



Meta Analysis of the Relationship Between Auditor Independence And Audit Quality

Mohammad Shoghi¹ | Reza Zadvali² | Touraj Heshmati*³ | Amirreza Moharrami Gedari⁴

Abstract

The audit quality is an important issue and discussed scientifically and professionally in developed and developing countries, and according to the importance of this issue, this research aims to investigate the effect of auditor independence on audit quality using a quantitative meta-analytical program and answer this main question. To what extent the independence of the auditor affects the quality of the audit. The statistical population of the current research is all the researches conducted inside and outside related to the research topic, which are indexed in reliable internal and domestic databases, among 66 research and descriptive studies in the field of Islamic work ethics and organizational commitment, 11 research documents that have meta-analysis criteria. A few were selected, each of the studies was coded and entered into the CMA 4 software. The results of 11 studies show that the overall effect size of auditor independence on audit quality is equal to 0.20 and can predict a total of 20% of audit quality changes. According to Cohen's principle, the intensity of the influence of audit independence on audit quality can be underestimated. Also, to measure the publication bias, if the funnel plot method, Bug correlation method and linear regression were used, the results in all three showed that this relationship is not significant and the null hypothesis that the funnel plot is symmetrical and the publication bias is not confirmed.

Keywords: auditor independence, audit quality, CMA software, meta-analysis.

1. Assistant Professor, Faculty of Humanities, Imam Hossein University of Officer Training and Guard Training, Tehran, Iran.
2. Master's degree in Business Administration, Strategic Management, Faculty of Management and Strategic Planning, University Imam Hossein, Tehran, Iran.
3. Corresponding Author: Master's degree in financial management, Faculty of Management and Strategic Planning, Imam Hossein University, Tehran, Iran. touraj.heshmati@ihu.ac.ir
4. Master's student in financial management, Faculty of Management and Strategic Planning, Imam Hossein University, Tehran, Iran.



فرا تحلیل رابطه بین استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی

محمد شوقی^۱ | رضا زادولی^۲ | تورج حشمتی^{۳*} | امیررضا محرمی قیداری^۴

چکیده

کیفیت حسابرسی موضوع مهم و مورد بحث علمی و حرفه‌ای در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌باشد که بنا بر اهمیت این مسئله این پژوهش با هدف بررسی تأثیر استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با استفاده از یک برنامه فرا تحلیلی کمی و پاسخ به این سؤال اصلی است که به چه میزان استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه پژوهش‌های انجام شده در داخل و خارج مرتبط با موضوع پژوهش هست که در پایگاه‌های معتبر داخلی و خارجی نمایه شده است از بین ۶۶ مطالعات پژوهشی و توصیفی در زمینه استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی ۱۱ سند پژوهشی که دارای معیارهای فراتحلیل کمی بودند انتخاب شدند که هر یک از مطالعات کدبندی شده و وارد نرم‌افزار CMA 4 شدند. نتایج ۱۱ مطالعه نشان می‌دهد که اندازه کلی اثر استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی برابر با ۰/۲۰ است و می‌تواند در مجموع ۲۰ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی را پیش‌بینی کند. بر اساس اصل کوهن، شدت تأثیر استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را می‌توان کم دانست. همچنین برای سنجش سوگیری انتشار از روش نمودار کیفی، روش همبستگی بگ و رگرسیون خطی اگر استفاده شد که نتایج در هر سه نشان داد که این رابطه معنادار نیست و فرض صفر مبنی بر متقارن بودن نمودار کیفی و عدم سوگیری انتشار تأیید می‌شود. **کلیدواژه‌ها:** استقلال حسابرسی، کیفیت حسابرسی، نرم‌افزار CMA، فراتحلیل.

۱. استادیار، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه افسری و تربیت پاسداری امام حسین(ع)، تهران، ایران.

۲. کارشناسی ارشد، رشته مدیریت بازرگانی گرایش مدیریت استراتژیک، دانشکده مدیریت و برنامه‌ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران.

۳. نویسنده مسئول: کارشناسی ارشد، رشته مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و برنامه‌ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران.
touraj.heshmati@ihu.ac.ir

۴. دانشجوی کارشناسی ارشد پیوسته، رشته مدیریت مالی، دانشکده مدیریت و برنامه‌ریزی راهبردی، دانشگاه جامع امام حسین(ع)، تهران، ایران.

مقدمه و بیان مسئله

یک سازمان حسابرسی مستقل واجد شرایط تر ممکن است که بتواند ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی حسابرسی شده را تشخیص دهد و می‌تواند کارفرما را تحت تأثیر قرار دهد تا آن‌ها را به درستی ارائه دهد تا اطلاعات مالی قابل اعتماد باشد. دستیابی به این هدف مورد نظر کاملاً به ویژگی‌های سازمان حسابرسی بستگی دارد و این ویژگی‌های سازمان حسابرسی ممکن است به طور مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی مرتبط باشد. هدف کلی حسابرس محافظت از تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی در قبال منافع سهام‌داران است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای در حرفه خود و اجتناب از طرح دعوی حقوقی علیه خود تلاش می‌کنند تا کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. (تندلو و وانسترلین، ۲۰۰۸). کیفیت که اثربخشی حسابرسی را تعیین می‌کند، به عوامل متعددی بستگی دارد، مانند توانایی حسابرس (شامل علم، تجربیات، سازگاری و کارایی فنی) و عملکرد حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳). کیفیت حسابرسی بسیار مورد بحث است؛ اما کمی درک شده است. علی‌رغم بیش از دو دهه تحقیق، اجماع کمی در مورد چگونگی تعریف، چه رسد به اندازه‌گیری، کیفیت حسابرسی وجود دارد. حسابرسان قصد دارند نظر خود را مبنی بر ارائه اطمینان معقول از درستی و اعتبار صورت‌های مالی، کشف تحریف‌های بااهمیت صادر کنند؛ بنابراین، کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال کشف و گزارش تحریف‌های بااهمیت توسط قابلیت‌های فنی حسابرس، همان‌طور که توسط (دی آنجلو، ۱۹۸۱) بیان شده است، تعریف شده است.

یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس است. استقلال حسابرسان موضوع مهم و مورد بحث علمی و حرفه‌ای در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌باشد (هامودا و ساوان، ۲۰۱۴). در استانداردها و مقررات حرفه‌ای مختلف، حرفه حسابداری به‌طور کلی استقلال را به عنوان فقدان علایق و روابط خاص توصیف می‌کند که فرض می‌شود بر عینیت حسابرس تأثیر می‌گذارد. حسابرس باید مراقب هر گونه تأثیر مضر بر برنامه‌ریزی، تحقیق یا گزارش خود باشد تا تحت فشارهای متعدد مشتریان، استقلال خود را حفظ کند. حسابرسی مستقل یکی از ویژگی‌های

کلیدی بازارهای سرمایه مؤثر است و مقامات نظارتی برای مدت بسیار طولانی نگران تهدیدات بالقوه استقلال حسابرسی بوده‌اند. استقلال حسابرِس اغلب به‌عنوان این احتمال تعریف می‌شود که حسابرِس، تخلفی را در گزارش‌های مالی گزارش کند (وکیل و همکاران، ۲۰۱۹)

پژوهش‌های زیادی درباره رابطه بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی صورت گرفته است، اکثر این تحقیقات با روش پیمایشی رابطه بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی را تبیین نموده‌اند؛ اما با توجه به تحقیقات صورت گرفته در این رابطه با دیدگاه‌های مختلف صورت گرفته و در برخی موارد منجر به نتایج متشابه یا متناقض (همبستگی قوی و ضعیف) شده است که همین امر اعتماد به نتایج این تحقیقات و تبیین رابطه بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی را به چالش کشانده است؛ بنابراین با توجه به گستردگی و پراکندگی زمانی و مکانی مطالعات در این باره و انجام تحقیقات در سازمان‌ها و کشورهای مختلف، لزوم انجام فراتحلیلی که کاستی‌های موجود را برطرف کرده و یک نتیجه واحد و قابل‌اعتمادی را در این باره ارائه دهد ضروری به نظر می‌رسد. بر همین اساس هدف این مقاله گردآوری مطالعات و تحلیل نتایج آن می‌باشد؛ بنابراین، هدف اصلی این مقاله، پاسخگویی به این سؤال است که میانگین اندازه اثر مطالعات مربوط به رابطه بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی به چه میزان است؟

مبانی نظری پژوهش

۱. کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی از دیدگاه‌های گوناگون و به روش‌های متعدد تعریف شده است. در ادبیات حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی در ارتباط با سطح انطباق با اصول حسابرسی مرتبط تعریف می‌شود. از سوی دیگر، پژوهشگران حسابداری ابعاد گوناگون کیفیت حسابرسی را مورد مطالعه قرار می‌دهند و این ابعاد اغلب به تعاریف متفاوتی منجر می‌گردد. رایج‌ترین تعاریف کیفیت حسابرسی در جدول ۱ ارائه شده است:

جدول ۱. تعاریف کیفیت حسابرسی (منبع: یافته‌های تحقیق)

ردیف	محقق	تعریف
۱	دیویدسون و نئو (۱۹۹۳)	سنجه‌ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانب‌دارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری.
۲	دی انجلو (۱۹۸۱)	کیفیت حسابرسی با اندازه‌گیری بازار و ارزیابی توانایی حسابرس برای کشف اشتباهات بااهمیت و گزارش دادن این تحریفات تعریف می‌شود. وی همچنین تأکید کرد: حسابرسی که موارد تقلب را پیدا و گزارش می‌دهد، حسابرس مستقل به معنای واقعی کلمه است.
۳	پالمروس ^۱ (۱۹۸۶)	کیفیت حسابرسی عبارت است از مورد اطمینان واقع شدن صورت‌های مالی و احتمال عاری بودن صورت‌های مالی از تحریف بااهمیت.
۴	تیتمن و ترومن ^۲ (۱۹۸۶)	کیفیت حسابرسی به‌عنوان درستی و بدون تحریف بودن اطلاعات ارائه شده به سرمایه‌گذاران تعریف شد.
۵	انجمن گزارشگری مالی انگلیس (۲۰۰۸)	کیفیت حسابرسی را مبتنی بر مسائلی از قبیل دانش و مهارت تیم حسابرسی، فرهنگ مؤسسه حسابرسی، عوامل خارج از کنترل، قابلیت اتکا و قابل‌فهم بودن گزارش حسابرسی و اثربخشی فرایند حسابرسی دانست.

۱-۱ تفاوت بین کیفیت واقعی حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی

بسیاری از محققین حسابداری ابعاد مختلفی را برای کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند، این ابعاد اغلب به تعاریف کاملاً متفاوتی منجر می‌شوند. تعاریف ارائه شده شامل ابعاد مختلف استقلال و صلاحیت حقیقی و استقلال و صلاحیت درک شده حسابرسان می‌باشد. اگرچه مفهوم کیفیت حسابرسی با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط است، اما مترادف نیستند. از این نظر، اصطلاحات "کنترل حسابرسی" و "شهرت حسابرسی" برای حفظ تمایز آن‌ها برای توصیف "کیفیت حسابرسی واقعی" و "کیفیت حسابرسی مورد انتظار" استفاده می‌شود. کنترل حسابرسی بر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. هر چه قدرت نظارتی حسابرس بالاتر باشد، کیفیت گزارش‌های حسابداری که وضعیت اقتصادی کارآفرین را منعکس می‌کند، بالاتر است. اثربخشی و توانایی کنترل حسابرس مستقیماً تحت تأثیر صلاحیت و استقلال واقعی حسابرس است. شهرت

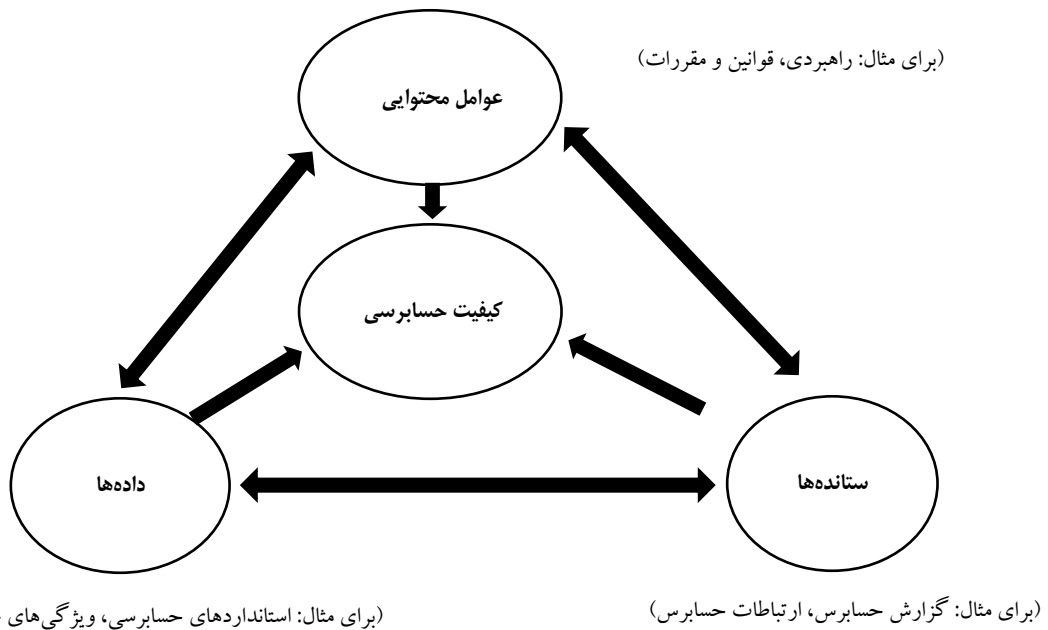
1 palmrose

2 Titman & Trueman

حسابرس منعکس کننده این است که چگونه ذی نفعان اعتبار یا قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسان را درک می کنند. شهرت حسابرس به نتیجه گیری استفاده کنندگان در مورد صلاحیت و استقلال درک شده حسابرس اشاره دارد و منعکس کننده توانایی حسابرس در اضافه کردن ارزش به اطلاعات صورت های مالی است. از این نظر، شهرت باید از دیدگاه کلیه حسابرسی های انجام شده به واسطه مؤسسه حسابرسی و نظارت حسابرس بر هر پروژه حسابرسی به طور جداگانه ارزیابی شود. (نمازی، بایزیدی، جبارزاده، ۱۳۹۰).

۱-۲ عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

از منظر (اشلايدر، ۲۰۱۱) به طور مفهومی کیفیت حسابرسی را می توان از سه منظر مورد بررسی قرار داد. عوامل محیطی، ورودی ها و خروجی ها که در شکل ۱ نشان داده شده است:



شکل ۱. عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی

۲. استقلال حسابرِس

استقلال در واقع یک مفهوم انتزاعی است که نمی‌توان مستقیماً آن را مشاهده کرد و اغلب به‌عنوان یک حالت ذهنی مرتبط با مفاهیمی مانند بی‌طرفی، صداقت، اعتماد و شخصیت توصیف می‌شود. در اغلب تعاریف کنونی، دو بعد استقلال وجود دارد، یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال طاهری، بنابراین بارتلت، (۱۹۹۳) استقلال واقعی را فقدان جهت‌گیری ذهنی در اجرای فعالیت‌های حسابرِس و بدیهی می‌داند. استقلال عبارت است از اجتناب از موقعیت‌هایی که حسابدار را در تضاد منافع قرار می‌دهد. با کارفرما شفاف باشید؛ بنابراین، استقلال واقعی با بی‌طرفی مرتبط است و استقلال درک شده معمولاً به درک کاربر از تضاد منافع حسابرِس در موقعیت‌های معنادار مربوط می‌شود. مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرِس مهم‌ترین الزام حسابرِس است، زیرا نبود آن مانع از اظهار نظر حسابرِس در مورد صورت‌های مالی می‌شود (پاکروان، ۱۳۹۰) لی و گو (۱۹۹۸) استقلال را عدم وجود تبانی بین حسابرِس و مدیریت صاحب‌کار به کار می‌برند.

۲-۱ ابعاد گوناگون استقلال حسابرِس

استقلال حسابرِس در ارتباط با کار حسابرِس و اعلام نظر خود به صورت‌های مالی تهیه شده توسط کارفرما دارای معانی گوناگونی است. استقلال در ارتباط با این مورد یک بیان هنری می‌باشد. از آنجایی که سرمایه‌گذاران، تأمین اعتبار کنندگان، دولت و سایر مشتریان ممکن است به نظر حسابرِس اعتماد کنند، استقلال حسابرِس معنای خاصی دارد؛ بنابراین نه تنها حسابرِس نباید اعلام نظر خود را به دیگران وابسته کند، بلکه باید از هرگونه منافع شخصی تأثیرگذار بر منافع خود نیز مبرا باشد. در این چارچوب، استقلال به معنای عدم عدول از احساسات یا قضاوت صحیح است. سه بعد برای مفهوم استقلال حسابرِس پیشنهاد شده است (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷).

استقلال در برنامه‌ریزی حسابرِس: به معنای رهایی از کنترل یا تأثیر قابل توجه بر انتخاب رویه‌ها و رویدادهای حسابرِس و دامنه آن، لازم است حسابرِس این آزادی را داشته باشد که برنامه خود را بر اساس رویه‌های لازم، حجم نمونه و دامنه آن تدوین کند.

استقلال در جمع‌آوری و ارزیابی شواهد: به معنای رهایی از کنترل یا تأثیر بیش از حد در انتخاب زمینه‌ها، اعمال و روابط شخصی است. در این راستا، مهم است که حسابرس از دسترسی به هیچ منبع مشروع اطلاعاتی مسدود نشود.

استقلال گزارشگری: این به معنای آزادی از کنترل یا تأثیر بر گزارش‌دهی یافته‌های حسابرسی است (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷).

پیشینه پژوهش

در این تحقیق، تمرکز روی پژوهش‌های انجام‌گرفته درباره رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس است. از این رو جامعه مورد بررسی در این تحقیق کلیه پژوهش‌های مرتبط با موضوع تحقیق می‌باشند. کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس از متغیرهایی هستند که در دهه‌های اخیر مورد توجه محققان و پژوهشگران قرار گرفته است. تحقیقات مختلفی در زمینه ارتباط بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس صورت گرفته است که در ادامه به برخی از مرتبط‌ترین آن‌ها در جدول ۲ اشاره می‌شود.

جدول ۲. پیشینه تحقیق

محققان	سال	نام مجله	جامعه آماری	تعداد نمونه	روش نمونه‌گیری
ساروکو و آگوس ^۱	۲۰۱۴	کنفرانس بین‌المللی مطالعات حسابداری در مالزی	شرکت حسابداری دولتی است که در بازار سرمایه اندونزی ثبت شده‌اند.	۵۰	روش نمونه‌گیری تصادفی
حائزیدیتیا و فاجرنیه ^۲	۲۰۱۹	مجله بین‌المللی تحقیقات علمی و فناوری	مؤسسه حسابداری عمومی در DKI جاکارتا	۱۲۷	نمونه‌گیری در دسترس
اردیلا و چاندرا ^۳	۲۰۲۲	مجله حرفه حسابداری	کارکنانی بودند که به عنوان حسابرس در مؤسسات حسابداری دولتی تانگرانگ	۱۹۲	روش نمونه‌گیری در دسترس

1 Sarwoko & Agoes

2 Haeridistia & Fadjarenie

3 Ardillah & Chandra

روش نمونه‌گیری	تعداد نمونه	جامعه آماری	نام مجله	سال	محققان
نمونه‌گیری هدفمند	۱۲۳	شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۳	دانشگاه پیام‌نور	۱۳۹۶	نبی
نمونه‌گیری هدفمند	۵۰	شرکت حسابداری عمومی (KAP) در یوگیاکارتا	مجله پژوهشی مالی و حسابداری	۲۰۱۵	اکتاویا و ویدودو ^۱
نمونه‌گیری هدفمند	۱۸۰	شرکت کالاهای صنعتی پذیرفته شده در گروه بورس نیجریه طی سال‌های ۲۰۰۶-۲۰۲۰	مجله آسیایی مالی و حسابداری	۲۰۲۲	یاهایا و اونیابه ^۲
نمونه‌گیری هدفمند	۸۰	حسابرسان اداره حسابداری عمومی در DKI جاکارتا	مجله حسابداری واقعی	۲۰۱۹	پراسانتی ^۳
نمونه‌گیری تصادفی ساده	۱۰۹	حسابرسان داخلی شرکت‌های دولتی بود که اعضای FKSPI و YPIA بودند	مجله بین‌المللی مهندسی عمران و فناوری	۲۰۱۹	عمر، ارلینا، فوزیه و پوربا ^۴
نمونه‌گیری هدفمند	۱۱۴	مؤسسات حسابرسی ثبت‌شده در IAPI	مجله مجموعه مقالات کنفرانس بین‌المللی	۲۰۲۰	مونیدوی، سونارسیه و ویدیانتی ^۵
سرشماری	۱۵۵	کلیه شرکت‌های بیمه‌ای در ایران بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸	فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای	۱۴۰۰	دارابی، پسندیده و حاجی رضا
نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای	۴۵	حسابرسان شاغل در شرکت‌های حسابداری عمومی (KAP)	مجله حسابداری و مالی استراتژیک	۲۰۱۹	کارتیکا و پراموکا ^۶

1 Octavia & Widodo

2 Yahaya & Onyabe

3 Prasanti

4 Umar, Erlina, Fauziah & Purba

5 Munidewi, Sunarsih & Widyantari

6 Kartika & Pramuka

روش‌شناسی پژوهش

شاید مهم‌ترین جنبه تحقیق علمی که بر آن اصالت و اعتبار می‌بخشد روش پژوهش است و دستیابی به هدف‌های تحقیق میسر نخواهد شد مگر اینکه روش‌شناسی به درستی انجام گیرد (زادولی، بازرگانی و طاهری، ۱۴۰۲). تحقیق حاضر از نوع فراتحلیل است. فراتحلیل، ترکیب، انسجام‌بخشی و یکدست‌سازی مطالعات در زمینه‌ای مشخص است مقاله حاضر از نظر هدف کاربردی است و به دلیل به کارگیری روش فراتحلیل و با توجه به ماهیت داده‌ها در زمره پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد. در این روش از نتایج مطالعات کمی برای تجزیه و تحلیل آماری استفاده می‌شود و یافته‌های مطالعات متعدد با هم ترکیب می‌شوند. جامعه آماری این تحقیق، کلیه مطالعات انجام شده در داخل و خارج مرتبط با موضوع پژوهش هست که در پایگاه‌های ذکر شده در جدول ۳ نمایه شده است و نمونه تحقیق شامل ۱۱ مقاله است که با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده‌اند.

جدول ۳. پایگاه‌های جستجو شده

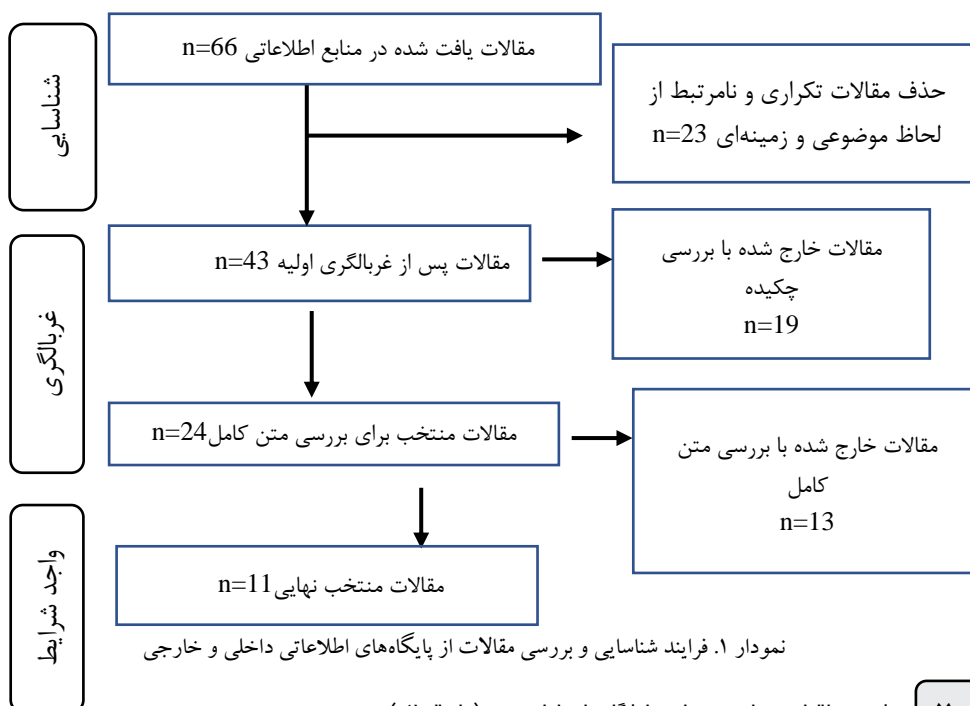
پایگاه‌های خارجی	پایگاه‌های داخلی
IEE Xplore	مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی
Web of Science	مجلات تخصصی نور
google scholar	پرتال جامع علوم انسانی
Wiley Online Library	بانک اطلاعات نشریات کشور
jstor	گنج - ایراندک
emerald	-
Sage	-
Science Direct	-

از بین ۶۶ پایان‌نامه و مقالات معتبر در زمینه کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس که با استفاده از جستجوی هر دو کلیدواژه «کیفیت حسابرسی» و «استقلال حسابرس» هم به صورت فارسی و هم انگلیسی ۱۱ سند پژوهشی که دارای معیارهای فراتحلیل کمی (ضریب همبستگی، حجم نمونه، سطح معنی‌داری، کیفیت پژوهش و نمایه شده در مجلات معتبر، اعتبار و روایی پژوهش، پیمایش) انتخاب شدند که مشخصات آن در جدول ۴ نمایش داده شده است و پس از تعیین معیارها، فرایند جستجو و انتخاب متون مناسب به صورت نمودار پریزما در نمودار ۱ نمایش

داده شده است. پس از غربالگری، متن کامل مقالات مرتبط با موضوع ارتباط بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس مورد ارزیابی قرار گرفت و در نهایت، ۱۱ مقاله که از نظر کیفی مناسب بودند و معیارهای ورود به مطالعه را داشتند، برای بررسی انتخاب شدند. معیارهای ورود شامل موارد زیر است:

- ۱- مقالات انتشار یافته در زمینه ارتباط بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس
- ۲- مقالاتی که به صورت تمام متن قابل دسترس باشند.
- معیارهای ردی مقالات (خروج) شامل موارد زیر است:
 - ۱- پژوهش هایی که اطلاعات کافی در زمینه اهداف این تحقیق ارائه نداده بودند.
 - ۲- تحقیقاتی که از کیفیت لازم برخوردار نبوده و در نشریات نامعتبر و جعلی چاپ و منتشر شده باشند.
- ۳- تحقیقاتی که در محدوده زمانی سال ۱۹۹۰ میلادی تا اکتبر ۲۰۲۳ چاپ نشده و اطلاعات آن قدیمی باشند.

فراآیند شناسایی و بررسی مقالات از پایگاه های اطلاعاتی داخلی و خارجی



تجزیه و تحلیل پژوهش‌های منتخب با استفاده از تکنیک محاسبه اندازه اثر انجام شده است که معمولاً پس از تبدیل آماره‌ها به شاخص T و برآورد اندازه اثر مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است در این پژوهش، آماره‌های پژوهشی با استفاده از رویکرد هانتر و اشمیت به شاخص T تبدیل شدند. بدین گونه که بعد از به دست آوردن اندازه اثر مطالعات در این پژوهش همچنین برای سنجش سوگیری انتشار از روش نمودار کیفی، برای تعیین تعداد تحقیقات گم‌شده از N ایمن از خطا استفاده شده است که در بخش یافته‌های پژوهش به هر کدام از آن‌ها اشاره شده است.

جدول ۴. مطالعات منتخب

اندازه اثر	میزان آماره	نوع آماره	کد پژوهش	سال	محققان
۰,۲۲۳۳	۰,۲۲۳۳	R	M1	۲۰۱۴	ساروکو و آگوس
۰,۲۲۷	۰,۲۲۷	β	M2	۲۰۱۹	حائری‌دبستی و فاجرنیه
۰,۱۳۰	۰,۱۳۰	β	M3	۲۰۲۲	اردیلا و چاندرا
-۰,۱۹۴۲۹۹	-۰,۱۹۴۲۹۹	R	M4	۱۳۹۶	نبی
۰,۹۱۸	۰,۹۱۸	β	M5	۲۰۱۵	اکتاویا و ویدودو
۰,۰۲۱۲	۰,۲۸۴	R	M6	۲۰۲۲	یاهایا و اونیابه
۰,۰۵۴	۰,۰۵۴	T	M7	۲۰۱۹	پراسانتی
۰,۰۸۵	۰,۰۸۵	β	M8	۲۰۱۹	عمر، ارلینا، فوزیه و پوربا
۰,۴۳۹	۰,۴۳۹	β	M9	۲۰۲۰	مونیدوی، سونارسیه و ویدیانتیری
۰,۱۶۰	۰,۱۶۰	β	M10	۱۴۰۰	دارابی، پسندیده و حاجی رضا
-۰,۴۴۷	-۰,۴۴۷	β	M11	۲۰۱۹	کارتیکا و پراموکا

پس از محاسبه اندازه اثر مطالعات به توزیع فراوانی طبقات اندازه اثر که در جدول ۵ نمایش داده شده است. بر اساس جدول ۳ از میان ۱۱ مطالعه، ۹ مورد معادل ۸۲ درصد در طبقه کم، ۱ مورد معادل ۹ درصد در طبقه متوسط و بالاخره ۱ مورد معادل ۹ درصد در طبقه زیاد قرار گرفته است.

جدول ۵. توزیع فراوانی طبقات اندازه اثر

درصد فراوانی	فراوانی	طبقات شدت تأثیر
۰,۸۲	۹	شدت تأثیر زیر ۰,۳ (کم)
۰,۰۹	۱	بین ۰,۳ تا ۰,۵ (متوسط)
۰,۰۹	۱	۰,۵ و بالاتر (زیاد)
۱۰۰	۱۱	جمع

یافته‌های پژوهش

در این قسمت اثرات ترکیبی ثابت و تصادفی محاسبه و مفروضه همگنی مطالعات بررسی شده و همچنین برای سنجش سوگیری انتشار از روش نمودار قیفی، روش همبستگی بگک و رگرسیون خطی اگر و برای تعیین تعداد تحقیقات گم‌شده از N ایمن از خطا استفاده شده است.

۱. اثرات ترکیبی ثابت و تصادفی

در جدول شماره ۶، اثرات ترکیبی ثابت و اثرات ترکیبی تصادفی نیز در حین تخمین میزان تأثیر هر یک از مطالعات انتخاب شده به طور جداگانه بر اساس مقیاس مشترک تعیین شد. جدول زیر نشان می‌دهد که در ۱۱ مطالعه در نظر گرفته شده، رابطه بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس با سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بیشترین میزان اندازه اثر مربوط به تحقیق پنجم (اکتاویا و ویدودو، ۲۰۱۵) و کمترین میزان اندازه اثر مربوط به تحقیق یازدهم (کارتیکا و پراموگا، ۲۰۱۹) می‌باشد.

جدول ۶. اثرات ترکیبی ثابت و تصادفی

ردیف	کد پژوهش	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	Z-Value	P-Value
۱	M1	۰,۲۲۳۳	-۰,۰۵۹	۰,۴۷۲	۱,۵۵۷	۰,۱۱۹
۲	M2	۰,۲۲۷	۰,۰۵۵	۰,۳۸۶	۲,۵۷۳	۰,۰۱۰
۳	M3	۰,۱۳۰	-۰,۰۱۲	۰,۲۶۷	۱,۷۹۷	۰,۰۷۲
۴	M4	-۰,۱۹۴۲۹۹	-۰,۳۵۹	-۰,۰۱۸	-۲,۱۵۲	۰,۰۳۱
۵	M5	۰,۹۱۸	۰,۸۵۹	۰,۹۵۳	۱۰,۸۰۶	۰,۰۰۰
۶	M6	۰,۰۲۱۲	-۰,۱۲۵	۰,۱۶۷	۰,۲۸۲	۰,۷۷۸
۷	M7	۰,۰۵۴	-۰,۱۶۸	۰,۲۷۱	۰,۴۷۴	۰,۶۳۵
۸	M8	۰,۰۸۵	-۰,۱۰۵	۰,۲۶۹	۰,۱۷۷	۰,۳۸۰
۹	M9	۰,۴۳۹	۰,۲۷۷	۰,۵۷۶	۴,۹۶۲	۰,۰۰۰
۱۰	M10	۰,۱۶۰	۰,۰۰۲	۰,۳۱۰	۱,۹۹۰	۰,۰۴۷
۱۱	M11	-۰,۴۴۷	-۰,۶۵۵	-۰,۱۷۷	-۳,۱۱۷	۰,۰۰۲
	اثرات ترکیبی ثابت					
	اثرات ترکیبی تصادفی					

۲. بررسی مفروضه همگنی مطالعات انجام شده

بر اساس نتایج آزمون ($Q=143.359, P<0.05$)، با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که فرضیه صفر در مورد همگنی مطالعات انجام شده رد و فرضیه ناهمگنی بین مطالعات تأیید می‌شود؛ به عبارت دیگر، معنی‌دار نبودن شاخص Q نشان دهنده وجود ناهمگونی در اندازه اثر مطالعات اولیه است. از آنجایی که این شاخص به افزایش تعداد اندازه اثر حساس است و با افزایش تعداد اثرات، قدرت این تست در رد همگنی از ۰ تا ۱۰۰ درصد افزایش می‌یابد و ناهمگنی را بر حسب درصد بیان می‌کند. نتایج I-squared نشان می‌دهد که حدود ۹۳ درصد از واریانس در مطالعات تلفیقی مربوط به ناهمگنی مطالعه است؛ بنابراین ترکیب آن‌ها با یک مدل اثرات ثابت مناسب نیست و باید از مدل اثرات تصادفی برای ترکیب نتایج استفاده کرد.

جدول ۷. آزمون کوکران

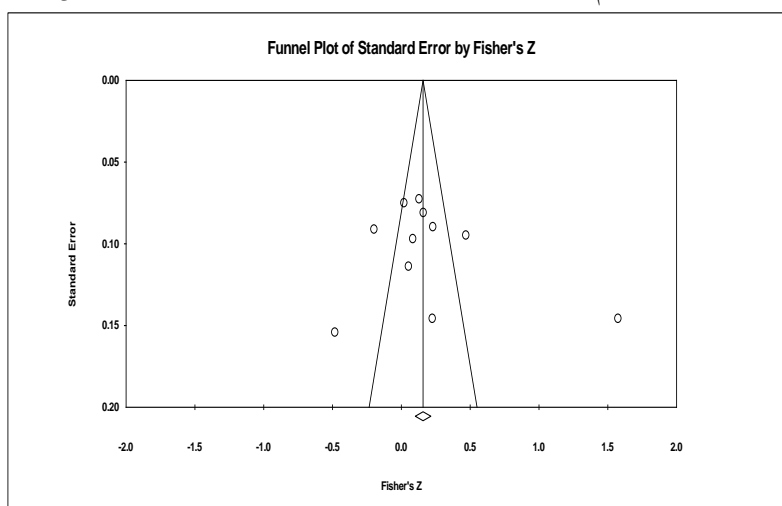
I-Squared	سطح معنی داری (P-Value)	درجه آزادی (Df)	مقدار آزمون (Q)	شاخص آماری
۹۳,۰۲۵	۰,۰۰۰	۱۰	۱۴۳,۳۵۹	نتایج

۳. بررسی مفروضه خطای (تورش) انتشار

به منظور بررسی مفروضه خطای (تورش) انتشار از نمودار کیفی و روش رگرسیونی اگر روش همبستگی رتبه‌ای بگ و مزومدار و N ایمن از خطا استفاده شده است که نتایج بررسی این مفروضه به کمک روش‌های مختلف در قسمت زیر ارائه شده است.

الف) نمودار کیفی

در فراتحلیل‌های بدون تورش انتشار، نمودار کیفی شبیه کیفی است که در سر بزرگ آن اندازه اثر مطالعاتی با حجم نمونه کم و واریانس بالا قرار دارند. همچنین در سر کوچک این کیف، اندازه اثر مطالعاتی با حجم نمونه بزرگ و واریانس کوچک تر قرار می‌گیرد. در وسط این کیف هم مطالعاتی با اندازه اثرات متوسط قرار دارد. تقارن سمت چپ و راست نمودار کیفی نشان‌دهنده عدم وجود تورش انتشار است. عدم تقارن نمودار کیفی بیانگر وجود تورش انتشار در فراتحلیل است.



شکل ۲. نمودار کیفی

نمودار کیفی حدوداً تقارن نسبی مطالعات را نشان می‌دهد؛ اما با نمودار کیفی نمی‌توان در این مورد تصمیم روشنی گرفت و به همین دلیل باید از آزمون‌های مربوطه دیگری (N ایمن از خطا، روش رگرسیونی خطی اگر و آزمون همبستگی بگک) استفاده نمود.

ب) تحلیل و بررسی همبستگی رتبه‌ای بگک و مزومدار

آزمون همبستگی رتبه‌ای باگک و مزومدار، بین اندازه‌های اثر استاندارد شده و واریانس‌های این اثرات همبستگی رتبه‌ای (Kendall tau) را تعیین می‌کند. تفسیر این ضریب این است که مقادیر صفر نشان‌دهنده عدم وجود رابطه بین اندازه اثر و دقت است، درحالی‌که انحراف از صفر نشان‌دهنده وجود یک رابطه است. اگر عدم تقارن به دلیل سوگیری انتشار باشد، می‌توان انتظار داشت که خطای استاندارد بزرگ‌تر همراه با یک اثر بزرگ‌تر مشاهده شود.

جدول ۸. نتایج همبستگی رتبه‌ای بگک و مزومدار

سطح معنی‌داری (P-Value)		Z-Value	میزان ضریب کندال	شاخص آماری
دو دامنه	یک دامنه			
۰,۹۳۷۹۵	۰,۴۶۸۹۷	۰,۰۷۷	۰,۰۱۸	نتیجه

بر طبق اطلاعات جدول فوق مقدار تائو کندالی برابر با ۰,۰۱۸ شده است که با توجه به مقدار معناداری یک دامنه ($P = ۰,۴۶۸$) و دو دامنه ($P = ۰,۹۳۷$) باید گفت که اگرچه بین اندازه اثر و دقت رابطه وجود دارد؛ اما این رابطه معنادار نیست و فرض صفر مبنی بر متقارن بودن نمودار کیفی و عدم سوگیری انتشار تأیید می‌شود.

ج) تحلیل و بررسی روش رگرسیون خطی اگر

این آزمون نیز برای بررسی اریب انتشار مؤثر بر فراتحلیل کاربرد دارد. در این آزمون هر چه قدر مطلق عرض از مبدأ افزایش یابد P-Value کاهش می‌یابد و تأیید فرضیه تقارن بدین معناست که اریب‌ها تأثیر زیادی بر فراتحلیل ما نمی‌گذارند و نتایج فراتحلیل از اعتبار بیشتری برخوردار است.

جدول ۹. نتایج روش رگرسیون خطی اگر

سطح معنی‌داری (P-Value)		t-Value	خطای استاندارد (SE)	برش (B)	شاخص آماری
دو دامنه	یک دامنه				
۰,۴۲۹	۰,۲۱۴	۰,۸۲۶	۴,۹۱۲	۴,۰۶۱	نتیجه

بر اساس نتایج رگرسیونی خطی اگر میزان برش برابر با (۴,۰۶۱) و فاصله اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۰,۸۲۶ است. از آنجایی که مقدار P یک دامنه ۰,۲۱۴ و دو دامنه ۰,۴۲۹ است، این بدان معنی است که فرضیه صفر که نمودار قیف متقارن است و تورش انتشار وجود ندارد تأیید می‌شود.

۴. تحلیل و بررسی N ایمن از خطا

N ایمن از خطا تأثیر مطالعات خارج شده از فراتحلیل (گمشده) بر نتایج فراتحلیل را ارزیابی می‌کند. این آماره فرض می‌کند تعداد مطالعاتی که از فراتحلیل خارج شده‌اند دارای اندازه اثراتی هستند که بر اندازه اثر متوسط مطالعات وارد شده بر فراتحلیل اثر می‌گذارد. بدین منظور این آماره تعداد مطالعاتی را محاسبه می‌کند که باید وارد فراتحلیل شوند تا اندازه اثر مطالعات گمشده صفر گردد.

جدول N.۱۰ ایمن از خطا

مقدار	شاخص
۶,۰۴۴	میزان Z برای مطالعات مشاهده شده
۰,۰۰۰	میزان P برای مطالعات مشاهده شده
۰,۰۵۰	آلفا
۲	باقیمانده
۱,۹۵۹	Z برای آلفا
۱۱	میزان مطالعات مشاهده شده
۹۴	میزان مطالعات گمشده‌ای که مقدار P را به میزان آلفا می‌رساند

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۸ می‌توان بیان کرد که تعداد ۹۴ مطالعه دیگر باید انجام گرفته و تحلیل شود تا مقدار P دوسویه ترکیب شده از ۰,۰۵۰ بالاتر نباشد، یعنی اینکه برای رخ دادن خطا در نتایج نهایی محاسبات باید تعداد ۹۴ مطالعه دیگر صورت بگیرد و این به دلیل دقت و صحت بالای اطلاعات و نتایج به دست آمده از این تحقیق است.

نتیجه گیری و پیشنهادها

کیفیت مؤثر حسابرسان کیفیت برای ایجاد اثرات مثبت دستگاه نظارتی لازم است گزارش حسابرسان با کیفیت زمانی حاصل می‌شود که یک اطمینان خاطر از گزارش‌های مالی برای

استفاده کنندگان آن گزارش‌ها ایجاد کند سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی حسابرسی شده اعتماد بیشتری دارند. استقلال مورد انتظار حسابرسی می‌تواند اعتماد صورت‌های مالی را افزایش دهد افزایش اعتماد استفاده کنندگان صورت‌های مالی موجب جذب سرمایه شده که تأثیر بلندمدت بر ایجاد رشد و توسعه واحد تجاری خواهد داشت.

هدف اصلی این تحقیق بررسی تأثیر استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بود، در این تحقیق به بررسی رابطه بین استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به روش فراتحلیل پرداخته شد. از بین ۶۶ مطالعات پژوهشی و توصیفی در زمینه استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی ۱۱ سند پژوهشی که دارای معیارهای فراتحلیل کمی (ضریب همبستگی، حجم نمونه، سطح معنی‌داری، کیفیت پژوهش و نمایه شده در مجلات معتبر، اعتبار و روایی پژوهش، پیمایش) انتخاب شدند که هر یک از مطالعات کدبندی شده و وارد نرم‌افزار CMA 4 شدند. نتایج نشان داد، استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به اندازه اثر معادل ۰,۲۰ تأثیر مثبت دارد که در واقع پاسخ پرسش اصلی تحقیق است و از آنجا که اندازه تخمین زده شده در فاصله اطمینان بود؛ بنابراین به طور قطع می‌توان بیان کرد که تأثیر استقلال حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مورد تأیید قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که برآورد نقطه‌ای به دست آمده (۰/۲۰) بر اساس معیار کوهن در جدول ۱۱ اثر کمی را نشان می‌دهد؛ بنابراین استقلال حسابرسی در میزان کمی برای کیفیت حسابرسی مؤثر است.

جدول ۱۱. مدل کوهن

میزان اثر	r	d
کم	۰,۱	۰,۲
متوسط	۰,۳	۰,۵
زیاد	۰,۵	۰,۸

همچنین مفروضه همگنی مطالعات بررسی شد و با توجه به نتایج آزمون ($P < 0.05$ ، $Q = 143.359$) می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد گفت که فرضیه صفر مبنی بر همگنی مطالعات رد و فرضیه ناهمگنی بین مطالعات مورد تأیید قرار گرفت و همچنین برای اندازه‌گیری تورش انتشار از روش نمودار قیفی، روش همبستگی بگ و رگرسیون خطی اگر استفاده شد که نتایج در هر سه نشان داد که این رابطه معنادار نیست و فرض صفر که نشانگر متقارن بودن نمودار قیفی و وجود

نداشتن تورش انتشار مورد تأیید قرار گرفت و برای تعیین تعداد مطالعات مفقود شده، N ایمن از خطا مورد استفاده قرار گرفت که نتایج آن نشان می‌دهد که برای جلوگیری از خطا در نتایج نهایی محاسبات و تجزیه و تحلیل باید ۹۴ مطالعه اضافی انجام شود و این به دلیل دقت و صحت بالای اطلاعات و نتایج به دست آمده از این تحقیق است.

پیشنهادها

از آنجا که تأثیرگذاری استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی مورد تأیید قرار گرفت پیشنهاد می‌شود تا مؤسسه‌ها و سازمان‌ها استقلال حسابرس را در بحث کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار داده و از استقلال حسابرس اطمینان پیدا کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود تا پژوهشگران سایر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند.

محدودیت‌ها

محدودیت موجود در این تحقیق را می‌توان تعداد کم مقالات تجزیه و تحلیل شده در فراتحلیل دانست که البته علت اصلی آن نبود مطالعات مرتبط با موضوع را در پایگاه‌های اطلاعاتی است.

References

- Ardillah, K. & Chandra, R. (2022). Auditor Independence, Auditor Ethics, Auditor Experience, and Due Professional Care on Audit Quality. *Accounting Profession Journal (APAJI)*, 4(1).
- Bartlett, R.W.(1993).”A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 6(2):52-67.
- Darabi, dream; Pansideh Parsa, Bahram and Haji Reza, Mohammad Reza. (1400). Explaining the relationship between audit quality, auditor independence, audit fees and financial reporting quality in insurance companies, *Professional Audit Research Quarterly*, 1(2), 132-155. doi: 10. 2034/arj. 2021.245325 [In Persion]
- Davidson, R.A. and Neu, D. (1993) A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 9, 479-488. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1993.tb00893.x>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- Haeridistia, N. & Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27.
- Hamuda, KH. Sawan, N. (2014). Perceptions of Auditor Independence in Libyan Audit Market. *International Business Research*, ISSN 19139004- E-ISSN 1913128-120, (2),7,90-12.
- Kartika, D. & Pramuka, B. A. (2019). The influence of competency, independency, and professionalism on audit quality. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 2(2), 157-169.
- Lee,c.j. and Gu.(1998)."Low Balling,Legal Liability and Auditor Independence ".*The Accounting Review*,73(4):533-556.
- Mojtahedzadeh, Dr. Vida and Aghaei, Parveen. (1383). Factors affecting the quality of independent auditing from the perspective of independent auditors and users, *Accounting and Auditing Reviews*, 11(4), 53-76. [In Persion]
- Munidewi, I. A. B, Sunarsih, N. M. & Widyantari, I. A. M. (2020). Independence, Time Budget Pressure, Audit Fee and Workload on Audit Quality as The Impact of Covid-19. In *Journal of International Conference Proceedings (JICP)* (Vol. 3, No. 4, pp. 67-76).
- Nabi, Zahra (2016). Investigating the effect of auditor independence, auditor tenure and auditor's fee on audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange, Master's Thesis, Payam Noor University, Qeshm Center. [In Persion]
- Namazi, Mohammad: Anwar Bayazidi, Saeed: Jabarzadeh, Kangerloi. (2017) Investigating the relationship between audit quality and profit management of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Accounting Research Quarterly*, third year, number 9, pp. 1-15. [In Persion]
- Octavia, E. & Widodo, N. R. (2015). The effect of competence and independence of auditors on the audit quality. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(3), 189-194.
- Pakravan, Luqman. (1390). Independence in Auditing, *Auditor Magazine*, No. 54, 1-11. [In Persion]
- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of accounting research*, 97-110.

- Prasanti, D. H. (2019). Effect of Independence, Work Experience and Competence on Audit Quality With Professional Ethics as A Moderating Variable (Doctoral dissertation, Universitas Jenderal Soedirman).
- Rezaei, Farzin; Moradi, Maryam and Moradi, Leila. (2017). The effect of auditor expertise and free cash flow on the relationship between accounting information quality and firms' cost of equity, *Accounting and Management Perspectives*, 1(3), 86-100. [In Persian]
- Sarwoko, I. & Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 271-281.
- Schilder A. Audit Quality an IAASB Perspective www.iaasb.org, 2011.
- Titman, S. & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of accounting and economics*, 8(2), 159-172.
- Umar, H, Erlina, E, Fauziah, A. & Br Purba, R. (2019). Audit quality determinants and the relation of fraud detection. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 10(3).
- Wakil, G. K, Alifiah, M. N. & Tijjani, A. A. (2019). Auditor Independence Threats and Factors Affecting Independence. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*, 8, 917-923.
- Yahaya, O. A. & Onyabe, J. M. (2022). Do audit fee and auditor independence influence audit quality. *Asian Journal of Finance and Accounting*, 14(1), 66-80.
- Zadvali, Reza; Bazargani, Hossein and Taheri, Ali. (1402). Identifying effective factors on improving problem solving capacity in the organization (systematic review). *Scientific Quarterly of Police Organizational Development*, 20(85), 11-44. doi: 10.2034/pod.2023.1275067.1394 [In Persian]

