



نشریه علمی حسابداری مدیریت

دوره ۱۸ / شماره ۶۶ / پاییز ۱۴۰۴

صفحه ۱۲ تا ۲۹

ارائه الگوی عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه کاری حسابداری بخش عمومی در ایران

امین باقری مجد^۱

اسفندیار ملکیان^{۲*}

عباسعلی پور آقاجان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۲۰

چکیده

در این پژوهش بر ویژگی محافظه کاری حسابداری بخش عمومی تمرکز شده است؛ چرا که یکی از مواردی که در ادبیات حسابداری بخش عمومی مغفول مانده است، محافظه کاری حسابداری بخش عمومی می باشد. از نظر جهت گیری های پژوهشی، مطالعه حاضر از نوع پژوهش های توسعه ای است. جامعه آماری شامل نخبگان دانشگاهی و حرفه ای کشور در سال های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ می باشد که در زمینه گزارشگری مالی بخش عمومی در عمل اقدام می نمایند. نتایج حاکی از آن است که ۱۹ شاخص اقتصادی که با فن غربالگری فازی مورد تأیید نهایی قرار گرفتند، با استفاده از روش ساختاری تفسیری در پنج سطح دسته بندی می شود؛ چهار شاخص «مازاد بودجه ای»، «نامتقارنی اطلاعاتی»، «اقدام تعهدی» و «مازاد وجوه مصرف نشده» در سطح اول و چهار شاخص «کسری بودجه»، «رونق تجاری»، «انگیزه های اقتصادی مدیریت» و «عدم قطعیت اقتصادی» در سطح پنجم قرار گرفتند. هم چنین، نتایج مرتبط با روش تحلیل شبکه ای نشان داد که شاخص «عدم قطعیت اقتصادی» مهم ترین شاخص می باشد. این پژوهش با مطالعه و شناسایی عوامل مؤثر بر محافظه کاری حسابداری در بخش عمومی به ادبیات گزارشگری مالی بخش عمومی کمک می کند و استفاده کنندگان را قادر می سازد تا با شناخت این عوامل تصمیم های بهتری اتخاذ نمایند.

واژه های کلیدی: محافظه کاری حسابداری، عوامل اقتصادی، بخش عمومی.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. amin.b.majd2013@gmail.com

^{۲*} استاد گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران. (نویسنده مسئول) e.malekian@umz.ac.ir

^۳ دانشیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. abbas_acc46@yahoo.com

۱- مقدمه

مجموعه گسترده‌ای از ادبیات غیرانتفاعی، استفاده از اطلاعات مرتبط با درآمد توسط اهداکنندگان و سایر ذی‌نفعان غیرانتفاعی را تأیید کرده است (پارسونز^۴، ۲۰۰۷؛ تروسل^۵ و پارسونز، ۲۰۰۷). در برخی از کشورها بهبود دسترسی به اطلاعات مالی از طریق واسطه‌ها (مثلاً در آمریکا از طریق واسطه‌هایی^۶ مانند گویداستار^۷ و پروپابلیکا^۸)، محیط اطلاعاتی مؤسسات غیرانتفاعی را بهبود بخشیده است و از ارزیابی‌های کیفیت گزارشگری مالی و مقایسه‌های نظام‌مند در بین مؤسسات حمایت می‌کند (آلتامورو و هریس^۹، ۲۰۲۳). این اتکا به گزارشگری مالی غیرانتفاعی، ذی‌نفعان، قانون‌گذاران و جامعه دانشگاهی را تشویق کرده است تا درک موجود از ویژگی‌ها و کیفیت اطلاعات مالی غیرانتفاعی را بهبود بخشند.

یک گسترش طبیعی برای اتکا و در دسترس بودن اطلاعات مالی غیرانتفاعی، در نظر گرفتن ویژگی‌های گزارش‌های مالی و تأثیر این ویژگی‌ها بر حمایت عمومی غیرانتفاعی، یعنی کمک‌های مالی، است. در حالی که حجم قابل توجهی از پژوهش‌ها در مورد ویژگی‌های گزارشگری مالی در بخش انتفاعی ایجاد شده است، اما ویژگی‌های گزارشگری مالی در بخش غیرانتفاعی به طرز تأسفباری مورد مطالعه قرار نگرفته است (آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳). این در حالی است که شرایط در این خصوص در ایران نسبت به سایر کشورهای توسعه‌یافته نظیر آمریکا متفاوت است؛ به بیان دقیق‌تر، با نگاهی به پژوهش‌های پیشین در خارج از کشور نسبت به داخل می‌توان متوجه شد که ادبیات گسترده‌تری به بررسی افشای حسابداری در بخش عمومی پرداخته است؛ هدف بیشتر این مطالعات، شناسایی انگیزه‌های افشای اطلاعات مالی عمومی بوده است (چنگ^{۱۰}، ۱۹۹۲). اما نگاهی گذرا به مطالعات داخلی

نشان‌دهنده آن است که به این پژوهش‌ها کمتر توجه شده است، هر چند در سال‌های اخیر از سوی پژوهشگران به این موضوع توجه نسبتاً بیشتری شده است. یکی از دلایل کم‌توجهی به این پژوهش‌ها در ایران از سوی پژوهشگران، عدم افشای عمومی اطلاعات دولت و در دسترس نبودن داده‌های مالی دستگاه‌های بخش عمومی می‌باشد.

با وجود تشابه‌های فراوان، مؤسسات غیرانتفاعی مشابه با سازمان‌های انتفاعی بر کسب سود تمرکز ندارند. 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، پژوهش حاضر به دنبال ارائه شواهدی برای این مسأله است که در بخش عمومی ایران چه عواملی بر ویژگی‌های گزارشگری مالی این بخش مؤثر است. هر چند 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 نماید. برخی از مطالعات پیشین بین ابعاد خاص فرهنگ ملی و انتخاب‌های حسابداری ارتباط برقرار کرده‌اند (سالتر^{۱۱} و همکاران، ۲۰۱۳). بر همین اساس، زیفرا^{۱۲} و همکاران (۲۰۲۳) استدلال می‌کنند که این تفاوت‌های فرهنگی به حسابداری بخش عمومی نیز قابل گسترش است.

در این پژوهش بر ویژگی محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تمرکز شده است؛ چرا که یکی از مواردی که در ادبیات حسابداری بخش عمومی مغفول مانده و به آن توجه کمتری شده است، محافظه‌کاری حسابداری بخش

^۴. ProPublica

^۵. Altamuro & Harris

^۶. Cheng

^۷. Salter

^۸. Czifra

^۹. Parsons

^{۱۰}. Trussel

^{۱۱}. متأسفانه در ایران چنین سازمان‌های واسطه‌ای برای انتشار اطلاعات

مؤسسات غیرانتفاعی وجود ندارد.

^{۱۲}. Guidestar

باید به آن توجه بیشتری کرد. در واقع، مشکل اصلی که محرک پژوهش فعلی است نبود شناخت کافی از محافظه‌کاری حسابداری در بخش عمومی و عوامل مؤثر بر آن در ایران است. بر همین اساس، در این پژوهش سعی شد تا الگویی جهت شناسایی عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران معرفی شود. لذا، هدف اصلی این پژوهش کمک به حل مشکلات پیشین ادبیات حسابداری بخش عمومی در زمینه محافظه‌کاری و بسط و گسترش مرزهای دانش در این زمینه و شناسایی عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران و ارائه الگوی آن است. با دستیابی به هدف‌های مطرح شده، می‌توان به دست‌اندرکاران بخش حسابداری دولت و بخش عمومی و نهادهای قانون‌گذار برای حسابداری بخش عمومی جهت استفاده بهتر از ویژگی‌های کیفی اطلاعات بخش عمومی، کمک کرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حجم وسیعی از ادبیات به بررسی انتخاب‌های افشای حسابداری بخش عمومی پرداخته است. مطابق با ادبیات موجود انتخاب سیاست‌های حسابداری بخش عمومی صرفاً تابعی از عوامل سیاسی یا محیطی نیست و عوامل اقتصادی هم بر ارائه اطلاعات تأثیر می‌گذارد. مطالعات پیشین نیروهایی همچون ترجیحات و خواسته‌های رأی‌دهندگان، فشارهای گروه ذی‌نفع، رقابت احزاب، نیروهای نهادی و خواسته‌های خارجی را شناسایی کرده است (چنگ، 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 (به‌عنوان نمونه، بابر^{۲۱}، ۱۹۸۳؛ چنگ، ۱۹۹۲). مطالعات بعدی اهداف خاص گزارشگری

عمومی می‌باشد. این در حالی است می‌توان مطالعات محافظه‌کاری حسابداری در بخش غیردولتی 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^{۱۳} (۱۹۹۷)، پژوهش‌های تجربی در مورد محافظه‌کاری حسابداری با بررسی شرکت‌های سهام عام رونق یافته است (ژونگ و لی^{۱۴}، ۲۰۱۷). هم‌چنین، پژوهشگران محافظه‌کاری حسابداری را در محیط‌های دیگر، مانند شرکت‌های خانوادگی (چن^{۱۵} و همکاران، ۲۰۱۴؛ رایشاتها و شاو^{۱۶}، ۲۰۱۹)، شرکت‌های خصوصی (هاو^{۱۷} و همکاران، ۲۰۱۴؛ بایک^{۱۸} و همکاران، ۲۰۲۲)، شرکت‌های دولتی (کیان و همکاران، ۱۳۹۹) و در میان کشورها (یوشمن و بیتوروسکی^{۱۹}، ۲۰۰۶) مورد بررسی قرار داده‌اند. 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^{۲۰} 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 مقاله 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 است که

^{۱۸}. Baik

^{۱۹}. Bushman & Piotroski

^{۲۰}. Farshadfar

^{۲۱}. Baber

^{۱۳}. Basu

^{۱۴}. Zhong & Li

^{۱۵}. Chen

^{۱۶}. Raithatha & Shaw

^{۱۷}. Haw

حسابداری بخش عمومی و ابزار دستیابی به آنها را بررسی کردند. به عنوان مثال، بک^{۲۲} (۲۰۱۸) استدلال می‌کند که مدیران شهرداری برای جلوگیری از کسری و مازاد بودجه، از سوی شهروندان تحت فشار هستند. در راستای این استدلال، فلیکس^{۲۳} (۲۰۱۵) شواهدی را ارائه می‌کند که نشان می‌دهد شهرداری‌ها تلاش می‌کنند تا درآمد سربه‌سر را در صندوق عمومی^{۲۴} گزارش کنند. پلتزمن^{۲۵} (۱۹۹۲) و برندر و درازن^{۲۶} (۲۰۰۸) دریافتند که اجتناب از گزارش کسری، احتمال انتخاب مجدد رئیس فعلی را افزایش می‌دهد. در این زمینه، کیدو^{۲۷} و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که در یک سال انتخاباتی، بدهی غیبت‌های جبران شده^{۲۸} و تعهدات بازنشستگی بدون بودجه (دو بدهی که امکان استفاده از اختیار^{۲۹} را فراهم می‌کند) دولت‌های ایالتی به طور غیرعادی کوچک هستند. فریرا^{۳۰} 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^{۳۱} و همکاران (۲۰۱۷) نیز دریافتند که دولت‌ها هم اقلام تعهدی و هم سود واقعی را مدیریت می‌کنند تا اطمینان حاصل کنند که صورت‌های مالی آنها با قوانین بودجه متوازن مطابقت دارد. به طور خاص، آنها شواهدی از نقل و انتقالات وجوه دولتی و هم‌چنین فروش دارایی‌های عمومی برای پوشش کسری ارائه می‌کنند. آنچه که از محدود مطالعات انجام شده قبلی که در بالا ذکر شد مشخص است، توجه کمتر به پدیده محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی است که در این پژوهش بر این موضوع تأکید شده است.

پینوک و پاتر^{۳۲} (۲۰۰۹) اولین افرادی بودند که هر چند غیرمستقیم، اما به بحث محافظه‌کاری حسابداری دولت‌های

محلی در استرالیا پرداخته‌اند. بعد از آن، گلاکتر^{۳۳} (۲۰۱۶) به بیان محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی پرداخت. سپس، فرشادفر و همکاران (۲۰۲۲) در حین بررسی سودمندی مازاد بر مبنای تعهدی برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی و مازاد آتی در بخش عمومی، به بحث محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی کشور کانادا پرداختند. اخیراً نیز دو مطالعه توسط آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) و زیفرا و همکاران (۲۰۲۳) نیز در کشورهای توسعه یافته در خصوص بحث محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی صورت پذیرفته است. با این حال، این پدیده در کشورهای در حال توسعه و کمتر توسعه یافته تاکنون مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا، تأکید این پژوهش بر روی همین موضوع در ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه است. این در حالی است که محافظه‌کاری حسابداری یکی از ویژگی‌های مهم و رایج گزارشگری مالی می‌باشد که به طور گسترده در بخش انتفاعی، هم در سطح عمومی (باسو، ۱۹۹۷؛ احمد^{۳۴} و همکاران، ۲۰۰۲؛ واتس، ۲۰۰۳؛) و هم در سطح خصوصی (هوپ^{۳۵} 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 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 تقاضاهای نظارتی

^{۲۰}. Ferreira

^{۳۱}. Costello

^{۳۲}. Pinnuck & Potter

^{۳۳}. Glöckner

^{۳۴}. Ahmed

^{۳۵}. Hope

^{۲۲}. Beck

^{۲۳}. Felix

^{۲۴}. General Fund

^{۲۵}. Peltzman

^{۲۶}. Brender & Drazen

^{۲۷}. Kido

^{۲۸}. Liability for Compensated Absences

^{۲۹}. Discretion

می‌کند و لذا، انتظار نمی‌رود که قرارداد بدهی باعث شود سازمان‌های بخش عمومی به صورت 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 داده‌اند 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. لذا، مدیران فعال در بخش‌های عمومی باید در مقابل تصمیم‌هایی که اتخاذ و کارهایی که می‌کنند، پاسخگو باشند. لذا، شهروندان حق دانستن و پاسخ‌خواهی از دولت دارند و به گزارش‌های مالی دولت هم نیازمندند. در خصوص رد مورد دوم، می‌توان به وجود حسابرسی بخش عمومی اشاره کرد؛ در همین راستا، آویس^{۳۶} 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 مقاله، 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 پیدا نماید. بر این اساس، در ادامه سعی می‌شود تا به معرفی عوامل اقتصادی بالقوه مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی پرداخته شود؛ در این خصوص، مشابه با آلتامورو و هریس (۲۰۲۳) از ادبیات بخش خصوصی در زمینه محافظه‌کاری حسابداری نیز استفاده خواهد شد.

دولت‌ها با فشار شدید شهروندان و قوانین برای اجتناب از گزارش کسری‌ها و تا حدی مزاد مواجه هستند (به‌عنوان

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 به عنوان سکوی پرشی برای مطالعه در بخش عمومی استفاده کرد، اما تفاوت‌هایی بین این دو بخش وجود دارد که درک صریح از نحوه عملکرد محافظه‌کاری در این بخش منحصر به فرد اقتصاد را تشویق می‌کند. مهم‌ترین این تفاوت‌ها این است که ذی‌نفعان غیرانتفاعی مالک نیستند و لذا نیازهای اطلاعاتی مالکان محرک اصلی گزارشگری مالی محافظه‌کارانه نیست. 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 می‌نماید.

با وجود ادبیات انتفاعی و غیرانتفاعی قبلی که نشان می‌دهد سازمان‌های غیرانتفاعی محافظه‌کارانه گزارش خواهند کرد، دلایلی وجود دارد که انتظار می‌رود مؤسسات غیرانتفاعی و بخش عمومی به صورت محافظه‌کارانه گزارش ندهند. نخست، ذی‌نفعان 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 بخش عمومی نسبت به افشای صورت‌های مالی خود نگران باشند، به‌ویژه آنها که به تصمیم‌های حسابداری محافظه‌کارانه مربوط می‌شوند. دوم، خطرات دعوی قضایی یک عامل تعیین‌کننده اصلی گزارشگری محافظه‌کارانه در شرکت‌های انتفاعی، در مؤسسات بخش عمومی کاهش می‌یابد. لذا، در حالی که مشخص شده است که ریسک پرداخت‌های تسویه منجر 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

^{۳۶}. Avis

مثال، کیدو و همکاران، ۲۰۱۲؛ فریرا و همکاران، ۲۰۱۳؛ بک، ۲۰۱۸). در نتیجه، مطالعات نشان داده‌اند که دولت‌ها تلاش می‌کنند تا بودجه‌های خود، از جمله نقل و انتقالات وجوه، ارقام تعهدی اختیاری و فروش دارایی‌ها را متعادل کنند (کاستلو و همکاران، ۲۰۱۷). انگیزه دیگر برای ایجاد تعادل در بودجه، تأثیری است که می‌تواند بر رتبه‌بندی اعتبار و هزینه خدمات بدهی دولت داشته باشد. زیفرا و همکاران (۲۰۲۳) بیان می‌کنند که دولت‌ها برای دستیابی به اهداف گزارشگری خود در مواجهه با فشارهای مختلف برای متعادل کردن بودجه‌های‌شان، برخی اختیارات را اعمال خواهند کرد. به عبارت دیگر، تراز بودجه پیش‌بینی شده منفی‌تر، دولت‌ها را به استفاده از حسابداری تهاجمی‌تر سوق می‌دهد و به تبع آن دولت با یک تعدیل نزولی در پایان سال^{۳۷} برای ذخایر روبرو خواهد شد. به‌گونه مشابه، تراز پیش‌بینی‌شده مثبت‌تر باعث می‌شود که دولت‌ها محافظه‌کارانه‌تر عمل کنند و تعدیلات را به سمت بالا (صعودی) تنظیم نمایند. در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که تراز بودجه بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تأثیر داشته باشد.

مطالعات مربوط به افشای حسابداری در بخش عمومی وضعیت مالی این بخش (استفاده از بدهی به عنوان واحد اصلی اندازه‌گیری) را به‌طور مثبت با انگیزه عمل شفاف‌تر نشان می‌دهند (بابر، ۱۹۸۳). اخیراً، لاسواد^{۳۸} و همکاران (۲۰۰۵) دریافتند که اهرم مالی به‌طور مثبت با احتمال پست کردن صورت‌های مالی توسط دولت محلی در اینترنت مرتبط است.

بدهکاران با پرداخت‌های نامتقارن روبرو هستند و بنابراین محافظه‌کاری حسابداری را ترجیح می‌دهند. حسابداری محافظه‌کارانه برای بهبود کارایی قراردادهای بدهی با ایجاد نقض عهد از طریق شناسایی به موقع زیان و با نیاز به قابلیت تأیید بالاتر سودها تکامل یافته است (واتس، ۲۰۰۳). مطالعات نشان داده‌اند که مؤسساتی که دارای بدهی هستند می‌توانند با گزارشگری محافظه‌کارانه‌تر،

از طلبکاران سود ببرند. احمد و همکاران (۲۰۰۲) نشان دادند که هزینه بدهی برای شرکت‌هایی که گزارشگری مالی محافظه‌کارانه‌تری دارند، کمتر است. ژانگ^{۳۹} (۲۰۰۸) نیز نشان داد که برای وام‌گیرندگان، گزارشگری محافظه‌کارانه‌تر می‌تواند ریسک نزولی وام‌دهندگان را کاهش دهد و سپس وام‌دهندگان به نرخ‌های بهره پایین‌تری نیاز دارند که به نفع وام‌گیرندگان است. افزون‌بر مزایای مسقیمی که از اعتباردهندگان برای گزارشگری محافظه‌کارانه‌تر به‌دست می‌آید، مؤسسات دارای بدهی می‌توانند از گزارشگری محافظه‌کارانه به‌طور غیرمستقیم از طریق آثار آن بر رتبه‌بندی اعتباری سود ببرند. شواهد نشان می‌دهد که اعتباردهندگان به گزارشگری مالی دولت توجه دارند (هنکه و ماهر^{۴۰}، ۲۰۱۶). هنکه و ماهر (۲۰۱۶) دریافتند که گزارشگری با تأخیر توسط شهرداری‌ها منجر به رتبه‌بندی اوراق قرضه پایین‌تر و بازده اوراق قرضه بالاتر می‌شود. محافظه‌کاری به دلیل وجود ناتقارنی اطلاعاتی می‌تواند به سرمایه‌گذاران اوراق قرضه و مؤسسات رتبه‌بندی اوراق قرضه نشان دهد که تعهد بالایی به گزارش مالی شفاف دارند. همچنین، می‌تواند نشان‌دهنده صلاحیت و حرفه‌ای بودن کارکنان بخش عمومی باشد. بنابراین، با افزایش سطح بدهی دولت انتظار می‌رود که محافظه‌کاری حسابداری دولت نیز افزایش یابد تا تقاضای بدهکاران برای گزارشگری محافظه‌کارانه را برطرف کند (زیفرا و همکاران، ۲۰۲۳). از سوی دیگر، محافظه‌کاری بیشتر آثار منفی بر کسری بودجه و دارایی‌های خالص دولت دارد. پیامد منفی محافظه‌کاری بر تصویر موقعیت مالی واحد تجاری، به‌نوبه خود، ممکن است دولت‌هایی را که بدهی بالایی دارند از گزارشگری محافظه‌کارانه منصرف کند (آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳؛ زیفرا و همکاران، ۲۰۲۳).

یکی دیگر از مواردی که می‌تواند دستگاه‌های دولتی و نهادهای بخش عمومی را به سمت گزارشگری محافظه‌کارانه سوق دهد، انگیزه‌های مدیریتی است. واتس (۲۰۰۳ و b) معتقد است که پاداش‌های مدیران مرتبط با عملکرد

^{۳۹}. Zhang

^{۴۰}. Henke & Maher

^{۳۷}. Downward Year-End Adjustment

^{۳۸}. Laswad

می‌تواند بر گزارشگری مالی محافظه‌کارانه آنها تأثیر بگذارد. به این معنا که نیاز به دستیابی به اهداف عملکردی معین می‌تواند مدیران اجرایی را به گزارشگری تهاجمی ترغیب کند. با این حال، لافوند^{۴۱} و واتس (۲۰۰۸) مستند می‌کنند که ساختار طرح‌های پاداشی که سرپوش در پرداخت‌ها ایجاد می‌کند، می‌تواند مدیران را تشویق نماید تا در گزارشگری مالی محافظه‌کارانه‌تر عمل کنند تا درآمدها را در دوره‌های زمانی آینده هموار نمایند. بالسام و هریس^{۴۲} (۲۰۱۸) نیز استفاده از پاداش را در بخش غیرانتفاعی بررسی کردند و شواهدی را یافتند که نشان می‌دهد پاداش‌ها به عنوان سازوکار تشویقی برای مدیران غیرانتفاعی عمل می‌کند و به نوعی آنها نشان دادند که بین پاداش مدیریت و محافظه‌کاری حسابداری ارتباط وجود دارد. بارگاتو و باسو^{۴۳} (۲۰۰۷) مستند کرده‌اند که درآمدهای غیرانتفاعی مانند شرکت‌های انتفاعی تداوم نامتقارن نشان

می‌دهند، با این حال نتایج آنها بیانگر آن است که اقلام تعهدی غیرانتفاعی، 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 و قراردادی (اندازه و اهرم مالی سازمان)، محافظه‌کارانه‌تر گزارش می‌دهند. پیناک و پاتر^{۴۴} (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 ذکر شده، می‌توان به برخی دیگر از عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری به شرح جدول ۱ اشاره کرد:

جدول ۱. برخی از عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری

مقدار و سختی دستمزد کارکنان	نقدینگی	نامتقارنی اطلاعاتی	اقلام تعهدی	مازاد بودجه
استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد	عدم قطعیت اقتصادی	محدودیت‌های مالی	چسبندگی هزینه‌ها	کیفیت حسابرسی
استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول	دوره تصدی حسابرس	رکود و رونق تجاری	سیاست‌های پولی	اهرم مالی
تخصص حسابرس در صنعت	مالیات	قراردادها	فرصت‌های رشد	کنترل‌های داخلی
واتس (۲۰۰۳): اگزو ^{۴۵} و لو (۲۰۰۸): لی ^{۴۶} ، (۲۰۱۰): شن ^{۴۷} و همکاران (۲۰۱۳): مارزوک و وهاب ^{۴۸} (۲۰۱۶): مکنی فوراتی ^{۴۹} و همکاران (۲۰۲۰): نویانتي و آگوستینا ^{۵۰} (۲۰۲۱): کریشنان و ژانگ ^{۵۱} (۲۰۲۲): فرشادفر و همکاران (۲۰۲۲): کوی ^{۵۲} و همکاران (۲۰۲۳): بولهاگا ^{۵۳} و همکاران (۲۰۲۳): چن و همکاران (۲۰۲۴): یو ^{۵۴} و همکاران (۲۰۲۴): رضازاده و آزاد (۱۳۸۷): مهرانی و همکاران (۱۳۸۹): مهرانی و همکاران (۱۳۹۰): رجب‌دري و همکاران (۱۳۹۶): اسبقی خانقاه (۱۳۹۶): و گلشن و عبدلی (۱۴۰۰).				

۳- روش پژوهش

این پژوهش دارای دو سؤال کلی است: اول این که عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در

^{۴۸}. Marzuki & Wahab

^{۴۹}. Makni Fourati

^{۵۰}. Noviyanti & Agustina

^{۵۱}. Krishnan & Zhang

^{۵۲}. Cui

^{۵۳}. Boulhaga

^{۵۴}. Yu

^{۴۱}. Lafond

^{۴۲}. Balsam & Harris

^{۴۳}. Barragato & Basu

^{۴۴}. Pinnuck & Potter

^{۴۵}. Xu

^{۴۶}. Li

^{۴۷}. Shen

ایران کدام‌اند؟ و دوم الگوی مناسب تبیین عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران چگونه است؟ لذا، از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، پژوهش حاضر از نوع مطالعات توسعه‌ای است؛ چرا که از منجر به شناسایی شاخص‌های جدید و بهبود محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی می‌شود. با توجه به محتوای سؤال‌های مطرح شده در این پژوهش، اتخاذ رویکرد تفسیری در بین رویکردهای موجود روش‌شناسی پژوهش، بهترین 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 اساس مطالعات انجام شده، شاخص‌های اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی، تعیین و بر اساس آنها، سؤال‌های قابل طرح در پرسشنامه‌ها برای نظرخواهی از نخبگان، طراحی می‌گردد. به بیان دقیق‌تر، ابتدا پیرامون محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی، پژوهش و مطالعه صورت گرفت. پس از بررسی کمی تعداد مقاله‌ها از رویکرد تحلیل محتوای کیفی برای بررسی عناوین آنها استفاده شد. در این پژوهش گام‌های زیر دنبال شد:

- تعیین محتوا و علت انتخاب آن: در این مرحله هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مطالعات مرتبط با محافظه‌کاری حسابداری در بخش عمومی در نظر گرفته شد؛
- تصمیم‌گیری در مورد مفهوم‌سازی: این پژوهش با هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای پژوهش‌های

محافظه‌کاری حسابداری در بخش عمومی صورت پذیرفت؛

- تعیین واحد جمع‌آوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری: جمع‌آوری اطلاعات از پژوهش‌های منتشرشده مرتبط با محافظه‌کاری حسابداری در بخش عمومی منتشرشده از ابتدای انتشار هر نشریه تا پایان آذر ماه ۱۴۰۲ صورت گرفت. همچنین، برای افزایش دقت، قابلیت اتکا و اعتماد بیشتر به یافته‌های حاصل از مطالعه و کاهش خطر نمونه‌گیری، تمام شماره‌های نشریه‌های حسابداری و حسابرسی بررسی شد؛ لذا هیچگونه نمونه‌گیری به عمل نیامد؛
 - کدگذاری توسط دو کدگذار: در این مرحله تمامی پژوهش‌هایی که در عنوان آن از واژه «محافظه‌کاری حسابداری» استفاده شده است، به وسیله دو نفر کدگذاری شد و به‌صورت مستقل تحلیل شد تا روایی پژوهش افزایش یافته و تحلیل محتوای پژوهش‌ها تنها مبتنی بر قضاوت‌های یک فرد نباشد؛
 - تهیه جدول و الگوی نهایی: پس از استخراج پژوهش‌های مرتبط به‌وسیله دو نفر کدگذار، برای استفاده‌ی بهینه از نتایج، یافته‌ها به‌صورت جدول ارائه شد.
- شاخص‌های اقتصادی مشخص شده به شرح جدول ۲ می‌باشد. سپس، با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی، نظر و عقیده صاحب‌نظران منتخب راجع به پرسشنامه‌ها گردآوری می‌شود.

جدول ۲. شاخص‌های عوامل اقتصادی شناسایی شده مؤثر بر محافظه‌کاری

ردیف	شاخص	ردیف	شاخص	ردیف	شاخص
۱	کسری بودجه	۱۲	انگیزه‌های اقتصادی مدیریت	۲۳	رکود تجاری
۲	اهرم مالی	۱۳	نقدینگی	۲۴	عدم قطعیت اقتصادی
۳	تراز مثبت یا منفی بودجه	۱۴	مازاد وجوه مصرف نشده	۲۵	کیفیت حسابرسی
۴	مازاد بودجه‌ای	۱۵	میزان بودجه دریافتی از دولت	۲۶	دوره تصدی حسابرسان
۵	پاداش مدیران	۱۶	توانایی پیش‌بینی درآمدها	۲۷	تخصص حسابرسان در صنعت
۶	فشار پاسخگویی عملیاتی	۱۷	مشوق‌های اقتصادی گزارشگری	۲۸	کیفیت کنترل‌های داخلی
۷	محدودیت‌های مالی	۱۸	نامتقارنی اطلاعاتی	۲۹	استانداردهای مبتنی بر اصول
۸	قراردادها	۱۹	اقدام تعهدی	۳۰	استانداردهای مبتنی بر قواعد
۹	فشار پاسخگویی مالی	۲۰	نظارت بر کارکرد سازمان	۳۱	چسبندگی هزینه‌ها

فرصت‌های رشد	۲۱	سیاست‌های پولی	۳۲	مقدار دستمزد کارکنان	۱۰
مالیات	۲۲	رونق تجاری	۳۳	سختی دستمزد کارکنان	۱۱

در این مطالعه جامعه آماری شامل نخبگان دانشگاهی و نخبگانی است که در زمینه گزاری‌گری مالی بخش عمومی در نیمه دوم سال ۱۴۰۲ و نیمه اول سال ۱۴۰۳ در عمل اقدام می‌نمایند. به بیان دقیق‌تر، جامعه آماری این پژوهش از دو بخش نخبگان دانشگاهی و نخبگان حرفه تشکیل شده است. به بیان دقیق‌تر، افراد مدنظر در این پژوهش باید یکی از دو شرط زیر را داشته باشند:

۱- **نخبگان دانشگاهی:** افرادی که حداقل دارای رتبه استادیاری در رشته حسابداری باشند.

۲- **نخبگان حرفه:** شامل افرادی است که حداقل دارای مدرک کارشناسی‌ارشد حسابداری بوده 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 و یا به صورت الکترونیکی ارسال 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 این ۱۹ نفر مورد بررسی قرار گرفت. جدول ۳ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نخبگان شرکت‌کننده در این پژوهش که از طریق نمونه‌گیری نظری انتخاب شدند را نشان می‌دهد.

جدول ۳. مشخصات جمعیت شناختی نخبگان

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

تجزیه و تحلیل نظرات نخبگان استفاده می‌شود. در این خصوص، از روش غربالگری فازی، روش ساختاری تفسیری و فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP) فازی استفاده شد.

۴- یافته‌های پژوهش

پس از جمع‌آوری داده‌ها و نظرخواهی از نخبگان، در مرحله اول، از روش غربالگری فازی برای نهایی کردن شاخص‌های اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران استفاده می‌شود. در پرسش‌نامه استفاده شده در روش غربالگری فازی، نخبگان بر اساس

هم‌چنین، در این مقاله جهت تأیید روایی پرسش‌نامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید. نتیجه بدست آمده مشخص ساخت با توجه به این که مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۴۱ است، اعتبار محتوایی شاخص‌ها تأیید می‌گردد. هم‌چنین، جهت تعیین پایایی پرسش‌نامه، از ضریب آلفای کرونباخ از طریق نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۴، استفاده شد که برابر با ۰/۸۲ تعیین شد. در بخش کمی تجزیه و تحلیل نیز از روش‌های آماری و تصمیم‌گیری چندمعیاره جهت

لازم می‌باشد تا یک گزینه مورد قبول واقع گردیده و از فرآیند غربالگری عبور نماید. بر این اساس برای هر i $k=1,2,3,...,r$ فرد نخبه بدنه تصمیم‌گیری یک ارزش $Q(K)$ فراهم می‌نماید. $Q(K)$ 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 انتخاب شده (که در این پژوهش مساوی با ۷ می‌باشد) و r بیانگر تعداد افراد نخبه شرکت‌کننده در تصمیم‌گیری (است، آنگاه نتایج تابع اجماع‌نظر به شکل جدول ۴ خواهد بود.

جدول ۴. تابع اجماع‌نظر نهایی پژوهش

K	تابع اجماع	K	تابع اجماع	K	تابع اجماع
۱	$Q_{A_1} = S_1 \sim N$	۸	$Q_{A_8} = S_3 \sim L$	۱۴	$Q_{A_{14}} = S_5 \sim H$
۲	$Q_{A_2} = S_1 \sim N$	۹	$Q_{A_9} = S_3 \sim L$	۱۵	$Q_{A_{15}} = S_5 \sim H$
۳	$Q_{A_3} = S_1 \sim N$	۱۰	$Q_{A_{10}} = S_4 \sim M$	۱۶	$Q_{A_{16}} = S_5 \sim H$
۴	$Q_{A_4} = S_2 \sim VL$	۱۱	$Q_{A_{11}} = S_4 \sim M$	۱۷	$Q_{A_{17}} = S_6 \sim VH$
۵	$Q_{A_5} = S_2 \sim VL$	۱۲	$Q_{A_{12}} = S_4 \sim M$	۱۸	$Q_{A_{18}} = S_6 \sim VH$
۶	$Q_{A_6} = S_2 \sim VL$	۱۳	$Q_{A_{13}} = S_4 \sim M$	۱۹	$Q_{A_{19}} = S_6 \sim VH$
۷	$Q_{A_7} = S_3 \sim L$	-	-	-	-

پژوهش (مندرج در جدول ۱)، تنها ۱۹ شاخص مورد تأیید نهایی قرار گرفته است. این شاخص‌ها عبارت از کسری بودجه، کیفیت کنترل‌های داخلی، فشار پاسخگویی عملیاتی، فشار پاسخگویی مالی، انگیزه‌های اقتصادی مدیریت، مازاد وجوه مصرف نشده، میزان بودجه دریافتی از دولت، مشوق‌های اقتصادی گزارشگری، تخصص حسابرس در صنعت، کیفیت حسابرسی، نظارت بر کارکرد سازمان، سیاست‌های پولی، رونق تجاری، عدم قطعیت اقتصادی، اقلام تعهدی، نامتقارنی اطلاعاتی، مازاد بودجه‌ای، استانداردهای مبتنی بر اصول و چسبندگی هزینه‌ها می‌باشند. در مرحله بعد با استفاده از روش ساختاری تفسیری روابط میان شاخص‌های تأیید شده بررسی می‌شود.

در خصوص شاخص‌های اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران، روابط مقایسه زوجی،

تجربه، تخصص، دانش و شرایط کشور، میزان اهمیت هر کدام از شاخص‌های عوامل اقتصادی را تعیین می‌نمایند. ضریب اهمیت شاخص‌های ذکر شده در طیفی ۷ گانه 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 فرآیند فن غربالگری فازی به ترکیب ارزیابی‌های صورت گرفته به وسیله افراد خبره پرداخته می‌شود تا یک ارزیابی کلی از هر گزینه بدست آید. مرحله اول در این گام این است که یک تابع اجماع‌نظر (Q) برای بدنه تصمیم‌گیری مشخص شود. این تابع بیان می‌نماید که توافق چه تعداد از افراد نخبه

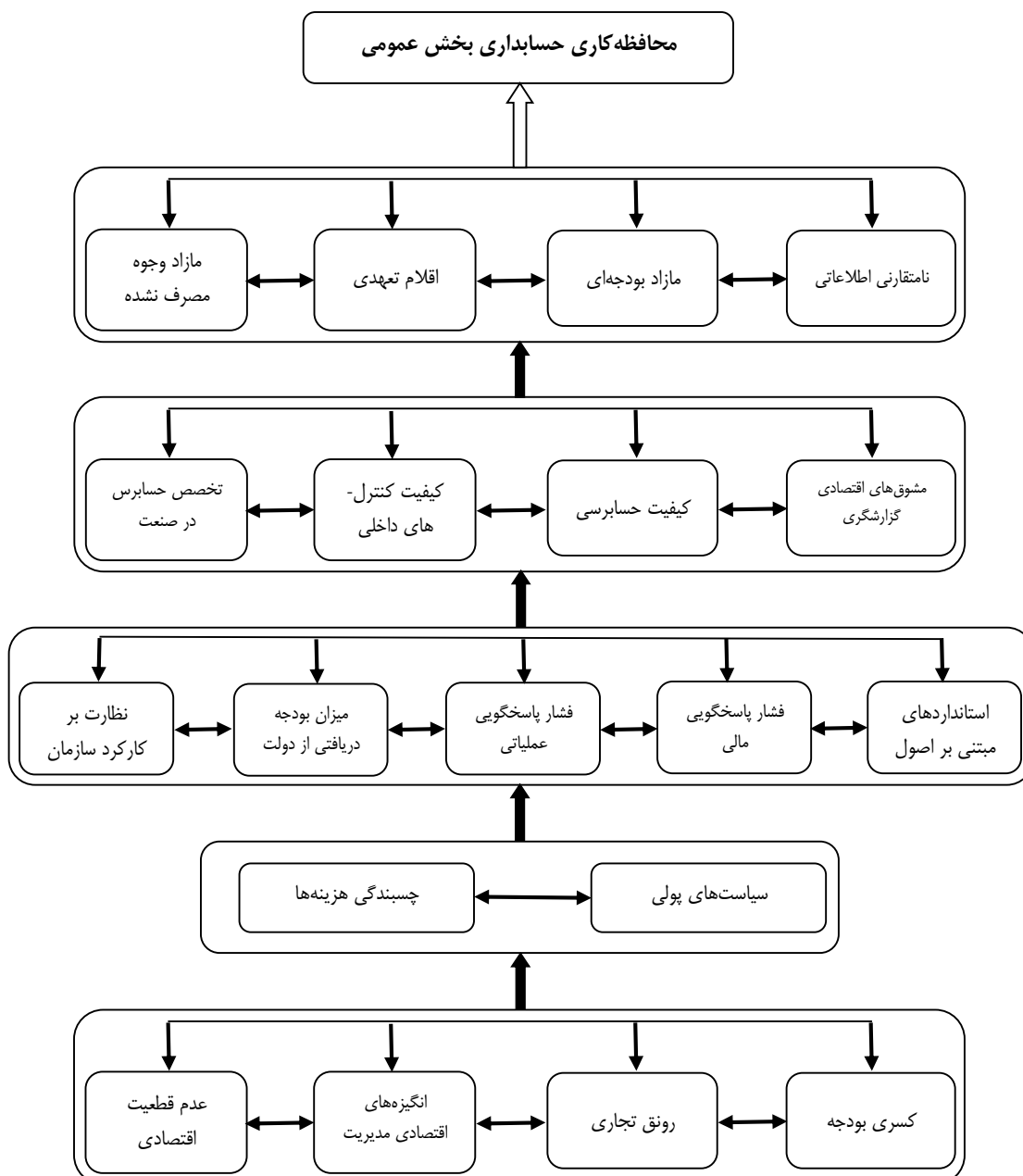
بعد از انتخاب مناسب تابع اجماع‌نظر، می‌توان از عملگر OWA جهت اجماع‌نظر نخبگان استفاده کرد. لذا، مطابق با رابطه ذیل امتیاز نهایی هر شاخص تعیین می‌گردد.

$$U_i = \max_j \{Q(j) \cap Bij\} \quad i=1,2,...,m$$

که در آن U_i بیانگر امتیاز کلی، Bij بیانگر ارزش j امین نمره خوب شاخص، $Q(j)$ بیانگر آن است که تصمیم‌گیرنده چقدر احساس می‌کند که حمایت کمینه j فرد نخبه لازم است و $Q(j) \cap Bij$ را می‌توان وزن‌دهی به j امین نمره خوب گزینه i (Bij) بر اساس خواست تصمیم‌گیرنده در نظر گرفت. با توجه به توضیحات مطرح شده، U_i را می‌توان تعمیم یافته میانگین موزون معمولی در فضای فازی در نظر گرفت. نتایج این مرحله از پژوهش نشان داد که از میان ۳۳ شاخص شناسایی شده در این

تعهدی» و «مازاد وجوه مصرف نشده» در سطح اول قرار گرفته‌اند؛ این مورد به این معناست که این چهار شاخص بیشترین میزان تأثیرپذیری را از سایر شاخص‌ها دارند. چهار شاخص «مشوق‌های اقتصادی گزارشگری»، «کیفیت کنترل‌های داخلی»، «کیفیت حسابرسی» و «تخصص حسابرسان در صنعت» در سطح دوم قرار گرفتند. چهار شاخص ذکر شده به طور مستقیم بر یکدیگر و همین‌طور بر چهار شاخص سطح اول تأثیرگذار می‌باشند.

ماتریس دستیابی اولیه و 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. مطابق با ماتریس دستیابی نهایی به سطح‌بندی شاخص‌ها پرداخته شد تا وضعیت هر کدام از شاخص‌ها در الگوی نهایی عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران مشخص گردد. همان‌گونه که در شکل ۱ نیز مشخص می‌باشد، چهار شاخص «مازاد بودجه‌ای»، «نامتقارنی اطلاعاتی»، «اقدام



شکل ۱. الگوی شاخص‌های عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی

قسمت وزن‌های هر یک از شاخص‌های اقتصادی نسبت به هدف با استفاده از فن فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی تعیین می‌شود. اطلاعات مورد نیاز جهت این بخش از پژوهش از پرسشنامه مقایسات زوجی استخراج شده است. در خصوص مشخص نمودن وزن هر یک از عوامل یا شاخص نسبت به هدف، نخست مقایسات زوجی برای هر یک از عوامل یا شاخص به‌وسیله مشارکت‌کنندگان این پژوهش (خبره‌ها) مشخص شده، ماتریس مقایسات زوجی تشکیل می‌گردد و سرانجام با نرم افزار داده‌پردازی اکسل، وزن هر کدام از عوامل یا شاخص‌ها نسبت به هدف مشخص می‌گردد. نتایج مربوط به رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها در جدول ۵ آمده است. به گونه خلاصه نتایج تحلیل شبکه‌ای مندرج در جدول ۵ نشان داد که از دیدگاه نخبگان این مطالعه شاخص «عدم قطعیت اقتصادی» مهم‌ترین شاخص و هم‌چنین، شاخص «فشار پاسخگویی مالی» در رتبه دوم و شاخص «اقدام تعهدی» در رتبه سوم قرار دارد. از آن طرف سه شاخص «چسبندگی هزینه‌ها»، «مازاد وجوه مصرف نشده» و «فشار پاسخگویی عملیاتی» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار دارند.

در سطح سوم شاخص‌های «استانداردهای مبتنی بر اصول»، «فشار پاسخگویی مالی»، «فشار پاسخگویی عملیاتی»، «میزان بودجه دریافتی از دولت» و «نظارت بر کارکرد سازمان» قرار گرفت. در سطح چهارم نیز دو شاخص «سیاست‌های پولی» و «چسبندگی هزینه‌ها» قرار گرفت که دو شاخص مزبور علاوه بر این که به طور مستقیم بر هم تأثیر می‌گذارند، بر پنج شاخص سطح سوم هم تأثیر خواهند گذاشت. در نهایت، در سطح پنجم مطابق شکل ۱ چهار شاخص قرار گرفته است؛ این شاخص‌ها عبارت از «کسری بودجه»، «رونق تجاری»، «انگیزه‌های اقتصادی مدیریت» و «عدم قطعیت اقتصادی» می‌باشد؛ این شاخص‌ها علاوه بر ارتباط مستقیم با یکدیگر، بر شاخص‌های سطح چهارم نیز تأثیر خواهند گذاشت.

در مرحله سوم از روش تحلیل شبکه‌ای برای رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها استفاده شد؛ در این خصوص وزن هر شاخص نسبت به هدف (جای‌گیری در الگوی نهایی عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران) با استفاده از فن تحلیل شبکه‌ای فازی محاسبه گردید. به بیان دقیق‌تر، در این

جدول ۵. وزن‌های نهایی شاخص‌های عوامل اقتصادی نسبت به هدف

ردیف	شاخص‌ها	وزن نهایی	ردیف	شاخص‌ها	وزن نهایی
۱	عدم قطعیت اقتصادی	۰/۰۷۲	۱۱	مازاد بودجه‌ای	۰/۰۵۰۲
۲	فشار پاسخگویی مالی	۰/۰۶۵	۱۲	کسری بودجه	۰/۰۵۰۱
۳	اقدام تعهدی	۰/۰۶۲	۱۳	میزان بودجه دریافتی از دولت	۰/۰۴۹۴
۴	انگیزه‌های اقتصادی مدیریت	۰/۰۵۸۸	۱۴	تخصص حسابرس در صنعت	۰/۰۴۸۸
۵	نامتقارنی اطلاعاتی	۰/۰۵۶۳	۱۵	کیفیت کنترل‌های داخلی	۰/۰۴۷۸
۶	نظارت بر کارکرد سازمانی	۰/۰۵۵۲	۱۶	مشوق‌های اقتصادی گزارشگری	۰/۰۴۶۵
۷	استانداردهای مبتنی بر اصول	۰/۰۵۴۴	۱۷	چسبندگی هزینه‌ها	۰/۰۴۵۵
۸	رونق تجاری	۰/۰۵۱۹	۱۸	مازاد وجوه مصرف نشده	۰/۰۴۵۳
۹	سیاست‌های پولی	۰/۰۵۱۵	۱۹	فشار پاسخگویی عملیاتی	۰/۰۴۰۸
۱۰	کیفیت حسابرسی	۰/۰۵۰۲	-	-	-

«کیفیت حسابرسی»، «نظارت بر کارکرد سازمان»، «سیاست‌های پولی»، «رونق تجاری»، «عدم قطعیت اقتصادی»، «اقدام تعهدی»، «نامتقارنی اطلاعاتی»، «مازاد بودجه‌ای»، «استانداردهای مبتنی بر اصول» و «چسبندگی هزینه‌ها».

دیگر نتایج این پژوهش با استفاده از روش ساختاری تفسیری نشان داد که شاخص‌های عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران در پنج 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 گزارشگری مالی بخش عمومی اقدام و عمل کنند تا با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، زمینه و اطلاعات لازم جهت 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 «عدم قطعیت اقتصادی» مهم‌ترین شاخص می‌باشد. هم‌چنین، شاخص «فشار پاسخگویی مالی» در رتبه دوم و شاخص «اقدام تعهدی» در رتبه سوم قرار دارد. علاوه بر این، سه شاخص «چسبندگی هزینه‌ها»، «مازاد وجوه مصرف نشده» و «فشار پاسخگویی عملیاتی» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار دارند. بنابراین، مشخص است که نخبگان اهمیت زیادی برای آنها قائل نیستند. از

لازم به ذکر است که جهت کسب اطمینان از سازگار بودن داده‌های جمع‌آوری شده، نرخ ناسازگاری مشخص شد. در صورتی که نرخ ناسازگاری مساوی یا کمتر از عدد ۰/۱ حاصل شود، می‌توان بیان نمود که داده‌های جمع‌آوری شده سازگار می‌باشند. در خصوص مشخص نمودن نرخ ناسازگاری در ابتدا بایستی شاخص سازگاری و شاخص تصادفی را تعیین کرد. محاسبات بیانگر آن است که تمامی داده‌های این پژوهش سازگار بوده (CR کوچک‌تر و مساوی ۰/۱) و RI نیز برابر با ۱/۶۲ شد و لذا می‌توان به نتایج حاصل از آنها اطمینان نمود.

۵- نتیجه‌گیری، بحث و پیشنهادها

این مطالعه بر سودمندی و اهمیت شناخت عوامل اقتصادی مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری در گزارشگری مالی بخش عمومی تمرکز دارد. انگیزه این پژوهش ناشی از عدم مطالعه در مورد این موضوع مهم در محیط بخش عمومی کشور، جایی که عموم مردم به‌عنوان استفاده‌کننده اصلی اطلاعات در نظر گرفته می‌شوند، است. پس از بررسی پژوهش‌های پیشین، با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا ۳۳ شاخص اقتصادی شناسایی شدند که 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 تنها ۱۹ شاخص مورد تأیید نهایی قرار می‌گیرد. این شواهد حاکی از آن است که علی‌رغم این که برخی از شاخص‌هایی که در مطالعات قبلی به عنوان عواملی که می‌تواند بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی تأثیرگذار باشد، معرفی شده‌اند، اما از دیدگاه نخبگان این مطالعه از اهمیت چندانی برای قرار گرفتن در الگوی عوامل مؤثر بر محافظه‌کاری حسابداری بخش عمومی در ایران برخوردار نبودند. این شاخص‌ها عبارتند از «کسری بودجه»، «کیفیت کنترل‌های داخلی»، «فشار پاسخگویی عملیاتی»، «فشار پاسخگویی مالی»، «انگیزه‌های اقتصادی مدیریت»، «مازاد وجوه مصرف نشده»، «میزان بودجه دریافتی از دولت»، «مشوق‌های اقتصادی گزارشگری»، «تخصص حسابرسان در صنعت»،

آنجا که این پژوهش به صورت طراحی الگو و شناسایی عوامل اقتصادی 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، اما با این حال، شاخص‌های مشخص شده مبتنی بر ادبیات پیشین در ایران و سایر کشورها و مبانی نظری ارائه شده است (به‌عنوان نمونه، واتس، ۲۰۰۳ و b ؛ بارگاتو و باسو، ۲۰۰۷؛ لافوند و واتس، ۲۰۰۸؛ مکنی‌فوراتی و همکاران، ۲۰۲۰؛ کریشنان و ژانگ، ۲۰۲۲؛ آلتامورو و هریس، ۲۰۲۳؛ زیفرا و همکاران، ۲۰۲۳؛ یو و همکاران، ۲۰۲۴؛ مهرانی و همکاران، ۱۳۸۹؛ گلشن و عبدلی، ۱۴۰۰). لازم به 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 کاملاً مشابه با این پژوهش که امکان مقایسه دقیق 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 گزارشگری مالی غیرانتفاعی، و نحوه دسترسی و استفاده از اطلاعات توسط ذی‌نفعان سازمان‌های غیرانتفاعی فراهم می‌کنند. به‌گونه کلی، این پژوهش با مطالعه محافظه‌کاری حسابداری، که جنبه مهم و در عین حال نادیده گرفته شده گزارشگری مالی بخش عمومی است، به ادبیات گزارشگری مالی بخش عمومی کمک می‌کند. 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 گروه اصلی استفاده‌کنندگان 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 مورد بررسی قرار دهند 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.

منابع

اسبقی خانقاه، طوفان (۱۳۹۶). بررسی تأثیر محدودیت‌های مالی بر میزان حسابداری محافظه‌کارانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله اقتصادی، ۱۱(۱ و ۲): ۹۵-۱۱۰.

رجب‌دوری، حسین؛ خردمند، علی؛ شهرزاد، قاسمی (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین سیاست‌های پولی و محافظه‌کاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. سیاست‌های مالی و اقتصادی، (۲): ۱۲۹-۱۴۷.

رضازاده، جواد؛ آزاد، عبدالله (۱۳۸۷). رابطه‌ی بین تقارن اطلاعاتی و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۵۴): ۶۳-۸۰.

کرپیندورف، کالیم (۱۳۷۸). تحلیل محتوا. ترجمه‌ی هوشنگ نایب، تهران: انتشارات روش.

کیان، علیرضا؛ فقیه، محسن؛ امیری، مژگان (۱۳۹۹). ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و خوانایی گزارش‌های مالی در شرکت‌های دولتی. فصلنامه حسابداری دولتی، ۱۷(۱): ۱۲۹-۱۴۴.

گلشن، مهدی؛ عبدلی، محمدرضا (۱۴۰۰). بررسی ارتباط بین محافظه‌کاری با کیفیت سود و شرایط تورمی اقتصادی در شرکت‌ها. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، (۶۰): ۳۶-۵۵.

مهرانی، کاوه؛ ابراهیمی‌کردلر، علی؛ حلاج، محمد (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین اقلام تعهدی غیرمنتظره و محافظه‌کاری در حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۶۳): ۱۱۳-۱۲۸.

- Evidence from France. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 34(2): 228-241.
- 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.
- Bushman RM, Piotroski JD. (2006). Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. *Journal of Accounting and Economics*, 42(1-2): 107-148.
- Chen JZ, Jang Y, Jung B, Noh M. (2024). Labor skill and accounting conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, 43: 107-122.
- Chen S, Chen X, Cheng Q. (2014). Conservatism and equity ownership of the founding family. *The European Accounting Review*, 23(3): 403-430.
- Cheng RH. (1992). An empirical analysis of theories on factors influencing state government accounting disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11: 1-42.
- Costello AM, Petacchi R, Weber J. (2017). The impact of balanced budget restrictions on states' fiscal actions. *The Accounting Review*, 92(1): 51-57.
- Cui X, Ma T, Xie X, Gooell JW. (2023). Uncertainty of uncertainty and accounting conservatism. *Finance Research Letters*, 52: 85-96.
- 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.
- Evans J, Patton JM. (1983). An economic analysis of participation in the municipal Ahmed AS, Billings BK, Morton RM, Stanford-Harris, M. (2002). The role of accounting conservatism in mitigating bondholder-shareholder conflicts over dividend policy and in reducing debt costs. *The Accounting Review*, 77(4): 867-890.
- Altamuro JLM, Harris EE. (2023). Nonprofit accounting conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(5): 107-132.
- 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.
- Baber WR. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting and Economics*, 5(3): 213-221.
- Baik B, Han SY, Kim BH, 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.
- Balsam S, Harris EE. (2018). Nonprofit Incentive Pay. *Review of Accounting Studies*, 23(4): 1665-1714.
- Barragato CA, Basu S. (2007). Properties of accounting earnings in not-for-profit organizations. Working Paper available at SSRN 2428864.
- Basu S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1): 3-37.
- Beck AW. (2018). Opportunistic financial reporting around municipal bond issues. *Review of Accounting Studies*, 23(3): 785-826.
- Boulhaga M, Elbardan H, Elmassri M. (2023). The effect of internal control and corporate social responsibility on conditional accounting conservatism:

- LaFond R, Watts RL. (2008). *The information role of conservatism*. *Accounting Review*, 83(2): 447–478.
- Laswad F, Fisher R, Oyelere P. (2005). *Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(1): 101–121.
- Li D. (2010). *Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3): 226–241.
- Makni Fourati Y, Chakroun Ghorbel R, Jarboui A. (2020). *Sticky cost behavior and its implication on accounting conservatism: a cross-country study*. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1): 169–197.
- Marzuki MM, Wahab EAA. (2016). *Institutional factors and conditional conservatism in Malaysia: Do international financial reporting standards convergence matter?* *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(3): 191–209.
- Noviyanti A, Agustina L. (2021). *Factors Affecting Accounting Conservatism in Indonesia*. *Accounting Analysis Journal*, 10(2): 116–123.
- Parsons LM. (2007). *The impact of financial information and voluntary disclosures on contributions to not-for-profit organizations*. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1): 179–196.
- Peltzman S. (1992). *Voters as fiscal conservatives*. *Quarterly Journal of Economics*, 107(2): 327–361.
- Pinnuck M, Potter BN. (2009). *The quality and conservatism of the accounting earnings of local governments*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(6): 525–540.
- Raithatha M, Shaw TS. (2019). *Do family firms choose conservative accounting* *finance officers' association certificate of conformance program*. *Journal of Accounting and Economics*, 5(1): 151–175.
- 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.
- Felix R. (2015). *The use of inter-fund transfers to manage the bottom line in the municipal context*. *Journal of Governmental and Nonprofit Accounting*, 4(1): 17–31.
- 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.
- Glöckner A. (2016). *New development: The protective role of conservatism in public sector accounting*. *Public Money & Management*, 36(7): 527–530.
- Haw I, Lee J, Lee J. (2014). *Debt financing and accounting conservatism in private firms*. *Contemporary Accounting Research*, 31(4): 1220–1259.
- Henke T, Maher J. (2016). *Government reporting timeliness and municipal credit market implications*. *Journal of Governmental & Nonprofit Accounting*, 5(1): 1–24.
- Hope OK, Thomas WB, Vyas D. (2013). *Financial reporting quality of US private and public firms*. *Accounting Review*, 88(5): 1715–1742.
- 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.
- Krishnan GV, Zhang J. (2022). *Principles-based standards and conditional accounting conservatism*. *Advances in Accounting*, 58: 85–103.

- implications. *Accounting Horizons*, 17(3): 207–221.
- Watts RL. (2003b). *Conservatism in accounting part II: Evidence and research opportunities*. *Accounting Horizons*, 17(4): 287–301.
- 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.
- Yu Z, Luo J, Fan J. (2024). *Bank loan approval standards and firms' accounting conservatism: Evidence from China*. *Research in International Business and Finance*, 67(Part B): 102–118.
- Zhang J. (2008). *The contracting benefits of accounting conservatism to lenders and borrowers*. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1): 27–54.
- Zhong Y, Li W. (2017). *Accounting conservatism: A literature review*. *Australian Accounting Review*, 27(2): 195–213.
- practices? *The International Journal of Accounting*, 54(4): 1–44.
- Ruch G, Taylor G. (2015). *Accounting conservatism: A review of the literature*. *Journal of Accounting Literature*, 34: 17–38.
- Ryan SG. (2006). *Identifying conditional conservatism*. *The European Accounting Review*, 15(4): 511–525.
- 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.
- Shen Y, Liang S, Chen D. (2013). *Wage and Accounting Conservatism: Evidence from China*. *China Journal of Accounting Studies*, 1(1): 32–46.
- Trussel J, Parsons M. (2007). *Financial reporting factors affecting donations to charitable organizations*. *Advances in Accounting*, 23: 265–285.
- Watts RL. (2003a). *Conservatism in accounting part I: Explanations and*

Providing a model for economics factors affecting the public sector accounting conservatism in Iran

Amin bagherimajd¹

*Esfandiar Malekian^{*2}*

Abbasali Pouraghajan³

Abstract

In this research, the conservatism characteristic of public sector accounting is focused; Because one of the things that has been neglected in the public sector accounting literature is the public sector accounting conservatism. In terms of research orientations, the current study is a developmental study. The statistical population includes academic and professional experts who work in Iran in the field of public sector financial reporting in 1402. The results indicate that the 19 economic indicators were finally approved by the fuzzy screening technique are classified into five levels using the interpretative structural method. Four indicators of "budgetary slack", "information asymmetry", "accruals" and "unspent funds surplus" in the first level and four indicators of "budget deficit", "business boom", "management's economic motivations" and "economic uncertainty" were placed in the fifth level. Also, the results related to the fuzzy analytic network process showed that the index of "economic uncertainty" is the most important index. By studying and identifying factors affecting accounting conservatism in the public sector, this research contributes to the public sector financial reporting literature and enables users to make better decisions by knowing these factors.

Keywords: Accounting Conservatism, Economics Factors, Public Sector.

¹PhD student in Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran. amin.b.majd2013@gmail.com

²Professor in Department of Accounting, University of Mazandaran, Mazandaran, Iran (Corresponding Author) e.malekian@umz.ac.ir

³Associate Professor in Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran . abbas_acc46@yahoo.com