

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 توسعه گزارشگری یکپارچه، مقالات موجود در نشریه *Meditari Accounting Research* 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 زمینه گزارشگری یکپارچه از چندین حوزه قضایی بررسی می گردد. روش ها و چهارچوب های نظری مختلف به همراه شواهد اولیه پیرامون تجربه 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.

گزارشگری یکپارچه (IR) عملاً در اوایل هزارهٔ سوم آغاز شد. این گزارشگری پاسخی بود به بحرانی مالی جهانی و سلسله شکست‌هایی که اعتماد به صورت وضعیت‌های مالی مرسوم را از پایه تخریب کرد و بر محدودیت گزارشگری بازنگرانه در اقدام واحد عملکرد سازمانی (IIIRC, 2013) تأکید داشت. نقاط ضعف گزارشگری تداوم‌پذیری نیز مرتبط بود. گزارشات تدام‌پذیری 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 نمی‌داد (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 فلسفهٔ تفکر یکپارچه، IR را می‌توان به عنوان یک ضرورت برای گزارشگری و مدیریت کسب و کار شفاف و مسئول تلقی کرد که هدف آن ارائه اطلاعات باکیفیت‌تر است و این اطلاعات روابط متقابل بین ابعاد اجتماعی، محیطی و اقتصادی یک سازمان را توضیح می‌دهد و همچنین ارتقای کیفیت اطلاعات ارائه شده به سهامداران و ارتقای شیوه‌های 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 برمی‌گردد. King-I در آفریقای جنوبی در پاسخ به لزوم اثبات اعتبار بازار سرمایهٔ محلی و ارائهٔ یک مدل مرکزی سهامداری جهت مسئول نگه داشتن شرکت‌ها در قبال عملکردشان توسعه داده شد. بعد از انتشار King-II در سال 2002 بود که ایدهٔ 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 King-III آماده‌سازی یک گزارش یکپارچه را ایجاب کرد که "یک بازنمایی کل‌نگر و یکپارچه از عملکرد شرکت بر حسب هم‌فایننس و هم‌دوام‌پذیری آن" ارائه می‌دهد (IOD, 2009). آفریقای جنوبی در سال 2009 اولین حوزهٔ قضایی شد که شرکت‌های موجود در لیست را ملزم کرد تا یک گزارش یکپارچه براساس *comply-or-explain* به همراه اولین

مقاله بحث که مولفه های یک گزارش یکپارچه منتشر شده در سال 2011 طرح ریزی کرده بود ارائه دهند (IRCSA, 2011).

پیشرفت های مهمی تقریباً در همان زمان در انگلیس و امریکا در حا وقوع بود. در سپتامبر سال 2009، سر مایکل پیت (از پروژه 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 شیوه یکپارچه سازی انواع مختلف گزارشاتی که معمولاً 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, 2014). کمیته 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 کارآمد جهت گزارشگری شرکتی ارتقا می دهد و هدفش ارتقای کیفیت اطلاعات موجود برای فراهم کنندگان سرمایه مالی در راستای امکان تخصیص کارآمدتر و مولدتر سرمایه می باشد. هدف اولیه یک گزارش یکپارچه این است که به فراهم کنندگان سرمایه مالی توضیح دهند که یک سازمان در طول به ارزش می رسد (IIRC, 2013، ص 4).

ثابت شده که تهیه یک گزارش یکپارچه باکیفیت چالش آور است. افشاهای نوعی و تکراری ارتباط ارزشی گزارشات را از اساس تخریب می کند. شرکت ها تلاش می کردند تا استراتژی 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 سؤال بوده است (Stubbs and Brown and Dillard, 2014). شاید قابل توجه تر از همه این واقعیت است که IR همچنان متمرکز بر فراهم کنندگان سرمایه

مالی است، انتقاد برجسته ای که IR تعهدی به جوابگویی و دوام پذیری اصیل ندارد (Gray و Milne، 2013؛ Flower, 2015).

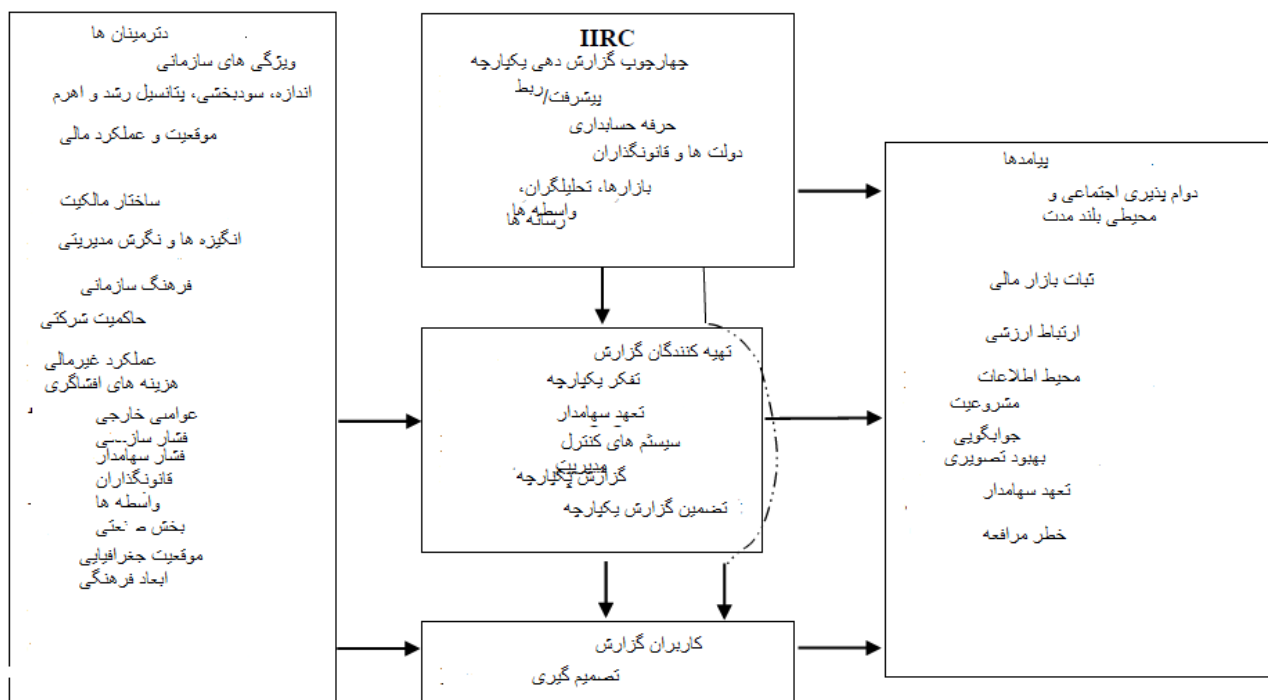
در این مقاله مزیت این انتقادات یا پتانسیل تغییر IR به بحث گذاشته نمی شود. در عوض، بر ساخت یک مدل مفهومی جهت بیان چهارچوب تحقیقات IR که حتمی هستند تمرکز خواهد شد. بدنه وسیع و عظیم پژوهش های IR را می توان به شیوه منسجم تر با این مدل به صورت فرمول یا چهارچوبی سازمان یافته ارائه داد. توسعه مدل در بخش بعد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

یک مدل مفهومی تأثیرات حول گزارشگری یکپارچه

در شکل 1 یک مدل مفهومی از کل پروسه 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 بالقوه IR را شناسایی می کند (2) پروسه های و تأثیرات IIRC را تصدیق می کند (3) پروسه IR سازمان را منعکس می کند (3) تأثیر بالقوه IR و کاربرد خارجی گزارشات یکپارچه را نشان می دهد و (4) پیامدهای احتمالی ناشی از IR را شناسایی می کند. پیکان های موجود در این مدل جهت تأثیرات سببی اصلی است. بالاینحال، 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 مثال، 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 نوبه 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 شده IIRC گزارشگری یکپارچه و

برخی برساس تئوری می باشد در حالی که سایر رابط مورد تأیید شواهد تجربی هستند. از انجا که IR یک حوزه نوظهور است، انتظار می رود این مدل در مقام شواهد تجربی جدید ارائه گردد



شکل 1: مدل مفهومی تأثیرات حول گزارشگری 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، شیوه مواجهه 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 تهیه گزارش یکپارچه مواجه می شوند. (Lueg *et al.* (2016) شواهد مستدل در این خصوص فراهم می آورند چنانکه آنها در مطالعه 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 مطالعه 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 تهیه 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 یافته 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، 2013، García-Sánchez *et al.*, 2013). بررسی یا کنترل متغیرهای گوناگونی که ممکن است بر تصمیم به تولید یک گزارش یکپارچه مثل اندازه شرکت، سوددهی، ویژگی های حاکمیت شرکتی و عملکرد غیرمالی تأثیر بگذارد در خصوص مطالعات آرشویی امری رایج است مثلا (Lai *et al.*, 2016. Fasan and Mio, 2016).

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 سهامدار می گردد تا جوابگویی به سهامداران. مشابهاً، 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). با این 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 اولیه اقتباس نمی شود. Adams (2017) درمیابد که برخی مدیران نسبت به تغییراتی که احتمالاً IR باعث آن در عملیات سازمانی می شود مشکوک هستند. نمونه هایی از گزارشات یکپارچه 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 گروه 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 Tierney (2012) 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، Maroun و Atkins (2015) دریافته اند که در حالی که سرمایه گذاران سازمانی آفریقای جنوبی گزارشات یکپارچه را پیشرفت گزارشات سالانه سنتی تلقی می کنند، این گزارشات غالباً 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 شناسایی 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 آرشویی IR رابطه 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 بخشد 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 رابطه بین گزارشات یکپارچه با کیفیت و شکاف قیمتی پیشنهادی پایین خرید و فروش، ارزش بالای شرکت و جریان نقدی مورد انتظار بیشتر پی می برند. مشابهها، 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 هزینه سرمایه دارایی خالص و بازگشت بیشتر بازار می شود.

سهم این ویژه نامه در درک مدل مفهومی گزارش دهی یکپارچه

این شماره ویژه از نشریه در حوزه در حال توسعه IR، انجام تحقیقات بیشتر و بحث در خصوص این پدیده گزارش دهی نقش دارد. ده مقاله موجود در این شماره ویژه به بررسی IR از دیدگاه عملی می پردازد و بر قسمت های مختلف مدل مفهومی جدید IR تمرکز دارد. این شماره ویژه دیدگاه های جدیدی نسبت به ابعاد مختلف مدل شامل کادر سیاه پروسه 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 پردازد.

(Dumay et al. 2017) به ارزیابی موانع احتمالی و موفقیت بالقوه 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 ارائه 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 غالباً به صورت دستی و بر اساس نیاز گردآوری می شود که درستی و اعتبار داده ها را زیر سؤال 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 مدیران شده است (به Higgins *et al.*, 2014; Stubbs and Higgins, 2014 نیز مراجعه کنید). آنها در میابند که سودمندی گزارشات یکپارچه محدود است زیرا جامعه سرمایه گذار همچنان متمرکز بر اظهارات مالی است.

Del Baldo (2017) با ارائه چشم اندازهای نوع سازمانی دیگر، بنگاه ای اقتصادی کوچک و متوسط (SMEها) به بررسی کاربردپذیری چهارچوب IIRC براساس مطالعه 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 اقتباس 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 مقاله 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 شنندگان 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 افزایشنده است تا یک تغییر انقلابی و دگرگونی.

Dumay and Dai (2017) به نتیجه مشابهی در خصوص تأثیر IR بر تغییرات داخلی دست میابند. مطالعه 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 تجزیه 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 رابطه بین خلق ارزش و

کاربرد چهارچوب IIRC مشخص می گردد و به محدودیت های IR اشاره می شود. Macias and Farfan- (2017) نقش IR در خلق ارزش را با ارتقای اعتبار 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 مخابره دوام پذیری اقتصادی تمرکز دارند و گاه گاهی ماده 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 ارائه یافته های جدید در خصوص طرز کار IR از دیدگاه کاربران می پردازد. در این مطالعه، گزارشات یکپارچه به عنوان " ماده دشوار " تلقی می شوند که نشان می دهد گزارشات معمولاً فاقد خوانایی هستند و عمدتاً 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 رابطه مثبت بین زبان پیچیده و گزارشات یکپارچه با کیفیت به گونه ای که توسط یک شرکت حسابداری Big 4 ارزیابی شد دست میابد.

Du Toit et al. (2017) توسعه 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. نتیجه 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 مطالعه 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 شماره ویژه ژورنال *Meditari Accountancy Research* در کنار مدل مفهومی به آن پرداخته می شود.

این مدل مفهومی نقطه عطفی برای تفکر در مورد تأثیرات گوناگون روابط سببی که IR شکل می دهد فراهم می کند. بدین ترتیب محققان مدل را در شناسایی و تشخیص پرسش های تحقیقاتی جدید و توسعه 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 ارائه شواهد جهت تأیید و پشتیبانی از مدل و هم چنین ارائه 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 ویژگی 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 بگذارند. 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 نوبه خود به افزایش فشار سهامدار جهت ارائه 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 شیوه تفسیر گزارشات یکپارچه توسط کاربران در پروسه های تصمیم گیری تأثیر بگذارند. 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 تاثیر 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 پرتیری برای تحقیقات آتی فراهم کرد. مثلا، مطالعه تأثیر تعهد واسطه ای IIRC بر قبول IR بین واسطه های مالی. نمونه دیگر چگونگی تأثیر فعالیت های جمعی بر سازمان های پذیرنده 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 گستره 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 مفهوم 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 هزینه دارایی خالص و هزینه 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 درباره تأثیرات مختلف، روش شناسایی عوامل کنترل در یک مطالعه و روشی برای شناسایی سئوالات تحقیقاتی جدید، جذاب و کشف نشده مورد استفاده قرار داد.

References

- Adams, C. A. (2017), "Conceptualising the contemporary corporate value creation process", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30 No. 4, pp. 906-931.
- Alrazi, B., De Villiers, C. and van Staden, C. J. (2015), "A comprehensive literature review on, and the construction of a framework for, environmental legitimacy, accountability and proactivity", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 102, pp. 44-57.
- Atkins, J. and Maroun, W. (2015), "Integrated reporting in South Africa in 2012: Perspectives from South African institutional investors", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 23 No. 2, pp. 197-221.
- Barth, M. E., Cahan, S. F., Chen, L. and Venter, E. R. (2017), "The Economic Consequences Associated with Integrated Report Quality: Early Evidence from a Mandatory Setting". Available from: <https://ssrn.com/abstract=269940>
- Brown, J. and Dillard, J. (2014), "Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 7, pp. 1120-1156.
- De Villiers, C. and Maroun, W. 2017. *Sustainability Accounting and Integrated Reporting*, Oxfordshire, UK, Routledge.
- De Villiers, C., Rinaldi, L. and Unerman, J. (2014), "Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 7, pp. 1042-1067.
- De Villiers, C., Venter, E. R. and Hsiao, P.-C. K. (2017), "Integrated reporting: background, measurement issues, approaches and an agenda for future research", *Accounting & Finance*, advance online publication. doi: 10.1111/acfi.12246.
- Del Baldo, M. (2017), "The Implementation of Integrating Reporting in SMEs: Insights from a pioneering experience in Italy", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Doni, F., Gasperini, A. and Pavone, P. (2016), "Early adopters of integrated reporting: The case of the mining industry in South Africa", *African Journal of Business Management*, Vol. 10 No. 9, pp. 187-208.
- Du Toit, E. (2017), "The readability of integrated reports", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Du Toit, E., van Zyl, R. and Schutte, G. (2017), "Integrated reporting by South African companies: a case study", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J. and Demartini, P. (2016), "Integrated reporting: A structured literature review", *Accounting Forum*, Vol. 40 No. 3, pp. 166-185.
- Dumay, J. and Dai, T. (2017), "Integrated thinking as a cultural control?", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Dumay, J., Guthrie, J. and La Torre, M. (2017), "Barriers to Implementing the International Integrated Reporting Framework: A Contemporary Academic Perspective", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Eccles, R. G. and Krzus, M. (2010), *One Report : Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ, USA.
- Eccles, R. G. and Serafeim, G. 2014. Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective. *Harvard Business School*, 1 (1).
- Fasan, M. and Mio, C. (2016), "Fostering stakeholder engagement: The role of materiality disclosure in integrated reporting", *Business Strategy and the Environment*, Vol.26 No. 3, pp. 288-305.
- Flower, J. (2015), "The International Integrated Reporting Council: A story of failure", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 27, pp. 1-17.
- Frias-Aceituno, J. V., Rodríguez-Ariza, L. and 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.

- García-Sánchez, I.-M., Rodríguez-Ariza, L. and Frías-Aceituno, J.-V. (2013), "The cultural system and integrated reporting", *International Business Review*, Vol. 22 No. 5, pp. 828-838.
- Guthrie, J., Manes-Rossi, F. and Orelli, R. L. (2017), "Integrated Reporting and Integrated Thinking in Italian Public Sector Organisations", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Haji, A. A. and Anifowose, M. (2016), "The trend of integrated reporting practice in South Africa: Ceremonial or substantive?", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 7 No. 2, pp. 190-224.
- Higgins, C., Stubbs, W. and Love, T. (2014), "Walking the talk(s): Organisational narratives of integrated reporting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 7, pp. 1090-1119.
- Humphrey, C., O'Dwyer, B. and Unerman, J. (2017), "Re-theorizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting", *Accounting and Business Research*, Vol. 47 No. 1, pp. 30-63.
- IIRC (2013), *The International <IR> Framework*. Available from: <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/> [Accessed 17 May 2017].
- IOD (2009), *The King Code of Governance for South Africa (2009) and King Report on Governance for South Africa (2009) (King-III)*, Lexis Nexus South Africa, Johannesburg, South Africa.
- IRCSA (2011), *Integrated reporting and the integrated report. Discussion paper*, Integrated Reporting Council of South Africa (IRCSA). Available from: www.sustainabilitysa.org [Accessed 31 July 2017].
- Knauer, A. and Serafeim, G. (2014), "Attracting long-term investors through integrated thinking and reporting: A clinical study of a biopharmaceutical company", *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 26 No. 2, pp. 57-64.
- Lai, A., Melloni, G. and Stacchezzini, R. (2016), "Corporate sustainable development: Is 'Integrated Reporting' a legitimization strategy?", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 25 No. 3, pp. 165-177.
- Lai, A., Melloni, G. and Stacchezzini, R. (2017), "What does materiality mean to integrated reporting preparers? An empirical exploration", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Lee, K.-W. and Yeo, G. H.-H. (2016), "The association between integrated reporting and firm valuation", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 47 No. 4, pp. 1221-1250.
- Lodhia, S. (2015), "Exploring the transition to integrated reporting through a practice lens: An Australian customer owned bank perspective", *Journal of Business Ethics*, Vol. 129 No. 3, pp. 585-598.
- Lueg, K., Lueg, R., Andersen, K. and Dancianu, V. (2016), "Integrated reporting with CSR practices: A pragmatic constructivist case study in a Danish cultural setting", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 21 No. 1, pp. 20-35.
- Macias, H. A. and Farfan-Lievano, A. (2017), "Integrated reporting as a strategy for firm growth: Multiple case study in Colombia", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- McNally, M.-A., Cerbone, D. and Maroun, W. (2017), "Exploring the challenges of preparing an integrated report", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Melloni, G., Stacchezzini, R. and Lai, A. (2016), "The tone of business model disclosure: An impression management analysis of the integrated reports", *Journal of Management & Governance*, Vol. 20 No. 2, pp. 295-320.
- Milne, M. J. and Gray, R. (2013), "W(h)ither ecology? The Triple Bottom Line, the Global Reporting Initiative, and corporate sustainability reporting", *Journal of Business Ethics*, Vol. 118 No. 1, pp. 13-29.
- Mio, C., Marco, F. and Pauluzzo, R. (2016), "Internal application of IR principles: Generali's Internal Integrated Reporting", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 139, pp. 204-218.

- Parrot, K. W. and Tierney, B. X. (2012), "Integrated reporting, stakeholder engagement, and balanced investing at American Electric Power", *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 24 No. 2, pp. 27-37.
- Perego, P., Kennedy, S. and Whiteman, G. (2016), "A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 136, Part A, pp. 53-64.
- PwC. 2015. Integrated reporting Where to next? Available: <http://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/integrated-reporting-survey-2015.pdf> [Accessed 16 February 2016].
- Serafeim, G. (2015), "Integrated reporting and investor clientele", *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 27 No. 2, pp. 34-51.
- Silvestri, A., Veltri, S., Venturelli, A. and Petruzzelli, S. (2017), "A research template to evaluate the degree of accountability of Integrated Reporting. A case study", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4.
- Solomon, J. and Maroun, W. (2012), "Integrated reporting: The influence of King III on social, ethical and environmental reporting", London, UK, ACCA
- Steyn, M. (2014), "Organisational benefits and implementation challenges of mandatory integrated reporting: Perspectives of senior executives at South African listed companies", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 476-503.
- Stubbs, W. and Higgins, C. (2014), "Integrated reporting and internal mechanisms of change", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 No. 7, pp. 1068-1089.
- Zhou, S., Simnett, R. and Green, W. (2017), "Does Integrated Reporting Matter to the Capital Market?", *Abacus*, Vol. 53 No. 1, pp. 94-132.