

**The effect of security and complexity of accounting information on the quality of the auditor's report with the moderating role of independence and expertise of the auditor**

saeed moradi <sup>1</sup> | moheb ali dehghani <sup>2</sup>

Research Paper

Received:  
22 May 2022  
Accepted:  
25 October 2022  
P.P: 115-144



**Abstract**

In this research, the impact of the security and complexity of accounting information on the quality of audit reports has been investigated from the perspective of auditors with the moderating role of auditor independence and expertise. The method of the present research is applied in terms of its purpose and analytical survey in terms of its nature and execution method because its information was collected by survey method. According to the topic of the research that examines the relationship between variables, the research is of the correlation type. The statistical population in this research includes the number of 2084 official auditors, Cochran's formula was used to determine the sample size, the stratified random sampling method is used to select the units of the studied society in the strata that are more homogeneous in terms of variables. are grouped so that their changes within the groups are less and after that a number of samples have been selected from each of the classes, 324 questionnaires were distributed and 210 questionnaires were received with a return rate of 65%. This number is enough to test research hypotheses using PLS-Smart - SPSS software. The reliability of the questionnaire was calculated using Cronbach's alpha coefficient and its value was higher than 0.70 for each dimension, which confirmed the research hypotheses.

**Keywords:** Information security, accounting information complexity, report quality, auditor independence and expertise.

1. Corresponding Author, Imam Hossein University, Faculty of Management and Accounting. saeedmoradi0415@gmail.com
2. Department of Management and Economics, Imam Hossein Comprehensive University.



## تأثیر امنیت و پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابرسی با نقش تعدیلگری استقلال و تخصصی حسابرسی

سعید مرادی<sup>۱</sup> | محب علی دهقانی<sup>۲</sup>

### چکیده

در این پژوهش به بررسی تأثیر امنیت و پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی از دیدگاه حسابرسان با نقش تعدیلگری استقلال و تخصص حسابرسان پرداخته شده است. روش پژوهش به‌لحاظ هدف، کاربردی و به‌لحاظ ماهیت و شیوه اجرا پیمایشی تحلیلی است، زیرا اطلاعات آن به روش پیمایشی جمع‌آوری شده است؛ با توجه به موضوع پژوهش که به بررسی رابطه بین متغیرها می‌پردازد تحقیق از نوع همبستگی است. جامعه آماری پژوهش شامل تعداد ۲۰۸۴ حسابرسان رسمی است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای است که در این نمونه‌برداری واحدهای جامعه مورد مطالعه در طبقه‌هایی که از نظر صفت متغیر همگن‌تر هستند، گروه‌بندی شده است تا تغییرات آن‌ها در درون گروه‌ها کمتر شود و پس از آن از هر یک از طبقه‌ها تعدادی نمونه انتخاب شده است. تعداد ۳۲۴ پرسشنامه توزیع شد که با نرخ بازگشت ۶۵٪ به تعداد ۲۱۰ پرسشنامه دریافت شد که این تعداد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS - PLS-Smart کافی است. پایایی پرسشنامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه و مقدار آن برای هر یک از ابعاد بیشتر از ۷۰٪ شد. و در نهایت فرضیات پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. **کلیدواژه‌ها:** امنیت اطلاعات، پیچیدگی اطلاعات حسابداری، کیفیت گزارش، استقلال و تخصص حسابرسان

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده حسابداری، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران  
saeedmoradi0415@gmail.com

۲. استادیار، گروه مدیریت مالی اسلامی، دانشکده مدیریت، دانشگاه جامع امام حسین (ع)، تهران، ایران  
mohebdheghani@yahoo.com

## مقدمه

طبق آمار مؤسسه پونمون، حملات سایبری در سال‌های اخیر بی‌سابقه بوده است، از ده خطر برتر فناوری شناسایی شده توسط مؤسسه حسابرسان داخلی، امنیت سایبری و امنیت اطلاعات به‌عنوان دو خطر برتر فناوری، که شرکت‌ها با آن روبه‌رو هستند، رتبه‌بندی می‌شوند، به‌طور متوسط ۱۶۰ حمله سایبری موفقیت‌آمیز در هفته در سال ۲۰۱۴ گزارش شد که بیش از سه برابر میانگین سال ۲۰۱۰ بوده است. هزینه‌های حملات سایبری بسیار زیاد است، به‌طور متوسط هزینه حملات سایبری ۱۵/۴ میلیون دلار برای یک شرکت فعال در امریکا است، که این رقم از سال ۲۰۱۰ بیش از دو برابر شده است که انتظار می‌رود تعداد نقض داده‌ها همچنان در حال افزایش باشد (دیپیترو، ۲۰۱۳). جرایم سایبری تا سال ۲۰۱۹ بیش از ۲ تریلیون دلار برای کسب و کارها هزینه داشته است (ژویتر، ۲۰۱۹) که تقریباً چهار برابر هزینه برآورد شده در سال ۲۰۱۵ است. با توجه به این یافته‌ها می‌بینیم که مدیریت خطرپذیری امنیت سایبری از اهمیت زیادی برخوردار است و می‌توانیم با اطمینان به‌عنوان یک کلیت ادعا کنیم که امنیت سایبری با کیفیت بیشتر به‌نفع شرکت‌ها در همه جا است. مدیران و حسابداران باید با انواع حملات و تهدیدها، روشهای ایجاد امنیت در سامانه‌ها و روند بهینه‌سازی امنیت در سامانه‌های اطلاعاتی آشنا باشند تا موفق به ایجاد امنیت در سامانه‌های اطلاعاتی خود شوند. از طرفی نمی‌توان امنیت را به‌طور کامل در سامانه ایجاد کرد؛ اما همواره باید سعی مدیران بر این باشد که با استفاده از نیروی انسانی خبره و آگاه، امنیت را در سامانه‌ها تا سطح قابل قبولی افزایش دهند. برقراری امنیت قابل قبول در سامانه‌های اطلاعات حسابداری، باعث افزایش قابلیت اتکا و قابلیت اعتماد به گزارش‌های مالی می‌شود که این امر نیز در نهایت به مفیدبودن اطلاعات گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی منجر خواهد شد (سعیدی، ۱۳۹۵).

حسابرسی در عصر جدید فرایند جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک در محیط فناوری اطلاعات است؛ بنابراین الگوها و روش‌های سنتی و دستی پاسخگو و برآوردکننده انتظارات سازمان نیستند. سازمان‌ها در نظر دارند با استفاده از فناوری اطلاعات در انجام کارهای حسابرسی، مدت‌زمان گردآوری اطلاعات در حوزه حسابرسی را کاهش دهند و دقت و صحت اطلاعات مالی جمع‌آوری شده را افزایش داده و محدوده نظارت مالی و بودجه‌ای خود را افزایش

دهند. امروزه یکی از شاخه‌های تخصصی حسابداری، طراحی سامانه‌های حسابداری است. مدیریت برای تصمیم‌گیری راهبردی، نیازمند اطلاعاتی است که عموماً به‌وسیله سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری فراهم می‌شود (پورحیدری، ۱۳۸۵). کار سامانه‌های اطلاعاتی، پردازش داده‌ها است؛ اما گاه تصور می‌شود که در سامانه‌های اطلاعاتی سازمان‌ها آنچه روی می‌دهد، صرفاً پردازش داده خام و اولیه رویدادهای مالی و غیر مالی مؤثر بر فعالیت‌های سازمان است. اما واقعیت این است که سطوح مختلف مدیران با مسائل گوناگونی درگیرند که به‌لحاظ پیچیدگی شیوه‌های حل مسئله در درجات مختلفی قرار دارد و نوع سامانه‌هایی که می‌تواند به حل این مجموعه متنوع کمک کند، در طیفی از نظام‌های اطلاعاتی متعارف گذشته‌نگر تا سامانه‌های هوشمند آینده‌نگر قرار دارد که بحث برقراری امنیت در آن سامانه‌ها در خور توجه است (عرب‌مازار، ۱۳۸۵). در شرکت‌ها و سازمان‌هایی که امنیت سامانه‌های اطلاعاتی آنها ضعیف است، خطر نفوذ به آن سامانه و دستکاری اطلاعات آن‌ها زیاد است و خسارت‌های وارد شده می‌تواند غیر قابل جبران باشد. نیاز به ایمنی اطلاعات ایجاب می‌کند که پیش‌بینی‌های لازم توسط مدیریت صورت گیرد تا اطلاعات سامانه از ایمنی مناسبی برخوردار و اطلاعات آن قابل اتکا باشد. فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خارجی از صورت‌های مالی، یکی از اهداف گزارشگری مالی شرکت‌ها است. اطلاعات به‌منظور مفیدبودن برای تصمیم‌گیری باید قابل فهم، مربوط، قابل اعتماد و قابل مقایسه باشد. به‌موقع‌بودن صورت‌های مالی یکی از مهمترین عوامل تعیین‌کننده مربوط‌بودن اطلاعات است. به‌موقع‌بودن به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه‌ترین زمان و به سریع‌ترین شکل ممکن در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در غیر این صورت با گذشت هرچه بیشتر زمان ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد. به‌هنگام‌بودن گزارشات مالی شرکت توسط استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، حرفه حسابداری و سازمان‌های حرفه‌ای و نظارتی به‌عنوان یکی از ویژگی‌های اطلاعات حسابداری مالی شناخته شده است (صالحی، ۱۳۹۶).

یکی از عواملی که ممکن است بر به‌موقع‌بودن ارائه صورت‌های مالی حسابداری شده تأثیرگذار باشد، پیچیدگی اطلاعات حسابداری است. با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، حسابرسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابداری رعایت کنند؛ زیرا وقوع اشتباه در حسابداری اجتناب‌ناپذیر است. از دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی

حسابداری (۲۰۰۸) مشکلات پیچیدگی ناشی از موارد ذیل است: ۱. تعدد ابزارهای مالی اندازه‌گیری ۲. حسابداری پوشش خطرپذیری ۳. دامنه استانداردهای حسابداری در زمینه ابزارهای مالی و تعریف ابزارهای مالی ۴. عدم شناخت ابزارهای مالی ۵. ارائه و افشا ۶. دیگر موضوعات (از قبیل واحد حسابداری). برای مثال، به کار بستن رویه صحیح حسابداری تحصیل یک واحد اقتصادی توسط واحد اقتصادی دیگر، مسائل حسابداری نسبتاً پیچیده و مهمی را ایجاد می‌کند و یا افزایش تعداد محصول شرکت می‌تواند به افزایش فرایند مدت‌زمان تهیه بهای تمام‌شده محصولات منجر شود (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۰۸: ۱۱). با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، حسابرسان باید در تمام مراحل حسابرسی مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را اعمال کنند؛ زیرا وقوع اشتباه در حسابداری اجتناب‌ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود، ممکن است آثار زیانباری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد؛ بنابراین لازم است حسابرسان به‌منظور کاهش این خطرات شناخت کاملی از واحد اقتصادی و محیط آن داشته باشند. این شناخت، آگاهی از صنعت صاحب‌کار و محیط قانونی و عملیاتی حاکم بر آن را شامل می‌شود. پیچیدگی حسابداری شرکت مورد بررسی و هم‌چنین کیفیت گزارشگری مالی نیز می‌تواند بر میزان به‌موقع بودن گزارشات مالی تأثیرگذار باشد. کیفیت کم گزارشگری مالی و پیچیدگی حسابداری می‌تواند باعث افزایش زمان حسابرسی شود که در نهایت به افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرس و هم‌چنین صورت‌های مالی حسابرسی‌شده منجر خواهد شد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳). در عامل تجربه حسابرس، تجربه تأثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد و باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌کارهای گوناگون در شرایط خاص می‌شود. سطح تجربه حسابرسان، تعبیر حسابرس از فشارهای چندجانبه پاسخگویی را تحت تأثیر قرار می‌دهد به‌گونه‌ای که در اختلاف نظرهای بین صاحب‌کار و حسابرس، حسابرسان با تجربه‌تر رفتار مسالمت‌آمیزتری خواهند داشت (همتی و همکاران، ۱۳۹۷).

در کیفیت گزارش یک حسابرس، تعدیلات حسابداری یا به‌سبب به‌کارگیری نادرست و یا

درک ناقص از استانداردهای حسابداری و ضعف مطابقت‌دهی رویدادهای مالی با آنها رخ می‌دهد. دستکاری در اقلام تعهدی در نهایت سبب انحراف در ارائه اقلام اطلاعاتی در صورت‌های مالی می‌شود. چندین عامل سبب می‌شود که حسابرسان خود را مجاز بدانند تا صدور ثبت‌های تعدیلی بابت انحرافات در حسابداری را الزامی نمایند، یک عامل فشار صاحب‌کار مبنی بر درخواست وی بر عدم ارائه اقلام در گزارش‌های مالی از طریق تحت فشار قرارداد حسابرسان است. عامل بعدی سطح اهمیت است که به دلیل تأثیرگذاری بحث اصولی و رفتاری، حسابرسان تصمیم می‌گیرند تا اقلامی را گزارش نکنند و از استانداردها عبور کنند (اشمیت و همکاران، ۲۰۱۸). پژوهش‌های قبلی درباره شکست حسابرسان به بحث درباره رابطه کیفیت حسابرسان و ویژگی‌های صاحب‌کاران حسابرسان شده پرداخته‌اند (هانگ، چنگ، ۲۰۱۸). اقامه دعوی از سوی استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسان نه تنها به تحمیل هزینه بر شخص حسابرسان منجر می‌شود؛ بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه نیز وارد می‌کند. این پیامدهای ناگوار، مسئله خطرپذیری دادخواهی حسابرسان را به یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های جامعه حسابرسان تبدیل کرده است. به گونه‌ای که حسابرسان همواره تلاش می‌کنند تا به‌طور مداوم خطرپذیری دادخواهی خود را ارزیابی کرده و تدابیر الزم را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ کنند (قدیم پور و همکاران، ۱۳۹۵). حسابرسان با کیفیت‌تر صحت اطلاعات ارائه‌شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت به‌دست آورند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

ضرورت انجام این پژوهش از چند بعد حائز اهمیت است: اول اینکه پیچیدگی اطلاعات حسابداری موضوع نسبتاً جدیدی است و ما در نظر داریم این موضوع را به اشکال مختلف در این پژوهش بررسی کنیم و تأثیر آن را به‌طور هم‌زمان با متغیر امنیت اطلاعات بر گزارشگری مالی بسنجیم؛ دوم اینکه کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت اطلاعات برای تمام ذی‌نفعان شرکت به‌ویژه سهام‌داران بالفعل و بالقوه همیشه از اهمیت خاصی برخوردار بوده است و می‌تواند به‌عنوان عامل مؤثری در انتخاب سرمایه‌گذاری مطلوب مورد استفاده قرار گیرد؛ سوم اینکه نتایج این پژوهش به‌عنوان پژوهشی جدید می‌تواند اطلاعات سودمندی را در مقایسه با پژوهش‌های پیشین در اختیار تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت قرار دهد؛ چراکه سرمایه‌گذاران همواره نگران منافع خود در شرکت هستند و کیفیت بهتر حسابرسان سبب افزایش اطمینان‌بخشی

گزارشات مالی می‌شود و تا حدود زیادی عدم تقارن اطلاعاتی، نگرانی و خطرپذیری سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. علاوه بر این بر آوردن نیازهای اطلاعاتی شرکت‌ها، مدیران و ارائه نتایج کاربردی در زمینه تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری و امنیت اطلاعات بر کیفیت گزارش‌های مالی می‌تواند به مدیران شرکت‌ها به منظور اتخاذ تصمیم‌های مالی صحیح و معقول کمک کند. در این پژوهش تصمیم گرفته شده است که دو مورد از موارد مهم کیفیت گزارش مالی حسابرسان با هم مورد بررسی قرار گیرد: اول، امنیت اطلاعات که با زیرمجموعه‌هایی مثل "عوامل محیطی و خط‌مشی سازمان، عوامل انسانی، آموزش و فرهنگ امنیتی، عوامل فیزیکی، عوامل زیرساخت فناوری، عوامل امنیتی سامانه‌های اطلاعاتی" و دوم، پیچیدگی اطلاعات حسابداری با زیرمجموعه‌هایی از قبیل "صورت‌های مالی تلفیقی، گوناگونی محصولات، اقلام تعهدی و معاملات با اشخاص وابسته" و تأثیر متغیرهای کنترلی از جمله "استقلال و تخصص حسابرسان در صنعت" مورد بررسی قرار خواهد گرفت. این پژوهش به دنبال پاسخی علمی برای سؤال‌های زیر است:

- پیچیدگی اطلاعات حسابداری تا چه میزان بر کیفیت گزارش مالی حسابرسان تأثیر دارد؟

- امنیت اطلاعات تا چه میزان بر کیفیت گزارش مالی حسابرسان تأثیر دارد؟

- استقلال و تخصص حسابرسان تا چه میزان نقش تعدیل‌کننده بر متغیرهای امنیت و پیچیدگی

اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابرسان دارد؟

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### پیچیدگی اطلاعات حسابداری

زمانی از یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می‌شود که تصمیم‌گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم‌گیری در این زمینه نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد. حسابرسان نسبت به کارهایی که از آن به عنوان ساده یاد می‌شود اعتماد بیشتری برای قضاوت دقیق دارند. از طرف دیگر در زمینه کارهایی که از آنها به عنوان مشکل یا پیچیده یاد می‌شود، اطمینان کمتری نسبت به دقت قضاوت دارند. این موضوع، دلیلی است برای اینکه حسابرسان در یک کار ساده برعکس کارهای پیچیده انتظار دارند تا قضاوتی دقیق انجام دهند (خواجه‌وی و نوشادی، ۱۳۹۱).

نظریه پیچیدگی بینشی را برای تفکر کردن در مورد جهان ارائه می‌کند. این نظریه رویدادی را پیش‌بینی نمی‌کند، اما قادر است به سازمان برای شناسایی قابلیت‌ها و یافتن ریسک‌های آن‌ها کمک کند. پیچیدگی سامانه ناشی از قواعد پیچیده نیست؛ بلکه ناشی از رفتار پیچیده‌ای است که از روابط درون‌سازمانی، تعاملات متقابل و ارتباطات دوجانبه عوامل در داخل و بین سامانه و محیط به وجود می‌آید. پیچیدگی را می‌توان بر حسب پیچیدگی ساختاری و پیچیدگی عملیاتی طبقه‌بندی کرد. پیچیدگی ساختاری در رابطه با قابلیت پیش‌بینی بهای تمام‌شده محصولات، بهای تمام‌شده فرایند تولید و بهای تمام‌شده مواد اولیه و نیروی کار است. پیچیدگی عملیاتی به بهای تمام‌شده غیرمنتظره تنوع در محصولات ناشی از نبود اطمینان در تقاضای مشتریان مربوط است؛ هم‌چنین ممکن است ناشی از زیان تداوم فعالیت سازمان به دلیل کمبودها و کاستی‌ها باشد.

از دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی، مشکلات پیچیدگی ناشی از موارد ذیل است:

۱. تعدد ابزارهای مالی اندازه‌گیری حسابداری
۲. حسابداری پوشش خطرپذیری
۳. دامنه استانداردهای حسابداری در زمینه ابزارهای مالی و تعریف ابزارهای مالی
۴. عدم شناخت ابزارهای مالی
۵. ارائه و افشا و دیگر موضوعات از قبیل واحد حسابداری (العمودی و کومار، ۲۰۱۷).

### پیچیدگی محیط

سیاست سرمایه‌گذاران و تصمیم‌مدیران فقط در رابطه با پیچیدگی و پویایی محیط کسب و کار مفهوم عینی دارد. تصمیم‌گیری مدیریت نه مطلق است و نه مستقل، بلکه حد اطمینان ماهیت سیاست سرمایه‌گذاران را توجیه می‌کند. پیچیدگی عنصر مهمی از تفکر تاریخی ما را درباره عدم اطمینان محیط کسب و کار تشکیل می‌دهد. محیط پیچیده محیطی است که روابط متقابل در امر تصمیم‌سازی به‌منظور طراحی نقشه مدیریتی، به شناخت و درک بالایی نیاز دارد. پیچیدگی محیط کسب و کار واقعیتی است که باید آن را شناخت، چون کالبد تاریخچه فعالیت‌های مالی شرکت را می‌سازد. شواهد مختلفی در مورد رابطه بین پیچیدگی و عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. بر این اساس که محیط پیچیده، با ایجاد یک شرایط نامطمئن، دشواری سرمایه‌گذاران در ارزیابی



مدیریت سود را افزایش می‌دهد، برای مثال، حسابداری برای شرکت‌هایی پیچیده‌تر است که با تنوع عملیات تجاری و پهنه جغرافیایی همراه هستند؛ مدیریت سود با تنوع جغرافیایی افزایش یافته است و کشف و شناسایی آن برای شرکت‌کنندگان بازار سهام دشوارتر می‌شود. حسابداری ادغام‌های کاهش‌محور (منفی) که با انگیزه‌های مالی یا کاهش تنوع پدید می‌آید، نسبت به ادغام‌های افزایش‌محور (مثبت) در بلندمدت از عملکرد بهتری برخوردار است؛ البته شواهدی نیز هست که عملکرد بلندمدت حسابداری، ادغام‌های افزایش‌محور را بهتر نشان می‌دهد (بشکوه، ۱۳۹۸).

پیچیدگی یکی از مهمترین موضوعات گزارشگری مالی است و در میان آنها ابزارهای مالی از همه پیچیده‌تر است. بورس اوراق بهادار امریکا (۲۰۰۸) پیچیدگی گزارشگری مالی را این‌گونه تعریف می‌کند: "مشکل استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌منظور درک و تجزیه و تحلیل جزئیات فعالیت‌های اقتصادی و عملکرد شرکت از طریق پرکردن افشای اطلاعات حسابداری در فرم K-10. پترسون (۲۰۱۲) نیز پیچیدگی اطلاعات حسابداری را چنین بیان کرد: "پیچیدگی ناشی از مشکلات ذاتی در استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری و ترسیم فعالیت‌های اقتصادی شرکت برای شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی با استفاده از قواعد حسابداری است." وی نشان داد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری به شناخت درآمد و هم‌چنین ناتوانی در تکمیل فرم ارائه گزارش سالانه به کمیسیون بورس اوراق بهادار k-10 مرتبط است. ایشان به سه دلیل بر شناخت درآمد تمرکز می‌کند.

۱. شناخت درآمد در همه شرکت‌ها وجود دارد.

۲. اشتباه در گزارشگری درآمد به‌طور معمول به ارائه دوباره صورت‌های مالی منجر می‌شود.

۳. شواهد غیر رسمی نشان می‌دهد که شناخت درآمد می‌تواند پیچیده باشد (ممنون، ۱۴۰۰).

### پیچیدگی اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابداری

حق الزحمه حسابرس براساس بهای تمام‌شده خدمات به کار رفته در فرایند حسابرسی به‌علاوه تخمینی از زیان‌های آینده ناشی از مسئولیت حسابرسان در برابر گزارش صادرشده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرایند در سه مرحله انجام می‌شود در مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آینده ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذی‌نفع مثلاً سهام‌دار متحمل می‌شود. مرحله

دوم، به کارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا اینکه منابع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آینده ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرسی قیمت را تعیین می‌کند تا اینکه هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرسی نقش مهمی در قیمت دارد، اگرچه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت خوب نیست؛ اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب مؤسسات حسابرسی هزینه‌های استاندارد را برای انجام کارهای خود در نظر می‌گیرند که به‌طور طبیعی دستمزد دریافتی آنها بیشتر از این هزینه‌هاست. در صورت رقابت در بازار مؤسسات حسابرسی علاوه بر دریافت حق‌الزحمه کمتر ممکن است که صاحب‌کار خود را نیز از دست بدهد در صورتی که مؤسسات حسابرسی، حق‌الزحمه خیلی بیشتری را نیز نسبت به هزینه‌های صرف‌کرده برای خدمات حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه است. پژوهش‌ها در کشورهای مختلف سعی در بررسی عوامل تأثیرگذار بر چگونگی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی داشته‌اند و متغیرهای مستقل متفاوتی را به‌عنوان عامل تأثیرگذار بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی ارائه کرده‌اند (بشکوه، ۱۳۹۸).

### پیچیدگی اطلاعات حسابداری و اظهار نظر مشروط در رابطه با تداوم فعالیت

تأثیرات پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر روی خطرپذیری حسابرسی به احتمال زیاد در راهبردهای مورد استفاده حسابرسان برای جبران ریسک قضاوت منعکس می‌شود. با توجه به اینکه مبنای اظهار نظر حسابرسان در رابطه با صورت‌های مالی با اهمیت است، یک راهبرد برای کاهش ریسک حسابرسی، پایین آوردن سطح آستانه اهمیت برای اظهار نظر مشروط در رابطه با تداوم فعالیت است. ارائه اظهار نظر مشروط قبلی نسبت به احتمال ورشکستگی واحد تجاری از یک‌سو سبب کاهش میزان احتمال قرار گرفتن حسابرسان در معرض ریسک دعاوی حقوقی خواهد شد و از سوی دیگر سبب کمتر شدن مسئولیت حسابرسان نسبت به عدم افشای زیان در صورت سود و زیان است. پیچیدگی اطلاعات حسابداری دارای رابطه مستقیم و معناداری با اظهار نظر مشروط در رابطه با تداوم فعالیت است. آن‌ها هم‌چنین نشان دادند ریسک ناشی از تحریف‌های با اهمیت بر این ارتباط تأثیرگذار است (هونگ و همکاران، ۲۰۱۸).

## امنیت اطلاعات

در اوایل دهه ۸۰ میلادی امنیت فقط با دیدگاه فنی مشاهده می‌شد و برقراری آن را منوط به امنیت رایانه و دستگاه‌های جانبی می‌دانستند؛ اما با گذشت زمان متوجه شدند که بیشتر تجاوزات امنیتی از طریق مسائلی همچون ضعف‌های مدیریتی (از لحاظ امنیتی) و عوامل انسانی (به دلیل نبود آموزش) است؛ لذا از اواسط دهه ۸۰ میلادی تا اواسط دهه ۹۰ میلادی بحث مدیریت امنیت اطلاعات مطرح شد که آن را منوط به خط‌مشی امنیت اطلاعات و ساختارهای سازمانی و مؤلفه‌هایی چون استانداردهای امنیت اطلاعات، گواهینامه‌های بین‌المللی، فرهنگ‌سازی امنیت اطلاعات در سازمان، پیاده‌سازی معیارهای ارزیابی دائمی و پویایی امنیت اطلاعات دانستند (اسدی، ۱۳۸۴).

امنیت اطلاعات به چهار مفهوم کلی قابل تقسیم است:

۱. محرمانگی ۲. تمامیت ۳. اعتبار و سندیت ۴. دسترسی‌پذیری

هدف مدیریت امنیت اطلاعات در سازمان، حفظ سرمایه‌های (نرم‌افزاری، سخت‌افزاری، اطلاعاتی و ارتباطی و نیروی انسانی) سازمان در مقابل هرگونه تهدید (اعم از دسترسی غیر مجاز به اطلاعات، خطر ناشی از محیط و سامانه و خطر ایجاد شده از سوی کاربران) است که برای رسیدن به این هدف نیاز به یک برنامه منسجم دارد. سامانه امنیت اطلاعات با تدوین استانداردها راهکاری برای رسیدن به این هدف است. استانداردهای امنیت به دو دسته اصلی تقسیم می‌شود که دسته اول در رابطه با امنیت از لحاظ فنی و دسته دوم در رابطه با امنیت از لحاظ مدیریتی است که قسمت‌های مختلف مدیریت سازمان را در بر می‌گیرد (ویلسون، ۲۰۰۵). استانداردهای ISMS در هفت استاندارد تصویب شد که استاندارد مدیریتی BS7799 مؤسسه استاندارد انگلیس، از برجسته‌ترین استانداردها و راهنماهای فنی است و شامل ده گروه کنترلی است (سلیمانی اصل، ۱۳۹۴). بر طبق نظر سادوسکای و همکاران (۲۰۰۳) به‌طور کلی چالش‌های امنیتی به چهار دسته ذیل تقسیم می‌شود: ۱. چالش‌های امنیتی رایانه، ۲. چالش‌های امنیتی سامانه اطلاعاتی، ۳. چالش‌های امنیتی در شبکه، ۴. چالش‌های امنیتی کاربران. کنترل‌های فراهم‌کننده امنیت اطلاعات می‌تواند فیزیکی یا تکنیکی و مدیریتی باشد. کنترل‌های فیزیکی شامل تهدیدات فیزیکی و ایمن‌سازی فیزیکی اطلاعات و کنترل‌های مدیریتی در دو سطح کاربردی و مرکزی و شامل

ایمن‌سازی مدیریتی و خط‌مشی سازمان است؛ هم‌چنین کنترل‌های تکنیکی و تهدیدات آن در شبکه، رایانه، کاربران و سامانه‌های اطلاعاتی به‌وجود می‌آید (فارس، ۱۳۸۷). بر اساس استاندارد BS7799 نظام مدیریت امنیت اطلاعات ISMS باید شامل روش‌های ارزیابی، محافظت، مستندسازی و بازنگری باشد که این مراحل در قالب یک چرخه PDCA تحقق‌پذیر است. حسابرس سامانه اطلاعاتی باید به ارزیابی مناسب بودن فناوری و رمزگذاری، اعتبار و صحت دریافت‌ها و پرداخت‌ها، کفایت کنترل‌ها در انتقال داده‌های اولیه در بین فرایندها، کفایت کنترل‌ها به‌منظور جلوگیری از تغییر و محدودش کردن داده‌ها به‌صورت سهوی و عمدی و کفایت کنترل بر داده‌های بایگانی‌شده پردازد (سعیدی، ۱۳۸۸). بر اساس بخش ۴۰۱ استاندارد بین‌المللی حسابرسی با عنوان "حسابرسی در محیط سامانه اطلاعاتی" به‌منظور برنامه‌ریزی، هدایت، سرپرستی و مرور کارهای انجام‌شده الزام است حسابرس از دانش کافی به‌منظور ارزیابی جنبه‌های مختلفی چون رمزگذاری، شیوه‌های امنیت شبکه و فناوری‌های امنیتی همچون سامانه امنیتی، حفاظت در مقابل ویروس، ردیابی تلاش‌های تعدی‌گرانه مورد نیاز است از این‌رو حسابرس سامانه اطلاعاتی برای حفظ صلاحیت فنی خود باید به‌طور پیوسته تحت آموزش حرفه‌ای قرار گیرد.

### ویژگی‌های حسابرس

عامل دیگر تخصص حسابرس است که ممکن است گاه حسابرسان کم‌تجربه تحت تأثیر فشار کارفرما قرار گیرند و به‌رغم اینکه خود را مقید به رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، در برابر فشار کارفرما اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای کنند. عامل بعدی فشار بودجه زمانی است که برای حسابرسان به یک پدیده عمومی در کار حسابرسی تبدیل شده و ممکن است حسابرس براساس قضاوت و نظر خود بعضی از مراحل را به‌دلیل فشار زمان، کم‌اهمیت تلقی کرده و انجام ندهد؛ اما در کاربرگ‌های خود خلاف آن را نشان دهد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵)؛ بنابراین عوامل بیان‌شده بر پیچیده‌تر کردن قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارد و سبب می‌شود تا سود و زیان صاحب کار تعدیل شود و انحراف از استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی صورت پذیرد (صالحی، ۱۴۰۱).

برای مثال به‌کاربردن روش صحیح حسابداری تحصیل یک واحد اقتصادی توسط واحد اقتصادی دیگر، مسائل حسابداری پیچیده و مهمی را ایجاد می‌کند و یا افزایش تعداد محصول

شرکت می‌تواند به افزایش فرایند مدت‌زمان تهیه بهای تمام شده محصولات منجر شود. حسابرسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت کنند؛ زیرا وقوع اشتباه در حسابداری اجتناب‌ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود، ممکن است آثار زیانباری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد (فرج زاده، ۱۳۸۹).

### پیشینه پژوهش

صالحی و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند که عوامل اندازه، تجربه، استقلال، مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت تأثیر منفی بر پیچیدگی قضاوت حسابرسی داشته است. این نتایج حاکی از غلبه فرضیه نظارت کارآمد در کاهش پیچیدگی قضاوت حسابرسان است. طبق این فرضیه حسابرسان معتبر (عوامل ساختاری)، ویژگی‌های مدیریت و انسجام مالکیت (عوامل کیفی) از عوامل کلی محدودکننده پیچیدگی قضاوت حسابرس تلقی می‌شود. مداخله سطح اهمیت در رسیدگی‌های حسابرسان، پیچیدگی قضاوت حسابرسان تحت تأثیر اندازه حسابرس و دوگانگی را افزایش داد. تأثیر سطح اهمیت حسابرسی به‌همراه تجربه حسابرس و استقلال هیئت مدیره سبب کاهش پیچیدگی قضاوت حسابرسی شد. ضمناً سطح اهمیت نقش مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت بر تغییرات (کاهش یا افزایش) پیچیدگی قضاوت حسابرسان را بیشتر کرد. عامل فشار بودجه زمانی بر پیچیدگی قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری نداشت.

صالحی و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند پیچیدگی اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری بر مدت زمان تهیه صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها ندارد؛ اما به افزایش تأخیر در مدت زمان فرایند حسابرسی منجر می‌شود. ازسوی دیگر تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سبب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان معیاری شناخته‌شده از کیفیت حسابرسی باعث کاهش مدت زمان فرایند گزارش حسابرسی شده است؛ هم‌چنین اثر تعاملی تخصص حسابرس و پیچیدگی اطلاعات حسابداری با تأخیر مدت‌زمان فرایند گزارش حسابرسی رابطه

منفی معنادار دارد.

عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶): رقابت محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی، طی دوره زمانی ۱۳۹۴ - ۱۳۸۶ با استفاده از داده‌های ۱۱۲ شرکت بورس اوراق بهادار تهران، به روش داده‌های ترکیبی انجام گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، که میان معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی رابطه‌ای مثبت و معنادار وجود دارد و رقابت در بازار محصول، موجب کاهش این رابطه نمی‌شود.

کامیابی و همکاران (۱۳۹۶): نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین معاملات با اشخاص وابسته و واکنش بازار سرمایه رابطه مثبت و معنادار وجود دارد که این بدان معنا است که هر چه میزان معاملات با اشخاص وابسته بیشتر باشد واکنش بازار سرمایه نسبت به افشای این معاملات بیشتر خواهد بود؛ اما اخبار خوب و بد بر رابطه واکنش بازار سرمایه نسبت به افشای معاملات با اشخاص وابسته تأثیری ندارد.

واعظ و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر تخصص حسابرسان بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی طی دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ با استفاده از روش داده‌های تابلویی با رویکرد اثرهای ثابت را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که معاملات با اشخاص وابسته ارتباط مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد؛ هم‌چنین یافته‌های پژوهش بیانگر این است که تخصص حسابرسان در صنعت موجب تعدیل رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه هم حسابرسان می‌شود.

قدیم‌پور و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسی، طی دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳، با استفاده از داده‌های ۱۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را بررسی کردند. نتایج حاکی است که در بازار اوراق بهادار تهران از بین ۱۱ عامل ذکرشده، فقط سه عامل میزان اثربخشی کنترل داخلی، نسبت استقلال حسابرسان و تمرکز مالکیت بر حق‌الزحمه حسابرسان و تمرکز مالکیت بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری دارد. به عبارت دیگر، در بازار اوراق بهادار تهران، حسابرسان مستقل به مسئله ریسک دادخواهی توجه چندانی نمی‌کنند و حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود. ایزدی‌نیا و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری

مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد که بین تهیه صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و کم‌بودن شفافیت گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. به عبارت دیگر، نتایج نشان داد که تهیه صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و کم‌بودن شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرس خواهد شد.

هانگ و چنگ (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر شکست حسابرسی در تشخیص تقلب شرکت‌ها، طی دوره زمانی ۱۹۹۲ تا ۲۰۱۰ با استفاده از داده‌های ۲۸۸ شرکت از کشور تایوان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد افزایش پیچیدگی اطلاعات حسابداری به ویژه معاملات با اشخاص وابسته مرتبط با درآمدها به افزایش شکست حسابرسی می‌انجامد.

هیتاش (۲۰۱۷) دریافت که افشای اطلاعات بیشتر در حسابداری، کار تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان را بیشتر می‌کند. چن و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که کیفیت افشا با دقت پیش‌بینی بیشتر و انحراف کمتر رابطه دارد؛ این در حالی است که هیتاش و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که پیچیدگی بیشتر (افشای بیشتر) با دقت پیش‌بینی کمتر، پیش‌بینی بیشتر و آگاهی‌بخشی کمتر به توصیه‌های تحلیل‌گران سهام و حساسیت کمتر به اعلان سود در ارتباط است.

یوان و همکاران (۲۰۱۶) رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اقلام تعهدی اختیاری را با تأکید بر راهبرد تجاری مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش بیانگر این بود که انحراف راهبرد تجاری صاحب‌کار از راهبردهای معمول صنعت، تأثیر منفی تخصص حسابرس در صنعت بر اقلام تعهدی اختیاری را تشدید می‌کند؛ بنابراین تخصص حسابرس در صنعت بین همه صاحب‌کاران همگن نیست و ویژگی‌های شرکت صاحب‌کار می‌تواند رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت حسابرسی را تعدیل کند.

یو و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی و تصمیم‌گیری گزارش حسابرس قبل از شکست پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی با تصمیم‌گیری گزارش حسابرس رابطه معناداری دارند؛ یعنی هرچه کمیته حسابرسی مستقل‌تر و دارای نسبت بیشتری از کارشناسان مالی باشد، احتمال صدور گزارش غیر استاندارد حسابرسی قبل از شکست کمتر می‌شود.

گلوور و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان مهلت تحمیلی فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند، کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. این تأثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند، باقی می‌ماند؛ هم‌چنین نتایج بیانگر آن بود که حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز تشکیل پرونده تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیندازد.

حیب و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی رابطه معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی در یک شرکت چینی طی سالهای ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۳ پرداختند. نتایج نشان داد که معاملات با اشخاص وابسته رابطه‌ای مثبت و معنادار با حق‌الزحمه حسابرسی دارد و رقابت در بازار محصولات موجب تعدیل این رابطه می‌شود.

بنوری و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی شهرت حسابرس و ناامیدی آن مربوط به معاملات با اشخاص وابسته، طی دوره زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸ با استفاده از داده‌های ۸۵ شرکت فرانسوی پرداختند. نتایج حاکی است که شرکت‌های حسابرسی شده توسط چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ، معاملات با اشخاص وابسته کمتری را افشا کردند. به عبارتی رابطه‌ای منفی بین چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ و معاملات با اشخاص وابسته وجود دارد؛ هم‌چنین در طول دوره گزارش شفافیت بعد از سال ۲۰۰۵ و با پذیرش استانداردهای گزارشگری بین‌المللی هم‌چنان این رابطه برقرار است.

راسمین و همکاران (۲۰۱۴) بیان می‌کنند نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ به‌منظور حفظ اعتبار و شهرت خود، تلاش بیشتری برای شناسایی میزان استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری و در نتیجه جلوگیری از استفاده این اقلام می‌کنند؛ لذا با افزایش کیفیت حسابرسی این انتظار هست که احتمال جلوگیری از مدیریت سود و گزارشگری متقلبانانه افزایش یابد و کیفیت گزارشات مالی بهبود یابد، که کیفیت حسابرسی رابطه منفی با مدیریت سود دارد.

چنگ و گائو (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرس بر احتمال شکست حسابرسی طی دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ با استفاده از داده‌های ۱۵۰ شرکت چینی پرداختند که



نتایج حاکی است که بین سطح تحصیلات حسابرس و شکست حسابرسی رابطه منفی ضعیف مشاهده شده است.

پلام لی و یان (۲۰۱۲) دریافتند که پیچیدگی استانداردهای حسابداری به افزایش ارائه دوباره صورت‌های مالی منجر می‌شود.

دیسوز و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که افشای جزئیات بیشتر می‌تواند اشتباه در قیمت‌گذاری بیشتر را کاهش و قابلیت اعتباردهی گزارشات مالی را افزایش دهد؛ زیرا پرداختن به افشای جزئیات، توانایی مدیران را برای مدیریت سود کاهش می‌دهد.

وان چون و همکاران (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که حسابرسان متخصص در صنعت و حسابرسان بزرگ مدیریت واقعی سود را دچار محدودیت می‌کنند و زنگین و سردار (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی، تخصص در صنعت و تصدی شرکت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری را دچار محدودیت می‌کنند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۶).

## روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که هدف این پژوهش تأثیر امنیت و پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش‌های مالی از نظر حسابرسان است؛ لذا پژوهش را می‌توان به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش، توصیفی از نوع زمینه‌یابی تلقی کرد. روش پژوهش به لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ ماهیت و شیوه اجرا، پیمایشی تحلیلی است؛ زیرا اطلاعات آن به روش پیمایشی جمع‌آوری شده است. جامعه آماری پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی هستند. روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای است که در این نمونه‌برداری، واحدهای جامعه مورد مطالعه در طبقه‌هایی گروه‌بندی شده‌اند که از نظر صفت متغیر همگن تر هستند تا تغییرات آنها در درون گروه‌ها کمتر شود و پس از آن از هر یک از طبقه‌ها تعدادی نمونه انتخاب شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل تعداد ۲۰۸۴ حسابرس رسمی است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. تعداد ۳۲۴ پرسشنامه توزیع شد که با نرخ بازگشت ۶۵٪ به تعداد ۲۱۰ پرسشنامه دریافت شد که این تعداد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزار PLS-Smart و SPSS کافی است. بدین ترتیب ابزارهای مورد استفاده شامل کتاب‌ها و مقالات

در بخش کتابخانه‌ای و ابزار پرسشنامه در بخش پیمایشی است.

باتوجه به موضوع پژوهش که به بررسی رابطه بین متغیرها می‌پردازد پژوهش از نوع همبستگی است. گردآوری اطلاعات از طریق روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. در این پژوهش متغیر امنیت و پیچیدگی اطلاعات حسابداری به‌عنوان متغیر مستقل بر کیفیت گزارشگری حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته از طریق متغیرهای زیرمجموعه مورد بررسی قرار گرفته است. به‌منظور مطالعه و بررسی ادبیات پژوهش پرسشنامه‌ای تدوین شده است تا بتوان داده‌های مورد نیاز را به شکل مناسبی جمع‌آوری کرد. پرسشنامه تدوین شده شامل دو بخش است که بخش اول آن مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی و بخش دیگر آن مربوط به جنبه‌های مختلف امنیت اطلاعات و پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابرسی است. سؤالات پرسشنامه بر اساس مقیاس پنج‌گزینه‌ای طیف لیکرت طراحی شده است (عدد ۱ کاملاً مخالفم، عدد ۲ مخالفم، عدد ۳ نظری ندارم، عدد ۴ موافقم، عدد ۵ کاملاً موافقم).

### روایی و پایایی پرسشنامه

برای اطمینان از روایی پژوهش، پرسشنامه در بین تعدادی از استادان و نخبگان حسابرسی توزیع شد و پس از اطمینان از نتایج به‌دست‌آمده، در جامعه آماری مورد نظر توزیع شد. به‌منظور سنجش ضریب پایایی سؤالات پژوهش در مقیاس لیکرت از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است که مقدار آلفای بیش از ۰/۹ را عالی، بین ۰/۸ تا ۰/۹ را خوب، بین ۰/۷ تا ۰/۸ را قابل قبول، بین ۰/۶ تا ۰/۷ را قابل بحث، بین ۰/۵ تا ۰/۶ را ضعیف و کمتر از ۰/۵ را غیر قابل قبول معرفی کرده‌اند. نتایج پژوهش حاکی است که ضرایب آلفای کرونباخ برای تمام عوامل در سطح مطلوبی قرار دارد.

جدول ۱: برآورد پایایی بخش‌های متفاوت پرسشنامه پیش‌آزمون بر اساس روش آلفای کرونباخ

متغیر	آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی AVE
امنیت اطلاعات	۰,۹۱۷	۰,۹۳۲	۰,۷۰۸
پیچیدگی اطلاعات حسابداری	۰,۹۸۱	۰,۹۸۳	۰,۸۴۲
متغیرهای تعدیلگر استقلال و تخصص حسابرس	۰,۸۴۰	۰,۹۰۴	۰,۷۵۸
کیفیت گزارش حسابرسی	۰,۸۵۵	۰,۹۰۳	۰,۷۰۱

## یافته‌های پژوهش

در این بخش به بررسی وضعیت کلی داده‌های گردآوری شده پرداخته می‌شود. متغیر وابسته کیفیت گزارش حسابرسی و متغیر مستقل امنیت و پیچیدگی اطلاعات حسابداری از طریق پرسشنامه اندازه‌گیری می‌شود. عوامل امنیت ۶ سؤال، عوامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری ۱۱ سؤال، متغیر تعدیلگر استقلال و تخصص حسابرس ۳ سؤال، کیفیت گزارش حسابرس ۴ سؤال و جمعاً ۲۴ سؤال بین حسابرسان توزیع شده است. گفتنی است بخش اعظم پاسخ‌دهندگان را سطوح پایین کارکنان مؤسسات حسابداری تشکیل می‌دهند. یکی از دلایل این موضوع، استفاده از دیدگاه بی‌طرفانه آنان است. حدود ۶۱ درصد آن‌ها را حسابرسان و ۳۹ درصد آنان را مدیران مالی تشکیل می‌دهند. ۵۲٫۴ درصد آنان را افراد بین ۲۱ تا ۳۵ سال و ۴۷٫۶ درصد آنان را افراد بیشتر از ۳۶ سال تشکیل می‌دهند. جامعه آماری پژوهش را مردان با ۶۰٫۵ درصد و مابقی آن را زنان شامل می‌شود و مقطع تحصیلی کارشناسی ارشد با ۵۶٫۷ درصد بیشتر از دیگر مقاطع بوده است.

جدول ۲: آمار توصیفی سمت کاری اعضای نمونه

سمت	تعداد	درصد
حسابرس	۱۲۸	۶۱
مدیر مالی	۸۲	۳۹

جدول ۳: آمار توصیفی سن اعضای نمونه

سن	تعداد	درصد
۳۵-۳۱	۱۱۰	۵۲٫۴
۳۶ به بالا	۱۰۰	۴۷٫۶

جدول ۴: آمار توصیفی جنسیت اعضای نمونه

جنسیت	تعداد	درصد
مرد	۱۲۷	۶۰٫۵
زن	۸۳	۳۹٫۵

جدول ۵: آمار توصیفی تحصیلات اعضای نمونه

درصد	تعداد	تحصیلات
۲۷,۱	۵۷	کارشناسی
۵۶,۷	۱۱۹	کارشناسی ارشد
۱۶,۲	۳۴	دکتری

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. میانگین به‌عنوان یکی از پارامترهای مرکزی، نشان‌دهنده مرکز ثقل جامعه است و به‌عبارتی مبین این است که اگر به‌جای تمام مشاهدات جامعه میانگین آن قرار داده شود هیچ تغییری در جمع کل داده‌های جامعه ایجاد نمی‌شود؛ هم‌چنین بیشینه، بیشترین عدد متغیر در جامعه آماری و کمینه کمترین عدد متغیر در جامعه آماری را نشان می‌دهد. نتایج آمار توصیفی در جدول ذیل ارائه شده است.

جدول ۶: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر مورد بررسی	اندازه نمونه	مینیمم	ماکزیمم	میانگین	انحراف استاندارد
عوامل امنیتی	۲۱۰	۲/۳۳	۵	۳/۹	۰/۸۱۲
پیچیدگی اطلاعات حسابداری	۲۱۰	۲/۲۷۲	۴/۸۱۸	۳/۹۶	۰/۸۵۹
متغیر تعدیل‌گر استقلال و تخصص	۲۱۰	۲	۵	۴/۱۱	۰/۸۷۹
کیفیت گزارش حسابداری	۲۱۰	۲/۲۵	۵	۴/۰۲۲	۰/۸۴۷

## بار عاملی سؤالات پژوهش

جدول ۷: بار عاملی سؤالات پژوهش

بار عاملی	سؤال	متغیر	ردیف
۰,۸۹	عوامل محیطی و خط مشی سازمان بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟	عملکرد امنیت	۱
۰,۹۴	عوامل کاربران، آموزش و فرهنگ امنیتی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۲
۰,۷۷	عوامل فیزیکی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۳
۰,۵۳	عوامل زیر ساخت فناوری اطلاعات بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۴
۰,۹۲	عوامل امنیتی سامانه های اطلاعاتی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۵
۰,۹۱	دانش حسابرسان از مسائل امنیتی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۶
۰,۹۴	صورت های مالی تلفیقی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟	پیچیدگی اطلاعات حسابرسان	۷
۰,۹۶	تنوع محصولات بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۸
۰,۹۷	افلام تعهدی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۹
۰,۸۶	معامله با اشخاص وابسته بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۰
۰,۹۲	شاخص تداوم فعالیت بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۱
۰,۹۱	رشد درآمد فروش بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۲
۰,۸۲	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۳
۰,۸۹	بازده دارایی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۴
۰,۹۲	نوع مؤسسه حسابرسان بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۵
۰,۹۱	دوره تصدی حسابرسان بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۶
۰,۸۸	اهرم های مالی بر کیفیت گزارش های مالی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۷
۰,۸۸	استقلال و تخصص حسابرسان بر پیچیدگی اطلاعات حسابرسان تا چه میزان تأثیر دارد؟	تعدیلگری	۱۸
۰,۸۴	استقلال و تخصص حسابرسان بر عوامل امنیتی تا چه میزان تأثیر دارد؟		۱۹
۰,۸۸	استقلال و تخصص حسابرسان بر کیفیت گزارش حسابرسان تا چه میزان تأثیر دارد؟		۲۰
۰,۷۲	کیفیت گزارش مالی تا چه میزان بر فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان به منظور تصمیم های سرمایه گذاری تأثیر دارد؟	گزارش حسابرسان	۲۱
۰,۷۶	کیفیت گزارش مالی تا چه میزان موجب کاهش اطلاعات نامتقارن مابین مدیران شرکت و سرمایه گذاران خارجی (برون سازمانی) می شود؟		۲۲
۰,۹۰	شرایطی که به افزایش تعدیل ها منجر شود تا چه میزان بر کیفیت گزارش حسابرسان مؤثر است؟		۲۳
۰,۹۰	تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسان هر سال تا چه میزان بر کیفیت گزارش حسابرسان مؤثر است؟		۲۴

به منظور تحلیل ساختار درونی پرسشنامه و کشف عوامل تشکیل دهنده هر سازه یا متغیر، از ابزار تحلیل عاملی تأییدی استفاده می‌شود. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سازه‌های پژوهش در جدول ذیل خلاصه شده‌اند. بارهای عاملی مربوط به سازه‌های پژوهش همگی در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار شده‌اند. نتایج برای الگو نشان می‌دهد که سازه‌های مورد مطالعه از نظر روایی دارای اعتبار خوبی است و تمام بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است و در اندازه‌گیری سازه مورد نظر سهم معناداری دارد.

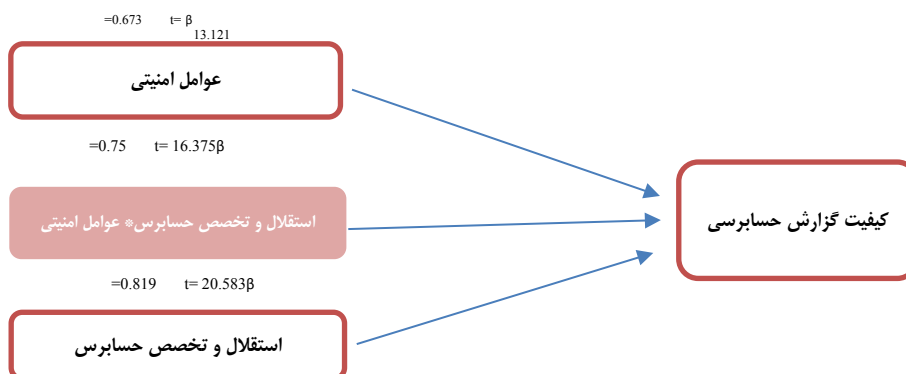
جدول ۸: ماتریس همبستگی بین متغیرها

کیفیت گزارش حسابرسی	متغیرهای تعدیلگر	پیچیدگی اطلاعات حسابداری	امنیت اطلاعات	
			۱	امنیت اطلاعات
		۱	۰/۹۰۱	پیچیدگی اطلاعات حسابداری
	۱	۰/۹۰۶	۰/۷۸۱	متغیرهای تعدیلگر
۱	۰/۸۱۵	۰/۷۹۴	۰/۶۶۵	کیفیت گزارش حسابرسی

جدول شماره ۸ ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرها را نشان می‌دهد. تمام این ضرایب در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است که در اینجا باید اشاره کرد معمولاً در نتیجه‌گیری از چنین آزمون‌هایی که در آن‌ها رابطه بین دو متغیر مورد بررسی قرار می‌گیرد. چنانچه ضریب همبستگی بین دو متغیر کمتر از ۵۲ درصد به دست آید، رابطه بین دو متغیر ضعیف ارزیابی می‌شود و چنانچه مقدار این ضرایب در دامنه ۵۲ تا ۶۰ درصد قرار گیرد این رابطه متوسط و در صورتی که این رابطه بیش از ۶۰٪ باشد به این معناست که رابطه قوی بین متغیرها وجود دارد.

## فرضیه‌های پژوهش فرضیه اول

استقلال و تخصص حسابرس بر ارتباط بین عوامل امنیتی و کیفیت گزارش حسابرسی تأثیرگذار است.



$NFI = 0.91$ ,  $d-G = 0.83$ ,  $d-ULS = 0.86$ ,  $SRMR = 0.061$   
 محدودده قابل قبول =  $NFI > 0.90$ ,  $d-G < 0.95$ ,  $d-ULS < 0.95$ ,  $SRMR < 0.08$

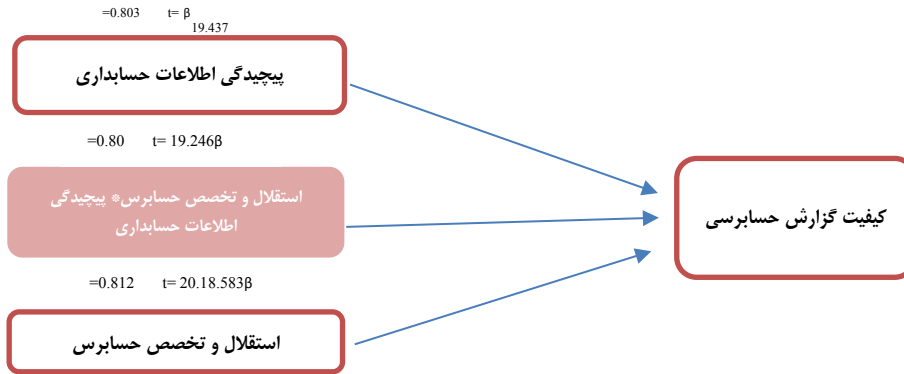
جدول ۸: جدول آزمون فرضیه ها

نتیجه فرضیه	R <sup>2</sup>	Q <sup>2</sup>	β	آماره t	متغیر تعدیلگر	متغیر وابسته	متغیر مستقل
پذیرش فرضیه	۰,۶۷۱	۰,۸۶۳	۰,۶۷۳	۱۳,۱۲۱	استقلال و تخصص حسابرسان	کیفیت گزارش حسابرسان	عوامل امنیتی

باتوجه به الگوی برازش داده شده شماره ۱ ضریب رگرسیونی استاندارد شده تأثیر عوامل امنیتی بر کیفیت گزارش حسابرسان برابر ۰/۶۷۳ ضریب رگرسیونی تأثیر استقلال و تخصص حسابرسان بر کیفیت گزارش حسابرسان برابر ۰/۸۱۹ و هم چنین ضریب رگرسیونی متغیر تعدیلی استقلال و تخصص حسابرسان در رابطه بین عوامل امنیتی و کیفیت گزارش حسابرسان برابر ۰/۶۷۳ است؛ هم چنین ضریب تعیین R<sup>2</sup> برابر ۰/۶۷۱ و مقدار آماره Q<sup>2</sup> که معرف تناسب پیش بین الگو است برای متغیر عوامل امنیتی برابر ۰/۸۶۳ است که مثبت بودن این مقادیر نشان دهنده تناسب پیش بین برای این سازه ها است که باتوجه به نتایج جدول شماره ۸ فرضیه مورد پذیرش قرار می گیرد.

### فرضیه دوم

استقلال و تخصص حسابرسان بر ارتباط بین عوامل پیچیدگی اطلاعات حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسان تأثیر گذار است.



$NFI = 0.96$ ,  $d-G = 0.87$ ,  $d-ULS = 0.81$ ,  $SRMR = 0.053$   
 $NFI > 0.90$ ,  $d-G < 0.95$ ,  $d-ULS < 0.95$ ,  $SRMR < 0.08$

جدول ۹: جدول آزمون فرضیه‌ها

نتیجه فرضیه	R <sup>2</sup>	Q <sup>2</sup>	B	آماره t	متغیر تعدیلگر	متغیر وابسته	متغیر مستقل
پذیرش فرضیه	۰/۶۵۲	۰/۸۶۳	۰/۸۰	۱۹/۲۴۶	استقلال و تخصص حسابرسی	کیفیت گزارش حسابرسی	پیچیدگی اطلاعات حسابداری

باتوجه به الگوی برازش داده شده ضریب رگرسیونی استاندارد شده تأثیر عوامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابرسی برابر ۰/۸۰۳ ضریب رگرسیونی تأثیر استقلال و تخصص حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی برابر ۰/۸۱۲ و هم چنین ضریب رگرسیونی متغیر تعدیلی استقلال و تخصص حسابرسی در رابطه بین عوامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری و کیفیت گزارش حسابرسی برابر ۰/۸۰ است؛ هم چنین ضریب تعیین R<sup>2</sup> برابر ۰/۶۵۲ و مقدار آماره Q<sup>2</sup> که معرف تناسب پیش بین الگو است برای متغیر عوامل امنیتی برابر ۰/۸۶۳ است که مثبت بودن این مقادیر نشان دهنده تناسب پیش بین برای این سازه‌ها است که باتوجه به نتایج جدول شماره ۹ فرضیه مورد پذیرش قرار می‌گیرد.



## نتیجه گیری و پیشنهادها

باتوجه به فرضیه‌های پژوهش، که به بررسی تأثیر عوامل امنیتی و پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابرسی باتوجه به نقش تعدیل‌گری استقلال و تخصص حسابرس می‌پردازد، هر دو فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. در فرضیه اول به بررسی نقش عوامل امنیتی بر کیفیت گزارش حسابرس باتوجه به تأثیر متغیر تعدیل‌گر استقلال و تجربه حسابرس پرداخته شده است که شامل عوامل محیطی و خط‌مشی سازمان، دانش کاربران، آموزش و فرهنگ امنیتی، عوامل فیزیکی، عوامل زیرساخت فناوری اطلاعات، عوامل امنیتی سامانه‌های اطلاعاتی و دانش حسابرس از مسائل امنیتی است که از میان آن‌ها عوامل کاربران، آموزش و فرهنگ امنیتی بیشترین تأثیر را بر کیفیت گزارش حسابرسی دارد. در فرضیه دوم به بررسی نقش عوامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابرسی با تأثیر متغیر تعدیل‌گر تجربه و تخصص حسابرس پرداخته شده است که شامل عوامل صورت‌های مالی تلفیقی، تنوع محصولات، اقلام تعهدی، معامله با اشخاص وابسته، شاخص تداوم فعالیت، رشد درآمد فروش، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، بازده دارایی، نوع مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسان و اهرم‌های مالی است که از میان آن‌ها شاخص تداوم فعالیت و نوع مؤسسه حسابرسی بیشترین تأثیر را بر کیفیت گزارش حسابرسی دارد. حسابرسان نیز می‌توانند به شکل‌های مختلفی به امنیت سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری کمک کنند. آن‌ها می‌توانند با مهندسان و طراحان سامانه در مرحله طراحی سامانه همکاری کنند؛ زیرا آنها نسبت به این افراد در زمینه کنترل‌های داخلی و روش‌های امنیتی اطلاعات بیشتری دارند. مدیران ارشد اگرچه از خروجی سامانه‌های اطلاعاتی استفاده می‌کنند اما هرگز از سامانه برای پردازش داده‌ها استفاده نمی‌کنند. مدیریت ممکن است اطلاع و آگاهی کافی در مورد نگرانی امنیتی مربوط به سامانه نداشته باشد؛ حسابرسان می‌توانند به مدیریت در مورد امنیت سامانه‌ها آگاهی دهند. افزایش آگاهی مدیریت و توجه او به امنیت سامانه می‌تواند باعث افزایش کنترل شود و امنیت سامانه‌ها را در صدر کارها قرار دهد. حسابرسان هم‌چنین می‌توانند به کاربران سامانه در مورد امنیت سامانه‌های اطلاعاتی حسابداری آموزش دهند. یکی از تهدیدهای امنیت سامانه‌های اطلاعاتی اشتباهات نیروی انسانی است که این آموزش می‌تواند این اشتباهات را کاهش دهد. تا به امروز تلاش‌های متعددی برای تعریف کیفیت در

گزارش حسابرسی صورت پذیرفته است؛ با این حال هیچ کدام از آن تعریف‌ها مورد قبول یا مورد پذیرش انجمن‌های حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته و توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است؛ زیرا از اساس، کیفیت گزارش حسابرسی در اصل مفهومی یک‌بعدی نیست؛ بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی است و عوامل متعددی چه به صورت مستقیم و چه غیر مستقیم بر روی کیفیت گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد. تعدادی از این پژوهش‌ها، کیفیت تصمیم حسابرس و تأثیر آن را بر اثربخشی و کارایی حسابرسی آزمون کرده‌اند و بسیاری از این مطالعات، استقلال و تخصص حسابرس را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر بر کیفیت گزارش حسابرسی آزمون نکرده‌اند، اما عواملی را بررسی کرده‌اند که به بهبود در کیفیت گزارش حسابرس منجر می‌شود. این پژوهش از آن دسته پژوهش‌هایی است که تأثیر متغیرهای عوامل امنیتی و پیچیدگی اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌گری استقلال و تخصص حسابرس بر کیفیت گزارش حسابرسی را بررسی کرده است و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که متغیر استقلال و تخصص حسابرس به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بر رابطه بین عوامل امنیتی و کیفیت گزارش حسابرسی است و به افزایش کیفیت گزارش حسابرسی منجر می‌شود. با توجه به اهمیت عوامل امنیتی در این پژوهش به مدیران عالی کشور پیشنهاد می‌شود که موضوع امنیت اطلاعات و زیرساخت‌های فناوری را با توجه به اینکه جنگ امروزه جنگ نرم است و از طریق هک سامانه‌های مالی اتفاق می‌افتد، در دستور کار سازمان‌ها قرار دهند؛ هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقای سطح امنیت اطلاعات مالی حسابرسان، زیرساخت‌های اساسی را ایجاد کرده و براساس فرمایشات رهبر معظم انقلاب از تولیدات دانش‌بنیان به منظور ارتقای امنیت سازمان‌ها استفاده کنند؛ هم‌چنین پیچیدگی اطلاعات حسابداری که تردید حرفه‌ای اعمال‌شده در فرایند حسابرسی به‌ویژه در شواهد حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن مستمر در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس، کیفیت گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد و این کیفیت مطلوب علاوه بر ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌شود و توصیه می‌شود به شرکت‌هایی که می‌خواهند خدمات حسابرسی را دریافت کنند از مؤسسات حسابرسی که حسن شهرت بیشتری دارند، استفاده کنند؛ هم‌چنین کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی می‌تواند از

نتایج این پژوهش در تدوین استانداردهای حسابداری استفاده کند. آن کمیته می‌تواند با استناد به یافته‌های این پژوهش، در تدوین استانداردهای حسابداری رابطه میان متغیرهای مستقل این پژوهش و کیفیت گزارش حسابداری را با توجه به متغیر تعدیلی استقلال و تخصص حسابرس را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و سپس براساس نتایج آن، استاندارد حسابداری متناسب با حرفه حسابداری کشور را انتشار دهد. با توجه به موضوع بررسی شده در این پژوهش، پیشنهادهای ذیل برای انجام پژوهش‌های آینده ارائه می‌شود:

از متغیرهای مستقل دیگری همچون اندازه حسابداری، چرخش حسابداری و هزینه‌های حسابداری با کیفیت حسابداری با توجه به متغیر تعدیلی استقلال و تخصص حسابرس حرفه‌ای استفاده شود. از متغیر تعدیلی دیگری برای بررسی تأثیر عوامل امنیتی و پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر روی کیفیت گزارش حسابداری استفاده شود. با توجه به اینکه جامعه آماری در این پژوهش استان تهران است، می‌توان از شهرهای دیگر به‌عنوان جامعه آماری استفاده کرد. مهم‌ترین محدودیت پژوهش، به دلیل عدم بازگشت همه پرسشنامه‌ها، از بین رفتن یک‌نواختی پاسخ دهندگان در طبقه‌هایی است که قبلاً پیش‌بینی شده بود. محدودیت اصلی این پژوهش استفاده از پرسشنامه است. با توجه به اینکه پرسشنامه فهم و ادراک افراد از واقعیت را می‌سنجد، نباید این احتمال را نادیده گرفت که ممکن است ادراک آنها کاملاً با واقعیت تطبیق نداشته باشد؛ هم‌چنین صحت و دقت پاسخ‌های ارائه‌شده توسط پاسخ‌دهندگان با توجه به پرسشنامه نیز یکی دیگر از محدودیت‌های این پژوهش است.

پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها با به‌کارگیری سامانه‌های امنیتی قوی به‌منظور کنترل داخلی و سامانه حسابداری داخلی قوی، در افزایش شفافیت گزارشگری مالی و پیشگیری از جرائم و تخلفات قدم بردارند. این موضوع در کاهش تأخیر گزارش حسابداری مؤثر است.

به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود برای پاسخ‌گویی بهتر به ذی‌نفعان از جمله ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت‌تر به نقش حسابرسان متخصص در صنعت به‌منظور افزایش سرعت به‌موقع بودن صورت‌های مالی منتشرشده توجه کنند.

## فهرست منابع

### منابع فارسی

- ابراهیمی، سیدکاسم؛ بهرامی‌نسب، علی و باغیان، جواد (۱۳۹۶)، تأثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانه، *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۹): ۱۲۵ - ۱۴۹.
- اسدی، مریم (۱۳۸۴)، فناوری‌های امنیت اطلاعات با یک دیدگاه طبقه‌بندی، *مجله علوم اطلاع‌رسانی*، ۱(۲۰): ۱۶ - ۳۴.
- ایزدی‌نیا، ناصر؛ فدوی، محمدحسن و امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۳): بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس، *فصلنامه حسابرسی دانش*، ۵(۴): ۸۷ - ۱۰۱.
- بشکوه، مهدی و کاسه‌چی، محمدرضا (۱۳۹۸)، تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر ریسک حسابرسی، *فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، دوره جدید (۳۱): ۷۹ - ۹۵.
- پورحیدری، امید (۱۳۸۵)، اهمیت ویژگی‌های اطلاعات مرتبط با تصمیمات راهبردی و نقش آنها در طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، *فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری*، شماره ۴: ۱۰ - ۱۷ و ۵۴ - ۵۵.
- خالقی، محمود (۱۳۸۶)، *راهنمای پیاده‌سازی سیستم مدیریت امنیت اطلاعات استاندارد*، تهران: انتشارات شورای عالی فضای امنیت تبادل اطلاعات کشور.
- خواجهی، شکرالله و نوشادی، میثم (۱۳۹۱)، نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، *پژوهش حسابداری*، ۲(۵): ۱۳۵ - ۱۲۳.
- دموری داریوش؛ ایزدی، مینو (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر رقابت بازار محصول بر رابطه بین تمرکز مالکیت و سیاست تقسیم سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۲): ۲۲۹ - ۲۴۹.
- سازمان حسابرسی ایران (۱۳۹۴)، *الزامات جدید افشا به‌منظور شفافیت بیشتر در مورد معاملات با اشخاص وابسته (استاندارد حسابداری ۱۲)*. تهران.
- سعیدی، میترا (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات در سطح دانشگاه‌های شهرستان سنج، *فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۲(۲): ۲۸۳ - ۳۰۸.
- سعیدی، علی و سروش‌نیا، افسانه (۱۳۸۸)، *بررسی چالش‌های امنیت فناوری اطلاعات*، *مجله حسابرِس*، ۱۱(۴۴): ۴۵ - ۵۵.
- سلیمانی اصل، محبوبه (۱۳۹۴)، شناسایی چالش‌های امنیت فناوری اطلاعات در حسابرسی دیوان محاسبات کشور، *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۵(۵۹): ۱۸۹ - ۲۱۰.

- صالحی لشکاجانی، شهرام؛ محمدی نوده، فاضل و مشکئی میاوقی، مهدی (۱۴۰۱)، الگوی شناسایی عوامل مؤثر بر تعدیلات صورت‌های مالی با رویکرد پیچیدگی قضاوت حسابرسی و سطح اهمیت، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱(۴): ۲۷ - ۴۴.
- صالحی، اله‌کرم؛ بزرگمهریان، شاهرخ و جنت مکان، حسین (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، ۳(۴): ۷۸ - ۱۱۶.
- عباس زاده، قناد، به سودی (۱۳۹۶)، رقابت در بازار محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۱): ۶۱ - ۸۰.
- عرب مازار یزدی، محمد (۱۳۸۵)، کاربرد سیستم‌های خبره در آموزش حسابداری، *مجموعه مقالات هشتمین همایش سراسری حسابداری ایران*، تهران: انتشارات مرنديز : ۶۶ - ۵۳.
- فارس (۱۳۸۷)، گام‌های پیاده‌سازی سیستم امنیت اطلاعات، *مجله پردازشگر*، ۷(۶۰۰): ۷۴ - ۷۵.
- فرحزاده دهکردی، حسن و آقایی، لیلا (۱۳۹۵)، سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبان، *مطالعات تجربی حسابداری*، ۵(۱۲): ۹۷ - ۱۱۴.
- قدیم‌پور، جواد؛ دستگیر، محسن و ایزدی‌نیا، ناصر (۱۳۹۵)، بررسی ارتباط بین عوامل مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی، ۱۶(۶۵): ۹۶ - ۷۷.
- قدیم‌پور جواد و دستگیر، محسن (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسی، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۸(۴): ۳۷ - ۵۴.
- کامیابی اسکو، وحید و بوژمهرانی، احسان (۱۳۹۶)، تأثیر اخبار خوب و بد بر رابطه بین افشای اطلاعات مربوط به معاملات با اشخاص وابسته و واکنش بازار، *دانش حسابداری مالی*، ۴(۲): ۹۵ - ۱۱۴.
- کرمی، غلامرضا؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی (۱۳۹۵)، بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳): ۲۳ - ۵.
- ممنون، احمد؛ صفرپور، مریم و گرجی‌زاده، داوود (۱۴۰۰)، تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت، *فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵(۶۹): ۵۷ - ۷۴.
- نمازی، محمد؛ بایزدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین کیفیت، حسابرسی و مدیریت سود، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۲(۹): ۴ - ۲۲.
- همتی، حسن؛ مهربان‌پور، محمدرضا و محرابی‌زاده، مهدی (۱۳۹۷)، تأثیر انتخاب اطلاعات بر اطمینان و قضاوت حسابرس. *چشم‌اندازهای حسابداری و مدیریت*، ۴(۱): ۱ - ۱۸.

## منابع انگلیسی

- Alamoudi D, Kumar A (2017) Information System Complexity and Business Value, International Journal of Economics & Management Sciences : 400. doi: 10.4172/2162-6359.1000400.
- Bennouri, M., Nekhili, M., & Touron, P. (2015). Does auditor reputation “discourage” Blazenko, G., & Scott, W. (1986). A model of standard setting in auditing. Contemporary Accounting Research, 3(1); 68-92.
- Chen, S., Miao, B. and Shevlin, T., (2015). A new measure of disclosure quality: The level of disaggregation of accounting data in annual reports. Journal of Accounting Research, 53(5): 1017-1054.
- D’Souza, J., Ramesh, K. and Shen, M., (2010). Disclosure of GAAP line items in earnings announcements. Review of Accounting Studies, 15(1): 179-219.
- DiPietro, B. (2013), “Cybercrime 2014: More attacks, more boardroom scrutiny”, available at: <http://blogs.wsj.com/cfo/2013/12/03/cybercrime-2014-more-attacks-more-boardroom>
- Francis, Jere R & Gunn, Joshua L (2015). Industry Accounting Complexity and Earnings Properties Does Auditor Industry Expertise Matter?
- Glover, S.M., Hansen, J.C. and Seidel, T.A. (2015) The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality, Working Paper, Brigham Young University
- Goyenko, R. Y. , Holden, C. W. , Trzcinka, C. A. (2009). Do liquidity measures measure liquidity? J. Financ. Econ. 92 (2): 153-181.
- Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2015). Related-party transactions and audit fees: Evidence from China. Journal of International Accounting Research, 14(1), 59-83.
- Hoitash, R., and U. Hoitash. (2017). Measuring accounting reporting complexity with XBRL. The Accounting Review (forthcoming). 42. Hoitash, R., and U. Hoitash, Yezegel, A. (2017). The Effect of Accounting Reporting Complexity on Financial Analysts (forthcoming).
- Hung, Y. S., & Cheng, Y. C. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis. Asia Pacific Management Review, 23(2), 72-85.
- Juniper Research (2015), “Cybercrime will cost businesses over \$2 trillion by 2019”, available at: [www.juniperresearch.com/press/press-releases/cybercrime-cost-businesses-over-2trillion](http://www.juniperresearch.com/press/press-releases/cybercrime-cost-businesses-over-2trillion)
- Plumlee and Yohn, (2012). Self-optimising Production Systems, in Integrative Production Technology for High-Wage Countries, C. Brecher, Ed. Springer Heidelberg Dordrecht London New York: 697–986.
- Ponemon Institute (2015), “Cost of Cyber Crime Study: United States”, available at: [http://img.delivery.net/cm50content/hp/hosted-files/2015\\_US\\_CCC\\_FINAL\\_4.pdf](http://img.delivery.net/cm50content/hp/hosted-files/2015_US_CCC_FINAL_4.pdf)
- Pratt, J., and J. Stice. (1994). The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence and Recommended Audit Fees. The Accounting Review. Vol. 69:639–656.
- Schmidt, Martin, William F. Messier, Jr. (2018). Offsetting Misstatements: The Effect of Misstatement Distribution, Quantitative Materiality, and Client Pressure on Auditors’ Judgments. American Accounting Association, 93(4): 335–357.
- Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. Advances in accounting, 30(2): 394-401.

- Yu, C., Wua, H., Hsu, H.H. and Haslam, J. (2016). "Audit Committees, Non-audit Services, and Auditor Reporting Decisions Prior to Failure". *The British Accounting Review*, 48 (2): 240-256.
- Yuan, R., Cheng, Y., and Ye, K., (2016). "Audit industry specialization and discretionary accruals: The role of client strategy". *The international journal of accounting*, Article in Press.

