

بررسی کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی در شهرداری‌ها

مهران منصوری نیا^۱، یوسف الشریف^۲

^۱ کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مرودشت، فارس، ایران.

^۲ کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

نام نویسنده مسئول:

مهران منصوری نیا

M.mansourinia1990@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۴/۱۵

چکیده

هدف این پژوهش، تحلیل هم‌زمان تأثیر کیفیت فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی و میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی بر کارایی نظام بودجه‌ریزی در شهرداری‌هاست. مطالعه به‌صورت مقطعی و با رویکرد توصیفی-تحلیلی انجام شد. داده‌ها از ۳۷۴ مدیر مالی، کارشناس بودجه و عضو شورای شهر در شهرداری‌های کلان‌شهرها، مراکز استان و شهرهای بزرگ جمع‌آوری گردید. سه پرسشنامه استاندارد با طیف لیکرت پنج‌درجه‌ای برای سنجش متغیرهای اصلی تدوین شد. روایی سازه به‌کمک تحلیل عاملی اکتشافی و پایایی با ضریب آلفای کرونباخ تأیید گردید. نتایج ضریب همبستگی پیرسون نشان داد کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی و انطباق گزارشگری مالی به‌ترتیب همبستگی ۰/۶۲ و ۰/۵۸ با کارایی دارند ($p < ۰/۰۰۱$) در رگرسیون چندگانه، این دو متغیر ۵۲ درصد واریانس کارایی را تبیین کردند؛ ضریب بتای استاندارد برای کیفیت مشارکت ۰/۴۱ و برای انطباق گزارشگری ۰/۳۴ بود. تحلیل میانجی‌گری با روش بوت‌استرپ، نقش میانجی جزئی انطباق گزارشگری مالی را در رابطه مشارکت و کارایی تأیید کرد (اثر غیرمستقیم $= ۰/۱۴$). مدل‌یابی معادلات ساختاری شاخص‌های برازش قابل قبول را نشان داد. یافته‌ها وجود «اثر زنجیره‌ای شفافیت» را برجسته می‌کند: مشارکت فراگیر شهروندان فشار نهادی برای افشای استاندارد صورت‌های مالی را افزایش داده و در نهایت، کارایی تخصیص منابع را بهبود می‌بخشد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود شهرداری‌ها به‌طور هم‌زمان زیرساخت‌های مشارکت دیجیتال و سیستم‌های گزارشگری منطبق با IFRS/IPSAS را توسعه دهند و شاخص‌های عملکرد خدمات را به گزارش‌های مالی بیفزایند تا به حداکثر بهره‌وری و پاسخ‌گویی دست یابند.

واژگان کلیدی: بودجه‌ریزی مشارکتی، گزارشگری مالی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS/IPSAS)، شهرداری، کارایی مالی، شفافیت.

مقدمه

در دهه‌های اخیر، تحولات ساختاری در مدیریت مالی بخش عمومی، به‌ویژه در شهرداری‌ها، نقش بسزایی در ارتقای کارایی منابع و تضمین پایداری خدمات شهری ایفا کرده است. ضرورت پاسخگویی به نیازهای رو به افزایش شهروندان و فشارهای اقتصادی، توجه مسئولان به بهبود شیوه‌های بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی را افزایش داده است. مطالعات نشان می‌دهند که نظام بودجه‌ریزی مشارکتی می‌تواند با جلب مشارکت شهروندان در تخصیص منابع، شفافیت و پاسخگویی مالی را ارتقاء دهد (Dmytrieva, 2023). از سوی دیگر، انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی همچون IPSAS و IFRS، بهبود کیفیت گزارش‌های مالی و افزایش اعتماد ذی‌نفعان را در پی دارد. (Kabwe, 2023; Duodu, 2025) بررسی همزمان کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و میزان انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی، گامی ضروری در جهت فهم تعامل این دو رویکرد و نقش آن در شهرداری‌هاست (Chiwawa & Uwizeyimana, 2025).

نظام بودجه‌ریزی مشارکتی به‌عنوان ابزاری برای تقویت دموکراسی مالی و تسهیل مشارکت مستقیم شهروندان در فرآیند تدوین بودجه، در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه به کار گرفته شده است. تحقیقات اولیه در چک نشان داده‌اند که مشارکت سنتی و مشارکتی در شهرداری‌های کوچک، با وجود موانع ساختاری، به افزایش مشروعیت تصمیمات بودجه‌ای منجر می‌شود (Minarik, 2020). در اوکراین، نمونه‌ای از مشارکت برای تأمین مالی آموزش متوسطه نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مشارکتی می‌تواند به تخصیص منابع به اولویت‌های آموزشی منجر گردد (Dmytrieva, 2023). تجربیات شهر کرشهر در ترکیه نیز حاکی از تأثیر مثبت ابزارهای دیجیتال در تقویت مشارکت عمومی است (Atalay & Ertekin, 2025). با این حال، پیاده‌سازی مؤثر این نظام، مستلزم توجه به سازوکارهای نهادی و فرهنگی بومی هر جامعه است. (Khan & Anttiroiko, 2022).

از سوی دیگر، رعایت استانداردهای گزارشگری مالی، بویژه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS)، نه‌تنها کیفیت گزارش‌ها را ارتقاء می‌دهد، بلکه امکان مقایسه‌پذیری و شفافیت اطلاعات مالی را فراهم می‌سازد. به‌عنوان مثال، مطالعه‌ای بر شرکت‌های فهرست‌شده بورس غنا نشان داده است که انطباق با IFRS تأثیر مثبتی بر کیفیت گزارشگری دارد. (Duodu, 2025) همچنین در هند، انطباق با IFRS1 توانسته است کیفیت اطلاعات حسابداری بانک‌ها را بهبود بخشد (Maharshi & Jadhav, 2024). با این وجود، چالش‌های فنی و نهادی همچون کمبود نیروی متخصص و مقاومت در برابر تغییر، فرایند انطباق را پیچیده می‌سازد. (Adeusi, 2024; Kabwe, 2023).

پیشرفت فناوری اطلاعات و تحول دیجیتال در نظام‌های مالی، زمینه را برای توسعه سامانه‌های گزارشگری مبتنی بر کامپیوتر فراهم کرده است. سازوکارهای الکترونیکی قادرند صحت و سرعت انتشار اطلاعات مالی را افزایش دهند و از خطاهای ناشی از فرایندهای دستی جلوگیری نمایند. (Sartono, Jaurino, & Afif, 2025) بررسی نقش هوش مصنوعی در تولید خودکار صورت‌های مالی نیز نشان می‌دهد که اتوماسیون می‌تواند دقت و انطباق را بهبود بخشد و هزینه‌ها را کاهش دهد. (Rehman, 2025) Mishra & علاوه بر این، حضور ناظران خارجی و استانداردهای حقوقی، نظارت بر رعایت انطباق را تقویت می‌کند. (Akinsola & Hamzah, 2025) اما چالش‌های امنیت داده و مسائل حریم خصوصی می‌تواند مانع از پذیرش کامل این فناوری‌ها گردد. (Akande & Oladele, 2024).

در سطح دولت‌های محلی، اجرای IPSAS و دیگر استانداردها در شهرداری‌ها با محدودیت‌هایی مانند منابع مالی ناکافی، فقدان زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و ضعف‌های نهادی مواجه است (Daas, Alia, & Nayfa, 2025). در فلسطین، پیاده‌سازی IPSAS 1 بهبود چشمگیری در کیفیت گزارش‌های مالی در شهرداری‌های بزرگ و متوسط ایجاد کرده است (Daas et al, 2025). در اوگاندا نیز بودجه‌ریزی و گزارشگری مالی بر مسئولیت‌پذیری مالی در برنامه‌های آموزشی ابتدایی تأثیر مثبتی داشته است (Nakabago & Hofisi, 2024). با این حال، شکاف میان سیاست‌ها و اجرا، از جمله تفاوت در تفسیر استانداردها، همچنان یک چالش جدی به شمار می‌آید (Imamova, 2025).

علی‌رغم پیشرفت‌های مذکور، مطالعات اندکی به بررسی هم‌زمان کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و میزان انطباق با استانداردهای بین‌المللی در شهرداری‌ها پرداخته‌اند. اغلب پژوهش‌ها به صورت جداگانه به یکی از ابعاد مشارکت مالی یا انطباق گزارشگری می‌پردازند و تعامل بین این دو حوزه مغفول مانده است (Sungurov & Dmitrieva, 2023). در حالی که مشارکت گسترده شهروندان می‌تواند زمینه‌ساز شفافیت و انطباق بهتر باشد، بررسی دقیق فرایندها و سازوکارهای نهادی برای دستیابی به این هدف ضروری است (Nakabago & Hofisi, 2024).

از منظر دیجیتال، شهرهای مختلف جهان با بهره‌گیری از سامانه‌های مدیریت بودجه مشارکتی دیجیتال، توانسته‌اند مشارکت و پاسخگویی را ارتقاء دهند؛ نمونه شهر کرشهر در ترکیه نمونه‌ای از این تجربه موفق است (Atalay & Ertekin, 2025). همچنین مطالعه‌ای در بنگلادش نشان داد که شفافیت باز (Open Governance) در فرآیند بودجه‌ریزی و گزارشگری، می‌تواند مشارکت عمومی و احساس اعتماد را تقویت نماید (Khan & Anttiroiko, 2022). با این حال، فناوری به خودی خود کافی نیست و نیازمند ظرفیت‌سازی نیروی انسانی و چارچوب‌های حقوقی مناسب است (Khan & Anttiroiko, 2022).

در حوزه گزارشگری ریسک و تطابق با مراجع شرعی نیز مطالعات نشان داده‌اند که تدوین گزارش‌های ریسک غیراسلامی (SNCR) در مؤسسات مالی اسلامی می‌تواند با شفافیت و پذیرش عمومی همراه باشد (Sori, Yusoff, Mohamad, & Muneeza, 2025). علاوه بر این، در اقتصادهای جهانی‌شده، انطباق با مقررات گزارشگری و مدیریت ریسک اثر مستقیمی بر اعتماد ذی‌نفعان و کاهش هزینه سرمایه دارد (Hasina & Farzan, 2025). بنابراین، ترکیب تجربیات بخش خصوصی و عمومی می‌تواند الگوی جدیدی برای شهرداری‌ها ارائه دهد.

حرکت به سمت گزارشگری یکپارچه و پایداری، افق تازه‌ای در حوزه گزارشگری مالی گشوده است. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که سیستم‌های مدیریت و کنترل هزینه می‌توانند التزام به مقررات گزارشگری پایداری را تسهیل کرده و ارزش سازمانی را افزایش دهند. (Demaret & Molinari, 2025) در کشورهای در حال توسعه، اجرای گزارشگری یکپارچه به تقویت شفافیت و پاسخگویی اجتماعی کمک می‌کند. (Rehman & Koli, 2025) این روند می‌تواند شهرداری‌ها را در تطبیق با استانداردهای ملی و بین‌المللی یاری کند و بستر بهبود خدمات عمومی را فراهم آورد.

برخی مطالعات نیز بر همسان‌سازی استانداردهای مالی جهانی تأکید دارند؛ به‌نحوی که در فرایندهای ادغام و تملیک فرامرزی، هماهنگی استانداردها تسهیل‌کننده معاملات و کاهش ریسک‌های ناشناخته است (Kaur, Kathuria, & Malhotra, 2025). در نیجریه نیز انطباق با IFRS توانسته است کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌ها را بهبود بخشد و اعتماد سرمایه‌گذاران خارجی را جلب نماید (Adeosun & Ayedogbon, 2025). این تجربیات می‌تواند الهام‌بخش شهرداری‌ها در حرکت به سمت استانداردسازی گزارشگری باشد.

به منظور تضمین صحت گزارش‌های مالی و انطباق مستمر، نقش حسابرسان خارجی و فناوری‌هایی مانند نمونه‌گیری آماری بسیار برجسته است. مطالعات نشان می‌دهند که استفاده از روش‌های نمونه‌گیری آماری می‌تواند کارایی حسابرسی را افزایش داده و احتمال تقلب را کاهش دهد (Elumilade, Ogundeji, Achumie, & Omowole, 2024). همچنین چالش‌های امنیت داده و تنظیم مقررات در گزارشگری خودکار از موضوعات نوظهور در این حوزه است (Akande & Oladele, 2024).

چارچوب‌های نظری مانند نظریه ذی‌نفعان و حکمرانی نوین، مبنای درک تعامل میان مشارکت عمومی و انطباق گزارشگری را فراهم می‌آورند. بر اساس نظریه ذی‌نفعان، مشارکت گروه‌های مختلف می‌تواند به بهبود فرایند تصمیم‌گیری مالی و ارتقای پاسخگویی منجر شود (Khan & Anttiroiko, 2022). از سوی دیگر، رویکرد حکمرانی نوین تأکید بر شفافیت، پاسخگویی و مشارکت چندجانبه دارد که در قالب بودجه‌ریزی مشارکتی قابل پیاده‌سازی است.

با توجه به بررسی ادبیات، خلأ پژوهشی در تحلیل هم‌زمان کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی در شهرداری‌ها مشهود است. این تحقیق با تمرکز بر سازوکارهای نهادی، فناوری اطلاعات و نقش ذی‌نفعان، تلاش می‌کند ابعاد مختلف این تعامل را شناسایی و مدل مفهومی مناسبی ارائه نماید.

هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و میزان انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شهرداری‌ها است. سوالات فرعی شامل ارزیابی موانع و فرصت‌های مشارکت عمومی، میزان رعایت استانداردها و تأثیر

متقابل این دو بعد می‌باشد. یافته‌های این مطالعه می‌تواند زمینه‌ساز سیاست‌گذاری‌های نوین در مدیریت مالی شهری و ارتقای شفافیت و پاسخگویی در شهرداری‌ها گردد.

مروری بر ادبیات و پس‌زمینه نظری

در پژوهش حاضر چارچوب نظری بر پایه دو نظریه اصلی شکل گرفته است: نظریه سهام‌داران (Freeman, 1984) که ضرورت توجه به منافع تمامی ذی‌نفعان در تصمیم‌گیری‌های مالی را تأکید می‌کند و نظریه نمایندگی (Agency Theory) که تضاد منافع بین مدیران و ذی‌نفعان را عامل کاهش کارایی گزارشگری مالی می‌داند (Jensen & Meckling, 1976). علاوه بر این، نظریه نهادی نوین نشان می‌دهد سازمان‌ها تحت فشار همسان‌سازی نهادی (institutional isomorphism) به پذیرش استانداردهای بین‌المللی مانند IFRS و IPSAS گرایش می‌یابند تا مشروعیت و شفافیت خود را تضمین کنند (DiMaggio & Powell, 1983). این مبانی نظری زمینه‌ساز تحلیل تعامل میان مشارکت مدنی و انطباق گزارشگری مالی در شهرداری‌هاست. بودجه‌ریزی مشارکتی به فرایندی گفته می‌شود که طی آن شهروندان یا نمایندگان آنان در تخصیص بودجه مشارکت مستقیم دارند و تصمیمات مالی به صورت شفاف و مشارکتی اتخاذ می‌شود. میناریک (۲۰۲۰) نشان داد تلفیق روش‌های سنتی و مشارکتی در شهرداری‌های چک منجر به افزایش رضایت عمومی از فرایندهای بودجه‌ریزی شده است (Minarik, 2020). دمیتریوا (۲۰۲۳) کاربرد این سازوکار را در تأمین مالی آموزش عمومی بررسی کرد و گزارش داد مشارکت ذی‌نفعان باعث بهبود شفافیت و کارایی می‌شود (Dmytriieva, 2023). همچنین، استفاده از پلتفرم‌های دیجیتال مشارکتی در شهرداری کیرشهر ترکیه نشان داده که دسترسی آسان و فرایندهای تعاملی، رضایت و مشارکت مردم را افزایش می‌دهد (Atalay & Ertekin, 2025).

در حوزه آموزش، نکاگانو و هوفیسی (۲۰۲۴) نقش معلمان و مدیران محلی را در برنامه‌های بودجه‌ریزی مشارکتی برنامه‌های ابتدایی اوگاندا بررسی کردند و دریافتند که مشارکت آنان موجب بهبود پاسخ‌گویی و کاهش فساد مالی می‌شود (Nakabago & Hofisi, 2024). سونگوروف و دمیتریوا (۲۰۲۳) در شهرداری‌های سن‌پترزبورگ نشان دادند که ادغام طراحی مشارکتی با ساختار رسمی بودجه‌ریزی باعث افزایش مشروعیت نهادهای محلی و رضایت عمومی از مدیریت مالی می‌گردد (Sungurov & Dmitrieva, 2023). این مطالعات بر لزوم تطبیق سازوکارهای مشارکتی با زمینه نهادی و استانداردهای مالی مؤکد است.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) با هدف افزایش مقایسه‌پذیری و کیفیت گزارشات مالی تدوین شده‌اند. کابه (۲۰۲۳) در کشوری در حال توسعه نشان داد که انطباق با IFRS به بهبود کیفیت گزارشگری و کاهش هزینه سرمایه می‌انجامد (Kabwe, 2023). آدئوسی (۲۰۲۴) با بررسی IFRS 1 بر لزوم اصلاحات ساختاری در سیستم‌های حسابداری برای پذیرش موفق استانداردها تأکید کرد (Adeusi, 2024). مطالعه ماهارش و جاده‌اؤ (۲۰۲۴) در بانک‌های هند نیز تأثیر مثبت پذیرش IFRS بر اعتماد سرمایه‌گذاران خارجی و ارتقای شفافیت را مستند ساخت (Maharshi & Jadhav, 2024).

از سوی دیگر، استانداردهای حسابداری بخش عمومی (IPSAS) برای تقویت شفافیت و پاسخ‌گویی نهادهای دولتی طراحی شده‌اند. دوس (۲۰۲۵) انطباق افشای IPSAS را در شرکت‌های بورسی غنا بررسی کرد و رابطه مثبت آن با کیفیت گزارشگری را نشان داد (Duodu, 2025). داس و همکاران (۲۰۲۵) در شهرداری‌های فلسطین افزایش دقت ارائه صورت‌های مالی را پس از اجرای IPSAS 1 گزارش کردند (Daas, Alia, & Nayfa, 2025). همچنین، مطالعات ایصاح و باه (۲۰۲۵) و امام‌نوا (۲۰۲۵) تأیید می‌کنند که پذیرش IPSAS شاخص تعهد به استانداردهای بین‌المللی در بخش عمومی است (Issah & Baah, 2025; Imamova, 2025).

پیشرفت‌های فناوریانه امکان طراحی سامانه‌های گزارشگری مبتنی بر کامپیوتر و هوش مصنوعی را فراهم آورده است. سارتونو و همکاران (۲۰۲۵) سامانه‌ای رایانه‌ای برای تسهیل گزارشگری مالی شرکت‌های خصوصی توسعه دادند و بهبود سرعت و دقت را مستند ساختند (Sartono, Jaurino, & Afif, 2025). رحمن و میشر (۲۰۲۵) نقش اتوماسیون در تولید صورت‌های مالی را تحلیل کردند و نشان دادند که کاهش خطاهای انسانی و افزایش انطباق با استانداردها به شفافیت و کارایی بیشتر می‌انجامد.

(Rehman & Mishra, 2025). با این حال، چالش‌های امنیت داده و حاکمیت اطلاعات در این سامانه‌ها نیز برجسته است (Akande & Oladele, 2024).

حسابرسی خارجی و سیستم‌های کنترل داخلی نقش کلیدی در تضمین انطباق گزارشگری مالی دارند. آکینسولا و حمزه (۲۰۲۵) نشان دادند که نظارت مستقل حسابرس خارجی می‌تواند مقاومت در برابر دستکاری اطلاعات را تقویت کند (Akinsola & Hamzah, 2025). الومیلاده و همکاران (۲۰۲۴) با به‌کارگیری نمونه‌گیری آماری و شیوه‌های برتر انطباق، کارایی فرآیند حسابرسی را افزایش دادند (Elumilade et al, 2024). به علاوه، دماره و مولیناری (۲۰۲۵) تأکید دارند که سیستم‌های کنترل مدیریت می‌توانند گزارشگری مالی را با الزامات پایداری و شفافیت همگرا سازند (Demaret & Molinari, 2025). اگرچه مطالعات متعددی به‌طور مجزا بر بودجه‌ریزی مشارکتی یا انطباق با استانداردهای گزارشگری متمرکز شده‌اند، اما ترکیب این دو حوزه در بستر شهرداری‌ها کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. چیواوا و اوویزیمانا (۲۰۲۵) یکپارچه‌سازی مشارکت مدنی و استانداردهای مالی را در شهرداری متروپولیتن اتکونینی آفریقای جنوبی مطالعه کردند و نشان دادند که این هم‌افزایی موجب ارتقای پایداری خدمت‌رسانی و تقویت پاسخ‌گویی می‌شود (Chiwawa & Uwizeyimana, 2025). نتایج نکاگانبو و هوفیسی (۲۰۲۴) و آتالای و ارتکین (۲۰۲۵) نیز اهمیت چارچوب‌های نهادی برای پشتیبانی از این تعامل را تأیید می‌کنند (Nakabago & Hofisi, 2024; Atalay & Ertekin, 2025).

در مجموع، با وجود پیشینه غنی در هر یک از حوزه‌ها، کمبود پژوهش‌های جامع در ارزیابی هم‌زمان کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و انطباق گزارشگری مالی در شهرداری‌ها احساس می‌شود (Sungurov & Dmitrieva, 2023; Khan & Anttiroiko, 2022). مطالعات موجود عمدتاً به بررسی جداگانه هر یک از این دو بعد پرداخته‌اند و لزوم تحلیل متقابل آنها در چارچوب حاکمیت شهری به‌خوبی پوشش داده نشده است.

بر این اساس، پژوهش حاضر با اتکا بر نظریه سهام‌داران و نظریه نهادی نوین و با استفاده از مدل مفهومی متشکل از متغیرهای مشارکت مدنی، کیفیت فرایند تصمیم‌گیری و انطباق گزارشگری مالی، قصد دارد شکاف موجود را پر کند و به بهبود سیاست‌گذاری مالی در شهرداری‌ها کمک نماید (Freeman, 1984; DiMaggio & Powell, 1983).

مدل مفهومی پژوهش

مدل مفهومی این پژوهش بر پایه تعامل سه متغیر اصلی طراحی شده است: الف) کیفیت فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی، ب) میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی (IFRS, IPSAS)، و ج) کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی در شهرداری‌ها. بر مبنای نظریه سهام‌داران (Freeman, 1984) و نظریه نهادی نوین (DiMaggio & Powell, 1983)، مشارکت فعال ذی‌نفعان شهری و پذیرش استانداردهای بین‌المللی در گزارشگری مالی هر دو می‌توانند موجب تقویت شفافیت، پاسخ‌گویی و در نهایت ارتقاء کارایی نظام بودجه‌ریزی شوند. شکل کلی مدل مفهومی به این صورت است که کیفیت فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی (شامل مشارکت، شفافیت، مسئولیت‌پذیری) از یک سو به‌طور مستقیم بر کارایی نظام بودجه‌ریزی تأثیر می‌گذارد (Chiwawa & Uwizeyimana, 2025)، و از سوی دیگر، با ارتقاء انطباق گزارشگری مالی بهبود می‌یابد (Atalay & Ertekin, 2025). همچنین، انطباق گزارشگری مالی به‌مثابه واسطه‌ای است که اثر بودجه‌ریزی مشارکتی را بر کارایی تشدید می‌کند (Kabwe, 2023; Duodu, 2025).

فرضیات پژوهش

براساس مدل مفهومی فوق و شواهد تجربی پیشین، فرضیات زیر مطرح می‌شوند:

فرضیه ۱. کیفیت فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی با کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی در شهرداری‌ها رابطه‌ی مثبت و معنادار دارد.

مشارکت گسترده شهروندان و شفافیت در تصمیم‌گیری‌های مالی موجب افزایش پذیرش و اثربخشی تخصیص منابع می‌شود (Minarik, 2020; Dmytriieva, 2023).

فرضیه ۲. میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی (IFRS, IPSAS) با کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی رابطه‌ی مثبت و معنادار دارد.

انطباق با IFRS موجب بهبود کیفیت گزارشگری و کاهش هزینه سرمایه می‌شود (Kabwe, 2023)، و پذیرش IPSAS شفافیت و پاسخ‌گویی را در بخش عمومی تقویت می‌کند (Duodu, 2025; Daas, Alia, & Nayfa, 2025).

فرضیه ۳. کیفیت فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی با میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی رابطه‌ی مثبت و معنادار دارد.

سازوکارهای مشارکتی پیشرفته، به‌ویژه دیجیتال، موجب تقویت شفافیت و تسهیل انطباق با استانداردها می‌شوند (Atalay & Ertekin, 2025; Nakabago & Hofisi, 2024).

فرضیه ۴. میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی نقش میانجی در رابطه‌ی بین کیفیت فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی و کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی دارد؛ به طوری که اثر غیرمستقیم بودجه‌ریزی مشارکتی بر کارایی از طریق انطباق گزارشگری مالی معنادار است.

آثار هم‌افزایی مشارکت مدنی و انطباق استانداردها در بهبود عملکرد مالی و خدمات شهری نشان داده شده است. (Chiwawa & Uwizeyimana, 2025; Demaret & Molinari, 2025).

روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه به صورت مقطعی با رویکرد توصیفی-تحلیلی و همبستگی طراحی شده است تا روابط میان سه متغیر اصلی (کیفیت فرایند بودجه‌ریزی مشارکتی، میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی و کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی) را در شهرداری‌های کشور بررسی کند.

۱. طرح پژوهش

پژوهش حاضر در رده مطالعات کمی و کاربردی قرار می‌گیرد. داده‌ها در یک مقطع زمانی مشخص جمع‌آوری شده و سپس با روش‌های آماری پیشرفته تحلیل می‌شوند تا هم روابط مستقیم و هم اثرات غیرمستقیم (میانجی‌گری) ارزیابی شود.

۲. جامعه و نمونه

- **جامعه آماری:** مدیران مالی، کارشناسان بودجه و اعضای شورا در شهرداری‌های کلان‌شهرها، مراکز استان و شهرهای بزرگ.
- **برآورد حداقل حجم نمونه:** براساس فرمول رایج تعیین اندازه نمونه برای دقت $\pm 5\%$ درصد و سطح اطمینان ۹۵ درصد، حداقل ۴۰۰ نفر پیش‌بینی شد.
- **نمونه‌گیری:** طبقه‌ای تصادفی؛ سهم هر طبقه متناسب با اندازه واقعی همان طبقه در جامعه تعیین گردید تا نمایندگی مناسبی از ویژگی‌های سازمانی فراهم شود.
- **اجرا:** برای جبران حذف‌های احتمالی، ۴۰۷ پرسشنامه توزیع شد. پس از پالایش، ۳۷۴ پرسشنامه معتبر باقی ماند که حاشیه خطای مؤثر را به حدود $\pm 5.1\%$ درصد افزایش می‌دهد؛ این میزان همچنان معیار توان آماری مطلوب را برآورده می‌کند.

۳. ابزار گردآوری داده

سه پرسشنامه مستقل (همگی با طیف لیکرت پنج‌درجه‌ای: «کاملاً مخالف» تا «کاملاً موافق») طراحی شد:

۱. **کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی** - ابعاد شمول شهروندان، شفافیت و مسئولیت‌پذیری (۱۲ گویه).
۲. **انطباق گزارشگری مالی** - میزان پیاده‌سازی الزامات استانداردهای بین‌المللی در قالب ۲۰ گویه.
۳. **کارایی نظام بودجه‌ریزی** - اثربخشی تخصیص منابع، صرفه‌جویی هزینه و رضایت ذی‌نفعان (۱۵ گویه).

۴. روایی و پایایی

- **روایی محتوا:** گویه‌ها توسط هیئت سه‌نفره متخصصان حوزه بودجه عمومی و حسابداری دولتی بررسی شد؛ شاخص‌های نامناسب حذف یا اصلاح گردید.
- **روایی سازه:** تحلیل عاملی اکتشافی اجرا و بارهای عاملی زیر ۰/۴ حذف شد.
- **پایایی:** ضریب آلفای کرونباخ برای تمامی مقیاس‌ها بیش از ۰/۷ گزارش شد که نشانگر ثبات درونی قابل قبول است.

۵. گردآوری داده‌ها

پرسشنامه‌ها به دو روش توزیع شد: حضوری (در واحدهای مالی شهرداری‌ها) و الکترونیکی (سامانه داخلی شهرداری و پست الکترونیکی رسمی). یک یادآور پس از هفت روز ارسال شد. از ۴۰۷ پرسشنامه برگشتی، پس از پالایش داده‌های ناقص یا دارای الگوی پاسخ غیرمنطقی، ۳۷۴ پرسشنامه برای تحلیل معتبر شناخته شد.

۶. روش تحلیل داده

- **پیش‌پردازش:** بررسی داده‌های پرت، نرمالیت، چندهمخطی و همخطی؛ جایگزینی داده از دست رفته با میانگین گروهی در موارد معدود.
- **آمار توصیفی:** محاسبه میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای هر متغیر.
- **آزمون‌های همبستگی:** ضریب پیرسون برای تعیین شدت و جهت رابطه دو به دو.
- **رگرسیون چندگانه:** ارزیابی اثر متغیرهای مستقل بر کارایی نظام بودجه‌ریزی، با کنترل متغیرهای جمعیت‌شناختی (نوع شهر و سابقه کار).
- **تحلیل میانجی‌گری:** استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری و روش بوت‌استرپ با ۵۰۰۰ نمونه بازنمونه برای آزمون اثر غیرمستقیم کیفیت بودجه‌ریزی بر کارایی از طریق انطباق گزارشگری مالی.
- **نرم‌افزار:** SPSS (نسخه ۲۶) برای تحلیل‌های مقدماتی و AMOS (نسخه ۲۴) برای مدل‌یابی ساختاری.

۷. ملاحظات اخلاقی

پیش از شروع مطالعه، هدف، فرایند و محرمانگی داده‌ها برای شرکت‌کنندگان تشریح شد و رضایت‌نامه کتبی اخذ گردید. تمامی داده‌ها پس از تحلیل، رمزگذاری و در محیط ایمن نگهداری می‌شود و تنها به شکل تجمعی گزارش خواهد شد.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش حاضر بر مبنای داده‌های گردآوری‌شده از ۳۷۴ پرسشنامه معتبر گزارش می‌شود. ابتدا نمای توصیفی متغیرهای اصلی و ویژگی‌های جمعیت-شناختی ارائه شده، سپس نتایج آزمون‌های روایی و پایایی ابزارها مرور گردیده و در ادامه، یافته‌های تحلیل‌های همبستگی، رگرسیون چندگانه، میانجی‌گری و مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) با جزئیات بیان شده است. در پایان، نتایج تحلیل‌های تکمیلی و پیامدهای سیاستی تبیین می‌شود تا تصویری دقیق از کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی و نقش انطباق گزارشگری مالی در شهرداری‌ها ترسیم گردد.

در سطح توصیفی، میانگین سنی پاسخ‌دهندگان ۷/۴۲ سال با انحراف معیار ۳/۶ سال بود و ۵/۶۲ درصد آنان را مردان و ۵/۳۷ درصد را زنان تشکیل می‌دادند. توزیع سمت سازمانی نشان داد که ۴۸ درصد از مشارکت‌کنندگان در واحدهای مالی، ۳۱ درصد در واحدهای بودجه و ۲۱ درصد در شورا یا کمیسیون‌های تخصصی فعالیت داشتند. از منظر طبقه‌بندی شهری، ۴۵ درصد نمونه از کلان-شهرها، ۳۵ درصد از مراکز استان و ۲۰ درصد از شهرهای بزرگ غیرمرکز بودند. نرخ بازگشت پرسشنامه در کل ۸۸ درصد ثبت شد که نشان‌دهنده همکاری بالای پاسخ‌دهندگان و اعتماد اولیه آنان به اهداف پژوهش محسوب می‌شود. پیش از ورود به تحلیل‌های استنباطی، روایی سازه با تحلیل عاملی اکتشافی ارزیابی شد. سه عامل متناظر با متغیرهای نظری استخراج گردید که در مجموع ۴/۶۸ درصد از واریانس کل را تبیین کردند. بارهای عاملی هیچ‌یک کمتر از ۵۷/۰ نبود، شاخص کفایت نمونه‌برداری KMO برابر ۸۹/۰ و آزمون کرویت بارتلت در سطح کمتر از ۰۰۱/۰ معنادار شد؛ بنابراین، ساختار

سه‌عاملی پیشنهادی تأیید شد. ضریب آلفای کرونباخ برای ابعاد کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی، انطباق گزارشگری مالی و کارایی نظام بودجه‌ریزی به ترتیب ۰/۸۲، ۰/۸۵ و ۰/۸۸ به دست آمد؛ تمامی مقادیر بالاتر از آستانه پذیرفته‌شده ۰/۷ بود و ثبات درونی ابزار را تأیید کرد.

مشخصه‌های مرکزی و پراکندگی متغیرهای اصلی به شرح زیر است: میانگین کیفیت فرایند بودجه‌ریزی مشارکتی ۶۱/۳ (انحراف معیار ۵۴/۰)، میانگین انطباق گزارشگری مالی ۴۷/۳ (انحراف معیار ۵۹/۰) و میانگین کارایی نظام بودجه‌ریزی ۷۳/۳ (انحراف معیار ۵۱/۰). شاخص‌های چولگی و کشیدگی همگی در بازه $1 \pm$ قرار گرفت و آزمون کولموگروف-اسمیرنوف نشان داد توزیع داده‌ها از نرمالیت قابل قبول برخوردار است؛ از این رو، فرض استفاده از روش‌های پارامتریک احراز شد. تحلیل واریانس یک‌طرفه نیز آشکار کرد که سه متغیر اصلی در میان طبقات مختلف شهری تفاوت معناداری ندارند؛ لذا می‌توان داده‌های گردآوری‌شده را بدون تفکیک طبقه‌ای در مدل جمع کرد.

برای آزمون روابط دوه‌دو، ضریب همبستگی پیرسون محاسبه شد. رابطه بین کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی و کارایی نظام بودجه‌ریزی ۶۲/۰ و معنادار در سطح ۰/۰۱ بود؛ این رقم نشان می‌دهد هر چه شمول شهروندان، شفافیت و پاسخ‌گویی در فرایند بودجه افزایش یابد، کارایی کلی سامانه مالی به شکل محسوسی بهبود می‌یابد. همچنین، همبستگی میان انطباق گزارشگری مالی و کارایی ۵۸/۰ به دست آمد که از تأثیر مثبت رعایت استانداردهای بین‌المللی بر بهره‌وری حکایت دارد. همبستگی کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی با انطباق گزارشگری مالی نیز ۵۴/۰ بود؛ بدین معنا که شهرداری‌هایی که فرایند بودجه‌ریزی مشارکتی منسجم‌تری دارند، در افزایش بهنگام و رعایت چارچوب‌های استاندارد نیز موفق‌تر عمل می‌کنند.

در مرحله بعد، رگرسیون چندگانه هم‌زمان با متغیر وابسته کارایی اجرا شد. ضریب بتای استاندارد برای کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی $t = 41/0$ ($P < 0/01$) و برای انطباق گزارشگری مالی $t = 34/0$ ($P < 0/01$) (به دست آمد. مقدار R^2 برابر ۵۲/۰ بود؛ یعنی ۵۲ درصد از واریانس کارایی با ترکیب این دو متغیر مستقل تبیین می‌شود. شاخص دوربین-واتسن ۹۸/۱ محاسبه شد که استقلال خطاها را تأیید می‌کند. بررسی واریانس تورم (VIF) کمتر از ۲ برای هر دو متغیر نشان داد مشکل چندهمخطی وجود ندارد. تحلیل اهمیت نسبی ضرایب نیز نشان داد کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی سهم پیش‌بین بزرگ‌تری نسبت به انطباق گزارشگری مالی دارد، هرچند انطباق نیز نقش قابل ملاحظه‌ای ایفا می‌کند.

به‌منظور آزمون فرض میانجی‌گری، تحلیل مسیر با روش بوت‌استرپ ۵۰۰۰ تکرار انجام شد. مسیر مستقیم کیفیت بودجه‌ریزی به کارایی پس از ورود متغیر میانجی همچنان معنادار باقی ماند ($\beta' = 0/26$)، $P < 0/01$ ، اما نسبت به مدل بدون میانجی کاهش محسوسی یافت؛ نشانگر میانجی‌گری جزئی است. اثر غیرمستقیم کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی از طریق انطباق گزارشگری مالی بر کارایی ۱۴/۰ اندازه‌گیری شد و بازه اطمینان ۹۵ درصدی بوت‌استرپ (۰/۷۰ تا ۲۳/۰) صفر را دربر نگرفت؛ بدین ترتیب نقش میانجیگری انطباق گزارشگری به‌طور تجربی تأیید گردید. این یافته حاکی است بخشی از اثر ارتقای مشارکت در تدوین بودجه از مجرای بهبود گزارشگری مالی به کارایی انتقال می‌یابد و سازوکار افشا نقش تقویت‌کننده دارد.

برای آزمون جامع مدل مفهومی، مدل‌یابی معادلات ساختاری با برآوردگر حداکثر احتمال اجرا شد. مقادیر شاخص‌های برازش به ترتیب $\chi^2/df = 31/2$ ، $RMSEA = 0/058$ ، $CFI = 0/94$ و $SRMR = 0/045$ بودند؛ همگی در محدوده‌های مطلوب قرار داشته و برازش مناسب مدل را نشان دادند. ضریب مسیر کیفیت بودجه‌ریزی $\rightarrow$ کارایی ۳۸/۰، انطباق گزارشگری مالی $\rightarrow$ کارایی ۳۲/۰ و کیفیت بودجه‌ریزی $\rightarrow$ انطباق گزارشگری مالی ۵۱/۰ استخراج شد. همچنین، واریانس تبیین‌شده برای کارایی ۵۴ درصد و برای انطباق ۳۰ درصد گزارش گردید. این ارقام بیانگر آن است که مدل نظری توان تبیین‌کنندگی مطلوبی دارد و بخش عمده تفاوت در کارایی شهرداری‌ها ناشی از همین دو سازه کلیدی است.

تحلیل چندگروهی برای متغیرهای تعدیل‌کننده نشان داد مسیرهای اصلی مدل در میان کلان-شهرها و سایر شهرها تفاوت معنادار ندارد ($\Delta\chi^2 = 3$) ($P > 0/05$)؛ بنابراین می‌توان روابط استخراج شده را به شهرداری‌ها با مقیاس متفاوت تعمیم داد. همچنین، مقایسه گروه کارکنان با سابقه کمتر و بیشتر از ده سال هیچ تفاوت معناداری در ضرایب مسیر آشکار نکرد و دال بر پایداری مدل در سطوح تجربه مختلف بود.

تحلیل حساسیت با حذف تصادفی پنج درصد مشاهدات و تکرار برآورد پارامترهای کلیدی نشان داد تغییرات ضرایب در تمامی ده بار تکرار در محدوده ± 0.2 باقی ماند. این موضوع نشان می‌دهد نتایج مدل نسبت به نوسانات نمونه‌ای مقاوم است. جایگزینی داده‌های مفقود با میانگین گروهی نیز تأثیر محسوسی بر نتایج نگذاشت و اعتبار خروجی‌ها را تثبیت کرد. از منظر سیاستی، نتایج آشکار ساخت که حتی در حضور استانداردهای گزارشگری مالی، چنانچه فرایند مشارکت کیفیت کافی نداشته باشد، بهبود چشمگیری در کارایی حاصل نمی‌شود. بر عکس نیز صادق است: بدون انطباق گزارشگری، مشارکت پرکیفیت نمی‌تواند اثر کامل خود را بر کارایی بگذارد. این تعامل پویا دلالت می‌کند مدیران شهری باید دو اهرم شفافیت مشارکتی و انطباق تکنیکی را هم‌زمان تقویت کنند.

تحلیل واریانس مسیرهای فرعی نشان داد بعد «شمول مشارکت» در میان مؤلفه‌های کیفیت بودجه‌ریزی بیشترین اثر بر کارایی دارد (ضریب ۰.۲۹/۰)، در حالی که «شفافیت» ۰.۲۱/۰ و «مسئولیت‌پذیری» ۰.۱۹/۰ برآورد شد. این یافته نشان می‌دهد حضور واقعی ذی‌نفعان اثربخش‌تر از صرف ارائه اطلاعات یا مکانیزم پاسخ‌گویی پس از تصمیم‌گیری است. در مقیاس انطباق گزارشگری مالی، زیربعد «افشای بهنگام» وزن بالاتری نسبت به «سازگاری طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها» و «ارائه یادداشت‌های تکمیلی» داشت. نتیجه این است که زمان‌بندی انتشار صورت‌های مالی برای ذی‌نفعان شهرداری حساسیت بیشتری نسبت به جزئیات فنی دارد.

آزمون مسیرهای جایگزین نشان داد افزودن مسیر مستقیم انطباق گزارشگری مالی $\rightarrow$ کیفیت بودجه‌ریزی مشهوداً برازش مدل را بهبود نمی‌دهد؛ بنابراین جهت علی از کیفیت به انطباق قوی‌تر تأیید شد. شبیه‌سازی سناریوها نیز نشان داد اگر یک واحد انحراف معیار به کیفیت افزوده شود و انطباق ثابت بماند، کارایی به میزان ۰.۳۸/۰ واحد افزایش می‌یابد، در حالی که افزایش مشابه در انطباق با ثابت نگه‌داشتن کیفیت، کارایی را ۰.۳۲/۰ واحد بالا می‌برد. بدین ترتیب، سرمایه‌گذاری در سازوکارهای ارتقای مشارکت بازده بیشتری نسبت به صرفاً ایجاد زیرساخت‌های گزارشگری خواهد داشت.

در تحلیل شکاف (gap analysis) میان عملکرد فعلی و حد مطلوب ۵ در طیف لیکرت، بزرگ‌ترین فاصله در شاخص «افشای استانداردهای عملکردی خدمات» (۰.۹/۱ واحد) و سپس در شاخص «حضور اقشار کم‌درآمد در جلسات بودجه» (۰.۹۸/۰ واحد) مشاهده شد. هرچند شهرداری‌ها در سطح کلان به سمت شفافیت حرکت کرده‌اند، اما مشارکت فراگیر گروه‌های آسیب‌پذیر و گزارشگری نظام‌مند عملکرد هنوز چالشی مهم محسوب می‌شود. افزون بر این، رضایت نهایی ذی‌نفعان از نحوه تخصیص اعتبارات رفاهی پایین‌تر از سایر حوزه‌ها ارزیابی شد که می‌تواند ناشی از محدودیت منابع یا اولویت‌های سیاسی باشد.

جمع‌بندی یافته‌ها نشان می‌دهد کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی در شهرداری‌ها تابع تعاملی از کیفیت فرایند مشارکت و رعایت استانداردهای گزارشگری مالی است. تقویت هر یک به تنهایی کافی نیست؛ بلکه عملکرد بهینه زمانی حاصل می‌شود که مشارکت فراگیر و منظم شهروندان با انطباق دقیق سیستم‌های گزارشگری تلفیق شود. این نتیجه، مدیران شهری را به اتخاذ رویکرد یکپارچه در حکمرانی مالی فرامی‌خواند تا به واسطه هم‌افزایی دو بعد یادشده، بهره‌وری تخصیص منابع عمومی حداکثر گردد.

با وجود استحکام آماری، دو محدودیت قابل ذکر است: استفاده از پرسشنامه ممکن است سوگیری مطلوبیت اجتماعی ایجاد کند و طرح مقطعی توان کاوش روندهای زمانی را ندارد. پژوهش‌های آتی با طرح طولی و داده‌های عینی می‌توانند پویایی تعامل مشارکت و انطباق را روشن سازند؛ همچنین بررسی شهرداری‌های کوچک به تعمیم نتایج کمک خواهد کرد. افزون بر این، داده‌های چندمنبعی برای کنترل سوگیری پاسخ ضروری است.

در ادامه جداول مرتبط با یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود:

جدول ۱. مشخصات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	طبقه	n	درصد (%)
جنسیت	مرد	234	62.5
	زن	140	37.5
سن	میانگین (SD)	—	42.7 (6.3)
سمت سازمانی	واحد مالی	180	48.1
	واحد بودجه	116	31.0
	شورا/کمیسیون‌ها	78	20.9
مقیاس شهری	کلان‌شهر	168	44.9
	مرکز استان	131	35.0
	شهر بزرگ	75	20.1

جدول ۲. نتایج مقدماتی روایی و پایایی ابزار

سازه	تعداد گویه	α کرونباخ	KMO	درصد واریانس تبیین‌شده (%)
کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی	12	82.0	89.0	4.26
انطباق گزارشگری مالی	20	85.0		0.30
کارایی نظام بودجه‌ریزی	15	88.0		0.12
کل مدل (عامل‌ها)	—	—		4.68

توجه: مقدار KMO کلی برای تحلیل عاملی ۰.۸۹ و آزمون بارتلت معنادار ($p < 0.001$) بود.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای اصلی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی	3.61	0.54	-0.12	0.08
انطباق گزارشگری مالی	3.47	0.59	-0.05	-0.03
کارایی نظام بودجه‌ریزی	3.73	0.51	-0.18	0.11

جدول ۴. ماتریس همبستگی پیرسون

	1	2	3
1. کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی	1		
2. انطباق گزارشگری مالی	0.54**	1	
3. کارایی نظام بودجه‌ریزی	0.62**	0.58**	1

توضیح: $p < 0.001$

جدول ۵. نتایج رگرسیون چندگانه

متغیرهای مستقل	β استاندارد	t	p	VIF
کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی	0.41	9.87	<0.001	1.72
انطباق گزارشگری مالی	0.34	7.92	<0.001	1.68
$R^2 = 0.52, F(2,371) = 201.8$				
دوربین-واتسون = ۱.۹۸				

جدول ۶. نتایج آزمون میانجی‌گری (بوت‌استرپ ۵۰۰۰ تکرار)

مسیر	β	بازه اطمینان ۹۵٪	p
اثر مستقیم (کیفیت → کارایی)	0.26	[0.18, 0.34]	<0.001
اثر غیرمستقیم (کیفیت → انطباق → کارایی)	0.14	[0.07, 0.23]	—

جدول ۷. شاخص‌های برازش مدل SEM

شاخص	مقدار	محدوده قابل قبول
χ^2/df	2.31	< 3
RMSEA	0.058	≤ 0.08
CFI	0.94	≥ 0.90
SRMR	0.045	≤ 0.08

جدول ۸. ضرایب مسیر در مدل SEM

مسیر	β	p
کیفیت بودجه‌ریزی → کارایی	0.38	<0.001
انطباق گزارشگری مالی → کارایی	0.32	<0.001
کیفیت بودجه‌ریزی → انطباق گزارشگری مالی	0.51	<0.001
واریانس تبیین‌شده: کارایی = ۵۴٪، انطباق = ۳۰٪		

جدول ۹. شکاف عملکردی (Gap Analysis)

شکاف عملکردی	(5) حد مطلوب	میانگین فعلی	شاخص
1.09	5.00	3.91	افشای استانداردهای عملکردی خدمات
1.98	5.00	3.02	حضور اقشار کم‌درآمد در جلسات بودجه
1.55	5.00	3.45	رضایت ذی‌نفعان از تخصیص اعتبارات رفاهی

بحث و تفسیر

نتایج پژوهش حاضر تصویری چندبعدی از سازوکارهای بهبود کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی در شهرداری‌ها ارائه می‌کند. نخست، رابطه‌ی قوی و مثبت میان کیفیت فرایند بودجه‌ریزی مشارکتی و کارایی مالی نشان می‌دهد که حضور واقعی ذی‌نفعان در تصمیم‌گیری‌های مالی صرفاً جنبه سمبلیک ندارد، بلکه با کاهش شکاف اطلاعاتی، افزایش اعتماد عمومی و هم‌سو شدن اولویت‌های مدیریت شهری با نیازهای شهروندان، اتلاف منابع را به حداقل می‌رساند (Minarik, 2020). این یافته با منطق نظریه سهام‌داران هم‌سو است؛ زیرا هر چه منافع گروه‌های مختلف در فرایند بودجه انعکاس واقعی‌تری بیابد، احتمال ایجاد تعارض منافع و هزینه‌های نمایندگی کاهش خواهد یافت (Freeman, 1984; Jensen & Meckling, 1976).

دوم، انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی (IFRS/IPSAS) به مثابه سازوکاری مکمل عمل می‌کند که به شفافیت ساختاری و پاسخ‌گویی مالی سامان می‌دهد. همبستگی بالا و اثر مستقیم معنادار انطباق بر کارایی، یافته‌های مطالعات مرتبط با بخش عمومی و بنگاه‌های خصوصی را در زمینه بازده کیفیت افشا تأیید می‌کند (Kabwe, 2023; Duodu, 2025). در چارچوب نظریه نهادی نوین، پایبندی به استانداردهای جهانی می‌تواند به عنوان فشار همسان‌ساز قانونی و هنجاری تفسیر شود که مشروعیت سازمانی شهرداری را نزد ناظران بیرونی—اعم از نهادهای نظارتی، سرمایه‌گذاران بالقوه و شهروندان—افزایش می‌دهد و زمینه را برای دسترسی به منابع مالی ارزان‌تر و پایداری بیشتر مهیا می‌کند (DiMaggio & Powell, 1983). به سخن دیگر، استانداردسازی گزارشگری نه تنها به ارتقای شفافیت می‌انجامد، بلکه هزینه سرمایه و ریسک ادراک‌شده را کاهش می‌دهد؛ هر دو عامل در نهایت در شاخص‌های کارایی منعکس خواهند شد.

سوم، شواهد میانجی‌گری نشان می‌دهد که بخشی از تأثیر مشارکت بر کارایی از مسیر بهبود انطباق گزارشگری مالی منتقل می‌شود. این یافته تصویر جامعی از «اثر زنجیره‌ای شفافیت» ارائه می‌کند: مشارکت فراگیر شهروندان مدیریت را وادار می‌کند گزارش‌های مالی دقیق‌تر و به موقع‌تری منتشر کند؛ گزارش‌های باکیفیت نیز، در ادامه، بازدهی تخصیص منابع را افزایش می‌دهد (Chiwawa & Uwizeyimana, 2025). درواقع، وقتی شهروندان و نهادهای مدنی نقش فعالی در تدوین اولویت‌های بودجه دارند، فشار از پایین به بالا برای پایبندی به استانداردهای گزارشگری تشدید می‌شود. این هم‌افزایی با نتایج پژوهش‌های حوزه دیجیتالیزه کردن مشارکت بودجه (Atalay & Ertekin, 2025) و بودجه‌ریزی در حوزه آموزش عمومی (Nakabago & Hofisi, 2024) همخوان است؛ هر دو مطالعه اشاره می‌کنند که فرایندهای مشارکتی ساختارمند، انگیزه نهادها را برای افشای سیستماتیک اطلاعات مالی تقویت می‌کند.

تحلیل زیربهدی نتایج حاکی است در میان مؤلفه‌های کیفیت بودجه‌ریزی، «شمول مشارکت» بیشترین سهم را در پیش‌بینی کارایی دارد. حضور گروه‌های آسیب‌پذیر—که اغلب بیشترین بهره را از خدمات شهری می‌برند اما کمترین صدای رسمی را دارند—می‌تواند اولویت‌های هزینه‌ای را به سمت پروژه‌های با تأثیر اجتماعی بالاتر هدایت کند و از سرمایه‌گذاری‌های نمادین بکاهد. از منظر عملی، مدیریت شهری باید فرایندهای دعوت، اطلاع‌رسانی و تسهیل مشارکت (facilitation) را تقویت کند تا تنوع دیدگاه‌ها تضمین شود. هم‌زمان، یافته‌ها نشان می‌دهد بعد «شفافیت» اگر چه وزن مستقیمی پایین‌تر از شمول دارد، اما در ارتقای انطباق گزارشگری مالی نقشی واسطه‌ای می‌کند؛ چرا که دسترسی عمومی به صورت‌های مالی معنی‌دار زمانی محقق می‌شود که داده‌ها به‌روز، استاندارد و قابل مقایسه باشند (Demaret & Molinari, 2025).

از سوی دیگر، در سازه انطباق گزارشگری مالی، زیربعد «افشای بهنگام» اهمیتی کلیدی دارد. تأخیر در انتشار صورت‌های مالی—حتی اگر محتوا با استانداردها منطبق باشد—می‌تواند ارزش اطلاعاتی را کاهش دهد و واکنش منفی ذی‌نفعان را برانگیزد. این نتیجه با مطالعاتی مطابقت دارد که تأکید می‌کند گذار از گزارش‌های چاپی به سامانه‌های مبتنی بر هوش مصنوعی و انتشار لحظه‌ای اطلاعات، خطاهای انسانی و زمان چرخه حسابداری را کاهش داده و اعتماد استفاده‌کنندگان را افزایش می‌دهد (Rehman & Mishra, 2025). بنابراین، سرمایه‌گذاری شهرداری‌ها در زیرساخت‌های دیجیتال حسابداری و تحلیل داده، راهبردی اجتناب‌ناپذیر برای بهبود هر دو بعد شفافیت و کارایی است.

از جنبه سیاست‌گذاری، نتایج دلالت می‌کند رویکردهای تک‌بعدی—مثلاً تمرکز صرف بر چارچوب‌های فنی گزارشگری یا اتکا فقط به شوراهای مشورتی—برای ارتقای کارایی کافی نیستند. کارایی مالی در شهرداری‌ها پدیده‌ای سیستمی است که به

هم‌تندگی منطق اجتماعی (مشارکت) و منطق تکنیکی (استانداردسازی گزارشگری) وابسته است. بنابراین، مدیران شهری باید بسته سیاستی جامع شامل سه محور تدوین کنند: (۱) گسترش بسترهای مشارکت دیجیتال فراگیر، (۲) توسعه سیستم‌های اطلاعات مالی یکپارچه و منطبق با IFRS/IPSAS، (۳) توانمندسازی سرمایه انسانی در حوزه حسابداری (بخش عمومی) از طریق آموزش‌های تخصصی درباره استانداردهای بین‌المللی و ابزارهای تحلیلی نوین. چنین بسته‌ای با رویکرد «دو اهرم مکمل» توصیف می‌شود؛ بدین معنا که هر دو اهرم مشارکت و انطباق باید به‌طور همزمان فعال باشند تا حداکثر اثرگذاری حاصل شود.

همچنین باید توجه داشت که یافته‌ها نشان می‌دهد افزایش کیفیت بودجه‌ریزی مشارکتی حتی در نبود منابع مالی افزوده، می‌تواند کارایی را بهبود بخشد. این موضوع، به‌ویژه در شرایط محدودیت بودجه‌ای گسترده حاکم بر شهرداری‌های کشور، اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا نشان می‌دهد ارتقای فرآیندهای حکمرانی مالی الزاماً به تزریق منابع اضافی وابسته نیست، بلکه با اصلاح سازوکارهای تصمیم‌گیری و گزارشگری، نرخ بازده فعلی بودجه نیز قابل افزایش است.

با وجود این دستاوردها، پژوهش حاضر محدودیت‌هایی نیز دارد. طراحی مقطعی امکان بررسی روابط علی در گستره زمانی را محدود کرده است؛ بنابراین، پیشنهاد می‌شود مطالعات آینده با رویکرد طولی یا شبه‌تجربی، پویایی زمانی تعامل مشارکت و گزارشگری را رصد کنند. همچنین، داده‌ها بر اساس ادراک مدیران و کارشناسان گردآوری شده‌اند و ممکن است سوگیری مطلوبیت اجتماعی را در خود داشته باشند. استفاده از داده‌های عینی مانند شاخص‌های هزینه پروژه، زمان‌بندی تحویل خدمات و داده‌های باز حسابداری می‌تواند دقت تحلیل را افزایش دهد. در نهایت، گرچه تحلیل چندگروهی نشان داد مدل برای انواع شهرها پایدار است، اما شرایط نهادی ویژه هر منطقه (مثلاً قوانین خاص درآمدی یا سطح استقلال مالی) ممکن است نقش تعدیل‌کننده‌ای داشته باشد؛ لذا بسط پژوهش به شهرهای کوچک و مناطق با ساختار مالی متفاوت ضروری است.

جمع‌بندی نهایی حاکی است که موفقیت نظام بودجه‌ریزی مشارکتی در شهرداری‌ها به همسویی چهار عنصر کلیدی بستگی دارد: (۱) حمایت سیاسی از فرآیندهای مشارکتی، (۲) چارچوب‌های قانونی الزام‌آور برای گزارشگری استاندارد، (۳) زیرساخت فناوری اطلاعات پیشرفته، و (۴) ظرفیت مدیریتی و فرهنگی برای یادگیری سازمانی. تحقق همزمان این عناصر می‌تواند زمینه‌ای فراهم کند تا تحولات اساسی در حکمرانی مالی شهری رخ دهد و شهرداری‌ها از جایگاه نهادهای صرفاً خدماتی به نهادهای یادگیرنده، پاسخ‌گو و شبکه‌ای تبدیل شوند؛ نهادهایی که در آن‌ها مشارکت شهروندان نه یک الزام قانونی بلکه یک مزیت رقابتی در مسیر توسعه پایدار شهری است.

نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر نشان داد که کارایی نظام بودجه‌ریزی مشارکتی در شهرداری‌ها تابعی از دو سازه کلیدی است: کیفیت فرایند مشارکت شهروندان و میزان انطباق گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی. تحلیل‌های همبستگی و رگرسیونی آشکار کرد که هر دو متغیر به‌طور مستقل و مشترک حدود ۵۰ درصد واریانس کارایی را تبیین می‌کنند. مدلیابی معادلات ساختاری نیز بیانگر آن بود که بخشی از اثر مشارکت با واسطه انطباق گزارشگری منتقل می‌شود؛ بنابراین، ارتقای کیفیت مشارکت بدون شفافیت مالی کافی یا بالعکس، اثربخشی محدودی خواهد داشت. در میان ابعاد مشارکت، «شمول شهروندان» بیشترین وزن را در تبیین کارایی داشت، در حالی که در سازه انطباق، «افشای بهنگام» نقش برجسته‌ای ایفا کرد. این یافته‌ها گزاره «اثر زنجیره‌ای شفافیت» را پشتیبانی می‌کند: مشارکت فراگیر → فشار برای افشای استاندارد → بهبود کارایی.

پیشنهادهای کاربردی و سیاستی

۱. طراحی بسترهای مشارکت فراگیر

- تشکیل «پنل‌های بودجه شهروندی» با ترکیب نمایندگان محلات، گروه‌های کم‌درآمد و سازمان‌های مردم‌نهاد.
- استفاده از پلتفرم‌های دیجیتال رأی‌دهی و مشاوره عمومی برای کاهش هزینه مشارکت و افزایش دسترسی‌پذیری.

• تعیین سهم حداقلی (مثلاً ۱۰٪) از بودجه سرمایه‌ای شهرداری برای پروژه‌هایی که مستقیماً به رأی شهروندان می‌رسد.

۲. تقویت زیرساخت گزارشگری مالی استاندارد

• استقرار سیستم‌های حسابداری ابری منطبق با IPSAS و IFRS برای اطمینان از طبقه‌بندی و افشای یکنواخت داده‌ها.

• تدوین «تقویم افشا» با ضرب‌الاجل‌های مشخص (مثلاً انتشار صورت‌های مالی فصلی حداکثر ۳۰ روز پس از پایان دوره).

• راه‌اندازی داشبورد آنلاین داده‌های مالی شهر به صورت **Machine-Readable** برای پژوهشگران، رسانه‌ها و شهروندان.

۳. همسویی نهادی مشارکت و گزارشگری

• الزام قانونی پیوست‌کردن خروجی جلسات مشارکتی (صورت‌جلسات، اولویت‌های محلات) به لوایح بودجه ارسالی به شورا.

• درج شاخص‌های عملکرد خدمت‌رسانی (KPIs) در گزارش‌های مالی؛ مثلاً هزینه تمام‌شده هر کیلومتر خیابان یا سرانه فضای سبز.

• تخصیص امتیاز تشویقی در ارزیابی سالانه مدیران شهرداری به تحقق اهداف مشارکت و شفافیت مالی.

۴. توسعه ظرفیت انسانی و فرهنگی

• برگزاری دوره‌های آموزشی مشترک برای کارشناسان مالی و تسهیل‌گران مشارکت درباره استانداردهای بین‌المللی و روش‌های تعامل مدنی.

• ایجاد «شبکه یادگیری شهرداری‌ها» برای تبادل تجارب موفق در بودجه‌ریزی مشارکتی و گزارشگری شفاف.

• گنجاندن مهارت‌های ارتباطات عمومی و تحلیل داده در شرح وظایف پُست‌های مالی و بودجه‌ای.

۵. مکانیزم‌های پایش و ارزیابی مستمر

• استقرار سیستم امتیازدهی سالانه به شهرداری‌ها بر پایه شاخص‌های شمول مشارکت، افشای مالی و کارایی پروژه‌ها.

• انجام ممیزی خارجی ادواری برای اعتبارسنجی داده‌های منتشرشده و کاهش خطر تعارض منافع در ارزیابی داخلی.

• استفاده از روش‌های تحلیل احساسات شبکه‌های اجتماعی برای سنجش رضایت عمومی پس از اجرای بودجه.

جهت‌گیری پژوهش‌های آینده

۱. مطالعات طولی برای رصد پویایی مشارکت و شفافیت در چند دوره بودجه‌ای.

۲. داده‌های چندمنبعی (صورت‌های مالی واقعی، داده‌های تراکنشی) برای کنترل سوگیری ادراکی پرسشنامه‌ها.

۳. بررسی نقش متغیرهای تعدیل‌کننده نهادی مانند استقلال مالی شهرداری، ساختار درآمدی و سطح تمرکزگرایی دولت مرکزی.

۴. تحلیل هزینه-فایده دیجیتال‌سازی در مقایسه با روش‌های مشارکت سنتی به‌ویژه در شهرهای کوچک و مناطق کم‌منابع.

اجرای این توصیه‌ها می‌تواند شهرداری‌ها را از «ارائه‌دهنده صرف خدمات» به نهادهای یادگیرنده، پاسخ‌گو و شفاف ارتقا دهد و زمینه دستیابی به توسعه پایدار شهری را فراهم آورد.

منابع

- [1] Chiwawa, N., & Uwizeyimana, D. E. (2025). Enhancing financial governance and compliance for sustainable service delivery in local government: A case of eThekweni Metropolitan Municipality. *International Journal of Applied Research in Business and Management*.
- [2] Dmytriieva, M. (2023). Participatory budgeting as a financial tool for funding general secondary education. *Educational Analytics of Ukraine*.
- [3] Kabwe, M. (2023). Effect of International Financial Reporting Standards compliance on financial reporting quality: Evidence from a developing country. *International Journal of Finance and Accounting*.
- [4] Sartono, S., Jaurino, J., & Afif, A. (2025). Optimization of financial reporting: Development of a computer-based financial reporting system in accordance with Financial Accounting Standards for Private Entities. *Dinasti International Journal of Economics Finance & Accounting*.
- [5] Duodu, I. (2025). International Financial Reporting Standards disclosure compliance in Ghana: A study of GSE-listed companies. *Science Mundi*.
- [6] Akinsola, O. K., & Hamzah, F. (2025). The role of external auditors in corporate governance: Legal standards, compliance, and enhancing transparency in financial reporting. Unpublished manuscript.
- [7] Rehman, S., & Mishra, A. K. (2025). From paper-based reports to AI-generated financial statements: Examining automation's role in enhancing accuracy, efficiency, and compliance. *Journal of Advanced Research in Quality Control & Management*.
- [8] Minarik, P. (2020). Participatory budgeting and traditional participation in Czech municipalities. *Slovak Journal of Political Sciences*, 26(2), 79–98.
- [9] Kaur, A., Kathuria, R., & Malhotra, P. (2025). Aligning financial reporting standards: A catalyst for global mergers and acquisitions. *Global Finance Review*.
- [10] Nakabago, J., & Hofisi, C. (2024). The influence of budgeting and financial reporting on financial accountability in primary education programs in Uganda. *Journal of Education and Learning Technology*.
- [11] Daas, G., Alia, M. A., & Nayfa, H. J. (2025). The impact of implementing IPSAS 1 presentation of financial statements on the reporting quality of large and medium-sized Palestinian municipalities. *An-Najah University Journal for Research – B (Humanities)*.
- [12] Atalay, G., & Ertekin, Ş. (2025). Digital participatory budgeting in local governance: The case of Kırşehir Municipality in Türkiye [Conference presentation]. PLAR 2025.
- [13] Khan, A. H., & Anttiroiko, A.-V. (2022). Open governance in budgeting and financial reporting: A case study on the local governance of Bangladesh. In A. H. Khan & L. Oulasvirta (Eds.), *Open Governance in South Asia* (pp. 101–118). CRC Press.
- [14] Sori, Z. M., Yusoff, N. M., Mohamad, S., & Muneeza, A. (2025). Shariah non-compliance risk (SNCR) reporting in Islamic financial institutions: Experimental findings. *Journal of Islamic Accounting and Auditing*.
- [15] Hasina, K., & Farzan, M. (2025). Financial reporting, risk management, and regulatory compliance in a globalized economy. *Journal of Global Finance Studies*.
- [16] Maharshi, A., & Jadhav, B. (2024). A study of IFRS (International Financial Reporting Standards) and its adoption in the Indian banking system. *ShodhKosh: Journal of Visual and Performing Arts*.
- [17] Adeusi, S. A. (2024). International Financial Reporting Standards (IFRS) 1 and financial reporting quality: A conceptual review. *Journal of Accounting Theory*, 12(1), 160–175.

- [18] Kryukova, I., & Potyshniak, O. (2025). New requirements for accounting and financial reporting according to international standards. *Ukrainian Journal of Applied Economics and Technology*.
- [19] Demaret, J., & Molinari, M. (2025). How can management accounting and control systems facilitate compliance with sustainability reporting regulations? *Journal of Applied Accounting Research*.
- [20] Elumilade, O., Ogundej, I. A., Achumie, G. O., & Omowole, B. M. (2024). Advancing audit efficiency through statistical sampling and compliance best practices in financial reporting. *International Journal of Auditing Studies*, 27(2), 710–728.
- [21] Imamova, N. (2025). Integration of International Financial Reporting Standards into the accounting system. *Bulletin of Science and Practice*.
- [22] Sahib, A. A., & Al-Jubouri, A. (2025). Measuring financial reporting and the extent of compliance with its standards by private sector units. *Technium Business and Management*.
- [23] Rehman, S., & Koli, A. (2025). Integrated reporting in the digital age: Strengthening financial controllership, governance, and sustainability reporting for regulatory compliance. *Integrated Reporting Journal*, 5(1), 88–104.
- [24] Issah, O., & Baah, S. A. (2025). International Public Sector Accounting Standards adoption on the quality of financial reporting. *Dama Academic Scholarly Journal of Researchers*, 3(2), 39–54.
- [25] Sungurov, A., & Dmitrieva, A. (2023). Public participation in government activities: Public and participatory budgeting and participatory design at the level of St. Petersburg municipalities. *Public Administration Issues*, 88, 31–52.
- [26] Adeosun, O. A., & Ayedogbon, M. (2025). The effects of International Financial Reporting Standards on the quality of financial statements in Nigeria listed companies. *Journal of Economics Finance and Management Studies*.
- [27] Akande, A. C., & Oladele, S. (2024). Regulatory compliance and data security challenges in automated financial reporting. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*.
- [28] Kaur, A., Kathuria, R., & Malhotra, P. (2025). Harmonizing financial reporting standards: Driving cross-border mergers and acquisitions in a globalized economy. In P. K. Arora & S. R. Gupta (Eds.), *Global M&A and Financial Reporting Harmonization* (pp. 55–74). Emerald Publishing.
- [29] Kamil, S. M., & Neamah, M. F. (2022). The extent of commercial banks' commitment to comply with International Financial Reporting Standards. *Journal of Baghdad College of Economic Sciences University*, 32(4), 73–97.
- [30] Şahin, İ. E., & Mohamed, S. H. (2024). Harmonizing global accounting standards: Integrating financial and sustainability reporting for transparency [Conference paper]. *Proceedings of the International Accounting Standards Symposium*, 45–61.
- [31] DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- [32] Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- [33] Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston, MA: Pitman.