فصلنامه حسابداری مالی/سال یازدهم/ شماره ٤١ /بهار ۹۸/صفحات ۲۲- ۱

تبیین اثر میانجی محافظه‌کاری حسابرسان بر رابطه بین قومیت و تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری

مجتبی اکبرپور *
حسین فخاری**
یحیی کامیابی***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۴/۰۳

چکیده

استفاده از استانداردهای یکپارچه در اقتصاد امروزی، امری ضروری است که منجر به ایجاد بازارهای مالی کارا، بهبود تخصیص منابع و کاهش هزینه معاملات می‌شود. در همین راستا همه کشورها بایستی برای تدوین استانداردهای هم سو تلاش فراوانی را به عمل آورند. این در حالی است که تنوع قومی در نقاط مختلف دنیا منجر به تفسیرها و قضاوت‌های متفاوت از استانداردهای حسابداری شده و چالش‌های زیادی را برای همگرایی استانداردها به وجود می‌آورد. از همین رو مطالعه و شناخت تأثیر تفاوت‌های قومیتی بر تفسیر استانداردهای حسابداری در ایران که متشکل از قومیت‌های مختلف با ارزش‌ها و ویژگی‌های متنوع است، با اهمیت تلقی می‌شود. این در حالی است که قومیت خود تحت تأثیر متغیرهای بیرونی و درونی ازجمله ویژگی‌های فردی (محافظه‌کاری، جنسیت و سن، ...) است که بایستی در بررسی تأثیرگذاری آن بر تفسیر استانداردهای حسابداری مورد توجه قرار گیرد. بر همین اساس هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر اثر میانجی محافظه‌کاری حسابرسان بر رابطه بین قومیت و تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری می‌باشد که برای این

*دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران
Email: Mojtaba.Akbarpor@gmail.com
**دانشیار حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران (نویسنده مسئول)
Email: H.Fakhari@umz.ac.ir
***دانشیار حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران
Email: Y.Kamyabi@umz.ac.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

منظور از پژوهش زمینه‌یابی با توزیع پرسشنامه در بین ۲۲۸ عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۹۶ و تحلیل پاسخ‌های مربوط استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که محافظه‌کاری حسابرسان اثر میانجی بر رابطه بین قومیت و تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دارد. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند در درک و شناخت عوامل مؤثر بر نحوه تفسیر و قضاوت حسابرسان مفید بوده و به تلاش در جهت ارتقاء قضاوت حسابرسان کمک کند.

واژه‌های کلیدی: قومیت، محافظه‌کاری، تفسیر استانداردهای، گزاره‌های مبتنی بر احتمال.

۱- مقدمه

برونداد سیستم حسابداری پایه و اساس قضاوت و تصمیم‌گیری گروه‌های زیادی همچون سرمایه‌گذاران، مدیران و حسابرسان می‌باشد. برای مثال، سرمایه‌گذاران درباره سهامی که تمایل دارند خریداری کنند و همچنین مدیران درباره روش‌های حسابداری (برای ثبت و گزارش رویدادهای مالی) تصمیم می‌گیرند و یا حسابرسان بر مبنای قضاوت خود در مورد گزارش‌های مالی شهادت‌دهی می‌کنند. همین واقعیت نشان می‌دهد که پژوهش در زمینه نحوه قضاوت و تصمیم‌گیری افراد در حوزه حسابداری از اهمیت بسزایی برخوردار است، اما شواهد (اطلاعات جمع‌آوری شده با نتیجه پژوهش‌های انجام شده) نشان می‌دهد که قضاوت‌ها و تصمیمات گرفته شده در حوزه حسابداری از کیفیت حداکثری برخوردار نیست. گذشته از این، قضاوت و تصمیم‌گیری بدون کیفیت (در حسابداری)، می‌تواند برای فرد تصمیم‌گیرنده و کسی که قضاوت می‌نماید، نتایج ناگواری به بار آورد (دوپینک و تساکومیس[1]، ۲۰۰۴).

در خصوص تأثیر عوامل مؤثر بر کیفیت قضاوت و تصمیم، ادبیات گسترده‌ای در حوزه حسابداری رفتاری وجود دارد. در بین این عوامل قومیت عاملی است که کمتر به بحث گرفته شده است. شیراو و لوی[2] (۲۰۰۱) به نقل از بونر معتقدند افراد متعلق به قومیت‌های مختلف دارای دانش و ساختار دانشی و حتی فرآیندهای شناختی متفاوت می‌باشند (بونر[3]، ۲۰۰۸). با توجه به چنین ارتباطی انتظار می‌رود که قومیت هم بتواند بر تفسیر حسابرسان از گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارد؛ اما به نظر می‌آید که این تأثیر مستقیم نیست. چرا که قومیت به عنوان یک ویژگی فردی بر ویژگی محافظه‌کارانه اثر گذاشته

1 Doupnik and Tsakumis
2 Shireav and Levy
3 Bonner

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

و روحیه محافظه‌کارانه نیز بر تفسیر از استانداردهای حسابداری مبتنی بر احتمال تأثیر می‌گذارد (باربر و اودن[1]، ۲۰۰۱).

در اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر می‌توان گفت که بررسی و تبیین عوامل مؤثر بر تفسیر حسابرسان از گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری می‌تواند از جهت تدوین استانداردها بر استانداردگذاران و همچنین شناخت دیدگاه اشخاص ثالث راجع به کیفیت قضاوت حسابرسان مفید باشد چرا که تفسیر استانداردهای حسابداری و درک درست از آن‌ها می‌تواند علاوه بر ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسان، سبب شود تا شفافیت گزارش‌ها و اظهارنظرهای حسابرسی به عنوان یک منبع قابل‌اعتماد در بین عموم افزایش یابد (آهارون و دوتان[2]، ۲۰۰۴). مواردی که در نهایت می‌تواند به توسعه حوزه دانش حسابداری رفتاری کمک کند. همچنین از آنجایی که ایران کشوری با قومیت‌های متفاوت می‌باشد، می‌توان انتظار داشت که قومیت یکی از عوامل مؤثر در تفسیر استانداردهای حسابداری داشته باشد.

علیرغم پژوهش‌های انجام شده در خصوص تأثیر محافظه‌کاری و پنهان‌کاری به عنوان ویژگی فرهنگی مؤثر بر تفسیر استانداردهای حسابداری (مانند دوپینک و ریسیو[3]، ۲۰۰۶ و تساکومی[4]، ۲۰۰۷)، تاکنون پژوهشی که به بررسی اثر قومیت بر تفسیر استاندارد و نقش میانجی محافظه‌کاری بر این رابطه بپردازد، وجود ندارد. لذا هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی نقش میانجی محافظه‌کاری بر ارتباط بین قومیت و تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری در جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند بر شناخت عوامل فردی مؤثر بر قضاوت و تفسیر حسابرسان کمک کرده و علاوه بر توسعه ادبیات حسابداری رفتاری به تبیین راه‌های افزایش کیفیت و قضاوت تصمیم بیانجامد.

لذا در ادامه مقاله پس از بیان مبانی نظری به بررسی پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی پرداخته شده و سپس به بیان روش پژوهش و تجزیه و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه خواهد شد.

1 Barber and Oden
2 Aharony and Dotan
3 Doupnik and Riccio
4 Tsakumis

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

۲- چارچوب نظری

۲-۱- قومیت و محافظه‌کاری

قومیت به کارکردها و نگرش‌های اجتماع معینی از مردم اطلاق می‌شود که آن‌ها را از دیگران متمایز می‌سازد (گیدنز، ترجمه صبوری، ۱۳۸۸). بنا بر نظر ریچارد جنکینز (۲۰۰۷) قومیت یک هویت اجتماعی است که هم جمعی است و هم فردی و در تعامل اجتماعی تجلی بیرونی می‌یابد و در خودآگاهی شخص درونی می‌شود (یاراحمدی، ۱۳۸۱). کثرت فرهنگی و قومی که اساس ظهور اقلیت‌ها و نقطه مقابل تجانس و یکپارچگی قومی است ناظر بر اقوام متعدد با تفاوت‌های آشکار مذهبی، تاریخی، فرهنگی و اجتماعی می‌باشد، تفاوت‌هایی که منجر به کارکردهای مختلف می‌شود. آنیست و تریودی[1] (۲۰۱۳) معتقدند قومیت یک موضوع برجسته در حرفه حسابداری می‌باشد، این اهمیت و تأثیر آن به‌ویژه در کشورهایی که از تنوع قومیت برخوردارند، چشم‌گیرتر است (آنیست و تریودی، ۲۰۱۳). بر همین اساس در کنار جنسیت، طبقه و زبان، قومیت بعد دیگری است که به‌وسیله اندیشمندان رشته حسابداری به‌عنوان عامل تمییز مطرح شده است و در پژوهش‌های مختلف به کرات مورد بررسی قرار گرفته است (آنیست و تریودی، ۲۰۱۳؛ باربر و اودن، ۲۰۰۱ و باچاریا و ریلاری[2]، ۲۰۱۲).

در بین مفاهیم حسابداری، محافظه‌کاری مفهومی است که به‌طور مستقیم بر ماهیت اطلاعات فراهم شده در قالب اطلاعات و گزارش‌های مـالی از طریق اندازه‌گیری‌های انجام شده تأثیر می‌پذیرد. محافظه‌کاری تحت تأثیر تفاوت‌های فرهنگی و فردی قرار دارد. به طوری که هافستید[3] (۲۰۰۳) بیان می‌کند که فعالیت‌هایی که نیازمند قضاوت می‌باشند، بیشتر تحت تأثیر ارزش‌ها و ویژگی‌های فردی می‌باشند. تساکومی و همکاران[4] (۲۰۰۹) بر اساس برونداد تحقیق خود نشان دادند که استفاده از قضاوت جهت حصول یک گزارش محافظه‌کارانه تحت تأثیر ارزش‌های فردی و فرهنـگی می‌باشد. این در حالی است که هـوپ[5] (۲۰۰۳) چنین نتیجه‌گیری کـرد کـه محافظه‌کاری در محیط‌های مختلف در بین ملت‌های مختلف متفاوت می‌باشد. تفاوت میزان محافظه‌کاری در بین ملیت‌های مختلف در کارهای تحقیقی محققانی مانند شولز و لوپز[6]

1 Annisette and Trivedi
2 Bhattacharjee and Riley
3 Hofstede
4 Tsakumis et al
5 Hope
6 Schultz and Lopez

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

(۲۰۰۱) و گـان و همکاران[1] (۲۰۰۵) نیز مورد تأیید قرار گرفت. موضوع ارتباط بین محافظه-کاری و ارزش‌های فردی و فرهنگی در تحقیق یونس و اسمیت[2] (۲۰۱۲) به زمینه قومیت نیز بسط داده شد و این محققان استدلال کردند که قومیت‌های مختلف از میزان محافظه‌کاری متفاوتی برخوردار هستند.

۲-۲- محافظه‌کاری و تفسیر استانداردهای حسابداری

به طور کلی ساختار فرهنگی- اجتماعی، عرف تاریخی، نهادهای سیاسی و موقعیت هوشی هر فرد افق درک وی را تشکیل می‌دهد، حسابداران نیز از این ویژگی مستثنی نیستند. لذا انتظار می‌رود که آنها نیز تحت تأثیر عوامل فوق دارای تفسیر متفاوتی از بیانیه‌ها و استانداردهای حسابداری باشند. به قول چابراک به این دلیل ما متفاوت هستیم که ذهنیت ما متفاوت است لذا تفاسیر، فهم، دانش و درک ما نیز متفاوت خواهد بود (چابراک[3]، ۲۰۰۵). در همین رابطه محققان تفسیر در حوزه حسابرسی معمولاً این سؤال را مطرح می‌کنند که آیا صورت‌های مالی به‌صورت منصفانه ارائه شده‌اند؟ آنها برای پاسخ‌گویی به این سؤال از دیدگاه هرمنوتیکی[4]، استفاده می‌کنند. طبق این دیدگاه یک حسابرس در یک سری سنت‌ها احاطه شده است که از آن‌ها نیز برای تفسیر و درک متون اقتصادی روایت شده در صورت‌های مالی استفاده می‌کند (آرنو[5]، ۱۹۹۸). حسابرس به عنوان یک مفسر هم از لحاظ زمانی و هم مکانی از متنی که باید تفسیر شود، فاصله دارد. به گونه‌ای که حسابرس نمی‌تواند مشاهده کند که رویدادها در چه زمانی و در کجا اتفاق افتاده‌اند که باید مورد توجه قرار گیرند. عمل تفسیری حسابرس برای درک صورت‌های مالی در پاسخ به این فاصله به وجود می‌آید (آرنو، ۱۹۹۸). همچنین فرانسیس توضیح می‌دهد که استانداردهای حسابداری بخش عظیمی از سنت حسابداری را تشکیل می‌دهند که باید مورد تفسیر قرار گیرند. یک حسابدار، استانداردهای حسابداری را تفسیر می‌کند تا آن‌ها را به صورت قابل درک درآورده و برای شرایط خاصی کاربردی سازد. این امر نیز بخش هرمنوتیکی از حسابداری است که منجر به مفهوم حسابداری در فعالیت‌های اقتصادی شرکت‌ها می‌شود. از سوی دیگر استانداردهای متناظر در حسابرسی نیز باید مورد تفسیر قرار

1 Guan et al
2 Yunos and Smith
3 Chabrak
4 Hermeneutics
5 Arno

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

بگیرند تا منجر به فهم رویه‌های حسابرسی شده تا حسابرسان بتوانند از آنها در عمل استفاده کنند (فرانسیس[1]، ۱۹۹۴).

محافظه‌کاری کـه به‌طور مستقیم بـر ماهیت اطلاعات فراهم شده در قـالب اطلاعات و گزارش‌های مالی از طریق اندازه‌گیری‌های انجام شده تأثیر می‌گذارد و زمانی تبدیل به عنوان یک چالش مطرح می‌شود که حسابرسان از طریق برداشت‌هایی که از استانداردها دارند، آن‌ها را در گزارش نهایی خود اعمال کنند (پاتل[2]، ۲۰۰۳). لذا انتظار می‌رود که محافظه‌کاری بر تفسیر از استانداردهای حسابداری مؤثر باشد. در همین رابطه دوپینک و ریسیو (۲۰۰۴) معتقدند که روحیه محافظه‌کاری حسابرسان و حسابداران می‌تواند بر تفسیر آنها از استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارد (دوپینک و ریسیو، ۲۰۰۴).

۲-۳- قومیت، محافظه‌کاری و تفسیر استانداردهای حسابداری

هر شخصی از بعد فردی، دارای یک سری ویژگی‌هایی شخصی و شخصیتی است که با عناوین مربوط به آنها در جامعه متمایز می‌شود. یک شخص می‌تواند مرد یا زن باشد، سن مشخصی داشته باشد، تحصیلات مشخصی داشته باشد، متعلق به یک قومیت خاص باشد. این ویژگی‌های شخصیتی به عنوان اقلام ذهنی، معتقد بودن به اهداف مطلوب و هدایتگر انسان در زندگی محسوب می‌شود و بنابراین سازه‌ای برای آزمون خرده فرهنگ حسابداری را فراهم می‌آورد. اگر حسابداران مجموعه‌ای یگانه و متفاوت از ارزش‌ها را به عنوان نتیجه تحصیلات تخصصی و دوره‌های آموزشی حرفه‌ای، در ذهن داشته باشند در نتیجه ارزش‌های مذکور در نگرش و رفتار حسابداران ظهور پیدا خواهند کرد (شوارتز[3]، ۲۰۰۵). چنین ارزش‌هایی از طریق آموزش و تحصیلات و به عنوان استانداردهای رفتاری برای آن‌ها نهادینه خواهند شد؛ اما از آن‌جایی که ارزش‌ها نسبت به اعمال و شرایط اولویت دارند، تنوع گروه‌های فرهنگی موجود در حرفه حسابداری، به دلیل تفاوت‌های قومی، جنسی و مذهبی به وجود تنوع در نگرش‌ها و رفتارها منتج خواهد شد. ارزش‌های متفاوت باعث ایجاد اولویت در جنبه‌های مختلف خرده فرهنگ حسابداری و در نتیجه تنوع در رویه حسابداری خواهد شد. تضادهای فردی بیانگر تضادها و تشابه‌های بین ارزش‌ها است. ساختار ارزش‌های سطح فرهنگی بیانگر اهداف انگیزه‌ای و اجتماعی می‌باشد. ویژگی‌های فردی نشان‌دهنده آن دسته از اهداف انگیزه‌ای است که اصول راهنمای زندگی فردی اشخاص را ارائه می‌نمایند (شوارتز، ۲۰۰۶).

1 Francis
2 Patel
3 Schwartz

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

بر همین اساس نیز تفاوت‌های موجود در ویژگی‌های افراد هم از بعد شخصی و هم از بعد فرهنگی بر نحوه تفسیر افراد که منجر به قضاوت‌های مختلف می‌شود تأثیرگذار است. نظریه‌های محدودی در ارتباط با این تأثیر مطرح شده است.

محققان مانند آنیست و تریودی (۲۰۱۳) بر این عقیده هستند که بر اساس تئوری انتساب افراد تلاش می‌نمایند رویدادها را به رفتارها و ادراکات خود مربوط می‌سازند و یا به یک دیگر خصایص یا صفت‌هایی را نسبت می‌دهند. بر اساس این تئوری افراد با تکیه بر همبستگی (وجود علت و معلول) به دنبال کشف علت قضاوت می‌باشند (آنیست و تریودی، ۲۰۱۳). با اتکا به همین نظریه می‌توان گفت که افراد مختلف با پس‌زمینه شخصی و اجتماعی مختلف واکنش متفاوتی نسبت به ابهامات و احتمالات موجود در استانداردها دارند به این صورت که در ذهن خود تلاش می‌کنند یک رابطه بین علت و معلول را تجزیه و تحلیل کنند و می‌کوشند با مراجعه به حافظه خود درباره علت‌های محتمل اطلاعاتی را به یادآورند؛ از مجرای دستیابی به ساختار اطلاعات در ذهن خود که دربرگیرنده اطلاعاتی درباره علت‌هایی است که به معلول می‌انجامند. افراد تلاش می‌کنند مبنایی برای قضاوت داشته باشند، بر همین اساس نیز در مباحثی که باید اقدام به تفسیر و قضاوت نمایند مبنای علت قضاوت خود را بر اساس پس-زمینه‌های ذهنی خود قرار می‌دهند. پس زمینه ذهنی هر فرد تحت تأثیر یک سری ویژگی‌های شخص و اجتماعی (از جمله قومیت فرد) که فرد در آن محاط شده است قرار می‌گیرد (ولزل و کلینگمن[1]، ۲۰۰۳).

در باب اینکه چگونه قومیت می‌تواند بر تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارد، شریو و لوی (۲۰۰۱) معتقدند که نحوه قضاوت، تصمیم و تفسیر افراد به عوامل پس زمینه فرهنگی از جمله قومیت آنها بستگی دارد. او مطابق با نظریه انتساب تلاش می‌کند تا نحوه تفسیر افراد از گزاره‌ها و رویدادها را بدین‌صورت توضیح دهد که قضاوت افراد بستگی به پس زمینه‌های ذهنی و قومیتی، برداشت‌ها و نگرش آنها دارد. او بر مبنای همین نظریه تفاوت‌ها در افراد و تفسیرهای متفاوت آنها را توضیح می‌دهد. با اتکا به همین نظریه می-توان گفت که افراد متفاوت با پس زمینه قومی مختلف می‌توانند رویه‌های محافظه‌کارانه متفاوتی داشته و از بعد رفتاری این رویه خود می‌تواند بر برداشت و تفسیر متفاوت از گزاره‌ها و استانداردها بیانجامد.

1 Welzel and Klingemann

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

ریچاردسون[1] (۱۹۸۷) در تحقیق خود نشان داد که به‌جز ویژگی‌های تکنیکی و فنی، حسابداری در بستری با پایه‌های اجتماعی قرار دارد، لذا پیش‌زمینه‌های خاص فردی و اجتماعی آنها می‌تواند علاوه بر نحوه تفسیر آنها از استانداردها سبب شود تا میزان برخورداری آنها از مزیت اجتماعی و اقتصادی آنها متأثر شود. دوپینک و تساکومیس (۲۰۰۴) معتقد است که روحیه محافظه‌کاری و پنهان‌کاری حسابرسان و حسابداران می‌تواند بر تفسیر آنها از استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارد.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱-پژوهش‌های خارجی

بازنگری پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی نشان می‌دهد که پژوهشی که مستقیماً موضوع پژوهش حاضر را مورد بررسی قرار دهد وجود ندارد، لذا در ادامه به بررسی پژوهش‌های مرتبط در این مورد پرداخته می‌شود.

بوگدان و تئودورا[2] (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی عوامل روانی مؤثر بر قضاوت، تصمیم-گیری و انتخاب‌های مختلف در حسابداری پرداختند. این محققان با استفاده از پژوهش میدانی و با استفاده از توزیع پرسشنامه در بین جامعه آماری سرمایه‌گذاران و حسابداران به این نتیجه دست یافتند که عوامل روانی و انگیزشی تأثیر بسزایی در قضاوت، تصمیم‌گیری و انتخاب‌های حسابداری دارد.

اسکندری، حسینی، یاسین پور و اروجعلی زاده[3] (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان موضوع قومیت در مطالعات حسابداری مالی به بررسی انتقادی ادبیات تحقیق مرتبط با قومیت در زمینه‌های مختلف حسابداری مالی پرداختند. بررسی این محققان از ادبیات تحقیق بیان‌گر تأثیرگذاری قومیت بر کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت، افشا و تأثیرگذاری بر روی حاکمیت می‌باشد.

هیئت استاندارد گذاری کره (KASB[4]) و استرالیا (AASB[5]) (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان قضاوت‌های حسابداران در ارتباط با گزاره‌های مبتنی بر احتمال در تفسیر استانداردهای گزارشگری در کره و استرالیا، به بررسی تفاوت‌ها در ارتباط با تفسیر اصطلاحات مبتنی بر احتمال در بین مجامع حرفه‌ای استرالیا و کره با زمینه فرهنگی مختلف پرداختند. نتایج

1 Richardson
2 Bogdan and Teodora
3 Eskandari, Hosseini, Yasinpour and Orojali Zadeh
4 Korean Accounting Standard Board
5 Australian Accounting Standard Board

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

به‌دست‌آمده از این پژوهش نشان می‌دهد که تفاوت‌هایی در تفسیر اصطلاحات احتمال در جامعه حرفه‌ای استرالیا و کره وجود دارد. پاسخ‌دهندگان در استرالیا و کره رتبه‌های متفاوتی به اصطلاحات مبتنی احتمال در تفسیر استانداردهای گزارشگری دادند. این امر نشان می‌دهد که تفسیر استانداردهای گزارشگری در دو محیط با فرهنگ متفاوت مختلف است.

یونس و اسمیت (۲۰۱۲) در تحقیق خود با عنوان قومیت و محافظه‌کاری حسابداری به بررسی موضوع تحقیق در بین قومیت‌های مختلف در مالزی پرداختند. برای آزمون رابطه بین متغیرهای تحقیق از ۳۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس مالزی در بازه زمانی ۲۰۰۱ الی ۲۰۰۷ استفاده شده است. نتایج به‌دست‌آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که قومیت حسابدار با میزان محافظه‌کاری ارتباط معنادار دارد این در حالی است که همچنین مشخص شد عوامل دیگری نیز از جمله ویژگی‌های فردی حسابداران بر ارتباط بین قومیت و محافظه‌کاری تأثیرگذار است که نتیجه این تحقیق یکی از انگیزه‌های انجام تحقیق حاضر بود.

تساکومی (۲۰۰۷) در پژوهش‌های خود در رابطه با تأثیر عوامل مختلف بر تفسیر و قضاوت حسابرسان به این نتیجه دست یافتند که تفسیر و کاربرد قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی تحت تأثیر عملکردی عوامل مختلف از جمله ارزش فرهنگی، سیستم قانونی و آموزش حرفه‌ای است.

دوپنیک و ری‌چو[1] (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان تأثیر محافظه‌کاری و پنهان‌کاری بر تفسیر اصطلاحات دارای احتمال در استانداردهای حسابداری به بررسی موضوع تحقیق در کشورهای آمریکای لاتین پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده از این تحقیق بیانگر این است که حسابداران در کشورهایی با محافظه‌کاری بالا، احتمال بالایی به واژگان مبتنی بر احتمال اختصاص می‌دهند. این در حالی است که عکس این موضوع در ارتباط با پنهان‌کاری و گزاره‌های مبتنی بر احتمال وجود دارد.

پژوهش دوپنیک و ریشتر (۲۰۰۴) از جمله پژوهش‌های معدودی است که بر تأثیر فرهنگ بر تفسیر و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری تمرکز کرده است. این محققان از اصطلاحات مبتنی بر احتمال در تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان آستانه شناسایی دارایی‌ها و درآمدها استفاده نمودند. نتایج به‌دست‌آمده از این پژوهش در آمریکا و آلمان نشان می‌دهد که زمینه فرهنگی متفاوت منجر به تفسیر متفاوت از واژگان مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری می‌شود.

1 Doupnik and Riccio

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

۳-۲- پژوهش‌های داخلی

مرور پژوهش‌های داخلی همچنین نشان می‌دهد که پژوهشی در رابطه با موضوع پژوهش حاضر انجام نشده ولیکن برای درک از روش پژوهش انجام شده در مورد موضوع‌های مرتبط در ادامه مروری بر این پژوهش‌ها خواهیم داشت:

حیرانی، وکیلی فرد، بنی مهد و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۵) در مقاله خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها برای حل تعارض بین مدیریت و حسابرس پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که حرفه‌ای گرایی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است، اما قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری حرفه‌ای گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا نمی‌کند. همچنین نتایج نشان داد که اعتماد بیش‌ازحد حسابداران رسمی و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش‌ازحد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند.

رجبعلی‌زاده (۱۳۹۴) در مطالعه خود به بررسی تأثیر احساسات و حالات روانیِ حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسی پرداخت. این محقق با استفاده از داده‌های گردآوری شده به‌وسیله پرسشنامه به تجزیه و تحلیل نتایج به‌دست‌آمده پرداخت. نتایج پژوهش، به طور خلاصه، حاکی از آن است که تجربهٔ احساسات و حالات روانی مثبت و به ویژه منفی توسط حسابرسان، می‌تواند سبب جانب‌داری و سوگیری آنان و نهایتاً تأثیر سوء بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری شود.

حسینی، نیکومرام و رضایی (۱۳۹۴) در مقاله خود به بررسی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که جستجوی دانش، اعتمادبه‌نفس و درک میان فردی حسابرسان بر تردید و قضاوت حرفه‌ای آنها تأثیر دارد.

فروغی ابری، جعفری و نادری بنی (۱۳۹۳) به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که یک رابطه مثبت معنادار بین اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای و ادراک حسابداران رسمی ایران از محیط اخلاقی سازمانشان با قضاوت اخلاقی آن‌ها وجود دارد؛ به‌عبارت‌دیگر هر چه حسابداران رسمی ایران محیط اخلاقی سازمانشان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت، اخلاقی‌تر عمل می‌کنند. در این نوشتار هیچ رابطه معناداری بین سن شرکت‌کنندگان و قضاوت اخلاقی آن‌ها مشاهده نشد. بعلاوه رابطه معناداری بین پاسخ شرکت‌کنندگان بر مبنای طبقه شغلی آن‌ها و سطح تحصیلاتشان با نظراتشان وجود نداشت اما جنسیت، تفاوت معناداری را ایجاد نکرد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

سلمان‌پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲) در پژوهش خود با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران به بررسی موضوع پژوهش در جامعه حرفه‌ای ایران پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های این پژوهش نشان داد که آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت، متغیرهای مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران است. همچنین یافته‌ها نشان داد که بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد.

حاجیها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲) در مقاله خود با عنوان ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه-ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها به بررسی ویژگی‌های تردید حسابرس و رابطه آنها با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد ویژگی‌های اعتمادبه‌نفس فردی، تأخیر در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثرند. ولی بیشترین تأثیر مربوط به منبع کنترلی می‌باشد و هرچه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

معین‌الدینی (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل فردی و موقعیتی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداخت. این پژوهش با به‌کارگیری ابزار پرسشنامه و روش پیمایشی داده‌های موردنیاز جمع‌آوری شده، انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان مستقل عضو سازمان حسابرسی و نیز حسابرسان فعال در مؤسسات حسابرسی بودند. نتایج به‌دست‌آمده از این پژوهش نشان داد که از بین عوامل فردی و موقعیتی، متغیرهای اعتماد، اعتماد مشتری و تلاش رابطه معناداری با قضاوت حرفه‌ای و تخصصی حسابرس داشته و متغیرهای اعتماد و اعتماد مشتری رابطه معناداری با قضاوت عمومی داشته است.

نیکومرام، جبارزاده کنگرلوئی و خدایار یگانه (۱۳۸۸) در مقاله‌ای با عنوان تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران فرضیه‌های پژوهش خود را تدوین نمودند. در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش، نمونه‌ای ۱۰۷ عضوی از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ انتخاب گردید. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش اگرچه از نظر جهت همبستگی بین متغیرها با پژوهش‌های قبلی انجام شده در ایران یکسان می‌باشد، ولی در نهایت همبستگی بسیار ضعیف بین متغیرهای فرهنگ و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی منجر به رد فرضیه‌های پژوهش و عدم پذیرش رابطه معناداری بین ارزش‌های فرهنگی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

دارابی و رام روز (۱۳۸۸) در مقاله‌ای با عنوان تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به بررسی تأثیر فرهنگ بر رویه حسابداری از طریق به‌کارگیری ساختار ارزشی انگیزه‌ای انسانی سطح فردی شوارتز[1] (۱۹۹۲) در حوزه حسابداری پرداختند. نتایج نشان می‌دهند که روابط بالایی بین ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداران و تفسیر و برداشت آنها از گزارشگری مالی وجود دارد. همچنین شواهد تجربی در حمایت از وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری به دست آمد. وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری شواهدی مبنی بر اهمیت تفاوت‌های فرهنگی موجود در یک کشور را ارائه می‌نماید.

با توجه به یافته‌های پژوهش‌ها و نتایج به‌دست‌آمده در داخل و خارج کشور مرور پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که قومیت بر تفسیر از استانداردهای حسابداری اثر داشته (مانند پژوهش تساکومی، ۲۰۰۷ و شولتز و لوپز، ۲۰۰۱) و همچنین محافظه‌کاری بر تفسیر استانداردها اثر دارد (مانند پژوهش دوپنیک و ریشتر، ۲۰۰۴ و ۲۰۰۶).

لذا مطابق تئوری انتساب انتظار می‌رود که محافظه‌کاری متغیر میانجی بین قومیت و تفسیر از استانداردهای باشد. بر همین اساس سؤال اصلی پژوهش حاضر به صورت زیر قابل طرح است:

- آیا محافظه‌کاری اثر میانجی بر رابطه بین قومیت و تفسیر حسابرسان از گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دارد؟

۴- فرضیه

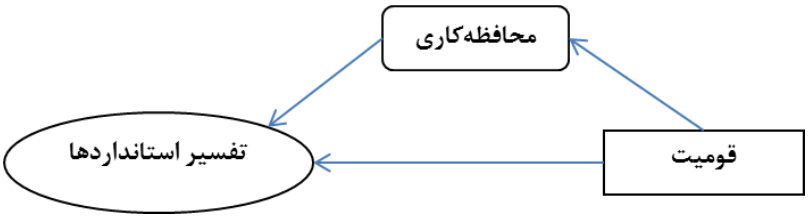
با توجه به مبانی نظری و سؤال مطرح شده، فرضیه پژوهش حاضر به صورت زیر طرح و آزمون می‌شود:

- محافظه‌کاری اثر میانجی بر رابطه بین قومیت و تفسیر حسابرسان از گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دارد.

مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت زیر تدوین شده است:

1 Schwartz

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش بر حسب هدف کاربردی، از نظر روش توصیفی- همبستگی و بر حسب گردآوری اطلاعات پیمایشی بوده و برای گردآوری اطلاعات از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و همچنین برای انجام آزمون بوت استراپ و تعیین اثر میانجی، نرم‌افزار SPSS 24 مورد استفاده قرار گرفته است. حسابداران حرفه‌ای ساکن و شاغل در ایران و عضو جامعه حسابداران رسمی جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. تعداد نمونه لازم برای بررسی میدانی از فرمول کوکران به دست می‌آید که بر همین اساس برابر ۲۲۸ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی می‌باشد.

۶- مدل تجربی پژوهش

$$Conservative_{it} = a_0 + a_1 Ethnicity_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۱)$$

$$Interpretation_{it} = a_0 + a_1 Ethnicity_{it} + a_2 Conservative_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۲)$$

۶-۱- متغیرهای پژوهش

۶-۱-۱- متغیر وابسته

در این پژوهش تفسیر استانداردها[1] به عنوان متغیر وابسته می‌باشد؛ که با استفاده از پرسشنامه دوپنیک و ریشتر (۲۰۰۶) مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. شیوه اندازه‌گیری این متغیر به این صورت بود که تفسیر افراد از واژگان مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. به این صورت که در مرحله اول پاراگراف‌ها و بندهایی از استانداردهایی که محتوی واژگانی مبنی بر احتمال بودند، استخراج گردید و در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت تا هر فرد پاسخ‌دهنده امتیاز یا درصدی از ۰ تا ۱۰۰ برای وقوع یا قطعی بودن این احتمال در متن بند استاندارد تخصیص دهد.

1 Interpretation

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

۶-۱-۲- متغیر مستقل

در این پژوهش قومیت[1] به عنوان متغیر مستقل تعریف‌شده است که جهت کسب اطلاعات در مورد قومیت از پاسخ‌دهندگان سؤالی مبنی بر نوع قومیت در بخش جمعیت‌شناسی پرسشنامه طرح و اطلاعات مربوط جمع‌آوری شده است.

۶-۱-۳- متغیر میانجی

متغیر محافظه‌کاری[2] به عنوان متغیرهای میانجی پژوهش می‌باشد؛ که برای اندازه‌گیری آن از پرسشنامه گری (۱۹۸۸) در مورد محافظه‌کاری استفاده شده است.

همچنین برای آزمون اثر میانجی از مدل ژاو و همکاران (۲۰۱۰)، استفاده شده است. ژاو معتقد است که برخلاف مدل بارون و کنی (۱۹۸۶) باید از دو آزمون برای بررسی اثر میانجی استفاده شود؛ بنابراین در این پژوهش به تبعیت از روش ژاو، با آزمون دوگانه (بررسی اثر متغیر مستقل بر میانجی و اثر هم‌زمان متغیر مستقل و میانجی بر وابسته) به تبیین اثر میانجی پرداخته شده است. به‌منظور انجام آزمون موردنظر از روش بوت استراپ استفاده شده که توسط پریچر و هایز[3] (۲۰۰۴) برای تعیین معناداری اثر میانجی استفاده شده است (پریچر و هایز، ۲۰۰۴).

در روش بوت استراپ برای سنجش اثر غیرمستقیم متغیر مستقل بر وابسته حداقل ۱۰۰۰ مرتبه از نمونه، به صورت تصادفی نمونه‌گیری شده و اثر غیرمستقیم در هر بار نمونه‌گیری مشخص می‌شود. به‌منظور تعیین معناداری باید به کران بالا و پایین اثر غیرمستقیم توجه کرد. اگر عدد صفر در بازه کران بالا و پایین نباشد، می‌توان نتیجه گرفت که اثر میانجی معنادار خواهد بود. در این پژوهش از برنامه ماکرو پریچر و هایز در SPSS استفاده شده است (پریچر و هایز، ۲۰۰۴).

همچنین در این پژوهش، پس از تعیین روایی پرسشنامه به تدوین پرسش‌ها بر اساس مبنای نظری پژوهش و با تأیید و اظهارنظر اساتید و کارشناسان متخصص و استفاده از نظرات آنان در رابطه با وضعیت سؤالات پرداخته شده است. همچنین به‌منظور ارزیابی پایایی پرسشنامه از میان روش‌های عمده برآورد ضریب پایایی از روش ضریب آلفای کرون باخ استفاده شده است؛ که میزان آلفای کرونباخ کلی برابر با ۰/۸۸۹ است که نشان از پایایی پرسشنامه دارد.

1 Ethnicity
2 Conservative
3 Preachers & Hayes

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

۷- آمار توصیفی

خلاصه‌ای از جمعیت‌شناسی و ویژگی آنها در جدول زیر به‌صورت خلاصه فراهم آمده است.

جدول (۱): جمعیت‌شناسی پرسشنامه

جنسیت	فراوانی	سن	فراوانی	میزان تحصیلات	فراوانی	تجربه شغلی (سال)	فراوانی
زن	۳۹	۳۰-۴۰	۵۶	لیسانس	۱۴۳	۱۶-۲۰	۵۶
مرد	۱۸۹	۴۰-۵۰	۱۱۸	فوق‌لیسانس	۷۵	۲۱-۳۰	۱۳۳
-	-	بالای ۵۰ سال	۵۴	دکتری	۱۰	بالای ۳۰ سال	۳۹
جمع	۲۲۸	جمع	۲۲۸	جمع	۲۲۸	جمع	۲۲۸

برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری‌شده آمار تحلیلی به دو صورت آمار توصیفی و استنباطی مطرح می‌گردد. در ابتدا با استفاده از آمار توصیفی، شناختی از وضعیت و ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان حاصل گردیده و در ادامه در آمار استنباطی این پژوهش و با استفاده از نرم‌افزار SPSS به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

جدول (۲): داده‌های توصیفی پژوهش

شاخص		تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال	محافظه‌کاری
مرکزی	میانگین	۰/۷۸	۳/۷۱
	میانه	۰/۷۷	۴/۰۵
پراکندگی	انحراف معیار	۰/۱۳	۰/۸۴
	واریانس	۰/۰۹	۰/۶۸
شکل توزیع	بیشینه	۱	۵
	کمینه	۰/۴۰	۲
حجم نمونه		۲۲۸	۲۲۸

تحلیل داده‌های جدول ۲ به شرح زیر می‌باشد:

متغیر تفسیر استانداردها؛ دارای میانگین (۰/۷۸)، میانه (۰/۷۷)، انحراف معیار (۰/۱۳) و واریانس (۰/۰۹) می‌باشد. مقدار بیشینه این متغیر برابر (۱) است و همچنین مقدار کمینه برای این متغیر برابر (۰/۴) می‌باشد. با توجه به این نتایج و عدد حاصل‌شده برای میانگین و بیشینه تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان در نمونه آماری مورد بررسی امتیاز بالایی به وقوع واژگان مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری تعیین کرده‌اند و پایین بودن مقدار انحراف معیار نیز نشان می‌دهد پاسخ‌های به‌دست‌آمده پراکندگی بالایی نداشته‌اند. البته مقدار ۰/۴۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

به‌دست‌آمده برای کمینه نیز نشان می‌دهد پاسخی وجود داشته است که تنها امتیاز ۴۰ درصد به وقوع واژه مبتنی بر احتمال داده شده است.

متغیر محافظه‌کاری؛ دارای میانگین (۳/۷۱)، میانه (۴/۰۵)، انحراف معیار (۰/۸۴) و واریانس (۰/۶۸) می‌باشد. مقدار بیشینه این متغیر برابر (۵) است و همچنین مقدار کمینه برای این متغیر برابر (۲) می‌باشد. با توجه به اینکه امتیاز ۱ الی ۵ برای تعیین میزان محافظه‌کار بودن افراد در این تحقیق تعیین شده است و عدد ۵ بالاترین میزان محافظه‌کاری و عدد ۱ کمترین میزان محافظه‌کاری می‌باشد. نتایج به‌دست‌آمده بیان‌گر این است که نمونه مورد بررسی از محافظه‌کاری بالایی برخوردار می‌باشد و انحراف معیار ۰/۸۴ نیز نشان دهنده نزدیک بودن نتایج به‌دست‌آمده برای این متغیر می‌باشد.

۸- آمار استنباطی

۸-۱- بررسی نرمال بودن داده‌ها

بـرای اجرای روش‌های آمـاری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه-های پژوهش؛ مهم‌ترین عمل، قبل از هر اقدامی انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است. برای این منظور آگاهی از توزیع داده‌ها از اولویت اساسی برخورداراست. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کلموگروف- اسمیرنف برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است.

با توجه به نتیجه آزمون کلموگروف- اسمیرنوف برای تمامی متغیرهای پژوهش سطح معناداری بالاتر از ۰/۰۵ به دست آمد که نشان دهنده تأیید فرضیه صفر و رد فرضیه پژوهش می‌باشد؛ بنابراین می‌توان گفت متغیرهای پژوهش از توزیعی نرمال برخوردار می‌باشند و می‌توان برای تحلیل داده‌ها از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود.

جدول (۳): آزمون کلموگروف- اسمیرنوف متغیرهای پژوهش

متغیر	تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال	محافظه کاری	قومیت
آماره کولموگروف	۰/۷۲	۱/۱۹	۰/۸۹
سطح معناداری آزمون	۰/۶۷	۰/۱۱	۰/۴۰
نتیجه آزمون	نرمال	نرمال	نرمال

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

۸-۲- آزمون فرضیه پژوهش

با توجه به اینکه هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش میانجی در ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته می‌باشد بر همین اساس نیز از روش بوت استرایپ در برنامه ماکرو پریچر و هایز استفاده شده است. این روش برای تعیین معناداری مسیرهای غیرمستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته از طریق متغیر میانجی می‌باشد.

در این قسمت آزمون فرضیه پژوهش به همراه نتایج به‌دست‌آمده ارائه خواهد شد.

بـا توجه به آماره دوربین واتسون عدم خودهمبستگی باقی‌مانده‌ها در هر دو مدل تأیید می‌شود. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده برای رابطه ۱ و ۲ به ترتیب برابر با ۰,۵۶ و ۰,۴۴ است؛ بدین معنا که ۵۶ و ۴۴ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل و کنترلی قابل توصیف است.

قومیت اثر معناداری بر محافظه‌کاری می‌گذارد که با نتیجه مدل طراحی شده مطابقت دارد. همچنین از روش بوت استراپ به‌منظور تعیین معناداری اثر میانجی استفاده شده است که به شرح جدول ۵ است.

جدول (۴): نتایج تخمین مدل با روش اثرات ثابت

متغیرها	رابطه ۱		رابطه ۲	
	ضرایب متغیرها	سطح معنی‌داری آزمون	ضرایب متغیرها	سطح معنی‌داری آزمون
عرض از مبدأ	۰,۲۷۲	۰,۰۰۰	۰,۱۲۵	۰,۰۱۶
قومیت	۰,۰۶۲	۰,۰۰۰	۰,۰۳۵	۰,۰۰۰
محافظه‌کاری	–	–	۰,۱۲۵	۰,۰۰۰
آماره F	۱۷,۴۵		۴۴,۱۶	
احتمال آماره F	۰,۰۰۰		۰,۰۰۰	
دوربین واتسون	۱,۹۵		۲,۱۲	
ضریب تعیین	۰,۵۶		۰,۴۴	

جدول (۵): نتایج به‌دست‌آمده از تأثیر غیرمستقیم متغیرها

BootULCI	BootLLCI	Boot SE	تأثیر
۲۳,۲۱۰	۳,۹۵۴	۴,۹۰۴	۱۲,۵۵۸

مقدار BootSE برابر برآورد خطای استاندارد و مقدار BootLLCI و BootULCI برابر محدوده اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. درصورتی‌که این محدوده اطمینان شامل صفر باشد تأثیر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

معنادار نیست و در غیر این صورت معنادار خواهد بود. نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش برای این دو مقدار برابر ۳,۹۵۴ و ۲۳,۲۱۰ می‌باشد که شامل صفر نمی‌باشد. در نتیجه می‌توان گفت که تأثیر قومیت بر تفسیر استانداردها با میانجیگری محافظه‌کاری پذیرفته می‌شود.

در این تحقیق با توجه به اینکه هدف اصلی بررسی نقش میانجی محافظه‌کاری بر ارتباط بین قومیت و تفسیر استانداردها بود از روش بوت استراپ استفاده گردید. با توجه به تحلیل‌های محققان تأثیرگذاری قومیت بر تفسیر استانداردهای حسابداری با توجه به تحقیقات مختلف صورت گرفته تأییدشده بود ولی بـا توجه به اینکه در تحقیق دوپینیگ و ریشتر[1] (۲۰۰۴) تأثیر محافظه‌کاری نیز بر روی تفسیر استانداردهای حسابداری مورد تأیید قرار گرفته بود، این ایده در ذهن محققین شکل گرفت که بررسی شود که آیا تأثیرگذاری قومیت بر تفسیر استانداردها به صورت مستقیم می‌باشد یا به صورت غیرمستقیم و با میانجیگری متغیری مانند محافظه-کاری می‌باشد. در همین راستا نیز آزمون بوت استرایپ تدوین و مورد بررسی قرار گرفت.

نتیجه‌ای به‌دست‌آمده با توجه به جدول ۵ نشان می‌دهد که فرضیه محققان مورد تأیید قرار گرفته است و ارتباط قومیت و تفسیر استانـداردهای حسابداری با میانجیگری محافظه‌کاری می‌باشد. افراد در قومیت‌هـای مختلف تفسیرهـای مختلفی از استانداردهـای حسابداری ارائه می‌دهند به این صورت که نسبت به واژگان مبتنی بر احتمال واکنش متفاوتی نشان می‌دهند. ولی این در حالی است که باتوجه به نتیجه تحقیق مشخص می‌شود که تأثیرگذاری تمایز در قومیت متفاوت بر تفسیر استانداردهای حسابداری با میانجی میزان محافظه‌کاری افراد در ارتباط می‌باشد.

۹- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، اثر میانجی محافظه‌کاری بر رابطه بین قومیت و تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانـداردهای پذیرفته شده حسابداری بررسی شد. نتایج بررسی و تحلیل نشان می‌دهد که قومیت از طریق محافظه‌کاری تأثیر معناداری بر تفسیر گزاره‌های مبتنی بر احتمال می‌گذارد. در این بررسی اثر میانجی محافظه‌کاری مورد ارزیابی قرار گرفت که در سایر پژوهش‌ها این اثر میانجی نادیده انگاشته شده بود.

در تحلیل یافته‌های پژوهش حاضر می‌توان بیان کرد که در کشورهایی چون ایران که از ساختار قومی متنوعی برخوردار است، انتظار می‌رود قومیت به عنوان یک عامل مهم تأثیرگذار بر تفسیر استانداردهای حسابداری تلقی شود، در همین راستا نیز اقدام به بررسی تأثیرگذاری

1 Doupnik and Richter

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

قومیت بر تفسیر استانداردهای حسابداری شد و همچنین این ارتباط با در نظر داشتن نقش میانجی محافظه‌کاری صورت گرفت؛ و نتایج به‌دست‌آمده از این پژوهش تأییدکننده نقش میانجی محافظه‌کاری بر ارتباط بین قومیت و تفسیر استانداردهای حسابداری می‌باشد.

تفسیر استانداردهای حسابداری و درک درست از آنها می‌تواند علاوه بر ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسان، سبب شود تا شفافیت گزارش‌ها و اظهارنظرهای حسابرسی به عنوان یک منبع قابل‌اعتماد در بین عموم افزایش یابد. در همین راستا نیز پیشنهاد می‌شود استانداردگذاران جهت تدوین استانداردها و همچنین اشخاص ثالث جهت تعیین دیدگاه راجع به کیفیت قضاوت حسابرسان از عوامل مؤثر بر تفسیر حسابرسان از گزاره‌های مبتنی بر احتمال در استانداردهای حسابداری بهره جسته و این عوامل را مدنظر قرار دهند.

تنها محدودیت این پژوهش در برخی موارد دسترسی به نمونه‌های انتخابی جهت تکمیل پرسشنامه طراحی شده بوده است.

۱۰- منابع

حاجیها، زهره؛ احمد گودرزی و زهرا فتاحی. (۱۳۹۲) ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، **فصلنامه حسابداری مدیریت** ۶(۱۹).

حسینی، سیدحسین؛ هاشم نیکومرام و علی‌اکبر رضایی. (۱۳۹۴). تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، **فصلنامه حسابداری مدیریت** ۸(۲۵).

حیرانی، فروغ؛ حمیدرضا وکیلی فرد؛ بهمن بنی مهد و فریدون رهنمای رودپشتی. (۱۳۹۵). تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضداجتماعی و بیش اعتمادی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت. **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۳۲): ۱۴۳-۱۰۶.

رجبعلی‌زاده، جواد (۱۳۹۴) تاثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای حسابرسی: بررسی مطالعات و ارائه، **همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران،** دانشگاه فردوسی مشهد

دارابی، رویا و علیرضا رام روز. (۱۳۹۲). تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، **پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی** ۵: ۱۷۴-۱۴۳.

سلمان‌پناه، نجمه و قدرت اله طالب نیا. (۱۳۹۲) بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، **فصلنامه حسابداری مدیریت** ۶(۱۸).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

فروغی ابری، میثم؛ علیرضا جعفری و رحمت اله نادری بنی. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۶(۲۲): ۱۳۳-۱۱۴.

گیدنز، آنتونی. (۱۳۸۸). **جامعه‌شناسی**، ترجمه منوچهر صبوری، تهران: نشر شباهنگ.

معین الدینی، وجیه. (۱۳۹۲) **بررسی تأثیر عوامل فردی و موقعیتی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس**، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، دانشکده علوم انسانی.

نیکومرام، هاشم؛ سعید جبارزاده کنگرلوئی و سعید خدایار یگانه. (۱۳۸۸). تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر محافظه‌کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، **مجله مدیریت فرهنگی** ۳(۶).

یاراحمدی، تورج. (۱۳۸۱). **هویت اجتماعی**، چاپ اول، نشر شیرازه.

Aharony, J., and A. Dotan. (2004). A Comparative Analysis of Auditor, Manager and Financial Analyst Interpretations of SFAS 5 Disclosure Guidelines, **Journal of Business Finance and Accounting** 31(3/4): 475-504.

Annisette, M., and U.V. Trivedi. (2013). Globalization, paradox and the (UN) making of identities: immigrant chartered accountants of India in Canada, **Accounting, Organizations and Society** 38: 1-29.

Arno, A. (1998). Relations of Language and Thought: The View from Sign Language and Deaf Children, **Choice**, 35(11-12): 18-92.

Barber, B., and T. Oden. (2001). Boys will be boys: gender, overconfidence and common stock investment, **Quarterly journal of economic** 92-261

Bhattacharjee, S.K., K. Moreno, and T. Riley. (2012). The interplay of interpersonal affect and source reliability on auditors' inventory judgments. **Contemporary Accounting Research** 29(4): 1087–1108.

Bogdan, V., and M. Teodora. (2018). Insights into some psychological triggers that affect judgements, decision-making and accounting choices, **Journal of Economic Research** 31(1).

Bonner, E.S. (2008). **Judgment and decision making in accounting**, 2th edition

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

Chabrak, N. (2005). The Politics of Transcendence: Hermeneutic Phenomenology and Accounting Policy, **Critical Perspectives on Accounting** 16(6): 701-716.

Doupnik, T.S. and E.L. Riccio. (2006). The influence of conservatism and secrecy on the interpretation ofverbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal of Accounting** 41: 237-261.

Doupnik, T.S., and G.T. Tsakumis. (2004). A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research. **Journal of Accounting Literature** 23: 1−48.

Doupnik, T.S., and M. Richter. (2003). Interpretation of uncertainty expressions: A cross-national study. **Accounting, Organizations and Society** 28: 15−35.

Doupnik, T.S., and M. Richter. (2004). The impact of culture on the interpretation of in context verbal probability expressions. **Journal of International Accounting Research** 3: 1−20.

Eskandari, A., M.R. Hosseini, M. Yasinpour, and F. Orojali Zadeh. (2017). The Issues of Ethnicity in Financial Accounting Studies, **Research Journal of Finance and Accounting** 8(16).

Francis, J.R. (1994). Auditing, Hermeneutics, and Subjectivity, **Accounting, Organizations and Society** 19(3): 235-269.

Gray, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. **Abacus** 24(1): 1−15.

Gray, S.J., and H.M. Vint. (1995). The impact of culture on accounting disclosures: Some international evidence. **Asia-Pacific Journal of Accounting** 33−43.

Hofstede, G. (2003). Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations across Nations. Thousand Oaks, CA: **Sage Publications**.

Hope, O. -K. (2003). Firm-level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. **Journal of International Financial Management and Accounting**, 14, 218−248

KASB and AASB. (2015). Accounting Judgments on Terms of Likelihood in IFRS: **Korea and Australia ASAF meeting**, December, Agenda paper 1A.

Nisbett, R. (2003). **The geography of thought: how Asians and westerners think differently and why**, New York: free press.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]

Patel, C. (2003). Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. **Journal of International Accounting Research** 2: 60−96.

Preacher, K.J., and A.F. Hayes. (2004). SPSS and SAS Procedures for Estimating Indirect Effects in Simple Mediation Models. **Behavior Research Methods, Instruments, & Computers** 36(4): 717-731.

Richardson, A. (1987), "Accounting as a legitimating institution", Accounting, Organizationsand Society, Vol. 12 No. 4, pp. 341-355

Schultz, J.J., and T.J. Lopez. (2001). The impact of national influence on accounting estimates: implications for international accounting standard-setters. **The International Journal of Accounting** 36: 271-290.

Schwartz, S.H. (1992). A Theory of Cultural Values and Some Implications for Work, Applied Psychology, **International Review** 48(1): 7-47.

Schwartz, S.H., and W. Bilsky. (1987). Toward a Universal Psychological Structure of Human Values, **Journal of Personality and Social Psychology** 53(3): 550-562.

Schwartz, S. H. (2005). "Robustness and fruitfulness of a theory of universals in individual human values". **In A. Tamayo & J. B. Porto (Eds.)**, ibid. pp. 56-95

Schwartz, S. H. (2006). Value orientations: Measurement, antecedents and consequences across nations. In R. Jowell, C. Roberts, R. Fitzgerald, & G. Eva (Eds.), Measuring attitudes cross-nationally – **lessons from the European Social Survey**. London: Sage.

Shireav, E., and D. Levy, (2001). Introduction to cross-cultural psychology: critical thinking and contemporary applications, **Boston**: Allyn & Bacon

Tsakumis, G.T. (2007). The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules. **Abacus** 43(1): 27-48.

Welzel and Klingemann. (2003). Modernization, Cultural Change and Democracy: The Human Development Sequence. **Cambridge: Cambridge University Press**

Yunos, R.M., and Z.I.M. Smith. (2012). Ethnicity and accounting conservatism: Malaysian evidence, **Asian Review of Accounting** 20(1): 34 – 57.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-20]