

رابطه بین ویژگیهای حسابرسی و کیفیت حسابرسی...متا آنالیز

فروغ حیرانی*۱ و زهرا افتخاری ۲

۱. عضو هیات علمی دانشگاه آزاد یزد ، ایران heyrani@iauyazd.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد یزد ، ایران eftekhharizahra29@yahoo.com

نویسنده و مسئول: فروغ حیرانی

چکیده

هدف - این مطالعه با هدف بررسی ارتباط بین ویژگیهای حسابرسی (یعنی اندازه موسسه حسابرسی ، حق الزحمه حسابرسی ، تخصص حسابرس در صنعت ، دوره تصدی حسابرس، جنسیت ، استرس و...) و شاخص های کیفیت حسابرسی انجام شده است. روش شناسی / رویکرد- روش تحقیق مقاله حاضر ، فراتحلیل می باشد، و جامعه آماری این تحقیق، همه مقالات معتبر علمی هستند که در سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۷ با موضوع کیفیت حسابرسی منتشر شده اند. از این رو در نهایت ۲۰ و مورد تحلیل قرار گرفته اند. CMA. تحقیق انتخاب و با نرم افزار یافته ها - نتایج تحقیق حاکی از این است که متغیر اندازه موسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، و دوره تصدی حسابرس بیشترین تاثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته است. محدودیت ها / پیامدهای تحقیق - تعداد مطالعات برای برخی از متغیرها کم است ، بنابراین ، نتایج باید با احتیاط تفسیر شوند. بنابراین ، تعداد مطالعات برای گنجاندن سایر عوامل در متاآنالیز (به عنوان مثال تجربه حسابرسی و اعتبار حسابرسی) ناکافی است

واژه های کلیدی: تخصص حسابرس در صنعت ، کیفیت حسابرسی ، اندازه موسسه حسابرسی ، دوره تصدی حسابرس

۱- مقدمه

کیفیت حسابداری باعث افزایش اطمینان در نتایج گزارشگری مالی می شود، در حالی که سطح پایین کیفیت حسابداری منجر به کاهش کیفیت درآمد می شود. کیفیت پایین حسابداری همچنین منجر به نتایج منفی مختلف دیگری نیز می شود که بر سرمایه گذاران، کارمندان، مشتریان و تأمین کنندگان سرمایه تاثیر می گذارد و به تبع آن، خسارات گسترده ای را به کشورها و افراد وارد می کند. با افزایش کیفیت حسابداری می توان از برخی از این خسارات مالی جلوگیری کرد یا آنها را کاهش داد.

مطالعات قبلی به جنبه های مختلفی از چندین ویژگی حسابداری تأثیرگذار پرداخته اند. برخی از مطالعات تأثیر یک عامل را آزمایش می کنند، در حالی که برخی دیگر عوامل متعدد را در نظر می گیرند. مهمتر از همه، این مطالعات ممکن است در ویژگیهایی مانند اندازه نمونه مورد استفاده، کشور و دوره زمانی متفاوت باشد. بنابراین، روایت ممکن است گیج کننده و گمراه کننده باشد زیرا محققان مختلف ممکن است به دلیل تغییر در این خصوصیات به نتیجه های مختلفی در مورد مجموعه ای از مطالعات فردی برسند (هانتز و اشمیت، ۱۹۹۰). مطالعه حاضر متاآنالیز بر روی ۲۰ مطالعه تجربی قبلی انجام شده است. نتایج متناقض از مطالعات قبلی در مورد ارتباط بین ویژگی های حسابداری و شاخص های خاص کیفیت حسابداری نظریه هایی را ارائه می دهد که ممکن است از بررسی ادبیات تحقیق آشکار نباشد. متاآنالیز با استفاده از روشهای آماری، نتایج تحقیقات را برای آشکار کردن تأثیرات یا ارتباط هایی که بین تحقیقات مختلف وجود دارند ارائه می دهد. متاآنالیز قبلی در دوره حسابداری تعدادی از موضوعات مهم را پوشش داده است، از جمله حسابداری، حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی. یکی از مهمترین مطالعات مرتبط، حبیب (۲۰۱۲) است. حبیب (۲۰۱۲) نتایج حاصل از ۴۵ مطالعه قبلی در مورد ارتباط بین هزینه های غیر حسابداری (یک شاخص واحد برای استقلال حسابرسان) و یک مجموعه خاص از متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی را ادغام می کند. وی از متاآنالیز پیشنهادی توسط لیپسی و ویلسون (۲۰۰۱) استفاده می کند، که در آن آماره آزمون یا آماره گزارش شده در مطالعات قبلی به یک اندازه گیری همبستگی استاندارد به نام اندازه اثر تبدیل می شود. حبیب (۲۰۱۳) متعاقباً یک آزمایش متاآنالیز بر روی ۷۳ تحقیق انجام داد تا اندازه اثر، تخصص حسابرسان در صنعت، تخصص حسابداری و دوره تصدی موسسه حسابداری، ارائه خدمات غیر حسابداری و گزارش حسابداری را اندازه گیری کند. حبیب (۲۰۱۳) از آزمون ترکیبی استفاد به عنوان تکنیک متاآنالیز برای آزمایش اهمیت تأثیر مجموعه ای از متغیرها بر تمایل حسابرسان برای صدور نظرات حسابداری اصلاح شده استفاده می کند. اطمینان از داده ها به ویژه هنگام استفاده از متاآنالیز از اهمیت بسیاری برخوردار است.

در این راستا، این مطالعه با ارائه تجربی، به کیفیت تحقیق می افزاید و شواهدی مبنی بر ارتباط بین ویژگیهای حسابداری و کیفیت حسابداری با استفاده از روش متاآنالیز ارائه می دهد. این مطالعه بر روی مجموعه مشخصی از ویژگی های حسابداری و شاخص های خاص کیفیت گزارش شده در مطالعات قبلی متمرکز است. دوره تصدی حسابرسان، تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه موسسه حسابداری و حق الزحمه حسابداری و... مورد بررسی قرار می گیرد. این مطالعه به شرح زیر برگزار می شود. در بخش ۲ بررسی ادبیات و توسعه فرضیه ارائه می دهد، و بخش ۳ روش متاآنالیز را توضیح می دهد. بخش ۴ روش مطالعه را توضیح می دهد، بخش ۵ یافته های مطالعه را ارائه می دهد. و بخش نهایی نتیجه گیری را ارائه می دهد.

۲. بررسی ادبیات و توسعه فرضیه

در ادبیات تجربی در مورد عوامل مرتبط با حسابداری و صفات که بر کیفیت حسابداری تأثیر می گذارند نتایج متناقض وجود دارد. در این بخش، ویژگی های حسابداری مؤثر بر کیفیت حسابداری با تمرکز بر روی حق الزحمه حسابداری، اندازه موسسه حسابداری، دوره تصدی حسابرسان و تخصص حسابرسان در صنعت بررسی می شود.

۲.۱. اندازه موسسه حسابداری

از دیدگاه حسابرسان، اندازه موسسه حسابداری یکی از ویژگی هایی است که بر کیفیت حسابداری اثر دارد. دی آنجلو معتقد است موسسات حسابداری بزرگ تر، خدمات حسابداری باکیفیت بیشتر ارائه می کنند، زیرا علاقه مند هستند شهرت بهتری در

بازار کارا به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن آن ها نیستند. تصور بر این است که چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می کنند (مجتهد زاده و آقای، ۱۳۸۳). در ایران سازمان حسابرسی به عنوان موسسه بزرگ و سایر موسسات حسابرسی به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته می شود. نتایج تحقیقات نشان می دهد که موسسات حسابرسی بزرگتر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به موسسات کوچک تر ارائه می دهند. اما مواردی هم یافت شد که موسسات حسابرسی کوچک تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارائه داده اند.

فرضیه ۱: بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط وجود دارد.

۲.۲. تخصص حسابرس در صنعت

شناخت حسابرس از صنعت موجب افزایش کیفیت حسابرسی به واسطه بهبود قضاوت های حسابرس، بهبود در دقت برای کشف اشتباهات و ارتقا کیفیت ارزیابی از خطر حسابرسی می گردد. از دیدگاه تجربی، حسابرسان دارای تخصص در صنعت به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه ای خود و نیز اجتناب از دعاوی قضایی، در جهت بهبود کیفیت حسابرسی تلاش می کنند (دی فاند و همکاران، ۲۰۰۰).

فرضیه ۲: بین تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد

۲.۳ دوره تصدی حسابرس

پدیده تصدی حسابرس باعث مطرح شدن استدلال هایی از سوی مخالفان و موافقان این پدیده گردید. موافقان تصدی کمتر حسابرس، تاکیدشان بر جنبه استقلال حسابرس و نگاهی تازه به حسابرسی است که ادعا می کنند در رابطه های طولانی مدت حسابرسی-صاحبکار خدشه دار می شوند. از سوی دیگر مخالفان تغییر حسابرس بر ضعف اطلاعاتی حسابرس در مدت کوتاه تصدی حسابرسی تاکید کرده و معتقدند چرخش اجباری باعث به وجود آمدن ضعف اطلاعاتی حسابرس و در نتیجه، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار و کاهش کیفیت حسابرسی می شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰). نتایج تحقیقات از نمونه گیری ها به عمل آمده نشان می دهد که، سی درصد از شرکت هایی که دارای دعاوی حقوقی هستند دوره تصدی آن ها ۳ سال یا کمتر بوده است.

عدم آشنایی حسابرس با صاحبکار ممکن است هشدارهایی برای حسابرسان به وجود آورد که این هشدارها باعث می شوند تا حسابرس در کار خود از ریسک بالقوه حسابرسی اجتناب کنند بنابراین آن ها ممکن است برخی مبادلات را محافظه کارانه تر گزارش کنند یا آزمون ها را افزایش دهند. در مقابل تصدی بیشتر موجب افزایش آشنایی شده و استقلال حسابرسی را کاهش می دهد. به علاوه اعتماد بیش از حد حسابرسان به مدیریت پس از کار کردن طولانی مدت، آن ها را نیمه آگاه می کند. (مور و لوونستین، ۲۰۰۴)

از سوی دیگر، با کاهش دوره تصدی حسابرسی احتمال گزارش مقدار اقلام تعهدی اختیاری زیاد، افزایش خواهد یافت. همچنین بازار به اعلام سود اینگونه شرکت ها واکنش کمتری نشان می دهد چرا که اعتماد کمتری به کیفیت سود این شرکت ها دارد. از این رو، با افزایش دوره تصدی حسابرسی پراکندگی در توزیع اقلام تعهدی کاهش می یابد و در نتیجه منجر به بهبود در کیفیت حسابرسی می شود (مایرزو همکارانش، ۲۰۰۳). فرضیه ۳: بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط وجود دارد.

۲.۴ حق الزحمه حسابرس

میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرس می تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد، هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می شود و کیفیت کار بالا می رود اما، در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می شوند. در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار ممکن است روش های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد. (دی آنجلو، ۱۹۸۱. سایمونیک، ۱۹۸۴)

هویتاش و همکاران (۲۰۰۷) بیان می کنند که حق الزحمه های پرداخت شده به حسابسان می تواند کیفیت حسابداری را به دو صورت تحت تاثیر قرار دهد. نخست، حق الزحمه های بیشتر پرداخت شده به حسابسان ممکن است تلاش های صورت گرفته توسط حسابسان را افزایش دهد. در نتیجه، کیفیت حسابداری نیز افزایش می یابد. در روش دیگر، حق الزحمه های بالاتر پرداخت شده به حسابسان، از لحاظ اقتصادی آنها را به مشتریان خود وابسته می سازد. و چون می خواهند منافع خود را در شرکت های مورد حسابداری از دست ندهند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام می دهند. فرضیه ۴: بین حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری ارتباط وجود دارد.

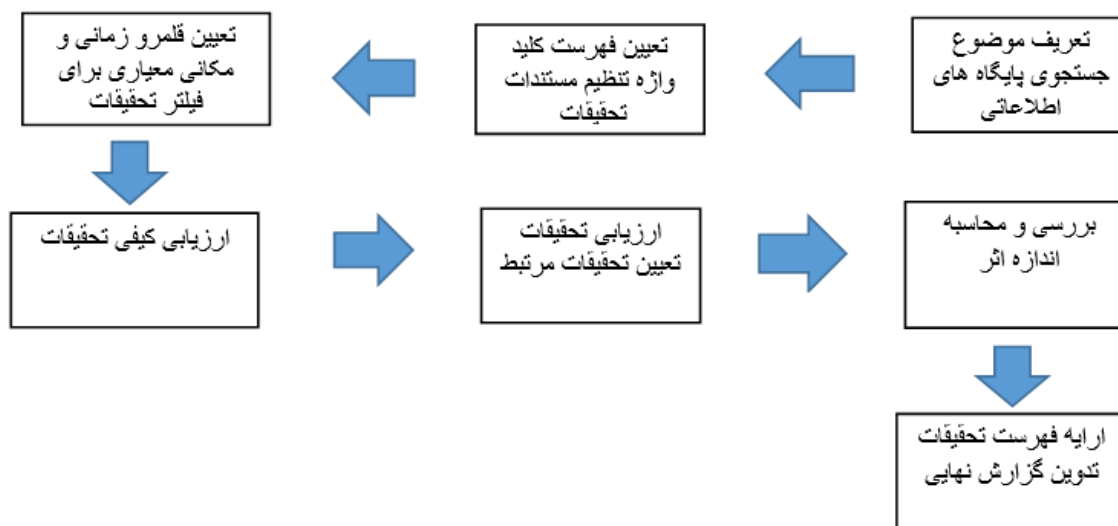
۳. روش فراتحلیل

فراتحلیل مجموعه ای از روش های آماری، برای ترکیب نتایج کمی از چندین مطالعه، برای تولید یک خلاصه کلی از دانش تجربی در حوزه ای خاص می باشد (لیپسی، ویلسون، ۲۰۰۱). این روش در حوزه هایی از علم که انباشت دانش زیادی اتفاق افتاده، استفاده می شود تا تاثیر گروهی از عوامل را بر روی یک مورد خاص یا تاثیر یک عامل بر عامل دیگر را در تعدادی از تحقیقات بسنجد (لیتل و همکاران، ۲۰۰۸). در فراتحلیل، پیشینه موضوع مرور نظام مند قرار می گیرد تا مشخص شود که در تحقیقات گذشته، اثر یک متغیر روی متغیر دیگر چقدر است (هومن، ۱۳۹۲). در این فراتحلیل نیز ابتدا با روش مرور نظام مند از نظر انواع میزان همکاری محققان، روش تحقیق مقالات و نوع ابزار متغیر وابسته بررسی شدند.

بعد از مرور نظام مند، اندازه اثر هر یک از متغیرها بررسی شده است. اندازه اثر آماره ای است که اهمیت اثر آزمایشی یا شدت رابطه بین دو متغیر را منعکس می کند. ابتدا اندازه اثر هر مطالعه محاسبه می گردد و سپس اندازه اثر مطالعات مختلف با هم مقایسه می شوند و در نهایت اندازه اثر کلی رابطه بین دو متغیر یا اثر آزمایشی در چند مطالعه محاسبه می شود تا درباره تاثیرگذاری آن اثر آزمایشی یا رابطه بین دو متغیر نتیجه گیری شود. در این تحقیق نیز مشخصه های مطالعات کد گذاری و استخراج آماره ها و میانگین و سایر داده ها آماری به اندازه اثر تبدیل و در نهایت، اندازه اثرها با هم ترکیب و تفسیر گردید.

۴. مراحل انجام فراتحلیل

کابل و همکاران (۲۰۱۲) و کیرکا و همکاران (۲۰۱۲) برای اجرای فراتحلیل ۱۱ گام را معرفی می کنند. متناسب با هر گام، توضیحات مرتبط با مقاله مذکور نیز بیان شده است که می توان گام های فراتحلیل را بصورت خلاصه در شکل شماره (۱) نشان داد.



گام اول: تعیین موضوع پژوهش: موضوع همان چیزی است که محقق پیرامون آن به تحقیق می پردازد. در این مقاله موضوع مورد مطالعه؛ ارتباط بین ویژگی های حسابرسی و شاخص های کیفیت حسابرسی می باشد.

گام دوم: جستجو و تعیین پایگاه های اطلاعاتی برای تحقیقات؛ بعد از تعیین موضوع، باید کلیه مطالعات پژوهشی که تاکنون درباره موضوع یا حیطه پژوهشی مورد نظر ارائه شده است را از طریق پایگاه های اطلاعاتی جمع آوری کرد در این مرحله، با مراجعه به پایگاه های علمی معتبر داخلی مقالاتی که مرتبط با تحقیق حاضر بود، جستجو و گزینش شد.

گام سوم: تعیین محدودیت در جستجوهای مورد نظر؛ در این مرحله، به تعیین قلمرو زمانی و مکانی برای جستجو توجه شود. به این منظور که مطالعات در چه مقاطع زمانی مورد بررسی قرار خواهد گرفت؟ و آیا از نظر مکانی، سطح کشوری، یا بین الملل مد نظر است؟ دوره زمانی در این تحقیق؛ ۹ سال از سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۷ تعیین شد.

گام چهارم: تعیین معیار برای فیلتر کردن تحقیقات این مرحله اشاره به تعیین قلمرو موضوعی تحقیقات دارد. بنابراین با توجه به اینکه تمرکز مقاله حاضر بر روی ویژگی های حسابرسی موثر بر کیفیت حسابرسی از جمله اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و حق الزحمه حسابرسی تاکید می شود، به صورتی که در مجموع موارد مذکور در تحقیقات مورد توجه قرار گرفته باشد.

گام پنجم: تعیین فهرستی از کلید واژه ها که در کلیه پایگاههای اطلاعاتی مورد استفاده قرار بگیرد؛ در این مرحله ضرورت دارد که فهرستی از کلید واژه های مترادف و مرتبط با مقاله مورد نظر تعیین شود زیرا محققین دچار سوگیری در جستجوی تحقیقات نشوند. در همین راستا در فرآیند جستجوی مطالعات مرتبط، از کلید واژه هایی مانند: کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، چرخش حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، جنسیت، استرس کار حسابرسی، تردید حرفه ای استفاده شد.

گام ششم: تنظیم مستندات برای مقالات جستجو شده؛ در این مرحله فراتحلیل گر، تصمیم می گیرد که چه اطلاعاتی (اغلب اجماع صاحب نظران بر تبیین سوالات، فرضیات ابزار، روایی و پایایی، جامعه، نمونه، روش انجام تحقیق، متغیرهای مورد بررسی، روش های آماری است) از هر سند و مدرک علمی باید خلاصه شود. در این مرحله از فراتحلیل آنچه در عمل اتفاق می افتد نوعی تلخیص (در شکل جدول) و انتخاب آنها برای فراتحلیل صورت می گیرد. در این مرحله از مقاله حاضر جدولی از کلیات تحقیقات شامل؛ نام نویسنده (یا نویسندگان)، عنوان تحقیق، متغیرهای تحقیق، هدف؛ روش تحقیق و نتیجه تنظیم گردید.

گام هفتم: ارزیابی مقالات جستجو شده؛ در این مرحله از میان جدول تنظیم شده در گام قبلی، باید به این سوال پاسخ داد. آیا مقالات تهیه شده کاملاً با موضوع ارتباط دارند (معیار ارتباط با موضوع؛ ناهمگون نبودن تحقیقات می باشد). ناهم گونی عبارت است از تفاوت بین نتایج تحقیقات که بنا به دلایلی ایجاد می شود: معیار شناسایی و انتخاب تحقیقات، تفاوت در روش مطالعات، تفاوت در نوع مداخله و مقدار و فاصله زمانی آن، ویژگی های ناشناخته طرح و اجرای پژوهش ها، تفاوت در تعریف مقیاس پیامد، تفاوت در ویژگی های ناشناخته، تفاوت در کیفیت و روش شناسی و تصادفی و غیر تصادفی بودن تحقیقات)، در مقاله حاضر تحقیقاتی که روش های تحلیل آماری متفاوتی را بکار گرفته بودند، کنار گذاشته شدند.

گام هشتم: تنظیم جدول از مقالات مرتبط؛ این گام مشابه گام ششم است. با این تفاوت که در این مرحله انتخاب تحقیقات محدود تر شده است. لازم به ذکر است که تفاوت گام هشتم و هفتم این است که در گام هفتم صرفاً همه تحقیقات با روش تحقیق یکسان مورد پذیرش قرار گرفتند، در حالی که در فراتحلیل لازم است گزارش های آماری مورد نیاز کامل ارائه شده باشد، به همین دلیل برخی از تحقیقات در مرحله هشتم از فرآیند فراتحلیل حذف شدند، زیرا علیرغم یکسان بودن روش تحقیق یکسان در اغلب تحقیقات، برخی از آنها گزارش های آماری کاملی ارائه نکرده بودند.

گام نهم: استخراج داده های مورد نیاز نرم افزار جامع فراتحلیل؛ از میان مقالات انتخاب شده در گام هشتم، و با توجه به داده های مورد نیاز نرم افزار فراتحلیل، ۲۰ مقاله را به عنوان نمونه تحقیق مورد استفاده نهایی قرار گرفت و مابقی کنار گذاشته شد. با توجه به ورودی های مورد نیاز نرم افزار، جهت محاسبه اندازه اثر، ۴ نوع از داده ها از میان تحقیقات باقی مانده استخراج گردید. این داده ها شامل، میانگین، ضریب همبستگی، حجم نمونه، واریانس، بود. که مقدار عددی هر یک از آماره های مورد نیاز با توجه به عناوین، اسامی محققین و سال آنها کدگذاری شد.

گام دهم؛ محاسبه اندازه اثر تحقیقات؛ با توجه به عنوان تحقیق، بر مبنای ادبیات موضوعی تحقیقات موجود، انواع شاخص های حسابرسی موثر بر کیفیت حسابرسی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته و سپس اندازه اثر اندازه گیری شده است. اندازه اثر شاخصی کمی است که نتایج و یافته های آماری مطالعات در قالب آن خلاصه و یکدست می شود. اندازه اثر فراتحلیل را ممکن می کند و هدف آن یک شکل کردن یافته های آماری گوناگون مطالعات در یک شاخص عددی و سنجه مشترک است تا امکان مقایسه و ترکیب نتایج آماری مطالعات فراهم شود. به عبارت دیگر، اندازه اثر همان سطح معناداری مطالعه به حجم نمونه آن مطالعه بوده و نشان دهنده وجود پدیده ای در مطالعه می باشد. در بخش یافته های تحقیق، اندازه اثر تبیین شده است. گام یازدهم؛ ارائه فهرست کامل مقالات: در این گام ضرورت دارد در جدولی، اسامی محققین، سال انتشار اثر علمی، عنوان تحقیق و اندازه اثر تنظیم گردد.

۵. تجزیه و تحلیل داده ها

پس از استخراج و ثبت داده های لازم از پژوهش های مستقل برای متغیرهای مورد نظر در فراتحلیل، تحلیل آماری انجام می شود. مفهوم اصلی در فراتحلیل اندازه اثر است که میزان همبستگی بین دو متغیر را نشان می دهد. اندازه اثر: برای هر یک از ۲۰ مطالعه انتخابی یک اندازه اثر نقطه ای در نمونه محاسبه گردیده که مطابق با اصول آمار استنباطی این مقدار نقطه ای در نمونه را به جامعه تعمیم و حدود بالا و پایین آنرا جهت محاسبه خطای محقق (P-VALUE) توسط نرم افزار محاسبه می نمائیم.

جدول ۱: اندازه اثر مربوط به مطالعات

متغیر مستقل	نویسنده	اندازه اثر	انحراف معیار	واریانس	حد پایین	حد بالا	p_value	z_value
اندازه موسسه حسابرسی	یحیی حساس یگانه- کاوه آذین فر	0.560	0.048	0.002	0.467	0.653	0.000	11.747
	پرویز پیری، امیر شیخ محمدی، نعمت اله جوادی	0.300	0.031	0.001	0.239	0.361	0.000	9.660
	دکتر احمد یعقوب نژاد، محمد امیری	0.024	0.007	0.000	0.010	0.037	0.000	3.477
	سید علیرضا پزشکیان، سید مهدی ازان اخاری	0.416	0.052	0.003	0.315	0.517	0.000	8.049
دوره تصدی حسابرسی	یحیی حساس یگانه- ولی اله جعفری	-0.580	0.054	0.003	0.474	0.686	0.000	10.754
	علی جعفری- همت جعفری- محمد حسینی- امیر رسانیان	-0.931	0.024	0.001	0.885	0.977	0.000	39.361
	سید حسین سجادی- مریم کاویانی- محسن رشیدی باغی- جلال صبرجو	-0.316	0.048	0.002	0.222	0.410	0.000	6.624
	سید حسین علوی طبری، نازنین بشیری منش	-0.110	0.025	0.001	0.061	0.159	0.000	4.432

56.794	0.000	0.497	0.463	0.000	0.008	0.480	امید پور حیدری، مجتبی صفی پور افشار، علی گودرز تله جردی، معصومه صفی پور افشار	
8.382	0.000	0.721	0.447	0.005	0.070	0.584	فاطمه داروغه حضرتی، زهرا پهلوان	
6.914	0.000	0.717	0.401	0.007	0.081	0.559	سید علی واعظ، محمد رمضان احمدی، محسن رشیدی باغی	حق الزحمه حسابرسی
7.545	0.000	0.455	0.267	0.002	0.048	0.361	بیتا مشایخی_حامد عمرانی_امیدآخوندی	تخصص حسابرس در صنعت
10.714	0.000	0.270	0.186	0.000	0.021	0.228	سعیده غلامی گیفان- آمنه بذرافشان-مهدی صالحی	انحصار بازار حسابرسی
169.499	0.001	0.132	0.128	0.000	0.001	0.130	مرید عالی پور-اله کرم صالحی	استرس
38.110	0.000	0.615	0.555	0.000	0.015	0.585	احمد یعقوب نژاد_رمضانعلی رویایی- کاوه آذین فر	تردید حرفه ای
11.500	0.000	0.246	0.174	0.000	0.018	0.210	سید حسین علوی طبری، ویدا مجتهد زاده، نغمه بختیاری	جنسیت
18.571	0.000	0.460	0.372	0.001	0.022	0.416	ایمان داداشی، محمد نوروزی	اثر بخشی کمیته حسابرسی
26.774	0.000	0.891	0.769	0.001	0.031	0.830	امید پور حیدری، سعیده برهانی نژاد، وحید محمد رضاخانی	به موقع بودن گزارش حسابرسی
25.238	0.000	0.506	0.434	0.000	0.019	0.470	سعید جبار زاده کنگرلویی، سعید سبزواری، مرتضی متوسل	اقامه دعوی علیه حسابرس
5.471	0.000	0.167	0.079	0.001	0.022	0.123	محمد حسین ودیعی- محمدعلی باقرپور ولاشانی	تغیر مالکیت (خصوصی سازی)

جدول ۲: فراوانی و درصد فراوانی و اندازه اثر متغیرها

متغیر مستقل	متغیر وابسته	فراوانی	درصد فراوانی	اندازه اثر
کیفیت حسابداری	اندازه موسسه حسابداری	4	20	0.325
کیفیت حسابداری	دوره تصدی حسابداری	4	20	0.484
کیفیت حسابداری	حق الزحمه حسابداری	3	15	0.541
کیفیت حسابداری	تردید حرفه ای	1	5	0.585
کیفیت حسابداری	تخصص حسابداری در صنعت	1	5	0.361
کیفیت حسابداری	انحصار بازار حسابداری	1	5	0.228
کیفیت حسابداری	استرس	1	5	0.13
کیفیت حسابداری	جنسیت	1	5	0.21
کیفیت حسابداری	اثربخشی کمیته حسابداری	1	5	0.416
کیفیت حسابداری	به موقع بودن گزارش حسابداری	1	5	0.83
کیفیت حسابداری	تغییر مالکیت (خصوصی سازی)	1	5	0.123
کیفیت حسابداری	اقامه دعوی علیه حسابداری	1	5	0.47
	جمع	20	100	

پس از تجزیه و تحلیل و محاسبه اندازه اثرها و مطابقت آن با تقسیم بندی کوهن مشخص شد که مطالعاتی که اندازه اثر آنها کوچکتر از ۰.۳ باشد جزء مطالعات ضعیف، بین ۰.۳ تا ۰.۵ مطالعات متوسط و بالاتر از ۰.۵ مطالعات قوی شناخته می شوند، که با تعمیم این مقادیر نقطه ای به جامعه حد پایین و حد بالای همه عوامل مشخص و خطای محاسبه شده بر اساس حدود بالا و پایین (p_value) کمتر از ۰.۰۵ می باشد و میتوان ادعا نمود مقدار (p_value) و مقدار (z_value) که خارج از بازه ۱.۹۶- و ۱.۹۶ است در سطح احتمال ۹۹.۰ فرض H_0 رد و فرض H_1 که خبر از معناداری اندازه اثر در جامعه تحقیقات است را تایید می کند.

۵.۱ آزمون ناهم گونی (یا هم گونی) مطالعات

برای تشخیص اینکه آیا مطالعات درون سبد فراتحلیل از یک جنس هستند و ناهمگون نیستند استفاده می شود. البته میلر (۲۰۰۹) و هیچز (۲۰۰۴) معتقدند این آزمون ها اعتبار چندانی ندارند زیرا بسیاری از اوقات نتایجشان با یکدیگر در تناقض است. اگر چه علی رغم این استناد در تحقیقات فراتحلیل همچنان از یکی از این آزمون ها استفاده می شود.

آزمون Q VALUE

این آزمون معتبرترین آزمون در بین تمام آزمون های تشخیص ناهمگونی است. در این آزمون یک ضریب Q VALUE به محقق ارائه می گردد که شبیه یک توزیع کای اسکور است. این آزمون بیان می کند:

H_0 : مطالعات همگن هستند.

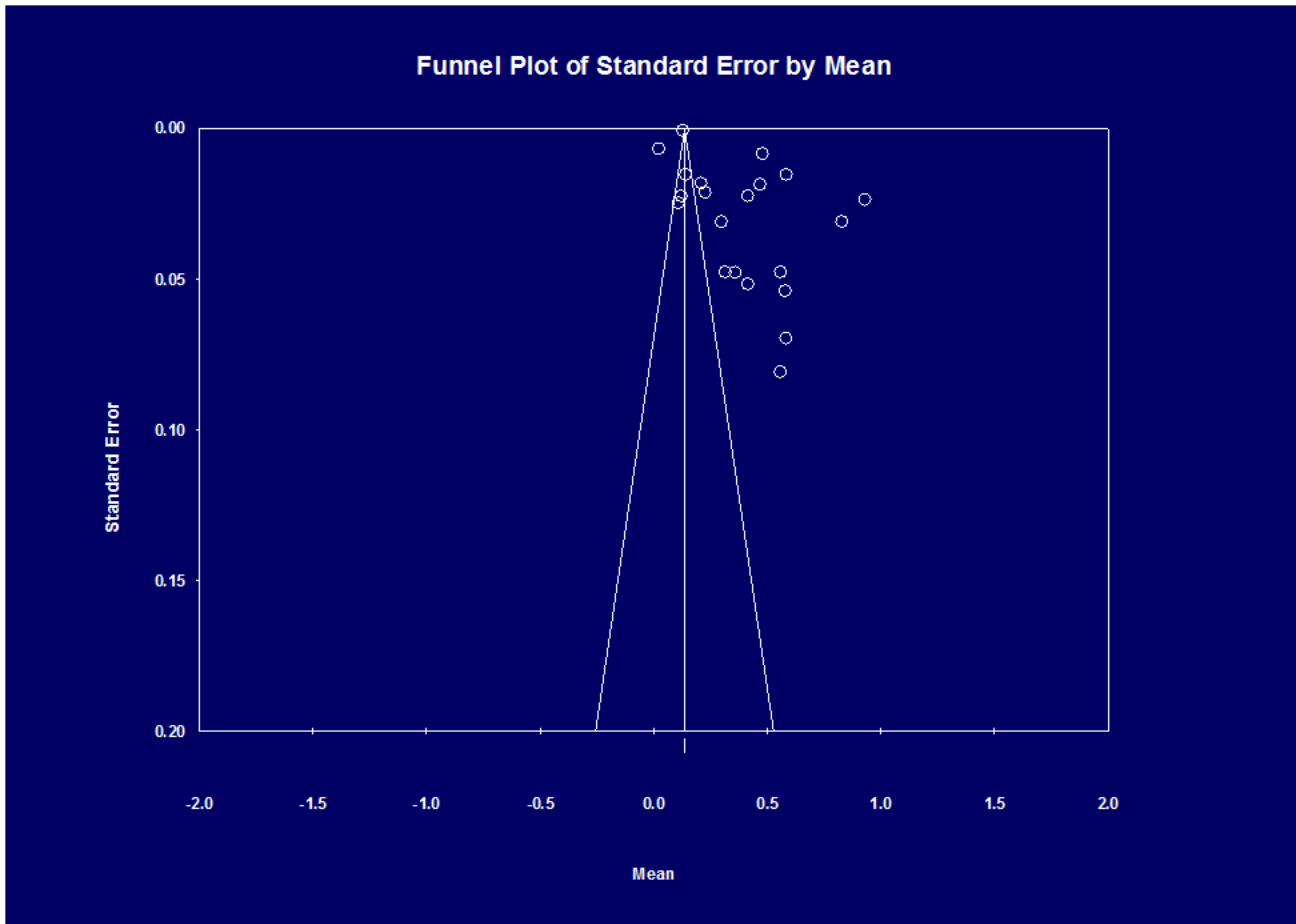
H_1 : مطالعات همگن نیستند.

Tau	Variance	Standard	Tau Squar	I-squared	P-value	df (Q)	Q-value	Model
0.205	0.001	0.037	0.042	99.623	0.000	20.000	5,301.911	

با توجه به اعداد بدست آمده از آزمون Q VALUE و سطح معناداری P_VALUE مشخص است که کلیه شاخص های مورد مطالعه در فراتحلیل کوچکتر از ۰.۵ بوده و فرض H_1 (نا هم گونی مطالعات) تایید می شود.

۲.۵ آزمون سوگیری انتشار

سوگیری انتشار به معنای این است که به دلیل عقاید شخصی محقق و فرهنگی که بر فضای ژورنال ها حاکم است، متأسفانه تحقیقاتی که فرضیات آنها رد شده یا نتایجی کاملاً معکوس با نتایج عموم جامعه علمی دارد، یا توسط خود شخص کنار گذاشته می شود یا هیچگاه ژورنالی حاضر به انتشار آن نمی گردد. بنابراین این مقالات از نظر جانسون (۲۰۰۴) همیشه در کشوی بایگانی محقق باقی می ماند، بصورتی که این اصطلاح تبدیل به یک اصطلاح جهانی شده و به این مقالات، مقالات کشوی بایگانی گویند.



از لحاظ تفسیری در نمودارهای کیفی شکل، مطالعاتی که خطای استاندارد پایینی دارند و در بالای قیف جمع می شوند، دارای سوگیری انتشار نیستند. اما هر چه مطالعات به سمت پایین قیف کشیده می شوند، خطای استاندارد آنها بالا می رود و سوگیری

انتشارشان افزایش می یابد. بنابراین با توجه به شکل بالا (نمودار کیفی پژوهش حاضر) از آنجا که متغیرهای مطالعات در بالای نمودار جمع شده اند بر عدم وجود سوگیری انتشار دلالت دارند.

۶. نتیجه گیری

به دلیل رشد بسیار سریع علمی، محققین با حجم بسیار وسیعی از اطلاعات روبرو هستند. در مواجهه با این انفجار علمی و برای استخراج سریع و دقیق اطلاعات، لازم است افراد به طور ساختاریافته منابع موجود را جستجو کنند. این امر کمک می کند تا سوگیری به حداقل ممکن برسد و خطاها کاهش می یابد. بکارگیری روش فراتحلیل به این مهم کمک کرده است و با یکپارچه سازی نتایج حاصل از پژوهش های متعدد که بر روی نمونه های مختلف اجرا شده اند، دید جامع تری از متغیرهای مختلف ارائه داده و کمک می کنند تا جمع بندی اطلاعات مقالات مختلف به صورت عینی صورت یافته و نظرات شخصی محقق تاثیر خاصی در این فرایند نداشته باشد.

نتایج مرور نظامند ۲۰ مقاله نشان داد که روش تحقیق همه ۲۰ مقاله مورد بررسی، توصیفی _ تحلیلی بوده است. بیشترین متغیر مورد بررسی مربوط به دوره تصدی حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است و هر کدام از این سه متغیر ۴ و ۳ و ۳ بار در فرضیات تحقیقات مورد بررسی قرار گرفته اند.

نتایج این پژوهش، در راستای نظریات قبلی این حوزه می باشد، لازمه افزایش کیفیت حسابرسی بالا بودن اندازه موسسه حسابرسی کاهش دوره تصدی حسابرس و افزایش حق الزحمه حسابرسی و افزایش تخصص حسابرس می باشد. با توجه به یافته های تحقیق، برخی از نواقص تحقیقات مرور شده در زمینه عملکرد مالی به شرح زیر است: خلاء نظری و نبود یک مدل جامع و یکپارچه مشتمل بر کلیه عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی، پراکندگی در استفاده از ابزار سنجش تحقیقات بسیار بالا بود که نشان از عدم توافق محققان در این حوزه برای سنجش کیفیت حسابرسی می باشد.

منابع

۱. سجادی سید حسین، مهدی دلفی. چرخش اجباری حسابرسان. پی آمدهای متفاوت در شرکت های کوچک و بزرگ. مجله حسابداری رسمی، ۱۳۹۰
۲. مجتهد زاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳) عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دید حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۸
۳. هومن، حیدر علی. (۱۳۹۰). راهنمای عملی متا آنالیز در پژوهش عملی. تهران: انتشارات سمت. چاپ دوم.
- Habib, A. (2012), "Non-audit service fees and financial reporting quality: a Meta-analysis", *Abacus*, Vol. 48 No. 2, pp. 214-248.
- Habib, A. (2013), "A Meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 3, pp. 184-216.
- Hunter, J.E., Schmidt, F.L. and Jackson, G.B. (1982), "Cumulating research findings across studies", *Studying Organizations: Innovations in methodology*, Vol. 4 Sage, Beverly Hill, CA.
- Lipsey, M.W. and Wilson, D.B. (2001), *Practical Meta-Analysis*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA. Liu, X., Vredenburg, H. and Steel, P. (2014), "A Meta-analysis of factors leading to management control in international joint ventures", *Journal of International Management*, Vol. 20 No. 2, pp. 219-236.
- Hoitash, R., Markelevich, A. and Barragato, C.A. (2007), "Auditor fees and audit quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 8, pp. 761-786.
- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 183-199.
- Defond, M. and Zhang, J. (2014), "A review of archival auditing research", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58 Nos 2/3, pp. 275-326.
- DeFond, M., Raghunandan, K. and Subramanyam, K. (2002), "Do non-audit service fees

- impair auditor independence? Evidence from going-concern audit opinions”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 1247-1273.
- Myers, J., L. Myers, and T. Omer. (2003), Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?, *The Accounting Review* 78 (3): 779-800.
- Littell, J.H., Corcoran, J., & Pillai, V. (2008) *Systematic reviews and meta- analysis*, Oxford University Press.
- Kable, A. K., Pich, J., & Maslin-Prothero, S. E. (2012). A structured approach to documenting a search strategy for publication: A 12 step guideline for authors. *Nurse education today*, 32(8), 878-886.
- Kirca, A. H., Hult, G. T. M., Deligonul, S., Perry, M. Z., & Cavusgil, S. T. (2012). A multilevel examination of the drivers of firm multinationality a meta-analysis. *Journal of Management*, 38(2), 502-530.