

ارائه مدل شفافیت مالی در شهرداری

سمیه حسینی عقدایی^۱، * حسن قدرتی^۲، حسین جباری^۳، حسین پناهیان^۴

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۶/۷

Provide Financial Transparency Model in the Municipality

S. Hosseini Aghdaei¹, * H. Ghodrati², H. Jabbari³, H. Panahian⁴

1. PhD. Student, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.
4. Associate Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.

Received: 2021/6/19

Accepted: 2021/8/29

Abstract

Subject and Purpose of the Article: The purpose of this study is to present a model of factors affecting financial transparency in municipalities and public non-governmental organizations.

Research Method: In this regard, content texts and previous researches were reviewed by content analysis method and the components affecting transparency were extracted. Then, using the Delphi approach and the opinion of experts, the mentioned criteria were monitored.

Research Findings: The results showed that by using the social, organizational, economic and political dimensions along with its components and characteristics, a suitable model of financial reporting transparency can be presented and also strengthen each dimension and each factor. It can make financial reporting more transparent in municipalities and public organizations.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: Creating financial transparency in public non-governmental organizations such as municipalities should be done in a radical, legal and cultural way. This research is one of the rarest researches in the field of financial transparency and is the first research in this field for the general public in presenting a financial transparency model that has contributed to the richness of the research literature.

Keywords: Transparency, Financial Reporting, Municipality, Public Institutions.

JEL Classification: H83, M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف این پژوهش ارائه مدل شفافیت مالی در شهرداری و ارگان‌های عمومی غیردولتی می‌باشد.

روش پژوهش: با روش تحلیل محتوا به بررسی متون و پژوهش‌های قبلی پرداخته شد و مؤلفه‌های مؤثر بر شفافیت استخراج گردید، در ادامه با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری روش دلفی و استفاده از نظر خبرگان معیارهای مذکور مورد پایش قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش: نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که با استفاده از ابعاد اجتماعی، سازمانی، اقتصادی و بعد سیاسی به همراه مؤلفه‌ها و شاخصه‌های خود می‌توان مدل مناسبی از شفافیت گزارشگری مالی ارائه نمود و همچنین تقویت هر بعد و هر عامل می‌تواند گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی را شفاف‌تر نماید.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: ایجاد شفافیت مالی در دستگاه‌های عمومی غیردولتی نظیر شهرداری‌ها باید به صورت ریشه‌ای، قانون‌مند و با فرهنگ‌سازی صورت پذیرد. این پژوهش یکی از کم‌نظیرترین پژوهش‌ها در زمینه شفافیت مالی بوده و اولین پژوهش در این زمینه برای نهادهای عمومی در ارائه مدل شفافیت مالی می‌باشد که به غنای ادبیات پژوهش کمک نموده است.

واژه‌های کلیدی: شفافیت، گزارشگری مالی، شهرداری، نهادهای عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H83, M41

مقدمه^۱

از منظر دموکراسی، شفافیت و انتشار اطلاعات برای گروه‌های مختلف جامعه برای مشارکت در فرایند تصمیم‌گیری بسیار مهم است. این مفهوم یکی از مفاهیم اصلی دموکراسی‌های مشروط است که بر رفتار سیستم سیاسی جامعه تأثیر می‌گذارد. فراتر از دیدگاه نهادی، شفافیت از دیدگاه اقتصادی نیز مطلوب است، زیرا با کاهش مشکلات نمایندگی، کارایی در تخصیص منابع را افزایش می‌دهد (کالدرون و چونگ^۲، ۲۰۰۶). در حقیقت، شفافیت مبتنی بر دسترسی به اطلاعات است، که یک کالای عمومی بوده و عملکرد بازارها را بهبود می‌بخشد و از اعمال اثرات مخرب بر بازار جلوگیری می‌کند (استیگلیتز^۳، ۲۰۰۹). از طرفی دیگر، شفافیت با کاهش احتمال فساد، زمینه را برای رشد اقتصادی، کارایی و توسعه به عنوان ابزاری برای بهبود حکمرانی خوب فراهم می‌کند. لاسن و آلت^۴ (۲۰۰۶)، اثرات شفافیت مالی (FT)^۵ را در انباشت بدهی‌های عمومی نشان می‌دهند. با این وجود، سایر مقالات نظری اخیر، مانند پژوهش الساید مینوز و همکاران (۲۰۱۷)، شفافیت سود مورد انتظار و بدون ابهام از جمله معیارهای شفاف را بیان می‌کنند و نشان می‌دهند که در صورت شفافیت کامل درآمدها، می‌تواند انگیزه‌هایی را برای بهبود مدیریت هزینه ایجاد کند. برخی دیگر، مانند باک^۶ (۲۰۰۱)، استدلال می‌کند که افزایش شفافیت انگیزه برای ایجاد فساد را کاهش می‌دهد. کابا و همکاران (۲۰۰۸)، سیستم‌های حسابداری و حاکمیتی، که صورت‌های مالی، گزارش‌های مالی و دیگر اطلاعات مالی را تولید و ارائه می‌کنند، را پایه اساسی برای پاسخگویی مالی در بخش عمومی می‌دانند (کابا و همکاران^۷، ۲۰۰۸). از این رو، دسترسی به اطلاعات درباره عملکرد مالی دولت، تصمیمات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی را بهتر (آلن^۸، ۲۰۰۲) و مکانیزم پاسخگویی و شفافیت دولت را بهبود می‌بخشد (چن^۹، ۲۰۰۳). همچنین، ارائه اطلاعات مالی قابل فهم، یک وسیله مهم برای پاسخگویی به بخش عمومی در محیط‌های پیچیده است (وانگ، ۲۰۰۲).

تعاریف بسیاری از شفافیت وجود دارد و در همه آنها بر دسترسی به اطلاعات تمرکز دارند. به عنوان مثال، وانگ^{۱۰}

(۲۰۰۲) شفافیت را به عنوان جریان فزاینده اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی به موقع و قابل اطمینان تعریف می‌کنند که در دسترس همه ذینفعان مرتبط می‌باشد. این تعریف ممکن است به چندین فعالیت عمومی اشاره داشته باشد. با این حال، شفافیت نیز ممکن است در مورد موضوعات سیاسی متمرکز شود. شفافیت همیشه یک شرط لازم برای پاسخگویی است، زیرا دسترسی به اطلاعات اولین گام در فرآیند پاسخگویی است (آلبالات، ۲۰۱۲).

تجزیه و تحلیل افشای اطلاعات در بخش‌های عمومی غیردولتی از اهمیت بسیاری برخوردار است، زیرا تحقیقات پیشین نشان داده‌اند که دولت‌هایی که برای افشای اطلاعات، انگیزه بیشتر دارند، نسبت به دولت‌هایی که کمتر مواردی از افشا را انجام می‌دهند، به سطوح فساد پایین‌تری دست می‌یابند (الساید مینوز و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷). از طرفی، با توجه به اینکه شهرداری‌ها نهادهای مهمی در حاکمیت محسوب می‌شوند، زیرا عملکرد آنها به صورت مستقیم بر زندگی مردم تأثیر دارد و اکثر درآمد آن مستقیماً توسط مردم شهر تأمین می‌شود. اگر شهرداری‌ها ناکارآمد باشند، زندگی روزمره مردم دچار اختلال خواهد شد. به همین دلیل جلوگیری از وقوع ناکارآمدی در شهرداری‌ها بسیار مهم است. با توجه به اینکه شهرداری‌ها از جمله نهادهای عمومی غیردولتی محسوب می‌شوند که زیر نظر شهردار اداره می‌شود و نهادهای نظارتی مالی نظیر دیوان محاسبات کشور به دلیل ماهیت عمومی بودن و غیردولتی بودن شهرداری‌ها را به صورت مستقیم تحت نظارت خود ندارند و از طرفی با توجه به اینکه شرکت سهامی و پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیز نمی‌باشد لذا نظارت‌های کمتری جهت شفافیت مالی و سازمانی آن وجود دارد همچنین شهرداری سازمانی است که تمامی فعالیت‌های آن به همراه صورت حساب‌های مالی باید شفاف باشد و میزان درآمدها، پروژه‌های عمرانی، هزینه‌کردها، متمم‌ها و تمامی مسائل حول محور فعالیت‌های شهرداری باید بدون هیچ ابهامی ارائه شود و شهرداری موظف است که حساب‌های مالی خود را به شکل دوره‌ای و منظم به شورای شهر ارائه کند و صورت حساب‌های مالی شهرداری به اطلاع عموم شهروندان برسد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۸). با توجه به اینکه در طول چند سال اخیر یک سری رسوایی‌های مالی در سازمان‌های عمومی نظیر شهرداری‌ها منجر به تأکید بیشتر بر تقویت پاسخگویی این نهاد از طریق افشای اطلاعات مالی می‌شود (شکری و پاک‌مرام، ۱۳۹۸؛ خدادای کریم‌وند و

۱. این مقاله برگرفته از رساله دکتری می‌باشد.

2. Calderón & Chong
3. Stiglitz
4. Alt & Lassen
5. Financial Transparency
6. Bac
7. Caba et al
8. Allen
9. Chan
10. Wang

(۲۰۰۸). در امور مالی عمومی نظیر شهرداری‌ها، نظریه توهّم مالی بیان می‌کند که چرا به نظر می‌رسد هزینه دولت کمتر از آن است که در واقع رخ می‌دهد. این نتیجه زمانی اتفاق می‌افتد که پیچیدگی در ساختار سیستم مالیات کشور باعث می‌شود درآمدهای بودجه کل کشور کاملاً شفاف نباشد. همچنین نظریه توهّم مالی نشان می‌دهد که دولت‌ها سعی می‌کنند بار مالیات را پنهان کنند و همچنین سعی می‌کنند مزایای هزینه‌های عمومی را افزایش دهند (کمپبل، ۲۰۰۴). عدم شفافیت به مدل رفتار بوروکراتیک و نظریه توهّم مالی مرتبط می‌باشد. اول، مدیریت بوروکراتیک از طریق گزارشگری مالی ضعیف، ناکارآمدی را پنهان می‌کند. دوم، توهّم مالی ممکن است با عدم افشای عواقب آینده سیاست‌های هزینه‌ای فعلی حاصل شود، بنابراین از عدم تقارن اطلاعاتی استفاده می‌شود. نظریه مشروعیت ادعا می‌کند که انتشار اطلاعات به سهامداران بر قانونی بودن اقدامات سازمان تأثیر می‌گذارد (دیپ هاوس و چینمن، ۲۰۰۸)، در حقیقت، این نظریه رابطه مثبت بین سیاست عمومی و نیاز به تلاش برای تأثیرگذاری بر روند از طریق افشای اطلاعات را نشان می‌دهد. همچنین طبق نظریه مشروعیت، شفافیت در مورد فعالیت‌های سازمان راهی برای اقدامات قانونی برای ذینفعان آنها و اعطای مشروعیت به سازمان است (فرانسیسکو^{۱۷}، ۲۰۱۷). این نظریه ادعا می‌کند، اگر مشروعیت سازمانی مورد تهدید قرار گیرد، سازمان‌ها در تلاش برای ارتقا مشروعیت سازمانی، اطلاعات را افشا می‌کنند. علاوه بر این، ارائه تصویری از حکمرانی خوب در پاسخ به فشارهای عمومی راهی برای تأمین مشروعیت و ارتقای شهرت شهرداری‌ها است (پینا و همکاران، ۲۰۱۸).

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی

در سال‌های اخیر و با توجه به بحران‌های مالی و اقتصادی علاقه به شفافیت مالی به طور فزاینده‌ای افزایش یافته است و سازمان‌های دولتی و شبه دولتی برای افشای اطلاعات مالی با کیفیت با هدف کنترل استفاده از منابع عمومی، تشخیص بحران مالی و دستیابی به توازن مالی پایدار تحت فشار بوده‌اند (بولیوار و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۵). پارونسید و بولیوار^{۱۹} (۲۰۱۸) و آریس و ریتانو^{۲۰} (۲۰۱۷)، به صورت جداگانه عوامل تعیین کننده شفافیت مالی را از طریق تمرکز بر عوامل اجتماعی،

عقیمی، ۱۳۹۸). همچنین از یک طرف، بسیاری از مطالعات موجود به معیارهای تک بعدی شفافیت اختصاص داده شده است، یا به شرکت‌های خصوصی متمرکز شده است و کمتر بخش دولتی و نیمه‌دولتی را بررسی نموده‌اند و تا کنون پژوهشی به صورت منسجم در زمینه شفافیت مالی در شهرداری و ارزیابی مدل طراحی شده با استفاده از روش‌های کمی و کیفی معتبر صورت نگرفته است. از طرف دیگر، با توجه به اینکه پژوهش مذکور در مورد کشورهای درحال توسعه مانند ایران است می‌تواند برای محققین سایر کشورها نیز مفید باشد. از طرفی دیگر، با وجود ارتباط اجتماعی و اقتصادی شفافیت در مؤسسات عمومی و نیمه دولتی و شهرداری‌ها، هنوز مطالعات تجربی کمی در مورد عوامل تعیین کننده شفافیت وجود دارد و ادبیات پژوهش از مطالعه عوامل تعیین کننده شفافیت و ارائه مدلی جهت شفافیت گزارشگری مالی در شهرداری‌ها غافل مانده است.

این پژوهش به بررسی عواملی می‌پردازد که علاوه بر اثبات تأثیرگذاری آنها بر شفافیت مطابق تحلیل محتوا متون گذشته، تأثیر چشمگیری بر شفافیت مالی شهرداری داشته و لایه‌های پنهان وجود سیستم‌های مالی در دستگاه‌های عمومی و مخصوصاً در شهرداری‌ها را تا حدودی نشان می‌دهد و مؤلفه‌هایی را ارائه می‌نماید، که تا کنون مورد توجه قرار نگرفته‌اند. همچنین این پژوهش به غنای مطالعات در زمینه شفافیت مالی در حوزه نیمه‌دولتی می‌پردازد که می‌تواند برای نهادهای نظارتی از جمله سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات کشور، شهرداری‌ها و همچنین سایر نهادهای مرتبط با شفافیت مالی مفید واقع گردد.

مبانی نظری

نظریه‌های متعددی در ارتباط با شفافیت مالی ارائه گردیده است که هر کدام جنبه‌های متفاوتی از شفافیت مالی را پوشش می‌دهند، از شاخص‌ترین آنها می‌توان به نظریه توهّم مالی^{۱۲}، نظریه رفتار بوروکراتیک^{۱۳}، نظریه نمایندگی^{۱۴}، نظریه سازمانی نو و تغییر نهادی^{۱۵} و نظریه مشروعیت^{۱۶} اشاره کرد (رودروگز بولیوار، ۲۰۱۳)، که چارچوب نظری مطالعات در مورد شفافیت مالی را ارائه می‌دهند. توهّم مالی نظریه انتخاب عمومی هزینه دولت است که برای اولین بار توسط اقتصاددان ایتالیایی آمیلکارا پویانی در سال ۱۹۰۳ ارائه شد (مورائو،

17. Francisca

18. Bolívar

19. Puron-Cid & Bolívar

20. Arapis & Reitano

12. Fiscal Illusion Theory

13. Bureaucratic Behavior Theory

14. Agency Theory

15. Neo Institutional Theory

16. Legitimacy Theory

تقاضای شهروندان برای کسب اطلاعات را افزایش داده و مقاومت در برابر افشای اطلاعات را کاهش دهد.

باستیدا و همکاران (۲۰۱۷)، عوامل سیاسی و اقتصادی را در خصوص شفافیت مالی دولت‌های محلی (شهرداری‌ها)، ارزیابی نمود. به عنوان مثال، اظهار داشتند که شهرداری‌هایی که مالیات بیشتری می‌گیرند و عوارض بیشتری دریافت می‌کنند، اطلاعات مالی بیشتری را افشا می‌کنند. بنابراین به نظر می‌رسد عدم تعادل منابع مالی و بدهی‌ها نقش مهمی در شفافیت مالی دارند.

کیم و لی^{۲۵} (۲۰۰۹)، شفافیت اطلاعات در جهت افزایش اعتماد به دولت‌ها را مورد توجه قرار داده و عدم اعتماد به دولت‌ها را به عنوان فشار بیشتری برای افزایش و بهبود کیفیت اطلاعات و شفافیت مالی می‌دانند. اهمیت دادن به شفافیت اطلاعات مالی موجب توسعه مطالعاتی با شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر افزایش سطح شفافیت مالی دولت از طریق سازمان‌های دولتی در زمینه‌های متنوع، منجر شده است و توجه به ماهیت متنوع شفافیت مالی در میان دولت‌های مختلف، برای درک افشای آنلاین اطلاعات مالی حیاتی است.

پژوهش‌های داخلی

نتیجه پژوهش محمدی و همکاران (۱۴۰۰)، نشان داد که حسابداری دولتی و عوامل روانشناختی می‌توانند بر کاهش فساد اداری مؤثر باشند که خود نیز به نوعی شفافیت را افزایش می‌دهد. همچنین یافته‌های آنها می‌تواند در درک بهتر عوامل مؤثر بر فساد در نهاد شهرداری و سایر نهادها مؤثر واقع شوند.

شکری و پاک‌مرام (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به ارائه مدل عوامل مؤثر بر شفافیت صورت‌های مالی با روش تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی، نشان داد که در شرکت برق منطقه‌ای آذربایجان عوامل فردی، عوامل قوانین و استانداردهای سازمان، عوامل سازمانی، عوامل نگرش کارکنان و عوامل توانمندساز از جمله عوامل مؤثر بر شفافیت صورت‌های مالی هستند.

غفوری (۱۳۹۸)، نقش گزارش تفریح بودجه بر شفافیت مالی شهرداری‌ها را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که این گزارش در شهرداری‌های ایران ضعیف و ناقص بیان می‌شود و شفافیت مالی نامطلوب است.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۸)، با بررسی ارتباط بین فرهنگ و تعهد سازمانی با کاهش فساد و شفافیت مالی در

اقتصادی، سیاسی و سازمانی و پیاده‌سازی و افشای اطلاعات مالی در بخش عمومی نشان داده‌اند (آرییس و ریتانو، ۲۰۱۷). مرگل^{۲۱} (۲۰۱۳)، بیان می‌کند که، تحول تکنولوژی، نقش غیر فعال شهروندان را به مشارکت فعال تغییر داده است و اجازه می‌دهد که شهروندان، بیشتر در فضای عمومی (و مبتنی بر وب) حضور پیدا کنند و الگوهای جدیدی را برای مدیریت رابطه میان دولت و شهروندان ایجاد کند که از هماهنگی، مشارکت و شفافیت بیشتری برخوردار باشد.

پارونسید و بولیوار (۲۰۱۸)، نشان دادند که اجرای مناسب دولت الکترونیک جهت افشای کامل اطلاعات و تکامل و توسعه ابعاد آن، منجر به افزایش رشد اقتصادی می‌شود و زمینه‌هایی را برای ایجاد ساختارهای جامع پاسخگویی فراهم می‌آورد. در دهه‌های گذشته، اکثر دولت‌ها اقداماتی را برای تقویت نظام جامع اطلاعاتی، ارتقاء برنامه‌ها و افزایش نوآوری‌ها برای افزایش شفافیت مالی، کاهش فساد و ترویج و گسترش مشارکت شهروندان انجام داده‌اند.

نظریه نمایندگی نشان می‌دهد که، عوامل تعیین کننده اقتصادی که بر شفافیت مالی تأثیر می‌گذارد به دلیل تأثیر دائمی بر نگرش و رفتار آنها است (پیتروسکی، ۲۰۰۷). از این رو پیش‌بینی می‌شود که توسعه اقتصادی، گشایش اقتصاد و رفاه نسبی اقتصادی شهروندان احتمالاً بر شفافیت مالی در دولت‌ها تأثیر بگذارد. همچنین مطالعات دیگر تأیید می‌کند که عرضه و تقاضا برای شفافیت مالی با رونق اقتصادی رشد می‌کند (گیتا و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۸).

ریوز و باستیدا^{۲۳} (۲۰۱۸)، ادعا می‌کنند که شهروندان در اقتصادهای کمتر توسعه یافته یا دچار رکود اقتصادی انگیزه بیشتری برای اعمال فشار بر دولت‌ها برای بهبود شفافیت دارند. از دیدگاه نظریه مشروعیت، توسعه اقتصادی و شفافیت مالی نیز ممکن است در دولت‌ها با یکدیگر رابطه منفی داشته باشند زیرا مقامات و شهروندان توسعه اقتصادی را به عنوان شاخص مهمتری از قانونی بودن از شفافیت در نظر می‌گیرند.

فنی^{۲۴} (۲۰۱۶) و سان (۲۰۲۰)، به صورت جداگانه نشان دادند که ویژگی‌های جمعیتی یک منطقه می‌تواند بر شفافیت مالی تأثیر بگذارد، زیرا ممکن است تقاضای مردم برای اطلاعات دولت و ظرفیت آنها برای تأثیرگذاری در سیاست‌ها را شکل دهد. از طرفی با گسترش جمعیت، ممکن است انگیزه‌های شهروندان و دولت برای ارتقای شفافیت مالی قوی‌تر شود از طرفی دیگر سطح تحصیلات ممکن است

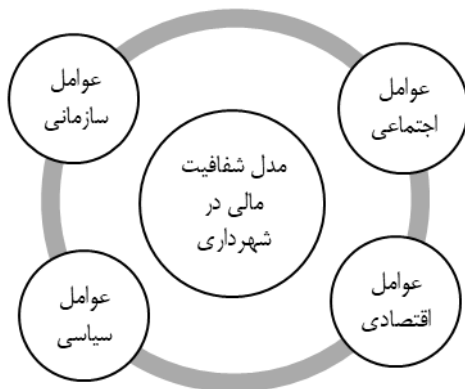
21. Mergel

22. Gaeta et al

23. Rios & Bastida

24. Feeny

25. Kim & Lee



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

کمی) اقدام به طراحی و تبیین مدل شفافیت مالی می‌نماید. بدین منظور ابتدا در فاز کیفی با تحلیل محتوا و مطالعه مبانی نظری تحقیقات پیشین یک چارچوب مفهومی به منظور سنجش شفافیت پیشنهاد خواهد شد. سپس به منظور سنجش و تقویت اعتبار مدل پیشنهادی نظرات کارشناسان خبره دانشگاهی و حرفه‌ای طی پرسشنامه دریافت خواهد شد (روش دلفی).

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون سؤالات پژوهش از روش کتابخانه‌ای و میدانی به شرح زیر استفاده گردید:

الف) مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در این مرحله مبانی نظری و پیشینه پژوهش در خصوص شفافیت مالی در نهادهای عمومی (شهرداری) مورد مطالعه قرار گرفت و عوامل کلیدی مبتنی بر مبانی نظری و پژوهشی که به نظر پژوهشگر با ویژگی‌های محیطی جامعه ایران سازگاری دارد با استفاده از تحلیل محتوا استخراج گردید تا بر اساس آن سؤالات کلیدی قابل درج در پرسشنامه جهت نظر خواهی خبرگان طراحی شود.

ب) نظرخواهی از خبرگان

در این مرحله از پژوهش، از روش پژوهش دلفی که یک مدل معتبر علمی و شناخته شده برای نظرخواهی عمومی است استفاده می‌شود. در این مرحله مفاهیم کلیدی و مبانی نظری شفافیت گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی منطبق با شرایط ایران بر اساس اجماع خبرگان شناسایی می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از لحاظ زمانی طی سال ۱۳۹۹ انجام شده است و از لحاظ موضوعی مربوط به شفافیت مالی در نهادهای

شهرداری‌ها با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی می‌باشد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که، بین فرهنگ و تعهد سازمانی، با کاهش فساد و شفافیت مالی در شهرداری رابطه مستقیم وجود دارد. تعهد سازمانی به عنوان وابستگی عاطفی و روانی فرد به سازمان در نظر گرفته می‌شود که براساس آن فردی که بسیار متعهد است، هویت خود را از طریق سازمان تعیین کرده، در سازمان مشارکت می‌کند و درگیر می‌شود و از عضویت در سازمان لذت می‌برد.

آرامی (۱۳۹۸)، نیز نشان داد که حوزه مالی و اداری شهرداری مشهد شفافیت (شفافیت هدف و شفافیت فرایند) رابطه بین عدالت سازمانی و مقاومت در برابر تغییر را تعدیل می‌کند. محمدی و قنبری‌نیا (۱۳۹۷)، با بررسی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی بر شفافیت مالی شهرداری زنجان نشان دادند که، اجرای سیستم حسابداری تعهدی تأثیر معنادار بر شفافیت‌های مالی شهرداری زنجان دارد.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با بررسی تأثیر رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی در بخش عمومی نشان دادند که، زیرساخت‌های موجود بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر پاسخگویی مالی در بخش عمومی تأثیری ندارد، در صورتی که تأثیر منفی بر پاسخگویی عملیاتی دارد. همچنین استقرار زیرساخت‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و به‌کارگیری رویکرد مشارکتی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی دولت و افزایش شفافیت در بخش عمومی می‌شود.

با توجه به ادبیات پژوهش و همچنین بررسی متون مرتبط با موضوع شفافیت مالی در شهرداری، سؤالات پژوهش به صورت زیر می‌باشد و همچنین در شکل ۱، مدل مفهومی اولیه مطرح گردیده است:

- مدل مناسب برای طراحی و تبیین شفافیت مالی در شهرداری به چه صورت است؟

- مؤلفه‌های توضیح دهنده شفافیت مالی در شهرداری کدامند؟

- چه مدلی رابطه بین مؤلفه‌ها را تبیین می‌کند؟

روش‌شناسی پژوهش

به طور کلی روش پژوهش مورد استفاده در این پژوهش از منظر هدف یک پژوهش کاربردی است و از نظر ماهیت، یک پژوهش توصیفی پیمایشی است. از آنجایی که هدف این پژوهش طراحی و تبیین مدلی جهت شفافیت مالی می‌باشد این پژوهش طی دو مرحله از روش‌شناسی آمیخته (کیفی-

سپس از طریق فرایند مقایسه‌ای شباهت‌ها و تفاوت‌های مفاهیم، بررسی و مفاهیم شبیه به هم در یک مقوله قرار داده شدند. این شیوه مقایسه مستمر مفاهیم با یکدیگر را شیوه تطبیقی پیوسته یا روش تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای مداوم می‌گویند (استراس و کوربین، ۱۳۸۷). پس از انجام مرحله کدگذاری، ۵۷ کد، ۴۸ مفهوم و ۸ مؤلفه پدیدار و در قالب ۴ بعد شناسایی و استخراج گردید (جدول ۲).

رای تأمین اعتبار پژوهش از روش ارزیابی لینکولن و گوبا^{۲۶} (۱۹۸۵)، استفاده گردید که معادل روایی و پایایی در تحقیقات کمی است. این روش چهار معیار برای ارزیابی اعتبار نتایج به‌دست آمده در پژوهش‌های کیفی دارند:

- ۱- باورپذیری، ۲- انتقال‌پذیری، ۳- وابستگی، و ۴- اعتماد (تأیید) پذیری (مؤمنی‌راد و همکاران، ۱۳۹۲).

باورپذیری: برای تحقق این معیار در این پژوهش، صرف زمان کافی جهت بررسی داده‌ها، مشاهده مستمر، بر برخی موارد گفتگو با خبرگان، دقت در جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل کدگذاری مورد توجه قرار داشت.

انتقال‌پذیری: در پژوهش حاضر، نتایج حاصل از جمع‌آوری، تفسیر، تحلیل داده‌ها پس از هر مرحله در اختیار دو نفر محقق دیگر (به عنوان همکار پژوهش) قرار می‌گرفت و بر اساس نتایج به‌دست آمده اصلاحات لازم انجام گرفت (یک نفر دارای مدرک تحصیلی دکتری حسابداری و یک نفر مدیر مالی شهرداری).

وابستگی: پیروی از روشی واحد از ابتدا تا انتهای کدگذاری، ثبت دقیق مراحل و شیوه ترکیب، تلفیق و تلیخیص داده‌ها در این روش به شکلی صورت گرفته است که می‌تواند به دیگر محققان در تکرار پژوهش و رسیدن به نتایج مشابه کمک نماید.

اعتماد (تأیید) پذیری: به منظور تأیید داده‌های مورد بررسی در این پژوهش توسط نخبگان، علاوه بر توجه به شاخص تکرارپذیری، جداول مربوط به نحوه شکل‌گیری مفاهیم و مؤلفه‌ها در بخش یافته‌های پژوهش ارائه شده تا امکان کسب اطمینان لازم از اینکه یافته‌های مذکور منعکس کننده خصوصیات پنهان یا آشکار خلاصه شده در داده‌ها می‌باشد و نه ترجیحات و سوگیری‌های محقق، فراهم گردد.

مهمترین اقدام پس از شکل‌گیری و استخراج مؤلفه‌ها از

عمومی نظیر شهرداری‌ها می‌باشد. ابتدا به وسیله ارتباط و استفاده از متون گذشته از قبیل مقالات، پایان‌نامه‌ها و کتب و سایر مطالب مرتبط (به عنوان متون اصلی) جامعه و مقالات مورد استفاده به عنوان نمونه (به صورت هدفمند) انتخاب و مورد تحلیل قرار گرفت.

در بخش دوم پژوهش، پرسشنامه‌های مورد نظر با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس از جامعه مورد بررسی به شرح ذیل جمع‌آوری شده و تجزیه و تحلیل‌های مربوطه بر اساس پرسشنامه‌های مذکور صورت گرفته است:

”جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش می‌باشد. اعضای هیئت علمی گروه‌های حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌ها، مدیران مالی و مسئولین شهرداری‌ها که آشنایی کامل با فرایندها و عوامل مؤثر بر شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها دارند و همچنین حسابداران رسمی و حسابرسان شاغل و همچنین پرسنل دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی کل کشور به لحاظ آشنایی با شفافیت گزارشگری مالی، دارای تجربه مفید در زمینه تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و شناسایی فساد در دستگاه‌های تحت رسیدگی“.

روش نمونه‌گیری

در پژوهش به روش دلفی، نمونه مورد مطالعه باید به نحوی انتخاب گردد که افراد خبره و متخصص در خصوص موضوع پژوهش، موسوم به اعضای گروه دلفی به عنوان نمایندگان جامعه مورد نظر در نظرسنجی نقش اساسی ایفا می‌کنند، به همین جهت انتخاب روش نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب این افراد مناسب نمی‌باشد، بلکه در این پژوهش‌ها اشخاص صاحب‌نظر از طریق بررسی دانش و تجربیاتی که دارند انتخاب می‌شوند. نمونه مورد مطالعه و شرکت کننده در این پژوهش تعداد ۱۱۰ نفر می‌باشند که اطلاعات دموگرافیک آنها در جدول ۱، شامل جنسیت پاسخ‌دهنده، سن، میزان تحصیلات، میزان تجربه کاری ارائه گردیده است.

یافته‌های پژوهش

تحلیل محتوا

در تحلیل محتوا کیفی در مرحله نخست، با بررسی خط به خط متون و مقالات و پایان‌نامه‌های فارسی و لاتین در زمینه موضوع پژوهش و با توجه به کلید واژه‌های مورد نظر محقق، جملات کلیدی که مستقیم یا غیرمستقیم به شفافیت مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی اشاره دارد انتخاب و با استخراج مفاهیم از آنها، نخستین چرخه کدگذاری آغاز شد.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان^{۲۷}

فرآوانی	نام متغیر	
۲۳	زن	جنسیت
۸۷	مرد	
۱۵	کمتر از ۳۰ سال	سن
۲۰	بین ۳۱ تا ۳۵ سال	
۴۴	بین ۳۶ تا ۴۰ سال	
۳۱	بیش از ۴۰ سال	تحصیلات
۴۶	کارشناسی ارشد (شاغل در مقطع دکتری)	
۶۴	دکتری	تجربه کاری
۷	کمتر از ۵ سال	
۱۵	بین ۵ تا ۱۰ سال	
۲۳	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	
۳۵	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	
۳۰	بیش از ۲۰ سال	

جدول ۲. شاخص‌ها و ابعاد استخراج شده از متون به روش تحلیل محتوا و ضرایب بارهای عاملی - مدل عوامل مؤثر بر شفافیت

ابعاد	شاخص‌ها	متغیرها	نماد	بعد اجتماعی	بعد اقتصادی	بعد سازمانی	بعد سیاسی	
اجتماعی Social1	اطلاعات مربوط به شهروندان	فرهنگ مسئولیت خواهی	Social11	۰/۷۳۴	۰/۶۰۷	۰/۵۰۲	۰/۴۱۵	
		میانگین سن شهروندان	Social12	۰/۶۹۱	۰/۵۷۱	۰/۴۷۳	۰/۳۹۱	
		میزان جمعیت	Social13	۰/۸۲۳	۰/۶۸۱	۰/۵۶۳	۰/۴۶۵	
		تحصیلات شهروندان	Social14	۰/۸۵۹	۰/۷۱۰	۰/۵۸۷	۰/۴۸۶	
	Social2	دسترسی	متوسط درآمد هر خانوار	Social15	۰/۷۸۲	۰/۶۴۷	۰/۵۳۵	۰/۴۴۲
			سطح شهرنشینی	Social16	۰/۸۳۴	۰/۶۹۰	۰/۵۷۰	۰/۴۷۲
			شاخص پراکندگی درآمد (مثلاً شاخص جینی)	Social17	۰/۷۴۴	۰/۶۱۵	۰/۵۰۹	۰/۴۲۱
			نهادینه شدن ارتشا و فساد	Social18	۰/۸۳۳	۰/۶۸۹	۰/۵۷۰	۰/۴۷۱
اجتماعی Social1	اطلاعات مربوط به شهروندان	دسترسی به موقع به گزارش‌های مالی	Social21	۰/۹۱۱	۰/۷۵۳	۰/۶۲۳	۰/۵۱۵	
		وجود وب سایت مرتبط با شفافیت و ارائه اطلاعات	Social22	۰/۸۹۸	۰/۷۴۳	۰/۶۱۴	۰/۵۰۸	
		دسترسی شهروندان به اینترنت	Social23	۰/۸۱۲	۰/۶۷۲	۰/۵۵۵	۰/۴۵۹	
		ادامه جدول ۲ ←						

27. تمامی خروجی‌های جداول، نمودارها و اشکال‌های این مقاله از یافته‌های پژوهش می‌باشد.

					→ ادامه جدول ۲			
۰/۳۶۵	۰/۴۴۱	۰/۶۳۸	۰/۵۱۷	Economic11	بدهی شهرداری	مالی Economic	economic اقتصادی	
۰/۴۱۵	۰/۵۰۲	۰/۷۲۶	۰/۵۸۹	Economic12	فشار مالی شهرداری			
۰/۴۵۰	۰/۵۴۴	۰/۷۸۶	۰/۶۳۷	Economic13	کسری بودجه			
۰/۴۲۹	۰/۵۱۸	۰/۷۴۹	۰/۶۰۷	Economic21	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی	توسعه اقتصادی Economic2		
۰/۴۶۵	۰/۵۶۲	۰/۸۱۲	۰/۶۵۹	Economic22	وابستگی مالی به دولت			
۰/۵۲۰	۰/۶۲۸	۰/۹۰۸	۰/۷۳۶	Economic23	وابستگی به عوارض (درآمد) دریافتی از شهروندان			
۰/۴۱۷	۰/۵۰۴	۰/۷۲۹	۰/۵۹۱	Economic24	نرخ بیکاری			
۰/۵۹۳	۰/۸۲۷	۰/۶۸۲	۰/۵۵۳	Organ11	وجود مسئولیت پاسخگویی به شهروندان	سازمانی Organ1		سازمانی
۰/۵۲۳	۰/۷۲۹	۰/۶۰۱	۰/۵۴۸	Organ12	پاسخگویی به شورای شهر و دیگر نهادهای فرادستی			
۰/۵۲۱	۰/۷۲۶	۰/۵۹۹	۰/۵۶۳	Organ13	اجرای مصوبات شورای اسلامی شهر			
۰/۶۰۰	۰/۸۳۷	۰/۶۹۱	۰/۵۶۰	Organ14	تغییر مکرر شهردار			
۰/۶۶۱	۰/۹۲۲	۰/۷۶۱	۰/۶۱۷	Organ15	وجود رتبه‌بندی اداری			
۰/۵۷۰	۰/۷۹۵	۰/۶۵۶	۰/۵۳۲	Organ16	اجرای مصوبات و دستورالعمل‌های تهیه شده توسط وزارت کشور			
۰/۵۹۰	۰/۸۲۳	۰/۶۷۹	۰/۵۵۱	Organ17	فرآهم آوردن بسترهای مناسب نظیر اینترنت			
۰/۶۶۰	۰/۹۲۱	۰/۷۶۰	۰/۶۱۶	Organ18	وجود و فرآهم کردن دستورالعمل‌های کامل و مناسب			
۰/۵۶۱	۰/۷۸۳	۰/۶۴۶	۰/۵۲۴	Organ19	وجود سیاست‌ها و خط‌مشی‌های دقیق			
۰/۶۶۱	۰/۹۲۲	۰/۷۶۱	۰/۶۱۷	Organ110	اجرای دقیق حسابداری تعهدی			
۰/۵۱۸	۰/۷۲۳	۰/۵۹۶	۰/۴۸۴	Organ21	وجود پرسنل فعال با بهره‌وری بالا	پرسنلی Organ2		
۰/۶۰۰	۰/۸۳۷	۰/۶۹۱	۰/۵۶۰	Organ22	تعداد پرسنل مالی			
۰/۶۵۶	۰/۹۱۵	۰/۷۵۵	۰/۶۱۲	Organ23	تحصیلات پرسنل			
۰/۵۶۱	۰/۷۸۲	۰/۶۴۵	۰/۵۲۳	Organ24	تخصص پرسنل			
۰/۵۲۸	۰/۷۳۷	۰/۶۰۸	۰/۴۹۳	Organ25	انگیزه			
۰/۶۸۳	۰/۹۵۳	۰/۷۸۶	۰/۶۳۸	Organ26	فرهنگ و تعهد سازمانی			
۰/۶۱۳	۰/۸۵۵	۰/۷۰۵	۰/۵۷۲	Organ27	تجربه کاری بالا			
۰/۵۱۱	۰/۷۱۳	۰/۵۸۸	۰/۴۷۷	Organ28	جنسیت شهردار			
۰/۶۰۸	۰/۸۴۸	۰/۷۰۰	۰/۵۶۷	Organ29	سن شهرداری			
					← ادامه جدول ۲			

→ ادامه جدول ۲							
۰/۵۰۱	۰/۶۹۹	۰/۵۷۷	۰/۴۶۸	Organ31	حسابرسی توسط حسابرس مستقل منتخب شورای شهر	سازمانی	تشکیلات نظارتی Organ3
۰/۴۹۰	۰/۶۸۳	۰/۵۶۳	۰/۴۵۷	Organ32	وجود کمیته حسابرسی داخلی در شهرداری		
۰/۶۸۳	۰/۹۵۲	۰/۷۸۵	۰/۶۳۷	Organ33	سرعت و دقت در رسیدگی		
۰/۶۰۲	۰/۸۴۰	۰/۶۹۳	۰/۵۶۲	Organ34	پیگیری تخلفات توسط نهادهای مستقل		
۰/۶۶۸	۰/۹۳۱	۰/۷۶۸	۰/۶۲۳	Organ35	اعمال مجازات‌ها و تشویق‌های جهت افزایش شفافیت		
۰/۸۵۷	۰/۶۱۳	۰/۵۰۶	۰/۴۱۰	Political11	وجود حق پاسخ‌خواهی از نهادهای دریافت‌کننده بودجه	سیاسی	Political1
۰/۹۳۸	۰/۶۷۱	۰/۵۵۳	۰/۴۴۹	Political12	همبستگی سیاسی شهردار با فرماندار		
۰/۸۲۲	۰/۵۸۸	۰/۴۸۵	۰/۴۹۱	Political13	همبستگی سیاسی شهردار با اعضای شورای اسلامی شهر		
۰/۷۱۱	۰/۵۰۸	۰/۴۱۹	۰/۴۵۲	Political14	همبستگی سیاسی شهردار با نمایندگان مجلس شورای اسلامی آن شهر		

دوم شاخص‌های مرتبط با هر بعد مورد سؤال قرار گرفت که اکثریت پاسخ‌ها میانگین بالاتر از ۴ را دارند بدین معنا است که شاخص‌های استخراج شده از متون مورد تأیید فرهیختگان و نخبگان جامعه آماری پژوهش قرار گرفته‌اند.

بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها

در این پژوهش از آزمون معتبر کلموگروف اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای اصلی استفاده می‌شود. این آزمون در حالت تک نمونه‌ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش فاصله‌ای می‌پردازد.

بر اساس نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف که در جدول ۳، خلاصه شده است، با توجه به کوچک بودن اندازه نمونه، عدم نرمال بودن توزیع شاخص‌ها و گویه‌های پرسشنامه، چند سطحی بودن مدل و همچنین تعدد شاخص‌های پرسشنامه، از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شده است. همچنین، یکی دیگر از فروض معادلات ساختاری، عدم وجود هم خطی شدید بین شاخص‌های مدل می‌باشد. برای بررسی هم خطی میان شاخص‌ها از شاخص تورم واریانس استفاده شده است. هم خطی میان شاخص‌ها در تمامی شاخص‌ها دارای مقدار تورم واریانس کمتر از ۴ شده‌اند که سطح مطلوب و قابل قبولی می‌باشد.

مفاهیم متون در روش تحلیل محتوا کیفی، تعیین شاخص‌های اندازه‌گیری است. اندازه‌گیری مؤلفه‌های شفافیت مالی در شهرداری و سازمان‌های عمومی در ابعاد مختلف نیازمند استخراج و تعیین شاخص‌های مرتبط و مؤثر در زمینه‌های مربوطه می‌باشد. برای همین منظور شاخص‌های اندازه‌گیری (کمی و کیفی) برای ۸ مؤلفه و در ۴ بعد، شناسایی و استخراج گردید.

تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها

پس از شناسایی و استخراج ابعاد و مؤلفه‌ها و متغیرهای شفافیت مالی در شهرداری و سازمان‌های عمومی از طریق تحلیل محتوا کیفی، یافته‌ها از طریق پرسشنامه در دسترس اظهار نظر خبرگان و فرهیختگان جامعه آماری قرار گرفت که نتایج حاصل از توزیع و جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه به تفکیک در ادامه ارائه گردیده است.

ابتدا ابعاد اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی شفافیت مالی شهرداری‌ها مورد سؤال قرار گرفته است. در پاسخ‌ها از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت به ترتیب با تأثیر کمتر (امتیاز ۱) و بیشترین تأثیر (امتیاز ۵) طبقه‌بندی شده است. میانگین پاسخ‌ها در بعد اقتصادی و سپس بعد سازمانی بیشترین میزان را داشته است به طوری که اکثریت پاسخ‌دهندگان این بعد از ابعاد چهارگانه را تأثیرگذارتر از ابعاد دیگر دانسته‌اند. در مرحله

تحلیل عاملی تأییدی

تحلیل عاملی تأییدی برای بررسی ارتباط بین متغیرهای پنهان (متغیرهای اصلی) و متغیرهای مشاهده شده (گویه‌های پرسشنامه) به کار برده می‌شود و بیانگر مدل اندازه‌گیری است (برن، ۱۹۹۴). در تحلیل عاملی تأییدی پیش فرض اساسی آن است که هر عاملی با زیرمجموعه خاصی از متغیرها ارتباط دارد و برای ارزیابی اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ باشند همچنین روایی همگرا و روایی واگرا دارای سطوح مشخص خود باشند که در ادامه به این موضوع پرداخته می‌شود.

برای تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش از روش دو مرحله‌ای هالاند (۱۹۹۹)، برای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده گردیده است. در مرحله اول از برآورد روایی و پایایی به منظور بررسی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است که روش‌های تأییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی متغیرها برگزیده شده‌اند را بررسی می‌کند. در مرحله دوم از تحلیل مسیر شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری و ضریب تعیین جهت بررسی مدل ساختاری استفاده شده است. در نمودار ۱، اعداد و یا ضرایب به سه دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری مرتبه اول هستند که روابط بین مؤلفه‌ها (بیضی) و شاخص‌های پرسشنامه (مستطیل) می‌باشد. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه اول گویند، دسته دوم تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری مرتبه دوم هستند که روابط بین متغیرهای عوامل اقتصادی، اجتماعی و سازمانی و سیاسی با مؤلفه‌های خود می‌باشد، که این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه دوم گویند و دسته سوم روابط بین متغیرهای اصلی می‌باشد که به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر یا معادلات ساختاری گفته می‌شود. تمامی شاخص‌ها دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۵ می‌باشند. با توجه به اینکه مقدار مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی ۰/۵ می‌باشد، در جدول ۳، ضرایب بارهای عاملی، مشاهده می‌گردد که هر یک از عوامل مربوط به چهار بعد شفافیت مالی بیشتر از ۰/۵ می‌باشد که نشان‌دهنده پایایی آن عامل است. در ادامه آلفای کرونباخ و همچنین پایایی ترکیبی محاسبه می‌گردد که پایایی عوامل تأثیر گذار بر شفافیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی مورد ارزیابی و آزمون قرار می‌گیرد.

نمودار ۱، معادلات اندازه‌گیری (بارهای عاملی مرتبه اول، دوم و ضرایب مسیر) را با استفاده از آماره t ، آزمون می‌کند. بر طبق این مدل، اگر مقدار آماره t خارج بازه $-۱/۹۶$ تا $+۱/۹۶$ قرار گیرد، بار عاملی در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار

می‌باشد. همچنین، آلفای کرونباخ سنج‌های جهت بررسی ارزیابی پایداری درونی می‌باشد. پایداری درونی در تحلیل عاملی تأییدی در مدل‌های اندازه‌گیری استفاده می‌شود و میزان همبستگی ابعاد و عوامل مربوط به آن را نشان می‌دهد. مقدار بالای واریانس بین ابعاد و عوامل مربوط به آن در مقابل خطای اندازه‌گیری مربوط به هر عامل، پایداری درونی بالا را نشان می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است. در برخی موارد مقدار آلفای ۰/۶ ملاک قرار می‌گیرد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

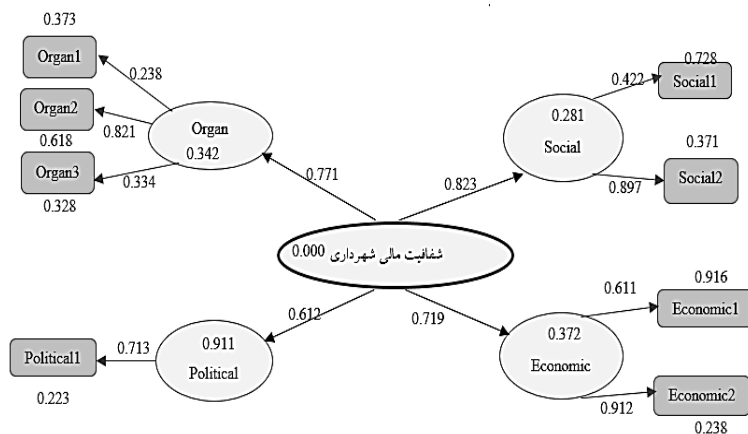
با توجه به جدول ۴، مقدار مربوط به آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ابعاد پژوهش در همه ابعاد بالاتر از ۰/۷ است که نشان‌دهنده پایایی مناسب مدل می‌باشد. همچنین مقدار AVE روایی همگرا بالاتر از ۰/۵ می‌باشد که نشان‌دهنده نتایج مطلوب در قسمت بارهای عاملی است و می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی مدل مربوط به عوامل را تأیید نمود.

جدول ۵، بررسی اعتبار همگرایی مدل پژوهش، مؤلفه‌های پنهان را نشان می‌دهد، همان‌طور که عنوان شد شاخص (AVE) "شاخص متوسط واریانس استخراج شده"، یک مقیاس از همگرایی در میان مجموعه‌ای از گویه‌های مشاهده شده یک ساختار است. در واقع یک درصدی از واریانس شرح داده شده، در میان گویه‌ها است (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). همان‌طور که در جدول ۵، مشاهده می‌شود مقدار این متغیر برای سازه‌های مدل دارای مقدار میانگین واریانس تبیین شده بالاتر از ۰/۵ شده است و نشان از تأیید روایی همگرا در مدل می‌باشد. از دیگر شاخص‌های روایی همگرا شاخص رانو از نظر هنسler و همکاران می‌باشد که لازم است مقداری بالای ۰/۶ اختیار کند. این شاخص نیز برای تمامی متغیرهای پژوهش بالاتر از حد مجاز بوده است. برای بررسی پایایی متغیرهای پنهان نیز از دو شاخص پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده شده است. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بنا به گفته فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بایستی ۰/۷ یا بالاتر باشد که نشان از کافی بودن همگرایی درونی دارد. سازگاری درونی همان پایایی می‌باشد که در آن هم از آلفای کرونباخ و هم از پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. برای تمامی متغیرهای پژوهش مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی از ۰/۷ بزرگتر شده‌اند که نشان از پایایی ابزار اندازه‌گیری می‌باشد.

کیفیت مدل اندازه‌گیری توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع (Q^2) محاسبه می‌شود. برای بررسی کل مدل اندازه‌گیری میانگین این شاخص را گرفته و چنانچه مثبت باشد، کل مدل اندازه‌گیری از کیفیت مناسبی برخوردار است.

جدول ۳. نتایج پیش فرض‌های معادلات ساختاری

شخص هم خطی	آزمون کلموگروف اسمیرنوف		شخص هم خطی	آزمون کلموگروف اسمیرنوف		نماد			
	آماره آزمون	Sig		آماره آزمون	Sig				
۱/۸۴۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۹۶۵	Organ16	۱/۹۴۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۵۳	Social11
۲/۶۵۸	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۳۶	Organ17	۲/۳۱۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۹	Social12
۲/۱۴۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۷۸۸	Organ18	۲/۰۴۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۲	Social13
۲/۴۲۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۹۶۵	Organ19	۱/۵۴۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۹۸	Social14
۱/۲۲۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۶۵۲	Organ110	۲/۳۵۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۸	Social15
۱/۰۰۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۲۵	Organ21	۲/۵۵۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۷۱	Social16
۱/۷۴۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۷۸	Organ22	۲/۵۸۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۶۷	Social17
۱/۳۵۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۵۴۹	Organ23	۲/۱۶۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۸	Social18
۱/۴۸۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶	Organ24	۲/۸۱۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۱۹	Social21
۱/۱۲۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۶۳۲	Organ25	۲/۵۱۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۳۲	Social22
۱/۴۴۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۲۴	Organ26	۲/۷۵۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۳	Social23
۱/۹۶۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۴	Organ27	۲/۵۶۸	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۸۱	Economic11
۲/۷۷۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۴	Organ28	۲/۴۴۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۴	Economic12
۲/۵۶۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۵۵۶	Organ29	۳/۱۵۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۴۴	Economic13
۲/۳۳۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۶۴۶	Organ31	۲/۴۴۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۱۵۹	Economic21
۱/۵۴۸	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۱۴	Organ32	۲/۴۴۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۵۶	Economic22
۱/۹۶۳	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۵۶۴	Organ33	۱/۴۶۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۴۵	Economic23
۱/۵۶۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۹۶۵	Organ34	۱/۸۵۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۸۸	Economic24
۱/۶۲۲	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۶۲	Organ35	۱/۷۹۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۷۶۵	Organ11
۱/۴۸۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۸۲۳	Political11	۱/۹۱۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۲۴	Organ12
۱/۴۱۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۶۲	Political12	۲/۴۵۶	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۰۱	Organ13
۱/۶۰۷	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۴۹۹	Political13	۲/۶۷۴	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۳۱۴	Organ14
۱/۳۹۵	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۷۲۵	Political14	۲/۲۴۹	غیرنرمال	۰/۰۰۱	۰/۲۸۷	Organ15



نمودار ۱. مدل تحلیل عاملی تأییدی چندسطحی و معادلات ساختاری

جدول ۴. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و روایی همگرا برای ابعاد پژوهش

ابعاد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
بعد اجتماعی	۰/۸۱۲	۰/۸۰۱	۰/۵۸۶
بعد اقتصادی	۰/۷۱۹	۰/۷۳۵	۰/۶۲۲
بعد سازمانی	۰/۷۶۰	۰/۷۸۱	۰/۵۹۳
بعد سیاسی	۰/۸۳۳	۰/۸۴۶	۰/۶۴۱

جدول ۵. بررسی اعتبار همگرایی مدل پژوهش - مؤلفه‌های پنهان

متغیرهای پنهان / مؤلفه‌ها	آلفا کرونباخ	rho_A	CR	AVE	Q ²
اطلاعات مربوط به شهروندان	۰/۷۴۶	۰/۸۱۵	۰/۸۲۳	۰/۶۳۵	۰/۷۳۹
دسترسی	۰/۸۱۲	۰/۸۴۴	۰/۸۶۱	۰/۷۴۶	۰/۷۴۴
مالی	۰/۷۵۶	۰/۷۲۱	۰/۸۴۹	۰/۵۶۱	۰/۷۶۶
توسعه	۰/۸۵۲	۰/۸۲۹	۰/۹۱۴	۰/۶۲۰	۰/۷۴۹۶
اقتصادی	۰/۶۲۳	۰/۷۹۳	۰/۸۲۴	۰/۵۷۶	۰/۷۶۴
سازمانی	۰/۸۶۶	۰/۸۴۰	۰/۹۴۴	۰/۷۱۱	۰/۷۲۲
پرسنلی	۰/۷۴۹	۰/۸۹۶	۰/۹۳۱	۰/۷۸۹	۰/۶۳۸
تشکیلات	۰/۷۷۴	۰/۸۸۱	۰/۸۹۲	۰/۷۲۵	۰/۷۹۶

جدول ۶. بررسی روایی واگرا به روش فورنل و لارکر- ابعاد پژوهش

ابعاد شفافیت مالی شهرداری	اجتماعی	اقتصادی	سازمانی	سیاسی
بعد اجتماعی	۰/۸۴۲			
بعد اقتصادی	۰/۵۴۹	۰/۸۰۶		
بعد سازمانی	۰/۶۲۱	۰/۵۵۶	۰/۶۷۴	
بعد سیاسی	۰/۷۱۶	۰/۶۳۸	۰/۶۱۴	۰/۷۳۵

میانگین واریانس تبیین شده از تمامی ضرایب همبستگی متغیر مربوطه با باقی متغیرها است. به عنوان مثال ریشه دوم میانگین واریانس تبیین شده برای بعد سیاسی (۰/۷۳/۵) شده است که از مقدار همبستگی این متغیر با سایر متغیرها بیشتر است (جدول ۷).

مقدار این شاخص نشان از کیفیت مطلوب و بالای مدل اندازه‌گیری می‌دهد. روش فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا بدین صورت است که قطر اصلی این ماتریس جذر مقادیر AVE مربوط به هر یک از ابعاد می‌باشد (جدول ۶). لازمه تأیید روایی واگرا بیشتر بودن مقدار ریشه دوم

آزمون مدل ساختاری

در آزمون مدل ساختاری متغیرهای پنهان همراه با روابط میان آنها از طریق بررسی ضرایب معناداری t و همچنین R Square و معیار Q² تعیین می‌گردد.

یکی از اولین و اساسی‌ترین معیارهای بررسی برازش مدل عاملی تأییدی ضرایب معناداری t و یا همان مقادیر t-values است.

همان‌طور که در نمودار ۲، مشاهده می‌شود برای همه رابطه‌ها بین تمامی متغیرهای مدل رابطه معنی‌داری برقرار است، زیرا مقادیر t برای تمامی متغیرها بیش از ۱/۹۶ می‌باشد.

در این پژوهش برای ارزیابی مدل تحلیل عاملی تأییدی از شاخص بسیار مهم ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب استفاده شده است. برای مدل مقدار این شاخص برابر ۰/۰۸۹ از مقدار ۰/۱ کمتر می‌باشد و می‌توان گفت مدل برازش مناسبی داشته است و داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برازش مناسبی دارد.

معیار R Square برای اتصال بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل به کار می‌رود و نشان از تأییدی دارد که یک متغیر برونزا یا مستقل بر یک متغیر درونزا یا وابسته می‌گذارد. با توجه به جدول ۸، مقدار R² برای همه متغیرهای وابسته مدل در حد قوی قرار دارد و با توجه به مقدار ملاک، مناسب بودن برازش مدل ساختاری تأیید می‌شود. همچنین معیار Q² قدرت پیش بینی مدل را مشخص می‌سازد و اندازه

اثر هر بعد بر شفافیت مالی در شهرداری را مشخص می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌گردد بیشترین اثر را در بین ابعاد پژوهش، بعد اجتماعی با مقدار Q² برابر ۴۱٪ بر شفافیت مالی گزارشگری شهرداری‌ها دارد. در مرتبه بعدی ابعاد اقتصادی، سازمانی و سیاسی با مقدار Q² به ترتیب برابر ۳۳ و ۳۰ و ۲۰ درصد بر شفافیت تأثیرگذار هستند.

معیار GOF مربوط به بخش کلی مدل‌های ساختاری می‌باشد که با توجه به این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش مدل ساختاری پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. با توجه به اینکه ۰,۳۶ به عنوان مقادیر قوی برای معیار GOF معرفی گردیده است و حصول نتیجه (برگرفته از جدول ۸) که مقدار میانگین ۰,۵۴ برای GOF را نشان می‌دهد، نمایانگر برازش مناسب مدل دارد. این عدد از جذر حاصل ضرب میانگین‌های Commuality در R Square به دست آمده است:

$$GOF = \sqrt{Commuality * R Square} = 0/541$$

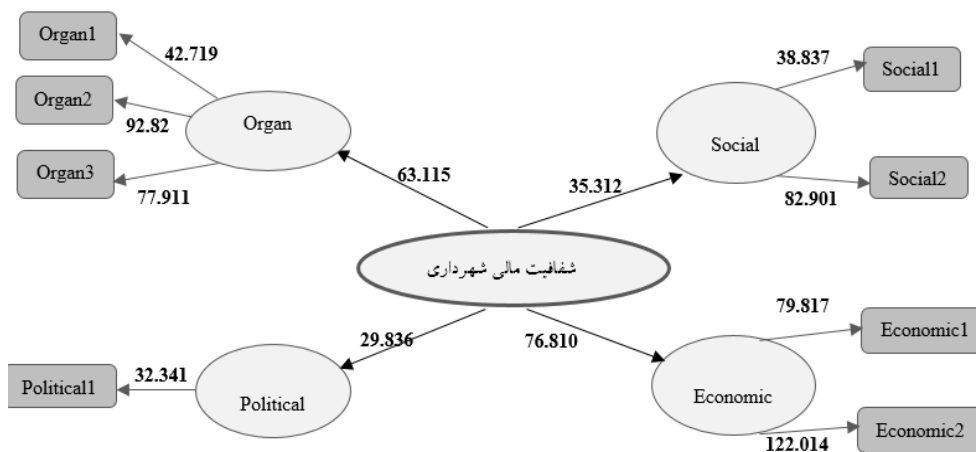
Commuality، نشان دهنده میانگین مقادیر اشتراکی هر متغیر درونزای مدل می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

مدل نهایی پژوهش (شکل ۲)، که مدل جامع از شفافیت مالی در شهرداری می‌باشد، نتایج پژوهش را نشان می‌دهد که متغیرها و مؤلفه‌های برگرفته از تحلیل محتوا متون گذشته و

جدول ۷. شاخص برازش مدل

شاخص برازش مدل	مقدار برآورد شده	حد مجاز
SRMR	۰/۰۸۹	کمتر از ۰/۱



نمودار ۲. رابطه‌های بین تمامی متغیرهای مدل

جدول ۸. بررسی معیارهای R Square و Q² و معیار کلی GOF

Communality	Q ²			R ²	رابطه درون مدل پژوهش	
	1-SSE/SSO	SSE	SSO			
۰/۴۲۸	۰/۴۱۴۹۳	۲۵۱/۰۴۸	۴۲۹	۰/۶۲۱	بعد اجتماعی	ابعاد شفافیت مالی
۰/۶۵۴	۰/۳۳۴۱۹	۵۲۰/۳۷۲	۷۸۱	۰/۵۴۸	بعد اقتصادی	
۰/۵۱۹	۰/۳۰۲۰۲	۳۷۹/۰۱۴	۵۴۳	۰/۴۸۲	بعد سازمانی	
۰/۶۲۷	۰/۲۰۹۴۳	۲۶۸/۰۲۲	۳۳۹	۰/۵۱۹	بعد سیاسی	
۰/۵۵۷	-	-	-	۰/۵۲۷	میانگین	

همچنین نتایج این پژوهش با یافته‌های استایلز و تیسون (۲۰۱۷)، تاوارز و کروز (۲۰۱۵)، باستیدا و همکاران (۲۰۱۷)، همراستا می‌باشد. در ایران نیز مطالعات ابراهیمی (۱۳۹۷)، شکری و پاک‌مرام (۱۳۹۸)، خدادای کریم‌وند و عقیق (۱۳۹۸)، غفوری (۱۳۹۸)، ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۸)، آرامی (۱۳۹۸) و دیهیم‌پور و همکاران (۱۳۹۷)، همراستا با این پژوهش می‌باشند.

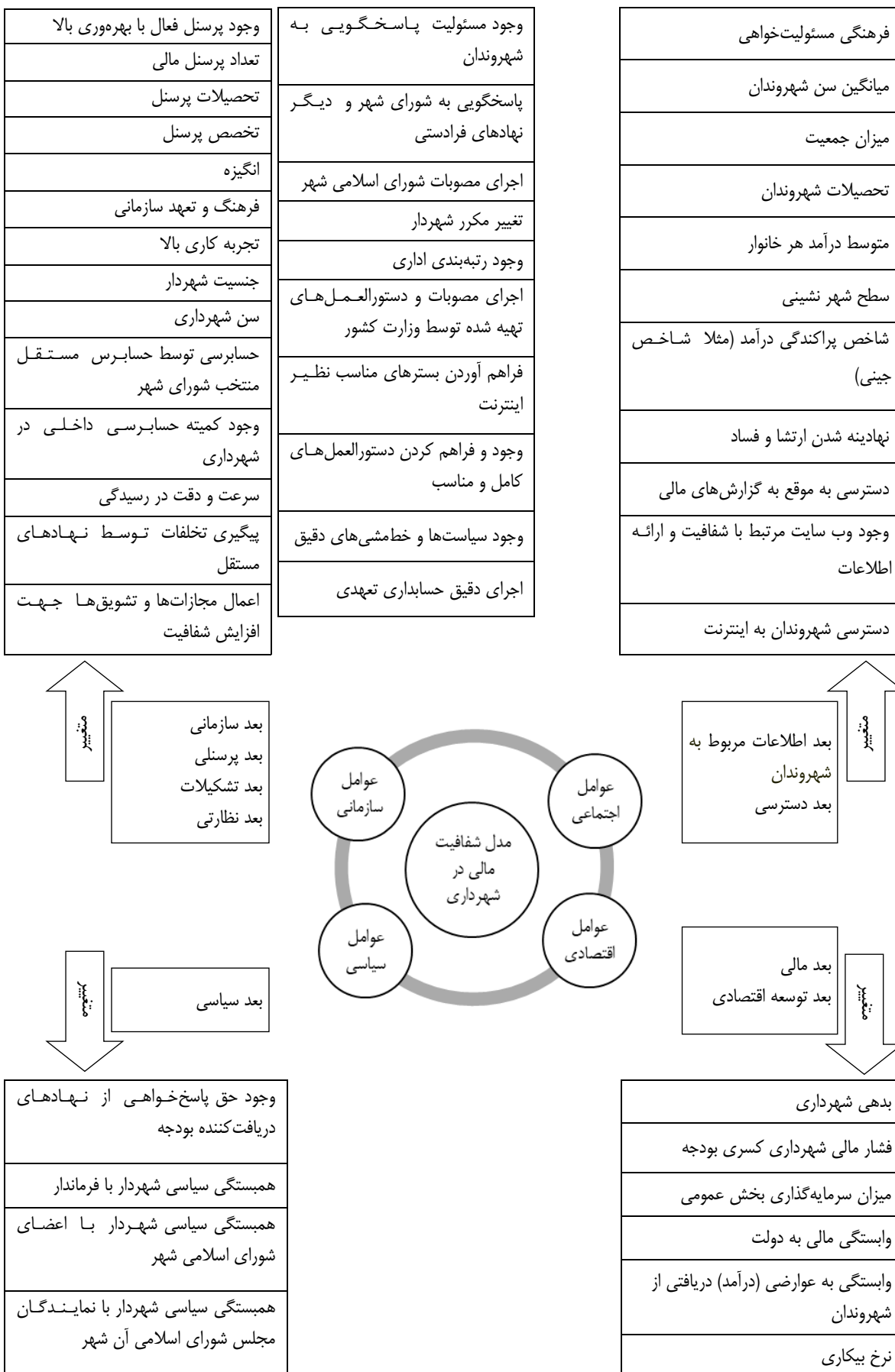
با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود که با توجه به تأثیر عوامل اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی متغیرهای کشف شده در این پژوهش توسط ارکان تصمیم‌گیرنده جهت افزایش شفافیت مالی مورد مذاقه قرار گرفته و از آنها بهره برده شود (می‌توان جهت استفاده و ایجاد چک لیست شفافیت مالی در شهرداری از آنها استفاده نمود). همچنین به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود با توجه به عوامل خروجی تأثیرگذار بر شفافیت مالی در شهرداری مدل اندازه‌گیری شفافیت را در شهرداری تبیین و ارائه نمایند.

منابع

- آرامی، مجتبی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین عدالت سازمانی و مقاومت در برابر تغییر با توجه به متغیر تعدیلگر شفافیت نقش در بین کارکنان حوزه مالی و اداری شهرداری مشهد با همکاری شهرداری مشهد. *اولین همایش تحقیقات کاربردی در علوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری، کرمان*.
- ابراهیمی، حیدر؛ قربانی، آنایتا؛ قاسمی، محمد و شاکرفارسی، آرزو. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین فرهنگ و تعهد سازمانی با کاهش فساد و شفافیت مالی در شهرداری‌ها. *کنفرانس بین‌المللی عمران، معماری و مدیریت توسعه شهری در ایران، تهران*.
- خدادای کریم‌وند، سمیه و عقیق، محمد. (۱۳۹۸). نقش حسابداری در شفافیت مالی. *چهارمین کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم*.
- دیهیم‌پور، مهدی؛ میانداری، کمال؛ نجاری، رضا و عابدی

مورد استفاده در پژوهش‌ها و مطالعات جهانی مؤلفه‌های مشترکی را به عنوان عوامل مؤثر بر شفافیت مالی در شهرداری‌ها و سایر ارگان‌های عمومی غیردولتی می‌دانند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که ابعاد و مؤلفه‌های برگرفته از تحلیل محتوا متون و ادبیات پژوهش مطابق نظر نخبگان و جامعه آماری در ایران از قبیل بعد اجتماعی، بعد سازمانی، بعد اقتصادی و بعد سیاسی هر کدام بر شفافیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها تأثیرگذار می‌باشد. همچنین ابعاد اجتماعی، سازمانی، اقتصادی و بعد سیاسی به همراه مؤلفه‌ها و شاخصه‌های خود تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری مالی می‌گذارند و تقویت هر بعد و هر عامل می‌تواند گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمان‌های عمومی را شفاف‌تر نماید (شکل ۲). در بعد اجتماعی متغیرهای "دسترسی به موقع به گزارش‌های مالی" و "وجود وب سایت مرتبط با شفافیت و ارائه اطلاعات" با توجه به ضریب بارهای عاملی، رتبه اول و دوم را در گروه خود کسب کردند. به همین ترتیب متغیرهای "وابستگی به عوارض (درآمد) دریافتی از شهروندان" و "وابستگی مالی به دولت" و همچنین "کسری بودجه" رتبه‌های اول تا سوم را در بعد اقتصادی به دست آورده‌اند. در بعد سازمانی نیز "فرهنگ و تعهد سازمانی" جایگاه اول عوامل مؤثر بر شفافیت را داشته است و در بعد سیاسی نیز متغیر "وجود حق پاسخ‌خواهی از نهادهای دریافت‌کننده بودجه" دارای رتبه اول در گروه را کسب نمود.

از این رو نتایج این پژوهش مطابق با پژوهش (بلات، ۲۰۱۲)، می‌باشد وی در پژوهش خود نشان داد که میزان بدهی با شفافیت مالی رابطه معنادار دارد زیرا هر اندازه بدهی بالاتر باشد شفافیت مالی کاهش یافته و کارگزار (مدیران) جهت بقا در سیستم خواستار پنهان نمودن بدهی‌های موجود می‌باشند. استایلز و تیسون (۲۰۱۷)، نیز دسترسی به گزارشگری مالی در اینترنت و همچنین بیکاری و انباشت بدهی را عوامل مؤثر بر شفافیت مالی در شهرداری معرفی نمود.



شکل ۲. مدل شفافیت مالی شهرداری

- جعفری، حسن. (۱۳۹۷). تأثیر شفافیت سازمانی بر مدیریت ترومای سازمانی با میانجی‌گری سرمایه اجتماعی. *مدیریت سرمایه اجتماعی*، ۵(۳)، ۳۳۷-۳۶۳.
- شکری بناب، نوید و پاک‌مرام، عسگر. (۱۳۹۸). ارائه مدل عوامل مؤثر بر شفافیت صورت‌های مالی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی در شرکت برق منطقه‌ای آذربایجان. *دانش حسابداری*، ۱۹(۷۶)، ۳۰۱-۳۲۲.
- غفوری، پروین. (۱۳۹۸). ارزیابی نقش گزارش‌تفریغ بودجه بر شفافیت مالی شهرداری‌ها. *دومین کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران*، تهران.
- کردستانی، غلامرضا؛ پارسیان، حسین و جمشیدی
- Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M.P. & López Hernández, A.M. (2013). Financial determinants for improving public sector accountability: A meta-analytic study Special Issue. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 66-87.
- Alcaide Muñoz, L., Rodríguez Bolívar, M.P. & López Hernández, A.M. (2017). Transparency in governments: A meta-analytic review of incentives for digital versus hard-copy public financial disclosures. *American Review of Public Administration*, (5)47, 573-550.
- Allen, T.L. (2002). Public Accountability and Government financial Reporting. *OECD Models of Public Budgeting and Accounting Reform*, (2), 11-31.
- Alt, J.E. & Lassen, D.D. (2006). Fiscal Transparency, Political Parties and Debt in OECD Countries. *European Economic Review*, 50, 1403-1439.
- Arami, M. (2017). A Study of the Relationship between Organizational Justice and Resistance to Change with Respect to the Moderation Variable of Role Transparency Among the Financial and Administrative Staff of Mashhad Municipality in collaboration with Mashhad Municipality. *the First Conference on Applied Research in Economics, Management and Accounting*, Kerman (In Persian).
- Arapis, T. & Reitano, V. (2017). Examining the Evolution of Cross-National fiscal Transparency. *American Review of Public Administration*, 1-15.
- Bastida Benito, B.F. & Muñoz, M. (2010). Exploratory Factors of the Municipal fiscal Burden. *Spanish Accounting Review*, (2)13, 239-284.
- Bastida, F., Benito, B. & Guillamón, M.D. (2009). An Empirical Assessment of the Municipal financial Situation in Spain. *International Public Management Journal*, 12, 451-499.
- Bearfield, D.A. & Bowman, A.O.M. (2017). Can You find it on the Web? An Assessment of Municipal E-Government Transparency. *American Review of Public Administration*, (2)47, 172-188.
- Berry, J., Portney, K. & Thomson, K. (1993). *The rebirth of urban democracy*. Washington, DC: Brookings Institution Press.
- Bolívar, M.P.R., Pérez, C.C. & Hernández, A.M.L. (2007). E-government and Public financial Reporting. *The case of Spanish Regional Governments*, *The American Review of Public Administration*, (2)37, 142-177.
- Caba, C., Rodríguez Bolívar, M.P. & López, A.M. (2008). E-Government process and incentives for online public financial information. *Online Information Review*, (3)32, (3), 379-400.
- Cárcaba, A. & García, J. (2008). Factors Behind the Disclosure of Accounting Information Online on Be-
- کلانتری، فرشاد. (۱۳۹۵). بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و پاسخگویی در بخش عمومی. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۳(۱)، ۸۰-۶۹.
- محمدی، داور؛ کرد میرزا نیکویی، عزت‌اله و قربانخانی، احمد. (۱۴۰۰). نقش حسابداری دولتی و عوامل روانشناختی در فساد ادراک شده. *دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۷(۲)، ۱۴۳-۱۶۶.
- محمدی، نبی‌اله و قنبری‌نیا، رسول. (۱۳۹۷). بررسی پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی بر کیفیت خدمات و شفافیت مالی و تحقق چشم‌انداز ۲۰ ساله شهرداری زنجان. *چهارمین سمپوزیوم بین‌المللی علوم مدیریت*، تهران.

- half of Local Governments. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 137, 63-84.
- Chan, J.L. (2003). Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money & Management*, (1)23, 13-20.
 - Dihimpour, M., Miandari, K., Najjari, R. & Abedi Jafari, H. (2018). The Effect of Organizational Transparency on the Management of Organizational Trauma through Social Capital Mediation. *Social Capital Management*, (3) 5, 337-363 (In Persian).
 - Ebrahimi, H., Ghorbani, A., and Ghasemi, M. & Shakerfarsi, A. (2019). A Study of the Relationship between Culture and Organizational Commitment with Reducing Corruption and Financial Transparency in Municipalities. *International Conference on Civil Engineering, Architecture and Urban Development Management in Iran, Tehran* (In Persian).
 - Feeney, M.K. & Grimmelikhuijsen, S.G. (2016). Developing and Testing an Integrative Framework for Open Government Adoption in Local Governments. *Public Administration Review*, 1-12.
 - Ferlie, E. & Pollitt, C. (2005). *The Oxford handbook of public management*. (Eds.1), UK: Oxford University Press.
 - Fitoussi, J., Stiglitz, J. & Sen, A. (2009). Report of the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress. *Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*.
 - Francisca, T.R., Joaquim F.F. & de Araujo, E. (2015). Determinants of Local Governments' Transparency in Times of Crisis: Evidence from Municipality-Level Panel Data. *Administration & Amp; Society OnlineFirst*, published on September 29.
 - Ghafouri, P. (2019). Evaluating the Role of Budget Allocation Report on Financial Transparency of Municipalities. *The Second National Conference on Modern Studies of Economics, Management and Accounting in Iran, Tehran* (In Persian).
 - Hacche, G. (1979). *The theory of economic growth: an introduction*. New York: St. Martins Press.
 - Khodadai Karimvand, S. & Aghighi, M. (2019). The Role of Accounting in Financial Transparency. *Fourth National Conference on New Accounting and Management Research in the Third Millennium* (In Persian).
 - Kim, S. & Schachter, H.L. (2013). Citizen Participation in the Budget Process and Local Government Accountability. *Public Performance and Management Review*, (3)36, 456-471.
 - Kim, S., Kim, H.J. & Lee, H. (2009). An Institutional Analysis of an E-Government System for Anti-corruption: The Case of OPEN. *Government Information Quarterly*, (1) 26,42-50.
 - Kurdistani, Gh.R., Parsian, H. & Jamshidi Kalantari, F. (2016). Performance-Based Budgeting and Accountability in the Public Sector. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)3, 69-80 (In Persian).
 - Kurtzman, J., Yago, G. & Phumiwasana, T. (2004). The Global Costs of Opacity Measuring Business and Investment Risk Worldwide. *MIT Sloan Management Review*, (1)64, 38-44.
 - Mergel, I. (2013). Social Media Adoption and Resulting Tactics in the U.S. Federal Government. *Government Information Quarterly*, (2)30, 123-130.
 - Mohammadi, N. & Ghanbarinia, R. (2015). A Study of the Implementation of Operational Budgeting and Accrual Accounting System on Service Quality and Financial Transparency and the Realization of Zanjan Municipality's 20-Year Vision. *4 th International Symposium on Management Sciences, Tehran* (In Persian).
 - Mohammadi, D., Kurd Mirza Nikouei, E. & Ghorbankhani, A. (2021). The Role of Public Accounting and Psychological Factors in Perceived Corruption. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (2)7, 143-166 (In Persian).
 - Nuno Ferreira, C., Tavares. A.F., Marques, R.C., Jorge, S. & de Sousa, L. (2015). Measuring Local Govern-

- ment Transparency, *Public Management Review*.
- Puron-Cid, G. & Rodríguez Bolívar, M.P. (2018). The effects of contextual factors into different features of financial transparency at the municipal level. *Government Information Quarterly*, 35, 135-150.
 - Shokri Bonab, N. & Pak Maram, A. (2019). Presenting a Model of Factors Affecting the Transparency of Financial Statements using Factor Analysis Technique in Azerbaijan Regional Electricity Company. *Auditing knowledge*, (76)19, 301-322 (In Persian).
 - Shuo, R.A. (2020). The Determinants of Fiscal Transparency in Chinese City-Level Governments. *Local Government Studies*, (46)1, 44-67.
 - Wang, X. (2002). Assessing Administrative Accountability. *Results from a National Survey*, *American Review of Public Administration*, (3)32, 350-370.