۳۹ کمابیش ۲۳/۰۸ درصد از واریانس کل را تبیین می‌کنند. مهم‌ترین متغیر این عامل، فرهنگ حاکم سازمانی و اراده مدیریتی با بار عاملی ۰/۹۰۸ است. نتایج این

عامل با مطالعات و یافته‌های پژوهشی لی، سان و اتریج^۱ (۲۰۱۰)، وونگ^۲ (۲۰۱۶)، ناگی^۳ (۲۰۱۰)، نیوتن، پرسلین، وانگ و ویلکینز^۴ (۲۰۱۶)، دوایل، گی و مکوی^۵ (۲۰۰۷)، تناسب دارد.

عوامل قانونی و حقوقی: این عامل ۴ متغیر را دربرمی‌گیرد. این متغیرها عبارت‌اند از: قوانین و مقررات حاکمیتی ملی بر افشای اطلاعات اجباری، پذیرش استانداردهای کنوانسیون‌ها و پیشنهادهای بین‌المللی گزارشگری مالی، توانایی نهاد ناظر در پاسخ‌گو کردن مدیران و شرکت‌ها و عدم تقارن اطلاعاتی. بار عاملی این متغیرها در مجموع ۳/۱۲۷ است که ۱۸/۶۶۲ درصد از واریانس کل را تبیین می‌کند. مهم‌ترین متغیر این عامل، قوانین و مقررات حاکمیتی ملی بر افشای اطلاعات اجباری با بارعاملی ۰/۸۹۵ است. نتایج این عامل با مطالعات و یافته‌های پژوهشی چن و شن^۶ (۲۰۲۲)، پوهانی^۷ (۲۰۱۲)، نلسون، الیوت و تارپلی^۸ (۲۰۰۲)، فرث، مو و وونگ^۹ (۲۰۱۰)، لنوکس، وانگ و وو^{۱۰} (۲۰۱۸)، هم‌خوانی دارد.

عوامل سازمانی و راهبردی: این عامل ۶ متغیر را دربرمی‌گیرد. این متغیرها عبارت‌اند از: میزان درآمد و سودآوری شرکت، خصوصیات کمیته‌های نظارتی و حسابرسی، اندازه شرکت و سطح تمرکز در تصمیم‌گیری، مأموریت، چشم‌انداز و راهبردهای شرکت، رویه‌ها و فرایندهای کاری مشخص و سطح محرمانگی اطلاعات غیرمالی و مالی شرکت. بار عاملی این متغیرها در مجموع ۳/۰۳۸ است که ۱۷/۱۴۳ درصد از واریانس کل را تبیین می‌کند. مهم‌ترین متغیر این عامل، میزان درآمد و سودآوری شرکت با بارعاملی ۰/۶۱ است. نتایج این عامل با مطالعات و یافته‌های پژوهشی مک‌کالن، اشماردبک، شیپمن و وایتند^{۱۱} (۲۰۲۰)، بارنیو و همکاران (۲۰۲۲) و بالتچی و بیلماز^{۱۲} (۲۰۰۶) هم‌خوانی دارد.

عوامل فرهنگی و اجتماعی: این عامل مشتمل است بر ۶ متغیر که عبارت‌اند از: تعهد و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، مطالبه شفافیت ذی‌نفعان، اخلاق حرفه‌ای و تعهد به اصول آن، آموزش استانداردها و ابعاد گزارشگری یکپارچه و کنترل داخلی، رعایت حقوق ذی‌نفعان از طرف شرکت و نهادهای ناظر و سطح فساد مالی. بار عاملی این متغیرها در مجموع ۲/۹۶۲ است که ۱۶/۳۱۱ درصد از واریانس کل را تبیین می‌کند. مهم‌ترین متغیر این عامل، تعهد و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت با بارعاملی ۰/۶۱ است. نتایج این عامل با مطالعات و یافته‌های پژوهشی باسکار، شرودر و شپردسون^{۱۳} (۲۰۱۹)، فرانزل^{۱۴} (۲۰۱۵)، پیستونی، سونگینی و باوگنولی^{۱۵} (۲۰۱۸)، تناسب دارد.

1. Li, Sun & Ettredge
2. Wong
3. Nagy
4. Newton, Persellin, Wang & Wilkins
5. Doyle, Ge & McVay
6. Chen and Shen
7. Puhani
8. Nelson, Elliott and Tarpley
9. Firth, Mo & Wong
10. Lennox, Wang and Wu
11. McCallen, Schmardebeck, Shipman & Whited
12. Baltaci and Yilmaz
13. Bhaskar, Schroeder, and Shepardson
14. Franzel
15. Pistoni, Songini and Bavagnoli

عوامل ساختار بازار: این عامل ۴ متغیر را پوشش می‌دهد. این متغیرها عبارت‌اند از: دخالت دولت در بازارها و قیمت‌گذاری دستوری، سطح رقابت‌پذیری و نوع بازار، خصوصی سازی مالکیت و ریسک بازار. مجموع بار عاملی این متغیرها ۲/۴۱۵ است که ۱۶/۲ درصد از واریانس کل را تبیین می‌کند. مهم‌ترین متغیر این عامل، دخالت دولت در بازارها و قیمت‌گذاری دستوری با بار عاملی ۰/۷۶۵ است. نتایج این عامل با مطالعات و یافته‌های پژوهشی جانستون و روپلی^۱ (۲۰۱۰)، هان و کوهنن (۲۰۱۳) هم‌خوانی دارد.

چنانچه نتایج نشان داد کیفیت گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل‌های داخلی، به دیدگاهی جامع، کل‌نگر و هدفمند و بررسی عوامل و متغیرهای متعدد و متنوعی نیازمند است. با توجه به آنکه تاکنون در مورد شرکت‌های بورسی، تحقیق جامع در زمینه عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری یکپارچه و کنترل داخلی صورت نگرفته بود، امیدواریم این پژوهش بتواند این خلأ را پر کند و به‌عنوان راهنمایی در اختیار مسئولان، مدیران، تصمیم‌گیران، ذی‌نفعان و سایر استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

منابع

- ابوالفتحی، حسن؛ نوراله‌زاده، نوروز؛ جعفری، محبوبه و خسروی‌پور، نگار (۱۴۰۰). بررسی پیامدهای اقتصادی کیفیت گزارشگری یکپارچه با توجه به نقش ویژگی‌های شرکتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۲)، ۲۳۵-۲۶۲.
- امیری، رؤیا؛ آشتاب، علی؛ حیدری، مهدی (۱۴۰۳). رابطه بین مدل‌های گزارشگری مالی و ویژگی‌های سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات مالی*، ۲۶(۲)، ۳۵۵-۳۷۴.
- توانگر حمزه کلایی، افسانه؛ اسکافی اصل، مهدی (۱۳۹۷). ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۸)، ۱۸۷-۲۰۷.
- حسینی، احد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال؛ سعدی، رسول (۱۴۰۰). تبیین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ رویکرد نظریه داده‌بنیاد. *تحقیقات مالی*، ۲۳(۱)، ۱۰۸-۱۳۳.
- رسولی، محمد؛ غیور، فرزاد؛ دیدار، حمزه (۱۴۰۰). تأثیر چرخه‌های تجاری و بازار سرمایه بر رفتار عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی مطلوب با رویکرد مبتنی بر گزارش حسابرسی. *تحقیقات مالی*، ۲۳(۲)، ۳۲۹-۳۵۰.
- رضایی، ذبیح‌الله؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۹۶). *یابداری کسب‌وکار عملکرد، رعایت مقررات حسابداری و گزارشگری یکپارچه*، تهران، انتشارات کیومرث.
- ستایش، محمدحسین؛ مهتری، زینب (۱۴۰۰). تعیین اجزا و مؤلفه‌های گزارشگری یکپارچه با تأکید بر رویکرد تحلیل عاملی تأییدی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۰(۲)، ۱۷۱-۲۰۳.
- علوی، سیدمصطفی؛ جهانفر، سهیل (۱۴۰۰). نقش گزارشگری مالی در رفع عدم اطمینان فرصت‌های سرمایه‌گذاری. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۰(۲)، ۲۳۳-۲۵۷.

- کامیابی، یحیی؛ محسنی ملکی رستاقی، بهرام؛ جوادی نیا، امیر (۱۴۰۰). تأثیر اطلاعات غیرمالی و اطلاعات گزارشگری یکپارچه بر تصمیم‌گیری: رفتار سرمایه‌گذاری با رویکرد تجربی. *مدیریت دارایی و تأمین مالی*، ۹(۲)، ۹۹-۱۲۴.
- گیوکی، اکبر؛ گرکز، منصور؛ صفری گرایلی، مهدی؛ معطوفی، علیرضا (۱۴۰۲). تدوین الگوی گزارشگری یکپارچه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۵۰)، ۱۵۳-۱۶۷.
- موسوی مطهر، سید سجاد؛ رحمانی، علی؛ امیری، هوشنگ (۱۴۰۱). تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر معیارهای عملکرد مالی شرکت‌ها در ایران. *چشم‌انداز مدیریت مالی*، ۱۲(۴۰)، ۶۹-۹۶.

References

- Aboalfathi, H., Nourollahzadeh, N., Jafari, M. & Khosravipour, N. (2021). Economic Implications of Integrated Reporting Quality considering the Role of Corporate Characteristics. *Empirical Research in Accounting*, 11(2), 235-262. (in Persian)
- Alavi, S. M. & Jahanfar, S. (2022). The Role of financial reporting in fixing investment opportunities uncertainty. *Applied Research in Financial Reporting*, 10(2), 233-257. (in Persian)
- Amiri, R., Ashtab, A. & Heydari, M. (2024). Exploring the Link between Financial Reporting Models and Earnings Characteristics among Tehran Stock Exchange Listed Companies. *Financial Research Journal*, 26(2), 355-374. (in Persian)
- Baltaci, M. & Yilmaz, S. (2006). *Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels*, world Bank Institute, Washington.D.C.
- Barniv, R., Myring, M. & Westfall, T. (2022). Does IFRS experience improve analyst performance? *International Accounting, Auditing and Taxation*, 46(1), 1-20.
- Bhaskar, L., Schroeder, J. & Shepardson, M. (2019). Integration of internal control and financial statement audits: Are two audits better than one? *The Accounting Review*, 94 (2), 53-81.
- Btindag, J., Bernardi, C., Guthrie, J. & Torre, M. (2017). Barriers to implementing the International Integrated Reporting Framework: a contemporary academic perspective. *Meditari Account.* 25 (4), 461-480.
- Chen, S. & Shen, Z. (2020). An Effective Enterprise Earnings Management Detection Model for Capital Market Development. *Journal of Economics, Management and Trade*, 26(4), 77-91.
- Doyle, J., Ge, W. & McVay, S. (2007). Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting *Accounting and Economics*, 44(1), 193-223.
- Firth, M., Mo, P. L. L. & Wong, R. M. K. (2012). Auditors' organizational form, legal liability, and reporting conservatism: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 29 (1), 57-93.

- Franzel, J. M. (2015). Current issues, trends, and open questions in audits of internal control over financial reporting. *Speech given at the American Accounting Association Annual Meeting*, Chicago.
- Givkey, A., Garkaz, M., Safari Gerayli, M. & Maetoofi, A. (2024). Develop an integrated reporting model. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(50), 153-167. (in Persian)
- Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of cleaner production*, 59, 5-21.
- Hosseini, A., Jabbarzade Kangaarloye, S., Bahri Sales, J. & Sadi, R. (2021). Explaining the Obstacles to Implementing International Financial Reporting Standards; Grounded Theory Approach. *Financial Research Journal*, 23(1), 108-133. (in Persian)
- Jensen, J. C., & Berg, N. (2012). Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalism approach. *Business Strategy and the Environment*, 21(5), 299-316.
- Johnstone, K., Li, C. & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research*, 28 (1), 331-383.
- Kamyabi, Y., Mohseni Maleki, B. & Javady nia, A. (2021). The Impacts of Non-Financial Information and Integrated Reporting Information on Decision-Making: Investment Behavior with an Empirical Approach. *Journal of Asset Management and Financing*, 9(2), 99-124. (in Persian)
- Lennox, C., Wang, Z. & Wu, X. (2018). Earnings management, audit adjustments, and the financing of corporate acquisitions: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 65 (1), 21-40.
- Li, C., Sun, L. & Ettredge, M. (2010). Financial executive qualifications, financial executive turnover, and adverse SOX 404 opinions. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (1), 93-110.
- McCallen, J., Schmardebeck, R., Shipman, J. & Whited, R. (2020). Have the effects of SOX Section 404(b) compliance changed over time? *Working Paper*, University of Georgia.
- Mousavi Motahar, S. S., Rahmani, A. & Amiri, H. (2022). The effect of applying international financial reporting standards on the financial performance measure of companies in Iran. *Financial Management Perspective*, 12(40), 69-96. (in Persian)
- Nagy, A. (2010). Section 404 compliance and financial reporting quality. *Accounting Horizons*, 24 (3), 441-454.
- Nelson, M., J. Elliott, and R. Tarpley. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77 (s-1), 175-202.
- Newton, N. J., Persellin, J.S., Wang, D. & Wilkins, M. S. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. *Accounting Review*, 91 (2), 603-623

- Pavlopoulos, A., Magnis, C. & Iatridis, G. E. (2019). Integrated reporting: An accounting disclosure tool for high quality financial reporting. *Research in International Business and Finance*, 49, 13-40.
- Pistoni, A., Songini, L. & Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social, Responsibility and Environmental Management*, 25(1), 34-56.
- Puhani, P. A. (2012). The treatment effect, the cross difference, and the interaction term in nonlinear “difference-in-differences” models. *Economics Letters*, 115 (1), 85–87.
- Rasouli, M., Ghayour, F. & Didar, H. (2021). The Impact of Stock Market and Business Cycles on the Behavior of Factors Affecting Favorable Financial Reporting using Audit report based Approach. *Financial Research Journal*, 23(2), 329-350. (in Persian)
- Rezaei, H. & Devani, Gh. (2016). *Sustainability of business performance, compliance with accounting regulations and integrated reporting*, Tehran, Kyomarth Publications. (in Persian)
- Rowbottom, N. & Locke, J. (2019). The Emergence of IR. *Accounting and Business Research*, 46 (1), 83-115.
- Setayech, M.H. & Mehtari, Z. (2022). Identification of Integrated Reporting Parts and Components Emphasizing the Confirmatory Factor Analysis Approach. *Applied, Research in Financial Reporting*, 10(2), 171-203. (in Persian)
- Tavangar Hamzeh Kalaei, A. & Skafi Asl, M. (2018). The relationship between CEO power, audit committee characteristics and internal control quality. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(38), 187-207.
- Wong, T. J. (2016). Corporate governance research on listed firms in China: Institutions, governance and accountability. *Foundations and Trends in Accounting*, 9 (4), 259–326.