

مروری بر تحولات زمانی شایستگی های حسابرسی داخلی در ارتباط بین متغیر های مالی در حکمرانی اسلامی

زهره یوسفی راد^۱؛ زهره حاجیها (نویسنده مسئول)^۲، محسن امینی خوزانی^۳، مهدی صالحی^۴

چکیده

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ابزارهای کلیدی در ارتقای شفافیت و کارایی نظام های مالی و مدیریتی نقش مهمی ایفا می کند. در سال های اخیر، تحولات چشمگیری در شایستگی ها و مهارت های حسابرسان داخلی مشاهده شده است که این تغییرات می تواند تأثیر مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی کنترل های داخلی داشته باشد. به ویژه در چارچوب حکمرانی اسلامی، تقویت شایستگی های حرفه ای حسابرسان داخلی نه تنها باعث بهبود عملکرد مالی می شود، بلکه به ارتقای اعتماد ذینفعان و تحقق اهداف اخلاقی و شرعی سازمان ها نیز کمک می کند. هدف این پژوهش مروری، واکاوی تحولات زمانی شایستگی های حسابرسی داخلی و نقش آن در ارتباط میان متغیرهای مالی با رویکرد حکمرانی اسلامی است. روش تحقیق به صورت کیفی و مبتنی بر مطالعه اسنادی انجام شده و از تلفیق منابع داخلی و خارجی در حوزه حسابرسی داخلی، شایستگی حرفه ای، کنترل های مالی و فناوری های نوین استفاده گردید. یافته ها نشان داد که شایستگی حسابرسان داخلی طی زمان از مهارت های سنتی مبتنی بر کنترل های داخلی به سمت قابلیت های فناورانه و تحلیلی پیشرفته حرکت کرده است. همچنین تلفیق اصول حکمرانی اسلامی با رویکردهای نوین حسابرسی می تواند به ارتقای شفافیت مالی، افزایش اعتماد ذی نفعان و پیشگیری از تقلب کمک کند. بر این اساس، چهار مضمون اصلی شامل تقویت ساختارهای نظارتی، ارتقای شایستگی حرفه ای، بهره گیری از فناوری های نوین، و همسوسازی با اصول حکمرانی اسلامی و توسعه پایدار شناسایی شد. این نتایج نشان می دهد که آینده حسابرسی داخلی نیازمند رویکردی ترکیبی است که هم از اصول اخلاقی-دینی بهره گیرد و هم از ابزارهای فناورانه نوین. این تحقیق با ارائه چارچوب مفهومی تلفیقی از

^۱ گروه حسابداری، واحد بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، کیش، ایران (Zohreh.yousefirad@iau.ac.ir)

^۲ گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (Drzhajiha@iau.ac.ir) (*نویسنده مسئول)

^۳ گروه مهندسی مالی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر قدس، ایران (mo.aminikhouzani@iau.ac.ir)

^۴ استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران (mehdi.salehi@um.ac.ir)

شایستگی‌های حسابرسی داخلی، حکمرانی اسلامی و فناوری‌های نوین، به ارتقای دانش نظری و کاربردی در حوزه حسابرسی داخلی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی کمک می‌کند.

واژگان کلیدی: حسابرسی داخلی، شایستگی حرفه‌ای، حکمرانی اسلامی، شفافیت مالی، تحقیق کیفی اسنادی.

مقدمه

حسابرسی داخلی یکی از ارکان کلیدی نظام‌های نظارتی و حاکمیتی در سازمان‌ها محسوب می‌شود که هدف اصلی آن ارتقای شفافیت، جلوگیری از بروز تقلب و افزایش کیفیت گزارشگری مالی است. در سال‌های اخیر با پیچیده‌تر شدن ساختارهای مالی و افزایش ریسک‌های سازمانی، ضرورت اثربخشی حسابرسی داخلی بیش از گذشته مورد توجه پژوهشگران و سیاست‌گذاران قرار گرفته است. مطالعات مختلف نشان داده‌اند که عوامل متعددی همچون شایستگی حرفه‌ای حسابرسان، استقلال سازمانی، وجود سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد و پشتیبانی مدیریت ارشد بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی اثرگذارند (Afzal, 2023; Ta & Doan, 2022). با این حال، علی‌رغم توسعه قابل توجه پژوهش‌ها در این حوزه، همچنان چالش‌های اساسی در زمینه ارتقای کارایی حسابرسی داخلی و نقش آن در حکمرانی مالی وجود دارد.

یکی از چالش‌های اصلی، مسئله پیشگیری و شناسایی تقلب‌های مالی است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که استفاده از شاخص‌ها و پرچم‌های هشداردهنده تقلب (red flags) و برآورد میزان شیوع آن‌ها می‌تواند نقش مهمی در کارآمدی حسابرسی داخلی ایفا کند (Ahmed Abdullah, Hussein, & Hamood, 2022). علاوه بر این، کیفیت کنترل‌های داخلی و حرفه‌ای‌گری حسابرسان به‌عنوان مؤلفه‌های حیاتی در جلوگیری از دستکاری صورت‌های مالی و تقلب سازمانی شناخته شده‌اند (Budiantmaja & Yanuar, 2022; Mandal & S, 2023). پژوهش‌های اخیر نیز نشان داده‌اند که حسابرسی داخلی در کنار سیستم‌های مدیریت ریسک، مکانیزم افشاگران (whistleblowing) و تحلیل کلان‌داده‌ها می‌تواند به‌طور قابل توجهی رفتارهای مالی مجرمانه را کاهش دهد (Putra, Sulistiyo, Diah, Rahayu, & Hidayat, 2022; Lonto, Sukoharsono, Baridwan, & Prihatiningtias, 2023).

از سوی دیگر، ظهور فناوری‌های نوین و ابزارهای هوش مصنوعی چالش‌ها و فرصت‌های جدیدی را برای حرفه حسابرسی ایجاد کرده است. تحقیقات نشان می‌دهد که رویکردهای یادگیری ماشین و تحلیل داده‌های پیشرفته می‌توانند در شناسایی دستکاری سود و تقلب‌های پیچیده بسیار مؤثر باشند (Dbouk & Zaarour, 2017; Nti, Adekoya, & Weyori, 2020). این تحولات نشان

می‌دهد که شایستگی‌های سنتی حساب‌رسان داخلی به تنهایی برای مقابله با پیچیدگی‌های جدید کافی نیست و لازم است مهارت‌های فناورانه و تحلیلی نیز به مجموعه توانمندی‌های آنان افزوده شود. با وجود این دستاوردها، مرور پیشینه‌ها بیانگر یک شکاف مهم پژوهشی است. بسیاری از مطالعات پیشین اثربخشی حسابرسی داخلی را در بستر نظام‌های مالی متعارف بررسی کرده‌اند و کمتر به ابعاد ارزشی و هنجاری همچون حکمرانی اسلامی توجه نموده‌اند. در حالی که در چارچوب حکمرانی اسلامی، اصولی چون شفافیت، عدالت مالی، پاسخگویی اجتماعی و امانتداری اهمیت ویژه‌ای دارند و باید به‌طور مستقیم در طراحی الگوهای حسابرسی داخلی لحاظ شوند. بنابراین، سؤال اساسی این است که چگونه می‌توان با بهره‌گیری از شایستگی‌های نوین حسابرسی داخلی و توجه به تحولات فناورانه و اخلاقی، مدلی متناسب با الزامات حکمرانی اسلامی ارائه داد که بتواند اثربخشی حسابرسی داخلی را در پیشگیری از تقلب‌ها، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و تحقق حکمرانی مطلوب تضمین کند؟

ادبیات تحقیق

۲-۱. مفهوم شایستگی حساب‌رسان داخلی

شایستگی حساب‌رسان داخلی به مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها، تجربه و ویژگی‌های فردی گفته می‌شود که امکان انجام مؤثر عملکرد حسابرسی داخلی را فراهم می‌آورد (Khalid et al., 2018). در مطالعه خالد و همکاران نویسندگان نشان دادند که شایستگی شامل سه مؤلفه اصلی «دانش»^۱، «مهارت» (skills) و «آموزش/پیشینه» (training/experience) است و این مؤلفه‌ها می‌توانند اثربخشی حسابرسی داخلی شریعتی را تحت تأثیر قرار دهند.

همچنین، در مرور ادبیات انجام‌شده توسط آریس و همکاران (۲۰۲۱) آمده است که در مؤسسات مالی اسلامی، علاوه بر دانش و مهارت حسابرسی مرسوم، دانش فقه معاملات (فقه معاملات) و اصول شریعت نیز ضروری است.

۲-۲. شایستگی و ارتباط آن با اثربخشی حسابرسی

مطالعات نشان داده‌اند که شایستگی حساب‌رسان داخلی ارتباط مثبتی با اثربخشی فرآیند حسابرسی دارد. برای مثال، پژوهش عظیمی و همکاران (۲۰۲۳) نشان داده است که شایستگی حساب‌رسان شریعتی موجب بهبود توانایی آنان در قضاوت درباره ریسک عدم تبعیت از شریعت می‌شود.

همچنین، در مدل مفهومی ارائه‌شده توسط خالد و همکاران (۲۰۱۸)، شایستگی حساب‌رسان^۲ به‌عنوان یک عامل کلیدی در اثربخشی حسابرسی داخلی ذکر شده است.

۲-۳. شایستگی حساب‌رسان داخلی در بستر حکمرانی اسلامی

¹ knowledge

² competence

در بستر حکمرانی اسلامی، حسابرسی داخلی نه فقط به بررسی فرآیندهای مالی و کنترلی می‌پردازد، بلکه الزام دارد که رعایت اصول شریعت، فقه معاملات و اهداف شریعت (مقاصد شریعت) را نیز تضمین کند. مطالعه نور و صالح (۲۰۲۲) بیان می‌کند که مؤسسات مالی اسلامی ترکیبی از دانش بانکی و دانش فقهی را به‌عنوان مبنای حکمرانی در نظر می‌گیرند.

مطالعه «مرور ادبیات» در حوزه حسابرسی شریعتی نیز تأکید کرده است که برای مؤسسات مالی اسلامی، شایستگی حسابرسان شامل دانش فقهی، اصول شریعت، استانداردهای حسابداری و حسابرسی مرسوم و نیز مهارت‌های ارتباطی و تحلیلی است.

تحول زمانی شایستگی‌های حسابرسی داخلی

تحولات زمانی در شایستگی حسابرسی داخلی به این معناست که معیارها، انتظارات، چارچوب‌ها و الزامات شایستگی در طول زمان تغییر می‌کنند. برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند که با رشد پیچیدگی مالی، گسترش حکمرانی شرکتی، و ورود فناوری‌های نوین، نیاز به مهارت‌های نوین نیز افزایش یافته است. برای مثال، پژوهش الهرازی و باشر (۲۰۲۳) نشان داده است که «رویکرد مدرن حسابرسی داخلی» می‌تواند ارتباط مثبتی با مزیت رقابتی داشته باشد که خود نیازمند شایستگی‌های نوین‌تر است.

از سوی دیگر، مطالعه حاممی و دابی (۲۰۲۳) اشاره می‌کند که در سال‌های اخیر، تمرکز بر کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال، تخصص، و ترکیب فرآیندهای حسابرسی افزایش یافته است.

ارتباط بین متغیرهای مالی، شایستگی و حکمرانی

در ادبیات حسابرسی، متغیرهای مالی مانند کیفیت صورت‌های مالی، عملکرد مالی، شفافیت مالی و وابستگی مالی شرکت‌ها به‌عنوان خروجی‌هایی هستند که ممکن است با شایستگی حسابرسی داخلی و نظام حکمرانی مرتبط باشند. مطالعه رحمان و خالد (۲۰۱۹) نشان داده است که عملکرد کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به طور مستقیم یا غیرمستقیم، بر کیفیت صورت‌های مالی تأثیرگذار هستند.

در بستر حکمرانی اسلامی نیز، این امکان وجود دارد که شایستگی حسابرسان داخلی از طریق بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افزایش شفافیت، کاهش ریسک عدم تبعیت از شریعت و بهبود عملکرد مالی، به حکمرانی بهتر کمک نماید. بنابراین، تحلیل تحول زمانی شایستگی و چگونگی تأثیر آن بر متغیرهای مالی در چارچوب حکمرانی اسلامی، امری ضروری است.

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان اصلی نظام‌های کنترلی و حاکمیتی، همواره نقشی کلیدی در ارتقای شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی ایفا کرده است. در دهه‌های اخیر، تحولات قابل توجهی در حوزه شایستگی‌های حسابرسان داخلی رخ داده که از نقش سنتی «بازرسی انطباقی» به سمت ایفای نقش‌های مشاوره‌ای، ارزش آفرینی و ارزیابی ریسک پیش رفته

است (Gramling & Myers, 2006). این تغییر رویکرد بیانگر آن است که شایستگی‌های حسابرسی داخلی دیگر محدود به مهارت‌های فنی و کنترلی نبوده، بلکه شامل توانایی‌های تحلیلی، اخلاقی، فناوری‌محور و بین‌فردی نیز شده است (Roussy & Rodrigue, 2018).

از منظر حکمرانی، نقش حسابرسی داخلی در ارتباط با متغیرهای مالی، به ویژه در چارچوب اسلامی، اهمیت بیشتری یافته است. در حکمرانی اسلامی، مفاهیمی همچون شفافیت مالی، پاسخگویی، عدالت توزیعی و امانتداری به عنوان اصول بنیادین مطرح‌اند (Chapra, 1992). این اصول بر ضرورت تقویت سازوکارهای نظارتی و کنترلی تأکید دارند تا از انحراف منابع عمومی و حقوق ذی‌نفعان جلوگیری شود. در این زمینه، حسابرسی داخلی می‌تواند با ارتقای شایستگی‌های خود در زمینه اخلاق حرفه‌ای، آشنایی با فقه معاملات اسلامی و رعایت الزامات شرعی در گزارش‌دهی مالی، نقشی مؤثر ایفا نماید (Haniffa & Hudaib, 2007).

تحولات زمانی شایستگی‌های حسابرسی داخلی همچنین با ظهور فناوری‌های نوین و دیجیتال‌سازی گزارش‌های مالی ارتباط دارد. در گذشته، حساب‌رسان داخلی عمدتاً به ابزارهای سنتی اتکا داشتند، اما در دهه اخیر، توانایی بهره‌گیری از داده‌کاوی، هوش مصنوعی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه به عنوان یکی از شایستگی‌های محوری در نظر گرفته می‌شود (Cangemi & Singleton, 2003). این تحول زمانی نه تنها کارایی فرآیند حسابرسی را افزایش داده، بلکه موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و انطباق بهتر با الزامات حکمرانی اسلامی شده است؛ چرا که دقت، شفافیت و سرعت در گزارشگری، بخشی از ارزش‌های اخلاقی و شرعی محسوب می‌شوند (Abbasi, Hollman, & Murrey, 1989).

در ارتباط با متغیرهای مالی، شایستگی حسابرسی داخلی بیش از پیش به توانایی تحلیل و ارزیابی ریسک‌های مالی، شناسایی موارد تقلب و انحراف در جریان‌های نقدی و همچنین اطمینان از صحت تخصیص منابع وابسته است. در چارچوب حکمرانی اسلامی، این موضوع اهمیت دوچندان دارد زیرا انحراف مالی می‌تواند به تضییع حقوق بیت‌المال و نقض اصل عدالت منجر شود (Iqbal & Mirakhor, 2011). بنابراین، تحول در شایستگی‌های حسابرسی داخلی از سطح مهارت‌های صرفاً فنی به سطح مهارت‌های اخلاقی، تحلیلی و فناوری‌محور، همسو با اهداف کلان حکمرانی اسلامی است. علاوه بر این، با توجه به الزامات محیطی و فشارهای نهادهای بین‌المللی، شایستگی‌های حسابرسی داخلی در حوزه مسئولیت اجتماعی، پایداری مالی و انطباق با استانداردهای اسلامی توسعه یافته است (Arena & Jeppesen, 2010). این مسئله به‌ویژه در بانکداری اسلامی و مؤسسات مالی شریعت‌محور اهمیت دارد، چرا که عدم توجه به الزامات شرعی و شفافیت مالی می‌تواند مشروعیت کل نظام مالی را زیر سؤال ببرد. از این رو، تحولات زمانی حسابرسی داخلی نشان‌دهنده گذار از یک کارکرد کنترلی سنتی به یک نقش راهبردی در تحقق حکمرانی اسلامی است.

در جمع‌بندی، مبانی نظری نشان می‌دهد که شایستگی‌های حسابرسی داخلی طی زمان از مهارت‌های سنتی به مهارت‌های ترکیبی (فنی، تحلیلی، اخلاقی و فناورانه) تکامل یافته و این تحول در بستر حکمرانی اسلامی ارتباط مستقیم با متغیرهای مالی دارد. در نتیجه، می‌توان گفت که ارتقای شایستگی‌های حسابرسی داخلی نه تنها یک ضرورت فنی و سازمانی است، بلکه از دیدگاه شرعی و حکمرانی اسلامی نیز واجد اهمیت بنیادی است. در ادامه به برخی تحقیقات صورت پذیرفته در داخل و خارج از کشور پرداخته شده است:

تحقیقات داخلی

- واعظی و همکاران (۱۴۰۴) تحقیقی با عنوان فراترکیب شایستگی‌های کارکنان سازمان‌های دولتی بر اساس رویکرد حکمرانی همکارانه انجام دادند که نتایج تحقیق آنان نشان داد شایستگی کارکنان در سازمان‌های دولتی بیش از آنکه صرفاً به توانایی‌های فردی محدود باشد، به ابعاد تعاملی، اخلاقی و همکاری‌های بین‌سازمانی وابسته است و حکمرانی همکارانه بستر لازم برای ارتقای این شایستگی‌ها را فراهم می‌کند.
- اختریان و همکاران (۱۴۰۴) در پژوهشی با عنوان ارائه الگوی هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان داخلی و بررسی عوامل مؤثر بر آن به بررسی مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که عواملی مانند فرهنگ سازمانی، آموزش حرفه‌ای، استقلال شغلی و محیط نظارتی نقش مهمی در تقویت هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان داخلی دارند.
- حجتی و همکاران (۱۴۰۴) تحقیقی با عنوان تأثیر هوش اجتماعی و توانمندسازی حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر اثربخشی مدیریت بحران‌های مالی و کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها انجام دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که افزایش هوش اجتماعی حسابرسان داخلی همراه با تقویت توانمندسازی حرفه‌ای آنان می‌تواند به بهبود مدیریت بحران‌های مالی و ارتقای کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها منجر شود.
- شریفی (۱۴۰۳) در مقاله‌ای با عنوان تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی دریافت که وجود کمیته حسابرسی کارآمد و حسابرسان داخلی توانمند رابطه معناداری با بهنگام بودن گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد و می‌تواند موجب کاهش تأخیر در ارائه اطلاعات مالی شود.
- ترکان و همکاران (۱۴۰۳) در تحقیقی با عنوان تأثیر شایستگی، تخصص حسابرس و صداقت بر کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که افزایش سطح تخصص، مهارت و تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر مستقیم و مثبت بر ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی دارد.

- محمدی و همکاران (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی بر پیچیدگی گزارشگری مالی انجام دادند. نتایج نشان داد که ویژگی‌هایی همچون تجربه، استقلال و تخصص رئیس کمیته حسابرسی نقش تعیین‌کننده‌ای در کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی و بهبود شفافیت اطلاعات دارد.
- اخلاقی یزدی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۲) تحقیقی با عنوان تبیین مدل حسابرسی داخلی اثربخش بر اساس چشم‌اندازها و راهبرد چرخه تأمین گزارشگری مالی انجام دادند. یافته‌ها حاکی از آن بود که طراحی مدل اثربخش حسابرسی داخلی مبتنی بر راهبردهای چرخه گزارشگری مالی می‌تواند منجر به بهبود کارایی و دقت حسابرسی داخلی شود.
- گنجی و همکاران (۱۴۰۲) در مقاله‌ای با عنوان تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی دریافتند که عواملی همچون استقلال سازمانی، شایستگی حرفه‌ای و حمایت مدیریت ارشد پیشایندهای اثربخشی حسابرسی داخلی هستند و این اثربخشی به بهبود کیفیت حسابرسی و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی منجر می‌شود.
- کیانی و براتی (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان بررسی نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی انجام دادند که نتایج آن نشان داد ویژگی‌های کمیته حسابرسی همچون استقلال و تجربه اعضا می‌تواند اثر رابطه بین کارایی حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تقویت نماید.
- محمدی و صالحی (۱۴۰۰) تحقیقی با عنوان ویژگی‌های حسابرسی داخلی و رابطه آن با پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام دادند. یافته‌های آنان نشان داد که کیفیت و ویژگی‌های حسابرسی داخلی، از جمله استقلال و مهارت‌های فنی، نقش مهمی در پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارد.

تحقیقات خارجی

- بکری، پاگالونگ، امیرالدین و سیامسودین (۲۰۲۵) تحقیقی با عنوان تعیین‌کننده‌های اثربخشی حسابرس داخلی و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی در حمایت از تحقق اهداف توسعه پایدار (SDGs) در دانشگاه‌های دینی اندونزی انجام دادند که نتایج نشان داد عوامل سازمانی، شایستگی حرفه‌ای و استقلال حسابرسان داخلی نقش مهمی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند و این امر می‌تواند در دستیابی به اهداف توسعه پایدار مؤثر واقع شود.
- اسفا و کاسایه (۲۰۲۵) پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در اداره آدیس‌آبابا (مطالعه موردی در بخش عمومی زیرشهر لمی‌کورا) انجام دادند. نتایج نشان داد کمبود منابع، عدم استقلال کافی و ضعف در پشتیبانی مدیریتی از مهم‌ترین موانع اثربخشی

حسابرسی داخلی هستند، در حالی که آموزش و حمایت سازمانی اثربخشی آن را تقویت می‌کنند.

- نیک‌پور، لاری دشت‌بیاض و نخعی (۲۰۲۵) در پژوهشی با عنوان ارائه مدلی برای حسابرسی داخلی اثربخش و تأثیر آن بر حکمرانی مطلوب در بخش عمومی ایران با استفاده از نظریه داده‌بنیاد نشان دادند که شایستگی، استقلال و رویکرد راهبردی حسابرسی داخلی می‌تواند به‌طور معناداری کیفیت حکمرانی مطلوب را در بخش عمومی ارتقا دهد.
- فونایشی (۲۰۲۵) تحقیقی با عنوان حسابرسی داخلی تقویت‌شده با هوش مصنوعی: چارچوب عملیاتی برای یک سیستم خودیادگیرنده انجام داد که نتایج آن بیانگر این بود که بهره‌گیری از الگوریتم‌های یادگیری ماشین و هوش مصنوعی می‌تواند موجب افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی، کشف سریع‌تر ناهنجاری‌ها و بهبود کنترل‌های مالی شود.
- وانگ و لیانگ (۲۰۲۵) در مقاله‌ای با عنوان استقلال حسابرسی داخلی، ساختار حکمرانی حقوقی و کیفیت گزارشگری مالی نشان دادند که استقلال حسابرس داخلی و طراحی صحیح ساختار حکمرانی حقوقی نقش کلیدی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی دارند و نبود استقلال کافی موجب تضعیف شفافیت و کاهش اعتماد ذی‌نفعان می‌شود.
- اسفا و کاسایه (۲۰۲۵) در پژوهشی دیگر با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در اداره آدیس‌آبابا، مورد زیرشهر لمی‌کورا دریافتند که عوامل مدیریتی، منابع انسانی و سطح همکاری واحدهای مختلف اداری در افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی نقش مهمی دارند و تقویت ظرفیت‌های سازمانی به‌طور مستقیم موجب بهبود کنترل‌های داخلی می‌شود.
- نوواتیانی، کوسومه، یدیاتی، رحمت و آریفین (۲۰۲۴) تحقیقی با عنوان شایستگی حسابرسان داخلی و کنترل داخلی: بهبود کیفیت حسابرسی داخلی برای جلوگیری از صورت‌های مالی متقلبانه انجام دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که ارتقای شایستگی و مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی همراه با تقویت سیستم‌های کنترل داخلی به‌طور معناداری احتمال بروز تقلب مالی را کاهش می‌دهد.
- لیان و کوسومه (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان تأثیر شایستگی حسابرس، حرفه‌ای‌گرایی و فرهنگ سازمانی بر کیفیت صورت‌های مالی انجام دادند که نتایج نشان داد سطح بالای شایستگی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان همراه با فرهنگ سازمانی حامی شفافیت و صداقت می‌تواند کیفیت صورت‌های مالی را به‌طور قابل توجهی بهبود بخشد.

بررسی پیشینه‌های داخلی نشان می‌دهد که بیشتر تحقیقات انجام‌شده عمدتاً بر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، نقش کمیته حسابرسی، ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی، و رابطه آن‌ها با پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی تمرکز داشته‌اند. این مطالعات گرچه به تبیین اهمیت شایستگی،

استقلال و صداقت حسابرسان داخلی پرداخته‌اند، اما کمتر به تحولات زمانی شایستگی‌ها، یعنی تغییر و تکامل مهارت‌ها و توانمندی‌های حسابرسان در گذر زمان و در مواجهه با فناوری‌های نوین، فشارهای محیطی و الزامات حکمرانی اسلامی پرداخته‌اند. همچنین در پژوهش‌های داخلی، ارتباط شایستگی‌های حسابرسی داخلی با اهداف کلان حکمرانی اسلامی (همچون شفافیت مالی، عدالت اقتصادی و پاسخگویی اجتماعی) کمتر به صورت جامع مورد واکاوی قرار گرفته است. در سوی دیگر، مرور پیشینه‌های خارجی نشان می‌دهد که محققان بیشتر به اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود گزارشگری مالی، کاهش تقلب، ارتقای کیفیت حکمرانی و نقش فناوری و هوش مصنوعی در تقویت عملکرد حسابرسان پرداخته‌اند. با این حال، این پژوهش‌ها غالباً در بستر نظام‌های حکمرانی عرفی و سکولار انجام شده و کمتر به چارچوب‌های ارزشی و دینی همچون حکمرانی اسلامی توجه داشته‌اند. بنابراین، خلأ اصلی در این حوزه آن است که هنوز مدلی بومی‌سازی‌شده که شایستگی‌های مورد نیاز حسابرسی داخلی را در گذر زمان و با در نظر گرفتن اصول و ارزش‌های حکمرانی اسلامی تبیین کند، ارائه نشده است. این شکاف پژوهشی ضرورت انجام تحقیق حاضر را توجیه می‌کند تا بتواند پیوندی میان ابعاد حرفه‌ای، فناورانه و ارزشی شایستگی حسابرسی داخلی برقرار نماید.

روش‌شناسی تحقیق

روش‌های تحقیق در علوم رفتاری معمولاً بر اساس دو معیار هدف پژوهش و نحوه گردآوری داده‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. پژوهش حاضر از نظر هدف، در زمره‌ی تحقیقات کاربردی قرار دارد، زیرا نتایج آن می‌تواند در بهبود عملکرد نظام حسابرسی داخلی و ارتقای شایستگی‌های آن در چارچوب حکمرانی اسلامی مورد استفاده قرار گیرد. ماهیت این تحقیق کیفی و اکتشافی می‌باشد. در این پژوهش به جای استفاده از داده‌های میدانی، از تحلیل محتوای کیفی نظام‌مند (Systematic Qualitative Content Analysis) برای استخراج مفاهیم و روابط میان آن‌ها در متون علمی استفاده شده است.

۱. جامعه و منبع داده‌ها

جامعه پژوهش شامل مقالات علمی و پژوهشی معتبر داخلی و خارجی در حوزه‌های حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی، افشای ریسک و ارزش شرکت‌ها در بازه زمانی ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۴ است. این مقالات از پایگاه‌های داده‌ای معتبر همچون ScienceDirect, Emerald, Springer, SID, و Noormags گردآوری شده‌اند.

معیار انتخاب مقالات عبارت بود از:

۱. ارتباط مستقیم یا غیرمستقیم با شایستگی‌های حسابرسی داخلی؛
۲. پرداختن به پیامدهای مالی، مدیریتی یا حاکمیتی سازمان؛
۳. برخورداری از داده‌ها و مفاهیم قابل استخراج برای تحلیل کیفی.

در مجموع، ۴۰ مقاله معتبر انتخاب و مبنای تحلیل کیفی قرار گرفت.

۲. روش گردآوری و تحلیل داده‌ها

فرایند تحلیل داده‌ها بر اساس رویکرد تحلیل محتوای کیفی هدایت‌شده (Directed Qualitative Content Analysis) انجام شد. مراحل انجام کار به‌صورت زیر بوده است:

۱. مرور متون و شناسایی مفاهیم اولیه:
مقالات منتخب به‌طور کامل مطالعه شدند و گزاره‌ها و مفاهیم مرتبط با شایستگی‌های حسابرسی داخلی و پیامدهای آن استخراج گردید.
 ۲. کدگذاری باز (Open Coding):
مفاهیم مشابه با یکدیگر گروه‌بندی و در قالب ۳۰ کد اولیه شناسایی شدند.
 ۳. کدگذاری محوری (Axial Coding):
کدهای هم‌خانواده با توجه به محتوای مفهومی آن‌ها در قالب ۱۲ مضمون میانی طبقه‌بندی گردیدند.
 ۴. کدگذاری انتخابی (Selective Coding):
در نهایت، مضامین میانی در قالب ۴ مضمون اصلی ادغام و مدل مفهومی پژوهش استخراج شد.
- تمامی مراحل فوق با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA 2022 انجام گرفته است.

۳. روایی و پایایی پژوهش

برای اطمینان از صحت و اعتبار نتایج تحلیل، از شاخص‌های لینکلن و گوبا (Lincoln & Guba, 1985) شامل قابلیت اعتماد (Credibility)، قابلیت اطمینان (Dependability)، تأییدپذیری (Confirmability) و انتقال‌پذیری (Transferability) استفاده شد.

اقدامات انجام‌شده در این زمینه عبارت بودند از:

- قابلیت اعتماد: بازبینی مجدد داده‌ها و کدها توسط دو پژوهشگر مستقل.
- قابلیت اطمینان: ثبت کلیه مراحل کدگذاری و ایجاد زنجیره مستندات پژوهش.
- تأییدپذیری: بازنگری نتایج توسط یک متخصص روش‌شناسی مستقل.
- انتقال‌پذیری: ارائه‌ی جداول کدگذاری و توضیح مفصل فرایند تحلیل برای تکرارپذیری پژوهش.

همچنین پایایی پژوهش با استفاده از روش توافق درونی (Inter-Coder Agreement) بین دو کدگذار بررسی شد. مقدار توافق بیش از ۰.۸۵ به‌دست آمد که نشان‌دهنده ثبات و پایایی مناسب در فرایند تحلیل داده‌هاست.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

از آنجاکه هدف این پژوهش شایستگی‌های حسابرسی داخلی در ارتباط بین متغیرهای مالی است، تجزیه و تحلیل یافته‌های این فصل بصورت تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی انجام می‌شود. در واقع متغیرهای مورد نیاز مدل پژوهش از متون مقاله‌ها استخراج شده و روابط بین آنها تعیین می‌گردد. در راستای تحلیل داده‌ها، ابتدا روایی پژوهش مطابق روش لینکلن و گوبا (۱۹۸۰) و پایایی پژوهش براساس روش توافق درونی بررسی شده، به تحلیل داده‌ها، جهت استخراج کدها و مقوله‌ها و روابط بین آنها در نرم افزار MAXQDA 2022 پرداخته شده است. با بررسی داده‌های متون، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. این فرایند در جدول زیر به طور کامل نشان داده شده است.

جدول (۱) فرایند کدگذاری باز

Table (1) Open coding process

کد	پیامد شایستگی‌های حسابرسی داخلی	منبع تحقیق
P1	ارتقای کیفیت گزارشگری مالی	واعظی و همکاران (۱۴۰۴)؛ بکری و همکاران (2025)
P2	بهبود شفافیت و کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی	محمدی و همکاران (۱۴۰۳)؛ وانگ و لیانگ (2025)

P3	افزایش استقلال و اعتبار حسابرسی	اختریان و همکاران (۱۴۰۴)؛ نیک‌پور و همکاران (2025)
P4	تقویت هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌برسان	اختریان و همکاران (1404)
P5	بهبود مدیریت بحران‌های مالی	حجی و همکاران (1404)
P6	ارتقای کیفیت کنترل‌های داخلی	حجی و همکاران (۱۴۰۴)؛ نوواتیانی و همکاران (2024)
P7	بهبود بهنگام بودن گزارشگری مالی	شریفی (1403)
P8	ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی	ترکان و همکاران (۱۴۰۳)؛ گنجی و همکاران (1402)
P9	افزایش صداقت و تعهد اخلاقی حساب‌برسان	ترکان و همکاران (1403)
P10	کاهش ریسک تقلب و تخلفات مالی	نوواتیانی و همکاران (۲۰۲۴)؛ لیان و کوسومه (2022)
P11	تسهیل پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	محمدی و صالحی (1400)
P12	بهبود کارایی فرایند حسابرسی داخلی	اخلاقی یزدی‌نژاد و همکاران (1402)
P13	ارتقای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی	گنجی و همکاران (1402)
P14	افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی	کیانی و براتی (۱۴۰۰)؛ اسفا و کاسایه (2025)
P15	کاهش تأخیر در ارائه اطلاعات مالی	شریفی (1403)
P16	بهبود پاسخگویی سازمانی	واعظی و همکاران (۱۴۰۴)؛ نیک‌پور و همکاران (2025)
P17	تقویت حکمرانی مطلوب	نیک‌پور و همکاران (2025)
P18	پشتیبانی از اهداف توسعه پایدار (SDGs)	بکری و همکاران (2025)
P19	ارتقای همکاری‌های بین‌سازمانی و همکارانه	واعظی و همکاران (1404)
P20	کاهش محدودیت‌های ناشی از کمبود منابع	اسفا و کاسایه (2025)
P21	افزایش سطح پشتیبانی مدیریت ارشد	گنجی و همکاران (۱۴۰۲)؛ اسفا و کاسایه (2025)
P22	بهبود ظرفیت‌های سازمانی و منابع انسانی	اسفا و کاسایه (2025)
P23	بهبود نظارت و ساختار حکمرانی حقوقی	وانگ و لیانگ (2025)

فونایشی (2025)	افزایش مهارت‌های فناوریانه در حسابرسی	P2 4
فونایشی (2025)	تسریع در کشف ناهنجاری‌های مالی با هوش مصنوعی	P2 5
لیان و کوسومه (2022)	ارتقای فرهنگ سازمانی شفاف و صادقانه	P2 6
نوواتیانی و همکاران (2024)	کاهش احتمال صورت‌های مالی متقلبانه	P2 7
فونایشی (۲۰۲۵)؛ اخلاقی یزدی‌نژاد و همکاران (1402)	بهبود نوآوری در حسابرسی داخلی	P2 8
وانگ و لیانگ (2025)	افزایش اعتماد ذی‌نفعان	P2 9
واعظی و همکاران (۱۴۰۴)؛ نیک‌پور و همکاران (2025)	تقویت عدالت سازمانی و اجتماعی از طریق گزارشگری صحیح	P3 0

همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، ۳۰ مضمون فرعی از دل مقالات شناسایی شدند. مرحله بعد از شناسایی و استخراج کدها از متون مقالات، نوبت به تعیین مقوله‌ها و جمع‌بندی مفاهیم می‌رسد. در این بخش با توجه به مفاهیم کدها، مقوله‌ها یا ابعاد اصلی مدل تعیین گردیده است.

جدول (۲) مفاهیم و مضمون‌های به دست آمده از داده‌های کیفی

Table (2) Concepts and themes obtained from qualitative data

کد مضمون	مضمون کلان	سنجه‌های تلفیقی (کدها)	توضیح مختصر
T1	کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی	P1, P2, P7, P15	شایستگی حسابرسان داخلی موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت اطلاعات و کاهش تأخیر در ارائه گزارش‌ها می‌شود.
T2	استقلال و اعتبار حسابرسی	P3, P9, P23, P29	استقلال، صداقت و ساختار حکمرانی حقوقی صحیح به افزایش اعتماد ذی‌نفعان و اعتبار حسابرسی داخلی منجر می‌شود.
T3	هویت و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان	P4, P8, P11, P26	شایستگی و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان باعث تقویت هویت حرفه‌ای و ارتقای پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌گردد.
T4	کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک	P6, P10, P14, P22, P27	شایستگی حسابرسان با تقویت کنترل‌های داخلی، کاهش احتمال تقلب و بهبود ظرفیت‌های سازمانی همراه است.
T5	مدیریت بحران‌ها و تصمیم‌گیری‌های سازمانی	P5, P12, P13, P21	حسابرسان داخلی توانمند نقش مهمی در مدیریت بحران‌های مالی، افزایش کارایی و پشتیبانی

			تصمیم‌گیری‌های مدیریتی دارند.
T6	حکمرانی مطلوب و پاسخگویی سازمانی	P16, P17, P30	شایستگی حسابرسان داخلی می‌تواند موجب تقویت حکمرانی مطلوب، پاسخگویی و عدالت سازمانی گردد.
T7	پایداری و توسعه پایدار (SDGs)	P18	ارتباط شایستگی حسابرسان داخلی با اهداف کلان اجتماعی و اقتصادی همچون توسعه پایدار.
T8	همکاری و حکمرانی همکارانه	P19, P22	شایستگی حسابرسان داخلی زمینه‌ساز همکاری بین‌سازمانی و تقویت سرمایه انسانی می‌شود.
T9	منابع و پشتیبانی مدیریتی	P20, P21, P22	شایستگی حسابرسان می‌تواند محدودیت منابع را جبران کرده و با حمایت مدیریتی، اثربخشی را تقویت نماید.
T10	فناوری و نوآوری در حسابرسی	P24, P25, P28	بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و هوش مصنوعی موجب افزایش نوآوری، سرعت کشف ناهنجاری‌ها و اثربخشی حسابرسی می‌شود.
T11	اعتماد و مشروعیت اجتماعی	P23, P29, P30	ارتقای شفافیت و صداقت در حسابرسی داخلی باعث افزایش اعتماد ذی‌نفعان و تقویت مشروعیت اجتماعی سازمان می‌شود.
T12	فرهنگ سازمانی حامی شفافیت	P9, P26	فرهنگ سازمانی مبتنی بر صداقت و شفافیت از مهم‌ترین پیامدهای شایستگی حسابرسان داخلی است.

در جدول (۲) نتایج تبدیل کدهای مفهومی به مضمون که در واقع به عنوان شاخص هم در مدل ذکر شده است.

جدول (۳) مفاهیم و مضمون‌های نهایی

Table (3) Final concepts and themes

کد اصلی	مضمون اصلی	مضامین تلفیقی	توضیح مختصر
C1	شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی	T1, T2, T11, T12	این مضمون اصلی بر نقش شایستگی حسابرسان داخلی در ارتقای کیفیت و بهنگام بودن گزارشگری مالی، افزایش استقلال و اعتبار حسابرسی، ایجاد اعتماد ذی‌نفعان و نهادینه‌سازی فرهنگ سازمانی شفافیت تأکید دارد.
C2	حرفه‌ای‌گرایی و هویت سازمانی	T3, T5, T8	این مضمون بیانگر آن است که شایستگی حسابرسان داخلی از طریق توسعه هویت حرفه‌ای، تقویت تصمیم‌گیری در بحران‌ها

و گسترش حکمرانی همکارانه موجب انسجام و ارتقای سطح حرفه‌ای حسابرسی می‌شود.		حسابرسان	
مضمون سوم نشان می‌دهد شایستگی‌های حسابرسان داخلی نقش کلیدی در افزایش کارایی کنترل‌های داخلی، پیشگیری از تقلب، بهبود مدیریت ریسک، و بهره‌گیری از فناوری‌های نوین (مانند هوش مصنوعی) در حسابرسی ایفا می‌کند.	T4, T9, T10	کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و نوآوری فناوری‌ها	C3
مضمون چهارم به نقش شایستگی‌های حسابرسان داخلی در ارتقای حکمرانی مطلوب، پاسخگویی، عدالت سازمانی و هم‌سویی با اهداف توسعه پایدار می‌پردازد.	T6, T7	حکمرانی مطلوب و توسعه پایدار	C4

تحقق کفایت نظری

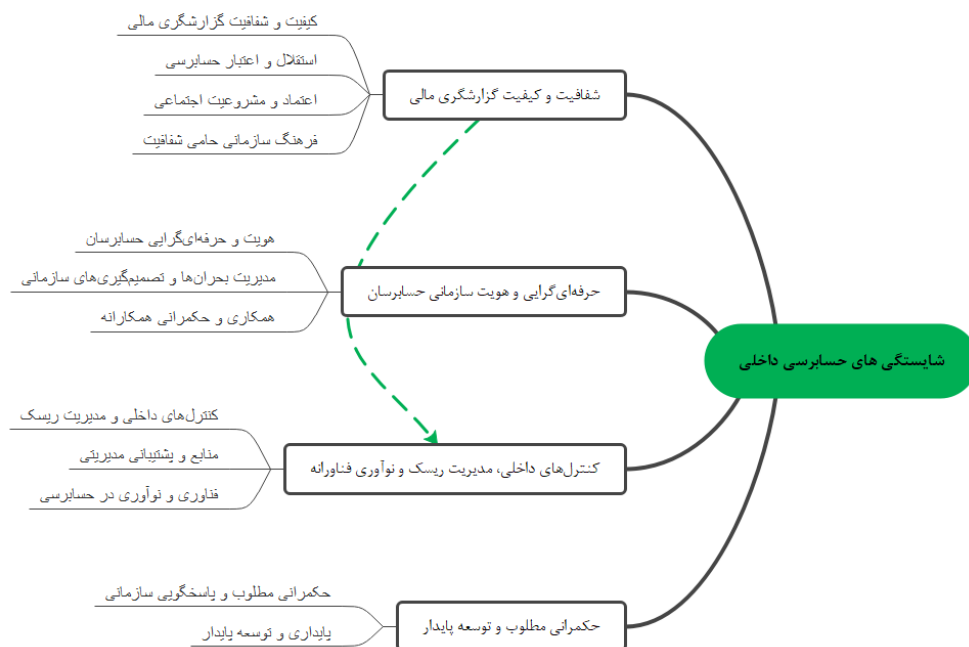
فرایند جمع‌آوری داده‌ها تا جایی ادامه پیدا می‌کند که محقق در داده‌ها به مرز اشباع برسد و مفاهیم مرتبط با پدیده مورد نظر که در مقالات مختلف تکراری شده و مطلب جدیدی به مدل اضافه نشود. جدول زیر چگونگی تحقق این معیار در پژوهش حاضر را نشان می‌دهد:

جدول (۳) چگونگی تحقق کفایت نظری

Table (3) How to achieve theoretical adequacy

تکمیل مقولات قبلی	ظهور مقولات جدید	تکمیل مفاهیم قبلی	تعداد مفاهیم	کدهای باز	مولفه
	۱۱	-	۴۵	۸۳	شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی
۲	۳	۱۶	۶۱	۶۲	حرفه‌ای‌گرایی و هویت سازمانی حسابرسان
۱		۶	۶۷	۶۹	کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و نوآوری فناوری‌ها
		۲	۶۹	۴۸	حکمرانی مطلوب و توسعه پایدار

در ادامه به وضعیت شبکه مضامین اصلی و فرعی اشاره شده است:



نمودار (۱) شبکه مضامین تحقیق

Diagram (1) Research Topics Network

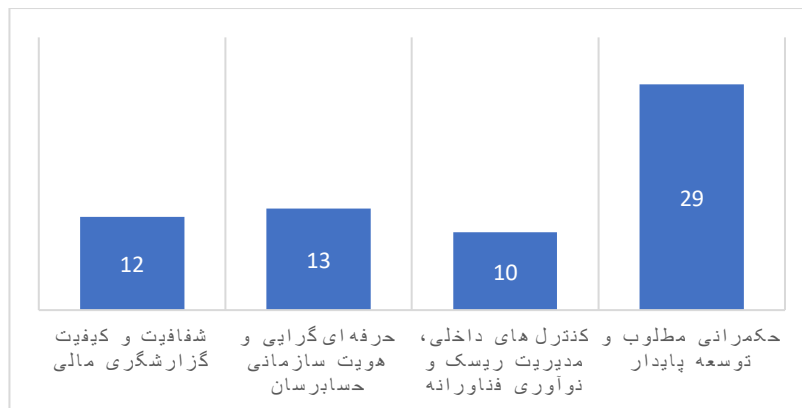
اولویت بندی مفاهیم

نتایج تحلیل‌ها نشان داد از بین مفاهیم معرفی شده بر اساس اولویت از مهم‌ترین به ترتیب زیر اولویت بندی می‌شوند، معیار اولویت بندی در این تحقیق بر اساس فراوانی کدهای مربوطه به هر مفهوم می‌باشد نتایج نشان می‌دهد که حکمرانی مطلوب و توسعه پایدار بیشترین فراوانی و کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و نوآوری فناوریانه کمترین فراوانی را در بین مفاهیم استخراجی داشته است.

جدول (۴) اولویت بندی مفاهیم

Table (4) Prioritization of concepts

اولویت بندی	مفاهیم	درصد فراوانی
شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی	۱۲	۱۸.۷٪
حرفه‌ای‌گرایی و هویت سازمانی حسابرسان	۱۳	۲۰.۳٪
کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و نوآوری فناوریانه	۱۰	۱۵.۶٪
حکمرانی مطلوب و توسعه پایدار	۲۹	۴۵.۲٪



نمودار (۲) اولویت بندی مفاهیم
Chart (2) Prioritizing concepts

نتیجه گیری

در طی دهه‌های اخیر، شایستگی‌های حسابرسی داخلی از تمرکز صرف بر کنترل‌های مالی و رعایت مقررات به سمت نقش‌های مشورتی، تحلیل‌محور و مبتنی بر ارزش‌افزایی سازمانی تحول یافته‌اند. در مراحل اولیه، تأکید اصلی بر مهارت‌های فنی و آشنایی با استانداردهای حسابرسی بود، اما با گسترش فناوری‌های نوین، پیچیدگی فرایندهای مالی و افزایش انتظارات ذی‌نفعان، شایستگی‌های جدیدی همچون تفکر انتقادی، قضاوت حرفه‌ای، درک ریسک‌های فناوریانه، اخلاق حرفه‌ای، و توانایی تحلیل داده‌ها مورد توجه قرار گرفتند. در این روند، سازمان‌های بین‌المللی مانند IIA نیز چارچوب‌های شایستگی را از «پایبندی به استاندارد» به سمت «خلق ارزش از طریق بینش‌های راهبردی» توسعه داده‌اند. در چارچوب حکمرانی اسلامی، این تحولات مفهومی رنگ و معنای خاصی یافته‌اند. اصولی همچون امانت‌داری، عدالت، شفافیت، پاسخگویی و رعایت حقوق ذی‌نفعان، بنیان تحلیل ارتباط بین شایستگی‌های حسابرسی داخلی و متغیرهای مالی را تشکیل می‌دهند. در این نظام، حسابرسان داخلی نه صرفاً یک ناظر مالی، بلکه «امین» نظام اقتصادی و حافظ عدالت در گزارشگری مالی است. از این رو، شایستگی‌های وی باید شامل تعهد اخلاقی، درک عمیق از مقاصد شریعت در امور مالی، توانایی تشخیص مصادیق ربا، غرر و اسراف، و مهارت در ارزیابی انطباق عملیات مالی با اصول اسلامی باشد. تحلیل نتایج مطالعات نشان می‌دهد که ارتقای شایستگی‌های حسابرسی داخلی در بستر حکمرانی اسلامی می‌تواند سبب بهبود شفافیت مالی، افزایش اعتماد عمومی، کاهش فساد اقتصادی و تقویت پاسخگویی مدیران گردد. در واقع، هم‌گرایی میان «توسعه حرفه‌ای حسابرسان داخلی» و «اصول حاکمیت اسلامی» به شکل‌گیری نظام مالی اخلاق‌مدار و پایدار منجر می‌شود. بنابراین، مسیر آینده حسابرسی داخلی در حکمرانی اسلامی باید به سمت تلفیق دانش حرفه‌ای مدرن با ارزش‌های اسلامی،

استفاده از فناوری‌های نو برای تضمین شفافیت و صحت اطلاعات مالی و نهادینه‌سازی فرهنگ پاسخگویی مبتنی بر تقوا و عدالت حرکت کند. در مضامین استخراج‌شده، مفهوم حکمرانی اسلامی به‌عنوان چارچوبی فراگیر و ارزش‌محور برای جهت‌دهی به نظام مالی و نظارتی سازمان‌ها برجسته شد. نتایج نشان داد که حکمرانی اسلامی، برخلاف الگوهای متداول حکمرانی شرکتی غربی که عمدتاً بر کارایی اقتصادی و کنترل داخلی متمرکزند، بر مبنای اصولی همچون عدالت، امانت‌داری، شفافیت و پاسخگویی در برابر خداوند استوار است. در این چارچوب، حسابرسی داخلی نه صرفاً یک ابزار کنترلی، بلکه نهادی برای تحقق ارزش‌های اخلاقی و شرعی تلقی می‌شود. مضامین نشان می‌دهد که شایستگی حسابرسان داخلی در نظام حکمرانی اسلامی، شامل تسلط بر دانش فقهی، آشنایی با مقاصد شریعت و توانایی تشخیص انحرافات از اصول شرعی در فرآیندهای مالی است. نتایج همچنین بیانگر آن است که هرچه سطح شایستگی حسابرسان در درک ابعاد اخلاقی و شرعی بالاتر باشد، کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نیز افزایش می‌یابد، که این امر موجب تقویت اعتماد ذی‌نفعان و استقرار پایدارتر نظام حکمرانی اسلامی می‌شود.

پژوهش حاضر با هدف بررسی و تبیین پیامدهای شایستگی‌های حسابرسی داخلی در ارتباط با متغیرهای مالی و حکمرانی اسلامی انجام شده است. فرایند تحقیق بر اساس مرور نظام‌مند پیشینه‌های داخلی و خارجی، کدگذاری داده‌ها و استخراج مضامین کلیدی صورت گرفت. در این مسیر، ابتدا ۳۰ سنجه شناسایی شد، سپس این سنجه‌ها در ۱۲ مضمون میانی ادغام گردید و در نهایت چهار مضمون اصلی به‌عنوان چارچوب تحلیلی نهایی ارائه شد. یافته‌ها نشان داد که شایستگی‌های حسابرسی داخلی نه‌تنها در بهبود کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی مؤثر هستند، بلکه در تقویت حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان، ارتقای کنترل‌های داخلی و نوآوری فناورانه، و نهایتاً توسعه حکمرانی مطلوب و تحقق اهداف کلان توسعه پایدار نیز نقش اساسی ایفا می‌کنند.

یافته‌های تحقیق نشان داد که شایستگی حسابرسان داخلی نقش بی‌بدیلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت اطلاعات دارد. استقلال حسابرسان داخلی و پایداری آنان به اصول حرفه‌ای، سبب افزایش اعتماد ذی‌نفعان و کاهش ریسک‌های اطلاعاتی می‌شود. نتایج پیشینه‌ها نیز تأیید می‌کند که فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و صداقت، کارایی کمیته‌های حسابرسی و استقلال نهادی از عوامل کلیدی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شوند. بنابراین، یکی از مهم‌ترین نتایج این تحقیق آن است که شایستگی‌های فردی و سازمانی حسابرسان داخلی نه‌تنها کیفیت گزارشگری را ارتقا می‌دهد بلکه مشروعیت اجتماعی سازمان را نیز تقویت می‌کند.

تحلیل‌ها نشان می‌دهد که شایستگی‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایجاد و تقویت هویت حرفه‌ای و سازمانی آنان نقش مهمی ایفا می‌کند. عواملی همچون آموزش‌های تخصصی، استقلال شغلی، فرهنگ سازمانی و حمایت مدیریتی به شکل‌گیری هویت حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی داخلی کمک

می‌کنند. همچنین، این شایستگی‌ها توان حسابرسان در مدیریت بحران‌ها و اتخاذ تصمیمات راهبردی را افزایش می‌دهد. یافته‌های پیشینه نیز تأکید دارند که حکمرانی همکارانه و تعاملات بین‌سازمانی بستر مناسبی برای توسعه حرفه‌ای‌گرایی فراهم می‌کند. در مجموع، این مضمون نشان می‌دهد که شایستگی حسابرسان داخلی نه تنها به ارتقای جایگاه حرفه‌ای آنان می‌انجامد بلکه اعتماد و انسجام درونی سازمان را نیز افزایش می‌دهد.

یکی از دستاوردهای مهم تحقیق آن است که شایستگی حسابرسان داخلی به‌طور مستقیم بر کیفیت کنترل‌های داخلی و کارایی مدیریت ریسک تأثیر می‌گذارد. شایستگی حرفه‌ای حسابرسان داخلی موجب کاهش احتمال بروز تقلب، افزایش اثربخشی فرآیندهای کنترل و بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی می‌شود. علاوه بر این، نتایج تحقیقات جدید نشان می‌دهد که نوآوری فناورانه، به‌ویژه استفاده از هوش مصنوعی و یادگیری ماشین، توانایی حسابرسان داخلی را در کشف ناهنجاری‌ها و افزایش سرعت و دقت فرآیند حسابرسی به‌طور چشمگیری ارتقا داده است. بنابراین، این مضمون حاکی از آن است که ترکیب شایستگی‌های سنتی حسابرسی با فناوری‌های نوین می‌تواند ابزاری راهبردی برای ارتقای عملکرد مالی و سازمانی باشد.

نتایج تحقیق نشان داد که شایستگی‌های حسابرسی داخلی فراتر از سطح سازمانی عمل کرده و در تحقق حکمرانی مطلوب و اهداف توسعه پایدار (SDGs) نقش‌آفرینی می‌کنند. حسابرسان داخلی توانمند می‌توانند با ارتقای پاسخگویی، شفافیت و عدالت سازمانی، موجب افزایش کارایی حکمرانی و اعتماد عمومی شوند. یافته‌های پیشینه‌ها نیز حاکی از آن است که استقلال و شایستگی حرفه‌ای حسابرسان داخلی از عوامل کلیدی در بهبود حکمرانی مطلوب و هم‌سویی با اهداف کلان اقتصادی و اجتماعی است. بنابراین، مضمون چهارم نشان می‌دهد که توسعه شایستگی‌های حسابرسی داخلی می‌تواند پلی میان بهبود عملکرد مالی سازمان‌ها و ارتقای سطح توسعه پایدار در جوامع باشد.

درنهایت نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که شایستگی حسابرسان داخلی نقش محوری در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت سازمانی در چارچوب حکمرانی اسلامی دارد. از منظر عملی، سازمان‌های مالی اسلامی می‌توانند با اقدامات زیر بهره‌وری و اثربخشی حسابرسی داخلی را افزایش دهند:

۱. تقویت دانش فقهی و شریعتی حسابرسان: آموزش مستمر و برنامه‌های توانمندسازی برای آشنایی با اصول فقه معاملات و مقاصد شریعت، موجب افزایش قابلیت حسابرسان در شناسایی انحرافات و ریسک‌های عدم تطابق با شریعت می‌شود.
۲. ارتقای مهارت‌های تحلیلی و ارتباطی: توسعه مهارت‌های تحلیلی و توانایی ارائه گزارش‌های شفاف به مدیران و ذی‌نفعان، کیفیت تصمیم‌گیری مالی و حکمرانی سازمان را بهبود می‌بخشد.

۳. پیاده‌سازی چارچوب‌های کنترل داخلی مبتنی بر شریعت: سازمان‌ها می‌توانند با طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی اسلامی که علاوه بر کنترل مالی، رعایت اخلاق و شریعت را تضمین کند، ریسک‌های عملیاتی و مالی را کاهش دهند.

۴. بهبود فرآیندهای نظارتی و ارزیابی دوره‌ای: اجرای ارزیابی‌های دوره‌ای و ممیزی‌های داخلی منظم، باعث پایش مستمر شایستگی حسابرسان و ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی می‌شود. بنابراین، یافته‌ها نشان می‌دهد که ارتقای شایستگی حسابرسان داخلی نه تنها یک الزام اخلاقی و شرعی است، بلکه می‌تواند به بهبود عملکرد مالی، شفافیت و اعتماد ذی‌نفعان منجر شود و چارچوب حکمرانی اسلامی را در سازمان‌ها مستحکم سازد.

پیشنهادهای برگرفته از نتایج تحقیق

تحولات شایستگی‌های حسابرسی داخلی در دهه‌های اخیر، از تمرکز بر وظایف فنی و انطباقی به سمت ایفای نقش‌های راهبردی، تحلیلی و فناورانه تغییر جهت داده است. در گذشته، حسابرسی داخلی بیشتر به بررسی انطباق عملیات مالی با استانداردهای حسابداری محدود می‌شد، اما در عصر حاضر، شایستگی‌های نوین نظیر قضاوت حرفه‌ای، تفکر انتقادی، توان تحلیلی داده‌ها و مهارت استفاده از فناوری‌های نو به عناصر اصلی عملکرد حسابرسان داخلی تبدیل شده‌اند. یافته‌های پژوهش حاضر نیز نشان می‌دهد که شایستگی‌های حسابرسی داخلی از طریق ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، افزایش استقلال حرفه‌ای، تقویت هویت سازمانی حسابرسان، توسعه کنترل‌های داخلی و به‌کارگیری فناوری‌های نوین، موجب شکل‌گیری ساختار مالی شفاف‌تر و قابل اعتمادتر در سازمان‌ها می‌گردد.

در چارچوب حکمرانی اسلامی، این شایستگی‌ها صرفاً ابعاد فنی و مدیریتی ندارند، بلکه در بستر ارزش‌های اخلاقی همچون عدالت، امانت‌داری، شفافیت و پاسخگویی معنا می‌یابند. نتایج تحلیل داده‌ها نشان داد که توسعه شایستگی حسابرسان داخلی می‌تواند به استقرار حکمرانی مطلوب، تقویت عدالت سازمانی و تحقق اهداف توسعه پایدار یاری رساند. به بیان دیگر، هرچه سطح حرفه‌ای‌گرایی، کنترل‌های داخلی و نوآوری فناورانه در واحدهای حسابرسی بالاتر باشد، پیوند میان اصول اخلاقی اسلامی و عملکرد مالی شفاف‌تر برقرار خواهد شد.

همچنین، نقش فناوری‌های نوین نظیر هوش مصنوعی در ارتقای نوآوری حسابرسی داخلی و تسریع کشف ناهنجاری‌های مالی قابل توجه است؛ بنابراین، بررسی ابعاد اخلاقی و دینی به‌کارگیری فناوری‌های نو در حسابرسی اسلامی می‌تواند به‌عنوان زمینه‌ای برای پژوهش‌های آتی مطرح شود. از سوی دیگر، تأکید یافته‌ها بر اهمیت هویت حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی شفاف نشان می‌دهد که مطالعه تطبیقی در خصوص تأثیر آموزش‌های مبتنی بر ارزش‌های اسلامی بر شکل‌گیری این هویت، مسیر تازه‌ای برای تحقیقات آینده فراهم می‌سازد. همچنین، یافته‌ها بیانگر آن است که تقویت پاسخگویی سازمانی و عدالت از طریق شایستگی‌های حسابرسی می‌تواند به مدل‌های بومی حکمرانی اسلامی منجر

شود؛ بنابراین، طراحی مدل‌های تجربی برای سنجش تأثیر این شایستگی‌ها بر شاخص‌های عدالت مالی و اعتماد عمومی در نظام‌های اقتصادی اسلامی، از مسیرهای ارزشمند پژوهشی آتی است. در مجموع، نتایج نشان می‌دهد که شایستگی‌های حسابرسی داخلی نه تنها عاملی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و کارایی کنترل‌های داخلی هستند، بلکه در بستر حکمرانی اسلامی، می‌توانند پیشران تحول در نظام پاسخگویی، شفافیت و عدالت اقتصادی باشند. استمرار پژوهش در جهت تبیین روابط علی این شایستگی‌ها با شاخص‌های مالی و غیر مالی، و نیز گسترش مطالعات میان‌رشته‌ای در حوزه فناوری و اخلاق حرفه‌ای، می‌تواند به غنای نظری و کاربردی نظام حسابرسی اسلامی در آینده کمک شایانی نماید.

یادداشت‌ها:

1. Abbasi, S. M., Hollman, K. W., & Murrey, J. H. (1989). Islamic economics: Foundations and practices. *International Journal of Social Economics*, 16(5), 5–32. <https://doi.org/10.1108/03068298910004047>
2. Ahmed Abdullah, S., Hussein, H., & Hamood, S. A. (2022). An analysis of external and internal auditors' use of ISA 240 red flags: The impact of auditors' estimation of fraud pervasiveness. *Cogent Business & Management*, 9(1), 1–21. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2118209>
3. Akhlaqi Yazdi Nejad, E., Noorani, H., & Azizi, S. (2023). Explaining an effective internal audit model based on perspectives and strategies of the financial reporting supply cycle (using Delphi technique and structural equations). *Danesh Accounting and Management Auditing*, 12(47), 275–290.
4. Akhtarian, F., Hejazi, R., Ranjbar, M., Salari, H. A., & Khodadadi, D. (2025). Providing a model of professional and organizational identity of internal auditors and investigating its influencing factors. *Technology in Entrepreneurship and Strategic Management*, 4(2), 1–17. <https://doi.org/10.61838/kman.jtesm.4.2.7>
5. Ali, M., & Rahim, R. A. (2022). The influential factors of internal audit effectiveness: A conceptual model. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(7), 315–329. <https://doi.org/10.3390/jrfm15070315>
6. Al-Harazi, A. M., & Basheer, M. F. (2023). Modern internal audit approach (RBIA) and its impact on competitive advantage: Evidence from Yemen. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 13(3), 123–136. <https://www.econjournals.com.tr/index.php/ijefi/article/download/17678/8700/42856>
7. Al-Khulaifi, A., & Hasan, Z. (2020). Knowledge diffusion process & common Islamic banking governance principles: Integrative perspective(s) of managers and Shariah scholars. *arXiv preprint*. <https://arxiv.org/abs/2002.04067>
8. Arena, M., & Jeppesen, K. K. (2010). The jurisdiction of internal auditing and the quest for professionalization: The Danish case. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(6), 546–563. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.12.001>
9. Aris, N. A., Othman, R., & Azam, F. (2021). Competencies and knowledge of internal auditor in Islamic financial institution: A literature review. *El-Muhasaba*:

Journal of Islamic Accounting, 12(2), 45–56. <https://ejournal.uin-malang.ac.id/index.php/el-muhasaba/article/view/18037>

10. Assefa, B., & Kassaye, A. (2025). Factors influencing effectiveness of internal audit in Addis Ababa Administration, in the case of Lemi Kura Sub City public sectors. *Science Development*, 6, 207–219. <https://doi.org/10.11648/j.scidev.20250603.29>
11. Azmi, N. A., Zain, N. M., & Ibrahim, M. (2023). Determinants of Shariah non-compliance risk judgment among Shariah auditors. *European Proceedings of Social and Behavioural Sciences*, 122, 255–268. <https://www.europeanproceedings.com/article/10.15405/epsbs.2023.11.31>
12. Bakri, B., Pagalung, G., Amiruddin, A., & Syamsuddin, S. (2025). Determinants of internal auditor effectiveness and its impact to the quality of financial reporting in supporting achievement of sustainable development goals (SDGs) at religious universities in Indonesia. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 12(1), 45–64.
13. Budiarmaja, R., & Yanuar, Y. (2022). The influence of internal control, company SOP and auditor professionalism on fraud prevention measures. *Jurnal ASET*, 14(1), 043–062. <https://doi.org/10.17509/jaset.v13i2.39313>
14. Cangemi, M. P., & Singleton, T. (2003). *Managing the audit function: A corporate audit department procedures guide*. Wiley.
15. Chapra, M. U. (1992). *Islam and the economic challenge*. Islamic Foundation.
16. Dbouk, B., & Zaarour, I. (2017). Towards a machine learning approach for earnings manipulation detection. *Asian Journal of Business and Accounting*, 10(2), 215–251. <https://doi.org/10.22452/ajba.vol10no2.7>
17. Funaishi, A. (2025). The AI-augmented internal audit: An operational framework for a self-learning. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=5386144>
18. Ghanji, H., Hosseini, R., Rouzban, M., Mohammadzadeh, S., & Nami Fard, T. N. (2023). Effects of antecedents and consequences of internal audit effectiveness on internal audit quality, judgment, and decision-making in accounting. *Journal of Accounting*, 2(5), 107–138.
19. Gramling, A. A., & Myers, P. M. (2006). Internal auditing's role in ERM. *Internal Auditing*, 21(2), 15–23.
20. Haniffa, R., & Hudaib, M. (2007). Exploring the ethical identity of Islamic banks via communication in annual reports. *Journal of Business Ethics*, 76(1), 97–116. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9233-0>
21. Haghi, S., Mirmohammadhosseini, F., & Gharibi, H. (2025). Impact of social intelligence and professional empowerment of internal auditors on financial crisis management and internal controls effectiveness in organizations. *Journal of New Approaches in Management Sciences*, 6(2).
22. Iqbal, Z., & Mirakhor, A. (2011). *An introduction to Islamic finance: Theory and practice*. Wiley Finance.
23. Khalid, A. A., Haron, H., & Masron, T. A. (2018). Competency and effectiveness of internal Shariah audit in Islamic financial institutions. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 26(1), 241–262. <https://www.researchgate.net/publication/322649550>

24. Lian, L., & Kusumah, R. W. (2022). The effect of auditor's competence, professionalism, and organizational culture on the quality of financial statements. *Wiga: Jurnal Penelitian Ilmu Ekonomi*, 12, 313–323. <https://doi.org/10.30741/wiga.v12i4.902>
25. Lonto, M. P., Sukoharsono, E. G., Baridwan, Z., & Prihatiningtias, Y. W. (2023). The effectiveness of internal audit for fraud prevention. *Australasian Business, Accounting and Finance Journal*, 17(3), 171–190. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v17i3.11>
26. Mandal, A., & S, A. (2023). Preventing financial statement fraud in the corporate sector: Insights from auditors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2023-0101>
27. Mohammadi, P., Esnaashari, H., Safarzadeh, M. H., & Rad, A. (2024). Impact of audit committee chair characteristics on financial reporting complexity. *Danesh Accounting and Management Auditing*, 15(57), 143–160.
28. Mohammadi, S., & Salehi, E. K. (2021). Internal audit characteristics and their relationship with adoption and implementation of IFRS. *Accounting Advances*, 13(2), 311–341. <https://doi.org/10.22099/jaa.2022.42278.2195>
29. Nikpour, A., Lari Dasht Biyaz, M., & Nakhaei, H. (2025). Presenting a model for effective internal audit and its impact on good governance in Iran's public sector using grounded theory. *Journal of Resource Management and Decision Engineering*, 1–12. <https://journalrmde.com/index.php/jrmde/article/view/156>
30. Nor, A. R., & Salleh, M. F. (2022). Internal Shariah audit competencies and governance mechanisms in Islamic financial institutions. *International Journal of Islamic Economics and Finance Research*, 5(1), 55–74. <https://ijiefer.uis.edu.my/ircief/article/download/106/108/840>
31. Novatiani, R. A., Kusumah, R. W. R., Yadiati, W., Abdul Halim Rachmat, R., & Arifian Rachman, A. (2024). Internal auditor competence and internal control: Improving internal audit quality to prevent fraudulent financial statements. *Cogent Business & Management*, 11(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2409339>
32. Putra, I., Sulistiyo, U., Diah, E., Rahayu, S., & Hidayat, S. (2022). The influence of internal audit, risk management, whistleblowing system and big data analytics on the financial crime behavior prevention. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 1–27. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2148363>
33. Rahman, H., & Khalid, S. (2019). The impact of audit committee and internal audit towards financial statement quality: External audit and corporate governance as intervening variables. *International Journal of Engineering and Technology (UAE)*, 7(4.36), 238–245. <https://sciencepubco.com/index.php/IJET/article/view/23890>
34. Roussy, M., & Rodrigue, M. (2018). Internal auditors' roles: From watchdogs to puppets of managers. *Critical Perspectives on Accounting*, 50, 1–20. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.10.001>
35. Sharifi, G. (2024). Impact of audit committee and internal auditor characteristics on the timeliness of financial reporting. *First Regional Congress on Current Issues in Intelligent Accounting, Auditing, Finance, and Tax Systems (Challenges and Opportunities)*, Tabriz, Iran. <https://civilica.com/doc/2182290>

36. Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022). Factors affecting internal audit effectiveness: Empirical evidence from Vietnam. *International Journal of Financial Studies*, 10(2), 37. <https://doi.org/10.3390/ijfs10020037>
37. Terkan, M., Riahi Nasab, N., & Rezaei, N. (2024). Impact of auditor competency, specialization, and honesty on internal audit quality of listed companies in Tehran Stock Exchange. 10th Scientific Conference on the Development and Promotion of Management Sciences, Tehran, Iran. <https://civilica.com/doc/2225162>
38. Wang, P., & Liang, S. (2025). Internal audit independence, legal person governance structure, and financial reporting quality. *International Review of Economics & Finance*, 101(C), 1–18. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2025.101234>
39. /j.iref.2025.101234

A Review of the Temporal Evolution of Internal Audit Competencies in the Relationship among Financial Variables within Islamic Governance

Zohreh Yousefirad¹, Zohreh Hajiha^{2*}, Mohsen Amini Khozani³, Mahdi Salehi⁴

Abstract

Internal auditing plays a pivotal role in enhancing transparency and efficiency within financial and managerial systems. In recent years, significant developments have been observed in the competencies and skills of internal auditors, which can directly influence the quality of financial reporting and the effectiveness of internal controls. Particularly within the framework of Islamic governance, strengthening the professional competencies of internal auditors not only improves financial performance but also enhances stakeholder trust and supports the achievement of organizations' ethical and Shariah objectives. The aim of this review study is to investigate the temporal evolution of internal audit competencies and their role in the relationship among financial variables from the perspective of Islamic governance. The research was conducted qualitatively based on a documentary study, integrating domestic and international sources in the fields of internal auditing, professional competencies, financial controls, and emerging technologies. The findings indicate that over time, internal auditors' competencies have evolved from traditional skills based on internal controls toward advanced technological and analytical capabilities. Furthermore, integrating the principles of Islamic governance with modern auditing approaches can enhance financial transparency, increase stakeholder trust, and prevent fraud. Accordingly, four main themes were identified: strengthening supervisory structures, enhancing professional competencies, utilizing emerging technologies, and aligning with Islamic governance principles and sustainable development. These results suggest that the future of internal auditing requires a combined approach that leverages both ethical-religious principles and modern technological tools. This study, by providing an integrated conceptual framework of internal audit competencies, Islamic governance, and emerging technologies, contributes to advancing both theoretical and practical knowledge in internal auditing and improving financial reporting quality. **Keywords:** Internal auditing, Professional competency, Islamic governance, financial transparency, Qualitative documentary research

¹ Department of Accounting, Ki.C., Islamic Azad University, Kish, Iran
Email: Zohreh.yousefirad@iau.ac.ir

^{2*} Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran
Email: Drzhajiha@iau.ac.ir (corresponding Author)

³ Department of Financial Management, ShQ.C., Islamic Azad University, Shahr-e Qods, Iran
Email: mo.aminikhousani@iau.ac.ir

⁴ Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran (mehdi.salehi@um.ac.ir)

Extended Abstract

Introduction

Internal audit is one of the key pillars of the supervisory and governance systems in organizations, the main goal of which is to promote transparency, prevent fraud, and increase the quality of financial reporting. In recent years, as financial and organizational structures have become more complex, the effectiveness of internal audit has attracted the attention of researchers and policymakers. Various studies have shown that several factors such as the professional competence of auditors, organizational independence, the existence of efficient internal control systems, and senior management affect the quality and effectiveness of internal audit (Afzal, 2023; Ta & Doan, 2022). However, despite the significant development of research in this area, there are several fundamental challenges in improving the efficiency of internal audit and its role in financial governance. The emergence of new technologies and artificial intelligence tools has created new challenges and opportunities for the auditing profession. Research shows that advanced machine learning and data analytics technologies can be very reliable in detecting profit manipulation and complex fraud (Dbouk & Zaarour, 2017; Nti, Adekoya, & Weyori, 2020). These developments indicate that the traditional competencies of internal auditors alone are not sufficient to deal with new complexities and that technological and analytical skills need to be added to their skill set. Despite these reports, a review of the literature reveals an important research gap. Many previous studies have examined the effectiveness of internal audit in conventional financial systems and have paid less attention to values and norms such as Islamic governance. While in the design of Islamic governance, transparency, financial justice, social accountability, and specific accounting principles can be directly examined in the internal model. Therefore, it is basically how to exploit the merits of modern internal accounting and pay attention to technological and ethical developments, providing a model that is in line with the requirements of Islamic governance that ensures the effectiveness of internal auditing in terms of fraud, improving the quality of financial reporting and creating desirable governance?

Research methods and tools

Research methods in behavioral sciences are usually classified based on two criteria: the research objective and the way they are collected. In terms of purpose, the research is in the field of applied research, because its results can improve the performance of the internal audit system and its competencies in terms of the use of qualitative and exploratory methods. In this research, instead of field data, Systematic Qualitative Content Analysis has been used to examine the concepts and relationships between them in scientific literature.

The research community includes reputable domestic and foreign scientific and research articles in the fields of internal audit, financial reporting, information disclosure, and corporate value in 2010 to 2015. These articles were collected from reputable databases

such as ScienceDirect, Emerald, Springer, SID, and Noormags. Data analysis was conducted based on Directed Qualitative Content Analysis.

Results

The final result of the qualitative data analysis was the identification of four main themes (C1 to C4), which are respectively:

1. Transparency and quality of financial reporting.
2. Professionalism and organizational identity of auditors.
3. Internal controls, risk management, and technological innovation
4. Good governance and sustainable development

Discussion and conclusion:

The present study was conducted with the aim of examining and explaining the messages of internal audit competencies in relation to financial changes and Islamic governance. The research process was based on a systematic review of internal and external literature, coding, and extraction of key themes. In this process, 30 metrics were initially identified, then these metrics were merged into 12 intermediate themes, and finally four main themes were presented as a final analysis. The findings showed that internal audit competencies not only play a key role in improving the quality and transparency of financial accounting reports, but also in strengthening auditor professionalism, improving internal controls and technological innovation, and ultimately developing good governance and the macro goal of sustainable development. The research findings showed that the competence of internal auditors plays an indispensable role in improving the quality of financial reporting and information transparency. The independence of internal auditors and their adherence to professional principles increases stakeholder trust and reduces information leakage. The results of the literature also show that organizational culture on transparency and honesty, audit efficiency committees, and institutional independence are key factors in improving the quality of financial reporting. Therefore, one of the most important results of this research is that the individual and organizational competencies of internal auditors not only improve the quality of reporting but also strengthen the social organization. The analysis shows that the professional competencies of internal auditors play an important role in creating and strengthening their professional and organizational identity. Factors such as specialized training, job independence, organizational culture, and management support contribute to the formation of professional and professional identity in internal auditing. Also, competencies increase the ability of auditors to manage crises and strategic decisions. There are also previous findings that the governance of colleagues and constructive companies provides suitable platforms for the development of professionals. Overall, this theme shows that the competence of internal auditors not only enhances their professional status.

