

Sistemul de raportare integrată: un nou instrument de creștere a responsabilității asumate în cazul entităților din sectorul public

Tudor OPRÎȘOR,
Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca,
E-mail: tudor.oprisor@econ.ubbcluj.ro

Adriana TIRON-TUDOR,
Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca,
E-mail: adriana.tiron@ubbcluj.ro

Cristina Silvia NISTOR
Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca
E-mail: cristina.nistor@econ.ubbcluj.ro

Rezumat

În ultimii ani, raportarea integrată a înregistrat progrese înspre consolidarea ca un instrument de comunicare eficientă, care să aducă o contribuție activă la stabilitatea financiară și sustenabilitatea mediului economic. Această lucrare utilizează, în principal, o abordare documentară și intenționează să urmărească una dintre premisele esențiale care se orientează spre noi trenduri de raportare în sectorul public – respectiv conceptul de „responsabilitate publică asumată”, și să identifice probele existente care susțin perspectiva adoptării sistemului de raportare integrată în cazul entităților din sectorul public. De asemenea, autorii evidențiază reacția practicienilor cu privire la ideea „raportărilor integrate în sectorul public” și analizează aplicarea incipientă a unor forme hibrid de raportare (de exemplu, Raportul Integrat de Sustenabilitate al Orașului Varșovia), precum și profilul „Rețelei Pionier pentru Raportări Integrate în Sectorul Public”. Rezultatele studiului arată că raportarea integrată câștigă teren înspre aplicarea în cadrul entităților din sectorul public, însă progresul este lent. Din cauza penuriei de date din practica de raportare cu privire la rapoartele integrate din sectorul public (datorită faptului că Rețeaua Pionier este încă în dezvoltare), ceea ce îngreunează construcția unui studiu empiric cu date concrete, autorii utilizează extrapolarea și transferul de cunoștințe folosind dovezile existente cu privire la formele hibride de raportare.

Cuvinte-cheie: Raportare integrată, sector public, responsabilitate asumată, gândire integrată.

Clasificare JEL: M41.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Oprîșor, T., Tiron-Tudor, A. and Nistor, C.S. (2016), The integrated reporting system: a new accountability enhancement tool for public sector entities, Audit Financiar, vol. XIV, no. 7(139)/2016, pp.749-762, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/139/749

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/139/749>

Introducere

Creșterea de creștere a nivelului de prezentare informațională cauzează în mod constant „mutații” în cadrul sistemelor de raportare, pe măsură ce organizațiile din toate sectoarele încearcă să îndeplinească nevoile de informare ale părților interesate și să atenueze potențialele conflicte de interese între diferitele categorii de utilizatori de informații. În mod firesc, un efect al acestor „mutații” este chiar sistemul de raportare integrată (abreviat <IR>), care este de fapt un mijloc de comunicare eficientă a unei viziuni globale asupra activității organizației (incluzând atât dimensiunea financiară, cât și cea nefinanciară).

Dezvoltarea conceptului a luat avânt în timp, pe măsură ce principalul organism guvernator – Consiliul Internațional pentru Raportări Integrate (International Integrated Reporting Council – IIRC) – a întreprins foarte multe eforturi pentru a-l promova și a furniza îndrumări și delimitări teoretice astfel încât procesul de implementare să fie facilitat. Astfel, Proiectul Consultativ pentru Cadrul Conceptual a fost emis în aprilie 2013 (IIRC, 2013a), cu o propunere rafinată pentru principii, concepte fundamentale și elemente de conținut pentru un raport integrat. În decembrie 2013, IIRC a emis versiunea finală a Cadrului Conceptual (IIRC, 2013b), care include feedback-ul primit în cadrul procesului consultativ prin scrisorile de comentarii emise de diverse părți interesate (entități raportoare, organizații profesionale, organisme de standardizare, auditori, membri ai comunității academice etc.).

De asemenea, inițiative simultane au fost lansate în ideea de a furniza îndrumări suplimentare cu privire la sistemul de raportare integrată. În acest sens, au fost implicate organizații profesionale marcante. Contribuția lor la dezvoltarea cadrului conceptual poate fi remarcată sub forma colecției de lucrări contextuale pentru raportări integrate (<IR> Background Papers), abordând subiecte specifice, cum ar fi: modelul de afaceri (CIMA, IFAC și PwC, 2013); capitalurile (ACCA și NBA, 2013); principiul conectivității informației (WICI, 2013); pragul de semnificație (AICPA, 2013).

Conform prevederilor Cadrului Conceptual pentru Raportări Integrate (paragraful 1.1), *un raport integrat este o comunicare concisă despre modul în care strategia, guvernarea, performanța și perspectivele unei organizații, în contextul mediului său extern, conduc la crearea valorii pe termen scurt,*

mediu și lung (IIRC, 2013b). Această definiție general acceptată reprezintă principalul suport pentru procesul de integrare în cadrul unei organizații (cu referire la elementele financiare și non-financiare), precum și pentru ieșirile planificate care derivă din procesele predefinite. Mai mult, definiția pune în evidență elementele de „arhitectură” ale unui sistem de raportare integrată, astfel intenționând să faciliteze o mai bună înțelegere a proceselor care au loc în cadrul unei entități, precum și rezultatele activității.

Cu toate că acest sistem a fost proiectat pentru a fi implementat în companii, noi evoluții s-au conturat, care direcționează sistemul de raportare și către alte sectoare (cum ar fi sectorul public și cel non-profit), însă fără delimitări clare și distincte în acest sens. Mai mult, într-o anumită măsură, ideea implementării sistemului de raportare integrată în sectoarele public și non-profit a fost întâmpinată cu reticență de practicienii, care sunt adepții implementării raportărilor integrate doar în sectorul privat. Cu toate acestea, organizațiile profesionale și cele de standardizare – prin intermediul scrisorilor de comentarii în procesul de consultare – au evidențiat direcțiile de dezvoltare pentru sectorul public și s-au raliat în spatele ideii că raportarea integrată are perspective solide de implementare pentru acest tip de entități (înființând și promovând inițiative proprii, precum Rețeaua Pionier pentru Raportări Integrate în Sectorul Public).

Principalul obiectiv al acestei lucrări este de a identifica premisele „gândirii integrate” publice și de a aduce argumente în favoarea ideii de a aplica raportările integrate în sectorul public ca un instrument util de creștere a responsabilității asumate, precum și ca un instrument de prezentare informațională a impactului activității entităților raportoare.

Astfel, întrebările de cercetare pentru care intenționăm să furnizăm răspunsuri sunt următoarele:

1. *Este raportarea integrată un sistem de raportare potrivit pentru entitățile din sectorul public?*
2. *Poate raportarea integrată să crească nivelul de responsabilitate asumată în cazul entităților din sectorul public?*

Tinând cont de modul în care este structurată această lucrare, contribuția sa principală ar fi o mai bună înțelegere a premiselor pentru sistemul de raportare

integrată în contextul implementării în sectorul public. Mai mult, aceasta ar conduce și spre validarea sistemului de raportare integrată ca un instrument de comunicare eficientă între entitățile raportoare (ca administratorii ai resurselor publice) și utilizatorii informației contabile (printre care și profesioniștii contabili, inclusiv auditori). Auditarea raportărilor integrate este, în sine, un subiect controversat și intens dezbătut. Orice creștere a nivelului de înțelegere cu privire la delimitările conceptuale și (posibil) modelul de raportare integrată ajustat pentru entitățile din sectorul public este foarte relevantă în termeni de valoare a cercetării întreprinse.

1. Metodologia cercetării

Pentru a îndeplini obiectivul nostru de cercetare, ne îndreptăm atenția înspre literatură și analizăm ceea ce au realizat pionierii din acest domeniu de cercetare. Astfel, în cadrul studiului dezvoltăm o scurtă recenzie a literaturii de specialitate relevante, precum și dovezi din practica de raportare pentru a dobândi un nivel mai bun de înțelegere asupra modului în care raportarea integrată a evoluat și ce direcții viitoare de dezvoltare există. În acest sens, relevăm faptul că lucrarea noastră este preponderent documentară și principalele metode de cercetare utilizate sunt recenzia, structurile argumentative și analiza de conținut.

Marea majoritate a lucrărilor și rapoartelor identificate și folosite în recenzia literaturii de specialitate cu privire la raportarea integrată fac referire la implementarea sistemului de raportare în sectorul privat, întrucât acesta reprezintă un punct de referință și constituie principalul exemplu de bună practică. Așadar, am realizat o descompunere a construcției raportării integrate și am încercat să identificăm premisele de la care pornește implementarea în sectorul public (astfel încât să putem construi un argument pentru dezvoltarea raportării integrate ca un instrument de responsabilitate asumată în cadrul entităților din sectorul public).

În consecință, selectăm responsabilitatea publică asumată ca un element de legătură între sectoare, respectiv un mod de a transfera know-how-ul în cazul adoptării raportării integrate în cadrul sectorului public. De asemenea, încercăm să identificăm delimitări cheie (în ceea ce privește definiția, taxonomia, evoluția în timp și includerea în sistemele de raportare), legături cu modele precursore de raportare bazate pe gândire

integrată (cum ar fi raportările privind sustenabilitatea, care se bazează pe conceptul de „triple bottom line”) și, în ultimă instanță, inferența în modelul de raportare integrată (pe baza taxonomiei menționate anterior).

Totodată, studiem arhitectura Cadrului Conceptual pentru Raportări Integrate și punem în discuție modul în care dimensiunile cheie pot fi abordate în cazul entităților din sectorul public. În ipoteza noastră, în cazul entităților din sectorul public, există instanțe ale responsabilității publice asumate pe fiecare nivel al modelului de raportare integrată (atât static – în momentul în care ne referim la alocarea resurselor, cât și dinamic – când ne referim la procesul de creare a valorii). IIRC prevede în cadrul conceptual faptul că unul dintre obiectivele sale este „de a crește gradul de responsabilitate asumată și de administrare pentru baza extinsă a capitalurilor [...] și de a promova înțelegerea interdependențelor dintre ele” (IIRC, 2013b: p. 2).

Nu în cele din urmă, evidențiem cazurile existente și proiectele în dezvoltare pentru raportarea integrată în sectorul public. Cu toate că numărul acestora nu este mare, cazurile reprezintă manifestarea practică a procesului (preliminar) de implementare demarat de IIRC și colaboratorii săi. Cercetarea și discuțiile în această direcție prind tot mai mult contur și ne așteptăm să vedem o intensificare a inițiativelor care conduc spre implementarea raportării integrate în sectorul public.

A asuma o responsabilitate publică este o trăsătură inerentă a funcționarilor publici (și, prin extensiune, a organizațiilor din sectorul public). Așadar, încadrăm motivația noastră de a considera raportarea integrată un instrument de responsabilitate asumată în contextul necesității comunicării eficiente. Din moment ce sectorul public are o gamă mai largă de părți interesate (dintre care o parte nu au un bagaj consistent de competențe economice), multe dintre acestea nu au neapărat nevoie de o prezentare informațională *cantitativ mai mare*, ci de una *eficientă* (iar prin „eficient” ne referim la o formă de raportare în care utilizatorii să înțeleagă dintr-o comunicare concisă cât mai multe aspecte cu privire la utilizarea resurselor și impactul activității organizației).

În mod clar, raportarea integrată poate avea mai multe implicații în cazul entităților din sectorul public, altele în afara protejării responsabilității asumate și poate fi pusă în legătură cu diferite principii și teorii care au stat, de asemenea, la baza formelor precursore de raportare. Acest lucru fiind spus, considerăm responsabilitatea publică asumată ca un atribut intrinsec al entităților din

sectorul public, care indică necesitatea restructurării sistemului de raportare către raportarea integrată (cu alte cuvinte, într-un model care cuprinde cât mai multe elemente ale utilizării resurselor publice într-o manieră inteligibilă și cuprinzătoare).

2. Abordări teoretice ale conceptului de responsabilitate publică asumată: premisă pentru raportările integrate

Chiar dacă generează multe dezbateri în literatura de specialitate, conceptul de responsabilitate asumată prezintă încă probleme semnificative de interpretare. La modul general, responsabilitatea asumată indică „aptitudinea subiecților (denumiți factori responsabilizați sau administratori) de a răspunde pentru acțiunile lor, precum și pentru acțiunile lor în relația cu alte persoane sau grupuri de persoane (denumite factori care responsabilizează sau principalii).” Așadar, principala delimitare conceptuală este circumscrisă teoriei agenției, respectiv: există o relație între un subiect, care acționează în interesul altuia și către care acesta are o anumită formă de obligație de a asuma o responsabilitate (Stewart, 1984, citat de: Bartocci și Picciaia, 2013: p. 192).

Pentru a furniza un nivel mai bun de înțelegere a delimitărilor cu privire la responsabilitatea asumată, Patton (1992) a realizat un studiu cuprinzător cu privire la conceptul de responsabilitate asumată. Studiul s-a concentrat cu preponderență pe legătura dintre conceptul de responsabilitate asumată și raportarea financiară la nivel guvernamental, prezentând abordarea GASB (Governmental Accounting Standards Board) din Statele Unite ale Americii (care prevede că „raportarea financiară la nivel guvernamental ar trebui să furnizeze informații care să ajute utilizatorii să (a) evalueze gradul de responsabilitate asumată și (b) să ia decizii economice, sociale și politice [...]”). Cu toate acestea, pot să apară și multe alte probleme și limitări inerente, precum: inconsecvența definirii termenului de „responsabilitate asumată”; complicațiile pe care le presupun analiza informației pe baza raportului cost-beneficiu; imposibilitatea de a furniza informații suficiente pentru toți utilizatorii într-un singur raport; existența unor „mijloace extracontabile de a atinge gradul de responsabilitate asumată”.

În viziunea lui Patton (1992), „raportarea aferentă responsabilității asumate în medii complexe cu multe dimensiuni ale conceptului (de ex: legal, politic, financiar etc.) ar implica rapoarte combinate care să includă și date financiare, dar și alte forme de informații”. Aceste dimensiuni pot fi abordate separat – a se vedea studiul lui Burrit (2012) cu privire la responsabilitatea asumată conectată la performanțele de mediu – sau, și mai interesant, toate simultan. Acest lucru ar constitui baza pentru un raport care ar include prezentări informaționale pentru majoritatea (dacă nu chiar întregul ansamblu) al capitalurilor unei organizații.

În sine, responsabilitatea asumată a devenit un principiu popular. Aceasta a fost chiar inclusă în „Cele șapte principii ale vieții” (alături de altruism, integritate, obiectivitate, deschidere, onestitate și leadership), set emis de Comitetul Nolan din Marea Britanie. De asemenea, Comisia de Servicii Publice din Africa de Sud ia în considerare construirea sistematică și dezvoltarea incrementală a capacității și priceperii drept catalizatori ai serviciilor publice. Altfel spus, un sistem de acreditare pentru managerii de servicii publice este puternic recomandat pentru a asigura că persoanele desemnate au calificările și experiența necesare pentru munca pe care o depun (Raga și Taylor, 2005).

Mashaw (2006, p. 118) dezvoltă o propunere de cadru conceptual pornind de la o taxonomie formată din șase întrebări care – în opinia sa – sunt considerate elemente constitutive ale unui regim de responsabilitate asumată: „cine; pentru cine; despre ce; prin ce procese; pe baza căror standarde; cu ce efect”. Această taxonomie permite analiza dimensională atentă a oricărui sistem de raportare, în special a unuia cu o abordare holistică, precum raportarea integrată, și identificarea tuturor actorilor principali, precum și a fluxurilor informaționale în detaliu.

Putem observa faptul că, de-a lungul timpului, părțile interesate au devenit tot mai exigente în ceea ce privește calitatea guvernării, transparenței și responsabilității asumate a organizațiilor din sectorul public. În acest sens, raportarea integrată este un instrument capabil să furnizeze un nivel precis de cunoaștere cu privire la modul în care o organizație este guvernată și care sunt sursele de informații care au contribuit la luarea deciziilor, respectiv cum poate fi responsabilizat managementul în vederea obținerii performanțelor (KPMG, 2012).

Principiul implicării părților interesate (care este și un element esențial în construcția raportării integrate) este perceput ca un mecanism fundamental de responsabilitate asumată, obligând organizațiile să angajeze părțile interesate în identificarea, înțelegerea și răspunsul la probleme de sustenabilitate, precum și să emită rapoarte, să ofere explicații și să răspundă părților interesate cu privire la deciziile, acțiunile și performanțele acestora (AccountAbility, 2011: p. 6, citat de Steyn și de Beer, 2012: p. 61).

Conceptul de raportare integrată – care presupune prezentarea informațiilor financiare și non-financiare cu privire la guvernare, performanță și managementul riscului, într-o manieră holistică în cadrul aceluiași document – este perceput ca o variantă actualizată a raportării pentru sustenabilitate, necesară și de perspectivă. Aceste îndrumări ale raportării integrate sunt susținute pentru a veni în sprijinul nevoilor de informare ale investitorilor pe termen lung (fără a exclude celelalte părți interesate), prin evidențierea unei extensiuni mai largi și pe termen lung a consecințelor deciziilor cu privire la aspectele sociale și de mediu. Raportarea integrată pune informațiile financiare și non-financiare la același nivel de importanță în ceea ce privește prezentarea informațională a performanțelor, respectiv a responsabilității asumate față de părțile interesate (Synergiz, 2014).

Revenind asupra modelelor precursore de raportare pentru entitățile care manifestă un anumit nivel de responsabilitate publică asumată, identificăm studii legate de raportarea pentru sustenabilitate cu accent pe dezvoltarea indicatorilor de performanță cheie (KPI), utilizați în măsurarea performanțelor de sustenabilitate și a modului în care aceștia sunt angajați în planificare și procesul de luare a deciziilor (Adams și Frost, 2008). De asemenea, există și studii asupra motivelor care stau la baza generării rapoarelor pentru sustenabilitate (utilizând interviul semi-structurat asupra unui eșantion de entități care sunt cunoscute pentru „bune practici în raportare” în cadrul sectorului public australian) (Farneti și Guthrie, 2009). Rezultate concordante asupra entităților din sectorul public australian se obțin și prin metodologii diferite (ex: sondaj pe e-mail)

(Williams, Wilmhurst și Cliff, 2011). Alte studii similare prezintă cazuri din state precum Italia (Montesinos ș.a., 2013) sau Spania (Quiles, Navarro-Galera și Ortiz-Rodriguez, 2013), evidențiind recomandările GRI ca fiind prevalente în cazul raportării pentru sustenabilitate, precum și evoluții semnificative înspre creșterea transparenței (ca mijloc de îndeplinire a responsabilității asumate), solicitând administrațiilor publice să informeze cetățenii cu privire la activitățile lor.

Accentul pe manifestarea dimensiunii sociale implică o schimbare structurală dinspre o construcție de legătură „verticală” înspre una „orizontală” între părțile implicate în relațiile de responsabilitate asumată. Mai mult, constatăm faptul că există organisme intermediare care permit comunicarea și interacțiunea între cetățeni și administrațiile publice. În acest sens, puterea nu este concentrată într-un singur punct, ci este mai larg răspândită și relațiile sunt mai echilibrate (Bovens, 2005; regăsit în: Bartocci și Picciaia, 2013: 194). Acest fapt conduce înspre o „aplatizare” și o extindere descendentă în structura relațională, introducând dimensiunea orizontală a responsabilității asumate.

În momentul de față, multe organizații se concentrează pe creșterea disponibilității informației, pentru îmbunătățirea managementului și furnizarea unui nivel de responsabilitate asumată în relație cu mediul extern. Programele și activitățile trebuie să se alinieze și să țină seama de măsuri concrete. Cu toate acestea, o zonă de confuzie o reprezintă lipsa de claritate cu privire la statutul guvernelor locale ca administratori locali ai unui cadru și ai unor standarde de performanță în contrast cu statutul de responsabil pentru un leadership local, solicitând un nivel de responsabilitate asumată în care măsurarea performanței să aibă o importanță deosebită. Stimulentul inițial pentru implementarea unui sistem de raportare a performanței a fost dorința de a crea un cadru care să crească nivelul de responsabilitate asumată (cu accent pe serviciile prestate). Rezultatele unor studii recente indică faptul că există motive de optimism în ceea ce privește capacitatea sistemelor de raportare a performanței de a atinge un nivel de responsabilitate asumată și un nivel de eficacitate în entități guvernamentale, dar

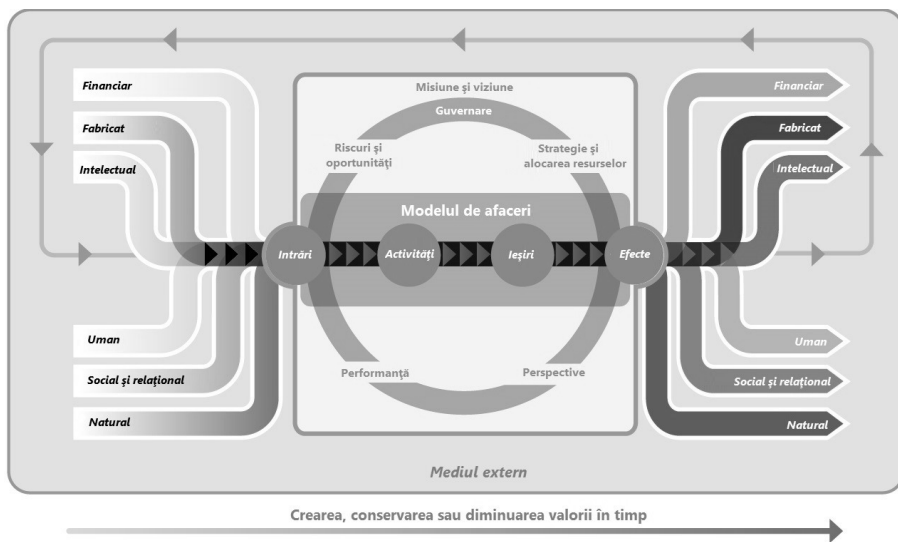
complexitatea procesului este mare și consumă mai mult timp decât ar sugera susținătorii acestuia (Cunningham și Harris, 2005).

Așadar, responsabilitatea asumată s-a aflat în atenția multor cercetări și rămâne încă un concept complex, care nu este încă înțeles pe deplin. Mai mult, responsabilitatea publică asumată a făcut obiectul unei investigații amănunțite pe măsură ce noile tendințe de raportare se consolidează în sectorul public. Pentru raportarea integrată, acest lucru este interesant în mod particular deoarece, indiferent de nivelurile de complexitate, atât entitățile din sectorul privat, cât și cele din sectorul public manifestă un anumit nivel de responsabilitate publică asumată prin acțiunile lor. Astfel, conceptul rămâne un principiu-cheie în cazul entităților din sectorul public și ar trebui luat în considerare în procesul de restructurare a sistemului de raportare, întrucât poate servi ca un instrument bun de transfer al know-how-ului pentru raportarea integrată.

3. Cadrul conceptual al raportărilor integrate pentru entitățile din sectorul public: cerințe și provocări

Cadrul Conceptual pentru Raportări Integrate – fie în forma consultativă, fie în forma finală – a beneficiat de cercetări și discuții amănunțite cu privire la construcția sa (Loska, 2011; Reuter și Messner, 2015). Accentul prioritar al discuțiilor s-a pus pe nivelul de înțelegere a dimensiunii politice a procesului de elaborare a standardelor în contextul raportării integrate, precum și pe evidențierea unor preocupări diverse (de exemplu, domeniul de aplicare al raportării integrate din perspectiva publicului; aspecte legate de pragul de semnificație și relațiile dintre raportarea integrată și celelalte cadre de raportare; furnizarea unui nivel de asigurare etc.).

Figura 1. Procesul de creare a valorii prezentat în Cadrul Conceptual al IIRC

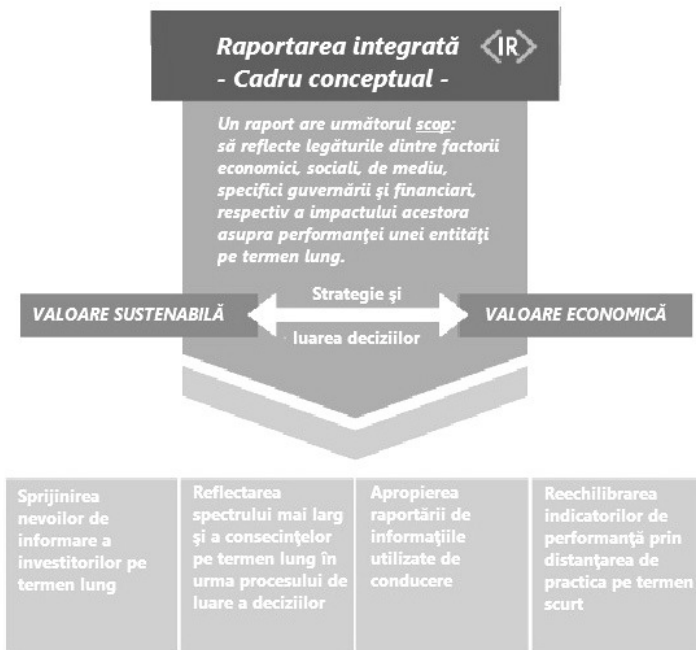


Sursa: IIRC, 2013a: p. 7

Într-adevăr, conceptul de raportare integrată a fost creat în primul rând pentru sectorul privat. Totuși, structura de bază a unui raport integrat poate fi aplicată și entităților din sectorul public (a se vedea paragraful 1.4 din Cadrul Conceptual al Raportării Integrate), deoarece nu este la fel de restrictivă ca formularea din Cadrul Conceptual. De exemplu, dacă analizăm procesul de creare a valorii în cadrul raportării integrate (a se vedea *Figura 1*), observăm că se bazează pe fluxuri și elemente care sunt similare și în sectorul public (ex.: capitaluri, activități, intrări, ieșiri, rezultate). Concepte precum conservarea valorii și menținerea capitalului se potrivește bine în

contextul entităților din sectorul public, care funcționează ca administratori ai bunurilor publice. Cu toate acestea, pentru a înțelege dihotomia, avem nevoie de o analiză a conceptului de valoare publică – cum este definită (Moore, 1995); cum funcționează în contextul noului management public (O’Flynn, 2007; Alford și Hughes, 2008); unde se încadrează în sistemul de guvernanță (Stoker, 2006). Mai mult, există mai multe dimensiuni care pot fi incluse în cazul procesului de creare a valorii (ex: putem analiza faptul că o entitate din sectorul public creează valoare pentru publicul larg, însă poate această entitate să creeze valoare pentru ea însăși?).

Figura 2. Principalele obiective ale sistemului de raportare integrată



Sursa: <http://blog.aicpa.org/2011/07/integrated-framework-in-the-professions-future.html>

De asemenea, elementele de conținut și principiile raportării integrate nu sunt restrictive pentru entitățile din sectorul public, deoarece există planificarea strategică (de exemplu, master planurile instituțiilor publice de 5-7 ani), conectivitatea informației (atât la nivel orizontal – între agenții de la același nivel, cât și vertical – între agenții de la niveluri diferite), precum și incluziunea părților interesate.

Pentru implementarea în sectorul public, este necesar să discutăm și să descompunem modelul pentru a realiza o analiză care să releve dacă acesta este adecvat în forma sa curentă în cazul entităților din acest sector (testând fiecare parte) sau dacă acesta necesită anumite ajustări (de exemplu, mai multe sau mai puține capitaluri; abordarea limitării resurselor; inserarea dimensiunii politice în model). De asemenea, principiile raportării integrate au un rol foarte important în sectorul public (de exemplu, este necesar a se stabili ce anume este considerat peste pragul de semnificație într-un astfel de raport în sectorul public; cum se poate realiza un echilibru între concizie și pragul de semnificație; care sunt părțile interesate implicate în model).

Strategiile și deciziile care sunt prezentate în raportul integrat se preconizează că vor conduce la crearea (sau conservarea) valorii economice și/sau sustenabile (cu un echilibru între cele două – a se vedea *Figura 2*). De asemenea, raportarea integrată ar trebui să furnizeze un suport pentru necesarul informațional al plătitorilor de taxe – care sunt, de fapt, „acționarii” sectorului public (deși acest fapt este rar întâlnit în practică) și să extindă orizontul de timp pentru luarea deciziilor. În mod curios, aceste părți interesate nu sunt principalii utilizatori ai rapoartelor din sectorul public, ci persoanele care lucrează în aceste entități.

Luând în considerare toate elementele componente ale raportării integrate, evidențiem faptul că, prin utilizarea taxonomiei lui Mashaw (2006), putem distinge acest sistem de raportare ca un catalizator pentru responsabilitate asumată. Singura dimensiune sub semnul întrebării rămâne cea conectată la setul de standarde după care se întocmește raportul (în acest moment, singurul document oficial de îndrumare este cadrul conceptual).

Toate aceste elemente susțin faptul că, deși cele două sectoare – privat și public – sunt diferite în termeni de caracteristici, adoptarea raportării integrate este propice la aceeași anvergură. Principalul aspect care trebuie

avut în vedere este adaptarea Cadrului Conceptual astfel încât să țină cont de caracteristicile și perspectivele sectorului public. Acest deziderat este posibil și puternic susținut de organizații profesionale din sectorul public, precum și de organisme de reglementare (în special cele care au contribuit în mod activ la îmbunătățirea Cadrului Conceptual în procesul de consultare publică din 2013).

4. Drumul spre un instrument de creștere a responsabilității asumate în cazul entităților din sectorul public prin intermediul raportării integrate

Urmărind ultimele progrese cu privire la raportarea integrată, putem evidenția evoluția sa ca un concept distinct. Apariția „gândirii integrate” și metamorfoza raportării pentru sustenabilitate (prin adoptarea unei abordări integrate și descompunerea modelului „triple bottom line” în mai multe straturi) au consolidat fundamentul unor noi direcții de cercetare privind raportarea integrată (Lai, Melloni și Stacchezini, 2014; Eccles și Saltzman, 2011; Mammatt, 2009). Primele entități care au adoptat raportarea integrată au manifestat mult interes în acest domeniu pe măsură ce dovezile cu privire la instituționalizarea sistemului de raportare se consolidau. În mod specific, erau interesate de încadrarea mutațiilor în termeni de procese și structuri (chiar dacă rezultatele arată faptul că adoptarea raportării integrate nu a stimulat în mod necesar inovații în mecanismele de prezentare informațională) (Stubbs și Higgins, 2014; Higgins, Stubbs și Love, 2014).

Evoluția naturală a sistemului de raportare a avut loc înspre un model șablon pentru raportare integrată, care s-a bazat pe „povestea călătoriei unei organizații înspre materializarea viziunii”, cu ajutorul principiilor, conceptelor fundamentale și a elementelor de conținut. Mai mult, raportarea integrată este percepută ca o oportunitate pentru ansamblul componentelor de raportare să fie incluse într-o construcție holistică, care să prezinte informații asupra „unei pânze de interacțiuni și implicații ale activităților financiare, sociale, de mediu și legate de guvernare, pentru părțile interesate” (Abeysekera, 2013).

Cu toate acestea, implementarea și utilizarea raportării integrate au implicații mult mai complexe asupra activității organizației și a relației cu părțile interesate decât doar pentru a furniza o viziune mai largă asupra valorii (create, conservate sau diminuate) și a modelului de afaceri. Raportarea integrată este, de asemenea, percepută ca un element reprezentativ pentru nivelul global de calitate al managementului (evidențind interesul tot mai mare manifestat pentru elementele intangibile și scoțând în evidență „externalitățile” asupra mediului și societății). „Gândirea integrată” – ca un concept distinct – este perceput ca un mecanism prin care să se realizeze „echilibrul între imperatiivele pe termen scurt și crearea continuă a valorii” (Churet și Eccles, 2014).

Alte discuții despre raportarea integrată se concentrează pe analiza cost-beneficiu (luând în considerare procesul de implementare, cu toate elementele componente), precum și spre oportunitățile și perspectivele de colaborare între sectoare (privat, public și nonguvernamental), în vederea stabilirii „unei mișcări globale pentru acțiuni sustenabile” (Eccles și Saltzman, 2011). Această ipoteză ar încadra implementarea raportării integrate într-o suită de interacțiuni mult mai largă între diferite părți interesate.

În strânsă legătură, multe analize și studii s-au concentrat pe statutul obligatoriu sau voluntar al raportării integrate pentru a crea valoare adăugată raportării (Eccles, Cheng și Saltzman, 2010), pe evidențierea și analiza conexiunilor cu principiile și elementele de conținut precum pragul de semnificație (Eccles ș.a., 2012; Mio și Fasan, 2014), capitalurile (Bartolini, Santini și Silvi, 2013) sau guvernarea (Wulf, Niemoeller și Rentsch, 2014), precum și pe factori externi, precum sistemul cultural (Frias-Aceituno, Rodríguez-Ariza și García-Sánchez, 2013; García-Sánchez, Rodríguez-Ariza și Frias-Aceituno, 2013).

În ultimii ani, IIRC a întreprins eforturi considerabile pentru a emite îndrumări pentru implementare și a facilita practica raportării integrate. Așadar, vocile critice au adus în discuție necesitatea raportării integrate de a „se extinde” și „deschide” dialogul, generând premisa pentru o dezbateră intensă cu privire la modul în care standardizarea și îndrumările emise ar putea ajuta sau obstructiona modelul de bază pentru „practici sustenabile”. Utilizarea cazurilor de afaceri ca logică principală evidențiază limitarea viziunii IIRC, impunându-se din perspectiva părților interesate „o abordare

pluralistă, precum și noi tehnologii contabile și practici de implicare” (Brown și Dillard, 2014).

Studii recente (Veltri și Silvestri, 2015; Cheng ș.a., 2014; Bartocci și Picciaia, 2013) evidențiază evoluții-cheie, exemple și perspective pentru raportarea integrată în sectorul public și chiar sintetizează forme hibrid de raportare (cum ar fi „raportarea populară integrată”), ca un mijloc de protejare a responsabilității asumate și transparenței (Cohen și Karatzimas, 2015). În consecință, raportarea integrată poate fi utilă în considerarea organizației ca un tot unitar și funcțional, construit în principal în vederea procesului de creare a valorii pentru o gamă largă de părți interesate (Vermiglio, 2012). Majoritatea concluziilor sunt în concordanță cu mențiunile din comentariile oferite de respondenții din procesul consultativ realizat de IIRC.

În sectorul public, un model bun de adoptare timpurie a unei forme de raportări integrate este Primăria Orașului Varșovia, care a publicat primul său „Raport integrat de sustenabilitate” în anul 2013 (și tendința se așteaptă să continue, cu perspectiva unor îndrumări suplimentare pentru entități în sectorul public). Deși nu este un raport integrat „pur” (întrucât entitatea raportoare ezită să îl numească astfel), „raportul integrat de sustenabilitate” al Orașului Varșovia este un bun exemplu al unei forme hibride de raportare (fiind, de altfel, un proiect în dezvoltare înspre un produs final). Principalul motiv pentru realizarea acestui raport în forma hibridă este faptul că prezintă situația anului 2013, când Cadrul Conceptual pentru Raportări Integrate era încă în faza de elaborare și consultare publică.

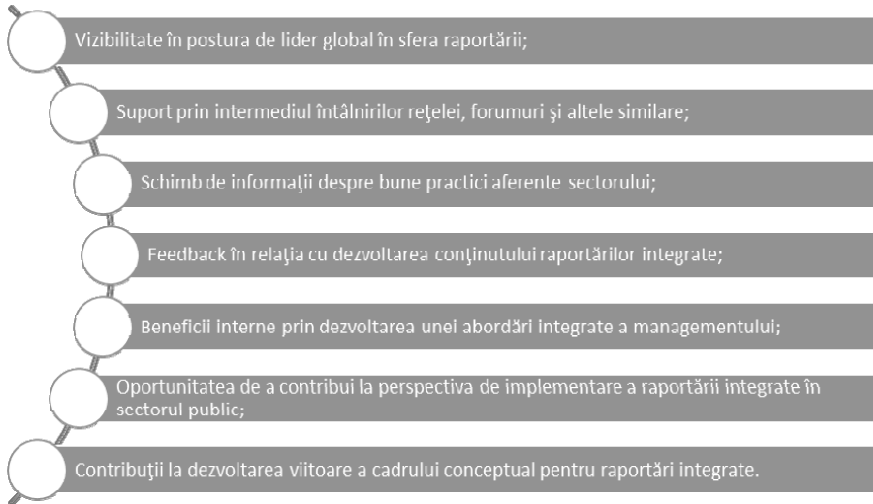
Astfel, emitentul (Orașul Varșovia) a utilizat cea mai apropiată referință de raportări integrate în materie de îndrumări: normele GRI. Aparent, acest raport este primul la nivel mondial care a fost emis după îndrumările G4. Construcția de bază a raportului este bazată pe cei trei piloni ai sustenabilității (de mediu, social și economic) și extinde încadrarea prin includerea acestor piloni în perspectiva strategică („măsuri continue de asigurare a îndeplinirii obiectivelor strategice”). În altă ordine de idei, raportul are 14 pagini și reușește să prezinte informația într-o manieră concisă, incluzând aspectele semnificative (exact cum specifică principiile raportării integrate). Cu toate acestea, cel mai interesat aspect al raportului îl reprezintă numărul mare de indicatori-cheie de performanță utilizați în evaluarea activității Administrației Locale pe parcursul anului 2013, furnizând cifre și procentaje pentru fiecare instanță a

activității și fiind conectată la fiecare punct din Indexul de Conținut GRI (îndrumările G4). Acest fapt conduce la o prezentare exactă a rezultatelor și performanței funcționarilor publici din cadrul administrației locale, precum și a activităților lor pe fiecare pilon de sustenabilitate, în contextul principalelor strategii.

Acest raport (împreună cu altele de acest gen) reprezintă începutul consolidării acestui nou trend de raportare în sectorul public. Mai mult, CIPFA și IIRC au anunțat înființarea unui nou grup de lucru internațional: Rețeaua Pionier pentru Sectorul Public. Rețeaua este

supervizată de un grup de coordonatori, așteptându-se să cuprindă un mix de participanți și organizații externe, cu un secretariat asigurat de CIPFA și IIRC. În viziunea liderilor săi, „*noul grup va asigura pionieratul în cazul implementării raportărilor integrate în diferite organisme din sectorul public, în vederea demonstrării modului în care poate fi aplicat acest sistem și modulul în care se pot împărtăși experiențele cu alți participanți pentru a ajuta la îmbunătățirea transparenței și a responsabilității asumate, precum și pentru a crea un climat de încredere în organizațiile din sectorul public*” (CIPFA, 2014).

Figura 3. Beneficiile participării în cadrul Rețelei Pionier pentru Raportări Integrate în Sectorul Public



Sursa: <http://www.cipfa.org/policy-and-guidance/integrated-reporting-public-sector-pioneer-network>

Se menționează, de asemenea, faptul că noua rețea-pionier are rolul de a facilita împărtășirea ideilor între membrii săi și procesul de învățare din experiențe reciproce pe măsură ce își dezvoltă propriile abordări cu privire la raportarea integrată. Acest grup se preconiza să funcționeze în două cicluri de raportare, respectiv 2014/2015. Promovarea este una intensă din partea organizațiilor fondatoare, însă deși inițiativele

beneficiază de suport, primele rapoarte integrate au deja o întârziere semnificativă ca orizont de timp.

Un raport CIMA din 2015 arată că progresul Rețelei Pionier pentru Sectorul Public este unul lent. Până la momentul emiterii raportului, doar șapte entități raportoare au fost incluse ca bune exemple de implementare, iar majoritatea sunt întreprinderi deținute de stat (care, din punct de vedere sectorial, se află la

granița dintre privat și public, dar manifestă un nivel de responsabilitate asumată). Așteptarea noastră este că numărul acestor entități raportoare va crește pe măsură ce Rețeaua este într-o continuă expansiune și lucrează în mod activ la abordarea și rezolvarea principalelor provocări asociate implementării în sectorul public.

Într-o notă discursivă, putem remarca faptul că liderii Rețelei Pionier (prin vocea lui Bertrand Badré, Group Chief Financial Officer World Bank Group, unul dintre fondatori) au o apreciere interesantă asupra modului în care aceste organizații percep raportarea integrată în sectorul public. Declarația (care se află și pe materialul de promovare) evidențiază faptul că „entitățile din sectorul public sunt printre cele mai mari, dacă nu chiar cele mai mari, entități raportoare din lume, astfel că transparența cu privire la informațiile lor financiare sunt importante pentru noi toți. Raportarea integrată ar ajuta guvernele și alte părți interesate să obțină un nivel mai bun de înțelegere a resurselor disponibile și să le ajute să le gestioneze mult mai eficace” (CIPFA, 2014).

În primul rând, este clar faptul că transparența este o chestiune importantă pentru entitățile din sectorul public și este necesar a fi adresată (raportarea integrată fiind soluția pentru creșterea transparenței de către liderii Rețelei Pionier). De asemenea, accentul pe informația financiară este evident și ne conduce la percepția că nu toți furnizorii de capital sunt considerați la fel de importanți (capitalul financiar încă reține o atenție mai sporită din partea emitenților). Guvernele sunt menționate în mod explicit ca utilizatori principali ai acestor rapoarte (toate celelalte părți interesate fiind compactate într-o singură categorie generală). Nu în ultimul rând, se presupune că aceste rapoarte vor fi utilizate ca instrumente de management, ceea ce ar îmbunătăți modul în care sunt conduse organizațiile din sectorul public. Rămâne de văzut dacă entitățile raportoare aplică aceste coordonate după aceeași percepție.

Până în acest moment, este clar faptul că entitățile din sectorul public sunt mandatate să lucreze în interesul public și își asumă o responsabilitate publică pentru utilizarea resurselor, acțiunile lor și impactul activității. Astfel, o ipoteză implicită importantă care se conturează este faptul că aceste entități ar trebui în mod constant să reducă asimetria informațională și să crească transparența. Mulți teoreticieni și practicieni percep raportarea integrată ca pe un mijloc de a testa această ipoteză în practică, iar trendul este direcționat în această

direcție (fie printr-o evoluție naturală – cum este cazul Orașului Varșovia; fie prin implementarea sistemului ca parte a unui grup preselecat de părți interesate – cum este cazul Rețelei Pionier).

Concluzii

Raportarea integrată a beneficiat de mult suport în perioada recentă, pe măsură ce multe organizații profesionale și de reglementare, împreună cu academicieni și entități care au adoptat timpuriu sistemul colaborează în mod activ pentru a găsi metode mai bune de a atinge obiectivele și de a asigura în mod adecvat implementarea. Cu toate acestea, conceptul de raportare integrată nu este neapărat un teritoriu nou, ci – mai degrabă – este o reparație a unor modele precursore de raportare, cu o abordare dintr-un unghi diferit („gândire integrată”).

La nivel conceptual, raportarea integrată se poate aplica entităților din toate sectoarele de activitate (privat, public și nonguvernamental); totuși, formulările și design-ul inițial din Cadrul Conceptual direcționează acest sistem de raportare înspre sectorul privat. Aceasta nu este neapărat o restricție cu privire la posibila implementare în sectorul public, întrucât Cadrul Conceptual poate fi adaptat și, mai mult, organizațiile profesionale lucrează (în colaborare) pentru a alinia sectorul public la raportarea integrată. Astfel, concluzionăm că raportarea integrată este într-adevăr propice pentru sectorul public (luând în considerare inițiativele și viziunile teoreticienilor și practicienilor) și poate avea multe implicații (printre care și creșterea nivelului de responsabilitate asumată).

Prin intermediul studiului nostru, evidențiem, de asemenea, principalele caracteristici ale conceptului de „responsabilitate asumată” – în ideea de a înțelege cum poate acesta să funcționeze ca premisă pentru raportarea integrată. Am identificat mai multe studii care abordează delimitări și manifestări diferite ale responsabilității asumate, necesare pentru a înțelege cum este percepută această trăsătură în contextul interesului public și a serviciilor publice. Utilizând aceste delimitări și taxonomia, am identificat o suprapunere a dimensiunilor responsabilității publice asumate cu proiectul raportărilor integrate, dând posibilitatea sistemului de raportare să se manifeste ca un instrument de responsabilitate asumată în cazul entităților din sectorul public și permițând utilizatorilor să înțeleagă și să aprecieze principalele aspecte ale activității unei organizații.

Avantajele raportării integrate sunt larg recunoscute și, în pofida nivelului inerent de reticență și negativism, sistemul reține interes din partea diverselor entități raportoare (indiferent dacă sunt sau nu parte a unor inițiative oficiale, cum ar fi Rețeaua Pionier pentru Sectorul Public). Astfel, evidențiem cazul orașului Varșovia, care a emis propriul „raport integrat pentru sustenabilitate” pentru anul 2013 (după normele GRI, dar cu urmărirea inerentă a atributelor-cheie aferente raportării integrate).

Cercetarea în acest domeniu este încă în curs de desfășurare, dar putem evidenția evoluțiile-cheie și perspectivele de a dezvolta un nou instrument de creștere a responsabilității publice asumate (prin prisma raportării integrate). Tendința se consolidează și semnele că acest sistem de raportare este dorit în sectorul public sunt tot mai multe. Principalele provocări sunt în termeni de emiteră a unui set de îndrumări (considerând diferențele între sectoare și faptul că raportarea integrată a fost inițial construită pentru implementare în sectorul privat) și suportul din partea principalilor „actori” (entitățile raportoare, organizațiile profesionale și de reglementare). Din fericire, cel de-al doilea aspect este pe un trend pozitiv, din moment ce entitățile menționate au manifestat interes și lucrează în

mod activ pentru soluționarea implementării raportării integrate în sectorul public.

Principala limitare a acestei lucrări este faptul că abordează toate conceptele doar la nivel documentar (evidențiind principalele ipoteze și premise pentru aplicarea raportării integrate în sectorul public). Există o penurie de date necesare pentru a construi un studiu empiric în sectorul public (referindu-ne la rapoarte integrate întocmite după îndrumările cadrului conceptual emis de IIRC), iar datele care contează și sunt suficiente sunt conectate doar la sectorul privat. Totuși, ca perspectivă, vom direcționa prospectiv cercetarea noastră și vom conecta eforturile aferente la principalele inițiative ale organizațiilor profesionale și de reglementare cu privire la implementarea raportării integrate în sectorul public (prin intermediul Rețelei Pionier pentru Sectorul Public).

Recunoaștere

Această lucrare a fost finanțată prin intermediul unui grant oferit de Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică și Inovare, CNCS – UEFISCDI, număr proiect PN-II-RU-TE-2014-4-0265.

BIBLIOGRAFIE

1. Abeysekera, I. (2013), A template for integrated reporting, *Journal of Intellectual Capital*, vol. 14, nr. 2, pp. 227-245, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/14691931311323869>.
2. ACCA și NBA, *Capitals* (2013), *Background paper for <IR>*, [pdf] Disponibil la: <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf>, [Accesat pe 20 februarie 2015].
3. AccountAbility (2011), *Stakeholder Engagement Standard 2011 (AA1000SES), Final Exposure Draft*, [pdf] Disponibil la: <http://www.accountability.org/images/content/3/6/362/AA1000SES%202010%20PRINT.PDF>, [Accesat pe 11 ianuarie 2015].
4. Adams, C. și Frost, G. (2008), Integrating sustainability reporting into management practices, *Accounting Forum*, vol. 32, nr. 4, pp. 288-302, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.acfor.2008.05.002>.
5. AICPA (2011), *Integrated Reporting Framework in the Profession's Future*, [online] Disponibil la: <http://blog.aicpa.org/2011/07/integrated-framework-in-the-professions-future.html>, [Accesat pe 11 ianuarie 2015].
6. Alford, J. și Hughes, O. (2008), Public Value Pragmatism as the Next Phase of Public Management, *The American Review of Public Administration*, vol. 38, nr. 2, pp. 130-148, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0275074008314203>.
7. Bartocci, L. și Picciaia, F. (2013), Towards Integrated Reporting in the Public Sector, in *Integrated Reporting: Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*, Busco, C., Frigo, M.L., Quattrone, P. și Riccabone, A. (ed.), Springer International Publishing Switzerland, pp. 191-204, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-02168-3>.

8. Bartolini, M., Santini, F. și Silvi, R. (2013), Performance Measurement and Capitals, în *Integrated Reporting: Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability*, Busco, C., Frigo, M.L., Quattrone, P. și Riccabone, A. (ed.), Springer International Publishing Switzerland, pp. 127-145, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-02168-3>.
9. Bovens, M. (2005), Public accountability, în *The Oxford handbook of public management*, Ferlie, E., Lynne, L. și Pollitt, C. (ed.), Oxford: Oxford University Press.
10. Brown, J. și Dillard, J. (2014), Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 2, nr. 7, pp. 1120-1156, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1313>.
11. Burrit, R. (2012), Environmental performance accountability: planet, people, profits, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 25, nr. 2, pp. 370-405, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/09513571211198791>.
12. Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N. și Romi, A. (2014), The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities, *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 25, nr. 1, pp. 90-119, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/jifm.12015>.
13. Churet, C. și Eccles, R. (2014), Integrated Reporting, Quality of Management and Financial Performance, *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 26, nr. 1, pp. 56-64, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/jacf.12054>.
14. CIMA (2015), *Integrated Reporting in the Public Sector*, [pdf] Disponibil la: http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/reporting/IR-Public-Sector.pdf, [Accesat pe 13 martie 2016].
15. CIMA, IFAC și PricewaterhouseCoopers (2013), *Business Model. Background paper for <IR>*, [pdf] Disponibil la: http://www.theirc.org/wp-content/uploads/2013/03/Business_Model.pdf, [Accesat pe 20 februarie 2015].
16. CIPFA (2014), *Integrated Reporting: public sector pioneer network*, [online] Disponibil la: <http://www.cipfa.org/policy-and-guidance/integrated-reporting-public-sector-pioneer-network>, [Accesat pe 13 iunie 2016].
17. City of Warsaw (2013), *Integrated Sustainability Report*, [pdf] Disponibil la: http://www.um.warszawa.pl/sites/default/files/warsaw_w_g4_integrated_sustainability_report_2013.pdf, [Accesat pe 20 februarie 2015].
18. Cohen, S. și Karatzimas, S. (2015), Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 28, nr. 6, pp. 449-460, DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2524807>.
19. Cunningham, G.R. și Harris, J.E. (2005), Toward a Theory of Performance Reporting to Achieve Public Sector Accountability: A Field Study, *Public Budgeting & Finance*, vol. 25, nr. 2, pp. 15-42, DOI: 10.1111/j.0275-1100.2005.00359.x.
20. Eccles, R., Cheng, B. și Saltzman, D. (ed.) (2010), *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*, Cambridge: Harvard Business School.
21. Eccles, R. și Saltzman, D. (2011), Achieving Sustainability through Integrated Reporting, *Stanford Social Innovation Review*, vol. 9, nr. 3, pp. 55-61, [pdf] Disponibil la: http://people.hbs.edu/reccl/2011SU_Features_EcclesSaltzman.pdf, [Accesat pe 08 martie 2014].
22. Eccles, R., Krzus, M., Rogers, J. și Serafeim, G. (2012), The Need for Sector-Specific Materiality and Sustainability Reporting Standards, *Journal of Applied Corporate Finance*, vol. 24, nr. 2, pp. 8-14, DOI: 10.1111/j.1745-6622.2012.00380.x.
23. Farneti, F. și Guthrie, J. (2009), Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations: Why they Report, *Accounting Forum*, vol. 33, nr. 2, pp. 89-98, DOI: 10.1016/j.accfor.2009.04.002.
24. Frías-Aceituno, J.V., Rodríguez-Ariza, L. și García-Sánchez, I.M. (2013), Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study, *Journal of Cleaner Production*, vol. 44, pp. 45-55, DOI: 10.1016/j.jclepro.2012.12.006.
25. Garcia-Sanchez, I. M., Rodríguez-Ariza, L. și Frías-Aceituno, J.V. (2013), The cultural system and

- integrated reporting, *International Business Review*, vol. 22, nr. 5, pp. 828-838, DOI:10.1016/j.ibusrev.2013.01.007.
26. Higgins, C., Stubbs, W. și Love, T. (2014), Walking the talk(s): Organisational narratives of integrated reporting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 27, nr. 7, pp. 1090-1119, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-04-2013-1303>.
 27. IIRC (2013a), *The Consultation Draft of the International <IR> Framework*, [pdf] Disponibil la: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/Consultation-Draft-of-the-International-IR-Framework.pdf>, [Accesat pe 13 iunie 2016].
 28. IIRC (2013b), *The International <IR> Framework*, [pdf] Disponibil la: <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>, [Accesat pe 06 martie 2014].
 29. KPMG (2012), *Integrated Reporting: Performance Insight through Better Business Reporting*, [pdf] Disponibil la: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/road-to-integrated-reporting.pdf>, [Accesat pe 10 martie 2014].
 30. Lai, A., Melloni, G. și Stacchezzini, R. (2014), Corporate Sustainable Development: is 'Integrated Reporting' a Legitimation Strategy?, *Business Strategy and the Environment*, vol. 25, nr. 3, pp. 165-177, DOI: <http://dx.doi.org/10.1002/bse.1863>.
 31. Loska, T. (2011), *Integrated Reporting: Towards a Framework for a Sustainable International Corporate Reporting*, Master's Thesis, [online] Disponibil la: <http://www.grin.com/en/e-book/184164/integrated-reporting-towards-a-framework-for-a-sustainable-international>, [Accesat pe 13 iunie 2016].
 32. Mammatt, J. (2009), *Integrated Sustainability Reporting and Assurance*, *CIS Corporate Governance Conference*, 2009, pp. 1-6, [pdf] Disponibil la: <http://icsa.co.za/documents/speakerPres/JayneMammatt/MammattIntegratedSustainabilityReportingandAssurance.pdf>, [Accesat pe 08 martie 2014].
 33. Mashaw, J.L. (2006), Accountability and institutional design: some thoughts on the grammar of governance, in *Public Accountability: Designs, Dilemmas and Experiences*, edited by Dowdle, M.W., Cambridge: Cambridge University Press, pp. 115-156.
 34. Mio, C. și Fasan, M. (2013), The determinants of materiality disclosure in integrated corporate reporting, *Working papers series*, nr. 2014/9, Universita Ca' Foscari, Venezia, [pdf] Disponibil la: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2443929, DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2443929>, [Accesat pe 13 iunie 2016].
 35. Montesinos, V., Brusca, I., Manes Rossi, F. și Aversano, N. (2013), Sustainability Reporting in Local Governments. A Comparison between Italy and Spain, *CIGAR Conference Proceedings*.
 36. Moore, M. (1995), *Creating Public Value: Strategic Management in Government*, Cambridge: Harvard University Press.
 37. O'Flynn, J. (2007), From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications, *The Australian Journal of Public Administration*, vol. 66, nr. 3, pp. 353-366, DOI: 10.1111/j.1467-8500.2007.00545.x.
 38. Quiles, F.J.A., Navarro-Galera, A. și Ortiz-Rodriguez, D. (2013), The disclosure of information about sustainability at the regional governments and influencing factors: the case of Spain, *EAA Doctoral Colloquium*.
 39. Patton, J.M. (1992), Accountability and Governmental Financial Reporting, *Financial Accountability and Management*, vol. 8, nr. 3, pp. 165-180, DOI: 10.1111/j.1468-0408.1992.tb00436.x.
 40. Raga, K. și Taylor, D. (2005), *Impact of Accountability and Ethics on Public Service Delivery: A South African Perspective*, *Public Manager*, [pdf] Disponibil la: http://www.aspaonline.org/global/V34N2_ImpactOfAccountability_Taylor.pdf, [Accesat pe 20 februarie 2015].
 41. Reuter, M. și Messner, M. (2015), Lobbying on the integrated reporting framework: An analysis of comment letters to the 2011 DP of the IIRC, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 28, nr. 3, pp. 365-402, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1289>.
 42. Stewart, J.D. (1984), The role of information in public accountability, in *Issues in Public Sector Accounting*, editat de Hopwood, A., Tomkins, C., Oxford: Phillip Allen Publishing, pp. 13-34.

43. Steyn, B. și de Beer, E. (2012), Strategic role of public relations in the process of 'integrated reporting' - An exploratory study, *Sinergie, revista di studi e ricerche*, vol. 88, pp. 53-72, DOI: <http://dx.doi.org/10.7433/679>.
44. Stoker, G. (2006), Public Value Management. A New Narrative for Networked Governance?, *American Review of Public Administration*, vol. 36, nr. 1, pp. 41-57, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0275074005282583>.
45. Stubbs, W. și Higgins, C. (2014), Integrated Reporting and internal mechanisms of change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 27, nr. 7, pp. 1068-1089, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1279>.
46. Synergiz (2014), *What Natural Capital Disclosure for Integrated Reporting?*, [pdf] Disponibil la: http://www.acts-net.org/images/Pubs/Working_Papers/What-Natural-Capital-disclosure-for-integrated-reporting-Synergiz-ACTS-2014.pdf, [Accesat pe 20 februarie 2015].
47. Veltri, S. și Silvestri, A. (2015), The Free State University integrated reporting: a critical consideration, *Journal of Intellectual Capital*, vol. 16, nr. 2, pp. 443-462, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/JIC-06-2014-0077>.
48. Vermiglio, C. (2012), Integrated reporting for Italian local governments. Background for debate, *Financial Reporting Workshop*, Naples, [pdf] Disponibil la: <http://www.frworkshop.com/napoli/eng/papers/Vermiglio.pdf>, [Accesat pe 13 iunie 2016].
49. WICI (2013), *Connectivity. Background paper for <IR>*, [pdf] Disponibil la: <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/07/IR-Background-Paper-Connectivity.pdf>, [Accesat pe 20 februarie 2015].
50. Williams, B., Wilmhurst, T. și Clift, R. (2011), Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects, *Accounting Forum*, vol. 35, nr. 3, pp. 176-186, DOI: doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.004>.
51. Wulf, I., Niemoeller, J. și Rentzsch, N. (2014), Development toward integrated reporting, and its impact on corporate governance: a two-dimensional approach to accounting with reference to the German two-tier system, *Journal of Management Control*, vol. 25, nr. 2, pp. 135-164, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s00187-014-0200-z>.