

Identifying the Effective Roles of Internal Auditors in Non-Governmental Public Institutions: A Case Study of Mashhad Municipality

1. Mohammadreza Nikbakht^{*}: Department of Accounting, Faculty of Management, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. Email: mnikbakht@ut.ac.ir (Corresponding Author)

2. Ezatollah Abbasian: Department of Financial Engineering, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran

3. Kaveh Mehrani: Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran

4. Mahdi Forghani: Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran

Article history



Received: 21 February 2026

Revised: 28 June 2026

Accepted: 07 July 2026

Published: 21 July 2026

Abstract:

This study aimed to identify and explain the effective roles of internal auditors in non-governmental public institutions, with a focus on Mashhad Municipality. This qualitative study was conducted within an interpretive paradigm using the systematic grounded theory approach. The research population comprised managers, financial officials, audit-related personnel, and internal auditors of Mashhad Municipality. Participants were selected through purposive expert sampling, and eight individuals with direct professional experience in internal auditing ultimately participated in the study. Data were collected through in-depth, unstructured interviews, each lasting approximately 50 minutes on average. After verbatim transcription, the interviews were analyzed using MAXQDA through open, axial, and selective coding. Data analysis yielded 86 open codes, 17 axial categories, and four core categories. The four major roles identified were interaction with independent auditors, assurance services, advisory services, and issuance of internal audit reports. Advisory services were the most frequent axial category, with 12 open codes accounting for 13.95% of the total. This was followed by reviewing and recommending procedural improvements with 11 codes and 12.79%, identifying weaknesses with 9 codes and 10.47%, preparing reports for senior managers with 8 codes and 9.30%, and monitoring compliance with higher-level laws and regulations with 7 codes and 8.14%. Assurance services constituted the broadest core category in terms of the number and diversity of its subcategories. The findings showed that the effective role of internal auditors in Mashhad Municipality is multidimensional and extends beyond traditional financial control to include assurance, advisory services, process improvement, risk assessment, regulatory compliance, interaction with independent auditors, and reporting to senior management.

Keywords: Internal Audit, Internal Auditor, Assurance Services, Advisory Services, Non-Governmental Public Institutions, Mashhad Municipality, Grounded Theory

Citation: Nikbakht, M., Abbasian, E., Mehrani, K., & Forghani, M. (2026). Identifying the Effective Roles of Internal Auditors in Non-Governmental Public Institutions: A Case Study of Mashhad Municipality. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(2), 1-25.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Internal auditing has evolved substantially from a conventional control-oriented function focused primarily on financial transactions, compliance checking, and error detection into a broader organizational function concerned with assurance, risk management, internal control, governance, advisory services, and organizational value creation. In contemporary organizations, internal auditors are increasingly expected to provide independent assurance while also contributing to managerial decision-making, process improvement, risk identification, and the strengthening of organizational accountability. This transformation has become particularly important in complex organizations in which multiple stakeholders, extensive regulatory requirements, technological developments, and growing expectations for transparency have expanded the scope of internal audit activities. Recent evidence indicates that internal audit effectiveness is shaped by a combination of organizational characteristics, professional competencies, managerial support, independence, and audit quality, while high-quality internal auditing can strengthen stakeholders' willingness to rely on audit outputs (Nguyen et al., 2026; Pham, 2025).

The importance of an effective internal audit function is particularly pronounced in public-sector and quasi-public institutions because these organizations are accountable not only for financial efficiency but also for the lawful, transparent, and responsible use of public resources. Internal auditing in public organizations can contribute to accountability, regulatory compliance, internal control, operational effectiveness, and the prevention of misuse of organizational resources. Research in the public sector has demonstrated that independence, senior management support, organizational positioning, auditor competence, and communication quality are among the factors that significantly influence internal audit effectiveness (Veledar et al., 2025). Moreover, evidence from governmental settings suggests that the role of internal auditors is not static; rather, it may develop from a conventional control role toward advisory, facilitative, and reform-oriented functions as institutional requirements and governance structures change (Volodina et al., 2023).

One of the central functions of internal auditing is the provision of assurance regarding organizational controls, financial and operational processes, regulatory compliance, and risk management. Effective internal auditing can improve the reliability of financial information and contribute to higher-quality financial reporting (Hussein & Alshammari, 2024; Wanja & Ibrahim, 2023). Internal audit quality has also been associated with the accuracy of managerial financial forecasts, indicating that internal auditors contribute not merely to ex post verification but also to the quality of information used in managerial decision-making (Khalili et al., 2024). In addition, independent auditors may assess and rely on the work performed by internal audit units when internal auditors possess adequate competence, objectivity, and professional quality (Khodabakhshi Parijan & Gerami, 2024). Accordingly, the effectiveness of internal auditors can affect both internal organizational governance and the broader assurance framework surrounding an organization.

Risk management has similarly become a major domain of internal audit activity. Contemporary risk-based internal auditing attempts to direct audit resources toward areas with greater exposure and higher potential consequences, thereby supporting the organization's risk management processes (Attaf & Bensbahou, 2025). Internal audit activities, together with senior management support and systematic risk management, may also contribute to fraud mitigation and the prevention of organizational misconduct (Younes Alazzabi et al., 2023). Internal auditors are therefore increasingly expected to identify vulnerabilities before they result in major losses or misconduct rather than merely detect irregularities after they have occurred.

The preventive role of internal audit is also closely connected with professional ethics and whistleblowing. Internal auditors frequently encounter situations requiring ethical judgment, professional courage, and decisions concerning the reporting of inappropriate conduct. Organizational ethical culture, audit experience, and ethical awareness can influence the ethical judgments made by internal auditors (Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025), while psychological capital and moral courage may contribute to internal audit effectiveness (Karamshahi et al., 2025). Organizational factors also affect internal auditors' judgments and decisions regarding the reporting of unethical conduct (Khalif Rashid et al., 2025), and integrated ethical decision-making perspectives suggest that whistleblowing intentions result from an interaction between ethical evaluations and contextual conditions (Antoh et al., 2024). The scope of internal auditing has even expanded into specialized areas such as anti-money laundering and forensic-oriented activities, emphasizing the profession's potential role in detecting suspicious transactions and strengthening preventive controls (Ismail et al., 2025).

Another major development has been the increasing importance of advisory services. Due to their broad understanding of organizational processes, risks, controls, and weaknesses, internal auditors are well positioned to provide recommendations for process improvement and management decision-making. Research on internal audit planning has shown that improved business process modeling may strengthen audit planning and facilitate the identification of organizational areas requiring attention (Ardha et al., 2025). In Iran, conceptual models of internal audit performance likewise emphasize the importance of evaluating internal auditing through multiple technical, organizational, and performance-related dimensions (Heydari et al., 2025). The effectiveness of this advisory role, however, depends heavily on the organizational context. Organizational culture and professional ethics may influence internal audit quality (Ardestani Rostami et al., 2024), while auditor-related and organizational factors such as independence, competence, and managerial support affect internal audit effectiveness (Khanam, 2024). The maturity of the internal audit function is likewise influenced by several organizational and professional factors that determine the range and sophistication of roles it can perform (Maia et al., 2024).

Technological transformation has further changed internal auditing. Information technology enables auditors to access and analyze larger volumes of organizational data, although its effective integration may be constrained by infrastructural, professional, and organizational barriers (Masoumi Bilandi et al., 2025). Effective use of information technology can enhance internal audit quality (Meilani et al., 2025), while auditors' technology acceptance and organizational readiness influence the digital transformation of the function (Liović & Barišić, 2024). Artificial intelligence and deep learning are increasingly used to detect anomalies in financial data (Farhadi Touski & Doustian, 2025), and internal auditors' knowledge and professional skepticism influence their willingness to adopt artificial intelligence tools (Moshayekhi & Amirollah, 2025). Technology can consequently improve internal audit performance when appropriately integrated into audit processes (Eulerich et al., 2025). Blockchain technology may similarly reshape audit control and transaction verification (Aminipour & Gholamnia Roshan, 2024; Zhang & Shah, 2023), while information technology auditing requires specific technical, human, and structural capabilities (Shadkami et al., 2025). Cybersecurity has also become a significant area of internal audit responsibility, particularly as organizations increasingly depend on digital infrastructures (Ferreira et al., 2025).

More broadly, effective internal audit systems have been associated with improved organizational performance (Hazaea et al., 2024), greater control over earnings-management behavior (Bamari et al., 2025), and governance arrangements that influence internal audit quality (Ginesti et al., 2024). Internal auditing is also expanding toward environmental and broader corporate citizenship responsibilities (Ghorbaniyan et al., 2024). These developments are highly relevant to municipalities

because such organizations combine extensive financial activities, regulatory obligations, service provision, public accountability, and interactions with numerous subsidiary organizations and external stakeholders. Nevertheless, despite the expanding literature on internal audit effectiveness, comparatively limited attention has been devoted to identifying the specific effective roles that internal auditors should perform within Iranian non-governmental public institutions, particularly municipalities. Therefore, the present study aimed to identify and explain the effective roles of internal auditors in non-governmental public institutions through a case study of Mashhad Municipality.

Methods and Materials

The study was conducted within an interpretive paradigm using a qualitative and inductive research approach. Because the objective was to understand how experienced professionals perceive and interpret the effective roles of internal auditors within their actual organizational context, the systematic grounded theory approach was adopted. The study focused on Mashhad Municipality as a large non-governmental public institution characterized by multiple municipal districts, affiliated organizations, diverse financial and operational processes, and an established internal audit function.

The research population consisted of individuals with direct professional knowledge and experience of internal auditing, financial management, internal control, audit committees, or related supervisory activities within Mashhad Municipality and its associated units. Participants were selected through purposive expert sampling because the study required individuals capable of providing information-rich accounts of internal audit practices and organizational expectations. Eligibility was based on relevant professional experience, familiarity with the internal audit function, direct exposure to financial or supervisory processes, and willingness to participate. Invitations were distributed to eligible individuals, and eight experts ultimately participated in the study.

Data were collected through individual, in-depth, unstructured interviews. The interviews began with broad questions concerning the current status of internal auditing, its organizational position, the need for internal auditing, and factors influencing its performance. The discussions were then progressively directed toward effective internal audit roles, assurance activities, advisory services, internal control, risk management, regulatory compliance, interaction with independent auditors, reporting, and process improvement. Follow-up questions were used to clarify participants' experiences and obtain practical examples. Each interview lasted approximately 50 minutes on average. With participants' permission, interviews were recorded and transcribed verbatim. Analytical and field notes were also maintained throughout the data collection process.

Data analysis was performed using the systematic grounded theory procedures of open, axial, and selective coding. Interview transcripts were imported into MAXQDA and repeatedly reviewed. During open coding, meaningful segments of the interviews were identified and assigned conceptual codes. Through constant comparison, similar codes were combined, refined, or differentiated. During axial coding, the open codes were organized into broader categories and relationships among them were examined. In selective coding, the major categories were integrated around higher-level core categories representing the principal effective roles of internal auditors. Data collection and analysis proceeded iteratively, with emerging concepts being compared continuously against the original interview data.

Findings

The qualitative analysis resulted in 86 open codes, which were subsequently organized into 17 axial categories and four core categories. The four principal roles identified were interaction with independent auditors, assurance services, advisory

services, and issuance of internal audit reports. Together, these categories represented the multidimensional role expected from an effective internal auditor within Mashhad Municipality.

Assurance services constituted the broadest core category and contained the largest number of axial categories. These included monitoring and controlling organizational activities, periodic audits, ad hoc audits, reviewing and recommending improvements to procedures, preventing misconduct, strengthening the internal control structure, monitoring compliance with higher-level laws and regulations, identifying weaknesses, assessing risks and hazards, comparing budget with actual performance, and the broader provision of assurance services. Among these, reviewing and recommending procedural improvements accounted for 11 open codes, representing 12.79% of all extracted codes, and appeared in seven of the eight interviews. Participants repeatedly emphasized that effective internal auditing should not end with the identification of deficiencies; auditors should also recommend feasible changes to improve processes, reduce inefficiencies, strengthen controls, and correct problematic procedures.

Identifying organizational weaknesses was another prominent axial category, accounting for nine open codes or 10.47% of the total. Participants distinguished internal auditing from punitive inspection and emphasized that the purpose of identifying weaknesses was to support correction and prevent future problems. Monitoring compliance with laws and higher-level regulations represented seven open codes, or 8.14% of all codes, and appeared in five interviews. This finding reflected the regulatory complexity of municipal operations and the perceived importance of internal auditors in evaluating compliance across financial, revenue, urban development, technical, construction, and municipal service activities.

Advisory services emerged as the single most frequent axial category, accounting for 12 open codes and 13.95% of all codes and appearing in six interviews. Participants viewed internal auditors as professional advisors capable of helping managers address operational problems, improve financial procedures, develop or revise instructions, and make more informed decisions. The findings suggested that advisory services are not regarded as secondary to assurance activities but as a central dimension of effective internal auditing.

The issuance of internal audit reports constituted another core category. Six open codes, representing 6.98% of the total, referred directly to internal audit reporting, while eight open codes, or 9.30%, concerned the preparation and submission of reports to senior management. Participants emphasized that well-documented, defensible, and carefully developed reports are the primary mechanism through which internal auditors influence organizational decisions. Direct access to senior management, particularly the mayor, was regarded as important because reports submitted to the highest organizational level were more likely to receive attention, generate follow-up instructions, and result in corrective action.

Interaction with independent auditors formed the fourth core category. It included general interaction with independent auditors, annual general meetings, and efforts associated with improving the acceptability of independent audit reports. Participants reported that independent auditors were interested in internal audit findings and that discussions often took place before external audit reports were finalized. However, participants also stressed that the ultimate objective of internal auditing should not merely be to obtain an unqualified or acceptable independent audit opinion; rather, the primary purpose should be to resolve actual control and procedural deficiencies.

Overall, the findings portrayed the effective internal auditor as substantially more than a financial compliance inspector. The effective role encompassed assurance provision, regulatory oversight, risk assessment, identification of weaknesses,

process improvement, advisory support, communication with independent auditors, and the preparation of decision-relevant reports for senior management.

Discussion and Conclusion

The findings indicate that the effective role of internal auditors in non-governmental public institutions is inherently multidimensional. Within Mashhad Municipality, internal audit effectiveness was associated not with a single control activity but with the integration of assurance, advisory, reporting, and coordination functions. The breadth of the assurance category demonstrates that municipal internal auditing must cover financial, operational, regulatory, and risk-related domains simultaneously. This is particularly important in a municipality because the organization manages diverse activities and public resources while operating within a complex regulatory environment.

The prominence of process improvement and weakness identification suggests an important shift from a punitive conception of auditing toward a corrective and developmental one. Participants did not view the effective auditor primarily as someone who detects errors after they have occurred. Instead, auditors were expected to identify underlying weaknesses, determine why problems emerged, and recommend practical changes capable of preventing recurrence. Thus, the value of internal auditing lies not merely in identifying deficiencies but in improving the systems that produce organizational outcomes.

The strong emphasis on advisory services further confirms that effective internal auditors are expected to contribute to managerial problem-solving. Their broad access to organizational information and familiarity with controls and processes enables them to provide insights that may not be readily available to operational managers. Nevertheless, the advisory role should remain compatible with auditor independence. Internal auditors can recommend alternatives, identify implications, and support decision-making, but responsibility for executive decisions should remain with management.

Another significant finding concerns the role of internal audit reporting. A technically sound audit process has limited organizational value if its findings do not reach decision-makers or if recommendations are not translated into corrective action. The participants' emphasis on direct reporting to senior management shows that organizational positioning and reporting channels are crucial components of audit effectiveness. Reports that are evidence-based, clear, actionable, and directly accessible to senior executives are more likely to influence organizational behavior.

Interaction with independent auditors also illustrates the broader governance role of internal auditing. Coordination can reduce duplication, improve the exchange of risk information, and strengthen the overall assurance environment. However, the study also demonstrates that internal audit performance should not be reduced to the objective of improving external audit opinions. The more fundamental objective is to strengthen organizational processes and controls so that improved audit outcomes emerge as a consequence of genuine organizational improvement.

In conclusion, the study identified four interconnected effective roles for internal auditors in non-governmental public institutions: providing assurance services, delivering advisory services, interacting with independent auditors, and issuing influential internal audit reports. These roles show that effective internal auditing in Mashhad Municipality extends beyond conventional financial supervision and includes risk assessment, regulatory compliance, process improvement, internal control enhancement, identification of weaknesses, prevention of misconduct, managerial consultation, and communication with senior decision-makers. Accordingly, the effectiveness of internal audit units in public institutions should be evaluated

not merely by the number of audits or reports completed, but by the extent to which their activities improve organizational processes, reduce risk, strengthen internal controls, support managerial decisions, and enhance institutional accountability.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

شناسایی نقش‌های کارآمد حساب‌رسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی: مطالعه موردی شهرداری مشهد



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۲ اسفند ۱۴۰۴
تاریخ بازنگری: ۷ تیر ۱۴۰۵
تاریخ پذیرش: ۱۶ تیر ۱۴۰۵
تاریخ چاپ: ۳۰ تیر ۱۴۰۵

۱. محمدرضا نیکبخت^۱: گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران، ایمیل: mnikbakht@ut.ac.ir (نویسنده مسئول)

۲. عزت اله عباسیان^۲: گروه مهندسی مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۳. کاوه مهرانی^۳: دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۴. مهدی فرقانی^۴: دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، پردیس البرز، دانشگاه تهران، تهران، ایران

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی و تبیین نقش‌های کارآمد حساب‌رسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی با تمرکز بر شهرداری مشهد بود. پژوهش حاضر با رویکرد کیفی، در چارچوب پارادایم تفسیری و با استفاده از نظریه داده‌بنیاد نظام‌مند انجام شد. جامعه پژوهش شامل مدیران، مسئولان مالی، اعضای مرتبط با حسابرسی و حساب‌رسان داخلی شهرداری مشهد بود. نمونه‌گیری به صورت هدفمند و تخصصی انجام شد و در نهایت ۸ نفر از خبرگان دارای تجربه مستقیم در حوزه حسابرسی داخلی در مصاحبه‌ها شرکت کردند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق و ساختارنیافته گردآوری شد و هر مصاحبه به طور میانگین حدود ۵۰ دقیقه به طول انجامید. داده‌ها پس از پیاده‌سازی کامل مصاحبه‌ها با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA و بر اساس سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند. تحلیل داده‌ها منجر به استخراج ۸۶ کد باز، ۱۷ مقوله محوری و چهار مقوله هسته‌ای شد. چهار نقش اصلی شناسایی شده شامل تعامل با حساب‌رسان مستقل، خدمات اطمینان‌بخشی، خدمات مشاوره‌ای و صدور گزارش‌های حسابرسی داخلی بود. خدمات مشاوره‌ای با ۱۲ کد باز و ۱۳.۹۵ درصد از کل کدها پرتکرارترین مقوله محوری بود. پس از آن، بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها با ۱۱ کد باز و ۱۲.۷۹ درصد، شناسایی نقاط ضعف با ۹ کد باز و ۱۰.۴۷ درصد، تهیه گزارش برای مدیران ارشد با ۸ کد باز و ۹.۳۰ درصد و نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی با ۷ کد باز و ۸.۱۴ درصد قرار داشتند. خدمات اطمینان‌بخشی نیز از نظر تنوع زیرمقوله‌ها گسترده‌ترین مقوله هسته‌ای بود. نتایج نشان داد که نقش کارآمد حساب‌رسان داخلی در شهرداری مشهد ماهیتی چندبعدی دارد و از کنترل مالی فراتر رفته و اطمینان‌بخشی، مشاوره، بهبود فرآیندها، مدیریت ریسک، رعایت مقررات، تعامل با حساب‌رسان مستقل و گزارشگری به مدیریت ارشد را دربرمی‌گیرد.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی، خدمات اطمینان‌بخشی، خدمات مشاوره‌ای، نهادهای عمومی غیردولتی، شهرداری مشهد، نظریه داده‌بنیاد

شیوه استناددهی: نیکبخت، محمدرضا، عباسیان، عزت اله، مهرانی، کاوه، و فرقانی، مهدی. (۱۴۰۵). شناسایی نقش‌های کارآمد حساب‌رسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی: مطالعه موردی شهرداری مشهد. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۲)، ۱-۲۵.



حسابرسی داخلی در دهه‌های اخیر از یک فعالیت محدود به کنترل اسناد و کشف خطاهای مالی به یکی از ارکان مهم حاکمیت، مدیریت ریسک، کنترل داخلی، مشاوره مدیریتی و پشتیبانی از تصمیم‌گیری سازمانی تبدیل شده است. افزایش پیچیدگی ساختارهای سازمانی، گسترش دامنه مسئولیت مدیران، تنوع ذی‌نفعان، رشد الزامات قانونی و نظارتی و تشدید انتظارات درباره شفافیت و پاسخگویی سبب شده است که نقش حسابرسان داخلی نیز از یک نقش سنتی و پسینی به یک نقش پیشگیرانه، تحلیلی و ارزش‌آفرین تغییر کند. در چنین شرایطی، کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی تنها بر اساس میزان کشف اشتباهات یا انحرافات مالی ارزیابی نمی‌شود، بلکه توانایی آن در شناسایی ریسک‌ها، ارزیابی کنترل‌ها، حمایت از حاکمیت سازمانی و ارائه توصیه‌های کاربردی به مدیریت نیز اهمیت یافته است. پژوهش‌های جدید نیز نشان می‌دهند که اثربخشی حسابرسی داخلی تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل سازمانی، حرفه‌ای و کیفیت اجرای فرایند حسابرسی قرار دارد و کیفیت حسابرسی می‌تواند رابطه میان ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی و میزان پذیرش و استفاده ذی‌نفعان از خدمات آن را تقویت کند (Nguyen et al., 2026; Pham, 2025).

اهمیت این تحول در سازمان‌های بخش عمومی بیش از سایر محیط‌ها قابل توجه است؛ زیرا در این نهادها علاوه بر معیارهای متعارف اقتصادی، شاخص‌هایی مانند پاسخگویی عمومی، رعایت قوانین، صیانت از منابع عمومی، شفافیت، کنترل فساد، مشروعیت تصمیمات و کارایی تخصیص منابع نیز مطرح است. ساختارهای بخش عمومی اغلب پیچیده، چندلایه و متأثر از روابط نهادی و الزامات قانونی متعدد هستند و در چنین محیطی حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در ایجاد اطمینان نسبت به کارکرد صحیح نظام‌های کنترل و نظارت ایفا کند. شواهد حاصل از بخش عمومی نشان داده است که عواملی مانند حمایت مدیریت ارشد، استقلال، شایستگی حسابرسان، کیفیت ارتباطات و جایگاه سازمانی می‌توانند اثربخشی واحد حسابرسی داخلی را به‌طور معناداری تحت تأثیر قرار دهند (Veledar et al., 2025). همچنین، مطالعات مربوط به دولت مرکزی نشان داده‌اند که نقش حسابرسان داخلی در ساختارهای عمومی ثابت نیست و در واکنش به تحولات نهادی، الزامات پاسخگویی و تغییرات محیطی می‌تواند از نقش کنترل‌کننده به نقش‌های گسترده‌تری همچون مشاور، تسهیل‌گر اصلاحات و پشتیبان مدیریت گسترش یابد (Volodina et al., 2023).

در سطح عملیاتی، یکی از مهم‌ترین کارکردهای حسابرسی داخلی، خدمات اطمینان‌بخشی است. حسابرسان داخلی از طریق ارزیابی نظام کنترل داخلی، رعایت قوانین و مقررات، فرآیندهای مالی و عملیاتی و سازوکارهای مدیریت ریسک، اطلاعاتی را برای مدیریت فراهم می‌کنند که می‌تواند عدم اطمینان تصمیم‌گیری را کاهش دهد. ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی نیز در مطالعات مختلف مورد توجه قرار گرفته و نشان داده شده است که عملکرد مناسب واحد حسابرسی داخلی می‌تواند قابلیت اتکا و شفافیت اطلاعات مالی را بهبود بخشد (Hussein & Alshammari, 2024; Wanja & Ibrahim, 2023). همچنین، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند بر دقت پیش‌بینی‌های مدیریتی و کیفیت اطلاعات مورد استفاده مدیران اثرگذار باشد؛ بنابراین، حسابرسی داخلی تنها ناظر اطلاعات مالی نیست، بلکه بخشی از زیرساخت تولید و اعتباربخشی اطلاعات مدیریتی نیز محسوب می‌شود (Khalili et al., 2024).

ارتباط حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل نیز از منظر تکمیل ساختار اطمینان‌بخشی سازمان اهمیت زیادی دارد. حسابرسان مستقل در ارزیابی خود از محیط کنترل و خطر تحریف، به کیفیت وظایف، ساختار و خروجی‌های واحد حسابرسی داخلی توجه می‌کنند و در صورت برخورداری این واحد از صلاحیت و استقلال کافی، برخی از نتایج فعالیت آن می‌تواند برای حسابرس مستقل نیز ارزش اطلاعاتی داشته باشد (Khodabakhshi Parijan & Gerami, 2024). این تعامل در سازمان‌های بزرگ می‌تواند موجب کاهش دوباره‌کاری، تمرکز بهتر منابع حسابرسی و ارتقای پوشش ریسک شود. با این حال، اثربخشی این رابطه مستلزم آن است که گزارش‌های حسابرسی داخلی از کیفیت حرفه‌ای کافی برخوردار بوده و مبتنی بر شواهد معتبر، روش‌های منظم و تحلیل‌های قابل اتکا باشند.

حسابرسی داخلی علاوه بر نقش اطمینان‌بخشی، در حوزه مدیریت ریسک نیز جایگاه برجسته‌ای دارد. یکی از تحولات عمده حرفه حسابرسی داخلی، حرکت از حسابرسی مبتنی بر معاملات و کنترل‌های جزئی به حسابرسی مبتنی بر ریسک است. در رویکرد ریسک‌محور، منابع حسابرسی به حوزه‌هایی اختصاص می‌یابد که احتمال یا پیامد انحراف در آنها بیشتر است و این امر می‌تواند اثربخشی مدیریت ریسک را افزایش دهد (Attaf & Bensbahou, 2025). مطالعات همچنین نشان داده‌اند که فعالیت حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت ارشد در کنار نظام مدیریت ریسک می‌تواند در کاهش تقلب و تخلفات سازمانی نقش مؤثری داشته باشد (Younes Alazzabi et al., 2023). از این منظر،

حسابرس داخلی نه تنها پیامدهای ضعف کنترل را بررسی می کند، بلکه با شناسایی گلوگاه ها و ریسک های بالقوه می تواند در پیشگیری از انحرافات و سوءجریانان نیز نقش آفرین باشد.

پیشگیری و کشف رفتارهای غیراخلاقی و تخلفات، بعد دیگری از نقش حرفه ای حسابرسان داخلی است. ماهیت شغلی آنان سبب می شود که در جریان فعالیت های خود به اطلاعاتی دسترسی داشته باشند که ممکن است حاکی از تخلف، سوءاستفاده یا نقض قواعد حرفه ای و سازمانی باشد. از این رو، قضاوت اخلاقی، شجاعت اخلاقی و تمایل به افشاگری از جمله ویژگی های مهم در اثربخشی این حرفه محسوب می شوند. شواهد نشان می دهد که فرهنگ اخلاقی سازمان، تجربه حسابرسی و آگاهی اخلاقی می توانند بر قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر بگذارند (Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025). همچنین، سرمایه روان شناختی و شجاعت اخلاقی با اثربخشی حسابرسی داخلی مرتبط دانسته شده اند (Karamshahi et al., 2025). در همین زمینه، انگیزه حسابرسان برای گزارش رفتارهای غیراخلاقی تحت تأثیر عوامل سازمانی قرار دارد و می تواند بر قضاوت و تصمیم آنان برای افشاگری اثرگذار باشد (Khalif Rashid et al., 2025). مدل های تصمیم گیری اخلاقی نیز نشان می دهند که قصد افشاگری حسابرسان داخلی نتیجه تعامل ادراک اخلاقی، ارزیابی پیامدها و ویژگی های محیط سازمانی است (Antoh et al., 2024).

گسترش نقش حسابرسی داخلی به حوزه های مبارزه با جرایم مالی نیز قابل مشاهده است. در نهادهای مالی و سازمان هایی که با حجم بالایی از اطلاعات و تراکنش ها سروکار دارند، حسابرسان داخلی می توانند از دانش خود درباره کنترل ها، فرایندها و نشانه های انحراف برای شناسایی رفتارهای مشکوک استفاده کنند. در زمینه مبارزه با پول شویی نیز ظرفیت حسابرسان داخلی برای انجام برخی وظایف نزدیک به حسابداری قضایی مورد توجه قرار گرفته است؛ به ویژه در فرآیندهای احراز و بررسی مشتری که تلفیق مهارت های حسابرسی، شناخت کنترل و رویکردهای کشف تقلب می تواند اهمیت زیادی داشته باشد (Ismail et al., 2025). این موضوع نشان می دهد که دامنه حرفه حسابرسی داخلی در حال توسعه است و محدود کردن آن به کنترل های مالی سنتی نمی تواند پیچیدگی واقعی نقش آن را در سازمان های معاصر منعکس کند.

از سوی دیگر، نقش خدمات مشاوره ای در حسابرسی داخلی به طور فزاینده ای مورد توجه قرار گرفته است. حسابرسان داخلی به دلیل شناخت گسترده از فرایندها، کنترل ها، ریسک ها و نقاط ضعف سازمان می توانند در اصلاح رویه ها، بهبود فرآیندهای کسب و کار، طراحی کنترل های جدید و تصمیم گیری مدیریتی مشارکت کنند. پژوهش های مرتبط با برنامه ریزی حسابرسی نشان داده اند که بهبود مدل سازی فرآیندهای سازمان می تواند دقت برنامه ریزی و شناسایی حوزه های دارای اولویت را افزایش دهد (Ardha et al., 2025). همچنین، مدل های ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران بر ضرورت توجه هم زمان به ابعاد فنی، سازمانی و نتایج حاصل از فعالیت حسابرسی تأکید دارند (Heydari et al., 2025). بنابراین، نقش کارآمد حسابرسان داخلی زمانی تحقق می یابد که گزارش و توصیه آنان بتواند به اصلاح واقعی فرایندها و ارتقای تصمیم گیری منجر شود، نه اینکه صرفاً به ثبت انحرافات گذشته محدود بماند.

کیفیت حسابرسی داخلی نیز تابع ویژگی های محیط سازمانی است. فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه ای از عواملی هستند که می توانند کیفیت عملکرد حسابرسان را بهبود یا تضعیف کنند. وجود فرهنگی که استقلال حرفه ای، صداقت، گفت و گوی شفاف و پذیرش نظارت را تقویت کند، احتمال استفاده مؤثر از ظرفیت حسابرسی داخلی را افزایش می دهد (Ardestani Rostami et al., 2024). در مقابل، چنانچه حسابرسی داخلی فاقد جایگاه مناسب، دسترسی به اطلاعات، حمایت مدیریت یا آزادی در گزارشگری باشد، حتی برخورداری حسابرسان از مهارت فنی نیز ممکن است به اثربخشی مطلوب منجر نشود. یافته های حاصل از بخش بانکی نیز نشان داده اند که عواملی مرتبط با استقلال، صلاحیت، حمایت مدیریتی و کیفیت کار حسابرس داخلی از تعیین کننده های مهم اثربخشی این واحد هستند (Khanam, 2024). بلوغ واحد حسابرسی داخلی نیز متأثر از مجموعه ای از ظرفیت های سازمانی و حرفه ای است و سطح توسعه یافتگی این واحد می تواند نوع و دامنه نقش هایی را که قادر به ایفای آنهاست تعیین کند (Maia et al., 2024).

در کنار عوامل سازمانی، گسترش فناوری های نوین ساختار و عملکرد حسابرسی داخلی را به طور محسوسی تغییر داده است. فناوری اطلاعات امکان دسترسی سریع تر به داده ها، تحلیل حجم وسیع تری از معاملات و حرکت از آزمون های نمونه ای به سمت تحلیل های فراگیرتر را فراهم ساخته است. با این حال، ادغام فناوری اطلاعات در حسابرسی داخلی با چالش هایی همچون کمبود مهارت تخصصی، زیرساخت ناکافی، مقاومت سازمانی و محدودیت منابع مواجه است (Masoumi Bilandi et al., 2025). شواهد جدید نشان می دهد که استفاده مؤثر از فناوری اطلاعات می تواند کیفیت حسابرسی داخلی را بهبود بخشد و ظرفیت واحد حسابرسی را برای انجام تحلیل های دقیق تر افزایش دهد (Meilani

(et al., 2025). در عین حال، پذیرش فناوری از سوی حسابرسان به نگرش، درک سودمندی، سهولت استفاده و آمادگی سازمانی وابسته است و تحول دیجیتال واحد حسابرسی بدون توجه به این عوامل انسانی و سازمانی کامل نخواهد شد (Liović & Barišić, 2024).

تحولات فناورانه در سال‌های اخیر با ظهور هوش مصنوعی، یادگیری عمیق و تحلیل پیشرفته داده‌ها وارد مرحله تازه‌ای شده است. این فناوری‌ها می‌توانند امکان شناسایی خودکار ناهنجاری‌ها، الگوهای غیرعادی و معاملات پرریسک را فراهم کنند و دامنه پوشش حسابرسی را به‌طور چشمگیری افزایش دهند (Farhadi Touski & Doustian, 2025). با این حال، پذیرش هوش مصنوعی در میان حسابرسان داخلی تنها مسئله‌ای فنی نیست و به سطح دانش و شک‌گرایی حرفه‌ای آنان نیز وابسته است (Moshayekhi & Amirollah, 2025). بررسی آثار فناوری بر عملکرد حسابرسی داخلی نیز نشان می‌دهد که استفاده از ابزارهای دیجیتال می‌تواند بهره‌وری، دقت و قابلیت تحلیل را افزایش دهد، هرچند تحقق این مزایا به طراحی مناسب فرایندها و آمادگی نیروی انسانی نیاز دارد (Eulerich et al., 2025).

فناوری بلاکچین نیز از جمله تحولات نوظهوری است که می‌تواند ساختار کنترل و حسابرسی را دگرگون سازد. شفافیت تراکنش‌ها، قابلیت ردیابی و تغییرناپذیری نسبی داده‌ها از ویژگی‌هایی هستند که می‌توانند فرایندهای حسابرسی را متحول کنند (Zhang & Shah, 2023). در مطالعات داخلی نیز تأثیر بلاکچین بر کنترل‌های حسابرسی داخلی با توجه به نقش مدیریت ریسک، انعطاف‌پذیری مالی و عملکرد مالی بررسی شده و نشان داده شده است که فناوری‌های نوین می‌توانند از مسیرهای مختلف بر کیفیت کنترل و عملکرد حسابرسی اثرگذار باشند (Aminipour & Gholamnia Roshan, 2024). علاوه بر این، تعیین عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی فناوری اطلاعات به‌عنوان یکی از حوزه‌های تخصصی جدید مورد توجه قرار گرفته و نتایج پژوهش‌های مبتنی بر دلفی فازی بر اهمیت مجموعه‌ای از قابلیت‌های فنی، ساختاری و انسانی در این زمینه تأکید دارد (Shadkami et al., 2025).

هم‌زمان با افزایش دیجیتالی‌شدن سازمان‌ها، ریسک‌های سایبری نیز به یکی از حوزه‌های مهم فعالیت حسابرسی داخلی تبدیل شده‌اند. حسابرسان داخلی در محیط‌های جدید باید بتوانند علاوه بر کنترل‌های مالی و عملیاتی، کنترل‌های امنیت اطلاعات، مدیریت دسترسی، حفاظت از داده‌ها و تاب‌آوری سایبری را نیز ارزیابی کنند. مطالعات انجام‌شده در مؤسسات مالی نشان می‌دهد که طراحی راهبردهای حسابرسی داخلی برای ارزیابی کنترل‌های امنیت سایبری به یکی از الزامات مهم مدیریت ریسک تبدیل شده است (Ferreira et al., 2025). بنابراین، حسابرس داخلی کارآمد در سازمان معاصر نیازمند ترکیبی از دانش مالی، حسابرسی، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک و درک فرآیندهای عملیاتی است. دامنه آثار حسابرسی داخلی همچنین به عملکرد کلی سازمان گسترش یافته است. شواهد بازارهای نوظهور نشان داده است که وجود نظام مناسب حسابرسی داخلی می‌تواند به بهبود عملکرد سازمان کمک کند و از طریق ارتقای کنترل، شفافیت و نظارت، زمینه استفاده بهتر از منابع را فراهم سازد (Hazaee et al., 2024). حسابرسی داخلی همچنین می‌تواند در محدود کردن رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریتی و مدیریت سود مؤثر باشد و از این طریق قابلیت اتکای اطلاعات مالی را افزایش دهد (Bamari et al., 2025). این یافته‌ها تأکید می‌کنند که ارزش حسابرسی داخلی نه تنها در کشف اشتباهات، بلکه در اثرگذاری بر کیفیت رفتار سازمانی و افزایش قابلیت اعتماد به فرآیندهای تصمیم‌گیری نهفته است.

درک نقش حسابرسی داخلی بدون توجه به ساختار حاکمیت سازمان نیز کامل نیست. نوع مالکیت، نحوه اعمال کنترل و میزان حضور ذی‌نفعان مختلف می‌تواند بر کیفیت حسابرسی داخلی و میزان استفاده از خروجی‌های آن تأثیر بگذارد. برای نمونه، ساختار مالکیت و مشارکت خانوادگی در حاکمیت شرکت‌ها با کیفیت حسابرسی داخلی مرتبط دانسته شده است (Ginesti et al., 2024). هرچند ویژگی‌های نهادهای عمومی غیردولتی با شرکت‌های خانوادگی متفاوت است، اصل کلی این یافته اهمیت زمینه سازمانی را نشان می‌دهد؛ به این معنا که نقش حسابرسی داخلی باید با توجه به ساختار قدرت، پاسخگویی، روابط نهادی و نحوه تصمیم‌گیری در هر سازمان تحلیل شود.

در سال‌های اخیر، نگاه به حسابرسی داخلی حتی از مرزهای کنترل مالی و عملیاتی نیز فراتر رفته و موضوعاتی مانند مسئولیت اجتماعی و عملکرد زیست‌محیطی را در بر گرفته است. الگوی «حسابرس داخلی شهروند شرکتی» نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی می‌تواند در ارزیابی کارکردهای زیست‌محیطی و مسئولیت‌های گسترده‌تر سازمان نیز ایفای نقش کند (Ghorbaniyan et al., 2024). این توسعه مفهومی اهمیت ویژه‌ای برای نهادهای عمومی و شهرداری‌ها دارد؛ زیرا تصمیمات آنها به‌طور مستقیم بر کیفیت زندگی

شهروندان، محیط شهری، منابع عمومی و توسعه پایدار اثر می‌گذارد. از این منظر، حسابرسی داخلی در شهرداری می‌تواند از یک واحد کنترل‌کننده مالی به سازوکاری برای ارزیابی کارایی، اثربخشی، رعایت ضوابط، مسئولیت‌پذیری و کیفیت استفاده از منابع عمومی تبدیل شود.

با وجود توسعه قابل ملاحظه ادبیات حسابرسی داخلی، بخش بزرگی از مطالعات موجود بر عواملی تمرکز داشته‌اند که اثربخشی حسابرسی داخلی را تعیین می‌کنند، نه بر این مسئله که حسابرِس داخلی کارآمد در یک نهاد عمومی غیردولتی دقیقاً چه نقش‌هایی باید ایفا کند. علاوه بر این، بسیاری از مطالعات در محیط شرکت‌ها، بانک‌ها و صنایع انجام شده‌اند و تعمیم مستقیم آنها به شهرداری‌ها با محدودیت همراه است؛ زیرا شهرداری‌ها از نظر ساختار مالی، تعدد واحدهای اجرایی، تنوع مأموریت‌ها، روابط با نهادهای نظارتی و حجم تعامل با ذی‌نفعان عمومی دارای ویژگی‌های خاص خود هستند. حتی مدل‌های داخلی طراحی‌شده برای ارزیابی کیفیت و عملکرد حسابرسی نیز عمدتاً در محیط‌های شرکتی یا صنعتی تدوین شده‌اند و ضرورت شناخت زمینه‌ای نقش حسابرِس داخلی در سازمان‌های عمومی همچنان وجود دارد (Ardestani Rostami et al., 2024; Heydari et al., 2025).

از سوی دیگر، مطالعات نشان می‌دهند که اثربخشی حسابرسی داخلی از تعامل چند عامل شامل شایستگی، حمایت مدیریت، استقلال، فرهنگ سازمانی، فناوری، مدیریت ریسک و کیفیت ارتباط با سایر اجزای حاکمیت ناشی می‌شود و نمی‌توان آن را با یک متغیر منفرد توضیح داد (Pham, 2025; Veledar et al., 2025). همین پیچیدگی ضرورت مطالعه نقش‌های حسابرِس داخلی را از دیدگاه افرادی که مستقیماً در محیط سازمانی با این حرفه در تعامل هستند افزایش می‌دهد. استفاده از تجربه مدیران و متخصصان می‌تواند نشان دهد که کدام نقش‌ها در عمل بیشترین ارزش را برای سازمان ایجاد می‌کنند، کدام نقش‌ها هنوز به‌طور کامل توسعه نیافته‌اند و چه ارتباطی میان خدمات اطمینان‌بخشی، مشاوره‌ای، گزارشگری، مدیریت ریسک و تعامل با حسابرسان مستقل وجود دارد.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر شناسایی و تبیین نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی با مطالعه موردی شهرداری مشهد است.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر از نظر مبانی فلسفی در چارچوب پارادایم تفسیری قرار دارد؛ زیرا هدف اصلی آن درک و تفسیر نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی بر مبنای تجربیات، ادراکات و برداشت‌های افرادی است که به‌طور مستقیم با فرآیند حسابرسی داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی در ارتباط بوده‌اند. در این پارادایم، واقعیت اجتماعی به‌عنوان پدیده‌ای وابسته به زمینه، تجربه و تفسیر کنشگران در نظر گرفته می‌شود و پژوهشگر می‌کوشد به‌جای تحمیل مقوله‌ها و فرضیه‌های از پیش تعیین‌شده، مفاهیم و روابط موجود در داده‌ها را شناسایی و تفسیر کند. از این‌رو، پژوهش از حیث رویکرد روش‌شناختی، کیفی و از نظر منطق استدلال، استقرایی بود. همچنین، با توجه به اینکه هدف پژوهش صرفاً توصیف وضعیت موجود نبود و تلاش می‌شد بر پایه داده‌های حاصل از تجربه خبرگان، چارچوبی مفهومی برای تبیین نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی و عوامل مرتبط با تحقق این نقش‌ها ارائه شود، از راهبرد نظریه داده‌بنیاد با رویکرد نظام‌مند اشتراوس و کوربین استفاده شد. انتخاب این رویکرد به این دلیل صورت گرفت که درباره نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی ایران، به‌ویژه در بستر شهرداری‌ها، چارچوب نظری جامع و متناسب با ویژگی‌های ساختاری، اجرایی و نظارتی این نهادها به اندازه کافی توسعه نیافته است و بنابراین استخراج مفاهیم و روابط میان آنها از داده‌های میدانی می‌تواند به توسعه یک الگوی بومی و زمینه‌مند کمک کند.

قلمرو موضوعی پژوهش، حسابرسی داخلی و به‌طور خاص نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی بود و شهرداری مشهد به‌عنوان مطالعه موردی انتخاب شد. انتخاب شهرداری مشهد به دلیل گستردگی ساختار سازمانی، تعدد مناطق و سازمان‌های تابعه، تنوع فعالیت‌های مالی و اجرایی و نیز جایگاه حسابرسی داخلی در نظام کنترل و نظارت این سازمان صورت گرفت. شهرداری مشهد دارای مناطق مختلف شهری و سازمان‌های تابعه متعددی است و به همین دلیل محیطی مناسب برای بررسی نقش‌های حسابرسی داخلی در یک سازمان عمومی بزرگ و چندسطحی فراهم می‌کند. جامعه پژوهش شامل مدیران و مسئولانی بود که به لحاظ حرفه‌ای، اجرایی یا نظارتی با حسابرسی داخلی شهرداری مشهد ارتباط مستقیم داشتند. این افراد شامل مسئولان مالی، معاونان مالی و پشتیبانی، اعضای کمیته حسابرسی، مدیران و کارشناسان واحدهای حسابرسی داخلی و سایر افراد دارای تجربه تخصصی مرتبط در شهرداری مشهد و مناطق تابعه آن بودند.

نمونه‌گیری به‌صورت غیرتصادفی، هدفمند و از نوع نمونه‌گیری تخصصی یا خبرگانی انجام شد. در این شیوه، معیار انتخاب افراد برخوردار از دانش تخصصی، تجربه عملی و آشنایی مستقیم با فرآیندهای حسابرسی داخلی، سازوکارهای کنترل داخلی و ساختار مالی و نظارتی شهرداری بود. انتخاب مشارکت‌کنندگان بر اساس توانایی آنان در ارائه داده‌های عمیق، تحلیلی و مرتبط با پرسش اصلی پژوهش انجام گرفت و نمایندگی آماری جامعه مدنظر نبود. معیارهای اصلی ورود به مطالعه شامل داشتن سابقه فعالیت حرفه‌ای مرتبط با امور مالی، حسابرسی، کنترل داخلی یا نظارت در شهرداری مشهد، آشنایی کافی با جایگاه و عملکرد حسابرسی داخلی، برخوردار از تجربه مدیریتی یا تخصصی مرتبط و تمایل به شرکت در مصاحبه بود. پس از شناسایی افراد واجد شرایط، برای تمامی افراد منتخب دعوت‌نامه شرکت در مصاحبه ارسال شد و در نهایت ۸ نفر از خبرگان دعوت پژوهش را پذیرفتند و در مصاحبه‌ها شرکت کردند. فرآیند انتخاب مشارکت‌کنندگان با منطق پژوهش کیفی و نظریه داده‌بنیاد هماهنگ بود؛ به این معنا که کفایت نمونه بر اساس عمق و غنای داده‌ها و میزان تکرار مفاهیم ارزیابی شد و نه بر مبنای قواعد حجم نمونه در مطالعات کمی. گردآوری داده‌ها در بازه زمانی فروردین ۱۴۰۱ تا پایان ۱۴۰۲ انجام شد و محل اصلی مطالعه، شهرداری مشهد و واحدها و مناطق مرتبط با موضوع پژوهش بود.

داده‌های پژوهش عمدتاً از طریق مصاحبه‌های عمیق و ساختارنیافته با خبرگان گردآوری شد. انتخاب مصاحبه به‌عنوان ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها با ماهیت تفسیری پژوهش و رویکرد نظریه داده‌بنیاد تناسب داشت؛ زیرا این روش امکان دسترسی به تجارب حرفه‌ای، برداشت‌ها، قضاوت‌ها، باورها و تفسیرهای مشارکت‌کنندگان درباره نقش‌های حسابرسان داخلی را فراهم می‌کرد. مصاحبه‌های ساختارنیافته به پژوهشگر اجازه داد بدون محدود کردن پاسخ‌دهندگان به گزینه‌ها یا طبقه‌بندی‌های از پیش تعیین‌شده، موضوع را از منظر افراد دارای تجربه مستقیم بررسی کند و ابعاد جدیدی را که ممکن بود در ادبیات نظری یا پژوهش‌های پیشین به‌صراحت مورد توجه قرار نگرفته باشند، شناسایی نماید. با وجود ساختارنیافته بودن مصاحبه‌ها، تمامی جلسات در چارچوب هدف اصلی و پرسش‌های پژوهش هدایت شدند تا انسجام موضوعی داده‌ها حفظ شود.

در آغاز هر مصاحبه، ضمن معرفی هدف پژوهش و توضیح کلی درباره موضوع، از مشارکت‌کننده خواسته شد دیدگاه خود را درباره وضعیت حسابرسی داخلی در شهرداری، جایگاه این واحد در ساختار سازمانی، عوامل مؤثر بر عملکرد آن و ضرورت وجود حسابرسی داخلی در یک نهاد عمومی غیردولتی بیان کند. سپس، با توسعه گفت‌وگو، موضوعاتی نظیر نقش‌های مورد انتظار از حسابرسان داخلی، نقش‌های واقعاً ایفا شده، عوامل تقویت‌کننده یا محدودکننده اثربخشی حسابرسی داخلی، نوع تعامل حسابرسان با مدیران و واحدهای اجرایی، استقلال حرفه‌ای، نقش مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی، مشارکت در مدیریت ریسک، کنترل داخلی، پیشگیری از تخلفات و بهبود فرآیندهای سازمانی مورد بررسی قرار گرفت. مسیر مصاحبه متناسب با پاسخ هر مشارکت‌کننده انعطاف‌پذیر بود و پرسش‌های پیگیرانه برای روشن‌تر شدن مفاهیم، دریافت مثال‌های واقعی، بررسی علل و پیامدها و فهم دقیق‌تر تجارب مشارکت‌کنندگان مطرح می‌شد. بدین ترتیب، مصاحبه صرفاً بر پاسخ‌های کوتاه و توصیفی متمرکز نبود، بلکه تلاش شد منطق تصمیم‌گیری، تجربه زیسته حرفه‌ای و برداشت افراد از شرایط مؤثر بر نقش‌آفرینی حسابرسان داخلی نیز آشکار شود.

مصاحبه‌ها به‌صورت فردی و با رعایت اصول محرمانگی انجام شدند و میانگین زمان هر مصاحبه تقریباً ۵۰ دقیقه بود. پیش از شروع هر جلسه، هدف مطالعه برای مشارکت‌کننده توضیح داده شد و شرکت در پژوهش به‌صورت داوطلبانه انجام گرفت. همچنین به مشارکت‌کنندگان اطمینان داده شد که اطلاعات ارائه‌شده صرفاً برای اهداف پژوهشی استفاده می‌شود و هویت آنان در گزارش نتایج افشا نخواهد شد. در صورت موافقت مشارکت‌کننده، محتوای مصاحبه ضبط و سپس به‌صورت کامل و کلمه‌به‌کلمه پیاده‌سازی شد. هم‌زمان با انجام مصاحبه‌ها، یادداشت‌های میدانی و تحلیلی نیز ثبت شد تا نکات مهم، مفاهیم اولیه، پرسش‌های جدید و روابط احتمالی میان داده‌ها برای مراحل بعدی تحلیل حفظ شود. فرآیند مصاحبه و تحلیل به‌صورت رفت‌وبرگشتی انجام گرفت؛ به این معنا که تحلیل مصاحبه‌های اولیه به شناسایی موضوعات و پرسش‌های تکمیلی کمک می‌کرد و این موارد در مصاحبه‌های بعدی مورد کاوش عمیق‌تر قرار می‌گرفتند.

برای افزایش کیفیت و اعتمادپذیری داده‌ها، تلاش شد مصاحبه‌شوندگان از میان افرادی انتخاب شوند که تجربه و تماس نزدیک با حسابرسی داخلی داشته باشند و بتوانند موضوع را از منظرهای اجرایی، مالی، نظارتی و حرفه‌ای تبیین کنند. علاوه بر این، در طول مصاحبه‌ها از پرسش‌های توضیحی، کاوشی و بازتابی استفاده شد تا برداشت پژوهشگر جایگزین تجربه واقعی مشارکت‌کنندگان نشود. پس از پیاده‌سازی متن مصاحبه‌ها نیز در موارد لازم، برخی مفاهیم یا برداشت‌های حاصل از مصاحبه برای اطمینان از انطباق آنها با

مقصود مشارکت‌کننده مورد بازبینی قرار گرفت. این رویه در کنار مقایسه مستمر داده‌ها، استفاده از یادداشتهای پژوهشگر و مراجعه مکرر به متن مصاحبه‌ها، به افزایش اعتبار یافته‌ها کمک کرد.

تحلیل داده‌ها بر اساس روش نظام‌مند نظریه داده‌بنیاد اشتراوس و کوربین و از طریق فرآیند کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام شد. تحلیل از زمان آغاز گردآوری داده‌ها شروع شد و تا پایان فرآیند پژوهش ادامه یافت؛ بنابراین گردآوری و تحلیل داده‌ها دو مرحله کاملاً جدا از یکدیگر نبودند، بلکه به‌صورت هم‌زمان و تعاملی پیش رفتند. پس از انجام هر مصاحبه، فایل صوتی به متن تبدیل شد و متن حاصل چندین بار به‌صورت دقیق مطالعه گردید تا پژوهشگر با محتوای داده‌ها، مفاهیم تکرارشونده، نکات برجسته و تفاوت‌های موجود میان دیدگاه مشارکت‌کنندگان آشنا شود. متن مصاحبه‌ها برای سازمان‌دهی، بازیابی، کدگذاری و مقایسه داده‌ها وارد نرم‌افزار MAXQDA شد و تمامی مراحل اصلی کدگذاری با استفاده از این نرم‌افزار مدیریت گردید.

در مرحله کدگذاری باز، متن مصاحبه‌ها به واحدهای معنایی کوچک‌تر مانند عبارت، جمله یا بخش‌هایی از یک پاراگراف تقسیم شد و برای هر واحد معنایی، کدی که بیشترین تطابق را با مفهوم موردنظر داشت، اختصاص یافت. در این مرحله تلاش شد کدها تا حد امکان نزدیک به زبان مشارکت‌کنندگان و محتوای واقعی داده‌ها باشند و از تحمیل مفاهیم نظری از پیش تعیین‌شده خودداری شود. تمامی بخش‌های مرتبط با نقش‌های حساب‌رسان داخلی، الزامات حرفه‌ای، ساختار سازمانی، استقلال، تعامل با مدیریت، کیفیت گزارش‌دهی، مدیریت ریسک، کنترل داخلی، پیشگیری و کشف تخلف، مشاوره مدیریتی، بهبود فرآیندها و دیگر مفاهیم مرتبط مورد بررسی قرار گرفتند. هرگاه مفاهیم مشابه در بخش‌های مختلف داده‌ها مشاهده می‌شد، کدهای نزدیک با یکدیگر مقایسه و در صورت امکان ادغام می‌شدند و در مواردی که تفاوت مفهومی معناداری وجود داشت، کدهای مجزا حفظ می‌شدند. این فرآیند بر اساس روش مقایسه مستمر انجام شد؛ به این معنا که هر داده جدید با داده‌های قبلی، هر کد با کدهای دیگر و هر مفهوم با مفاهیم در حال شکل‌گیری مقایسه می‌شد تا مرز مفهومی طبقات به‌تدریج روشن‌تر شود.

در مرحله کدگذاری محوری، کدها و مفاهیم اولیه به مقوله‌ها و زیرمقوله‌های مفهومی گسترده‌تر سازمان‌دهی شدند و روابط میان آنها مورد بررسی قرار گرفت. در این مرحله، پژوهشگر تلاش کرد از سطح توصیف مفاهیم منفرد عبور کرده و روابط ساختاری میان شرایط شکل‌دهنده نقش‌های حساب‌رسان داخلی، ویژگی‌های زمینه‌ای سازمان، عوامل مداخله‌گر، راهبردهای حرفه‌ای حساب‌رسان و پیامدهای ناشی از ایفای مؤثر این نقش‌ها را شناسایی کند. بر اساس الگوی پارادایمی اشتراوس و کوربین، مقوله‌ها با توجه به نقش آنها در قالب شرایط علی، پدیده محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها مورد بررسی و دسته‌بندی قرار گرفتند. در این فرآیند، روابط میان مقوله‌ها به‌طور مداوم با داده‌های خام تطبیق داده شد تا از پیوندهای صرفاً ذهنی یا فاقد پشتوانه تجربی پرهیز شود. مقوله‌هایی که از نظر مفهومی همپوشانی بالایی داشتند، در صورت امکان ادغام شدند و مقوله‌های ضعیف، تکراری یا فاقد شواهد کافی مورد بازنگری قرار گرفتند.

در مرحله کدگذاری انتخابی، مقوله‌های اصلی حاصل از کدگذاری محوری حول یک مقوله مرکزی یکپارچه شدند. مقوله مرکزی باید از قدرت تبیینی کافی برای ارتباط دادن سایر مقوله‌ها برخوردار می‌بود و بتواند فرایند کلی شکل‌گیری و تحقق نقش‌های کارآمد حساب‌رسان داخلی را در بستر شهرداری مشهد توضیح دهد. در این مرحله، روابط بین مقوله مرکزی و سایر ابعاد مدل بار دیگر با متن مصاحبه‌ها مقایسه شد و انسجام درونی چارچوب مفهومی مورد ارزیابی قرار گرفت. به‌منظور پالایش مدل، پژوهشگر به مصاحبه‌ها، کدهای اولیه، یادداشتهای تحلیلی و روابط ثبت‌شده در نرم‌افزار مراجعه کرد و موارد ناسازگار یا استثنایی نیز مورد توجه قرار گرفتند. هدف این مرحله دستیابی به الگویی بود که افزون بر توصیف اجزای نقش حساب‌رسان داخلی، بتواند نحوه تأثیر متقابل عوامل فردی، حرفه‌ای، سازمانی و محیطی را در اثربخشی این نقش‌ها تبیین کند.

برای افزایش استحکام و اعتمادپذیری تحلیل، از راهبردهایی نظیر مقایسه مستمر داده‌ها، بازبینی مکرر کدها و مقوله‌ها، ثبت یادداشتهای تحلیلی، کنترل انطباق مفاهیم با داده‌های اولیه و بازنگری در ساختار مقوله‌ها استفاده شد. همچنین، منطق تحلیل به‌گونه‌ای دنبال شد که قابلیت ردیابی مسیر شکل‌گیری یافته‌ها از متن مصاحبه تا کدهای اولیه، مقوله‌های اصلی و در نهایت مدل مفهومی فراهم باشد. کیفیت یافته‌های کیفی بر مبنای معیارهایی مانند تناسب مفاهیم با داده‌ها، انسجام منطقی روابط، عمق تحلیل، کاربرپذیری یافته‌ها، حساسیت نسبت به زمینه مطالعه و اتکای استنباط‌ها به شواهد مصاحبه‌ها مورد ارزیابی قرار گرفت. در نهایت، فرآیند کدگذاری زمانی متوقف شد که تحلیل داده‌ها نشان داد مصاحبه‌های موجود برای شکل‌دهی مقوله‌های اصلی و روابط میان آنها کفایت دارد و داده‌های جدید تغییر اساسی در ساختار مفهومی در حال شکل‌گیری ایجاد نمی‌کند.

یافته‌ها

تحلیل داده‌های حاصل از هشت مصاحبه عمیق با خبرگان و متخصصان حوزه حسابرسی داخلی شهرداری مشهد، با استفاده از رویکرد نظام‌مند نظریه داده‌بنیاد و از طریق کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام شد. در مرحله نخست، متن مصاحبه‌ها به‌صورت خطبه‌خط بررسی و گزاره‌های مرتبط با نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی استخراج شد. سپس مفاهیم مشابه در قالب کدهای محوری طبقه‌بندی و در نهایت، مقوله‌های دارای قرابت مفهومی در چهار مقوله هسته‌ای شامل «تعامل با حسابرسان مستقل»، «خدمات اطمینان‌بخشی»، «خدمات مشاوره‌ای» و «صدور گزارش‌های حسابرسی داخلی» سازمان‌دهی شدند. جدول ۱ نمونه‌ای از فرآیند تبدیل داده‌های خام مصاحبه‌ها به کدهای مفهومی و مقوله‌های محوری را نشان می‌دهد.

جدول ۱. نمونه‌ای از فرآیند کدگذاری داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها

متن مصاحبه	گروه / مقوله محوری / کد
ما خیلی از حسابرس‌های مستقل خیلی علاقه دارند که گزارش‌های ما رو داشته باشند که بتونن ازش استفاده کنند.	نقش حسابرسی داخلی / تعامل با حسابرسان مستقل
پیش از نهایی شدن جلساتی رو با حسابرسان مستقل داریم.	نقش حسابرسی داخلی / تعامل با حسابرسان مستقل
سازمان‌ها و شرکت‌ها در دو مقطع زمانی بایستی مجامع سالیانه‌شون رو برگزار کنند.	نقش حسابرسی داخلی / تعامل با حسابرسان مستقل / برگزاری مجامع سالیانه
خود اظهار نظر حسابرسان مستقل منتخب شورای شهر در کلیه مجموعه شهرداری... مقبول هست.	نقش حسابرسی داخلی / تعامل با حسابرسان مستقل / مقبول شدن گزارشات حسابرسان مستقل
راهگشا باشه و کمک کنه به سازمان تا موجب رفع بندهای گزارش حسابرسی بشه.	نقش حسابرسی داخلی / تعامل با حسابرسان مستقل / مقبول شدن گزارشات حسابرسان مستقل
یک سری خدمات اطمینان‌بخشی انجام می‌دیم، یک سری خدمات مشاوره‌ای.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی
حسابرسی داخلی کار ارزیابی کنترل‌های داخلی را انجام میده.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / ارتقاء ساختار کنترل‌های داخلی
حسابرسی عملیاتی هم میاد ریسک‌های کارها رو مورد مطالعه قرار میده.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / بررسی ریسک و مخاطرات
ریسک کار کجاست، ضعف‌های کار کجاست.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / بررسی ریسک و مخاطرات
بعد از اینکه نقاط مستعد بهبود رو شناسایی کردیم... پیشنهادات مشاوره‌ای خودش رو اداره حسابرسی عملیاتی ارائه می‌کنه جهت رفع معایب و بهتر شدن فرآیند.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها
تو تدوین رویه‌ها میاد اگر براش ضعفی وجود داشته باشه براش رویه‌ای می‌نویسند.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها
اثرات گزارش خیلی باعث صرفه‌جویی منابع زیرمجموعه‌ها شده، هزینه‌ها و رویه‌ها خیلی داره اصلاح میشه.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها
این‌ها را تبدیل به چک‌لیست کردیم و این چک‌لیست‌ها رو در قالب تیم‌های رسیدگی کننده در مناطق و سازمان‌ها مستقر می‌کنیم.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / رسیدگی‌های دوره‌ای
رسیدگی‌های دوره‌ای گذاشتیم.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / رسیدگی‌های دوره‌ای
رسیدگی‌های موضوعی موردی از جانب مدیریت ارشد.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / رسیدگی‌های موردی
گلوگاه‌های کار و اون قسمت‌هایی که باعث شده انحراف از بودجه پیدا بشه بیشتر مربوط به کدوم قسمت‌ها هست.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / مقایسه بودجه و عملکرد
اومدیم ضعف‌های کارتونو شناسایی کنیم... گزارش ما گزارشی نیست که کسی رو بخواد توبیخ و حذف بکنه.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان‌بخشی / شناسایی نقاط ضعف

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

این ضعف‌ها رو اگر برطرف نکنیم... سوءجریاناتی که بخواد اتفاق بیافته از بین خواهد رفت؛ جلوشو ما می‌گیریم.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان بخشی / پیشگیری از سوءجریانات
رعایت یعنی چی؟ می‌گه نظام‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها، مجموعه قوانینی که از حوزه‌های بالادستی برای دستگاه‌ها ابلاغ میشه.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان بخشی / نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی
رعایت قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها چه درون‌سازمانی و چه برون‌سازمانی.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان بخشی / نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی
در بحث حسابرسی عملیاتی عمده فعالیت ما تو حوزه‌های اجرایی هست؛ یعنی عملکرد حوزه‌های اجرایی رو مورد بررسی قرار می‌دهیم.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات اطمینان بخشی / نظارت و کنترل فعالیت‌ها
بعد از اینکه نقاط مستعد بهبود رو شناسایی کردیم... پیشنهادات مشاوره‌ای خودش رو اداره حسابرسی عملیاتی ارائه می‌کنه.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات مشاوره‌ای
حسابرسی داره از نقش مشاوره‌اش به مدیر ارشد استفاده میکنه.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات مشاوره‌ای
من باید یک تعاملی داشته باشم که با اون مدیری که داره کار می‌کنه تو حوزه اجرایی، مشکلات اون رو هم ببینم و بهش مشورت بدم.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات مشاوره‌ای
در مسائل مالی نظر تخصصی اداره کل امور مجامع و حسابرسی داخلی رو به عنوان فصل الخطاب نهایی در نظر می‌گیرن.	نقش حسابرسی داخلی / خدمات مشاوره‌ای
گزارشات با امضای شخص آقای شهردار صادر می‌شود؛ نسبت به گذشته توجه به این گزارش‌ها بیشتر شده.	نقش حسابرسی داخلی / صدور گزارشات حسابرسی داخلی
ما ابزار کارمون چیه تو حسابرسی جز دادن یه گزارش خوب.	نقش حسابرسی داخلی / صدور گزارشات حسابرسی داخلی
خیلی از گزارشات اداره کل حسابرسی مستقیماً برای شخص آقای شهردار ارجاع می‌شه... و دستور پیگیری میدن.	نقش حسابرسی داخلی / صدور گزارشات حسابرسی داخلی / تهیه گزارش برای مدیران ارشد
گزارش‌های ما دست شهردار می‌رسه که مطالعه می‌کنه.	نقش حسابرسی داخلی / صدور گزارشات حسابرسی داخلی / تهیه گزارش برای مدیران ارشد
در نهایت گزارشش تدوین میشه و به مدیریت ارشد این گزارش ارسال میشه.	نقش حسابرسی داخلی / صدور گزارشات حسابرسی داخلی / تهیه گزارش برای مدیران ارشد

در ادامه فرآیند تحلیل، کدهای باز استخراج شده پس از مقایسه مستمر، ادغام مفاهیم مشابه و حذف همپوشانی‌های معنایی در ۱۷ مقوله محوری طبقه‌بندی شدند. این ۱۷ مقوله در سطح انتزاع بالاتر، چهار مقوله هسته‌ای را تشکیل دادند. در مجموع، ۸۶ کد باز در داده‌ها شناسایی شد که توزیع آنها در میان مقوله‌های محوری و میزان حضور هر مقوله در مصاحبه‌های انجام شده در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. دسته‌بندی نهایی مقوله‌های هسته‌ای و محوری نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی

مقوله هسته‌ای	مقوله محوری	تعداد کد باز	درصد از کل	تعداد مصاحبه
تعامل با حسابرسان مستقل	تعامل با حسابرسان مستقل	۴	۴.۶۵	۲
	برگزاری مجامع سالیانه	۱	۱.۱۶	۱
	مقبول شدن گزارشات حسابرس مستقل	۵	۵.۸۱	۲
خدمات اطمینان بخشی	نظارت و کنترل فعالیت‌ها	۵	۵.۸۱	۴
	رسیدگی‌های دوره‌ای	۴	۴.۶۵	۲
	بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها	۱۱	۱۲.۷۹	۷
	پیشگیری از سوءجریانات	۱	۱.۱۶	۱
	ارتقاء ساختار کنترل‌های داخلی	۳	۳.۴۹	۲
	نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی	۷	۸.۱۴	۵
	شناسایی نقاط ضعف	۹	۱۰.۴۷	۳
	رسیدگی‌های موردی	۲	۲.۳۳	۲
	بررسی ریسک و مخاطرات	۲	۲.۳۳	۱

نیگبخت و همکاران

۱	۱.۱۶	۱	مقایسه بودجه و عملکرد	
۳	۵.۸۱	۵	خدمات اطمینان بخشی	
۶	۱۳.۹۵	۱۲	خدمات مشاوره‌ای	خدمات مشاوره‌ای
۴	۶.۹۸	۶	صدور گزارشات حسابرسی داخلی	صدور گزارشات حسابرسی داخلی
۵	۹.۳۰	۸	تهیه گزارش برای مدیران ارشد	
	۹۹.۹۹	۸۶	مجموع	

نتایج جدول ۲ نشان داد که «خدمات اطمینان بخشی» گسترده‌ترین مقوله هسته‌ای شناسایی شده در نقش حسابرسان داخلی بود و بخش عمده‌ای از کدهای استخراج شده را در بر می‌گرفت. این مقوله شامل مجموعه متنوعی از وظایف نظارتی و ارزیابانه از جمله نظارت و کنترل فعالیت‌ها، انجام رسیدگی‌های دوره‌ای و موردی، ارزیابی و ارتقای کنترل‌های داخلی، بررسی ریسک‌ها و مخاطرات، شناسایی نقاط ضعف، مقایسه بودجه و عملکرد، کنترل رعایت قوانین و مقررات و ارائه پیشنهاد برای اصلاح رویه‌های سازمانی بود. گستردگی زیرمقوله‌های این حوزه نشان می‌دهد که نقش اطمینان بخشی حسابرس داخلی در شهرداری مشهد محدود به بررسی صحت اطلاعات مالی نیست، بلکه بخش‌های عملیاتی، اجرایی، کنترلی و انطباقی سازمان را نیز در بر می‌گیرد.

در میان تمامی مقوله‌های محوری، «خدمات مشاوره‌ای» با ۱۲ کد باز و ۱۳.۹۵ درصد از کل کدها بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داد و در شش مصاحبه نیز مورد اشاره قرار گرفت. این یافته بیانگر آن است که مشارکت‌کنندگان، نقش حسابرس داخلی را فراتر از یک نقش صرفاً نظارتی یا کشف‌کننده تخلف ارزیابی می‌کردند. از دیدگاه آنان، حسابرس داخلی باید در کنار ارزیابی عملکرد و کنترل‌ها، به مدیران در حل مسائل، اصلاح فرآیندها، تدوین یا بازنگری رویه‌ها و اتخاذ تصمیم‌های مالی و اجرایی نیز مشاوره دهد. یکی از مشارکت‌کنندگان به صراحت بیان کرد که «من باید یک تعاملی داشته باشم که با اون مدیری که داره کار می‌کنه تو حوزه اجرایی، مشکلات اون رو هم ببینم و بهش مشورت بدم». این دیدگاه نشان می‌دهد که اثربخشی حسابرسی داخلی زمانی افزایش می‌یابد که حسابرس ضمن حفظ استقلال حرفه‌ای، به عنوان یک شریک مشورتی برای مدیریت نیز ایفای نقش کند.

«بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها» با ۱۱ کد باز و ۱۲.۷۹ درصد از کل کدها، دومین مقوله محوری پرتکرار بود و در هفت مورد از هشت مصاحبه مشاهده شد. فراگیری این مقوله در میان مصاحبه‌شوندگان نشان‌دهنده اجماع نسبتاً بالای خبرگان درباره نقش بهبوددهنده حسابرسی داخلی است. مشارکت‌کنندگان تأکید داشتند که حسابرسی داخلی باید پس از شناسایی نقاط مستعد بهبود، به ارائه راهکارهای اجرایی برای اصلاح فرآیندها، کاهش هزینه‌ها، رفع نارسایی‌ها و تدوین یا اصلاح دستورالعمل‌ها بپردازد. یکی از مصاحبه‌شوندگان عنوان کرد که پس از شناسایی نقاط دارای قابلیت بهبود، «پیشنهادهای مشاوره‌ای خودش رو اداره حسابرسی عملیاتی ارائه می‌کنه جهت رفع معایب و بهتر شدن فرآیند». همچنین، بر اساس تجربه مشارکت‌کنندگان، پیامد اجرای این پیشنهادها می‌تواند به صرفه‌جویی منابع و اصلاح رویه‌های اجرایی در سازمان‌ها و مناطق تابعه منجر شود. «شناسایی نقاط ضعف» نیز با ۹ کد باز، معادل ۱۰.۴۷ درصد از کل کدها، یکی دیگر از ابعاد مهم خدمات اطمینان بخشی بود. در دیدگاه مشارکت‌کنندگان، شناسایی نقاط ضعف صرفاً با هدف کشف خطا یا انتساب مسئولیت صورت نمی‌گیرد، بلکه مقدمه‌ای برای پیشگیری از مشکلات بعدی و اصلاح سیستم است. یکی از خبرگان با تمایز میان حسابرسی داخلی و بازرسی اظهار داشت: «ما می‌گیم مچون نوبدیم بگیریم، اومدیم کمک کنیم، اومدیم ضعف‌های کارتونو شناسایی کنیم». این تلقی، نقش حسابرسی داخلی را از یک کارکرد تنبیهی و واکنشی به سوی کارکرد اصلاحی و پیشگیرانه سوق می‌دهد و بر ضرورت تمرکز بر ریشه‌های ضعف به جای صرفاً پیامدهای آن تأکید دارد.

«تهیه گزارش برای مدیران ارشد» با ۸ کد باز و ۹.۳۰ درصد از کل کدها در پنج مصاحبه مطرح شد. یافته‌ها نشان داد که دسترسی مستقیم حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد و انعکاس نتایج رسیدگی‌ها به بالاترین سطح تصمیم‌گیری، یکی از عوامل مؤثر بر قدرت و اثربخشی حسابرسی داخلی تلقی می‌شود. مشارکت‌کنندگان بیان کردند که بسیاری از گزارش‌های اداره کل حسابرسی مستقیماً در اختیار شهردار قرار می‌گیرد و پس از بررسی، برای پیگیری، اصلاح یا ابلاغ به حوزه‌های مرتبط ارجاع می‌شود. یکی از مصاحبه‌شوندگان تصریح کرد که «خیلی از گزارشات اداره کل حسابرسی مستقیماً برای شخص آقای شهردار ارجاع می‌شه و شهردار این رو به حوزه‌های دیگه ارجاع میدن و دستور پیگیری میدن».

بنابراین، ارزش گزارش حسابرسی داخلی تنها به کیفیت محتوای آن وابسته نیست، بلکه جایگاه سازمانی دریافت‌کننده گزارش و امکان تبدیل یافته‌های حسابرسی به اقدام مدیریتی نیز در اثربخشی آن نقش دارد.

«نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی» با ۷ کد باز و ۸.۱۴ درصد از کل کدها و حضور در پنج مصاحبه، یکی دیگر از نقش‌های برجسته حسابرسان داخلی بود. مصاحبه‌شوندگان حسابرسی رعایت را ابزاری برای ارزیابی انطباق عملکرد واحدهای مختلف با قوانین، آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها و سایر الزامات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی می‌دانستند. اهمیت این نقش در ساختار شهرداری از آنجا ناشی می‌شود که فعالیت‌های این نهاد حوزه‌های گسترده‌ای نظیر مالی، درآمد، شهرسازی، فنی و عمرانی و خدمات شهری را در بر می‌گیرد و هر یک تابع مجموعه‌ای از مقررات و ضوابط تخصصی است. بنابراین، حسابرس داخلی از طریق حسابرسی رعایت می‌تواند احتمال انحراف از الزامات قانونی و مقرراتی را کاهش دهد و زمینه پاسخگویی سازمانی را تقویت کند.

در حوزه «صدور گزارشات حسابرسی داخلی»، ۶ کد باز معادل ۶.۹۸ درصد از کل کدها شناسایی شد. مصاحبه‌شوندگان گزارش حسابرسی را اصلی‌ترین محصول ملموس فعالیت حسابرسی داخلی تلقی می‌کردند. بر اساس اظهارات آنان، اعتبار، دقت، استحکام مستندات و قابلیت دفاع از گزارش از عوامل مهم در پذیرش یافته‌های حسابرسی توسط واحدهای مورد رسیدگی و مدیریت ارشد است. در یکی از مصاحبه‌ها عنوان شد که «ما ابزار کارمون چیه تو حسابرسی جز دادن یه گزارش خوب». همچنین، صدور برخی گزارش‌ها با تأیید یا امضای مقام ارشد سازمانی، از دیدگاه مشارکت‌کنندگان سبب افزایش توجه واحدها به نتایج حسابرسی و ارتقای قدرت اجرایی توصیه‌های ارائه‌شده شده است.

«نظارت و کنترل فعالیت‌ها» و مقوله عمومی «خدمات اطمینان‌بخشی» هر یک با ۵ کد باز و سهم ۵.۸۱ درصدی از کل کدها شناسایی شدند. یافته‌ها نشان داد حسابرسی داخلی در حوزه‌های مختلف اجرایی شهرداری قابلیت ورود و ارزیابی دارد و تنها به فرآیندهای مالی محدود نمی‌شود. از دیدگاه خبرگان، حسابرسی عملیاتی می‌تواند عملکرد حوزه‌های شهرسازی، عمرانی، خدمات شهری، ترافیک و سایر بخش‌ها را از نظر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی بررسی کند. به این ترتیب، خدمات اطمینان‌بخشی در این مطالعه مفهومی چندبعدی داشت و شامل ارزیابی کنترل‌های داخلی، بررسی اثربخشی عملیات و اطمینان‌بخشی به مدیریت درباره مناسب بودن فرآیندهای سازمانی بود.

مقوله هسته‌ای «تعامل با حسابرسان مستقل» نیز از سه مقوله محوری تشکیل شد. «تعامل با حسابرسان مستقل» دارای ۴ کد باز، «برگزاری مجامع سالیانه» دارای یک کد باز و «مقبول شدن گزارشات حسابرس مستقل» دارای ۵ کد باز بود. مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که گزارش‌ها و یافته‌های حسابرسی داخلی می‌توانند برای حسابرسان مستقل نیز منبع اطلاعاتی ارزشمندی باشند و بر فرآیند برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی مستقل تأثیر بگذارند. همچنین، برگزاری جلسات پیش از نهایی شدن گزارش حسابرس مستقل و بررسی بندهای گزارش در مجامع سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه، زمینه تعامل دو سویه میان حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل را فراهم می‌سازد. در عین حال، یافته‌ها نشان داد که هدف حسابرسی داخلی صرفاً دستیابی به گزارش مقبول حسابرس مستقل نیست، بلکه رفع نارسایی‌های واقعی و بهبود کیفیت فرآیندهای سازمانی در اولویت قرار دارد.

«ارتقاء ساختار کنترل‌های داخلی» با ۳ کد باز و ۳.۴۹ درصد از کل کدها، از دیگر ابعاد خدمات اطمینان‌بخشی بود. مشارکت‌کنندگان تأکید داشتند که حسابرسی داخلی با ارزیابی ساختار کنترل‌های موجود، شناسایی خلأهای کنترلی و ارائه پیشنهادها و اصلاحی می‌تواند به ارتقای نظام کنترل داخلی شهرداری کمک کند. این نقش با افزایش ارتباط مکانیزه سیستم‌ها و طراحی کنترل‌های مناسب می‌تواند موجب کاهش خطا، افزایش قابلیت اتکای فرآیندها و بهبود نظارت سازمانی شود.

«رسیدگی‌های موردی» و «بررسی ریسک و مخاطرات» هر یک با ۲ کد باز و ۲.۳۳ درصد از کل کدها شناسایی شدند. رسیدگی‌های موردی عمدتاً در پاسخ به درخواست‌های خاص مدیریت ارشد یا در مواجهه با موضوعاتی انجام می‌شد که نیازمند بررسی عمیق‌تر بودند. در مقابل، بررسی ریسک‌ها و مخاطرات بیشتر با حسابرسی عملیاتی و شناسایی نقاط آسیب‌پذیر فرآیندها ارتباط داشت. اگرچه فراوانی این دو مقوله در مقایسه با برخی مقوله‌های دیگر کمتر بود، اما محتوای مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که هر دو نقش از منظر مدیریت سازمانی اهمیت بالایی دارند؛ زیرا امکان تمرکز بر مسائل خاص و همچنین شناسایی پیش‌دستانه حوزه‌های پرریسک را فراهم می‌کنند.

در نهایت، مقوله‌های «پیشگیری از سوءجریان‌ات»، «مقایسه بودجه و عملکرد» و «برگزاری مجامع سالیانه» هر یک با یک کد باز، معادل ۱.۱۶ درصد از کل کدهای استخراج‌شده، کمترین فراوانی را داشتند. با وجود فراوانی محدود، این مقوله‌ها از نظر مفهومی واجد اهمیت بودند. پیشگیری از سوءجریان‌ات از طریق شناسایی و رفع خلأهای کنترلی، مقایسه بودجه و عملکرد از طریق شناسایی منشأ انحرافات و گلوگاه‌های اجرایی، و برگزاری مجامع سالیانه از طریق تقویت پاسخگویی و نظارت بر سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه، هر یک

بخشی از کارکرد گسترده حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دادند. برآیند کلی یافته‌ها نشان داد که حسابرِس داخلی کارآمد در شهرداری مشهد صرفاً نقش ناظر مالی ندارد، بلکه به‌طور هم‌زمان در جایگاه اطمینان‌بخش، مشاور مدیریت، تسهیل‌گر تعامل با حسابرِس مستقل و تولیدکننده گزارش‌های تصمیم‌ساز برای مدیریت ارشد ایفای نقش می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر شناسایی و تبیین نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی در نهادهای عمومی غیردولتی با مطالعه موردی شهرداری مشهد بود. یافته‌ها نشان داد نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی را می‌توان در چهار مقوله اصلی شامل تعامل با حسابرسان مستقل، خدمات اطمینان‌بخشی، خدمات مشاوره‌ای و صدور گزارش‌های حسابرسی داخلی طبقه‌بندی کرد. در میان این ابعاد، خدمات اطمینان‌بخشی گسترده‌ترین دامنه مفهومی را به خود اختصاص داد و شامل نظارت و کنترل فعالیت‌ها، رسیدگی‌های دوره‌ای و موردی، بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها، پیشگیری از سوءجریان‌ات، ارتقای ساختار کنترل‌های داخلی، نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی، شناسایی نقاط ضعف، بررسی ریسک و مخاطرات و مقایسه بودجه و عملکرد بود. این یافته‌ها نشان می‌دهد که در بستر شهرداری مشهد، حسابرسی داخلی صرفاً به کنترل صحت اطلاعات مالی محدود نیست، بلکه به‌عنوان سازوکاری چندبعدی برای اطمینان‌بخشی نسبت به کیفیت عملیات، کنترل‌ها، رعایت مقررات و مدیریت منابع عمومی عمل می‌کند. چنین برداشتی با ادبیات جدید حسابرسی داخلی هماهنگ است که اثربخشی این واحد را در گرو توانایی آن برای پوشش هم‌زمان کنترل داخلی، مدیریت ریسک، عملکرد و الزامات حاکمیتی می‌داند (Pham, 2025; Veledar et al., 2025).

یکی از برجسته‌ترین یافته‌های پژوهش حاضر، جایگاه «بررسی و پیشنهاد بهبود رویه‌ها» در میان نقش‌های اطمینان‌بخشی بود. این مقوله در بخش عمده‌ای از مصاحبه‌ها تکرار شد و نشان داد از دیدگاه خبرگان، حسابرِس داخلی کارآمد باید بتواند پس از شناسایی ناکارآمدی‌ها و نقاط مستعد اصلاح، پیشنهادهایی عملی برای بهبود فرآیندها ارائه کند. این نتیجه با دیدگاه‌های جدید درباره تحول نقش حسابرسی داخلی از یک نهاد صرفاً کنترلی به یک کارکرد ارزش‌آفرین همسو است. در مطالعات مربوط به بهبود مدل‌سازی فرآیندهای کسب‌وکار نیز تأکید شده است که حسابرسی داخلی زمانی ارزش بیشتری ایجاد می‌کند که بتواند فرایندهای سازمانی را به‌درستی شناسایی، تحلیل و بازطراحی کند (Ardha et al., 2025). همچنین، پژوهش‌های مربوط به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران بر این نکته تأکید دارند که کارآمدی این واحد باید بر اساس میزان اثرگذاری آن بر بهبود فرآیندها و تصمیمات مدیریتی سنجیده شود و نه صرفاً تعداد گزارش‌های صادرشده (Heydari et al., 2025). بنابراین، یافته پژوهش حاضر نشان می‌دهد که نقش بهبوددهنده حسابرسی داخلی در شهرداری مشهد یکی از وجوه اصلی ارزش‌آفرینی آن است.

یافته مهم دیگر پژوهش، برجستگی «شناسایی نقاط ضعف» به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی خدمات اطمینان‌بخشی بود. مشارکت‌کنندگان بر این باور بودند که حسابرِس داخلی نباید صرفاً در پی کشف خطا و تعیین مقصر باشد، بلکه باید نقاط ضعف ساختاری، فرایندی و کنترلی را شناسایی و برای رفع آنها راهکار ارائه کند. این برداشت با رویکردهای نوین حسابرسی داخلی که بر پیشگیری، یادگیری سازمانی و اصلاح سیستم تأکید دارند، سازگار است. مطالعات مربوط به کیفیت حسابرسی داخلی نشان داده‌اند که فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای می‌تواند بر کیفیت شناسایی و گزارش نقاط ضعف اثرگذار باشند (Ardestani Rostami et al., 2024). همچنین، یافته‌های مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش بانکی نشان داده است که استقلال، شایستگی و کیفیت اجرای حسابرسی از عوامل مهم در شناسایی دقیق ضعف‌ها و افزایش اثربخشی توصیه‌های اصلاحی است (Khanam, 2024). در نتیجه، می‌توان گفت که در محیط شهرداری، نقش حسابرِس داخلی زمانی کارآمد تلقی می‌شود که خروجی فعالیت او به شناسایی عمیق ریشه‌های ضعف و ارائه راهکار برای اصلاح آنها منجر شود.

«نظارت بر رعایت قوانین و ضوابط بالادستی» نیز از دیگر مقوله‌های مهم شناسایی‌شده بود. شهرداری‌ها در حوزه‌های متنوعی از جمله مالی، درآمدی، شهرسازی، عمرانی و خدمات شهری فعالیت می‌کنند و هر یک از این حوزه‌ها تحت تأثیر مجموعه گسترده‌ای از قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها قرار دارند. از این‌رو، نقش حسابرسی داخلی در کنترل رعایت این الزامات برای کاهش ریسک عدم انطباق و افزایش پاسخگویی اهمیت زیادی دارد. این یافته با نتایج مطالعاتی که بر نقش حسابرسی داخلی در افزایش کیفیت گزارشگری، کنترل و شفافیت تأکید دارند همخوان است (Hussein & Alshammari, 2024; Wanja & Ibrahim, 2023). همچنین، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند بر

دقت اطلاعات مورد استفاده مدیران و قابلیت اعتماد تصمیمات مالی اثرگذار باشد (Khalili et al., 2024). بنابراین، نظارت بر رعایت ضوابط در نهادهای عمومی غیردولتی را می‌توان یکی از مهم‌ترین سازوکارهای تقویت پاسخگویی و کاهش انحرافات سازمانی دانست.

یافته‌های پژوهش همچنین نشان داد که «بررسی ریسک و مخاطرات» بخشی از نقش کارآمد حسابرسان داخلی است. اگرچه فراوانی این مقوله نسبت به برخی دیگر از مقوله‌ها کمتر بود، اما از نظر محتوایی اهمیت زیادی داشت. حسابرسی داخلی در رویکرد معاصر باید بتواند حوزه‌های پریسک را شناسایی کند و منابع خود را به سمت فرایندهایی هدایت کند که احتمال یا پیامد انحراف در آنها بیشتر است. این نتیجه به‌طور مستقیم با ادبیات حسابرسی مبتنی بر ریسک همسو است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که استفاده از رویکرد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک می‌تواند کیفیت فرآیندهای مدیریت ریسک را افزایش دهد (Attaf & Bensbahou, 2025). همچنین، فعالیت حسابرسی داخلی در کنار حمایت مدیریت ارشد و مدیریت ریسک می‌تواند به کاهش تقلب و سوءجریان‌ات منجر شود (Younes Alazzabi et al., 2023). از این منظر، نقش حسابرس داخلی در شهرداری باید از بررسی صرف گذشته فراتر رود و شامل شناسایی و ارزیابی ریسک‌های آتی نیز باشد.

نتایج پژوهش در زمینه «پیشگیری از سوءجریان‌ات» نیز مؤید نقش پیشگیرانه حسابرسی داخلی بود. مشارکت‌کنندگان بر این باور بودند که اصلاح نقاط ضعف و خلأهای کنترلی می‌تواند مانع از وقوع تخلفات و سوءجریان‌ات در آینده شود. این یافته با مطالعاتی که بر نقش حسابرسان داخلی در مقابله با رفتارهای غیراخلاقی و گزارش تخلفات تأکید کرده‌اند همخوان است. فرهنگ اخلاقی سازمان، آگاهی اخلاقی و تجربه حسابرسی می‌توانند بر قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیرگذار باشند (Khademi Khuzani & Aghaei, 2025). همچنین، سرمایه روان‌شناختی و شجاعت اخلاقی با اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه دارند (Karamshahi et al., 2025). انگیزه افشاگری نیز تحت تأثیر عوامل سازمانی قرار می‌گیرد و بر تصمیم حسابرسان برای گزارش رفتارهای غیراخلاقی اثر می‌گذارد (Khalif Rashid et al., 2025). نتایج مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی نیز نشان داده است که قصد افشاگری حسابرس داخلی به ارزیابی اخلاقی، شرایط محیط سازمانی و پیامدهای ادراک‌شده بستگی دارد (Antoh et al., 2024). بنابراین، نقش پیشگیرانه حسابرسی داخلی نیازمند بستری سازمانی است که استقلال، حمایت مدیریتی و امنیت حرفه‌ای حسابرس را تضمین کند.

یکی دیگر از یافته‌های اصلی مطالعه حاضر، برجستگی «خدمات مشاوره‌ای» بود که بیشترین فراوانی را در میان مقوله‌های محوری به خود اختصاص داد. این نتیجه نشان می‌دهد که خبرگان، حسابرس داخلی را تنها به‌عنوان ناظر یا کنترل‌کننده نمی‌بینند، بلکه برای او نقش مشاور مدیریت نیز قائل هستند. در این رویکرد، حسابرس داخلی به دلیل دسترسی گسترده به اطلاعات، شناخت فرایندها و آگاهی از نقاط ضعف می‌تواند در تدوین رویه‌ها، اصلاح فرآیندها، تصمیم‌گیری‌های مالی و حل مسائل سازمانی نقش ایفا کند. این یافته با تحولات بین‌المللی در نقش حسابرسان داخلی همسو است. در مطالعه‌ای درباره تغییر نقش حسابرسان داخلی در دولت مرکزی، نشان داده شد که این نقش از کنترل و اطمینان‌بخشی به سمت مشاوره و مشارکت در اصلاحات سازمانی گسترش یافته است (Volodina et al., 2023). همچنین، مدل‌های جدید عملکرد حسابرسی داخلی بر اهمیت توانایی واحد حسابرسی در ارائه خدمات مشاوره‌ای و ایجاد ارزش افزوده برای مدیریت تأکید دارند (Heydari et al., 2025).

با این حال، گسترش نقش مشاوره‌ای مستلزم حفظ مرز میان مشاوره و مشارکت اجرایی است. اگر حسابرس داخلی بیش از حد در طراحی و اجرای تصمیمات مدیریتی درگیر شود، ممکن است استقلال او در ارزیابی همان تصمیمات کاهش یابد. یافته‌های مربوط به عوامل سازمانی مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که حمایت مدیریت ارشد، استقلال و جایگاه سازمانی از عوامل مهم در حفظ کیفیت این نقش هستند (Pham, 2025; Veledar et al., 2025). بنابراین، نقش مشاوره‌ای باید به‌گونه‌ای طراحی شود که حسابرس بتواند توصیه و تحلیل ارائه کند، اما مسئولیت تصمیم‌گیری نهایی و اجرای عملیات همچنان بر عهده مدیریت باقی بماند.

مقوله «تعامل با حسابرسان مستقل» نیز یکی از ابعاد مهم شناسایی‌شده در پژوهش بود. مشارکت‌کنندگان بیان کردند که حسابرسان مستقل از گزارش‌ها و یافته‌های حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند و پیش از نهایی شدن برخی گزارش‌ها، تعامل میان دو گروه صورت می‌گیرد. این یافته با مطالعاتی که به ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی پرداخته‌اند، همخوانی دارد (Khodabakhshi Parijan & Gerami, 2024). حسابرسی داخلی می‌تواند از طریق ارائه اطلاعات معتبر درباره کنترل‌ها، ریسک‌ها و ضعف‌های سیستم، به حسابرس مستقل در شناخت بهتر محیط حسابرسی کمک کند. همچنین، کیفیت بالاتر حسابرسی داخلی می‌تواند میزان اتکای سایر استفاده‌کنندگان به

خروجی این واحد را افزایش دهد (Nguyen et al., 2026). در نتیجه، تعامل نظام‌مند میان حسابرسان داخلی و مستقل می‌تواند به کاهش دوباره‌کاری و افزایش پوشش ریسک کمک کند.

یافته‌های مربوط به «مقبول شدن گزارشات حسابرس مستقل» نیز نشان داد که فعالیت حسابرسی داخلی می‌تواند به رفع بندهای حسابرسی و بهبود کیفیت اطلاعات و کنترل‌ها کمک کند. با این حال، مشارکت‌کنندگان تأکید داشتند که هدف نهایی نباید صرفاً دستیابی به گزارش مقبول باشد. این نکته مهم است؛ زیرا تمرکز بیش از حد بر نتیجه گزارش مستقل ممکن است کارکرد واقعی حسابرسی داخلی را محدود کند. در واقع، حسابرسی داخلی باید به اصلاح واقعی فرایندها و کاهش ریسک‌های سازمانی منجر شود. این برداشت با مطالعاتی که حسابرسی داخلی را به‌عنوان عامل بهبود عملکرد و کیفیت اطلاعات مالی معرفی می‌کنند، سازگار است (Hazaee et al., 2024; Hussein & Alshammari, 2024).

«صدور گزارش‌های حسابرسی داخلی» و «تهیه گزارش برای مدیران ارشد» نیز از یافته‌های برجسته پژوهش بود. مشارکت‌کنندگان بیان کردند که گزارش خوب، مستند و قابل دفاع مهم‌ترین ابزار حسابرس داخلی برای اثرگذاری بر سازمان است و ارجاع مستقیم گزارش‌ها به شهردار می‌تواند قدرت اجرایی آنها را افزایش دهد. این نتیجه نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری و دسترسی به سطوح بالای مدیریت، بخش مهمی از اثربخشی حسابرسی داخلی است. مطالعات پیشین نیز نشان داده‌اند که کیفیت حسابرسی و گزارشگری می‌تواند بر تصمیمات مدیریتی و اعتماد استفاده‌کنندگان اثرگذار باشد (Khalili et al., 2024; Nguyen et al., 2026). همچنین، کیفیت گزارش‌های مالی و قابلیت اتکای اطلاعات سازمانی با عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط دارد (Hussein & Alshammari, 2024; Wanja & Ibrahim, 2023). در محیط شهرداری، دسترسی مستقیم حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد می‌تواند باعث شود توصیه‌های حسابرسی سریع‌تر به اقدامات اصلاحی تبدیل شوند.

یافته‌های پژوهش درباره «ارتقای ساختار کنترل‌های داخلی» نیز با ادبیات پیشین همخوان است. حسابرسان داخلی از طریق ارزیابی طراحی و اجرای کنترل‌ها، شناسایی خلأهای کنترلی و پیشنهاد اصلاحات می‌توانند کیفیت ساختار کنترل داخلی را ارتقا دهند. این نقش در محیط‌های دیجیتال اهمیت بیشتری یافته است. توسعه فناوری اطلاعات و استفاده از ابزارهای دیجیتال می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را افزایش دهد (Meilani et al., 2025)، اما ادغام فناوری با حسابرسی داخلی با چالش‌های فنی و سازمانی همراه است (Masoumi Bilandi et al., 2025). همچنین، پذیرش فناوری در واحد حسابرسی داخلی به نگرش و آمادگی کاربران و سازمان وابسته است (Liović & Barišić, 2024). بنابراین، ارتقای کنترل داخلی در شهرداری باید همزمان شامل بهبود کنترل‌های سنتی و توسعه کنترل‌های فناورانه باشد.

تحولات فناورانه همچنین دامنه نقش‌های حسابرس داخلی را گسترش داده است. هوش مصنوعی و یادگیری عمیق می‌توانند برای کشف ناهنجاری‌های مالی و شناسایی الگوهای غیرعادی مورد استفاده قرار گیرند (Farhadi Touski & Doustian, 2025). پذیرش این فناوری‌ها به دانش و شک‌گرایی حرفه‌ای حسابرسان وابسته است (Moshayekhi & Amirollah, 2025) و استفاده از فناوری می‌تواند بر بهره‌وری و کیفیت عملکرد حسابرسی تأثیر بگذارد (Eulerich et al., 2025). همچنین، بلاکچین قابلیت تغییر ساختار کنترل و ردیابی تراکنش‌ها را دارد (Zhang & Shah, 2023) و می‌تواند از طریق مدیریت ریسک و کنترل بر عملکرد حسابرسی داخلی اثر بگذارد (Aminipour & Gholamnia Roshan, 2024). علاوه بر این، عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی فناوری اطلاعات نیز باید در طراحی نقش‌های جدید حسابرس مورد توجه قرار گیرند (Shadkami et al., 2025). این یافته‌ها نشان می‌دهد که اگرچه فناوری مستقیماً به‌عنوان یک مقوله اصلی در مصاحبه‌های حاضر برجسته نشده بود، اما در آینده می‌تواند ابزار مهمی برای تقویت نقش‌های شناسایی‌شده باشد.

از منظر مدیریت ریسک‌های جدید نیز حسابرسی داخلی باید توانایی ارزیابی کنترل‌های امنیت سایبری را توسعه دهد. پژوهش‌ها در مؤسسات مالی نشان داده‌اند که حسابرسی داخلی نقش مهمی در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سایبری و تاب‌آوری سازمان دارد (Ferreira et al., 2025). همچنین، توسعه دامنه فعالیت حسابرسی داخلی به حوزه‌هایی مانند مبارزه با پول‌شویی و حسابداری قضایی نشان می‌دهد که نقش این حرفه در حال تخصصی‌تر شدن است (Ismail et al., 2025). این تحولات برای شهرداری‌های بزرگ نیز اهمیت دارد؛ زیرا دیجیتالی‌شدن خدمات شهری، سامانه‌های درآمدی و مالی، داده‌های شهروندان و فرایندهای الکترونیکی، مخاطرات جدیدی ایجاد می‌کند که نیازمند توسعه ظرفیت حسابرسی داخلی است.

در سطح کلان‌تر، یافته‌های پژوهش حاضر مؤید آن است که حسابرسی داخلی می‌تواند به بهبود عملکرد سازمان کمک کند. مطالعات انجام‌شده در بازارهای نوظهور نیز نشان داده‌اند که نظام مؤثر حسابرسی داخلی با عملکرد بهتر سازمان مرتبط است (Hazea et al., 2024). همچنین، حسابرسی داخلی می‌تواند رفتارهای فرصت‌طلبانه مانند مدیریت سود را محدود سازد (Bamari et al., 2025). از سوی دیگر، کیفیت حسابرسی داخلی تحت تأثیر ساختار حاکمیت و ویژگی‌های سازمانی قرار دارد و نوع مالکیت و سازوکارهای حاکمیتی می‌توانند بر کیفیت آن اثر بگذارند (Ginesti et al., 2024). اگرچه شهرداری با شرکت‌های خصوصی تفاوت دارد، این نتیجه تأکید می‌کند که نقش حسابرسی داخلی باید در بستر خاص ساختار قدرت، پاسخگویی و روابط نهادی هر سازمان تحلیل شود.

همچنین، یافته‌های پژوهش حاضر را می‌توان در چارچوب گسترش مسئولیت‌های حسابرسی داخلی به حوزه‌های اجتماعی و محیطی نیز تفسیر کرد. مطالعات اخیر نشان داده‌اند که حسابرسی داخلی می‌تواند در ارزیابی کارکردهای محیط‌زیستی و مسئولیت‌پذیری سازمانی نیز نقش داشته باشد (Ghorbaniyan et al., 2024). این موضوع در مورد شهرداری‌ها اهمیت بیشتری دارد، زیرا عملکرد آنها به‌طور مستقیم با کیفیت محیط شهری، استفاده از منابع عمومی و رضایت شهروندان مرتبط است. بنابراین، نقش‌های شناسایی‌شده در پژوهش حاضر می‌توانند در آینده به حوزه‌های گسترده‌تری مانند ارزیابی پایداری، عملکرد زیست‌محیطی و مسئولیت اجتماعی نیز توسعه یابند.

در مجموع، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی کارآمد در یک نهاد عمومی غیردولتی باید دارای نقش چندبعدی باشد. این نقش از یک سو شامل اطمینان‌بخشی، نظارت بر رعایت مقررات، ارزیابی ریسک و کنترل داخلی است و از سوی دیگر، مشاوره به مدیریت، اصلاح فرایندها، تعامل با حسابرسان مستقل و ارائه گزارش‌های تصمیم‌ساز به مدیریت ارشد را در بر می‌گیرد. این برداشت با مفهوم بلوغ حسابرسی داخلی نیز همخوان است؛ زیرا هرچه واحد حسابرسی از نظر ساختاری، حرفه‌ای و فرایندی بالغ‌تر باشد، توانایی بیشتری برای ایفای نقش‌های متنوع خواهد داشت (Maia et al., 2024). در نتیجه، اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری را نمی‌توان صرفاً با شاخص‌هایی مانند تعداد رسیدگی‌ها یا گزارش‌ها سنجید، بلکه باید میزان اثرگذاری آن بر کنترل‌ها، تصمیمات، ریسک‌ها، فرایندها و کیفیت پاسخگویی سازمانی نیز در ارزیابی عملکرد این واحد مورد توجه قرار گیرد.

پژوهش حاضر با برخی محدودیت‌ها همراه بود که باید در تفسیر یافته‌ها مورد توجه قرار گیرد. نخست، مطالعه در قالب یک مطالعه موردی و در شهرداری مشهد انجام شد؛ بنابراین، ویژگی‌های ساختاری، مدیریتی، مالی و نظارتی این شهرداری ممکن است با سایر شهرداری‌ها یا سایر نهادهای عمومی غیردولتی متفاوت باشد و تعمیم مستقیم یافته‌ها به همه سازمان‌ها باید با احتیاط صورت گیرد. دوم، داده‌ها بر اساس مصاحبه با هشت نفر از خبرگان و افراد دارای تجربه مستقیم در حوزه حسابرسی داخلی گردآوری شد و اگرچه داده‌های حاصل از این افراد از عمق مناسبی برخوردار بود، حضور طیف گسترده‌تری از مدیران اجرایی، اعضای شورا، حسابرسان مستقل و کارکنان واحدهای مورد رسیدگی می‌توانست دیدگاه‌های متنوع‌تری را آشکار سازد. سوم، داده‌ها مبتنی بر ادراک و تجربه مشارکت‌کنندگان بودند و احتمال تأثیر سوگیری‌های فردی، ملاحظات سازمانی یا تمایل به ارائه تصویری مطلوب از عملکرد حسابرسی داخلی وجود دارد. همچنین، پژوهش در یک بازه زمانی مشخص انجام شده و تغییرات بعدی در ساختار شهرداری، قوانین، فناوری‌ها و شیوه‌های حسابرسی ممکن است برخی نقش‌های شناسایی‌شده را تقویت یا تعدیل کند.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده الگوی شناسایی‌شده در این مطالعه را در سایر شهرداری‌های بزرگ و متوسط و نیز در سایر نهادهای عمومی غیردولتی بررسی کنند تا میزان قابلیت انتقال و پایداری مقوله‌های استخراج‌شده مشخص شود. همچنین، انجام مطالعات تطبیقی میان شهرداری‌ها می‌تواند نشان دهد که عواملی مانند اندازه سازمان، ساختار حاکمیت، استقلال واحد حسابرسی و سطح بلوغ سیستم‌های اطلاعاتی چگونه بر نقش حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارند. پیشنهاد می‌شود بر اساس مقوله‌های شناسایی‌شده در پژوهش حاضر، ابزار کمی استاندارد برای سنجش نقش‌های کارآمد حسابرسان داخلی طراحی و اعتبارسنجی شود و سپس با استفاده از روش‌های مدل‌سازی معادلات ساختاری، روابط میان این نقش‌ها، کیفیت حسابرسی، حمایت مدیریت، استقلال سازمانی و عملکرد سازمان بررسی گردد. پژوهش‌های آتی همچنین می‌توانند تأثیر فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی، تحلیل داده، حسابرسی مستمر، امنیت سایبری و بلاکچین را بر تحول نقش حسابرسان داخلی در نهادهای عمومی مطالعه کنند. بررسی دیدگاه حسابرسان مستقل، اعضای شورا و مدیران واحدهای اجرایی نیز می‌تواند به تکمیل مدل حاضر کمک کند.

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی به‌گونه‌ای طراحی شود که دسترسی مستقیم و مؤثر آن به بالاترین سطح مدیریت و ارکان حاکمیتی سازمان تضمین شود و در عین حال استقلال حرفه‌ای آن حفظ گردد. لازم است نظام برنامه‌ریزی حسابرسی از تمرکز صرف بر رسیدگی‌های مالی و رعایت به سمت رویکردهای مبتنی بر ریسک، ارزیابی عملکرد، بررسی فرآیندها و شناسایی نقاط مستعد بهبود توسعه یابد. واحد حسابرسی داخلی باید علاوه بر گزارش ضعف‌ها، برای هر مسئله راهکارهای روشن، اجرایی و قابل پیگیری ارائه کند و نظام مشخصی برای پیگیری اجرای توصیه‌ها ایجاد شود. همچنین، تعامل نظام‌مند و مستمر با حساب‌رسان مستقل، کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی می‌تواند از دوباره‌کاری جلوگیری کرده و اثربخشی فرایند نظارت را افزایش دهد. توسعه مهارت‌های تخصصی حساب‌رسان در حوزه‌های مدیریت ریسک، فناوری اطلاعات، تحلیل داده، امنیت سایبری و مهارت‌های مشاوره‌ای نیز ضروری است. در نهایت، پیشنهاد می‌شود ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر اساس میزان اثرگذاری واقعی گزارش‌ها بر اصلاح فرآیندها، کاهش ریسک، بهبود کنترل‌های داخلی، صرفه‌جویی منابع و ارتقای پاسخگویی سازمانی انجام شود، نه صرفاً بر مبنای تعداد گزارش‌ها یا تعداد رسیدگی‌های انجام‌شده.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Aminipour, H., & Gholamnia Roshan, B. (2024). Investigating the impact of blockchain technology on internal audit control considering the mediating role of risk management, financial flexibility and financial performance. *Audit Science Quarterly*, 24(93), 33-55. https://www.jmaak.ir/article_24148.html
- Antoh, A., Sholihin, M., Sugiri, S., & Arifa, C. (2024). A perspective on the whistleblowing intention of internal auditors: an integrated ethical decision-making model. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2292817. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2292817>
- Ardestani Rostami, M. R., Ghilani Niyay Soumeah Saraei, B., Samadi Largani, M., & PourAli, M. R. (2024). A Model for Internal Audit Quality Based on Organizational Culture and Professional Ethics. *Auditing Studies*, 24(94), 349-378. <https://ensani.ir/fa/article/590242/>
- Ardha, N. B. D., Riwayatanti, N. I., & Haris, Z. A. (2025). Improvement of Business Process Modeling in Internal Audit Planning at an Indonesian State-Owned Enterprise. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 10(1), 50-61.
- Attaf, W. F., & Bensbahou, A. (2025). The impact of risk-based internal audit approach on improving risk management processes: A field study in Yemeni Islamic banks (Aden). *Journal of Management World*, 1, 180-190. <https://doi.org/10.53935/jomw.v2024i4.634>

- Bamari, O., Shoorvarzi, M., & Noori, Z. (2025). Examining and Explaining the Relationship between Internal Audit and Profit Management. *Journal of Management Accounting*, 14(53), 291-304.
- Eulerich, M., Eulerich, A., & Bonrath, A. (2025). Technology and internal auditing: An overview of performance effects. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 99(4), 181-193. <https://doi.org/10.5117/mab.99.153598>
- Farhadi Touski, O., & Doustian, R. (2025). Developing New Technologies in Internal Auditing with the Help of Artificial Intelligence: Deep Learning Enables Anomaly Detection in Financial Accounting Data. *Investment Knowledge*, 14(55), 597-612.
- Ferreira, L. V. A., Alves, C. A. d. M., Peotta de Melo, L., & Nunes, R. R. (2025). Internal Audit Strategies for Assessing Cybersecurity Controls in the Brazilian Financial Institutions. *Applied Sciences*, 15(10), 5715-5740. <https://doi.org/10.3390/app15105715>
- Ghorbaniyan, A., Abdoli, M., Valiyan, H., & Boudlaie, H. (2024). Corporate Citizen Internal Audit Model: Evidence from Environmental Functions in Iran. *Journal of Facilities Management*, 22(5), 920-948. <https://doi.org/10.1108/JFM-06-2022-0066>
- Ginesti, G., Santonastaso, R., & Macchioni, R. (2024). Family Involvement in Ownership and Governance and Internal Auditing Quality. *Corporate Governance*, 24(8), 46-64. <https://doi.org/10.1108/CG-10-2022-0405>
- Hazaea, S. A., Al-Matari, E. M., & Omer, A. M. (2024). The Impact of Internal Audit System on Performance: Evidence from Emerging Markets. *Humanities and Social Sciences Communications*, 11(3), 13-37. <https://doi.org/10.1057/s41599-024-03835-3>
- Heydari, M., Charmahalizadeh, A. A., & Matinfard, M. (2025). Designing and Validating a Local Conceptual Model for Internal Audit Performance Evaluation in Iran's Petrochemical Industry Using a Mixed-Methods Approach. *Iranian Internal Audit Research Journal*, 2(1), 1-25.
- Hussein, A. Q., & Alshammari, M. T. A. (2024). The Role of Internal Audit in Improving the Quality of Financial Reports. *The American Journal of Social Science and Education Innovations*, 6(07), 171-187. <https://doi.org/10.37547/tajssei/Volume06Issue07-19>
- Ismail, S., Abdou, R. M., & Ibrahim, M. S. (2025). Who is Better in Practicing Customer Due Diligence as an Anti-Money Laundering Tool for Financial Institutions: Can Internal Auditors Be Forensic Accountants? Evidence from MENA Region. In *Sustainable Data Management: Navigating Big Data, Communication Technology, and Business Digital Leadership. Volume 1* (pp. 11-23). https://doi.org/10.1007/978-3-031-83911-5_2
- Karamshahi, B., Soltani Nejad, A. S., & Soltani Nejad, E. (2025). The Effect of Psychological Capital and Moral Courage on Internal Audit Effectiveness. *Studies of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 5(2), 7-38.
- Khademi Khuzani, A., & Aghaei Chadgani, A. (2025). The Effect of Organizational Ethical Culture, Audit Experience, and Ethics Awareness on the Ethical Judgment of Internal Auditors. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 4(4), 105-121.
- Khalif Rashid, F., Aghaei Chadegani, A., Duhairib Al-Rubaie, M. S., & Alimoradi, M. (2025). The Effect of Internal Auditors' Motivation to Whistleblow on Unethical Conduct on Their Whistleblowing Judgments and Decisions, Considering the Moderating Role of Organizational Factors. *Empirical Accounting Research*, 15(1), 209-230.
- Khalili, Y., Hasanpour, D., & Abolfazl Momeni, Y. (2024). Investigating the Impact of Internal Audit Performance Quality on the Accuracy of Managerial Earnings Forecasts. *Judgment and Decision Making in Accounting*.
- Khanam, Z. (2024). Effectiveness of internal auditing from the lens of internal audit factors: empirical findings from the banking sector of Bangladesh. *Journal of Financial Crime, ahead-of-print, ahead-of-print*. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/JFC-11-2023-0299>
- Khodabakhshi Parijan, K., & Gerami, A. (2024). Independent Auditors' Assessment of Internal Audit Duties. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 4(4), 143-164. <https://doi.org/10.71907/sebba.2025.03151121643>
- Liović, K., & Barišić, I. (2024). Digital Transformation of the Internal Audit Function - Analysis of Technology Acceptance Factors and Perspectives of Future Development. In P. Alexandre (Ed.), *ERAZ Conference - Knowledge Based Sustainable Development: Vol 10. Conference Proceedings* (pp. 147-156). <https://doi.org/10.31410/ERAZ.2024.147>
- Maia, R. V. D. L., Brigido, W. J., & Oliveira, J. M. (2024). Influencing Factors on Internal Auditing Maturity Using PLS-PM. *IEEE Access*, 12(1), 112659-112671. <https://doi.org/10.1109/ACCESS.2024.3442160>
- Masoumi Bilandi, Z., Tabatabaeian, M. S., & Yousefzadeh, N. (2025). Challenges, Barriers, and Solutions for Integrating Information Technology into Internal Auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 22(87), 1-36.
- Meilani, A., Tifani, M., Wijaya, N. N., & Rosnidah, I. (2025). The Influence of Internal Audit Effectiveness in Using Information Technology to Improve Audit Quality. *International Journal of Business, Economics, and Social Development*, 6(4), 537-542.
- Moshayekhi, B., & Amirollah, M. R. (2025). The Impact of Knowledge and Professional Skepticism of Internal Auditors on the Adoption of Artificial Intelligence. *Experimental Accounting Research*, 15(2), 1-28. <https://doi.org/10.22051/jera.2025.50268.3523>
- Nguyen, P. T. K., Nguyen, T. T. L., Pham, H. N., & Nguyen, L. D. (2026). Audit Quality as a Mediator Between Internal Audit Firm Factors and Client's Engagement Intention in Vietnam. *Journal of Risk and Financial Management*, 19(2), 160. <https://doi.org/10.3390/jrfm19020160>
- Pham, T. M. L. (2025). Exploring Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness: Insights from an Emerging Market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Shadkami, M., Bokharaeian, M., Naderian, A., & Gorganli Davaji, J. (2025). Applying fuzzy Delphi approach for diagnosis and determination effective factors on information technology internal audit. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(8), 19-34. <https://doi.org/10.22075/ijnaa.2024.33066.4920>
- Veledar, B., Gadzo, A., & Bajric, N. (2025). The Impact of Various Factors on the Effectiveness of Internal Audit in the Public Sector: The Case of Bosnia and Herzegovina. *Journal of Forensic Accounting Profession*, 4(2), 1-19. <https://doi.org/10.2478/jfap-2024-0006>
- Volodina, T., Grossi, G., & Vakulenko, V. (2023). The changing roles of internal auditors in the Ukrainian central government. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(6), 1-23. <https://doi.org/10.1108/JAOC-04-2021-0057>
- Wanja, M., & Ibrahim, A. (2023). Internal Audit Practices and Financial Reporting Quality of County Governments in Kenya. *strategicjournals.com*, 10(4). <https://doi.org/10.61426/sjbcm.v10i4.2797>

- Younes Alazzabi, W. E., Mustafa, H., & Karage, A. I. (2023). Risk management, top management support, internal audit activities and fraud mitigation. *Journal of Financial Crime*, 30(2), 569-582. <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2019-0147>
- Zhang, C., & Shah, S. M. (2023). The Impact of Blockchain Technology on Internal Auditing in the Financial Sector. In A. Hamdan, H. M. Shoaib, B. Alareeni, & R. Hamdan (Eds.), *The Implementation of Smart Technologies for Business Success and Sustainability*. Springer. https://www.researchgate.net/publication/367584504_The_Impact_of_Blockchain_Technology_on_Internal_Auditing_in_the_Financial_Sector