****

**توسعه مدل مفهومی تاثیرات پیرامون گزارشگری یکپارچه، دیدگاه های جدید و دستورالعمل هایی برای تحقیقات آتی**

**چکیده:**

**هدف:** در این مقاله به یک مدل مفهومی برای تعیین توسعۀ گزارشگری یکپارچه، مقالات موجود در نشریۀ Accounting Research *Meditari* در موضوع گزارشگری یکپارچه روی مدل و شناسایی حوزه های تحقیقاتی آتی پرداخته خواهد شد.

**طرح/روش/رویکرد:**در این مقاله از سبک روایتی/استدلالی برای خلاصه سازی یافته های کلیدی و مهم حاصل از مقالات ارائه شده در این ویژه نامه و یک دستورکار پژوهشی اصولی بهره گرفته می شود.

**یافته ها:** یافته های پژوهش های قبل و همچنین مقالات ارائه در این موضوع خاص، مدل مفهومی ارائه شده در این مقاله را تأیید می کنند. این مدل مفهومی جدید را می توان به شیوه های گوناگون مورد استفاده قرار داد.

**ابتکار/ارزش:** در این ویژه نامه برخی از آخرین پیشرفت های موجود در زمینۀ گزارشگری یکپارچه از چندین حوزه قضایی بررسی می گردد. روش ها و چهارچوب های نظری مختلف به همراه شواهد اولیه پیرامون تجربۀ گزارشگری یکپارچه منجر به یک ارزیابی کثرت گرایانه از گزارشگری یکپارچه می گردد که می تواند به عنوان پایه و اساسی برای پژوهش های آینده استفاده گردد. این مدل مفهومی جدید ارائه شده در این مقاله را می توان به عنوان یک چهارچوب سازمان یافته، روشی برای درک و فهم تأثیرات گوناگون، روشی برای شناسایی دیگر عوامل کنترل در یک مطالعه و روشی برای شناسایی سئوالات تحقیقاتی جدید، جذاب و کشف نشده مورد استفاده قرار داد.

**مقدمه**

گزارشگری یکپارچه (IR) عملا در اوایل هزارۀ سوم آغاز شد. این گزارشگری پاسخی بود به بحرانی مالی جهانی و سلسله شکست هایی که اعتماد به صورت وصعیت های مالی مرسوم را از پایه تخریب کرد و بر محدودیت گزارشگری بازنگرانه در اقدام واحد عملکرد سازمانی (IIRC, 2013) تأکید داشت. نقاط ضعف گزارشگری تداوم پذیری نیز مرتبط بود. گزارشات تدام پذیری سنتی عدم افشاهای محیطی، اجتماعی و اطلاعاتی (ESG) را به صورت مجزا از اطلاعات مالی ارائه داد و ارتباط بین استراتژی، خطرات و اشکال مختلف سرمایه تحت کنترل یک سازمان را نشان نمی داد (De Villiers *et al*., 2014, 2017).

در این زمینه، IR تکامل بخش اطلاعات مالی و محیطی اجتماعی را به فرمتی که انواع مختلف عدم افشاها متصل به یکدیگرند ارائه داد (. De Villiers *et al*.,2014, 2017; Solomon and Maroun, 2012). براساس فلسفۀ تفکر یکپارچه، IR را می توان به عنوان یک ضرورت برای گزارشگری و مدیریت کسب و کار شفاف و مسئول تلقی کرد که هدف آن ارائه اطلاعات باکیفیت تر است و این اطلاعات روابط متقابل بین ابعاد اجتماعی، محیطی و اقتصادی یک سازمان را توضیح می دهد و همچنین ارتقای کیفیت اطلاعات ارائه شده به سهامداران و ارتقای شیوه های کسب و کاری پایدار از اهداف آن است (Maroun and De Villiers, 2017).

آنچه قابل بحث است این است که آغاز IR به انتشار King-I در سال 1994 برمی گردد. King-I در آفریقای جنوبی در پاسخ به لزوم اثبات اعتبار بازار سرمایۀ محلی و ارائۀ یک مدل مرکزی سهامداری جهت مسئول نگه داشتن شرکت ها در قبال عملکردشان توسعه داده شد. بعد از انتشار King-II در سال 2002 بود که ایدۀ گزارشگری فعالیت اجتماعی، محیطی و اقتصادی و نقش پیشگام آفریقا در گزارشگری اطلاعاتی (نظارتی) شرکتی را به شدت اثبات کرد (De Villiers *et al*., 2014; Dumay *et al*., 2016 ). در سال 2009، در سال 2009، King-III آماده سازی یک گزارش یکپارچه را ایجاب کرد که "یک بازنمایی کل نگر و یکپارچه از عملکرد شرکت بر حسب هم فایننس و هم دوام پذیری آن" ارائه می دهد (IOD, 2009). آفریقای جنوبی در سال 2009 اولین حوزۀ حوزۀ قضایی شد که شرکت های موجود در لیست را ملزم کرد تا یک گزارش یکپارچه براساس complyor-explain به همرا اولین مقالۀ بحث که مولفه های یک گزارش یکپارچه منتشر شده در سال 2011 طرح ریزی کرده بود ارائه دهند(IRCSA, 2011).

پیشرفت های مهمی تقریبا در همان زمان در انگلیس و امریکا در حا وقوع بود. در سپتامبر سال 2009، سر مایکل پیت (از پروژۀ حسابداری دوام پذیری شاه ولز )، پاول دروکمان ( از Global Reporting Initiative (GRI)) و مروین کینگ ( پس از وی کدهای راهبری شرکتی آفریقای جنوبی گفته می شوند) برای توضیح و بحث در مورد شیوۀ یکپارچه سازی انواع مختلف گزارشاتی که معمولا توسط سازمان های بزرگ تولید می شوند با هم ملاقات کردند (Dumay *et al*., 2016). در سال 2010، مراکز آکادمیک وابسته به هاروارد دیدگاه های خود پیرامون IR به عنوان ابزار تشریح تأثیر منابع مالی و غیرمالی بر یکدیگر ارائه دادند (Eccles and Krzus, 2010; Eccles و Serafeim, 2014). کمیتۀ بین المللی گزارشگری یکپارچه که بعدها به شورای بین المللی گزارشگری یکپارچه (IIRC) تغییر نام داد در سال 2010 بنیانگذاری شد و اولین چهارچوب بین المللی خود در خصوص IR را در سال 2013 منتشر کرد (به IIRC, 2013 مراجعه کنید).

هدف IR را می توان به صورت زیر خلاصه کرد:

IR یک رویکرد منجسم تر و کارامد جهت گزارشگری شرکتی ارتقا می دهد و هدفش ارتقای کیفیت اطلاعات موجود برای فراهم کنندگان سرمایۀ مالی در راستای امکان تخصیص کارآمدتر و مولدتر سرمایه می باشد. هدف اولیه یک گزارش یکپارچه این است که به فراهم کنندگان سرمایۀ مالی توضیح دهند که یک سازمان در طول به ارزش می رسد (IIRC, 2013، ص 4).

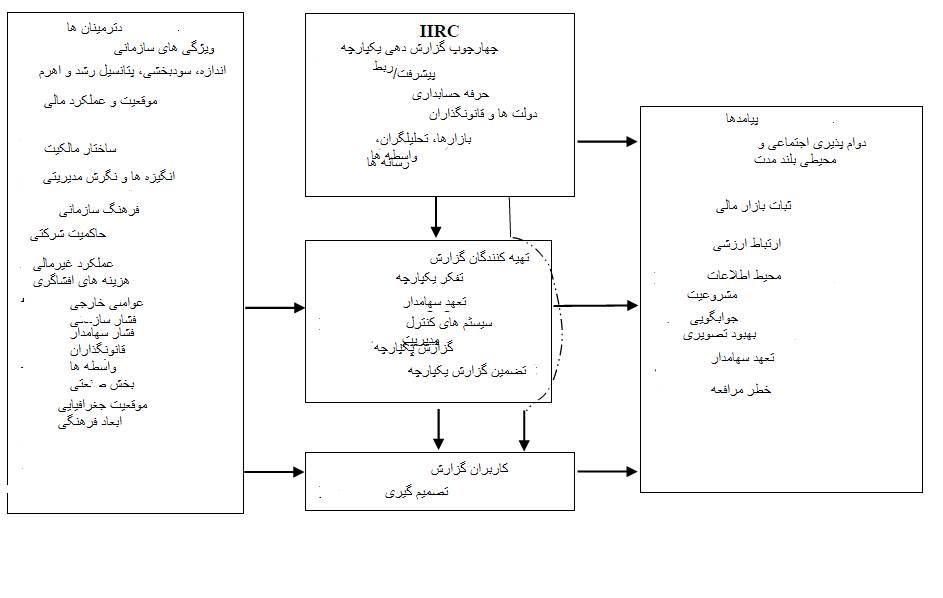
ثابت شده که تهیۀ یک گزارش یکپارچۀ باکیفیت چالش آور است. افشاهای نوعی و تکراری ارتباط ارزشی گزارشات را از اساس تخریب می کند. شرکت ها تلاش می کردند تا استراتژیف خرات و مدیریت سرمایه های غیرمالی خود را به وضوح گزارش کنند (PwC, 2015). ارتباط بین چیزی که سازمان ها گزارش می دهند و چه روشی برای مدیریت و عملیاتی سازی دارند نیز مورد بحث و سئوال بوده است (Brown and Dillard, 2014؛ Stubbs and Higgins, 2014). شاید قابل توجه تر از همه این واقعیت است که IR همچنان متمرکز بر فراهم کنندگان سرمایۀ مالی است، انتقاد برجسته ای که IR تعهدی به جوابگویی و دوام پذیری اصیل ندارد (Milne و Gray، 2013؛ Flower, 2015).

در این مقاله مزیت این انتقادات یا پتانسیل تغییر IR به بحث گذاشته نمی شود. در عوض، بر ساخت یک مدل مفهومی جهت بیان چهارچوب تحقیقات IR که حتمی هستند تمرکز خواهد شد. بدنۀ وسیع و عظیم پژوهش های IR را می توان به شیوۀ منسجم تر با این مدل به صورت فرمول یا چهارچوبی سازمان یافته ارائه داد. توسعۀ مدل در بخش بعد توضیح داده خواهد شد.

**یک مدل مفهومی تأثیرات حول گزارشگری یکپارچه**

در شکل 1 یک مدل مفهومی از کل پروسۀ IR ارائه شده است. این مدل جامع است و و منشا آن در یکی از روش های حسابداری است که محققان حسابداری در گذشته تحقیقات خود در مورد گزارشگری مفهوم سازی کرده اند: بر اساس دترمینان های انتخاب های خاص حسابداری و پیامدهای آن (Alrazi*et al*., 2015; De Villiers and Maroun, 2017). این مدل براساس ادبیات IR است و شامل پروسه های داخلی کاربران و IIRC است.

روی هم رفته، این مدل 1) دترمینان های بالقوۀ IR را شناسایی می کند 2) پروسه های و تأثیرات IIRC را تصدیق می کند 3) پروسۀ IR سازمان را منعکس می کند 3) تأثیر بالقوۀ IR و کاربرد خارجی گزارشات یکپارچه را نشان می دهد و 4) پیامدهای احتمای ناشی از IR را شناسایی می کند. پیکان های موجود در این مدل جهت تأثیرات سببی اصلی است. بااینحال، سبب ممکن است در جهت عکس باشد مثل کاربران گزارش که بر تهیه کنندگان گزارش تحت شرایط قطعی تأثیر می گذارند. مفاهیم درون هر کادر نیز می توانند بر یکدیگر تأثیر بگذارند. به عنوان مثل، در کادر تهیه کنندگان گزارش، تفکر یکپارچه ممکن است منجر به دخالت و تعهد سهامدار گردد که بر سیستم های کنترل مدیریت منتخب جهت پشتیبانی گزارش یکپارچه که منتشر می شود تأثیر می گذارد و به نوبۀ خود منجر به تضمین گزارش یکپارچه می شود. به هر روی، جریان تضمین می تواند با پافشاری تهیه کنندگان تضمین بر شواهد شنیداری بر مدیریت تأثیر بگذارد. برخی روابط موجود در این مدل براساس مزایای اظهار شدۀ IIRC گزارشگری یکپارچه و برخی برساس تئوری می باشد در حالی که سایر رابط مورد تأیید شواهد تجربی هستند. از انجا که IR یک حوزۀ نوظهور است، انتظار می رود این مدل در مقام شواهد تجربی جدید ارائه گردد



شکل 1: مدل مفهومی تأثیرات حول گزاشگری یکپارچه

**پشتیبانی مدل مفهومی گزارشگری یکپارچه از ادبیات موجود**

تحقیقات آکادمیک، جنبه های مختلف IR را بررسی کرده اند و شواهد اولیه پیرامون ابعاد مربوط به انگیزه و دترمینان ها، پروسه های IIRC، دغییرات داخلی و نهادینه سازی، شیوه های تضمین، کیفیت گزارش های یکپارچه، شیوۀ مواجه کاربران با IR و پیامدهای گوناگون IR را فراهم می کنند.

**دترمینان ها**

فشار موسسه ای، فشار سهامدار و تحکیم مشروعیت یا شهرت شرکتی از موضوعات رایج در بین محققان می باشد که به عنوان دترمینان های IR به آن پرداخته اند. مثلا، Higgins *et al.* (2014) به مدیرانی برمی خورند که پذیرش IR بدون ارزش آن را اجتناب ناپذیر می پندارند. مدیران گزارشگری به دلیل فشار ناشی از شیوه های گزارش دهی همتایان و توقعات سهامداران در خصوص شفافیت شرکتی با فشاری از سمت مدیریت ارشد و سهامداران خارجی برای تهیۀ گزارش یکپارچه مواجه می شوند. Lueg *et al.* (2016) شواهد مستدل در این خصوص فراهم می آورند چنانکه آنها در مطالعۀ خود به فشارهای خارجی ناشی از مطالبات از سهامداران، مراجع محلی، کارمندان و مشتریان پی میبرند که منجر به آماده سازی مشروط عدم افشاهای یکپارچه برای یک شرکت مطالعۀ موردی می شود. مطالعات صورت گرفته توسط Steyn(2014) و Lodhia (2015) نشان می دهد که مدیران معمولا با پیشرفت های IR در شهرت شرکتی، بهبود روابط سهامداران و کاهش خطر شهرت و اعتبار ارتباط دارند. علاوه بر این، مدیران ممکن است با نیت مدیریت تأثیر در IR دخیل شوند (Melloni *et al.*, 2016).

در حالی که انگیزه هایی برای دخالت در IR، محرمانگی شرکتی و هزینه های اختصاصی وجود دارد که از نمونه های آن می توان به عواملی اشاره کرد که مدیران را از تهیۀ یک گزارش یکپارچه برحذر می دارد. افشای اطلاعات پیشرو و راهبردی مطابق با چهارچوب IIRC معمولا به عنوان یک بار گزارش دهی مضاعف و افشاء غیرضروری خطر افزایش یافتۀ منازعه تلقی می شود (Perego *et al.*, 2016). علاوه بر این، افشای اطلاعات مادی بدون به خطر انداختن محرمانگی کسب و کار امری چالش برانگیز است (Steyn, 2014).

مطالعات کمی اولیه پیرامون IR نشان می دهد که عوامل سازمانی و فرهنگی بر قبول IR تأثیر می گذارد. مثلا نگاه به تأثیرات سیستم قانونی یک کشور یا ابعاد فرهنگی بر افشای یک گزارش یکپارچه (Frías-Aceituno *et al.*, 2013، García-Sánchez *et al.*,2013). بررسی یا کنترل متغیرهای گوناگونی که ممکن است بر تصمیم به تولید یک گزارش یکپارچه مثل اندازۀ شرکت، سوددهی، ویژگی های حاکمیت شرکتی و عملکرد غیرمالی تأثیر بگذارد در خصوص مطالعات آرشیوی امری رایج است مثلا Fasan and Mio, 2016، Lai *et al.*,2016).

**IIRC**

Humphrey *et al.* (2017)فرآیندهای مورد استفاده توسط IIRC جهت ترویج و نهادینه سازی IR را بررسی می کنند و با در این جریان با مفاهیم متعدد در کادر IIRC مدل مفهومی موجود در شکل 1 سر و کار دارند. برخی مراکز دغدغه های خود در مورد IIRC و طرفداران IR که چهارچوب IIRC به عنوان یک مورد کسب و کاری ترویج می کنند نشان داده اند. Brown و Dillard (2014) و Milne و Gray (2013) معتقدند بعید است که IR موجب تغییرات اساسی در عملیات های سازمانی در عملیات های سازمانی گردد. به گونه ای که ترفیع و ترویج IR به صورت یک مورد کسب و کاری بیشتر باعث تشجیع مدیریت سهامدارد می گردد تا جوابگویی به سهامداران. مشابها، Flower (2015) بر این باور است که ارفاق IIRC به نیازهای شرکتی و صلاحدید و تشخیص واگذار شده به مدیریت در آماده سازی یک گزارش یکپارچه منجر به تغییر جزئی در شیوه های گزارش دهی فعالی می شود.

**تهیه کنندگان گزارش**

مطالعات نشان می دهد که پیاده سازی نتایج IR با شکست موانع بین دپارتمان ها و تهییج گفتگوی استراتژیک بین تیم های مالی و غیرمالی منجر به ارتباطات داخلی قوی تر می گردد. IR علاوه بر تحکیم همکاری بین واحد به شفاف سازی مسیر خلق ارزش هر عملکرد داخلی کمک می کند و به عنوان یک ابزار ارتباطی برای ابزار خود تا مدیریت سطح بالاتر عمل می کند(Mio *et al.*, 2016). بااین وجود، شواهدی نیز وجود دارد که نشان می دهد IR تأثیر جزئی بر عملیات داخلی دارد. Higgins *et al.* (2014) و Stubbs and Higgins (2014) متوجه شدند که اتخاذ کننده ها شیوه های IR را به عنوان امتداد و گسترش گزارش دهی تدام پذیری تلقی می کنند. گزارش های یکپارچه بیشتر در خصوص داستان سرایی و تأمین توقعات سازمانی می باشند و IR باعث تغییرات یا انگیزه های اساسی در فرآیندهای گزارش دهی در مراحل اولیۀ اقتباس نمی شود. Adams (2017) درمیابد که برخی مدیران نسبت به تغییراتی که احتمالا IR باعث آن در عملیات سازمانی می شود مشکوک هستند. نمونه هایی از گزارشات یکپارچۀ جعلی نیز وجود دارد به گونه ای که شرکت از مشارکت در جریان IR با شکست مواجه می شوند و به گزارش خود همچنان برچسب "یکپارچه" می زنند ولو اینکه حاوی اطلاعات از هم پاشیده باشد.

پیاده سازی IR مستلزم این است که دیرات در تفکر یکپارچه مشارکت کنند و روش های جدید اندازه گیری، مدیریت و افشای اطلاعات را می طلبد. Parrot and Tierney (2012) متوجه چالشی در IR می شوند که باعث می شود گروهه ای غیرمالی کمی و قابل اندازه گیری باشند. این خود به مشکلات اندازه گیری و شناسایی روابط جایگزینی بین سرمایه ها و توازن منافع متعدد سهامدار مرتبط می شود. Parrot و (2012) Tierney علیرغم این چالش ها به مدیرانی بر می خورند که شیوه های IR و تعهد سهامدار را به عنوان عوامل اصلی موفقیت شرکت مور نظر می دانند و این خود گویای این است که بیشینه سازی ارزش بلند مدت مستلزم بررسی دغدغه های اخلاقی و رابطه ای است.

**کاربران گزارش**

انتقاداتی در خصوص محتویات یا کیفیت گزارشات یکپارچه وجود داشته است. به عنان مثال، Atkins و Maroun (2015) دریافتند که در حالی که سرمایه گذاران سازمانی آفریقای جنوبی گزارشات یکپارچه را پیشرفت گزارشات سالانۀ سنتی تلقی می کنند، این گزارشات غالبا به خاطر تکرار مفرط و پیروی از یک رویکردی که در کادر علامت زده شده مورد انتقاد واقع می شوند. Haji و Anifowose (2016) استدلال می کنند که IR بیشتر تشریفاتی است تا ماهوی که جریان تغییرات اساسی در چگونگی ارتباط همکاری ها با اطلاعات مالی و غیرمالی ایجاد نکرده است. به هر روی، Haji و Anifowose (2016) درمیابند که شرکت ها در حال افشای سطح بالایی از اطلاعات نامطلوب و شاسایی روابط متقابل بین سرمایه ها هستند. Doni *et al.* (2016) معتقدند که مشکلاتی در خصوص قابلیت قیاس در سازمانی های گزارشگر به دلیل تنوع نوع و کیفیت اطلاعات افشا شده در گزارشات یکپارچه وجود دارد.

**پیامدها**

مطالعات آرشیوی IR رابطۀ بین IR و واکنش های بازار را بررسی کرده اند. Knauer و Serafeim (2014) و Serafeim (2015) معتقدند شفافیت شرکتی بیشتر و ابتکاراتی عملکرد دوام پذیری را بهبود می بخشند و سرمایه گذاران بلند مدت را جذب می کند. این مطالعات درمیابند که تفکر یکپارچه و شیوه های گزارشگری باعث تغییر بنیان سرمایه گذار یک شرکت می شود که رشد بنیان سرمایه گذار بلند مدت به عملکرد اقتصادی قوی تر کمک می کند. Barth *et al.*(2017) شواهدی ارائه می دهند مبنی بر اینکه شیوه ها و تکنیک های IR به منافع اقتصادی می انجامد. در این مطالعه به رابطۀ بین گزارشات یکپارچۀ باکیفیت و شکاف قیمتی پیشنهادی پایین خرید و فروش، ارزش بالای شرکت و جریان نقدی مورد انتظار بیشتر پی می برند. مشابها، Lee و Yeo (2016) این یافته را تأیید می کنند و تشخیص می دهند که پیچیدگی سازمانی و نیازهای مالی داخلی این را رابطه را تحکیم می کند. Zhou *et al.*(2017) متوجه می شوند که انطباق زیاد بین گزارشات و چهارچوب IIRC با خطای پیش بینی پایین تحلیل گر ارتباط دارد. این مطالعه نشان می دهد که انطباق زیاد با چهارچوب منجر به کاهش هزینۀ سرمایۀ دارایی خالص و بازگشت بیشتر بازار می شود.

**سهم این ویژه نامه در درک مدل مفهومی گزارش دهی یکپارچه**

این شمارۀ ویژه از نشریه در حوزۀ در حال توسعۀ IR، انجام تحقیقات بیشتر و بحث در خصوص این پدیدۀ گزارش دهی نقش دارد. ده مقالۀ موجود در این شمارۀ ویژه به بررسی IR از دیدگاه عملی می پردازد و بر قسمت های مختلف مدل مفهومی جدید IR تمرکز دارد. این شمارۀ ویژه دیدگاه های جدیدی نسبت به ابعاد مختلف مدل شامل کادر سیاه پروسۀ پیاده سازی و درونی سازی IR ارائه می دهد و سودمندی گزارش های یکپارچه را از دیدگاه کاربران ارزیابی می کند. درک بیشتر IR از نقطه نظر تهیه کنندگان و کاربران، درک بهتر دترمینان ها و پیامدهای IR را تأیید می کند. Dumay *et al*. (2017) به ابعاد مختلف مدل مفهومی مثل کادرهای IIRC و تهیه کنندگان می پردازند.

Dumay *et al*. (2017) به ارزیابی موانع احتمالی و موفقیت بالقوۀ چهارچوب IIRC از دیدگاه آکادمیک می پردازد و پرسش هایی در مورد قانونی بودن مطرح می شود. این مطالعه برگرفته از ادبیات IR و اسناد مختلف می باشد و حوزه های پیشرفت در تحقیقات آکادمیک روی IR و لزوم نقش خط مشی و تکنیک را نشان می دهد.

**تهیه کنندگان گزارش**

McNally *et al.* (2017) و Del Baldo (2017) چالش های آماده سازی یک گزارش یکپارچه را بررسی می کنند. McNally *et al.* (2017) بر مشکلاتی که مدیران هنگام توسعه و گسترش سیستم های حسابداری موجود برای گردآوری اطلاعات جدید با آن مواجه هستند تأکید دارد. IR ناشی از ایجاب و تبعیت است و مدیران برای ارائۀ عودت های بلند مدت برای شرکت کنندگان بازار همچنان تحت فشار هستند. سیستم های مدیریتی جهت تسهیل جریان IR در حال توسعه هستند اما داده ها غالبا به صورت دستی و بر اساس نیاز گردآوری می شود که درستی و اعتبار داده ها را زیر سئوال می برد. محتویات گزارش به جز دخالت در تفکر یکپارچه مبتنی بر الزامات افشاگری، رمز بهترین طرز عمل و افشاگری های رقبا می باشد. IR منجر به تغییرات اساسی در ذهنیت مدیراننشده است ( به Higgins *et al*., 2014; Stubbs and Higgins, 2014 نیز مراجعه کنید). آنها در میابند که سودمندی گزارشات یکپارچه محدود است زیرا جامعۀ سرمایه گذار همچنان متمرکز بر اظهارات مالی است.

Del Baldo (2017) با ارائۀ چشم اندازهای نوع سازمانی دیگر، بنگاه ای اقتصادی کوچک و متوسط (SMEها) به بررسی کاربردپذیری چهارچوب IIRC براساس مطالعۀ موردی می پردازد. Del Baldo (2017) چالش هایی در مورد ارزیابی اطلاعات غیرمالی شناسایی می کند که جریان گزارش دهی را کند می کند. از آنجا که فرهنگ جوابگویی ضعیف و عدم سیستم های کنترل عملکرد و مدیریت از شاخصه های SMEها می باشد، پیاده سازی اشکال پیچیده تر گزارش دهی مثل IR دشوار است. با این وجود این چالش تعهد و رهبری مدیریتی، انتساب یک مدیر هماهنگی، استفاده از مشورت خارجی و همکاری مستقیم با همتایان دخیل در IR را کمتر می کند. علاوه بر این، در این مطالعه منافع داخلی و بیرونی دریافتی مرتبط با اقتباش IR شناسایی می شود و نشان داده می شود که چهارچوب IIRC را چگونه می توان به صورت کاربر پسند برای SEM ها ساخت.

Lai *et al.* (2017) در مقالۀ دیگری دیدگاه هایی در خصوص جریان گزارش دهی ارائه می دهند که مستندا بیان می کند که چگونه مدیران مفهوم مادیت و کاربران گزارشات یکپارچه را تعیین می کنند. Lai *et al.*(2017) از روی مصاحبات عمقی با تهیه کنندگان گزارش و اقتباس تئوری واقعیت سازمانی بیان می دارد که مادیت با تعامل مداوم بین هیئت مدیره، مدیریت و کاربران گزارش تعیین می شود. مدیران این شرکت مورد نظر مادیت را به صورت ذهنی به معنی استراتژی قلمداد کردند. محتویات گزارش یکپارچه توسط تیم استراتژی به همراه مدیریت ارشد که بر گزارشات تمرکز دارد تعیین می گردد. فراهم کنندگان سرمایه به عنوان شندندگان اصلی گزارشات یکپارچه تلقی می شوند و گزارشات نیز هدفشان ارتباط با کارکنان فعلی و بالقوه است.

Guthrie *et al.* (2017) و Dumay and Dai (2017) بر تفکر یکپارچه و تغییرات داخلی متمرکز هستند. Guthrie *et al.* (2017) بخش خصوصی را مد نظر قرار می دهند و فرآیندهایی که سازمان ها برای تسهیل اقتباس چهارچوب IIRC بکهر می برند را مو به مو تشریح می کنند. این مقاله به تحلیل تغییرات موجود در ساختارهای داخلی و فرآیندها پس از معرفی چهارچوب می پردازند. Guthrie *et al.* (2017) درمیابند که علیرغم آغاز سفر IR از گزارشدهی دوام پذیری، IR با استراتژی و خلق ارزش ارتباط دارد. در حالی که اقتباس چهارچوب IIRC باید منجر به تفکر یکپارچه گردد، تغییر افزاینده است تا یک تغییر انقلابی و دگرگونی.

Dumay and Dai (2017) به نتیجۀ مشابهی در خصوص تأثیر IR بر تغییرات داخلی دست میابند. مطالعۀ موردی به بررسی تأثیر تفکر یکپارچه به عنوان کنترل فرهنگی سازمانی می پردازند. آنها در میابند که در حالی که IR یک جهت صریح تر برای گزارش دهی داده و به مدیران در کشف محدودیت ها با طرح های استراتژیک خود کمک کرده اما فرآین بر عملیات روز به روز کارکنان تأثیری ندارد. مضاف بر این، مدیران دیدگاه مخالف در این خصوص دارند که آیا تفکر یکپارچه باعث بهبود ارتباط و تسهیل شکست و تجزیۀ سیلوهای سازمانی می شود یا نه؟ در خصوص شرکت هایی که یک رویکرد بلندمدت را توسعه می دهند، فرهنگ موجود در سازمان بسترسازی می شود و انتظار نمی رود که IR بر فرهنگ تأثیر بگذارد. نتایج این مقاله نشان می دهد که تفکر یکپارچه به عنوان یک کنترل فرهنگی محدود به نظر می رسد.

Macias and Farfan-Lievano (2017) پیاده سازی چهارچوب IIRC در بستر اقتصاد در حال ظهور را بررسی می کنند و چند مطالعه موردی روی شرکت های کلمبیایی انجام می دهند. در این مقاله رابطۀ بین خلق ارزش و کاربرد چهارچوب IIRC مشخص می گردد و به محدودیت های IR اشاره می شود. Macias and Farfan-Lievano (2017) نقش IR در خلق ارزش را با ارتقای اغتبار و مشروعیت شرکتی نشان می دهند که منجر به رقابت بیشتر بازار می شود. گزارشات یکپارچه اطلاعات را به گره وسیعی از سهامداران مخابره نمی کنند بلکه بیشتر بر مخابرۀ دوام پذیری اقتصادی تمرکز دارند و گاه گاهی مادۀ ناکافی فراهم می کنند. در این مطالعه مشخص شد که چهارچوب IIRC مکمل خط مشی های ابتکاری گزارش دهی جهانی است.

**کاربران گزارش**

Du Toit (2017)به ارزیابی خوانایی گزارشات یکپارچه و ارائۀ یافته های جدید در خصوص طرز کار IR از دیدگاه کاربران می پردازد.در این مطالعه، گزارشات یکپارچه به عنوان " مادۀ دشوار" تلقی می شوند که نشان می دهد گزارشات معمولا فاقد خوانایی هستند و عمدتا افراد بدون تحصیلات دانشگاهی قادر به خواندن آن نیستند. Du Toit (2017) پس از این یافته، سودمندی گزارشات یکپارچه در ارتقای مشروعیت یا جهت اهداف مدیریت تأثیر را به بحث می گذارد به گونه ای که فقط نسبت کمی از مخاطبان مورد نظر آن را خوانا میابند. علاوه بر این، این مطالعه به رابطۀ مثبت بین زبان پیچیده و گزارشات یکپارچۀ باکیفیت به گونه ای که توسط یک شرکت حسابداری Big 4 ارزیابی شد دست میابد.

Du Toit *et al.* (2017) توسعۀ محتوی اطلاعات اجتماعی، محیطی و اخلاقی افشا شده در گزارشات یکپارچه را در طی زمان ارزیابی می کنند. تحلیل آنها کاهش میزان افشاگری را نشان می دهد که قسمت های مهم اطلاعات را مستثنی می کند. نتیجۀ این مطالعه نشان می دهد که کاهش اطلاعات منجر به بهتر شدن کیفیت نمی شود و نشان داده می شود که کیفیت افشاگری می تواند با عدم محدودسازی انواع مشخصی از اطلاعات به بخش های ویژه بهتر شود. Du Toit *et al.* (2017) معتقدند که مدیران برای افزایش کیفیت گزارشات یکپارچه در تلاش و تقلا هستند و خط مشی های بیشتری در مورد الزامات گزارش دهی لازم است.

**پیامدها**

Silvestri *et al.* (2017) یک چهارچوب تحقیقاتی توسعه می دهند که می تواند ارزیابی کند که آیا IR به عنوان یک ابزار جوابگویی ضعیف مورد استفاده قرار می گیرد یا یک ابزار جوابگویی قوی. این چهارچوب مبتنی بر سه بعد است: دخالت سهامدار، ارتباط فرآیند خلق ارزش با وجود مدل کسب و کاری و یکپارچگی گزارشات مالی و غیرمالی. قبول یک دیدگاه جوابگویی قوی یا ضعیف بر اساس موقعیت سازمان در هر بعد قضاوت می شود. Silvestri *et al.* (2017) از این چهارچوب در یک مطالعۀ موردی استفاده می کنند و نهاد را به گونه ای که جوابگویی متوسطی فراهم می کند مورد ارزیابی قرار می دهند.

**نتیجه گیری و الگوهایی برای تحقیقات آتی حول گزارش دهی یکپارچه**

در این مقاله یک مدل مفهومی جدید ارائه می گردد که تأثیرات و روابط سببی حول IR (شکل 1) را ترسیم می کند. این مدل مبتنی بر منافع پیشنهادی IIRC، روابط نظری و شواهد ارائه شده توسط ادبیات در حال ظهور IR می باشد. این ادبیات در اینجا مورد بحث قرار می گیرد و قبل از اقدام به توضیح دیدگاه های جدید موجود در مقالات منتشر شده در شمارۀ ویژۀ ژورنال *Meditari Accountancy Research* در کنار مدل مفهومی به آن پرداخته می شود.

این مدل مفهومی نقطۀ عطفی برای تفکر در مورد تأثیرات گوناگونو روابط سببی که IR شکل می دهد فراهم می کند. بدین ترتیب محققان مدل را در شناسایی و تشخیص پرسش های تحقیقاتی جدید و توسعۀ طرح تحقیقاتی اینگونه مطالعات مفید میابند. این مدل می تواند انگیزه ای برای محققان باشد که شواهدی که فرضیات مدل را رد می کنند مورد بحث و بررسی قرار دهند و شواهد و قرائن تجربی جدید ارائه دهند. این ارائۀ شواهد جهت تأیید و پشتیبانی از مدل و هم چنین ارائۀ شواهد جهت اصلاح یا رد قسمتهایی از مدل به بهتر شدن درک عوامل و پیامدهای IR کمک می کند.

ما این فرآیند شناسایی فرصت های تحقیقات آتی IR را با فعالیت سیستماتیک از سرتاسر مدل از چپ به راست و از بالا به پایین آغاز می کنیم. کادر دترمینان ها در مدل به ویزگی های متعدد سازمانی و عوامل مختلف خارجی اشاره دارد. در حالیکه که ادبیات گذشته شواهدی دال بر ارتباط بین برخی از این ویژگی ها و عوامل و IR ارائه می دهد، این شواهد می توانستند بر توقعات کاربران و واکنش آنها به گزارشات یکپارچه نیز تأثیر بگذارد. علاوه بر این، ویژگی های سازمانی و عوامل خارجی توانستند بر یکدیگر و در عین حال بر IR و کاربران تأثیر بگذارند. به عنوان مثال، یک فرهنگ سازمانی انتقادی توانست منجر به توجه منفی واسطه ها گردد که همین به نوبۀ خود به افزایش فشار سهامدار جهت ارائۀ کاطلاعات IR باکیفیت تر انجامید. این سلسله روابط سببی می تواند منجر به افزایش توقعات و انتظارات بین کاربران گزارشات گردد که می توانست بر شیوۀ تفسیر گزارشات یکپارچه توسط کاربران در پروسه های تصمیم گیری تأثیر بگذارد. در حال حاضر درک بالایی از این روابط ثابت شده نیست و شواهد و قراین تجربی نیاز است. در عین حال، این نمونه از روابط درون و بین کادرهای مدل نشان می دهد که روابط سببی خیلی بیشتری از پیکان های موجود در مدل وجود دارد.

اکنون به سمت کادر IIRC در مدل می رویم، با وجود اینکه شواهد در خصوص فرآیندهایی که به موجب آنها IIRC بر IR تثیر می گذارد و آن را ارتقا می بخشد کم کم آغاز شده است (Humphrey *et al.*, 2017)اما فعالیت های IIRC در جریان است و میدان IR در حال پیشرفت است. شواهد بیشتر در مورد فعالیت های IIRC و چگونگی تأثیر آنها بر سایر کادرها مسیرهای پرثمری برای تحقیقات آتی فراهم کرد. مثلا، مطالعۀ تأثیر تعهد واسطه ای IIRC بر قبول IR بین واسطه های مالی . نمونۀ دیگر چگونگی تأثیر فعالیت های جمعی بر سازمان های پذیرندۀ IR، کاربران گزارشات یکپارچه و توانایی IR در انجامیدن به پیامدهای اقتصادی مثبت و سایر پیامدها.

ارتباط بین مفاهیم ذکر شده در کادر تهیه کنندگان گزارش باید مورد بررسی قرار گیرد و بی شک فرصت های خیلی بیشتری برای تحقیقات آتی فراهم خواهد کرد. مثلا، تفکر مثبت چگونه بر مدیریت سهامدار، سیستم های کنترل مدیریت، گزارشات یکپارچه و احتمال و گسترۀ تضمین گزارش یکپارچه تأثیر می گذارد؟ تضمین چگونه بر سیستم های کنترل مدیریت و تعهد سهامدار تأثیر می گذارد؟ علاوه بر این سئوالات که با علیت درون کادر تهیه کنندگان گزارش ارتباط دارد، سئوالاتی هم در مورد تأثیر هر مغهوم بر کاربران و پیامدها پرسیده شده و قابل پرسیدن است. به همین صورت، هر یک از مفاهیم درون کادر تهیه کنندگان می تواند با مفاهیم موجود در کادر پیامدها ارتباط داشته باشد و تمام این مفاهیم را می توان به شیوه های مختلف سنجید که منجر به پروژه های تحقیقاتی بالقوه متعدد گردد. یکی از مواردی که به شیوه های مختلف قابل اندازه گیری است ، مفهوم ارتباط ارزشی است که از بین سایر روش ها قابل اندازه گیری است را با ارجاع به ارزش بازار، نسبت کیو توبین، جریان های نقدی آتی، جریان های نقدی آتی مورد انتظار، عوایدی آتی، عوایدی آتی پیش بینی شده، میانگین هزینه سرمایه، میانگین هزینۀ دارایی خالص و هزینۀ بدهی قابل اندازه گیری است. چندین مورد از این مفاهیم را می توان به شیوه های مختلف اندازه گیری کرد.

در مجموع، مدل مفهومی ارائه شده در این مقاله را می توان به عنوان یک چهارچوب سازمان یافته، روشی برای درک و تفکر دربارۀ تأثیرات مختلف، روش شناسایی عوامل کنترل در یک مطالعه و روشی برای شناسایی سئوالات تحقیقاتی جدید، جذاب و کشف نشده مورد استفاده قرار داد.

