

A New Paradigm in the Accounting Profession: A Grounded Theory Model of Accountants' Extra-Role Behaviors

1. Mohammad Abdi¹: Department of Accounting, Khom.C., Islamic Azad University, Khomein, Iran

2. Azar Moslemi^{1*}: Department of Accounting, Khom.C., Islamic Azad University, Khomein, Iran. Email: azar.moslemi@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Malek Taj Maleki Oskouei²: Department of Accounting, NT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

4. Abdolkarim Moghadam²: Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran

Article history



Received: 23 September 2025

Revised: 03 February 2026

Accepted: 10 February 2026

Initial Publish: 20 February 2026

Final Publish: 22 December 2026

Abstract:

This study aims to systematically identify and conceptualize the dimensions, components, and core categories of accountants' extra-role behaviors and to develop a grounded theoretical model within the contemporary accounting profession. This research is developmental in purpose and exploratory-qualitative in nature, employing the Glaserian grounded theory approach. Data were collected through in-depth semi-structured interviews with 14 academic and professional experts in accounting, financial reporting, standard-setting, and corporate governance. Participants were selected using purposive and snowball sampling techniques until theoretical saturation was achieved. Data analysis was conducted through open, axial, and selective coding. To assess the reliability and stability of the extracted dimensions, a two-round Delphi analysis was applied using mean scores and agreement coefficients. The findings resulted in the identification of four core categories: advanced financial governance, professional role transformation, transprofessional competencies, and transprofessional accountability. These categories encompass eight main components, including integrated reporting, intelligent monitoring, strategic consulting, advanced analysis, professional communication, organizational learning, multidimensional accountability, and financial ethics, which together comprise 56 conceptual themes. Delphi results confirmed acceptable levels of consensus and reliability for all identified components. The proposed model offers a comprehensive and integrative framework for understanding accountants' extra-role behaviors, highlighting that effective professional performance in today's complex and digitalized financial environments requires moving beyond formal job descriptions toward strategic, analytical, and ethics-driven roles. This framework provides a valuable foundation for revising professional competency standards, enhancing accounting education curricula, and designing more comprehensive performance evaluation systems within the accounting profession.

Keywords: Extra-role behaviors, accounting profession, advanced financial governance, transprofessional competencies, transprofessional accountability

Citation: Abdi, M., Moslemi, A., Maleki Oskouei, M. T., & Moghadam, A. (2026). A New Paradigm in the Accounting Profession: A Grounded Theory Model of Accountants' Extra-Role Behaviors. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(4), 1-19.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

In recent decades, the accounting profession has undergone profound transformations driven by digitalization, increasing regulatory complexity, heightened stakeholder expectations, and growing emphasis on sustainability and accountability. These changes have fundamentally reshaped the role of accountants, moving it beyond traditional technical functions toward more strategic, analytical, and socially responsible roles. In this evolving context, scholars have increasingly emphasized the importance of extra-role behaviors—voluntary, discretionary actions that go beyond formal job requirements yet significantly contribute to organizational effectiveness and professional excellence (Ghani et al., 2024; Yasini et al., 2025). Extra-role behaviors have been widely associated with improved cooperation, organizational commitment, and adaptive capacity, particularly in knowledge-intensive professions such as accounting (Akbari et al., 2020; Pour et al., 2016).

Within the accounting literature, prior studies have largely focused on job performance, professional competence, compliance with standards, and ethical adherence. However, these approaches often overlook the informal, voluntary, and value-driven behaviors through which accountants actively shape governance quality, transparency, and strategic decision-making. Recent evidence suggests that accountants increasingly act as strategic advisors, sustainability agents, and guardians of financial integrity, roles that cannot be fully explained by formal job descriptions alone (Berradia, 2025; Mukhtar et al., 2024). Sustainability reporting, ESG disclosure, and integrated reporting have further expanded expectations regarding accountants' responsibilities toward multiple stakeholder groups (Andrades et al., 2024; Zimon et al., 2022).

Behavioral research indicates that extra-role behaviors are influenced by a combination of individual factors (such as self-efficacy, psychological empowerment, and job attitudes), organizational mechanisms (including performance appraisal systems, communication structures, and leadership styles), and institutional pressures (Ghani et al., 2024; Kamali et al., 2022; Nyahas et al., 2017). At the same time, control and monitoring practices can either facilitate or inhibit such behaviors depending on how they are justified and perceived by employees (Cha & Wong-On-Wing, 2025). Ethical values and professional norms also play a crucial role in shaping accountants' willingness to engage in responsible actions that exceed minimum legal or contractual obligations (Kaboli et al., 2020).

Despite growing interest, the existing body of research lacks a comprehensive, profession-specific framework that systematically explains the dimensions and mechanisms of accountants' extra-role behaviors. Many prior studies have adopted quantitative approaches and predefined constructs, limiting their ability to capture the complexity and contextual nature of this phenomenon. Qualitative methodologies, particularly grounded theory, offer a powerful means of developing theory inductively from empirical data in areas where conceptual clarity remains limited (Danaeifard et al., 2019). Furthermore, interdisciplinary perspectives on decentralized decision-making and distributed problem-solving suggest that voluntary, self-organized actions can generate collective intelligence and enhance organizational resilience (Golman et al., 2015; Hirsh & Gordon, 2001; Kirkman, 1993). Applying such perspectives to accounting can deepen understanding of how extra-role behaviors contribute to professional excellence and sustainable governance.

Accordingly, this study seeks to address a significant research gap by developing a grounded theoretical model of accountants' extra-role behaviors that reflects contemporary professional realities and integrates ethical, analytical, and governance-oriented dimensions (Amoako et al., 2021; Chen et al., 2025; Mansour et al., 2022).

Methods and Materials

This study adopted an exploratory qualitative design based on the Glaserian grounded theory approach. The research population consisted of academic scholars in accounting, professional accountants with extensive practical experience, members of standard-setting bodies, and corporate governance advisors. Participants were selected through purposive sampling complemented by a snowball technique to ensure access to individuals with deep and diverse expertise. Data collection continued until theoretical saturation was achieved, resulting in a final sample of fourteen experts.

Data were gathered through in-depth semi-structured interviews that allowed participants to articulate their lived experiences, professional judgments, and perceptions of extra-role behaviors in accounting practice. Interviews were audio-recorded, transcribed verbatim, and analyzed iteratively. Data analysis followed three stages of coding: open coding to identify initial concepts, axial coding to organize related concepts into coherent components, and selective coding to integrate these components into higher-order categories and a core theoretical framework.

To enhance rigor and credibility, several validation strategies were employed, including constant comparison, peer review of coding decisions, and expert feedback. In addition, a two-round Delphi analysis was conducted to assess the stability and consensus of the extracted components. Participants evaluated the relevance and coherence of each component using structured questionnaires, and agreement levels were calculated to confirm the robustness of the emerging model.

Findings

The data analysis resulted in the identification of a comprehensive model of accountants' extra-role behaviors comprising four core categories and eight main components, supported by fifty-six conceptual themes.

The first core category, Advanced Financial Governance, encompasses behaviors aimed at enhancing transparency, accountability, and integrity beyond formal compliance. This category includes integrated reporting and intelligent monitoring, reflecting accountants' voluntary engagement in multidimensional disclosure, risk-oriented oversight, and proactive use of analytical tools to safeguard financial reliability.

The second category, Professional Role Transformation, captures the shift from traditional bookkeeping roles toward strategic advisory functions. Within this category, strategic consulting and advanced analysis emerged as key components, highlighting accountants' extra-role contributions in translating complex data into strategic insights, supporting high-level decision-making, and anticipating future financial risks and opportunities.

The third category, Transprofessional Competencies, emphasizes capabilities that transcend technical expertise. Professional communication and organizational learning were identified as essential components, illustrating how accountants voluntarily invest in knowledge sharing, interdisciplinary collaboration, and continuous learning to enhance collective competence and adaptability.

The fourth category, Transprofessional Accountability, reflects the ethical and social dimensions of extra-role behavior. Multidimensional accountability and advanced financial ethics constitute this category, underscoring accountants' commitment to responsible disclosure, ethical judgment, and consideration of long-term societal and environmental impacts.

Results from the Delphi analysis indicated high levels of consensus across all components, confirming their relevance and coherence within the proposed model.

Discussion and Conclusion

The findings of this study demonstrate that accountants' extra-role behaviors constitute a multidimensional construct that integrates governance, strategic capability, learning, communication, and ethical responsibility. Rather than being peripheral

or incidental, these behaviors form the foundation of what can be described as a professional architecture of excellence in contemporary accounting.

The model highlights that effective professional performance in today's complex and digitalized environments cannot be reduced to technical competence or regulatory compliance alone. Instead, it requires accountants to actively engage in voluntary, value-driven actions that enhance transparency, support strategic decision-making, and strengthen trust among stakeholders. By doing so, accountants contribute not only to organizational effectiveness but also to broader goals of sustainability and social accountability.

This study advances theoretical understanding by offering an inductively derived framework that captures the unique characteristics of extra-role behaviors within the accounting profession. It also provides practical insights for organizations, educators, and professional bodies seeking to foster a culture that encourages ethical initiative, strategic thinking, and continuous learning.

In conclusion, the proposed grounded model positions extra-role behaviors as a central mechanism through which accountants navigate the demands of modern professional life, reconcile technical expertise with ethical responsibility, and actively participate in shaping resilient and sustainable financial systems.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

پارادایمی نوین در حرفه حسابداری: ارائه الگوی داده‌بنیاد برای رفتارهای فرانش حسابداران



۱. محمد عبدی^{id}: گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران

۲. آذر مسلمی^{id*}: گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. ایمیل:

azar.moslemi@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. ملک تاج ملکی اسکوتی^{id}: گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۴. عبدالکریم مقدم^{id}: گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

چکیده

هدف این پژوهش، شناسایی و تبیین نظام‌مند ابعاد، مؤلفه‌ها و مقوله‌های رفتارهای فرانش حسابداران و ارائه یک الگوی مفهومی داده‌بنیاد در بستر حرفه حسابداری معاصر است. پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای و از حیث ماهیت، اکتشافی و کیفی است که با رویکرد نظریه داده‌بنیاد گلپزری انجام شد. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق نیمه‌ساختاریافته با ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای حوزه حسابداری، گزارشگری مالی، تدوین استانداردها و راهبری شرکتی گردآوری گردیدند. نمونه‌گیری به صورت هدفمند و با تکنیک گلوله‌برفی تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام شد. به منظور ارزیابی پایایی و اعتبار ابعاد استخراج‌شده، از تحلیل دلفی در دو دور با استفاده از شاخص میانگین و ضریب توافق بهره گرفته شد. یافته‌ها به شناسایی چهار مقوله محوری شامل «حاکمیت مالی پیشرفته»، «تحول نقش حرفه‌ای»، «شایستگی‌های فراحرفه‌ای» و «مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای» انجامید. این مقوله‌ها مشتمل بر هشت مؤلفه اصلی گزارشگری یکپارچه، نظارت هوشمند، مشاوره راهبردی، تحلیل پیشرفته، ارتباطات حرفه‌ای، یادگیری سازمانی، پاسخگویی چندبعدی و اخلاق مالی هستند که در مجموع ۵۶ مضمون مفهومی را دربر می‌گیرند. نتایج تحلیل دلفی نشان داد تمامی مؤلفه‌ها از سطح توافق و پایایی قابل قبول برخوردارند. الگوی ارائه‌شده، تصویری جامع و یکپارچه از رفتارهای فرانش حسابداران ترسیم می‌کند و نشان می‌دهد که ایفای نقش حرفه‌ای اثربخش در عصر پیچیدگی‌های مالی و دیجیتال، مستلزم فراتر رفتن از وظایف رسمی و حرکت به سوی نقش‌های تحلیلی، راهبردی و اخلاق‌محور است. این الگو می‌تواند مبنایی معتبر برای توسعه چارچوب‌های شایستگی حرفه‌ای، بازنگری برنامه‌های آموزشی و طراحی نظام‌های ارزیابی عملکرد در حرفه حسابداری باشد.

کلیدواژگان: رفتارهای فرانش، حرفه حسابداری، حاکمیت مالی پیشرفته، شایستگی‌های فراحرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای

شبهه استناددهی: عبدی، محمد، مسلمی، آذر، ملکی اسکوتی، ملک تاج، و مقدم، عبدالکریم. (۱۴۰۵). پارادایمی نوین در حرفه حسابداری: ارائه الگوی داده‌بنیاد برای رفتارهای فرانش حسابداران. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۴)، ۱۹-۱.



حرفه حسابداری در دهه‌های اخیر با تحولات عمیق ساختاری، فناورانه و نهادی مواجه شده است؛ تحولاتی که ماهیت نقش حسابداران را از انجام وظایف فنی محدود به ایفای نقش‌های تحلیلی، راهبردی و اجتماعی ارتقا داده‌اند. در محیط‌های کسب‌وکار معاصر که با پیچیدگی فزاینده مقررات، فشارهای نهادی، انتظارات گسترده ذی‌نفعان و شتاب تحول دیجیتال شناخته می‌شوند، حسابداران دیگر صرفاً تولیدکنندگان اطلاعات مالی نیستند، بلکه به‌عنوان کنشگران کلیدی در نظام حاکمیت شرکتی، پایداری کسب‌وکار و پاسخگویی سازمانی ایفای نقش می‌کنند. این دگرگونی، ضرورت توجه به رفتارهایی را برجسته ساخته است که فراتر از الزامات رسمی شغلی بروز می‌یابند و در ادبیات مدیریت و حسابداری از آن‌ها با عنوان «رفتارهای فراتر» یاد می‌شود (Ghani et al., 2024; Yasini et al., 2025). رفتارهای فراتر، کنش‌های داوطلبانه و خودانگیخته‌ای هستند که در شرح وظایف رسمی تعریف نشده‌اند، اما نقشی اساسی در ارتقای اثربخشی سازمانی، اعتماد نهادی و کیفیت تصمیم‌گیری ایفا می‌کنند (Akbari et al., 2020; Pour et al., 2016).

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که رفتارهای فراتر نقش نه‌تنها پیامدهای مثبتی برای عملکرد فردی و سازمانی دارند، بلکه به‌مثابه سرمایه‌ای نامشهود، پویایی یادگیری سازمانی و همکاری درون‌سازمانی را تقویت می‌کنند (Akbari et al., 2020). در حوزه حسابداری، این رفتارها می‌توانند در قالب ابتکار در تحلیل‌های پیشرفته، مشارکت داوطلبانه در بهبود نظام‌های گزارشگری، تعهد اخلاقی فراتر از حداقل الزامات قانونی و ایفای نقش مشاور راهبردی برای مدیران نمود یابند (Berradia, 2025; Mukhtar et al., 2024). با این حال، علی‌رغم اهمیت روزافزون این پدیده، ادبیات موجود در حسابداری عمدتاً بر سنجش عملکرد شغلی رسمی، شایستگی‌های فنی و تبعیت از استانداردها متمرکز بوده و کمتر به تبیین نظام‌مند ابعاد و سازوکارهای رفتارهای فراتر اختصاص داده شده است (Mansour et al., 2022; Zimon et al., 2022).

از منظر نظری، رفتارهای فراتر ریشه در تعامل پیچیده عوامل فردی، سازمانی و نهادی دارند. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که متغیرهایی نظیر فرسودگی شغلی، نگرش شغلی و ویژگی‌های شخصیتی می‌توانند به‌طور معناداری بروز یا تضعیف این رفتارها را تحت تأثیر قرار دهند (Kamali et al., 2022; Yasini et al., 2025). در کنار عوامل فردی، نظام‌های ارزیابی عملکرد و شیوه‌های کنترلی سازمان‌ها نیز نقشی تعیین‌کننده ایفا می‌کنند. برای مثال، شواهد تجربی حاکی از آن است که نظام‌های ارزیابی عملکرد عادلانه و توانمندساز، از طریق تقویت تعهد سازمانی و احساس معناداری کار، رفتارهای فراتر را ارتقا می‌دهند (Ghani et al., 2024). در مقابل، توجیه‌های کنترلی بازدارنده می‌توانند اعتماد کارکنان را تضعیف کرده و تمایل آن‌ها به کنش‌های داوطلبانه فراتر از نقش را کاهش دهند (Cha & Wong-On-Wing, 2025).

در سطح نهادی و محیطی، فشارهای ایزومورفیک، انتظارات اجتماعی و الزامات پایداری نیز بر شکل‌گیری رفتارهای فراتر اثرگذارند. مطالعات نشان می‌دهند که سازمان‌ها در مواجهه با فشارهای نهادی، به سمت افشای داوطلبانه و مسئولانه اطلاعات حرکت می‌کنند و فرهنگ سازمانی در این میان نقش میانجی ایفا می‌کند (Andrades et al., 2017; Nyahas et al., 2024). در حرفه حسابداری، این فشارها به‌صورت تقاضا برای گزارشگری پایداری، افشای ESG و پاسخگویی چندبعدی نمود می‌یابند و حسابداران را به ایفای نقش‌هایی فراتر از الزامات سنتی سوق می‌دهند (Mukhtar et al., 2024; Zimon et al., 2022). افزون بر این، رسانه‌ها و افکار عمومی نیز به‌عنوان سازوکارهای انضباطی غیررسمی می‌توانند رفتارهای مسئولانه و داوطلبانه را تقویت کنند (Wang & Zhang, 2020).

تحولات فناورانه و دیجیتال، بُعد دیگری به پیچیدگی نقش حسابداران افزوده‌اند. گسترش کلان‌داده، هوش مصنوعی و سیستم‌های تحلیل پیشرفته، انتظارات از حسابداران را در حوزه تحلیل‌های آینده‌نگر، پایش هوشمند ریسک و تبدیل داده به بینش راهبردی افزایش داده است (Berradia, 2025; Kord et al., 2025). در چنین بستری، رفتارهای فراتر نقش می‌توانند در قالب یادگیری مستمر، انتقال دانش، و مشارکت داوطلبانه در نوآوری‌های فرایندی و تحلیلی بروز یابند. شواهد پژوهشی نشان می‌دهد که توسعه حرفه‌ای و توانمندسازی روان‌شناختی، شایستگی‌های فراتر از نقش را تقویت کرده و به بهبود عملکرد شغلی می‌انجامد (Berradia, 2025; Kamali et al., 2022).

در کنار این عوامل، بُعد اخلاق حرفه‌ای جایگاهی محوری در تبیین رفتارهای فراتر حسابداران دارد. اخلاق حرفه‌ای نه‌تنها به‌عنوان مجموعه‌ای از قواعد هنجاری، بلکه به‌مثابه نظامی ارزشی، جهت‌دهنده کنش‌های داوطلبانه و مسئولانه است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ارزش‌های انگیزشی و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای می‌توانند رفتارهای متقابلانه

را کاهش داده و زمینه بروز رفتارهای مسئولانه فراتر از نقش را فراهم آوردند (Kaboli et al., 2020). در همین راستا، پیوند میان مسئولیت‌پذیری اجتماعی، پایداری کسب‌وکار و عملکرد مالی سازمان‌ها، نقش حسابداران را در تحقق اهداف کلان پایداری برجسته می‌سازد (Amoako et al., 2021; Mansour et al., 2022).

با وجود این، یکی از چالش‌های اساسی در ادبیات موجود، فقدان چارچوبی جامع و داده‌بنیاد است که بتواند ابعاد چندگانه رفتارهای فرانتش حسابداران را به‌صورت یکپارچه تبیین کند. بسیاری از مطالعات پیشین یا به‌صورت بخشی به عوامل فردی و سازمانی پرداخته‌اند یا رفتارهای فرانتش را در مشاغل عمومی بررسی کرده‌اند و از ویژگی‌های خاص حرفه حسابداری غفلت ورزیده‌اند (Akbari et al., 2020; Pour et al., 2016). همچنین، بخش قابل‌توجهی از پژوهش‌ها با رویکردهای کمی انجام شده‌اند و از ظرفیت‌های روش‌های کیفی برای کشف لایه‌های عمیق‌تر معنا و کنش حرفه‌ای بهره کافی نبرده‌اند (Danaeifard et al., 2019).

رویکردهای کیفی و به‌ویژه نظریه داده‌بنیاد، امکان کشف الگوهای نوظهور و ساخت نظریه از دل داده‌های تجربی را فراهم می‌کنند و برای پدیده‌هایی که چارچوب نظری منسجم ندارند، مناسب‌اند (Danaeifard et al., 2019). در این میان، الهام از الگوهای تصمیم‌گیری غیرمتمرکز و حل مسئله توزیع‌شده، که در مطالعات بین‌رشته‌ای نیز مورد توجه قرار گرفته‌اند، می‌تواند به درک بهتر سازوکارهای جمعی و داوطلبانه رفتارهای فرانتش کمک کند (Golman et al., 2015; Hirsh & Gordon, 2001; Kirkman, 1993). چنین الگوهایی نشان می‌دهند که چگونه کنش‌های فردی خودانگیخته می‌توانند در سطح کلان به کارکردهای پایدار و اثربخش منجر شوند؛ موضوعی که در حرفه حسابداری معاصر اهمیت فزاینده‌ای یافته است.

از منظر عملی، فقدان مدلی جامع برای رفتارهای فرانتش حسابداران می‌تواند پیامدهایی همچون طراحی ناکافی برنامه‌های توسعه حرفه‌ای، نظام‌های ارزیابی عملکرد محدود به شاخص‌های رسمی و غفلت از ظرفیت‌های اخلاقی و تحلیلی این حرفه را به دنبال داشته باشد (Berradia, 2025; Kord et al., 2025). در مقابل، ارائه الگویی داده‌بنیاد و بومی‌سازی شده می‌تواند مبنایی برای بازنگری چارچوب‌های شایستگی، اصلاح سیاست‌های آموزشی و ارتقای حاکمیت مالی و پاسخگویی سازمانی فراهم آورد (Andrades et al., 2024; Mukhtar et al., 2024). چنین الگویی همچنین می‌تواند به سیاست‌گذاران، نهادهای استانداردگذار و سازمان‌ها در جهت تقویت فرهنگ مسئولیت‌پذیری و پایداری کمک کند (Wang & Zhang, 2020; Zimon et al., 2022).

با توجه به مباحث فوق، خلأ پژوهشی روشی در ادبیات حسابداری معاصر مشاهده می‌شود؛ خلأیی که به نبود تبیین نظام‌مند و جامع از رفتارهای فرانتش حسابداران، با اتکا به داده‌های تجربی و روش‌شناسی کیفی، بازمی‌گردد. این پژوهش درصدد است با بهره‌گیری از رویکرد نظریه داده‌بنیاد، ابعاد، مؤلفه‌ها و مقوله‌های رفتارهای فرانتش حسابداران را شناسایی و در قالب الگویی مفهومی ارائه کند تا هم به غنای نظری ادبیات موجود بیفزاید و هم دلالت‌های کاربردی معناداری برای توسعه حرفه حسابداری فراهم آورد (Chen et al., 2025; Ghani et al., 2024; Yasini et al., 2025).

هدف این پژوهش، شناسایی و تبیین داده‌بنیاد ابعاد، مؤلفه‌ها و مقوله‌های رفتارهای فرانتش حسابداران و ارائه الگویی مفهومی برای ارتقای نقش حرفه‌ای، حاکمیت مالی و مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای در حسابداری معاصر است.

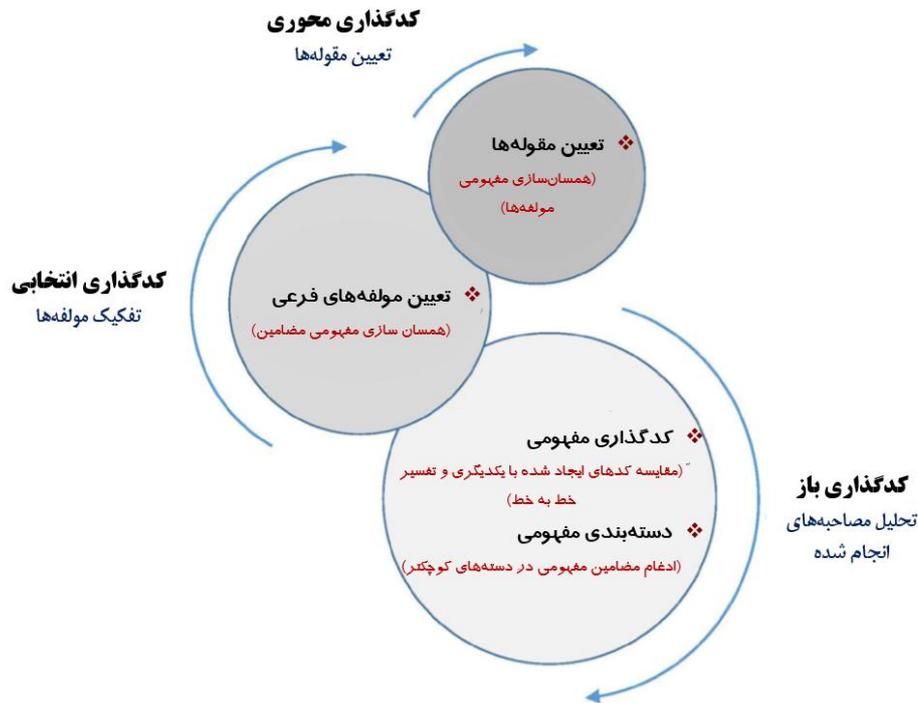
روش پژوهش و مواد

ماهیت روش شناسی این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای محسوب می‌شود، به دلیل اینکه هیچ مطالعه‌ای در گذشته اقدام به ارائه‌ی یک چارچوب از الگوی رفتارهای فرانتش حسابداران ننموده است و انجام این مطالعه می‌تواند به یکپارچگی مفهومی پدیده مورد بررسی کمک نماید. همچنین این مطالعه بر مبنای هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که بر اساس مصاحبه با خبرگان و کدگذاری سه مرحله‌ای به دنبال تعیین مضامین؛ مؤلفه‌ها و مقوله‌ها در راستای رفتارهای فرانتش حسابداران می‌باشد. در آخر نیز از منظر ماهیت جمع آوری داده‌ها، باید بیان نمود، این مطالعه ترکیبی از شیوه‌های تحلیل کیفی و کمی است. فلسفه‌ی مطالعه‌ی حاضر بر اساس تقاطع اراده‌گرایی در فلسفه عالم با ساختارگرایی در فلسفه علم، مبنایی تلقی می‌شود (شکل ۱). لذا ماهیت فلسفه‌ی مبنایی در پژوهش، ترکیب رویکرد استقرائی-قیاسی است.



شکل ۱. انواع روش تحقیق کیفی

بنابراین بر اساس مطالب ذکر شده در این پژوهش کیفی از استراتژی نظریه داده بنیاد گلیزری استفاده شده است. هدف اصلی نظریه داده بنیاد، توسعه نظریه‌های جدید است و قادر به ایجاد نظریه‌ای از علائق مشارکت کنندگان است. در شکل (۲) مراحل تحلیل در نظریه داده بنیاد گلیزری ترسیم گردیده است:



شکل ۲. مراحل تحلیل در نظریه داده بنیاد گلیزری

از آنجا که مفهوم رفتارهای فرانش حسابداران مفهومی نو بوده و تا کنون برای کشف این پدیده تلاشی نشده و نظریه‌ای برای آن ارائه نشده است، از بین رویکردهای نظریه داده بنیاد، رویکرد پدیدار شونده گلیزری انتخاب شد. گلیزری معتقد است که این روش در بالاترین سطح تجرید مفهومی قرار داشته و نظریه در درون داده‌ها نهفته است. از نظر او محقق باید شخصاً به طور عینی درگیر جمع آوری داده شود. ماهیت استقرایی این نظریه باعث خلاقیت، آزادی عمل و انعطاف بیشتر می‌شود. این رویکرد نسبت به رویکرد نظام‌مند، الگوهای متنوع تری را جهت تلفیق داده‌ها ارائه می‌کند و به جای تحمیل نظریه به داده‌ها، نظریه را از بطن داده‌ها کنکاش می‌کند. در ادامه روش و ابزار گردآوری داده‌ها در مطالعه حاضر تشریح گردیده است.

جامعه آماری شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی، همچنین اعضای هیئت تدوین استانداردها و تدوین‌کنندگان راهبری شرکتی شرکت‌ها می‌باشند. روش نمونه‌گیری در بخش کیفی به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی است. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در حوزه‌های مرتبط با موضوع پژوهش یا سوابق علمی و اجرایی در این حوزه، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به‌صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم، افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله‌برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. به‌عبارت‌دیگر، گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً گردآوری شده با داده‌هایی که قبلاً گردآوری شده‌اند، تفاوتی نداشته باشند و پژوهشگر به مرحله اشباع رسیده باشد. نمونه‌گیری نیز به‌صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری

عبدی و همکاران

هدمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب نظران نظریه داده بنیاد همچون فرناندز (۲۰۰۴)؛ گلیزر و هالتون (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. در نهایت، تعداد ۱۴ نفر براساس اطلاعات جدول (۱)، باتوجه به نقطه اشباع نظری به عنوان اتمام مصاحبه‌ها، در این پژوهش مشارکت داشتند که اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان تحقیق در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول ۱. مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۱	٪۷۹
	زن	۳	٪۲۱
کل		۱۴	٪۱۰۰
سن	تا ۴۵ سال	۲	٪۱۴
	۴۶ تا ۵۵ سال	۴	٪۲۹
	بالای ۵۶ سال	۸	٪۵۷
کل		۱۴	٪۱۰۰
تجربه	بین ۱۰-۲۰ سال	۳	٪۲۱
	بین ۲۱-۳۰ سال	۷	٪۵۰
	بیش از ۳۰ سال	۴	٪۲۹
کل		۱۴	٪۱۰۰
تحصیلات	دکتری	۱۲	٪۸۶
	کارشناسی ارشد	۲	٪۱۴
کل		۱۴	٪۱۰۰
رده شغلی	عضو هیئت علمی دانشگاه	۵	٪۳۶
	مدیر ارشد مالی	۴	٪۲۹
	عضو کمیته تدوین استانداردها	۳	٪۲۱
	مشاور راهبری شرکتی	۲	٪۱۴
	کل		۱۴
تعداد مقالات	۱۰-۵ مقاله	۳	٪۲۱
	۲۰-۱۱ مقاله	۶	٪۴۳
	بیش از ۲۰ مقاله	۵	٪۳۶
کل		۱۴	٪۱۰۰

یافته‌های توصیفی حاکی از آن است که جامعه پژوهش متشکل از ۱۴ خبره حوزه حسابداری و حکمرانی شرکتی است که ٪۷۸.۵۷ را مردان (۱۱ نفر) و ٪۲۱.۴۳ را زنان (۳ نفر) تشکیل می‌دهند. از نظر ساختار سنی، اکثریت پاسخگویان (٪۵۷.۱۴) در رده سنی بالای ۵۶ سال قرار دارند که نشانگر تجربه گسترده نمونه مورد مطالعه است. این امر با سوابق حرفه‌ای آنان نیز همسوست، به طوری که ٪۵۰ دارای ۲۱ تا ۳۰ سال و ٪۲۸.۵۷ بیش از ۳۰ سال سابقه تخصصی هستند. از منظر تحصیلات، غلبه چشمگیر دارندگان مدرک دکتری (٪۸۵.۷۱) بر کارشناسی ارشد (٪۱۴.۲۹) مؤید سطح دانش تخصصی بالای جامعه پژوهش است. ترکیب شغلی نمونه شامل ٪۳۵.۷۱ اعضای هیئت علمی دانشگاه، ٪۲۸.۵۷ مدیران ارشد مالی، ٪۲۱.۴۳ اعضای کمیته تدوین استانداردها و ٪۱۴.۲۹ مشاوران حکمرانی شرکتی است که بیانگر تنوع تخصصی و تعادل مناسب بین ابعاد آکادمیک و حرفه‌ای می‌باشد. شاخص بهره‌وری علمی نیز حاکی از آن است که ٪۳۵.۷۱ افراد بیش از ۲۰ مقاله علمی معتبر داشته و تنها ٪۲۱.۴۳ بین ۵ تا ۱۰ مقاله منتشر کرده‌اند، که این الگو با انتظارات از جامعه خبرگان همخوانی کامل دارد.

روایی پژوهش: در این بخش با هدف سنجش اعتبار کدگذاری، از روش مثلث بندی در مطالعه کیفی استفاده شد. در واقع، مثلث سازی برگرفته از دانش هندسه، قابلیت اطمینان را در تحقیقات کیفی از طریق حداقل سه منبع ارزیابی می کند تا مشخص کند که کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار هستند و این مطالعه به اصطلاح از «سوگیری ذاتی» رنج نمی برد. بنابراین در این پژوهش برای دستیابی به این امر در ۴ بعد پس از مشاهده نظرات کارشناسان پس از پایان کدگذاری، اعتبارسنجی در بخش کیفی انجام شد.

جدول ۲. روش سه سوسازی برای سنجش اعتبار تحقیق

ردیف	شاخص	توضیحات
۱	بازگشت اعتباری	در این بُعد، هدف بررسی صحت یافته های پژوهش توسط مصاحبه شونده گان به منظور تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می دهد یا نه؟ برای پژوهش این روش با ۸ نفر از مجموع ۱۴ مصاحبه شونده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده ها، در مورد مطابقت دیدگاه های شان با مصاحبه شونده گان مجدداً به آنان بازگشت شد تا حد اعتبار یافته ها بررسی شود. نتیجه نشان داد، در بیشتر کدهای مفهومی ایجاد شده، محققان این پژوهش توانسته بودند درک صحیحی از اظهارات مصاحبه کنندگان داشته است، این امر می تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه شونده گان و مصاحبه کننده درباره ی موضوع پژوهش باشد.
۲	جستجو برای شواهد مغایر ^۱ (مرور همتا)	پژوهشگر می تواند از طریق جستجوی سیستماتیک، داده هایی را که با مفهوم سازی و تئوری توصیفی استخراج شده از داده ها، چالش دارند؛ استخراج نموده و از این طریق، دقت علمی داده ها را افزایش دهد. جستجوی شواهد مغایر، از طریق نمونه گیری هدفمند انجام می شود. نمونه گیری از افرادی که می توانند دیدگاه های متضادی را پیشنهاد کنند، می تواند منجر به توصیف جامع یک پدیده شود. برای دستیابی به این معیار، چندمتخصص که در زمینه پژوهش کیفی و نظریه داده بنیاد تخصص داشتند بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم سازی، استخراج مقولات و برداشت های پژوهشگران نظارت داشته اند. از این افراد خواسته شد که برداشت خود را از مصاحبه ها و مفاهیم و در مرحله بعدی، مقولات بیان کنند. این برداشت ها بانظر پژوهشگران مطابقت داده شد. نزدیکی برداشت این افراد به برداشت پژوهشگران پشتوانه علمی تحقیق را محکم تر ساخت.
۳	توضیح شیوه یادداشت برداری و انجام پژوهش	در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه ها در اختیار ۵ نفر از مصاحبه شونده گان قرار گرفت تا تأیید نمایند، آیا نحوه ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.
۴	تهیه گزارش مفصل نتایج	در تحلیل گلیزر، باتوجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. برای حاصل شدن این معیار در پژوهش حاضر، مصاحبه ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه شونده گان تهیه شده و کلیه فرایند تحلیل داده ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است. برای حاصل شدن این معیار در پژوهش حاضر، مصاحبه ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه شونده گان تهیه شده و کلیه فرایند تحلیل داده ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است.

¹ Searching for Disconfirming Evidence

در این مطالعه از رویکرد گلنیز برای شناسایی ابعاد استفاده می‌شود، رویکردی که برخلاف مدل کلاسیک اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰)، به طور غیرسیستماتیک و بر پایه سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می‌گیرد و در پی ارائه‌ی مدلی چند بعدی که متفاوت مدل کلاسیک این تحلیل یعنی مدل پارادایمی می‌باشد. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه‌شوندگان بپرسد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. به منظور تعیین سوال‌های پژوهش ابتدا پرسش‌های مبنایی مطرح شده و با پاسخگویی به آن‌ها محدوده کار مشخص گردید.

کد بندی باز از نظر واحد تحلیل می‌تواند به صورت سطر به سطر، عبارت به عبارت، یا پاراگراف به پاراگراف یا به صورت صفحه‌ای جداگانه انجام شود. چنانچه واحد کد بندی، سطر باشد، به هر یک از سطرها یا جمله‌ها مفهوم یا کدی الصاق می‌شود. این کد یا مفهوم باید بتواند حداکثر فضای مفهومی و معنایی را آن را اشباع کند. در این مرحله تمام اطلاعات کد بندی می‌شود. مرحله کد بندی باز دارای ۲ زیر مرحله کد بندی اولیه یا سطح اول و کد بندی متمرکز یا سطح دوم است.

در این مرحله محقق بر اساس، واحد کد بندی به هر واحد مورد نظر یک کد (مفهوم، نام، برچسب) الصاق می‌کند این مفهوم باید بتواند فضای مفهومی آن را تا حد امکان اشباع کند. مفاهیم یا کدهای به دست آمده در این مرحله، سنگ بنای مقوله‌های عمده بعدی و نیز اجزای اصلی نظریه زمینه‌ای در حال ظهور را شکل می‌دهند. در امتداد با کد بندی اولیه داده‌ها، برای هر کد تعیین شده یک شرح واره (یادداشت و توضیح شخصی (یا به گفته گلاسر یک شرح واره نظری بنویسید. شرح واره عبارت است از نوشته یا یادداشت مختصر و کوتاهی که خود محقق در زمینه یک کد می‌نویسد. این شرح واره توضیح خود محقق از آن کد بوده و می‌تواند در ارتباط دادن بین مفاهیم برای ساخت مقوله‌ها و نیز ارتباط مقوله‌ها با یکدیگر در مراحل بعدی کار به وی کمک کند) اشتراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۸) در جدول شماره (۳) نمونه‌ای از کد گذاری اولیه ارائه شده است.

جدول ۳. نمونه کد گذاری اولیه

مؤلفه سطح یک	مضامین (مفاهیم)
گزارشگری یکپارچه	گزارشگری مالی چندبعدی شفافیت فراسازمانی افشای مسئولانه اطلاعات تلفیق معیارهای کیفی-کمی بهبود قابلیت اتکا گزارش‌دهی بلادرنگ سنجش ارزش نامشهود
نظارت هوشمند	کنترل‌های ریسک محور حسابرسی داده بنیان پایش انحرافات مالی کاربرد هوش مصنوعی سیستم‌های هشدار سریع تحلیل ناهنجاری‌ها ارزیابی مستمر کنترل‌ها
مشاوره راهبردی	ترجمه داده به بینش تحلیل سناریوهای راهبردی ارزیابی تأثیر مالی تصمیمات همسوسازی مالی-سازمانی پشتیبانی تصمیم‌گیری کلان

¹ Strauss & Corbin

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	
ارائه شفاف اطلاعات پیچیده تفسیر داده برای ذینفعان مدیریت انتظارات سهامداران گزارش‌دهی مخاطب‌محور فنون اقناع در گزارشگری مذاکره مالی اثربخش مدیریت تعارض منافع	ارتباطات حرفه‌ای
به‌روزرسانی دانش فنی انطباق با تحولات مقرراتی توسعه مهارت‌های دیجیتال انتقال دانش بین‌نسلی ظرفیت‌سازی برای تغییر پژوهش‌محوری در حل مسائل یادگیری از بهترین تجارب	یادگیری سازمانی
شفاف‌سازی فراسازمانی افشای مسئولانه اطلاعات گزارش‌دهی ذینفع‌محور پاسخگویی فراتر از الزامات قانونی سنجش تأثیرات غیرمالی ارزیابی عملکرد پایدار گزارش‌دهی یکپارچه	پاسخگویی چندبعدی
حفظ استقلال حرفه‌ای مدیریت تعارض منافع حفاظت از یکپارچگی داده‌ها رعایت حریم خصوصی اطلاعات نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی مسئولیت‌پذیری اجتماعی پاسخگویی نسلی	اخلاق مالی پیشرفته

سپس مرحله دوم کدبندی باز آغاز می‌شود. در این مرحله از کدبندی محقق دیگر با متون خام کاری ندارد، بلکه با مفاهیمی که تولید کرده است. سرو کار دارد. هدف این مرحله از کدبندی باز که به کدبندی متمرکز نیز موسوم است تولید و استخراج مقوله‌های عمده است.

کد بندی متمرکز عبارت است از استفاده از معنا دارترین یا فراوان ترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده ها. در این مرحله از کد بندی محقق ضمن مراجعه به شرح واژه‌های هر کد و مقایسه کردن کدها با همدیگر در صدد شناسایی کدهای متداخل و مشابه است، محقق با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم، کدهای مشابه را

عبدی و همکاران

و مشترک را در قالب یک مقوله واحد قرار می‌دهد. بنابراین، انبوه داده‌ها (کدها مفاهیم) به تعداد مشخص و محدودی از مقوله‌های عمده کاهش می‌یابند. از این رو، هر مقوله در برگزیده تعدادی از کدهای مشابه، متداخل و هم معنا است مقوله به مفاهیم سطح بالاتری از انتزاع گفته می‌شود که از مجموعه‌ای از مفاهیم سطح پایین بر اساس ویژگی‌های مشترک آنها ساخته می‌شود.

۶-۲- کد بندی محوری

در این مرحله از فرآیند کدگذاری، هدف شناسایی مضامین مفهومی مشابه از مرحله‌ی کدگذاری باز می‌باشد که با قرار گرفتن آن‌ها در یک مجموعه از نظام معنایی، مولفه‌های مرتبط با پدیده مورد بررسی ایجاد می‌شوند. در این مرحله از کدگذاری در واقع هدف رسیدن به مجموعه‌ای از مولفه‌هایی است که محورهای ساختاری پدیده مورد بررسی را تشکیل می‌دهند.

در این مرحله که آخرین گام انجام کدگذاری گردند تئوری محسوب می‌شود، دسته‌بندی مولفه‌های مشابه هم در قالب یک مقوله مشترک برای ساختارسازی نهایی پدیده مورد بررسی می‌باشد. به این مرحله سیر داستان کدهای ایجاد شده و محوربندی آن در راستای یک ساختار فهم مشترک نیز می‌گویند. لذا باهدف ارائه‌ی یک چارچوب نظری در قالب مدل چند بعدی، ابتدا طبق جدول (۴) مجموعه‌ی یکپارچه‌ی کدگذاری‌های ایجاد شده، ارائه می‌شود تا سپس در قالب مدل شش بعدی، چارچوب نظری موضوع مورد بررسی ارائه گردد.

جدول ۴. نتایج کدگذاری داده‌ها

کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
مقوله‌ها	مؤلفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
حاکمیت مالی پیشرفته	گزارشگری یکپارچه	گزارشگری مالی چندبعدی
		شفافیت فراسازمانی
		افشای مسئولانه اطلاعات
		تلفیق معیارهای کیفی- کمی
		بهبود قابلیت اتکا
		گزارش‌دهی بلادرنگ
		سنجش ارزش نامشهود
	نظارت هوشمند	کنترل‌های ریسک محور
		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	مدل سازی مالی پیچیده
		پیش‌بینی روندهای آتی
		شناسایی الگوهای نامتعارف
		تحلیل حساسیت متغیرها

ارزیابی ریسک‌های نوظهور تحلیل داده‌های ناهمگن به‌کارگیری روش‌های کمی-کیفی	
ارائه شفاف اطلاعات پیچیده تفسیر داده برای ذینفعان مدیریت انتظارات سهامداران گزارش‌دهی مخاطب‌محور فنون اقناع در گزارشگری مذاکره مالی اثربخش مدیریت تعارض منافع	ارتباطات حرفه‌ای شایستگی‌های فراحرفه‌ای
به‌روزرسانی دانش فنی انطباق با تحولات مقرراتی توسعه مهارت‌های دیجیتال انتقال دانش بین‌نسلی ظرفیت‌سازی برای تغییر پژوهش‌محوری در حل مسائل یادگیری از بهترین تجارب	یادگیری سازمانی
شفاف‌سازی فراسازمانی افشای مسئولانه اطلاعات گزارش‌دهی ذینفع‌محور پاسخگویی فراتر از الزامات قانونی سنجش تأثیرات غیرمالی ارزیابی عملکرد پایدار گزارش‌دهی یکپارچه	پاسخگویی چندبعدی مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای
حفظ استقلال حرفه‌ای مدیریت تعارض منافع حفاظت از یکپارچگی داده‌ها رعایت حریم خصوصی اطلاعات نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی مسئولیت‌پذیری اجتماعی پاسخگویی نسلی	اخلاق مالی

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این پژوهش به‌منظور ارزیابی پایایی مضامین مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق و میانگین می‌باشد. به‌منظور انجام این سنجش ابتدا مولفه‌های پژوهش در قالب یک پرسشنامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و بر اساس چند دور رفت و برگشت پرسشنامه، سطح پایایی مولفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

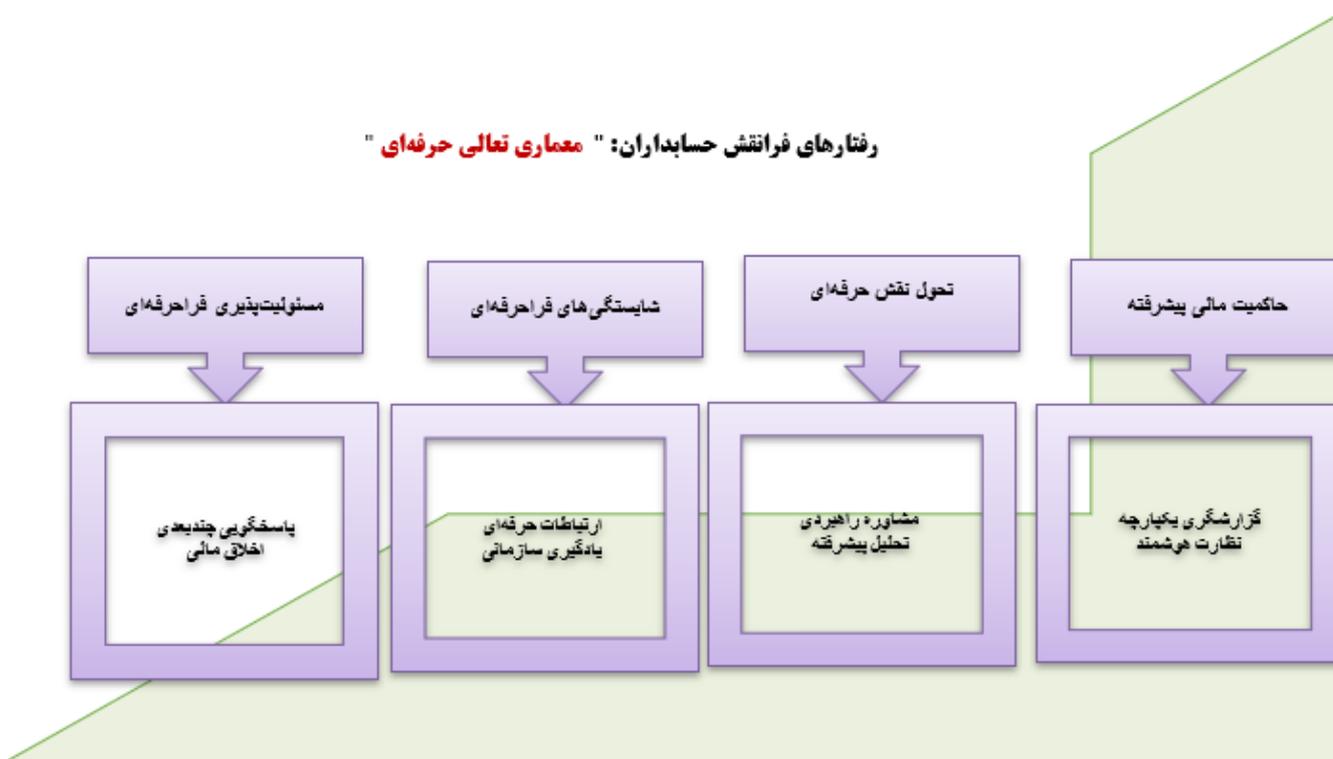
جدول ۵. تحلیل دلفی مضامین شناسایی شده

مقوله ها	مولفه‌های اصلی		دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
	حاکمیت مالی	گزارشگری یکپارچه	میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
الگوی رفتارهای فرانش	پیشرفته	نظارت هوشمند	۵/۳۹	۰/۶۵	۵/۵۸	۰/۸۴	تایید
فرانش حسابداران	تحول نقش حرفه‌ای	مشاوره راهبردی	۵/۴۴	۰/۸۹	۶/۰۳	۰/۹۱	تایید
	شایستگی‌های فراحرفه‌ای	تحلیل پیشرفته	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۷۱	۰/۷۹	تایید
	مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	ارتباطات حرفه‌ای	۵/۲۵	۰/۸۹	۶/۰۳	۰/۹۰	تایید
	فراحرفه‌ای	یادگیری سازمانی	۵/۸۴	۰/۶۷	۵/۴۷	۰/۷۸	تایید
	فراحرفه‌ای	پاسخگویی چندبعدی	۶/۰۳	۰/۸۲	۵/۷۴	۰/۸۴	تایید
		اخلاق مالی					

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مضامین اصلی مربوط به الگوی رفتارهای فرانش حسابداران، مورد تایید هستند. به بیان دیگر باتوجه به اینکه میانگین مولفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است؛ می‌توان بیان نمود که تمامی مضامین شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تایید قرار گرفتند.

شکل (۳) چارچوب مفهومی رفتارهای فرانش حسابداران را نشان می‌دهد، که می‌توان از آن به عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل فهم و روشن باشد.

رفتارهای فرانش حسابداران: "معماری تعالی حرفه‌ای"



شکل ۳. چارچوب مفهومی رفتارهای فرانش حسابداران

در ادامه به تعریف مفهومی هر یک از مقوله‌های اصلی پرداخته شده است (جدول ۶):

جدول ۶. تعریف مفهومی مقوله‌های اصلی

مقوله‌های کلان	تعاریف عمیق و نظام‌مند	مؤلفه‌های اصلی	ابعاد تحلیلی
حاکمیت مالی پیشرفته	نظام جامع نظارتی-گزارشی که با تلفیق فناوری‌های دیجیتال و استانداردهای فراملی، کیفیت، شفافیت و بهنگام بودن اطلاعات مالی را در سطحی فراتر از الزامات متعارف تضمین می‌نماید. این ساختار، حسابدار را به عنوان نگهبان یکپارچگی سیستم‌های مالی سازمان تثبیت می‌کند.	گزارشگری یکپارچه	<ul style="list-style-type: none"> • چندسطحی‌سازی محتوای گزارش‌ها • یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی • ارتقای قابلیت اتکای گزارش‌ها • توسعه مکانیزم‌های افشای مسئولانه
تحول نقش حرفه‌ای	گذار از نقش سنتی ثبت‌کننده رویدادها به نقش راهبردی مشاور مالی که با ترکیب دانش تخصصی، مهارت‌های تحلیلی پیشرفته و بینش سازمانی، امکان تبدیل داده‌های خام به بینش‌های عملیاتی را فراهم می‌آورد.	مشاوره راهبردی	<ul style="list-style-type: none"> • ترجمه اطلاعات مالی به استراتژی • ارزیابی سناریوهای تصمیم‌گیری • بهینه‌سازی تخصیص منابع • مدیریت ارزش سازمانی
شایستگی‌های فراحرفه‌ای	مجموعه‌ای از قابلیت‌های شناختی، ارتباطی و یادگیری که مرزهای سنتی مهارت‌های فنی حسابداری را درنوردیده و امکان ایفای نقش مؤثر در محیط‌های پیچیده سازمانی را فراهم می‌نماید.	تحلیل پیشرفته	<ul style="list-style-type: none"> • مدل‌سازی مالی پیچیده • آینده‌نگاری مالی • شناسایی الگوهای نامتعارف • تحلیل حساسیت چندمتغیره
مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای	چارچوبی اخلاقی محور که با ترکیب الزامات پاسخگویی، شفافیت و حاکمیت مطلوب، استانداردهای جدیدی در رفتار حرفه‌ای تعریف نموده و نقش اجتماعی حسابداران را ارتقا می‌بخشد.	پاسخگویی چندبعدی	<ul style="list-style-type: none"> • ارائه مؤثر اطلاعات پیچیده • مدیریت انتظارات ذینفعان • مذاکره مالی راهبردی • حل تعارض‌های حرفه‌ای
		یادگیری سازمانی	<ul style="list-style-type: none"> • به‌روزرسانی پویای دانش • انطباق با تحولات محیطی • انتقال دانش بین‌نسلی • توسعه ظرفیت‌های تحولی
		اخلاق مالی پیشرفته	<ul style="list-style-type: none"> • شفاف‌سازی فراسازمانی • گزارش‌دهی ذینفع محور • ارزیابی تأثیرات غیرمالی • پاسخگویی فراقانونی
			<ul style="list-style-type: none"> • حفظ استقلال حرفه‌ای • مدیریت تعارض منافع • حفاظت از یکپارچگی داده‌ها • نهادینه‌سازی ارزش‌های اخلاقی

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش با شناسایی چهار مقوله محوری شامل «حاکمیت مالی پیشرفته»، «تحول نقش حرفه‌ای»، «شایستگی‌های فراحرفه‌ای» و «مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای» نشان می‌دهد که رفتارهای فراقش حسابداران ماهیتی چندبعدی، پویا و فراتر از چارچوب‌های سنتی عملکرد شغلی دارند. این نتیجه، همسو با مطالعاتی است که رفتارهای فراقش را کنش‌هایی داوطلبانه، خودانگیخته و ارزش‌آفرین می‌داند که در تقاطع عوامل فردی، سازمانی و نهادی شکل می‌گیرند (Akbari et al., 2020; Ghani et al., 2024; Yasini et al., 2025). تمرکز الگوی استخراج‌شده بر «حاکمیت مالی پیشرفته» مؤید آن است که حسابداران در محیط‌های پیچیده و دیجیتال امروز، نه‌تنها مجربان استانداردها، بلکه نگهبانان یکپارچگی اطلاعات، شفافیت فراسازمانی و پاسخگویی چندسطحی هستند؛ نتیجه‌ای که با شواهد مربوط به نقش گزارشگری پایداری، افشای ESG و اثر آن بر اعتبار

و شهرت سازمانی همخوانی دارد (Andrades et al., 2024; Mukhtar et al., 2024; Zimon et al., 2022). همچنین برجسته شدن «نظارت هوشمند» و «گزارشگری یکپارچه» نشان می‌دهد که رفتارهای فرانش حسابداران در امتداد فشارهای نهادی و انتظارات ذی‌نفعان، به سمت کاربست فناوری‌های تحلیلی، پایش ریسک‌محور و تلفیق اطلاعات مالی و غیرمالی حرکت کرده است (Nyahas et al., 2017; Wang & Zhang, 2020).

مقوله «تحول نقش حرفه‌ای» و مؤلفه‌های «مشاوره راهبردی» و «تحلیل پیشرفته» نشان می‌دهد که حسابداران با بروز رفتارهای فرانش، از نقش‌های سنتی ثبت و گزارش، به نقش‌های تفسیرگر، آینده‌نگر و تصمیم‌یار ارتقا می‌یابند. این یافته با پژوهش‌هایی همسو است که توسعه حرفه‌ای، توانمندسازی روان‌شناختی و شایستگی‌های تحلیلی را پیش‌ران عملکرد شغلی و کنش‌های فراتر از نقش معرفی کرده‌اند (Berradia, 2025; Kamali et al., 2022; Kord et al., 2025). افزون بر این، تأکید بر تحلیل‌های پیشرفته و تبدیل داده به بینش راهبردی، همراستا با دیدگاه‌هایی است که در آن‌ها تصمیم‌گیری اثربخش سازمانی حاصل کنش‌های غیرمتمرکز، خودسازمان‌یاب و مبتنی بر پردازش توزیع‌شده اطلاعات دانسته می‌شود (Golman et al., 2015; Hirsh & Gordon, 2001; Kirkman, 1993). بدین‌ترتیب، رفتارهای فرانش حسابداران می‌توانند به‌عنوان سازوکاری برای هم‌افزایی شناختی و کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی در سطح سازمان تبیین شوند.

یافته‌های مربوط به «شایستگی‌های فراحرفه‌ای» شامل «ارتباطات حرفه‌ای» و «یادگیری سازمانی» نشان می‌دهد که بروز رفتارهای فرانش مستلزم فراتر رفتن از مهارت‌های فنی و اتکا به قابلیت‌های ارتباطی، انتقال دانش و یادگیری مستمر است. این نتیجه با مطالعاتی که نقش ارتباطات درون‌سازمانی، کاهش ابهام نقش و افزایش تعهد سازمانی را در تقویت رفتارهای فرانش برجسته کرده‌اند، همخوانی دارد (Akbari et al., 2020). همچنین یافته‌ها با پژوهش‌هایی همسو است که نشان می‌دهند نظام‌های ارزیابی عملکرد توانمندساز و عادلانه از طریق تقویت تعهد و معناداری کار، بستر بروز رفتارهای داوطلبانه را فراهم می‌کنند (Ghani et al., 2024). از سوی دیگر، حساسیت ارتباطات حرفه‌ای به شیوه‌های کنترلی سازمان، همراستا با نتایج مطالعاتی است که نشان می‌دهد توجه‌های کنترلی بازدارنده می‌توانند اعتماد را تضعیف کرده و تمایل به رفتارهای فرانش را کاهش دهند (Cha & Wong-On-Wing, 2025). بنابراین، کیفیت تعاملات، شفافیت ارتباطی و یادگیری جمعی، پیش‌ران‌های کلیدی در معماری رفتارهای فرانش حسابداران به شمار می‌آیند.

در نهایت، «مسئولیت‌پذیری فراحرفه‌ای» با مؤلفه‌های «پاسخگویی چندبعدی» و «اخلاق مالی» جایگاه‌هنجاری و ارزشی رفتارهای فرانش را برجسته می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای نه‌تنها نقش بازدارنده در برابر رفتارهای متقلبانه دارد، بلکه زمینه‌ساز کنش‌های داوطلبانه مسئولانه و پایدار است؛ نتیجه‌ای که با شواهد مربوط به نقش ارزش‌های انگیزشی و اخلاق حرفه‌ای در بهبود کیفیت گزارشگری و کاهش تقلب همسو است (Kaboli et al., 2020). همچنین پیوند مسئولیت‌پذیری با پایداری کسب‌وکار و عملکرد مالی، همراستا با ادبیاتی است که سرمایه‌گذاری بهینه، پاسخگویی اجتماعی و افشای مسئولانه را مکمل یکدیگر می‌داند (Amoako et al., 2021; Mansour et al., 2022). تأکید الگو بر پاسخگویی چندبعدی نشان می‌دهد که رفتارهای فرانش حسابداران در بستر فشارهای نهادی و اجتماعی، به سمت فراتر رفتن از الزامات قانونی و توجه هم‌زمان به پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و محیطی سوق یافته است (Andrades et al., 2024; Zimon et al., 2022).

در مجموع، نتایج این پژوهش با اتکا به رویکرد نظریه داده‌بنیاد، تصویری یکپارچه از «معماری تعالی حرفه‌ای» در حسابداری ارائه می‌دهد؛ تصویری که در آن رفتارهای فرانش به‌عنوان حلقه اتصال میان فناوری، تحلیل، اخلاق و پاسخگویی عمل می‌کنند. این تصویر، شکاف‌های ادبیات پیشین را که عمدتاً بر سنجش‌های کمی و نقش‌های رسمی متمرکز بوده‌اند، پر می‌کند و نشان می‌دهد که درک رفتار حرفه‌ای حسابداران بدون توجه به کنش‌های داوطلبانه، خودانگیخته و ارزشی امکان‌پذیر نیست (Chen et al., 2025; Danaeifard et al., 2019). بدین‌ترتیب، همسویی یافته‌ها با مطالعات پیشین، اعتبار نظری الگو را تقویت کرده و هم‌زمان بر نوآوری آن در تبیین چندبعدی رفتارهای فرانش حسابداران صحنه می‌گذارد.

از جمله محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به ماهیت کیفی آن و اتکا به دیدگاه‌های خبرگان اشاره کرد که اگرچه برای کشف عمیق پدیده مناسب است، اما تعمیم‌پذیری آماری نتایج را محدود می‌سازد. همچنین تمرکز بر یک بافت حرفه‌ای خاص ممکن است موجب شود برخی ابعاد زمینه‌ای در سایر کشورها یا نظام‌های حسابداری متفاوت بروز یابند. محدودیت دیگر به زمان‌بر بودن مصاحبه‌های عمیق و احتمال سوگیری ادراکی مشارکت‌کنندگان بازمی‌گردد که می‌تواند بر غنای داده‌ها اثرگذار باشد.

پژوهش‌های آتی می‌توانند الگوی ارائه‌شده را در قالب مطالعات کمی یا ترکیبی آزمون و اعتبارسنجی کنند و روابط علی میان مؤلفه‌ها را بسنجند. همچنین بررسی تطبیقی رفتارهای فرانش حسابداران در بافت‌های نهادی و فرهنگی متفاوت می‌تواند به تعمیم و بومی‌سازی الگو کمک کند. پیشنهاد می‌شود نقش فناوری‌های نوظهور، مانند هوش مصنوعی و تحلیل کلان‌داده، در تقویت یا بازتعریف رفتارهای فرانش به صورت تجربی بررسی شود. افزون بر این، مطالعه پیوند میان رفتارهای فرانش حسابداران و پیامدهای کلان‌تری همچون کیفیت حاکمیت شرکتی و اعتماد عمومی می‌تواند افق‌های جدیدی بگشاید.

سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای می‌توانند با بازنگری در نظام‌های ارزیابی عملکرد، رفتارهای فرانش را به‌عنوان معیارهای مکمل عملکرد رسمی لحاظ کنند. سرمایه‌گذاری در آموزش‌های تحلیلی، ارتباطی و اخلاقی حرفه‌ای می‌تواند بستر بروز این رفتارها را تقویت کند. همچنین ایجاد فرهنگ سازمانی مبتنی بر اعتماد، شفافیت و یادگیری مستمر، زمینه‌ساز مشارکت داوطلبانه حسابداران در نقش‌های راهبردی خواهد بود. نهادهای استانداردگذار نیز می‌توانند از الگوی ارائه‌شده برای به‌روزرسانی چارچوب‌های شایستگی حرفه‌ای و ارتقای پاسخگویی و پایداری در حرفه حسابداری بهره‌گیرند.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

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

References

- Akbari, M., Esmailpour, R., Al-Taha, S. H., & Ghavidel, A. (2020). Promoting extra-role behaviors and employee cooperation through internal organizational communications: A study on the mediating role of role ambiguity and organizational commitment. *Human Resource Studies, 10*(2), 125-150.
- Amoako, G., Adam, A., Tackie, G., & Arthur, C. L. (2021). Environmental accountability practices of environmentally sensitive firms in Ghana: Does institutional isomorphism matter? *Sustainability, 13*(3), 122-141.
- Andrades, J., Martinez-Martinez, D., & Larrán, M. (2024). Sustainability reporting, institutional pressures and universities: Evidence from the Spanish setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2023-0455>
- 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.
- 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*, Danaeifard, H., Alvani, S. M., & Azar, A. (2019). *Qualitative Research Methodology in Management: A Comprehensive Approach*. Ishraghi Publications.
- 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.
- Golman, R., Hagmann, D., & Miller, J. H. (2015). Polya's bees: A model of decentralized decision making. *Science advances*, 1, 1-7. <https://doi.org/10.1126/sciadv.1500253>
- Hirsh, A. E., & Gordon, D. M. (2001). Distributed problem solving in social insects. *Annals of Mathematics and Artificial Intelligence*, 31, 199-221. <https://doi.org/10.1023/A:1016651613285>
- Kaboli, M. S., Rahmani, A., Nikoomaram, H., & Rahnamay Roodpashti, F. (2020). The effectiveness of Schwartz's motivational values and professional accounting ethics on fraudulent financial reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 27-50.
- Kamali, S., Karami, R., & Kargarpour, K. (2022). Investigating the impact of self-efficacy on job performance with the mediating role of mental toughness in accountants: A case study of Arvand Free Zone offices. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 7(13), 298-334. <https://doi.org/10.52547/aapc.7.13.298>
- Kirkman, A. (1993). Ants, rationality, and recruitment. *The Quarterly Journal of Economics*, 108(1), 137-156. <https://doi.org/10.2307/2118498>
- Kord, A., Gorkaz, M., Matoufi, A., Khozin, A., & Hassan Maleki, A. (2025). Providing a model for professional thinking of employees based on dimensions of ambidexterity and psychological empowerment. *Journal of Management and educational perspective*, 6(1), 333-350.
- 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*. <https://doi.org/10.1108/MF-01-2021-0040>
- 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>
- Nyahas, S. I., Munene, J. C., Orobias, L., & Kaawaase, T. K. (2017). Isomorphic influences and voluntary disclosure: The mediating role of organizational culture. *Cogent Business & Management*, 4(1), 1351144. <https://doi.org/10.1080/23311975.2017.1351144>
- Pour, S., Mortazavi, S., Lagzian, M., & Malekzadeh, G. (2016). Clustering and prioritizing managerial behavior in strengthening employees' extra-role behavior. *Organizational Behavior Studies*, 5(3), 113-136.
- Wang, K., & Zhang, X. (2020). The effect of media coverage in disciplining firms' pollution behaviors: Evidence from Chinese heavy polluting listed companies. *Journal of Cleaner Production*, 280, 123035. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.123035>
- Yasini, A., Adinehvand, M., & Moradi, R. (2025). Investigating the impact of job burnout on employees' extra-role behaviors considering the role 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>