



## Providing a model for environmental and political factors affecting the public sector accounting conservatism in Iran

Amin bagherimajd, <sup>1</sup> Esfandiar Malekian \*, <sup>2</sup> Abbasali Pouraghajan<sup>3</sup>

1. PhD student in Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

2. Professor in Department of Accounting, University of Mazandaran, Mazandaran, Iran.

3. Associate professor in Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

### ARTICLE INFO

#### Article Type:

Original Research

**Received:** 11.27.2023

**Revised:** 02.27.2024

**Accepted:** 06.19.2024

#### Keyword:

Accounting  
Conservatism, Political  
Factors, Environmental  
Factors, Public Sector,  
Government.

#### \*Corresponding Author:

Esfandiar Malekian

#### Email:

[e.malekian@umz.ac.ir](mailto:e.malekian@umz.ac.ir)

### ABSTRACT

The present research focuses on the conservatism characteristic of public sector accounting; Because one of the things that has been neglected in the public sector accounting literature is the public sector accounting conservatism. In this regard, the aim of this research is to provide a model to identify the environmental and political factors affecting the public sector accounting conservatism. In terms of research orientations, the current study is a combination of applied and developmental studies. The statistical population includes academic and professional experts who work in the field of public sector financial reporting. The results indicate that the 19 environmental factors indicators were finally approved by the fuzzy screening technique are classified into one level using the interpretative structural method. Also, the 20 political factors indicators were finally approved by the fuzzy screening technique are classified into six levels using the interpretative structural method. Moreover, the results related to the fuzzy analytic network process showed that the index of "financial manager gender" is the most important index among the indices of environmental factors. The "cultural worthiness" index is in the second place and the "organizational environment" index is in the third place of environmental factors. The results related to the political factors showed that the index of "the government political ideology" is the most important index, and the indexes of "political competition" and "political incentives for reporting" were ranked second and third in importance, respectively. The findings of this research will be of great interest to managers, regulators, and those that engage in academic research in the nonprofit sector as they provide initial insights into the properties of accounting conservatism in this important sector of the economy.



---

**EXTENDED ABSTRACT**

---

**Introduction**

Conservatism is an important and prevalent feature of financial reporting that has been studied extensively in the for-profit sector both in public (Basu, 1997; Ball et al., 2000; Givoly and Hayn, 2000; Ahmed et al., 2002; Watts, 2003; Beaver and Ryan, 2005) and private (Ball and Shivakumar, 2005; Hope et al., 2013) company settings. We draw from this literature to motivate our work given that the non-profit setting shares characteristics with both public and private for-profit companies. Since the seminal work of Basu (1997), empirical research on accounting conservatism has prospered (Zhong and Li, 2017) by primarily examining publicly listed companies. Researchers also examine accounting conservatism in other settings, such as family firms (Chen et al., 2014; Raithatha and Shaw, 2019), privately held firms (Ball and Shivakumar, 2005; Cano-Rodriguez, 2010; Haw et al., 2014; Baik et al., 2020), and across countries (Ball et al. 2000; Bushman and Piotroski, 2006). While the literature has examined many aspects of conservatism, accounting conservatism in the Iranian public sector remains unexplored. This is despite the fact that recently, in an experimental study, Czifra et al. (2023) discussed the difference in the accounting conservatism of the public sector in the jurisdictions of Canada and the United States and pointed out some of the determining factors and their consequences. Farshadfar et al. (2022) have shown that there is no accounting conservatism in the Canadian public sector. Moreover, Altamuro and Harris (2023) investigated the accounting conservatism of non-profit organizations in another empirical study. They showed that non-profit organizations in the United States provide conservative financial reports. These three articles are the first empirical studies that mentioned the conservatism of public sector accounting and researched this issue. This shows that the conservatism of public sector accounting is one of the most unknown parameters in the field of accounting and finance that should be paid more attention to. This subject was explored in the present research because accounting conservatism is an important property of financial reporting that has been widely studied (Sterling, 1967; Sterling, 1970; Kanagaretnam et al., 2014; Zhong and Li, 2017). More important to our context, government accounting conservatism directly affects the reported budgetary balance (surplus or deficit) and, as a result, can have significant economic, social, and policy implications (Corsetti and Roubini, 1996) and may even affect electoral outcomes (Kido et al., 2012). Furthermore, government accounting conservatism may have a broad societal impact but is largely unexplored; in Iran, there are no known studies thus far that have examined the issue of accounting conservatism. Therefore, the present study focused on the conservatism characteristic of public sector

accounting. Therefore, this research aimed to provide a model to identify the environmental and political factors affecting public sector accounting conservatism.

## Methodology

In terms of research orientations, the current study was a combination of applied and developmental studies. The statistical population included academic and professional experts who worked in the field of public-sector financial reporting. It seemed that adopting an interpretive approach was the best way among the existing approaches of research methodology. The methods of fuzzy screening, interpretive structure and fuzzy analytic network process were used for the analyses. The measurement tool in this research was three questionnaires. The CVR method was used to verify the validity of the constructed questionnaires. Then, based on the answers of the Delphi panel members, the amount of CVR was calculated. If the CVR value was greater than or equal to 0.41, the validity of that index was confirmed. The obtained results were clear, considering that the value of the CVR scale was greater than 0.41, and the content validity of the environmental and political indicators affecting the public sector accounting conservatism in Iran was confirmed. In addition, to determine the reliability of the questionnaire, in this research, Cronbach's alpha coefficient was used through SPSS-24 software, and Cronbach's alpha coefficient for environmental and political indicators affecting the public sector accounting conservatism in Iran was equal to 0.76 and 0.81, respectively (higher optimal value from 0.7).

## Results and Discussion

The results indicated that the 19 environmental factor indicators were finally approved by the fuzzy screening technique and classified into one level using the interpretative structural method. In addition, the 20 political factor indicators that were finally approved by the fuzzy screening technique were classified into six levels using the interpretative structural method. The results related to the fuzzy analytic network process showed that the index of "financial manager gender" was the most important index among the indices of environmental factors; the "cultural worthiness" index ranked second while the "organizational environment" index ranked third. The results related to the political factors showed that the index of "the government political ideology" was the most important, followed by the indexes of "political competition" and "political incentives for reporting" in the order mentioned.

## Conclusions

The present study contributed to the literature on public sector financial reporting by studying accounting conservatism, an important yet overlooked aspect of government financial reporting. Future research can extend this line of research by identifying other determinants and consequences of government accounting conservatism. For example, future studies can examine whether greater conservatism eases accessibility to external funding and whether it allows governments to borrow at a lower interest rate.

The main limitations of this research included the lack of sufficient motivation among the expert community to actively participate in the research, the inherent limitations related to the measurement tool (questionnaire) and the lack of similar backgrounds to the present article, which limited the possibility of comparing the evidence of this study with other studies. Notwithstanding these limitations, the authors believe the findings will be of great interest to managers, regulators, and those who engage in academic research in the non-profit sector as they provide initial insights into the properties of accounting conservatism in this important sector of the economy. Moreover, these limitations provide potential avenues for future research concerning the characteristics of non-profit financial reporting, and how information is accessed and used by non-profit organization stakeholders.



## ارائه الگوی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران

امین باقری‌مجد<sup>۱</sup>، اسفندیار ملکیان<sup>۲\*</sup>، عباسعلی پورآقاجان

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۲. استاد گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران.

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

### اطلاعات مقاله

### چکیده

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

دریافت مقاله: ۱۴۰۲/۰۹/۰۶

بازنگری مقاله: ۱۴۰۲/۱۲/۰۸

پذیرش مقاله: ۱۴۰۳/۰۳/۳۰

### کلید واژگان:

محافظه‌کاری حسابداری، عوامل سیاسی، عوامل محیطی، بخش عمومی، دولت.

\*نویسنده مسئول: اسفندیار ملکیان

پست الکترونیکی

[e.malekian@umz.ac.ir](mailto:e.malekian@umz.ac.ir)

در پژوهش حاضر بر ویژگی محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تمرکز شده است زیرا یکی از مواردی که در ادبیات حسابداری بخش عمومی مغفول مانده است، محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی می‌باشد. در این راستا، هدف این پژوهش ارائه الگویی برای شناسایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی است. از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، مطالعه حاضر از نوع ترکیبی از مطالعات کاربردی و توسعه‌ای است. جامعه آماری شامل نخبگان دانشگاهی و حرفه‌ای می‌باشد که در زمینه گزارشگری مالی بخش عمومی در عمل اقدام می‌کنند. نتایج حاکی از آن است که ۱۹ شاخص عوامل محیطی که با فن‌غریبالگری فازی تأیید نهایی شده است، با استفاده از روش ساختاری تفسیری در یک سطح دسته‌بندی می‌شود. همچنین، ۲۰ شاخص عوامل سیاسی که با فن‌غریبالگری فازی مورد تأیید نهایی قرار گرفتند، با استفاده از روش ساختاری تفسیری در شش سطح دسته‌بندی شدند. افزون‌بر این، نتایج روش تحلیل شبکه‌های نشان داد که شاخص «جنسیت مدیر مالی» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های عوامل محیطی می‌باشد. شاخص «ارزش‌های فرهنگی» نیز در رتبه دوم و شاخص «محیط سازمانی» در رتبه سوم عوامل محیطی قرار دارد. نتایج مربوط به عوامل سیاسی حاکی از آن است که شاخص «ایدئولوژی سیاسی دولت» مهم‌ترین شاخص و شاخص‌های «زبانت سیاسی» و «مشوق‌های سیاسی گزارشگری» به ترتیب در رتبه‌های دوم و سوم اهمیت قرار گرفتند. یافته‌های این پژوهش برای مدیران، تنظیم‌کنندگان و کسانی که در پژوهش‌های دانشگاهی بخش غیرانتفاعی مشارکت می‌کنند، بسیار جالب خواهد بود زیرا بینش‌های اولیه‌ای در مورد ویژگی‌های محافظه‌کاری حسابداری در این بخش مهم اقتصاد ارائه می‌دهند.



الگوی سودمندی برای تصمیم<sup>۱</sup> در حسابداری بین‌المللی فرض می‌کند که هرچه اطلاعات بهتر باشد، بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد. با این حال، در عمل، اغلب استفاده از اطلاعات بخش عمومی، صرف‌نظر از سودمندی اطلاعات از دید تهیه‌کنندگان، یک مبارزه است. لاپسلی<sup>۲</sup> (۱۹۹۲) این مشکل را این‌گونه توضیح داد: «در بین تمام مطالعات تا به امروز توافق کلی وجود دارد که استفاده‌کنندگان بالقوه چنین گزارش‌ها و حساب‌هایی چه کسانی هستند. با این حال، تردیدها و عدم قطعیت‌های عمده‌ای در مورد نیازهای متفاوت آنها وجود دارد». نیازهای استفاده‌کنندگان به‌طور گسترده مورد بحث قرار گرفته است (زیفرا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ آلتامورو و هریس<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳؛ محمدی و همکاران، ۱۳۹۸). با این حال، یک سؤال که معمولاً در بحث سودمندی مطرح نمی‌شود این است: اگر افرادی باشند که تحت تأثیر تصمیم‌های مالی نهادهای بخش عمومی (ذی‌نفعان) قرار بگیرند اما نتوانند از اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی استفاده کنند، چه اتفاقی می‌افتد؟

با توجه به تغییرات رخ داده در چند سال اخیر در کشور در زمینه حسابداری تعهدی بخش عمومی، این پژوهش بر روی محافظه‌کاری حسابداری تمرکز دارد. اگر گزارش‌های مالی بر مبنای تعهدی وضعیت بیش از حد خوش‌بینانه را نشان دهد، سیاست‌مداران ممکن است انگیزه بیشتری برای استفاده از این گزارش‌ها برای توجیه هزینه‌کردن پول عمومی که وجود ندارد، داشته باشند و ممکن است ذی‌نفعان فعلی برای درخواست ارائه خدمات عمومی اضافی که مقرون‌به‌صرفه نیستند، جذب شوند. هدف این پژوهش آغاز یک بحث جدید در مورد نقش محافظه‌کاری در حسابداری بخش عمومی است. این امر به‌ویژه در ایران مرتبط است زیرا در چند سال اخیر توسعه استانداردهای حسابداری بخش عمومی در حال بحث و ارائه است.

با فرض این که صورت‌های مالی تعهدی به‌عنوان مبنایی برای برنامه‌ریزی بودجه سال آینده استفاده می‌شود، محافظه‌کاری در گزارشگری مالی باید بر برنامه‌ریزی بودجه برای آینده تأثیر بگذارد. ممکن است محافظه‌کاری برای محافظت از ذی‌نفعان آینده و خود دستگاه با اعمال تعصب عمدی شفافیت در مورد اطلاعات حسابداری بخش عمومی استفاده شود که باعث کاهش انگیزه‌هایی می‌شود که ذی‌نفعان فعلی و نمایندگان آنها باید بیش از حد هزینه کنند. همان‌طور که احتیاط و محافظه‌کاری سابقه طولانی دارد، بحث در مورد آن نیز وجود دارد. بر اساس شواهد تجربی، واتس<sup>۵</sup> (۲۰۰۳) نتیجه می‌گیرد که «تلاش برای ممنوعیت محافظه‌کاری به‌منظور دستیابی به «بی‌طرفی اطلاعات» بدون درک دلایل وجود و شکوفایی محافظه‌کاری برای مدت طولانی احتمالاً با شکست مواجه می‌شود و پیامدهای ناخواسته‌ای را به همراه خواهد داشت». در نتیجه، محافظه‌کاری بایستی به‌عنوان یک موضوع بسیار مرتبط در نظر گرفته شود که باید در بحث‌های مربوط به مبنای مفهومی استانداردهای حسابداری آینده گنجانده شود (گلانکر<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶).

<sup>۱</sup>. Decision Usefulness Model

<sup>۲</sup>. Lapsley

<sup>۳</sup>. Czifra

<sup>۴</sup>. Altamuro & Harris

<sup>۵</sup>. Watts

<sup>۶</sup>. Glöckner

با وجود تشابه‌های فراوان، مؤسسات غیرانتفاعی مشابه با سازمان‌های انتفاعی بر تولید سود تمرکز ندارند (بهمنی و نظام طاهری، ۱۴۰۲؛ خرم‌دل ماسوله، ۱۴۰۲). به همین دلیل، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مؤسسات غیرانتفاعی (از جمله دولت) ممکن است برای ویژگی‌های گزارشگری مالی مشابه سازمان‌های انتفاعی ارزشی قائل نشوند (آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳). بنابراین، یک مشکل موجود در خصوص گزارشگری مالی مؤسسات غیرانتفاعی و بخش عمومی درک ویژگی‌های گزارشگری مالی است. در همین راستا، مقاله حاضر به دنبال ارائه شواهدی برای این مسئله است که در سازمان‌های بخش عمومی ایران چه عوامل و فاکتورهایی بر ویژگی‌های گزارشگری مالی این بخش مؤثر است. هرچند بعضاً در برخی از مطالعات خارجی به بررسی این عوامل پرداخته شده است اما فرهنگ‌های ملی یکی از عواملی است که می‌تواند ضرورت اجرای هر پژوهشی را در یک مرز و بوم جغرافیایی و سیاسی خاص توجیه کند. برخی از مطالعات پیشین بین ابعاد خاص فرهنگ ملی و انتخاب‌های حسابداری ارتباط برقرار کرده‌اند (گری<sup>۱</sup>، ۱۹۸۸؛ شولتز و لوپز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱؛ سالتر<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). مطالعات بین‌المللی نشان داده‌اند که جنبه‌های فرهنگی، مانند فردگرایی<sup>۴</sup>، اجتناب از ناطمینانی<sup>۵</sup>، و مردانگی<sup>۶</sup> بر ابعاد گزارشگری مالی مؤسسات سودآور، به‌ویژه مدیریت سود و محافظه‌کاری، تأثیر می‌گذارند (نابار و بوونلرت-یو-تای<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷؛ دوپینک<sup>۸</sup>، ۲۰۰۸؛ هان<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۱۰؛ کاناگارتنام<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۱ و ۲۰۱۴). بر همین اساس، زیفرا و همکاران (۲۰۲۳) استدلال می‌کنند که این تفاوت‌های فرهنگی به حسابداری بخش عمومی نیز قابل گسترش است.

علی‌رغم انجام پژوهش‌های سودمندی در زمینه معضلات تبیین‌کننده کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی ایران (برای نمونه، محمدی و همکاران، ۱۳۹۸)، اما به ویژگی محافظه‌کاری توجهی نشده است. در پژوهش حاضر بر ویژگی محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تمرکز شده است؛ می‌توان مطالعات محافظه‌کاری حسابداری در بخش غیردولتی (بازرگانی) را یکی از قدیمی‌ترین زمینه‌های مطالعاتی در حرفه حسابداری و مالی معرفی کرد که سابقه آن به بیش از چند دهه گذشته برمی‌گردد. در واقع، از زمان کار باسو<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۷)، پژوهش‌های تجربی در مورد محافظه‌کاری حسابداری با بررسی شرکت‌های سهام عام رونق یافته است (ژونگ و لی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۷). هم‌چنین، پژوهشگران، محافظه‌کاری حسابداری را در محیط‌های دیگر مانند شرکت‌های خانوادگی (چن<sup>۱۳</sup> و

۱. Gray

۲. Schultz & Lopez

۳. Salter

۴. Individualism

۵. Uncertainty Avoidance

۶. Masculinity

۷. Nabar & Boonlert-U-Thai

۸. Douppnik

۹. Han

۱۰. Kanagaretnam

۱۱. Basu

۱۲. Zhong & Li

۱۳. Chen

همکاران، ۲۰۱۴؛ رایثاتها و شاول<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹)، شرکت‌های خصوصی (بال و شیواکومار<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵؛ کانو-رودریگوئز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰؛ هاو<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۴؛ بایک<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۲) و در میان کشورها (بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ بوشمن و بیتوروسکی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶) بررسی کرده‌اند.<sup>۷</sup> این در حالی است که اخیراً در یک مطالعه تجربی، زیفرا و همکاران (۲۰۲۳) به تفاوت در محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در حوزه‌های قضایی کشورهای کانادا و آمریکا پرداخته و به برخی از عوامل تعیین‌کننده و پیامدهای آن اشاره کرده است. این در حالی است که فرشادفر<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۲۲) نشان داده‌اند که در بخش عمومی کشور کانادا محافظه‌کاری حسابداری وجود ندارد. هم‌چنین، آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) در یک مطالعه تجربی دیگر به بررسی محافظه‌کاری حسابداری مؤسسات غیرانتفاعی پرداختند. آنان نشان دادند که مؤسسات غیرانتفاعی در آمریکا، گزارش‌های مالی محافظه‌کارانه ارائه می‌کنند. سه پژوهش مزبور اولین مطالعات تجربی است که از محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی نام برده و به پژوهش در این خصوص پرداخته‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی یکی از ناشناخته‌ترین پارامترهای حوزه حسابداری و مالی در بخش عمومی است که باید به آن توجه بیشتری کرد. بر همین اساس، در این پژوهش سعی شد تا با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری الگویی برای شناسایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران معرفی شود.

## ادبیات پژوهش

بخش عمومی به آن دسته از نهادهایی گفته می‌شود که خدمات آنها جنبه عمومی دارد و کالا و خدماتی که تولید می‌کنند به عموم مردم عرضه می‌گردد؛ هرچند که کالاها و خدمات برخی از این نهادها احتمالاً فقط گروه‌های مشخصی از جامعه را شامل می‌شود. به بیان دقیق‌تر، مقصود از بخش عمومی شامل دولت و واحدهای تابعه (وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی<sup>۱</sup>)، قوه مقننه، قوه قضائیه، نهادهای عمومی غیردولتی نظیر شهرداری‌ها، کلیه نهادهای انقلاب اسلامی و سایر نهادهای مندرج در فهرست موضوع ماده ۵ قانون محاسبات عمومی کشور و نهادهای مدنی که به نحوی از انحاء در جامعه به فعالیت‌های اجتماعی می‌پردازند، می‌باشد (باباجانی و دهقان، ۱۳۸۴). حجم وسیعی از ادبیات به بررسی انتخاب‌های افشای حسابداری در بخش عمومی پرداخته‌اند. مطابق با ادبیات موجود انتخاب سیاست‌های حسابداری در بخش عمومی صرفاً تابعی از عوامل اقتصادی نیست؛ در عوض، عوامل محیطی و سیاسی هم ممکن است بر ارائه اطلاعات به‌وسیله نهادهای بخش عمومی تأثیر بگذارند (برای

<sup>۱</sup>. Raithatha & Shaw

<sup>۲</sup>. Ball & Shivakumar

<sup>۳</sup>. Cano-Rodriguez

<sup>۴</sup>. Haw

<sup>۵</sup>. Baik

<sup>۶</sup>. Bushman & Piotroski

<sup>۷</sup> در خصوص بررسی جامع و کامل محافظه‌کاری حسابداری می‌توان به پژوهش‌های واتس (۲۰۰۳، bwa)، ریان (۲۰۰۶)، روچ و تیلور (۲۰۱۵) و ژونگ و لی (۲۰۱۷) رجوع کرد.

<sup>۸</sup>. Farshadfar

<sup>۹</sup> شایان ذکر است که هدف این پژوهش، مطالعه در خصوص محافظه‌کاری حسابداری شرکت‌های دولتی نیست اما سایر نهادهای بخش عمومی را به‌طور کامل در برمی‌گیرد زیرا شرکت‌های دولتی ماهیت بازرگانی داشته و این دسته از شرکت‌ها باید از استانداردهای حسابداری بازرگانی (بخش انتفاعی) تبعیت کنند.

مثال، به عنوان راهی برای محدود کردن تضاد بین شهروندان و سیاستمداران). مطالعات پیشین نیروهای همچون ترجیحات و خواسته‌های رأی‌دهندگان، فشارهای گروه ذی‌نفع، رقابت احزاب، نیروهای نهادی و خواسته‌های خارجی را که بر گزارش مالی دولت تأثیر می‌گذارند، شناسایی کرده است (چنگ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲).

مطالعات اولیه بر معیارهای خاص افشا، مانند طول گزارش‌های مالی و اندازه بودجه حسابرسی دولت متمرکز بود و شاخص‌های جامع‌تری را برای وسعت افشا و درک کیفیت افشا ایجاد کرد (برای نمونه، بابر<sup>۲</sup>، ۱۹۸۳؛ چنگ، ۱۹۹۲). مطالعات بعدی اهداف خاص گزارشگری حسابداری بخش عمومی و ابزار دست‌یابی به آنها را بررسی کردند. برای مثال، بک<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) استدلال می‌کند که مدیران شهرداری برای جلوگیری از کسری و مزاد بودجه، از سوی شهروندان تحت فشار هستند. در راستای این استدلال، فلیکس<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) شواهدی را ارائه می‌کند که نشان می‌دهد شهرداری‌ها تلاش می‌کنند تا درآمد سربه‌سر را در صندوق عمومی گزارش کنند. پلتزمن<sup>۵</sup> (۱۹۹۲) و برندر و درازن<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) دریافتند که اجتناب از گزارش کسری، احتمال انتخاب مجدد رئیس فعلی را افزایش می‌دهد. در این زمینه، کیدو<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که در یک سال انتخاباتی، بدهی غیبت‌های جبران می‌شود و تعهدات بازنشستگی بدون بودجه (دو بدهی که امکان استفاده از اختیار<sup>۸</sup> را فراهم می‌کند) دولت‌های ایالتی به‌طور غیرعادی کوچک هستند. فریرا<sup>۹</sup> و همکاران (۲۰۱۳) تمایل زیادی به استفاده از اقلام تعهدی اختیاری برای اجتناب از گزارش کسری کوچک در شهرداری‌هایی با رقابت سیاسی بالا پیدا کردند. کاستلو<sup>۱۰</sup> و همکاران (۲۰۱۷) نیز دریافتند که دولت‌ها هم اقلام تعهدی و هم سود واقعی (مزاد درآمدها بر هزینه‌ها) را مدیریت می‌کنند تا اطمینان حاصل کنند که صورت‌های مالی آنها با قوانین بودجه متوازن مطابقت دارد. به‌طور خاص، آنها شواهدی از نقل و انتقالات وجوه دولتی و همچنین فروش دارایی‌های عمومی برای پوشش کسری ارائه می‌کنند. آنچه از محدود مطالعات انجام‌شده قبلی که در بالا ذکر شد مشخص است، توجه کمتر به پدیده محافظه‌کاری حسابداری در بخش عمومی است که در پژوهش حاضر بر این موضوع تأکید شده است.

محافظه‌کاری حسابداری یکی از ویژگی‌های مهم و رایج گزارشگری مالی است که به‌طور گسترده در بخش انتفاعی، هم در سطح عمومی (باسو، ۱۹۹۷؛ بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ گیوولی و هاین<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۰؛ واتس، ۲۰۰۳) و هم در سطح خصوصی (بال و شیواکومار، ۲۰۰۵؛ هوپ<sup>۱۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۳)، مورد مطالعه قرار گرفته است. آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) از این ادبیات برای ایجاد انگیزه در کار خود در زمینه محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی

۱. Cheng

۲. Baber

۳. Beck

۴. Felix

۵. Peltzman

۶. Brender and Drazen

۷. Kido

۸. Discretion

۹. Ferreira

۱۰. Costello

۱۱. Givoly and Hayn

۱۲. Hope

استفاده کردند؛ از دیدگاه آنان مؤسسات غیرانتفاعی و عمومی دارای ویژگی‌های مشترک با شرکت‌های انتفاعی دولتی و خصوصی است. مشابه با شرکت‌های انتفاعی عمومی، مؤسسات غیرانتفاعی و دولت به حمایت عمومی متکی هستند و اغلب دارای حوزه‌های انتخابی بسیار متنوع هستند، شبیه به شرکت‌های تجاری عمومی با پایگاه سهامداران بزرگ. مشابه با شرکت‌های خصوصی انتفاعی، مؤسسات غیرانتفاعی و بخش عمومی تقاضاهای نظارتی در مورد گزارشگری مالی خود را کاهش داده‌اند (آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳). در حالی که این شباهت‌ها این امکان را می‌دهد که از پژوهش‌های پیشین مرتبط با محافظه‌کاری در بخش انتفاعی به‌عنوان سکوی پرشی برای مطالعه در بخش عمومی و غیرانتفاعی استفاده کرد اما تفاوت‌های بین بخش‌های انتفاعی و غیرانتفاعی وجود دارد که درک صریح از نحوه عملکرد محافظه‌کاری در این بخش منحصربه‌فرد اقتصاد را تشویق می‌کند. مهم‌ترین این تفاوت‌ها این است که ذی‌نفعان غیرانتفاعی مالک نیستند و بنابراین نیازهای اطلاعاتی مالکان محرک اصلی گزارشگری مالی محافظه‌کارانه در این محیط نیست. تفاوت مهم دیگر نیز مربوط به اهداف و انگیزه‌های تأسیس نهادهای بخش عمومی است که شاید این اهداف و انگیزه‌ها محرکی برای گزارشگری مالی محافظه‌کارانه نباشند. در نتیجه، مطالعه در زمینه محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی به درک موجود از ویژگی‌های گزارشگری مالی در مؤسساتی که در آن عموم مردم به گزارشگری مالی متکی هستند اما ذی‌نفعان مالک نیستند، کمک شایانی می‌کند.

با وجود ادبیات انتفاعی و غیرانتفاعی قبلی که نشان می‌دهد سازمان‌های غیرانتفاعی محافظه‌کارانه گزارش خواهند کرد (زيفرا و همکاران، ۲۰۲۳؛ آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳)، دلایل متعددی وجود دارد که ممکن است انتظار رود که مؤسسات غیرانتفاعی و بخش عمومی به‌صورت محافظه‌کارانه گزارش ندهند. نخست، ذی‌نفعان غیرانتفاعی و بخش عمومی ممکن است برای ارزیابی اثربخشی فعالیت‌های غیرانتفاعی نیازی به صورت‌های مالی نداشته باشند. به این معنا که اطلاعات صورت‌های مالی ممکن است برای تأمین‌کنندگان منابع در تصمیم‌گیری‌هایشان در درجه اول اهمیت نباشد. اگر چنین باشد، انتظار نمی‌رود که سازمان‌های غیرانتفاعی و بخش عمومی نسبت به افشای صورت‌های مالی خود نگران باشند، به‌ویژه که آنها به تصمیم‌های حسابداری مالی محافظه‌کارانه مربوط می‌شوند. دوم، خطرات دعوی قضایی یک عامل تعیین‌کننده اصلی گزارشگری محافظه‌کارانه در شرکت‌های انتفاعی، برای مؤسسات غیرانتفاعی و بخش عمومی کاهش می‌یابد. بنابراین، در حالی که مشخص شده است که ریسک پرداخت‌های تسویه‌منجر به گزارشگری محافظه‌کارانه در بخش انتفاعی می‌شود، انگیزه‌های مشابه در زمینه غیرانتفاعی و بخش عمومی وجود ندارد. سوم، بخش غیرانتفاعی نسبت به شرکت‌های انتفاعی به میزان قابل‌توجهی از بدهی کمتری استفاده می‌کند و بنابراین، انتظار نمی‌رود که قرارداد بدهی باعث شود سازمان‌های غیرانتفاعی و بخش عمومی به‌صورت محافظه‌کارانه گزارش دهند (آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳). با این حال، در این پژوهش اعتقاد بر این است که دلایل مزبور از اهمیت چندانی برخوردار نیستند؛ هر چند که آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) خود نیز به صورت تجربی نشان دادند که مؤسسات غیرانتفاعی تمایل به گزارشگری مالی محافظه‌کارانه دارند. در خصوص مورد نخست، مردم و ملت هر کشوری دارای این حق هستند که بر اساس حقوق شهروندی و حق پاسخ‌خواهی از چگونگی مصرف منابع مالی عمومی و بهره‌وری (کارایی و اثربخشی) برنامه‌های افراد منتخب و میزان تأثیر اجرای برنامه‌های آنها در ارتقای سطح رفتار خویش، مطلع شوند از این‌رو مدیران فعال در بخش‌های عمومی باید در مقابل تصمیم‌هایی که اتخاذ می‌کنند و کارهایی که می‌کنند، پاسخگو باشند. بنابراین، شهروندان حق دانستن و پاسخ‌خواهی از دولت دارند بنابراین به گزارش‌های مالی دولت نیز نیازمندند و توجه ویژه‌ای دارند. در خصوص رد مورد

دوم، می‌توان به وجود حسابرسی بخش عمومی اشاره کرد؛ در همین راستا، آویس<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که حسابرسی دولت باعث کاهش فساد می‌شود بنابراین، در بخش عمومی نیز خطر دعوی قضایی با توجه به وجود فسادهای مالی بسیار محتمل است. در مورد سوم نیز حداقل در ایران بخش زیادی از منابع مالی دولت از طریق استقراض تأمین می‌شود. بر این اساس، در این پژوهش مشابه با زیفرا و همکاران (۲۰۲۳) و آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) اعتقاد بر آن است که در بخش عمومی نیز محافظه‌کاری حسابداری می‌تواند معنا و مفهوم یابد. در نتیجه، در ادامه بر معرفی برخی از عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی پرداخته می‌شود؛ در این خصوص، مشابه با آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) از ادبیات بخش خصوصی در زمینه محافظه‌کاری حسابداری نیز استفاده می‌شود.

هافستد<sup>۲</sup> (۱۹۸۰) در کار مهم خود فرهنگ را به عنوان «برنامه‌ریزی جمعی ذهن که اعضای یک دسته را از دسته دیگر متمایز می‌کند و از ارزش‌های خاصی تشکیل شده است که رفتار و همچنین درک فرد از جهان را شکل می‌دهد»، تعریف می‌کند (هافستد، ۱۹۸۰: ۲۵). وی پیشنهاد می‌کند که ارزش‌های اجتماعی پیامدهای نهادی بر نظام‌های حقوقی، سیاسی و اقتصادی خواهند داشت. همچنین، لیخت<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۵) معتقدند که حتی اگر جوامع با مسائل و مشکلات اساسی مشابهی روبه‌رو باشند، نحوه تنظیم آنها ممکن است به دلیل تأکید بر ارزش‌های مختلف اجتماعی نیز متفاوت باشد. این به نوبه خود ابعاد جامعه را شکل می‌دهد. به بیان دیگر، می‌توان فرهنگ‌های جوامع مختلف را از طریق تأکید ارزشی حاکم بر این ابعاد کلیدی مشخص کرد. گری (۱۹۸۸) الگویی را توسعه داد که الگوهای فرهنگی هافستد (۱۹۸۰) را با ارزش‌های اجتماعی بیان‌شده در خرده‌فرهنگ حسابداری ترسیم می‌کند. گری (۱۹۸۸) استدلال می‌کند که ارزش‌های فرهنگی از طریق تأثیر خود بر هنجارها و ارزش‌های بازیگران درگیر، بر توسعه سیستم‌های اجتماعی، از جمله سیستم حسابداری تأثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر، ارزش‌های فرهنگی مشترک منجر به ارزش‌های مشترک حسابداری می‌شود که به نوبه خود بر سیستم حسابداری کشور تأثیر می‌گذارد.

طبق نظر هافستد (۱۹۸۰)، فردگرایی نشان‌دهنده ترجیح برای یک چارچوب اجتماعی است که در آن از افراد انتظار می‌رود فقط از خود و خانواده خود مراقبت کنند اما در مقابل جمع‌گرایی، نشان‌دهنده یک جامعه وابسته به یکدیگر است. هافستد (۲۰۰۱) ادعا می‌کند که جوامع فردگرا بر دستاوردها و استقلال فردی تأکید دارند. مشوق-های ریسک‌پذیری نیز احتمالاً در جوامع به شدت فردگرا بیشتر خواهد بود. طبق نظر گری (۱۹۸۸)، حسابداران در یک جامعه فردگرا باید مستعد گزارش خوش‌بینانه‌ترین اعداد مجاز توسط نهادها باشند (محافظه‌کاری منفی<sup>۴</sup>). چوی<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۰) فردگرایی را به اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد پیوند می‌دهند. کاناکارنام و همکاران (۲۰۱۴) استدلال می‌کنند که در جامعه‌ای با سطح بالاتر اعتمادبه‌نفس و ریسک‌پذیری، مؤسسات گزارشی با محافظه‌کاری کمتر و نوسان بیشتر گزارش خواهند کرد. به گفته هافستد (۱۹۸۰)، اجتناب از نااطمینانی میزانی است که افراد

۱. Avis

۲. Hofstede

۳. Licht

۴. Negative Conservatism

۵. Chui

از ناطمینانی، ابهام و آینده نامعلوم ناراحت هستند. اجتناب از ناطمینانی بیشتر، به احتمال زیاد منجر به کاهش ریسک می‌شود. کووک و تادسی<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) استدلال می‌کنند که اجتناب از ناطمینانی بر ترجیحات سرمایه‌گذاری افراد تأثیر می‌گذارد و شواهدی را در حمایت از این استدلال ارائه می‌دهند. آنها نشان می‌دهند که کشورهایی که امتیاز بالایی در اجتناب از ناطمینانی دارند، نسبتاً ریسک‌گریزتر هستند و سیستم مالی مبتنی بر بانک را حفظ می‌کنند، در حالی که کشورهایی که در اجتناب از ناطمینانی امتیاز پایینی را کسب می‌کنند، ریسک‌گریزی دارند و به یک سیستم مالی مبتنی بر بازار متکی هستند. گری (۱۹۸۸) استدلال می‌کند که اجتناب از ناطمینانی قوی منجر به ترجیح برای اندازه‌گیری‌های محافظه‌کارانه می‌شود. به گفته کاناکارتنام و همکاران (۲۰۱۴)، اگر اجتناب از ناطمینانی بیشتر منجر به ترجیح ریسک و ابهام کمتر شود، احتمال بیشتری وجود دارد که محافظه‌کاری حسابداری بالاتری را مشاهده شود. هافستد (۱۹۸۰) مردانگی را در جامعه به‌عنوان ترجیح برای موفقیت، قهرمانی، ابراز وجود و موفقیت مادی در مقابل ترجیح برای روابط، فروتنی، مراقبت از افراد ضعیف و کیفیت زندگی تعریف می‌کند. جوامع بسیار مردانه با تأکید بر عملکرد مشخص می‌شوند (هافستد، ۲۰۰۱) که نشان می‌دهد دستیابی به اهداف عملکرد و ریسک‌پذیری بالا در جوامعی با ویژگی‌های مردانگی نسبتاً بالاتر، محتمل‌تر است.

مطالعات تجربی نشان داده‌اند که ویژگی‌های فرهنگی بر سود متهورانه و محافظه‌کاری حسابداری تأثیر شایانی دارد. در مورد گزارشگری متهورانه، هان و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که فردگرایی (اجتناب از ناطمینانی) به‌طور مثبت (منفی) با مدیریت سود مرتبط است. کاناکارتنام و همکاران (۲۰۱۱) فردگرایی و مردانگی (اجتناب از ناطمینانی) را به‌طور مثبت (منفی) با رفتار دستیابی به سطوح عملکردی در بانک‌ها مرتبط دانسته‌اند. در مورد محافظه‌کاری، سالتر و همکاران (۲۰۱۳) اجتناب از ناطمینانی (مردانگی) را به‌طور مثبت (منفی) با محافظه‌کاری غیرشرطی و مردانگی را به‌طور منفی با محافظه‌کاری شرطی مرتبط دانسته‌اند.<sup>۲</sup> کاناکارتنام و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که فردگرایی به‌طور منفی (مثبت) و اجتناب از ناطمینانی به‌طور مثبت (منفی) با محافظه‌کاری شرطی (ریسک‌پذیری) در بانک‌ها مرتبط است. در مجموع، کاناکارتنام و همکاران (۲۰۱۴) و زیفرا و همکاران (۲۰۲۳) اعتقاد دارند که تفاوت‌های فرهنگی ممکن است عامل تعیین‌کننده مهمی در انتخاب‌های حسابداری در نهادهای بخش عمومی باشد و منجر به سطوح مختلفی از محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی شود.

ادبیات انتخاب عمومی استدلال می‌کند که عوامل در محیط بر تصمیم‌های سیاستی نهادهای بخش عمومی تأثیر می‌گذارد (چنگ، ۱۹۹۲). یکی از این عوامل محیطی، ایدئولوژی سیاسی دولت است (زیفرا و همکاران، ۲۰۲۳). سیاست‌های بخش عمومی ناشی از ایدئولوژی رایج است. در سطح ایالتی در ایالات متحده، دولت‌های دموکرات سیاست‌های انبساطی و لیبرالی بیشتری را نسبت به دولت‌های جمهوری خواه اجرا می‌کنند (پوترافکه<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). بر این اساس، از دولت‌های چپ‌گرا انتظار می‌رود که برنامه‌های اجتماعی (مانند ارائه وام‌های دانشجویی)

<sup>۱</sup>. Kwok and Tadesse

<sup>۲</sup>. محافظه‌کاری غیرشرطی تمایل به کم (بزرگ) نشان‌دادن دارایی‌ها (بدهی‌ها)، مستقل از نتیجه اقتصادی است (بال و همکاران، ۲۰۰۸). نمونه‌هایی از روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه غیرشرطی در بخش خصوصی شامل اتخاذ روش‌های استهلاک سریع، شناسایی فوری مخارج تحقیق و توسعه به‌عنوان هزینه و استفاده از روش آخرین ورودی، اولین خروجی (LIFO) برای ارزیابی موجودی در شرایط تورمی است (کانو-رودریگوئز، ۲۰۱۰). از سوی دیگر، محافظه‌کاری شرطی، به عمل نیاز به درجه بالاتری از راستی‌آزمایی برای تشخیص اخبار خوب نسبت به تشخیص اخبار بد اشاره دارد (باسو، ۱۹۹۷).

<sup>۳</sup>. Potrafke

را ترویج و گسترش دهند. از سوی دیگر، دولت‌های راست‌گرا ممکن است مقررات محافظه‌کارانه‌تری را برای اقدامات خود گزارش کنند تا سیاست‌های مالی سخت‌گیرانه‌تر را توجیه کنند (زیفرا و همکاران، ۲۰۲۳) بنابراین می‌توان انتظار داشت که ایدئولوژی دولت بر پیش‌بینی‌های مالی دولت و محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تأثیر داشته باشد. در ایران نیز می‌توان به احزاب سیاسی مختلف (اصلاح‌طلب در مقابل اصول‌گرا) اشاره کرد که به‌گونه بالقوه قدرت تأثیرگذاری بر میزان محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی را دارند.

رقابت سیاسی عامل دیگری است که مدیران بخش عمومی را برای برآوردن خواسته‌های شهروندان و نشان دادن مدیریت محتاطانه‌تر برانگیخته می‌کند (بابر، ۱۹۸۳). بابر (۱۹۸۳) استدلال می‌کند که رقابت سیاسی بر سیستم سیاسی فشار می‌آورد تا بر افشای حسابداری تأثیر بگذارد. افزون‌بر این، رقابت سیاسی را می‌توان به‌عنوان نماینده‌ای برای نظارت داخلی (در درون نظام سیاسی) در نظر گرفت تا دولت را برای افشای بیشتر تحت فشار قرار دهد. با این حال، نتایج در مورد تأثیر رقابت سیاسی بر افشای دولت متفاوت است (بابر، ۱۹۸۳). در پاسخ به این نتایج مختلط، کارپنتر<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) تأثیر مثبت رقابت سیاسی را بر تصمیم دولت برای اتخاذ اصول پذیرفته‌شده حسابداری می‌یابد. در خصوص تأثیر رقابت سیاسی بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی دو پیش‌بینی مخالف وجود دارد: اول، از آنجایی که محافظه‌کاری حسابداری، وسیله‌ای برای کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین دولت و طرف‌های خارجی است می‌توان انتظار داشت که در مواجهه با افزایش رقابت سیاسی، مدیران بخش عمومی گزارشگری محافظه‌کارانه‌تری را اجرا کنند. دوم، محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی ممکن است کسری گزارش‌شده را افزایش دهد و مشکلات مالی دولت را تشدید کند بنابراین، در مواجهه با فشارهای شدید سیاسی، دولت ممکن است ترجیح دهد گزارشگری تهاجمی‌تری را ارائه کند (زیفرا و همکاران، ۲۰۲۳).

بارگاتو و باسو<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) مستند کرده‌اند که درآمدهای غیرانتفاعی مانند شرکت‌های انتفاعی تداوم نامتقارن نشان می‌دهند، با این حال نتایج آنها نشان می‌دهد که اقلام تعهدی غیرانتفاعی، به‌طور متوسط، به شیوه‌ای که با کسب‌وکارهای انتفاعی سازگار است، با به‌موقع بودن نامتقارن همراه نیستند. هم‌چنین، آنان مستند می‌کنند که مؤسسات غیرانتفاعی در پاسخ به انگیزه‌های نظارتی (که توسط اندازه سازمان مشخص می‌شوند)، محافظه‌کارانه‌تر گزارش می‌دهند. پیناک و پاتر<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) نیز وجود محافظه‌کاری در گزارش‌های دولتی محلی استرالیا را بررسی کردند و به دلیل کاهش تقاضا برای گزارش‌های مالی مبتنی بر اقلام تعهدی با کیفیت بالا از این نهادها، هیچ محافظه‌کاری در گزارش‌های مالی توسط دولت‌های محلی یافت نشد. افزون‌بر موارد و عوامل ذکرشده در بالا، می‌توان به برخی دیگر از عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی به شرح زیر اشاره کرد:

- سیستم حقوقی و قضایی (بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ اگزو و لو<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸؛ نویانتی و آگوستینا<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱)
- محیط سازمانی (بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ بال و شیواکومار، ۲۰۰۵؛ اگزو و لو، ۲۰۰۸)

<sup>۱</sup>. Carpenter

<sup>۲</sup>. Barragato and Basu

<sup>۳</sup>. Pinnuck and Potter

<sup>۴</sup>. Xu and Lu

<sup>۵</sup>. Noviyanti and Agustina

- دعاوی حقوقی (واتس؛ ۲۰۰۳؛ و اگزو و لو، ۲۰۰۸)
- ویژگی‌های مدیریت (موتاکین<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۹)
- جنسیت مدیران (فرانسیس<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۵؛ لی<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ سپاسی و عبدلی، ۱۳۹۵؛ جامعی و نصیری، ۱۳۹۸)
- ارتباطات سیاسی مدیران (مارزوک و وهاب<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶؛ محمد<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۷)
- شدت لابی‌گری مدیران (کانگ<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۷)
- دوره تصدی مدیریت (موتاکین و همکاران، ۲۰۱۹)
- شبکه روابط مدیران (یین<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۲۰)
- دینداری (ما<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۲۰)
- عدم قطعیت سیاسی و نااطمینانی سیاسی (بو<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۲۰؛ دای و نگو،<sup>۱۰</sup> ۲۰۲۰؛ کوی<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ فواد<sup>۱۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۴)
- استحکام مدیریتی (صالحی<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱)
- آلودگی هوا (وو<sup>۱۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۲)
- وجود حسابرسی داخلی (جاسمی، ۱۳۹۹)
- فساد سیاسی (اگری<sup>۱۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۴).

## روش پژوهش

از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، پژوهش حاضر از نوع ترکیبی از مطالعات کاربردی و توسعه‌ای است و قصد دارد شاخص‌های مهم و معتبر برای شناسایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش

---

<sup>۱</sup>. Muttakin

<sup>۲</sup>. Francis

<sup>۳</sup>. Li

<sup>۴</sup>. Marzuki & Wahab

<sup>۵</sup>. Mohammed

<sup>۶</sup>. Kong

<sup>۷</sup>. Yin

<sup>۸</sup>. Ma

<sup>۹</sup>. Bu

<sup>۱۰</sup>. Dai & Ngo

<sup>۱۱</sup>. Cui

<sup>۱۲</sup>. Fuad

<sup>۱۳</sup>. Salehi

<sup>۱۴</sup>. Wu

<sup>۱۵</sup>. Xie

عمومی در ایران را ارائه کند. از لحاظ شناسایی شاخص‌های جدید، توسعه‌ای و از لحاظ نگاه به ارتقا و بهبود محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی و کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی، کاربردی است. می‌توان گفت که پژوهش حاضر و محتوای سؤال‌های مطرح‌شده در آن در پی دستیابی به عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه-کاری حسابداری بخش عمومی می‌باشد از این رو به نظر می‌رسد که اتخاذ رویکرد تفسیری در بین رویکردهای موجود روش‌شناسی تحقیق، بهترین‌ترین راه خواهد بود و در این خصوص استفاده از مطالعه دلفی با استفاده از منطق فازی (روش دلفی فازی) دستیابی به هدف‌ها پژوهش را ممکن می‌سازد. بر این اساس، مطالعه حاضر در مراحل مختلفی به شرح ذیل اجرا می‌شود:

**الف - مطالعه و بررسی مبانی تئوریک و تجربی پیشین:** در این مرحله، در مورد محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی، پژوهش و مطالعه صورت خواهد گرفت تا شناخت کافی نسبت به مسئله موردبررسی حاصل شود. در این مرحله، پژوهش‌های صورت‌گرفته در باب محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی، مطالعه و بررسی خواهد شد (مطالعه کتابخانه‌ای). بر اساس این مطالعات، مؤلفه‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی، تعیین و بر اساس آنها، سؤالات قابل طرح در پرسش‌نامه‌ها برای نظرخواهی از نخبگان، طراحی می‌گردد. پس از بررسی پژوهش‌های پیشین، در نهایت ۳۳ شاخص اولیه شناسایی شدند که مبنای نظرخواهی از خبرگان قرار گرفت؛ این شاخص‌های محیطی و سیاسی به شرح جدول ۱ می‌باشد.

#### جدول ۱. شاخص‌های عوامل محیطی و سیاسی شناسایی شده مؤثر بر محافظه‌کاری

ردیف	شاخص	ردیف	شاخص	ردیف	شاخص
<b>شاخص‌های عوامل محیطی:</b>					
۱	جمع‌گرایی	۱۱	مردانگی	۲۱	ریسک‌گریزی
۲	میزان دارایی‌های اهدایی دریافتی	۱۲	اندازه نهادهای بخش عمومی	۲۲	جنسیت مدیرمالی
۳	قوانین و مقررات	۱۳	خوش‌بینی مدیریت	۲۳	حساسیت اخلاقی
۴	فرهنگ سازمانی	۱۴	خواسته‌های خارجی	۲۴	مهارت نیروی کار
۵	نیروهای نهادی	۱۵	نگرش اهداکنندگان	۲۵	جنسیت مدیر سازمان
۶	فردگرایی	۱۶	وجود حسابرسی داخلی	۲۶	آلودگی هوا
۷	بیش‌اعتمادی مدیران	۱۷	ارزش‌های فرهنگی	۲۷	تخصص مالی مدیریت
۸	اجتناب از نااطمینانی	۱۸	جهت‌گیری‌های اخلاقی	۲۸	دینداری
۹	دعای حقوقی	۱۹	تعهدات حرفه‌ای	۲۹	تعداد کارکنان سازمان
۱۰	محیط سازمانی	۲۰	منافع فردی	-	-
<b>شاخص‌های عوامل سیاسی:</b>					
۱	ترجیحات و خواسته‌های رأی‌دهندگان	۱۱	انگیزه‌های سیاسی مدیریت	۲۱	ارتباطات سیاسی مدیران

۲	انتخابات مجلس شورای اسلامی	۱۲	فشارهای گروه ذی‌نفعان	۲۲	نگرانی‌های سیاسی
۳	انتخابات ریاست جمهوری	۱۳	تضاد بین شهروندان و سیاستمداران	۲۳	فشارهای سیاسی
۴	ایدئولوژی سیاسی دولت	۱۴	مشوق‌های سیاسی گزارشگری	۲۴	نظارت سازمان بازرسی
۵	رقابت احزاب	۱۵	دوره تصدی مدیریت	۲۵	نظارت دیوان محاسبات
۶	ایدئولوژی سیاسی مجلس شورای اسلامی	۱۶	توان استراتژیک سازمان	۲۶	شدت لابی‌گری
۷	حزب سیاسی حاکم بر دولت	۱۷	توانایی مدیران	۲۷	خطر دعاوی قضایی
۸	حزب سیاسی حاکم بر مجلس شورای اسلامی	۱۸	شبکه روابط مدیران	۲۸	استحکام مدیریتی
۹	همسویی حزب سیاسی حاکم بر دولت و مجلس شورای اسلامی	۱۹	عدم اطمینان سیاسی	۲۹	فساد سیاسی
۱۰	رقابت سیاسی	۲۰	دوره تصدی مدیر مالی	-	-

**ب - نظرخواهی از نخبگان دانشگاهی و حرفه‌ای:** در این مرحله با استفاده از روش تحقیق دلفی فازی، نظر و عقیده صاحب‌نظران منتخب راجع به پرسش‌نامه‌ها گردآوری شد.

**ج- استخراج عناصر الگوی شاخص‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی و تعیین ارتباط این عناصر برای ایجاد الگو:** در این مرحله از پژوهش، با استفاده از یافته‌های به‌دست‌آمده از تحلیل پاسخ‌ها و عوامل مستخرجه در مرحله نظرخواهی از نخبگان دانشگاهی و حرفه‌ای با استفاده از روش دلفی فازی، شاخص‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی مشخص و با تعیین ارتباط میان این عناصر، الگوی مربوطه ارائه می‌گردد.

با این ترتیب، در مرحله نخست، مطالعه که بر مطالعات تئوریک تأکید دارد، از مطالعه صورت‌گرفته در باب محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در داخل و خارج از کشور، استفاده لازم صورت خواهد گرفت. به‌نظر می‌رسد پژوهش‌های مزبور و مطالعه آن، مبنای تئوریک مناسبی را فراهم می‌کند تا با استفاده از روش دلفی و دستیابی به اجماع نخبگان، الگوی مطلوب و مناسبی جهت شناسایی شاخص‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی ارائه شود.

در این مطالعه جامعه آماری شامل نخبگان دانشگاهی و نخبگانی می‌باشد که در زمینه گزارشگری مالی بخش عمومی در عمل اقدام می‌کنند. به بیان دقیق‌تر، جامعه آماری این پژوهش از دو بخش نخبگان دانشگاهی و نخبگان

حرفه تشکیل شده است. به طور کلی، هیچ قانون قوی و صریحی در خصوص چگونگی انتخاب و تعداد متخصصان وجود ندارد و تعداد آنان بستگی به عامل‌های همگنی یا ناهمگنی بودن نمونه، هدف دلفی یا وسعت مشکل، کیفیت تصمیم، توانایی تیم مطالعه در اداره آن، اعتبار داخلی و خارجی، زمان گردآوری داده‌ها و منابع در دسترس، دامنه مسئله و پذیرش پاسخ می‌باشد و تعداد شرکت‌کنندگان معمولاً کمتر از ۵۰ نفر و اکثراً ۱۵ تا ۲۰ نفر بوده است. علاوه بر مطالب بالا، شرکت‌کنندگان باید دارای دانش، تخصص و تجربه در موضوع، انگیزه، زمان کافی برای شرکت و مهارت‌های ارتباطی مؤثر باشند؛ به بیان دقیق‌تر، آنان باید دانش کافی در زمینه موردنظر داشته باشند، در بحث درگیر و بر نتایج تأثیر بگذارند، نسبتاً بی‌طرف باشند و اطلاعات به‌دست‌آمده منعکس‌کننده دانش و درک آنان باشد. بر این اساس، افراد مدنظر در این پژوهش باید یکی از دو شرط زیر را داشته باشند:

✓ **نخبگان دانشگاهی:** افرادی هستند که حداقل دارای رتبه استادیاری در رشته حسابداری باشند.

✓ **نخبگان حرفه:** شامل افرادی است که حداقل دارای مدرک کارشناسی‌ارشد حسابداری دارند و

دارای حداقل سابقه ۵ سال کار در زمینه حسابداری بخش عمومی باشند.

ابتدا از طریق بررسی و تعامل با افراد فعال در حوزه حسابداری بخش عمومی در دانشگاه و سازمان‌های بخش عمومی، اعضای جامعه آماری شناسایی و با توجه به امکان تعامل و برقراری رابطه با آنان، پرسش‌نامه‌ها از طریق مراجعه حضوری، رایانامه یا به‌صورت الکترونیکی ارسال گردید. در پیامی که همراه پرسش‌نامه ارسال شد، از اعضای جامعه آماری خواسته شد تا در صورت امکان و شناخت، افرادی که حائز شرایط مشارکت در این پژوهش می‌باشند را معرفی کنند. بر این اساس، نخبگان حائز شرایط شناسایی و پرسش‌نامه میان آنان توزیع گردید. از این میان تعدادی از نخبگان حائز شرایط به علت کمبود وقت در خصوص مشارکت در پژوهش اعلام آمادگی نکردند. تعدادی از نخبگان حائز شرایط نیز در مراحل بعدی به هر دلیلی قادر به همکاری با این مطالعه نبودند. به این ترتیب، در مرحله اول تعداد ۲۳ پرسش‌نامه تکمیل و ۱۹ نفر از این نخبگان در تمام مراحل مطالعه مشارکت داشتند که داده‌های مربوط به نفر بررسی شد.

در این پژوهش برای تأیید روایی پرسش‌نامه‌های ساخته‌شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از اعضای پانل دلفی خواسته شد، در مورد هر شاخص یکی از گزینه‌های ضروری، مفید ولی ضرورتی ندارد یا غیرضروری را انتخاب کنند. بعد از آن با توجه به پاسخ‌های اعضای پانل دلفی، میزان CVR محاسبه گردید. مطابق با حاجی‌زاده و اصغری (۱۳۹۰) در صورتی که تعداد اعضای پانل ۱۹ نفر باشند؛ چنانچه میزان CVR بزرگ‌تر یا مساوی با ۰/۴۱ باشد، اعتبار روایی آن شاخص تأیید می‌گردد. نتیجه به‌دست‌آمده مشخص ساخت با توجه به این که مقدار CVR مقیاس بزرگ‌تری از ۰/۴۱ است، اعتبار محتوایی شاخص‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران تأیید می‌گردد. هم‌چنین، برای تعیین پایایی پرسش‌نامه، در این پژوهش از ضریب آلفای کرونباخ از طریق نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۴ استفاده شد و ضریب آلفای کرونباخ برای شاخص‌های محیطی و سیاسی، به ترتیب برابر با ۰/۷۶ و ۰/۸۱ (مقدار مطلوب بالاتر از ۰/۷ است) می‌باشد.

در بخش کمی تجزیه و تحلیل از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی و روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره برای تجزیه و تحلیل نظرات نخبگان استفاده می‌شود. در این خصوص، از روش غربالگری فازی، روش ساختاری تفسیری و فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی در این پژوهش استفاده شد.

## یافته‌ها

در این بخش یافته‌های مرتبط با پژوهش ارائه می‌شود. جدول ۲ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نخبگان شرکت-کننده در این پژوهش که از طریق نمونه‌گیری نظری انتخاب شدند را نشان می‌دهد.

جدول ۲. مشخصات جمعیت‌شناختی نخبگان

متغیر		تعداد		متغیر		تعداد	
جنسیت	مرد	۱۶	تحصیلات	دکتری	۱۲		
	زن	۳		فوق لیسانس	۷		
تجربه کاری	۵-۱۰ سال	۵	سن	کمتر از ۴۰ سال	۴		
	۱۱-۱۵ سال	۳		۴۰ تا ۵۰ سال	۴		
	۱۶-۲۰ سال	۶		۵۱ تا ۶۰ سال	۷		
	۲۰-۲۵ سال	۴		بالای ۶۰ سال	۴		
	بالای ۲۵ سال	۱					

پس از جمع‌آوری داده‌ها و نظرخواهی از نخبگان، در مرحله اول، از روش غربالگری فازی برای نهایی کردن شاخص‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران استفاده می‌شود. در پرسش‌نامه استفاده‌شده در روش غربالگری فازی، نخبگان بر اساس تجربه، تخصص، دانش و شرایط کشور، میزان اهمیت هر کدام از شاخص‌های عوامل محیطی و سیاسی را تعیین می‌کنند. ضریب اهمیت شاخص‌های ذکرشده در طیفی هفت‌گانه طراحی شده است که عبارت از «۱: بی‌اهمیت»، «۲: خیلی کم»، «۳: کم»، «۴: متوسط»، «۵: زیاد»، «۶: خیلی زیاد» و «۷: بی‌نهایت» هستند. سپس با استفاده از فرایند فن غربالگری فازی به ترکیب ارزیابی‌های صورت‌گرفته به‌وسیله افراد خبره پرداخته می‌شود تا یک ارزیابی کلی از هر گزینه به‌دست آید. مرحله اول در این گام این است که یک تابع اجماع نظر (Q) برای بدنه تصمیم‌گیری مشخص شود. این تابع بیان می‌کند که توافق چه تعداد از افراد نخبه لازم می‌باشد تا یک گزینه موردقبول واقع گردد و از فرایند غربالگری عبور کند. بر این اساس برای هر  $k=1,2,3,\dots,2$  فرد نخبه  $k$  بدنه تصمیم‌گیری یک ارزش  $Q(K)$  فراهم می‌کند.  $Q(K)$  بیان می‌کند که اگر  $K$  فرد نخبه از گزینه‌ای رضایت داشته باشند، آن‌گاه چگونگی پذیرش یک گزینه چه خواهد بود. از آنجایی که  $Q$  حاکی از تعداد نقاط در مقیاس انتخاب‌شده (که در این پژوهش مساوی با ۷ می‌باشد) و  $r$  بیانگر تعداد افراد نخبه شرکت‌کننده در تصمیم‌گیری (که در این پژوهش مساوی با ۱۹ می‌باشد) است، آن‌گاه نتایج تابع اجماع‌نظر به شکل جدول ۳ خواهد بود.

جدول ۳. تابع اجماع نظر نهایی پژوهش

K	تابع اجماع	K	تابع اجماع
۱	$Q_{A_1} = S_1 \sim N$	۱۱	$Q_{A_{11}} = S_4 \sim M$
۲	$Q_{A_2} = S_1 \sim N$	۱۲	$Q_{A_{12}} = S_4 \sim M$
۳	$Q_{A_3} = S_1 \sim N$	۱۳	$Q_{A_{13}} = S_4 \sim M$
۴	$Q_{A_4} = S_2 \sim VL$	۱۴	$Q_{A_{14}} = S_5 \sim H$

۵	$Q_{A_5} = S_2 \sim VL$	۱۵	$Q_{A_{15}} = S_5 \sim H$
۶	$Q_{A_6} = S_2 \sim VL$	۱۶	$Q_{A_{16}} = S_5 \sim H$
۷	$Q_{A_7} = S_3 \sim L$	۱۷	$Q_{A_{17}} = S_6 \sim VH$
۸	$Q_{A_8} = S_3 \sim L$	۱۸	$Q_{A_{18}} = S_6 \sim VH$
۹	$Q_{A_9} = S_3 \sim L$	۱۹	$Q_{A_{19}} = S_6 \sim VH$
۱۰	$Q_{A_{10}} = S_4 \sim M$	-	-

پس از انتخاب مناسب تابع اجماع نظر، می‌توان از عملگر OWA برای اجماع نظر نخبگان استفاده کرد. از این رو مطابق با رابطه ذیل امتیاز نهایی هر شاخص تعیین می‌گردد.

$$U_i = \max_j \{Q(j) \cap B_{ij}\} \quad i=1,2,\dots,m$$

که در آن  $U_i$  بیانگر امتیاز کلی،  $B_{ij}$  بیانگر ارزش  $i$  امین نمره خوب شاخص،  $Q(j)$  بیانگر آن است که تصمیم‌گیرنده چقدر احساس می‌کند که حمایت کمینه  $i$  فرد نخبه لازم است و  $Q(j) \cap B_{ij}$  را می‌توان وزن‌دهی به  $i$  امین نمره خوب گزینه  $i$  ( $B_{ij}$ ) بر اساس خواست تصمیم‌گیرنده در نظر گرفت. با توجه به توضیحات مطرح‌شده،  $U_i$  را می‌توان تصمیم‌یافته میانگین موزون معمولی در فضای فازی در نظر گرفت. نتایج این مرحله از پژوهش نشان داد که از میان ۲۹ شاخص محیطی و ۲۹ شاخص سیاسی شناسایی‌شده در این پژوهش (مندرج در جدول ۱)، تنها ۱۹ شاخص محیطی و ۲۰ شاخص سیاسی تأیید نهایی قرار گرفته است. این شاخص‌ها برای عوامل محیطی عبارت از جمع‌گرایی، میزان دارایی‌های اهدایی دریافتی، قوانین و مقررات، فرهنگ سازمانی، فردگرایی، بیش‌اعتمادی مدیران، اجتناب از ناطمینانی، دعاوی حقوقی، اندازه نهادهای بخش عمومی، محیط سازمانی، نگرش اهداکنندگان، وجود حساسرسی داخلی، ارزش‌های فرهنگی، جهت‌گیری‌های اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای، جنسیت مدیر مالی، حساسیت اخلاقی، تخصص مالی مدیریت و دینداری می‌باشند. هم‌چنین، این شاخص‌ها برای عوامل سیاسی عبارت از ایدئولوژی سیاسی دولت، رقابت احزاب، ایدئولوژی سیاسی مجلس شورای اسلامی، حزب سیاسی حاکم بر مجلس شورای اسلامی، همسویی حزب سیاسی حاکم بر دولت و مجلس شورای اسلامی، رقابت سیاسی، انگیزه‌های سیاسی مدیریت، فشارهای گروه ذی‌نفعان، تضاد بین شهروندان و سیاستمداران، مشوق‌های سیاسی گزارشگری، توان استراتژیک سازمان، توانایی مدیران، شبکه روابط مدیران، عدم اطمینان سیاسی، دوره تصدی مدیر مالی، ارتباطات سیاسی مدیران، فشارهای سیاسی، نظارت سازمان بازرسی، نظارت دیوان محاسبات و خطر دعاوی قضایی هستند. در مرحله بعد با استفاده از روش ساختاری تفسیری روابط میان شاخص‌های تأییدشده برای عوامل محیطی و سیاسی بررسی می‌شوند.

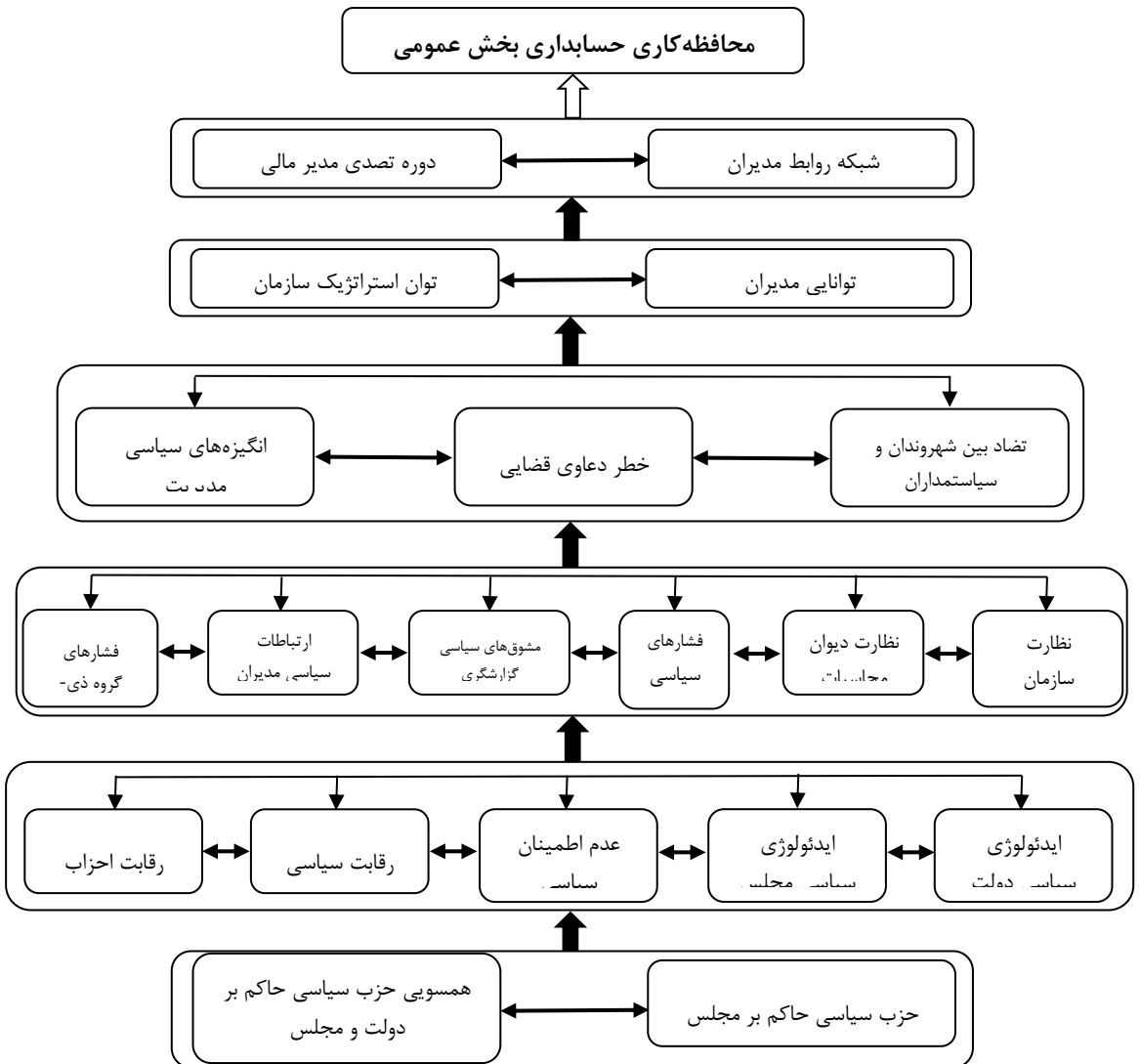
در خصوص شاخص‌های محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران، روابط مقایسه زوجی، ماتریس دستیابی اولیه و ماتریس دستیابی نهایی انجام شد اما به دلیل محدودیت تعداد صفحات مقاله، از ارائه نتایج مربوط به روابط مقایسه زوجی و ماتریس دستیابی اولیه و نهایی خودداری شد و تنها نتایج مربوط به سطوح به‌دست‌آمده در قالب الگوی نهایی ارائه می‌شود. مطابق با ماتریس دستیابی نهایی، به سطح‌بندی شاخص‌ها پرداخته شد تا وضعیت هر کدام از شاخص‌ها در الگوی نهایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران مشخص گردد. نتایج مرتبط با شاخص‌های عوامل محیطی نشان داد که تمامی نوزده شاخص مرتبط با عوامل محیطی در یک سطح قرار می‌گیرند؛ این مورد بیانگر آن می‌باشد که هر

شاخص به‌طور مستقیم بر ۱۸ شاخص دیگر عوامل محیطی تأثیر مستقیم می‌گذارد. هم‌چنین، همان‌گونه که در شکل ۱ نیز مشخص می‌باشد، شاخص‌های عوامل سیاسی در شش سطح قرار می‌گیرند. شاخص‌های «شبکه روابط مدیران» و «دوره تصدی مدیر مالی» در سطح اول قرار می‌گیرند؛ این موضوع به این معنا است که شاخص‌های نام‌برده‌شده، بیشترین تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها دارند. دو شاخص «توانایی مدیران» و «توان استراتژیک سازمان» در سطح دوم قرار گرفته‌اند. این دو شاخص افزون بر این که به‌طور مستقیم بر هم تأثیرگذارند، بر شاخص‌های سطح اول نیز تأثیرگذار هستند. در سطح سوم، سه شاخص «خطر دعاوی قضایی»، «تضاد بین شهروندان و سیاستمداران» و «انگیزه‌های سیاسی مدیریت» قرار دارند. این شاخص‌ها علاوه بر تأثیری که بر هم دارند، به‌طور مستقیم بر شاخص‌های سطح دوم نیز مؤثر هستند. هم‌چنین، نتایج حاکی از آن است که شاخص‌های «نظارت سازمان بازرسی»، «نظارت دیوان محاسبات»، «فشارهای سیاسی»، «مشوق‌های سیاسی گزارشگری»، «ارتباطات سیاسی مدیران» و «فشارهای گروه ذی‌نفعان» در سطح چهارم قرار گرفته‌اند و پنج شاخص نیز در سطح پنجم قرار گرفته‌اند که عبارت از «ایدئولوژی سیاسی دولت»، «ایدئولوژی سیاسی مجلس شورای اسلامی»، «عدم اطمینان سیاسی»، «رقابت سیاسی» و «رقابت احزاب» می‌باشند. این شاخص‌ها مانند شاخص‌های سایر سطوح هم بر یکدیگر و هم بر شاخص‌های سطح چهارم تأثیر می‌گذارند. سرانجام، در سطح ششم شاخص‌های

«حزب سیاسی حاکم بر مجلس» و «همسویی حزب سیاسی حاکم بر دولت و مجلس شورای اسلامی» قرار گرفته که بر شاخص‌های سطح پنجم مؤثر می‌باشند.

### شکل ۱. الگوی نهایی شاخص‌های عوامل سیاسی

در مرحله سوم از روش تحلیل شبکه‌ای برای رتبه‌بندی میزان اهمیت هریک از شاخص‌های عوامل محیطی و سیاسی استفاده شد؛ در این خصوص وزن هر شاخص نسبت به هدف (جای‌گیری در الگوی نهایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران) با استفاده از فن تحلیل شبکه‌ای فازی محاسبه



گردید. به بیان دقیق‌تر، در این قسمت وزن‌های هریک از شاخص‌های عوامل محیطی و سیاسی نسبت به هدف با

استفاده از فن فرایند تحلیل شبکه‌های فازی تعیین می‌شود. اطلاعات موردنیاز برای این بخش از پژوهش از پرسش‌نامه مقایسات زوجی استخراج شده است. در خصوص مشخص کردن وزن هریک از شاخص‌ها نسبت به هدف، نخست مقایسات زوجی برای هر یک از شاخص‌ها به وسیله مشارکت کنندگان این پژوهش (خبره‌ها) مشخص می‌شود، ماتریس مقایسات زوجی تشکیل می‌گردد و سرانجام با نرم‌افزار داده‌پردازی اکسل، وزن هر کدام از شاخص‌ها نسبت به هدف مشخص می‌گردد. نتایج مربوط به رتبه‌بندی میزان اهمیت هریک از شاخص‌ها در جدول ۴ آمده است.

خلاصه نتایج تحلیل شبکه‌ای مندرج در جدول ۴ نشان داده شده است که از دیدگاه نخبگان این مطالعه، شاخص «جنسیت مدیر مالی» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های عوامل محیطی می‌باشد. هم‌چنین، شاخص «ارزش‌های فرهنگی» در رتبه دوم و شاخص «محیط سازمانی» در رتبه سوم اهمیت از شاخص‌های عوامل محیطی قرار دارند. از آن طرف سه شاخص «جهت‌گیری‌های اخلاقی»، «وجود حساسی داخلی» و «اندازه نهادهای بخش عمومی» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر شاخص‌های عوامل محیطی قرار گرفته‌اند؛ بنابراین مشخص است که نخبگان، اهمیت زیادی برای آنها قائل نیستند. افزون‌بر این، از دیدگاه نخبگان شاخص «ایدئولوژی سیاسی دولت» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های عوامل سیاسی می‌باشد. هم‌چنین، شاخص «رقابت سیاسی» در رتبه دوم و شاخص «مشوق‌های سیاسی گزارشگری» در رتبه سوم اهمیت از شاخص‌های عوامل سیاسی قرار دارند. از آن طرف سه شاخص «خطر دعاوی قضایی»، «دوره تصدی مدیر مالی» و «توانایی مدیران» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر شاخص‌های عوامل سیاسی قرار گرفته‌اند.

#### جدول ۴. وزن‌های نهایی شاخص‌های عوامل محیطی و سیاسی نسبت به هدف

عوامل محیطی		عوامل سیاسی	
ردیف	شاخص‌ها	وزن نهایی	شاخص‌ها
۱	جنسیت مدیر مالی	۰/۲۶۵۱	ایدئولوژی سیاسی دولت
۲	ارزش‌های فرهنگی	۰/۰۵۶۴	رقابت سیاسی
۳	محیط سازمانی	۰/۰۵۵۶	مشوق‌های سیاسی گزارشگری
۴	بیش‌اعتمادی مدیران	۰/۰۵۰۷	همسویی حزب سیاسی حاکم بر دولت و مجلس شورای اسلامی
۵	نگرش اهداکنندگان	۰/۰۴۷۷	حزب سیاسی حاکم بر مجلس
۶	دینداری	۰/۰۴۵۷	ایدئولوژی سیاسی مجلس شورای اسلامی
۷	حساسیت اخلاقی	۰/۰۴۴۵	انگیزه‌های سیاسی مدیریت
۸	تعهدات حرفه‌ای	۰/۰۴۲۴	ارتباطات سیاسی مدیران
۹	تخصص مالی مدیریت	۰/۰۴۰۶	فشارهای گروه ذی نفعان
۱۰	اجتناب از نااطمینانی	۰/۰۳۹۵	رقابت احزاب
۱۱	فردگرایی	۰/۰۳۹۴	نظارت دیوان محاسبات
۱۲	فرهنگ سازمانی	۰/۰۳۸۱	توان استراتژیک سازمان
۱۳	دعاوی حقوقی	۰/۰۳۷۵	عدم اطمینان سیاسی

عوامل سیاسی		عوامل محیطی		ردیف
وزن نهایی	شاخص‌ها	وزن نهایی	شاخص‌ها	
۰/۰۴۴۴	نظارت سازمان بازرسی	۰/۰۳۷۱	جمع‌گرایی	۱۴
۰/۰۴۳۴	تضاد بین شهروندان و سیاستمداران	۰/۰۳۳۴	میزان دارایی‌های اهدایی دریافتی	۱۵
۰/۰۴۲۲	فشارهای سیاسی	۰/۰۳۲۴	قوانین و مقررات	۱۶
۰/۰۴۰۰	شبکه روابط مدیران	۰/۰۳۲۲	جهت‌گیری‌های اخلاقی	۱۷
۰/۰۳۴۲	خطر دعاوی قضایی	۰/۰۳۱۱	وجود حسابرسی داخلی	۱۸
۰/۰۳۱۱	دوره تصدی مدیر مالی	۰/۰۳۰۷	اندازه نهادهای بخش عمومی	۱۹
۰/۰۳۰۸	توانایی مدیران	-	-	۲۰
۱	مجموع وزن‌ها	۱		مجموع وزن‌ها

شایان ذکر است که برای کسب اطمینان از سازگاری بودن داده‌های جمع‌آوری شده، نرخ ناسازگاری مشخص شد. در صورتی که نرخ ناسازگاری مساوی یا کمتر از عدد ۰/۱ حاصل شود، می‌توان بیان کرد که داده‌های جمع‌آوری شده سازگار هستند. در خصوص مشخص کردن نرخ ناسازگاری در ابتدا باید شاخص سازگاری و شاخص تصادفی را تعیین کرد. مطابق با جدول ۵، محاسبات بیانگر آن است که تمامی داده‌های این پژوهش سازگار هستند (CR کوچک‌تر و مساوی ۰/۱) بنابراین می‌توان به نتایج حاصل از آنها اطمینان کرد.

#### جدول ۵. تعیین نرخ ناسازگاری عوامل محیطی و سیاسی به تفکیک نخبه‌ها

عوامل سیاسی (RI = ۱/۵۹)			عوامل محیطی (RI = ۱/۶۲)		
وضعیت سازگاری داده‌ها	CR	نخبه	وضعیت سازگاری داده‌ها	CR	نخبه
مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱	مناسب	۰/۰۳	نخبه ۱
مناسب	۰/۰۶	نخبه ۲	مناسب	۰/۰۳۱	نخبه ۲
مناسب	۰/۰۴	نخبه ۳	مناسب	۰/۰۳۱	نخبه ۳
مناسب	۰/۰۵	نخبه ۴	مناسب	۰/۰۳۱	نخبه ۴
مناسب	۰/۰۹	نخبه ۵	مناسب	۰/۰۲۹	نخبه ۵
مناسب	۰/۰۸	نخبه ۶	مناسب	۰/۰۶۴	نخبه ۶
مناسب	۰/۰۹	نخبه ۷	مناسب	۰/۰۴۷	نخبه ۷
مناسب	۰/۰۹	نخبه ۸	مناسب	۰/۰۷	نخبه ۸
مناسب	۰/۰۶	نخبه ۹	مناسب	۰/۰۳۲	نخبه ۹
مناسب	۰/۰۸	نخبه ۱۰	مناسب	۰/۰۸	نخبه ۱۰
مناسب	۰/۰۸	نخبه ۱۱	مناسب	۰/۰۹	نخبه ۱۱
مناسب	۰/۰۵	نخبه ۱۲	مناسب	۰/۰۹	نخبه ۱۲
مناسب	۰/۰۸	نخبه ۱۳	مناسب	۰/۰۴	نخبه ۱۳
مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱۴	مناسب	۰/۰۶	نخبه ۱۴

مناسب	۰/۰۶	نخبه ۱۵	مناسب	۰/۰۵۴	نخبه ۱۵
مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱۶	مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱۶
مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱۷	مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱۷
مناسب	۰/۰۸	نخبه ۱۸	مناسب	۰/۰۸	نخبه ۱۸
مناسب	۰/۰۷	نخبه ۱۹	مناسب	۰/۰۹۳	نخبه ۱۹

## بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه بر سودمندی و اهمیت شناخت عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری در گزارشگری مالی بخش عمومی تمرکز دارد. انگیزه این پژوهش ناشی از نبود تحقیق در مورد این موضوع مهم در محیط بخش عمومی کشور، جایی که عموم مردم به‌عنوان استفاده‌کننده اصلی اطلاعات در نظر گرفته می‌شوند، است. با فرض این که صورت‌های مالی تعهدی به‌عنوان مبنایی برای برنامه‌ریزی بودجه سال آینده مورد استفاده قرار گیرد (گلاکتر، ۲۰۱۶)، محافظه‌کاری در گزارشگری مالی باید بر برنامه‌ریزی بودجه برای آینده تأثیر بگذارد. این موضوع نشان از اهمیت محافظه‌کاری حسابداری در گزارشگری مالی بخش عمومی است. بر همین اساس، این پژوهش با رویکرد روش پژوهش کیفی و نظرخواهی از نخبگان به دنبال شناسایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران است.

پس از مطالعه و بررسی پژوهش‌های پیشین، با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا ۲۹ شاخص اولیه مرتبط با عوامل محیطی و ۲۹ شاخص اولیه نیز مرتبط با عوامل سیاسی شناسایی شدند که به‌گونه بالقوه امکان اثرگذاری بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی را دارند؛ این شاخص‌ها مبنای نظرخواهی از خبرگان قرار گرفت. در ادامه، شواهد تکنیک غربالگری فازی نشان داد که در مورد عوامل محیطی تنها ۱۹ شاخص و در خصوص عوامل سیاسی تنها ۲۰ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفته است. این شواهد حاکی از آن است که علی‌رغم این که برخی از شاخص‌هایی که در مطالعات قبلی به‌عنوان عوامل محیطی و سیاسی که می‌تواند بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تأثیرگذار باشد، معرفی شده‌اند اما از دیدگاه نخبگان این مطالعه از اهمیت چندانی برای قرارگرفتن در الگوی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران برخوردار نبودند. این شاخص‌ها در مورد عوامل محیطی عبارتند از «جمع‌گرایی»، «میزان دارایی‌های اهدایی دریافتی»، «قوانین و مقررات»، «فرهنگ سازمانی»، «فردگرایی»، «بیش‌اعتمادی مدیران»، «اجتناب از نااطمینانی»، «دعای حقوقی»، «اندازه نهادهای بخش عمومی»، «محیط سازمانی»، «نگرش اهداکنندگان»، «وجود حسابرسی داخلی»، «ارزش-های فرهنگی»، «جهت‌گیری‌های اخلاقی»، «تعهدات حرفه‌ای»، «جنسیت مدیر مالی»، «حساسیت اخلاقی»، «تخصص مالی مدیریت» و «دینداری». هم‌چنین، این شاخص‌ها برای عوامل سیاسی عبارتند از «ایدئولوژی سیاسی دولت»، «رقابت احزاب»، «ایدئولوژی سیاسی مجلس شورای اسلامی»، «حزب سیاسی حاکم بر مجلس شورای اسلامی»، «همسویی حزب سیاسی حاکم بر دولت و مجلس شورای اسلامی»، «رقابت سیاسی»، «انگیزه‌های سیاسی مدیریت»، «فشارهای گروه ذی‌نفعان»، «تضاد بین شهروندان و سیاستمداران»، «مشوق‌های سیاسی گزارشگری»، «توان استراتژیک سازمان»، «توانایی مدیران»، «شبکه روابط مدیران»، «عدم اطمینان سیاسی».

«دوره تصدی مدیر مالی»، «ارتباطات سیاسی مدیران»، «فشارهای سیاسی»، «نظارت سازمان بازرسی»، «نظارت دیوان محاسبات» و «خطر دعاوی قضایی».

دیگر نتایج این پژوهش با استفاده از روش ساختاری تفسیری نشان داد که شاخص‌های عوامل محیطی (عوامل سیاسی) مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران در یک (شش) سطح قرار می‌گیرند. در اصل، با کنترل شاخص‌های هر یک از این سطوح می‌توان بر شاخص‌های سطوح قبل‌تر از آن اثر گذاشت. به عبارت دیگر، شاخص‌هایی که در سطح اول قرار می‌گیرند، بیشترین تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها دارند و همین‌طور شاخص‌های سطح دوم نسبت به شاخص‌های سطح سوم به بعد تأثیر بیشتری از شاخص‌های دیگر می‌پذیرند. با کنترل این شاخص‌ها، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بخش عمومی و حسابداران و مدیران این بخش می‌توانند در راستای فلسفه گزارش‌شگری مالی بخش عمومی اقدام و عمل کنند تا با افزایش کیفیت گزارش‌شگری مالی، زمینه و اطلاعات لازم برای قضاوت و تصمیم‌گیری بهتر استفاده‌کنندگان (مانند مدیران دستگاه‌های دولتی، دستگاه‌های نظارتی و تصمیم‌گیر هم‌چون مجلس شورای اسلامی و عموم مردم) فراهم گردد؛ این مهم به حفظ بیت‌المال و منافع عموم مردم کمک شایانی می‌کند.

شواهد مرتبط با روش تحلیل شبکه‌ای جهت رتبه‌بندی شاخص‌های عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران نیز نشان داد که شاخص «جنسیت مدیر مالی» مهم‌ترین و «اندازه نهادهای بخش عمومی» کم‌اهمیت‌ترین شاخص در میان شاخص‌های عوامل محیطی می‌باشد. علاوه بر این، در خصوص عوامل سیاسی، شاخص «ایدئولوژی سیاسی دولت» مهم‌ترین و شاخص «توانایی مدیران» کم‌اهمیت‌ترین می‌باشد. از آن‌جا که این پژوهش به صورت طراحی الگو و شناسایی عوامل محیطی و سیاسی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران با استفاده از تکنیک‌های غربالگری فازی، روش ساختاری تفسیری و روش تحلیل شبکه‌ای صورت پذیرفته است، امکان مقایسه با شواهد سایر مطالعات وجود نداشت.

در نهایت، شایان ذکر است که این مطالعه فاقد محدودیت نمی‌باشد. نبود انگیزه کافی در بین جامعه نخبگان برای مشارکت فعال در این پژوهش، محدودیت‌های ذاتی مرتبط با ابزار اندازه‌گیری (پرسش‌نامه) و نبود پیشینه‌های مشابه با این پژوهش که امکان مقایسه شواهد این مطالعه را سایر مطالعات محدود می‌کرد، از محدودیت‌های اصلی این پژوهش بود. این محدودیت‌ها راه‌های بالقوه‌ای را برای پژوهش آتی با توجه به ویژگی‌های گزارش‌شگری مالی غیرانتفاعی، و نحوه دسترسی و استفاده از اطلاعات توسط ذی‌نفعان سازمان‌های غیرانتفاعی فراهم می‌کنند.

این پژوهش با مطالعه محافظه‌کاری حسابداری، که جنبه مهم و در عین حال نادیده گرفته شده گزارش‌شگری مالی بخش عمومی است، به ادبیات گزارش‌شگری مالی بخش عمومی کمک می‌کند. یافته‌های این پژوهش برای مدیران، تنظیم‌کنندگان و کسانی که در پژوهش‌های دانشگاهی بخش غیرانتفاعی مشارکت می‌کنند، بسیار جالب خواهد بود؛ زیرا بینش‌های اولیه‌ای در مورد ویژگی‌های محافظه‌کاری حسابداری در این بخش مهم اقتصاد ارائه می‌دهند. پژوهش‌های آینده می‌تواند این خط از مطالعات را با شناسایی سایر عوامل تعیین‌کننده و پیامدهای محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی گسترش دهد. برای مثال، مطالعات می‌توانند بررسی کنند که آیا محافظه‌کاری بیشتر دسترسی به منابع مالی خارجی را تسهیل می‌کند و آیا به دولت‌ها اجازه می‌دهد با نرخ بهره پایین‌تر وام بگیرند. هم‌چنین، سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه، گروه استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی بخش خصوصی هستند و در این بخش، تمرکز زیادی روی سود وجود دارد. در حالی که بودجه‌ها سازوکارهای کنترل

داخلی کلیدی و جریان‌های نقدی مهمی هستند، اعتقاد بر آن است که باید تمرکز بیشتری بر صورت‌های مالی بر مبنای تعهدی در بخش دولتی و فراتر از آن وجود داشته باشد. در این راستا، پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران در آینده این موضوع را بررسی کنند که آیا با توجه به لزوم استفاده دستگاه‌های دولتی در ایران از مبنای تعهدی حسابداری، بودجه‌های متوازن تأثیری بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی دارد یا خیر.

## References

- Altamuro, J.L.M., & Harris, E.E. (2023). Nonprofit accounting conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(5), 107-132. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107132>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0278425423000923>
- Avis, E., Ferraz, C., & Finan, F. (2018). Do government audits reduce corruption? Estimating the impacts of exposing corrupt politicians. *Journal of Political Economy*, 126(5), 1912-1964. <https://doi.org/10.1086/699209>  
[https://www.nber.org/system/files/working\\_papers/w22443/w22443.pdf](https://www.nber.org/system/files/working_papers/w22443/w22443.pdf)
- Babajani, J., & Dehghan, H. (2006). The Role of Accounting and Financial Reporting in Fulfilling and Assessing Accountability in View of Accountors and Accountees. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 3(12), 1-26. 20.1001.1.28210166.1384.3.12.1.3  
[https://qjma.atu.ac.ir/article\\_4139.html?lang=en](https://qjma.atu.ac.ir/article_4139.html?lang=en)
- Baber, W.R. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting and Economics*, 5(3), 213-221. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(83\)90013-7](https://doi.org/10.1016/0165-4101(83)90013-7)  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0165410183900137>
- Bahmani, M., NezamTaheri, S.S. (2023). Income Smoothing and Audit Fees. *Quarterly Scientific Journal of Technical and Vocational University*, 20, 565-585. 10.48301/KSSA.2022.332432.2034 [in persian]  
[https://karafan.tvu.ac.ir/article\\_152776.html](https://karafan.tvu.ac.ir/article_152776.html)
- Baik, B., Han, S.Y., Kim, B.H., & Oh, S. (2022). Financial reporting quality of privately held firms: Evidence from private corporations versus limited companies. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 29(5), 1184-1207. <https://doi.org/10.1080/16081625.2020.1828104>  
<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/16081625.2020.1828104>
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: Comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 83-128. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.04.001>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410104000564>
- Ball, R., Kothari, S.P., & Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), 1-51. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00012-4](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00012-4)  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410100000124>
- Barragato, C.A., & Basu, S. (2007). Properties of accounting earnings in not-for-profit organizations. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2428864> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2428864>

[https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN\\_ID2428864\\_code105808.pdf?abstractid=2428864&mirid=1&type=2](https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID2428864_code105808.pdf?abstractid=2428864&mirid=1&type=2)

- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), 3–37. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(97\)00014-1](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(97)00014-1)  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410197000141>
- Brender, A., & Drazen, A. (2008). How do budget deficits and economic growth affect reelection prospects? Evidence from a larger panel of countries. *American Economic Review*, 98(5), 2203–2220. <https://www.jstor.org/stable/29730168>
- Bu, D., Zhang, C., Lin, P.T., & Hu, F. (2020). Political uncertainty, institutions and accounting conservatism: evidence from the provincial leader turnover in China. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 49(4), 395-426. <https://doi.org/10.1080/02102412.2019.1657551>  
<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/02102412.2019.1657551>
- Bushman, R.M., & Piotroski, J.D. (2006). Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. *Journal of Accounting and Economics*, 42(1–2), 107–148. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.10.005>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410106000255>
- Cano-Rodriguez, M. (2010). Big auditors, private firms and accounting conservatism: Spanish evidence. *The European Accounting Review*, 19(1), 131–159. <https://doi.org/10.1080/09638180902989426>
- Carpenter, V.L. (1991). The influence of political competition on the decision to adopt GAAP. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10, 105–134. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(91\)90008-8](https://doi.org/10.1016/0278-4254(91)90008-8)  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/0278425491900088>
- Chen, S., Chen, X., & Cheng, Q. (2014). Conservatism and equity ownership of the founding family. *The European Accounting Review*, 23(3), 403–430. <https://doi.org/10.1080/09638180.2013.814978>  
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2013.814978>
- Cheng, R.H. (1992). An empirical analysis of theories on factors influencing state government accounting disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11, 1–42. [https://doi.org/10.1016/0278-4254\(92\)90013-N](https://doi.org/10.1016/0278-4254(92)90013-N)  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/027842549290013N>
- Chui, A.C., Titman, S., & Wei, J. (2010). Individualism and momentum around the world. *The Journal of Finance*, 65(1), 361–392. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2009.01532.x>  
<https://www.jstor.org/stable/25656294>
- Costello, A.M., Petacchi, R. & Weber, J. (2017). The impact of balanced budget restrictions on states' fiscal actions. *The Accounting Review*, 92(1), 51–7. <https://doi.org/10.2308/accr-51521> <https://publications.aaahq.org/accounting-review/article-pdf/92/1/51/32417/accr-51521.pdf>
- Cui, X., Ma, T., Xie, X., & Gooell, J.W. (2023). Uncertainty of uncertainty and accounting conservatism. *Finance Research Letters*, 52, 85-96. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2022.103525>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1544612322007012>

- Cziffra, J., Fortin, S., & Singer, Z. (2023). Differences in government accounting conservatism across jurisdictions, their determinants, and consequences: the case of Canada and the United States. *Review of Accounting Studies*, 28, 1035–1073.  
<https://doi.org/10.1007/s11142-021-09663-z>  
<https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-021-09663-z>
- Dai, L., & Ngo, P. (2021). Political Uncertainty and Accounting Conservatism. *European Accounting Review*, 30(2), 277-307. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1760117>  
<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09638180.2020.1760117>
- Doupnik, T. (2008). Influence of culture on earnings management: A note. *Abacus*, 44(3), 317–340. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00265.x>  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.2008.00265.x>
- Farshadfar, S., Schneider, T., & Bewley, K. (2022). The usefulness of accrual-based surpluses in the Canadian public sector. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(5), 106-119. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.106961>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425422000242>
- Felix, R. (2015). The use of inter-fund transfers to manager the bottom line in the municipal context. *Journal of Governmental and Nonprofit Accounting*, 4(1), 17-31. <https://doi.org/10.2308/ogna-51000>  
<https://publications.aaahq.org/jogna/article/4/1/17/477/The-Use-of-Inter-Fund-Transfers-to-Manage-the>
- Ferreira, A., Carvalho, J. & Pinho, F. (2013). Earnings management around zero: A motivation to local politician signalling competence. *Public Management Review*, 15(5), 657–686. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.707679>  
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/14719037.2012.707679>
- Francis, B., Hasan, I., Park, J.C., & Wy, Q. (2015). Gender Differences in Financial Reporting Decision Making: Evidence from Accounting Conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1285-1318. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12098>  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12098>
- Fuad, F., Rohman, A., Yuyetta, E.N.A., & Zulaikha, Z. (2024). How risk and ambiguity affect accounting conservatism. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, In press. <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2022-0425>  
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JFRA-11-2022-0425/full/html>
- Givoly, D., & Hayn, C. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*, 29(3), 287–320. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00024-0](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00024-0)  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0165410100000240>
- Glöckner, A. (2016). New development: The protective role of conservatism in public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(7), 527-530. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1237161>  
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2016.1237161>
- Gray, S. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1–15. <https://doi.org/10.1111/j.1467->

- <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x>
- Han, S., Kang, T., Salter, S., & Yoo, Y. (2010). A cross-country study on the effects of national culture on earnings management. *Journal of International Business Studies*, 41(1), 123–141. <https://doi.org/10.1057/jibs.2008.78>  
<https://link.springer.com/article/10.1057/jibs.2008.78>
- Haw, I., Lee, J., & Lee, W.J. (2014). Debt financing and accounting conservatism in private firms. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 1220–1259. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12064>  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12064>
- Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work related values*. Sage Publications.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations*. Sage Publications.
- Jamei, R., & Nasiri, B. (1398). The Effect of CEO Gender on Conditional Conservation and Unconditional With an Emphasis on Business and Financial Risk. *Women's Study*, 10(4), 1-24. 10.30465/WS.2019.4360 [in persian]  
[https://womenstudy.ihcs.ac.ir/article\\_4360.html](https://womenstudy.ihcs.ac.ir/article_4360.html)
- Jasemi, M. (1399). Investigating the position of internal audit on the degree of conservatism of companies. *New Research Approaches in Management and Accounting*, 30, 122-133. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/380> [in persian]  
<https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/380>
- Kanagaretnam, K., Lim, C., & Lobo, G. (2011). Effects of national culture on earnings management in banks. *Journal of International Business Studies*, 42(6), 853–874. <https://www.jstor.org/stable/29789463>  
<https://link.springer.com/article/10.1057/jibs.2011.26>
- Kanagaretnam, K., Lim, C., & Lobo, G. (2014). Influence of national culture on accounting conservatism and risk-taking in the banking industry. *The Accounting Review*, 89(3), 1115–1149. <https://www.jstor.org/stable/24468329#:~:text=The%20risk%2Dtaking%20in%20banking,and%20also%20indirect%2C%20through%20conservatism.>
- Khorramdel Masouleh, Z. (2023). Investigating Real Earnings Management Activities and its Impact on Stock Returns Prior to Share Issuance in Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *Quarterly Scientific Journal of Technical and Vocational University*, 20, 585-614. 10.48301/KSSA.2022.362368.2292 [in persian]  
[https://karafan.tvu.ac.ir/article\\_162993.html](https://karafan.tvu.ac.ir/article_162993.html)
- Kido, N., Petacchi, R., & Weber, J. (2012). The influence of elections on the accounting choices of governmental entities. *Journal of Accounting Research*, 50(2), 443–476. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00447.x>  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-679X.2012.00447.x>
- Kong, X., Radhakrishnan, S., & Tsang, A. (2017). Corporate Lobbying, Visibility and Accounting Conservatism. *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(5-6), 527-557.

- <https://doi.org/10.1111/jbfa.12246>  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/jbfa.12246>
- Kwok, C., & Tadesse, S. (2006). National culture and financial systems. *Journal of International Business Studies*, 37(2), 227-247.  
<https://doi.org/10.1057/palgrave.jibs.8400188>  
<https://www.jstor.org/stable/3875157>
- Lapsley, I. (1992). User needs and financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(4), 281-298. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.1992.tb00444.x>  
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1468-0408.1992.tb00444.x>
- Li, X., Goodell, J.D.W., Liao, J., Yao, S., & Liu, X. (2022). Does executive gender diversity supply accounting conservatism in traditional societies? Evidence from CEO-CFO combinations in China. *Finance Research Letters*, 48, pp. 109-126.  
<https://doi.org/10.1016/j.frl.2022.102946>  
<https://ideas.repec.org/a/eee/finlet/v48y2022ics1544612322002069.html>
- Ma, L., Zhang, M., Gao, J., & Ye, T. (2020). The Effect of Religion on Accounting Conservatism. *European Accounting Review*, 29(2), pp. 383-407.  
<https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1600421>  
<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2019.1600421>
- Marzuki, M.M., & Wahab, E.A.A. (2016). Institutional factors and conditional conservatism in Malaysia: Does international financial reporting standards convergence matter? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(3), 191-209.  
<https://doi.org/10.1016/j.jcae.2016.09.004>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566916300510>
- Mohammadi, A., Mohammadzadeh Salteh, H., Dianati Deilami, Z., & Aghdam Mazraeh, Y. (2019). Presentation of Challenges Detail Model Quality of Financial Reporting in the Public Sector: Based on Grounded Theory Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(63), 27-51. <https://doi.org/10.22054/qjma.2019.10644>  
[https://qjma.atu.ac.ir/article\\_10644.html?lang=en](https://qjma.atu.ac.ir/article_10644.html?lang=en)
- Mohammed, N.F., Ahmed, K., & Ji, X.-D. (2017). Accounting conservatism, corporate governance and political connections. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 288-318.  
<https://doi.org/10.1108/ARA-04-2016-0041>  
<https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/ARA-04-2016-0041/full/html>
- Muttakin, M.B., Khan, A., & Tanewski, G. (2019). CFO tenure, CFO board membership and accounting conservatism. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(3), 68-85.  
<https://doi.org/10.1016/j.jcae.2019.100165>  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566919301067>
- Nabar, S., & Boonlert-U-Thai, K. (2007). Earnings management, investor protection, and national culture. *Journal of International Accounting Research*, 6(2), 35-54.  
<https://doi.org/10.2308/jiar.2007.6.2.35> <https://publications.aaahq.org/jiar/article-abstract/6/2/35/9970/Earnings-Management-Investor-Protection-and?redirectedFrom=PDF>
- Noviyanti, A., & Agustina, L. (2021). Factors Affecting Accounting Conservatism in Indonesia. *Accounting Analysis Journal*, 10(2), 116-123.

<https://doi.org/10.15294/aaj.v10i2.48752>

<https://journal.unnes.ac.id/sju/aaj/article/view/48752>

- Peltzman, S. (1992). Voters as fiscal conservatives. *Quarterly Journal of Economics*, 107(2), 327–361. <https://doi.org/10.2307/2118475> <https://www.jstor.org/stable/2118475>
- Pinnuck, M., & Potter, B.N. (2009). The quality and conservatism of the accounting earnings of local governments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(6), 525–540. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2009.08.002> <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0278425409000696>
- Potrafke, N. (2018). Government ideology and economic policy-making in the United States—A survey. *Public Choice*, 174, 145–207. <https://doi.org/10.1007/s11127-017-0491-3> <https://link.springer.com/article/10.1007/s11127-017-0491-3>
- Raithatha, M., & Shaw, T.S. (2019). Do family firms choose conservative accounting practices? *The International Journal of Accounting*, 54(4), 1–44. <https://doi.org/10.1142/S1094406019500148> <https://www.worldscientific.com/doi/10.1142/S1094406019500148>
- Ruch, G., & Taylor, G. (2015). Accounting conservatism: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 34, 17–38. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2015.02.001> <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0737460715000038>
- Ryan, S.G. (2006). Identifying conditional conservatism. *The European Accounting Review*, 15(4), 511–525. <https://doi.org/10.1080/09638180601102099> <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180601102099>
- Salehi, M., Ghanbari, E., & Orfizadeh, S. (2021). The relationship between managerial entrenchment and accounting conservatism. *Journal of Facilities Management*, 19(5), 612-631. <https://doi.org/10.1108/JFM-11-2020-0087> <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JFM-11-2020-0087/full/html>
- Salter, S., Kang, T., Gotti, G., & Douppnik, T. (2013). The role of social values, accounting values and institutions in determining accounting conservatism. *Management International Review*, 53(4), 607–632. <https://doi.org/10.1007/s11575-012-0152-1> <https://link.springer.com/article/10.1007/s11575-012-0152-1>
- Schultz, J., & Lopez, T. (2001). The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters. *The International Journal of Accounting*, 36(3), 271–290. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(01\)00103-0](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(01)00103-0) <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0020706301001030>
- Sepasi, S., & Abdoli, L. (1395). Effect of Managers' Gender on Conditional Conservatism. *Social Psychological Studies of Women*, 46, 129-154. 10.22051/JWSPS.2016.2335 [in persian] [https://jwsp.s.alzahra.ac.ir/article\\_2335.html](https://jwsp.s.alzahra.ac.ir/article_2335.html)
- Watts, R.L. (2003a). Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. *Accounting Horizons*, 17(3), 207–221. <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.3.207> <https://publications.aaahq.org/accounting-horizons/article-abstract/17/3/207/1739/Conservatism-in-Accounting-Part-I-Explanations-and?redirectedFrom=PDF>
- Watts, R.L. (2003b). Conservatism in accounting part II: Evidence and research opportunities. *Accounting Horizons*, 17(4), 287–301.

<https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.4.287>

<https://www.proquest.com/openview/6b54287f7a75b0108937df61ee494d5b/1?pq-origsite=gscholar&cbl=3330>

Wu, J., Liu, B., Chang, S., & Chan, K.C. (2022). Effects of air pollution on accounting conservatism. *International Review of Financial Analysis*, 84, 48-62.

<https://doi.org/10.1016/j.irfa.2022.102380>

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1057521922003301>

Xie, L., Kim, J.-B., & Yuan, T. (2024). Political Corruption and Accounting Conservatism. *European Accounting Review*, In press.

<https://doi.org/10.1080/09638180.2023.2242399>

<https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09638180.2023.2242399>

Xu, J., & Lu, C. (2008). Accounting Conservatism: A Study of Market-Level and Firm-Level Explanatory Factors. *China Journal of Accounting Research*, 1, 11-29.

[https://doi.org/10.1016/S1755-3091\(13\)60003-9](https://doi.org/10.1016/S1755-3091(13)60003-9)

<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1755309113600039>

Yin, M., Zhang, J., Han, J. (2020). Impact of CEO-board social ties on accounting conservatism: Internal control quality as a mediator. *The North American Journal of Economics and Finance*, 52, 36-51.

<https://doi.org/10.1016/j.najef.2020.101172>

<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1062940820300693>

Zhong, Y., & Li, W. (2017). Accounting conservatism: A literature review. *Australian Accounting Review*, 27(2), 195-213.

<https://doi.org/10.1016/j.acclit.2015.02.001>

<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/auar.12107>