



UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI  
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI  
GESTIUNEA AFACERILOR  
ȘCOALA DOCTORALĂ ȘTIINȚE  
ECONOMICE ȘI GESTIUNEA AFACERILOR



## TEZĂ DE DOCTORAT

Titlu original: Implementation perspectives for integrated reporting  
in public sector entities

Traducere: Perspective de implementare a raportării integrate în  
entitățile din sectorul public

- REZUMAT -

**Conducător de doctorat:**

Prof. univ. dr. Adriana Tiron-Tudor

**Doctorand:**

Tudor Oprișor

Cluj-Napoca

- 2017 -

## **CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT**

Lista abrevierilor

Lista tabelelor și figurilor

### **INTRODUCERE**

#### **1. STABILIREA FUNDAMENTELOR: PREZENTAREA STRUCTURATĂ A PROIECTĂRII CERCETĂRII**

1.1. De ce susținem raportarea integrată în sectorul public? O expunere a motivației și importanței cercetării

1.2. Stabilirea finalității: obiective și metode de cercetare utilizate

1.3. Conturarea cadrului teoretic

1.4. Rezultate și contribuții așteptate la domeniul cercetării

#### **2. ORIENTAREA ORGANIZAȚIILOR DIN SECTORUL PUBLIC CĂTRE NOI TENDINȚE DE RAPORTARE: O RECENZIE A LITERATURII**

2.1. Responsabilitatea publică asumată: un principiu de bază pentru raportarea holistică în sectorul public

2.1.1. Definiții și delimitări conceptuale cu privire la responsabilitatea publică asumată

2.1.2. Manifestări ale responsabilității asumate: perspective din literatură

2.1.3. Responsabilitatea publică asumată: o premisă pentru noi tendințe de raportare în sectorul public

2.2. Reacții cu privire la restructurare raportării în sectorul public: implicații ale interesului public

2.2.1. Definiții și delimitări conceptuale cu privire la interesul public

2.2.2. Manifestări ale interesului public

2.2.3. Includerea interesului public în raportarea din sectorul public și rezultate ale îmbunătățirii transparenței

2.3. Tranziția la noi forme de raportare

2.3.1. Primele schițe ale raportării non-financiare: CSR și raportări de mediu

2.3.2. Raportarea pentru sustenabilitate: un precursor marcant pentru raportarea integrată

#### **3. UN NOU INSTRUMENT DE PREZENTARE INFORMAȚIONALĂ ÎN CENTRUL ATENȚIEI: APARIȚIA RAPORTĂRII INTEGRATE**

3.1. Delimitări conceptuale și arhitectura raportării integrate

3.2. Principalele caracteristici ale raportării integrate: experiențe din sectorul privat și oportunități pentru sectorul public

3.3. Dezvoltarea Cadrului Conceptual pentru raportări integrate: o șansă pentru entitățile din sectorul public?

3.4. Dovezi din practică: studiu de caz asupra primelor rapoarte integrate din sectorul public

#### 4. PERSPECTIVA NORMATIVĂ CU PRIVIRE LA ADOPTAREA RAPORTĂRII INTEGRATE ÎN SECTORUL PUBLIC: O ANALIZĂ A CADRULUI CONCEPTUAL

4.1. Elemente de context și configurare a studiului

4.2. Analiza scrisorilor de comentariu: colectarea datelor

4.2.1. Exprimarea opiniilor calificate

4.2.2. Exprimarea acordului sau dezacordului cu definiții și abordări

4.2.3. Contribuții la Cadrul Conceptual prin comentarii adiționale

4.3. Prezentarea constatărilor din scrisorile de comentariu: discuții și contribuții

4.3.1. Interesul cu privire la Cadrul Conceptual pentru raportarea integrată

4.3.2. Principalele puncte de discuții din comentarii

4.3.3. Statutul de intermediar

4.4. Traseul către raportarea integrată: perspective și suport pentru sectorul public evidențiate prin scrisorile de comentarii

#### 5. CONSTRUCȚIA ARGUMENTATIVĂ PENTRU RAPORTAREA INTEGRATĂ ÎN UNIVERSITĂȚI PUBLICE

5.1. Elaborarea unui instrument de măsurare pentru evaluarea apropierii rapoartelor universităților publice de raportarea integrată: elaborarea și metodologia indicelui

5.2. Selecția eșantionului și colectarea datelor

5.3. Analiza și prezentarea rezultatelor

5.3.1. Calculații ale indicelui de prezentare informațională

5.3.2. Urmărirea analitică și maparea surselor de date

5.3.3. Replicarea evaluării asupra universităților publice din România

5.3.4. Analiza comparativă între eșantioane și rezultate statistice

5.4. Perspective pentru raportarea integrată în universități publice: discuție bazată pe principalele constatări

#### CONCLUZII, LIMITĂRI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

#### REFERINȚE

#### ANEXE

## **CUVINTE-CHEIE**

*Raportare integrată, sector public, IIRC, cadru conceptual, crearea valorii, capitaluri, părți interesate, responsabilitate asumată, interes public, universități publice.*

## **INTRODUCERE**

La nivel global, sistemul economic contemporan activează o mulțime de interacțiuni care implică un număr mare de actori, delimitând alte sisteme subsecvente și rețele interconectate. În acest context, funcționalitatea și utilitatea acestor sisteme depind în mare măsură de modul în care componentele funcționează, respectiv de efectele de sinergie pe care le produc când acționează unitar.

Având în vedere dinamica susținută a sistemelor economice, cercetarea noastră se bazează pe schimbările care au avut loc în ultimii ani în raportarea organizațională, bazată în principal pe schimbarea de paradigmă spre o prezentare mai echilibrată între informațiile financiare și non-financiare. Constatăm existența multor instrumente de prezentare informațională care s-au dezvoltat în ultimele decenii și care iau în considerare mai mulți piloni ai activității organizațiilor (așa-numita „performanță triplă”<sup>1</sup>, un fundament al sustenabilității). Fiecare pilon are scopul de a crește nivelul de transparență și de a furniza informații care pot asista utilizatorii în evaluarea coordonatelor utilizării și efectelor diverselor tipuri de resurse. Forma cea mai recent dezvoltată de raportare holistică este **raportarea integrată**, care marchează o evoluție a unui prototip rafinat de raportare pentru sustenabilitate, însă cu o construcție diferită. o structură mai concisă și cu un set mai larg de principii directorare. Deși acest sistem a fost dezvoltat pentru entități din sectorul privat, ultimele evoluții relevă intenția tot mai clară de a introduce acest tip de raportare și în sectorul public, respectiv sectorul non-profit.

În plus, apariția (și implementarea cu succes – până în momentul de față) a sistemului de raportare integrată este dovada faptului că organizațiile sunt receptive la schimbarea de paradigmă, acceptând faptul că un nivel de transparență mai mare în raport cu părțile interesate poate determina achitarea de responsabilitatea asumată. Această implicație poate

---

<sup>1</sup> În terminologia de specialitate din linia engleză este denumită „triple bottom line”.

funcționa ca o motivație puternică și un stimulent, mai ales pentru organizațiile care au o sferă largă de cuprindere a părților interesate. În acest sens, restrângând atenția asupra nișei de cercetare, considerăm perspectivele de implementare ale raportării integrate în cadrul entităților din sectorul public (care manifestă trăsături pronunțate ale responsabilității asumate prin utilizarea și impactul asupra resurselor publice) un inductor principal al cercetării, intenționând să identificăm o serie de argumente pentru acest scenariu.

Cu toate acestea, admitem faptul că implementarea unui sistem complementar de raportare în sectorul public va crește povara entităților, urmând să apară un anumit grad inerent de rezistență (mai ales dacă implementarea este un proces obligatoriu). Până în acest moment, raportarea integrată este bazată, în mare parte din cazuri, pe adoptare voluntară (ceea ce determină, în mod teoretic, un grad ridicat de utilitate întrucât entitățile raportoare prezintă informații despre activitate, fără constrângeri). Totuși, prin intermediul cercetării noastre, intenționăm să demonstrăm că această creștere a poverii poate fi minimizată prin utilizarea informațiilor care există deja pregătite în setul de raportare curent.

Accentuând punctul de vedere anterior, raportarea integrată este proiectată ca un sistem de raportare complementar, fără a avea un obiectiv statuat de a substitui rapoartele existente. De altfel, principalele organisme de reglementare și profesionale din sfera raportărilor financiare și non-financiare sunt direct implicate într-un proces continuu de dezvoltare a raportării integrate. În acest sens, generarea unui raport care să furnizeze un nivel propice de înțelegere de ansamblu a modelului organizațional din cadrul entităților aparținente sectorului public este esențială, însă fără a crea redundanțe cu formatele curente de raportare.

Structura argumentativă a cercetării se bazează pe o serie de premise și direcții conturate cu privire la implementarea raportării integrate în sectorul public. Principalele direcții se referă la inițiativele care sunt deja lansate și susțin acest deziderat. Argumentele și demonstrațiile noastre au scopul de a releva faptul că, deși emiterea de îndrumări este decisivă, raportarea integrată poate să iasă la suprafață și din practică (la inițiativa

entităților raportoare sau prin includerea inerentă a componentelor specifice raportării integrate în setul lor actual de raportare).

Deși organismele care guvernează și reglementează raportarea financiară și non-financiară întreprind eforturi constante de a asigura implementarea corectă a raportării integrate, voința entităților raportare și recunoașterea nevoii pentru transparență sunt factorii decisivi în evaluarea succesului acestui proces. Pentru a asigura efectele acestor factori, este necesar ca funcționarii publici să devină mai dispuși să furnizeze un nivel mai ridicat de prezentare informațională cu privire la activitatea lor (în special, coordonatele utilizării și efectelor asupra resurselor publice). În cele din urmă, este nevoie de o schimbare de mentalitate pentru ca acești funcționari să fie capabili să se alinieze la cerințele de transparență, iar prezenta cercetare intenționează să evidențieze construcția teoretică și inițiativele practice care conduc la o potențială creștere a nivelului de prezentare informațională prin intermediul raportării integrate.

## **MOTIVAȚIA ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII**

Răspunsul la întrebarea „*De ce întreprindem acest efort de cercetare?*” se bazează pe un raționament complex și multi-dimensional. În primul rând, menționăm că dezvoltarea raportării integrate este un proces dinamic și influențat de un număr de factori în creștere, pe măsură ce câștigă teren în vederea implementării în cadrul unui număr tot mai mare de tipuri de entități. Această dinamică este monitorizată îndeaproape, din mai multe puncte de vedere, de către diverși actori care manifestă un interes direct sau indirect. În acest sens, am identificat trei surse principale din care derivă **motivația** noastră de a realiza această cercetare, care sprijină eforturile noastre, respectiv: mediul academic, organismele de regementare și practica de raportare.

În ceea ce privește mediul academic, observăm un interes în creștere manifestat de teoreticieni și practicieni referitor la raportarea integrată, evidențiind exact cât de actual este acest subiect. În consecință, cea mai relevantă dovadă este numărul crescător de articole și studii, precum și de rapoarte ale practicienilor emise pe acest subiect (în speță, după 2009, când conceptul a dobândit delimitări clare). Elementele comune împărtășite de

aceste lucrări din literatură sunt furnizarea de argumente și soluții pentru dezvoltare și implementare, precum și criticile constructive care au scopul de a îmbunătăți sistemul de raportare în întregime.

Investigația noastră relevă faptul că un număr mare din aceste articole, studii și rapoarte sunt concentrate, în mare parte, pe implementarea raportării integrate în sectorul privat (din moment ce majoritatea exemplurilor există pentru acest tip de entități). În fapt, acest sistem de raportare a fost proiectat în primă fază pentru organizațiile din sectorul privat, dar perspectivele de implementare au fost extinse și la sectorul public și la cel non-profit. Din acest punct de vedere, identificăm două căi pe care ne putem orienta structura argumentativă. Una dintre acestea se bazează pe exemplele din sectorul privat, care ar putea prezenta aplicații și în sectorul public (folosind argumente din teorie și utilizând intermediari – cum ar fi companiile deținute de stat – pentru a le transpune în practică), pe când cealaltă cale este de a construi cadrul teoretic pentru raportări integrate în sectorul public folosind experiențele debutanților (primele entități din sector care adopta sistemul).

Prima cale care susține motivația noastră se bazează pe articole centrate pe agenda cercetării, direcții viitoare și introspecții cu privire la raportarea integrată. Aceste lucrări din literatură au apărut la începutul procesului de implementare a raportării integrate și, cu toate că abordează o serie de aspecte cu privire la sectorul privat, câteva argumente pot fi utilizate cu privire la implementarea în sectorul public. De exemplu, *alocarea resurselor și capitalului* pot fi influențate de posibila implementare a raportării integrate (și, implicit, de cuantumul de informații publicată în raport) (de Villiers et al, 2016). Aceasta oferă un instrument important de creștere a transparenței în entitățile din sectorul public, care angajează și gestionează resurse și finanțări publice în activitatea lor operațională.

Mai mult, relația cu un spectru mai larg de *părți interesate* și multitudinea de interacțiuni create cu mediul economic al entității din sectorul public furnizează o justificare pentru prospectul procesului de implementare la o scară largă. Această direcție de cercetare a fost, de asemenea, evidențiată în cazul entităților din sectorul privat (Morros, 2016; de Villiers et al., 2014; Cheng et al., 2014), cu intenția de a arăta starea de fapt a părților interesate

incluse în ansamblul modelului organizațional al entității raportoare. Părțile interesate sunt (sau ar trebui să fie) prioritizate la nivel înalt de către factorii decizionali din cadrul entităților din sectorul public întrucât includ o multitudine de actori (inclusiv plătitorii de taxe și publicul general), care sunt implicați în relații de responsabilitate publică asumată (predispuși să se elibereze printr-un nivel mai înalt de transparență, facilitat de raportarea integrată).

*Supravegherea instituțională* a întregului proces de implementare este, de asemenea, un punct de interes în dinamica raportării integrate, ca sistem. Inițiativele și limitele care cuprind acțiunile IIRC, precum și poziționarea în relația cu alte organisme de standardizare, sunt importante în această fază incipientă de dezvoltare și sunt adresate ca direcții primare de cercetare (Morros, 2016; de Villiers et al., 2014; Cheng et al., 2014). În acest sens, procesul de implementare în sectorul public nu se poate realiza fără a avea îndrumări adecvate, motivându-ne să urmărim în continuare, prin investigația noastră, latura normativă.

Cu privire la al doilea traseu din literatură, lucrările din literatură ne relevă faptul că numărul de articole din publicații bine cotate cu privire la raportarea integrată în sectorul public este scăzut (Dumay et al., 2016), ceea ce ne determină să construim pe actualul fundament teoretic și set de perspective o structură argumentativă în favoarea acestui deziderat de implementare. În acest sens, folosim premise și elemente contextuale care justifică aplicarea raportării integrate în cadrul entităților din sectorul public (Katsikas et al., 2017; Cohen & Karatzimas, 2015; Bartocci & Picciaia, 2013), consolidând ideea că raportarea integrată este un instrument pentru îmbunătățirea transparenței și protejarea responsabilității asumate. Dezvoltarea acestor idei avantgardiste în domeniu ne-ar permite să aducem o contribuție prin acoperirea decalajelor de cercetare, respectiv prin construcția unor argumente pe această fundație pentru procesul de implementare a raportării integrate în sectorul public.

Din punctul de vedere al **organismelor de reglementare**, am observat în ultimii ani o creștere a interesului pentru procesul de implementare a raportării integrate în cadrul



entităților din sectorul public (perspectivă susținută și de către paragraful 1.4 din Cadrul Conceptual al IIRC). IIRC emite îndrumări și furnizează Cadrul Conceptual utilizat pentru delimitări conceptuale cu privire la raportarea integrată. Cu toate acestea, colaborarea inter-instituțională între IIRC și alte organisme profesionale și de reglementare din sfera contabilității și a raportării constituie principalul determinant al emiterii unor îndrumări mai potrivite pentru entitățile care adoptă modelul. Motivația noastră, în acest sens, este de a facilita un anumit grad de înțelegere (din punct de vedere normativ) asupra măsurii în care aceste instituții colaborează și comunică în contextul unui scop comun (spre exemplu, îmbunătățirea Cadrului Conceptual), precum și a manierei în care perspectivele de implementare în sectorul public sunt abordate în dezbaterile corespondente.

Pe lângă mediul academic și organismele de reglementare, ne concentrăm și pe un al treilea mijloc de dezvoltare, respectiv: **practica de raportare**. Aici, direcționăm investigația din două puncte de vedere. În primul rând, abordăm implementarea „supravegheată” a raportării integrate în cadrul entităților din sectorul public, prin intermediul *Rețelei Pilot pentru Raportări Integrate în Sectorul Public* (un grup debutant de entități din sectorul public stabilit în anul 2014, condus de Banca Mondială, CIPFA și IFAC). Cu toate că rețeaua câștigă impuls și organizațiile recunosc oportunitățile de adoptare în scopul creșterii nivelului de prezentare informațională, progresele întârzie să apară, iar exemplele sunt puține (doar un număr limitat de companii deținute de stat emițând un raport integrat până în acest moment).

Din acest motiv, ne orientăm spre al doilea punct de vedere, respectiv: *apariția raportării integrate din practică*. În acest sens, motivația se rezumă la furnizarea unor dovezi care să susțină faptul că raportarea integrată poate fi rafinată utilizând construcții de raportare existente (în cazul nostru, concentrându-ne pe universități publice), din moment ce elementele constitutive sunt restructurări ale componentelor actuale (cu trăsături financiare sau non-financiare). Această parte a cercetării ar furniza valoare adăugată prin evidențierea infrastructurii curente de raportare care se suprapune peste elemente specifice ale raportării integrate, facilitând construcția raportului integrat.

Astfel, **importanța cercetării** derivă din aspectele menționate anterior care țin de motivație. Rezultatul cercetării – în întregime – va avea o contribuție în acoperirea decalajelor din literatura de specialitate cu privire la raportările integrate în sectorul public (care, în momentul de față, este limitată, bazată pe aspecte teoretice, plasament contextual și agenda cercetării). De asemenea, această cercetare este relevantă deoarece furnizează o analiză prin prisma a trei factori (mediul academic – organisme de reglementare – practica de specialitate) asupra perspectivelor de implementare a raportării integrate în sectorul public. Alinierea la demersurile practice de aplicare (de exemplu, Rețeaua Pilot) și evidențierea suprapunerii modelului raportării integrate peste elemente din setul curent sunt elemente complementare, care relevă importanța tezei. Mai mult, conturarea perspectivelor de implementare în sistemul public de învățământ superior (ca rezultat al studiului nostru) consolidează o direcție de cercetare aflată în stadiu incipient.

Cu toate acestea, stadiul actual al cercetării arată că raportarea integrată în sectorul public este încă „*un teritoriu neexplorat*”, iar orice contribuție putem aduce în acest sens trebuie să furnizeze argumente suplimentare cu privire la evoluția procesului de implementare. Indiferent dacă sunt teoretice, normative sau practice, laturile investigației noastre se vor alinia la direcțiile academice de cercetare și la inițiativele practice pentru a crește și a consolida fundamentul pe baza căruia raportarea integrată se va aplica în sectorul public.

## **OBIECTIVELE ȘI METODOLOGIA CERCETĂRII**

Orientarea unui sistem de raportare care nu a fost prioritizat în extensiunea aplicării spre sectorul public este o sarcină dificilă, dar nu imposibilă. Astfel, **obiectivul principal al tezei este de a construi o structură argumentatică în favoarea implementării raportării integrate în sectorul public**. Atingerea acestui obiectiv ne-ar permite să evidențiem perspectivele procesului efectiv de implementare și să identificăm căi pentru depășirea piedicilor care determină progresul lent al proiectului.

Structura argumentativă propusă se bazează pe trei mari piloni, respectiv:

- **lucrări anterioare din literatura de specialitate** – utilizăm dovezi din studii anterioare care contribuie la argumentele noastre în favoarea raportării integrate în

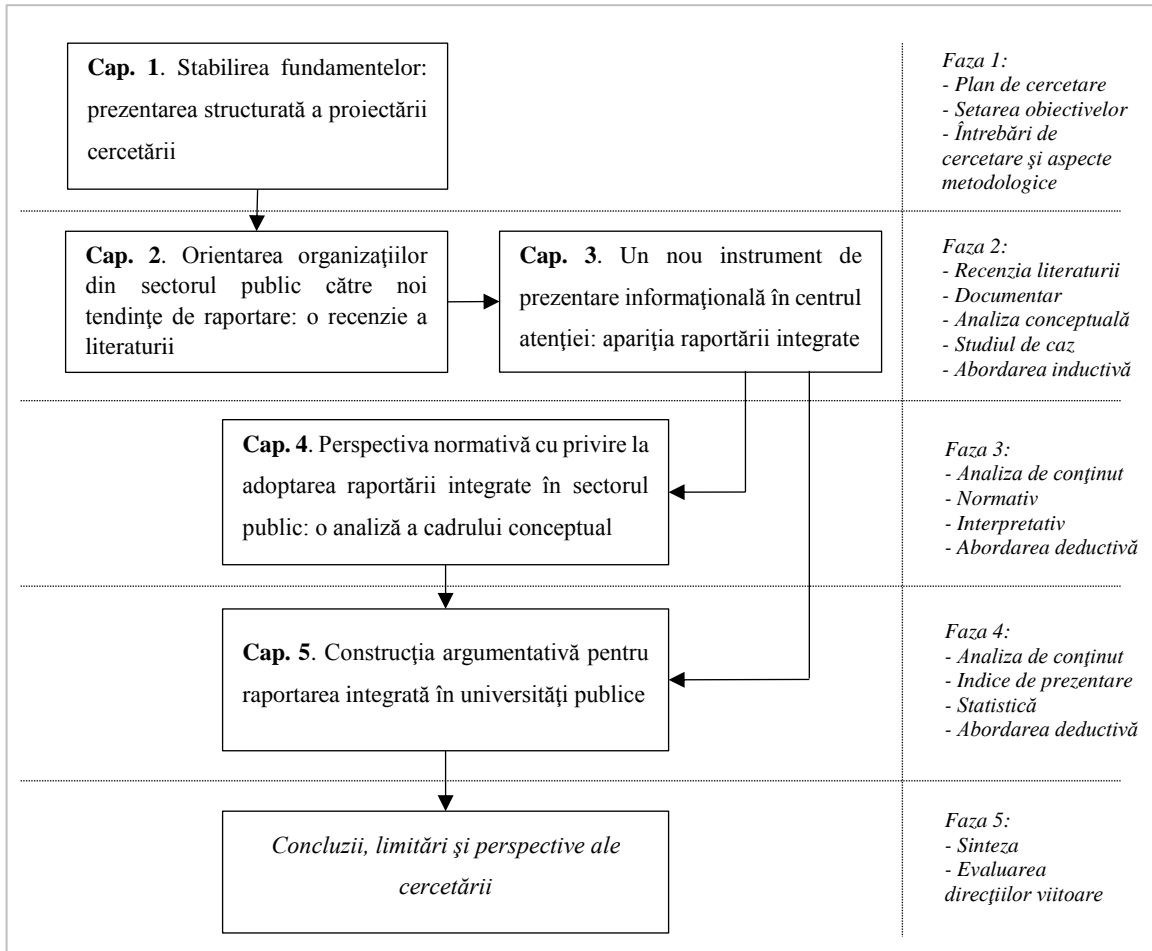
sectorul public, în speță prin evidențierea premiselor pentru implementarea unui asemenea sistem, precum și prin evoluția sistemului de raportare organizațională în sectorul public și marcajele care indică raportarea integrată drept următorul pas logic;

- **îndrumări și reglementări** – analizăm Cadrul Conceptual pentru Raportarea Integrată, lucrările contextuale și feedback-ul primit din sfera părților interesate (cu accent pe contribuțiile organismelor profesionale și de reglementare direct implicate) pentru a releva elemente care susțin implementarea în sectorul public;
- **dovezi și exemple din practică** – procedăm la analiza prototipurilor tendințelor noi de raportare în sectorul public și a rapoartelor pilot pentru a verifica dacă se aliniază la faza evoluționară care tinde spre raportarea integrată. De asemenea, verificăm și dacă sistemul curent de raportare este într-adevăr aproape de raportarea integrată (în ceea ce privește elementele constitutive) și dacă fondul necesare de date pentru construcția raportului integrat este deja cuprins și accesibil în setul actual de raportare.

Arhitectura tezei de doctorat (pornind de la cei trei piloni menționați anterior) constă în cinci capitole mari (după cum se poate observa în *Fig. 1*), fiecare având obiectivul său subsecvent. Pe lângă **primul capitol**, care are scopul de a prezenta planificarea cercetării și de a direcționa eforturile spre obiectivul principal, următoarele capitole au un grad mai ridicat de aplicabilitate cu privire la raportarea integrată.

Astfel, al **doilea capitol al tezei** inițiază un studiu evolutiv cu privire la raportarea în sectorul public (utilizând cercetarea documentară și date de arhivă), cu obiectivul subsecvent de a **evidenția schimbarea de paradigmă în raportarea din sectorul public și atenția sporită acordată noilor tendințe de raportare**. Capitolul consolidează structura argumentativă pe baza unor factori de impact cheie asupra raportării în sectorul public (respectiv, responsabilitatea publică asumată și interesul public), cu ipoteza fundamentală că ar putea fi activați prin implementarea raportării integrate în sectorul public (următorul pas logic de dezvoltare a sistemului de raportare).

Fig. 1. Arhitectura tezei și fazele cercetării



(Sursa: proiecția autorului)

Cel de-al treilea capitol al tezei se bazează, de asemenea, pe o recenzie riguroasă a literaturii de specialitate și reia discuția cu privire la raportarea integrată după emiterea documentelor de reglementare (care delimitează conceptele fundamentale și elementele constitutive, dar care oferă și îndrumări pentru aplicarea în practică). Obiectivul subsecvent al capitolului este **de a realiza o analiză conceptuală a modelului raportării integrate, în formatul prezentat de către Cadrul Conceptual**, folosind date de arhivă și dovezi ale stadiului implementării din surse existente (în speță, exemple din sectorul privat). Folosind o abordare inductivă, intenționăm să consolidăm postulatul cu privire la perspectivele de implementare a raportării integrate în sectorul public utilizând literatura (suport pentru acest deziderat) și inductorii din cadrul unui studiu de caz care susțin inițiativele practice

(companiile deținute de stat și organizațiile profesionale care au emis deja un raport integrat). Mai mult, rezultatele analizei conceptuale din cadrul acestui capitol vor susține desfășurarea unor eforturi cu caracter practic pronunțat în capitolele următoare.

În cadrul **celui de-al patrulea capitol al tezei**, urmărim procesul de consultare publică cu privire la rafinarea Cadrului Conceptual pentru Raportarea Integrată. Punctul de vedere al acestui capitol se modifică în contextul tezei către o perspectivă instituțională și asigură incluziunea perspectivelor de implementare în sectorul public în colecția mai amplă de răspunsuri din scrisorile de comentarii. În acest sens, obiectivul subsecvent al capitolului este **de a evalua rolul și interesul manifestat de actorii instituționali cu privire la implementarea raportării integrate în sectorul public în cadrul procesului de emiteră a îndrumărilor**. Pentru realizarea obiectivului, trecem la o abordare deductivă și colectăm o serie de scrisori de comentarii din setul aferent procesului de consultare publică din anul 2013. Pentru a identifica încadrarea perspectivelor de implementare în sectorul public în colecția de puncte de interes, orientăm analiza atât pe o direcție verticală (verificând toate răspunsurile de la categoriile selectate de actori instituționali – respectiv, organizații profesionale, factori decizionali, organisme de reglementare și standardizare), cât și pe orizontală (verificând doar răspunsurile cu privire la sectorul public din sfera tuturor părților interesate).

**Al cincilea și ultimul capitol al tezei** prezintă o perspectivă de implementare în sectorul public cu un grad ridicat de aplicabilitate practică. În cadrul capitolului, conceptele fundamentale din cadrul modelului raportării integrate au un rol de etalon în contextul analizei setului curent de raportare pentru a stabili dacă acesta conține urme și surse de date care ar putea ajuta la punerea în practică a raportării integrate. În consecință, obiectivul subsecvent al capitolului este **de a analiza dacă setul curent de raportare conține urme ale elementelor raportării integrate în fondul de date**. Din moment ce sectorul public – în ansamblul său – are o extensiune foarte largă, restrângem analiza la o parte componentă pentru a testa ipoteza și metodologia, respectiv sistemul public de învățământ superior. La fel ca în cazul capitolului anterior, folosim o abordare deductivă pentru desfășurarea studiului, utilizând analiza de conținut asupra unor eșantioane de universități publice. Teza

se încheie cu o secțiune de concluzii finale, limitări și direcții viitoare potențiale de cercetare pe acest subiect.

După stabilirea fluxului argumentativ al tezei și a obiectivelor subsecvente, procedăm la emiterea întrebărilor de cercetare pentru care intenționăm să furnizăm răspunsuri prin livrarea rezultatelor cercetării. Subscrise câte una fiecărui capitol, proiectăm patru întrebări de cercetare majore, respectiv:

**RQ1.** Reprezintă responsabilitatea publică asumată și interesul public premise adevărate pentru adoptarea raportării integrate în cadrul entităților din sectorul public?

**RQ2.** Este arhitectura curentă a raportării integrate adecvată pentru entitățile din sectorul public?

**RQ3.** În ce măsură sunt luate în considerare perspectivele de implementare a raportării integrate în cadrul entităților din sectorul public de către actorii instituționali în procesul de emitere a îndrumărilor?

**RQ4.** Cât de apropiat este actualul set de raportare de modelul raportării integrate în cazul entităților din sectorul public?

Din punct de vedere metodologic, în faza incipientă a cercetării noastre, realizăm o recenzie a literaturii de specialitate, care are scopul de a reflecta într-o manieră clară și relevantă stadiul cunoașterii pe subiectul raportării integrate, precum și de a consolida direcția de cercetare cu privire la adoptarea acestui sistem în sectorul public. În acest sens, cercetarea documentară și analiza de conținut sunt utilizate de către marea majoritate a proiectelor și articolelor de cercetare din literatură ca un mijloc de studiere a muncii anterioare dintr-un domeniu anume, fiind cele mai întâlnite metode în construcția recenziei.

În continuare, studiem arhitectura Cadrului Conceptual pentru Raportarea Integrată și discutăm modul în care dimensiunile cheie ar putea fi abordate în cazul entităților din sectorul public. În ipoteza noastră, pentru entitățile din sectorul public, manifestări ale responsabilității publice asumate există la fiecare nivel al modelului raportării integrate (atât static – când se abordează alocarea resurselor, cât și dinamic – când se discută despre crearea valorii). În fapt, IIRC menționează în mod clar în Cadrul Conceptual că unul dintre

scopurile declarate este de „a mări gradul de responsabilitate publică asumată și administrarea unei extensiuni largi de capitaluri [...] precum și promovarea înțelegerii interdependențelor dintre acestea” (IIRC, 2013b: p. 2).

De asemenea, evidențiem cazurile și proiectele existente în dezvoltarea raportării integrate în sectorul public. Deși numărul lor nu este unul mare, cazurile și manifestările practice ale procesului (preliminar) de implementare începuse de IIRC și colaboratorii săi. Cercetarea și dezbaterile în această direcție apar în mod constant și ne așteptăm să vedem o intensificare a inițiativelor care conduc spre raportarea integrată în sectorul public.

Dezvoltarea continuă a modelelor de raportare este un alt punct de interes în cercetarea noastră. Modelele precursore (care înglobează forme ale informației non-financiare și funcționează ca o previzualizare a raportării integrate) dețin un rol important în analiza noastră evolutivă. Astfel, realizăm o prezentare generală a apariției acestor modele și scoatem în evidență principalele puncte focale în jurul cărora gravitează cerințele și practicile de prezentare informațională.

În plus, prezentăm conceptele fundamentale ale sistemului de raportare integrată, bazate pe Cadrul Conceptual pentru Raportarea Integrată și susținute de documente contextuale oficiale emise de către organisme de reglementare, factori decizionali și organizații profesionale. În continuare, dezvoltăm analiza conceptuală în așa fel încât să putem realiza o suprapunere între delimitările cheie ale sistemului de raportare integrată și caracteristicile principale înglobate în modelele precursore, întărind premisa că fondul de date și sursele de informații există deja și pot fi utilizate ca bază în construcția raportului integrat.

Trecând la următoarea fază a cercetării, utilizăm metoda analizei de conținut asupra unui set de scrisori de comentariu care constituie documente de emiterie a opiniilor oficiale în cadrul procesului consultativ pentru dezvoltarea Cadrului Conceptual pentru Raportarea Integrată. Acest demers ne va ajuta să determinăm care sunt perspectivele de implementare incluse în contextul furnizării de răspunsuri constructive din partea părților interesate

implicate. Ulterior, dezvoltăm analiza mai în detaliu, axată strict pe răspunsurile care abordează aspecte specifice sectorului public.

Cu toate acestea, calea către implementarea cu succes a raportării integrate în entitățile din sectorul public nu este fără obstacole. Delimitările construcției (care sunt modelate pe structurile din sectorul privat) și baza pentru raportare sunt cele mai accentuate cauze ale reticenței entităților din sectorul public în vederea pregătirii unui raport care să fie considerat „*pe deplin integrat*”. Cu alte cuvinte, există o preconcepție care susține că nu toate elementele care sunt incluse în Cadrul Conceptual pentru Raportarea Integrată sunt adecvate (în forma lor actuala delimitată) pentru aplicare în cadrul entităților din sectorul public. În acest sens, participanții la Rețeaua Pilot pentru Sectorul Public încearcă în mod activ să determine modul în care modelul trebuie să fie adaptat pentru a crește gradul de potrivire cu setul de cerințe de raportare din sectorul public.

Faza următoare de cercetare trece la un alt punct de vedere și se desfășoară sub ipoteza fundamentală că raportarea integrată nu este decât o restructurare și o îmbinare holistică a elementelor financiare și non-financiare care sunt incluse în setul de prezentare informațională. Până la momentul actual, elementele respective componente ale raportării au atras considerația studiilor din literatură, iar elemente care țin de aspecte financiare, sociale, legate de crearea valorii, de mediu, precum și alte laturi informaționale au ajuns în centrul atenției. Pornind de la această ipoteză, postulatul nostru este că fondul de date din actualul set de raportare conține urme ale elementelor specifice raportării integrate, oferind perspectiva rafinării modelului din surse existente.

În plus, testăm validitatea acestui postulat prin măsurarea gradului de apropiere între actualul set de raportare și modelul raportării integrate, utilizând un indice de prezentare informațională. Acesta este proiectat pe baza unei liste de verificare cu prevederi din Cadrul Conceptual (principalul set de referințe și îndrumări pentru raportarea integrată). Indicele va fi aplicat asupra unor eșantioane de universități din sectorul public, furnizând elemente de context pentru crearea unui etalon în ceea ce privește apropierea dintre sistemele de raportare menționate anterior. Avantajul acestei metodologii este că poate fi ajustată și



replicată în cazul mai multor câmpuri și domenii din sectorul public (cum ar fi sistemul de sănătate sau administrația publică).

## **CONCLUZII, LIMITĂRI ȘI PERSPECTIVE DE CERCETARE**

### ***O sinteză a rezultatelor cercetării și concluzii finale***

Încă din faza incipientă, conceptul de raportare integrată a devenit un subiect intens urmărit în literatura și practica de specialitate (în special, din sfera contabilității). Gradul său de noutate în ceea ce privește remodelarea componentelor de raportare, schimbarea inerentă de paradigmă, precum și promovarea intensă la nivelul părților interesate (inclusiv organisme de reglementare și organizații profesionale) a generat un impuls puternic pentru implementarea sistemului în seturile de raportare ale organizațiilor. Această tendință nu a trecut neobservată, pe măsură ce tot mai mulți academicieni evidențiază popularitatea raportării integrate, precum și interesul în creștere din partea entităților raportoare.

Studiile din literatură arată că evoluția raportării integrate a fost accelerată de faptul că se bazează pe modele și construcții teoretice precursore (de exemplu, „performanța triplă”), fiind fundamentată pe elemente care nu sunt neapărat noi, dar sunt înglobate în alte seturi (cum ar fi CSR și raportarea pentru sustenabilitate). Conceptele fundamentale sunt proiectate ca extensiuni ale pilonilor existenți pe care se bazează raportarea. Cu toate acestea, inovarea adusă de sistemul de raportare integrată gravitează în jurul abordării echilibrate asupra elementelor financiare și non-financiare prezentate de către entitățile raportoare.

Fiind un sistem bazat pe principii, raportarea integrată are la bază prevederile înglobate în Cadrul Conceptual pentru Raportarea Integrată. Astfel, sistemul nu este unul strict, ci mai degrabă un set flexibil, care oferă entității raportoare oportunitatea de a furniza un nivel adecvat de prezentare informațională, utilizând principiile, elementele de conținut și conceptele fundamentale. Cu alte cuvinte, Cadrul Conceptual este o structură care furnizează „granițele” pentru ca emitenții rapoartelor să fie capabili să întocmească în mod corect un raport integrat care să își îndeplinească scopul: acela de a oferi o viziune de ansamblu asupra activității entității raportoare.

În forma sa inițială, sistemul de raportare integrată a fost destinat pentru aplicare predominantă în cadrul entităților din sectorul privat și a fost perceput drept „*un fenomen*” al raportării corporative. Acesta a fost și punctul de vedere al IIRC, din moment ce marea majoritate a îndrumărilor emise pentru procesul de implementare au fost direcționate către sectorul privat. Dovezile din literatură și practică reflectă cea mai mare intensă tracțiune în sectorul privat, în diverse contexte (cum ar fi: adoptarea voluntare – în majoritatea cazurilor; sau adoptarea obligatorie – cum ar fi cazul Johannesburg Stock Exchange, piața de capital din Africa de Sud). Cu toate acestea, Cadrul Conceptual a lăsat „*o porțiță*” pentru alte sectoare, de asemenea (public și non-profit). Aceasta a fost abordată în cadrul procesului consultativ din 2013, în urma căruia formularea din Cadrul Conceptual a fost eliberată de constrângeri, furnizând perspective mai bune de implementare în alte sectoare.

Astfel, ajungem la principalul obiectiv al tezei: ***argumentele pentru aplicarea raportării integrate în sectorul public***. Pentru a construi structura argumentativă, am realizat fundamentare pe o complexă îmbinare teoretică, care cuprinde două elemente principale: limite și context. Limitele modelului teoretic sunt conectate de principalii actori implicați în emiterea setului de raportare. În acest sens, avem trei categorii principiale: emitenții rapoartelor; utilizatorii rapoartelor (părțile interesate); actorii instituționali (implicați în procesul de emitere a îndrumărilor). Pe partea emitenților de rapoarte, evidențiem trăsătura responsabilității publice asumate angajată de natura funcționarilor publici, precum și de necesitatea de a răspunde cu privire la utilizarea și efectele asupra resurselor disponibile public (atrăgând elemente din teoria administrării).

Pe partea opusă a modelului am plasat utilizatorii rapoartelor (părțile interesate), care au rolul de recipienți ai informațiilor produse prin intermediul raportării integrate. În cazul entităților din sectorul public, interesul public are un rol important în definirea dimensiunii setului de informații din raport (în principal, datorită faptului că finanțarea publică – din banii contribuabililor – este angajată în majoritatea cazurilor, dacă nu în toate). Presiunile aplicate setului de prezentare informațională public generează oportunitatea pentru raportarea integrată de a medierea divergențelor dintre cele două părți. Cu alte cuvinte,

raportarea integrată ar furniza un instrument pentru achitarea de responsabilitatea publică asumată prin creșterea transparenței, care – în mod adițional – ar certifica dacă interesul public a fost servit sau nu în mod adecvat. De supravegherea acestor procese și direcționarea eforturilor pentru un proces adecvat de implementare se ocupă actorii instituționali, care sunt implicați în mod direct sau indirect în furnizarea de îndrumări.

Toate aceste eforturi și elemente combinate pot fi trecute prin spectrul abordării constructiviste a teoriei rețelei actorilor. Având în vedere arhitectura și specificitatea raportării integrate (de exemplu: sfera capitalurilor; interacțiunile prezentate în setul de raportare; rețeaua părților interesate; explorarea obiectivelor și orientarea strategică, etc), teoria rețelei actorilor furnizează contextul adecvat pentru descrierea punctelor de presiune pentru implementarea în sectorul public.

Pornind de la acest cadru teoretic, am desfășurat structura argumentativă pe baza celor trei piloni (dovezile documentare din literatură; perspectiva normativă a actorilor instituționali; perspectivele practice de implementare) și am dezvoltat trei studii principale.

În primul rând, am realizat un studiu evolutiv bazat pe studii din mediul academic, precum și rapoarte și documente din practică. Constatările arată că responsabilitatea publică asumată și interesul public au fost considerate anterior ca elemente importante pentru modelele și cadrele precursore. Analizând cele două concepte, observăm că sunt stimulenți importanți pentru principalele componente ale raportării integrate (din moment ce se manifestă la diverse nivele de activitate, de exemplu: financiar, social, de mediu, etc). În plus, dezvoltarea noilor tendințe de raportare (care înglobează și transpun aceste concepte, de asemenea) a condus la apariția raportării integrate. Accentul pe responsabilitatea publică asumată este, de asemenea, confirmat și de documentele oficiale din sfera raportării integrate (în speță, de Cadrul Conceptual).

Dacă manifestări ale responsabilității publice asumate și ale interesului public conduc spre componente ale raportării integrate, putem considera că – la nivel de ansamblu – sistemul de raportare, ca instrument de prezentare informațională, oferă oportunitatea achitării de

responsabilitate. Această ipoteză teoretică ne permite să delimităm evoluțiile următoare și să identificăm perspective practice de implementare pentru entitățile din sectorul public. Dovezi preliminare pot fi observate în cazul primelor rapoarte integrate din Rețeaua Pilot pentru Sectorul Public, cu mențiunea că multe dintre rapoarte sunt întocmite de către companii deținute de stat (care se află la granița dintre sectorul privat și cel public). În plus, considerarea și includerea principiilor raportării integrate și a elementelor de conținut nu sunt în întregime consecvente în cazul tuturor entităților din eșantion (deși unele sunt incluse în Baza de Date a IIRC). Urmărim cu interes noile evoluții pe măsură ce noi rapoarte integrate vor apărea în anii următori, crescând baza de selecție pentru eșantionare și conducând la o înțelegere uniformă a raportării integrate în sectorul public.

Al doilea studiu reia aspecte cu privire la arhitectura raportării integrate, dar schimbă punctul de vedere către o perspectivă normativă a actorilor instituționali. Am investigat procesul consultativ (scrisorile de comentariu transmise pentru Proiectul Consultativ al Cadrului Conceptual din 2013) și am evidențiat principalele puncte de interes (pe care emitentul Cadrului Conceptual ar trebui să mai insiste). Prima parte a analizei se desfășoară pe o orientare „verticală” (incluzând perspectiva asupra aspectelor cheie din partea actorilor instituționali – respectiv, organismele de reglementare și organizațiile profesionale). Constatările noastre relevă că există o serie de aspecte majore abordate (cum ar fi: pragul de semnificației; furnizarea asigurării asupra rapoartelor integrate; abordarea bazată pe principii versus cea bazată pe reguli, etc), printre care regăsim și perspectivele de implementare pentru sectorul public.

Cea de-a doua parte a analizei schimbă abordarea spre o orientare „orizontală”, identificând toate scrisorile de comentarii care abordează aspectul implementării în sectorul public (din partea tuturor tipurilor de părți interesate). Menționăm că numărul de scrisori de comentarii este unul mic (mai puțin de o zecime din numărul total), dar mai mult de jumătate din eșantion se constituie din organizații profesionale și organisme de reglementare. Constatările bazate pe o analiză în detaliu relevă aspecte specifice Cadrului Conceptual care au fost identificate de respondenți (de exemplu, formulare; restricția conceptuală; diferențele între sectoare; suportul pentru implementare), unele la nivel

descriptiv, iar altele cu solutii concrete. Concluzia principală din acest studiu este că organizațiile profesionale au un rol important în procesul de emitere a îndrumărilor, furnizând opinii extine și fiind predispuse de a funcționa ca intermediari în procesul de rafinare a Cadrului Conceptual. Această constatare este, de asemenea, un stimulent cheie pentru alte evoluții în cazul implementării in cadrul sectorului public (unde aceste organizații sunt implicate activ în cadrul Rețelei Pilot).

Al treilea și ultimul studiu se poziționează dintr-un nou punct de vedere și furnizează o perspectivă practică asupra întregului proces de implementare. Studiul pornește de la ipoteza fundamentală că fondul de date necesar raportării integrate există deja în setul curent de raportare (dat fiind că raportarea integrată este o sinteză restructurată a elementelor de raportare actuale). În acest sens, afirmăm că obstacolele din procesul de implementare (abordate de comitetul director pentru implementarea în sectorul public) nu sunt pe deplin justificate și ar trebui să fie depășite prin utilizarea informațiilor existente în setul de raportare. În cadrul acestui studiu, ne concentrăm atenția asupra universităților publice, întrucât puteam delimita în mod clar conceptele fundamentale din sistemul de raportare integrată.

Folosind informații din Cadrul Conceptual, am proiectat o listă de verificare pentru prezentarea informațională, pe care am folosit-o în cazul seturilor de raportare (incluzând informațiile disponibile public online) ale universităților publice de top de la nivel mondial. Constatările noastre relevă că aproape trei sferturi din informația de bază necesară proiectării unui raport integrat există deja. Restul informațiilor fie nu sunt produse (fiind specifice raportării integrate și având nevoie de eforturi suplimentare), fie nu sunt prezentate în mod deliberat (constituind avantaje competitive și generând asimetrie). Realizând o comparație polarizată cu acest etalon, am selectat un al doilea eșantion, care se compune din universități publice din România, având poziții joase în clasamentele internaționale și am aplicat indicele proiectat.

Rezultatele analizei comparative arată că există diferențe semnificative statistic între cele două eșantioane din punctul de vedere al gradului de apropiere între setul curent de

raportare și modelul raportării integrate (generând perspectiva pentru testare regresională a indicelui de prezentare în legătură cu indicatorii de performanță ai universităților publice utilizați în clasificare). Cu toate acestea, valoarea indicelui de prezentare rămâne ridicat, consolidând argumentul că elemente ale raportării integrate sunt prezente în setul de raportare actual.

Considerând aceste argumente, confirmăm existența oportunității implementării raportării integrate în sectorul public, pe măsură ce toți actorii implicați și elementele contextuale conduc spre acest proces. Perspectiva noastră se aliniază la afirmația că raportarea integrată ar fi adevată pentru aceste tipuri de entități în dezvoltarea informațiilor despre activitatea lor într-un produs de raportare inteligibil. Rezultatele cercetării noastre până în acest moment relevă eforturi constante întreprinse pentru a facilita procesul de implementare, construite pe fundamentul existent (experiența sectorului privat), din moment ce toate premisele sunt setate. Rămâne de analizat eficiența cu care vor fi implementate seturile de raportare în contextul entităților din sectorul public (în momentul în care vom avea un număr suficient de rapoarte pentru a asigura comparabilitatea), precum și modul în care obstacolele vor fi depășite.

### ***Contribuții pentru domeniul de cercetare***

Raportarea integrată este un subiect care a atras atenția în literatura ultimilor ani. Cu toate că, în cazul de față, cercetarea se aliniază la direcția existentă și preia multe elemente care au fost fundamentate de studii incipiente, beneficiem de faptul că numărul studiilor existente pe nișa implementării raportării integrate în sectorul public este redus. În timp ce există argumentul că intrarea pe un „*teritoriu neexplorat*” este un dezavantaj, cercetarea din cadrul tezei reușește să evidențieze o serie de elemente care contribuie la literatura de specialitate existentă.

În acest sens, menționăm faptul că proiectarea cadrului teoretic (care include trei teorii de frontieră și una contextuală) este un element de noutate, în sinergie cu implicațiile asupra structurii argumentative. Deși responsabilitatea publică asumată și interesul public sunt deja elemente marcante dezbătute în literatură în contextul entităților din sectorul public,

fiind identificate ca puncte de presiune pentru sistemul de raportări integrate, utilizarea lor în cadrul structurii noastre argumentative reprezintă un plus. Tot la nivel teoretic, folosirea teoriei rețelei actorilor ca element descriptiv contextual și conectarea la arhitectura raportării integrate reprezintă un alt element de noutate (contribuind la literatura cu privire la legăturile dintre raportările integrate și diverse teorii).

Utilizarea analizei de conținut asupra scrisorilor de comentariu (din cel de-al patrulea capitol) este o metodologie utilizată și de alți teoreticieni, în studii anterioare. Cu toate acestea, filtrarea opiniilor furnizate de actorii instituționali (organizațiilor profesionale și a organismelor de reglementare) și evidențierea aspectelor dezbătute cu privire la implementarea în sectorul public trebuie menționate (în contrast cu studii existente din surse oficiale, care au o abordare globală).

Nu în ultimul rând, construcția indicelui de prezentare din cel de-al cincilea capitol se poate utiliza și în alte studii. Indicele a fost deja testat cu succes în cazul universităților publice, dar furnizează și perspectiva de a fi aplicat și în alte tipuri de entități din sectorul public. Utilizarea Cadrului Conceptual oficial în proiectarea indicelui oferă validarea necesară a modelului, iar măsurarea gradului de apropiere ar constitui un indicator adecvat pentru justificarea deciziei de a adopta sistemul de raportare integrată. De asemenea, analiza comparativă cu ajutorul testului Mann-Whitney poate fi extinsă și replicată în cazul altor studii.

### ***Limitări ale cercetării***

Cercetarea noastră are o serie de limitări, de asemenea, o serie de limitări, dintre care multe se manifestă la nivel practic. În primul rând, menționăm gradul teoretic ridicat al unor concepte incluse în model, aspect care creează dificultăți în cuantificarea numerică și în dezvoltarea unui studiu empiric (de exemplu, responsabilitatea publică asumată și interesul public). Pentru aceste elemente de legătură, argumentele noastre se rezumă la inducție teoretică și analiză logică (folosind cercetarea documentară ca fundament). Această limitare se manifestă și în cazul Cadrului Conceptual, care – în mai multe rânduri – este destul de vag în exprimare și are formulări generaliste.

Penuria de date (lipsa de rapoarte integrate în sectorul public), progresele lente și întârzierile din Rețeaua Pilot pentru Sectorul Public generează un obstacol în calea cercetării orientate spre un studiu empiric solid, care ar utiliza rapoarte integrate din sectorul public. Până la momentul actual, am reușit să utilizăm primele rapoarte disponibile (multe dintre ele emise de companii deținute de stat), dar dimensiunea eșantionului este foarte redusă (utilă doar pentru o testare preliminară a metodologiei). Această limitare va fi depășită în mod inerent în studii viitoare, pe măsură ce mai multe rapoarte integrate vor apărea în sectorul public.

În ceea ce privește scrisorile de comentarii, principalele limitări sunt rata de răspuns scăzută cu privire la perspectivele de implementare în sectorul public (mai puțin de o zecime din numărul total de respondenți), precum și numărul redus de respondenți care au o abordare incluzivă globală (furnizând un context bun pentru opiniile lor). Mulți dintre respondenți (de exemplu, emitenții rapoartelor) au o abordare mai țintită, ignorând aspecte care nu au le afectează punctele de interes. De asemenea, analiza de conținut (ca metodă de cercetare), precum și procesul de clasificare a răspunsurilor din scrisorile de comentarii în șabloane predefinite expune studiul la un anumit grad de subiectivitate din partea cercetătorului.

Pentru studiul dezvoltat asupra universităților publice, admitem existența unor limitări. O primă limitare o reprezintă complexitatea scăzută și numărul redus de elemente din lista de verificare a prezentării informaționale (în speță, datorită penuriei de documente de îndrumări oficial verificate și acceptate cu privire la raportarea integrată; astfel, ne rezumăm la IIRC și partenerii săi). Deși sistemul de marcatori este destinat să fie cât mai riguros posibil (cu prevederi obiective care să fie verificate în setul de raportare), decizia finală de codare revine cercetătorului, generând o expunere la anumit nivel de subiectivitate și în acest caz.

De asemenea, la un anumit nivel, am obținut un anumit nivel de coliniaritate între anumite elemente din lista de verificare a prezentării informaționale (cum ar fi: externalitățile și rezultatele). Un mod de a aborda acest aspect este de a combina cele două elemente într-



un singur agregat. Această soluție, însă, ar genera o nouă reducere a numărului de elemente (adâncind limitarea anterioară). O altă soluție ar fi să obținem delimitări cu o extensiune mai ridicată, precum și un număr mai mare de marcatori. În plus, criticii ar putea contesta excluderea principiilor raportării integrate din lista de verificare. Aceasta se justifică, însă, prin faptul că principiile necesită un set mult mai complex de valori (pentru măsurarea conformității), crescând dificultatea modelului de determinare. În cele din urmă, avem și o barieră lingvistică în cadrul eșantionului etalon, întrucât am inclus doar seturi de rapoarte în limba engleză. Un mod de a depăși această limitare este de a extinde eșantionul la următorul interval din clasament (de exemplu, 100-150), incluzând astfel mai multe universități publice (care să fie ulterior filtrate). Cu toate acestea, nu avem așteptări ca rezultatele să se modifice în mod semnificativ în urma creșterii eșantionului.

### ***Direcții viitoare de cercetare***

Subiectul raportării integrate, dat fiind gradul său ridicat de noutate, este predispus la o dinamică susținută. În acest sens, continuăm să urmărim și să dezvoltăm eforturi de cercetare pentru a dezvolta structura argumentativă în favoarea implementării în sectorul public.

Observăm noile studii care apar în literatură, precum și evoluțiile delimitărilor teoretice. De asemenea, considerăm responsabilitatea publică asumată și interesul public drept stimulenți cheie pentru raportarea integrată în sectorul public. Astfel, vom analiza mai în detaliu implicațiile acestor elemente în contextul raportării integrate. De asemenea, vom ține sub observație dinamica dezvoltării Cadrului Conceptual și apariția unor noi lucrări contextuale.

În ceea ce privește scrisorile de comentarii, un nou proces de consultare este programat în anul 2017, urmând a fi colectat un nou set de opinii. Acest fapt generează perspectiva de a dezvolta un studiu comparativ între constatările noastre și noul set, de a verifica dacă (sau în ce mod) se modifică percepția cu privire la anumite puncte de interes, precum și de a evidenția dinamica punctelor de vedere la nivel de respondent. De asemenea, noi rapoarte integrate din Rețeaua Pilot pentru Sectorul Public sunt programate să fie emise în anul

2017, oferind oportunitatea de extinde eșantionul de lucru și a furniza un set extins de studii de caz.

Pornind de la studiul asupra universităților publice, avem perspectiva de a schimba punctul de vedere prin prisma unor tipuri diferite de entități din sectorul public (de exemplu, spitale publice), pentru a testa metodologia cu privire la gradul de apropiere de raportarea integrată. De asemenea, există perspectiva de a extinde eșantioanele din studiul comparativ pentru a verifica efectiv dacă diferența rămâne semnificativă din punct de vedere statistic. O altă direcție de cercetare posibilă este construcția și testarea unui model regresional, care ar conecta indicele de prezentare informațională la variabile independente (în speță, orientate spre performanță), identificată în urma unei confirmări preliminare a testului Mann-Whitney că există o legătură între clasament și gradul de apropiere de raportarea integrată.

În ultimă instanță, constatarea principală este că orice proiect de cercetare care ar putea conduce la o „*explorare*” a raportării integrate în sectorul public este constructiv și aduce valoare adăugată literaturii. Tendința către raportarea integrată în sectorul public este clară și susținută de către principalii actori. Astfel, procesul efectiv de implementare – deși este plin de obstacole – poate fi facilitat de orice contribuție din teorie și practică. În cuvintele lui George Bernard Shaw, „*progresele sunt imposibile fără schimbare*”. Schimbarea în paradigma de raportare este evidentă, însă necesită o schimbare de mentalitate. Aceasta este calea care va conduce la implementarea cu succes a raportării integrate în sectorul public.