

## Financial Supervision Model of Tehran Municipality Comptrolleres

Mahdi Piri Sagharloo<sup>\*1</sup>, Arash Tahriri<sup>2</sup>

### High lights

- Quality financial supervision is effective in achieving financial discipline, transparency, and accountability.
- The realization of financial supervision by Comptrolleres requires support and advocacy.
- Fraud against law-based Comptrolleres is one of the threatening factors for the accounting sector.
- Developing a strategic plan for the development of accounting in Tehran Municipality is a necessity.

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

2. Assistant Professor, Department of  
Accounting, Tehran University, Tehran,  
Iran. (Arashtahriri@ut.ac.ir)

### Corresponding Author:

Mahdi Piri Sagharloo  
Email: [m.piris@alumni.ut.ac.ir](mailto:m.piris@alumni.ut.ac.ir)

Received: 2025/01/06

Accepted: 2025/09/15

### How to Cite:

Piri Sagharloo, M; Tahriri, A; (2025).  
Financial Supervision Model of  
Tehran Municipality Comptrolleres,  
*Governmental Accounting*, 11 (22),  
63-88.

### ABSTRACT

**Subject and Purpose:** Tehran Municipality's deputy comptrollers play a significant role in ensuring that financial documents and events comply with laws and the approved budget. This research focuses on developing a financial Supervision model for Tehran Municipality. In this way, an attempt has been made to present a comprehensive model of financial supervision and controls of deputy comptroller's municipality of Tehran from the perspective of the characteristics affecting this issue.

**Research Method:** The current research method is qualitative with a data-based approach, its paradigm is interpretive and its purpose is exploratory. The purposive sampling method and data collection tool were semi-structured interviews with 12 deputy comptrollers of Tehran Municipality in 2023 and 2024.

**Research Findings:** The results led to the formation of a paradigmatic model of financial supervision in Tehran Municipality, In this model, 3 categories for causal conditions, 13 categories for context, 12 categories for intervening conditions, 24 categories for strategy and 14 categories for consequences related to the main phenomenon of the research were identified and explained.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** The financial supervision of the Tehran Municipality's comptrollers has a complex nature and, in addition to the personal characteristics and performance of its members, is influenced by the units, stakeholders, laws and regulations, Therefore, in order to more comprehensively examine the subject, the modeling of the financial supervision of The deputy comptrollers of the Tehran municipality has been investigated from various aspects.

**Keywords:** Financial supervision, Tehran Municipality.

**JEL Classification:** R51, H83.

### **Subject and Purpose**

Tehran Municipality's deputy comptrollers play a significant role in ensuring that financial documents and events comply with laws and the approved budget. This research focuses on developing a financial Supervision model for Tehran Municipality. In this way, an attempt has been made to present a comprehensive model of financial supervision and controls of deputy comptroller's municipality of Tehran from the perspective of the characteristics affecting this issue.

### **Research Method**

The current research method is qualitative with a data-based approach, its paradigm is interpretive and its purpose is exploratory. The purposive sampling method and data collection tool were semi-structured interviews with 12 deputy comptrollers of Tehran Municipality in 2023 and 2024. Participants in the interviews were selected from prominent and expert Comptrolleres who had valuable experience in accounting for Tehran Municipality's subordinate units (regions, organizations, companies, deputy departments, centers, and headquarters units). In this study, the sample size continued until the researcher reached theoretical saturation by conducting 12 interviews. Aspects such as sufficient time for participation and cognitive perspectives and the level of motivation required for participation in relation to the research topic were also considered. After conducting the interviews, the recorded conversations were reviewed several times by the researcher and then typed in Word and then the typed texts were implemented in MAXQDA software. The method used in this study is the systematic procedure of Strauss and Corbin, and based on this procedure, data analysis was performed based on open, axial, and selective coding. In the present study,

open coding was carried out through a detailed and word-by-word examination and in-depth study of the conversation texts, and key concepts were extracted. In the axial coding stage, the categories obtained from open coding were examined and separated. After open coding, the relationships between the categories were linked, which was done using a paradigmatic model (consisting of causal conditions, intervening conditions, context conditions, strategies, and consequences). In the selective coding stage, the central category was selected and related to other categories. In order to validate the presented model and the obtained results, the "member control" and "acceptability criteria" were used. The results of data analysis and coding were also provided to ten prominent Comptrolleres (five of the interviewees and five of the Comptrolleres who did not participate in the interview) and their opinions on the codes extracted from the data texts were received, most of whom declared the semantic labels attached to the data content to be appropriate and valid.

### **Research Findings**

By implementing the research process and open coding of the data, 1913 initial concepts were extracted in the first stage, and after several reviews, 66 primary level categories, 452 second level categories, and 1236 subcategories were finally extracted in the form of a data-driven approach. The results led to the formation of a paradigmatic model of financial supervision of Tehran municipality Comptrolleres, in which 3 categories for causal conditions, 13 categories for context, 12 categories for intervening conditions, 24 categories for strategy, and 14 categories for consequences related to the main phenomenon of the research were identified and explained. According to the research findings, some factors such as lack of respect for

organizational justice and fairness, unethical pressure and threats against Comptrolleres, lack of awareness of imported managers about municipal laws, circulars, procedures and processes, exercise of influence and connections and power, lack of necessary support and backing for Comptrolleres, threats from stakeholders of Comptrolleres' families, and lack of sufficient attention to the personal and professional characteristics of Comptrolleres, to some extent weaken the field of accounting. The system of responsibility, accountability, and responsiveness needs to be more active. It is also essential that Comptrolleres have the support of legal authorities and supervisory and inspection bodies, and that issues such as lawlessness, nepotism, issuing non-expert circulars, Comptrolleres having simultaneous responsibility in more than one unit, lack of coordination in intra-organizational communications, failure to observe professional ethics by some executive managers, instability and lack of job security for Comptrolleres, comments and pressure from individuals without responsibility in approving financial documents, and verbal orders from senior managers be reviewed by the metropolitan management, and procedures and circulars related to these issues be prepared and approved. The strategies identified in this research will lead to the implementation of laws and regulations, goals and approvals of the city management and city council, and the outcome of implementing the strategies will lead to management and reduction of costs, upgrading the municipal accounting system, accountability and quality financial reporting, achieving financial discipline and transparency, as well as the formation of a financial, executive and supervisory management structure, protecting the treasury and assets of the Tehran

Municipality, facilitating the implementation of projects and programs, linking the law with executive affairs, observing the principles of safety and insurance of projects, realizing the approved budget and programs, correcting erroneous processes and resolving financial challenges of units, observing upstream laws, legally documenting financial documents, and protecting the legal rights of the Tehran Municipality and stakeholders.

### **Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge**

The financial supervision of the Tehran Municipality's comptrollers has a complex nature and, in addition to the personal characteristics and performance of its members, is influenced by the units, stakeholders, laws and regulations, Therefore, in order to more comprehensively examine the subject, the modeling of the financial supervision of The deputy comptrollers of the Tehran municipality has been investigated from various aspects. The existential philosophy of Tehran Municipality Comptrolleres is consistent with Article 44 of the Municipal Financial Regulations, and they play a role in implementing Article 79 of the Municipal Law. Given the current accounting conditions in Tehran Municipality, in line with law-based financial supervision, it is necessary to pass deterrent laws and take legal action against violators of the law, and also to utilize the opinions of Comptrolleres in evaluating and measuring the performance of executive managers of units. The development and improvement of the Tehran Municipality's accounting system requires sufficient support from the metropolitan management of Comptrolleres and special attention to the precise implementation of accounting processes in a system-oriented manner. It is recommended that in order to achieve higher-

quality and more structured financial control and supervision, special support be provided to Comptrolleres and their position be consolidated and strengthened in all Tehran Municipality units. It is also necessary to pay more attention to the issues of internal audit and risk-based auditing and updating the effective internal control system in the subordinate units of Tehran Municipality. On the other hand, it is

essential that indicators such as meritocracy, merit-based selection, commitment, specialization, and system-centricity be used as criteria for selecting and evaluating the performance of Comptrolleres. In general, to achieve higher-quality accountability in Tehran Municipality, developing a comprehensive strategic plan and accountability development path is a necessity.

«مقاله پژوهشی»

## مدل نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران

مهدی پیری سقرلو<sup>۱\*</sup>، آرش تحریری<sup>۲</sup>

### نکات برجسته

- نظارت مالی با کیفیت در تحقق انضباط، شفافیت و پاسخگویی مالی موثر است.
- تحقق نظارت مالی ذیحسابان نیازمند حمایت و پشتیبانی می باشد.
- نیرنگ علیه ذیحسابان قانون محور یکی از عوامل تهدیدکننده بخش ذیحسابی به شمار می آید.
- تدوین برنامه استراتژیک توسعه ذیحسابی شهرداری تهران یکی از ضروریات است.

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران در انطباق اسناد و رویدادهای مالی با قوانین و بودجه مصوب نقش به سزایی دارند. در این پژوهش به تدوین مدل نظارت مالی در شهرداری تهران پرداخته می شود. در این مسیر، تلاش شده است تا از دیدگاه شاخص های تاثیرگذار بر این موضوع، مدل فراگیر از نظارت و کنترل های مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران ارائه شود.

**روش پژوهش:** روش پژوهش حاضر کیفی با رویکرد داده بنیاد، پارادایم آن تفسیری و از لحاظ هدف اکتشافی است. روش نمونه گیری هدفمند و ابزار گردآوری داده ها، مصاحبه نیمه ساختاریافته با ۱۲ نفر از قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران در سال های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ بود.

**یافته های پژوهش:** نتایج به شکل گیری مدل پارادایمی نظارت مالی در شهرداری تهران انجامید که در این مدل، ۳ مقوله برای شرایط علی، ۱۳ مقوله در زمینه بستر، ۱۲ مقوله برای شرایط مداخله گر، ۲۴ مقوله برای راهبرد و ۱۴ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش شناسایی و تبیین شد.

**نتیجه گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** نظارت مالی عاملین ذیحسابی شهرداری تهران، ماهیت پیچیده ای دارد و افزون بر ویژگی ها و عملکرد شخصی آنان، تحت تأثیر ویژگی های واحدها، ذینفعان، محیط قانونی و قوانین و مقررات پیرامون قرار می گیرد، از این جهت در راستای بررسی کامل تر موضوع، مدل سازی نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران از جنبه های مختلف بررسی شده است.

**واژه های کلیدی:** شهرداری تهران، ذیحساب، نظارت مالی.

**طبقه بندی موضوعی:** R51، H83.

۱. دکتر، گروه حسابداری، واحد تنکابن دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.  
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
(Arashtahriri@ut.ac.ir)

نویسنده مسئول:

مهدی پیری سقرلو

رایانامه:

[m.piris@alumni.ut.ac.ir](mailto:m.piris@alumni.ut.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۲۴

### استناد به مقاله:

پیری سقرلو، مهدی؛ تحریری، آرش، (۱۴۰۴)، مدل نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۲)، ۶۳-۸۸

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۴. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



## مقدمه

قابل مقایسه یکی از ارکان اصلی پاسخگویی مدیران اجرایی و از ضرورت‌های اساسی تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است (دجونگ، لینگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳، پیری سقرلو، حجازی، ۱۴۰۳). یکی از سازمان‌هایی که موضوع نظارت مالی در آن دارای اهمیت دارد شهرداری‌ها به ویژه شهرداری تهران است. در حال حاضر، شهرداری تهران وظیفه نظارت مالی را از طریق انتصاب مامورانی در واحدهای شهرداری با عنوان قائم مقام ذیحساب دو اعمال می‌کند. آگاهی از حوزه فعالیت و نظارت مالی آنان در راستای ارتقاء و توسعه ذیحسابی بدون شناسایی و کاوش موضوعات، مفاهیم، چالش‌های مربوطه، محیط و اصطلاحات مرتبط با حوزه فعالیت ذیحسابان امکان‌پذیر نیست. چون، موضوعات یاد شده بخش مهم و اساسی امور مربوط به فعالیت ذیحسابان را تشکیل می‌دهد و با مسئولیت‌های آنان آمیخته شده است. با نگاهی به مطالعات و پیشینه پژوهش درباره موضوع پژوهش مشخص می‌شود که مطالعات چندانی به صورت خاص و با استفاده از روش تحقیق کیفی در زمینه نظارت مالی در شهرداری تهران انجام نشده است و به صورت خیلی محدود شهرداری‌های کشور بررسی شده است. از منظر دیگر تا به حال مطالعه‌ای درباره چگونگی انجام ذیحسابی در شهرداری تهران که بزرگترین شهرداری کشور است شکل نگرفته است. با توجه به حجم بالای منابع، بودجه و سرمایه‌های انسانی شهرداری کلان شهر تهران که نیازمند مدیریت و نظارت مالی ویژه‌ای است، در این پژوهش برای نخستین بار با استفاده از روش تحقیق کیفی به درک چالش‌ها، بررسی فرآیندها و شیوه کنترل‌های مالی و آنچه که در عمل در حوزه نظارت مالی اتفاق می‌افتد، پرداخته می‌شود تا دستاوردهای پژوهش حاضر به آیندگان کمک کند که موضوعات در ارتباط با نظارت مالی در حوزه ذیحسابی شهرداری تهران را بیشتر درک کنند و همچنین پایه و اساسی برای بسط پژوهش‌های آتی باشد. همچنین جنبه دیگر نوآوری این پژوهش این است که می‌توان با اجرای آن با خبرگانی که سال‌ها است در حوزه ذیحسابی و نظارت مالی فعالیت می‌کنند مصاحبه و نظرات مکنون در سینه آنان را دریافت و نسبت به بررسی و مستندسازی آن اقدام کرد و از دانسته‌ها و تجربه‌های زیسته آنان استفاده و تجزیه و تحلیل کرد و در این خصوص هم در کشور مطالعه‌ای جامع صورت نگرفته است. بنابراین پژوهش حاضر به عنوان پیشرو در این زمینه است. مشخص است که نتایج این پژوهش می‌تواند بسیاری از چالش‌ها، جنبه‌های دارای ابهام و ناشناخته در حوزه نظارت مالی شهرداری تهران را شناسایی

امروزه بحث نظارت مالی، یکی از مباحث آشنا در انواع نظام‌های سیاسی اجتماعی است که به لحاظ پیچیدگی نظام‌های مالی در جوامع مختلف، اهمیت و ضرورت آن بیش از پیش آشکار می‌شود. تاجایی که می‌توان اذعان نمود، کارآمدی و پویایی نظام‌های سیاسی اجتماعی، رابطه مستقیمی با این نوع نظارت دارد. نظارت مالی شامل کلیه کنترل‌هایی است که قبل، حین و بعد از مصرف منابع مالی اعمال می‌شوند، از این رو یکی از اهداف اصلی اعمال نظارت مالی را می‌توان اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و محدودیت‌های بودجه‌ای و اعمال کنترل‌های لازم در جهت مصرف منابع مالی در برنامه‌ها و فعالیت‌های مصوب جستجو کرد (شیخی، مرادخانی، ۱۳۹۸). هدف از کنترل‌های مالی در بخش عمومی، ارائه یک چارچوب راهنمای کلی برای مدیریت صحیح و کارآمد منابع است. هدف از داشتن یک سیستم قوی کنترل مالی، ارتقای توانایی بخش عمومی برای دستیابی به اهداف، ارائه داده‌های مالی قابل اعتماد، حفاظت از دارایی‌ها و سوابق، ارزیابی کارایی عملیاتی از طریق کنترل بودجه و تشویق به پایبندی به سیاست‌ها و مقررات تعیین شده است. بنابراین، شیوه‌های کنترل مالی، اثربخشی و کارایی عملیات را تسهیل می‌کند و در نتیجه قابلیت اطمینان گزارشگری مالی داخلی و خارجی را بهبود می‌بخشد و به انطباق با قوانین و مقررات کمک می‌کند (واشیرا، گاهو، واگوکی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴) (اولوی، اوگیبور، ایللو، فانمی<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). از سوی دیگر نظارت و کنترل یکی از اجزای اصلی مدیریت محسوب می‌شود و بدون توجه به این جزء سایر اجزا مدیریت، از قبیل برنامه‌ریزی، سازماندهی و هدایت نیز ناقص بوده و تضمینی برای انجام درست آن‌ها وجود ندارد. زمانی که یک برنامه تهیه می‌شود، برای اجرای آن سازماندهی لازم به عمل آمده و انتظار می‌رود که هدف‌های برنامه، تحقق و اطمینان حاصل شود که اجرای آن در راستای اهداف تعیین شده باشد. همچنین اجرای اثربخش بودجه و دستیابی به عدالت اجتماعی و توسعه اقتصادی در گرو برقراری یک سیستم نظارت مالی کارآمد بوده و یکی از ابزارهای مهم نظارت مالی در نظام فعلی مالی عمومی، فعالیت ذیحسابان است (مهرانی، اکرمی، خدابخشی، جباری، ۱۳۹۷). وجود یک سیستم نظارت مالی مناسب، کمک مؤثری به استفاده صحیح از منابع مالی در تحقق برنامه‌های مصوب و در نهایت حفظ و حراست از بیت‌المال می‌کند (جانی، پیغه، فغانی، ۱۴۰۰). از سوی دیگر اطلاعات مالی شفاف و

شهرداری‌های ایران در قانون بودجه سال ۱۳۶۲ تأکید شده است (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۶۱). همچنین طبق اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دیوان محاسبات تنها به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی یا حسابرسی می‌کند (فتحی، کوهی اصفهانی، ۱۳۹۷، ۲۵-۲۶). بنابراین با توجه به استقلال مالی و دارا بودن بودجه مخصوص به خود شهرداری‌ها، موضوع نظارت مالی در شهرداری دارای اهمیت ویژه‌ای است. به طور قطع مهم‌ترین موضوع در حوزه مسائل شهرداری، شیوه مدیریت و نظارت مالی در این نهاد است چرا که ظهور مشکل در نظام مالی ارتباط مستقیمی با انجام سایر وظایف شهرداری داشته و موجب بروز کاستی‌های چشمگیری در این خصوص خواهد شد و موجبات خسارت فراوان به شهر را فراهم می‌آورد (کریم نیا، ۱۴۰۱). در تعریف نظارت مالی می‌توان گفت نظارت و کنترل‌های مالی به منظور اطمینان از انجام فعالیت‌ها با رعایت سیاست‌ها و فرآیندهای از پیش تعیین شده و همچنین تضمین حفاظت از دارایی‌ها و منابع، نگهداری سوابق و اطلاعات مالی و حسابداری به شیوه‌ای دقیق و کامل انجام می‌شوند (اولوی، اوگبوری، ایلا، فانی، ۲۰۲۱). با توجه به مطالب پیش گفته ماده ۸۰ قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شورای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۷۵) و همچنین ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۴۶) (موسوی، موسوی، ۱۴۰۱) بر نظارت مالی در شهرداری‌های کشور تأکید کرده است. شهرداری تهران یکی از کلان شهرداری‌های کشور است که با در اختیار داشتن منابع، در راستای بودجه مصوب و قانون، وظیفه خدمت رسانی به شهروندان شهر تهران را دارد. به استثنای برخی از واحدهای مستقل شهرداری تهران، کلیه واحدهای وابسته به شهرداری تهران در حوزه امور مالی و انجام معاملات از آیین نامه مالی شهرداری‌ها (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۴۶) و آیین نامه معاملات شهرداری تهران (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۵۵) و قانون شهرداری (۱۳۳۴) پیروی می‌کنند. نخستین بلدیة ایران در تهران به ریاست دکتر خلیل اعلم الدوله تقفی در عمارتی واقع در سبزه میدان و با هدف حفظ منافع شهرها و ایفای حوائج اهالی شهرتشین تاسیس شد. در آن زمان ریاست بلدیة را رییس انجمن شهر برعهده داشت. در سال ۱۲۸۳ شمسی قانون بلدیة در مجلس شورای ملی تصویب شد و پس از پیروزی مشروطه نمایندگان مجلس، اول در صدد تدوین زمینه‌هایی برای بهداشت شهرها برآمدند که منجر به تدوین اولین قانون شهرداری‌ها تحت عنوان «قانون بلدیة» در خرداد ۱۲۸۶

کرده و موجب تغییرات بنیادی، توسعه و ارتقاء نظام ذیحسابی و نظارت مالی شهرداری تهران از منظر حرفه‌ای، اجرایی و پژوهشی شود. با توجه به فقدان یک چارچوب جامع در خصوص چگونگی اجرای نظام ذیحسابی در شهرداری تهران، این پژوهش سعی دارد بر مبنای رویکرد داده بنیاد، چارچوبی را تبیین کند که در آن نحوه ذیحسابی در شهرداری تهران تشریح شود و در نهایت راهنما و الگویی برای نظارت مالی در شهرداری تهران فراهم آورد. پرسش اصلی پژوهش حاضر عبارت از این است که: مدل مناسب برای تبیین نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران چیست؟ به بیان دیگر نظارت مالی در شهرداری تهران در چه بستر و تحت تأثیر چه عوامل و فراز و نشیب‌هایی محقق می‌شود. مقاله حاضر درصدد پاسخ به پرسش پیشگفته است تا از این طریق نقاط قوت و ضعف، مزایا و معایب و چالش‌های موجود را شناسایی کند و شناخت بیشتری از ارتباطات و عوامل تأثیرگذار بر نظارت مالی و ذیحسابی در شهرداری تهران به دست آید تا با بهره‌گیری از مجموعه دانش به دست آمده برای برنامه‌ریزی و رسیدن به استانداردهای بهتر و طی ادامه مسیر به کار آید و مبنایی برای تقویت و توسعه نظارت مالی در کلان شهرداری تهران فراهم شود تا علاقه‌مندان بتوانند از این مجموعه دانش جمع‌آوری شده برای ادامه راه بهره مند شوند. در این راستا پژوهش حاضر نظرات و تجربیات خبرگان با تجربه شهرداری تهران را در خصوص نظارت مالی مورد بررسی قرار می‌دهد.

## مبانی نظری

بر اساس ماده ۵۵ قانون شهرداری، شهرداری به عنوان یک نهاد اجرایی عمومی و غیردولتی محلی وظایف متعددی شامل وظایف عمرانی، خدماتی، نظارتی و حفاظتی، رفاهی و غیره که نزدیک به ۲۸ وظیفه است را بر عهده دارد. همچنین ماده سه قانون پیشگفته، اشاره به شخصیت حقوقی شهرداری دارد (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۳۴). از سوی دیگر برابر ماده ۷۱ قانون تشکیلات، وظایف و انتخاب شورای اسلامی کشور و انتخاب شهرداران و تبصره‌های مربوطه، شهردار توسط شورای اسلامی شهر برای مدت چهار سال انتخاب می‌شود (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۷۵). اگرچه شهرداری‌ها برخی از وظایف حاکمیتی و ارائه خدمات عمومی به شهروندان را عهده‌دار هستند، ولی طبق قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیردولتی (۱۳۷۳)، نهاد عمومی غیردولتی به حساب می‌آیند (مجلس شورای اسلامی، ۱۳۷۳)، بنابراین از لحاظ اجرایی و مالی از دولت مستقل بوده و از سوی دیگر بر خودکفایی

بهبود کیفیت خدمات و افزایش اعتماد عمومی منجر شود (موسوی نژاد، ۱۴۰۳). فعالیت ذیحسابی و نظارت مالی بر واحدهای شهرداری تهران زیر نظر معاونت ذیحسابی و امور ممیزی که خود آن زیرمجموعه اداره کل امور مالی و اموال است انجام می‌شود. اداره کل مالی و اموال بر ساز و کارهای مالی و نیز اموال مجموعه شهرداری تهران نظارت و رسیدگی دارد و این اداره کل شامل معاونت‌هایی از قبیل معاونت ذیحسابی و امور ممیزی، معاونت حسابداری مرکزی، معاونت تلفیق و هماهنگی امور مالی، معاونت اموال و بهای تمام شده و معاونت نظارت است. موضوع پژوهش حاضر مربوط به نظارت و کنترل‌های مالی قائم‌مقامان ذیحساب دو که زیرمجموعه معاونت ذیحسابی و امور ممیزی اداره کل مالی و اموال هستند و در واحدهای شهرداری تهران (مناطق، شرکت‌ها، سازمان‌ها، معاونت‌ها، مراکز و واحدهای ستادی) به عنوان جانشین مدیر کل امور مالی و اموال که همان ذیحساب دو است مستقر هستند و وظیفه ذیحسابی را انجام می‌دهند، است. وظایف ذیحساب و قائم‌مقامان ذیحساب دو مشتمل بر ۲۸ بند برابر ماده ششم نظام‌نامه انتخاب، ارزیابی و نظارت بر عملکرد ذیحساب و قائم‌مقامان ذیحساب شهرداری تهران مصوب سال ۱۳۹۹ می‌باشد (شورای اسلامی شهر تهران، ۱۳۹۹). از منظر چارت سازمانی ادارات معاونت ذیحسابی و امور ممیزی شامل اداره رسیدگی و اداره هماهنگی عاملین ذیحساب است (سامانه شهرداری تهران، ۱۴۰۳). قبل از سال ۱۳۸۰ قائم‌مقامان ذیحساب دو که تحت عنوان ممیزان مالی فعالیت داشتند را خود شهرداری تهران انتخاب می‌کرد و روسای حسابداری واحدها به نوعی به صورت هم‌زمان ممیزان مالی در آن زمان بودند و با گذشت زمان اداره کل امور مالی و اموال طی ارزیابی تخصصی که انجام می‌داد، افراد پذیرفته شده را به شورای شهر معرفی می‌کرد و در مرحله بعد هم شورای شهر ارزیابی و مصاحبه‌های مربوطه را انجام داده و در نهایت شورای شهر نسبت به تایید و یا عدم تایید آنان اقدام می‌کرد. همچنین بعدها در اجرای طرح جامع ذیحسابی مصوب شورای اسلامی شهر تهران<sup>۱</sup> در سال ۱۳۸۹ شرح وظایف قائم‌مقامان ذیحساب مصرح در طرح یادشده که شامل پانزده بند و چهار تذکر بود توسط اداره کل امور مالی و اموال شهرداری تهران ابلاغ شد (اداره کل امور مالی و اموال شهرداری تهران، ۱۳۸۶). سپس در سال ۱۳۹۹ نظام‌نامه انتخاب، ارزیابی و نظارت بر عملکرد ذیحساب و قائم‌مقامان ذیحساب شهرداری از طریق شورای شهر تهران مصوب و ابلاغ

شده شد. این قانون در ۱۰۸ ماده به تصویب نمایندگان مجلس رسید (نیل قاز، ۱۳۸۸). قانون دوم بلدیة که قانون پیشین را نسخ کرده است، قانون مصوب ۱۳۰۹ است که تعداد مواد آن اندک است پیرو آن در خرداد همان سال، مفاد قانون یادشده با نظامنامه بلدیة که به تصویب کمیسیون داخله مجلس شورای ملی رسیده است، تکمیل شد (فقیه لاریجانی، ۱۴۰۱). معاونت مالی و اقتصاد شهر، در کنار معاونت خدمات شهری و محیط زیست از قدیمی‌ترین ارکان مدیریت شهری در شهرداری تهران است، سابقه فعالیت آن‌ها به دوره قاجار باز می‌شود. پیش از تصویب قانون بلدیة در سال ۱۲۸۶، اداره احتسابیة عهده‌دار برخی از مسئولیت‌هایی شد که امروزه در شمار ماموریت‌های شهرداری و نهاد مدیریت شهری است. در فاصله سال‌های ۱۲۸۶-۱۲۸۹ دو نهاد "محاسبات" و "تنظیف و روشنایی" از ارکان اصلی نهاد بلدیة بودند، این دو نهاد قدیمی مدیریت شهری امروزه به عنوان معاونت مالی و اقتصادی و خدمات شهری شناخته می‌شوند. معاونت مالی و اقتصادی از سال ۱۲۸۶ هم‌زمان با آغاز کار بلدیة تهران تحت عنوان اداره مالیه فعالیتش را آغاز کرد، در سال ۱۳۳۶ به اداره کل مالی تغییر نام یافت. سال ۱۳۳۸ در ساختاری اداری و حقوقی مدیریت شهرداری به معاونت ارتقاء یافت، بعدها با افزوده شدن ادارات دیگری مانند امور اداری، رفاه و پشتیبانی، معاونت مالی به معاونت مالی و اداری تبدیل شد. در نهایت سال ۱۳۹۳ پس از تشکیل معاونت توسعه منابع انسانی، این نهاد به معاونت مالی و اقتصاد شهری تغییر نام داد. معاونت مالی و اقتصاد شهری مسئولیت تامین، تخصیص و نظارت بر منابع مالی شهرداری، مدیریت بر هزینه‌ها با استفاده از ظرفیت‌های موجود در شهر تهران و پایش و کمک به تقویت شاخص‌های اقتصاد شهری را برعهده دارد. امروزه شهرداری تهران دارای هشت معاونت است و یکی از معاونت‌های مهم شهرداری تهران معاونت مالی و اقتصاد شهری می‌باشد و شامل ادارات کل و تعدادی سازمان و شرکت است (سازمان فناوری اطلاعات و ارتباطات شهرداری تهران، ۱۴۰۳). ادارات کل زیرمجموعه معاونت مالی و اقتصاد شهری، شامل اداره کل امور مالی و اموال، اداره کل خزانه‌داری، اداره کل پشتیبانی، اداره کل تشخیص و وصول درآمد، اداره کل برنامه‌ریزی، سرمایه انسانی و هماهنگی امور اقتصادی و اداره کل امور مجامع و حسابرسی است. با توجه به اینکه شهرداری‌ها مسئول ارائه خدمات به شهروندان و توسعه زیرساخت‌های شهری هستند، نظارت مؤثر بر فعالیت‌های مالی آنها می‌تواند به

۱. طرح جامع ذیحسابی (ماده واحده انتخاب ذیحساب و عوامل ذیحسابی در به شماره ۸۶/۳/۱۸/۳ تاریخ ۱۳۸۶/۴/۱۰ ثبت و طی ابلاغیه به شماره ۱۶۰/۸۹۵/۵۶۷۳ تاریخ ۱۳۸۶/۰۴/۱۲ ابلاغ شده است.

۱. طرح جامع ذیحسابی (ماده واحده انتخاب ذیحساب و عوامل ذیحسابی در شهرداری تهران) توسط شورای شهر تهران در جلسه ۱۳۸۶/۰۴/۱۰

شده. برابر نظام نامه بیان شده در بالا، ذیحساب مستخدم رسمی یا ثابت شهرداری تهران است که به موجب تبصره یکم بند ۳۰ ماده ۸۰ قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و ماده ۷۹ قانون شهرداری (موسوی، موسوی، ۱۴۰۱)، پس از تایید شورا و با حکم شهردار تهران به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات و آئین‌نامه‌های مالی شهرداری و سایر دستورالعمل‌های اجرایی و مصوبات شورا منصوب می‌شود. به عبارت دیگر قائم‌مقام ذیحساب، فردی است که با معرفی توسط شهردار تهران، پس از ارزیابی و تایید شورا به این سمت منصوب می‌شود. قائم‌مقامان ذیحساب در شهرداری تهران دو گروه هستند که عبارتند از: الف- قائم‌مقام ذیحساب یک: مدیران واحدهای اجرائی شهرداری تهران که در اجرای وظایف ذیحسابی شهردار تهران براساس ماده ۷۹ قانون شهرداری به عنوان قائم‌مقام ذیحساب یک توسط شهردار تهران به شورا معرفی و پس از ارزیابی و تایید شورا به این سمت منصوب می‌شوند و عهده‌دار اعمال نظارت و تامین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات و آئین‌نامه‌های مالی شهرداری و سایر دستورالعمل‌های اجرایی و مصوبات شورا هستند. ب- قائم‌مقام ذیحساب دو، فردی است که از بین مستخدمان رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی و انجام وظایف قائم‌مقامی ذیحساب شهرداری در واحدهای سازمانی شهرداری تهران (معاونت‌ها، ادارات کل مستقل، مناطق، سازمان‌ها، شرکت‌ها و موسسات تابعه و وابسته) به عنوان قائم‌مقام ذیحساب دو توسط شهردار تهران به شورا معرفی و پس از ارزیابی و تایید شورا به این سمت منصوب می‌شود و عهده‌دار اعمال نظارت و تامین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات و آئین‌نامه‌های مالی شهرداری و سایر دستورالعمل‌های اجرایی و مصوبات شورا خواهد بود. همچنین بر اساس ماده دوم نظام نامه پیشگفته، شهردار تهران مکلف است افراد پیشنهادی را برای تصدی سمت قائم‌مقام ذیحساب شهرداری تهران یا قائم‌مقامان ذیحساب (قائم‌مقام ذیحساب یک و قائم‌مقام ذیحساب دو) واحدهای سازمانی شهرداری (معاونت‌ها، ادارات کل مستقل، مناطق، سازمان‌ها، شرکت‌ها و موسسات تابعه و وابسته) را برای بررسی و تایید به شورا معرفی کند (شورای اسلامی شهر تهران، ۱۳۹۹). سازمان‌ها و شرکت‌های شهرداری با هدف انجام امور تخصصی و فنی در راستای ارائه خدمات به شهروندان شهر تهران ایجاد شده‌اند و دارای اساسنامه مصوب شورای شهر هستند و قانون تجارت درباره آنها موضوعیت دارد و از آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها و آیین‌نامه معاملات شهرداری تهران پیروی می‌کنند و تعدادی

شرکت و سازمان هم وجود دارد که دارای آیین‌نامه مالی و معاملاتی مستقل هستند که سازمان مدیریت میادین میوه و تره بار شهر تهران از این نوع سازمان‌ها است و از آیین‌نامه مالی مستقل و مصوب (سازمان مدیریت میادین میوه و تره بار شهرداری تهران، ۱۳۷۰) پیروی می‌کنند. نظارت مالی در شهرداری تهران براساس ماده ۴۴ آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها در سه مرحله (مرحله اول: حسابرسی به وسیله شهرداری مرحله دوم: حسابرسی به وسیله حسابرسان وزارت کشور و یا حسابرسان شورای شهر مرحله سوم: رسیدگی نهایی به وسیله شورای شهر از طریق بررسی گزارش‌های مالی و گزارش حسابرسان یادشده در بند ب مرحله دوم ماده بالا) محقق می‌شود، پژوهش حاضر بر بند الف آیین‌نامه یادشده تمرکز دارد. انجام نظارت مالی قائم‌مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران برابر بند الف ماده پیشگفته مسجل می‌شود، بند الف ماده یادشده درباره رسیدگی و ممیزی حساب شهرداری‌ها بیان می‌دارد 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. همچنین براساس ماده ۳۴ آیین‌نامه مالی بیان شده در بالا کلیه پرداخت‌های شهرداری باید با توجه به ماده ۷۹ قانون شهرداری با اسناد مثبت و در حدود بودجه مصوب انجام شود (موسوی، موسوی، ۱۴۰۱).

### پیشینه پژوهش

#### پژوهش‌های خارجی

اردشیری، کمالی، رستمی، صفری گرابلی (۲۰۲۴) به مطالعه طراحی مدل نظارت مالی هوشمند در حسابداری بخش دولتی: با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عوامل محتوایی بالاترین قدرت نفوذ را در بین متغیرها دارند. این عوامل عبارتند از: نظارت مالی هوشمند کارآمد و مؤثر، افزایش شفافیت در اطلاعات گزارش‌های مالی، امکان مقایسه عملکرد سازمان‌ها با نظارت مالی هوشمند، توانایی تأیید داده‌های عملکردی و جلوگیری از ایجاد داده‌های ساختگی، امکان تبادل اطلاعات بین دولت‌ها، سرپرستان، ذینفعان و شهروندان و بهبود کیفیت پاسخگویی. براساس نتایج پژوهش در نظارت مالی هوشمند، شاخص بهره‌گیری از فناوری‌های نوین ارتباطی و اطلاعاتی، شاخص منابع و سرمایه انسانی، شاخص عوامل محیطی، عوامل محتوایی، شاخص کمی‌سازی، مقررات و استانداردها، شاخص سازوکارهای نظارتی، مدیریت ریسک شاخص، شاخص سیستم عملیاتی کسب و کار و شاخص اجزای ساختاری از اهمیت بالایی برخوردار است، اما شاخص دوره‌های ضمن خدمت از اهمیت متوسطی برخوردار است.

شهرداری و کمیته‌های نظارتی در حفاظت از منابع مالی شهرداری بی‌اثر است. همچنین برای دستیابی به مدیریت مالی سالم، ماهیت رابطه بین سیاستمداران و مدیران شهرداری باید به خوبی مدیریت و پیشنهاد می‌شود افراد ماهر باید برای بهبود ارائه خدمات اجتماعی استخدام شوند. زومیرا<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) به مطالعه پاسخگویی مالی و حکمرانی در یک کشور در حال ظهور پرداخت. نتایج پژوهش وی بیانگر این است که مدیریت مالی بخش عمومی در آفریقای جنوبی تاسف بار است زیرا سازمان‌های دولتی مرتکب تخلف مالی می‌شوند و همچنان به اشتباه هزینه‌های نامتعارف، هزینه‌های غیرمجاز و هزینه‌های غیر ضروری را انجام می‌دهند. بنابراین اصلاح مدیریت مالی عمومی یک ضرورت است و اصلاح مدیریت مالی به دولت‌ها کمک کند تا به سوی سیستم‌های حسابداری یکسان در سراسر بخش دولتی حرکت کنند و به برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی متمرکز و همچنین ظرفیت نظارت بر مخارج وجوه به صورت متمرکز بپردازند. در نتیجه لازم است دولت‌ها سیستم‌های مدیریت مالی یکپارچه‌ای را پیاده‌سازی و عملیاتی کنند تا امکان بودجه‌ریزی یکپارچه، مدیریت مالی، تدارکات و مدیریت زنجیره تامین را فراهم کند.

لابسچر<sup>۶</sup> (۲۰۱۲) به مطالعه چالش‌های کنترل مالی و پاسخگویی در شهرداری‌های آفریقای جنوبی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که، شهرداری‌ها در آفریقای جنوبی به دلیل کنترل ضعیف مالی و عدم پاسخگویی، تحت فشار هستند که منجر به فساد گسترده و سوء مدیریت مالی با پیامدهای زیانبار برای ارائه خدمات مؤثر و کارآمد می‌شود. کنترل مالی در تعیین موفقیت یا شکست دولت محلی در آفریقای جنوبی از اهمیت بالایی برخوردار است. در حال حاضر چالش‌های متعددی وجود دارد که مدیریت مالی مؤثر و کارآمد را در شهرداری‌ها مختل می‌کند. از جمله این چالش‌ها، فقدان تخصص، ناتوانی در وصول بدهی‌های معوقه، فساد گسترده، حقوق و پاداش‌های نامتعارف و غیره است. از طرفی هم این چالش‌ها منجر به ارائه خدمات شهری ناکارآمد می‌شود. اگر شهرداری‌ها می‌خواهند بر این چالش‌ها غلبه کنند، ضروری است که دست به شیوه‌ای صادقانه و اخلاقی به مشکلات و معضلات رسیدگی کنند.

با توجه به مرور پژوهش‌های خارجی نزدیک به موضوع پژوهش حاضر به شرح پیشگفته می‌توان گفت که کمابیش بیشتر مطالعات خارج از کشور به موضوعاتی از قبیل نظارت مالی

کریستینی هاتاسویت، مکسام، ابابکر<sup>۱</sup> (۲۰۲۴) به مطالعه تأثیر مسئولیت‌پذیری مالی دولت محلی، شفافیت و نظارت بر مدیریت مالی محلی در سازمان‌های مالی محلی و دارایی‌های دولت سوماترا شمالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان می‌دهد که پاسخگویی مالی منطقه‌ای تأثیر مثبتی بر مدیریت مالی منطقه‌ای دارد، همچنین شفافیت تأثیر مثبتی بر مدیریت مالی منطقه‌ای دارد. از سوی دیگر نظارت مالی تأثیر مثبتی بر مدیریت مالی منطقه‌ای داشته و پاسخگویی مالی منطقه‌ای، شفافیت و نظارت به طور هم‌زمان تأثیر مثبت و چشمگیری بر مدیریت مالی منطقه‌ای دارد.

پاراسکوی، ایروتیس، کانادیس، آرجیروپولوس، پولوپوس<sup>۲</sup> (۲۰۲۴) به مطالعه تقویت مکانیسم‌های کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی؛ گامی اساسی در جهت کاهش فساد و تضمین توسعه اقتصادی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان بر اهمیت پرسنل شایسته، انطباق با قانون، همکاری بین بخشی و استفاده از فناوری در تقویت شیوه‌های کنترل داخلی تأکید می‌کند. باوجود قوانین موجود، شکاف‌هایی در اجرای کنترل داخلی از جمله کمبود کارکنان، رویه‌های ناکافی، دسترسی محدود به اطلاعات وجود دارد. این مطالعه بر پتانسیل تحول آفرین اقدامات ممیزی داخلی مؤثر در کاهش فساد در سطح محلی پرداخته است و از این طریق به رشد اقتصادی گسترده تر و رفاه اجتماعی کمک می‌کند. پیشنهادهایی برای تقویت ساختارهای کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی شامل ایجاد وظایف رسمی حسابرسی داخلی، پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای و ارتقای استفاده از سیستم اطلاعاتی ارائه شد.

مچی، ندا، ماسیا<sup>۳</sup> (۲۰۲۲) به مطالعه عوامل بازدارنده اجرای مکانیسم‌های نظارتی در شهرداری‌های آفریقای جنوبی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، عواملی از قبیل بازرسی و نظارت بر کنترل‌های داخلی ناکارآمد، محدودیت‌های حسابرسی، خویشاوندی در انتصاب‌های شهرداری، کمیته‌های حسابرسی ناکارا و ناتوانی مدیریت در اجرای پیامدها را به‌عنوان موانع اجرای مکانیسم‌های نظارتی در شهرداری‌های آفریقای جنوبی تأثیرگذار است.

پاملا باتا، ماترکو<sup>۴</sup> (۲۰۲۲) به بررسی مدیریت مالی دولت محلی در آفریقای جنوبی؛ مطالعه موردی یک شهرداری محلی در کوازولو-ناتال پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد، نقش ساختارهای نظارتی شامل کمیته حساب‌های عمومی

4. Mbatha, Mutereko  
5. Dzomira  
6. Laubscher

1. Kristiani Hutasoit, Maksam, Abubakar  
2. Paraskevi, Eriotis, Kounadeas, Argyropoulos, Pouloupoulos  
3. Moji, Nhede, Masiya

برون‌دادها در تدوین بودجه استوار بر عملکرد، شاخص‌های اصلی عملکردی، موافقت‌نامه‌های بودجه‌ای و گزارش‌های عملکردی مهمترین ابزارهای اعمال نظارت عملکردی در کمیته‌های حسابرسی هستند. همچنین درستکاری و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی حرفه، شناخت ویژگی‌ها و محیط فعالیت‌های شهرداری (تخصص در صنعت) و داشتن دانش مالی و توانایی تحلیل صورت‌های مالی و گزارش‌ها از جمله صلاحیت‌های اصلی اعضای کمیته حسابرسی در شهرداری‌های کلان‌شهرها و مراکز استان به شمار می‌روند.

رحیم‌پور، مظهري (۱۴۰۱). به مطالعه جوانب حقوقی نظارت مالی شوراهای اسلامی شهر بر شهرداری‌ها با رویکرد تطبیقی با نظام اداری محلی فرانسه پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که نظارت مالی شوراهای شهر بر شهرداری‌ها می‌تواند از ابزارهای موثر در پاسخ‌گویی شهرداری‌ها به عنوان یکی از ارکان اصلی مدیریت شهری محسوب شود. برای اثربخشی و کارآمد بودن نظام مالی، انتشار منظم اطلاعات، شفافیت مالی، بیان جنبه‌های عملیاتی برنامه‌ها و پروژه‌ها و پیوندهای آن با منابع مالی و نظارت بر این اقدامات توسط شهرداری‌ها موثر و لازم خواهد بود. شوراها در حقوق نظام اداری محلی فرانسه نقش بسزایی بر نظارت مالی و فعالیت‌های اقتصادی شهرداری‌ها را بر عهده دارند. افزون بر نظارت‌های قضایی و اداری، عمده نظارتی که بر سیستم حاکمیت محلی در فرانسه رخ می‌دهد به نظارت بودجه‌ای و مالی در قانون‌ها مربوط است.

باباجانی، تقوی فرد، قنبریان (۱۴۰۱) طی مطالعه‌ای به بررسی الگویی برای نظارت مالی در شهرداری‌های کلان شهرهای ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این است که نظارت مالی از چهار مؤلفه شناسایی ارکان نظارت مالی قبل و بعد از خرج، پیش‌بینی الزامات قانونی، طراحی و استقرار رویه‌های کنترل و نظارت مالی و زیرساخت‌های نظارت مالی تشکیل شده است. کمیته حسابرسی، ذیحسابان و قائم‌مقام‌های آنان، حساب‌رسان مستقل و داخلی، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت کشور، در شمار ارکان بسیار مهم نظارت مالی شهرداری‌ها قرار دارند. تعیین شفاف پاسخگو و سطوح پاسخگویی، تفکیک روابط مقامات مجاز خرج و عامل نظارت، نظارت بر تحصیل منابع و درآمدها نیز متغیرهای بسیار مهم مرتبط با الزام قانونی نظارت مالی در شهرداری‌ها هستند. رویه‌های کنترلی و اعمال نظارت مالی در شهرداری‌ها را می‌توان در شش محور اصلی طراحی و استقرار کنترل‌های بودجه‌ای، استفاده از روش‌های کنترلی حسابداری، طراحی، استقرار و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، انجام

هوشمند در حسابداری بخش عمومی، مسئولیت‌پذیری مالی دولت‌های محلی و شفافیت و نظارت در سازمان‌های محلی و دولتی، تقویت مکانیسم‌های کنترل داخلی در سازمان‌های دولتی، انتصاب‌های شهرداری‌ها براساس خویشاوندی، ساختارهای نظارتی، پاسخگویی مالی و حکمرانی، چالش‌های کنترل‌های مالی و پاسخگویی در شهرداری‌ها پرداخته شده است.

### پژوهش‌های داخلی

با توجه به اینکه در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر مطالعاتی چندانی انجام نشده است، بنابراین در ادامه به برخی از پژوهش‌های نزدیک و مرتبط اشاره می‌شود:

موسوی نژاد (۱۴۰۳) به بررسی نحوه نظارت مالی بر شهرداری‌ها در ایران پرداخت. نتایج نشان داد که، نظارت‌ها انواع مختلفی دارند که یکی از مهم‌ترین انواع تقسیم‌بندی نظارت‌ها، نظارت درونی و بیرونی است. نظارت بیرونی همان‌گونه که از نام آن پیداست، نظارتی است که از خارج ساختار اداری آن فرد و سازمان بر وی تحمیل می‌شود. اصولاً نسبت به تمامی سازمان‌ها و نهادها که به گونه‌ای بودجه عمومی را مصرف می‌کنند توسط نهادهایی همچون قوه قضائیه، سازمان بازرسی کل کشور، مجلس شورای اسلامی و... مورد نظارت و بازرسی قرار می‌گیرند. نظارت درونی، نظارتی است که از درون بر ساختار اداری حاکم می‌شود. در شهرداری‌ها نیز ساختار اداری حسابداری و مالی و شورای شهر نظارت مالی درونی را برعهده دارند.

باباجانی، قنبریان (۱۴۰۱) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلان شهرهای ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که، تشکیل کمیته حسابرسی ذیل شورای اسلامی شهر موجب ارتقای نظارت مالی و عملکردی می‌شود. همچنین استقلال مهمترین عامل اثرگذار بر اثربخشی کمیته می‌باشد. در این پژوهش بررسی گزارش‌های نهادهای نظارتی (سازمان بازرسی کل کشور، دیوان محاسبات عمومی کشور، حراست و بازرسی شهرداری‌ها و ...)، بررسی برنامه رسیدگی، گزارش‌ها و چالش‌های حساب‌رسان مستقل و داخلی و قائم‌مقامان ذیحسابی به همراه بررسی صورت‌های مالی و تفریغ بودجه شهرداری‌ها از مهمترین ابزارهای اعمال نظارت مالی در کمیته‌های حسابرسی است. در مقابل افزون بر برنامه‌های رسیدگی و گزارش‌های حسابرسی داخلی، بررسی انطباق با اصول راهبری، پایش کنترل‌های داخلی، پایش مستمر عملکرد، انطباق برنامه و بودجه، شیوه بودجه‌ریزی و استفاده از اطلاعات غیر مالی و

ربیعی مندجین، قلی‌زاده نرگسی (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحساب‌ها (مطالعه موردی: وزارت امور اقتصادی و دارایی) پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر آن است که توانمندسازی کارکنان و ابعاد آن که شامل احساس معناداری، شایستگی و تاثیرگذاری است از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی کارکنان تاثیرگذار است ولی از میان ابعاد توانمندسازی، استقلال کارکنان از طریق بهبود سطح انگیزه نمی‌تواند بر عملکرد کارکنان تاثیر معناداری داشته باشد.

دانشفرد و صفری (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر عوامل فردی و سازمانی بر عملکرد ذیحسابان دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان غربی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عوامل فردی و سازمانی بر عملکرد ذیحسابان تأثیر مثبت دارد به این معنی که قسمت اعظمی از عملکرد ذیحسابان متأثر از عوامل فردی و سازمانی است.

اخوان علوی، رحمتی، قنبری (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی و فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج تحلیل رگرسیون چندمتغیره نشان‌دهنده ارتباط عوامل انگیزشی با کیفیت نظارت مالی است و مولفه‌های عوامل شغلی، عوامل سازمانی و عوامل فردی نیز با کیفیت نظارت مالی ارتباط دارند.

با مرور پیشینه پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور مشخص شد که کمابیش پژوهش‌های مرتبط در موضوعاتی از قبیل نحوه نظارت مالی بر شهرداری‌ها در ایران، اثربخشی کمیته حسابرسی در نظام نظارت مالی و عملکردی شهرداری‌های کلان شهرهای ایران، جوانب حقوقی نظارت مالی شوراهای اسلامی شهر بر شهرداری‌ها، نظارت مالی در شهرداری‌های کلان شهرهای ایران، چالش‌ها و تنگناهای سیاسی و قانونی نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور، عوامل اثرگذار بر ارزیابی عملکرد ذیحسابان، چالش‌های نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی (مطالعه موردی بنیاد شهید و امور ایثارگران)، نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، تاثیر توانمندسازی از طریق بهبود سطح انگیزه بر عملکرد شغلی ذیحساب‌ها، تأثیر عوامل فردی و سازمانی بر عملکرد ذیحسابان دستگاه‌های دولتی و تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی و فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاه‌های اجرایی انجام شده است و پژوهشی به طور ویژه نظارت مالی قائم‌مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران را مورد بررسی قرار نداده است.

حسابرسی‌های مالی و رعایت، سنجش عملکرد، شفافیت و دسترسی آزاد شهروندان به اطلاعات بررسی کرد. در این میان، ایجاد زمینه‌های شفافیت و دسترسی شهروندان، شاخص‌های مهم این بخش است. تدوین برنامه راهبردی مبارزه با تقلب و فساد مالی در شهرداری‌ها، تأکید بر استفاده از فناوری اطلاعات در انجام معاملات و استفاده از ابزارها و روش‌های حسابرسی و بازرسی به کمک رایانه، از شاخص‌های اصلی زیرساخت‌های لازم در اعمال نظارت مالی به شمار می‌روند.

جانن، پیغه، فغانی (۱۴۰۰) طی پژوهشی به مطالعه و بررسی چالش‌ها و تنگناهای سیاسی و قانونی نظارت مالی ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی کشور با رویکرد اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان دهنده تاثیر معنادار موانع و چالش‌های قانونی و سیاسی نظارت مالی ذیحسابان بر اجرای مطلوب نظام حسابداری بخش عمومی است. در پژوهش آنان با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری ارتباط و همبستگی بین دو مولفه قانونی و سیاسی بررسی شد که نتایج بیانگر ارتباط معنادار و همبستگی مثبت بین این دو چالش است.

خسروی، آذر، موسی‌خانی، مرتضوی (۱۴۰۰) طی پژوهشی به بررسی عوامل اثرگذار بر ارزیابی عملکرد ذیحسابان پرداختند. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که از بین شاخص‌ها، مجریان، بیشترین و ذینفعان کمترین تاثیر را بر عملکرد ذیحسابان و ارزیابی آنها دارند.

شیخی، مرادخانی (۱۳۹۸) به مطالعه چالش‌های نظارت مالی بر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی (مطالعه موردی بنیاد شهید و امور ایثارگران) پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بحث نظارت مالی بر نهادهای عمومی غیردولتی، با موانعی همچون عدم شمول صلاحیت برخی از سازمان‌های نظارتی نظیر دیوان محاسبات و وزارت امور اقتصادی و دارایی بر بخشی از بودجه این نهادها، عدم شفافیت بودجه و امور مالی برخی از آنها نظیر بنیاد شهید و توسعه نیافتن حسابرسی عملیاتی نظارت مالی بر این نهادها را دچار مشکل کرده است.

مهرانی، اکرمی، خدابخشی، جباری (۱۳۹۷) به مطالعه بازنگری در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پرداختند. نتایج حاصله از آزمون‌های آماری در خصوص چهار شاخص (شامل: ساختار، قوانین و مقررات، نظارت مالی و مدیریت دولتی) نشان می‌دهد که با اجرای نظام بودجه‌ریزی جدید، در نقش ذیحسابان دستگاه‌های اجرایی نیز باید متناسب با آن تغییرات لازم اعمال شود.

## روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از دیدگاه هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و از منظر نوع داده‌ها کیفی و از دیدگاه هدف اکتشافی است. برای تدوین مدل نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران از روش نظریه داده بنیاد استفاده شده است. منظور از نظریه داده بنیاد، نظریه برگرفته از داده‌هایی است که در طی فرآیند پژوهش به صورت نظام‌مند گردآوری و تحلیل شده‌اند (اشتراوس، کوربین، ۱۹۹۸، حریری، ۱۳۹۶). در این پژوهش از رویه نظام‌مند اشتراوس و کوربین استفاده شده است. براساس این رویه، تحلیل داده‌ها بر اساس کدگذاری باز، محوری و گزینشی انجام شده است. در پژوهش حاضر کدگذاری باز از طریق بررسی و مطالعه عمیق متون مصاحبه‌ها به نحو دقیق و خط به خط و واژه به واژه صورت گرفت و مفاهیم کلیدی استخراج شد. در ادامه در مرحله کدگذاری محوری، به بررسی و تفکیک مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری باز پرداخته شد و پس از کدگذاری باز ارتباط بین مقوله‌ها با یکدیگر پیوند داده شد، که این کار با بهره‌گیری از مدل پارادایمی (متشکل از شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط بستر (زمینه)، راهبردها و پیامدها) صورت پذیرفت. در مرحله کدگذاری گزینشی مقوله محوری انتخاب و با سایر مقوله‌ها ارتباط داده شد.

## جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر پرسنل رسمی با تجربه و متخصص و فعال شهرداری تهران هستند که به عنوان قائم مقامان ذیحساب دو تاییدیه شورای اسلامی شهر تهران را اخذ کرده‌اند و در مناطق، مراکز، معاونت‌ها و واحدهای ستادی، شرکت‌ها و سازمان‌های وابسته به شهرداری تهران در حوزه ذیحسابی مشغول به فعالیت و نظارت مالی هستند را تشکیل می‌دهند. در ادامه طبق جدول ۱ جامعه آماری پژوهش ارائه شده است:

جدول ۱. جامعه آماری پژوهش (قائم‌مقامان ذیحساب دو واحدهای شهرداری تهران)

واحد	سازمان	شرکت	منطقه	مراکز، معاونت‌ها و واحدهای ستادی	موسسه	جمع واحدها
تعداد	۲۲	۱۹	۲۲	۱۲	۲	۷۷

## روش نمونه‌گیری

رویکرد نمونه‌گیری این پژوهش، نمونه‌گیری تئوریک یا مبتنی بر هدف است. در نمونه‌گیری تئوریک یا مبتنی بر هدف، انتخاب مشارکت‌کنندگان به صورت هدفمند است و برحسب خصوصیت‌ها و تجربه آنها با پدیده مدنظر، گزینش می‌شوند. در روش نمونه‌گیری هدفمند مشخص می‌شود که با چه کسی باید گفت و گو کرد (پیری سقرلو، تحریری، حجازی، ۱۴۰۰). همچنین در روش نمونه‌گیری هدفمند، نمونه به صورت عمدی و غیرتصادفی برای دستیابی به یک هدف خاص انتخاب می‌شود. بنابراین در نمونه‌گیری مبتنی بر هدف، محقق افرادی را در نمونه قرار می‌دهد که فکر می‌کند برای مطالعه مناسب هستند. این روش به طور عمده زمانی به کار می‌رود که افراد دارای تجربه در یک مورد خاص، از نظر فراوانی تعداد کمی باشند (پاک‌گوهر، خلیلی، ۱۴۰۰). در فرآیند مصاحبه‌های پژوهش حاضر، انتخاب قائم‌مقامان ذیحساب دو که تجربه و دانش لازم را در حوزه ذیحسابی دارند، از مهمترین مراحل انجام پژوهش محسوب می‌شود زیرا با توجه به هدف مطالعه، لازم بود تا در ابتدا زمینه‌سازی شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص شود چه افرادی می‌توانند نقش مؤثرتری را داشته باشند. بنابراین مصاحبه‌شوندگان از ذیحسابان برجسته و صاحب‌نظر در حوزه ذیحسابی که دارای تجربیات ارزشمندی در ذیحسابی واحدهای مختلف تابعه شهرداری تهران (مناطق، سازمان‌ها، شرکت‌ها، معاونت‌ها، مراکز و واحدهای ستادی) بودند گزینش شدند. همچنین جنبه‌هایی از قبیل زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی و سطح انگیزه لازم برای مشارکت در رابطه با موضوع پژوهش مدنظر قرار گرفت و این فرآیند تا اشباع کامل ادامه پیدا کرد. در نمونه‌گیری تئوریک کفایت اطلاعات جمع‌آوری شده، منوط به اشباع نظری است (کشاورز، برزگر، قاسمی، ۱۴۰۲). در این پژوهش اندازه نمونه تا جایی ادامه پیدا کرد که با انجام ۱۲ مصاحبه، پژوهشگر به اشباع نظری دست یافت. دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است (پیری سقرلو، تحریری، حجازی، صمدی لرگانی، ۱۴۰۰). در جدول ۲ خاصه‌های جمعیت‌شناختی و آماره‌های توصیفی در خصوص پرسش‌شوندگان ارائه شده است.

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد	توضیحات
	مدیریت مالی	۱	۸	
	مدیریت بازرگانی	۲	۱۷	
	مدیریت دولتی گرایش مالی	۳	۲۵	
	مدیریت دولتی خط مشی گذاری عمومی	۱	۸	
جمع		۱۲	۱۰۰	

### فرایند اجرای پژوهش

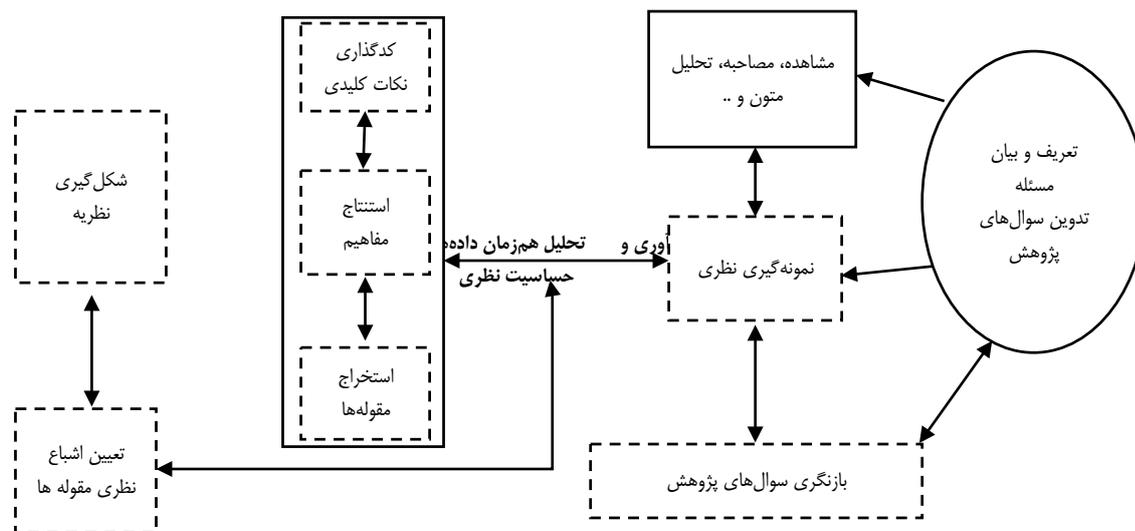
داده‌های گردآوری شده پژوهش حاضر از طریق فرایند مقوله‌پردازی و کدگذاری مبتنی بر طرح نظام‌مند داده بنیاد برخاسته از رهیافت اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) تحلیل شدند. تحلیل داده‌هایی که به منظور تکمیل نظریه زمینه‌ای گردآوری می‌شود، با استفاده از رمزگذاری نظری انجام می‌گیرد. در این شیوه، ابتدا رمزهای مناسب به بخش‌های مختلف داده‌ها اختصاص داده می‌شود و این رمزها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند که این فرآیند، رمزگذاری آزاد نامیده می‌شود. سپس پژوهشگر با اندیشیدن در مورد ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و یافتن پیوندهای میان آنها به رمزگذاری محوری اقدام می‌کند. لازم به بیان است که در جریان این رمزگذاری‌ها پژوهشگر با استفاده از نمونه‌گیری نظری و با توجه به مفاهیم پدیدار شده از دل داده‌ها، به گردآوری داده‌ها در مورد افراد، رخدادها و موقعیت‌های مختلفی می‌پردازد که تصویر غنی‌تری از مفاهیم و مقوله‌های حاصل، فراهم خواهند کرد. سرانجام با رمزگذاری گزینشی، مقوله‌ها پالایش می‌شوند و با طی این فرآیندها در نهایت، چهاچوبی نظری پدیدار می‌شود (تراورس، ۲۰۰۱، حریری، ۱۳۹۶). مراحل اجرای پژوهش به شیوه‌نظریه زمینه‌ای (داده بنیاد) در ادامه ارائه شده است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸):

۱. بررسی ادبیات نظری موضوع
۲. تدوین پرسش‌های پژوهش
۳. گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا رسیدن به مرحله اشباع
۴. کدگذاری داده‌ها در سه مرحله آزاد، محوری و انتخابی (یافتن مفاهیم در داده‌ها)
۵. یادداشت‌برداری
۶. نگارش و تدوین تئوری (شهبازی، مهرانی، ۱۳۹۹)

در ادامه در شکل یک مراحل اجرای نظریه زمینه‌ای به تصویر کشیده شده است.

### جدول ۲. توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب متغیرهای جمعیت‌شناختی

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد	توضیحات
جنس	زن	۲	۱۷	مردان بیشترین نسبت مصاحبه‌شوندگان (۸۳ درصد) را به خود اختصاص دادند و مابقی (۱۷ درصد) زن بودند.
	مرد	۱۰	۸۳	
سن	۴۰-۴۴ سال	۱	۸	بیش از نیمی از مصاحبه‌شوندگان (۵۸ درصد) در گروه سنی ۵۴-۵۰ سال بودند.
	۴۵-۴۹ سال	۲	۱۷	
	۵۰-۵۴ سال	۷	۵۸	
	۵۵-۵۹ سال	۲	۱۷	
سابقه کاری	۱۵-۱۹ سال	۳	۲۵	مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها با سابقه‌کاری ۲۵ تا ۲۹ سال (۴۲ درصد) بیشترین نسبت را به خود اختصاص دادند.
	۲۰-۲۴ سال	۱	۸	
	۲۵-۲۹ سال	۵	۴۲	
	۳۰-۳۴ سال	۳	۲۵	
محل اشتغال قائم‌مقامان ذیحساب ۲	مناطق ۲۲ گانه	۷	۵۹	محل اشتغال بیشتر مشارکت‌کنندگان (۵۹ درصد) در مصاحبه‌ها در مناطق شهرداری تهران بوده است.
	سازمان‌های وابسته	۴	۳۳	
	مراکز، معاونت‌ها و واحدهای ستادی	۱	۸	
تحصیلات	کارشناسی	۳	۲۵	مصاحبه‌شوندگان با تحصیلات کارشناسی ارشد (۵۸ درصد) بیشترین نسبت و مصاحبه‌شوندگان با تحصیلات دکتری (۲ درصد) کمترین نسبت را به خود اختصاص دادند.
	کارشناسی ارشد	۷	۵۸	
	دکتر	۲	۱۷	
رشته تحصیلی	حسابداری	۴	۳۴	یک‌سوم مصاحبه‌شوندگان (۳۴ درصد) از رشته حسابداری بودند.
	اقتصاد	۱	۸	



شکل ۱. مراحل اجرای نظریه زمینه‌ای (شهبازی، مهرانی، ۱۳۹۹)

### روش گردآوری اطلاعات

روش گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته چهره به چهره با قائم‌مقامان ذیحساب دو شاغل در مناطق، مراکز و واحدهای ستادی، موسسات، سازمان‌ها و شرکت‌های وابسته به شهرداری تهران بود. مصاحبه‌های پژوهش حاضر در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ صورت گرفت. کل زمان مصاحبه‌ها، ۱۵ ساعت و ۴۳ دقیقه بود و به طور متوسط، هر مصاحبه هفتاد و هشت دقیقه و هفتاد و پنج ثانیه به طول انجامید. در ابتدای مصاحبه‌ها به‌طور کلی هدف پژوهش بیان و در راستای رعایت اصل رازداری و ملاحظات اخلاقی تأکید شد که از مصاحبه‌ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های پژوهش و مقالات منتشره مشخص نخواهد شد و در مورد ضبط صدای مصاحبه‌ها به آنها اطلاع داده شد و صدای گفتگوهای مربوطه با دستگاه ضبط صدا سونی ضبط گردید. در مورد پرسش‌های پژوهش محتوای خاصی از پیش برای آن تعیین نشده است، در همین راستا شکل مصاحبه به گونه‌ای تعیین شد تا مصاحبه بیشتر مکالمه‌ای باشد تا اینکه یک جلسه پرسش و پاسخ باشد. در مورد بستر مصاحبه هم، پژوهشگران شرایطی را فراهم آوردند تا فرد مصاحبه شونده آزادانه تجارب و نظرات خود در زمینه موضوعات ذیحسابی شهرداری تهران را با جزئیات موجود توصیف کند. همچنین پژوهشگران با تمرکز بر تجربه و دانش خاص قائم‌مقامان ذیحساب دو مصاحبه شونده، آنها را قادر ساختند تا شرح جامع‌تری از تجربه خودشان را بیان کنند. همچنین در طول

اجرای مصاحبه‌ها، گاه مصاحبه‌ها به منظور به اشتراک‌گذاری یافته‌های مقدماتی، تکمیل، اصلاح و جرح و تعدیل داده‌ها تکرار نیز می‌شدند. از طرفی هم پرسش‌های تکمیلی برای جهت دادن به مباحث و نیل به مقوله‌های مرتبط با پدیده مورد بررسی طرح می‌شد. مصاحبه‌ها ضبط شده تا با مرور گفتگوها، تحلیل و بررسی دقیق‌تری نسبت به دیدگاه‌های طرح شده مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها انجام شود. نمونه‌ای از پروتکل اصلی مصاحبه در پیوست آمده است، این پروتکل شامل پرسش اصلی پژوهش بود که به اقتضای چگونگی پاسخگویی مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها، به تدریج پرسش‌های دیگری در طول اجرای مصاحبه‌ها ذیل آنها طرح شد. ضمناً با هماهنگی مشارکت‌کنندگان در مصاحبه‌ها، مصاحبه‌ها به صورت رفت و برگشت اجرا شد و در صورت مطرح شدن پرسش‌ها و موضوعات جدید، دوباره به مصاحبه‌شوندگان قبلی مراجعه و نظرات آنان هم در این رابطه دریافت شد. دو نمونه از مراجعات و دریافت مجدد نظرات مصاحبه‌شوندگان قبلی، به صورت تلفنی انجام و بقیه به صورت حضوری مراجعه شد. در پژوهش حاضر، مکالمه‌های ضبط شده در مصاحبه‌ها، پس از چندین بار گوش دادن و بررسی، در محیط واژه پرداز متنی ورد، نسخه ۲۰۱۳ تایپ شد. در مرحله بعد متون تایپ شده در واژه‌پرداز ورد، در نرم افزار تحلیل داده‌های کیفی با نام مکس کیو دی ای<sup>۱</sup>، نسخه ۲۰۰۸ پیاده‌سازی شد. با توجه به حجم بالای متون پیاده‌سازی شده مصاحبه‌ها، متن‌های مذکور چند بار مورد بررسی و بازنویسی قرار گرفت و در هر بررسی، مفاهیم جدیدی از متن‌ها پدیدار شد

بودجه مصوب و جلوگیری از انحرافات بودجه‌ای و انجام فعالیت‌ها بر مبنای قانون.

**عوامل مداخله‌گر:** عوامل مداخله‌گر عواملی هستند که مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی و واسط را تشکیل می‌دهند و راهبردها هم از آنها متأثر می‌شوند، به عبارتی دیگر شرایط ساختاری است که به پدیده‌هایی تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. در این پژوهش عوامل مداخله‌گر که در قالب دوازده مقوله اصلی طبقه‌بندی شد عبارت است از: عدم وجود فرآیند نظام مند جابجایی و برکناری ذیحسابان، موانع و چالش‌های ذیحسابی و نظارت مالی، نیرنگ علیه ذیحسابان قانون محور، ناهمسان بودن رویکرد نظارت مالی در مناطق با سازمان و شرکت‌ها، نقش ادارات حراست و بازرسی، به کارگیری فناوری هوش مصنوعی در هوشمندسازی سیستم‌های مالی، بهره‌گیری از نرم افزار و سیستم‌های توسعه‌یافته در حوزه ذیحسابی و مالی، عوامل تضعیف‌کننده ذیحسابی و نظارت مالی، ارزیابی و سنجش عملکرد ذیحسابان، لزوم گرفتن تاییدیه قائم مقامان ذیحساب یک و دو از شورای اسلامی شهر، قانون‌گریزی مدیران اجرایی و قانون محور و پایبند بودن نسبی مدیران اجرایی واحدها.

**شرایط زمینه‌ای (بستر حاکم):** بستر یا زمینه، مجموعه مشخصه‌های ویژه، مانند محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده است که بر پدیده مدنظر دلالت می‌کند. بستر نشان دهنده مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم و طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند. شرایط زمینه‌ای در مدل معرفی شده پژوهش حاضر که در قالب سیزده مقوله اولیه طبقه‌بندی شده است عبارتند از: رابطه‌مداری و اعمال نفوذ، ارتباطات ذیحسابان و واحدها، صلاحیت و شایستگی حرفه‌ای، ماهیت و نوع بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها، عدم انگیزش و حمایت کافی از ذیحسابان، ابعاد نظارت مالی ذیحسابان، ابزارهای قانونی ذیحسابان، نوع رویکرد واحدها نسبت به ذیحسابان، کم‌رنگ شدن اجرای قانون، چگونگی رسیدگی اسناد مالی، رویکرد مدیریت کلان شهرداری تهران نسبت به نظارت مالی ذیحسابان، مسئولیت‌های قانونی تایید اسناد مالی و عدم کارکرد مناسب سیستم پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی.

**راهبردها:** این مؤلفه بیانگر رفتارها و فعالیت‌ها و تعاملات هفدرداری هستند که در تبعات طبقه محوری و تحت تأثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم است. به این طبقه‌ها راهبرد نیز گفته می‌شود که در پژوهش حاضر در قالب بیست و چهار مقوله سطح اولیه طبقه بندی شده است عبارتند از: انتخاب و انتصاب

و برخی از مفاهیم برداشت شده تغییر کرد، این مرور و بازبینی به میزانی تکرار شد که از نظر پژوهشگر مفهوم جدیدی از متن‌ها استخراج نمی‌شد. پس از پایان مرحله بازنگری متن‌ها، مفاهیم استخراجی، فهرست و سپس بررسی و تحلیل شدند. در مرحله بعد، نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، طی سه مرحله کدگذاری (باز، محوری و گزینشی) شدند. در پژوهش حاضر با تعریف و بازبینی کدهای اصلی و یافتن روابط بین آنها، مدل نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران ارائه شد. در ادامه مراحل رمزگذاری و مقوله‌بندی داده‌ها برابر شکل ۲ ارائه شده است.



شکل ۲. مراحل رمزگذاری و مقوله‌بندی داده‌ها

### کدگذاری محوری

همانگونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنج‌گانه (شرایط علی یا سبب‌ساز، راهبردها، شرایط مداخله‌گر، شرایط بستر و پیامدها) طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند (محمدیاری، جهان‌شاد، پورزمانی، ۱۴۰۲). در ادامه کدگذاری محوری پژوهش ارائه شده است.

**شرایط علی:** این شرایط باعث ایجاد و توسعه پدیده یا طبقه محوری می‌شوند (موسوی، آقایی چادگانی، کمالی، ۱۴۰۲). شرایط علی معرفی شده مدل پژوهش حاضر عبارت است از: فلسفه وجودی ذیحسابان، نظارت مالی و جلوگیری از انحرافات بودجه‌ای و لزوم ارتقاء شفافیت و انضباط مالی.

**پیامدها:** برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند. پیامدهای پژوهش حاضر که در قالب چهارده مقوله اصلی طبقه‌بندی شد شامل موارد زیر است: اجرای قوانین، بخشنامه‌ها و مصوبات، مدیریت و کاهش هزینه‌ها، ارتقاء نظام حسابداری، پاسخگویی مالی، انضباط و شفافیت مالی، حفاظت و حراست از بیت‌المال و دارایی‌های شهرداری، تسهیل‌گری در اجرای پروژه و نظارت ریالی و ثبت هزینه پروژه‌ها، رعایت اصول ایمنی و بهداشت برابر قراردادهای منعقد، تحقق برنامه‌های پیش‌بینی شده، اصلاح فرآیندهای مالی، رفع موانع و مشکلات مالی و ارائه نظرات فنی به واحدها، تهیه و تنظیم اسناد مثبته مالی برابر قانون، تحقق

نظام مند ذیحسابان، انتخاب، انتصاب و ارزیابی عملکرد نظام مند مدیران حوزه مالی واحدها، استقرار و به روزرسانی سیستم کنترل داخلی اثربخش، لزوم ارتقاء و تاکید بر نقش حسابرسی داخلی، لزوم حاکمیت وحدت فرمان در حوزه ذیحسابی، لزوم انجام فعالیت واحدهای شهرداری طبق وظایف مصوب و قانون، بازنگری و تصویب قوانین بر مبنای نیاز مدیریت شهری، بازنگری در نظام بودجه ریزی، آموزش قائم مقامان ذیحساب ۲، تدوین احکام حرفه‌ای مدون ذیحسابان، حرکت به سمت حرفه‌ای شدن شغل ذیحسابی، تدوین برنامه استراتژیک توسعه ذیحسابی، بازنگری و وضع قوانین بازدارنده، لزوم فعالیت ذیحسابان طبق شرح وظایف، مساعدت اداره کل امور مالی درباره موضوعات فنی با ذیحسابان، بهره‌گیری از نظرات ذیحسابان در ارزیابی عملکرد قانونی مدیران اجرایی، پرداخت حقوق کافی و جبران خدمت ذیحسابان، مدیریت بهینه سرمایه‌های انسانی، ارتقاء جایگاه شغلی قائم مقامان ذیحساب ۲، توسعه و گسترش نظام نامه انتخاب، انتصاب و ارزیابی ذیحسابان، بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و حسابداری، طراحی و تدوین سامانه و کتابچه بخشنامه‌های ذیحسابی، راهبردها و راهکارهای کنترل ذیحسابی، رسیدگی اسناد و نظارت مالی و راهبردهای رفع موانع ذیحسابی.

استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد (ایمان، ۱۳۹۳، شهبازی، مهرانی، ۱۳۹۹). از این رو در این پژوهش با انتخاب نمونه‌ها از میان گروه‌های مختلف، همچون قائم مقامان ذیحساب دو شاغل در واحدهای مختلف شهرداری تهران (مناطق، مراکز، معاونت‌ها، شرکت‌ها و سازمان‌های وابسته به شهرداری تهران) و مشارکت کنندگان در مصاحبه‌ها ترکیبی از خانم و آقا انتخاب شدند. کنترل اعضاء: اعتبار عضو یا اعتبار پاسخگو زمانی رخ می‌دهد که پژوهشگر نتایج را برای دستیابی به قضاوت اعضاء، به آنها برگرداند. پژوهشی از اعتبار عضو برخوردار است که اعضاء، توصیف محقق را انعکاس دنیای اجتماعی خود بدانند (پیری سقرلو، تحریری، حجازی، ۱۴۰۰). در این پژوهش پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری باز، محوری و گزینشی در راستای اعتبار بخشی به مدل پژوهش و یافته‌ها، نتایج تحلیل و رمزگذاری داده‌ها، در اختیار ده نفر از صاحب نظران حوزه ذیحسابی (پنج نفر از مصاحبه‌شوندگان و پنج نفر از صاحب نظران حوزه ذیحسابی که در مصاحبه شرکت نکردند) قرار گرفت و نظرات آنان درباره کدهای استخراج شده از متون داده‌ها دریافت شد که اغلب آنها برچسب‌های معنایی الصاق شده را با محتوای داده‌ها، مناسب و معتبر اعلام کردند. در پژوهش حاضر، ارائه شرح کامل، درست و متعادل از روند مصاحبه‌ها و داده‌های تولید شده، به صورت واضح و بی‌طرفانه و بدون سوگیری انجام شد و فقط نظرات مشارکت کنندگان در مصاحبه‌ها ملاک عمل قرار گرفت.

### یافته‌های پژوهش

اطلاعات برگرفته از مصاحبه‌های انجام شده، طی سه مرحله رمزگذاری (باز، محوری و انتخابی) تجزیه و تحلیل شدند. در مرحله اول، پس از تحلیل و کدگذاری باز داده‌ها، ۱۹۱۳ مفهوم استخراج شد. در مرحله دوم استخراج مقوله‌ها، پس از چند بار بررسی و بازنگری لازم، ارتباطات مقوله‌ها تحلیل شد و تعداد ۶۶ مقوله اصلی سطح اولیه، ۴۵۲ مقوله سطح دوم و ۱۲۳۶ ریزمقوله در قالب رویکرد داده بنیاد پایش و استخراج شد. در ادامه و به شرح جدول ۳، نمونه‌ای از طبقه بندی مقوله سطح اولیه (نیرنگ علیه ذیحسابان قانون محور) و مقوله‌های سطح دوم و ریزمقوله‌های مربوطه ارائه می‌شود:

**مقوله محوری:** مقوله محوری پژوهش اجرای نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران است.

### ارزیابی کیفیت پژوهش

در این پژوهش به منظور اعتبار بخشی به مدل ارائه شده و نتایج به دست آمده از معیارهای زاویه بندی «کنترل اعضاء» و «معیار مقبولیت» (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸) استفاده شده است. مقبولیت بدین معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، پژوهشگر و خواننده در ارتباط با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است، با اینکه ممکن است تبیین انجام شده از پدیده مورد نظر تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن باشد (مجبوری یزدی، خلیفه سلطانی، حجازی، ۱۴۰۲). زاویه بندی: اجماع داده‌ها، به معنای استفاده چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف یا در زمان‌های مختلف است. به طور کلی زمانی که برای گردآوری داده‌ها بیش از یک دیدگاه

جدول ۳. نمونه مقوله‌های سطح اولیه، سطح دوم و ریزمقوله (مفاهیم) استخراج شده

مقوله سطح اولیه	مقوله‌های سطح دوم	ریزمقوله‌ها (مفهوم)
نیرنگ علیه ذیحسابان قانون محور	عدم حمایت کافی از قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور به جهت حاشیه‌سازی مدیران و ذینفعان	لزوم جلوگیری از فشارهای اداری و سازمانی علیه قائم مقامان ذیحساب دو عدم حمایت کافی از قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور و اعمال فشار از ناحیه مدیران ارشد مالی اداره کل مالی و واحدها

مقوله سطح اولیه	مقوله‌های سطح دوم	ریزمقوله‌ها (مفهوم)	
	به چالش کشیدن قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور به واسطه نفوذ بالای مدیران ارشد	حمایت قائم مقامان ذیحساب دو در مقابل تهدیدات و حاشیه‌سازی مدیران اجرایی واحدها	
	اتهامات سازمانی، دسیسه و ترور شخصیتی بر علیه قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور	ترسیم و پیاده‌سازی نقشه از پیش تعیین شده جهت برکناری یا جابجایی قائم مقامان ذیحساب دو	
		اتهامات سازمانی علیه قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور توسط مدیران با نفوذ	
		ایجاد حاشیه و دسیسه برای قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور توسط واحدها	
		تخریب نمودن وجهه قائم مقامان ذیحساب دو توسط افراد فرصت طلب و سودجو	
	الصاق برچسب ناکارآمدی به قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور	به چالش کشیده شدن قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور و الصاق برچسب ناکارآمدی	
	الصاق برچسب قفل نمودن کار به قائم مقامان ذیحساب دو	الصاق برچسب قفل نمودن کار به قائم مقامان ذیحساب دو	
		الصاق برچسب انجام ندادن کار توسط واحدها به ذیحساب درباره سند نقص قانونی	
		الصاق برچسب قفل نمودن کار به ذیحساب توسط مدیران اجرایی قانون گریز	
	لزوم ایجاد کانال‌های ارتباطی مناسب نظارت بر عملکرد قائم مقامان ذیحساب دو	کانال‌های ارتباطی نظارت بر عملکرد قائم مقامان ذیحساب دو ابزاری در دست فرصت طلبان	

در این راستا به هر جمله، پاراگراف و واژه از متن مصاحبه‌ها یک برچسب مفهومی در پایین ترین سطح الصاق می‌شود. به عنوان نمونه، داده‌های مربوط به مصاحبه‌های سه نفر از مشارکت‌کنندگان به شرح زیر کدگذاری شده است. ابتدا متن مصاحبه شونده (A۰۱) ارائه شده است:

«از تحمیل فشارهای اداری، دستورات شفاهی مدیران جلوگیری شود خیلی خوب است که فشارهای اداری روی ذیحساب نباشد. (A۰۱)».

در این مرحله اول با توجه به بازبینی و تحلیل متن مصاحبه‌شونده (A01)، برچسب معنایی ریزمقوله (مفهوم) «لزوم جلوگیری از فشارهای اداری و سازمانی علیه قائم مقامان ذیحساب دو» چسبانده شد. در ادامه دو نمونه از متن مربوط به مصاحبه‌شوندگان (A10) ارائه شده است:

«به نظر من حمایت می‌تواند موانع را رفع کند به نظر من همان حمایت است و باید حمایت قوی‌تر بشود. به نظر من ذیحسابان حمایت کافی نمی‌شوند. به طور مثال صورت و وضعیتی بود برای شرکت ... خوب من خودم به شخصه رفتم بازدید کردم رفتم با اینکه وظیفه‌ام نیست، رفتم دیدم ایراد داشت شهردار منطقه فشار آورد که من این را انجام بدهم خوب ما پناه آوردیم به مدیر کل مان خوب اسم مدیر کل اسبق را نمی‌گویم ایشان هم گفت رد کرده امضاء کن، در صورتی که حق با من بود و منطبق پشتش بود (A۱۰)».

با توجه به متن مصاحبه پیشگفته مربوط به مصاحبه‌شونده (A10)، برچسب معنایی (ریزمقوله) «عدم حمایت کافی از قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور و اعمال فشار از ناحیه مدیران

در این مرحله کل مالی و واحدها» استخراج و الصاق شد. در ادامه نمونه دیگری از متن مصاحبه‌شونده (A10) ارائه می‌شود:

«ذیحساب که حرف درست را زد و منطق پشتش بود و راه دارد می‌آید و همه کار دارد می‌کند و مثلاً ۱۰۰ تا سند را کمک کرده رد شده و یک سند را که گیر داده و بخواهند برایش حاشیه درست کنند این به نظر من درست نیست و یک مقداری باید بررسی و حمایت بشود (A۱۰)».

در این مرحله باتوجه به کاوش و تجزیه و تحلیل متن گفتگوی مصاحبه‌شونده A10، برچسب معنایی (ریزمقوله) «حمایت قائم مقامان ذیحساب دو در مقابل تهدیدات و حاشیه‌سازی مدیران اجرایی واحدها» چسبانده شد. در مرحله بعد سه برچسب معنایی (ریزمقوله) استخراج شده به شرح پیشگفته که از نظر موضوعی با هم مرتبط هستند در یک رسته قرار گرفت و از ادغام آنها مقوله سطح دوم «عدم حمایت کافی از قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور به جهت حاشیه‌سازی مدیران و ذینفعان» استخراج و در جدول ۳ درج شد. در ادامه به بررسی و تجزیه و تحلیل متن مصاحبه شونده A۰۳ و A۰۵ اشاره می‌شود:

«ببینید ذیحساب برابر بولتن کاری که بهش دادن و دارد حدود اختیاراتی که دارد مشخص شده که کاملاً در چه بستری و یا در چه روالی کار را انجام بدهد چه چیزی را ملاک عمل بدانند چه چیزی را خارج از روال قانونی کار اگر انجام شده گزارش کند با اینکه جلوی چه کاری را بگیرد اما من فکر می‌کنم که یک دست صدا ندارد لا اقل من این سنواتی را که در حوزه

در این راستا به هر جمله، پاراگراف و واژه از متن مصاحبه‌ها یک برچسب مفهومی در پایین ترین سطح الصاق می‌شود. به عنوان نمونه، داده‌های مربوط به مصاحبه‌های سه نفر از مشارکت‌کنندگان به شرح زیر کدگذاری شده است. ابتدا متن مصاحبه شونده (A۰۱) ارائه شده است:

«از تحمیل فشارهای اداری، دستورات شفاهی مدیران جلوگیری شود خیلی خوب است که فشارهای اداری روی ذیحساب نباشد. (A۰۱)».

در مرحله اول با توجه به بازبینی و تحلیل متن مصاحبه‌شونده (A01)، برچسب معنایی ریزمقوله (مفهوم) «لزوم جلوگیری از فشارهای اداری و سازمانی علیه قائم مقامان ذیحساب دو» چسبانده شد. در ادامه دو نمونه از متن مربوط به مصاحبه‌شوندگان (A10) ارائه شده است:

«به نظر من حمایت می‌تواند موانع را رفع کند به نظر من همان حمایت است و باید حمایت قوی‌تر بشود. به نظر من ذیحسابان حمایت کافی نمی‌شوند. به طور مثال صورت و وضعیتی بود برای شرکت ... خوب من خودم به شخصه رفتم بازدید کردم رفتم با اینکه وظیفه‌ام نیست، رفتم دیدم ایراد داشت شهردار منطقه فشار آورد که من این را انجام بدهم خوب ما پناه آوردیم به مدیر کل مان خوب اسم مدیر کل اسبق را نمی‌گویم ایشان هم گفت رد کرده امضاء کن، در صورتی که حق با من بود و منطبق پشتش بود (A۱۰)».

با توجه به متن مصاحبه پیشگفته مربوط به مصاحبه‌شونده (A10)، برچسب معنایی (ریزمقوله) «عدم حمایت کافی از قائم مقامان ذیحساب دو قانون محور و اعمال فشار از ناحیه مدیران

است که نشانه‌های آن در سایر دسته‌ها قابل رویت است، در واقع همه طبقات دیگر در این طبقه آشکار می‌شوند. به عبارت دیگر قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران برای دستیابی به هدف نظارت مالی باکیفیت و نظام‌مند براساس شرح وظایف قانونی باید وظایفی را به انجام برساند که مستلزم روبرو شدن با شرایط، چالش‌ها و ساز و کار خاصی است که در صورت نبود شرایط مناسب و عدم رفع چالش‌ها، وظایف به درستی انجام نشده و تحقق اهداف به دور از انتظار خواهد بود. در این میان فلسفه وجودی ذیحسابان، نظارت مالی و جلوگیری از انحرافات بودجه‌ای و لزوم ارتقاء شفافیت و انضباط مالی به عنوان شرایط علی، باعث ظهور و توسعه پدیده محوری می‌شود و راهبردهای ارائه شده در مدل پارادایمی برابر شکل ۳، اقدامات مشخصی هستند که از پدیده محوری جهت رسیدن به هدف ناشی می‌شوند. در ادامه برابر مدل ارائه شده، عوامل مداخله‌گر نشان داده می‌شود که موجب تقویت یا تضعیف اجرای نظارت مالی ذیحسابان می‌شود. همچنین برابر مدل یادشده عوامل شناسایی شد که نظارت مالی ذیحسابان در آن بستر و شرایط حاکم انجام می‌شود که به عنوان عوامل زمینه‌ای (بستر) تعیین شدند، که بیشتر از ساختار و شرایط حاکم بر محیط سازمانی و همچنین ویژگی‌های فردی ذیحسابان سرچشمه می‌گیرد. در نهایت برابر مدل پارادایمی پژوهش مولفه‌های اصلی به عنوان پیامدها و خروجی پدیده محوری، ظاهر شد. در ادامه مدل پارادایمی نظارت مالی قائم‌مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران برابر نظرات مصاحبه‌شوندگان تدوین و طبق شکل ۳ ارائه شده است. با تدوین مدل یادشده شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها شناسایی شد. با استفاده از مدل یادشده می‌توان در راستای ارتقاء کیفیت نظارت مالی، ارتقاء نظام ذیحسابی و حسابداری، مصرف صحیح منابع در راستای بودجه و برنامه‌های مصوب، رعایت قوانین و مقررات، رفع چالش‌ها و موانع سر راه نظارت مالی، ارتقاء مدیریت مالی و اقتصاد شهری، همچنین ارتقاء انضباط و شفافیت مالی، رعایت عدالت و انصاف، پاسخگویی مالی، حفاظت و حراست از بیت المال و دارایی‌های شهرداری، اصلاح فرآیندهای مالی، تهیه و تنظیم اسناد مثبت مالی برابر قانون و تصمیم‌گیری‌های مدیریت شهری کلان شهر تهران بهره‌گیری کرد. مدل ارائه شده ساز و کارهایی را بیان می‌کند که از طریق آن جامعه هدف نیازمندی‌های خود را تشخیص داده و با توجه به مولفه‌های شناسایی شده درصدد کامیابی، ارتقاء و توسعه بر می‌آیند.

ذیحسابی بودم کار کردم خیلی جاها بوده است که ذیحساب مقابل مواردی که حالا ایراد بهش وارد بوده، ذیحساب ایستادگی کرده اولین کسی بوده که خودش ضربه خورده یعنی سه ستم به صورت جدی خیلی وقت‌ها پشت ذیحساب وای نه ایستاده. اگر مقام اجرایی مافوق به روند اجرایی کار که از طریق ذیحساب ایراد بهش گرفته شده ناخر سندی برایش ایجاد شده خیلی راحت رفته حالا شاید لفظ صحیحی نباشد، نگویم لابی رفته صحبت کرده و طرح موضوع کرده و نهایتاً ذیحساب را جابجا کرده اند و ذیحساب عوض شده تا زمانی که این روند اجرای کار را ما داشته باشیم هر چقدر هم که ذیحساب به ابزارهای قانونی استناد بکند ولی در اجرای کار ما نمی‌توانیم فیدبک خوبی داشته باشیم (A۰۳)».

«یکی است قدرت‌ش پایین است نظارت قانون محور را بالا می‌آورد و مدیر ارشدی که می‌آید با این مخالف است آن را به هم می‌زند و نظارت مالی به چالش می‌کشد (A۰۵)».

با توجه به متن مصاحبه‌شوندگان (A۰۳ و A۰۵)، برچسب معنایی (ریزمقوله) «ارتباطات و نفوذ بالای مدیران ارشد و به چالش کشیدن ذیحساب قانون محور» استخراج و الصاق شد. در ادامه با توجه به الصاق برچسب به متون مصاحبه‌شوندگان (A۰۳ و A۰۵)، به شرح پیشگفته مقوله سطح دوم دیگری با عنوان «به چالش کشیدن قائم‌مقامان ذیحساب دو قانون محور به واسطه نفوذ بالای مدیران ارشد» ایجاد و طبقه‌بندی شد. در ادامه فرآیند با مطالعه متون مصاحبه‌ها، سایر برچسب‌های معنایی (ریزمقوله‌ها) به شرح پیشگفته الصاق و از ادغام آنان سایر مقوله‌های سطح دوم استخراج شد. در نهایت با بازبینی و یکپارچه‌سازی مقوله‌های سطح دوم (شش مقوله) به شرح ارائه شده، مقوله سطح اولیه «نیرنگ علیه ذیحسابان قانون محور» استخراج و در جدول ۳ ارائه شد.

### مدل نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران

بعد از پایان مرحله رمزگذاری، پژوهشگر مولفه نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران را به عنوان پدیده محوری انتخاب کرده و سپس سایر پدیده‌ها را به آن ارتباط می‌دهد، دلیل انتخاب نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران به عنوان پدیده محوری این



### شکل ۳. الگوی پارادایمی نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران

نظارت مالی قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران و تفسیر عوامل آن در پژوهش حاضر مکانیزم‌های مورد نیاز را جهت نظارت مالی در شهرداری را تبیین کرده است که از طریق آن نیازمندی‌ها، چالش‌ها و موانع شناسایی و مسیر و اقدامات مورد نیاز در راستای ارتقاء و توسعه نظارت مالی در شهرداری تهران روشن شده است. برابر یافته‌های پژوهش فلسفه وجودی ذیحسابان اشاره به ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها دارد و در همین راستا قائم مقامان ذیحساب دو دارای شخصیت حقوقی

### بحث و نتیجه گیری

هدف از پژوهش حاضر تدوین مدلی برای نظارت قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران است. در این پژوهش از روش پژوهش کیفی با رویکرد نظریه داده بنیاد بهره‌گیری شده است و مقوله‌های استخراج شده در قالب شش بعد که اجزاء مدل را تشکیل می دهند، به عنوان یک مدل برای نظارت مالی در شهرداری تهران شامل مقوله محوری، عوامل علی، عوامل مداخله گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها تدوین شد. مدل

پست سازمانی و وضعیت حقوق و مزایای ذیحسابان به تعادل برسد تا از مشکلاتی از قبیل چندشغله بودن ذیحسابان، دغدغه‌های مالی آنان جلوگیری شود. همچنین در راستای بازآموزی و ارتقاء سطح آگاهی و رفع چالش‌های موجود، دوره‌های آموزشی مربوط و جلسات وحدت رویه برای ذیحسابان، مدیران اجرایی، معاونین مالی به صورت مشترک برگزار شود. ضروری است سیستم مسئولیت پذیری، پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی فعال‌تر شود و قوانینی در این خصوص وضع شود تا مدیران اجرایی الزام قانونی بیشتری داشته باشند تا پاسخ‌گوتر عمل کنند. از منظر دیگر برخی عوامل از قبیل عدم رعایت عدالت و انصاف سازمانی، فشار و تهدیدات غیراخلاقی علیه ذیحسابان، عدم آگاهی مدیران وارداتی از قوانین، بخشنامه‌ها، رویه‌ها و فرآیندهای شهرداری، اعمال نفوذ و ارتباطات و رابطه سالاری، عدم حمایت از ذیحسابان، تهدیدات ذینفعان، عدم توجه کافی به ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای ذیحسابان، تا حدودی موجب تضعیف حوزه ذیحسابی می‌شود. همچنین ضروری است، مثلث نظارت (حراست، ذیحسابی و بازرسی) شهرداری تهران مستحکم‌تر عمل کرده و ذیحسابان از حمایت‌های قانونی هرچه بیشتر نهادهای نظارتی حراست و بازرسی برخوردار باشند. از منظر دیگر لازم است موضوعاتی از قبیل قانون‌گریزی، رابطه سالاری، صدور بخشنامه‌های غیرکارشناسی، مسئولیت داشتن هم‌زمان یک ذیحساب در بیش از یک واحد، عدم هماهنگی در ارتباطات درون‌سازمانی، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط برخی از مدیران اجرایی، بی‌ثباتی و عدم امنیت شغلی ذیحسابان، اظهارنظر و فشار افراد فاقد مسئولیت در تایید اسناد مالی، دستورات شفاهی مدیران ارشد توسط مدیریت کلان شهری مورد بازنگری قرار گیرد و بخشنامه‌هایی در ارتباط با این موضوعات تصویب و عملیاتی شود. به طور کلی به کارگیری راهبردهای شناسایی شده منجر به اجرای قوانین و مقررات، اهداف و مصوبات مدیریت شهری و شورای شهر خواهد شد. همچنین پیامد اجرای راهبردها منجر به مدیریت و کاهش هزینه‌ها، ارتقاء نظام حسابداری شهرداری، پاسخگویی و گزارشگری مالی باکیفیت، تحقق انضباط و شفافیت مالی و همچنین شکل‌گیری ساختار مدیریت مالی و اجرایی و نظارتی، حفاظت از بیت‌المال و دارایی‌های شهرداری تهران، تسهیل‌گری در اجرای پروژه‌ها و برنامه‌ها، پیوند قانون با امور اجرایی، رعایت اصول ایمنی و بیمه پروژه‌ها، تحقق بودجه و برنامه‌های مصوب، اصلاح فرآیندهای اشتباه و رفع چالش‌های مالی واحدها، رعایت قوانین بالادستی، مستندسازی قانونی اسناد مالی و حفظ حقوق قانونی شهرداری تهران و ذینفعان خواهد شد.

به عنوان جانشینان مدیرکل امور مالی (ذیحساب دو) شهرداری تهران هستند. همچنین برپایه نظام‌نامه انتخاب، ارزیابی و نظارت بر عملکرد ذیحساب و قائم‌مقامان ذیحساب شهرداری تهران مصوبه شورای اسلامی شهر تهران، ذیحساب مستخدم رسمی یا ثابت شهرداری تهران است که پس از تایید شورا و با حکم شهردار تهران به منظور اعمال نظارت و تامین هماهنگی‌های لازم در اجرای مقررات و آئین‌نامه‌های مالی شهرداری و سایر دستورالعمل‌های اجرایی و مصوبات شورا منصوب می‌شود و دارای قائم‌مقامان ذیحساب است. از سوی دیگر نقش قائم‌مقامان ذیحساب دو در جلوگیری از انحرافات بودجه‌ای شهرداری تهران بعد از تصویب بودجه توسط شورای شهر پررنگ‌تر می‌شود و این موضوع در ماده ۷۹ قانون شهرداری‌ها تصریح شده است. از منظر دیگر لزوم ارتقاء شفافیت و انضباط مالی مطرح در ماده ۷۱ قانون شهرداری‌ها، شهرداری موظف است که حساب‌های مالی خود را به شکل دوره‌ای و منظم به شورای شهر عرضه نماید و صورت‌حساب‌های مالی شهرداری به اطلاع عموم شهروندان برسد. بنابراین ذیحسابان طبق قانون و آیین‌نامه‌های موضوعه در بسیاری از کمیسیون‌های نظارتی عضویت و حق رای داشته و نقش اولین حلقه نظارت ذیحسابی از اهمیت زیادی برخوردار است و در هر فعالیت اقتصادی که منتج به دریافت و پرداخت است حضور آنان برجسته و چنین تصور می‌شود که ذیحساب نقش ایجاد تعادل مالی و جلوگیری از ناهنجاری‌های مالی را برعهده دارد. برابر راهبردهای شناسایی شده در پژوهش حاضر، در راستای تحقق نظارت مالی با کیفیت‌تر در شهرداری تهران نیاز است از نرم‌افزار و سیستم‌های هوشمند جهت ذیحسابی و کنترل‌های مالی و بودجه‌ای، جلوگیری از اعمال سلاقی شخصی افراد، اجرای قانون و کاهش خطاهای انسانی بهره‌گیری شود. از منظر دیگر در حوزه مدیریت سرمایه‌های انسانی لازم است وضعیت فعلی فرآیند انتصاب، برکناری، جابجایی و ارزیابی قائم‌مقامان ذیحساب دو، به صورت نظام‌مندتر انجام شده و مولفه‌های حرفه‌ای و علمی، ارزیابی روانی و روانشناختی مدنظر قرار گرفته و از هر گونه رابطه سالاری پرهیز شود. همچنین برگزاری دوره‌های آموزشی کاربردی و تخصصی موجب افزایش آگاهی کارکنان ذیحسابی و ارتقاء سطح نظارت مالی خواهد شد. لازم است آیین رفتارحرفه‌ای برای ذیحسابان مدون شود و ادامه مسیر ذیحسابی، حرکت به سمت حرفه‌ای شدن باشد. با توجه شرایط فعلی، در راستای نظارت مالی قانون محور لازم است قوانین بازدارنده تصویب شده و با ناقضان قانون، برخورد قانونی اعمال شود و در سنجش عملکرد مدیران اجرایی واحدها، از نظرات ذیحسابان بهره‌گیری شود. از سوی دیگر لازم است

## مقایسه نتایج به دست آمده با پیشینه پژوهش

در ادامه برابر جدول ۴ یافته‌های پژوهش حاضر و مقوله‌های استخراج شده از قبیل هوشمندسازی سیستم‌های مالی، پاسخگویی، شفافیت و انضباط مالی، مدیریت بهینه سرمایه‌های انسانی، حفاظت و حراست از بیت المال و دارایی‌ها، برگزاری دوره‌های آموزشی، بهره‌گیری از نرم‌افزار و سیستم‌های توسعه

یافته در حوزه ذیحسابی و مالی، کنترل‌های بودجه‌ای، استقرار و به روزرسانی سیستم کنترل داخلی اثربخش، موانع و چالش‌های ذیحسابی و نظارت مالی (مانع نظارت مالی بر گرفته از نفوذ ذینفعان)، انگیزش و حمایت کافی از ذیحسابان و صلاحیت و شایستگی حرفه‌ای با نتایج پژوهش‌های پیشین مطابقت داده شده است.

جدول ۴. مقایسه نتایج به دست آمده با پیشینه پژوهش

مقوله‌ها	آردشیری، کمالی، رستمی، صفری گرابلی (۲۰۲۴)	کریمیانی هاتاسویت، مکسام، بابکر (۲۰۲۴)	پاملا پاتلا ماترکو (۲۰۲۲)	لاسیچر (۲۰۱۲)	پایاچانی، تقوی فرد، قنبریان (۱۴۰۱)	مرفضوی (۱۴۰۰)	خسروی، عادل آذر، موسی خانی، مرفضوی (۱۳۹۰)	زینبی مندیچن، قلی زاده نرگسی (۱۳۹۶)	دانشفرد و صفری (۱۳۹۴)	مچی، ندا، مسیا (۲۰۲۲)	زومیر (۲۰۱۷)	رجیم پوره مظهری (۱۴۰۱)	آخوان علوی، رحمتی، قنبری (۱۳۹۳)
تأثیر به کارگیری فناوری هوش مصنوعی در هوشمندسازی سیستم‌های مالی	✓												
پاسخگویی مالی	✓	✓		✓								✓	
شفافیت مالی	✓	✓			✓							✓	
انضباط مالی (ساختار مدیریت مالی، اجرایی و نظارتی)		✓									✓		
مدیریت بهینه سرمایه‌های انسانی	✓												
حفاظت و حراست از بیت المال و دارایی‌ها و منابع مالی شهرداری			X										
برگزاری دوره‌های آموزشی	✓												
بهره‌گیری از نرم‌افزار و سیستم‌های توسعه یافته در حوزه ذیحسابی و مالی	✓				✓								
نظارت مالی و جلوگیری از انحرافات بودجه‌ای					✓						✓		
استقرار و به روزرسانی سیستم کنترل داخلی اثربخش					✓					✓			
موانع و چالش‌های ذیحسابی و نظارت مالی (مانع نظارت مالی بر گرفته از نفوذ ذینفعان)						X				✓			
عدم انگیزش و حمایت کافی از ذیحسابان								✓					✓
صلاحیت و شایستگی حرفه‌ای (ویژگی‌های فردی)									✓				✓

علامت ✓ بیانگر مطابقت نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های پیشین و X نشان دهنده ناهمخوانی نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های پیشین است.

## پیشنادهای پژوهش‌های آتی

با توجه به اینکه مدیران اجرایی و بالاترین مقام واحدهای شهرداری تهران مجری فعالیت‌های اجرایی کلان شهر تهران هستند و با موضوعات مختلف شهری روبرو هستند و برای انجام پروژه‌ها و برنامه‌های مربوطه با حوزه مالی و ذیحسابی سر و کار دارند، بنابراین نظرات و چالش‌های موجود آنان در حوزه اجرا و همچنین موضوعات نظارت مالی می‌تواند طی پژوهشی بررسی،

شناسایی و مورد مطالعه قرار گیرد. از سوی دیگر با توجه به حساسیت و اهمیت عملکرد و نحوه فعالیت ذیحسابان می‌توان طی پژوهشی ارزیابی عملکرد قائم‌مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران را بررسی و مطالعه کرد و شاخص‌های تاثیرگذار بر عملکرد ذیحسابان را استخراج و مدلی در این خصوص در راستای ارتقاء و توسعه عملکرد ذیحسابان تدوین کرد. همچنین پیشنهاد می‌شود عملکرد اداره کل امور مجامع و حسابرسی مورد بررسی و مطالعه

قرار گیرد و شاخص‌های تاثیر گذار شناسایی و مدل عملکرد حسابرسی داخلی و موضوعات امور مجامع شهرداری تهران در راستای ارتقاء عملکرد فعلی تهیه و تدوین شود. با توجه به اینکه واحدهای شهرداری تهران دارای معاونت مالی هستند، پیشنهاد می‌شود مدل مناسب مدیریت مالی و اقتصاد شهری واحدهای شهرداری تهران طراحی و تدوین شود و عوامل تاثیرگذار و همچنین چالش‌های مربوطه استخراج و مورد مطالعه قرار گیرد. در نهایت پیشنهاد می‌شود مدل مناسب انتخاب و انتصاب معاونین مالی واحدهای شهرداری طی مطالعه‌ای بررسی و تدوین شود.

### پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

در ادامه برابر مقوله‌های شناسایی شده در پژوهش حاضر، پیشنهاد‌های کاربردی ارائه می‌شود. به اداره کل امور مالی و اموال و مرکز نوسازی و تحول اداری پیشنهاد می‌شود در راستای تقویت و ارتقاء سطح آگاهی و مهارت قائم‌مقامان ذیحساب دو و همچنین افراد جدیدالورود به حوزه ذیحسابی برابر نیازسنجی علمی و حرفه‌ای دوره‌های آموزشی مورد نیاز و به صورت آموزش‌های ضمن خدمت و بدو ورود برگزار نماید. همچنین به معاونت مالی شهرداری تهران و مرکز نوسازی و تحول اداری پیشنهاد می‌شود برای ارتقاء سطح علمی و حرفه‌ای معاونان مالی و مدیران اجرایی واحدها دوره‌های آموزشی با محتوای مالی و حسابداری، قوانین و مقررات، آیین‌نامه مالی و معاملاتی شهرداری، بودجه، بهای تمام شده، برگزار کند. به معاونت مالی و اقتصاد شهری پیشنهاد می‌شود، اداره کل امور مجامع و حسابرسی بیشتر بر موضوعات حسابرسی داخلی و حسابرسی مبتنی بر ریسک و به‌روزرسانی سیستم کنترل داخلی اثربخش در واحدهای شهرداری اهتمام داشته باشد. همچنین در راستای نظارت مالی بهتر و باکیفیت تر نسبت به ارتقاء جایگاه قائم مقامان ذیحساب دو شهرداری تهران بازنگری و تاکید داشته باشد. از سوی دیگر معاونت مالی و اقتصاد شهری با همکاری سازمان فناوری اطلاعات شهرداری تهران و تیم متخصص در حوزه‌های برنامه نویسی، مالی، حسابداری و تحلیلگر سیستم در راستای ارتقاء نظام مالی و ذیحسابی شهرداری تهران نسبت به کارگیری فناوری هوش مصنوعی و هوشمندسازی سیستم‌های مالی و همچنین بهره‌گیری از نرم افزار و سیستم‌های توسعه یافته در حوزه ذیحسابی و مالی اقدام کنند. از منظر دیگر در راستای تحقق بهینه فرآیندهای مالی و پاسخگویی به موضوعات مالی سازمان‌ها و

شرکت‌های وابسته به شهرداری تهران به ویژه موضوعات و امور درآمدی، نرم افزار و سیستم مالی قدرتمند طبق نیاز، موضوعات و فعالیت‌های آنان، طراحی و پیاده‌سازی و عملیاتی شود. همچنین توصیه می‌شود امور و فرآیندهای مالی، بودجه‌ای و ذیحسابی به صورت سیستم محور باشد و از دخالت افراد در فرآیندهای مذکور جلوگیری شود. به شورای شهر تهران پیشنهاد می‌شود در خصوص بازنگری و به‌روزرسانی نظام نامه انتخاب و انتصاب و ارزیابی قائم‌مقامان ذیحساب با توجه به چالش‌های موجود اقدام کند و کلیه موضوعات و شاخص‌های مهم و مربوط به حوزه ذیحسابی را در نظام‌نامه یا شده بازبینی و به‌روزرسانی کند. به طور کلی به شورای شهر و مدیریت کلان شهرداری و مجموعه معاونت مالی و اقتصاد شهری شهرداری تهران پیشنهاد می‌شود در راستای نظارت مالی بهینه، از قائم مقامان ذیحساب دو حمایت کافی را داشته و همچنین بر مدیریت انگیزش، عدالت سازمانی، حفظ منزلت و کرامت انسانی قائم‌مقامان ذیحساب دو را مدنظر داشته باشند. همچنین در راستای رعایت بیشتر قانون و نظارت مالی با کیفیت تر نسبت به تصویب و اجرا نمودن قوانین بازدارنده جهت جلوگیری از عدم رعایت قانون و قانون‌گریزی اشخاص اقدام کنند. به شهرداری تهران پیشنهاد می‌شود از چالش رابطه‌مداری و اعمال نفوذ اشخاص ذینفع جلوگیری کرده و بیشتر بر شایسته‌سالاری تمرکز کند. همچنین به شورای شهر و شهرداری تهران پیشنهاد می‌شود فرآیند انتخاب و انتصاب و ارزیابی قائم مقامان ذیحساب دو نظام‌مندتر انجام شود و براساس شایسته‌سالاری، شایسته‌گزینی، تعهد، تخصص‌گرایی و بدون سوگیری اقدام شود. در راستای ارتقاء کیفیت نظارت مالی و حفظ استقلال ذیحسابان پیشنهاد می‌شود انتصاب، ارزیابی، پرداخت حقوق و صدور حکم آنان از طریق مرجع مستقل انجام شود. همچنین پیشنهاد می‌شود جلسات وحدت رویه به صورت موضوعی در راستای نظارت مالی بهتر و انجام هر چه بهتر پروژه‌ها و برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی شهرداری، با حضور مشارکتی معاونت‌های ستاد، معاونت‌های تخصصی واحدها و قائم مقامان ذیحساب دو و همچنین معاونان اداره کل امور مالی شهرداری برگزار شود تا چالش‌ها، ابهامات و تضادهای احتمالی موجود رفع شده و همسوس شدن و وحدت رویه در موضوعات نظارت مالی و امور اجرایی جایگزین شود. با در نظر گرفتن یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود برای تحقق کنترل و نظارت مالی باکیفیت‌تر و نظام‌مندتر حمایت ویژه از قائم مقامان ذیحساب دو محقق شود و جایگاه آنان در کلیه واحدهای شهرداری تهران تثبیت و تحکیم شود.

## References

- Ardeshirya, H. Kamalia, E. Rostamib, A. Safari Gerayli, M. (2024). Designing a model of smart financial monitoring in public sector accounting: Using the interpretive structural modeling (ISM), *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications (IJNAA)*, 15(7):17-28. doi:10.22075/IJNAA.2023.30958.4527.
- Akhavan Alavi, S.H. Rahmati, M. H. Ghanbari, A.A. (2015). The Influence of Motivation Factors (Including Occupational Factors, Organizational Factors and Personal Factors) on Accountant and Financial Managers and Financial Supervisors Improvement Executive System, *Organizational Culture Management*, 12(4):719-739. doi:10.22059/IJOMC.2014.53097. (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): 24-58. doi:10.22059/ACCTGREV.2021.314944.1008480. (In Persian).
- Babajani, J. Ghanbarian, R. (2022). Investigating the effectiveness of the audit committee in the financial and functional monitoring system of the municipalities of Iran's metropolise, *journal of audit science*, 22(88), 5-31. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2758-fa.html>. (In Persian).
- Corbin, J. Strauss, A. (2008). Basics of Qualitative reseatechinqiques and procedures for developing Grounded Theory (3th edition). <https://www.amazon.com/Basics-Qualitative-Research-Techniques-Procedures/dp/141290644X>.
- Dzomira, S. (2017). Financial accountability & governance in an emerging country. *Corporate Ownership & Control*, 14(3-1), 204-208. doi.org/10.22495/cocv14i3c1art6.
- Daneshfard, K. Safari, P. (2015). A Study of effect of Individual and Organizational Factors on the Performance of the Accountants in State Organizations of West Azarbaijan Province, *Journal of Productivity Management*, 9(35): 173-194. doi: sanad.iau.ir/Journal/jpm/Article/976250. (In Persian).
- Dejong, D. Ling, Z. (2013). Managers: Their effects on accruals and firm policies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 40(1-2): 82-114. doi.org/10.1111/jbfa.12012.
- Faghih Larijani, F. (2023). The Dichotomy between Municipality and City Council's Legal Entity: The Structural Pathology of Local Government in Iran, *Public Law Studies Quarterly*, 52(4), 2095-2109. doi.org/10.22059/jplsq.2021.302337.2425. (In Persian).
- Fathi, M. Kohi Isfahani, K. (2018). The Constitution of the Islamic Republic of Iran (with interpretative comments of the Guardian Council), Tehran, *Guardian Council Research Institute*, first edition, 1-293. (In Persian).
- Hariri, N. (2017). Principles and methods of qualitative research (3th ed.). *Islamic Azad University*, 360. (In Persian). <https://www.tehran.ir>.
- Iman, M. (2014). Qualitative research methodology, (First edition), *Ghom: Publication of the University and District Research Institute*. (In Persian).
- Islamic Consultative Assembly. (1982). The 1983 Budget Law for the Whole Country, *Islamic Consultative Assembly Research Center*. (In Persian).
- Islamic Consultative Assembly. (1994). Law on the List of Non-Governmental Public Institutions and Institutions, *Islamic Consultative Assembly Research Center*. (In Persian).
- Islamic Consultative Assembly. (1955). Municipal Law, *Islamic Consultative Assembly Research Center*. (In Persian).
- Islamic Consultative Assembly. (1976). Tehran Municipality Transactions Regulations, *Islamic Consultative Assembly Research Center*. (In Persian).
- Islamic Consultative Assembly. (1967). Municipal Financial Regulations, *Islamic Consultative Assembly Research Center*. (In Persian).
- Jani, M. Pifeh, A. Faghani, M. (2021). Study and Investigation of the Challenges and Constraints Political and legal of Financial Supervisors in Public Sector Organizations with the Approach of Desired Implementation of the Public Sector Accounting, *Audit Science*, 21(84): 181-208. doi:[https://danesh.dmk.ir/browse.php?a\\_code=A-10-1858-1&slc\\_lang=fa&sid=1](https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_code=A-10-1858-1&slc_lang=fa&sid=1). (In Persian).
- Karimniya, S. (2022). Tehran Municipality Financial Management System: Zemilogy and Solutions in the Light of a Comparative Study of Ten Cities: London, Zurich, New York, Toronto, Auckland, Vienna, Beijing, Tokyo, Dubai, and Istanbul, *Journal of Legal Research*, 21(51): 513-544. doi: 10.48300/JLR.2022.163707. (In Persian).

- Kristiani Hutasoit, B.R. Maksun, A. Abubakar. (2024). The Influence of Local Financial Accountability, Transparency, and Supervision on Local Financial Management in the Local Financial Agencies and Assets of the Government of North Sumatra, *International Journal of Research and Review*, 11(5): 143-152. doi:org/10.52403/ijrr.20240517.
- Keshavarz, F. Barzegar, B. Ghasemi, M. (2023). Presenting an Applied Model for Empowering and Maintaining Preventive Audits in the Public Sector Based on Grounded Theory. *Governmental Accounting*, 9(18), 247-272. doi:10.30473/GAA.2023.66386.1632. (In Persian).
- khosravi, H. Azar, A. Mosakhani, M. Mortazavi, M. (2022). Evaluation of the impact of performance evaluation indicators on the performance of accountants, *Journal of Development & Evolution Management*, 47(13), 1-10. doi: ttps://sanad.iau.ir/fa/Article/949202. (In Persian).
- Laubscher, L.H. (2012). Challenges on financial control and accountability in South African municipalities, *Journal of New Generation Sciences*, 2(1): 63-79. URI: <http://hdl.handle.net/11462/599>.
- Mosavinjad, A. (2024). Investigating the financial supervision of municipalities in Iran, *Studies of geography, civil engineering and urban management*, 10(1), 195-218. (In Persian).
- Majbouri yazdi, H. Khalifehsultani, S.A. Hejazi, H. (2023). Developing of fraud detection model in forensic accounting, *Governmental Accounting*, 9(18)2: 2-20. doi:10.30473/GAA.2023.66164.1624. (In Persian).
- Mehrani, S. Akrami, S.R. khoda bakhshi, H. Jabbari, M. (2019). A Review on the Role of Executives Accountants in Performance Based Budgeting, *Governmental Accounting*, 5(1)9: 9-20. doi:10.30473/GAA.2019.36822.1160. (In Persian).
- Moosavi, R. Aghaei chadegani, A. Kamali, E. (2024). Designing a model for using big data in the field of taxation of natural persons in order to prevent tax evasion, *Governmental Accounting*, 10(2)19: 208-224. doi:10.30473/GAA.2023.68851.1672. (In Persian).
- Mohammadyari, S. Jahanshad, A. Poorzamani, Z. (2024). Internal Audit Promotion Pathology in Public Sector: The Approach of Grounded Theory And Ranking, *Governmental Accounting*, 10(19): 74-92. doi:10.30473/GAA.2023.66426.1631. (In Persian).
- Mosavi, S.R. Mosavi, 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. *Thousands of colors publications*, 15th edition: 1-416. (In Persian).
- Moji, L. Nhede, N.T. Masiya, T. (2022). Factors impeding the implementation of oversight mechanisms in South African municipalities, *Journal of Local Government Research and Innovation*, 3, 1-8. doi:org/10.4102/jolgr.v3i0.94.
- Nilghaz, M. (2009). Duties of Tehran Municipality, *Baharestan Message*, 2(1)4, 1005-1044. [https://ensani.ir/file/download/article/20101205105814-0%20\(64\).pdf](https://ensani.ir/file/download/article/20101205105814-0%20(64).pdf). (In Persian).
- Olaoye, SA. Ogbemor, PI. Elelu, FS. Funmi, S. (2021). Financial Control Practices and Accountability in the Public Sector in Nigeria, *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 4(7), 941-953. doi: 10.47191/jefms/v4-i7-08.
- Piri Sagharloo, M. Tahriri, A. Hejazi, A. (2021). Development of Accounting in Iranian Universities, *Accounting and Auditing Review*, 28(3): 398-434. doi:10.22059/ACCTGREV.2021.318223.1008509. (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(78): 1-21. doi.org/10.3390/economies12040078.
- Piri Sagharloo, M. Hejazi, A. (2025). Evaluation of the comprehensive financial system of Tehran municipality, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 16(4)64: 61-102. <https://sanad.iau.ir/fa/Article/1073497>. (In Persian).
- Piri Sagharloo, M. Tahriri, A. Hejazi, A. Samadi Larghani, M. (2021). The Impact of Education Elements on Accounting Development in Iranian Universities: Oral History, *Financial Accounting Knowledge*: 8(2)29. 69-104. doi:10.30479/JFAK.2021.15145.2836. (In Persian).

- Pakgozar, A. khalili, M. (2021). Investigation of sample size in qualitative sampling methods, *The Popularization of Science*, 12(1)20, 270-297. doi:20.1001.1.27169979.1394.9.4.8.7. (In Persian).
- Pamela Mbatha, N. Mutereko, S. (2022). Examining Financial Management of Local Government in South Africa: a Case Study of a Local Municipality in KwaZulu-Natal, *Interdisciplinary journal of economics and business law*, 11(4): 285-308. <https://www.researchgate.net/publication/366001053>.
- Rahimpour, F. Mazhari, M. (2022). Legal aspects of the financial supervision of Islamic city councils on municipalities with a comparative approach to the French local administrative system, *Scientific Quarterly Journal of Fiqh and Basics of Islamic Law*, 15(4), 95-114. doi:10.3495/jiil.2023.1977251.1699. (In Persian).
- Rabiee mandejin, M. Gholizadeh nargesie, S. (2017). Investigating the Impact of Empowerment through Motivational Level on Job Performance Indicators (Case study: Ministry of Economic Affairs and Finance), *Governmental Accounting*, 2(6): 59-70. doi: 20.1001.1.24234613.1396.3.2.5.0. (In Persian).
- Shahbazi, M. Mehrani, K. (2020). Design a Model for Auditor's Professional Judgment, *Accounting and Auditing Review*, 27(1): 60-86. doi:10.22059/ACCTGREV.2020.251546.1007828 (In Persian).
- Sheykhi, P. Moradkhani, F. (2020). Challenges of financial supervision of non-governmental public institutions and organizations (case study of Martyrs and Veterans Affairs Foundation), *Administrative law*, 7(21):199-226. <https://qjal.smtc.ac.ir/article-1-543-fa.html>. (In Persian).
- Strauss, A. corbin, J. (1998). Basics of qualitative research: Techniques and procedures developed theory. 2<sup>nd</sup>, ed. *Thousands oaks*, ca: sage.
- Travers, M. (2001). Qualitative rsearch through case studies. *London: sage*. <https://uk.sagepub.com/en-gb/eur/qualitative-research-through-case-studies/book210591>.
- Tehran Municipality Finance and Property Department. (2011). Description of duties of deputy accounting officers, Notification number 312/1129816 / 2011, 1-2. (In Persian).
- Tehran Municipality Information and Communication Technology Organization. (2024). Tehran Municipality Statistical Yearbook 2023 (Tehran Municipality Statistical Yearbook), First Edition, *Publications of the Information and Communication Technology Organization of Tehran Municipality*, 1-516. <https://amar.thmporg.ir/tehran-organs-yearbook>. (In Persian).
- Tehran Municipality Fruit and Vegetable Fields Management Organization.(1992). Financial regulations of Tehran Municipality Fruit and Vegetable Fields Management Organization. 1-5. (In Persian).
- Tehran Islamic Council. (2021). Approval of the regulations for selecting, evaluating and monitoring the performance of accountants and deputy accountants of Tehran Municipality, *Tehran Islamic Council*, Approved 234 and 235 of the fifth period, Resolution ID 2677, Approval classification (1/235/99/5): 1-15. (In Persian).
- Wachira, J. Ngahu, S. Wagoki, J. (2014). Effects of financial control on financial management in Kenya's public sector: A case of national government departments in Mirangine Sub-County. *Journal of Business and Management*, 16(10): 105- 115. doi: 10.9790/487X-16103105115.