



Journal Website

Article history:
Received 25 March 2026
Revised 30 July 2026
Accepted 06 August 2026
Initial Publication 10 October 2026
Final Publication 23 October 2027

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 6, Issue 4, pp 1-30



E-ISSN: 3041-8933

Uncovering the Architecture of Accountants' Extra-Role Behaviors: A Grounded Theory Approach to Enhancing the Social Responsibility of the Accounting Profession

Mohammad. Abdi¹, Azar. Moslemmi¹, Malek Taj. Maleki Oskouei², Abdolkarim. Moghadam³

¹ Department of Accounting, Khom.C., Islamic Azad University, Khomein, Iran

² Department of Accounting, NT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

³ Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran

* Corresponding author email address: azar.moslemi@iau.ac.ir

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Abdi, M., Moslemmi, A., Maleki Oskouei, M. T., & Moghadam, A. (2027). Uncovering the Architecture of Accountants' Extra-Role Behaviors: A Grounded Theory Approach to Enhancing the Social Responsibility of the Accounting Profession. *Dynamic Management and Business Analysis*, 6(4), 1-30.
<https://doi.org/10.61838/dmbaj.425>



© 2027 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: This study aimed to identify the dimensions and components of accountants' extra-role behaviors and examine their effect on the social responsibility of the accounting profession.

Methodology: This developmental-applied study employed a sequential exploratory mixed-methods design. In the qualitative phase, Glaserian grounded theory was used, and data were collected through semi-structured interviews with 14 academic and professional accounting experts selected through purposive and snowball sampling until theoretical saturation was achieved. The qualitative data were analyzed through open, axial, and selective coding, and the validity and stability of the extracted components were confirmed through a three-round Delphi process. In the quantitative phase, 395 financial managers, accounting supervisors, and accounting experts employed by listed companies participated in the study. Data were collected using a researcher-developed extra-role behavior questionnaire and Carroll's social responsibility questionnaire. The proposed relationships were tested using partial least squares structural equation modeling in SmartPLS 3.

Findings: The qualitative analysis identified four principal categories—advanced financial governance, professional role transformation, extra-professional competencies, and extra-professional responsibility—comprising eight main components and 56 conceptual themes. The Delphi analysis demonstrated increasing expert consensus, with Kendall's coefficient rising from 0.82 in the first round to 0.91 in the third round. The structural model indicated that accountants' extra-role behaviors had a positive and statistically significant effect on the social responsibility of the accounting profession ($\beta=0.550$, $t=15.055$, $p<0.001$). Extra-role behaviors explained 50.2% of the variance in professional social responsibility. The model also demonstrated strong overall fit, with a goodness-of-fit index of 0.655.

Conclusion: Accountants' extra-role behaviors can substantially enhance the social responsibility of the accounting profession by strengthening financial governance, expanding strategic professional roles, developing extra-professional competencies, and promoting multidimensional ethical accountability. The proposed framework can inform the revision of professional behavioral standards, accounting education and training programs, performance appraisal systems, and institutional incentive mechanisms.

Keywords: Extra-role behaviors, advanced financial governance, professional role transformation, extra-professional competencies, social responsibility, accounting profession.

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

The accounting profession occupies a pivotal position in contemporary economic and social systems because the reliability of financial information, the quality of organizational decision-making, and the preservation of public trust depend substantially on accountants' professional conduct. Traditionally, accountants were primarily regarded as recordkeepers, financial reporters, and controllers responsible for ensuring compliance with accounting standards and legal requirements. However, the increasing complexity of business environments, technological transformation, sustainability expectations, stakeholder diversity, and the growing demand for transparency have expanded the boundaries of accountants' professional roles. Modern accountants are increasingly expected to operate as strategic advisors, ethical guardians, risk analysts, communicators, and contributors to sustainable value creation. The professional identity of accountants is therefore shifting from a narrowly technical identity toward a multidimensional identity grounded in accountability, public interest, strategic participation, and professional judgment (Karimi et al., 2025). Professional development and the enhancement of accountants' competencies may also strengthen their capacity to perform complex responsibilities and contribute beyond formal job requirements (Berradia, 2025).

One concept that can explain this transformation is extra-role behavior. Extra-role behaviors refer to voluntary, discretionary, and self-initiated actions that are not explicitly included in formal job descriptions or directly rewarded through conventional organizational systems but contribute to the effectiveness of individuals, organizations, and professional institutions. Such behaviors may include assisting colleagues, voluntarily sharing knowledge, proposing improvements, identifying risks, defending ethical principles, accepting additional responsibilities, and supporting organizational change. A systematic review of the literature indicates that extra-role behavior is a multidimensional and multilevel construct shaped by individual characteristics, job conditions, leadership, social relationships, organizational culture, and perceptions of fairness (Luksyte et al., 2023). In service-oriented environments, these behaviors can improve responsiveness, flexibility, and service quality by narrowing the gap between minimum formal performance and socially desirable performance (Miarni & Ibrahim, 2025).

The emergence of extra-role behavior depends partly on employees' motivations and psychological resources. Job commitment, organizational loyalty, conscientiousness, intrinsic motivation, perceived justice, and positive job attitudes can encourage employees to act beyond formal expectations (Shahmani et al., 2025). Conversely, occupational burnout and negative work attitudes may reduce employees' willingness to engage in discretionary behaviors, whereas psychological hardiness may mitigate these adverse effects (Yasini et al., 2025). Psychological capital and work engagement have also been identified as important antecedents of extra-role behavior because hope, resilience, optimism, and self-efficacy increase individuals' willingness to invest additional effort in their roles (Giancaspro et al., 2022). Among accountants, self-efficacy can enhance job performance through greater mental toughness and confidence in managing difficult professional situations (Kamali et al., 2022).

Organizational systems and managerial practices also influence extra-role behavior. Goal clarity, public service motivation, and organizational commitment can strengthen employees' willingness to perform voluntary actions (Torkamani Tambaki et al., 2022). Fair and development-oriented performance

appraisal systems may encourage extra-role behavior, whereas punitive or opaque evaluation systems can increase withdrawal and turnover intentions (Ghani et al., 2024). The justification and perceived legitimacy of control systems can also shape both in-role and extra-role employee responses (Cha & Wong-On-Wing, 2025). In addition, inclusive leadership, high-quality leader–member exchange, and trust in leadership may stimulate change-oriented extra-role behaviors (Masih et al., 2025). Organizational identity can similarly connect social responsibility and work engagement with citizenship behavior because employees who strongly identify with their organization or profession are more likely to protect its reputation and long-term interests (Heydari et al., 2023).

In professional settings, ethical climate and professional commitment are especially important because extra-role behavior frequently involves choices that cannot be fully regulated through formal rules (Tan et al., 2022). This issue is highly relevant to accounting, where professionals regularly encounter ambiguity, pressure, conflicts of interest, and competing stakeholder expectations. Research has shown that dark personality traits and weakened social trust may increase the likelihood of fraudulent conduct (Heydari, 2023). By contrast, formal professional ethics, particularly when supported by an appropriate organizational culture, can reinforce corporate social responsibility (Sharifi et al., 2023). Accordingly, socially responsible accounting requires more than formal compliance. It requires accountants who voluntarily protect data integrity, maintain professional independence, disclose relevant information, and defend stakeholder interests even when such conduct exceeds minimum legal requirements.

The growing importance of proactive behavior in accounting and auditing further illustrates this need. Proactive auditors identify emerging problems before they become serious violations and initiate preventive or corrective action. Grounded theory studies have shown that proactive auditing behavior is shaped by individual, professional, organizational, and environmental factors (Sadraei & Noravesh, 2022). More recent research has identified foresight, initiative, professional sensitivity, and responsibility as important components of proactive auditing behavior (Mousavi et al., 2025). However, accountants' extra-role behaviors may extend beyond proactive auditing to include integrated reporting, strategic analysis, intelligent monitoring, organizational learning, stakeholder communication, ethical advocacy, and multidimensional accountability.

Digital transformation has also redefined the boundaries of accounting work. Digital intelligence and technological capabilities enable accountants to support sustainable auditing systems, continuous monitoring, real-time reporting, and data-driven decision-making (Huy & Phuc, 2023). At the same time, research on autonomous motivation suggests that deterrence and mandatory control are insufficient to generate responsible organizational behavior unless individuals understand and internalize the value of the expected conduct (Chen et al., 2025). Therefore, voluntary use of advanced analytics, early-warning systems, intelligent controls, and responsible data practices may represent contemporary forms of accountants' extra-role behavior.

Sustainability and social responsibility have similarly expanded professional expectations. The literature on environmental, social, and governance disclosure draws on stakeholder, legitimacy, agency, institutional, and signaling theories to explain why organizations disclose nonfinancial information (Del Giudice & Lodhi, 2024). The integration of ESG disclosure into corporate social responsibility practices can strengthen green organizational culture and green innovation (Mukhtar et al., 2024). Sustainability reporting may also improve corporate reputation, although managerial opportunism can weaken this effect

(Zimon et al., 2022). Domestic research has likewise conceptualized sustainability reporting as a multidimensional phenomenon influenced by causal, contextual, intervening, and strategic factors (Mahmoudi et al., 2023). Organizational culture and contingency conditions can further affect the quality and economic implications of sustainability reporting (Khalili et al., 2024).

Despite the growth of research on extra-role behavior, previous studies have largely examined the construct in general organizational, healthcare, hospitality, public service, or consumer contexts. Many studies have focused on antecedents such as motivation, leadership, justice, burnout, identity, and commitment without identifying the specific content of extra-role behavior in accounting. Accounting studies, in turn, have mostly examined professional ethics, sustainability reporting, proactive auditing, professional identity, or job performance separately. Consequently, limited knowledge exists regarding the distinct dimensions and components of accountants' extra-role behaviors and the manner in which these behaviors influence the social responsibility of the accounting profession. The present study therefore sought to identify the categories, components, and conceptual themes of accountants' extra-role behaviors and examine their effect on the social responsibility of the accounting profession.

Materials and Methods

This developmental-applied study employed a sequential exploratory mixed-methods design. The qualitative phase was conducted using grounded theory based on the Glaserian approach. The qualitative population consisted of academic experts and accounting professionals with substantial scholarly and professional experience. Participants were selected through purposive and snowball sampling, and data collection continued until theoretical saturation was reached. Fourteen experts ultimately participated in semi-structured interviews. All participants held doctoral degrees and had more than 20 years of professional experience; 79% were men and 21% were women.

The interview data were transcribed and analyzed through open, axial, and selective coding. Open coding was used to identify independent conceptual themes from the interview transcripts. Axial coding grouped conceptually related themes into broader components, and selective coding integrated the components into principal categories. Triangulation and parallel coding were used to enhance the credibility and dependability of the qualitative analysis.

A three-round Delphi procedure was subsequently conducted to assess the stability and expert agreement of the identified components. Changes in component means, standard deviations, and Kendall's coefficient of concordance were examined across the three rounds. Following confirmation of the qualitative model, a researcher-developed questionnaire consisting of eight items was designed to measure accountants' extra-role behaviors. The social responsibility of the accounting profession was measured using a 25-item instrument based on Carroll's framework. Content validity was evaluated using the Lawshe method, and all eight researcher-developed items exceeded the minimum acceptable content validity ratio.

The quantitative population consisted of financial managers, accounting supervisors, and accounting experts working in companies listed on the stock exchange. The required sample size was estimated as 384 using Cochran's formula for an unlimited population, and 395 completed questionnaires were ultimately analyzed. Partial least squares structural equation modeling was performed using SmartPLS 3. The measurement model was evaluated through factor loadings, Cronbach's alpha, composite reliability, average variance extracted, and the Fornell–Larcker criterion. The structural model

was evaluated using path coefficients, bootstrapping with 5,000 subsamples, coefficients of determination, predictive relevance indices, and the goodness-of-fit index.

Findings

The qualitative analysis generated 56 conceptual themes. These themes were organized into eight main components and four overarching categories. The first category, advanced financial governance, consisted of integrated reporting and intelligent monitoring. Integrated reporting included multidimensional financial reporting, extra-organizational transparency, responsible information disclosure, integration of qualitative and quantitative criteria, improved reliability, real-time reporting, and the measurement of intangible value. Intelligent monitoring included risk-based controls, data-driven auditing, monitoring of financial deviations, artificial intelligence applications, early-warning systems, anomaly analysis, and continuous evaluation of controls.

The second category, professional role transformation, comprised strategic consulting and advanced analysis. Strategic consulting included transforming data into insight, analyzing strategic scenarios, evaluating the financial effects of decisions, aligning financial and organizational objectives, supporting high-level decision-making, optimizing resource allocation, and managing organizational value. Advanced analysis included complex financial modeling, forecasting future trends, detecting unusual patterns, sensitivity analysis, evaluating emerging risks, analyzing heterogeneous data, and combining quantitative and qualitative methods.

The third category, extra-professional competencies, included professional communication and organizational learning. Professional communication covered the clear presentation of complex information, interpretation of data for stakeholders, management of shareholder expectations, audience-oriented reporting, persuasive reporting, effective financial negotiation, and conflict-of-interest management. Organizational learning included updating technical knowledge, adapting to regulatory changes, developing digital skills, transferring knowledge between generations, building capacity for change, research-oriented problem-solving, and learning from best practices.

The fourth category, extra-professional responsibility, consisted of multidimensional accountability and financial ethics. Multidimensional accountability included stakeholder-oriented reporting, accountability beyond legal requirements, measurement of nonfinancial impacts, sustainable performance evaluation, and comprehensive sustainability reporting. Financial ethics included professional independence, conflict-of-interest management, protection of data integrity, information privacy, institutionalization of ethical values, social responsibility, and intergenerational accountability.

The Delphi results indicated progressively stronger expert consensus. Kendall's coefficient of concordance increased from 0.82 in the first round to 0.86 in the second and 0.91 in the third round. The mean standard deviation declined from 0.51 to 0.43 and then to 0.36, demonstrating reduced dispersion in expert judgments. In the third round, the overall mean score of the items reached 4.83 out of 5. Organizational learning received the highest mean score of 4.91, followed by integrated reporting at 4.88 and multidimensional accountability at 4.86. All components were retained without further revision.

The content validity ratios of the eight researcher-developed items ranged from 0.71 to 1.00, exceeding the required threshold of 0.49. The Kaiser–Meyer–Olkin value was 0.879, and Bartlett's test of sphericity was statistically significant at $p < 0.001$, confirming the adequacy of the data for factor analysis. All factor loadings were greater than 0.70, and all corresponding t-values exceeded 1.96. Cronbach's alpha

values ranged from 0.793 to 0.988, composite reliability values ranged from 0.867 to 0.989, and average variance extracted values ranged from 0.722 to 0.954. The Fornell–Larcker criterion confirmed discriminant validity for all constructs.

The structural model showed that accountants' extra-role behaviors had a positive and statistically significant effect on the social responsibility of the accounting profession. The standardized path coefficient was 0.550, the t-value was 15.055, and the significance level was below 0.001. The coefficient of determination for professional social responsibility was 0.502, indicating that accountants' extra-role behaviors explained 50.2% of its variance. The adjusted coefficient of determination was 0.501. The overall goodness-of-fit index was 0.655, which indicated a strong model fit. All Stone–Geisser predictive relevance values were positive, confirming the model's satisfactory predictive capability.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrate that accountants' extra-role behaviors constitute a multidimensional professional phenomenon extending beyond conventional organizational citizenship behavior. In accounting, extra-role behavior is not limited to voluntarily helping colleagues or accepting additional tasks. It includes efforts to improve reporting quality, develop intelligent controls, provide strategic insight, communicate complex information, transfer professional knowledge, protect ethical standards, and respond to the interests of society and future generations.

Advanced financial governance reflects accountants' voluntary movement beyond minimum reporting and control requirements. Through integrated reporting and intelligent monitoring, accountants can enhance transparency, identify emerging risks, and improve the reliability and timeliness of financial and nonfinancial information. These activities strengthen professional accountability because they reduce information asymmetry and enable stakeholders to make more informed judgments.

Professional role transformation indicates that extra-role accountants no longer define themselves merely as recordkeepers. They act as strategic partners who translate data into insight, evaluate alternative scenarios, anticipate future developments, and participate in value creation. This transformation expands the influence of accounting from retrospective reporting to prospective decision support. It also highlights the need for accountants to tolerate uncertainty and apply advanced analytical methods beyond conventional technical routines.

Extra-professional competencies provide the enabling foundation for these behaviors. Technical knowledge alone cannot ensure that accounting information influences decisions or supports social responsibility. Accountants must communicate effectively with diverse stakeholders, manage conflicting expectations, learn continuously, develop digital capabilities, and transfer knowledge within organizations. These competencies allow accountants to convert professional expertise into organizational and social value.

Extra-professional responsibility represents the ethical culmination of the model. Accountants who practice multidimensional accountability and financial ethics perceive their obligations as extending beyond employers and shareholders. They consider the consequences of financial decisions for employees, communities, the environment, and future generations. They also maintain independence, protect information integrity, and resist pressures that may compromise transparency. Such behaviors transform professional social responsibility from an abstract declaration into observable and assessable action.

The quantitative results confirmed the central role of extra-role behavior in explaining professional social responsibility. The substantial path coefficient and explained variance indicate that formal standards and regulations alone cannot fully produce socially responsible accounting. Regulations define the minimum acceptable level of conduct, whereas extra-role behavior reflects voluntary commitment to a higher level of professional performance. When accountants internalize ethical values and identify with the public mission of their profession, they are more likely to report responsibly, intervene proactively, communicate transparently, and protect stakeholder interests.

The proposed framework contributes to the understanding of professional behavior by integrating technical, strategic, communicative, learning, ethical, and social dimensions into a single model. It also provides a basis for revising accounting competency frameworks, professional education, performance evaluation systems, and institutional policies. Professional bodies and organizations should recognize that socially responsible accounting depends not only on technical compliance but also on the willingness and capability of accountants to perform beyond formally prescribed duties.

In conclusion, accountants' extra-role behaviors significantly enhance the social responsibility of the accounting profession through advanced financial governance, professional role transformation, extra-professional competencies, and extra-professional responsibility. Institutional support for these behaviors can help strengthen transparency, ethical accountability, stakeholder trust, and the long-term legitimacy of the accounting profession.

کشف معماری رفتارهای فرانش حسابداران: رویکردی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد برای ارتقای مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری

محمد عبدی^{۱*}، آذر مسلمی^{۲*}، ملک تاج ملکی اسکوئی^{۳*}، عبدالکریم مقدم^{۴*}

۱. گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران
۲. گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
۳. گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

*ایمیل نویسنده مسئول: azar.moslemi@iau.ac.ir

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی/اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

عبدی، محمد، مسلمی، آذر، ملکی اسکوئی، ملک تاج، و مقدم، عبدالکریم. (۱۴۰۶). کشف معماری رفتارهای فرانش حسابداران: رویکردی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد برای ارتقای مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری. *مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار*، ۶(۴)، ۳۰-۱.



© ۱۴۰۶ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به‌صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: پژوهش حاضر با هدف شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های رفتارهای فرانش حسابداران و بررسی تأثیر این رفتارها بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری انجام شد. **روش‌شناسی:** این پژوهش از نظر هدف، توسعه‌ای-کاربردی و از نظر روش، آمیخته اکتشافی متوالی بود. در بخش کیفی، از نظریه داده‌بنیاد با رویکرد گلیزر استفاده شد و داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری که به روش هدفمند و گلوله‌برفی انتخاب شده بودند، تا دستیابی به اشباع نظری گردآوری شد. داده‌های کیفی طی مراحل کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند و اعتبار مؤلفه‌های استخراج‌شده با اجرای تکنیک دلفی در سه دور تأیید گردید. در بخش کمی، ۳۹۵ نفر از مدیران مالی، رؤسا و کارشناسان حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در پژوهش مشارکت کردند. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه محقق‌ساخته رفتارهای فرانش و پرسشنامه مسئولیت‌پذیری اجتماعی کارول گردآوری و با مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی در نرم‌افزار SmartPLS ۳ تحلیل شدند. **یافته‌ها:** تحلیل کیفی به شناسایی چهار مقوله حاکمیت مالی پیشرفته، تحول نقش حرفه‌ای، شایستگی‌های فرا حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری فرا حرفه‌ای، هشت مؤلفه اصلی و ۵۶ مضمون مفهومی انجامید. نتایج دلفی نیز افزایش ضریب توافق کندال از ۰/۸۲ به ۰/۹۱ را نشان داد. در بخش کمی، رفتارهای فرانش حسابداران تأثیر مثبت و معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری داشت ($\beta=0.55$ ، $t=15.055$ ، $p<0.001$). همچنین، این رفتارها ۵۰/۲ درصد از واریانس مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه را تبیین کردند و شاخص برازش کلی مدل برابر با ۰/۶۵۵ بود. **نتیجه‌گیری:** رفتارهای فرانش حسابداران، از طریق تقویت حاکمیت مالی، توسعه نقش‌های راهبردی، ارتقای شایستگی‌های حرفه‌ای و گسترش پاسخگویی اخلاقی، می‌توانند مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری را به‌طور معناداری ارتقا دهند. چارچوب ارائه‌شده می‌تواند مبنایی برای بازنگری استانداردهای رفتاری، برنامه‌های آموزش حرفه‌ای، نظام‌های ارزیابی عملکرد و سیاست‌های تشویقی نهادهای حسابداری باشد.

کلیدواژه‌گان: رفتارهای فرانش، حاکمیت مالی پیشرفته، تحول نقش حرفه‌ای، شایستگی‌های فرا حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، حرفه حسابداری.

مقدمه

حرفه حسابداری در ساختار اقتصادی و اجتماعی معاصر، صرفاً مجموعه‌ای از فنون ثبت، طبقه‌بندی و گزارش رویدادهای مالی نیست، بلکه نهادی حرفه‌ای و اعتمادمحور است که کیفیت عملکرد آن می‌تواند بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، نهادهای نظارتی، کارکنان و عموم جامعه اثر بگذارد. گسترش پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی، افزایش انتظارات ذی‌نفعان، تحول فناوری‌های مالی، توسعه الزامات پایداری و تشدید حساسیت جامعه نسبت به شفافیت و پاسخگویی، موجب شده است نقش سنتی حسابدار به‌عنوان تهیه‌کننده اطلاعات تاریخی، دیگر پاسخگوی تمامی نیازهای محیط حرفه‌ای نباشد. در چنین شرایطی، حسابداران باید در کنار برخورداری از دانش فنی، توان تحلیل راهبردی، قضاوت اخلاقی، یادگیری مستمر، ارتباط اثربخش و درک پیامدهای اجتماعی تصمیم‌های مالی را نیز توسعه دهند. پژوهش‌های مرتبط با هویت حرفه‌ای حسابداران نشان می‌دهد که جایگاه این حرفه در حال گذار از هویتی محدود به انجام وظایف فنی، به هویتی چندبعدی مبتنی بر پاسخگویی، مشارکت در تصمیم‌گیری و حفاظت از منافع عمومی است (Karimi et al., 2025). همچنین، توسعه حرفه‌ای و ارتقای شایستگی حسابداران، نه تنها عملکرد شغلی آنان را بهبود می‌بخشد، بلکه ظرفیت آنان را برای ایفای نقش‌های پیچیده‌تر و فراتر از انتظارات رسمی افزایش می‌دهد (Berradia, 2025).

یکی از مفاهیمی که می‌تواند این تحول در نقش و هویت حسابداران را توضیح دهد، «رفتارهای فرانقش» است. رفتار فرانقش به مجموعه اقدام‌های داوطلبانه، خودانگیخته و فراتر از الزامات رسمی شغل اشاره دارد که در شرح وظایف سازمانی پیش‌بینی نشده‌اند، اما به بهبود عملکرد فردی، سازمانی و حرفه‌ای کمک می‌کنند. این رفتارها ممکن است در قالب کمک داوطلبانه به همکاران، ارائه پیشنهادهای اصلاحی، پذیرش مسئولیت‌های اضافی، مشارکت در حل مسائل سازمانی، انتقال دانش، دفاع از اصول اخلاقی، پیشگیری از مخاطرات یا تلاش برای ارتقای کیفیت خدمات ظاهر شوند. مرور نظام‌مند ادبیات نشان می‌دهد که رفتارهای فرانقش، مفهومی چندسطحی و چندبعدی هستند و تحت تأثیر ویژگی‌های فردی، شرایط شغلی، کیفیت رهبری، روابط اجتماعی، فرهنگ سازمانی و ادراک عدالت شکل می‌گیرند (Luksyte et al., 2023). در محیط‌های ارائه خدمات عمومی نیز این رفتارها می‌توانند کیفیت، انعطاف‌پذیری و پاسخگویی خدمات را افزایش دهند و فاصله میان حداقل عملکرد رسمی و عملکرد مطلوب اجتماعی را کاهش دهند (Miarni & Ibrahim, 2025).

رفتار فرانقش زمانی شکل می‌گیرد که فرد، انجام یک اقدام را صرفاً به دلیل الزام قانونی یا انتظار مدیر انجام ندهد، بلکه آن را بخشی از تعهد اخلاقی، هویت حرفه‌ای یا مسئولیت خود در قبال دیگران بداند. از این‌رو، انگیزش درونی، تعهد شغلی، وفاداری سازمانی، وجدان کاری، ادراک عدالت و نگرش مثبت به شغل از عوامل مؤثر بر ظهور این رفتارها هستند (Shahmani et al., 2025). در مقابل، فرسودگی شغلی، فشار روانی، نگرش منفی به کار و کاهش سرسختی روان‌شناختی می‌توانند تمایل کارکنان به انجام اقدام‌های داوطلبانه و فراتر از وظیفه را تضعیف کنند (Yasini et al., 2025). سرمایه روان‌شناختی و اشتیاق شغلی نیز با افزایش امید، خودکارآمدی، تاب‌آوری و درگیری فعالانه فرد در کار، زمینه بروز رفتارهای فرانقش را فراهم می‌کنند (Giancaspro et al., 2022). در حرفه حسابداری نیز خودکارآمدی می‌تواند از طریق تقویت استقامت ذهنی و اطمینان فرد به توانایی‌های حرفه‌ای، عملکرد شغلی و آمادگی برای پذیرش مسئولیت‌های دشوارتر را افزایش دهد (Kamali et al., 2022).

برخی نظریه‌های انگیزشی، رفتارهای فرانقش را حاصل ارزیابی فرد از ارزش، پیامد و اثربخشی کنش‌های داوطلبانه می‌دانند. بر اساس این دیدگاه، فرد زمانی فراتر از الزامات رسمی عمل می‌کند که باور داشته باشد تلاش او می‌تواند پیامد معناداری برای سازمان، حرفه یا جامعه ایجاد کند. ادراک روشن از اهداف، انگیزش خدمت عمومی و تعهد سازمانی، احتمال بروز رفتارهای داوطلبانه را افزایش می‌دهد (Torkamani).



(Tambaki et al., 2022). همچنین، زمانی که کارکنان نظام ارزیابی عملکرد را منصفانه، توسعه‌محور و حمایتگر ادراک کنند، تمایل بیشتری به انجام رفتارهای فرانش نشان می‌دهند؛ درحالی‌که ارزیابی تنبیهی یا غیرشفاف می‌تواند به قصد ترک خدمت و کاهش مشارکت داوطلبانه منجر شود (Ghani et al., 2024). توجیه منطقی نظام‌های کنترلی نیز می‌تواند نحوه واکنش کارکنان به کنترل‌های سازمانی را تغییر دهد و بر رفتارهای درون‌نقش و فرانش آنان اثر بگذارد (Cha & Wong-On-Wing, 2025). این موضوع در محیط حسابداری اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا کنترل‌های رسمی، استانداردها و مقررات بخش جدایی‌ناپذیر فعالیت حرفه‌ای‌اند، اما کیفیت عملکرد حسابداران تنها از طریق الزام و نظارت رسمی تضمین نمی‌شود.

رفتارهای فرانش همچنین تحت تأثیر نوع رهبری و کیفیت روابط سازمانی قرار دارند. رهبری فراگیر، با ایجاد اعتماد، احترام متقابل و کیفیت بالای رابطه میان رهبر و کارکنان، می‌تواند رفتارهای فرانش تغییرمحور را تقویت کند (Masih et al., 2025). در سایر حرفه‌های حساس نیز رفتارهای رهبری، شکوفایی روان‌شناختی و احساس معناداری کار با تمایل کارکنان به انجام اقدام‌های فراتر از وظیفه ارتباط دارد (Khader et al., 2025). هویت سازمانی نیز می‌تواند رابطه میان مسئولیت اجتماعی، اشتیاق شغلی و رفتار شهروندی را میانجی‌گری کند؛ به این معنا که افراد هنگامی که خود را بخشی معنادار از سازمان یا حرفه می‌دانند، مسئولیت بیشتری برای اعتبار و پیامدهای اجتماعی آن احساس می‌کنند (Heydari et al., 2023). در همین راستا، تعهد حرفه‌ای و ادراک فضای اخلاقی مناسب، از عوامل اساسی ظهور رفتارهای فرانش در محیط‌های تخصصی هستند، زیرا فرد را ترغیب می‌کنند منافع حرفه و ذی‌نفعان را فراتر از منافع کوتاه‌مدت شخصی یا سازمانی در نظر بگیرد (Tan et al., 2022).

بااین‌حال، رفتارهای فرانش پدیده‌ای کاملاً ثابت و مستقل از شرایط شغلی نیستند. رکود مسیر شغلی، احساس فقدان فرصت رشد، فرسایش انگیزه و اهمال‌کاری می‌توانند رابطه فرد با وظایف رسمی و داوطلبانه را تغییر دهند (Mirhadi & Mirzaei, 2024). در مقابل، بازطراحی شغل توسط کارکنان و تلاش آگاهانه آنان برای هماهنگ‌سازی وظایف با توانایی‌ها و علایق شخصی، از طریق افزایش تناسب ادراک‌شده و اشتیاق شغلی، به رفتارهای نوآورانه و فرانش منجر می‌شود (Lim, 2022). حتی انگیزه‌های خانوادگی نیز می‌توانند از طریق سازوکارهای ابزاری و روان‌شناختی، بر مشارکت داوطلبانه کارکنان در سازمان اثر بگذارند (Meng et al., 2024). این یافته‌ها نشان می‌دهند که رفتار فرانش، حاصل تعامل پیچیده انگیزه‌های فردی، ساختارهای سازمانی، روابط اجتماعی و ادراک فرد از هویت و آینده حرفه‌ای خویش است و نمی‌توان آن را صرفاً به ویژگی شخصیتی یا اخلاق فردی تقلیل داد.

در سال‌های اخیر، مفهوم رفتار فرانش از محدوده کارکنان سازمانی فراتر رفته و در حوزه رفتار مشتریان، پایداری و مسئولیت اجتماعی نیز بررسی شده است. ادراک مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند از طریق دلبستگی عاطفی و معناداری اخلاقی، رفتارهای داوطلبانه مشتریان را تقویت کند (Kafashpour et al., 2023). هویت اخلاقی شرکت نیز رابطه میان انگیزه مسئولیت اجتماعی، رفتار فرانش مشتری و قصد خرید سبز را شکل می‌دهد (Li & Rabeeu, 2024). مزایای روان‌شناختی سبز، احساس قدردانی و ادراک اثربخشی فردی نیز می‌توانند مصرف‌کنندگان را به حمایت‌های داوطلبانه از سازمان‌ها و برندهای مسئول ترغیب کنند (Nguyen & Yang, 2025). محتوای مرتبط با برند در شبکه‌های اجتماعی نیز در شرایط خاص، رفتارهای فرانش مشتریان را تحریک می‌کند (Guttena et al., 2024). اهمیت این مطالعات برای حرفه حسابداری در آن است که نشان می‌دهند مسئولیت‌پذیری ادراک‌شده، اعتماد و هویت اخلاقی می‌توانند کنش‌های داوطلبانه ذی‌نفعان را تقویت کنند؛ بنابراین، انتظار می‌رود همین منطق در سطح اعضای یک حرفه نیز برقرار باشد و حسابداری که هویت اخلاقی و مسئولیت اجتماعی حرفه را درونی کرده‌اند، آمادگی بیشتری برای انجام رفتارهای فراتر از نقش داشته باشند.

حسابداری به دلیل اتکای بنیادین خود بر اعتماد عمومی، از بسیاری از حرفه‌های دیگر متمایز است. استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، معمولاً امکان مشاهده مستقیم تمامی فرایندهای تولید، ثبت، تحلیل و افشای اطلاعات را ندارند و ناچارند به صلاحیت، استقلال و اخلاق حسابداران اعتماد کنند. در چنین بستری، رعایت حداقل استانداردها شرط لازم است، اما برای حفاظت پایدار از اعتماد عمومی کافی نیست. وجود ویژگی‌های شخصیتی نامطلوب، کاهش اعتماد اجتماعی و ضعف نظارت اخلاقی می‌تواند گرایش به تقلب و تحریف اطلاعات را افزایش دهد (Heydari, 2023). در مقابل، اخلاق حرفه‌ای رسمی، به‌ویژه در بستر فرهنگ سازمانی حمایتگر، می‌تواند مسئولیت اجتماعی شرکت را تقویت کند (Sharifi et al., 2023). از این‌رو، حسابداری مسئولانه نیازمند افرادی است که در شرایط ابهام، فشار مدیریتی یا تعارض منافع، صرفاً به رعایت صوری قوانین بسنده نکنند، بلکه فعالانه از صحت اطلاعات، استقلال حرفه‌ای، حقوق ذی‌نفعان و منافع عمومی دفاع کنند.

این ضرورت، مفهوم رفتارهای پیش‌دستانه و فرانش در حسابداری و حسابرسی را برجسته می‌سازد. رفتار پیش‌دستانه حسابرس زمانی رخ می‌دهد که حسابرس پیش از تبدیل شدن یک مسئله بالقوه به تخلف یا بحران، آن را شناسایی و برای اصلاح آن اقدام کند. الگوهای مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد نشان داده‌اند که رفتارهای پیش‌دستانه حسابرسان از مجموعه‌ای از عوامل فردی، حرفه‌ای، سازمانی و محیطی تأثیر می‌پذیرند (Sadraei & Noravesh, 2022). پژوهش‌های جدیدتر نیز بر مؤلفه‌هایی مانند حساسیت حرفه‌ای، آینده‌نگری، ابتکار، مسئولیت‌پذیری و آمادگی برای مداخله اصلاحی در شکل‌گیری رفتارهای پیش‌دستانه حسابرسی تأکید کرده‌اند (Mousavi et al., 2025). باین‌حال، رفتار فرانش حسابداران دامنه‌ای گسترده‌تر از رفتار پیش‌دستانه حسابرسان دارد و می‌تواند گزارشگری، کنترل داخلی، تحلیل داده، مشاوره مدیریتی، آموزش همکاران، ارتباط با ذی‌نفعان و دفاع از اصول اخلاقی را نیز در بر گیرد.

تحول دیجیتال نیز مرزهای نقش حسابداران را گسترش داده است. توسعه تحلیل داده، سامانه‌های هوشمند، گزارشگری بلادرنگ و حسابرسی دیجیتال، حسابداران را از انجام‌دهندگان فرایندهای تکراری به تحلیلگران و طراحان نظام‌های اطلاعاتی تبدیل می‌کند. هوشمندی دیجیتال حسابداران می‌تواند توانمندی‌های دیجیتالی سازمان را افزایش دهد و در شکل‌گیری اکوسیستم حسابرسی پایدار نقش داشته باشد (Huy & Phuc, 2023). از سوی دیگر، انگیزش خودمختار در رفتارهای امنیتی سازمانی نشان می‌دهد که اتکای صرف به بازدارندگی و اجبار، برای ایجاد رفتار مسئولانه کافی نیست و افراد باید چرایی و ارزش درونی رفتارهای مورد انتظار را درک کنند (Chen et al., 2025). بنابراین، استفاده اخلاقی از فناوری، پایش داوطلبانه مخاطرات، طراحی کنترل‌های هوشمند و ارتقای امنیت و یکپارچگی داده‌ها می‌توانند جلوه‌هایی نوین از رفتار فرانش حسابداران باشند.

هم‌زمان با تحول نقش حسابداران، مسئولیت اجتماعی و گزارشگری پایداری نیز به یکی از مهم‌ترین حوزه‌های تحول حرفه تبدیل شده است. ادبیات افشای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی نشان می‌دهد که نظریه‌هایی مانند مشروعیت، ذی‌نفعان، نمایندگی، نهادی و علامت‌دهی، هر یک بخشی از انگیزه‌ها و پیامدهای افشای ESG را توضیح می‌دهند (Del Giudice & Lodhi, 2024). ادغام افشای ESG با مسئولیت اجتماعی می‌تواند فرهنگ سبز سازمانی و نوآوری سبز را تقویت کند (Mukhtar et al., 2024). همچنین، گزارشگری پایداری می‌تواند شهرت شرکت را ارتقا دهد، هرچند رفتار فرصت‌طلبانه مدیران ممکن است شدت این رابطه را تغییر دهد (Zimon et al., 2022). در سطح داخلی نیز مدل‌های مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد نشان داده‌اند که گزارشگری پایداری پدیده‌ای چندبعدی است و به شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای گوناگون وابسته است (Mahmoudi et al., 2023). فرهنگ سازمانی و عوامل اقتضایی نیز می‌توانند نحوه اجرای گزارشگری پایداری و ارتباط آن با عملکرد اقتصادی را شکل دهند (Khalili et al., 2024).

رابطه میان پایداری و عملکرد مالی نیز نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی نباید صرفاً هزینه‌ای تحمیلی یا فعالیتی نمادین تلقی شود. عملکرد پایداری کسب‌وکار می‌تواند از طریق بهبود تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و تخصیص بهینه منابع، عملکرد مالی شرکت را تقویت کند.



(Mansour et al., 2022). شواهد موجود در صنایع حمل‌ونقل و لجستیک نیز از ارتباط میان پایداری، عملکرد مالی و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی حمایت می‌کند (Shakil et al., 2024). افشای محیط‌زیستی در صنایع آلاینده نیز می‌تواند با عملکرد مالی و مشروعیت اجتماعی شرکت‌ها ارتباط داشته باشد (Ikechukwu et al., 2022). این یافته‌ها جایگاه حسابداران را در تحقق پایداری برجسته می‌کنند، زیرا اندازه‌گیری، طبقه‌بندی، اعتباربخشی و افشای اطلاعات غیرمالی بدون مشارکت فعال آنان امکان‌پذیر نیست. در این شرایط، رفتار فرانش حسابدار می‌تواند به صورت طراحی معیارهای غیرمالی، افشای داوطلبانه اطلاعات، ارزیابی پیامدهای زیست‌محیطی، هشدار درباره ریسک‌های بلندمدت و دفاع از گزارشگری شفاف ظاهر شود.

از منظر مدیریت سبز منابع انسانی نیز رضایت محیط‌زیستی کارکنان می‌تواند رابطه میان رویه‌های سبز سازمان و رفتارهای فرانش سبز را میانجی‌گری کند (Pătraș et al., 2025). این موضوع نشان می‌دهد که مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محیط‌زیستی هنگامی به کنش داوطلبانه تبدیل می‌شود که ارزش‌های پایداری در تجربه روزمره کارکنان، هویت سازمانی و نظام‌های حمایتی نهادینه شده باشند. در محیط حسابداری، نهادینه شدن چنین ارزش‌هایی می‌تواند حسابداران را ترغیب کند تا فراتر از الزامات قانونی، پیامدهای اجتماعی و محیط‌زیستی تصمیم‌های مالی را ارزیابی کنند. به همین ترتیب، رابطه میان فرهنگ اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و رفتار فرانش نشان می‌دهد که نهادهای حرفه‌ای و سازمان‌ها می‌توانند با ایجاد فضای اخلاقی، استقلال، امنیت روان‌شناختی و سازوکارهای پاداش مناسب، بروز این رفتارها را تسهیل کنند (Tan et al., 2022).

با وجود گسترش مطالعات رفتار فرانش، بخش عمده پژوهش‌ها در محیط‌های عمومی سازمانی، خدماتی، گردشگری، سلامت یا رفتار مصرف‌کننده انجام شده‌اند و کمتر به ویژگی‌های منحصربه‌فرد حرفه حسابداری توجه کرده‌اند. برخی مطالعات، رفتار فرانش را به صورت یک سازه کلی سنجیده‌اند و از تفکیک ابعاد تخصصی آن در حرفه‌های اعتمادمحور بازمانده‌اند. برخی دیگر نیز صرفاً پیشایندهایی مانند انگیزش، عدالت، رهبری، فرسودگی، تعهد یا هویت را بررسی کرده‌اند، بدون آنکه روشن سازند رفتار فرانش حسابدار در عمل از چه کنش‌هایی تشکیل می‌شود. از سوی دیگر، مطالعات حسابداری بیشتر بر اخلاق حرفه‌ای، گزارشگری پایداری، رفتار پیش‌دستانه حساب‌رسان، هویت حرفه‌ای یا عملکرد شغلی متمرکز بوده‌اند و پیوند نظام‌مند میان رفتارهای فراتر از نقش و مسئولیت‌پذیری اجتماعی کل حرفه را کمتر مورد آزمون قرار داده‌اند. حتی مطالعاتی که به نقش اخلاق، فرهنگ و مسئولیت اجتماعی پرداخته‌اند، غالباً واحد تحلیل خود را سازمان قرار داده‌اند، نه حسابدار به عنوان کنشگری که می‌تواند از طریق تصمیم‌ها و رفتارهای داوطلبانه خود، حدود پاسخگویی حرفه را گسترش دهد.

این خلأ از آن جهت اهمیت دارد که رفتارهای فرانش حسابداران احتمالاً ماهیتی متفاوت از رفتارهای فرانش عمومی دارند. کمک به همکار یا مشارکت داوطلبانه در فعالیت‌های سازمانی، تنها بخشی از این رفتارهاست. در حرفه حسابداری، رفتار فرانش ممکن است شامل گزارشگری یکپارچه، افشای مسئولانه، نظارت هوشمند، تحلیل پیشرفته، مشارکت در تصمیم‌گیری راهبردی، توسعه دانش سازمانی، حفاظت از استقلال حرفه‌ای، مدیریت تعارض منافع و پاسخگویی نسبت به جامعه و نسل‌های آینده باشد. چنین رفتارهایی می‌توانند نقش حسابدار را از مجری مقررات به نگهبان اعتماد عمومی، شریک راهبردی و کنشگر مسئول اجتماعی ارتقا دهند. بنابراین، شناخت این رفتارها نیازمند رویکردی اکتشافی است که به جای تحمیل طبقه‌بندی‌های عمومی موجود، ابعاد و مؤلفه‌های آن را از تجربه و ادراک خبرگان حرفه‌ای استخراج کند و سپس رابطه آن را با مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه به صورت تجربی بیازماید.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر شناسایی ابعاد، مؤلفه‌ها و مضامین رفتارهای فرانش حسابداران و تبیین تأثیر این رفتارها بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری است.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، توسعه‌ای-کاربردی و از نظر ماهیت داده‌ها، ترکیبی (کیفی-کمی) با رویکرد اکتشافی متوالی است. در بخش کیفی، از روش نظریه داده‌بنیاد با رویکرد گلیزر استفاده شد تا به دلیل فقدان چارچوب نظری منسجم، ابعاد رفتارهای فرانش حسابداران شناسایی گردد. در بخش کمی نیز از روش پیمایشی و مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی برای آزمون فرضیه پژوهش استفاده شد.

جامعه آماری بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر با تجربه حرفه‌ای بود. نمونه‌گیری به صورت ترکیبی از روش‌های هدفمند و گلوله‌برفی انجام شد و تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. در نهایت، ۱۴ نفر در مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته مشارکت داشتند (۷۹ درصد مرد، ۲۱ درصد زن، تمامی دارای مدرک دکتری با بیش از ۲۰ سال سابقه کاری). جامعه آماری بخش کمی شامل مدیران مالی، رؤسا و کارشناسان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بود که با استفاده از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود، ۳۸۴ نفر برآورد و در نهایت ۳۹۵ پرسشنامه تکمیل شد.

ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کیفی، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و در بخش کمی، پرسشنامه محقق‌ساخته رفتارهای فرانش (۸ گویه) و پرسشنامه استاندارد کارول (۲۰۰۳) برای مسئولیت‌پذیری اجتماعی (۲۵ گویه) بود. روایی و پایایی در بخش کیفی با استفاده از روش سه‌سوسازی و کدگذاری موازی و در بخش کمی با روش لاوشه (۱۹۷۵) و محاسبه ضریب آلفای کرونباخ تأیید شد. جدول زیر نتایج محاسبه شاخص روایی محتوایی (CVR) را برای ۸ گویه پرسشنامه نشان می‌دهد که همگی با داشتن CVR بین ۰/۷۱ تا ۱/۰۰ (حداقل قابل قبول ۰/۴۹) مورد تأیید قرار گرفتند.

جدول ۱

محاسبه شاخص روایی محتوایی (CVR) سؤالات پرسشنامه

سؤال	n_e (تعداد موافق)	مقدار CVR	نتیجه (حداقل: ۰/۴۹)
۱	۱۳	۰/۸۶	تأیید ☒
۲	۱۳	۰/۸۶	تأیید ☒
۳	۱۴	۱/۰۰	تأیید ☒
۴	۱۲	۰/۷۱	تأیید ☒
۵	۱۳	۰/۸۶	تأیید ☒
۶	۱۲	۰/۷۱	تأیید ☒
۷	۱۳	۰/۸۶	تأیید ☒
۸	۱۴	۱/۰۰	تأیید ☒

پس از شناسایی مؤلفه‌ها در بخش کیفی، برای تأمین پایایی، از تکنیک دلفی در سه دور متوالی استفاده شد. جدول زیر نتایج سه دور تحلیل دلفی را به صورت تجمیعی نشان می‌دهد که حکایت از افزایش همگرایی و کاهش پراکندگی نظرات خبرگان در طول فرآیند دارد.



جدول ۲

نتایج تجمیعی سه دور اعتبارسنجی به روش دلفی

ردیف	مؤلفه ها	دور اول	دور دوم	دور سوم	روند تغییرات	میانگین	انحراف معیار
۱	گزارشگری یکپارچه	۴/۷۵	۰/۴۵	۴/۸۲	۰/۳۸	۴/۸۸	۰/۳۲
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۲	نظارت هوشمند	۴/۶۸	۰/۵۲	۴/۷۵	۰/۴۵	۴/۸۲	۰/۳۸
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۳	مشاوره راهبردی	۴/۵۲	۰/۶۱	۴/۶۵	۰/۵۲	۴/۷۵	۰/۴۵
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۴	تحلیل پیشرفته	۴/۶۳	۰/۵۷	۴/۷۸	۰/۴۲	۴/۸۵	۰/۳۵
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۵	ارتباطات حرفه ای	۴/۵۷	۰/۵۹	۴/۷۲	۰/۴۸	۴/۷۸	۰/۴۲
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۶	یادگیری سازمانی	۴/۸۱	۰/۴۱	۴/۸۶	۰/۳۵	۴/۹۱	۰/۲۹
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۷	پاسخگویی چندبعدی	۴/۷۲	۰/۴۹	۴/۸۰	۰/۴۰	۴/۸۶	۰/۳۴
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
۸	اخلاق مالی	۴/۶۶	۰/۵۴	۴/۷۴	۰/۴۶	۴/۸۰	۰/۴۰
						↑ میانگین، ↓ انحراف	
	شاخص کلی	۰/۸۲	۰/۵۱	۰/۸۶	۰/۴۳	۰/۹۱	۰/۳۶
						↑ میانگین، ↓ انحراف	

مستمر

همان طور که در جدول ۲ مشاهده می شود، میانگین ضریب توافق کندال از ۰/۸۲ در دور اول به ۰/۹۱ در دور سوم افزایش یافته و میانگین انحراف معیار از ۰/۵۱ به ۰/۳۶ کاهش یافته است که نشان دهنده همگرایی فزاینده نظرات خبرگان و دستیابی به اجماع نظری مطلوب است. در دور سوم، میانگین امتیاز گویه ها به ۴/۸۳ از ۵ رسید که نشان دهنده توافق قوی خبرگان بر اهمیت تمامی گویه ها است و کلیه گویه های پژوهش بدون نیاز به بازنگری مجدد تأیید شدند.

برای آزمون فرضیه پژوهش، از مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم افزار Smart PLS 3 استفاده شد. کفایت نمونه با شاخص KMO برابر ۰/۸۷۹ و آزمون بارتلت با سطح معناداری کمتر از ۰/۰۰۱ تأیید گردید. در مدل بیرونی، روایی همگرا با بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۷۰ و شاخص AVE بزرگتر از ۰/۵۰ (محدوده ۰/۷۲۲ تا ۰/۹۵۴) و روایی واگرا با معیار فورنل و لارکر تأیید شد. پایایی نیز با آلفای کرونباخ (۰/۷۹۳ تا ۰/۹۸۸) و پایایی ترکیبی (۰/۸۶۷ تا ۰/۹۸۹) در سطح مطلوبی قرار داشت. شاخص GOF برابر ۰/۶۵۵ محاسبه شد که نشان دهنده برازش بسیار مناسب مدل کلی است. در مجموع، چارچوب روش شناختی ترکیبی به کار گرفته شده، امکان شناسایی عمیق ابعاد پدیده و آزمون تجربی روابط علی را فراهم ساخته است.

جدول ۳

تحلیل روند تغییرات در سه دور

شاخص	دور اول	دور دوم	دور سوم	روند تغییر
میانگین ضریب توافق کندال	۰/۸۲	۰/۸۶	۰/۹۱	افزایشی
میانگین انحراف معیار	۰/۵۱	۰/۴۳	۰/۳۶	کاهشی
دامنه ضریب توافق	۰/۰-۸۵/۷۶	۰/۰-۹۱/۸۲	۰/۰-۹۵/۸۶	بهبود

نتایج تحلیل دلفی نشان داد که کلیه مؤلفه‌های شناسایی شده در بخش کیفی از پایایی و اعتبار لازم برخوردار هستند و می‌توانند به عنوان مبنایی برای طراحی پرسشنامه محقق‌ساخته در بخش کمی مورد استفاده قرار گیرند. به‌ویژه مؤلفه‌های «یادگیری سازمانی» با میانگین ۴/۹۱ و ضریب توافق ۰/۹۴، «گزارشگری یکپارچه» با میانگین ۴/۸۸ و ضریب توافق ۰/۹۲، و «پاسخگویی چندبعدی» با میانگین ۴/۸۶ و ضریب توافق ۰/۹۱، بالاترین سطح اجماع را در میان خبرگان به خود اختصاص دادند که نشان‌دهنده اهمیت ویژه این مؤلفه‌ها در مدل رفتارهای فرانش حسابداران است. بنابراین، با اطمینان از پایایی و اعتبار مؤلفه‌های شناسایی شده، پرسشنامه محقق‌ساخته رفتارهای فرانش حسابداران بر اساس ۸ مؤلفه اصلی تدوین و برای آزمون فرضیه پژوهش در بخش کمی مورد استفاده قرار گرفت.

یافته‌ها

پس از انجام مصاحبه‌های عمیق با ۱۴ نفر از خبرگان و پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها، فرآیند کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در مرحله کدگذاری باز، با خوانش مکرر و خط به خط متن مصاحبه‌ها، تعداد ۵۶ مضمون مفهومی مستقل از لابه‌لای روایت‌های مصاحبه‌شوندگان استخراج گردید. در مرحله کدگذاری محوری، این مضامین بر اساس وجوه اشتراک معنایی، هم‌پوشانی‌های مفهومی و روابط معنا دار میان آنها، در قالب ۸ مؤلفه اصلی دسته‌بندی شدند. در مرحله کدگذاری انتخابی، با تحلیل عمیق‌تر روابط میان مؤلفه‌ها، ۴ مقوله اصلی شناسایی و تبیین گردید.

جدول ۴

نتایج کدگذاری داده‌ها

کدگذاری گزینشی (مقوله‌ها)	کدگذاری محوری (مؤلفه‌های اصلی)	کدگذاری باز (تعداد مضامین)
حاکمیت مالی پیشرفته	گزارشگری یکپارچه، نظارت هوشمند	۱۴
تحول نقش حرفه‌ای	مشاوره راهبردی، تحلیل پیشرفته	۱۴
شایستگی‌های فراحرفه‌ای	ارتباطات حرفه‌ای، یادگیری سازمانی	۱۴
مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	پاسخگویی چندبعدی، اخلاق مالی	۱۴
جمع	۸ مؤلفه	۵۶ مضمون



کدگذاری (مقوله‌ها)	گزینشی	مؤلفه‌های اصلی	مضامین مستخرج از مصاحبه‌ها
حاکمیت مالی پیشرفته	گزارشگری	گزارشگری مالی چندبعدی، شفافیت فراسازمانی، افشای مسئولانه اطلاعات، تلفیق معیارهای کیفی-کمی، بهبود قابلیت یکپارچه	اتکا، گزارش‌دهی بلادرنگ، سنجش ارزش نامشهود
نظارت هوشمند	کنترل‌های ریسک‌محور، حسابرسی داده‌بنیان، پایش انحرافات مالی، کاربرد هوش مصنوعی، سیستم‌های هشدار سریع، تحلیل ناهنجاری‌ها، ارزیابی مستمر کنترل‌ها		
تحول نقش حرفه‌ای	مشاوره راهبردی	ترجمه داده به بینش، تحلیل سناریوهای راهبردی، ارزیابی تأثیر مالی تصمیمات، همسوسازی مالی-سازمانی، پشتیبانی تصمیم‌گیری کلان، بهینه‌سازی تخصیص منابع، مدیریت ارزش سازمانی	
تحلیل پیشرفته	مدل‌سازی مالی پیچیده، پیش‌بینی روندهای آتی، شناسایی الگوهای نامتعارف، تحلیل حساسیت متغیرها، ارزیابی ریسک‌های نوظهور، تحلیل داده‌های ناهمگن، به‌کارگیری روش‌های کمی-کیفی		
شایستگی‌های فرا حرفه‌ای	ارتباطات حرفه‌ای	ارائه شفاف اطلاعات پیچیده، تفسیر داده برای ذینفعان، مدیریت انتظارات سهامداران، گزارش‌دهی مخاطب‌محور، فنون اقناع در گزارشگری، مذاکره مالی اثربخش، مدیریت تعارض منافع	
یادگیری سازمانی	به‌روزرسانی دانش فنی، انطباق با تحولات مقرراتی، توسعه مهارت‌های دیجیتال، انتقال دانش بین‌نسلی، ظرفیت‌سازی برای تغییر، پژوهش‌محوری در حل مسائل، یادگیری از بهترین تجارب		
مسئولیت‌پذیری فرا حرفه‌ای	پاسخگویی چندبعدی	شفاف‌سازی فراسازمانی، افشای مسئولانه اطلاعات، گزارش‌دهی ذینفع‌محور، پاسخگویی فراتر از الزامات قانونی، سنجش تأثیرات غیرمالی، ارزیابی عملکرد پایدار، گزارش‌دهی جامع پایداری	
اخلاق مالی	حفظ استقلال حرفه‌ای، مدیریت تعارض منافع، حفاظت از یکپارچگی داده‌ها، رعایت حریم خصوصی اطلاعات، نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، پاسخگویی نسلی		

در ادامه به تشریح هر یک از مقوله‌های اصلی و مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده آنها پرداخته می‌شود.

مقوله اول: حاکمیت مالی پیشرفته

این مقوله بیانگر مجموعه‌ای از رفتارهای حسابداران است که فراتر از الزامات استانداردهای گزارشگری مالی، با هدف ارتقای کیفیت شفافیت، جامعیت و به‌موقع بودن اطلاعات مالی انجام می‌شود. یکی از خبرگان در این خصوص بیان داشت: «بنده معتقدم که گزارشگری مالی چندبعدی می‌تواند تصویر کاملتری از واقعیت اقتصادی شرکت ارائه دهد. صرف گزارش سود خالص کافی نیست. باید ابعاد پایداری، ریسک و نوآوری را نیز در کنار هم دید.» این مقوله از دو مؤلفه گزارشگری یکپارچه (شامل مضامین: گزارشگری مالی چندبعدی، شفافیت فراسازمانی، افشای مسئولانه اطلاعات، تلفیق معیارهای کیفی-کمی، بهبود قابلیت اتکا، گزارش‌دهی بلادرنگ و سنجش ارزش نامشهود) و نظارت هوشمند (شامل مضامین: کنترل‌های ریسک‌محور، حسابرسی داده‌بنیان، پایش انحرافات مالی، کاربرد هوش مصنوعی، سیستم‌های هشدار سریع، تحلیل ناهنجاری‌ها و ارزیابی مستمر کنترل‌ها) تشکیل شده است. خبرگان بر این باور بودند که روش‌های سنتی کنترل و حسابرسی دیگر پاسخگوی پیچیدگی و حجم بالای تراکنش‌ها در سازمان‌های امروزی نیست و حسابدارانی که به‌صورت داوطلبانه به استقبال فناوری‌های نوین و روش‌های تحلیلی پیشرفته می‌روند، در زمره حسابداران فرانش قرار می‌گیرند.

مقوله دوم: تحول نقش حرفه‌ای

این مقوله به مجموعه رفتارهایی اشاره دارد که طی آن حسابدار از جایگاه سنتی خود به عنوان «ثبت‌کننده رویدادهای گذشته» خارج شده و به «شریک راهبردی» کسب‌وکار تبدیل می‌شود. یکی از مدیران مالی با سابقه در این خصوص بیان داشت: «از نظر بنده، یکی از وظایف فرانش حسابدار، پیش‌بینی روندهای آتی است. بازار به سرعت تغییر می‌کند و حسابدار نباید منتظر بماند تا رویداد اتفاق بیفتد و بعد

ثبت کند.» این مقوله از دو مؤلفه مشاوره راهبردی (شامل مضامین: ترجمه داده به بینش، تحلیل سناریوهای راهبردی، ارزیابی تأثیر مالی تصمیمات، همسوسازی مالی-سازمانی، پشتیبانی تصمیم‌گیری کلان، بهینه‌سازی تخصیص منابع و مدیریت ارزش سازمانی) و تحلیل پیشرفته (شامل مضامین: مدل‌سازی مالی پیچیده، پیش‌بینی روندهای آتی، شناسایی الگوهای نامتعارف، تحلیل حساسیت متغیرها، ارزیابی ریسک‌های نوظهور، تحلیل داده‌های ناهمگن و به‌کارگیری روش‌های کمی-کیفی) تشکیل شده است. خبرگان معتقد بودند که حسابداران فرانش، مرزهای وظایف خود را تا سطح مشارکت فعال در تصمیم‌گیری‌های کلان سازمانی و خلق ارزش پایدار گسترش می‌دهند.

مقوله سوم: شایستگی‌های فراحرفه‌ای

این مقوله بر «توانایی‌ها»، «مهارت‌ها» و «شایستگی‌های» زیربنایی تأکید دارد که شرط لازم برای بروز رفتارهای فرانش محسوب می‌شوند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این خصوص گفت: «شما ممکن است بهترین تحلیل مالی را داشته باشید، اما اگر نتوانید مدیرعامل یا هیئت‌مدیره را قانع کنید، آن تحلیل هیچ اثری نخواهد داشت.» این مقوله از دو مؤلفه ارتباطات حرفه‌ای (شامل مضامین: ارائه شفاف اطلاعات پیچیده، تفسیر داده برای ذینفعان، مدیریت انتظارات سهامداران، گزارش‌دهی مخاطب‌محور، فنون اقناع در گزارشگری، مذاکره مالی اثربخش و مدیریت تعارض منافع) و یادگیری سازمانی (شامل مضامین: به‌روزرسانی دانش فنی، انطباق با تحولات مقرراتی، توسعه مهارت‌های دیجیتال، انتقال دانش بین‌نسلی، ظرفیت‌سازی برای تغییر، پژوهش‌محوری در حل مسائل و یادگیری از بهترین تجارب) تشکیل شده است. خبرگان بر این باور بودند که بدون توسعه این شایستگی‌ها، حسابداران قادر به ایفای نقش‌های فراتر از وظایف سنتی خود نخواهند بود.

مقوله چهارم: مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای

این مقوله بیانگر آن دسته از رفتارهای حسابداران است که ریشه در تعهد اخلاقی عمیق و باور به رسالت اجتماعی حرفه دارد. یکی از خبرگان فعال در حوزه پایداری بیان داشت: «بنظرم پاسخگویی نسلی یکی از ابعاد مغفول‌مانده است. ما در قبال نسل آینده مسئولیم که منابع را به درستی تخصیص دهیم و گزارش دهیم.» این مقوله از دو مؤلفه پاسخگویی چندبعدی (شامل مضامین: شفاف‌سازی فراسازمانی، افشای مسئولانه اطلاعات، گزارش‌دهی ذینفع‌محور، پاسخگویی فراتر از الزامات قانونی، سنجش تأثیرات غیرمالی، ارزیابی عملکرد پایدار و گزارش‌دهی یکپارچه) و اخلاق مالی (شامل مضامین: حفظ استقلال حرفه‌ای، مدیریت تعارض منافع، حفاظت از یکپارچگی داده‌ها، رعایت حریم خصوصی اطلاعات، نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پاسخگویی نسلی) تشکیل شده است. خبرگان همگی بر این باور بودند که مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای، نقطه اوج بلوغ حرفه‌ای حسابداران است و آن را از سایر رفتارهای فرانش متمایز می‌کند.

پس از تشریح تفصیلی هر یک از چهار مقوله اصلی و مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده آنها، مدل یکپارچه رفتارهای فرانش حسابداران در قالب یک ساختار سلسله‌مراتبی ترسیم گردید که نشان می‌دهد رفتارهای فرانش حسابداران در چهار حوزه متمایز اما به‌هم‌پیوسته قابل دسته‌بندی است: حاکمیت مالی پیشرفته، تحول نقش حرفه‌ای، شایستگی‌های فراحرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای. آنچه این مدل را متمایز می‌کند، تأکید بر هم‌افزایی و ارتباط دیالکتیکی میان ابعاد مختلف است؛ به‌گونه‌ای که تحول در نقش حرفه‌ای بدون توسعه شایستگی‌های فراحرفه‌ای امکان‌پذیر نیست و مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای در غیاب حاکمیت مالی پیشرفته، به کنش‌های نمادین و بی‌اثر تقلیل می‌یابد.

شکل ۱

مدل مفهومی پژوهش



پس از تأیید پایایی مؤلفه‌های شناسایی شده در بخش کیفی و تحلیل دلفی، برای آزمون فرضیه پژوهش از مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و با استفاده از نرم افزار ۳ Smart PLS استفاده شد. روش حداقل مربعات جزئی یک روش ناپارامتریک است که جانشین مناسبی برای مدل معادلات ساختاری محسوب می‌شود و به حجم نمونه حساسیت کمتری داشته و نیازی به نرمال بودن داده‌ها ندارد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳؛ هیر و همکاران، ۲۰۱۳). تحلیل داده‌ها در این روش در دو بخش مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری) و مدل درونی (مدل ساختاری) انجام شد.

پیش از انجام تحلیل عاملی، از آزمون‌های KMO و بارتلت برای اطمینان از کفایت نمونه استفاده شد. شاخص KMO کوچک بودن همبستگی جزئی بین متغیرها را بررسی می‌کند و از این طریق مشخص می‌سازد آیا واریانس متغیرهای تحقیق تحت تأثیر واریانس مشترک برخی عامل‌های پنهانی و اساسی است یا خیر. مقدار KMO برابر ۰/۸۷۹ (بالای ۰/۷۰) محاسبه شد که نشان‌دهنده کفایت مناسب نمونه برای تحلیل عاملی است. همچنین آزمون بارتلت با مقدار کای دو برابر ۴۴۲۵/۲۸۲ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۱ (کوچکتر از ۰/۰۵) نشان داد که ارتباط معنی‌داری بین متغیرها وجود دارد و تحلیل عاملی برای شناسایی مدل ساختاری مناسب است.

جدول ۶

شاخص KMO و آزمون بارتلت جهت بررسی کفایت نمونه‌گیری

شاخص	مقدار
شاخص KMO	۰/۸۷۹
آزمون کرویت بارتلت (کای دو)	۴۴۲۵/۲۸۲
سطح معناداری (Sig.)	۰/۰۰۰۱

در مدل بیرونی، روایی و پایایی سازه‌ها مورد ارزیابی قرار گرفت. برای بررسی روایی ابزار سنجش از روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. تحلیل عاملی تاییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی سازه یا متغیر مکنون برگزیده شده‌اند را بررسی می‌نماید. باتوجه به معیار فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵۰ از اعتبار مناسبی برخوردارند. بر اساس نتایج، همه بارهای عاملی حداقل در سطح ۰/۷۰ قرار دارند و آماره t تمامی متغیرها مقادیر بیش از ۱/۹۶ را دارا می‌باشند که بیان‌کننده تأثیرگذار بودن آن‌ها بر سازه متناظر است.

جدول ۷

بارهای عاملی و آماره تی سؤالات پرسشنامه

سؤال	بارعاملی	آماره تی	سؤال	بارعاملی	آماره تی
← S۱ رفتارهای فرانش	۰/۷۷۴	۲۷/۰۱۵	← S۱۰ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۶	۵۳/۳۶۲
← S۱ حاکمیت مالی	۰/۹۷۶	۲۰/۱۲۷	← S۱۱ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۵	۸۰/۰۳۲
← S۲ رفتارهای فرانش	۰/۷۹۲	۲۸/۳۲۳	← S۱۲ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۴۰	۸۵/۱۳۵
← S۲ حاکمیت مالی	۰/۹۷۷	۳۳/۸۹۵	← S۱۳ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۴	۳۴/۶۳۰
← S۳ رفتارهای فرانش	۰/۷۷۱	۳۰/۵۱۵	← S۱۴ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۵	۲۷/۵۶۱
← S۳ تحول نقش	۰/۸۷۰	۵۵/۱۲۴	← S۱۵ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۶	۵۸/۴۳۷
← S۴ رفتارهای فرانش	۰/۷۹۸	۲۵/۱۷۷	← S۱۶ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۴۶	۸۸/۹۶۸
← S۴ تحول نقش	۰/۸۷۹	۵۴/۶۲۰	← S۱۷ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۴۸	۱۰/۳۵۶
← S۵ رفتارهای فرانش	۰/۹۱۳	۹۸/۳۸۰	← S۱۸ مسئولیت‌پذیری	۰/۸۰۹	۲۶/۴۳۴
← S۵ شایستگی‌ها	۰/۹۵۲	۳۰/۴۵۶	← S۱۹ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۱	۱۸/۹۱۳
← S۶ رفتارهای فرانش	۰/۹۲۷	۱۹/۳۱۶	← S۲۰ مسئولیت‌پذیری	۰/۷۶۶	۳۱/۳۸۵
← S۶ شایستگی‌ها	۰/۹۵۳	۳۹/۱۵۵	← S۲۱ مسئولیت‌پذیری	۰/۷۴۹	۲۶/۵۳۵
← S۷ رفتارهای فرانش	۰/۹۱۴	۷۱/۴۰۶	← S۲۲ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۰۶	۶۶/۸۸۸
← S۷ مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	۰/۹۴۳	۱۱/۵۳۹	← S۲۳ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۴۴	۱۷/۰۲۴
← S۸ رفتارهای فرانش	۰/۸۸۸	۷۷/۲۹۹	← S۲۴ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۶۵	۵۶/۹۵۶
← S۸ مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	۰/۹۳۹	۱۰/۰۳۸	← S۲۵ مسئولیت‌پذیری	۰/۸۲۰	۲۹/۹۱۳
← S۹ مسئولیت‌پذیری	۰/۹۵۴	۵۶/۵۳۸			

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، همه بارهای عاملی در سطح بالایی (بزرگتر از ۰/۷۰) قرار دارند و تمامی آماره t نیز بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشند که نشان‌دهنده روایی همگرایی مطلوب مدل است.

برای بررسی روایی همگرا و پایایی سازه‌ها، از شاخص‌های آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (Rho) و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شد. جدول زیر نتایج این شاخص‌ها را نشان می‌دهد.



جدول ۸

روایی همگرا و پایایی سازه‌ها

سازه	آلفای کرونباخ	Rho	پایایی ترکیبی	AVE
تحول نقش حرفه‌ای	۰/۷۹۳	۰/۷۹۴	۰/۸۶۷	۰/۷۶۵
حاکمیت مالی پیشرفته	۰/۹۵۲	۰/۹۵۳	۰/۹۷۷	۰/۹۵۴
رفتارهای فرانش حسابداران	۰/۹۴۴	۰/۹۴۹	۰/۹۵۴	۰/۷۲۲
شایستگی‌های فراحرفه‌ای	۰/۸۹۸	۰/۸۹۹	۰/۹۵۲	۰/۹۰۸
مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه	۰/۹۸۸	۰/۹۹۰	۰/۹۸۹	۰/۷۷۸
مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	۰/۸۷۱	۰/۸۷۱	۰/۹۳۹	۰/۸۸۵

همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، میانگین واریانس استخراج شده برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۵۰ بوده و در حد مناسبی قرار دارد؛ بنابراین روایی همگرایی سازه‌ها تأیید می‌شود. همچنین پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای تمامی سازه‌ها نشان می‌دهد که سازگاری درونی مدل‌های سنجش سازه‌ها در حد مطلوب قرار دارد.

برای بررسی روایی واگرا از معیار فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده شد؛ به این ترتیب که اگر ریشه‌ی دوم (جذر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد، روایی واگرا تأیید می‌شود. مقادیر قطری در جدول زیر، جذر مقادیر AVE هستند.

جدول ۹

میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)

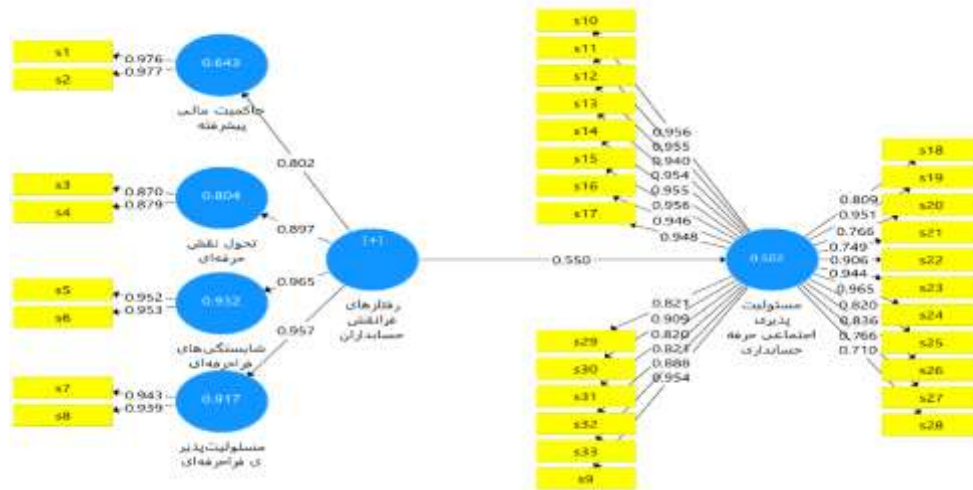
سازه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶
تحول نقش حرفه‌ای	۰/۸۷۵					
حاکمیت مالی پیشرفته	۰/۶۰۲	۰/۹۷۷				
رفتارهای فرانش حسابداران	۰/۵۹۷	۰/۴۰۲	۰/۸۴۹			
شایستگی‌های فراحرفه‌ای	۰/۵۴۷	۰/۶۶۷	۰/۶۶۵	۰/۹۵۳		
مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه	۰/۵۴۸	۰/۶۹۲	۰/۵۵۰	۰/۶۳۶	۰/۸۸۲	
مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	۰/۵۲۱	۰/۶۶۱	۰/۵۵۷	۰/۶۶۳	۰/۶۵۲	۰/۹۴۱

همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌گردد، جذر AVE هر سازه (مقادیر قطری) از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها بزرگتر است؛ بنابراین روایی واگرای مدل نیز تأیید می‌شود.

پس از تأیید برازش مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری برای آزمون فرضیه پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. در این بخش، ابتدا مدل ساختاری همراه با ضرایب بارهای عاملی نمایش داده می‌شود.

شکل ۲

مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی

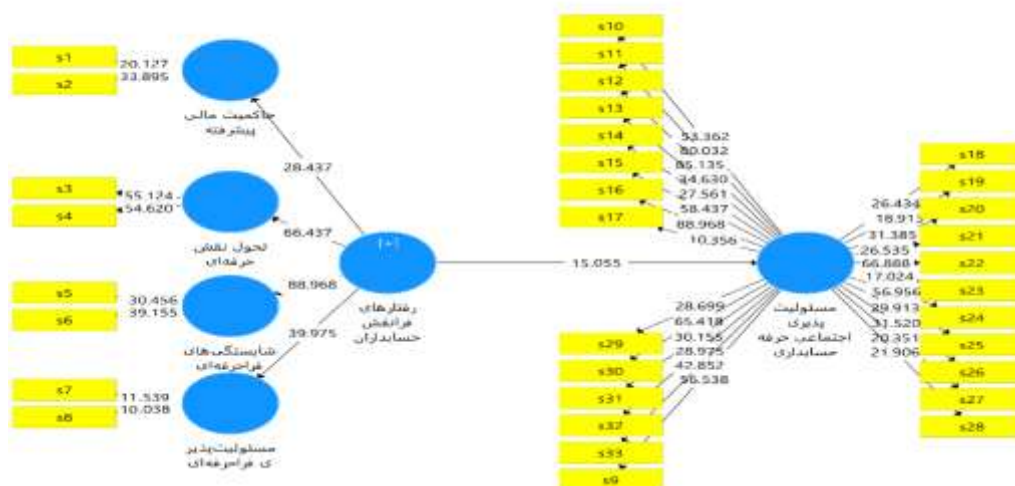


در شکل فوق، مدل ساختاری پژوهش با تمامی متغیرهای مکنون و گویه‌های مربوط به هر سازه نمایش داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، ضریب مسیر بین متغیر مستقل (رفتارهای فرانشیز حسابداری) و متغیر وابسته (مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری) برابر با ۰/۵۵۰ است که نشان‌دهنده تأثیر مثبت این رابطه می‌باشد. همچنین بارهای عاملی هر یک از گویه‌ها بر روی سازه‌های مربوطه در شکل درج شده است که همگی بالاتر از ۰/۷۰ می‌باشند.

پس از محاسبه ضرایب مسیر، برای بررسی معناداری آماری این ضرایب از روش خودگردان‌سازی (بوت‌استرپینگ) با ۵۰۰۰ زیرنمونه استفاده شد. شکل زیر مدل ساختاری را همراه با مقادیر آماره تی نمایش می‌دهد.

شکل ۳

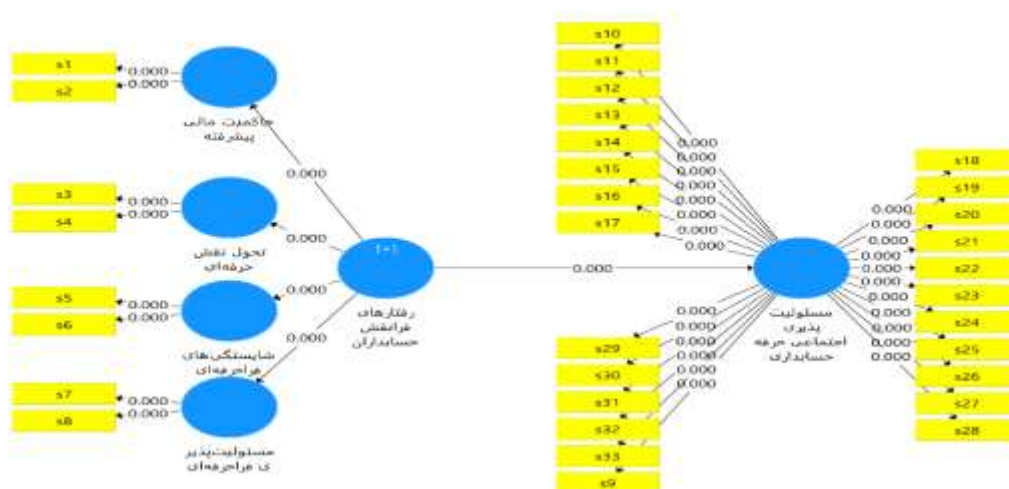
مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با مقادیر آماره تی



در شکل فوق، مقادیر آماره تی برای تمامی مسیرهای مدل درج شده است. آماره t برای مسیر اصلی پژوهش (رفتارهای فرانش حسابداران $\leftarrow$ مسئولیت پذیری اجتماعی حرفه حسابداری) برابر با $15/055$ محاسبه شده است که با توجه به اینکه از مقدار بحرانی $1/96$ در سطح اطمینان 95 درصد بزرگتر است، نشان دهنده معناداری آماری این مسیر می باشد. همچنین تمامی بارهای عاملی گویه ها نیز دارای آماره t بزرگتر از $1/96$ هستند که نشان دهنده معناداری رابطه هر گویه با سازه مربوطه است. برای نمایش سطح معناداری مسیرها، شکل زیر مدل ساختاری را همراه با ضرایب معناداری (سطح احتمال) ارائه می دهد.

شکل ۴

مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب معناداری



در شکل فوق، سطح معناداری برای مسیر اصلی پژوهش (رفتارهای فرانش حسابداران $\leftarrow$ مسئولیت پذیری اجتماعی حرفه حسابداری) برابر با $0/000$ گزارش شده است که نشان دهنده معناداری در سطح 99 درصد اطمینان می باشد. همچنین تمامی مسیرهای مربوط به بارهای عاملی گویه ها نیز در سطح $0/000$ یا $0/001$ معنادار هستند که حاکی از اعتبار بالای مدل اندازه گیری است. ضریب تعیین (R^2) بیان کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. جدول زیر مقدار R^2 مربوط به متغیر درون زای مدل را نشان می دهد.

جدول ۱۰

مقادیر R^2 مدل تحقیق

متغیر درون زای	ضریب تعیین (R^2)	ضریب تعیین تعدیل شده
مسئولیت پذیری اجتماعی حرفه حسابداری	$0/502$	$0/501$

بر اساس جدول فوق، $50/2$ درصد از تغییرات مسئولیت پذیری اجتماعی حرفه حسابداری توسط رفتارهای فرانش حسابداران تبیین می گردد که نشان دهنده قدرت تبیین کنندگی مناسب مدل است. نتایج آزمون فرضیه پژوهش در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱۱

نتایج مربوط به آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه پژوهش	ضریب مسیر (β)	آماره t	سطح معناداری	نتیجه آزمون
رفتارهای فرانش حسابداران بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری تأثیر معناداری دارد	۰/۵۵۰	۱۵/۰۵۵	۰/۰۰۰	تأیید ☒

همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) رفتارهای فرانش حسابداران بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری مثبت و برابر با ۰/۵۵۰ می‌باشد و آماره t برابر با ۱۵/۰۵۵ است که با توجه به بزرگتر بودن از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و سطح معناداری ۰/۰۰۰، فرضیه پژوهش در سطح ۹۹ درصد اطمینان تأیید می‌شود. این یافته بیانگر آن است که با افزایش رفتارهای فرانش حسابداران، مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری به طور معناداری بهبود می‌یابد.

برای ارزیابی برازش مدل کلی، از شاخص GOF استفاده شد. این معیار از طریق رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = Communalities - R^2$$

مقدار $Communalities - Communalities$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و $R^2 - R^2$ میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص معرفی شده است.

جدول ۱۲

نتایج برازش مدل کلی

Communality	R^2	GOF
۰/۸۵۵	۰/۵۰۲	۰/۶۵۵

باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰/۶۵۵ که به مراتب بالاتر از مقدار قوی (۰/۳۶) است، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. همچنین قابلیت پیش‌بینی مدل با استفاده از آزمون ناپارامتری استون-گیسر (Q^2) مورد ارزیابی قرار گرفت. بررسی مقادیر Q^2 در جدول زیر نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر Q^2 منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی برآورده شده است.

جدول ۱۳

شاخص‌های نیکویی برازش (Q^2)

ابعاد	CV.Redundancy (Q^2)	CV.Community (Q^2)
تحول نقش حرفه‌ای	۰/۵۹۱	۰/۶۵۸
حاکمیت مالی پیشرفته	۰/۵۸۶	۰/۶۲۴
رفتارهای فرانش حسابداران	-	۰/۶۱۲
شایستگی‌های فراحرفه‌ای	۰/۸۱۰	۰/۵۴۰
مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه	۰/۶۵۱	۰/۷۰۸
مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	۰/۷۷۷	۰/۵۰۰

مقادیر مثبت Q^2 نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی مناسب مدل است. بدین ترتیب، یافته‌های بخش کمی پژوهش به طور کامل فرضیه اصلی تحقیق را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که رفتارهای فرانش حسابداران با ضریب تأثیر $0/550$ و در سطح معناداری $0/000$ بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارند. این یافته با نتایج بخش کیفی که چهار مقوله اصلی و هشت مؤلفه رفتارهای فرانش را شناسایی نمود، همسو بوده و نشان می‌دهد که کنش‌های فراتر از وظیفه حسابداران در حوزه‌های حاکمیت مالی پیشرفته، تحول نقش حرفه‌ای، شایستگی‌های فراحرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای، به طور معناداری به ارتقای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در سطح کلان حرفه منجر می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف شناسایی معماری رفتارهای فرانش حسابداران و بررسی تأثیر این رفتارها بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری انجام شد. یافته‌های بخش کیفی نشان داد که رفتارهای فرانش حسابداران در قالب چهار مقوله اصلی شامل «حاکمیت مالی پیشرفته»، «تحول نقش حرفه‌ای»، «شایستگی‌های فراحرفه‌ای» و «مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای» قابل تبیین است. این چهار مقوله، هشت مؤلفه اصلی شامل گزارشگری یکپارچه، نظارت هوشمند، مشاوره راهبردی، تحلیل پیشرفته، ارتباطات حرفه‌ای، یادگیری سازمانی، پاسخگویی چندبعدی و اخلاق مالی و در مجموع ۵۶ مضمون مفهومی را در بر گرفتند. نتایج تحلیل دلفی نیز نشان داد که توافق خبرگان درباره اهمیت و اعتبار مؤلفه‌های شناسایی‌شده در طول سه دور افزایش یافته و ضریب توافق کندانال از $0/82$ در دور نخست به $0/91$ در دور سوم رسیده است. در بخش کمی، نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد که رفتارهای فرانش حسابداران تأثیری مثبت و معنادار بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری دارد؛ به گونه‌ای که ضریب مسیر این رابطه برابر با $0/550$ و آماره تی برابر با $15/055$ بود. همچنین، رفتارهای فرانش توانستند $50/2$ درصد از تغییرات مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری را تبیین کنند. این نتایج نشان می‌دهد که کنش‌های داوطلبانه، پیش‌دستانه و فراتر از شرح وظایف رسمی حسابداران، صرفاً پیامدهایی در سطح عملکرد فردی یا سازمانی ندارند، بلکه می‌توانند ظرفیت پاسخگویی و مشروعیت اجتماعی کل حرفه را نیز ارتقا دهند.

نخستین یافته کیفی پژوهش به شناسایی مقوله «حاکمیت مالی پیشرفته» مربوط بود که از دو مؤلفه گزارشگری یکپارچه و نظارت هوشمند تشکیل شد. این یافته نشان می‌دهد که رفتار فرانش حسابداران در محیط حرفه‌ای معاصر، بیش از آنکه به کمک‌های داوطلبانه عمومی محدود باشد، در قالب تلاش آگاهانه برای ارتقای کیفیت، جامعیت، شفافیت و به موقع بودن اطلاعات مالی ظهور می‌یابد. حسابدار فرانش به رعایت حداقل الزامات گزارشگری اکتفا نمی‌کند، بلکه می‌کوشد اطلاعات مالی و غیرمالی را تلفیق کند، ریسک‌ها و ارزش‌های نامشهود را آشکار سازد و تصویری جامع‌تر از عملکرد سازمان ارائه دهد. این نتیجه با مطالعات مربوط به گزارشگری پایداری و افشای محیطی، اجتماعی و حاکمیتی همسو است که نشان داده‌اند گزارشگری مسئولانه و توسعه افشای ESG می‌تواند مشروعیت، فرهنگ سازمانی سبز و نوآوری پایدار را تقویت کند (Del Giudice & Lodhi, 2024; Mukhtar et al., 2024). همچنین، یافته حاضر با نتایج پژوهش‌هایی هماهنگ است که گزارشگری پایداری را پدیده‌ای چندبعدی و وابسته به شرایط سازمانی، نهادی و فرهنگی معرفی کرده‌اند (Khalili et al., 2024; Mahmoudi et al., 2023).

شناسایی مؤلفه نظارت هوشمند در ذیل حاکمیت مالی پیشرفته نیز بیانگر آن است که حسابداران فرانش، نقش خود را به کنترل پسینی و کشف خطاهای رخ داده محدود نمی‌کنند، بلکه با استفاده از کنترل‌های ریسک‌محور، تحلیل ناهنجاری‌ها، سامانه‌های هشدار سریع و فناوری‌های هوشمند، به پیشگیری از انحرافات و مخاطرات می‌پردازند. این تفسیر با مطالعات مربوط به رفتارهای پیش‌دستانه حساب‌رسان

همخوان است؛ زیرا در این مطالعات، آینده‌نگری، حساسیت حرفه‌ای، ابتکار و اقدام پیشگیرانه از مؤلفه‌های اصلی رفتار حرفه‌ای فعالانه معرفی شده‌اند (Mousavi et al., 2025; Sadraei & Noravesh, 2022). از سوی دیگر، یافته پژوهش حاضر با نتایج مربوط به تحول دیجیتال حسابداری نیز سازگار است؛ به‌طوری‌که هوشمندی دیجیتال حسابداران و توسعه قابلیت‌های فناورانه می‌تواند شکل‌گیری نظام حسابرسی پایدار و کارآمد را تسهیل کند (Huy & Phuc, 2023). بنابراین، نظارت هوشمند را می‌توان یکی از نمودهای برجسته رفتار فرانقش در حرفه حسابداری دانست که از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، پیشگیری از تقلب و افزایش قابلیت اتکای اطلاعات، زمینه تقویت مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه را فراهم می‌کند.

دومین مقوله شناسایی‌شده، «تحول نقش حرفه‌ای» بود که دو مؤلفه مشاوره راهبردی و تحلیل پیشرفته را شامل شد. این یافته نشان می‌دهد که حسابداران فرانقش از نقش سنتی ثبت‌کننده و گزارشگر رویدادهای گذشته فاصله گرفته و به شریک راهبردی مدیران و ذی‌نفعان تبدیل می‌شوند. آنان داده‌های مالی را به بینش مدیریتی تبدیل می‌کنند، پیامدهای مالی تصمیم‌ها را ارزیابی می‌نمایند، سناریوهای آینده را تحلیل می‌کنند و در تخصیص منابع و خلق ارزش مشارکت دارند. این تحول با نتایج پژوهش درباره هویت حرفه‌ای حسابداران همسو است که هویت مطلوب حسابدار را متشکل از دانش فنی، مسئولیت‌پذیری، مشارکت راهبردی و تعهد به منافع عمومی معرفی کرده است (Karimi et al., 2025). همچنین، اهمیت توسعه شایستگی‌های حرفه‌ای در بهبود عملکرد و توانایی حسابداران برای پذیرش نقش‌های پیچیده‌تر، در مطالعات پیشین تأیید شده است (Berradia, 2025).

تبیین این یافته بر اساس مفهوم بازطراحی شغل نیز امکان‌پذیر است. حسابدارانی که به‌صورت داوطلبانه دامنه وظایف خود را گسترش می‌دهند، روابط کاری جدیدی ایجاد می‌کنند و معنای نقش حرفه‌ای خود را بازتعریف می‌نمایند، در واقع به نوعی بازطراحی شغلی دست می‌زنند. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که بازطراحی شغل از طریق افزایش تناسب فرد و شغل و تقویت اشتیاق کاری می‌تواند رفتارهای نوآورانه و فرانقش را افزایش دهد (Lim, 2022). علاوه بر این، نقش انگیزش درونی و احساس اثربخشی در بروز رفتارهای داوطلبانه نیز اهمیت دارد. زمانی که حسابداران باور داشته باشند تحلیل‌ها و پیشنهاد‌های آنان می‌تواند بر کیفیت تصمیم‌گیری و آینده سازمان اثر بگذارد، احتمال بیشتری دارد که فراتر از شرح وظایف رسمی عمل کنند. این نتیجه با مطالعاتی هماهنگ است که انگیزش خودمختار، ادراک اثربخشی و ارزشمند بودن رفتار را از عوامل مهم رفتارهای مسئولانه و فرانقش معرفی کرده‌اند (Chen et al., 2025; Nguyen & Yang, 2025).

سومین مقوله، «شایستگی‌های فراحرفه‌ای»، مشتمل بر ارتباطات حرفه‌ای و یادگیری سازمانی بود. یافته مذکور نشان می‌دهد که دانش تخصصی حسابداری، هرچند ضروری است، برای ایفای نقش فرانقش کافی نیست. حسابداران باید بتوانند اطلاعات پیچیده را به زبان قابل‌فهم برای مدیران و ذی‌نفعان ترجمه کنند، تعارض منافع را مدیریت نمایند، از قدرت اقناع حرفه‌ای برخوردار باشند و در انتقال دانش مشارکت کنند. این نتیجه با مطالعاتی همسو است که سرمایه روان‌شناختی، اشتیاق شغلی، خودکارآمدی و استقامت ذهنی را از عوامل تقویت‌کننده عملکرد و رفتارهای فرانقش دانسته‌اند (Giancaspro et al., 2022; Kamali et al., 2022). حسابداری که از خودکارآمدی بیشتری برخوردار است، در موقعیت‌های دشوار حرفه‌ای اعتماد بیشتری به توانایی خود دارد و احتمال بیشتری دارد که مسئولیت‌های اضافی را بپذیرد یا در برابر رویه‌های ناکارآمد پیشنهاد اصلاحی ارائه دهد.

یادگیری سازمانی نیز در این پژوهش یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های رفتار فرانقش شناخته شد. این امر نشان می‌دهد که حسابدار فرانقش نه‌فقط یادگیرنده‌ای فردی، بلکه عامل تولید، انتقال و حفظ دانش در سازمان است. به‌روزرسانی دانش فنی، انطباق با مقررات، توسعه مهارت‌های دیجیتال و انتقال تجربه به کارکنان جوان‌تر، اقداماتی هستند که غالباً فراتر از وظایف رسمی انجام می‌شوند، اما ظرفیت حرفه‌ای سازمان را افزایش می‌دهند. این یافته با نتایج پژوهش‌های مربوط به نقش تعهد، انگیزش خدمت عمومی، عدالت و نظام‌های ارزیابی در

شکل‌گیری رفتارهای فرانش سازگار است (Ghani et al., 2024; Torkamani Tambaki et al., 2022). هنگامی که کارکنان احساس کنند تلاش‌های یادگیری و مشارکت داوطلبانه آنان دیده می‌شود و نظام ارزیابی عادلانه است، انگیزه بیشتری برای انتقال دانش و همکاری فراحرفه‌ای خواهند داشت. در مقابل، فرسودگی شغلی، فشار ادراک‌شده و رکود مسیر شغلی می‌تواند مشارکت داوطلبانه را تضعیف کند (Mirhadi & Mirzaei, 2024; Yasini et al., 2025).

چهارمین مقوله، «مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای»، از پاسخگویی چندبعدی و اخلاق مالی تشکیل شد. این یافته نشان می‌دهد که عالی‌ترین سطح رفتار فرانش حسابداران زمانی تحقق می‌یابد که آنان مسئولیت خود را محدود به سازمان، مدیران یا سهامداران ندانند و پیامدهای اجتماعی، محیط‌زیستی و نسلی تصمیمات مالی را نیز در نظر بگیرند. پاسخگویی فراتر از قانون، گزارش‌دهی ذی‌نفع‌محور، حفاظت از یکپارچگی داده‌ها، حفظ استقلال حرفه‌ای و مدیریت تعارض منافع از جمله رفتارهایی هستند که تعهد حسابدار به منافع عمومی را بازنمایی می‌کنند. این نتیجه با پژوهش‌هایی همسو است که اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی را از عوامل تقویت‌کننده مسئولیت اجتماعی معرفی کرده‌اند (Sharifi et al., 2023). همچنین، مطالعات نشان داده‌اند که فضای اخلاقی و تعهد حرفه‌ای زمینه مساعدی برای رفتارهای فرانش در محیط‌های تخصصی فراهم می‌کنند (Tan et al., 2022).

این یافته را می‌توان بر مبنای نظریه هویت اجتماعی و هویت اخلاقی نیز تفسیر کرد. حسابداری که هویت خود را با اعتبار و رسالت اجتماعی حرفه پیوند داده است، تخلف، تحریف یا پنهان‌سازی اطلاعات را نه فقط نقض یک قانون، بلکه تهدیدی علیه هویت حرفه‌ای خویش تلقی می‌کند. مطالعات نشان داده‌اند که هویت سازمانی می‌تواند ارتباط مسئولیت اجتماعی با اشتیاق شغلی و رفتار شهروندی را تقویت کند (Heydari et al., 2023). همچنین، هویت اخلاقی سازمان می‌تواند انگیزه‌های مسئولیت اجتماعی را به رفتارهای حمایتی و فرانش تبدیل نماید (Li & Rabeeu, 2024). از این‌رو، مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای حسابداران را می‌توان نتیجه درونی‌سازی ارزش‌های حرفه‌ای و شکل‌گیری هویتی دانست که در آن حفاظت از اعتماد عمومی بر منافع کوتاه‌مدت فردی یا سازمانی اولویت دارد.

یافته کمی اصلی پژوهش نشان داد که رفتارهای فرانش حسابداران اثر مثبت و معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری دارد. این نتیجه با مبنای نظری رفتار فرانش و پژوهش‌های پیشین هم‌هنگ است. مطالعات نشان داده‌اند که رفتارهای داوطلبانه کارکنان می‌توانند کیفیت خدمات عمومی، انعطاف‌پذیری سازمان و پاسخگویی به نیازهای ذی‌نفعان را افزایش دهند (Miarni & Ibrahim, 2025). همچنین، رهبری فراگیر و اعتماد سازمانی از طریق تقویت رفتارهای فرانش تغییرمحور، ظرفیت سازمان را برای پاسخ به تحولات محیطی افزایش می‌دهد (Masih et al., 2025). در حرفه‌های حساس و خدمت‌محور نیز رفتارهای رهبری و شکوفایی کارکنان با رفتارهای فرانش رابطه مثبت داشته‌اند (Khader et al., 2025). بنابراین، منطقی است که افزایش رفتارهای داوطلبانه، اخلاقی و پیش‌دستانه حسابداران، سطح پاسخگویی اجتماعی حرفه را ارتقا دهد.

ضریب تعیین $0/502$ نشان می‌دهد که بیش از نیمی از تغییرات مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه از طریق رفتارهای فرانش حسابداران تبیین شده است. این میزان قدرت تبیین‌کنندگی حاکی از آن است که مسئولیت اجتماعی حرفه صرفاً محصول مقررات، استانداردهای رسمی یا سیاست‌های سازمانی نیست، بلکه کنشگری داوطلبانه اعضای حرفه نقشی اساسی در تحقق آن دارد. استانداردها می‌توانند حداقل رفتار مورد انتظار را مشخص کنند، اما انتقال مسئولیت اجتماعی از سطح شعار و اسناد رسمی به سطح اقدام واقعی، نیازمند حسابداری است که با انگیزه درونی و تعهد اخلاقی عمل کنند. این نتیجه با پژوهش‌های مربوط به ارتباط مسئولیت اجتماعی و رفتارهای فرانش در میان کارکنان و مشتریان هم‌هنگ است (Guttena et al., 2024; Kafashpour et al., 2023). همچنین، تأثیر رویه‌های سبز منابع انسانی و رضایت

محیط‌زیستی بر رفتارهای فرانش سبز نشان می‌دهد که ارزش‌های مسئولیت اجتماعی زمانی به پیامدهای واقعی منتهی می‌شوند که در رفتار داوطلبانه افراد تجلی یابند (Pătraș et al., 2025).

نتایج پژوهش درباره اهمیت گزارشگری پایداری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی نیز تبیین‌کننده رابطه مشاهده‌شده است. گزارشگری مسئولانه می‌تواند شهرت شرکت و اعتماد ذی‌نفعان را افزایش دهد، هرچند این اثر ممکن است تحت تأثیر رفتار فرصت‌طلبانه مدیران قرار گیرد (Zimon et al., 2022). همچنین، عملکرد پایداری می‌تواند از طریق تخصیص بهینه سرمایه، عملکرد مالی را ارتقا دهد (Mansour et al., 2022). شواهد موجود در صنایع مختلف نیز رابطه میان پایداری، حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی را تأیید کرده‌اند (Ikechukwu et al., 2022; Shakil et al., 2024). از آنجاکه حسابداران نقش اصلی در سنجش، کنترل و افشای این اطلاعات دارند، رفتارهای فرانش آنان می‌تواند کیفیت گزارشگری پایداری و در نتیجه مشروعیت اجتماعی حرفه را تقویت کند.

در مجموع، نتایج نشان داد که رفتارهای فرانش حسابداران سازه‌ای چندبعدی است که هم ابعاد فنی و فناورانه، هم ابعاد راهبردی و ارتباطی و هم ابعاد اخلاقی و اجتماعی را در بر می‌گیرد. این نتیجه، برداشت محدود از رفتار فرانش به‌عنوان کمک به همکاران یا مشارکت داوطلبانه در امور سازمانی را گسترش می‌دهد. در حرفه حسابداری، رفتار فرانش می‌تواند به صورت خلق شفافیت، هشداردهی به موقع، تحلیل آینده‌نگر، دفاع از استقلال، انتقال دانش، حفاظت از داده و پاسخگویی به نسل‌های آینده ظهور کند. بر این اساس، مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری زمانی تقویت می‌شود که ساختارهای رسمی و فرهنگ حرفه‌ای، زمینه بروز این کنش‌ها را فراهم سازند و حسابداران نیز نقش خود را فراتر از اجرای فنی استانداردها تعریف کنند.

این پژوهش با محدودیت‌هایی همراه بود که باید در تفسیر یافته‌ها مورد توجه قرار گیرد. نخست، بخش کیفی بر دیدگاه ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای تکیه داشت و اگرچه اشباع نظری حاصل شد، ممکن است تجربه حسابداران شاغل در بخش‌های دولتی، خصوصی، مؤسسات حسابرسی کوچک یا صنایع خاص به‌طور کامل بازنمایی نشده باشد. دوم، داده‌های بخش کمی از طریق پرسشنامه‌های خودگزارشی گردآوری شد و احتمال سوگیری مطلوبیت اجتماعی وجود دارد؛ به‌ویژه آنکه متغیرهای پژوهش ماهیتی اخلاقی و حرفه‌ای داشتند. سوم، طرح مقطعی پژوهش امکان استنباط قطعی روابط علی در طول زمان را محدود می‌کند. همچنین، اجرای پژوهش در یک بستر اقتصادی و حرفه‌ای خاص ممکن است تعمیم مستقیم نتایج به سایر کشورها و نظام‌های حسابداری را با احتیاط مواجه سازد.

پیشنهاد می‌شود در مطالعات آینده، مدل رفتارهای فرانش حسابداران در میان گروه‌های مختلف از جمله حسابداران دولتی، حسابداران مدیریت، حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل و مدیران مالی به‌طور جداگانه آزمون و مقایسه شود. استفاده از طرح‌های طولی می‌تواند روشن سازد که رفتارهای فرانش چگونه در طول زمان شکل می‌گیرند و چه پیامدهایی برای اعتماد عمومی، کیفیت گزارشگری و عملکرد پایداری دارند. همچنین، بررسی نقش متغیرهایی مانند رهبری اخلاقی، فرهنگ سازمانی، امنیت روان‌شناختی، استقلال حرفه‌ای، فشار بودجه زمانی و تحول دیجیتال در رابطه میان رفتارهای فرانش و مسئولیت اجتماعی توصیه می‌شود. انجام پژوهش‌های تطبیقی میان کشورها و استفاده از داده‌های چندمنبعی، مشاهدات رفتاری و ارزیابی مدیران نیز می‌تواند اعتبار بیرونی مدل را افزایش دهد.

نهادهای حرفه‌ای حسابداری می‌توانند مؤلفه‌های شناسایی‌شده را در استانداردهای شایستگی، آیین‌نامه‌های اخلاقی و برنامه‌های توسعه حرفه‌ای مستمر وارد کنند. سازمان‌ها نیز باید نظام‌های ارزیابی و پاداش را به‌گونه‌ای طراحی کنند که ابتکار، گزارشگری مسئولانه، انتقال دانش، هشداردهی اخلاقی و مشارکت راهبردی حسابداران را به رسمیت بشناسد. طراحی دوره‌های آموزشی در زمینه تحلیل پیشرفته، فناوری‌های مالی، گزارشگری پایداری، ارتباطات حرفه‌ای و مدیریت تعارض منافع ضروری است. ایجاد سازوکارهای امن برای بیان نگرانی‌های



حرفه‌ای، حمایت از استقلال حسابداران و مشارکت دادن آنان در تصمیم‌گیری‌های راهبردی نیز می‌تواند رفتارهای فرانش را تقویت کند و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حرفه حسابداری را از سطح تعهدات رسمی به سطح رفتارهای ملموس، پایدار و ارزیابی‌پذیر ارتقا دهد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافع وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Berradia, H. M. (2025). The Impact of Professional Development Factors on Accountants' Professional Competence and Job Performance in Saudi Arabia. *Global Business & Finance Review*, 30(5), 116-132. <https://doi.org/10.17549/gbfr.2025.30.5.116>
- Cha, Y., & Wong-On-Wing, B. (2025). The Effect of Control Justification on Employees' In-Role and Extra-Role Behaviors. *Journal of Management Control*, 1-29. <https://doi.org/10.1007/s00187-025-00394-9>
- Chen, X., Schöni, L., Distler, V., & Zimmermann, V. (2025). *Beyond Deterrence: A Systematic Review of the Role of Autonomous Motivation in Organizational Security Behavior Studies* Proceedings of the 2025 CHI Conference on Human Factors in Computing Systems, <https://doi.org/10.1145/3706598.3713122>
- Del Giudice, M., & Lodhi, R. N. (2024). A Systematic Review of Theories in ESG Disclosure Research. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 15(3), 612-641.
- Ghani, B., Malik, M. A. R., & Memon, K. R. (2024). Effects of Performance Appraisal on Employees' Extra-Role Behaviors and Turnover Intentions: A Parallel Mediation Model. *Personnel Review*, 53(9), 2413-2441. <https://doi.org/10.1108/PR-10-2022-0707>
- Giancaspro, M. L., Callea, A., & Manuti, A. (2022). I Like It Like That: A Study on the Relationship Between Psychological Capital, Work Engagement, and Extra-Role Behavior. *Sustainability*, 14(4), 2022. <https://doi.org/10.3390/su14042022>
- Guttana, R. K., Wu, C. H. J., & Atmaja, F. T. (2024). The Influence of Brand-Related Social Media Content on Customer Extra-Role Behavior: A Moderated Moderation Model. *Journal of Product & Brand Management*, 33(2), 220-233. <https://doi.org/10.1108/JPBm-05-2022-3999>
- Heydari, A., Abbasi, H., & Karimi, F. (2023). Examining the Relationship Between Dark Personality Traits and the Tendency Toward Fraudulent Behaviors Based on a Test of Social Trust Theory. *Empirical Accounting Research*, 12(4), 105-130.

- Heydari, M. (2023). The Mediating Role of Organizational Identity in the Relationship Between Social Responsibility, Work Engagement, and Organizational Citizenship Behavior. *Quarterly Journal of Health Psychology and Social Behavior*, 3(1), 28-41.
- Huy, P. Q., & Phuc, V. K. (2023). Unfolding Sustainable Auditing Ecosystem Formation Path Through Digitalization Transformation: How Digital Intelligence of Accountants Fosters Digitalization Capabilities. *Heliyon*, 9(2), e13392. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e13392>
- Ikechukwu, O., Anichebe, A. S., Emeka-Nwokeji, N., & Agubata, S. (2022). Sustainability Environmental Disclosure and Financial Performance of Oil and Gas Companies in Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management*, 6(4), 11-31.
- Kafashpour, A., Eslami, M., & Sadat, S. (2023). The Effect of Customers' Perceptions of Corporate Social Responsibility on Their Extra-Role Behaviors: The Mediating Role of Emotional Brand Attachment and the Moderating Role of Spirituality. *Marketing Management*, 18(59), 113-128.
- Kamali, S., Karami, R., & Kargarpoor, K. (2022). The Effect of Self-Efficacy on Job Performance with the Mediating Role of Mental Toughness among Accountants. *Biannual Journal of Value and Behavioral Accounting*, 7(13), 298-334.
- Karimi, F., Pakmaram, A., Shahvalizadeh, A., & Babaei, G. (2025). Designing a Professional Identity Model for Accountants in Government Organizations. *Accounting Advances*, 12(1), 1-18.
- Khader, W., Shosha, G. A., Oweidat, I. A., Al Omar, S., Alosta, M. R., & Nashwan, A. J. (2025). The Relationship Between Clinical Leadership Behaviors, Flourishing, and Extra-Role Behavior among Nurses: A Cross-Sectional Study. *Journal of nursing management*, 2025(1), 5438358. <https://doi.org/10.1155/jonm/5438358>
- Khalili, M., Zabihi, A., & Faghani Makrani, K. (2024). Explaining a Model of the Effects of Organizational Culture and Contingency Factors on Sustainability Reporting with an Economic Performance Approach (GRI 201). *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(50), 319-338.
- Li, M., & Rabeeu, A. (2024). How Corporate Social Responsibility Motivation Drives Customer Extra-Role Behavior and Green Purchase Intentions: The Role of Ethical Corporate Identity. *Sustainability*, 16(13), 5611. <https://doi.org/10.3390/su16135611>
- Lim, S. E. (2022). Job Crafting to Innovative and Extra-Role Behaviors: A Serial Mediation Through Fit Perceptions and Work Engagement. *International Journal of Hospitality Management*, 106, 103288. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2022.103288>
- Luksyte, A., Avery, D. R., & Parker, S. K. (2023). Extra-Role Behavior in the Workplace: A Systematic Review and Future Research Agenda. *Journal of Management*, 49(1), 1-45.
- Mahmoudi, R., Talebnia, G., Vakilifard, H., Ahmadi, F., & Moradi Shahdadi, K. (2023). Presenting a Sustainability Reporting Model Using a Grounded Theory Approach in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Economics*, 17(64), 207-222.
- Mansour, G., Poursoleiman, E., Homayoun, S., Rezaei, Z., & Rezaee, Z. (2022). Business Sustainability Performance and Corporate Financial Performance: The Mediating Role of Optimal Investment. *Managerial Finance*, 48(9-10), 1432-1454. <https://doi.org/10.1108/MF-01-2021-0040>
- Masih, S., Panchanathan, U. E., Naqshbandi, M. M., & Ahmed, F. (2025). How Inclusive Leadership Drives Change-Oriented Extra-Role Behaviors via Leader-Member Exchange and Trust in Leadership. *Global Knowledge, Memory and Communication*. <https://doi.org/10.1108/GKMC-05-2024-0276>
- Meng, L., Li, D., Ma, E., & Du, J. (2024). How Family Motivation Affects Chinese Hotel Employees' Extra-Role Behaviors: A Serial Mediation Model from an Instrumental Perspective. *International Journal of Hospitality Management*, 116, 103625. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2023.103625>
- Miarni, I., & Ibrahim, M. A. (2025). The Role of Extra-Role Behavior in Improving Public Service Quality: A Literature Review. *Kne Social Sciences*, 10(18), 647-661. <https://doi.org/10.18502/kss.v10i18.19493>
- Mirhadi, S. R., & Mirzaei, M. (2024). The Relationship Between Extra-Role Behaviors and Employee Procrastination in the Workplace: The Mediating Role of Career Plateau. *Management and Accounting in the Third Millennium*, 8(31), 160-178.
- Mousavi, S. J. a.-D., Shafiei, M., & Safari, M. (2025). Explaining Proactive Auditing Behaviors: Identifying the Components and Factors Affecting Their Formation. *Empirical Accounting Research*, 14(1), 155-180.
- Mukhtar, B., Shad, M. K., Woon, L. F., Haider, M., & Waqas, A. (2024). Integrating ESG Disclosure into the Relationship Between CSR and Green Organizational Culture Toward Green Innovation. *Social Responsibility Journal*, 20(2), 288-304. <https://doi.org/10.1108/SRJ-03-2023-0125>
- Nguyen, D. M., & Yang, A. J. F. (2025). Cultivating Consumer Extra-Role Behaviors via Green Psychological Benefits: The Roles of Gratitude and Perceived Consumer Effectiveness. *Journal of Hospitality Marketing & Management*, 1-26. <https://doi.org/10.1080/19368623.2025.2509673>
- Pătraș, L., Villajos, E., Soriano, A., & Djourova, N. P. (2025). The Green Happy Productive Worker: Environmental Satisfaction as Mediator Between Green Human Resource Practices and Green Extra-Role Behaviors in Social



- Economy Organizations. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. <https://doi.org/10.1002/csr.3210>
- Sadraei, H., & Noravesh, I. (2022). Designing a Model of Auditors' Proactive Behaviors Using a Grounded Theory Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(74), 1-32.
- Shahmani, A. H., Manshei, H., Mared Jabr al-Makhsousi, A., & Mehdad, A. (2025). Predicting Extra-Role Behaviors Through Job Commitment, Organizational Loyalty, Perceived Stress, Perceived Justice, Conscientiousness, and Intrinsic Motivation among Faculty Members at Wasit University, Iraq. *Occupational Medicine Quarterly*, 17(1), 49-61.
- Shakil, M. H., Munim, Z. H., Zamore, S., & Tasnia, M. (2024). Sustainability and Financial Performance of Transport and Logistics Firms: Does Board Gender Diversity Matter? *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 14(1), 100-115. <https://doi.org/10.1080/20430795.2022.2039998>
- Sharifi, S., Khoshrou Moeini, M., & Jafari, M. (2023). The Effect of Formal Professional Ethics on Corporate Social Responsibility with the Moderating Role of Organizational Culture. *Empirical Accounting Research*, 13(1), 75-98.
- Tan, K. W., Tan, S. S., & Ng, T. H. (2022). Extra-Role Behavior in Professional Settings: The Role of Ethical Climate and Professional Commitment. *Journal of Business Ethics*, 179(4), 1121-1140.
- Torkamani Tambaki, H., Dadizadeh Sarkhaei, Y., Alkiaei, & Torkamani Tambaki, H. (2022). The Relationship of Goal Clarity with Organizational Commitment and Extra-Role Behaviors: The Mediating Role of Public Service Motivation. *Applied Studies in Management and Development Sciences*, 7(44), 49-65.
- Yasini, A., Adinehvand, M., & Moradi, R. (2025). The Effect of Job Burnout on Employees' Extra-Role Behaviors: The Roles of Hardiness Personality and Job Attitude. *Psychological Research in Management*, 11(2), 37-67.
- Zimon, G., Arianpoor, A., & Salehi, M. (2022). Sustainability Reporting and Corporate Reputation: The Moderating Effect of CEO Opportunistic Behavior. *Sustainability*, 14(3), 1257. <https://doi.org/10.3390/su14031257>