



Research Paper

Optimization of Financial Processes in Tehran Municipality

Mahdi Piri Sagharloo^{1,*} , Arash Tahriri² 

¹Ph.D., Department of Accounting, Tonkabon Branch, Islamic Azad University, Tonkabon, Iran

²Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran

Received: 2026/01/05

Revised: 2026/02/16

Accepted: 2026/02/24

ABSTRACT

The primary objective of this study is to investigate the optimization of financial processes and the critical components influencing them, utilizing the professional perspectives of Tehran Municipality comptrollers. This investigation aims to identify pertinent issues, challenges, and thematic priorities to facilitate the development and sustainability of financial pathways. Methodologically, the study adopts an exploratory qualitative content analysis approach. Data collection was conducted through extensive in-depth interviews with Tehran Municipality comptrollers during the 2023–2024 period. The findings demonstrate that optimizing financial processes in Tehran Municipality is contingent upon several key factors: utilizing technology and information, training employees in financial procedures, monitoring process implementation, adopting continuous improvement approaches, addressing non-compliance caused by untimely program notifications, establishing a unified approach, standardizing common unit processes, developing system-oriented workflows, and reforming financial processes. Notably, the ‘unified approach’ emerged as the most influential component in optimizing the municipality’s financial operations. Ultimately, the coordinated implementation of these identified components and requirements can significantly enhance financial performance, strengthen public trust, improve organizational accountability, and provide a robust framework for the optimal utilization of municipal financial resources.

Keywords: Optimization, Tehran Municipality, Financial processes, Comptroller.

* Corresponding author. m.piris@alumni.ut.ac.ir
2717-3135 ©Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.241992>

1. INTRODUCTION

Today, process optimization is an undeniable necessity in organizations, especially in public institutions such as municipalities. Optimizing financial and accounting processes improves the company's performance by reducing costs and increasing profits. The financial management system plays an important role in promoting social justice in the field of managing public sector resources and expenditures, and the existence of transparent and comparable financial information is one of the main pillars of executive managers' accountability and a fundamental need for economic decision-making (Piri Sagharloo and Hejazi, 2014). The financial affairs manager, who is under the authority of the mayor and municipal Comptroller according to Article 79 of the Municipalities Law, will head and supervise all financial units and departments, and the mayor will not be authorized to appoint or change her without the consent of the Islamic City Council. Financial and accounting processes in Tehran Municipality, which is the largest municipality in Iran, as the main axis of financial resource management, must be continuously optimized to meet the growing needs of citizens. Failure to pay attention to this issue may lead to waste of resources, loss of public credibility, and consequently citizen dissatisfaction. Therefore, it is essential to identify and analyze issues related to optimizing financial and accounting processes. Not many studies have been conducted regarding the subject of the present research, which examines the issue from the perspective of Tehran Municipality comptrollers. The results of this study can help increase transparency, reduce costs, and improve accountability, which ultimately leads to improved quality of life for citizens. In addition, the results of this research can provide managers and decision-makers of Tehran Municipality with the necessary information and tools to make positive changes in the financial and accounting structure. Therefore, the present study can document and analyze the lived experiences of Tehran Municipality accounting experts, including people who are less accessible and not easy to reach, by utilizing the qualitative research method and receiving the opinions of these experts. In the present study, by referring to the knowledge of accounting experts in Tehran Municipality who are directly related to financial and accounting processes, the components related to the optimization of financial processes are explained and examined. Also, increasing knowledge and awareness of financial processes and the components affecting them can be used to address related challenges and develop and improve the structure of effective internal controls, and provide a suitable basis for strengthening and improving the financial and accounting system of Tehran Municipality. It seems that the results of this research will be effective for senior managers in the finance and urban economy areas of municipalities, especially Tehran Municipality, to optimize financial processes, develop and improve the effectiveness of the internal control system, achieve financial discipline and transparency, and strengthen the level of accountability of responsible departments. The main question of the present study is: What are the factors affecting the optimization of financial processes in Tehran Municipality?

2. MATERIALS AND METHODS

The present study was conducted within the framework of a qualitative approach and using the content analysis method. The statistical population of this study consists of comptrollers from regions, centers, headquarters, companies and organizations affiliated with Tehran Municipality. In-depth interview tools were used to collect research data. To validate the model and research results, Corbin and Strauss (2008) member control and acceptability criteria perspectives were used. The stages of implementing this research include formulating the research question, collecting data, coding data, taking analytical notes, recording thoughts and explaining data, and writing and formulating the theory. Data collection continued until theoretical saturation was reached, at which point no new concepts or insights emerged from the subsequent interviews. The last interviews conducted and the collected data did not add any further concepts.

3. RESULTS AND DISCUSSION

The present study examines the optimization of financial and accounting processes in Tehran Municipality and emphasizes the importance of this issue in improving efficiency and transparency in Tehran Municipality. The research findings show that optimizing financial and accounting processes in Tehran Municipality is an inevitable necessity to improve transparency, financial discipline, and efficiency of the urban financial system. In this study, after analyzing the interview texts, 9 first-level categories, 35 second-level categories, and 148 microcategories were finally extracted. The results obtained from the research "Optimization of Financial Processes in Tehran Municipality", which was examined by obtaining the opinions of comptrollers of Tehran Municipality units, emphasize that the nine components as described in Table 1 have a significant impact on the optimization of financial processes in Tehran Municipality, and the component of uniformity of procedures in the implementation of financial processes has the greatest impact on the optimization of financial processes in Tehran Municipality, and it is necessary to emphasize uniformity of procedures in financial processes in Tehran Municipality more.

Table 1. First-level categories affecting the optimization of financial processes in Tehran Municipality

Code	Category Code	Code	Category
C01	Utilizing Information Technology	C06	The Need for Uniformity in the Implementation of Financial Processes
C02	Financial Process Training	C07	Common Financial Processes in Units
C03	Monitoring the Implementation of Financial Processes	C08	The Need for All Financial Processes to Be System-Oriented

Code	Category Code	Code	Category
C04	Continuous Improvement Approach to Financial Processes	C09	Reform of Financial Processes
C05	The Challenge of Not Adhering to Financial Processes Due to Untimely Notification of Programs		

4. CONCLUSION

In general, the coordinated implementation of the identified components and requirements related to optimizing financial processes can improve financial performance, increase public trust, organizational accountability and provide the basis for optimal use of municipal financial resources. Success in optimizing financial processes requires the practical support of senior managers, the allocation of sufficient resources, and the creation of an organizational culture based on transparency, accountability and financial discipline.

بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران

مهدی پیری سقرلو^{۱*}، آرش تحریری^۲

۱. دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران
۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۱۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۵

چکیده

هدف اصلی این مطالعه، بررسی بهینه‌سازی فرایندهای مالی و مؤلفه‌های حیاتی مؤثر بر آن‌ها با بهره‌گیری از دیدگاه‌های حرفه‌ای ذی‌حسابان شهرداری تهران است. این پژوهش با هدف شناسایی مسائل مرتبط، چالش‌ها و اولویت‌های موضوعی جهت تسهیل توسعه و پایداری مسیرهای مالی انجام شده است. از نظر روش‌شناسی، مطالعه حاضر از رویکرد تحلیل محتوای کیفی اکتشافی بهره می‌برد. گردآوری داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق و گسترده با ذی‌حسابان شهرداری تهران در بازه زمانی ۱۴۰۲-۱۴۰۳ انجام شد. یافته‌ها نشان می‌دهد که بهینه‌سازی فرایندهای مالی در شهرداری تهران مشروط به چندین عامل کلیدی است: بهره‌گیری از فناوری و اطلاعات، آموزش کارکنان در رویه‌های مالی، نظارت بر اجرای فرایند، اتخاذ رویکردهای بهبود مستمر، رسیدگی به عدم رعایت قوانین ناشی از ابلاغ دیر هنگام برنامه‌ها، استقرار وحدت رویه، استانداردسازی فرایندهای مشترک واحدها، توسعه جریان‌های کاری سیستم‌محور و اصلاح فرایندهای مالی. به طور قابل توجهی، مؤلفه وحدت رویه به عنوان تأثیرگذارترین مؤلفه در بهینه‌سازی عملیات مالی شهرداری شناسایی شد. در نهایت، اجرای هماهنگ این مؤلفه‌ها و الزامات شناسایی شده می‌تواند به طور قابل توجهی عملکرد مالی را تقویت، اعتماد عمومی را مستحکم، پاسخگویی سازمانی را بهبود و چارچوبی استوار برای بهره‌برداری بهینه از منابع مالی شهرداری فراهم کند.

واژگان کلیدی: بهینه‌سازی، شهرداری تهران، فرایندهای مالی، ذی‌حسابان.

*نویسنده مسئول. m.piris@alumni.ut.ac.ir

۳۱۳۵-۲۷۱۷ ©نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2026.241992>

۱. مقدمه

در دنیای امروز، بهینه‌سازی فرآیندها به عنوان یک ضرورت غیرقابل انکار در سازمان‌ها، به‌ویژه در نهادهای عمومی همچون شهرداری‌ها مطرح است. بهینه‌سازی فرآیند مالی و حسابداری، موجب بهبود عملکرد مجموعه با کاهش هزینه‌ها و افزایش سود می‌شود. در نتیجه بررسی مستمر فرآیندهای حسابداری جهت رفع نواقص از اهمیت زیادی برخوردار است. بهینه‌سازی فرآیند حسابداری از طریق رفع نواقص و بهسازی در کلیه بخش‌های عملیات حسابداری انجام می‌شود. زیرا وجود مشکل در هر بخش، عملکرد سایر بخش‌ها را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. انجام مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کارآ، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود (محققی و همکاران^۱، ۱۴۰۴). مدیران به منظور جلوگیری از احتمال وقوع سوء جریان، سوءاستفاده و تقلب در سازمان و انجام وظایف خود به نحو احسن، سیستم کنترل‌های داخلی را طرح‌ریزی و اجرا می‌کنند (آقایی و همکاران^۲، ۱۳۹۴). نظام مدیریت مالی در زمینه مدیریت بر منابع و مصارف بخش عمومی نقش مهمی را در ارتقای عدالت اجتماعی ایفا می‌کند (آقا محمد و همکاران^۳، ۱۴۰۱) و وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، یکی از ارکان اصلی پاسخگویی مدیران اجرایی و از نیازهای اساسی تصمیم‌گیری اقتصادی است (پیری سقرلو و حجازی^۴، ۱۴۰۳). وجود سیستم کنترل داخلی مطلوب، می‌تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن دارایی‌ها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید (قادری و همکاران^۵، ۱۳۹۸). فراهم آوردن اطلاعات مالی منسجم و به‌هنگام را می‌توان یکی از مهمترین اهداف سیستم حسابداری مالی تلقی کرد. این گروه از اطلاعات، مجموعه عملیات شهرداری‌ها را در قالب شاخص‌های کمی بیان می‌کند و زمینه‌های لازم را برای کنترل و برنامه‌ریزی‌های مدیران مهیا می‌سازد. یکی از سازمان‌هایی که نیازمند مدیریت مالی قوی و به مراتب دارا بودن یک سیستم مالی، فرآیندهای مالی و حسابداری و به طور کلی سیستم کنترل داخلی اثربخش می‌باشد شهرداری‌ها می‌باشند. بدون شک با گذشت بیش از یک قرن از تاسیس شهرداری‌ها و وضع قوانین و مقررات مربوط به بلدیة و با وجود گستردگی روز افزون وظایف و خدمات ارائه شده توسط این نهاد خدمت‌رسان مدیریت و اداره امور شهرداری‌ها بدون پشتیبانی سیستم‌های اطلاعاتی و در سر لوحه آن سیستم مالی و حسابداری ناممکن می‌باشد. مدیر امور مالی که طبق ماده ۷۹ قانون شهرداری تحت امر شهردار ذی‌حساب شهرداری می‌باشد بر کلیه واحدها و قسمت‌های مالی، ریاست و نظارت خواهد داشت و شهردار مجاز به تعیین یا تغییر او بدون موافقت شورای اسلامی شهر نخواهد بود. براساس ماده ۲۵ نظام مالی شهرداری‌های کشور^۶ (۱۳۹۱) مدیریت مالی شهرداری وظیفه دارد

¹ Mohagheghi et al.

² Aghaei et al.

³ Agha Mohammad et al.

⁴ Piri Sagharloo & Hejazi

⁵ Ghaderi et al.

⁶ Organization of Municipalities and Rural Areas of the Country

ضمن تأمین اعتبار مورد نیاز در حدود بودجه مصوب برای فعالیت‌های عمرانی، خدمات شهری و سرمایه‌گذاری، با رعایت شرایط و مقررات مالی، مراقب حسن گردش کار مالی و حسابداری واحدهای شهرداری بوده و حسب ماده ۲۶ آئین نامه مالی شهرداری‌ها مسئولیت تهیه و تنظیم بودجه، اصلاح و تفریح بودجه را عهده‌دار باشد (نظام مالی شهرداری‌های کشور، ۱۳۹۱). یکی از کلان شهرداری‌های کشور، شهرداری تهران است که نیازمند مدیریت مالی قوی و اجرای رویه‌ها و فرآیندهای مالی نظام‌مند در چارچوب قوانین از قبیل قانون شهرداری^۱ (۱۳۳۴)، آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها^۲ (۱۳۴۶) و آیین‌نامه معاملات شهرداری تهران^۳ (۱۳۵۵) و سایر قوانین و بخشنامه‌های موضوعه می‌باشد. به عنوان مثال یک نمونه از مواد قانونی و لزوم اجرای فرآیندهای مالی مربوط به ماده ۳۳ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها است که اشاره بر این دارد که، پرداخت هزینه‌ها در شهرداری مستلزم طی مراحل سه‌گانه زیر است: الف: ایجاد تعهد در حدود اعتبارات مصوب و مقررات جاری و تحقق یافتن تعهد به این طریق که کار و خدمتی انجام یا اموالی به تصرف شهرداری درآمده بدین وسیله دینی برای شهرداری ایجاد شده باشد. ب: تشخیص مستند مبلغی که باید به هر یک از دائین پرداخت شود. ج: صدور حواله در وجه داین یا دائین در قبال اسناد مثبت (آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، ۱۳۴۶). بنابراین بررسی، طراحی و اجرای رویه‌ها و فرآیندهای مالی، حسابداری و کنترل‌های بودجه‌ای یکی از ضروریات است که لازم است در قالب قانون انجام شود و با تغییرات قوانین و مقررات به‌روزرسانی شود. در ادبیات داخلی موجود، موضوع پژوهش حاضر و همچنین عوامل در ارتباط با بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران چندان مورد مطالعه قرار نگرفته است. با توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی حال حاضر، نهادهای عمومی به ویژه شهرداری‌ها با چالش‌های فراوانی در زمینه مدیریت مالی و حسابداری مواجه هستند. فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران به عنوان محور اصلی مدیریت منابع مالی، باید به‌طور مداوم بهینه‌سازی شوند تا بتوانند نیازهای روزافزون شهروندان را برآورده سازند. عدم توجه به این موضوع ممکن است منجر به هدر رفت منابع، کاهش اعتبار عمومی و در نتیجه نارضایتی شهروندان شود. بنابراین، شناسایی و تحلیل مسائل مربوط به بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری ضروری است. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به افزایش شفافیت، کاهش هزینه‌ها و بهبود پاسخگویی کمک کند، که در نهایت منجر به بهبود کیفیت زندگی شهروندان شود. علاوه بر این، نتایج این پژوهش می‌تواند به مدیران و تصمیم‌گیرندگان شهرداری تهران اطلاعات و ابزارهای لازم برای ایجاد تغییرات مثبت در ساختار مالی و حسابداری نماید. بنابراین پژوهش حاضر می‌تواند با بهره‌گیری از روش تحقیق کیفی و دریافت نظرات خبرگان ذی‌حسابی شهرداری تهران نسبت به مستندسازی و تجزیه و تحلیل تجربیات زیسته آنان، که شامل افرادی هستند که کمتر در دسترس می‌باشند و دسترسی به آنان آسان نبوده اقدام نماید. در پژوهش حاضر با رجوع به دانسته‌های خبرگان ذی‌حسابی در شهرداری تهران که به صورت مستقیم با فرآیندهای مالی و حسابداری در ارتباط هستند، مؤلفه‌های در ارتباط با بهینه‌سازی فرآیندهای مالی، تبیین و مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین افزایش شناخت و آگاهی در زمینه فرآیندهای مالی و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آن می‌تواند جهت رفع چالش‌های مربوط و توسعه و ارتقاء ساختار کنترل‌های داخلی اثربخش مورد استفاده قرار گیرد و

¹ Municipal law

² Municipal financial regulations

³ Tehran Municipality transactions regulations

زمینه مناسبی را جهت تقویت و ارتقاء نظام مالی و حسابداری شهرداری تهران فراهم آورد. به نظر می‌رسد نتایج این پژوهش برای مدیران ارشد حوزه مالی و اقتصاد شهری شهرداری‌ها به ویژه شهرداری تهران برای بهینه‌سازی فرآیندهای مالی، توسعه و ارتقاء اثربخشی سیستم کنترل داخلی و تحقق انضباط و شفافیت مالی و تقویت سطح مسئولیت پاسخگویی بخش‌های دارای مسئولیت مؤثر باشد. سوال اصلی پژوهش حاضر عبارت است از: عوامل مؤثر بر بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران چیست؟

۲. ادبیات پژوهش

۱.۲. مبانی نظری

بهینه‌سازی فرآیندهای حسابداری و کنترل داخلی، یک فرآیند مداوم است که نیازمند تعهد و همکاری تمام سطوح سازمان است. با انجام این کار، سازمان‌ها می‌توانند به مزایای قابل توجهی از جمله افزایش کارایی، کاهش هزینه‌ها، و بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی دست یابند. انجام مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کاراً، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود (محقق و همکاران^۱، ۱۴۰۱). سازمان‌ها فرآیندهای تجاری را ایجاد می‌کنند تا با اجرای آنها به اهدافشان دست یابند. فرآیندهای سازمانی شامل فرآیندهای اصلی، آن دسته از فرآیندهایی که ارتباط مستقیمی در تأمین اهداف و عملیات شرکت داشته و فرآیندهای پشتیبانی است که با اجرای آنها فعالیت‌های ارزش آفرین اصلی سازمان‌ها مورد مدیریت و پشتیبانی قرار می‌گیرند (امجدیان و عشقی^۲، ۱۳۹۵). حساسیت کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم در فرآیند حسابداری از ابتدا تا انتهای کار بر اهل فن پوشیده نیست به طوری که سازمان‌ها در بسیاری از موارد مدیریت ریسک را از طریق کنترل داخلی انجام می‌دهند (خداداد و رضایی^۳، ۱۴۰۲). کنترل‌های داخلی و بهینه‌سازی آنها همواره یکی از مسائل بسیار مهم در سازمان‌ها و شرکت‌ها بوده است (جمالی نصاری و همکاران^۴، ۱۴۰۲). مدیریت سازمان با بررسی استراتژی‌های سازمان ساختار سازمان را طراحی و باید مجموعه فرآیندهای اجرایی متناسب برای برنامه‌ریزی و دستیابی به اهداف یاد شده را شناسایی و تبیین کند و وظیفه کنترل و ارزیابی این فرآیندها عملاً توسط مدیریت سازمان به واحد حسابرسی داخلی تفویض می‌شود. بنابراین با در نظر گرفتن نقش واحد حسابرسی داخلی در کمک به مدیریت برای رسیدن به اهداف سازمان، تقویت و آموزش این واحد به عنوان یک بخش نظارتی پویا امری بسیار ضروری است و افزایش سطح دانش و آگاهی آنها باید به عنوان یکی از دغدغه‌های مدیریت، مطرح باشد و با برگزاری کارگاه‌های عملیاتی با مدیریت درخصوص بررسی نتایج بررسی‌های واحد حسابرسی داخلی قادر خواهد بود مدیریت سازمان را در رساندن سازمان به اهداف پیش‌بینی

¹ Mohagheghi

² Amjadian & Eshghi

³ Khodadad & Rezaee

⁴ Jamali Nesari et al.

شده بیش از پیش یاری کند (ثناگو و یزدانی^۱، ۱۴۰۱). استقرار سیستم مناسب کنترل داخلی در شرکت‌ها منجر به ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود (قادری و همکاران، ۱۳۹۸). همچنین سازمان‌ها به دنبال ابزارهایی هستند که در دستیابی به اهداف، آنها را یاری دهد. به کارگیری کنترل داخلی، در رسیدن به اهداف سازمان اطمینان معقولی می‌دهد. نحوه پیاده‌سازی نظام یادشده، بر اجرای آن و میزان ضعف‌هایی تأثیرگذار است که در ارزیابی آن شناسایی شده است (تحریری و محمدحسن زاده^۲، ۱۴۰۱). نیاز سازمان‌های عمومی غیردولتی به کارگیری کنترل داخلی و بهینه‌سازی فرآیندهای مالی از جمله شهرداری‌ها از این قاعده مستثنی نمی‌باشد. بخش حسابداری و مالی شهرداری‌ها به ویژه شهرداری تهران همانند سیستم عصبی در بدن و وظیفه انتقال اطلاعات صحیح به مدیران به منظور برنامه‌ریزی و اتخاذ تصمیمات درست را بر عهده دارد؛ به این ترتیب بهبود عملکرد سیستم مالی و فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران، موجب سلامت، تخصص، تعهد، حفاظت از اموال دارایی‌ها، تسهیل‌گری در اجرای قوانین و مقررات و در نهایت ضامن تداوم فعالیت آن است. از تأثیرات بهینه‌سازی فرآیند مالی و حسابداری می‌توان به مواردی از قبیل ارائه بینش صحیح به مدیران جهت آگاهی از وضعیت عملکرد فعالیت اقتصادی با هدف خدمت‌رسانی به شهروندان، اتخاذ تصمیمات درست جهت افزایش بهره‌وری و جلب اعتماد شهروندان و رشد و توسعه فعالیت اقتصادی مربوط به شهر اشاره کرد. یکی از ویژگی‌های برجسته شهرداری‌ها به عنوان نهادهای عمومی غیردولتی در ایران، داشتن دارایی و بودجه مخصوص به خود و به عبارتی استقلال مالی شهرداری‌ها بر اساس قانون بودجه سال ۱۳۶۲ می‌باشد. استقلال مالی شهرداری‌ها ایجاب می‌کند تا نظارت مالی دیوان محاسبات عمومی کشور در راستای اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران صرفاً محدود به موارد استفاده آنها از بودجه عمومی کشور گردد (باباجانی و همکاران^۳، ۱۴۰۱). در این شرایط در ماده ۸۰ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران مصوب ۱۳۷۵ بر نظارت مالی تأکید دارد. همچنین بند الف ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها مصوب سال ۱۳۴۶ اشاره بر این دارد که حسابرسی به وسیله شهرداری، قبل و بعد از خرج، به وسیله کارکنان ثابت شهرداری که اطلاعات کافی در امور مالی و حسابداری داشته باشند، انجام می‌شود (موسوی و موسوی^۴، ۱۴۰۱). در بین شهرداری‌های کشور، شهرداری تهران در اجرای مواد قانونی به شرح پیشگفته در حوزه نظارت و کنترل‌های مالی و بودجه‌ای در مناطق، سازمان‌ها، شرکت‌ها و واحدهای تابعه از خدمات قائم‌مقامان ذیحساب دو بهره می‌برد (پیری سقرلو و تحریری^۵، ۱۴۰۴ الف). آنان معتقدند که بهینه‌سازی فرآیندهای مالی، استقرار و به روزرسانی سیستم کنترل داخلی اثربخش و لزوم ارتقاء و تأکید بر نقش حسابرسی داخلی به عنوان راهبرد نظارت مالی و همچنین اصلاح فرآیندهای اشتباه مالی در شهرداری تهران یکی از ضروریات است (پیری سقرلو و تحریری^۶، ۱۴۰۴). با توجه به اهمیت و گستردگی فعالیت سیستم اطلاعاتی حسابداری شهرداری تهران در حوزه‌های مالی، برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های

¹ Sanagoo & Yazdani

² Tahriri & Mohamad Hasanazadeh

³ Babajani et al.

⁴ Mousavi & Mousavi

⁵ Piri Sagharloo & Tahriri

⁶ Piri Sagharloo & Tahriri

مدیریت شهری و همچنین لزوم تحقق مسئولیت پاسخ‌دهی، نظارت مالی و بودجه‌ای و از سوی دیگر تهیه و استخراج و ارائه اطلاعات مورد نیاز و لزوم صحت این اطلاعات، نیاز به وجود نرم‌افزار مالی قدرتمند و مناسب می‌باشد. شهرداری تهران جهت انجام امور حسابداری، مالی و بودجه‌ای خود از نرم‌افزار سیستم جامع مالی استفاده می‌نماید. طبق پژوهش پیری سقرلو و حجازی (۱۴۰۳) ارزیابی به نسبت متوسطی در خصوص کاربردپذیر بودن سیستم جامع مالی شهرداری تهران مشخص شده است. اهمیت کنترل‌های داخلی برای سازمان به حدی است که این کنترل‌ها می‌تواند در کشف تقلبات و اشتباهات، از طریق یک چارچوب پیشرفته کنترل‌های داخلی، که در برگیرنده بهبود و استقرار محیط کنترل، سیستم حسابداری و برنامه‌های کنترلی است، کمک شایانی به سازمان داشته باشد. علاوه بر این برای کاهش رفتارهای غیرقانونی موجود در یک سازمان نیاز به مقرراتی است که تطابق با آنها می‌تواند ظریف و پیچیده باشد. به گونه‌ای که یک رفتار بی‌احتیاط گونه باعث نقض قانون شده و همین امر نه تنها به تصویر شرکت در افکار عمومی لطمه وارد می‌نماید (ریسک اعتبار) بلکه می‌تواند دربرگیرنده خطرات ناشی از عملیات به دلیل دادگاه‌های قانونی وقت‌گیر و پرداخت خسارت نیز گردد. بهبود و برقراری کنترل داخلی مطلوب در سازمان به کاهش رفتارهای غیرقانونی کمک قابل توجهی خواهد کرد (سوادین و قاسیم^۱، ۲۰۱۰). در نتیجه استقرار و بهبود کنترل داخلی در هر سازمان امری لازم و ضروری محسوب می‌شود (کاظمی و همکاران^۲، ۱۴۰۱).

۲.۲. کنترل‌های داخلی و بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری

کنترل‌های داخلی، همان‌طور که توسط اراسموس و ویزر^۳ (۲۰۱۱)، لیندا و همکاران^۴ (۲۰۰۸) و پوتیک و ون اش^۵ (۱۹۹۸) تعریف شده است، شامل سیاست‌ها، برنامه‌ها، رویه‌ها، فرآیندها و ساختارهای سازمانی هستند که توسط مدیران در یک مؤسسه یا سازمان طراحی و اتخاذ می‌شوند تا اطمینان معقولی از دستیابی به اهداف و جلوگیری از انحرافات، شناسایی و اصلاح رویدادهای نامطلوب فراهم شود. رویدادهای نامطلوب از محیط‌های داخلی و خارجی ناشی می‌شوند (راتکلیف و لندز^۶، ۲۰۰۹). بر اساس قانون مدیریت مالی عمومی ۱۹۹۹ کنترل‌های داخلی به جلوگیری از سوءاستفاده یا آسیب به دارایی‌ها و محافظت از محرمانگی و یکپارچگی سیستم اطلاعاتی کمک می‌کند. کنترل‌های داخلی، به عنوان یک فرآیند یا مجموعه‌ای از اقدامات (رومانوک^۷، ۲۰۱۱) یا یک سیستم هشدار اولیه (نامبمب^۸، ۲۰۱۱)، وسیله‌ای برای رسیدن به یک هدف هستند، نه خود هدف. این کنترل‌ها نه تنها توسط مدیران، بلکه توسط کارمندان در هر سطحی از یک مؤسسه عمومی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرند. این فرآیند با هدف ارائه اطمینان معقول، نه اطمینان مطلق، و همچنین برای اداره فعالیت‌های مؤسسات عمومی به منظور کمک به آنها در عملکرد مؤثر و کارآمد، به ویژه برای دستیابی به اهداف عملکردی‌شان در نظر گرفته شده است (سازمان بین‌المللی

¹ Suwaidan & Qasim

² Kazemi et al.

³ Erasmus & Visser

⁴ Luyinda et al.

⁵ Puttick & Van Esch

⁶ Ratcliffe & Landes

⁷ Romaniuk

⁸ Nombembe

مؤسسات عالی حسابرسی^۱، ۲۰۰۱؛ کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی^۲، ۱۹۹۴). بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری، به معنای استفاده از روش‌ها و ابزارهای متنوع برای افزایش کارایی و کاهش هزینه فرآیندها است. این بهینه‌سازی می‌تواند شامل استفاده از نرم‌افزارهای مدرن، تجزیه و تحلیل داده‌ها، و بهبود روش‌های مدیریت هزینه باشد. بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری با سیستم کنترل داخلی رابطه بسیار نزدیک و متقابل دارد. با توجه به موارد پیشگفته، یک سیستم کنترل داخلی قوی می‌تواند به بهینه‌سازی فرآیندهای مالی کمک کند زیرا با به حداقل رساندن خطاها و کلاهبرداری، دقت گزارشات مالی را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، سیستم‌های کنترل داخلی می‌توانند با شناسایی و جلوگیری از فعالیت‌های غیرمجاز، به ایجاد محیطی امن برای فرآیندهای مالی و حسابداری کمک کنند. همچنین بهینه‌سازی فرآیندها نیازمند شناسایی و ارزیابی خطرات مالی است. سیستم‌های کنترل داخلی سبب می‌شوند که خطرات به درستی شناسایی و مدیریت شوند. از سوی دیگر کنترل‌های داخلی اثربخش می‌توانند فرآیندها را ساده و کارآمدتر کند، که به نوبه خود به بهینه‌سازی مالی و حسابداری کمک می‌کند. از منظر دیگر سیستم‌های کنترل داخلی شفافیت را افزایش داده و به پاسخگویی بهتر نسبت به منابع مالی کمک می‌کنند، که این امر در بهینه‌سازی فرآیندهای حیاتی است. ارتباطات مذکور نشان می‌دهد که برای بهینه‌سازی مؤثر فرآیندهای مالی و حسابداری، داشتن یک سیستم کنترل داخلی کارآمد ضروری است. کیانی و فرهادی^۳ (۱۴۰۳) معتقدند که بهینه‌سازی فرآیندهای مالی، نه تنها به کاهش هزینه‌های عملیاتی کمک می‌کند، بلکه باعث افزایش دقت در تحلیل داده‌ها و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالی می‌شود. بنابراین، بهینه‌سازی فرآیندهای مالی یکی از حوزه‌های حساب بوده و نیاز به تصمیم‌گیری‌های دقیق و به موقع دارد (کیانی و فرهادی، ۱۴۰۳).

۳.۲. پیشینه پژوهش

ماهلانگا و همکاران^۴ (۲۰۲۵) به مطالعه دیدگاه‌های کارکنان در مورد اثربخشی سیستم کنترل داخلی بر عملکرد ارائه خدمات شورای شهر لوساکا پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که کنترل‌های داخلی موجود در مقامات محلی به دلیل بوروکراسی غیرضروری، سیستم‌های ناکارآمد فاقد نظارت مؤثر توسط مدیریت و دخالت سیاسی در اجرا و پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی در مقامات محلی، چندان مؤثر نیستند. علاوه بر این، یافته‌ها سیاست‌ها و رویه‌های ناکافی در سیستم‌های کنترل داخلی را برجسته می‌کند و نشان‌دهنده نیاز به ادغام سیستم‌های کنترل داخلی مؤثر و کارآمد در سیستم‌های فعلی است.

نید^۵ (۲۰۲۲) به بررسی شیوه‌های مدیریت مالی شهرداری برای بهبود رعایت مقررات مدیریت زنجیره تأمین پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که، رهبری شهرداری مسئولیت و وظیفه نظارتی کافی در مورد گزارش مالی و عملکرد و رعایت قوانین و مقررات اعمال نمی‌کند. همچنین سیستم‌ها و کنترل‌های کافی در شهرداری‌ها برای اطمینان از رعایت سیاست‌ها و مقررات وجود ندارد. وضعیت فعلی انطباق جامعی با شیوه‌های مدیریت مالی شهرداری

¹ International Organization of Supreme Audit Institutions

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

³ Kiani & Farhadi

⁴ Mahlangu et al.

⁵ Nyide

وجود ندارد و این امر کنترل‌های داخلی شهرداری را تضعیف می‌کند. علیرغم وجود شیوه‌های مدیریت مالی شهرداری در شهرداری‌های منطقه‌ای مورد بررسی، این شیوه‌ها در تضمین رعایت مقررات و شیوه‌های مدیریت زنجیره تأمین ناکام هستند.

پاراسکوی و همکاران^۱ (۲۰۲۴) به مطالعه تقویت سازوکارهای کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی محلی: گامی اساسی در جهت کاهش فساد و تضمین توسعه اقتصادی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان بر اهمیت وجود پرسنل شایسته، رعایت قوانین، همکاری بین‌بخشی و استفاده از فناوری در تقویت شیوه‌های کنترل داخلی تأکید می‌کند و با وجود قوانین موجود، شکاف‌هایی در اجرای کنترل داخلی همچنان وجود دارد، از جمله عواملی از قبیل کمبود نیرو، رویه‌های ناکافی و دسترسی محدود به اطلاعات وجود دارد، این مطالعه بر پتانسیل تحول‌آفرین اقدامات مؤثر حسابرسی داخلی در کاهش فساد در سطح محلی تأکید می‌کند و از این طریق به رشد اقتصادی گسترده‌تر و رفاه اجتماعی کمک می‌کند. در راستای تقویت ساختار کنترل داخلی و فرآیندهای مالی در سازمان‌های مردم‌نهاد، ایجاد کارکردهای رسمی حسابرسی داخلی، پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای و ترویج استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی مورد تأکید است.

سونجایا و همکاران^۲ (۲۰۲۵) به مطالعه نقش سیستم‌های کنترل داخلی در تقویت پاسخگویی محلی در قبال گزارش‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که، برنامه‌ریزی بودجه و مشارکت به طور قابل توجهی پاسخگویی گزارش مالی را افزایش می‌دهند. علاوه بر این، سیستم کنترل داخلی این روابط را تعدیل می‌کند و پاسخگویی را تقویت می‌کند.

محقق و همکاران (۱۴۰۴) به تبیین مؤلفه‌ها و الگوی کنترل داخلی اثربخش از منظر مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی با رویکرد معادلات ساختاری پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد مؤلفه‌های شش‌گانه سازمانی، عملکرد، فردی، قانونی، محیطی، مدیریتی بر اثربخشی کنترل داخلی تأثیر مثبت و معنی‌دار داشته است. علاوه بر این با توجه به ضریب مسیر برآوردی بیشترین تأثیر مثبت مربوط به مؤلفه محیطی و کمترین تأثیر مثبت مربوط به مؤلفه عملکرد بوده است.

بخشی زاده باغستانی و همکاران^۳ (۱۴۰۴) به مطالعه تحلیل کیفی خودکارسازی فرآیندهای حسابداری با هوش مصنوعی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که هوش مصنوعی ضمن افزایش دقت، سرعت و شفافیت گزارش‌های مالی، موجب تحول نقش حسابداران و ارتقاء کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالی می‌شود. با این حال، چالش‌هایی نظیر امنیت داده‌ها، مسائل اخلاقی، نیاز به مهارت‌های تخصصی و مقاومت فرهنگی از موانع اصلی پذیرش این فناوری هستند. ضمناً موفقیت در خودکارسازی فرآیندهای حسابداری نیازمند برنامه‌ریزی جامع در زمینه آموزش، توسعه زیرساخت‌های فناوری، تدوین چارچوب‌های قانونی و اخلاقی و مدیریت تغییر سازمانی است.

¹ Paraskevi et al.

² Sonjaya et al.

³ Bakhshizadeh Baghestani

عالی نژاد و همکاران^۱ (۱۴۰۳) به مطالعه تأثیر هوش مصنوعی بر اتوماسیون فرآیندهای حسابداری پرداختند. نتایج نشان داد که هوش مصنوعی می‌تواند به طور چشمگیری کارایی و دقت فرآیندهای حسابداری را ارتقا دهد، اما بهره‌برداری مؤثر از آن نیازمند بهبود مهارت‌های حرفه‌ای و آماده‌سازی زیرساخت‌ها است.

کیانی و فرهادی (۱۴۰۳) به بررسی شناسایی مؤلفه‌های اصلی در بهینه‌سازی فرآیندهای مالی با استفاده از هوش محاسباتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که، بهینه‌سازی فرآیندهای مالی مبتنی بر هوش محاسباتی در چهار بعد اصلی از قبیل ۱- عوامل سازمانی شامل فرهنگ داده محور، چابکی سازمانی و حمایت مدیریت، ۲- فناوری‌های مبتنی بر هوش محاسباتی شامل الگوریتم‌های یادگیری ماشین، پردازش داده‌های حجیم و خودکارسازی فرآیندها، ۳- چالش‌های اجرایی شامل مقاومت کارکنان در برابر تغییرات فناورانه، کمبود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و کیفیت داده‌ها ۴- پیامدهای حاصل از بهینه‌سازی شامل افزایش دقت تحلیل‌های مالی، کاهش هزینه‌های عملیاتی و بهبود شفافیت گزارش‌دهی مالی قابل تبیین است. همچنین نتایج نشان داد که، استفاده از هوش محاسباتی در فرآیندهای مالی می‌تواند منجر به بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی، افزایش کارایی و ارتقای شفافیت در سازمان‌ها شود.

محقق و همکاران (۱۴۰۱) به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی پرداختند. تجزیه و تحلیل داده‌ها، نشان دهنده ۶ تم اصلی به ترتیب شامل مؤلفه‌های فردی، عملکرد، قانونی، مدیریتی، محیطی و سازمانی است که در اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی موسسات و سازمان‌های دولتی مؤثر هستند.

کاظمی و همکاران (۱۴۰۱) به مطالعه و تدوین مدلی برای کنترل‌های داخلی در سازمان تامین اجتماعی با رویکرد کاهش تخلفات مالی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که عوامل مؤثر بر کنترل‌های داخلی در سازمان تامین اجتماعی شامل سیستم بانک درآمد، سیستم تعهدات قانونی، حقوق و دستمزد، سیستم دفترداری مالی، سیستم اموال منقول و غیرمنقول، سیستم مدیریت مالی و الزامات صدور چک می‌باشند. همچنین از عوامل مؤثر بر کاهش تخلفات مالی می‌توان به اثربخشی کنترل‌های داخلی و مؤلفه‌های مؤثر بر کنترل‌های داخلی اشاره کرد. از جمله تأثیرگذارترین عوامل مؤثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمان تامین اجتماعی می‌توان به سیستم دفترداری مالی اشاره کرد.

مرادی و بحری ثالث^۲ (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی پرداختند. نتایج نشان داد که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تأثیر را در اثر بخشی کنترل داخلی دارند.

آفاق^۳ (۱۳۹۴) به مطالعه بررسی کنترل‌های داخلی و رابطه آن با عملکرد شهرداری پرداخت. نتایج پژوهش وی حاکی از این است که ابعاد کنترل‌های داخلی در سازمان شهرداری به طور مؤثری پیاده‌سازی نشده‌اند و بین

¹ Alinejad et al.

² Moradi & Bahri Sales

³ Afaq

کنترل‌های داخلی و عملکرد شهرداری ارتباط معناداری وجود دارد و کنترل‌های داخلی مورد استفاده در سازمان شهرداری به صورت چشمگیری ریسک‌ها را کاهش داده است.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در چارچوب رویکرد کیفی و با استفاده از روش تحلیل محتوا صورت گرفته است. تحلیل محتوا روشی برای تحلیل پیام‌های ارتباطی متنی، شفاهی، صوتی و تصویری است (پیری سقرلو و تحریری، ۱۴۰۲). جامعه آماری این پژوهش، قائم‌مقام‌های حساب دو مناطق، مراکز، ستاد، شرکت‌ها و سازمان‌های وابسته به شهرداری تهران را تشکیل می‌دهند. قائم‌مقامان‌های حساب دو در هر کدام از مجموعه‌های شهرداری تهران مستقر هستند تا با در نظر گرفتن اهداف و مأموریت‌های مجموعه‌ها، وظیفه نظارت مالی را انجام دهند (حجازی و پیری سقرلو، ۱۴۰۴). برای گردآوری داده‌های پژوهش، از ابزار مصاحبه عمیق بهره‌گیری شده است. رویکرد نمونه‌گیری پژوهش حاضر، نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد. مراحل اجرای این پژوهش شامل تدوین سوال پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها، رمزگذاری داده‌ها، یادداشت تحلیلی، ثبت تفکرات و تشریح داده‌ها، نگارش و تدوین نظریه می‌باشد.

۱.۳. اطلاعات دموگرافیک

در پژوهش حاضر برابر جدول ۱ مردان بیشترین نسبت مصاحبه‌شوندگان (۸۳ درصد) را به خود اختصاص دادند و مابقی (۱۷ درصد) زن بودند و بیش از نیمی از مصاحبه‌شوندگان (۵۸ درصد) در گروه سنی ۵۴-۵۰ سال بودند. همچنین مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها با سابقه کاری ۲۵ تا ۲۹ سال (۴۲ درصد) بیشترین نسبت را به خود اختصاص دادند و محل اشتغال بیشتر مشارکت‌کنندگان (۵۹ درصد) در مصاحبه‌ها در مناطق شهرداری تهران بوده است. همچنین مصاحبه‌شوندگان با تحصیلات کارشناسی ارشد (۵۸ درصد) بیشترین نسبت و مصاحبه‌شوندگان با تحصیلات دکتری (۲ درصد) کمترین نسبت را به خود اختصاص دادند و یک سوم مصاحبه‌شوندگان (۳۴ درصد) از رشته حسابداری بودند.

جدول ۱. خلاصه اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

Table 1. Demographic Profile of the Interviewees

Total Percentage جمع درصد	Percentage درصد	Total جمع	Frequency فراوانی	Description شرح	Characteristic ویژگی
100	17	12	2	Female زن	Gender جنسیت
	83		10	Male مرد	
100	8	12	1	40-44 years سال ۴۰-۴۴	Age سن

¹ Piri Sagharloo & Tahriri

² Hejazi & Piri Sagharloo

Total Percentage جمع درصد	Percentage درصد	Total جمع	Frequency فراوانی	Description شرح	Characteristic ویژگی
	17		2	45-49 years سال ۴۵-۴۹	
	58		7	50-54 years سال ۵۰-۵۴	
	17		2	55-59 years سال ۵۵-۵۹	
100	25	12	3	15-19 years سال ۱۵-۱۹	Work Experience سابقه کاری
	8		1	20-24 years سال ۲۰-۲۴	
	42		5	25-29 years سال ۲۵-۲۹	
	25		3	30-34 years سال ۳۰-۳۴	
100	59	12	7	22 Districts مناطق ۲۲ گانه	Workplace of Deputy Comptrollers II محل اشتغال قائم مقامان ذی حساب ۲
	33		4	Affiliated Organizations سازمان‌های وابسته	
	8		1	Affiliated Companies شرکت‌های وابسته	
100	25	12	3	Bachelor's Degree کارشناسی	Education Level تحصیلات
	58		7	Master's Degree کارشناسی ارشد	
	17		2	Doctorate (Ph.D.) دکترا	
100	34	12	4	Accounting حسابداری	Academic Discipline رشته تحصیلی
	8		1	Economics اقتصاد	
	8		1	Financial Management مدیریت مالی	

Total Percentage جمع درصد	Percentage درصد	Total جمع	Frequency فراوانی	Description شرح	Characteristic ویژگی
	17		2	Business Management مدیریت بازرگانی	
	25		3	Public Administration مدیریت دولتی	
	8		1	Other Management Sub-fields سایر گرایش‌های مدیریت	

در ادامه مطابق جدول ۲، مراحل تحلیل محتوای کیفی در راستای رسیدن به پاسخ پرسش پژوهش نشان داده می‌شود:

جدول ۲. مراحل تحلیل محتوای کیفی

Table 2. Stages of Qualitative Content Analysis

Procedures مراحل	Step گام
Defining the Research Problem مشخص کردن مسئله پژوهش	1
Reviewing Relevant Literature and Existing Sources مطالعه منابع مربوط و موجود با موضوع	2
Familiarization with the Content Presentation Framework آشنایی با چارچوب ارائه مطالب	3
Conceptualization مفهوم پردازی	4
Developing Data Collection Protocols and Attending to Nuances in Interview Texts تنظیم شیوه‌نامه گردآوری داده‌ها و توجه به سویه‌هایی از متن مصاحبه	5
Data Collection and Verification گردآوری داده‌ها و بازبینی	6
Data Interpretation and Report Writing تفسیر داده‌ها و نگارش گزارش	7

منبع: توکلی^۱ (۱۳۹۶)

¹ Tavakoli

۲.۳. اعتبارسنجی و روایی

در پژوهش حاضر، برای اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش، از زاویه بندی "کنترل اعضا" و "معیار مقبولیت" کوربین و استراوس^۱ (۲۰۰۸) بهره‌گیری شده است. در این پژوهش نمونه‌ها از بین افرادی که در واحدهای مختلف شهرداری تهران از قبیل مناطق، سازمان‌ها و شرکت‌های وابسته به شهرداری تهران شاغل هستند گزینش شدند. در این پژوهش جهت اعتباربخشی به مدل پژوهش و اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و رمزگذاری پژوهش در اختیار ده نفر (۵ نفر از مصاحبه‌شوندگان و ۵ نفر غیر از مصاحبه‌شوندگان) قرار گرفت و نظرات آنها نسبت به کدهای استخراج شده از متون داده‌ها اخذ گردید. روی هم رفته، آنها برچسب‌های مفهومی چسبانده شده را با محتوای داده‌ها زینده و معتبر انگاشته و ارزیابی نمودند. در پژوهش حاضر مصاحبه‌ها تا جایی ادامه یافت که اندیشه جدیدی حاصل نشد و اشیاع نظری برای پژوهشگر محقق شد و آخرین مصاحبه‌های انجام شده، داده‌های جمع‌آوری شده مفاهیم بیشتری اضافه نمود. مصاحبه‌های پژوهش حاضر در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ انجام شده است و به طور کلی ۱۲ مصاحبه انجام شد. در این پژوهش، پس از انجام مصاحبه‌ها، مکالمه‌های مربوطه چندین بار توسط پژوهشگر گوش داده شد و سپس گفتگوها در محیط نرم‌افزار Word نسخه ۲۰۱۳ تایپ شد و متون تایپ شده در نرم‌افزار MAXQDA قرار گرفت. سپس متون مکالمه‌ها چندین بار مرور شد و مفاهیم جدیدتری از متون استخراج گردید و تعدادی از مفاهیم استخراج شده تغییر پیدا کرد، این مرورها تا جایی تکرار شده است که از نظر پژوهشگر مفهوم جدیدی از متون قابل استخراج نبوده است. پس از خاتمه مرحله بررسی متون، معناهای استخراج شده، فهرست گردید و سپس مورد بررسی قرار گرفت.

۳.۳. کدگذاری و استخراج مقوله‌ها

در پژوهش حاضر مصاحبه‌های برداشت شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت کلمه به کلمه، خط به خط و پاراگراف به پاراگراف بررسی، مفهوم‌پردازی، کدگذاری و طبق تشابهات موجود و ویژگی‌های مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقوله‌ها (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص شدند. اطلاعات استخراج شده از مصاحبه‌های انجام شده، طی سه مرحله کدگذاری (باز، محوری و گزینشی) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در ادامه، طبق جدول ۳، نمونه‌ای از چگونگی استخراج مفاهیم اولیه برگرفته از متون مصاحبه‌ها ارائه می‌شود.

جدول ۳. نمونه‌ای از کدهای اولیه استخراج شده از متن مصاحبه‌ها

Table 3. Examples of Initial Codes Extracted from Interview Transcripts

کد اولیه (مفاهیم)	متن مصاحبه‌ها	کد مصاحبه‌شونده
اصلاح فرآیندها و تسهیل‌گری در امور شهرداری	کمک به بهبود روش‌ها و فرآیندها در تسریع امور شهرداری می‌تواند یک اصل در راستای انجام وظایف و کارکرد بهتر باشد.	A05

^۱ Corbin & Strauss

کد اولیه (مفاهیم)	متن مصاحبه‌ها	کد مصاحبه‌شونده
نظارت مالی نظام‌مند به واسطه بهینه‌سازی کنترل‌ها و فرآیندهای مالی	با بهینه‌سازی فرآیندها و کنترل‌های مالی و حسابداری، نظارت مالی قطعاً نظام‌مند می‌شود. شما یک موقع است فرآیندهای کاری‌تان تعریف نشده است همین طوری هردمبیلی هر روز یک سند و یک مدرک و یک نامه و هر روز یک درخواست می‌زنید هر روز یک فرم اختراع می‌کنید ولی اگر کار فرآیند داشته باشد مشخص است.	A12
تدوین برنامه استراتژیک نظام‌مند در جهت اصلاح فرآیندهای سازمانی	ما یک بار یادم می‌آید در تشکیلات که بودم همین دوره آموزشی اگر یادت باشد دوره آیین نگارش و مکاتبات اداری گذاشتیم که همه پرسنل شهرداری را آنجا آوردیم گفتیم این جزء سابقه آموزشی است همه آمدند اینقدر شلوغ بود دانشگاه ملی آزمون هم برگزار کردیم خود من آزمون را برگزار کردم معاون آموزشی اداره کل تشکیلات بودم یک کتابی برداشتیم نوشتیم من ۷-۸ تا از این اساتید ادبیات فارسی آوردم به عنوان یک مرکزی که متولی آموزش است و چکار کردم و از بچه‌هایی که در شهرداری کار کرده بودند و ادبیات فارسی خوانده بودند دعوت کردم رفتم اینها را شناسایی کردم جلسات زیادی گذاشتیم به اینها حقوق دادیم گفتیم آقا شما بیایید به جای اینکه هزینه تدریس می‌دهیم یک کتاب نوشتیم کتاب آماده شد آمد بیرون شهردار تهران عوض شد آقای ش "آمد شد معاون برنامه‌ریزی وقت، آقای ش" یک سری مشاور آورد که از نیروی انتظامی آمده بودند اینها همه از نیروی انتظامی آمده بودند، ایشان آمد کتاب را داد به مشاورش گفت مشاورم تایید کرد چاپ می‌شود جلسه گذاشت گفت این چیه گفتیم آقا ما رفتم نشستیم با اساتید و اهل فن دیدیم ایشان هم گفت آقا این را بدهید دست ایشان آورد دیدیم اینقدر با مداد روی این نوشتند خوب است عوض شد (الان از و به و موضوع از آنجا باب شد) چون اینها از نیروی انتظامی آمده بودند شروع کردیم مکاتبات از آنجا باب شد کاری ندارم درست یا غلط یک روش درستی برای مکاتبات اداری باب شد.	A12
طراحی فرآیندها و سیستم‌های مالی با همکاری اداره کل امور مجامع و حسابرسی	متأسفانه نقش اداره کل حسابرسی توی این زمینه خیلی مهم است که متأسفانه خیلی کمتر است از زمانی که اینها را دخیل کردند در پرداخت‌های دیونی که الان دارد انجام می‌شود، حواله‌ای که دارد صادر می‌شود می‌گویند نماینده اداره کل حسابرسی را پرداخت‌ها را باید بیاید اظهار نظر شود. به نظر من کار اصلی‌شان رها شده این هم مهم است کنترل پرداخت‌ها حالا یک فیلتر هم اضافه شود خیلی خوب است ولی چقدر خوب است اداره کل حسابرسی بیاید سیستم‌هایی را تعریف کند فرآیندهایی را تعریف کند که جلوگیری کلی شود و نیاز نباشد فیلترهای زیادی را سر راهمان بگذاریم روش‌هایی را مشکلات ایجاد نشود.	A02

کد اولیه (مفاهیم)	متن مصاحبه‌ها	کد مصاحبه‌شونده
استفاده از ظرفیت بخش‌های تخصصی شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی	به نظر من در شهرداری تهران یک واحدی به عنوان بهبود روش‌ها است توی سازمان نوسازی و تحول اداری که آن موقع من در تشکیلات و بهبود روش‌ها بودم معاون آنجا بودم این اداره ابتر است اصلاً هیچ کار یا خروجی ما از اینها ندیدیم به نظر من این اداره که بیرون از آنجا است ولی آدم‌هایی که می‌روند آنجا نظر می‌دهند باید با نظر مثلاً تخصصی نظارتی شورا فقط هم شهرداری نباشد (شورا و شهرداری) کمیته‌ای تشکیل شود این آدم‌ها بیانند چه بسا حقوق خوبی به اینها بدهند پست و جایگاه و مقام نه اینکه حالا آدم یا کسی را برداشته‌اند بگویند حالا برو آنجا فعلاً یک کاری انجام بده، جایگاه بهش بده حقوق بهش بده.	A12
لزوم طراحی ساختار و فرآیندهای مالی توسط ستاد در راستای قانون	بعد می‌آیی در جلسه نسبت به من ذی‌حساب سازمان و شرکت منتقد می‌شوی در حالی که تو مسئول هستی تو ساختار را درست کن تو سیستمات را ببند تو اجازه نده جای‌جایی بیافتد تو چرا می‌آیی از من مطالبه می‌کنی، چیزی که تو مسئول هستی می‌آیی از من مطالبه می‌کنی، گره کار ببین کجا است.	A08
لزوم اصلاح رویه‌های نادرست توسط ادارات کل بهبود روش‌ها، امور مالی و امور مجامع و حسابرسی	روش‌ها خصوصاً ادارات کلی که درگیر این قضیه هستند اداره کل بهبود روش‌ها اگر بیاید روش‌ها را احصاء بکند روش‌های غلط و درست را احصاء بکند، پیشنهادهایی بدهد برای انجام کار، یا خود اداره کل امور مالی بخش ذی‌حسابی، اداره کل حسابرسی این‌ها بیانند اگر موضوعاتی این‌شکلی هست به صورت کیس استادی (Case study) مشخص بشود آقا ۵-۶ تا فرآیند است این موضوعات را دارد از موضوعاتی که عرض کردم حالا ممکن است ۷-۸-۱۰ تا دیگر هم باشد الان شاید حضور ذهن نداشته باشم، بیاید روی این قضیه فکر کنه پیش‌بینی کند یک چارچوبی برایش تعریف کند نظام‌مندش بکند	A12
لزوم حمایت و بهره‌گیری از تجربیات خبرگان شهرداری در رفع مشکلات	من یک روزی فکر می‌کردم آن‌هایی که می‌روند در ستاد کار می‌کنند باید یک سر و گردن که چه عرض کنم ۱۰ سر و گردن از این‌هایی که در صف کار می‌کنند بالاتر باشند، چرا برای اینکه آدمی که در ستاد کار می‌کند باید به قوانین و مقررات آشنا بشود چه بسا اینکه مثلاً شما یک سند پیش آمده برایت می‌خواهید پرداخت بکنید مال ۵ سال قبل بوده شما باید بلد باشی بدانید که ۵ سال قبل آیین‌نامه معاملات سقف معاملات در این مورد این قرارداد چه گفته این جزء معاملات متوسط است عمده است جزیی است، براساس قانون وقتش برخورد بکنی چی یک کسی که در ستاد کار می‌کند منی که در صف هستم باید یک سر و گردن از من معلوماتش بالاتر باشد.	A12

کد اولیه (مفاهیم)	متن مصاحبه‌ها	کد مصاحبه‌شونده
	<p>متأسفانه من تجربه ستاد هم داشتم برعکس است چرا، چون ستاد مثل مناطق صف آن پولی که باید بدهند آن تشویقی که باید بکنند انگیزه‌ای که باید بدهند حالا پولی نیست می‌تواند غیرپولی باشد، جایگاه سازمانی، شان آن آدم و خیلی از موضوعات دیگر است چون این را نمی‌دهند آدم‌هایی که در صف هستند خیلی یا حال این را ندارند که بروند دنبالش این کار را بکنند یا بعضاً بخشید مهم نیست برای چه بروم این کار را بکنم، این است که اول باید آن سازوکار درست شود درست فکر کند و باید به این برسیم که آقا ما این را لازم داریم و اگر به این برسیم که لازم داریم دیدگاه‌مان را عوض می‌کنیم این آدم‌هایی که می‌آیند باید گلچین ذی‌حسابان باشند گلچین معاونین مالی باشند پس کسی که گلچین است باید گلچین باهاش برخورد کنیم، متأسفانه اهمیت نمی‌دهند.</p>	
<p>بهره‌گیری از آی‌تی در سیستم‌محور شدن فرآیندهای ذی‌حسابی</p>	<p>خیلی از امور قائل به شخص است یعنی من ذی‌حساب می‌آیم می‌گویم امروز این کار را بکنید و فردا یک ذی‌حساب دیگر می‌آید کلا یک چیز دیگری می‌گوید. ما اگر به صورت سیستماتیک دسته‌بندی بکنیم و مشخص بکنیم آن واحد را که عرض کردم عرض کردم آن جلسات را بگذاریم و کارها از آن حالت سلیقه‌ای خارج شود کارها از آن حالت سلیقه‌ای بودن خارج شود واحد بشود و سیستمی بشود یعنی من ذی‌حساب و ذی‌حسابی بعدی که قرار است یک‌ماهه دیگر یک سال دیگر بیاید این سیستم خودش طوری رفتار بکند که من امکان اینکه سلیقه بخواهم اعمال بکنم اعمال نشود و آن کسانی که دارند کار انجام می‌دهند و به نوعی قرار است بعداً صورت وضعیتی ارائه بدهند طوری باشد که احتمال خطای انسانی را کاهش بدهد احتمال اینکه حالا بخواهند دخل و تصرفی را داشته باشند کاهش بدهد هر چه از بحث‌های IT استفاده بشود قطعاً کمک‌حال است.</p>	A02
<p>سیستم‌محور شدن فرآیندهای کنترلی مالی و ذی‌حسابی</p>	<p>بالاخره همه چیز دارد سیستمی می‌شود؛ از درخواست کار که سیستمی ایجاد می‌شود تا صدور چک که به هر حال دیجیتال می‌شود و امضای چک‌مان هم دارد نقش امضا می‌افتد.</p>	A07
<p>رویکرد سیستمی در اصلاح فرآیندهای مالی</p>	<p>آن آدم‌ها باید بیایند تدوین بکنند سازوکار را انجام دهند مثل یک سیستم input دارد فرآیند دارد output دارد خود این آدم input را انجام دهد بیایند در اجرا نگاه بکنند output را برود بازخورد را ببیند بازخوردش چه است اینجا من این روش را گذاشته‌ام اینجا قفل می‌شود به چه می‌خواهم برسم اینجا قفل شده یک پیچ را مثلاً باز کنند روان‌تر شود این یک چیزی است که در دنیا پذیرفته شده است.</p>	A12

کد اولیه (مفاهیم)	متن مصاحبه‌ها	کد مصاحبه‌شونده
	سیستم است دیگر چیزی نیست که ما الان بگوییم بعد از ۳۰ سال کشفش کردیم نه از قدیم بوده هر سیستمی که این فرآیند برایش طی نشود (ورودی، فرآیند، اجرا، خروجی و بازخورد) محکوم به فنا است به درد نمی‌خورد.	
اصلاح فرآیندهای مالی اشتباه برگرفته از نظرات مالی‌ذی‌حساب	همچنین پیامد دیگر نظارت مالی مناسب‌ذی‌حسابان این است که با کنترل و اصلاح فرآیندهای اشتباه مالی و ارائه نظرات پیشنهادی در راستای اصلاح فرآیندها و رویه‌های سیستمی در راستای قانون به صورت فرآیندهای بودجه‌محور و قانون‌محور به واحدها کمک نمایند.	A09
آسیب‌شناسی گلوگاه‌های مالی سازمان به کمک ذی‌حسابان دارای صلاحیت	طرف باید کاربلد باشد در آن کاری که می‌گذاریم، شما در کار ذی‌حسابی می‌بینی در سیستم ایراد دارد می‌آید می‌گوید آقا مثلا درخواست بد می‌دهد آقا برو ببین برای چه درخواست بد می‌دهد ریشه‌یابی‌اش کن مثلا امروز نمونه‌اش طرف آمده می‌گوید تنخواهم کم است آقا تنخواهت برای چه کم است می‌گوید لوله نمی‌خرد لامپ نمی‌خرد این‌هایی که تو می‌گویی من در سابقه چندین ماهات می‌بینم بهت دادم اینجا دادم آنجا دادم تو همش غذا دادی و ماشین کجا لوله خریدی الان دنبال لوله می‌گردی پس باید سیستم برود آن را پیدا بکند و آن اشکال را رفعش بکند اگر آدم کاربلد باشد می‌تواند برود ریشه‌یابی بکند مشکل را حل بکند تا اینکه تب یا آن کار را بخواباند بله چهار تا سند امضاء می‌کنی فعلا صدای همه می‌خوابد ولی آیا مشکل حل می‌شود.	A12
نظارت مالی مناسب با بهره‌گیری از خلاقیت در طراحی فعالیت‌های کنترلی	من یک جایی کار می‌کردم برای درخواست انعقاد قرارداد همه را آوردیم مثلا یک پوشه زرد رنگ کردیم یعنی یک اشکالی که در آن سیستم بود درخواست قراردادها گم می‌شد بعد این پوشه زرد رنگ معلوم بود رو میز هر کس بود مشخص بود این فرآیند است دیگه، یا مثلا آمده بودیم درخواست را چارچوب برایش گذاشته بودیم می‌گفتیم آقا شما باید درخواست این باشد ولی وقتی که در آن چارچوب می‌آوردید شما مثلا یک جایی برای طرف می‌گذاری می‌گویی آقا بودجه باید اینجا را تایید بکند اینجا را مدیرعامل باید امضاء بکند اینجا را معاون باید امضاء بکند، دیگر وقتی فرم می‌آید امضاء را نداشته باشد هر کسی ببیند می‌فهمد آقا این فرآیند یک جایش نقص دارد به خاطر این انجام نشده این است که قطعاً موثر و تأثیرگذار است.	A12
ارائه نظرات اصلاح فرآیندهای مالی اشتباه توسط ذی‌حسابان	همچنین با توجه به اینکه ذی‌حسابان در واحدهای مختلف کار کرده‌اند و تجربه دارند می‌توانند به اصلاح رویه‌ها و فرآیندهای اشتباه مالی و ارائه نظرات اصلاحی به واحدها بپردازند.	A09

کد اولیه (مفاهیم)	متن مصاحبه‌ها	کد مصاحبه‌شونده
استفاده از ظرفیت ذی‌حسابان در رفع مشکلات و فرآیندهای مالی و ذی‌حسابی	من به مدیر کل امور مالی گفتم آقا این ذی‌حساب‌ها را که برمی‌دارند یا معاونین مالی کسانی که تخصص دارند در حوزه مالی اینها را نگذارید انگشت بزنند صبح ببینند و شب ببینند یک کاری برایش تعریف کن این کیس استادی برو پیدایش بکن ۴ تا کار، راهکار این که ما از این بن‌بست خارج شویم تو بیا به من بگو بعد یک کمیته‌ای بگذار ۴-۵ نفر خود همین‌ها از دل اینها خیلی چیزها می‌آید بیرون، یعنی باید برنامه را در دل مجموعه نمی‌توانید بیرون مجموعه بنویسید آقا من کسی دارم بیرون در دل مجموعه این آدم‌ها هستند من امروز ذی‌حساب هستم یک ماه نیستم ۴ ماه نیستم ۵ ماه نیستم هیچ کس از من و تخصص من استفاده نمی‌کند هم من اذیت می‌شوم هم آن آدم که سیستم برایش حقوق پرداخت می‌کند و هیچ خروجی هم از این نمی‌گیرد این است که نمی‌شود یک نسخه واحدی پیچید.	A12
بهره‌گیری واحدها از نظرات ذی‌حسابان درباره اصلاح فرآیندها	همچنین واحدها از نظرات خلاقانه ذی‌حسابان نسبت به مسیرها و رویه‌های قانونی کاهش هزینه‌ها و افزایش درآمدها باید استفاده کنند.	A09

در مرحله بعد مطابق جدول شماره ۴، از ادغام و طبقه‌بندی مفاهیم اولیه برآمده از متون مصاحبه‌ها مقوله‌های سطح دوم ایجاد شده است. در این مرحله مفاهیمی که از نظر موضوعی با هم در مربوط هستند در یک دسته قرار گرفته است.

جدول ۴. نمونه ای از مقوله‌های سطح دوم استخراج شده از ادغام مفاهیم اولیه

Table 4. A Sample of Second-order Categories Extracted from the Integration of Initial Concepts

مفاهیم اولیه	مقوله‌های سطح دوم
اصلاح فرآیندها و تسهیل‌گری در امور شهرداری نظارت مالی نظام‌مند به واسطه بهینه‌سازی کنترل‌ها و فرآیندهای مالی تدوین برنامه استراتژیک نظام‌مند در جهت اصلاح فرآیندهای سازمانی	تدوین برنامه مدون و نظام‌مند اصلاح فرآیندهای سازمانی
طراحی فرآیندها و سیستم‌های مالی توسط اداره کل حسابرسی استفاده از ظرفیت بخش‌های تخصصی شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی لزوم طراحی ساختار و فرآیندهای مالی توسط ستاد در راستای قانون لزوم اصلاح رویه‌های نادرست توسط ادارات کل بهبود روش‌ها، امور مالی و امور مجامع و حسابرسی / لزوم حمایت و بهره‌گیری از تجربیات خبرگان شهرداری در رفع مشکلات	استفاده از نظرات خبرگان شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی

مفاهیم اولیه	مقوله‌های سطح دوم
سیستم‌محور شدن فرآیندهای مربوط به کنترل‌های مالی و ذی‌حسابی بهره‌گیری از آی‌تی در سیستم‌محور شدن فرآیندهای ذی‌حسابی رویکرد سیستمی در اصلاح فرآیندهای مالی	سیستم‌محور شدن فرآیندهای مالی
اصلاح فرآیندهای مالی اشتباه برگرفته از نظرات مالی ذی‌حساب آسب‌شناسی گلوگاه‌های مالی سازمان به کمک ذی‌حسابان دارای صلاحیت نظارت مالی مناسب با بهره‌گیری از خلاقیت در طراحی فعالیت‌های کنترلی ارائه نظرات اصلاح فرآیندهای مالی اشتباه توسط ذی‌حسابان استفاده از ظرفیت ذی‌حسابان در رفع مشکلات و فرآیندهای مالی و ذی‌حسابی بهره‌گیری واحدها از نظرات ذی‌حسابان درباره اصلاح فرآیندها	بهره‌مندی واحدها از نظرات ذی‌حسابان در اصلاح فرآیندهای مالی

مطابق جدول شماره ۴، نحوه طبقه‌بندی و استخراج مقوله سطح دوم به صورت نمونه‌ای ارائه گردید و چهار مقوله سطح دوم (تدوین برنامه مدون و نظام‌مند اصلاح فرآیندهای سازمانی، استفاده از نظرات خبرگان شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی، سیستم‌محور شدن فرآیندهای مالی و بهره‌مندی واحدها از نظرات ذی‌حسابان در اصلاح فرآیندهای مالی) استخراج و طبقه‌بندی گردید. در مرحله بعد طبق جدول شماره ۵ مقوله‌های سطح دوم شناسایی شده که از نظر معنایی با هم در ارتباط بودند در یک دسته طبقه‌بندی شدند و از ادغام آنها مقوله سطح اول با عنوان «اصلاح فرآیندهای مالی» استخراج گردید.

جدول ۵. ادغام و طبقه‌بندی مقوله‌های سطح دوم و استخراج مقوله سطح اول
Table 5. Integration and Classification of Second-order Categories and Extraction of First-order Categories

مقوله‌های سطح دوم	مقوله سطح اول
تدوین برنامه مدون و نظام‌مند اصلاح فرآیندهای سازمانی استفاده از نظرات خبرگان شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی سیستم‌محور شدن فرآیندهای مالی بهره‌مندی واحدها از نظرات ذی‌حسابان در اصلاح فرآیندهای مالی	اصلاح فرآیندهای مالی

۴. یافته‌های پژوهش

در این پژوهش پس از تجزیه و تحلیل متون مصاحبه‌ها، در نهایت ۹ مقوله سطح اول و ۳۵ مقوله سطح دوم و ۱۴۸ ریز مقوله استخراج شد. در ادامه برابر جدول ۶ مقوله‌های سطح اول و دوم ارائه شده است.

جدول ۶. مقوله‌بندی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران
Table 6. Categorization of Factors Influencing the Optimization of Financial Processes in Tehran Municipality

مفاهیم	مقوله سطح دوم	مقوله سطح اول
۲۶	مزایای استفاده از نرم‌افزارهای مالی و حسابداری در بهینه‌سازی فرآیند بازنگری فرآیندهای مالی به کمک خروجی سیستم کنترل داخلی هوشمند توسعه و به‌کارگیری کنترل‌های مالی بیشتر در سیستم جامع مالی شهرداری تهران توسعه نظارت بر فرآیندهای مالی توسط ذی‌حسابان در بستر فناوری اطلاعات دقت بالای عملیات حسابداری و مالی با بهره‌گیری از سیستم‌های هوشمند	بهره‌گیری از فناوری اطلاعات
۱۴	افزایش بهره‌وری و اثربخشی افزایش سطح علمی و مهارتی کارکنان واسطه آموزش فرآیندهای مالی تحقق اهداف سازمانی به واسطه آموزش فرآیندهای مالی به کارکنان کاهش هزینه‌ها و ریسک‌ها برگرفته از آموزش فرآیندهای مالی به کارکنان آموزش فرآیندهای مالی به کارکنان واحدهای اجرایی	آموزش کارکنان عاملی در راستای بهینه‌سازی فرآیندهای مالی
۱۲	لزوم تشکیل کمیته تخصصی بهینه‌سازی فرآیندهای مالی بعد نظارتی ذی‌حساب بر اجرای صحیح رویه‌ها و فرآیندهای مالی مجموعه	نظارت بر اجرای فرآیندهای مالی
۱۲	مراحل و شیوه‌های بهینه‌سازی فرآیندهای مالی لزوم رویکرد بهبود مستمر نظارت و فرآیندهای مالی	رویکرد بهبود مستمر فرآیندهای مالی
۵	عدم توجه به زمان‌بندی مناسب ابلاغ و اجرای برنامه‌ها و پروژه‌ها عدم اجرای قانون متأثر از انجام امور اجرایی بدون بخشنامه و دستورالعمل	چالش عدم رعایت فرآیندهای مالی به واسطه ابلاغ بی‌موقع برنامه‌ها
۴۰	وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی ضرورت وحدت رویه در نظارت مالی استفاده مجموعه‌های شهرداری از یک سیستم یکپارچه مالی عدم وجود وحدت رویه در فرآیندهای مالی مجموعه‌های شهرداری لزوم وحدت رویه در اجرای قوانین و بخشنامه‌ها استفاده از چک‌لیست‌های کنترلی در راستای وحدت رویه برگزاری جلسات وحدت رویه تدوین برنامه مدون وحدت رویه در فرآیندهای مالی	لزوم وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی
۳	برتری قانون نسبت به عرف مقاومت کارکنان واحدها در برابر تغییرات رویه‌ها و فرآیندها رویه‌ها و فرآیندهای موجود در واحدهای شهرداری تهران	فرآیندهای مالی رایج در واحدها

مفاهیم	مقوله سطح دوم	مقوله سطح اول
۲۲	لزوم بازبینی فرآیندهای مالی سازمان و شرکت‌ها تدوین مدل نظارتی واحد بر پایه سیستم‌محور بودن هوشمندسازی در نظارت و فرآیندهای مالی سیستم‌محور شدن و جلوگیری از اعمال سلیقه در اجرای فرآیندهای مالی	لزوم سیستم‌محور شدن فرآیندهای مالی
۱۹	تدوین برنامه مدون و نظام‌مند اصلاح فرآیندهای سازمانی استفاده از نظرات خبرگان شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی سیستم‌محور شدن فرآیندهای مالی بهره‌مندی واحدها از نظرات ذی‌حسابان در اصلاح فرآیندهای مالی	اصلاح فرآیندهای مالی
۱۴۸	جمع	

۱.۴. تشریح مقوله‌های استخراج شده

پژوهش حاضر به بررسی بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران پرداخته است و بر اهمیت این موضوع در بهبود کارایی و شفافیت در شهرداری تهران تأکید دارد. نتایج به دست آمده از پژوهش «بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران» که با اخذ نظرات قائم‌مقامان ذی‌حساب واحدهای شهرداری تهران مورد بررسی قرار گرفت تأکید بر این موضوع دارد که مؤلفه‌های نه‌گانه از قبیل بهره‌گیری از فناوری اطلاعات، آموزش فرآیندهای مالی، نظارت بر اجرای فرآیندهای مالی، رویکرد بهبود مستمر فرآیندهای مالی، چالش عدم رعایت فرآیندهای مالی به واسطه ابلاغ بی‌موقع برنامه‌ها، لزوم وحدت‌رویه در اجرای فرآیندهای مالی، فرآیندهای مالی رایج در واحدها، لزوم سیستم‌محور شدن کلیه فرآیندهای مالی و اصلاح فرآیندهای مالی تأثیر معناداری بر بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران دارد. با توجه به دیدگاه مصاحبه‌شوندگان و تجزیه و تحلیل متون و مقوله‌های تأثیرگذار بر بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران، تعداد نه مؤلفه کلیدی شناسایی شده در ادامه تبیین می‌شود.

۲.۴. بهره‌گیری از فناوری اطلاعات

مشارکت‌کنندگان، یقین داشتند که با توجه به پیشرفت علوم و فناوری اطلاعات و تکنولوژی‌های روز لازم است در بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران از فناوری اطلاعات استفاده شود و این مؤلفه تأثیر با اهمیتی بر بهینه‌سازی فرآیندهای مالی دارد و به کارگیری فناوری اطلاعات و استقرار سیستم‌های مالی و نرم‌افزارهای حسابداری پیشرفته در شهرداری تهران یکی از ضروریات بوده و مزیت‌های زیادی دارد. بهره‌گیری و مدیریت فناوری و تجهیز سیستم‌ها به فناوری هوش مصنوعی در حوزه فرآیندهای مالی موجب نظام‌مندتر شدن، افزایش دقت، کاهش انحرافات از قوانین، در بخش مالی شهرداری خواهد شد و این توانمندی در فرآیندهای مالی مستلزم مدیریت سیستم، نظارت و کنترل ساختار و نظام مالی شهرداری به صورت نظام‌مندتر با استفاده از هوش مصنوعی و مدیریت سطح دسترسی‌ها به واحدها و کاربران است. همچنین نظام‌مند شدن فرآیندها در شهرداری تهران با

بهره‌گیری از سیستم‌های توسعه‌یافته و مدیریت فناوری هوش مصنوعی امکان‌پذیر خواهد بود. به عنوان مثال در راستای سیستم‌محوری و انجام فرآیندها به کمک فناوری اطلاعات می‌توان در اجرای کلیه فرآیندهای مربوط به انعقاد قراردادها و برگزاری مناقصه‌ها و مزایده‌ها، رعایت قوانین مربوط به اساسنامه و روزنامه رسمی شرکت‌کنندگان در مناقصه‌ها و مزایده‌ها، تهیه آنالیز و برآورد اولیه منضم به پیمان پروژه‌ها، آدرس، قیمت کارشناسی در ابتدای شروع تشریفات مناقصه و مزایده و کمیسیون معاملات و همچنین در ابتدای شروع عملیات اجرایی پروژه‌ها و برنامه‌ها از سامانه‌های توسعه‌یافته هوشمند و یکپارچه بهره برد و همچنین زمان ارائه صورت وضعیت توسط پیمانکاران مجری، صورت وضعیت سیستمی ارائه شود و صورت‌تجسسه تحویل زمین، دستورکارها، صورت‌تجسسه انجام کار، رسیدگی‌ها، تایید ناظر و مشاور و کارفرما، ابلاغیه‌های ماده ۲۹ و ۳۰ شرایط عمومی پیمان، لوایح تاخیرات، قیمت‌های جدید و انحراف از مقادیر، صورت‌وضعیت‌های موقت و تعدیل و قطعی، صورت مجلس تحویل موقت و اجرایی، شیت‌های آزمایشگاهی همه به صورت سیستمی و هوشمند برگرفته از قانون و استانداردها کنترل و اجرایی شود تا از اعمال سلاقی و سوگیری جلوگیری شود. البته در حد ناچیز در حوزه خدمات شهری و فضای سبز و عمران به این سمت رفته‌اند ولی در ابتدای راه هستند باید کلیه موضوعات مرتبط دیده شود و به صورت فرآیندهای هوشمند اجرا شود. مصداق دیگر لزوم تحقق ماده ۳۶ آیین‌نامه معاملات شهرداری تهران است که کار یا خدمات جدید بیشتر از ده درصد نشود که این را سیستم به صورت هوشمندانه گزارش و پیام دهد و اجازه تجاوز از ده درصد را ندهد. همچنین پیشنهاد می‌شود سیستم مالی هوشمند، کنترل‌های لازم را در خصوص مطابقت و عدم مطابقت رسیدگی‌های انبار صادره مربوط به اسناد را به صورت تجمعی و چه به صورت هر سند (در مرحله صدور رسید انبار و هم در مرحله ذی‌حسابی و رسیدگی) با آنالیز منضم به پیمان و یا کمیسیون معاملات، کنترل و گزارش نماید تا اینکه ذی‌حسابان مجبور نباشد کلیه صورت وضعیت‌های قبلی را بخواهند و کالاهای تحویلی و رسید انبار شده را کنترل و بررسی نمایند، این موضوع تسهیل بخشی و افزایش دقت و کاهش خطا در عملیات مالی، بودجه‌ای و حسابداری را در رسیدگی و کنترل ذی‌حسابان را در برخواهد داشت. البته موضوع مهمی که وجود دارد مربوط به کارکرد درست سیستم مالی مجهز به هوش مصنوعی است و لازم است برنامه‌نویسی و هوشمندسازی سیستم و کارکرد آن صحت‌سنجی و مسیر ارتقاء برای آن دیده شود. از منظر دیگر لازم است واحدهای شهرداری در معاونت‌های اجرایی و تخصصی به ویژه حوزه مالی و ذی‌حسابی مجهز به فناوری و سیستم‌های هوشمند شوند و فعالیت‌هایی که در ابتدای فرآیند و در سطح بخش‌های مختلف واحدها به صورت درخواست اولیه ثبت و فرآیند آغاز می‌شود و با اجرای فعالیت‌ها به اسناد مالی منتج شده و نهایتاً جهت بررسی به حوزه مالی و ذی‌حسابی ارجاع داده می‌شود، لذا لازم است در طول فرآیند پیشگفته سیستم هوشمند حاکم باشد. در این صورت سیستم هوشمند اجازه انحراف از قانون و بخشنامه‌ها و ساختار تعیین شده را به افراد نخواهد داد. همچنین لازم است در طول فرآیند بهره‌گیری شده از سیستم مالی هوشمند کلیه انحرافات، عدم انطباق‌ها و تضادها توسط سیستم مذکور شناسایی و به کاربران و مدیران اعلام شود. به عنوان مثال سیستم مجهز به هوش مصنوعی در حوزه ذی‌حسابی عدم رعایت فرآیندهای تعریف شده، عدم تعهد اعتبار مرتبط، عدم رعایت قوانین و مقررات، عدم تهیه مستندات مورد نیاز سیستمی، عدم تکمیل امضاء، عدم رعایت تشریفات قانونی در مناقصات و مزایدات و همچنین عدم رعایت تشریفات در سطح معاملات خرد و متوسط و کلان، عدم رعایت بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و غیره را نمایش و گزارش کند. یکی از پاشنه

آشیل‌های حوزه مالی این است که در برخی از واحدهای شهرداری برخی فرآیندهای مهم مالی از قبیل رسید و حواله انبار به صورت دستی انجام می‌شود و لازم از در خصوص رعایت سیستم‌محوری در کلیه واحدهای شهرداری یکسان‌سازی شود. خبرگان از منظر سیستم‌محوری در بخش نظارت مالی بیان داشتند که، سیستم جامع مالی شهرداری تهران از نگاه نظارت و کنترل‌های مالی آن چنان توسعه مناسبی نداشته است و لازم است سیستم مذکور براساس شرح وظایف نظارتی ذی‌حسابان به‌روزرسانی و توسعه داده شود و نظارت مالی ذی‌حسابان در بستر فناوری اطلاعات محقق شود. طبق نظرات خبرگان، با بهره‌گیری از خروجی و نتیجه عملکرد سیستم کنترل داخلی هوشمند، می‌توان اقدامات اصلاحی در فرآیندهای مالی را شناسایی، طراحی و پیاده‌سازی کرد. از سوی دیگر مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که، سیستم کنترل داخلی اثربخش در رعایت فرآیندهای مالی و جلوگیری از فساد دارای اهمیت است. البته کارکرد اثربخش سیستم کنترل داخلی حمایت مدیران ارشد و مسئول را می‌طلبد. امروزه موضوع امنیت اطلاعات مالی برای سازمان بزرگی مثل شهرداری تهران حائز اهمیت است و با توجه به صلاحدید مدیریت شهری و مجموعه معاونت مالی و اقتصاد شهری شهرداری تهران دسترسی سیستم‌های مالی و حسابداری با حساسیت بالا در اختیار افراد ذیصلاح داده می‌شود و از سوء استفاده، از بین رفتن اطلاعات مالی و دسترسی و نفوذ افراد غیرمجاز به اطلاعات مالی جلوگیری می‌شود. مشارکت‌کنندگان بیان داشتند که، تطابق فرآیندهای مالی با قوانین و استانداردهای حسابداری به کمک نرم‌افزارهای مالی از ضروریات بوده و از راهکارهای توسعه و اعمال قانون است و در شهرداری تهران این موضوع تا حدودی در حال انجام بوده و نیازمند توسعه بیشتر است. از سوی دیگر استفاده مناسب از نرم‌افزارهای مالی توسعه یافته منجر مدیریت مالی اثربخش در شهرداری تهران خواهد شد و مانیتورینگ مالی محقق شده و به مدیران شهری امکان رصد دقیق و به روز وضعیت مالی را می‌دهد و در نتیجه منتج به تصمیم‌گیری‌های بهینه در موضوعاتی از قبیل تخصیص منابع، کنترل و نظارت‌های مالی، مالیات، هزینه، مدیریت و کاهش هزینه، درآمد و مدیریت دارایی‌ها و منابع مالی خواهد شد. همچنین، استفاده از نرم‌افزار در حوزه مالی منجر به ذخیره‌سازی مکانیزه و سیستمی اطلاعات مالی، کاهش هزینه‌ها و خطاهای انسانی و افزایش دقت، قابلیت اتکاء اطلاعات مالی، افزایش سطح اعتماد و بهبود کیفیت داده‌های مالی خواهد شد. استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری و سیستم‌های مدیریت اطلاعات هوشمند از قبیل سامانه جامع معاملات، سیستم جامع مالی و سامانه‌های شهرسازی منجر به خودکارسازی و بهبود فرآیندهای مالی در شهرداری تهران می‌شود و یکپارچه‌سازی سیستم و نرم‌افزارهای مالی و خودکارسازی فرآیندهای مالی در کلیه قسمت‌های شهرداری تهران از قبیل شهرسازی به عنوان یکی از مراکز شروع فرآیند درآمد، بخش‌های مختلف اداره درآمد و وصول مطالبات، قراردادها و تشریفات قانونی مربوطه، معاونت‌های تخصصی، بخش بودجه و اعتبارات، حسابداری و زیربخش‌های مربوطه از جمله مدیریت انبارها، موجودی مواد و کالا، خزانه‌داری و صدور چک، استرداد عوارض، حساب‌های انتظامی و تضامین، مدیریت منابع نقد و غیرنقد، دریافت و پرداخت‌ها از ضروریات است. برابر نظرات مصاحبه‌شوندگان یکی از مصادیقی که در حوزه مالی به صورت دستی انجام می‌شود، مربوط به فرآیند استرداد عوارض به شهروندان است و در حال حاضر معاونت شهرسازی، واحد درآمد و مالی و اقتصاد شهری مناطق اقدام به تکمیل، اعلام نظر و تایید در فرم‌های دستی و کپی شده می‌نمایند و لازم است به عنوان نمونه این فرآیند مالی خودکارسازی شده و از طریق سیستم نرم‌افزاری عملیاتی شود. بنابراین انجام

عملیات مالی با نرم افزارهای حسابداری و مالی در کمترین زمان موجب انجام تراکنش‌های مالی و محاسبات خودکار و روشمند و پرهیز از چالش‌ها و مشکلات روش‌های دستی و غیرسیستمی خواهد شد.

۳.۴. آموزش فرآیندهای مالی

مصاحبه‌شوندگان بیان داشتند که، آموزش و توانمندسازی کارکنان در استفاده از فرآیندهای مالی در بهینه‌سازی فرآیندهای مالی مذکور نقش بسیار مهمی دارد. آموزش کارکنان در مورد فرآیندهای جدید و تازه طراحی شده و نحوه استفاده از ابزارهای مربوطه، از واجبات است. به عنوان مثال قبل از استقرار سیستم جامع مالی شهرداری تهران از سیستم قدیمی استفاده می‌شد و بعد از استقرار سیستم جدید واحدها ملزم شدند سیستم جدید و فرآیندها و زیرسیستم‌های جدید را اجرا و آموزش ببینند. در راستای انجام بهتر امور اجرایی در چارچوب قانون و رعایت اصول، استانداردها و لزوم رفع چالش‌های موجود و پاسخگویی مدیران اجرایی واحدهای شهرداری تهران ضروری است. رویه‌ها و فرآیندهای مالی به آنان آموزش داده شود. خبرگان معتقد بودند آموزش فرآیندهای مالی به کارکنان موجب کاهش هزینه‌ها خواهد شد. به عبارتی دیگر با آموزش کارکنان شهرداری تهران، خطاهای انسانی در زمینه امور حسابداری و مالی کاهش یافته و آنان فرآیندهای مالی استاندارد و تعریف شده را بهتر و با کمترین خطا اجرا می‌کنند. از سوی دیگر با به کارگیری توانمندی و مهارت‌های کسب شده برگرفته از آموزش فرآیندهای مالی، نرم‌افزار، فناوری و تکنولوژی‌های مالی و حسابداری نوین، ریسک‌ها و هزینه‌ها کاهش خواهد داشت. در نتیجه بهینه‌سازی فرآیندها به مدیران کمک می‌کند تا با استفاده بهینه از منابع مالی و غیرمالی اهداف سازمانی محقق شود. طبق نظرات خبرگان، آموزش فرآیندهای مالی به کارکنان موجب بهبود توانایی تجزیه و تحلیل، استفاده بهینه از نرم‌افزارهای مالی و فناوری اطلاعات و خودکارسازی فرآیندهای مالی، تعامل موثرتر کارکنان مالی در داخل واحدها و بین واحدهای وابسته شهرداری، آمادگی کارکنان در برابر تغییرات و به روزرسانی فرآیندهای مالی، افزایش بهره‌وری و اثربخشی، دقت بالاتر در ثبت و به تصویر کشیدن تراکنش‌ها و رویدادهای مالی خواهد شد. به عبارتی دیگر، آموزش کارکنان به آنان امکان می‌دهد گزارش‌های مالی را به شکلی اثربخش‌تر، مربوط‌تر و کارآمدتر از سیستم استخراج کنند و این توانایی کارکنان در تهیه گزارش‌های قابل اتکا، مدیران شهری را در تصمیم‌گیری‌های کلان و استراتژیک مدیریت شهری یاری خواهد کرد. از سوی دیگر باتوجه به لزوم استقرار سیستم کنترل داخلی و با نگاه به اینکه کار حسابداری و مالی در شهرداری تهران به صورت تیمی انجام می‌شود و خارج از توانایی‌های فردی است، آموزش‌های کار تیمی در امور مالی و حسابداری موجب اثربخشی و انجام بهتر فرآیندهای مالی در واحدهای شهرداری خواهد شد. آموزش کارکنان در مورد مفاهیم و رویه‌های حسابداری به تعامل، همکاری و تصمیم‌گیری بهتر منجر خواهد شد و این تعامل موجب تطابق و بهبود بیشتر فرآیندهای مشترک می‌شود. به عنوان مثال حساب‌های فی مابین و ارتباطات مالی بین واحدها و داخل واحدهای مختلف شهرداری وجود دارد، نمونه بارز آن انجام تطبیق‌های حساب است که در مقاطع زمانی مورد نیاز به ویژه در پایان سال مالی انجام می‌شود و این نتیجه کار تیمی است که با راهبری و انجام آموزش‌های مرتبط انجام این امور را تسهیل خواهد کرد. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که، بهینه‌سازی فرآیندهای مالی تأثیرات عمیق و اصولی بر مدیریت شهری کلان شهرداری تهران دارد. بهینه‌سازی فرآیندهای مالی منجر به کاهش زمان و هزینه‌های صرف‌شده خواهد شد و در

نتیجه بهره‌وری کارکنان و منابع سازمانی افزایش می‌یابد. به طور کلی، آموزش کارکنان در زمینه حسابداری و مالی منجر به بهبود دقت، افزایش قابلیت پیش‌بینی، کاهش خطاها، ارتقاء تعامل و بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری خواهد شد و در نتیجه این موضوع موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی و در نهایت بهبود عملکرد و توسعه نظام مالی و حسابداری شهرداری تهران می‌شود.

۴.۴. نظارت بر اجرای فرآیندهای مالی

خبرگان اجماع نظری داشتند که، نظارت بر اجرای فرآیندهای مالی یکی از واجبات در حوزه مالی شهرداری تهران است. نظارت بر اجرای فرآیندهای مالی منجر به شناسایی مشکلات، چالش‌ها و تنگناهای موجود خواهد شد و در مرحله بعد می‌توان نسبت به اصلاح و ارتقاء فرآیندهای اشتباه و افزودن فرآیندهای جدید و مورد نیاز اقدام کرد. در این راستا لازم است کمیته متخصص بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و کنترل‌های داخلی و ایجاد سیستم‌های کنترلی و پایش مداوم فرآیندهای مالی در شهرداری تهران تشکیل شود و به صورت مستمر سیستم را تجزیه و تحلیل و به‌روزرسانی کند. همچنین اعضای کمیته مذکور پس از توسعه و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی و بهبود فرآیندهای مالی، در بازبینی و بهبود مستمر فرآیندها نقش‌آفرینی خواهند داشت. با انجام بازخوردهای دوره‌ای و به‌روزرسانی‌های لازم، واحدهای شهرداری تهران در حفظ کیفیت و اثربخشی سیستم‌های مالی پشتیبانی خواهند کرد و کمک خواهند نمود تا سیستم کنترل داخلی مناسبی برای فرآیندهای مالی و بودجه‌ای پیاده‌سازی و عملیاتی شود و با پایش مداوم عملکرد، مشکلات احتمالی را به سرعت شناسایی و اصلاح کرده و از بروز ریسک‌های مالی و اداری در شهرداری تهران پیشگیری خواهد نمود. البته تا حدودی شهرداری تهران به این سمت رفته است ولی کافی نبوده و جای توسعه زیادی در این بخش وجود دارد. کمیته بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و کنترل‌های داخلی، با تخصص و تجربه خود به واحدهای شهرداری تهران کمک خواهد کرد تا فرآیندهای مالی و حسابداری مسیری بهینه و رو به توسعه را طی کرده و عملکرد آن موجب ایجاد ارزش افزوده، کاهش هزینه‌ها، موفقیت و توسعه بلندمدت در شهرداری تهران شود. از سوی دیگر با ارائه راهکارهای نوین و عملی و تسهیل‌گری در فرآیند مالی توسط کمیته مذکور، رشد و پایداری مالی، افزایش شفافیت و انضباط مالی، پاسخگویی و ارتقاء سطح ارائه خدمات به شهروندان محقق خواهد شد. طبق نظرات مصاحبه‌شوندگان، بعد نظارتی ذی‌حسابان در شهرداری تهران نظارت بر اجرای صحیح روش و رویه‌های مالی و اعمال قوانین در مجموعه‌ها است و یکی از فعالیت‌های نظارتی که می‌توان در بخش فرآیندهای مالی اعمال نمود مرحله ذی‌حسابی و تایید اسناد مالی است که توسط قائم‌مقامان ذی‌حساب انجام می‌شود. زمانی که یک رویداد مالی از ابتدای فرآیند تا انتهای آن به صورت قانونی و اصولی انجام شده باشد، در مرحله ذی‌حسابی هم با چالش جدی مواجه نخواهد شد ولی اگر در فرآیند مربوطه قانون و اصول و بخشنامه‌ها رعایت نشده باشد سند مالی در مرحله ذی‌حسابی با مشکل مواجه خواهد شد و هر چقدر که فرآیند مربوطه رو به جلو می‌رود مشکلات جدیدتری از نظر قانونی نمایان می‌شود. به عنوان مثال امروزه خیلی از موضوعات و مشکلاتی که، شهرداری تهران دست به گریبان است و از سال‌های گذشته به حال تسری پیدا کرده است شامل کار نیمه رها شده و عدم ارائه و تایید صورت وضعیت قطعی توسط پیمانکار و کارفرما و قطعی‌نشدن موضوع قرارداد، نداشتن مفاصا حساب بیمه، عدم مستندسازی کافی، عدم رفع نواقص پروژه طبق قرارداد، قراردادهای باز و غیره مربوط به فرآیند شروع اشتباه

قراردادها است. طبق نظرات خبرگان اگر در شروع کار و ابتدای فرآیند و درخواست اولیه، قائم‌مقام ذی‌حساب نظارت داشته باشد و واحدهای شهرداری تهران با ذی‌حساب مشورت و همفکری نمایند، قوانین و رویه‌های مربوطه برابر قانون رعایت شده و قطعاً شهرداری تهران درگیر مشکلات اسنادی و قراردادی مربوط به سنوات گذشته نخواهد بود.

۵.۴. رویکرد بهبود مستمر فرآیندهای مالی

بر اساس نظرات خبرگان، اتخاذ رویکرد بهبود مستمر در فرآیندهای مالی ضرورت دارد. به‌روزرسانی و ارتقای مداوم فرآیندهای مالی و حسابداری به منظور دستیابی به شفافیت، انضباط مالی و پاسخگویی امری ضروری است؛ چرا که تحقق شفافیت و نظارت‌های باکیفیت، مستلزم پویایی در فرآیندهای مالی و حسابداری می‌باشد. بنابراین لازم است فرآیندهای مالی به صورت مستمر بررسی شده و گلوگاه‌های مربوطه شناسایی شود و فعالیت‌های کنترلی در راستای اهداف سازمانی، انضباط مالی طراحی و اجرا شود. بنابراین بررسی و به‌روزرسانی مستمر فرآیندهای مالی در شهرداری تهران یکی از ضروریات بوده و لازم است مدیران مالی و اقتصادی شهری توجه ویژه‌ای به این موضوع داشته باشند. براساس نظرات خبرگان، نتایج و پیامدهای بهینه‌سازی فرآیندها، رویه‌ها و کنترل‌های مالی و حسابداری، مسیر و نحوه انجام کارها و وظایف شهرداری را در مجموعه‌های وابسته ترسیم می‌کند. از سوی دیگر، تحقق نظارت مالی با کیفیت مستلزم پویایی فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران است. از سوی دیگر، یکی از پیامدهای بهبود مداوم بهینه‌سازی فرآیندهای مالی انجام درست امور و وظایف ذاتی مدیریت شهری، ارتقاء کارایی و اثربخشی در شهرداری تهران می‌باشد. همچنین، در بهینه‌سازی و بهبود مداوم فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران نیاز است یک سری مراحل کلیدی از قبیل شناسایی و مستندسازی فرآیندها، طراحی و پیاده‌سازی بهبودها، استفاده از فناوری، آموزش و توانمندسازی کارکنان و ارزیابی مستمر مدنظر قرار بگیرد. طبق نظرات خبرگان، در گام اول بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران، شناسایی و مستندسازی تمام فرآیندهای حسابداری و مالی و بودجه‌ای و قراردادها و کنترل داخلی موجود در شهرداری (به عنوان مثال فرآیند انجام معاملات در سطح معاملات خرد شامل: درخواست اولیه خرید کالا و خدمات، تامین و تعهد اعتبار، انجام فرآیند خرید و سفارش خرید و برآورد قیمت، صدور رسید و حواله انبار، گواهی انجام کار، صدور درخواست وجه هزینه، صدور سند حسابداری، صدور درخواست وجه مکانیزه جهت پرداخت و همچنین انجام معاملات از طریق کمیسیون معاملات در سطح معاملات متوسط و انجام تشریفات در نصاب معاملات مربوطه و در نهایت انجام تشریفات مناقصه و مزایده در سطح معاملات کلان) است. دومین گام بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری مربوط به تجزیه و تحلیل و ارزیابی فرآیندها و بررسی ماهیت و ارتباطات آن است، در این مرحله، فرآیندها از نظر کارایی، اثربخشی، نقاط ضعف و قوت و چالش‌ها و مشکلات و گلوگاه‌های موجود مورد کنکاش و بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرند و بازخوردهای کاربران و تحلیل‌های دوره‌ای می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف جدید و ایجاد راهکارهای مناسب برای بهبود مداوم فرآیندها سودمند باشد. اجماع نظری مشارکت کنندگان نشان داد، مهمترین گام مربوط به پایش و ارزیابی مستمر فرآیندها و کنترل‌های داخلی می‌باشد که پس از پیاده‌سازی بهبودها، پایش و ارزیابی مستمر فرآیندها برای اطمینان از اثربخشی آنها از ضروریات است.

۴.۶. چالش عدم رعایت فرآیندهای مالی به واسطه ابلاغ بی‌موقع برنامه‌ها

مصاحبه‌شوندگان باور داشتند، رعایت تقویم کاری در اجرای برنامه‌ها توسط واحدهای اجرایی دارای اهمیت است. پاشنه آشیل و مشکل عمومی امور اجرایی که در اکثر واحدهای شهرداری تهران وجود دارد انجام کار در لحظات پایانی می‌باشد و برای موضوعات مربوطه که تقویم کاری و برنامه وجود دارد و در هر سال برنامه‌های مذکور اجرا می‌شود، تصمیم‌گیری‌های لحظه‌ای و فی‌البداهه اتخاذ می‌شود. در چنین مواقعی، معاونت‌های اجرایی واحدها اصرار بر فوریت داشتن موضوع و انجام کار در کمترین زمان دارند و معمولاً بنا به دلایلی از قبیل شتاب در انجام امور اجرایی و برنامه‌ها، فرآیندهای مالی و تشریفات قانونی رعایت نمی‌شود و پس از انجام امور اجرایی چالشی فی‌مابین معاونت اجرایی و حوزه مالی به وجود می‌آید. از سوی دیگر عمدتاً دستورالعمل‌های اجرای برنامه‌ها به موقع ابلاغ نمی‌شود و معمولاً در روزهای پایانی مهلت تعیین شده به معاونت‌های اجرایی و حوزه مالی ابلاغ می‌شود و این موضوع نظارت مالی را به چالش کشانده و بعضاً مدیران اجرایی سعی در عدم رعایت رویه‌ها و فرآیندهای مالی را دارند. نمونه بارز این موضوع مربوط می‌شود به زمانی که سند مالی به حوزه ذی‌حسابی ارجاع داده می‌شود و واحدهای اجرایی شهرداری سعی دارند سریعاً تاییدیه ذی‌حساب مربوطه را بگیرند در صورتی که نیاز است اسناد مالی از زوایای مختلف مالی به ویژه فرآیندها و ساختار قانونی و مالی با دقت لازم مورد بررسی قرار گیرد. از سوی دیگر ذینفعان به دلایل مختلف از قبیل اعمال نفوذ و وابستگی‌ها سعی بر عدم اجرای فرآیندهای مالی و قانونی دارند. بنابراین ذینفعان بانفوذ یکی از عوامل برهم‌زدن اجرای فرآیندهای مالی و حسابداری می‌باشند و ذینفعان مذکور یکی از عوامل تهدیدکننده انضباط مالی هستند و گاهی موجب نارضایتی در خیلی از موضوعات مربوط به ویژه پیرامون حوزه‌های مالی و انجام فرآیندهای مالی در سطوح مختلف کارکنان و سایر ذینفعان می‌شود. یکی دیگر از چالش‌های عدم رعایت فرآیندهای مالی به واسطه ابلاغ بی‌موقع و با شتاب برنامه‌های مربوط به اجرای پروژه‌های شهرداری بدون بستر قانونی، دستورالعمل، بخشنامه و اعتبار مصوب است که واحدهای اجرایی و مالی با آن دست به گریبان هستند. مصداق این موضوع مربوط به بازدیدهای مدیران ارشد و میز خدمت است و بدون اینکه ساختار مالی و قانونی مربوطه وجود داشته باشد و رویه‌ها و فرآیندهای مالی رعایت شده باشد، دستورات به صورت شفاهی صادر شده و واحدهای اجرایی شهرداری اصرار بر عملیاتی شدن پروژه‌ها و برنامه‌ها را دارند.

۴.۷. لزوم وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی

طبق نظرات مصاحبه‌شوندگان لازم است در اجرای رویه‌ها و فرآیندهای مالی وحدت رویه حاکم باشد. آنان باور داشتند که، یکسان‌سازی فرآیندهای مالی با بهره‌گیری از برگزاری جلسات وحدت رویه محقق خواهد شد و در صورت انجام رویه‌ها و فرآیندهای مالی یکسان و قانونی در واحدهای شهرداری تهران شاهد شفافیت و انضباط مالی با کیفیت خواهیم بود. با بهره‌گیری از نتایج جلسات وحدت رویه چالش و تضادهای فی‌مابین مجموعه‌ها و ذی‌حسابان کاهش یافته و امور اجرایی مجموعه‌ها با چالش کمتر و نظام‌مندتر اجرا خواهد شد. از سوی دیگر اگر وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی حاکم شود، رسیدگی و کنترل‌های مالی ذی‌حسابان به صورت سلیقه‌ای و با سوگیری نخواهد بود و کلیه مجموعه‌های شهرداری با شیوه‌های کنترلی و ذی‌حسابی یکسان نظارت خواهد شد. البته برخی از موضوعات مجموعه‌های شهرداری به دلایل ماهیت و خاص بودن موضوع فعالیت واحد مربوطه متفاوت بوده و

براساس ماهیت اسناد، تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای توسط ذی‌حساب انجام شود ولی به طور کلی یکسان بودن در رسیدگی‌ها و کنترل‌های مالی موجب توسعه نظارت و شفافیت مالی خواهد شد. طبق نظرات خبرگان لازم است رویه‌ها و فرآیندهای مالی در شهرداری تهران به صورت مستمر مورد بازنگری و پایش قرار گیرد و گلوگاه‌ها، و فرآیندهای اضافی حذف و یا اصلاح شود و در صورت نیاز فرآیندهای مالی جدید طراحی و عملیاتی شود. موضوع مهمی که مطرح است این است که نظارت بر اجرای درست فرآیندهای مالی باید به صورت مستمر وجود داشته باشد. مصاحبه‌شوندگان اعلام داشتند که، در حال حاضر سیستم‌ها جزیره‌ای شده‌اند و برخی از سازمان‌ها و شرکت‌های وابسته از سیستم‌هایی غیر از سامانه جامع مالی شهرداری تهران استفاده می‌کنند و نظارت و کنترل بر آن هم با کیفیت پایین انجام می‌شود، لذا بهترین راهکار این است که کلیه واحدهای شهرداری تهران از یک سیستم مالی یکپارچه یکسان استفاده کنند. مستندسازی رویدادهای مالی به صورت همسان در واحدهای شهرداری تهران یکی از ضروریات بوده و این فرآیند مالی نیازمند وحدت‌رویه است. به عنوان مثال برخی از واحدهای شهرداری در مستندسازی مالی، رسید و حواله انبار و گواهی انجام کار پیوست اسناد مالی می‌کنند و این فرآیند در برخی از واحدهای دیگر انجام نمی‌شود و صرفاً به صورت یک صورت هزینه پیوست اسناد مالی می‌شود. یکی دیگر از مصادیق عدم وجود وحدت‌رویه در فرآیندهای مالی این است که بعضاً در برخی از واحدها ذی‌حساب مستقر فاقد امضای چک است. از موضوعاتی که نیازمند وحدت‌رویه در واحدهای تابعه شهرداری تهران می‌باشد کسر کسورات بیمه تامین اجتماعی است که خلأهایی در این خصوص وجود دارد و در اعمال کسورات بیمه در واحدها دوگانگی وجود دارد. از سوی دیگر درباره ارائه مفاسد حساب بیمه توسط شعب سازمان بیمه تامین اجتماعی وحدت‌رویه وجود ندارد. از منظر دیگر جلسات هم‌اندیشی، همفکری و تشریک مساعی ذی‌حسابان موجب خلق وحدت‌رویه در فرآیندهای مالی و شفافیت و انضباط مالی خواهد شد. لازم است جلسات کارگاهی منظم و مشترک وحدت‌رویه با حضور مدیران حوزه مالی و ذی‌حسابی با معاونت‌های اجرایی واحدها به ویژه مدیران دفاتر فنی واحدها و همچنین با حضور صرفاً ذی‌حسابان در راستای همسان‌سازی رویه‌ها و فرآیندها، رفع دوگانگی و ابهامات موجود برگزار شود. طبق نظرات خبرگان نمونه‌هایی از موضوعات وحدت‌رویه که لازم است در فرآیندهای مالی و حسابداری مورد تأکید قرار گیرد عبارت است از: مباحث بیمه و کسورات قراردادهای به ویژه ماده ۳۸ بیمه تامین اجتماعی و نحوه برخورد با نامه اعلام بدهی بیمه شرکت‌های طرف قرارداد، مالیات، اعمال کسورات (از قبیل نیم درصد درآمد، یک درصد بهداشت کار، پنج، ده، ۷/۸ درصد و یا ۱۶/۶۷ درصد بیمه و غیره)، بلوکه کردن مطالبات پیمانکار به جای ضمانتنامه حسن انجام تعهدات قرارداد، اعمال انواع ضرایب در قراردادهای (از قبیل شب‌کاری و ترافیک و بافت فرسوده و غیره) و تعدیل قراردادها، چالش‌ها و تضادهای فی‌مابین واحدها و ذی‌حسابان، دوگانگی بخشنامه‌ها و قوانین، جلوگیری از برخوردهای سلیقه‌ای با بخشنامه‌های صادره، مستندسازی و نحوه تهیه و تنظیم اسناد مالی، رسیدگی به صورت وضعیت‌های قراردادهای منعقد و نحوه برخورد با تغییرات مقادیر و قیمت‌های جدید و ماهیت قیمت جدید و ابلاغیه قیمت جدید و اعمال ماده ۲۹ و ۳۰ شرایط عمومی پیمان در مدت قانونی و تطابق صورت وضعیت‌ها با قرارداد و فهرس بها و فهرست بها و مقادیر منضم به پیمان، درج شرایط مناقصه در فراخوان و اسناد مناقصه، پیوست نمودن حواله و رسید انبار و گواهی انجام کار به ویژه درباره صورت حساب‌های غذا و پذیرایی، تنظیم صورتمجلس کمیسیون تحویل در صورت وضعیت قطعی قراردادهای نگهداری فضای سبز و رفت و روب، اعمال سقف حقوق در لیست‌های

حقوق و دستمزد کارکنان، نحوه پرداخت حقوق اتباع بیگانه مربوط به قراردادهای نگهداشت، تایید درخواست اولیه توسط بالاترین مقام واحدها، دستورات کتبی توسط بالاترین مقام، وحدت‌رویه در امضاء کنندگان ذیل اسناد و مدارک مثبت، استفاده از سامانه جامع معاملات در معاملات متوسط و عمده در کلیه واحدها، نحوه برخورد با استفاده از نظرات کارشناسی در کمیسیون معاملات، نحوه تنظیم گزارش‌های توجیهی، وحدت‌رویه در اجرای بخشنامه‌های صادره، استفاده از چک‌لیست‌های مصوب جهت وحدت‌رویه کنترل اسناد مثبت توسط حوزه مالی واحدها و ذی‌حسابان، پابندی واحدها در استفاده از چک‌لیست‌های کنترلی. لازم است وحدت‌رویه و همسان‌سازی رویه‌ها و فرآیندهای مالی و حسابداری از طریق مراجعی از قبیل اداره کل امور مالی و اموال و اداره کل امور مجامع و حسابرسی و اداره بهبود روش‌ها ابلاغ شود. خبرگان معتقدند که، در حال حاضر برنامه جامع وحدت‌رویه فرآیندهای مالی در شهرداری تهران وجود ندارد و لازم است به صورت علمی و حرفه‌ای با در نظر گرفتن شرایط و موضوعات واحدها و بهره‌گیری از تکنولوژی و فناوری‌های نوین تدوین و اجرا شود. همچنین لازم است بر حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی اثربخش بیشتر تأکید شود. از سوی دیگر، سیستم‌محور بودن فرآیندها و کنترل‌های مالی و حسابداری یکی از ضروریات بوده و بر اثربخشی کنترل داخلی تأثیر بالاهمیتی دارد. خبرگان معتقد بودند که، وحدت‌رویه در فرآیندهای مالی واحدها از مرحله نخست و ارائه درخواست اولیه تا مرحله ثبت هزینه و پرداخت کم‌رنگ است و لازم است موارد مندرج در ماده ۳۳ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها (ایجاد تعهد در حدود اعتبارات مصوب و مقررات جاری، تشخیص مستند مبلغی که باید به هر یک از دائین پرداخت شود و صدور حواله در وجه داین یا دائین در قبال اسناد مثبت) و تحقق ماده ۷۹ قانون شهرداری به صورت فرآیند محور و سیستم‌محور در واحدها به صورت یکسان اجرا شود.

۸.۴. فرآیندهای مالی رایج در واحدها

براساس نظرات خبرگان یکی از عوامل تأثیرگذار بر بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران وابسته به فرآیندهای مالی رایج در واحدها است. مشارکت کنندگان اعتقاد داشتند قانون نسبت به عرف در تایید اسناد مالی واحدها برتری داشته و باید مدنظر حوزه مالی و ذی‌حسابی قرار بگیرد. ضروری است کلیه موضوعات مالی برابر بخشنامه‌ها و قوانین موضوعه اجرا شود و اسناد مالی واحدها با قوانین و بخشنامه‌های به‌روز تطابق داده شود. همچنین لازم است کلیه واحدهای شهرداری تهران در خصوص اجرای آخرین بخشنامه‌ها و قوانین اقدام نمایند و در اجرای تغییرات قوانین و بخشنامه‌های به‌روز مقاومت نکنند. گاهی در مجموعه‌های شهرداری تهران موضوعات و شرایطی پیش می‌آید که منع قانونی، اصولی و عرفی جهت اجرای برنامه‌ها و موضوعات مربوطه وجود ندارد، لذا در این شرایط رویه‌ها و فرآیندهای مالی رایج در واحدهای شهرداری به اجرا در می‌آید. از منظر دیگر یکی از موضوعاتی که در اجرای رویه‌ها و فرآیندهای مالی واحدها رایج است مربوط به مقاومت واحدها در برابر تغییر رویه‌های نادرست به رویه‌ها قانونی است و زمانی که بخشنامه‌ای صادر می‌شود و برابر وظیفه ذی‌حسابان در راستای اجرای قانون سعی بر اجرای آن دارند با جبهه‌گیری و تضاد واحدهای تابعه شهرداری تهران مواجه می‌شود.

۹.۴. لزوم سیستم‌محور شدن کلیه فرآیندهای مالی

خبرگان بیان داشتند که، تحقق امور اجرایی، فرآیندهای مالی و موضوعات دارای چالش در شرکت‌ها و سازمان‌ها با توجه به ماهیت و اساسنامه و آیین‌نامه مالی مربوطه نسبت به مناطق شهرداری تهران آسان‌تر است. از سوی دیگر لازم است فرآیندهای مالی به ویژه در حوزه ذی‌حسابی به صورت سیستمی و چک‌لیست محور شود تا وحدت رویه ایجاد شود، در حال حاضر قائم مقامان ذی‌حساب هر کدام یک روشی را اتخاذ می‌کنند و رویه‌ها یکسان نیست. این به این دلیل است که وحدت‌رویه نبوده و نگرش‌ها و رویه‌های ذی‌حسابان متفاوت است. خبرگان باور داشتند که، امروزه در شهرداری تهران مدل نظارتی یکسان وجود ندارد و تدوین مدل نظارت مالی یکسان و جلوگیری از اعمال سلیقه شخصی در واحدها یکی از واجبات است. پیش شرط مدل نظارتی واحد، حاکمیت رویه استاندارد سیستمی و هوشمندسازی در کلیه فرآیندهای مالی از قبیل حوزه فرآیندهای مربوط به امور درآمدی، هزینه ای، سرمایه‌ای، فرآیند و نحوه محاسبات مربوط به صدور پروانه ساختمان توسط معاونت شهرسازی جهت پرداخت مودیان، شهروندان متقاضیان ساخت و ساز و همچنین فرآیند قراردادها و غیره و ایجاد یک سیستم هوشمند و مکانیزه نظارتی یکپارچه می‌باشد، تا با به کارگیری سیستم هوشمند امکان انحراف از شرایط احراز و استانداردها، قانون و بودجه و اعمال سلیقه به حداقل برسد. از سوی دیگر مصاحبه‌شوندگان اظهار داشتند که، استفاده از سیستم یکپارچه دولت در انجام تشریفات مناقصات و مزایادات و تحقق نظارت مالی و اجرای قوانین یاری می‌دهد. از سوی دیگر بعضاً برخی از سازمان‌ها و شرکت‌های شهرداری از سیستم دستی به عنوان مثال از رسید و حواله انبار و درخواست اولیه دستی استفاده می‌کنند و لازم است الزام استفاده از سیستم و همچنین برای فعالیت‌ها و فرآیندهای فاقد زیرساخت‌های سیستمی، رویه‌های اجرایی، کنترلی و مکانیزه از طریق سیستم جامع مالی شهرداری تهران طراحی و اجرا شود. در حال حاضر بخشی از فرآیندهای مالی در شهرداری تهران به صورت سیستمی هوشمندسازی شده است و بخشی دیگر همچنان به صورت غیرسیستمی و دستی است و به طور کلی شخص حاکم است و لازم است به سوی حاکمیت سیستم حرکت کرد. طبق نظرات خبرگان اگر کلیه فرآیندهای مالی سیستم‌محور شود، از اعمال سلیقه و خطای انسانی جلوگیری خواهد شد و فرآیندهای تشخیص، تعهد و صدور حواله برابر ماده ۳۳ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها و ماده ۷۹ قانون شهرداری به صورت نظام‌مند اجرا می‌شود.

۱۰.۴. اصلاح فرآیندهای مالی

براساس نظرات مصاحبه‌شوندگان، نظارت مالی نظام‌مند مستلزم بهینه‌سازی کنترل‌ها و فرآیندهای مالی در شهرداری تهران می‌باشد. آنان باور داشتند که تدوین برنامه استراتژیک نظام‌مند در جهت اصلاح فرآیندهای سازمانی در شهرداری تهران یکی از ضروریات است. با توجه به اینکه ذی‌حسابان و حوزه مالی واحدها، رویه‌ها و فرآیندهای مالی را اجرا می‌کنند و دخل و تصرفی در طراحی و پیاده‌سازی زیرساخت‌های مربوط به فرآیندهای مالی سیستمی ندارند و با توجه به اینکه این موضوع در اختیارات ستاد است و لازم است توسط مجموعه معاونت مالی و اقتصاد شهری (به ویژه ادارات کل امور مالی و اموال و امور مجامع و حسابرسی) و سازمان فناوری اطلاعات و ارتباطات و بخش بهبود روش‌ها در راستای نظام‌مندتر شدن فرآیندها طراحی و پیاده‌سازی و راهبری شود، ضروری است چالش‌ها، رویه‌های نادرست و فاقد ارزش افزوده و گلوگاه‌های سیستم از طریق ستاد شناسایی، اصلاح، مدیریت و

راهبری شود و واحدها به صورت کاربر، فرآیندها و رویه‌ها را به صورت یکسان اجرا کنند و در این صورت انتقادی به عملکرد واحدها نخواهد بود. از سوی دیگر لازم است، مدیران ارشد حوزه مالی در مورد اصلاح فرآیندهای مالی حمایت داشته باشند و در این خصوص از تجربیات خبرگان به ویژه ذی‌حسابان شهرداری در راستای رفع مشکلات و رویه‌های مالی بهره‌گیری شود. لازم است جهت کاهش خطاهای انسانی و جلوگیری از اعمال نظرات شخصی و تحقق نظام‌مند شدن رویه‌ها در طراحی، پیاده‌سازی و ایجاد فرآیندهای کنترلی و فرآیندهای مالی از فناوری اطلاعات و تکنولوژی‌های نوین استفاده شود. طبق نظرات خبرگان، لازم است تیم طراح و مسئول پیاده‌سازی رویه‌ها و فرآیندهای مالی، دارای رویکرد سیستمی در اصلاح، ایجاد و حذف رویه‌های مالی باشند و بر کلیه اجزاء و ساختار سیستم اشراف کامل اطلاعاتی داشته باشند. همچنین مشارکت‌کنندگان باور داشتند که، نظارت مالی با بهره‌گیری از خلاقیت و نوآوری در طراحی فعالیت‌های کنترلی محقق می‌شود. از سوی دیگر ضروری است کمیته متخصص مالی با شرح وظایف اصلاح، ایجاد و حذف رویه‌ها و فرآیندهای مالی تشکیل و به صورت مستمر سیستم‌های مالی را پیش کنند. از منظر دیگر، لازم است از نظرات خلاقانه ذی‌حسابان در اصلاح فرآیندهای مالی با هدف مدیریت و کاهش هزینه‌ها و حفظ دارایی‌های شهرداری در مسیرهای قانونی استفاده شود، تا هم قانون و بخشنامه‌ها اجرا شوند و هم در مصرف غیرمعمول منابع و دارایی‌ها جلوگیری شود. نظرات خبرگان حاکی از این است که، بهبود روش‌ها و فرآیندها باید به عنوان یک اصل در راستای تسریع در انجام وظایف و امور شهرداری مدنظر قرار گیرد. موضوع مهمی که اکنون باید مورد تأکید قرار بگیرد، طراحی فرآیندها و سیستم‌های مالی با همکاری اداره کل امور مجامع و حسابرسی است، ولی در حال حاضر نقش این اداره کل در این ارتباط کم‌رنگ است و از وظایف اصلی از قبیل حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک فاصله گرفته‌اند و به موضوعات غیرمرتبط می‌پردازند. بنابراین لازم است اداره کل مذکور در موضوعات کنترل‌های داخلی و سیستم‌های مالی و تقویت فرآیندهای مالی فعالیت بیشتری داشته باشد. از سوی دیگر، استفاده از ظرفیت بخش‌های تخصصی شهرداری در اصلاح فرآیندهای مالی هم یکی از ضروریات است. یکی دیگر از بخش‌ها اداره بهبود روش‌ها مرکز نوسازی و تحول اداری است که نقش چندانی در بخش فرآیندهای سازمانی و مالی نداشته و باید در حوزه فرآیندها نقش‌آفرینی برجسته‌ای داشته باشد. همچنین لازم است یک تیم متخصص در حوزه‌های مربوطه تشکیل شده و نسبت به طراحی و ایجاد، اصلاح فعالیت‌ها و فرآیندهای مالی اقدام نمایند. پیامدهای نظارت مالی مناسب و ارائه نظرات پیشنهادی، کنترل‌های سیستمی و فرآیندی بودجه محور و قانون محور توسط ذی‌حسابان منجر به شناسایی خلاهای فرآیندی و منجر به اصلاح فرآیندها و رویه‌های اشتباه مالی و سیستمی و اجرای قانون در واحدها خواهد شد.

۵. نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری در شهرداری تهران یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر برای ارتقای شفافیت، انضباط مالی و کارایی نظام مالی شهری است. نتایج حاصل از تحلیل دیدگاه خبرگان حاکی از آن است که نبود وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی، عدم ابلاغ به‌موقع دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها، مداخلات سلیقه‌ای، ضعف در مستندسازی و عدم یکپارچگی سامانه‌های مالی و مقاومت در برابر تغییر

رویه‌ها از مهم‌ترین چالش‌های موجود در اجرای فرآیندهای مالی به شمار می‌رود. همچنین یافته‌ها تأکید می‌کند که استقرار رویکرد بهبود مستمر فرآیندهای مالی، همراه با اصلاح و بازنگری منظم رویه‌ها و شناسایی گلوگاه‌ها و طراحی کنترل‌های داخلی اثربخش، می‌تواند زمینه‌ساز پاسخگویی بیشتر و کاهش انحرافات مالی شود. همچنین، حاکمیت رویکرد سیستم‌محور، استفاده از سامانه‌های یکپارچه مالی و حذف فرآیندهای دستی و تفکر برتری قانون نسبت به عرف در تایید اسناد مالی واحدها نقش مؤثری در کاهش اعمال سلیقه‌های فردی و عاملی در راستای ارتقای کیفیت نظارت مالی ایفا می‌کند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رویکرد بهبود مستمر فرآیندهای مالی باید به‌عنوان یک راهبرد دائمی در شهرداری تهران دنبال شود. شناسایی و مستندسازی فرآیندها، تحلیل و بازطراحی آن‌ها، بهره‌گیری از فناوری، آموزش کارکنان و پایش و ارزیابی مستمر، اجزای جدایی‌ناپذیر این رویکرد هستند. یافته‌ها حاکی از آن است که، اصلاح ساختاری و فرآیندی در حوزه مالی، با مشارکت فعال نهادهایی نظیر اداره کل مجامع و حسابرسی، واحد بهبود روش‌ها و تیم‌های تخصصی، ضروری است. تقویت نقش این واحدها در طراحی و اصلاح فرآیندهای مالی، اعمال کنترل‌های سیستمی و قانون‌محور و شناسایی خلأهای فرآیندی، می‌تواند زمینه‌ساز استقرار یک نظام مالی کارآمد، شفاف و پاسخگو در شهرداری تهران شود و دستیابی به توسعه پایدار مالی و افزایش کیفیت خدمات به شهروندان را تسهیل نماید. از سوی دیگر، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی و حسابداری، از طریق تدوین دستورالعمل‌های شفاف، برگزاری جلسات هم‌اندیشی، استفاده از چک‌لیست‌های کنترلی و آموزش مستمر مدیران حوزه مالی و ذی‌حسابان، می‌تواند به کاهش تعارضات بین واحدهای اجرایی و حوزه مالی منجر شود. از منظر دیگر، آموزش و توانمندسازی کارکنان مالی، عامل کلیدی در موفقیت بهینه‌سازی فرآیندهای مالی محسوب می‌شود. آموزش مستمر فرآیندهای مالی، استانداردهای حسابداری، نرم‌افزارهای مالی و مهارت‌های کار تیمی، موجب کاهش هزینه‌ها، کاهش ریسک‌ها، افزایش دقت و کیفیت گزارش‌های مالی و بهبود تعاملات بین واحدهای مختلف شهرداری تهران می‌گردد. این امر در نهایت زمینه‌ساز ارتقای پاسخگویی، تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر مدیران ارشد شهری و بهبود عملکرد نظام مالی و حسابداری شهرداری تهران می‌شود. یافته‌ها تأکید می‌کند که نظارت مؤثر بر اجرای فرآیندهای مالی، به‌ویژه از طریق استقرار سیستم‌های کنترل داخلی، نقش‌آفرینی فعال ذی‌حسابان و تشکیل کمیته تخصصی بهینه‌سازی فرآیندهای مالی، از الزامات اساسی مدیریت مالی شهری است. امروزه موضوع مهمی که لازم است مورد تأکید قرار بگیرد، همکاری اداره کل امور مجامع و حسابرسی در جهت طراحی فرآیندها و سیستم‌های مالی است ولی در حال حاضر نقش این اداره کل در این ارتباط کم‌رنگ است و از انجام وظایف اصلی خود از قبیل حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک فاصله گرفته است و لازم است اداره کل مذکور در موضوعات سیستم کنترل داخلی، مالی و تقویت فرآیندهای مالی نقش‌آفرینی نماید. نظارت از مراحل ابتدایی فرآیندها، به‌خصوص در انعقاد قراردادهای، می‌تواند از بروز بسیاری از مشکلات حقوقی، اسنادی و مالی سنوات گذشته جلوگیری کرده و ریسک‌های مالی و اداری را به حداقل برساند. همچنین بهره‌گیری هدفمند از فناوری اطلاعات و نرم‌افزارهای مالی، به‌عنوان یکی از ارکان اصلی بهینه‌سازی فرآیندهای مالی، موجب افزایش امنیت اطلاعات مالی، کاهش خطاهای انسانی، تسهیل و تسریع فرآیندهای مالی، ارتقای قابلیت اتکای داده‌ها و بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در حوزه تخصیص منابع، کنترل هزینه‌ها، مدیریت درآمد و دارایی‌ها می‌شود. با این حال، یافته‌ها نشان می‌دهد که علی‌رغم اقدامات انجام‌شده، سطح استفاده از

فناوری‌های مالی در شهرداری تهران هنوز نیازمند توسعه، یکپارچه‌سازی و خودکارسازی بیشتر فرآیندهاست. در مجموع، یافته‌ها بیانگر این است که اصلاح و بهینه‌سازی فرآیندهای مالی در شهرداری تهران مستلزم نگاه راهبردی، حمایت مدیران ارشد، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و استقرار نظام نظارتی یکپارچه و نظام‌مند است که تحقق آن، به بهبود عملکرد مالی و افزایش اعتماد عمومی خواهد انجامید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از سامانه‌های مالی یکپارچه و حذف سیستم‌های جزیره‌ای، ضمن کاهش اعمال سلیقه‌های شخصی، امکان نظارت مؤثر، به موقع و نظام‌مند را فراهم می‌سازد و زمینه اجرای صحیح قوانین و مقررات مالی را تقویت می‌کند. به طور کلی، اجرای هماهنگ این الزامات می‌تواند ضمن بهبود عملکرد مالی، زمینه افزایش اعتماد عمومی، پاسخگویی سازمانی و استفاده بهینه از منابع مالی شهری را فراهم آورد. در ادامه برابر یافته‌های پژوهش و در راستای رفع چالش‌های شناسایی شده، پیشنهادهای کاربردی پژوهش به صورت منسجم و عملیاتی ارائه می‌شود. به اداره کل امور مالی و اموال پیشنهاد می‌شود با همکاری اداره کل امور مجامع و حسابرسی، بهبود روش‌ها، مرکز نوسازی و تحول اداری، معاونت برنامه‌ریزی، توسعه سرمایه‌ی انسانی و امور شورا و سازمان فناوری اطلاعات و ارتباطات شهرداری تهران نسبت به استقرار نظام بهبود مستمر فرآیندهای مالی و حسابداری اقدام نماید و فرآیندهای مالی و حسابداری شهرداری تهران به صورت دوره‌ای مورد بازنگری، پایش قرار گیرند تا کلوگام‌ها، موازی کاری‌ها و فرآیندهای مالی فاقد ارزش افزوده شناسایی و حذف و فرآیندهای مورد نیاز طراحی و افزوده شود تا زمینه ارتقای شفافیت و پاسخگویی مالی فراهم شود. همچنین توصیه می‌شود، برنامه جامع وحدت‌رویه مالی تدوین و اجرایی شود، با توجه به عدم وحدت رویه در اجرای فرآیندهای مالی در واحدهای شهرداری تهران، لازم است دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و شیوه‌های انجام کار به صورت مدون، شفاف و یکسان در کلیه واحدهای شهرداری و سازمان‌ها و شرکت‌های وابسته ابلاغ و اجرای آن به طور مستمر نظارت شود. از سوی دیگر ضروری است، رویه‌ها و فرآیندهای مالی به سمت فرآیندهای سیستم‌محور و یکپارچه سوق پیدا کند. پیشنهاد می‌شود کلیه واحدها از یک سامانه مالی یکپارچه و واحد استفاده کنند و سیستم‌های هر چند ناچیز جزیره‌ای و کلیه فرآیندهای دستی که بیشتر در سازمان‌ها و شرکت‌ها دیده می‌شود حذف یا به حداقل برسد تا از اعمال سلیقه‌های فردی جلوگیری شده و انجام امور مالی و نظارت مالی به صورت هوشمند و نظام‌مند انجام شود. از منظر دیگر توصیه می‌شود در راستای تقویت کنترل‌های داخلی از چک‌لیست‌های کنترلی استاندارد استفاده شود. بنابراین طراحی و اجرای چک‌لیست‌های کنترلی مصوب برای مراحل مختلف فرآیندهای مالی (از درخواست اولیه تا پرداخت) و الزام واحدها به استفاده از آن‌ها، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش خطاهای انسانی، انحرافات و ناهماهنگی‌های مربوطه ایفا کند. در راستای جلوگیری از تصمیم‌گیری‌های لحظه‌ای و شتاب‌زده، به معاونت‌ها و متولیان صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها پیشنهاد می‌شود کلیه بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و برنامه‌های مالی در زمان مناسب و قبل از شروع دوره اجرایی به واحدهای ذی‌ربط ابلاغ گردد. همچنین به اداره کل امور مالی و اموال توصیه می‌شود با هماهنگی مرکز نوسازی و تحول اداری نسبت برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی، کارگاه‌های هم‌اندیشی و جلسات تبادل تجربه میان مدیران اجرایی واحدها، ذی‌حسابان و کارشناسان مالی به منظور افزایش آگاهی نسبت به قوانین، مقررات و رویه‌های مالی، اقدام نماید. همچنین در راستای کاهش مداخلات سلیقه‌ای و تقویت حاکمیت قانون در تصمیمات مالی، پیشنهاد می‌شود ساز و کارهای نظارتی به گونه‌ای طراحی شود که اجرای قوانین و مقررات مالی بر عرف‌ها و رویه‌های غیررسمی اولویت داشته و

از اعمال نفوذ و تصمیمات شخصی در فرآیندهای مالی جلوگیری شود. از سوی دیگر، تشکیل یک کمیته تخصصی با مشارکت حوزه مالی، ذی‌حسابی، فناوری اطلاعات و بهبود روش‌ها به منظور شناسایی، طراحی، حذف یا اصلاح فرآیندهای مالی، می‌تواند به انسجام و اثربخشی اصلاحات یاری کند. به طور کلی، موفقیت در بهینه‌سازی فرآیندهای مالی مستلزم حمایت عملی مدیران ارشد، تخصیص منابع کافی و ایجاد فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت، پاسخگویی و انضباط مالی است.

References

- Afaq, Z. (2015). Examining internal controls and its relationship with municipal performance. In *Proceedings of the First International Conference on Accounting and Management in the Third Millennium*, 1–18. (in Persian)
- Aghaei, M., Goljaryan, M. A., Nazari, K., & Asadollahi, A. (2015). Effective's internal controls in investment companies from the viewpoint of independent auditors. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 5(1), 55–72. <https://doi.org/10.22051/jera.2015.644> (in Persian)
- Agha Mohammad, M., Kordestani, Gh., & Kazemi, H. (2022). The effect of the new financial management system in the public sector on its subsystems. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 3(2), 23–42. (in Persian)
- Alinejad, S. M., Hatef, H., & Alinejad, S. J. (2024). The impact of artificial intelligence on the automation of accounting processes. In *The First Regional Congress of Current Issues in Intelligent Accounting, Auditing, Finance and Tax Systems (Challenges and Opportunities)*, 1–13. (in Persian)
- Amjadian, F., & Eshghi, M. (2016). Evaluating the effectiveness of internal controls over business processes using the integrated internal controls framework (COSO) approach. *Accountant*, 299, 23–31. (in Persian)
- Babajani, J., Taghavifard, M., & Ghanbarian, R. (2022). A model for financial control in metropolitan municipalities of Iran. *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 26–58. <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.314944.1008480> (in Persian)
- Bakhshizadeh Baghestani, S., Ranjbar, M. H., Moradpour, S., & Salari, H. (2025). Qualitative analysis of accounting process automation with artificial intelligence. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 3(2), 1–15. (in Persian)
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (1994). *Internal control: Integrated framework*. American Institute of Certified Public Accountants.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (3rd ed.). Sage.
- Erasmus, P., & Visser, R. (2011). *Public financial accountability IV: Study guide for PUB4870*. University of South Africa.

- Ghaderi, K., Ghaderi, S., & Ghaderzadeh, S. K. (2019). Managerial ability and internal control quality. *Empirical Research in Accounting*, 8(31), 71–90. <https://doi.org/10.22051/jera.2017.16119.1715> (in Persian)
- Hejazi, R., & Piri Sagharloo, M. (2025). Users' understanding of the applicability of Tehran Municipality's comprehensive financial system. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5(1), 1–14. (in Persian)
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2001). *Internal control: Providing a foundation for accountability in government*.
- Islamic Consultative Assembly. (1955). *Municipal law*. Islamic Consultative Assembly Research Center. (in Persian)
- Islamic Consultative Assembly. (1967). *Municipal financial regulations*. Islamic Consultative Assembly Research Center. (in Persian)
- Islamic Consultative Assembly. (1976). *Tehran Municipality transactions regulations*. Islamic Consultative Assembly Research Center. (in Persian)
- Jamali Nesari, S., Mohammadi Pour, R., & Mohammadi, A. (2023). Designing a model for optimizing the quality of internal controls of companies admitted to the Iran Stock Exchange. *Audit Knowledge*, 23(93), 158–179. (in Persian)
- Kazemi, E., Mohammadi Khashouei, H., & Dastgir, M. (2022). Developing a model for internal controls in the Social Security Organization with a financial violations reduction approach. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 9(3), 2–31. (in Persian)
- Khodadad, S., & Rezaee, N. (2023). Explanation and prioritization of factors affecting the effective evaluation of internal controls. *Accounting and Management Vision*, 6(83), 243–256. (in Persian)
- Kiani, Y., & Farhadi, B. (2024). Identifying key components in optimizing financial processes using computational intelligence. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 2(2), 33–43. (in Persian)
- Luyinda, R., Herselman, M. E., & Botha, G. H. K. (2008). IT control objectives for implementing the Public Finance Management Act in South Africa. *Issues in Informing Science and Information Technology*, 5, 1–12. <https://doi.org/10.28945/3187>
- Mahlangu, L. C., Simui, F., & Mwangi, A. (2025). Employee perspectives on the effectiveness of internal control systems on the performance of Lusaka City Council service delivery. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, 9(3), 2918–2927.
- Mohagheghi, M., Gholami-Jamkarani, R., Karami, Gh., & Rahimian, N. (2025). Explaining the components and model of effective internal control from the perspective of senior management and the audit committee with the approach of structural equations. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(55), 83–98. (in Persian)

- Mohagheghi, M. H., Karami, Gh., Gholami Jamkarani, R., & Rahimian, N. (2022). Identifying and ranking the factors affecting the effectiveness of the internal control system in government institutions and organizations. *Governmental Accounting*, 9(17), 1–18. <https://doi.org/10.30473/gaa.2022.64134.1571> (in Persian)
- Moradi, B., & Bahri Sales, J. (2018). Effective factors on the effectiveness of internal auditing in improving internal controls: Case study of banks and government companies of West Azerbaijan. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(28), 107–128. (in Persian)
- Mousavi, S. R., & Mousavi, S. H. (2022). The set of rules and regulations of the city and municipality along with the rules of the Islamic Council, land and real estate renovation and urban development, engineering and building control system (15th ed.). Thousands of Colors Publications. (in Persian)
- Nombembe, T. M. (2011). Implementing key internal controls to eliminate undesirable audit outcomes. Auditor-General of South Africa.
- Nyide, C. J. (2022). Municipal financial management practices for improved compliance with supply chain management regulations. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 25(1), 1–11.
- Organization of Municipalities and Rural Areas of the Country. (2012). Guidelines for the financial system of municipalities of the country. Organization of Municipalities and Rural Areas of the Country. (in Persian)
- Paraskevi, B., Eriotis, N., Kounadeas, T., Argyropoulos, P., & Pouloupoulos, J. (2024). Enhancing internal control mechanisms in local government organizations: A crucial step towards mitigating corruption and ensuring economic development. *Economies*, 12(4), Article 78. <https://doi.org/10.3390/economies12040078>
- Piri Sagharloo, M., & Hejazi, R. (2024). Evaluation of the comprehensive financial system of Tehran municipality. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 16(4), 61–102. (in Persian)
- Piri Sagharloo, M., & Tahriri, A. (2023). Major components affecting the development of accounting education in Iranian universities. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 15(58), 67–118. <https://doi.org/10.30495/faar.2023.702105> (in Persian)
- Piri Sagharloo, M., & Tahriri, A. (2025a). Financial supervision model of Tehran Municipality comptrollers. *Governmental Accounting*, 11(22), 63–88. <https://doi.org/10.30473/gaa.2025.73279.1779> (in Persian)
- Piri Sagharloo, M., & Tahriri, A. (2025b). Performance evaluation of deputy comptrollers of Tehran Municipality. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 6(3), 103–148. <https://doi.org/10.22034/psab.2025.227480> (in Persian)
- Puttick, H., & Van Esch, S. (1998). *The principles and practice of auditing*. Juta & Co. Ltd.

- Ratcliffe, T. A., & Landes, C. E. (2009). Understanding internal controls and internal control services [White paper]. American Institute of Certified Public Accountants.
- Romaniuk, P. (2011). Control and internal audit in local government. *University of Warmia Mazury Law Review*, 3, 110–117.
- Sanagoo, H., & Yazdani, A. (2022). Investigating the role of internal control quality in increasing the efficiency of human resources in the General Directorate of Justice of Golestan Province. *Quarterly Journal of Management and Accounting Studies*, 8(2), 68–77. (in Persian)
- Sonjaya, Y., Iswati, S., & Muslim. (2025). The role of internal control systems in enhancing local financial report accountability. *Jurnal Akuntansi*, 29(2), 336–358. <https://doi.org/10.24912/ja.v29i2.2927>
- Suwaidan, M. S., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509–525. <https://doi.org/10.1108/02686901011054845>
- Tavakoli, F. (2017). Oral history (theoretical foundations, methodology). *Surah Mehr*. (in Persian)
- Tahriri, A., & Mohammad Hasanzadeh, S. (2022). Identifying factors influencing the internal control system deployment (Multi-Grounded Theory Approach). *Accounting and Auditing Review*, 29(3), 447–474. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.318924.1008520> (in Persian)