

## ارائه الگوی بهینه نظارت حرفه‌ای حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی ایران

### زهرا ولی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
[z.vali60@yahoo.com](mailto:z.vali60@yahoo.com)

### اسفندیار ملکیان

استاد گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، ساری، ایران (نویسنده مسئول)  
[e.malekian@umz.ac.ir](mailto:e.malekian@umz.ac.ir)

### رضا غلامی جمکرانی

دانشیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
[gholami@gom-iau.ac.ir](mailto:gholami@gom-iau.ac.ir)

### آزاده مداحی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران  
[a.maddahi@alzahra.ac.ir](mailto:a.maddahi@alzahra.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۰۸

### چکیده

تحقیق حاضر در تلاش است با ترکیب روش‌های تحقیق کیفی با استفاده از رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان و تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک، الگوی بهینه نظارت حرفه‌ای حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی ایران را ارائه نماید. جامعه آماری تحقیق خبرگان صاحب نظر در خصوص حسابرسی هستند که با توجه به هدف تحقیق، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه انتخاب شده‌اند. افزون بر مصاحبه‌های انجام شده، به منظور افزایش اعتبار و جامعیت تحقیق، اسناد و مدارک موجود در خصوص نظارت حرفه‌ای حسابرسی به دقت مطالعه، بررسی و تحلیل شده است. نتایج حاصل از پژوهش بیان گر این است که مفاهیم و مضامین نهایی پژوهش شامل قوانین، مقررات و استانداردها؛ دانش و فن آوری اطلاعات؛ ساختار و سازمان دهی؛ مدیریتی؛ منابع انسانی؛ اخلاق حرفه‌ای حسابرس؛ مدیریت ریسک هستند.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق حرفه‌ای حسابرس، نظارت حرفه‌ای حسابرسی، نظریه پردازی زمینه بنیان.

## ۱- مقدمه

از نظر کمیته مفاهیم بنیاد حسابرسی، حسابرسی عبارت است از فرآیند سامان‌مند جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاها مربوط به رویدادهای اقتصاد تعیین میزان اعتبار این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به ذینفعان (رفیعی و حاجیها، ۱۳۹۳). در دنیای امروز هیچ نهادی نمی‌تواند بدون وجود یک نظام کارآمد نظارتی در تحقق اهداف و مأموریت‌های خود موفق باشد. حرفه حسابرسی با توجه به اینکه با منافع عمومی سروکار دارد در این زمینه پیشرو و از معدود حرفه‌هایی است که برای نظارت بر ارائه خدمات خود الزامات و استانداردهای لازم را تدوین کرده است. استاندارد کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط الف- (حاکم بر مسئولیت‌های مؤسسه‌ی حسابرسی) و استاندارد کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی ب- (حاکم بر مسئولیت‌های حسابرسی) ناظر بر ارائه خدمات حسابرسی است. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز بر همین اساس و سایر قوانین و مقررات مرتبط نسبت به نظارت حرفه‌ای بر حسابداران رسمی اقدام می‌نماید. از آنجا که بررسی و کار قضاوت در مورد کیفیت حسابرسی انجام شده مستلزم دانش و تسلط کافی بر الزامات حرفه‌ای است در جامعه این موضوع از طریق کار گروه کنترل کیفیت انجام می‌شود. کار گروه کنترل کیفیت جامعه از تاریخ ۱۳۸۱/۲/۸ تشکیل و نتایج حاصل از کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی را بررسی و در مورد آن تصمیم‌گیری می‌کند (علوی، ۱۳۹۸). هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرسی بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده از جنبه‌های با اهمیت و با استفاده از استانداردهای حسابداری، اظهارنظر کند. با در نظر گرفتن اینکه میزان درخور توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان توسط مدیریت بنگاه‌های اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می‌شود، به دست آوردن اطمینان نسبی از کیفیت این اطلاعات، ضروری به نظر می‌رسد. هدف گزارش که محصول نهایی فعالیت حسابرسی است، بهینه کردن گزارشگری مالی (اقتصادی) از طریق افزودن اعتبار به اطلاعات گزارش شده است؛ اعتباری که بر مبنای شواهد به دست آمده و در نتیجه درخور توجه است. اگر گزارش حسابرسی توان ارائه نتایج حسابرسی را نداشته باشد، در حقیقت هدف‌های حسابرسی تحقق نیافته و بنابراین حسابرسی فاقد هر گونه ارزش اقتصادی خواهد بود (رجبی و صابری، ۱۳۹۱). حسابرسان برای حفظ منافع سهامداران در مقابل تحریف‌ها و اشتباه‌های با اهمیت صورت‌های مالی می‌توانند با بهبود کیفیت حسابرسی، اعمال مدیریت

سود را کشف و مدیران را به بهبود کیفیت سود وادار کنند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

## بیان مسأله

کیفیت حسابرسی که تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص و دوره تصدی حسابرسی است. مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند؛ زیرا به دنبال حفظ و بهبود شهرت خود هستند و هیچ نگرانی بابت از دست دادن مشتریان خود ندارند. همین‌طور به دلیل دسترسی بیشتر به منابع و امکانات برای آموزش حسابرسان خود، خدمات با کیفیت‌تری ارائه می‌دهند. دوره تصدی کوتاه نیز ممکن است ریسک بالاتر شکست حسابرسی را به دنبال داشته باشد؛ زیرا حسابرسانی که تجربه‌ای کم و دانشی ناکافی از فعالیت صاحبکار دارند، مجبور می‌شوند بیشتر به برآوردهای صاحبکار اتکا کنند. حسابرسان متخصص در صنعت نسبت به حسابرسان غیرمتخصص، با احتمال بیشتری می‌توانند گزارشگری همراه‌کننده و موارد غیرقانونی را به‌ویژه در سال‌های ابتدایی حسابرسی کشف کنند (گول و همکاران، ۲۰۰۹). از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی می‌تواند بر ساختار سرمایه و عملکرد مالی تأثیرگذار باشد. حسابرسی صورت‌های مالی اثرات منفی جدایی مالکیت از مدیریت را به‌وسیله کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین کاربران و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی کاهش می‌دهد؛ بنابراین، حسابرسی با کیفیت مطلوب می‌تواند موجب هماهنگی بیشتر میان مدیران و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شود و بر ساختار سرمایه تأثیر بگذارد (ایتون، ۲۰۱۰). بررسی پیشینه تاریخی نظارت بر حرفه حسابرسی نشان می‌دهد که تا زمان وقوع فاجعه انرون نظارت بر حرفه در عمده کشورهای پیشرفته جهان عملاً از طریق خود حرفه (خودانتظامی) صورت گرفته و دولت‌ها نقش چندانی در نظارت حرفه‌ای نداشته‌اند. حجم بازار حسابرسی که در سال ۲۰۰۲ معادل ۷۰ میلیارد دلار بوده در سال ۲۰۱۴ به حدود ۲۰۰ میلیارد دلار و درآمد چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ جهان که در سال مذکور ۴۴ میلیارد دلار بوده در سال ۲۰۱۴ به حدود ۱۴۰ میلیارد دلار رسیده که نشان دهنده آن است که حرفه فارغ از جنجال‌های مالی و تقلبات گسترده بازارهای پول و مالی به رشد بی‌وقفه خود ادامه داده است. این به آن معنی است که برخلاف تصور برخی حرفه مسوول فساد و تقلب نیست، زیرا عاملان فساد و تقلب در واحدهای تحت رسیدگی حسابرسان هستند و حداکثر مسوولیت حسابرسان نادیده گرفتن یا عدم کشف فساد و تقلب است، زیرا حسابرسان آمر و عامل فساد و تقلب نیستند؟ (امانی و دوانی، ۱۳۹۴).

نگرانی‌ها درباره شکست حسابرسی به طور قابل ملاحظه‌ای در سالهای گذشته افزایش یافته است، بخصوص بعد از اینکه در طی سالهای ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۳ رسوایی‌های مالی اتفاق افتاد، این نگرانی‌ها، به تدوین قوانین جدید، درباره حسابداری و حرفه حسابرسی منتج شد (ملکیان، ۱۳۹۳). بحران‌های مالی چند دهه گذشته و ادامه آن تاکنون، هم در ایران و هم در خارج از ایران، ورشکسته شدن شرکت‌های بزرگی همچون انرون، وردکام، تایکو و ... را به همراه داشته و حرفه حسابداری و حسابرسی را در بهت و نگرانی فرو برده است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶). این در حالی است که رسالت حسابرسی مستقل، ایجاد اعتماد و آرامش خیال به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است و در واقع، به صورتهای مالی اعتبار داده و برای استفاده‌کنندگان ارزش افزوده ایجاد می‌کند. پی این رسالت که دلیل وجودی کار و حرفه‌ی حسابرسان مستقل است، چرا به بیراهه رفته است؟ نهادهای حرفه‌ای بزرگ و رسمی دنیا برای بازیابی اعتماد از دست رفته و مشروعیت بخشیدن به حرفه و همچنین رهنمون ساختن حسابرسان و حرفه حسابرسی، اقدامات جدی به عمل آورده‌اند (رویایی و همکاران، ۱۳۹۲). برای نمونه، سال ۲۰۰۲ قانون ساربینز-اکسلی در آمریکا برای حمایت از کیفیت اطلاعات مالی و سروسامان بخشیدن به آن تدوین شد و منجر به تاسیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شد که شرکت سهامی غیر انتفاعی بخش خصوصی در آمریکا می‌باشد که بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام نظارت می‌کند. این نهاد توسط کنگره آمریکا تاسیس شد تا بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و در راستای حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و منافع عمومی در تهیه گزارش‌های حسابرسی صحیح، مستقل و حاوی اطلاعات مفید، نظارت نماید و از طریق ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی مستقل، دقیق و آگاهی بخش از سرمایه‌گذاران و منافع عمومی حمایت کند. این نخستین بار در تاریخ حسابرسی آمریکا بود که حسابرسان مورد نظارت بیرونی و مستقل قرار می‌گرفتند (مهربان‌پور و قیومی، ۱۳۹۶) پیش از آن، وظیفه استانداردهای حسابرسی همه شرکت‌ها و همچنین نظارت بر حسابرسی آنها بر عهده جامعه حسابداران رسمی آمریکا بود. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به عنوان یک نهاد حاکمیتی تحت نظارت کمیسیون اوراق بهادار و بورس راه‌اندازی شد؛ و با هدف پاسداری از منافع عمومی و سرمایه‌گذاران، مسئولیت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام و کارگزاران اوراق بهادار از طریق بهبود گزارش‌های حسابرسی آگاهانه، درست و مستقل بر عهده آن گذاشته شد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام دارای پنج عضو است که از سوی کمیسیون اوراق بهادار و بورس پس از

مشورت با رئیس هیات فرمانداران سامانه بانک مرکزی و خزانه‌دار آمریکا برای دوره‌های پنج ساله برگزیده و به کار گمارده می‌شوند. ضابطه‌گذاری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در قالب استانداردهای حسابرسی، اخلاقی، کنترل کیفی و گواهی‌گری انجام می‌شود و رهنمودهایی را نیز به فراخور موضوع در ارتباط با این استانداردها منتشر می‌کند. هدف از نظارت حرفه‌ای، حصول اطمینان از رعایت موارد زیر توسط مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه است: الف- استانداردهای حرفه‌ای؛ ب- آیین رفتار حرفه‌ای؛ پ- قوانین، مقررات، آیین نامه‌ها، مصوبات ارکان جامعه و دستورالعملهای اجرایی مرتبط با ارائه خدمات حرفه‌ای؛ ت- اجرای هماهنگ روش‌های انجام حسابرسی، بازرسی قانونی و ارائه خدمات حرفه‌ای؛ ث- حفظ و ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای و صدور گزارش‌های حرفه‌ای متناسب با شرایط موجود؛ ج- ضوابط آموزش حرفه‌ای مستمر مصوب شورای عالی جامعه. جهت دستیابی به اهداف مذکور اقدامات ذیل صورت می‌گیرد: الف- حصول اطمینان از مطلوبیت طراحی، استقرار و اجرای سیستم کنترل کیفیت مناسب در فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای از طریق کنترل وضعیت مستمر مؤسسه حسابرسی و فعالیت حرفه‌ای حسابداران رسمی شاغل انفرادی انجام می‌شود؛ ب- رعایت استانداردهای حرفه‌ای و دستورالعمل‌های حسابرسی، از طریق کنترل کیفیت مستمر کار حسابرسی مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی انجام می‌شود؛ پ- حصول اطمینان از رعایت استانداردهای حرفه‌ای، دستورالعمل‌ها و قوانین و مقررات مربوط در گزارشگری حسابرسی از طریق بررسی فنی و حرفه‌ای گزارش‌های مزبور و اطلاعات مالی پیوست آن، صورت می‌گیرد؛ ت- حصول اطمینان از رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، اصول و ضوابط حرفه‌ای، قوانین، مقررات، آیین نامه‌ها، مصوبات ارکان جامعه و دستورالعمل‌های اجرایی از طریق بررسی و ارزیابی مستمر اطلاعات دریافتی از اعضا و سایر بررسی‌های مورد لزوم، صورت می‌گیرد؛ ث- شکایات واصله به جامعه در ارتباط با کیفیت خدمات و عملکرد حرفه‌ای اعضا به کارگروه مربوط ارجاع می‌شود و نتایج بررسی و اظهارنظر صریح کارگروه در این خصوص، جهت اقدامات بعدی به دبیرکل ارجاع می‌گردد (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷). جهت اجرای قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی و به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی واحدهای مزبور و در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، جامعه حسابداران رسمی ایران فعالیت

ارائه نشده است. این تصویر مبهم ناشی از نتایج متضاد پژوهش ها و حاکم بودن پارادایم پژوهش های کمی است و ضرورت انجام پژوهش کیفی را نشان می دهد. با توجه به اهمیت حسابرسی و جایگاه نظارت بر کیفیت آن و لزوم وجود نهادی ناظر و با برنامه ای هدفمند و وجود استانداردهای به روز برای نظارت حرفه ای بر حسابرسی ارائه الگوی بهینه نظارت حرفه ای حسابرسی بر اهمیت است و حال سوالی که مطرح می شود این است که شاخص های بهینه نظارت حرفه ای حسابرسی از دیدگاه خبرگان کدامند؟ الگوی بهینه نظارت حرفه ای حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی ایران چگونه است؟

در ادامه این مقاله ابتدا مبانی نظری مطالعه حاضر و پیشینه آن، تبیین فرضیه های پژوهش، روش شناسی پژوهش، آمار توصیفی متغیرها و آزمون فرضیه ها و در انتهای مقاله نیز بحث و نتیجه گیری و پیشنهادهای مربوط ارائه خواهد شد.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه

نظارت و کنترل فرآیندی برای سنجش عملکرد و انجام اقدامات اصلاحی است تا اطمینان حاصل شود که تجارت در مسیر رسیدن به اهداف خود قرار دارد. سرمایه گذاران به دنبال تحقق اهداف بلند مدت خود هستند و می فهمند که اهدافی فوری وجود دارد که در صورت تحقق اهداف بلند مدت، باید ابتدا به آنها برسند و نظارت و کنترل عملی است که به دنبال نشانه هایی از چگونگی پیشرفت تجارت در کوتاه مدت و تأثیر پیشرفت فعلی بر عملکرد بلند مدت است. این فرآیندی است که به دنبال علائم است تا اینکه منتظر یک مشکل باشید. نظارت همچنین شامل جستجوی فرصت ها است (مک لالن، ۲۰۲۰). نظارت و کنترل از نظر استونر فعالیتی منظم است که در قالب استانداردهای عملیات، نتایج مورد انتظار تعیین می شود؛ سیستم دریافت اطلاعات طراحی می گردد، عملیات پیش بینی شده و انجام شده با هم مقایسه، و اختلافات و انحرافات مشاهده شده ارزیابی، و میزان اهمیت آنها مشخص می شود و در نهایت اصلاحات لازم برای تحقق اهداف و ماموریت های سازمان انجام می گیرد (دادگر، ۱۳۸۰). در تعریف دیگر، نظارت، مقایسه عملکرد هر مجموعه با آن چیزی است که باید انجام می شد (رخشنده رو، ۱۳۷۸). بنابراین در تعریفی جامع می توان گفت نظارت یعنی استفاده از راهکارهای علمی و مهارت های عملی برای بررسی انطباق فعالیتها با قوانین و مقررات مورد عمل و کفایت آنها به منظور ارزیابی میزان تحقق اهداف، پی بردن به نقاط ضعف و قدرت عملکردها، ارائه راه حل های اصلاحی و افزایش بهره وری (بارلول و مارتین، ۱۹۹۴). بازرسی فرایند نظام دار جمع آوری اطلاعات و تفسیر آنها به منظور بررسی انطباق هر محصول یا رفتار با ضوابط از

می کند. این سازمان به منظور ارتقاء نظارت بر عملکرد اعضا و کنترل کیفیت خدمات حرفه ای به ایجاد بانک اطلاعاتی در زمینه سوابق حرفه ای و عملکرد اعضای جامعه، اعمال نظارت مستمر بر کیفیت خدمات ارائه شده از سوی اعضای جامعه اعم از شاغل و غیرشاغل و ارزیابی نتایج حاصل از آن، بازرگری مستمر ضوابط و معیارهای مربوط به کنترل کیفیت خدمات ارائه شده توسط اعضا و ارزیابی کفایت و اثربخشی عملیاتی سیاست ها و روش های کنترلی کیفیت در مؤسسات می پردازد (سند راهبردی و خط مشی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۹). پژوهش های انجام شده در خصوص نهاد ناظر، به بحث نحوه سیاست گذاری و همچنین اثرات بازرسی ها و گزارشات بر کیفیت حسابرسی می پردازند و بر روی خود فرآیند بازرسی کمتر متمرکز شده اند. دیفوند و لنوکس (۲۰۱۱) با بررسی اثر SOX بر روی حیات حسابرسان کوچک و کیفیت حسابرسی نشان دادند که فرآیند بازرسی هیئت نظارت بر حسابدار ی شرکت های عام با تشویق حسابرسان بی کیفیت به خروج از بازار به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می کند. باکر و همکاران (۲۰۱۴) به مقایسه ساختار قانون گذاری حسابرسان در سه کشور آمریکا، فرانسه و کانادا از دیدگاه تئوری نهادی پرداخته اند. بر اساس نتایج این پژوهش، هر چند بر اثر فشارهای خارجی ناشی از بازارهای سرمایه جهانی ساختار قانون گذاری این سه کشور مشابه شده اند، لیکن این شباهت ها بیشتر ظاهر سازی است و تلاش دارند هم زمان با حفظ وجهت قانونی خود، انعطاف پذیری و راه های گریز در مقابل فشارهای خارجی را برای خود محفوظ نگه دارند. لوهلن (۲۰۱۵) در رساله خود به موضوع وضع قوانین و مقررات در حوزه حسابرسی در آلمان و مقایسه آن با آمریکا و انگلیس پرداخته است. پیرو این رساله دو مقاله توسط وی منتشر شده است. در مقاله اول وی به مقایسه قانون گذاری در حوزه حسابرسی قانونی در میان کشورهای اروپایی پرداخته و یک طبقه بندی در خصوص سیستم های نظارتی برای موسسات حسابرسی در اروپا و آمریکا که صاحبکاران آنها با منافع عموم در ارتباط هستند ارائه نموده است. البته این مقاله قبل از عملیاتی شدن اصلاحات بنیادین اتحادیه اروپا در حوزه حسابرسی قانونی ارائه شده و ساختار ای قانون گذاری و نظارت بر حسابرسان قانونی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا تغییرات اساسی داشته اند. در مقاله دوم لوهلن (۲۰۱۶) به بررسی و مقایسه مطالعات انجام شده در زمینه بررسی هم پیشگان و فرآیند بازرسی هیئت نظارت بر حسابدار ی شرکت های عام در آمریکا پرداخت. نتایج بررسی نشان می دهد که در مجموع، علی رغم گستردگی پژوهش های انجام شده در این زمینه، یک نتیجه گیری قطعی در زمینه ابعاد مختلف قانون گذاری در حسابرسی

حسابرسان به طور مکرر به مستندات افزایش بازخورد (۸۶ درصد)، انجام آموزش در سطح شرکت (۸۳ درصد)، افزایش تلاش ممیزی / آزمایش (۶۴ درصد) و بررسی دقیق برآورد مدیریت (۶۴ درصد) و تغییر روند بررسی کیفیت حسابرسی (۶۲ درصد) اشاره کرده‌اند. ب- کمتر حسابرسان سیاست‌های جبران خسارت مدیران مشارکت (۱۲ درصد) یا شرکا را تغییر می‌دهد (۳۰ درصد)، کنترل استقلال حسابرس (۳۸ درصد)، یا شرکای با کیفیت پایین (۳۹ درصد) را حذف می‌کنند. پ- تمایل به گزارش‌های "فاقد صلاحیت" بر تصمیم‌گیری برای ایجاد تغییرات تأثیر می‌گذارد. ت- افشای گزارش‌های بازرسی به عنوان یکی از مهمترین ابزارهای القا شده تغییر در رفتار حسابرس است، بلکه باعث ایجاد انگیزه در بازرسی می‌شود (۷۶ درصد). ث- بازرسان موافقت می‌کنند که بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی از اختیارات بیشتری برخوردار هستند. پینیلو و دیگران (۲۰۲۰) به بررسی کیفیت بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی چارچوب شاخص و بازخورد از طرف ذینفعان پرداختند. شاخص‌های کیفیت حسابرسی، همانطور که توسط مرکز کیفیت حسابرسی تعریف شده است، چهار عنصر مختلف را شامل می‌شود: رهبری شرکت، دانش، تجربه و بار کار تیم درگیر؛ گزارش حسابرس شامل اقدامات کمی و کیفی برای بهبود کیفیت حسابرسی و کمک به کمیته‌های حسابرسی برای انتخاب بهترین موسسه حسابرسی برای نیازهای فعلی خود هستند. این قابلیت‌ها برای افزایش قابلیت اطمینان و صحت گزارشگری مالی در نظر گرفته شده‌اند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی یک نسخه مفهومی منتشر کرده است که بیست و هشت شاخص بالقوه برای استفاده در ایالات متحده را پیشنهاد می‌کند. نسخه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی چارچوب گزارش کیفیت حسابرسی را تشریح می‌کند و از افکار عمومی در مورد اجرا یا عدم اجرای آن درخواست می‌کند و نشان می‌دهد باید به یک چارچوب انعطاف‌پذیر و داوطلبانه تبدیل شود که اطلاعات ارزشمندی را ارائه می‌دهد، شفافیت را در حرفه حسابرسی تقویت می‌کند و تعهدی در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی ایجاد کند. آویدیا (۲۰۱۹) به این مسأله پرداخت که آیا ارزیابی‌های متخصصین با شاخصها / معیارهای آکادمیک کیفیت حسابرسی موافق / هماهنگ است (شواهدی از هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی و بازرسی‌های داخلی). این مطالعه به بررسی میزان تطابق بین پانزده معیار آکادمیک کیفیت حسابرسی و دو معیار کیفیت فرآیند حسابرسی که توسط بازرسی‌های داخلی بنگاه‌های حسابرسی یا بازرسی‌های نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی مربوط به مشاغل فردی تعیین

پیش تعیین شده است که در نهایت به تأیید یا رد انطباق می‌انجامد. بنابراین اولین عنصر در تعریف بازرسی، فرایند نظام‌دار است؛ یعنی هدفدار در طول زمان و با برنامه‌ریزی انجام می‌گیرد تا نتایج از دقت کافی برخوردار باشد. دومین عنصر کلیدی در بازرسی، تفسیر است. اطلاعات جمع‌آوری شده از بازرسی بدون تفسیر، مفهوم و معنایی ندارد. نکته مهم در تفسیر اطلاعات، هدف فعالیت بازرسی است که عنصر کلیدی بررسی انطباق را نشان می‌دهد (بیکر، ۲۰۰۲). استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، که تصمیم‌های خود را بر پایه اطلاعات مندرج در آن گزارش‌ها بنا می‌کنند، همواره با این خطر مواجهند که آن اطلاعات به‌درستی ارائه نشده باشد. حسابرسی برای ایجاد اطمینان نسبت به اطلاعات گزارش شده به‌وجود آمده است و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی انتظار دارند که با استفاده از سازوکار حسابرسی، اطمینانی معقول به‌دست آورند که در گزارش‌های مالی تحریفی بااهمیت وجود ندارد. در نتیجه کیفیت حسابرسی اهمیت زیادی دارد. خطری که استفاده‌کنندگان در برخورد با گزارش‌های مالی حسابرسی‌نشده با آن روبه‌رو می‌شوند، به‌مراتب کمتر از آن است که هنگام استفاده از گزارش‌های حسابرسی‌شده ولی با کیفیت حسابرسی پایین، مواجهند. زیرا در حالت اول، آنان از خطرهای استفاده از گزارش‌های حسابرسی‌نشده آگاهی دارند ولی در هنگام استفاده از گزارش‌های مالی که با کیفیت پایین حسابرسی شده‌اند، بیهوده به اطلاعات مندرج در گزارش‌ها اطمینان می‌کنند (بستانیان، ۱۳۹۰).

نگوین (۲۰۲۳) در پژوهشی به ارائه چارچوبی مفهومی برای فرایند تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حرفه حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از ایجاد یک چارچوب مفهومی برای تفسیر فرایند تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حسابرسی است. یک فرایند عاقلانه تصمیم‌گیری حسابرسی به‌عنوان یک تمرین یکپارچه از عوامل تعیین‌کننده متعدد از جمله جذب خرد، توانایی قضاوت و جهت‌گیری اخلاقی تعریف می‌شود. این پژوهش همچنین روابط متقابل بالقوه میان این عوامل تعیین‌کننده در فرایند تصمیم‌گیری حسابرسی را توضیح و بررسی می‌کند. وی بر این باور است که خرد یک توانایی ضمنی ارزشمند برای همه حسابرسان مستقل است. توسعه تواناییهای تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان باید بخشی جدایی‌ناپذیر از چندین فضیلت از جمله دانش و جنبه‌های قضاوت و اخلاقی در نظر گرفته شود.

هانلون و شروف (۲۰۲۲) به برداشت بازرسان در مورد چگونگی و چرایی تغییر حسابرسان در پاسخ به بازرسی‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی و رویه‌های حسابرسی و سیستم‌های کنترل کیفیت پرداختند. الف-

### نوآوری پژوهش

کار حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران به وجود تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار و نیز منصفانه بودن اطلاعات در دسترس، ضروری است (نیک‌بخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶). حسابرسی مستقل از از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی، تضمین قابلیت اتکا و تایید کیفیت اطلاعات مالی، موجب حمایت از حقوق تمام ذی‌نفعان شرکت می‌شود (ستایش و همکاران، ۱۳۹۵). از سه بعد نظارتی، اطلاعاتی و تضمین‌کنندگی، می‌توان به دلایل تقاضای بازار سرمایه برای خدمات حسابرسی با کیفیت‌تر توجه کرد. در نقش نظارتی، مالکان برای نظارت بر نماینده، جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه، عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه‌های نمایندگی، به حسابرسی روی می‌آورند. در نقش اطلاعاتی، از دید سرمایه‌گذاران، حسابرسی نوعی سازوکار برای بهبود کیفیت اطلاعات مالی است که فرایند ارزشمندی تلقی می‌شود. در نقش تضمین‌کنندگی، حسابرسان با ضمانت کردن کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، هزینه‌های نشئت گرفته از دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهند و مدیران را در مقابل اشخاص ثالث بیمه می‌کنند (حیدری و همکاران، ۱۳۹۵).

از نظر روش شناسی پژوهش، عمده پژوهش‌ها بر روی کیفیت در دو زمینه آرشویی و تصمیم‌گیری مبتنی بر قضاوت به صورت کمی متمرکز بوده است (فرانسیس، ۲۰۱۱). ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) نیز در پژوهشی به ارائه تصویر جامع از وضعیت فعلی پژوهش‌های حسابرسی در ایران پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش، بیش از ۱۱ درصد تحقیقات از روش آرشویی و ۲۲ درصد از روش پیمایشی استفاده کرده‌اند که این نتایج به نوعی موید نتایج فرانسیس (۲۰۱۱) می‌باشد. تنها پژوهش کیفی انجام شده در ایران در زمینه نظارت حرفه‌ای بر حسابرسی و به تبع آن کیفیت حسابرسی، مدل کیفیت حسابرسی با رویکرد داده بنیاد، پژوهش مشایخی، مهرانی، رحمانی، و مداحی (۱۳۹۲) است. این پژوهش عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را به طور کلی مورد ارزیابی قرار می‌دهد. همچنین نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۷) به کمک روش نظریه زمینه‌ای به بررسی چالش‌ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. در هیچ کدام از این پژوهش‌ها به طور مشخص به بحث کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر و گزارشگری نهاد ناظر پرداخته نشده است و بنابراین پژوهش کیفی خصوصاً در این زمینه‌ها نیازمند توجه بیشتر است. در ایران بحث نحوه اجرای کنترل کیفیت طبق استاندارد حسابرسی شماره یک و همچنین نحوه ارزیابی کیفیت موسسات توسط جامعه حسابداران رسمی (به

شده است، می‌پردازد. با استفاده از دو مجموعه اطلاعات محرمانه از این ارزیابی‌های کیفیت فرآیند حسابرسی، متوجه می‌شویم که سه مورد از اقدامات کیفیت حسابرسی که توسط تئوری‌های دانشگاهیان استفاده می‌شود، ارتباط قابل توجهی با نقص فرآیند حسابرسی دارند که توسط حسابرسان و تنظیم‌کننده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

نصر و همکاران (۱۳۹۸) به طراحی چارچوب کنترل کیفیت برای موسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران به روش نظریه داده بنیاد چند وجهی پرداخت. در پژوهش حاضر به کمک روش کیفی نظریه داده بنیاد چند وجهی و از طریق مصاحبه نیمه ساخت یافته با ۲۳ نفر از افراد شاخص حرفه حسابرسی در ایران در سال ۱۳۹۶، که به روش نمونه‌گیری نظری انتخاب شده بودند، یک مدل کیفی با هفت حوزه کلیدی در زمینه عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات و نهاد ناظر شامل استاندارد کنترل کیفیت یک، کنترل کیفیت جامعه، نهاد ناظر، گزارشگری، بحث‌های انضباطی، مشکلات ساختاری حرفه حسابرسی، عوامل محیطی شناسایی شدند که از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار خواهند گرفت. همچنین پیشنهادهایی در خصوص بهبود کیفیت موسسات حسابرسی و فرآیند نظارت فعلی بر حرفه حسابرسی ارائه گردیده است. پیری و دیگران (۱۳۹۷) به بررسی کیفیت واقعی موسسات حسابرسی در ایران بر مبنای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخت. در راستای هدف پژوهش، ارتباط بین (تعداد پرسشنامه کنترل وضعیت، تعداد پرسشنامه کنترل کیفیت، تعداد نتایج بررسی گزارش‌های حسابرسی و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه‌ای) بعنوان متغیر مستقل با برخی معیارهای کیفیت واقعی حسابرسی (تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا، تعداد شکایت ذی‌نفعان از عملکرد اعضا، تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی و تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه‌ای) به عنوان متغیر وابسته، بررسی شده است. نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین تعداد پرسشنامه‌های کنترل وضعیت، تعداد پرسشنامه‌های کنترل کیفیت، تعداد نتایج بررسی گزارش‌های حسابرسی صادره اعضا و تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه‌ای با کیفیت واقعی حسابرسی (تعداد عدم رعایت مقررات جامعه توسط اعضا، تعداد شکایت ذی‌نفعان از عملکرد اعضا و تعداد ارجاع موضوع به هیأت انتظامی) وجود ندارد. اما رابطه تعداد پرسشنامه‌های تکمیل شده کنترل وضعیت موسسات، تعداد بازنگری مجموعه آیین رفتار حرفه‌ای و تعداد نتایج بررسی گزارش‌های حسابرسی صادره اعضا با تعداد نقض مفاد آیین رفتار حرفه‌ای، معنادار می‌باشد.

تحقیقات انجام شده در قلمرو علوم انسانی، از نوع تحقیقات اکتشافی محسوب می‌گردد.

پژوهش حاضر به صورت کیفی و با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد انجام گرفته است و با استفاده از نظرسنجی های نیمه ساختار یافته داده‌های مورد نیاز پژوهش، گردآوری شده است. دانایی فرد و امامی (۱۳۹۲) معتقدند که در پژوهش کیفی گردآوری اطلاعات و داده‌ها زمانی متوقف می‌شود که اطلاعات درباره تمامی دسته‌بندی‌های مورد نظر به اشباع برسد و این موضوع زمانی اتفاق می‌افتد که نظریه یا موضوع مورد مطالعه کامل شود و با ادامه گردآوری اطلاعات، مطالب جدیدی مرتبط با موضوع مورد مطالعه، به دست نیاید و به این ترتیب، حجم نمونه را مترادف با کامل شدن داده‌ها یا اشباع داده‌ها می‌دانند. در این پژوهش با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته گردآوری داده‌ها انجام شد. نظرسنجی‌ها به صورت رو در رو و هرکدام در یک جلسه انجام گردید. نظرسنجی‌ها هر یک بلافاصله بررسی شده و مورد کدگذاری و تحلیل اولیه قرار گرفت. مدت زمان جلسات نظرسنجی به طور میانگین حدود ۶۰ تا ۹۰ دقیقه بود. سوالات‌ها از نوع باز بود و در خلال نظرسنجی انجام می‌گرفت و پاسخ به یک سوال ممکن بود سوال دیگری را نیز مطرح کند ولی با این وجود به لحاظ اینکه روند نظرسنجی از کنترل سوال کننده خارج نشود سوالات کلیدی زیر در کنار سایر سوالاتی که در طول نظرسنجی پدید می‌آید پرسیده می‌شد و در آخر نیز سوالی از پرسش شونده مبنی بر اینکه اگر نکته نظرات دیگر وجود دارد بفرمایید، اضافه می‌شد. جامعه مورد مطالعه در مرحله کیفی شامل کلیه مطلعین کلیدی و خبرگان حوزه نظارت حرفه‌ای حسابرسی بود.

عنوان متولی اصلی کنترل کیفیت موسسات حسابرسی) و تعامل آن با سازمان حسابرسی (به عنوان یک نهاد دولتی مستقل از جامعه و کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار) از جمله موارد چالشی و بحث برانگیز در طی سال‌های اخیر بوده که مطرح شدن بحث تشکیل نهاد ناظر مستقل جهت ارزیابی و کنترل کیفیت موسسات نیز در همین راستا می‌باشد. متأسفانه علی‌رغم اهمیت موضوع، به این مباحث به صورت محدود و پراکنده پرداخته شده و یک ارزیابی جامع از عوامل تاثیرگذار بر کیفیت موسسات حسابرسی و نهاد ناظر خصوصاً به روش کیفی صورت نگرفته است.

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف پژوهشی توسعه‌ای - کاربردی و از نظر روش گردآوری اطلاعات، پژوهشی توصیفی از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. همچنین به لحاظ جمع‌آوری داده‌ها با در نظر گرفتن ماهیت پژوهش، از جمله پژوهش‌های کیفی می‌باشد و پژوهش را با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد ارائه نموده است. اشتراوس و کوربین (۲۰۱۵) معتقدند که نظریه داده بنیاد یک روش پژوهش کیفی است و به این صورت عمل می‌کند که با استفاده از یک بسته داده، نظریه‌ای تکوین می‌یابد به صورتی که این نظریه در یک سطح گسترده، یک رویه، عمل یا تعامل را بیان می‌نماید. در این رویکرد، پژوهش را به هیچ وجه از یک نظریه شروع نمی‌کنند و سپس آن را به اثبات برسانند، بلکه تحقیق از یک دوره مطالعاتی شروع می‌شود و سپس فرصت داده می‌شود تا چیزهایی متناسب و مربوط به آن است، خود را نشان دهد. از سوی دیگر، پژوهش حاضر همانند بسیاری از

### نگاره ۱. اطلاعات مربوط به شرایط انتخاب خبرگان در بخش کیفی

شرایط	خبرگان
الف: مشارکت کنندگان بهتر است مدرس دانشگاه بوده و در زمان تحقیق حداقل چهار سال، تجربه تدریس داشته باشند. ب: مشارکت کننده در سیستم نظارت بر حسابرسی بوده و بیشترین نقش را در تصمیم گیری در مورد نظارت حرفه‌ای حسابرسی را داشته باشد. مشارکت کننده میبایست سابقه فعالیت علمی در زمینه حسابرسی در آموزش عالی از طریق انتشار مقاله در نشریات معتبر داخلی یا خارجی، راهنمایی پایان نامه دوره تحصیلات تکمیلی در زمینه ابعاد مختلف حسابرسی یا سابقه شرکت در گردهمایی‌ها، سمینارها و یا سایر مجامع تخصصی در زمینه بحث نظارت حرفه‌ای حسابرسی به شکل اعضاء مرکزی گردهمایی را داشته باشند.	خبرگان حرفه

می‌شود. این روش‌ها می‌توانند به طرق گوناگون دسته بندی شوند. یک طریقه رایج، دسته بندی این روش‌ها بر اساس نحوه دریافت دانش از خبره است. بر این اساس دو دسته استخراج مستقیم و استخراج غیرمستقیم دانش مطرح می‌گردد. روش

### یافته های پژوهش

به منظور استخراج متغیرهای مورد نیاز مدل پژوهش در حل مسائل حوزه کاری خبرگان، روش‌های متعددی به کار گرفته

"به نظر من ساختار نظارتی باید ابتدا در موسسات حسابرسی و توسط خود موسسات شکل بگیرد و جامعه حسابرسان بر آن نظارت داشته باشد. اما از آنجا که شکل گیری این نوع نظارت نیازمند صرف هزینه است، لذا در موسسات مخصوصا موسسات کوچکتر یعنی با حداکثر سه شریک، امکان انجام این موضوع فراهم نیست. بنابراین باید ابتدا ساختار تشکیل موسسات شامل تعداد شرکا، محل ملکی فعالیت، سرمایه اولیه و ... اصلاح و سپس ساختار نظارتی جامعه بعنوان مکمل اجرا شود. ساختار نظارتی فعلی محصول نگر نیست و اندازه موسسه، تعداد شرکا، نوع کار، حجم کار، ذینفعان، سهامداران و ... را در نظر نمی گیرد. کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی در ایران قدیمی بوده و به روز رسانی نشده است. لذا ببتوجه به مسائل و مشکلات امروزی است و صرفا بصورت شکلی انجام میشود. در سیستم کنترل کیفیت فعلی کلیه موسسات فارغ از کوچک و بزرگ بودن و حتی کارهای موسسات به یک صورت بررسی شده و با یک خط کش و چک لیست بررسی و اندازه گیری می شوند."

در نقل قول بالا، کدهای "اصلاح ساختار تشکیل موسسات" از پاراگراف اول، "اصلاح ساختار نظارت از شکلی بودن به سمت فرایند محور بودن" از پاراگراف دوم استخراج شده است. با بررسی داده‌های مصاحبه، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. این فرایند در نگاره ۲ به طور کامل نشان داده شده است.

های مستقیم، به طور مستقیم به درخواست توضیح از خبره در رابطه با چگونگی انجام کار می پردازند. شرط لازم برای اینکه این روش ها به موفقیت دست یابند این است که خبره به اندازه کافی توانایی و رضایت برای به اشتراک گذاری دانش خود داشته باشد. در این روش اطلاعات به سهولت توسط خبره بیان می شوند، البته به غیر از مواردی که خبره به قدری فعالیت مورد نظر را تکرار کرده است که اطلاعات راجع به آن برای خبره بدیهی به نظر می رسند. روش‌های غیرمستقیم به منظور دست یابی به اطلاعاتی به کار گرفته می شوند که به راحتی توسط خبره قابل بیان نیستند. البته دسته بندی روش ها علاوه بر نحوه تعامل با خبره، بر اساس نوع اطلاعاتی که به دست می دهند نیز صورت می گیرد، که در این بخش به آنها اشاره خواهد شد. در این پژوهش از روش مستقیم استفاده شده است و پس از انجام مصاحبه برای درک و استخراج متغیرهای مورد نیاز پژوهش این مفاهیم ابتدا کدگذاری باز و سپس کدگذاری شدند تا متغیر استخراج شود. کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگیها و ابعاد آن در داده کشف میشوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده به وسیله بخشبندی اطلاعات شکل می‌گیرد. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی تر است. نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌ها است. در زیر نمونه‌ای از کدگذاری انجام شده در پژوهش حاضر ارائه شده است:

#### نگاره ۲. فرایند کدگذاری باز مصاحبه با خبرگان

ردیف	کد	تعداد تکرار
۱	فرهنگ جامعه	۲
۲	رعایت اخلاق حرفه ای	۱
۳	نظارت جامع	۲
۴	بررسی پرونده حسابرسی صرفا از حیث شواهد موجود و پشتوانه بندهای ح	۱
۵	بررسی صورتهای مالی و گزارش	۱
۶	شرایط اقتصادی	۲
۷	در نظر گرفتن احتمال خطای انسانی	۲
۸	ایجاد ساز و کارهای حمایت از حسابرسان در مقابل مشکلات کاری	۱
۹	بازرسیهای تصادفی و بدون برنامه ریزی	۱
۱۰	ایجاد انگیزه شغلی	۱
۱۱	برنامه ریزیهای گسترده و کلان جهت ارتقا شغلی و حرفه ای اعضا موسس	۱
۱۲	حمایت از حسابداران رسمی	۱
۱۳	نظارت جهت از بین بردن تاثیر سلیقه شخصی	۶
۱۴	نهاد ناظر خصوصی	۱
۱۵	ایجاد سیستم کنترلی مدرن	۱
۱۶	ایجاد واحد حسابرسی داخلی در موسسات بزرگ	۱

ردیف	کد	تعداد تکرار
۱۷	پیشگیری از تخلف	۳
۱۸	نظارت یکپارچه از سطوح بالا تا پایین	۳
۱۹	برنامه ریزی حسابرسی	۲
۲۰	داشتن دیدگاه توسعه ای از سوی ناظر و انعطاف پذیری ناظر	۱
۲۱	افزایش میزان دسترسی به اطلاعات و شفافیت	۳
۲۲	ارتقا دانش عمومی	۱
۲۳	دسترسی به سیستمهای کنترلی واحدهای نظارتی	۱
۲۴	نظارت بر رعایت قوانین	۱
۲۵	نظارت بر کنترل های داخلی	۲
۲۶	توجه به اندازه موسسات در حسابرسی و نظارت	۴
۲۷	اصلاح ساختار تشکیل موسسات	۵
۲۸	نظارت مستقل از بیرون با ترکیب مناسب	۷
۲۹	تقویت هیئت عالی نظارت	۲
۳۰	اجرای اصولی فرایند کنترل کیفیت	۵
۳۱	ضمانت اجرایی قوی	۱
۳۲	استخدام نیروی کار بیشتر	۱
۳۳	نظارت بر ساختار و ترکیب پرسنلی	۳
۳۴	ایجاد هیئت هم ارز	۱
۳۵	انتخاب مدیران مناسب و متخصص	۱
۳۶	تناسب بین تعداد نیروی کار و تعداد پرونده های که پذیرفته میشود	۲
۳۷	توجه به ظرفیت موسسه جهت پذیرش کار	۲
۳۸	ساعات کاری انعطاف پذیر	۱
۳۹	جذب نیروی ماهر و متخصص	۸
۴۰	به رسمیت شناختن نیروی کار	۱
۴۱	سیستم پاداش مناسب	۱
۴۲	بستن قرارداد مناسب با افراد	۱
۴۳	پرداخت سنوات خدمت	۱
۴۴	توجه به رضایت شغلی کارکنان	۲
۴۵	حفظ و نگهداشت کارکنان متخصص	۳
۴۶	تامین مالی مناسب	۲
۴۷	توانمندسازی نیروی انسانی	۴
۴۸	آموزش مستمر	۷
۴۹	نظارت قانونی پایدار	۷
۵۰	بهبود کنترل داخلی جهت ارتقا کیفیت	۵
۵۱	ایجاد دانش و آگاهی در کارکنان در رابطه با داده های کلان، مدیریت	۱
۵۲	برگزاری امتحان	۲
۵۳	نظارت درونی و بیرونی با حفظ استقلال سازمانی	۷
۵۴	استفاده از شیوه های نظارتی مدرن	۷
۵۵	یکسان سازی استانداردها	۳
۵۶	ایجاد راه و کارهای مناسب جهت تعیین تکلیف موسسات با امتیاز پایین	۲
۵۷	مصونیت واحد	۲
۵۸	استقلال جامعه	۵

ردیف	کد	تعداد تکرار
۵۹	نظارت موردی یا متناوب کنترل کیفیت جامعه بر کنترل کیفیت موسسات	۸
۶۰	انجام خود کنترلی کیفی موسسات	۷
۶۱	تعیین معیارها و شاخصهای مبتنی بر تجربه و دانش جهت جذب و استخدام	۱
۶۲	حقوق و دستمزد مناسب	۹
۶۳	ایجاد زیر ساخت های لازم درمورد بهره مندی موسسات از نیروی حرفه	۲
۶۴	کارکنان با تجربه	۴
۶۵	نیروی کار دانشی	۲
۶۶	کاهش و تعدیل دخالتهای سازمانهای بیرونی	۱۲
۶۷	استقلال مدیریت نظارت حرفه ای	۱۲
۶۸	بازنویسی، اصلاح و اجرای قوانین و مقررات	۹
۶۹	حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک	۷
۷۰	شایسته سالاری نیروی کار	۴
۷۱	راستی آزمایی مستمر کنترل کیفیت موسسات	۵
۷۲	نظارت عالی فراسازمانی	۵
۷۳	اصلاح ساختار نظارت از شکلی بودن به سمت فرایند محور بودن	۲۷
۷۴	به روز رسانی ساختار و حذف بروکراسی اداری	۱۰
۷۵	تفکیک وظایف کنترل کیفیت و کنترل وضعیت	۱
۷۶	مدیریت زمان	۲
۷۷	کنترل کیفیت مستمر	۷
۷۸	نظارت متمرکز	۵
جمع	سیستم کد	۲۸۷

باشد. در مصاحبه دیگری، فرد مصاحبه شونده در پاسخهای خود عنوان کرده است که خود موسسات باید تمرکز بیشتری بر قدرت بخشیدن به واحد کنترل کیفیت نمایند. خود نظمی و خودکنترلی موسسات بیشتر مورد نیاز است تا کنترل و نظارت از بیرون. " به روز رسانی ساختار و حذف بروکراسی اداری"، "بازنویسی، اصلاح و اجرای قوانین و مقررات"، "حقوق و دستمزد مناسب"، "نظارت موردی یا متناوب کنترل کیفیت جامعه بر کنترل کیفیت موسسات"، "جذب نیروی ماهر و متخصص"، "کنترل کیفیت مستمر"، "نظارت درونی و بیرونی با حفظ استقلال سازمانی"، "آموزش مستمر"، "انجام خود کنترلی کیفی موسسات"، "استفاده از شیوههای نظارتی نوین" و ... نیز مورد توجه تعداد زیادی از مصاحبه شوندگان بودهاند.

#### جمع بندی مفاهیم و مقوله بندی

مرحله بعد از شناسایی و استخراج کدها از مصاحبهها، نوبت به تعیین مقولهها و جمع بندی مفاهیم می رسد. در این بخش با توجه به مفاهیم کدها، مقولهها یا ابعاد اصلی مدل تعیین گردیده است.

همانطور که در جدول بالا مشاهده می شود، ۷۸ کد از دل مصاحبهها استخراج گردیده است که بیشترین تکرار مربوط به کد "اصلاح ساختار نظارت از شکلی بودن به سمت فرایند محور بودن" است. بررسی مصاحبهها نشان داد که تقریباً کلیه مصاحبه شوندگان بر شکلی بودن ساختار نظارت اتفاق نظر دارند و برخی از آنها در پاسخهای خود، بیش از یکبار به آن اشاره کردهاند. در واقع ساختار فعلی نظارت تنها به بررسی وجود یا عدم وجود مندرجات بصورت شکلی تأکید دارد و فرایندها را راستی آزمایی نمی کند.

کدهای "کاهش و تعدیل دخالتهای سازمانهای بیرونی" و "استقلال مدیریت نظارت حرفه ای" از منظر تعداد دفعات تکرار در رتبه دوم قرار دارند و اکثریت مصاحبه شوندگان بر این باور هستند که باید ساز و کارهای نظارتی مناسب جهت جلوگیری از دخالت بیجای بورس، بانک مرکزی، امور مالیاتی و ... اتخاذ کرد.

یکی دیگر از مصاحبه شوندگان بیان کرد که وجود نهاد ناظر مستقل خیلی تفاوت معناداری ایجاد نمیکند و مناسب نیست. چون نهادهای نظارتی از خارج از سازمان دانش کافی حسابرسی ندارند. واحد نظارتی باید صلاحیت حرفه ای و تخصصی داشته

پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب "مدیریت منابع انسانی" اختصاص داده شد. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف دیگر شناسایی گردید. در نگاره ۳ نتایج تبدیل کدهای مفهومی به مضمون ذکر شده است.

در این مرحله، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد. بعنوان مثال، به "شایسته سالاری نیروی کار"، "کارکنان با تجربه"، "نیروی کار دانشی"، "تعیین معیارها و شاخصهای مبتنی بر تجربه و دانش جهت جذب و استخدام" و ... که اشاره به یک موضوع دارند، پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم

نگاره ۳. مفاهیم ومضمون های به دست آمده از داده های کیفی

مضمون (تم یا مقوله)	کدمفهومی
مدیریت ریسک	حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک
	در نظر گرفتن احتمال خطای انسانی
	برنامه ریزی حسابرسی
	افزایش میزان دسترسی به اطلاعات و شفافیت
	راستی آزمایی مستمر کنترل کیفیت موسسات
	بررسی صورتهای مالی و گزارش
	بازرسیهای تصادفی و بدون برنامه ریزی
اخلاق حرفه‌ای حسابرسان	نظارت جهت از بین بردن تاثیر سلیقه شخصی
	رعایت اخلاق حرفه ای
	فرهنگ جامعه
منابع انسانی	ایجاد انگیزه شغلی
	برنامه ریزیهای گسترده و کلان جهت ارتقا شغلی و حرفه ای اعضا موسسه
	استخدام نیروی کار بیشتر
	ساعات کاری انعطاف پذیر
	جذب نیروی ماهر و متخصص
	به رسمیت شناختن نیروی کار
	توجه به رضایت شغلی کارکنان
	حفظ و نگهداشت کارکنان متخصص
	توانمندسازی نیروی انسانی
	سیستم پاداش مناسب
	ایجاد زیر ساخت های لازم در مورد بهره مندی موسسات از نیروی حرفه‌ای
	کارکنان با تجربه
	نیروی کار دانشی
	شایسته سالاری نیروی کار
	حقوق و دستمزد مناسب
مدیریتی	انتخاب مدیران مناسب و متخصص
	پرداخت سنوات
	تامین مالی مناسب
	تناسب بین تعداد نیروی کار و تعداد پرونده های که پذیرفته میشود
	توجه به ظرفیت موسسه جهت پذیرش کار
	بستن قرارداد مناسب با افراد
	حمایت از حسابرسان رسمی
	مدیریت زمان
	استقلال مدیریت نظارت حرفه ای
نظارت بر ساختار و ترکیب پرسنلی	

مضمون (تم یا مقوله)	کدمفهومی
ساختاری و سازماندهی	ایجاد ساز و کارهای حمایت از حسابرسان در مقابل مشکلات کاری
	نهاد ناظر خصوصی
	ایجاد واحد حسابرسی داخلی در موسسات بزرگ
	نظارت یکپارچه از سطوح بالا تا پایین
	داشتن دیدگاه توسعه ای از سوی ناظر و انعطاف پذیری ناظر
	دسترسی به سیستمهای کنترلی واحدهای نظارتی
	توجه به اندازه موسسات در حسابرسی و نظارت
	اصلاح ساختار تشکیل موسسات
	نظارت مستقل از بیرون با ترکیب مناسب
	تقویت هیئت عالی نظارت
	اجرای اصولی فرایند کنترل کیفیت
	ایجاد هیئت هم ارز
	استقلال جامعه
	نظارت موردی یا متناوب کنترل کیفیت جامعه بر کنترل کیفیت موسسات
	انجام خود کنترلی کیفی موسسات
	کاهش و تعدیل دخالتهای سازمانهای بیرونی
	اصلاح ساختار نظارت از شکلی بودن به سمت فرایند محور بودن
	به روز رسانی ساختار و حذف بروکراسی اداری
	تفکیک وظایف کنترل کیفیت و کنترل وضعیت
	کنترل کیفیت مستمر
نظارت متمرکز	
نظارت جامع	
نظارت عالی فرا سازمانی	
شرایط اقتصادی کشور	
نظارت بر کنترلهای داخلی	
بهبود کنترل داخلی جهت بهبود کیفیت	
نظارت درونی و بیرونی با حفظ استقلال سازمانی	
دانش و فناوری اطلاعات	آموزش مستمر
	ایجاد سیستم کنترلی مدرن
	برگزاری امتحان
	ارتقاء دانش عمومی
	ایجاد دانش و آگاهی در کارکنان در رابطه با داده های کلان، مدیریت
	استفاده از شیوه های نظارتی مدرن
	نظارت بر رعایت قوانین
	ضمانت اجرایی قوی
	یکسان سازی استانداردها
	ایجاد راه و کارهای مناسب جهت تعیین تکلیف موسسات با امتیاز پایین
	مصونیت واحد
	نظارت قانونی پایدار
	بررسی پرونده حسابرسی صرفا از حیث شواهد موجود و پشتوانه بندهای حسابرسی
	پیشگیری از تخلف
	بازنویسی، اصلاح و اجرای قوانین و مقررات

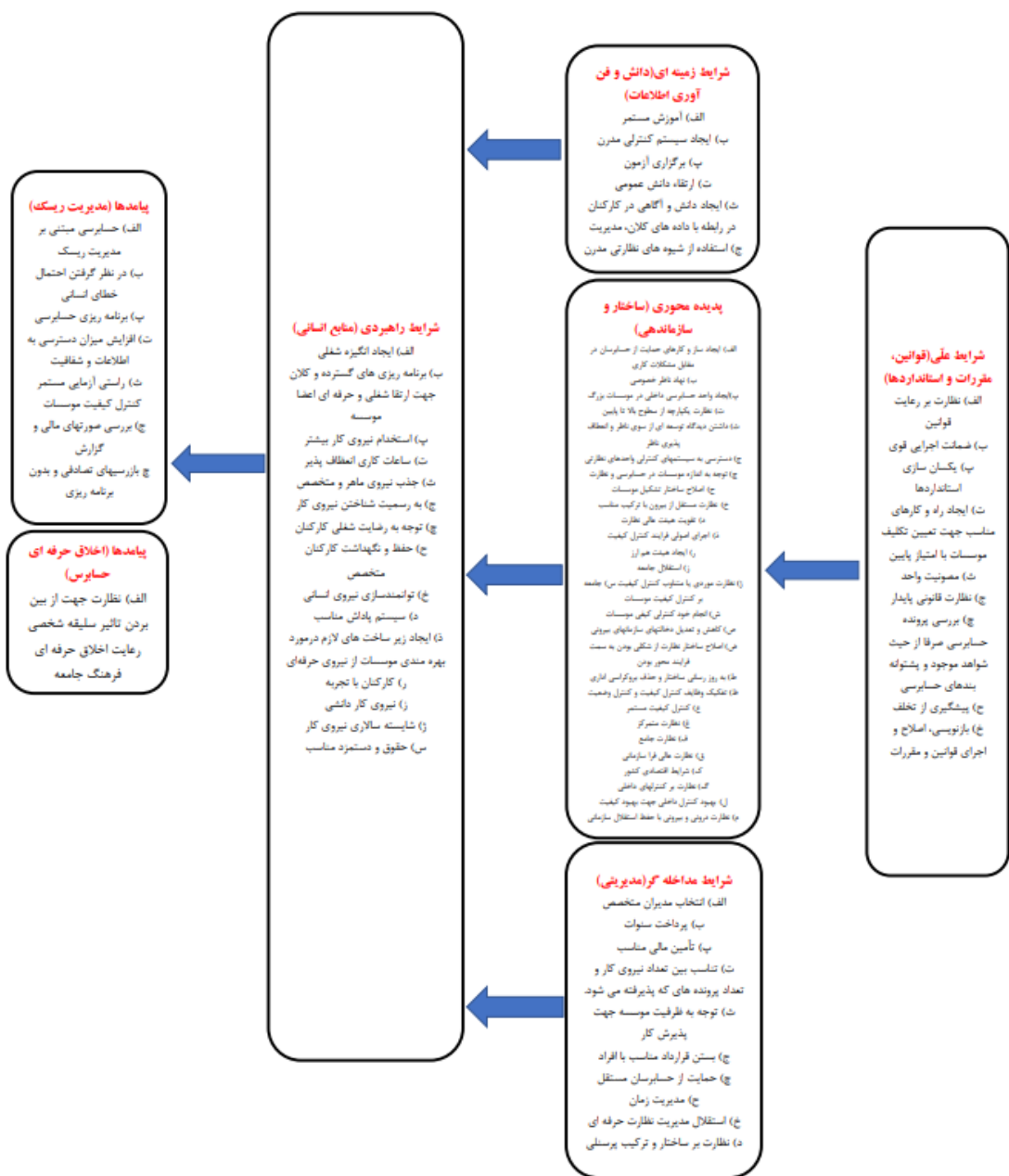
ردیف	شاخص
۵	منابع انسانی (نیروی کار)
۶	اخلاق حرفه‌ای حسابرسان
۷	مدیریت ریسک

همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، کدهای استخراج شده از مصاحبه‌ها، در ۷ مقوله یا بعد اصلی دسته‌بندی شده‌اند. با توجه به نتایج حاصله مدل نهایی پژوهش به شرح شکل ۱ ارایه می‌شود:

در نگاره ۴ نتایج تبدیل کدهای مفهومی به مضمون که در واقع به عنوان شاخص هم در مدل ذکر شده است.

نگاره ۴. مفاهیم و مضمون های نهایی بخش کیفی

ردیف	شاخص
۱	قوانین، مقررات و استانداردها
۲	دانش و فناوری اطلاعات
۳	ساختار و سازماندهی
۴	مدیریتی



**بحث و نتیجه گیری**

نظارت و کنترل فرآیندی برای سنجش عملکرد و انجام اقدامات اصلاحی است تا اطمینان حاصل شود که تجارت در مسیر رسیدن به اهداف خود قرار دارد. سرمایه گذاران به دنبال تحقق اهداف بلندمدت خود هستند و می فهمند که اهدافی فوری وجود دارد که در صورت تحقق اهداف بلندمدت، باید ابتدا به آن ها برسند و نظارت و کنترل عملی است که به دنبال نشانه هایی از چگونگی پیشرفت تجارت در کوتاه مدت و تأثیر پیشرفت فعلی بر عملکرد بلندمدت است. این فرآیندی است که به دنبال علایم است تا اینکه منتظر یک مشکل باشید. نظارت هم چنین شامل جستجوی فرصت ها است.

تصمیمات اقتصادی در بنگاه ها عمدتاً با استفاده از گزارش های مالی اتخاذ می شوند که ماحصل پردازش رویدادهای مالی در سیستم های حسابداری هستند. در این راستا تصمیم گیرندگان برون سازمانی عمدتاً بر اطلاعاتی اتکا می کنند که توسط افراد دیگری با ترجیحات متفاوت از آنان تولید شده اند. نظریات و مطالعات مختلفی نظیر نظریه نظارت، نظریه انتظارات منطقی، نظریه اطلاعات و فرضیه بیمه ضرورت وجود فرآیند حسابداری به عنوان رکن نظارت بر تولید و ارایه اطلاعات مالی را توجیه نموده اند. تأکید بیشتر آن ها نیز بر وجود تضاد منافع بین تولید کنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات مالی و اهمیت اطلاعات در فرآیند تصمیم گیری بوده است. در رابطه با مکانیزم و جایگاه فرآیند حسابداری نیز تقریباً بین همه نظریات موجود توافق وجود دارد، به این ترتیب که فرآیند حسابداری بر عهده نهادی مستقل از تولید کننده اطلاعات مالی و به نمایندگی از عموم جامعه گذاشته شود، این نقش در جوامع کنونی توسط حرفه حسابداری انجام می گیرد.

طبق نتایج، نظارت بر رعایت قوانین به عنوان عامل اصلی و شرط علی اولیه در کنترل کیفیت موسسات حسابداری شناسایی شده است. سایر موارد مطرح عبارتند از: (ب) ضمانت اجرایی قوی؛ (پ) یکسان سازی استانداردها؛ (ت) ایجاد راه و کارهای مناسب جهت تعیین تکلیف موسسات با امتیاز پایین؛ (ث) مصونیت واحد؛ (ج) نظارت قانونی پایدار؛ (چ) بررسی پرونده حسابداری صرفاً از حیث شواهد موجود و پشتوانه بندهای حسابداری؛ (ح) پیشگیری از تخلف؛ (خ) بازنویسی، اصلاح و اجرای قوانین و مقررات. نکته قابل توجه در اظهارات خبرگان ضمانت اجرایی قوی و نظارت قانونی پایدار بیشتر بر نظارت حرفه ای حسابداری در کشور مطرح است. هر یک از طرح های نظارت حرفه ای حسابداری (راهبردها) با توجه به شرایط علی در بستر الف) آموزش مستمر؛ (ب) ایجاد سیستم کنترلی مدرن؛ (پ) برگزاری آزمون؛ (ت) ارتقاء دانش عمومی؛ (ث) ایجاد دانش و آگاهی در کارکنان در رابطه با

داده های کلان، مدیریت؛ (ج) استفاده از شیوه های نظارتی مدرن به عنوان شرایط زمینه ای و الف) انتخاب مدیران متخصص؛ (ب) پرداخت سنوات؛ (پ) تأمین مالی مناسب؛ (ت) تناسب بین تعداد نیروی کار و تعداد پرونده های که پذیرفته می شود؛ (ث) توجه به ظرفیت موسسه جهت پذیرش کار؛ (ج) بستن قرارداد مناسب با افراد؛ (چ) حمایت از حسابرسان مستقل؛ (ح) مدیریت زمان؛ (خ) استقلال مدیریت نظارت حرفه ای؛ (د) نظارت بر ساختار و ترکیب پرسنلی به عنوان شرایط مداخله گر متولد می شوند. پیامد طرح های نظارت حرفه ای حسابداری در سطح مدیریت ریسک و اخلاق حرفه ای حسابرس قابل بررسی است. در سطح مدیریت ریسک، این پدیده با توجه به علت وقوع آن منجر به الف) حسابداری مبتنی بر مدیریت ریسک؛ (ب) در نظر گرفتن احتمال خطای انسانی؛ (پ) برنامه ریزی حسابداری؛ (ت) افزایش میزان دسترسی به اطلاعات و شفافیت؛ (ث) راستی آزمایی مستمر کنترل کیفیت موسسات؛ (ج) بررسی صورتهای مالی و گزارش؛ (چ) بازرسیهای تصادفی و بدون برنامه ریزی قابل بررسی است. در سطح اخلاق حرفه ای حسابرس هم نظارت جهت از بین بردن تأثیر سلیقه شخصی رعایت اخلاق حرفه ای فرهنگ جامعه قابل تأمل است. در عین حال می توان شاخص های مطرح را در دو طبقه سطح نهاد بالادستی و سطح موسسه طبقه بندی کرد؛ به این صورت که قوانین، مقررات، استانداردها؛ ساختار و سازمان دهی در سطح نهاد بالادستی و دانش و فن آوری اطلاعات؛ مدیریتی؛ منابع انسانی؛ اخلاق حرفه ای حسابرس و مدیریت ریسک را در سطح موسسه طبقه بندی کرد.

**فهرست منابع**

- بستانیان، جواد (۱۳۹۰). وضعیت نظارت حرفه ای بر کار حسابرسان. حسابرس، شماره ۵۴، ۷۹-۷۴.
- حیدری، مهدی؛ قادری، بهمن؛ رسولی، پیمان (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر هزینه های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۳)، ۳۵۳-۳۷۲.
- علوی، سید محمد (۱۳۹۸). عوامل و موانع کیفیت حسابداری در ایران، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۴۶.
- دادگر، یدالله (۱۳۸۰). مبانی و اصول علم اقتصاد: کلیاتی از اقتصاد برای همه، قم: دفتر تبلیغات اسلامی حوزه علمیه قم.
- رجبی، رشیدالدین؛ صابری، مریم (۱۳۹۱). ساختار گزارشگری مالی و گزارش حسابرس، مجله حسابرس، شماره ۶۲.

- inspections. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 144-174.
- Baker, C. R., Bédard, J., & Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2015). *Basics of Qualitative Research Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (4<sup>th</sup> ed.). Thousand Oaks: CA: Sage.
- DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), 265-287.
- Hanlon, M., & Shroff, N. (2022). Insights into auditor public oversight boards: Whether, how, and why they "work". *Journal of Accounting and Economics*, 74(1), 101497.
- Ittonen, K. (2010). A Theoretical Examination of the Role of Auditing and Relevance of Audit Reports. *Business Administration* 28, Accounting and Finance.
- McLellan, T. (2021). Impact, theory of change, and the horizons of scientific practice. *Social Studies of Science*, 51(1), 100-120.
- Pinello, A. S., Volkan, A. G., Franklin, J., Levatino, M., & Tiernan, K. (2019). The PCAOB audit quality indicator framework project: Feedback from stakeholders. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 16(1), 1-8.
- رفیعی، آزاده؛ حاجیها، زهره (۱۳۹۳). تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر بهنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۴، صص: ۱۲۱-۱۳۷.
- ستایش، محمدحسین؛ منصوری، شعله (۱۳۹۳). بررسی مقایسه‌ای سازوکارهای حاکمیت شرکتی در شرکت‌های درمانده و غیردرمانده بورسی، تحقیقات مالی، سال شانزدهم، شماره اول، ۹۹-۱۱۲.
- مهربان پور، محمدرضا؛ قیومی، زهره (۱۳۹۶). به روزرسانی استانداردگذاری هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام برای سال ۲۰۱۷ میلادی. حسابدار رسمی، شماره ۳۹، صص: ۱۳-۱۸.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری.
- نیک بخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو، امید. (۱۳۹۶). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۴۱-۴۶۲.
- دانایی فرد، حسن؛ امامی، سید مجتبی (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده، اندیشه مدیریت راهبردی، سال اول، شماره ۲، ۶۹-۹۷.
- رخشنده‌رو، علیرضا (۱۳۷۸). جایگاه و نقش نظارت در نظام جمهوری اسلامی ایران، مجموعه مقالات چهارمین اجلاس بازرسان کل آسیا، صفحه ۱۴۹-۱۳۹.
- رویایی، رضمانعلی؛ طالب نیا، قدرت اله؛ حساس یگانه، یحیی؛ جلیلی، صابر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، ۱۶، ۲۶-۱۵.
- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی؛ مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار، دوره ۶، شماره ۲۳، ۱۷۳-۱۰۳.
- ناطق، سمیرا؛ مهرانی، کاوه؛ تحریری، آرش (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۱، ۱۷۹-۱۵۹.
- Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **Presenting the optimal model of professional audit supervision in the public accountant's community of Iran**

**Zahra Vali**

Ph.D Student in Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.

**Esfandiar Malekian**

Professor, Department of Accounting, Mazandaran University, Sari, Iran.  
(Corresponding Author)

**Reza Gholami Jamkarani**

Associate Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.

**Azadeh Madahi**

Assistant Professor, Department of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

### **Abstract**

The present research is trying to present the optimal model of professional audit supervision in the public accountant community of Iran by combining qualitative research methods using grounded theory approach and document analysis. The statistical population of the research is the audit experts who have been selected for interviews according to the purpose of the research, using the snowball or chain sampling method. In addition to the conducted interviews, in order to increase the validity and comprehensiveness of the research, the existing documents and documents regarding professional audit supervision have been carefully studied, reviewed and analyzed. The results of the research show that the final concepts and themes of the research include laws, regulations and standards; knowledge and information technology; structure and organization; managerial; human resources; auditor's professional ethics; are risk management.

The results of the research show that the final concepts and themes of the research include laws, regulations and standards; knowledge and information technology; structure and organization; managerial; human resources; auditor's professional ethics; are risk management.

**Key words:** Auditor's professional ethics, professional audit supervision, foundational theorizing