



رفتارهای پیشگامانه در حسابداری: رفتارهایی فراتر از نانوشته در راستای ارتقای کیفیت حسابداری

فهمیه ابراهیمی

استادیار حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه جهرم، جهرم، ایران

محمدحسین ستایش^۱

استاد حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

(تاریخ دریافت: ۳۱ فروردین ۱۴۰۴؛ تاریخ پذیرش: ۲۷ بهمن ۱۴۰۴)

هدف: هدف پژوهش حاضر بررسی رفتارهای حسابداری پیشگامانه است که در ادبیات حسابداری اخیر مورد توجه قرار گرفته است. بر این اساس با هدف ایجاد شناخت بیشتر از رفتارهای حسابداری پیشگامانه، این رفتارها تبیین و مؤلفه‌های آن مورد بحث قرار گرفته و عوامل موثر بر آن تشریح شده است.

روش: این پژوهش از نوع پژوهش‌های نظری-تحلیلی بوده و به روش توصیفی-تحلیلی انجام شده است.

یافته‌ها: بررسی ادبیات حوزه مدیریت حاکی از آن است که رفتارهای پیشگامانه دارای پنج مؤلفه احساس مسئولیت نسبت به تغییرات سازنده، بر عهده گرفتن مسئولیت، گسترش نقش و خودکارآمدی، شخصیت پیشگامانه و آوا هستند. بررسی ادبیات حسابداری نیز حاکی از آن است که رفتارهایی مانند مربیگری، هماهنگی اثربخش با مدیریت صاحبکار در مورد ارائه شواهد و انجام اقدامات فراتر از استاندارد یا فراتر از وظیفه توسط حسابرسان نمونه‌ای از رفتارهای حسابداری پیشگامانه به شمار می‌آیند. افزون بر این، جو سازمانی حمایتی، رهبری تحول‌گرا، سرمایه روانشناختی مثبت، شخصیت پیشگامانه، خودتفسیری و آزادی عمل شغلی همراه با دانش ضمنی از عوامل مؤثر بر رفتارهای پیشگامانه به شمار می‌روند.

نتیجه‌گیری: مؤسسات حسابداری باید با هدف افزایش رفتارهای پیشگامانه در حسابرسان ضمن معرفی و تبیین این رفتارها، زمینه‌های حمایت از این نوع رفتارها را از طریق جو سازمانی، سبک رهبری مناسب و دادن آزادی عمل شغلی به حسابرسان فراهم آورند و از سوی دیگر توجه به سازه‌های فردی در زمان استخدام حسابرسان و برگزاری کارگاه‌های روانشناسی، که با هدف پرورش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان صورت می‌گیرد، می‌تواند مثرتر باشد.

واژه‌های کلیدی: رفتارهای پیشگامانه، کیفیت حسابداری، مربیگری، استقلال شغلی، دانش ضمنی.

¹ setayesh@shirazu.ac.ir

مقدمه

تغییرات هدفمند و حرکت به سمت تعالی شرط اساسی رشد سازمان‌ها در محیط تجاری پرتلاطم کنونی است. در این محیط به شدت متغیر، غافل‌گیر کننده و توأم با فشار فزاینده نوآوری، نقش نیروی انسانی خلاق برجسته‌تر شده و مدیران اهمیت زیادی برای نوآوری و خلاقیت قائل هستند. مدیران انتظار دارند که روش‌ها و رویه‌های کاری توسط افراد به شیوه خلاقانه‌تر انجام شود [۶]. بدین سبب مفهوم جدیدی تحت عنوان رفتارهای "پیشگامانه"^۱ در حوزه رفتارهای سازمانی مطرح شده که از اهمیت ویژه‌ای برای افزایش نوآوری، اثربخشی فردی، تیمی و سازمانی برخوردار است. در واژه‌نامه انگلیسی آکسفورد (۲۰۲۵) پیشگامانه به عنوان "ایجاد یا کنترل یک موقعیت از طریق خود آغازگری و پیش‌بینی رویدادها و مشکلات در مقابل واکنش پس از وقوع" تعریف شده است [۳۴]. در یک محیط کاری پیچیده، پویا و در معرض تغییر، اثربخشی و رقابت سازمانی تا حد زیادی به عملکرد پیشگامانه کارکنان و انجام وظایف توسط آنها بستگی دارد. رفتارهای پیشگامانه اقداماتی هدفمند با در هم آمیختگی تفکر دگرگونی و حرکت تغییرخواهانه برای تحول فردی و سازمانی است که برای سازگارپذیری سازمان‌ها و ارتقای عملکرد فردی، تیمی و سازمانی اهمیت فراوانی دارد و مستقیماً بر آینده سازمان تأثیرگذار است [۸].

اخیراً رفتارهای پیشگامانه در محیط حسابرسی نیز مورد توجه قرار گرفته‌اند. مطابق با پیچر و همکاران (۲۰۲۴) رفتارهای حسابرسی پیشگامانه اقدامات مبتنی بر رویکرد آینده‌ای هستند که حسابرسان بدون دستورالعمل، برای بهبود کیفیت حسابرسی فعلی یا آتی، با فرا رفتن از وظایف خود انجام می‌دهند [۳۹]. رفتارهای پیشگامانه برای اطمینان از تضمین کیفیت حسابرسی ضروری هستند زیرا حسابرسان به صورت فزاینده‌ای در محیط‌های پیچیده، پویا و نیازمند روابط اجتماعی فعالیت می‌کنند [۲۰ و ۴۰]. در چنین محیطی هر حسابرسی منحصر به فرد بوده و باعث می‌شود سرپرستان یا رویه‌های شرکتی نتوانند دستورالعمل‌های کاملی را برای حسابرسان تازه کار در طول حسابرسی ارائه کنند. قانونگذاران و دست‌اندرکاران حرفه حسابرسی معتقدند که رفتارهای پیشگامانه برای ارتقای کیفیت حسابرسی ضروری هستند اما آنها اذعان دارند که کمبود قابل توجهی در رفتارهای حسابرسی پیشگامانه وجود دارد. قانونگذاران نظیر انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲ و انجمن حسابرسان خبره داخلی^۳ در تلاش برای ایجاد رویکردی پیشگامانه‌تر در استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی تجدید نظرهای عمده‌ای انجام داده‌اند [۱۲ و ۲۲]. به طور مشابه مؤسسات حسابرسی بین‌المللی سعی در استخدام حسابرسانی با رویکرد پیشگامانه‌تر داشته و در جهت ارتقای رفتارهای حسابرسی پیشگامانه در میان حسابرسان خود تلاش می‌کنند [۳۹]. پژوهش‌های پیشین، دیدگاه قانونگذاران و دست‌اندرکاران حرفه مبنی بر کمبود رفتارهای

^۱ Proactive behaviors

^۲ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

^۳ Chartered Institute of Internal Auditors

پیشگامانه حسابرسان را تایید می‌کند؛ برای مثال پژوهش‌گریفیث و همکاران (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که حسابرسان اغلب در شناسایی اعمال مفید اما فراتر از استاندارد در پاسخ به شواهد حسابرسی ناموفق هستند [۲۷]. همچنین آنها در هماهنگی اثربخش با صاحبکار به منظور جمع‌آوری شواهد حسابرسی و همچنین مربیگری یا توسعه حسابرسان جوان، موفق عمل نمی‌کنند [۳۹]. به طور خلاصه نیاز حاد و فزاینده‌ای برای دست‌اندرکاران حرفه، قانونگذاران و دانشگاهیان وجود دارد تا راهکارهای افزایش رفتارهای حسابرسی پیشگامانه و عوامل موثر بر آن را درک کنند. بر این اساس هدف پژوهش حاضر بررسی و تبیین رفتارهای پیشگامانه در حسابرسی با بهره‌گیری از ادبیات مطرح در حوزه روانشناسی و مدیریت با هدف کمک به حسابرسان و دست‌اندرکاران حرفه در جهت به کارگیری بیشتر این رفتارها در حسابرسی است. بدین منظور نخست ادبیات رفتارهای پیشگامانه و مؤلفه‌های آن مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ سپس انواع مختلف رفتار پیشگامانه که در ادبیات مدیریت و روانشناسی و حسابرسی به آن پرداخته شده است مورد بحث قرار می‌گیرد. در ادامه به عوامل مورد بررسی مؤثر بر رفتارهای پیشگامانه در ادبیات مدیریت و حسابرسی پرداخته می‌شود و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

رفتارهای پیشگامانه و مؤلفه‌های آن

آرفین و همکاران (۲۰۱۵: ۱۳۳) رفتار پیشگامانه را به عنوان "یک نوع از کنش که با انگیزه و تمرکز بر تغییر و با آگاهی، هوشیاری و قصد از پیش تعیین شده با هدف تغییر در محیط صورت می‌گیرد"، تعریف می‌کنند [۱۷]. مطابق با پژوهش‌های انجام شده در حوزه مدیریت، رفتارهای پیشگامانه دارای پنج بعد احساس مسئولیت نسبت به تغییرات سازنده^۱، بر عهده گرفتن مسئولیت^۲، گسترش نقش و خودکارآمدی^۳، شخصیت پیشگامانه^۴ و آوا^۵ است [۱۳] که در ادامه به هر کدام از این مؤلفه‌ها پرداخته می‌شود:

احساس مسئولیت نسبت به تغییرات سازنده: به عنوان "شکلی از رفتار پیشگامانه که فرد شخصاً خود را متعهد به ایجاد تغییرات سازنده می‌داند و تمایل به پذیرفتن مسئولیت رفتار و نتایج دارد"، تعریف می‌شود [۱۳]. پارکر و کلینس (۲۰۱۰) نشان داده‌اند که افراد با انعطاف‌پذیری بالا به طور گسترده‌ای درگیر اجرای وظایف خود می‌شوند، بیشتر درگیر رفتارهای پیشگامانه شده و بر اهدافی که آنها را بخش جدایی ناپذیر از وظایف کاری خود می‌بینند، احساس مالکیت می‌کنند؛ به ویژه اهداف پیشگامانه معطوف به حل مسئله هستند [۳۶]. موریسون و فیلیپس (۱۹۹۹) احساس مسئولیت نسبت به تغییر سازنده را به عنوان "آگاهی قبل از وقوع" به جای "پاسخگویی پس از وقوع" توصیف کردند [۳۲]. بر این اساس احساس مسئولیت نسبت به تغییر، به جای اینکه یک سازه گذشته‌نگر باشد، سازه‌ای آینده‌نگر است و منعکس‌کننده تعهد یا تمایل آگاهانه فرد برای پاسخگویی نسبت به رفتارها و نتایج آینده است. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند

¹ A sense of responsibility towards constructive change

² Assuming Responsibility

³ Role breadth self-efficiency

⁴ Proactive Personality

⁵ Voice Behavior

که افراد دارای احساس مسئولیت در ایجاد تغییرات سازنده در محیط کار، نسبت به سایرین دارای رفتار پیشگامانه بیشتری هستند [۲۴].

بر عهده گرفتن مسئولیت: به عنوان "تلاش‌های داوطلبانه و سازنده افراد برای ایجاد تغییر در عملکرد سازمانی با هدف بهبود در محیط کار" تعریف می‌شود [۳۱]. رفتارهای پیشگامانه دارای سه ویژگی شروع شونده توسط شخص^۱ (افراد بیشتر به میل خود عمل می‌کنند تا به دستور شخص دیگر)، متمرکز بر تغییر^۲ (افراد بیشتر بر تغییر خود، دیگران یا محیط تمرکز دارند) و آینده محور^۳ (رفتارها به وضوح پیش از آینده مورد انتظار رخ می‌دهند) هستند [۳۹].

خودکارآمدی گسترش نقش: افراد دارای احساس توانمندی^۴ بالا دارای انگیزه زیادی برای انجام دادن کارها هستند، اهداف بلندی را برای امور خود تعیین می‌کنند، کارهای غیر سنتی را می‌پذیرند، بر موانع غلبه می‌کنند، به طور واقع بینانه با چالش‌ها و بحران‌ها برخورد می‌کنند و در تلاش برای رسیدن به اهداف خود سرمایه‌گذاری می‌کنند [۱۳]. پارکر (۱۹۹۸) برای نخستین بار خودکارآمدی پهنای نقش را معرفی کرد. وی توانایی درک شده فرد برای انجام مجموعه‌ای از فعالیت‌های فراتر از وظایف اصلی را خودکارآمدی پهنای نقش تعریف کرد. او بیان می‌کند محیط سازمانی به طور فزاینده، پیچیده و در حال تغییر است و کارمندان به مهارت، توانایی و اعتماد به نفس برای گسترش نقش‌های کاری خود نیاز دارند تا بتوانند به رفتارهایی که فراتر از نیازهای شغلی آنها است پاسخ دهند [۳۵]. به بیان دیگر خودکارآمدی پهنای نقش مفهوم خودکارآمدی ارائه شده توسط باندورا را به توانایی ادراک شده فرد برای انجام طیفی از فعالیت‌های پیشگامانه، بین فردی و یکپارچه که فراتر از وظایف فنی تجویز شده است، گسترش می‌دهد [۳۷].

شخصیت پیشگامانه: در شخصیت پیشگامانه فرد گرایش نسبتاً پایداری برای ایجاد تغییرات محیطی دارد و به وسیله فشارهای موقعیتی محدود نشده و بر تغییرات محیطی تاثیر می‌گذارد [۹]. افراد دارای شخصیت پیشگامانه تمایل به شروع کردن داشته و افرادی آینده‌نگر هستند که بر بهبود خود و محیطی که در آن کار می‌کنند، متمرکز هستند و ترجیح می‌دهند به جای منتظر ماندن منفعلانه به دنبال اطلاعات و فرصت‌ها باشند، زیرا ابتکارهای آنها منجر به شناسایی ایده‌های جدید برای بهبود رویه‌های کاری می‌شود. افراد دارای شخصیت پیشگامانه از طریق رفتار پیشگامانه در جستجوی فرصت‌هایی برای تغییر، اثرگذاری، تعیین اهداف با محوریت تغییر، پیش‌بینی و پیشگیری از مشکلات، انجام کارها به شکل متفاوت، عملگرا، با استقامت و به دنبال کسب نتایج هستند و به مثابه عامل تغییری می‌باشند که مخالف با حفظ وضع موجود هستند [۷].

آوا: نشان دهنده آغاز اساسی تغییر است و در همین راستا، آوا به عنوان "شکلی از رفتار پیشگامانه، نشان دهنده تلاش پیشگامانه افراد برای صحبت کردن، به چالش کشیدن وضعیت موجود در

¹ Self-starting

² Change-oriented

³ Future-focused

⁴ Self-competence

مورد مسائل مهم و ارائه پیشنهادهای نوآورانه برای تغییر در محیط کاری خود" تعریف می‌شود. ون داین و لپین (۱۹۹۸) آوا را در دو دسته آوای ترویجی^۱ و آوای منع‌کننده^۲ طبقه‌بندی می‌کنند. مطابق با تعریف ارائه شده آوای ترویجی به عنوان صحبت کردن با مقام مافوق با پیشنهادی که فرآیندها یا شرایط فعلی را به ویژه با تسهیل عمل به سمت هدف بهبود می‌بخشد، تعریف می‌شود. آوای منع‌کننده به عنوان صحبت کردن با مقام مافوق با هدف افزایش آگاهی در مورد یک موضوع یا شرایط مشکل‌ساز تعریف می‌شود که در صورت عدم مراقبت می‌تواند به سازمان آسیب برساند [۴۴].

اشکال رفتارهای پیشگامانه

رفتارهای پیشگامانه بسته به ماهیت شغل می‌توانند اشکال مختلفی به خود بگیرند. در حوزه مدیریت، پژوهش‌های پیشین رفتارهایی مانند جستجوی بازخورد^۳، مخابره کردن اطلاعات به سطوح بالا^۴، ایجاد شبکه‌های اجتماعی^۵، مدیریت مسیر شغلی^۶ و... را مورد بررسی قرار داده‌اند. رفتارهایی مانند انطباق فعال با محیط جدید، بیان مشکلات، عمل در جهت ارتقای تأثیرگذاری بر افراد و گروه‌ها و اصلاح وظایف نیز رفتار پیشگامانه در نظر گرفته می‌شوند [۲۵]. نظر به اینکه رفتارهای پیشگامانه وابسته به موقعیت هستند، رفتارهایی که در برخی حرفه‌ها بسیار پیشگامانه در نظر گرفته می‌شود ممکن است در حرفه دیگر پیشگامانه در نظر گرفته نشود. برای مثال مخابره کردن اطلاعات به سطوح بالا که در بسیاری از زمینه‌های تجاری پیشگامانه در نظر گرفته می‌شود، لزوماً در حسابرسی پیشگامانه در نظر گرفته نمی‌شود؛ زیرا تحت استانداردهای حسابرسی به شدت مورد الزام قرار گرفته است [۳۹]. استاندارد حسابداری شماره ۱۰ هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۷ مقرر می‌کند که همه اعضای تیم حسابرسی مسئولیت دارند که مسائل مهم حسابداری و حسابرسی را به اطلاع سرپرستان خود برسانند و از رهبران تیم می‌خواهد که اعضای تیم را تشویق کنند تا مسائل بالقوه مهم را مطرح کنند [۳۸]. به علاوه بسیاری از رفتارهای مورد مطالعه پژوهشگران مدیریت به سختی قابل ترسیم مستقیم به اقدامات افزایش دهنده کیفیت حسابرسی، که حسابرسان می‌توانند هنگام حسابرسی انجام دهند، هستند. رفتارهایی مانند ایجاد شبکه‌های اجتماعی و مدیریت مسیر شغلی نمونه‌ای از این رفتارها هستند. مطابق با پیچر و همکاران (۲۰۲۴) نمونه‌ای از رفتارهای پیشگامانه در حسابرسی عبارتند از [۳۹]:

- (۱) پیگیری در مورد نقص‌های بالقوه کنترلی که مستقیماً با وظیفه کنونی مرتبط نیست؛
- (۲) هماهنگی با مدیریت صاحبکار در مورد تهیه و ارائه شواهد به دلیل در دسترس بودن محدود مدیریت؛

¹ promotive voice

² prohibitive voice

³ feedback seeking

⁴ speaking up

⁵ social network building

⁶ career management

⁷ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

۳) به روز کردن حسابرسان در مورد تغییرات در خط مشی حسابداری صاحبکار قبل از اینکه حسابرسان آزمون‌های حسابرسی را آغاز کنند؛

۴) اختصاص دادن زمانی برای توسعه استعداد حسابرسان بی تجربه با توضیح دادن افق و تصویر بزرگتری از وظایف آنها.

در ادامه به سه نمونه از رفتارهای حسابرسی پیشگامانه، که در ادبیات حسابرسی مورد توجه قرار گرفته‌اند، با تفصیل بیشتری پرداخته می‌شود:

مربیگری

در طول حسابرسی صورت‌های مالی، سرپرستان وظایف حسابرسی حسابرسان زیردست را مشخص می‌کنند. این حسابرسان کارهای انجام شده، روش‌های استفاده شده و نتیجه به دست آمده را در کاربرگ‌های حسابرسی مستند می‌کنند. رسیدگی سرپرست به کار حسابرسان با استفاده از ترکیبی از پرسش‌های از قبل طراحی شده از تهیه‌کنندگان کاربرگ‌ها، رسیدگی در زمان آماده‌سازی کاربرگ‌ها و رسیدگی بعد از تهیه آنها صورت می‌گیرد. به طور متوسط، سرپرستان حسابرسی ۳۰ درصد از وقت خود را برای بررسی اختصاص می‌دهند [۱۸]. اصلی این رسیدگی‌ها، پیشگیری و تصحیح خطای آماده‌سازی و مربیگری حسابرسان برای توسعه تخصص آنها است. در حالت ایده‌آل رسیدگی‌کنندگان به عنوان بخش جدایی‌ناپذیر سیستم کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند و وظایفی مانند کشف و تصحیح خطاها در کارهای انجام شده، مربیگری تهیه‌کنندگان کاربرگ‌ها برای بهبود عملکرد آتی و تشویق آنها به مخابره موضوعات حسابرسی به سطوح بالای حسابرسی را بر عهده دارند [۳۳].

مربیگری ممارستی روزانه است که در آن سرپرستان از طریق راهنمایی، تشویق و حمایت به بهبود عملکرد حسابرسان زیر دست خود کمک می‌کنند. بر این اساس مربیگری با کیفیت شامل: ۱) راهنمایی^۱؛ ارائه واضح انتظارات عملکردی و بازخورد سازنده؛ ۲) تسهیل^۲؛ کمک به زیردستان برای تجزیه و تحلیل و کشف راه‌هایی برای حل مسائل و ۳) انگیزش^۳؛ به چالش کشیدن زیردستان برای تحقق بخشیدن و توسعه پتانسیل خود، می‌باشد [۱۵]. وینگراد و همکاران (۲۰۰۰: ۱۸۰) نیز مربیگری را به عنوان "راهنمایی افراد برای کشف بهترین راه انجام یک کار، از طریق کمک به آنها برای یادگیری به جای آموزش آنها" توصیف می‌کنند [۴۵]. به طور مشابه، گرگوری و لوی (۲۰۱۰: ۱۱۱) مربیگری را به عنوان "یک فعالیت توسعه‌ای که در آن یک کارمند به صورت انفرادی با مدیر مستقیم خود کار می‌کند تا عملکرد شغلی فعلی را بهبود بخشد و توانایی‌های خود را برای نقش‌ها و/یا چالش‌های آینده افزایش دهد"، تعریف می‌کنند.

مطابق با یوسفی و همکاران (۱۳۹۶) ویژگی‌هایی مانند امکان ارائه بازخورد به افراد درباره نقاط قوت و ضعف روش به کار گرفته شده، تمرکز بر بهبود عملکرد و سطح مهارت‌های فردی، پوشش اهداف فردی و

^۱- guidance

^۲- facilitation

^۳- inspiration

سازمانی، تأکید بر سطح خودآگاهی افراد و یا امکان دستیابی به خودآگاهی افراد، محدود بودن به زمان و تأکید بر عملکرد کاری با امکان بحث در خصوص مسائل شخصی افراد از ویژگی‌های اساسی مربیگری به شمار می‌روند [۱۱].

نتایج پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که سرپرستان از فرصت‌های مربیگری استفاده می‌کنند که منجر به افزایش دانش حسابرسان زیردست، عملکرد شغلی و تعهد آنها به مؤسسه و کاهش تمایل آنها به ترک مؤسسه حسابرسی می‌شود [۱۵ و ۱۶].

هماهنگی اثربخش با مدیریت صاحبکار در مورد ارائه شواهد

همکاری مدیریت صاحبکار با حسابرسان یک جنبه حیاتی از فرآیند حسابرسی است؛ زیرا حسابرسان برای ارائه به موقع شواهد و ارائه شواهد مرتبط به مدیران متکی هستند. زمانی که شواهد به تعویق می‌افتد، حسابرسان فشار ضرب‌الاجل ارائه به موقع گزارش بیشتری را تجربه می‌کنند که اثربخشی حسابرسی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، اگر مدیران تمام شواهد مربوطه را ارائه ندهند، حسابرسان در موقعیت وضعی برای ارزیابی اثربخش شواهد قرار خواهند گرفت. به عنوان مثال، حسابرسان ممکن است وقت گرانبهایی را صرف پیگیری چندین درخواست از مدیریت صاحبکار کنند یا ممکن است قضاوت‌ها و تصمیمات خود را بر اساس مجموعه‌های ناقص شواهد صورت دهند [۲۹]. با توجه به اینکه محدودیت‌های دسترسی حسابرسان به شواهد، اثربخشی حسابرسی را تهدید می‌کند، هماهنگی اثربخش با مدیریت صاحبکار در مورد ارائه شواهد می‌تواند نقش مهمی را در افزایش کیفیت حسابرسی ایفا نماید. این موضوع که اخیراً در ادبیات حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است بیانگر این است که زمانی که حسابرسان به طور اثربخش‌تر و با درایت درخواست شواهد از مدیریت صاحبکار با وی هماهنگ می‌کنند، وی دسترسی راحت‌تری به شواهد حسابرسی برای حسابرسان فراهم می‌آورد و بدین ترتیب حسابرسان می‌توانند زمان بیشتری را به اجرای وظایف حسابرسی خود اختصاص دهند [۲۹ و ۴۱].

انجام رفتارهای فراتر از استاندارد یا فراتر از وظیفه توسط حسابرسان

در نهایت برخی از مطالعات اخیر تمایل حسابرسان را برای انجام اقدامات فراتر از استاندارد که به صراحت توسط برنامه‌های حسابرسی یا سرپرستان بیان نشده‌اند، مورد بررسی قرار داده‌اند. برای مثال پژوهش‌ها تمایل حسابرسان را به انحراف از رویه‌های دیکته شده به وسیله برنامه حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. حسابرسان به صورت داوطلبانه اعمال غیر برنامه‌ریزی شده را با هدف افزایش کیفیت حسابرسی انجام می‌دهند که نشان دهنده تمایل آنها به رفتارهای پیشگامانه است. برای نمونه، باثور و همکاران (۲۰۲۰) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان می‌توانند با فکر کردن شبیه یک مشاور و داشتن ذهنیت مشورتی^۱ تصمیمات بهتری اتخاذ کنند. آنها نشان دادند که حسابرسان پس از دریافت مشاوره، در مقایسه با زمانی که خودشان تصمیم می‌گیرند، تصمیم‌های بهتری برای برنامه‌ریزی حسابرسی می‌گیرند که به توضیح اینکه چرا یک فرهنگ مشاوره غیررسمی در عمل نفوذ می‌کند، کمک می‌کند. آنها

^۱ Deliberative Mindset

همچنین شواهدی در مورد سودمندی توصیه‌های مشاوران در زمینه برنامه‌ریزی تقلب ارائه کردند، محیطی که در آن حساب‌رسان هنگام تصمیم‌گیری به تنهایی مشکلاتی را تجربه می‌کنند [۱۹]. هامرسل و رسی (۲۰۲۱) نیز به این نتیجه رسیدند که برنامه‌های حسابرسی متمرکز بر هدف^۱، نوآوری امیدوارکننده‌ای هستند که می‌توانند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کنند. آنها دریافتند که در مقایسه با حسابرسانی که از برنامه‌های حسابرسی متمرکز بر طرح^۲ استفاده می‌کنند، حسابرسانی که از برنامه‌های حسابرسی متمرکز بر هدف استفاده می‌کنند، توجه بیشتری به سرنخ‌هایی دارند که نشان دهنده لزوم جمع‌آوری شواهد اضافی است و احتمالاً با جمع‌آوری شواهد مرتبط و برنامه‌ریزی نشده به این نشانه‌ها پاسخ می‌دهند [۲۸]. آلتیرو (۲۰۱۹) نیز مزایای بالقوه ایجاد یک تفکر خلاف تفکر مرسوم^۳ را بر کمیت و کیفیت ایده‌پردازی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی مورد بررسی قرار داد. وی به این نتیجه رسید که ایجاد یک طرز تفکر خلاف تفکر مرسوم می‌تواند به حساب‌رسان کمک کند تا طیف وسیع‌تری از دانش مرتبط با وظایف را فعال کرده و متعاقباً ایده‌های شواهد حسابرسی بیشتر و با کیفیت‌تری را برای وظایف حسابرسی مرسوم^۴ ایجاد کنند؛ با این حال در وظایف حسابرسی غیر مرسوم معرفی یک طرز تفکر خلاف تفکر مرسوم دانش نامربوط را فعال کرده و در نتیجه ایده‌های نامعتبر ایجاد می‌کند. در مجموع نتایج این پژوهش بیانگر این است که تفکر خلاف تفکر مرسوم می‌تواند با ایجاد خلاقیت در جمع‌آوری شواهد منجر به بهبود قضاوت حسابرسی گردد. به عبارت دیگر طرز تفکر خلاف تفکر مرسوم می‌تواند به حساب‌رسان کمک کند تا بر موانع ناخودآگاهی که مانع از به ذهن آمدن راه حل‌های گوناگون جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود فائق آیند [۱۴].

در مجموع، با وجود اینکه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بارها بر اهمیت بازنگری برنامه‌های حسابرسی توسط حساب‌رسان در پاسخ به شواهد جدید تأکید کرده است اما شواهد در این زمینه کم است. بنابراین مطالعه بیشتر در مورد تمایل حساب‌رسان برای انجام رفتارهای فراتر از استاندارد یا فراتر از وظیفه ارزشمند است.

در ادامه با هدف شناسایی عواملی که می‌توانند منجر به ارتقای رفتارهای حسابرسی پیشگامانه شوند، به عوامل مورد بررسی مؤثر بر رفتارهای پیشگامانه در ادبیات مدیریت و حسابرسی پرداخته می‌شود.

عوامل مورد بررسی مؤثر بر رفتارهای پیشگامانه در ادبیات مدیریت

جو سازمانی حمایتی

به مجموعه‌ای از ویژگی‌های حاکم بر یک سازمان که آن را تسهیل‌کننده، قابل اعتماد، اطمینان‌بخش، یا برعکس، بازدارنده، غیر قابل اعتماد و ترس‌آور می‌سازد، جو سازمانی می‌گویند. جو سازمانی حمایتی^۵

^۱ goal-focused audit programs

^۲ plan-focused audit programs

^۳ counterfactual Mindset

^۴ familiar task

^۵ supportive organizational climate

مثبت به ادراک از مقدار حمایتی که کارکنان از سوی مدیران، سایر واحدهای سازمان و همکارانشان به منظور انجام موفقیت آمیز وظایفشان دریافت می‌کنند، اشاره دارد. نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که اگر کارکنان درک حمایتی و مثبت از جو سازمانی داشته باشند در انجام وظایفشان به طور خلاقانه و ریسک‌پذیر عمل کرده و تمایل آنها به رفتارهای پیشگامانه افزایش می‌یابد [۴].

رهبری تحول‌گرا

برنز (۲۰۱۲) رهبری تحول‌گرا^۱ را تحت عنوان الهام‌بخشی به پیروان برای پذیرش و مشارکت در دستیابی به چشم‌انداز یا دورنمای ارائه شده از سوی رهبر، برانگیختن پیروان برای کار فراتر از مبادلات و تقاضای پاداش و یا ایجاد فضای کاری خوب با دیگران تعریف کرده است [۲]. سرپرستانی با انگیزش الهام بخش، ملاحظات فردی، نفوذ آرمانی و ترغیب ذهنی نقش کلیدی مهمی در ارتقای رفتار پیشگامانه در بین کارکنان دارند و کارکنان برای توسعه خلاقیت‌ها و نوآوری در سازمان اشتیاق بیشتری را از خود نشان می‌دهند [۲]. استراوس و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که رهبری یکی از پیشایندهای مهم در بروز رفتارهای پیشگامانه به شمار می‌آید. آنها دریافتند که رهبری تحول‌گرا از طریق افزایش اعتماد زیردستان برای بنیان نهادن تغییر و همچنین با افزایش تعهد به سازمان در میان پیروان رفتارهای پیشگامانه را تسهیل کرده و موجبات ارتقای آن را فراهم می‌سازد [۴۲]. دنه‌رتگ و بلشاک (۲۰۱۱) و جو و بنت (۲۰۱۸) به شواهدی در مورد تأثیر رهبری تحول‌گرا بر رفتارهای پیشگامانه دست یافتند [۲۳ و ۳۰].

سرمایه روانشناختی مثبت

سرمایه روانشناختی مثبت^۲ به عنوان متغیر اصلی در رفتار سازمانی مثبت‌گرا شکلی از مثبت‌گرایی در سطح فردی و جمعی است. سرمایه روانشناختی مثبت به منابع انگیزشی تحول‌پذیر مثبت فردی و یا اجتماعی اطلاق می‌شود که می‌تواند به رفتارها و عملکردهای فراتر از انتظار منجر گردد [۴]. سرمایه روانشناختی یک حالت روانشناسی مثبت و رویکرد واقع‌گرا و انعطاف‌پذیر نسبت به زندگی است که شامل چهار مولفه امید^۳، خوش‌بینی^۴، تاب‌آوری^۵ و خودکارآمدی^۶ می‌باشد. هر کدام از این سازه‌ها به عنوان یک ظرفیت روانشناسی مثبت در نظر گرفته می‌شوند و وابسته به حالت و قابل رشد بوده و به طور چشمگیری با پیامدهای عملکردی ارتباط دارند [۳]. چهار منبع روانشناختی تشکیل دهنده سرمایه روانشناختی مکانیزمی را به وجود می‌آورد که به واسطه آن می‌توان توضیح داد که چگونه سرمایه روانشناختی باعث

¹ transformational leadership

² positive psychological capital

³ hope

⁴ optimism

⁵ resiliency

⁶ self-efficacy

ایجاد نتایج مثبت می‌شود. صیامی و همکاران (۱۳۹۹) به شواهدی در مورد تأثیر مثبت و معنادار سرمایه روانشناختی مثبت بر رفتارهای پیشگامانه دست یافتند [۴].

شخصیت پیشگامانه

شخصیت مجموعه‌ای از باورها و اعتقادات فرد است که با صفات و ویژگی‌های رفتاری همراه می‌شود [۱]. سازه شخصیت پیشگامانه ریشه در روانشناسی دارد که بیانگر تعامل بین فرد و محیط است. شخصیت پیشگامانه به عنوان یک خصیصه شخصیتی نسبتاً پایدار و ماندگار تعریف می‌شود که اساس آن بر سازماندهی مجدد از نقطه نظر فناورانه، روش شناختی و شایستگی، پیش‌بینی روندها و تغییرات آتی با برنامه‌ریزی به موقع اقدامات قرار دارد. شخصیت پیشگامانه مبتنی بر رفتارهای پیش‌بینی کننده، در جهت تحول و مبتکرانه در محیط است و بیانگر اقدامات پیش‌بینی کننده در پاسخ به وضعیت آینده، در مقابل واکنش به آن پس از وقوع رخداد است؛ به بیان دیگر به معنی در دست گرفتن کنترل و تأثیرگذاری بر رویدادها به جای سازگاری با موقعیت و منتظر ماندن برای رخ دادن رویدادهای آتی است [۴۳].

خودتفسیری

خودتفسیری^۱ به عنوان مجموعه‌ای از افکار، احساسات و اعمال تعریف می‌شود که باعث می‌گردد فرد خود را در ارتباط با دیگران یا مجزا از دیگران تصور نماید. این مفهوم بر رابطه میان فرد با دیگران و خصوصاً میزانی که افراد خودشان را متمایز از دیگران یا مرتبط با دیگران می‌پندارند، استوار می‌باشد. پژوهش‌های پیشین دو نوع از خود تفسیری را معرفی می‌کنند که شامل خود تفسیری مستقل و خود تفسیری وابسته است. خود تفسیری مستقل بر اساس متمایز بودن ویژگی‌های هر فرد و خود تفسیری وابسته بر اساس ارتباط اجتماعی میان افراد تعریف می‌شود. افراد دارای خود تفسیری مستقل تمایل بیشتری به تجربیات جدید نشان می‌دهند و افراد با خود تفسیری وابسته به سلامت و احساسات دیگران توجه بیشتری دارند و بر تقویت ارتباط خود با دیگران متمرکز هستند. افرادی که خود تفسیری وابسته دارند در زمینه نارسایی‌ها و مشکلات موجود در فعالیت‌ها و فرایندها با اطلاع‌رسانی به دیگران و برقراری ارتباطات اجتماعی ضمن هویت‌یابی از این طریق اعتبار رفتارهای پیشگامانه خود را افزایش می‌دهند. در مقابل افراد با خود تفسیری مستقل تمایل چندانی به بروز نارضایتی خود و دریافت راه حل از سوی دیگران ندارند. از آنجا که خود تفسیری افراد را به سمت تمرکز بر اهداف و رفتارهای خاص هدایت می‌کند، در رفتارهای پیشگام که نوع خاصی از خود تفسیری را در بر دارند، اثرگذار هستند [۱۰]. یک شخص با خود تفسیری مستقل خود را به عنوان فردی هوشمند یا ممتاز تعریف می‌کند که بر عملکرد شغلی وی تأثیرگذار است؛ خودشناسی افراد با خود تفسیری وابسته به شدت به عضویت در گروه و روابط صمیمانه با دیگران وابسته است و خود را بخشی از یک گروه می‌دانند [۵]. یزدان شناس و شریعتی (۱۴۰۱) به شواهدی در مورد تأثیر مثبت خودتفسیری مستقل و وابسته بر رفتارهای پیشگامانه دست یافتند [۱۰]. عرب زاده (۱۳۹۷)

¹ self-construal

نیز به این نتیجه رسید که خودتفسیری مستقل و وابسته پیش‌بینی‌کننده مثبت و معنادار توانایی حل مسئله اجتماعی هستند [۵].

آزادی عمل شغلی

آزادی عمل شغلی به میزان اختیار و آزادی عمل کارمند برای انجام رفتارهای پیشگامانه اشاره دارد. به عبارت دیگر به میزانی که یک شغل به آزادی، استقلال و اختیار برای برنامه‌ریزی، کار تصمیم‌گیری و انتخاب روش‌ها برای انجام وظایف اجازه می‌دهد، اشاره دارد. آزادی عمل شغلی شرایطی را توصیف می‌کند که در آن کارکنان اختیار خود را در مورد کاری که باید انجام دهند، زمان انجام کار و چگونگی انجام آن را مشخص می‌کنند و عمل فرد کمتر محدود به قوانین یا رویه‌های رسمی می‌شود [۷]. مطابق با ادبیات مطرح شده آزادی عمل شغلی منجر به این احساس در کارمندان می‌شود که آنها دارای اختیار برای رفتارهای پیشگامانه هستند. نتایج پژوهش‌های پیشین انجام شده در حوزه مدیریت نیز بیانگر رابطه مثبت آزادی عمل شغلی و رفتارهای پیشگامانه است.

عوامل مورد بررسی مؤثر بر رفتارهای پیشگامانه در حسابرسی

پیچر و همکاران (۲۰۲۴) نیز با استفاده از پژوهش‌های انجام شده در حوزه مدیریت این فرضیه را مطرح کردند که آزادی عمل شغلی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر رفتارهای پیشگامانه است [۳۹]. البته آنها با اذعان به تفاوت قابل ملاحظه‌ای که بین محیط حسابرسی و زمینه‌هایی که پژوهش‌های قبلی در آنها انجام شده است این دیدگاه را مطرح کردند که تئوری‌ها و شواهد پیشین در مورد کافی بودن آزادی عمل شغلی برای افزایش رفتارهای پیشگامانه ممکن است قابل تعمیم به حسابرسی نباشد. آنها معتقدند که صناعی که پژوهش‌های حوزه‌های دیگر در آنها انجام شده از حیث پیچیدگی شغلی، ساختارهای پاداش و پاسخگویی زیربنایی، فشارهای مسئولیت قانونی و میزان دانش لازم برای انجام دادن رفتارهای پیشگامانه متفاوت هستند. آنها این دیدگاه را مطرح کردند که اگرچه آزادی عمل شغلی منجر به رفتارهای پیشگامانه می‌شود اما به تنهایی بر رفتارهای پیشگامانه تأثیرگذار نیست. به عقیده آنها ماهیت پیچیده، پویا و مستلزم تعاملات اجتماعی حرفه حسابرسی بیانگر این است که دانش در مورد چگونگی تعیین و پیگیری رفتارهای پیشگامانه به ویژه در حرفه حسابرسی مهم است. آنها این فرضیه را مطرح کردند که به طور کلی، حسابرسان زمانی تمایل به رفتارهای پیشگامانه دارند که هم آزادی عمل شغلی بالاتری و هم دانش ضمنی بالاتری داشته باشند در مقایسه با زمانی که یکی یا هر دو عامل غایب باشند. دانش ضمنی دانشی است که عمدتاً از تجربه به دست می‌آید و با دانش تکنیکی که می‌تواند به صورت مستقیم آموزش داده شود، متفاوت است. دانش ضمنی شامل دانش در مورد نحوه مدیریت خود (به عنوان مثال سازماندهی فعالیت‌های خود)، دیگران (به عنوان مثال تعامل با دیگران) و وظایف (به عنوان مثال انجام وظایف در محیط‌های تعاملی اجتماعی) است. به بیان دیگر دانش ضمنی دانش عمومی فرد را در مورد نحوه عمل در محیط‌های تعاملی اجتماعی در بر می‌گیرد [۲۰]. با توجه به پیچیدگی، منحصر به فرد بودن و نیاز به تعاملات اجتماعی در محیط حسابرسی دانش ضمنی بالاتر در مورد چگونگی اداره رفتارهای تعامل اجتماعی به حسابرسان

کمک خواهد کرد که موقعیت‌هایی را که در آنها رفتارهای پیشگامانه مناسب است و نوع آن رفتار را شناسایی کنند. پیچر و همکاران (۲۰۲۴) به این نتیجه رسیدند که در حالی که آزادی عمل شغلی بالاتر باعث می‌شود که حسابرسان احساس کنند که صلاحیت لازم برای رفتارهای پیشگامانه را دارند اما این عامل کافی نبوده و هم زمان لازم است که حسابرسان دانش ضمنی بالایی در مورد نحوه عمل در موقعیت‌های پیچیده و تعاملی اجتماعی محیط حسابرسی داشته باشند [۳۹]. علاوه بر این آنها تعمیم‌پذیری نتایج بدست آمده را به موقعیت‌هایی که حسابرسان دارای تمرکز تنظیمی^۱ متفاوت هستند مورد بررسی قرار دادند. مطابق با تئوری تمرکز تنظیمی افراد با تمرکز ارتقا^۲ با هدف دستیابی به پیامدهای مثبت به وظایف خود عمل می‌کنند در حالی که افراد با تمرکز جلوگیری^۳ سعی می‌کنند با انجام وظایف خود از پیامدهای منفی خودداری کنند. در نهایت، پیچر و همکاران (۲۰۲۴) به این نتیجه رسیدند که داشتن تمرکز تنظیمی متفاوت بر انگیزه حسابرسان برای رفتارهای پیشگامانه تأثیرگذار است و تعامل بین آزادی عمل شغلی و دانش ضمنی در هر دو تمرکز تنظیمی ارتقا و جلوگیری وجود دارد. همچنین آنها شواهدی از تأثیر انگیزه بر رفتارهای حسابرسی پیشگامانه فراهم آوردند [۳۹].

بحث و نتیجه‌گیری

در شرایط اقتصادی ناپایدار کنونی که عدم اطمینان از شاخصه‌های اصلی فعالیت در آن به شمار می‌رود رفتارهای کاری اثربخش دیگر قابل تجویز نبوده و به کارگیری رفتارهای پیشگامانه برای کسب موفقیت اجتناب‌ناپذیر به شمار می‌رود. سازمان‌ها به کارکنانی نیاز دارند که فعالانه در جستجوی تحول و بهبود محیط کار بوده و به دنبال سرمایه‌زایی و انجام فعالیت‌هایی باشند که می‌تواند منجر به درون‌دادهای کاری بزرگ‌تر شود. حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنا نبوده و و ضرورت به کارگیری رفتارهای پیشگامانه در حرفه حسابرسی، به منظور افزایش کیفیت حسابرسی، نیز مورد توجه قرار گرفته است. اقدامات مبتنی بر رویکرد آینده‌ای که حسابرسان بدون دستورالعمل برای بهبود کیفیت حسابرسی فعلی یا آتی با فرا رفتن از وظایف خود انجام می‌دهند، به عنوان رفتارهای حسابرسی پیشگامانه تلقی می‌شود. محیط پیچیده، پویا، نیازمند روابط اجتماعی و منحصر به فرد حسابرسی باعث می‌شود سرپرستان یا رویه‌های شرکتی نتوانند دستورالعمل‌های کاملی را برای حسابرسان در طول حسابرسی ارائه کنند و قانونگذاران، پژوهشگران و دست‌اندرکاران حرفه حسابرسی معتقدند که رفتارهای پیشگامانه باید در کنار رفتارهای مطابق با استانداردهای حسابرسی در ارتقای کیفیت حسابرسی ایفای نقش نمایند؛ این در حالی است که این رفتارها در ادبیات حسابرسی کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند و پژوهش‌های اندکی این رفتارها را مورد بررسی قرار داده‌اند. افزون بر این صاحب‌نظران بر کمبود رفتارهای پیشگامانه حسابرسان اذعان دارند. اگرچه پژوهش‌های حسابرسی [۱۹ و ۲۱] در بسیاری از موارد حسابرسان را به داشتن ذهنیت مکانیکی^۴

^۱ regulatory focus

^۲ promotion focus

^۳ prevention focus

^۴ mechanistic mentality

و انجام وظایف با هدف اجرای قوانین و استانداردها بدون تلاش بیشتر برای انجام بهتر آنها متهم کرده‌اند و در مورد ذهنیت چک لیست^۱ یا چک کردن قوانین^۲ و تمایل آنها برای لنگر^۳ انداختن بر روی برنامه‌های حسابرسی مشابه سال گذشته ابراز نگرانی کرده‌اند، رفتارهای حسابرسی پیشگامانه به عنوان رفتارهایی در تقابل با این گونه رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود.

از این رو، در این پژوهش تلاش شد با هدف ارتقای این گونه رفتارها در حسابرسی، رفتارهای پیشگامانه تبیین و مؤلفه‌های آن مورد بحث قرار گیرد و عوامل مؤثر بر آن تشریح گردد. مطابق با پژوهش‌های انجام شده در حوزه مدیریت رفتارهای پیشگامانه دارای پنج بعد احساس مسئولیت نسبت به تغییرات سازنده، بر عهده گرفتن مسئولیت، گسترش نقش و خودکارآمدی، شخصیت پیشگامانه و آوا هستند و رفتارهایی مانند مربیگری، هماهنگی اثربخش با مدیریت صاحبکار در مورد ارائه شواهد و انجام اقدامات فراتر از استاندارد یا فراتر از وظیفه توسط حسابرسان نمونه‌ای از رفتارهای حسابرسی پیشگامانه به شمار می‌آیند. مطابق با پژوهش‌های انجام شده در حوزه مدیریت و روانشناسی، جو سازمانی حمایتی، رهبری تحول‌گرا، سرمایه روانشناختی مثبت، شخصیت پیشگامانه، خودتفسیری و آزادی عمل شغلی از عوامل مؤثر بر رفتارهای پیشگامانه به شمار می‌روند. پژوهش انجام شده در حوزه حسابرسی نیز بیانگر این است که در حالی که آزادی عمل شغلی بالاتر باعث می‌شود که حسابرسان احساس کنند که صلاحیت لازم برای رفتارهای پیشگامانه را دارند اما این عامل کافی نبوده و هم زمان لازم است که حسابرسان دانش ضمنی بالایی در مورد نحوه عمل در موقعیت‌های پیچیده و تعاملی اجتماعی محیط حسابرسی داشته باشند. بر این اساس می‌توان استدلال کرد که مؤسسات حسابرسی باید با هدف افزایش رفتارهای پیشگامانه در حسابرسان ضمن معرفی و تبیین این رفتارها، زمینه‌های حمایت از این نوع رفتارها را از طریق جو سازمانی، سبک رهبری مناسب و دادن آزادی عمل شغلی به حسابرسان فراهم آورند و از سوی دیگر توجه به سازه‌های فردی در زمان استخدام حسابرسان و برگزاری کارگاه‌های روانشناسی، که با هدف پرورش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان صورت می‌گیرد، می‌تواند مثمر‌تر باشد. ضمن اینکه هر کارگاه و دوره آموزشی که با هدف آموزش حسابرسان صورت می‌گیرد، خود یک رفتار پیشگامانه از سوی مدیران مؤسسه حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. در نهایت، توجه به رفتارهای پیشگامانه از سوی نهادهای قانونگذار و دست‌اندرکار حرفه می‌تواند در گسترش این رفتارها در میان حسابرسان نقش مهمی ایفا نماید.

فهرست منابع

۱. بشیری‌منش، نازنین، نجاتی موسوی، حمید. (۱۴۰۱). «تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر درک مسئولیت اجتماعی و رضایت شغلی». **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، ۱۱(۴۴)، ۹۱-۱۱۲.

¹ checklist mentality

² rule-checking mentality

³ anchor

۲. چنانی، رضا، ارشادی، نسرين، هاشمی شیخ‌شبانى، سيد اسماعيل، نعامی، عبدالزهرّا. (۱۳۹۶). «طراحی و آزمون الگویی از برخی پیشایندهای شخصیتی و سازمانی رفتارهای شغلی پویا با نقش میانجی‌گر حالت‌های انگیزشی پویا کارکنان شرکت ملی حفاری ایران». **فصلنامه مشاوره شغلی و سازمانی**، ۹(۳۲)، ۳۱-۳۰.
۳. شریعت‌نژاد، علی، حسنوند، امین، موسوی، سیده نسیم، منیشداوی، الهه. (۱۴۰۲). «بررسی تأثیر رهبری رویایی بر خلاقیت هیجانی و شناختی با نقش میانجی سرمایه روان‌شناختی مثبت». **فصلنامه ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی**، ۱۳(۴۹)، ۱-۳۴.
۴. صیامی، سحر، گریم، مارتین، مارتین، آنجلا. (۱۳۹۹). «نقش میانجی رفتارهای فراوظیفه‌ای مثبت کارکنان در رابطه بین جو سازمانی حمایتی و رفتار مشارکت‌جویانه مثبت مشتری». **پژوهش‌نامه مدیریت تحول**، ۲۳، ۴۸-۴۷.
۵. عرب‌زاده، مهدی. (۱۳۹۶). «نقش خودتفسیری در پیش‌بینی توانایی حل مسئله اجتماعی دانشجویان». **جامعه‌شناسی آموزش و پرورش**، ۳(۱)، ۱۶۹-۱۸۰.
۶. کاویانی، کتایون، معطوفی، علیرضا، گرکز، منصور، خوزین، علی. (۱۴۰۳). «تبیین الگوی تصمیم‌گیری شهودی حسابرسان با رویکرد نظریه داده‌بنیاد: مورد مطالعه سازمان حسابرسی». **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، ۱۳(۲۵)، ۴۷-۶۶.
۷. کهریایی، سارا، مرتضوی، سعید، شیرازی، علی، خوراکیان، علیرضا. (۱۴۰۰). «معرفی و آزمون الگوی پیشایندهای فردی-زمینه‌ای رفتار پیشگامانه و نقش واسط متغیرهای شناختی-انگیزشی در صنعت قطعه‌سازی خودرو (استان خراسان رضوی)». **پژوهش‌های مدیریت عمومی**، ۱۴(۵۴)، ۳۱-۶۰.
۸. معروفی، رضا، تیمورنژاد، کاوه، کاملی، محمدجواد. (۱۴۰۲). «تأثیر رهبری مشترک بر رفتارهای نوآوری پیشگامانه با توجه به ادراک از پیچیدگی شغلی و خودکارآمدی خلاق». **پژوهش‌های رهبری آموزشی**، ۷(۲۷)، ۳۲-۵۷.
۹. نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). «مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران». **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، ۱۳(۴۹)، ۱-۲۸.
۱۰. یزدان‌شناس، مهدی، شریعتی، نیلوفر. (۱۴۰۱). «تبیین بروز رفتارهای پیشگامانه کارکنان براساس خودتفسیری، استقلال شغلی، تعهد و شخصیت پیشگام». **مشاوره شغلی و سازمانی**، ۴(۱۴)، ۱۶۱-۱۸۸.
۱۱. یوسفی، حمیدرضا، مشعلی، بهزاد، منتی، حسین. (۱۳۹۶). «بررسی امکان اجرای الگوی مربیگری در آموزش منابع انسانی سازمان امور مالیاتی کشور براساس نظریه داده‌بنیاد». **پژوهش‌نامه مالیات**، ۲۵(۳۴)، ۲۳۳-۲۵۷.
12. AICPA. (2022). **A Firm's System of Quality Management** (Statement on Quality Management Standards No. 1). AICPA.
13. Ali, F. M., Muhammad, N. J. (2021). "Impact of Proactive Behavior on Sustainable Performance." **Turkish Journal of Computer and Mathematics Education**, 12(12), 4416-4423.

14. Altiero, E. C. (2019). "Prompting More Relevant and Reliable Audit Evidence Ideation with a Counterfactual Mindset." **Available at SSRN**, 3214002.
15. Andiola, L. M., Bedard, J. C., Kremin, J. (2021). "Coaching Quality and Subordinate Work Attitudes in the Multiple Supervisor Audit Context." **Accounting Horizons**, 35(3), 23–46.
16. Andiola, L. M., Brazel, J. F., Downey, D. H., Schaefer, T. J. (2024). "Coaching Today's Auditors: What Causes Reviewers to Adopt a More Developmental Approach?" **Accounting, Organizations and Society**, 112, Article 101548.
17. Arefin, M. S., Arif, I., Raquib, M. (2015). "High-Performance Work Systems and Proactive Behavior: The Mediating Role of Psychological Empowerment." **International Journal of Business and Management**, 10(3)132 –140.
18. Ater, B., Gimbar, C., Jenkins, J. G., Saucedo, G., Wright, N. (2019). "Audit Roles and the Review Process: Workpaper Preparers' and Reviewers' Differing Perspectives." **Managerial Auditing Journal**, 34(4), 434–457.
19. Bauer, T. D., Hillison, S. M., Peecher, M. E., Pomeroy, B. (2020). "Revising Audit Plans to Address Fraud Risk: A Case of Do as I Advise, Not as I Do." **Contemporary Accounting Research**, 37(4), 2558–2589.
20. Bol, J. C., Estep, C., Moers, F., Peecher, M. E. (2018). "The Role of Tacit Knowledge in Auditor Expertise and Human Capital Development." **Journal of Accounting Research**, 56(4), 1205–1252.
21. Bucaro, A. C. (2019). "Enhancing Auditors' Critical Thinking in Audits of Complex Estimates." **Accounting, Organizations and Society**, 73, 35–49.
22. Chartered Institute of Internal Auditors. (2022). **Fraud Is on the Rise: Step Up to the Challenge**. Available at: <https://www.auditboard.com/resources/ebook/fraud-is-on-the-rise-step-up-to-the-challenge/>
23. Den Hartog, D., Belschak, F. (2011). "When Does Transformational Leadership Enhance Employee Proactive Behavior? The Role of Autonomy and Role Breadth Self-Efficacy." **Journal of Applied Psychology**, 97, 194–202.
24. Fuller, J. B., Marler, L. E., Hester, K. (2006). "Promoting Felt Responsibility for Constructive Change and Proactive Behavior: Exploring Aspects of an Elaborated Model of Work Design." **Journal of Organizational Behavior: The International Journal of Industrial, Occupational and Organizational Psychology and Behavior**, 27(8), 1089–1120.
25. Grant, A. M., Ashford, S. J. (2008). "The Dynamics of Proactivity at Work." **Research in Organizational Behavior**, 28, 3–34.
26. Gregory, J. B., Levy, P. E. (2010). "Employee Coaching Relationships: Enhancing Construct Clarity and Measurement." **Coaching: An**

- International Journal of Theory, Research and Practice**, 3(2), 109–123.
27. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., Young, D. (2015). "Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates." **Journal of Accounting Research**, 53(1), 49–77.
 28. Hammersley, J. S., Ricci, M. A. (2021). "Using Audit Programs to Improve Auditor Evidence Collection." **The Accounting Review**, 96(1), 251–272.
 29. Hatfield, R. C., Hoang, K., Ricci, M. A., Thomas, E. (2024). "How Auditors' Client Service Affects Managers' Cooperation with Auditor Evidence Requests." **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 1–22.
 30. Joo, B., Bennett, R. (2018). "The Influence of Proactivity on Creative Behavior, Organizational Commitment, and Job Performance: Evidence from a Korean Multinational." **Journal of International & Interdisciplinary Business Research**, 5(2), 1–20.
 31. Marler, L. E. (2008). **Proactive Behavior: A Selection Perspective**. Louisiana Tech University.
 32. Morrison, E. W., Phelps, C. C. (1999). "Taking Charge at Work: Extra-Role Efforts to Initiate Workplace Change." **Academy of Management Journal**, 42(4), 403–419.
 33. Nelson, M. W., Proell, C. A., Randel, A. E. (2016). "Team-Oriented Leadership and Auditors' Willingness to Raise Audit Issues." **The Accounting Review**, 91(6), 1781–1805.
 34. Oxford English Dictionary. (2025). **Oxford English Dictionary Online** [Online]. Available at: <http://www.oed.com.remote.library.dcu.ie> [Accessed March 2025].
 35. Parker, S. K. (1998). "Enhancing Role Breadth Self-Efficacy: The Roles of Job Enrichment and Other Organizational Interventions." **Journal of Applied Psychology**, 83(6), 835.
 36. Parker, S. K., Collins, C. G. (2010). "Taking Stock: Integrating and Differentiating Multiple Proactive Behaviors." **Journal of Management**, 36(3), 633–662.
 37. Parker, S. K., Williams, H. M., Turner, N. (2006). "Modeling the Antecedents of Proactive Behavior at Work." **Journal of Applied Psychology**, 91(3), 636.
 38. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). **Auditing Standard No. 10: Supervising the Audit Engagement**. Washington, D.C., PCAOB.
 39. Peecher, M. E., Ricci, M. A., Zhou, Y. (2024). "Promoting Proactive Auditing Behaviors." **Contemporary Accounting Research**, 41(1), 620–644.
 40. Peecher, M. E., Solomon, I., Trotman, K. T. (2013). "An Accountability Framework for Financial Statement Auditors and Related Research Questions." **Accounting, Organizations and Society**, 38(8), 596–620.

41. Saiewitz, A., Kida, T. (2018). "The Effects of an Auditor's Communication Mode and Professional Tone on Client Responses to Audit Inquiries." **Accounting, Organizations and Society**, 65, 33–43.
42. Strauss, K., Griffin, M. A., Rafferty, A. E. (2009). "Proactivity Directed Toward the Team and Organization: The Role of Leadership, Commitment and Role-Breadth Self-Efficacy." **British Journal of Management**, 20(3), 279–291.
43. Tomo, A., de Gennaro, D. (2021). "Accountants' Behavioural Reactions to External Threats: The Mediating Role of Proactive Personality in the Goal Orientation Process." **Meditari Accountancy Research**, 29(6), 1337–1353.
44. Van Dyne, L., LePine, J. A. (1998). "Helping and Voice Extra-Role Behaviors: Evidence of Construct and Predictive Validity." **Academy of Management Journal**, 41, 108–199.
45. Winograd, B. N., Gerson, J. S., Berlin, B. L. (2000). "Audit Practices of PricewaterhouseCoopers." **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 19(2), 176–182.



Proactive Audit Behaviors: Extra-role and without Instruction Behaviors to Improve Audit Quality

Fahime Ebrahimi

Assistant Prof. of Accounting, Faculty of Humanities, Jahrom University, Jahrom, Iran

MohammadHossein Setayesh¹©

Prof. of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

(Received: April 20, 2025; Accepted: February 16, 2026)

Purpose: The purpose of this study is to examine proactive audit behaviors that have recently received attention in the auditing literature. Accordingly, in the present study, with the aim of creating greater understanding of proactive audit behaviors, these behaviors are explained, their elements are discussed, and the factors affecting them are described.

Method: This research is a theoretical-analytical study and was conducted using the descriptive-analytical method.

Findings: A review of the management literature indicates that proactive behaviors have five dimensions: A sense of responsibility towards constructive change, assuming responsibility, expansion of role and self-efficiency, proactive personality, and voice behavior. A review of the auditing literature also suggests that behaviors such as coaching junior auditors, coordinating effectively with client management, and responding to evidence that has out-of-task implications are examples of proactive audit behaviors. In addition, supportive organizational climate, transformational leadership, positive psychological capital, proactive personality, self-construal, and autonomy along with tacit knowledge are factors affecting proactive behaviors.

Conclusion: With the aim of increasing proactive audit behaviors in auditors, audit firms should introduce and explain these behaviors and provide areas of support for these types of behaviors through an organizational climate, appropriate leadership style, and giving auditors job autonomy. On the other hand, paying attention to personality traits when hiring auditors and holding psychological workshops, aimed at cultivating auditors' personality traits, can be fruitful.

Keywords: Proactive behaviors, Audit quality, Coaching, Autonomy, Tacit Knowledge.

¹ setayesh@shirazu.ac.ir© (Corresponding Author)