

Journal iranian political sociology

Vol. 5, No.11, Bahman2023

<https://dx.doi.org/10.30510/psi.2021.297911.2074>

Investigating the social and political factors affecting financial transparency in government organizations

Abstract

This study examines the political and organizational factors affecting the financial transparency of the hidden provinces in the financial systems of municipalities. Using the opinion of experts with Delphi approach, organizational and political factors were identified and classified as important. And their characteristics have a significant impact on the financial transparency of the municipality. According to the elites and experts, the variables of culture and organizational commitment, speed and accuracy in handling and applying penalties and encouragement to increase transparency in the first and third ranks affect financial transparency in content analysis. Providing effective factors on financial transparency in municipalities improves the level of accountability of this institution and uses them to create laws and regulations in order to increase transparency. Also, this research is the first research in this field for public institutions and municipalities in finding political factors and An organization that affects financial transparency, which also contributes to the richness of the research literature.

Keywords: Social and political factors, Financial transparency, Government agencies

بررسی عوامل اجتماعی و سیاسی موثر بر شفافیت مالی در سازمانهای دولتیسمیه حسینی عقدایی^۱حسن قدرتی^۲حسین جباری^۳حسین پناهیان^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۹/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۶/۱

چکیده

این پژوهش به بررسی عوامل سیاسی و سازمانی تاثیر گذار بر شفافیت مالی و لایه های پنهان موجود در سیستم های مالی شهرداری ها میپردازد. در این تحقیق ابتدا با تحلیل محتوی متون و پژوهش های قبلی مورد بررسی قرار گرفت و مولفه های موثر بر شفافیت استخراج گردید سپس با استفاده از نظر خبرگان با رویکرد دلفی عوامل سازمانی و سیاسی با اهمیت شناسایی و طبقه بندی گردید. از نظر نخبگان شرکت کننده در این پژوهش عوامل مرتبط استخراج شده در تحلیل محتوی و مرتبط با ابعاد پژوهش شامل ابعاد سازمانی و بعد سیاسی به همراه مولفه ها و شاخصه های خود بر شفافیت مالی شهرداری تاثیر معناداری می گذارند. از نظر نخبگان و متخصصان متغیرهای فرهنگ و تعهد سازمانی، سرعت و دقت در رسیدگی و اعمال مجازات و تشویق جهت افزایش شفافیت در رتبه های اول و سوم تاثیر گذار بر شفافیت مالی در تحلیل محتوی می باشند. ارائه عوامل موثر بر شفافیت مالی در شهرداری ها موجب بهبود سطح پاسخگویی این نهاد و بهره گیری از آنها در جهت ایجاد قوانین و مقررات در راستای افزایش شفافیت می گردد همچنین این پژوهش اولین پژوهش در این زمینه برای نهادهای عمومی و شهرداری ها در یافتن عوامل سیاسی و سازمانی موثر بر شفافیت مالی می باشد که به غنای ادبیات تحقیق نیز کمک می نماید.

واژه های کلیدی: عوامل اجتماعی و سیاسی، شفافیت مالی، سازمانهای دولتی

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد کاشان، حسابداری دانشگاه کاشان، کاشان، اصفهان، ایران Zohreh.hoseinia@gmail.com^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد کاشان، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول) Dr.ghodrati42@gmail.com^۳ استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد کاشان، اصفهان، ایران hsnjabary@yahoo.com^۴ دانشیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد کاشان، اصفهان، ایران h.panahian@iaukashan.ac.ir

یکی از عوامل تاثیرگذار در کارایی در تخصیص منابع و بهبود شرایط اقتصادی بنگاه، دسترسی به اطلاعات است که اگر اطلاعات به شکل نامتقارن بین ذینفعان تقسیم شود، نتایج متفاوتی به نسبت به یک موضوع مشخص بوجود می آورد. بنابراین کیفیت توزیع اطلاعات برای تصمیم گیرندگان امری حیاتی است. عدم تقارن اطلاعاتی دارای پیامدهای نامطلوب مختلف از جمله هزینه معاملات، کاهش سود از معاملات در بازار سرمایه، نقدشوندگی پایین و ... میشود (دوانی و همکاران، ۱۳۸۵). در این بین شفافیت به عنوان عنصر مطلوب در گزارشگری مالی مطرح گردیده است، با این حال تعریف مشخصی که مورد تایید همگان باشد راجع به شفافیت در گزارشگری مالی ارائه نشده است. برخی آن را مقدار اقلام افشا شده تلقی می کنند، عده ای شفافیت را ارائه اطلاعات از طریق کانالی غیر از صورتهای مالی و یا گزارش فعالیت سالیانه در معرفی میکنند. بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) افشا را بر مبنای محیط اطلاعاتی شرکت تعریف می کنند. از دیدگاه آنان شفافیت اطلاعاتی موجب دستیابی به اطلاعات مربوط و قابل اتکا در مورد ریسک های شرکت، عملکرد و وضعیت مالی و همچنین فرصت های سرمایه گذاری بنگاه می شود و هدف آن کمک به استفاده کنندگان در تصمیم گیری های مربوط به ارزیابی شرکت است. بنابر این شفافیت امکان دستیابی به اطلاعات مناسب و مرتبط با موضوعات مورد تصمیم گیری را فراهم می کند.

شفافیت ابعاد متفاوتی دارد که برخی از آنها به صورت مستقیم قابل اندازه گیری نمی باشند بعنوان مثال اگر پذیرش استاندارد های بین المللی را به عنوان معیاری از شفافیت گزارشگری مالی بدانیم، تعیین اینکه آیا نتایج مستند شده از خود استاندارد های حسابداری می باشد یا از سایر رویدادهای همزمان، دشوار است. به همین ترتیب نگرانی در خصوص سایر شاخص های اندازه گیری شفافیت در بنگاه های اقتصادی وجود دارد. بنابر این ایجاد معیار قوی و دقیق از شفافیت اقدامی شایسته است. بسیاری از پژوهش های پیشین به بررسی آثار شفافیت مالی (FT)^۱ بر سایر متغیر های حسابداری نظیر هزینه سرمایه، نقد شوندگی، سود و ... در بنگاه های اقتصادی و شهرداری ها پرداخته اند اما معیار جامعی از شفافیت ارائه نگردیده است.

وضعیت اقتصادی و مسئولیت پاسخگویی و عملکرد بسیاری از مسئولان در رابطه با مدیریت دولت، تقاضای آشکار سازی و پاسخگویی را افزایش داده است. مسئولیت پذیری به عنوان پاسخ دولت به مردم در مورد سطح عملکرد خود تعریف می شود (پینا و همکاران^۲، ۲۰۱۰). در این زمینه، شفافیت به ابزاری لازم برای نظارت و ارزیابی عملکرد نمایندگان و کارمندان بنگاه اقتصادی تبدیل می شود. علاوه بر این، شفافیت یک مؤلفه مهم حاکمیت خوب و کیفیت نهادی است که به نوبه خود محرکهای رشد اقتصادی و رفاه بشمار می آیند (آموگلو^۳ و همکاران ۲۰۰۲، کافمن و کرای^۴ ۲۰۰۲) به همین دلیل، شفافیت یک چالش برای اصلاحات مدیریت عمومی حال و آینده و حاکمیت مدرن و پیشرفته است (پیوتروسکی^۵ ۲۰۰۷).

در این راستا، این پژوهش به بررسی عوامل سیاسی و سازمانی میپردازد که علاوه بر اثبات تاثیر گذاری آنها بر شفافیت مطابق تحلیل محتوی متون گذشته، تاثیر چشمگیر بر شفافیت مالی شهرداری داشته و لایه های پنهان وجود سیستم های مالی در دستگاه

Financial Transparency^۱

Pina et al^۲

Acemoglu^۳

Kaufman and Kraay^۴

Piotrowsky^۵

های عمومی و مخصوصاً در شهرداری ها را تا حدودی نشان می دهد و مولفه هایی را ارائه می نماید که تا کنون مورد توجه قرار نگرفته اند. همچنین این پژوهش به اغنای مطالعات در زمینه شفافیت مالی در حوزه نیمه دولتی می پردازد.

مبانی نظری

نظریه توهم مالی^۶، نظریه رفتار بوروکراتیک^۷، نظریه نمایندگی^۸، نظریه سازمانی نو و تغییر نهادی^۹ و نظریه مشروعیت^{۱۰} (رودروگز بولیوار، ۲۰۱۳) چارچوب نظری مطالعات در مورد شفافیت مالی را ارائه می دهند. توهم مالی نظریه انتخاب عمومی هزینه دولت است که برای اولین بار توسط اقتصاددان ایتالیایی آمیلکارا پویانی در سال ۱۹۰۳ ارائه شد (مورائو، ۲۰۰۸). در امور مالی عمومی نظیر شهرداری ها، نظریه توهم مالی توضیح می دهد که چرا به نظر می رسد هزینه دولت کمتر از آن است که در واقع رخ می دهد. این نتیجه زمانی می رسد که پیچیدگی ساختار مالیات باعث می شود درآمد بودجه کاملاً شفاف نباشد (ساندلیج و والاس، ۲۰۱۰)

طبق نظر آلسینا و پروتی (۱۹۹۶)، دو نظریه نشان می دهد که سیاستمداران برای اتخاذ اعمال شفافیت ترغیب نمی شوند: نظریه توهم مالی و نظریه مالک-نماینده. آلسینا و پروتی (۱۹۹۵) اظهار داشتند که سیاستمداران فرصت طلب، که به دنبال انتخاب مجدد هستند، با جلب هزینه های بیشتر از مالیات، از این سردرگمی سو استفاده می کنند تا رأی دهنده "نابسامان مالی" را راضی کنند.

جیمیل و همکاران (۲۰۰۲) مدلی ارائه می دهد که توهم مالی، پاسخگویی و اثرات نابرابری درآمد را در سطح شهرداری روشن می کند. در مورد نظریه مالک-نماینده، عدم شفافیت ممکن است برای دستیابی به اهدافشان یک مزیت برای سیاستگذاران ایجاد کند: افراد فعلی (نمایندگان) ممکن است منافع خاص خود را داشته باشند، که همیشه رفاه مدیران (رای دهندگان) را به حداکثر نمی رسانند.

نظریه رفتار بوروکراتیک مدل حداکثر بودجه را ارائه کرد. ایده اصلی آن توسط مفهوم انتخاب عمومی که توسط ویلیام نيسكانن^{۱۱} (۱۹۷۱) توسعه یافته است، این است که بوروکرات منطقی همیشه سعی می کنند بودجه خود را به حداکثر برسانند، بنابراین قدرت و اعتبار آن را افزایش می دهند. چنین رفتارهای اداری به طور بالقوه منجر به استفاده ناکارآمد از منابع می شود و شفافیت در تصمیمات هزینه این تأثیر را کاهش دهد. طبق این نظریه، سازمانها ساختارها و روالهایی را که مشروع و از نظر اجتماعی قابل قبول تلقی می شود، اجرا می کنند. این موضوع گرایشی برای اتخاذ شیوه ها و ساختارهای همگن است.

افشای اطلاعات نشانه اعتمادی است که دولتها در پاسخ به فشارهای خارجی که به شفافیت بیشتر در امور عمومی نیاز دارند، اتخاذ می کنند. این کار همچنین برای ارائه تصویری از حکمرانی خوب انجام می شود (هافمن، ۲۰۰۱). افشای اطلاعات شهرت

fiscal illusion theory^۶

bureaucratic behavior theory^۷

agency theory^۸

Neo institutional theory^۹

legitimacy theory^{۱۰}

Niskanen^{۱۱}

دولت را افزایش می دهد و اعتماد رای دهندگان را افزایش می دهد. طبق نظریه مشروعیت ، شفافیت در مورد فعالیت های سازمان راهی برای اقدامات قانونی برای ذینفعان آنها و اعطای مشروعیت به سازمان است (فرانسیسکو^{۱۲}، ۲۰۱۷). این نظریه ادعا می کند ، اگر مشروعیت سازمانی مورد تهدید قرار گیرد ، سازمان ها در تلاش برای ارتقا مشروعیت سازمانی ، اطلاعات را افشا می کنند. انتشار اطلاعات ممکن است برای جلب اعتماد شهروندان و تلاش برای تغییر برداشت شهروندان از عملکرد سازمان مورد استفاده قرار گیرد. علاوه بر این ، ارائه تصویری از حکمرانی خوب در پاسخ به فشارهای عمومی راهی برای تأمین مشروعیت و ارتقای شهرت شهرداری ها است (پینا ، تورس و رویو ، ۲۰۱۸).

پیشینه پژوهش

پژوهش های زیادی عوامل موثر بر افشای اطلاعات را مورد بررسی قرار داده اند. اهمیت تعیین کننده های شفافیت مالی توسط بسیاری از دانشگاهیان و متخصصان در بسیاری از زمینه ها و حوزه های سیاست گذاری مورد تایید قرار گرفته است (مرگل^{۱۳}، ۲۰۱۳ و پارونسید و بولیوار^{۱۴}، ۲۰۱۸). از میان انبوه عوامل تاثیر گذار بر شفافیت مالی در این پژوهش به مرتبط ترین و پر تکرار ترین این عوامل در پژوهش های گذشته پرداخته می شود. در مطالعات صورت گرفته در این زمینه تأثیر چارچوب نهادی و سازمانی بر افشای مالی به طور گسترده مورد تایید قرار گرفته است (آلن، ۲۰۰۲). پیتروسکی با استفاده از نظریه نمایندگی نشان داد 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 پیش بینی می شود گشایش اقتصاد و رفاه اقتصادی مردم بر شفافیت مالی در دولتها تأثیر می گذارد. همچنین مطالعات گیتا و همکاران نشان داد که تقاضا برای شفافیت مالی با رونق اقتصادی افزایش می یابد (گیتا و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۸) این در حالی است که، برخی از محققان در بررسی های خود نشان دادند که در اقتصادهای کمتر توسعه یافته یا دچار رکود اقتصادی انگیزه بیشتری برای اعمال فشار بر دولت ها برای بهبود شفافیت وجود دارد (ریوز و باستیدا^{۱۶}، ۲۰۱۸). این دیدگاه مطابق نظریه مشروعیت نیز می باشد چنانکه آن نظریه توضیح می دهد که، توسعه اقتصادی و شفافیت مالی نیز ممکن است در دولتها با یکدیگر رابطه منفی داشته باشند چرا که مقامات و شهروندان توسعه اقتصادی را به عنوان شاخص مهمتری از قانونی بودن از شفافیت می دانند. پیتروسکی و رایزین (۲۰۰۷) نشان می دهند که ایدئولوژی سیاسی تعیین کننده شفافیت است. گیلامون و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۱) با تجزیه و تحلیل تأثیر عوامل سیاسی و اقتصادی-اقتصادی بر شفافیت مالی شهرداری نشان دادند که، تبلیغات اجباری و شفافیت کلیدی در مدیریت عمومی است و هرچه مالیات و سرانه انتقال بیشتر باشد ، اطلاعات مالی بیشتری افشا می شود و بر این اساس ، شفافیت بالاتر است. سان (۲۰۲۰) نشان داد که شهرهایی که دارای رتبه اداری بالاتری هستند مسئولیت بیشتری برای افشای اطلاعات مطابق با قدرت بیشتر و مسئولیت های اقتصادی - اجتماعی خود دارند (سان، ۲۰۲۰). باستیدا و همکاران (۲۰۱۷)، نشان دادند که شهرداری هایی که مالیات و عوارض بیشتری دریافت می کنند ، اطلاعات سطح افشای بالاتری دارند و همچنین عدم تعادل منابع مالی و بدهی ها نقش مهمی در شفافیت مالی دارند (باستیدا و همکاران، ۲۰۱۷). محققان ادعا می کنند که توسعه اقتصادی می

Francisca^{۱۲}

13 Mergel

14 Puron-Cid & Bolívar

15 Gaeta et al.

16 Rios & Bastida

17 Guillamón et al.

تواند سطح بالاتری از شفافیت مالی را به وجود آورد، زیرا مناطق ثروتمندتر قادر به ایجاد موسساتی هستند که از حق مردم برای دانستن و مشارکت در بحث های عمومی محافظت می کند. علاوه بر این، مودیان ثروتمند درک بیشتری از حقوق خود دارند و ممکن است برای نظارت بهتر بر نحوه هزینه های مالیات خود، شفافیت مالی بیشتری طلب کنند (باستید و بنیتو^{۱۸}، ۲۰۱۱). کریشنان (۲۰۱۲) نشان داد با افزایش بدهی شفافیت مالی کاهش می یابد و مدیران برای بقا در سیستم خواهان پنهان نمودن بدهی ها عدم شفافیت آن هستند همچنین شهرداری های بزرگ و رهبران دولت محلی با توجه به نوع گرایش سیاسی شان نمره شفافیت متفاوتی دارند و دولت های چپ گرا دارای شفافیت بیشتری هستند (کریشنان، ۲۰۱۲). دارابی و نعمت الهی (۱۳۹۵) در شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر شفافیت مالی صنعت بیمه با استفاده از تکنیک های دیماتل و تاپسیس فازی جهت تجزیه و تحلیل داده ها به رتبه بندی و شناسایی روابط علت و معلولی شاخص ها پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنها مشخص نمود که تعیین دقیق میزان خسارات معوق و خط مشی دولت در موضوع شفافیت اطلاعات مالی به عنوان اثرگذارترین شاخص در مجموع عوامل بوده است. شکری و پاک مرام (۱۳۹۸) نشان دادند که عوامل فردی، عوامل قوانین و استانداردهای سازمان، عوامل سازمانی، عوامل نگرش کارکنان و عوامل توانمند ساز از جمله عوامل موثر بر شفافیت صورتهای مالی هستند. کریمیان و همکاران (۱۳۹۴) شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر شفافیت نظام اداری ایران ناظر بر بند ۱۸ سیاست های کلی نظام اداری را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج تحلیل داده های پژوهش آنها نشان داد، عامل «ملی» به عنوان مهم ترین معیار در شفافیت اطلاعات نظام اداری قابل تأمل است. غفوری (۱۳۹۸)، نقش گزارش تفریغ بودجه بر شفافیت مالی شهرداری ها را مورد ارزیابی قرار داد و نشان داد که شفافیت مالی نامطلوب بوده و این گزارش با نقص فراوان تهیه می شود. محمدی و قنبری نیا (۱۳۹۷) نیز نشان دادند که، اجرای سیستم حسابداری تعهدی تاثیر معنادار بر شفافیت های مالی شهرداری زنجان دارد. با توجه به ادبیات پژوهش و همچنین بررسی متون مرتبط این پژوهش به بررسی عوامل موثر بر شفافیت مالی می پردازد.



شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق

روش تحقیق

به طور کلی روش تحقیق 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 شناسایی عوامل موثر بر شفافیت مالی است این پژوهش طی دو مرحله از روش شناسی آمیخته (کیفی-کمی) اقدام به طراحی و تبیین مدل شفافیت مالی می نماید. بدین منظور ابتدا در فاز کیفی با تحلیل محتوی 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 جمع آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون سوالات پژوهش ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش 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 محتوی استخراج گردید تا بر اساس آن سوالات کلیدی قابل درج در پرسشنامه جهت نظر خواهی خبرگان طراحی شود. در مرحله دوم از روش دلفی که یک مدل معتبر علمی و شناخته شده برای نظر خواهی عمومی است استفاده گردید و عوامل موثر بر شفافیت استخراج گردید.

قلمرو پژوهش، 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 عمومی نظیر شهرداری‌ها می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل دو بخش می‌باشد. ابتدا به وسیله ارتباط و استفاده از متون گذشته از قبیل مقالات، پایان نامه‌ها 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 جمع آوری شده و تجزیه و تحلیل‌های مربوطه بر اساس پرسشنامه‌های مذکور صورت گرفته است: اعضای هیات علمی گروه‌های حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه‌ها، مدیران مالی و مسئولین شهرداری‌ها که آشنایی کامل با فرایندها و عوامل موثر بر شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی شهرداری‌ها دارند و همچنین حسابداران رسمی و حسابرسان شاغل.

روش نمونه‌گیری

در تحقیق 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 صاحب نظر از طریق بررسی دانش و تجربیاتی که دارند انتخاب می‌شوند. نمونه مورد مطالعه و شرکت‌کننده در این پژوهش تعداد ۱۱۰ نفر می‌باشند که اطلاعات دموگرافیک آنها شامل جنسیت پاسخ‌دهنده، سن، میزان تحصیلات، میزان تجربه کاری ارائه گردیده است.

جدول شماره ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان^{۱۹}

نام متغیر	فرآوانی	
	جنسیت	زن
	مرد	۸۷
	کمتر از ۳۰ سال	۱۵

^{۱۹} تمامی خروجی‌های جداول و نگاره‌های این مقاله از یافته‌های پژوهش می‌باشد.

نام متغیر	فراوانی
سن	بین ۳۱ تا ۳۵ سال
	بین ۳۶ تا ۴۰ سال
	بیش از ۴۰ سال
تحصیلات	کارشناسی ارشد (شاغل در مقطع دکتری)
	دکتری
تجربه کاری	کمتر از ۵ سال
	بین ۵ تا ۱۰ سال
	بین ۱۱ تا ۱۵ سال
	بین ۱۶ تا ۲۰ سال
	بیش از ۲۰ سال

یافته های پژوهش

تحلیل محتوی

در تحلیل محتوی کیفی در مرحله نخست، با بررسی خط به خط متون و مقالات و پایان نامه های فارسی و لاتین در زمینه موضوع پژوهش و با توجه به کلید واژه های مورد نظر محقق، جملات کلیدی که مستقیم و یا غیر مستقیم به شفافیت مالی در شهرداری ها و سازمانهای عمومی اشاره دارد انتخاب و با استخراج مفاهیم از آنها، نخستین چرخه کدگذاری آغاز شد. سپس از طریق فرایند مقایسه ای شباهت ها و تفاوت های 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 مقایسه ای مداوم می گویند (استراس و کوربین، ۱۳۸۷). پس از انجام مرحله کدگذاری، ۵۷ کد، ۴۸ مفهوم و ۸ مولفه پدیدار و در قالب ۴ بعد شناسایی و استخراج گردید (به شرح جدول شماره ۲ پیوست). مهمترین اقدام پس از شکل گیری و استخراج مولفه ها از مفاهیم متون در روش تحلیل محتوی کیفی، تعیین شاخص های اندازه گیری است. اندازه گیری مولفه های شفافیت مالی در شهرداری و سازمانهای عمومی در ابعاد مختلف نیازمند استخراج و تعیین شاخص های مرتبط و موثر در زمینه های مربوطه می باشد. برای همین منظور شاخص های اندازه گیری (کمی و کیفی) برای ۸ مولفه و در ۴ بعد شناسایی و استخراج گردید.

تجزیه و تحلیل آماری داده ها

پس از شناسایی و استخراج ابعاد و مولفه ها و متغیر های شفافیت مالی در شهرداری و سازمانهای عمومی از طریق تحلیل محتوی کیفی، یافته ها از طریق پرسشنامه در دسترس اظهار نظر خبرگان و فرهیختگان جامعه آماری قرار گرفت که نتایج حاصل از توزیع و جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده های پرسشنامه به تفکیک در ادامه ارائه گردیده است. در پرسشنامه مورد نظر ابتدا ابعاد

اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی شفافیت مالی شهرداری ها مورد سوال قرار گرفته است. اکثریت پاسخ دهنده گان بعد اقتصادی را از ابعاد چهارگانه تاثیرگذارتر دانسته اند. سپس شاخص های مرتبط با هر بعد مورد سوال قرار گرفت که شاخص های استخراج شده از متون مورد تائید فرهیختگان و نخبگان جامعه آماری تحقیق قرار گرفته اند.

بررسی اعتبار پاسخ ها

در بررسی پرسشنامه های مرتبط با تحقیقات آماری، از معیاری به منظور سنجش اعتبار پاسخ های ارائه شده در عوامل (هر پرسش در پرسشنامه) استفاده می شود که «آلفای کرونباخ»²⁰ نام دارد. این

شاخص را گاهی با ضریب آلفا نیز می شناسند. آلفای کرونباخ میزان همبستگی ابعاد و عوامل مربوط به آن را نشان می دهد. مقدار بالای واریانس بین ابعاد و عوامل مربوط به آن در مقابل خطای اندازه گیری مربوط به هر عامل، پایداری درونی بالا را نشان می دهد. 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).

جدول شماره ۳- بررسی معتبر بودن داده ها

ابعاد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا- AVE
بعد اجتماعی	0/812	0/801	0/586
بعد اقتصادی	0/719	0/735	0/622
بعد سازمانی	0/760	0/781	0/593
بعد سیاسی	0/833	0/846	0/641

پایایی ترکیبی (PLS)

روش حداقل مربعات جزئی (PLS) معیار جدید و مدرن تری نسبت به آلفای کرونباخ سنتی است که از آن به عنوان پایایی ترکیبی یاد می شود. با توجه به جدول شماره ۳ مقدار مربوط به آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ابعاد پژوهش در همه ابعاد بالاتر از ۰.۷ است که نشاندهنده پایایی مناسب و اعتبار عوامل و مولفه های تاثیر گذار بر شفافیت می باشد.

روایی همگرا²¹:

روایی همگرا معیار دیگر است که به بررسی همبستگی هر بعد با عوامل مربوط به خود می پردازد. معیار AVE²² نشاندهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر بعد با عوامل مربوط به خود می باشد. به بیان ساده تر AVE میزان همبستگی یک بعد با عوامل مربوط به خود را نشان می دهد و هر اندازه این همبستگی بیشتر باشد برآزش نیز بیشتر است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). با توجه به جدول شماره ۳ برای تمام ابعاد تحقیق مقدار AVE بیشتر از ۰.۵ می باشد که نشاندهنده روایی همگرا در ابعاد پژوهش می باشد.

²⁰ Cronbach's α

²¹ Convergent Validity

²² Average Variance Extracted

آزمون دو جمله ای به این سوال پژوهش پاسخ می‌دهد " مولفه های موثر بر شفافیت مالی در شهرداری ها و سازمان های عمومی از نظر نهادی، سیاسی و اقتصادی کدامند؟"

در تمامی ابعاد اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی فرضیه صفر رد شده است بدین معنا که بین نسبت جوابهای کوچکتر یا مساوی ۳ و نسبت جوابهای بزرگتر از ۳ اختلاف معناداری وجود دارد. با توجه به نسبت های بدست آمده نسبت جوابهای بزرگتر از ۳، بیشتر از نسبت جوابهای کوچکتر از ۳ می باشد. در واقع پاسخ به سوال مرتبط با ابعاد، بیشتر فرهیختگان آماری پاسخ دهنده گزینه های زیاد و خیلی زیاد با کدهای ۴ و ۵ را انتخاب نمود اند که نشان می دهد از نظر نخبگان، ابعاد: اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی از ابعاد شفافیت مالی در شهرداری ها و سازمانهای عمومی هستند.

ضرایب معناداری t:

یکی مناسب ترین معیارهای بررسی برازش مدل عاملی تأییدی رابطه بین متغیر های و عوامل موثر، ضرایب معناداری t و یا همان مقادیر t-values است. اعداد معنادار t یکی از معیار برای سنجش رابطه بین متغیرها می باشد، مطابق خروجی های آماری رابطه بین متغیرها و عوامل تاثیر گذار بر شفافیت نشان می دهد که سطح ۹۵ درصد از اطمینان تمامی ابعاد و مولفه های مورد نظر نخبگان شرکت کننده در این پژوهش بر شفافیت مالی موثر می باشند. با توجه به اینکه اعداد حاصل تنها صحت وجود یا عدم وجود رابطه را نشان میدهند و شدت رابطه بین آنها را نمیتوان با آن سنجید. در ادامه برای سنجش میزان تاثیرگذاری و میزان همبستگی بین ابعاد و عوامل از روش واگرایی مولفه ها استفاده می گردد.

جدول ۴ آزمون دو جمله ای برای ابعاد شفافیت مالی			
شاخص /متغیر	پاسخ ها	تعداد	درصد P مقدار مشاهده
بعد اجتماعی	کوچکتر یا مساوی از ۳	8	0/078
	بزرگتر از ۳	102	0/922
بعد اقتصادی	کوچکتر یا مساوی از ۳	7	0/067
	بزرگتر از ۳	103	0/933
بعد سازمانی	کوچکتر یا مساوی از ۳	6	0/057
	بزرگتر از ۳	104	0/943
بعد سیاسی	کوچکتر یا مساوی از ۳	9	0/089
	بزرگتر از ۳	101	0/911

جدول ۵ ضرایب معناداری برای ابعاد شفافیت مالی			
رابطه درون متغیرها	ضریب استاندارد	آماره t	
		بعد اجتماعی	0/711
بعد اقتصادی	0/614	76/810	

63/115	0/726	بعد سازمانی	ابعاد شفافیت
29/836	0/517	بعد سیاسی	مالی شهرداری
38/837	0/783	اطلاعات مربوط به شهروندان	بعد اجتماعی
82/901	0/719	دسترسی	
79/817	0/537	مالی	بعد اقتصادی
122/014	0/866	توسعه اقتصادی	
42/719	0/520	سازمانی	بعد سازمانی
92/827	0/776	پرسنلی	
77/911	0/691	تشکیلات نظارتی	
32/341	0/509	سیاسی	بعد سیاسی

روایی واگرا^{۳۳}

روایی واگرا دو مولفه را پوشش می دهد: اول مقایسه میزان همبستگی بین عوامل مربوط به یک بعد با آن بعد در مقابل همبستگی آن عامل با ابعاد دیگر. دوم مقایسه میزان همبستگی یک بعد با عوامل آن بعد در مقابل همبستگی آن بعد با سایر ابعاد.

در بررسی مورد اول میزان همبستگی بین عوامل مربوط به یک بعد با آن بعد و میزان همبستگی بین عوامل یک بعد با ابعاد دیگر مقایسه می گردد. اگر میزان همبستگی بین یک عامل با ابعاد دیگر بیشتر از همبستگی آن عامل با بعد مربوط به خود باشد روایی واگرای دچار اشکال می گردد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). برای بررسی روایی واگرا در این مورد (مورد اول) به شرح جدول شماره ۲ اقدام گردید که ردیف های جدول به عوامل و ستونهای آن نیز به ابعاد پژوهش تعلق دارد. اعداد جدول نشاندهنده میزان همبستگی بین عوامل با ابعاد مربوطه می باشند. رابطه بین عوامل تاثیر گذار بر شفافیت مالی در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

همانطور که ملاحظه می گردد روایی واگرای مربوط به عوامل موثر بر شفافیت مالی شهرداری تایید می گردد. زیرا عوامل مربوط به هر بعد نسبت به خود آن بعد همبستگی بیشتری دارند تا نسبت به ابعاد دیگر. در ادامه به رتبه بندی عوامل تاثیر گذار پرداخته می شود.

رتبه بندی عوامل موثر بر شفافیت از دیدگاه نخبگان

با توجه به جدول شماره ۲ که برگرفته از خروجی روایی واگرا می باشد و نشان دهنده میزان همبستگی بین ابعاد با متغیر ها و عوامل موثر بر شفافیت مالی شهرداری است، ستون رتبه در گروه، رتبه هر عامل در همان گروه خود را نشان می دهد بعنوان مثال در بعد اجتماعی متغیر های دسترسی به موقع به گزارشهای مالی و وجود وب سایت مرتبط با شفافیت و ارائه اطلاعات رتبه اول و دوم را در گروه خود دارند و در رتبه بندی کلی جایگاه ۸ ام و ۱۰ ام را به خود اختصاص داده اند.

به همین ترتیب متغیر های وابستگی به عوارض (درآمد) دریافتی از شهروندان و وابستگی مالی به دولت و همچنین کسری بودجه رتبه های اول تا سوم را در بعد اقتصادی بدست آورده اند و در رتبه بندی کلی در جایگاه های ۹ و ۲۵ و ۲۷ قرار دارند. در بعد سازمانی نیز فرهنگ و تعهد سازمانی جایگاه اول عوامل موثر بر شفافیت را داشته و در جایگاه دوم و سوم این بعد مطابق اطلاعات حاصل از جدول شماره ۴-۱۸ متغیر های سرعت و دقت در رسیدگی و همچنین متغیر اعمال مجازاتها و تشویق های جهت افزایش شفافیت را دارند. شایان ذکر اینکه هر سه متغیر اول تا سوم در بعد سازمانی در حالت کلی نیز جایگاه های اول تا سوم را نیز دارا می باشند. در بعد سیاسی نیز متغیر وجود حق پاسخ خواهی از نهادهای دریافت کننده بودجه دارای رتبه اول در گروه و رتبه ۱۲ ام در بین کل متغیر های پژوهش را دارا می باشد.

اما در انتهای عوامل تاثیر گذار که به روش تحلیل محتوی استخراج گردیده اند و مورد تائید نخبگان دانشگاهی قرار گرفته است مولفه هایی نظیر بدهی شهرداری و وجود کمیته حسابرسی داخلی در شهرداری هستند که رتبه های ۴۶ و ۴۵ را در بین ۴۶ عامل موثر بر شفافیت مالی در شهرداری دارند.

از نظر نخبگان شرکت کننده در این پژوهش تمامی ۴۶ عامل مرتبط با ابعاد پژوهش بر شفافیت مالی شهرداری تاثیر معناداری می گذارند که رتبه و میزان تاثیر هر کدام در جدول شماره ۲ قابل مشاهده می باشد و عوامل موثر بر شفافیت در قالب مدل مفهومی در شکل شماره ۲ ارائه گردیده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرها و مولفه‌های برگرفته از تحلیل محتوی متون گذشته و مورد استفاده در پژوهش‌ها و مطالعات جهانی مولفه‌های مشترکی را به عنوان عوامل موثر بر شفافیت مالی در شهرداری‌ها و سایر ارگان‌های عمومی غیر دولتی میدانند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که ابعاد و مولفه‌های برگرفته از تحلیل محتوی متون و ادبیات تحقیق 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 تاثیرگذار می‌باشد. همچنین این ابعاد به همراه مولفه‌ها و شاخصه‌های خود تاثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری مالی می‌گذارند و تقویت هر بعد و هر عامل می‌تواند گزارشگری مالی در شهرداری‌ها و سازمانهای عمومی را شفاف تر نماید (شکل شماره ۲). در خصوص رتبه بندی عوامل موثر در هر بعد نتایج پژوهش نشان داد که در بعد اجتماعی متغیرهای "دسترسی به موقع به گزارشهای مالی" و "وجود وب سایت مرتبط با شفافیت و ارائه اطلاعات" رتبه اول و دوم را در گروه خود کسب کردند ولی در رتبه بندی کلی جایگاه ۸ام و ۱۰ام را به خود اختصاص داده اند.

به همین ترتیب متغیرهای "وابستگی به عوارض (درآمد) دریافتی از شهروندان" و "وابستگی مالی به دولت" و همچنین "کسری بودجه" رتبه های اول تا سوم را در بعد اقتصادی بدست آورده اند و در رتبه بندی کلی در جایگاه های ۹ و ۲۵ و ۲۷ قرار دارند. در بعد سازمانی نیز "فرهنگ و تعهد سازمانی" جایگاه اول عوامل موثر بر شفافیت را داشته و در جایگاه دوم و سوم این بعد متغیرهای "سرعت و دقت در رسیدگی" و همچنین متغیر "اعمال مجازاتها و تشویق های جهت افزایش شفافیت" جای دارند. شایان ذکر اینکه هر سه متغیر اول تا سوم در بعد سازمانی در حالت کلی نیز جایگاه های اول تا سوم را نیز کسب کردند. در بعد سیاسی نیز متغیر "وجود حق پاسخ خواهی از نهادهای دریافت کننده بودجه" دارای رتبه اول در گروه و رتبه ۱۲ام در بین کل متغیرهای پژوهش را کسب نمود.

نتایج این پژوهش مطابق با پژوهش (کریشن، ۲۰۱۲) می باشد وی در پژوهش خود نشان داد که میزان بدهی با شفافیت مالی رابطه معنادار دارد. استایلز و تیسون (۲۰۱۷) نیز دسترسی به گزارشگری مالی در اینترنت و همچنین بیکاری و انباشت بدهی را عوامل موثر بر شفافیت مالی در شهرداری معرفی نمود.

همچنین نتایج این پژوهش با یافته های، باستیدا و همکاران (۲۰۱۷)، تاواریس و همکاران (۲۰۱۷)، کروت (۲۰۱۷) گیلامون و همکاران (۲۰۱۹)، همرستا می باشد. در ایران نیز پژوهش هایی نظیر ابراهیمی (۱۳۹۷)، محمودثانی و مختاری (۱۳۹۹)، شکری و پاک مراد (۱۳۹۸)، خدادای کریم و نند و عقیق (۱۳۹۸)، ویسی حصار (۱۳۹۸)، غفوری (۱۳۹۸)، ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۸)، آرامی (۱۳۹۸)، دیهیم پور و همکاران (۱۳۹۷) نیز به صورت بخشی عوامل موثر بر شفافیت مالی را مورد بررسی قرار دادند.

مطالعات کیفی چراغ راهی جهت پژوهش های کمی و کیفی آتی می باشند در این راستا پیشنهاد می شود که با توجه به تاثیر عوامل اجتماعی، اقتصادی، سازمانی و سیاسی متغیر های کشف شده در این پژوهش توسط ارکان تصمیم گیرنده جهت افزایش شفافیت مالی مورد مذاقه قرار گرفته و از آنها بهره برده شود.