

## واگرایی و همگرایی نظارت حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی: تکنیک فراتحلیل

وحید بخردی نسب<sup>۱</sup>، علی خوشدل<sup>۲</sup>

### چکیده

ارتباط بین سازوکارهای حسابرِس و گزارشگری مالی طی بازه‌های زمانی متفاوت و در پژوهش‌های متعدد به صورت کمی مورد بررسی قرار گرفته شده است. ولی شواهد حاکی از نتایج ضد و نقیض اثر نظارت و نقش حسابرِس بر کیفیت گزارشگری مالی است. بر این اساس از بعد واگرایی و همگرایی نقش نظارت حسابرِس بر کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت. روش مورد استفاده تکنیک فراتحلیل برای سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۷ و جمع‌آوری پژوهش‌ها با استفاده از سایت وزارت علوم بود. در نهایت ۱۸ پژوهش با توجه به در دسترس بودن اطلاعات و دارا بودن شرایط متغیرهای مورد بررسی جهت پیاده‌سازی تکنیک فراتحلیل گزینش شد. بر این اساس پژوهش حاضر با بهره گرفتن از تکنیک متآنالیز به بررسی تناقض‌های موجود در پژوهش‌های تجربی در ارتباط با واگرایی و همگرایی نظارت حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. شواهد حاکی از فراتحلیل نشان داد که صرف نظر از شواهد ضد و نقیضی از اثر نظارت‌های داخلی و خارجی حسابرِس بر کیفیت گزارشگری مالی، ویژگی‌های کمیته حسابرِس، ویژگی‌های حسابرسان مستقل و ویژگی‌های حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین نظام راهبری شرکتی نقش تعدیل‌گر بر ارتباط بین انواع حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی دارد.

**واژگان کلیدی:** نظارت داخلی حسابرِس، نظارت خارجی حسابرِس، کیفیت گزارشگری مالی.

### مقدمه

اهداف گزارشگری مالی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی نشأت می‌گیرد. هدف اصلی از گزارشگری مالی برون‌سازمانی بیان تأثیر اقتصادی معاملات و عملیات مالی مؤثر بر وضعیت و عملکرد شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان است تا آنها بتوانند در تصمیم‌گیری از این اطلاعات استفاده کنند. ابزار اصلی انتقال اطلاعات به اشخاص مزبور صورت‌های مالی است که محصول نهایی فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی به حساب می‌آید. گزارش‌های مالی باید اطلاعاتی را فراهم کنند که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذینفع را در ارزیابی امکان دسترسی سریع به وجه نقد و ارزیابی زمان‌بندی ابهام در مورد چشم‌انداز آتی جریان ورود وجه نقد به شرکت، کمک نماید (ایزدی‌نیا، قوچی‌فرد و حمیدیان، ۱۳۹۱). با

۱- گروه حسابداری، واحد نجف‌آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف‌آباد، ایران (نویسنده مسؤول) vahid.bekhradinasab@gmail.com

۲- دانشجوی گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران khosdel.84@gmail.com

توجه به اینکه سود، از جمله برترین شاخص‌های اندازه‌گیری فعالیت‌های یک واحد اقتصادی است؛ بنابراین سیستم حسابداری، باید در ارائه این شاخص برتر سعی در ارائه کامل و بهینه اطلاعات مربوط به سود داشته باشد. وقتی اطلاعات سود به طور شفاف و کامل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد، موجب اعتماد بیشتر سرمایه‌گذاران خواهد شد و به تبع آن ریسک شرکت از دیدگاه سرمایه‌گذاران کاهش خواهد یافت. اعمال نظر مدیریت در تعیین سود گزارش شده، کیفیت گزارشگری مالی را متأثر ساخته و از آن می‌کاهد. زیرا مدیران از طریق انتخاب سیاست‌های خاص حسابداری، برآوردهای حسابداری و مدیریت اقلام تعهدی، سودهای گزارش شده را تعدیل می‌کنند (مرفوع و حسن‌زاده دیوا، ۱۳۹۹). از نظر بارث و واین<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) به-کارگیری برآوردها در صورت‌های مالی، سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است منجر به سودی متفاوت با نتیجه عملکرد واقعی شرکت شود (کهندل، ۱۳۹۰).

بر اساس مفهوم سودمندی تصمیم، ارائه شده توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۲</sup>، کیفیت سود و به طور عام‌تر کیفیت گزارشگری مالی، مورد علاقه کسانی است که از گزارش‌های مالی برای اتخاذ تصمیم-های سرمایه‌گذاری و انعقاد قراردادهای مختلف استفاده می‌کنند. علاوه بر این، می‌توان عنوان نمود که از دیدگاه مراجع تدوین‌کننده استاندارد، کیفیت گزارشگری مالی به صورت غیرمستقیم نشان‌دهنده کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی است. از دیدگاه سرمایه‌گذاری، کیفیت پایین سود مطلوب نیست. زیرا سودهای کم کیفیت، تخصیص نامناسب منابع را به دنبال داشته و باعث کاهش رشد اقتصادی می‌شود. از سوی دیگر، این سودها کارایی لازم را نداشته و منابع را از پروژه‌های دارای بازده واقعی به سمت پروژه‌هایی سوق می‌دهند که واهی بوده و بازده ساختگی و غیرواقعی دارند (فرانسیس و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). بلال و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) معتقدند که جدایی مالکیت از مدیریت یکی از دلایل ضعف کیفیت گزارشگری مالی است و استقرار نظام مؤثر و کارآمد راهبری شرکتی در واحدهای تجاری قدرت کاهش این ضعف را دارد.

کمیته حسابرسی توسط بسیاری از صاحب‌نظران به عنوان عامل مهم و تعیین‌کننده در مطلوبیت گزارشگری مالی عنوان شده است. (حساس‌یگانه و حسینی بهشتیان، ۱۳۸۱). ابوت و پیتر<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) بیان می‌کنند تنوع در ترکیب کمیته حسابرسی به لحاظ داشتن تجربیات مالی و غیرمالی متفاوت، منجر به افزایش کارایی این کمیته می‌شود. ایچنستر و شیلد<sup>۶</sup> (۱۹۸۵) معتقدند ایجاد کمیته حسابرسی کیفیت و دقت اطلاعات مالی را بهبود داده و همچنین این اطمینان را به وجود می‌آورد که پاسخگویی مسئولان برای گزارشگری و افشای بیشتر، مورد نظارت قرار گیرد. در کنار حسابرس مستقل و کمیته‌های حسابرسی، حسابرسی داخلی از ارکان محیط نظارتی محسوب می‌شود (ریتن‌برگ و اندرسون<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶). از دیگر عوامل نظارتی درون‌شرکتی و برون‌شرکتی می‌توان

<sup>1</sup> Barth & Wayne

<sup>2</sup> Financial Accounting Standards Board

<sup>3</sup> Francis et al

<sup>4</sup> Bilal

<sup>5</sup> Abbott & Peters

<sup>6</sup> Ichenster & Shield

<sup>7</sup> Ritenburg & Anderson

به سازوکارهای داخلی و خارجی راهبردی شرکتی اشاره کرد که تعادل مناسب میان حقوق صاحبان سهام از یک سو و نیازها و اختیارات هیأت مدیره را از سوی دیگر برقرار می‌نماید و در نهایت این سازوکارها اطمینان معقولی را برای صاحبان سهام و تهیه‌کنندگان منابع مالی و سایر گروه‌های ذینفع فراهم می‌نماید (آلیزا روتشتاین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱؛ سنادین نوبر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶).

در بسیاری از مطالعاتی که از روش رگرسیونی در پژوهش خود استفاده کرده‌اند، نتایج مربوط به ارتباط بین دو متغیر در تضاد با مطالعات دیگر قرار می‌گیرد که ناشی از دخالت تعدادی متغیرهای تعدیل‌کننده نظیر نمونه، نوع بررسی و نوع متغیر مورد استفاده است (فیتزگرالد و رامریل<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). از سوی دیگر در روش رگرسیونی تنها از یک نوع تخمین واحد استفاده می‌شود که این مسأله از نظر آماری نمی‌تواند قابلیت اتکای بالایی داشته باشد (ایزانلو و حبیبی، ۱۳۹۰). همچنین به دلیل اینکه در پژوهش‌های دارای مدل رگرسیونی، از تعاریف عملیاتی متفاوتی برای اندازه‌گیری متغیرها استفاده می‌گردد، نتایج ضد و نقیض است. مطالعه حاضر با استفاده از یک تکنیک فراتحلیل، که مؤثرتر از سایر روش‌ها است، قصد برطرف نمودن نتایج موجود در روش‌های رگرسیونی دارد. فراتحلیل رویکردی پژوهشی است که کمک زیادی به پژوهشگر می‌کند تا به ترکیب مناسبی از نتایج کمی مطالعات متضاد و غیرمتضاد در گذشته دست پیدا کند، تناقض‌ها را توضیح داده و متغیرهای ساختاری تعدیل‌کننده در نتایج مطالعات گذشته را شناسایی کند (مران جوری و رضوانی، ۱۳۹۷). در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌ها و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

### مروری بر مبانی نظری و تبیین فرضیه‌ها

سود در زمره مهم‌ترین اطلاعات حسابداری است که پژوهش‌های وسیعی در مورد تأثیر آن بر رفتار قیمت سهام انجام شده و سودمندی آن از جهات مختلف تأیید شده است. به همین دلیل در مفاهیم گزارشگری مالی سودمندی سود همواره مورد تأکید است که از آن جمله می‌توان به بیانیه شماره یک مفاهیم نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی اشاره کرد (بنی‌مهد و رحمن‌نژاد، ۱۳۹۶). این تصور که سود به عنوان اصلی‌ترین منبع اطلاعاتی مختص شرکت است، توسط تحقیقات تجربی مختلف مورد پشتیبانی قرار گرفته است. این تحقیقات نشان داده است که سرمایه‌گذاران به سود بیشتر از هر معیار دیگری از جمله سود تقسیمی و جریان‌های نقدی تکیه می‌کنند. همچنین نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که مدیران سود را به عنوان کلیدی مورد توجه سرمایه‌گذاران و تحلیلگران در نظر می‌گیرند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۴). نظریه کیفیت سود برای اولین بار توسط تحلیلگران مالی و کارگزاران بورس مطرح شد. زیرا آنها احساس می‌کردند سود گزارش شده قدرت سود شرکت را آنچنان نشان نمی‌دهد که در ذهن مجسم می‌کنند. آنها دریافتند که تجزیه و تحلیل

<sup>1</sup> Aliza & Rotenstein

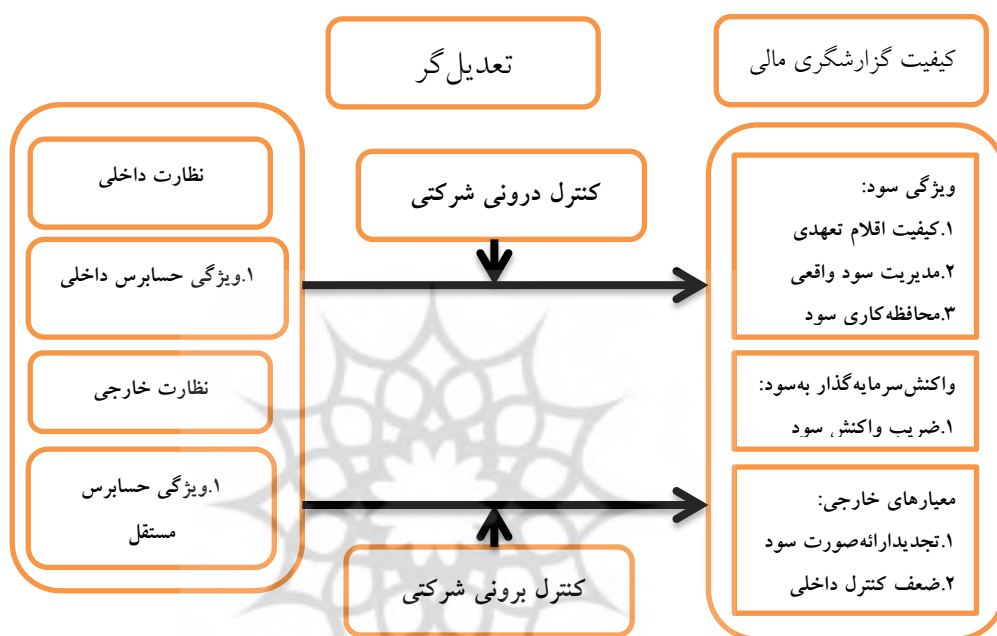
<sup>2</sup> Snadip Nober et al

<sup>3</sup> Fitzgerald & Rumrill

صورت‌های مالی شرکت‌ها به دلیل نقاط ضعف متعدد در اندازه‌گیری اطلاعات حسابداری کار مشکلی است. سؤال اساسی این است که چرا تحلیل‌گران مالی در ارزیابی خود از سود خالص گزارش شده و یا سود هر سهم شرکت (بدون تعدیل) استفاده نمی‌کنند و جانب احتیاط را رعایت می‌نمایند. پاسخ این است که در تعیین ارزش شرکت نه تنها به کمیت سود، بلکه باید به کیفیت آن نیز توجه شود. منظور از کیفیت سود، زمینه بالقوه رشد سود و میزان احتمال تحقق سودهای آتی است. به عبارت دیگر، ارزش یک سهم تنها به سود هر سهم سال جاری شرکت بستگی ندارد بلکه به انتظارات ما از آینده شرکت و قدرت سودآوری سال‌های آتی و ضریب اطمینان نسبت به سودهای آتی بستگی دارد (جهانخانی و ظریف‌فرد، ۱۳۷۴). سود با کیفیت سودی است که زیان‌ها و اخبار بد، به موقع شناسایی و در آن منعکس گردد. سود با کیفیت بالا به مفهوم آن است که قدرت بیان رویدادهای اقتصادی شرکت را داشته باشد. مدیریت سود عبارت است از مداخله عمدی در فرایند گزارشگری مالی برای بدست آوردن بازده. مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت‌های شخصی خود در گزارشگری مالی استفاده کنند و ساختار معادلات را برای تغییر، گزارشگری مالی و دستکاری نمایند. این عمل یا به قصد گمراه کردن برخی سهامداران و سرمایه‌گذاران در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت است یا با هدف تأثیر بر نتایج قراردادهایی است که انعقاد آنها منوط به دستیابی به سود شخصی است (دستگیر و همکاران، ۱۳۹۱). بطورکلی مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیریت در تلاش است تا تصویر مناسب‌تری از شرکت برای ذینفعان ارائه دهد خواه برای علامت‌دهی و یا حفظ منافع شخصی باشد. زیرا بطور کلی در ادبیات مالی در مورد انگیزه مدیریت سود دو دیدگاه وجود دارد، که عبارتند از تئوری علامت‌دهی و تئوری نمایندگی. تئوری علامت‌دهی بیان می‌کند که مدیران از مدیریت سود برای علامت دادن و رساندن اخبار خوب به بازار و ذینفعان استفاده می‌کنند. به‌عنوان مثال اگر شرکت شاهد یک روند رو به رشد در بهبود عملکرد باشد، مدیریت به منظور استنباط بازار سرمایه از روند سودآوری آتی شرکت از مجرای مدیریت سود استفاده می‌کند که می‌تواند بر ارزش بازار سهام شرکت اثرگذار باشد (اهرونی و سواری<sup>۱</sup>، ۱۹۸۰). در مقابل دیدگاه علامت‌دهی، تئوری نمایندگی به تضاد منافع بین مدیر و مالک اشاره دارد. طبق این تئوری تضاد بالقوه بین مالک و مدیر منجر به اقداماتی توسط مدیر می‌شود که می‌تواند هزینه نمایندگی را موجب شود که سهامداران مجبور به تحمل آن خواهند بود، برای کاهش یا مخفی کردن هزینه انتظار می‌رود این تصویر بر منافع مدیران تأثیر مستقیم و یا غیرمستقیم داشته باشد (فخاری و عدیلی، ۱۳۹۱). از طرفی هدف اصلی سازوکارهای نظارتی و کنترلی، شفاف‌سازی و پاسخگویی است؛ بنابراین راهبری شرکتی از جمله عواملی است که برای ایفای مسئولیت پاسخگویی، با تأکید بر استقرار کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، مورد توجه سازمان‌ها قرار گرفته است. کمیته‌های حسابرسی برای کارایی بیشتر و تکمیل نقش کنترلی خود در سازمان، سیاست‌های کنترل داخلی قوی‌تری را از طریق افزایش کیفیت گزارشگری مالی ایجاد می‌کنند. گستره نظام راهبری شرکتی از نقش هدایت و کنترل هیأت مدیره تا مدیران اجرایی و عملیاتی

<sup>1</sup> Aharony and Swary

و نقش اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی و مستقل ادامه می‌یابد. کمیته حسابرِس و حسابرِس داخلی از جمله ابزارهای نظارتی مدیریت است که امکان مدیریت بهتر فعالیت‌ها را برای تصمیم‌گیرندگان درون سازمان فراهم می‌کند. بنابراین کمیته حسابرِس و حسابرِس داخلی به عنوان سازوکارهای نظارتی و کنترل داخلی به عنوان سازوکار کنترلی، از اجزای مهم راهبری شرکتی در نظر گرفته می‌شوند. آنچه حائز اهمیت است نیاز به سازوکارهای نظارتی و کنترلی بهبود و تغییرات مداوم در راستای تحولات سازمان است (بلال و همکاران، ۲۰۱۸). چارچوب نظری این پژوهش بر پایه مدل مفهومی به شرح نمودار (۱) است.



منبع: بلال و همکاران (۲۰۱۸)

نمودار (۱): مدل مفهومی

با توجه به چارچوب نظری پژوهش فرضیه‌ها به شرح زیر هستند:

**فرضیه اول:** ارتباط بین کمیته حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی واگرا (همگرا) است.

**فرضیه دوم:** ارتباط بین حسابرسان مستقل و کیفیت گزارشگری مالی واگرا (همگرا) است.

**فرضیه سوم:** ارتباط بین حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی واگرا (همگرا) است.

**فرضیه چهارم:** نظام راهبری شرکتی نقش تعدیل‌گر بر ارتباط بین نظارت حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی دارد.

مراد از ارتباط واگرا بین نظارت حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی، تصدیق ارتباط مثبت بین نظارت

حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی در پژوهش‌های پیشین است و مراد از ارتباط همگرا بین نظارت

حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی، تصدیق ارتباط منفی بین نظارت حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی در پژوهش‌های پیشین است.

### روش‌شناسی

در پژوهش حاضر از روش فراتحلیل استفاده شده در مطالعات حیب (۲۰۱۲) و حیب و همکاران (۲۰۱۹) جهت بررسی آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. فراتحلیل اساساً از مراحل یک پژوهش علمی پیروی می‌کند و تقریباً همان مراحل پژوهش کمی را دارد با این تفاوت که در اینجا واحد نمونه‌برداری به جای فرد یا شرکت آزمودنی، یک مطالعه است و چون در واقع ترکیب داده‌های چند پژوهش برای تولید یک برآورد واحد است؛ بنابراین از نظر آماری نوعی از روش‌های چندعاملی محسوب می‌شود. آماره آزمون (یعنی، آمار  $t$  که در مطالعات انتخابی برای بررسی رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی و کیفیت سود استفاده می‌شود) باید به معیار همبستگی استاندارد تبدیل شود، که اندازه تأثیر (ES) نامیده می‌شود. آماره‌هایی که عموماً در فراتحلیل استفاده می‌شود، شامل آماره‌های  $Z$ ،  $P$ -Value،  $F$  و  $t$  است؛ بنابراین می‌بایست این آماره‌ها به یک مقیاس مشترک که اندازه اثر (ESr) نام دارد تبدیل شوند. با این حال، تنها برخی از مطالعات انتخابی، آمار  $t$  را گزارش می‌دهند؛ اکثر آن‌ها  $p$ -values را گزارش می‌کنند، در حالی که بقیه آمار  $Z$ -score و  $t$  را گزارش می‌کنند، که باید به  $p$ -values تبدیل شود. جهت تبدیل مقادیر  $p$  به ES، ابتدا باید هر مقدار  $p$  به آمار  $t$  تبدیل شود. اندازه اثر شاخصی است کمی که نتایج و یافته‌های آماری در قالب آن خلاصه و یک‌دست می‌شود. اندازه اثر عنصر کلیدی در فراتحلیل بوده و در واقع فراتحلیل را ممکن می‌کند. هدف استفاده از اندازه اثر، یک شکل کردن یافته‌های آماری گوناگون مطالعات در یک شاخص عددی و سنجش مشترک است تا امکان مقایسه و ترکیب نتایج آماری مطالعات فراهم شود. ۱- جمع‌آوری نظام‌مند مطالعات انجام شده در زمینه موضوع مورد نظر: جهت انجام فراتحلیل، در ابتدا کلیه پژوهش‌های در دسترس انجام شده پیرامون رابطه حسابرسی و کیفیت سود طی سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار خواهند گرفت. ۲- غربال مطالعات و گزینش مطالعات مورد استفاده و مناسب: گزارش‌های جمع‌آوری شده در گام اول با توجه به متغیرهای مستقل و وابسته انتخاب می‌گردند. لیکن انتظار می‌رود با توجه به استانداردهای رویکرد فراتحلیل، برخی از این مطالعات قابل استفاده نباشند، که این دلایل در جدولی فهرست خواهند شد. ۳- گردآوری اطلاعات لازم از هر یک از مطالعات: ابزار گردآوری اطلاعات در این پژوهش مطالعات کتابخانه‌ای و مستندات گزارش شده نیست. به عبارت دیگر، اطلاعات مربوط به مقادیر متغیرهای پژوهش از گزارشات گذشته استخراج خواهد شد. این اطلاعات به دو دسته اطلاعات عمومی مطالعات و اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش خواهد بود. اطلاعات عمومی شامل عنوان، نام نویسندگان، سال انتشار و اطلاعات مربوط به متغیرها شامل روش پژوهش، زمان گردآوری، نوع متغیرهای مستقل و وابسته، تعداد نمونه و مقدار آماره‌ها خواهد بود. این داده‌ها ابتدا در اکسل تنظیم شده و سپس این مطالعات کدبندی و برای مراحل بعدی در نرم

افزارهای SPSS و SME وارد شده‌اند. ۴- تبدیل آماره‌های همبستگی به اندازه اثر: در گام چهارم آماره‌های همبستگی ( $F, t, z, p\text{-value}$  و کای دو) مطالعات مختلف باید به اندازه اثر تبدیل شود. جهت اجرای گام چهارم به پیروی از پژوهش بلال و همکاران (۲۰۱۸) به شرح زیر اقدام شده است.

الف) تبدیل آماره  $t$  به اندازه اثر: جهت تبدیل آماره  $t$  به اندازه اثر از رابطه (۱) استفاده شده است.

رابطه (۱)

$$ES = \frac{t}{\sqrt{t^2 + df}}$$

که در این رابطه:

$t$ : آماره

$df$ : درجه آزادی است.

درجه آزادی برابر است با  $(n - 3)$ ، که در آن  $n$  اندازه نمونه هر مطالعه است.

ب) تبدیل آماره  $F$  به اندازه اثر: جهت تبدیل آماره  $F$  به اندازه اثر از رابطه (۲) استفاده شده است.

رابطه (۲)

$$|ES_2| = \frac{\sqrt{F}}{\sqrt{F + n_1 + n_2 - 2}}$$

ج) تبدیل آماره  $Z$  به اندازه اثر: جهت تبدیل آماره  $Z$  به اندازه اثر از رابطه (۳) استفاده شده است.

رابطه (۳)

$$ES_2 = \sqrt{\frac{Z}{N}}$$

د) تبدیل آماره  $X^2$  به اندازه اثر: جهت تبدیل آماره  $X^2$  به اندازه اثر از رابطه (۴) استفاده شده است.

رابطه (۴)

$$ES_2 = \sqrt{\frac{X^2}{N}}$$

ه) تبدیل آماره  $p\text{-value}$  به اندازه اثر: جهت تبدیل آماره  $p\text{-value}$  به اندازه اثر، ابتدا این آماره را به  $t$  تبدیل نموده و سپس  $t$  با استفاده از رابطه (۱) به اندازه اثر تبدیل می‌شود. اندازه اثر هر مطالعه به عنوان یک نتیجه محاسبه می‌شود. به ازای هر مطالعه برای نتایج فراتحلیل کلی از یک اندازه اثر استفاده می‌شود. این روش جهت حفظ استقلال بین مشاهدات، از گارسیا و سانچز (۲۰۰۹) پیروی می‌نماید. در تجزیه و تحلیل‌های زیرگروه و میانجی، تعداد اصلی اندازه اثرهای مورد استفاده در مطالعات انتخابی به کار برده می‌شود.

۵- محاسبه خطای استاندارد: پس از محاسبه اندازه اثر هر مطالعه، خطای استاندارد (SEes) با استفاده از رابطه (۵) محاسبه شده است.

رابطه (۵)

$$SE_{es} = \frac{ES}{\sqrt{\sum ES * n}}$$

که در این رابطه:

SEes: خطای استاندارد هر مطالعه

ES: اندازه تأثیر هر مطالعه

n: اندازه نمونه هر مطالعه

۶- محاسبه میانگین اندازه اثر: در این مرحله بایستی میانگین اندازه اثر محاسبه شود. محاسبه میانگین حسابی در صورتی امکان‌پذیر است که توزیع ضرایب همبستگی نرمال باشد. اما معمولاً با توجه به عدم نرمال بودن اندازه اثرها، این ارقام طبق فرمول زیر باید به Z فیشر تبدیل شوند. پس آزمون فرضیه در فراتحلیل با استفاده از یک آزمون Z کلی با فرمول موجود در رابطه (۶) انجام شده است.

رابطه (۶)

$$Z = \frac{ES_{mean}}{SE}$$

که در این رابطه:

Z: آمار Z

ESmean: میانگین اندازه تأثیر مطالعات انتخابی که با استفاده از رابطه (۷) محاسبه شده است.

رابطه (۷)

$$\overline{ES}_{zr} = \frac{\sum (W_{zr} * ES_{zr})}{\sum W_{zr}}$$

که در این رابطه:

ESzr: با استفاده از رابطه (۸) محاسبه شده است.

رابطه (۸)

$$ES_{zr} = 0.5 \log_e \left[ \frac{1 + ES}{1 - ES} \right]$$

SE: خطای استاندارد همه مطالعات است، که به صورت رابطه (۹) محاسبه شده است.

رابطه (۹)

$$SE = \frac{1}{\sqrt{\sum df}}$$

که در این رابطه:

SE: خطای استاندارد همه مطالعات



df: درجه آزادی است که برابر با (n-3) است، که اندازه نمونه هر مطالعه منهای ۳ است. پس بنابراین، آزمون Z کلی برای ارزیابی فرضیه‌های فراتحلیل استفاده می‌شود و آمار Z از رابطه (۳) محاسبه شده و در سطوح معناداری ۰.۱، ۰.۵ و ۱.۰٪ با مقدار Z جدول‌بندی شده مقایسه می‌شود. در این مطالعه، یک نمودار جنگل به پیروی از مراحل توصیه شده توسط نیلوف و همکاران (۲۰۱۲) به منظور پیش‌بینی ارتباط واقعی بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و کیفیت سود طراحی شده، و نتایج فراتحلیل را به صورت گرافیکی نشان می‌دهد.

۷- تجانس و همگنی اندازه اثر: قبل از ترکیب اندازه اثرها باید به مسأله تجانس یا همگنی اندازه اثرها توجه شود. به عبارت دیگر تجانس اندازه اثرها آزمون شود. در صورت متجانس بودن اندازه اثرها آنها با هم تلفیق می‌شوند (انجام گام دوم تا پنجم زمانی صورت می‌گیرد که مشخص شود پژوهش‌های متجانس هستند). در غیر این صورت مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می‌رود، واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد به زیرگروه‌هایی تقسیم می‌شود. این روش تا جایی ادامه پیدا می‌کند که مطالعات درون طبقات متجانس باشند و هیچ واریانسی از اندازه اثر تبیین نشده باقی نماند (انتظاری و مهری، ۱۳۹۲). جهت بررسی متجانس بودن اندازه اثرها، آزمون Q مورد استفاده قرار می‌گیرد. آماره Q، یک آزمون مربع کای دو است، که دارای درجه آزادی  $k-1$  است، که در آن  $k$  تعداد مطالعات است. فرضیه صفر ( $H_0$ ) در آزمون Q این است که تمام مطالعات برابر هستند. I2 برای اندازه‌گیری ناهمگنی بر حسب درصد برای مطالعات انتخابی استفاده می‌شود، و مقدار Q برای محاسبه I2 استفاده می‌شود. آماره Q از رابطه (۱۰) محاسبه می‌شود.

$$Q = \sum (w_{Zr} ES_{Zr}^2) - \frac{(\sum w_{Zr} ES_{Zr})^2}{\sum w_{Zr}}$$

اگر مقدار Q به دست آمده از مقدار بحرانی جدول کای دو کوچک‌تر باشد فرض متجانس بودن اندازه اثرها تأیید می‌شود. بعد از اطمینان از متجانس بودن اندازه اثرها می‌توان مقدار کلی اندازه اثر جامعه را برآورد نمود. اگر مقدار Q به دست آمده از مقدار بحرانی جدول کای دو بزرگتر باشد، فرض متجانس بودن اندازه اثرها رد می‌شود و باید از ترکیب اندازه اثرها پرهیز نمود و به کمک پژوهش‌ها و نظریه‌های پیشین دنبال تبیین و توضیح این عدم تجانس بود. مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می‌رود واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد به زیرگروه‌هایی تقسیم می‌شود.

۸- تقسیم‌بندی مطالعات بر اساس آزمون تجانس بین گروهی و درون گروهی: بعد از تقسیم‌بندی مطالعات، آماره‌های QB (آزمون تجانس بین گروهی) و QW (آزمون تجانس درون گروهی) محاسبه می‌شود. اگر مقدار QW معنادار نباشد، بیانگر این امر است که مطالعات درون طبقات متجانس‌اند و محقق در شناسایی متغیرهای کلیدی خوب عمل نموده است و میانگین اندازه اثر محاسبه شده با استفاده از رابطه (۶) از اندازه اثر برای زیرگروه است. QB نیز یک آماره کمکی برای QW است که می‌زانی که اندازه اثرها در میان طبقات متفاوت‌اند

را نشان می‌دهد.  $Q$  به تجانس کلی اندازه اثرها می‌پردازد که این تجانس کلی به دو تجانس درون مطالعات ( $QW$ ) و بین مطالعات ( $QB$ ) قابل تقسیم است.

$$QW = QGROUP - 1 + QGROUP - 2 + \dots$$

$$QB = Q - QW$$

$QW$  دارای توزیع کای دو با درجه آزادی  $k-j$  و  $QB$  دارای توزیع کای دو با درجه آزادی  $j-1$  است.  $K$  تعداد اندازه اثرها و  $J$  تعداد گروه‌ها است.

۹- تصمیم‌گیری در خصوص مدل خلاصه تأثیر: پس از اندازه‌گیری ناهمگنی از آزمون  $Q$  و  $I^2$ ، مرحله بعدی، تصمیم‌گیری در مورد مدل خلاصه تأثیر است (یعنی مدل اثرات ثابت یا اثرات تصادفی). خلاصه تأثیر یک مدل رگرسیون است که رابطه واقعی بین حسابرسی و کیفیت سود را پیش‌بینی می‌کند. در این خصوص، مدل خلاصه تأثیر، نقطه نسبی است که در آن اندازه اثرهای تمام مطالعات در فراتحلیل از طریق نمودار جنگل مقایسه می‌شوند. اگر ناهمگونی کم باشد، مدل اثرات ثابت مناسب‌تر است؛ اگر ناهمگونی بالا باشد، مدل اثرات تصادفی مناسب‌تر است (نیلوف و همکاران، ۲۰۱۲). مدل اثرات ثابت تنها برای بررسی ناهمگنی به دلیل خطاهای نمونه‌برداری استفاده می‌شود. فرض بر این است که متغیر بودن صرفاً به دلیل خطای نمونه‌گیری نیست و جمعیت تأثیر دارای ناهمگونی است، که از مدل اثرات تصادفی استفاده می‌شود. در این مدل یک میزان ثابت برای تنظیم وزن هر مطالعه استفاده می‌شود. ثابت، تنظیمات برای داده‌های خارج از محدوده مدل را نیز امکان‌پذیر می‌سازد. نمودار جنگل از مدل خلاصه تأثیر نهایی (مدل اثرات تصادفی) برای نمایش گرافیکی ناهمگونی در میان مطالعات استفاده می‌کند. اثر اندازه هر مطالعه (نتیجه) با استفاده از یک کادر مربع نمایش داده می‌شود. علاوه بر این، فواصل اطمینان با خطوط افقی در امتداد مدل خلاصه اثر نقطه نسبی (مدل اثرات ثابت یا تصادفی) نشان داده می‌شود. از لحاظ بصری، این نمودار نشان می‌دهد که مطالعات انتخابی، فواصل اطمینان وسیع‌تر یا باریک‌تر (محدودتر) و نرخ پاسخ ناسازگاری دارند، که هر دو نشان‌دهنده سطح ناهمگونی یافته‌های ترکیبی است. اگر ناهمگونی وجود داشته باشد، تجزیه و تحلیل تعدیل با استفاده از روش اشاره شده در فوق روی زیر گروه‌های مطالعات انتخابی و برای کاهش ناهمگونی انجام می‌شود.

۱۰- تعداد تخریب امن: در نهایت، تعداد تخریب امن<sup>۱</sup> برای مقابله با مسأله کشوی فایل و با نشان دادن تعداد مطالعاتی که نمی‌توانند نتایج قابل توجهی را نشان دهند، محاسبه می‌شود. این عدد به منظور معکوس کردن یافته‌های مربوط به ارتباط معنی‌دار بین متغیرهای وابسته و مستقل مورد نیاز است که به پیروی از روستنال<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) ابتدا، تمام آماره  $t$  به مقادیر  $p$  متناظر خود تبدیل می‌شوند؛ سپس، تمام مقادیر  $p$  به آمار  $Z$  تبدیل می‌شوند. سپس، آمار  $Z$  فردی با استفاده از رابطه (۱۱) ترکیب می‌شوند.

رابطه (۱۱)

$$Unweighted Z = \frac{\sum z}{\sqrt{N}}$$

1 fail-safe

2 Rosenthal

که در این رابطه  $N$  نشان دهنده تعداد مطالعات موجود در فراتحلیل است و  $Z$  آماره  $Z$  تبدیل شده است. در نهایت، تعداد تخریب امن با استفاده از رابطه (۱۲) محاسبه می‌شود که توسط روستنال (۱۹۹۱) پیشنهاد شده است.

رابطه (۱۲)

$$Nfs = \left( k * \frac{k * z^2 - 2.706}{2.706} \right)$$

که در آن  $k$  تعداد مطالعات موجود در فراتحلیل است و  $Z$  مقدار  $Z$  استاندارد ترکیب شده برای فراتحلیل است. مشکل کشوی فایل که با استفاده از تعداد تخریب امن نشان داده می‌شود و تنها زمانی مسأله است که  $Nfs$  بیش از مقدار بحرانی محاسبه شده در رابطه (۱۳) نباشد.

رابطه (۱۳)

$$Criticalvalue(k) = (5 * k) + 10$$

که در این رابطه  $k$  تعداد مطالعات موجود در فراتحلیل است. برای پاسخ به فرضیه‌های پژوهش بر اساس رویکرد فراتحلیل باید فاصله اطمینان و میانگین وزنی اندازه اثر همه مطالعات محاسبه شده و ارائه گردد. در نرم افزار اس ام ای از سطح معناداری آزمون ناهمگنی (سطح خطای ۰/۰۵) استفاده شده است. در این مرحله اگر مقدار سطح معناداری آزمون ۰.۰۵ است، فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود و در غیر این صورت فرضیه در سطح اطمینان مورد نظر پذیرفته نمی‌شود. در صورتی که فاصله اطمینان اندازه اثر متغیر مستقل مورد آزمون در ناحیه مثبت باشد، متغیر مستقل بر متغیر وابسته اثر مثبت دارد و در صورتی که در ناحیه منفی باشد، متغیر مستقل بر متغیر وابسته اثر منفی دارد. همچنین برای پاسخ به پرسش پژوهش از مباحث آمار استنباطی و آزمون‌های میانگین جامعه، آزمون تفاوت میانگین دو جامعه، آزمون لوین، آزمون تفاوت میانگین چند جامعه و رگرسیون استفاده می‌شود.

### سوگیری انتشار

یکی از مشکلاتی که ممکن است نتایج فراتحلیل را تحت تأثیر قرار دهد سوگیری در انتشار<sup>۱</sup> یا تورش انتشار است. سوگیری در انتشار یکی از محدودیت‌های اصلی برای تعمیم نتایج مطالعات فراتحلیل به کل جامعه بوده و عمدتاً تأثیر آن زیاده‌تر جلوه‌دادن اثر فاکتورهای مورد مطالعه و ارتباطات بین متغیرها است. سوگیری در انتشار احتمال نوشتن، ارسال و همچنین شانس چاپ مقالات با نتایج معنادار آماری است. این امکان وجود دارد که ارزیابی مقالات چاپ شده نتواند نمایانگر کل تحقیقات انجام شده در مورد موضوع مورد نظر باشد یا به عبارتی به دلیل چاپ نشدن مقالات با نتایج غیرمعنادار آماری، نتیجه‌گیری نهایی به سمت معنادار جلوه دادن ارتباطات بین متغیرها باشد. برای حل این مشکل سه راه وجود دارد. ۱) نادیده گرفتن سوگیری در انتشار. ۲) تلاش برای یافتن اطلاعات غیر منتشر شده: این روش یکی از مهم‌ترین

1 Publication bias

روش‌های رفع سوگیری انتشار است ولی در عمل بسیار مشکل است زیرا یافتن مطالعات غیر منتشر شده در سطح دنیا بسیار دشوار بوده و در عمل کاری غیرممکن است. (۳) استفاده از تکنیک‌های آماری برای شناسایی احتمال سوگیری در انتشار و کاهش اثر آن. امروزه با کمک ابزارهای تحقیقاتی می‌توان با کمک نمودارها و حتی آزمون‌های آماری احتمال وجود سوگیری در انتشار را تخمین و حتی سعی کرد تا حد ممکن آن را کاهش داد. قدرت این آزمون‌ها به تعداد مقالات استفاده شده بستگی دارد، در صورت کم بودن تعداد مقالات وارد شده در فراتحلیل دقت پاسخ آنها زیر سؤال خواهد رفت. در ادامه به برخی از روش‌های آماری برای بررسی تورش انتشار اشاره می‌شود (عباس‌پور، ۱۳۹۳).

### N ایمن از خطا

اگر تعداد  $k$  مطالعه را برای یک فراتحلیل بکار برده شود و یک نتیجه معنادار از ترکیب اندازه اثر آنها بدست آورده شد حداقل چند مطالعه دیگر لازم است تا نتیجه از حالت معنادار خارج شود. در این روش از رویکرد استفرا<sup>۱</sup> به شرح رابطه (۱۴) استفاده شده است.

رابطه (۱۴)

$$Z_s = \frac{\sum_{i=1}^k Z_i}{\sqrt{k}}$$

در این رابطه  $k$  تعداد مطالعه و  $Z_s$  نتیجه ترکیبی بدست آمده از  $k$  مطالعه و  $Z_i$  اندازه اثر مطالعه  $i$  ام می‌باشد. اگر  $Z_\alpha$  را آستانه مورد انتظار برای سنجش معنی‌داری اندازه اثر ترکیبی در نظر گرفته شود، آنگاه برای یک نتیجه معنادار از  $k$  مطالعه بایستی رابطه (۱۵) برقرار باشد.

رابطه (۱۵)

$$Z_s \geq Z_\alpha$$

در اینجا مقدار  $Z_\alpha$  را برابر ۱.۶۴۵ در نظر می‌گیرند. پس نتیجه آنکه در این روش چند مطالعه با اندازه اثرهای مجموعاً برابر صفر نیاز است تا  $Z_s$  ما به  $Z_\alpha$  کاهش یابد (معتمد و زمانی، ۱۳۹۵).

### روش چینش و تکمیل دووال و توئیدی

از جداول و نمودارهای استخراج شده توسط نرم‌افزار می‌توان به جدول اصلاح و برازش دووال و توئیدی و نمودارهای فانل برای نمایش پراکندگی و تخمین‌های نقطه‌ای و بدست آوردن مقدار  $Q$  اشاره کرد. رویه چینش و تکمیل، مطالعات گم شده را در نظر می‌گیرد، آنها را به تحلیل‌ها وارد می‌کند و سپس خلاصه اندازه اثر را محاسبه می‌نماید (قربانی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۲).

### نمودار فانل

معمول‌ترین و ساده‌ترین روش شناسایی تورش انتشار، استفاده از یک نمودار پراکندگی دو بعدی به نام نمودار فانل است که در آن اثر مداخله برآورد شده از هر مطالعه در مقابل اندازه نمونه آن مطالعه رسم

می‌شود. اگر تورش انتشار وجود نداشته باشد، انتظار داریم که نمودار متقارن بوده و مقدار پراکندگی حول اندازه اثر مداخله با افزایش اندازه نمونه کاهش یابد (معتمد و زمانی، ۱۳۹۵).

### روش همبستگی رتبه‌ای بگ و مزومدار

در آزمون همبستگی رتبه‌ای بگ و مزومدار<sup>۱</sup> همبستگی غیر پارامتریک کندال بین شاخص اندازه اثر و انحراف استاندارد آن در مطالعات مختلف محاسبه می‌شود. در صورت معنادار بودن این ضریب و فاصله گرفتن آن از صفر می‌توان برداشت نمود که بین مقدار شاخص اندازه اثر و انحراف استاندارد آن ارتباط وجود داشته است. تفسیر این ضریب به این صورت است که اگر مقدار آن صفر باشد بر نبود رابطه بین اندازه اثر و انحراف استاندارد آن دلالت دارد. چنانچه این مقدار از صفر فاصله بگیرد بر وجود رابطه بین اندازه اثر و انحراف استاندارد آن حکایت دارد. در این آزمون فرضیه زیر بررسی می‌شود (بخشی و همکاران، ۱۳۹۵).

$H_0$ : تقارن بین نمودار کیفی و عدم سوگیری انتشار

$H_1$ : عدم تقارن نمودار کیفی و سوگیری انتشار

که در فصل چهار با توجه به خروجی نرم افزار به آزمون این فرضیه پرداخته می‌شود.

### روش رگرسیونی ایگر

در روش رگرسیونی ایگر<sup>۲</sup> یک مدل رگرسیونی با در نظر گرفتن برآورد استاندارد شده اثر مداخله  $Z_i = \frac{t_i}{\sqrt{v_i}}$  به عنوان متغیر وابسته و دقت  $(\frac{1}{\sqrt{v_i}})$  به عنوان متغیر مستقل به شرح رابطه (۱۶) برازش شده است.

رابطه (۱۶)

$$z_i = \beta_0 + \beta_1 \frac{1}{\sqrt{v_i}} + \varepsilon_i$$

مبنای روش ایگر این است که اگر تورش انتشار وجود نداشته باشد، مقدار انتظار برای عرض از مبدأ رگرسیون  $(\beta_0)$  و شیب رگرسیون  $\beta_1$  برآوردی نارایب از تأثیر واقعی خواهد بود. از سوی دیگر، اگر میانگین اندازه اثر در مطالعات کوچک متفاوت از مطالعات بزرگتر باشد، آنگاه خط رگرسیونی برازش داده شده از مبدأ نمی‌گذرد. بنابراین اندازه ثابت رگرسیونی به عنوان پایه‌ای برای آزمون وجود تورش انتشار به کار می‌رود (ایگر و اسمیت، ۱۹۹۷). برای انجام آزمون فرضیه می‌توان آماره  $\frac{\hat{\beta}_0}{SE(\hat{\beta}_0)}$  را که دارای توزیع نرمال استاندارد است به کار برد. در فرمول اخیر  $\hat{\beta}_0$  برآورد شیب رگرسیونی و SE نشان دهنده خطای معیار آن است. برای محاسبه برآوردهای بالا می‌توان از نرم‌افزار SPSS یا از دستورات PROC GLM در نرم‌افزار SAS استفاده کرد. در این روش، پذیرش فرضیه صفر به معنی عدم وجود تورش انتشار و معنی دار بودن آن

1 Begg and Manzumdar adjusted rank correlation

2 Egger weighted regression method

دلیل بر وجود تورش انتشار می‌باشد. همچنین می‌توان یک مدل رگرسیونی وزنی که در آن معکوس واریانس هر مطالعه، به عنوان وزن به کار می‌رود، برای منظور فوق استفاده نمود.

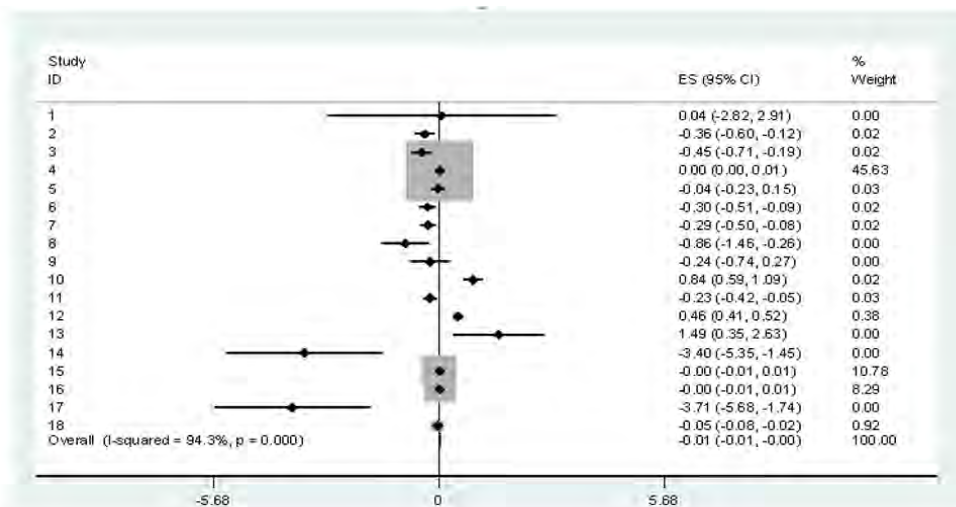
### جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه مقالات و پژوهش‌های داخلی است که بین بازه زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۷ در سایت وزارت علوم اعلام شده است. با توجه به این که پژوهش به کل جامعه دسترسی دارد و می‌توان پارامترها را برای کل جامعه مورد جست‌وجو قرار داد، نمونه‌گیری حذفی انجام شده است. بدین ترتیب در این پژوهش، با استفاده آرشیو وب‌سایت کلیه مجلات علمی پژوهشی رشته حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی، مقالات مرتبط با واژگان کلیدی پژوهش استخراج و مورد بررسی قرار گرفته است. لیست مجلات مورد تأیید وزارت علوم در زمینه حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی از سایت MSRT.IR استخراج شده است و بنابراین کل جامعه پژوهش مدنظر بوده که تعداد ۱۸ پژوهش به روش غیرتصادفی هدفمند به عنوان نمونه وارد فرآیند فراتحلیل شده‌اند. به منظور انجام محاسبات این پژوهش از جمله محاسبه اندازه اثر متغیرهای استخراج شده از نرم افزار CMA و STATA استفاده شده است. در طول فرآیند پژوهش از بین مقاله‌های منتشر شده در سایت وزارت علوم با توجه به معیارهای تعیین شده در مجموع تعداد ۶۲ پژوهش با موضوع‌های منطبق و یا تشابه موضوعی نسبتاً بالا و مناسب برای فراتحلیل انتخاب شد. از مجموع این پژوهش‌ها با توجه به معیارهای مدنظر، تعداد ۱۸ پژوهش که از تمامی جهات برای به کارگرفته شدن در این پژوهش مناسب تشخیص داده شد، که در فرآیند فراتحلیل برای محاسبه شدت اثر وارد فرآیند تجزیه و تحلیل شدند. با این حساب تعداد پژوهش‌های انتخاب شده برای انجام فراتحلیل ۱۸ پژوهش بود.

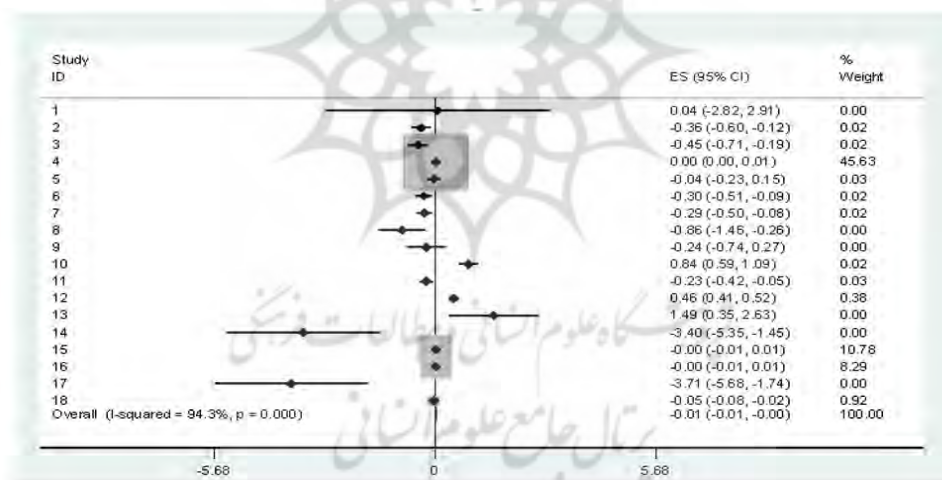
### یافته‌های پژوهش

نمودار انباشت (جنگلی) رایج‌ترین نوع نمودار در فراتحلیل می‌باشد که اطلاعات تک‌تک مطالعات و برآیند نهایی آنها را نشان می‌دهد، همچنین نمودار انباشت نشان‌دهنده پراکندگی اندازه اثر بر مبنای فاصله اطمینان است. این نمودار برای ۱۸ پژوهش را نشان داده شده است. در این نمودار مربع‌هایی که در وسط هر پاره‌خط وجود دارد بیانگر مقدار اندازه اثر محاسبه شده برای هر متغیر و اندازه آن متناسب با وزنی است که هر مطالعه در فراتحلیل داشته است و خط افقی در دو طرف بیانگر فاصله اطمینان ۹۵٪ می‌باشد. مطالعاتی که طول پاره‌خط کمتری دارند یا به عبارتی داری فاصله اطمینان کمتری است از دقت بیشتری برخوردار است.

جدول (۱) پراکنش اندازه اثر متغیرهای پژوهش در مطالعات مختلف



بر اساس این نمودارها، نقطه وسط هرپاره خط، نشان‌دهنده مقدار اندازه اثر محاسبه شده و طول پاره خط، فاصله اطمینان ۹۵ درصدی هر اندازه اثر را نشان می‌دهد. علامت لوزی در پایین هر نمودار هم مقدار اندازه اثر ترکیبی ویژگی‌های کمیته و کیفیت گزارشگری مالی را در حالت کلی را نشان می‌دهد.



### آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: ارتباط بین کمیته حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی واگرا (همگرا) است.

جدول (۲): رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی

اندازه کمیته	اندازه اثر	ضریب همبستگی	فاصله اطمینان	سطح معناداری
۱.۲۳	۰.۸۴	۰.۷۲-۱.۷۳	۰.۰۰	

۰.۰۰	۰.۸۶ - ۱.۸۴	۰.۸۷	۱.۳۵	تخصص مالی اعضای کمیته
۰.۰۰	۰.۳۱ - ۰.۵۰	۰.۳۷	۰.۴۰	استقلال اعضای کمیته

ضریب همبستگی پیرسون بین اندازه کمیته، تخصص مالی اعضای کمیته و استقلال اعضای کمیته و کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است در فاصله اطمینان ۰.۹۵ به ترتیب (۰.۸۴)، (۰.۸۷)، (۰.۳۷) بدست آمد که با توجه به سطح معناداری که ۰.۰۵ در نظر گرفته شده است معنادار هستند و با توجه به نظر کوهن که اندازه اثر بالاتر از ۰.۸ را در سطح بالا در نظر می‌گیرد این اندازه اثر بدست آمده رابطه مثبتی را در سطح بالایی نشان می‌دهد؛ بنابراین نتایج بدست آمده حاکی از وجود رابطه اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به صورت واگرا است.

### آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: ارتباط بین حسابرسان مستقل و کیفیت گزارشگری مالی واگرا (همگرا) است.

جدول (۳): ویژگی حسابرسان مستقل و کیفیت گزارشگری مالی

سطح معناداری	فاصله اطمینان	ضریب همبستگی	اندازه اثر	
۰.۰۰۳	۰.۳۰ - ۱.۵۲	۰.۷۲	۰.۹۱	اندازه مؤسسه حسابرسی
۰.۰۲۷	۰.۱۹ - ۱.۱۴	۰.۲۹	۰.۶۳	دوره تصدی حسابرس
۰.۰۲۵	۰.۷۸ - ۲.۱۵	۰.۳۳	۳.۱۶	تخصص حسابرس در صنعت

با توجه به نتایج به دست آمده و اندازه اثر معادل ۰.۹۱ در خصوص اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی و همچنین سطح معناداری معادل ۰.۰۰۳ که کمتر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد. همچنین با توجه به اندازه اثر دوره تصدی حسابرس که ۰.۶۳ و سطح معناداری آن که ۰.۰۲۷ است و کوچکتر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین دوره تصدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد و در نهایت با توجه به اندازه اثر تخصص حسابرس در صنعت که ۳.۱۶ و سطح معناداری آن ۰.۰۲۵ و کمتر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین تخصص حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر است.



### آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: ارتباط بین حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی واگرا (همگرا) است.

جدول (۴): رابطه ویژگی حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی

سطح معناداری	فاصله اطمینان	ضریب همبستگی	اندازه اثر	
۰.۰۰۴	۰.۳۵ - ۱.۶۳	۰.۴۵	۲.۲۷	تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی
۰.۰۲۵	۰.۷۸ - ۲.۱۵	۰.۳۳	۳.۱۶	سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی
۰.۰۲۷	۰.۱۹ - ۱.۱۴	۰.۲۹	۰.۶۳	تجربه مالی مدیر حسابرسی داخلی

با توجه به اندازه اثر معادل ۲.۲۷ در خصوص نوع مدل مورد استفاده تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی و همچنین سطح معناداری معادل ۰.۰۰۴ که کمتر از ۰.۰۵ است و همچنین با توجه به اندازه اثر معادل ۳.۱۶ در خصوص نوع مدل مورد استفاده سطح تحصیلات مدیر و همچنین سطح معناداری معادل ۰.۰۲۵ که کمتر از ۰.۰۵ است و با توجه به اندازه اثر معادل ۰.۶۳ در خصوص تجربه مالی حسابر س داخلی و سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵، می توان چنین گفت که تمام ویژگی های حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است و حاکی از ارتباط واگرا است.

### آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم: نظام راهبری شرکتی نقش تعدیل گر بر ارتباط بین نظارت حسابر س و کیفیت گزارشگری

مالی دارد.

جدول (۵): نقش تعدیل گر نظام راهبری شرکتی بر ارتباط بین نظارت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

سطح معناداری	فاصله اطمینان	ضریب همبستگی	اندازه اثر	
۰.۰۰۱	۰.۳۳۵ - ۱.۱۸	۰.۳۸	۲.۱۸	نظام راهبری شرکتی
۰.۰۳۵	۰.۶۳ - ۲.۳۲	۰.۴۵	۱.۱۳	حسابرسی
۰.۰۰	۰.۳۱ - ۰.۵۰	۰.۳۷	۰.۴۰	تعدیل ارتباط نظام راهبری شرکتی و انواع حسابرسی

با توجه به اندازه اثر معادل ۰.۴۰ در خصوص تعدیل ارتباط نظام راهبری شرکتی و انواع حسابرسی و همچنین سطح معناداری معادل ۰.۰۰ که کمتر از ۰.۰۵ است؛ بنابراین چنین می توان گفت که نظام راهبری

شرکتی نقش تعدیل‌گر بر ارتباط بین انواع حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد و حاکی از ارتباط واگرا است.

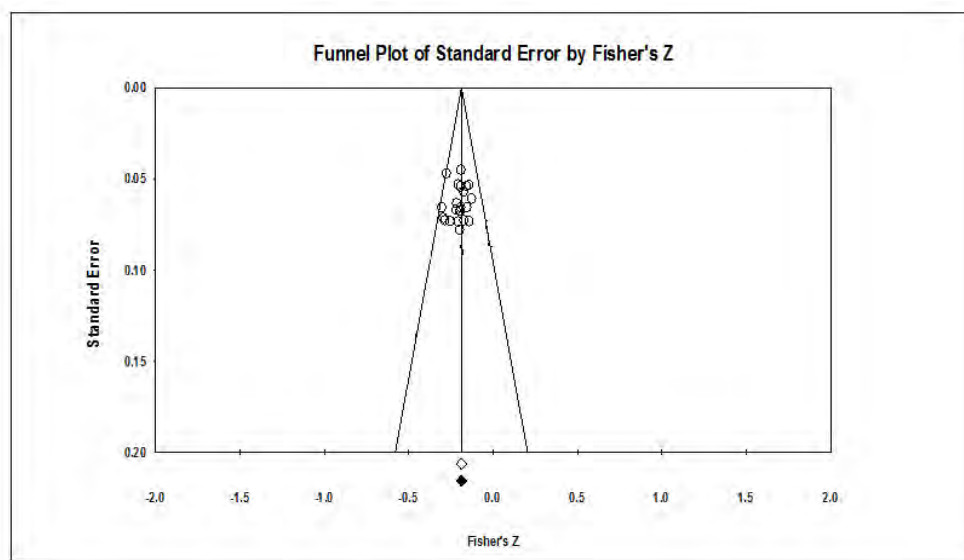
### بررسی سوگیری انتشار داده‌ها

در این قسمت به بیان سوگیری انتشار و راه‌های نشان دادن سوگیری انتشار اشاره می‌شود. منظور از سوگیری انتشار این است که یک فراتحلیل، کلیه مطالعات مربوط به پژوهش را شامل نمی‌شود و بعضی از مطالعات به دلایل مختلفی ممکن است چاپ نشده باشند. وقتی سوگیری انتشار وجود داشته باشد نتایج نهایی فراتحلیل تحت تأثیر قرار گرفته و برآوردهای نهایی حاصل از آن دارای تورش و خطا خواهند بود؛ بنابراین لازم است که سوگیری انتشار در مراحل اولیه فراتحلیل شناسایی و تصحیح شوند تا نتایج مطالعات معتبر ظاهر شوند.

### نمودار فانل

یکی از ساده‌ترین روش‌های شناسایی سوگیری انتشار، استفاده از روش نموداری کیفی که توسط پیلمر و لایت پایه گذاری شد است. در نمودار فانل از حجم نمونه و اندازه اثر برای رسم آن استفاده می‌شود بدین صورت که محور  $X$  بیانگر اندازه اثر و محور  $Y$  بیانگر حجم نمونه یا دقت کارآزمایی است که با  $\frac{1}{S_e}$  نشان داده می‌شود. اگر تورش انتشار وجود نداشته باشد، انتظار داریم که نمودار متقارن بوده و مقدار پراکندگی حول اندازه اثر مداخله با افزایش اندازه نمونه کاهش یابد. به بیان دیگر، اگر تحقیقات دارای سوگیری انتشار نباشند به صورت متقارن حول محور اندازه اثر ترکیبی توزیع خواهند شد. از طرفی در صورت وجود سوگیری انتشار در تحقیقات، پراکندگی تحقیقات در پایین نمودار و حول یک طرف اندازه اثر ترکیبی بیشتر از طرف دیگر است. این حالت بیانگر این واقعیت است که تحقیقات کوچک‌تر (که در پایین نمودار ظاهر می‌شوند) به احتمال زیاد در صورتی منتشر می‌شوند که اندازه اثر بالای متوسط داشته باشند و در این صورت به احتمال زیاد از نظر آماری معنادار خواهند بود (قربانی‌زاده، ۱۳۹۲). نمودار کیفی بر این حقیقت استوار است که وزن آماری مطالعه با افزایش اندازه نمونه آن افزایش می‌یابد؛ بنابراین مطالعات با اندازه نمونه کوچک، به صورت گسترده در پایین نمودار پراکنده می‌شوند و مطالعات با اندازه نمونه بزرگتر در قسمت بالای نمودار نزدیک به میانگین اندازه اثر هستند. در نبود هیچگونه خطایی، نمودار شبیه به یک قیف برعکس می‌شود و در صورت وجود خطا، نمودار کیفی به صورت غیرمتقارن درمی‌آید (هوی، ۲۰۱۰).

جدول (۶) : نمودار فانل (قیفی)



از لحاظ تفسیری در نمودارهای فانل یا قیفی شکل، مطالعاتی که خطای استاندارد پایین دارند و در بالای قیف جمع می‌شوند، دارای سوگیری انتشار نیستند. اما هر چه مطالعات به سمت پایین قیف کشیده می‌شوند، خطای استاندارد آنها بالا می‌رود و سوگیری انتشار آنها افزایش می‌یابد. بنابراین با توجه به جدول (۶) از آنجایی که پراکندگی نتایج مطالعات در بالای نمودار جمع شده است بر عدم وجود سوگیری انتشار دلالت دارد. همانطور که در شکل بالا مشخصه اندازه اثرها به صورت متقارن در اطراف اندازه اثر ترکیبی پراکنده شده‌اند و اندازه اثر نامتقارن که از بازه  $0/5$  تا  $-0/5$  بیرون باشد مشاهده نمی‌شود؛ بنابراین نتیجه می‌گیریم که با توجه به نمودار قیفی اندازه اثر مطالعات دارای سوگیری انتشار نیست.

### روش چینش و تکمیل دووال و توثیدی

دووال و توثیدی برای ارزیابی و تعدیل تورش انتشار در نمونه‌های کوچک، روش اصلاح و برازش را که در آن مشاهدات نامنطبق از نمودار قیفی حذف می‌شوند و سپس ارزش‌های اختصاص داده شده به مطالعات مفقود شده را اضافه می‌شوند، استفاده می‌کنند. پیدایش مطالعات مفقوده زیاد در یک سمت از خط میانگین اندازه اثر به تورش انتشار یا تورش نمونه کوچک معروف است. به بیان دیگر در نبود سوگیری انتشار، نمودار حول میانگین اندازه اثر، حالت متقارن پیدا می‌کند. در حقیقت روش چینش و تکمیل مطالعات گم شده را در نظر می‌گیرد و آنها را به تحلیل‌های خود وارد می‌کند و سپس میانگین اندازه اثر را محاسبه می‌کند (قربانی‌زاده، ۱۳۹۲).

جدول (۷) : چینش و تکمیل دووال و توثیدی

مقدار Q	اثر تصادفی			اثر ثابت		
	حد بالا	حد پایین	تخمین نقطه‌ای	حد بالا	حد پایین	تخمین نقطه‌ای
تعداد مطالعات مورد نیاز						

ارزش مشاهدات	-۰.۱۸۴۳۹	-۰.۲۰۴۷۶	-۰.۱۶۳۸۷	-۰.۱۸۶۱۴	-۰.۲۱۷۳۸	-۰.۱۵۴۵۲	۸۷.۹۲۴۰۷
ارزش تعدیل شده	۰.۱۸۴۳۹	۰.۲۰۴۷۶	-۰.۱۶۳۸۷	-۰.۱۸۶۱۴	-۰.۲۱۷۳۸	۰.۱۵۴۵۲	۸۷.۹۲۴۰۷

براساس جدول (۷) که برگرفته از خروجی برنامه CMA بوده ارزش مشاهده شده در حالت اثرات ثابت برابر با ۰.۱۸۴۳۹- است که با ارزش تعدیل یا اصلاح شده در حالت اثرات ثابت برابر است همچنین ارزش مشاهدات در حالت اثرات تصادفی برابر با ۰.۱۸۶۱۴- که با ارزش تعدیل یا اصلاح شده در حالت اثرات تصادفی برابر است که این بیانگر این موضوع می‌باشد که تحقیق حاضر به منظور کامل شدن نیازی به مطالعه دیگری ندارد. نتیجه این جدول آن است که مدل حاضر دچار سوگیری انتشار نبوده و نیازی به مطالعات دیگر برای برطرف شدن سوگیری و ایجاد تقارن در دو طرف خط میانگین اندازه اثر در نمودار فانل ندارد.

### N ایمن از خطا

در این بخش به بررسی ایمن از خطا پرداخته شده است.

جدول (۷) : محاسبه N ایمن از خطا

۳۰/۶۷۸۳۳	مقدار Z برای مطالعات مشاهده است
۰/۰۰	مقدار P برای مطالعات مشاهده شده
۰/۰۵	آلفا
۲	باقیمانده "×دنباله"
۱/۹۵۹۹۶	Z برای آلفا
۲۰	تعداد مطالعات مشاهده شده
۴۸۸۱	تعداد مطالعات گمشدای که مقدار P را به آلفا می‌رساند؟

با توجه به جدول فوق باید ۴۸۸۱ مطالعه دیگر صورت گرفته و بررسی شود تا مقدار P دو سویه ترکیب شده از ۰/۰۵ تجاوز نکند. این به معنی آنست که باید ۴۸۸۱ مطالعه دیگر انجام گیرد تا در نتایج نهایی محاسبات و تحلیل‌ها خطایی رخ دهد و این نتیجه دقت و صحت بالای اطلاعات و نتایج بدست آمده در این پژوهش را نشان می‌دهد. ۴۸۸۱ مورد مطالعه فاصله از خطا مقدار مناسب و قابل توجهی است.

### بررسی ناهمگنی داده‌ها

ناهمگونی عبارت از تفاوت بین نتایج تحقیقات است. ناهمگونی یا تفاوت نتایج می‌تواند به علل مختلفی ایجاد شود برای تشخیص دقیق‌تر ناهمگونی از آزمون Q استفاده می‌شود. این آزمون مانند کای اسکوئر میزان

تفاوت را در مجموعه ای از آزمایش‌های اندازه‌گیری می‌کند و به محقق می‌گوید که آیا میزان آن بیشتر از مقدار مورد انتظار است یا خیر. این آزمون دارای مشکلاتی است از جمله اینکه زمانی که اندازه‌های اثر نمونه بزرگ است، ممکن است ناهمگونی معنادار نشان داده شود، حتی اگر تفاوت بین اثرات کوچک باشد و در بسیاری از موارد این آزمون دارای قدرت کمتری است و محقق در رد فرض صفر دچار اشتباه می‌شود؛ بنابراین در این پژوهش، علاوه بر بررسی سوگیری انتشار داده‌های تحقیق با توجه به سطح معنادار به دست آمده P از جداول N ایمن از خطا و جدول اصلاح و برازش دوال و تئیدی به همراه آزمون کوکرام Q در قالب طرح یک فرضیه فرعی به بررسی همگونی و یا ناهمگونی اندازه اثرهای به دست آمده پرداخته شده است.

جدول (۸) : مقادیر بررسی همگنی داده ها

سطح معنادار	آماره Z
۰/۰۰۰۰	۳۰/۶۷۸۳۳

با توجه به اینکه در سطح اطمینان ۹۵٪، سطح معنادار از میزان خطا ۰۰۵ کوچکتر است، فرض صفر رد و فرض مقابل پذیرفته می‌شود. یعنی بین اندازه اثرهای به دست آمده تفاوت معنادار وجود دارد و این به معنای ناهمگون بودن اندازه اثرهای به دست آمده است. این ناهمگونی یافته‌ها نشان از وجود متغیری تعدیل کننده نیز دارد که نتایج بررسی روی متغیرهای به دست آمده را تحت تأثیر قرارداد است. در چنین شرایطی فراتحلیل گر نباید متغیرهای مداخله‌گری را که ممکن است تحت تأثیر آنها این وضعیت غیرهمگن رخ داده باشد بررسی نمایند. این کار به وسیله طبقه‌بندی داده‌ها به حداقل دو گروه فرعی با توجه به متغیرهایی که به طور نظری برای این گروه‌بندی مناسب هستند صورت می‌گیرد. سپس برای هر کدام از گروه‌های فرعی فراتحلیل‌های جداگانه‌ای انجام می‌شود؛ بنابراین در تحقیق حاضر با توجه به اینکه ویژگی‌های نمونه‌های آماری مطالعات مورد نظر کاملاً تفکیک شده و شفاف نیست، تقسیم مطالعات به زیر گروه‌ها بر اساس متغیرهای تعدیل گر تعداد فرضیه‌ها در هر گروه را کاهش می‌دهد و منجر به از دست دادن ملاک ورود به فراتحلیل می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی از انجام این پژوهش واکاوی نقش نظارت‌های داخلی و خارجی در کشف بهبود کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک فراتحلیل است. این هدف با مطالعه ادبیات موضوع در قالب چهار فرضیه در نظر گرفته شده است به گونه‌ای که به بررسی تأثیر نظارت‌های داخلی و خارجی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. جهت فرضیه اول یافته‌ها حاکی از این است که رابطه مثبت بین اندازه کمیته حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. در فرضیه دوم نتایج نشان داد تخصص حسابرِس بر کیفیت گزارشگری مالی نیز تأثیر دارد. در فرضیه سوم نتایج به دست آمده نشان داد تمام ویژگی‌های حسابرسان

داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است و برای فرضیه چهارم این نتیجه به دست آمد که نظام راهبری شرکتی نقش تعدیل‌گر بر ارتباط بین انواع حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد. این نتایج مقارن با نتایج پژوهش صفرزاده (۱۳۹۳)، آقایی و همکاران (۱۳۹۲)، اسماعیل‌زاده مقری و همکاران (۱۳۸۹)، ملکیان و جهانیان (۱۳۹۶)، مرادی‌شاه‌کوه و عرب (۱۳۹۶)، ایزدی‌نیا و رساییان (۱۳۹۰)، سلیمانی و مقدسی (۱۳۹۳)، نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۸۹)، یحیی‌زاده (۱۳۹۷) و علیزاده (۱۳۹۷) است. همچنین نتایج پژوهش حاضر غیرهمسو با نتایج به دست آمده از پژوهش جامعی و رستمیان (۱۳۹۵)، مشایخ و اسماعیلی (۱۳۸۵)، مهرانی و همکاران (۱۳۹۱)، درتاج (۱۳۹۶)، خراسانی (۱۳۹۵) و میر شکاری (۱۳۹۶) است.

فرضیه اول این پژوهش به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. در فرضیه اول، بررسی شد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد. نتایج نشان داد یک رابطه مثبت بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. در تبیین این فرضیه می‌توان گفت که کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی، می‌تواند رفتار فرصت‌طلبانه مدیران را محدود و منافع مدیران و ذینفعان را همسو نماید، تا بدینوسیله، موجب کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها شود. نتیجه فرضیه اول با پژوهش بلال و همکاران (۲۰۱۸) همخوانی دارد. بر این اساس پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی، اندازه کمیته حسابرسی را ارتقا دهند و این کمیته را به لحاظ تعدادی قوی‌تر نمایند.

فرضیه دوم این پژوهش به بررسی ویژگی‌های حسابرس مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. در فرضیه دوم، بررسی شد که ویژگی‌های حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد و نتایج نشان داد تخصص حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی نیز تأثیر دارد. در تبیین این فرضیه می‌توان گفت که در مورد رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی و به تبع آن کیفیت گزارشگری مالی دو دیدگاه متضاد وجود دارد. یک دیدگاه بیان می‌دارد که به دلایلی نظیر دانش کمتر حسابرس در سال‌های اولیه ارتباط با مشتری، کیفیت حسابرسی پایین‌تر از سال‌های بعدی است. از این‌رو چرخش حسابرسان مفید نخواهد بود. در مقابل دیدگاه دوم بیان می‌کند که دلایلی نظیر بی‌طرفی (استقلال) بیشتر حسابرس در سال‌های اولیه، کیفیت حسابرسی بالاتر است. زیرا این امکان وجود دارد که در بلندمدت استقلال حسابرس دستخوش روابط با صاحبکار شود. بنابراین برای جلوگیری از این امر چرخش حسابرسان ضرورت دارد. همچنین ویژگی دیگر حسابرس که می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی اثر داشته باشد، اندازه حسابرس است. در بورس اوراق بهادار تهران شرکت‌ها یا به وسیله سازمان حسابرسی که یک نهاد وابسته به دولت بوده و یا به وسیله مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، حسابرسی می‌شوند. با توجه به این موضوع که چندان از عمر جامعه حسابداران رسمی نمی‌گذرد، در حال حاضر مؤسسات عضو آن چندان توسعه نیافته‌اند و از نظر اندازه نسبت به سازمان حسابرسی بسیار کوچک هستند. عدم وجود رابطه معنادار بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در مطالعات قبلی بدین معناست که تفاوتی بین

کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی وجود ندارد. نتیجه فرضیه دوم با پژوهش بلال و همکاران (۲۰۱۸) همخوانی دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسان دارای تخصص بیش‌تر انتخاب نمایند.

فرضیه سوم این پژوهش به بررسی ویژگی‌های حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. در فرضیه سوم، فرض شد که ویژگی‌های حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد و نتایج نشان داد تمام ویژگی‌های حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. نتیجه فرضیه دوم با پژوهش بلال و همکاران (۲۰۱۸) همخوانی دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی، ویژگی‌های حسابرسان داخلی را مد نظر قرار دهند.

فرضیه چهارم این پژوهش به بررسی نقش تعدیل‌گر نظام راهبری شرکتی بر ارتباط بین انواع حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. در فرضیه چهارم، فرض شد که نظام راهبری شرکتی نقش تعدیل‌گر بر ارتباط بین انواع حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد و نتایج نشان داد نظام راهبری شرکتی نقش تعدیل‌گر بر ارتباط بین انواع حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد. نتیجه فرضیه دوم با پژوهش بلال و همکاران (۲۰۱۸) همخوانی دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها در تعیین ارتباط بین انواع حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به نقش نظام راهبری شرکتی توجه ویژه داشته باشند.

همچون سایر پژوهش‌ها که با محدودیت‌ها و مشکلات خاص خود مواجه بوده‌اند، این پژوهش نیز از این مسأله مستثنی نیست. محدودیت‌های پژوهش حاضر عبارتند از عدم دسترسی به بسیاری از مطالعات پیشین، امکان بروز خطا در محاسبات به دلیل تعداد زیاد مطالعات و داده‌های پژوهش، به دلیل عدم انتشار اطلاعات لازم برخی از پژوهش‌های صورت گرفته و در دسترس پژوهشگر، امکان بررسی آن پژوهش‌ها فراهم نشد.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که به بررسی فراتحلیل تأثیر استفاده از روش‌ها و تکنیک‌های مختلف آماری به عنوان متغیر مداخله‌گر در تأثیر متغیرهای مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بپردازند و در بررسی فراتحلیل عوامل تعیین‌کننده نظارت‌های داخلی و خارجی، به متغیرهای سطح صنعت و یا سطح کشور پرداخته شود، تفاوت‌های کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته در حوزه عوامل مؤثر بر نظارت‌های داخلی و خارجی مورد واکاوی دقیق‌تر قرار گیرد، تفاوت زمان گردآوری داده‌ها در حوزه عوامل مؤثر بر نظارت‌های داخلی و خارجی مورد واکاوی دقیق‌تر قرار گیرد، تفاوت‌های نوع متغیر وابسته مورد مطالعه در حوزه عوامل مؤثر بر نظارت‌های داخلی و خارجی مورد واکاوی دقیق‌تر قرار گیرد و پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های بعدی که به صورت فراتحلیل صورت می‌گیرد، نتایج فرضیه‌ها را به صورت مقایسه‌ای در چندین کشور تحلیل نمایند.

## منابع

- ایزدی‌نیا، ناصر؛ قوچی‌فرد، حمزه و حمیدیان، نرگس. (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین جریان‌های نقد عملیاتی، سود خالص و اجزای اقلام تعهدی با جریان‌های نقد آزاد آتی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴(۴)، ۱۹-۳۶.
- امیری گوبری، زهرا و عسگری، محمدهادی. (۱۳۹۵). فراتحلیل حاکمیت شرکتی و مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، نهمین کنفرانس بین المللی اقتصاد و مدیریت، لهستان، مرکز ارتباطات دانشگاهی.
- انتظاری، علی و مری، نادر. (۱۳۹۲). درآمدی بر فراتحلیل (با نیم نگاهی به قابلیت فراتحلیل در پژوهش های علوم اجتماعی در ایران)، ناشر: جامعه‌شناسان
- بخشی، قدیر؛ نیازی، محسن؛ سخایی، ایوب و عشایری، طاها. (۱۳۹۵). فراتحلیل مطالعات رابطه بین عملکرد پلیس و احساس امنیت اجتماعی، پژوهشنامه نظم و امنیت انتظامی، دوره ۹، شماره ۳۵.
- بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی و باستانی، سوسن. (۱۳۹۴). فراتحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. حسابداری مدیریت، ۸(۲۵): ۱۰۱-۱۱۷.
- بنی‌مهد، بهمن و رحمن‌نژاد، قادر. (۱۳۹۶). محتوای ارزشی سود تقسیم شده در شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۳)، ۱۷-۲۸.
- جهانخانی، علی. (۱۳۹۴). شناسایی و تبیین عوامل تعیین‌کننده سیاست تقسیم سود شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات مالی ۷(۲).
- جهانخانی، علی و ظریف‌فرد، احمد. (۱۳۷۴). آیا مدیران و سهامداران از معیار مناسبی برای اندازه‌گیری ارزش شرکت استفاده می‌کنند؟. تحقیقات مالی، ۲(۷).
- دستگیر، محسن؛ حسین‌زاده، علی حسین؛ خدادادی، ولی و واعظ، سیدعلی. (۱۳۹۱). کیفیت سود در شرکت‌های درمانده مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۴(۱)، ۱۶-۱.
- عباس پور، عباس (۱۳۹۳). در جستجوی شناسایی نیازهای فرهنگی نسل جوان و ارائه الگوی انطباقی. مجله روانشناسی تربیتی، شماره ۳۳، ۱۶۳ تا ۱۹۱.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ صالحی، مهدی؛ حسینی‌پور، رضا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱)، ۸۹-۱۲۶.
- فخاری، حسین و عدیلی، مجتبی. (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین جریان‌های نقدی آزاد و مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۴، ۶۳-۷۸.
- فروشانی، فرشته و گنجی، علیرضا. (۱۳۹۷). رابطه حسابرسی کمیته حسابرسی و کیفیت درآمد، پنجمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل، مؤسسه علمی تحقیقاتی کومه علم‌آوران دانش.
- قربانی‌زاده، وجه‌اله، حسن نانگیر، سیدطه و رودساز، حبیب. (۱۳۹۲). فراتحلیل عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات در ایران. پژوهش‌های مدیریت در ایران. دوره ۱۷، شماره ۲.



کهندل، علی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه مدیریت سود و حاکمیت شرکتی با اظهارنظر حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد.

مرادی شاهکوه، زهرا و عرب، روح‌الله. (۱۳۹۶). بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسان و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج، دبیرخانه کنفرانس.

مرفوع، محمد و حسن‌زاده دیوا، سیدمصطفی. (۱۳۹۹). مدیریت سود؛ رفتارهای فرصت‌طلبانه، مکانیزم نظارتی و درماندگی مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۴۳-۷۰.

مران‌جوری، مهدی و رضوانی، جهانگیر. (۱۳۹۷). فراتحلیل در تحقیقات حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۳)، ۱۲۵-۱۴۷.

معمد، نیما و زمانی، فرهاد. (۱۳۹۵). حجم نمونه در تحقیقات پزشکی: با رویکرد کاربردی، انتشارات عصر روشن‌بینی.

وکیلی‌فرد، حمیدرضا و براری نوکاشتی، صغری. (۱۳۹۴). فراتحلیل رابطه حاکمیت شرکتی و کیفیت سود، اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، گیلان، مؤسسه پویندگان اندیشه‌های نو و شهرداری صومعه‌سرا، مجتمع فرهنگی و هنری فارابی اداره فرهنگ و ارشاد.

Aharony, J. and Swary, I. (1980). Quarterly Dividend and Earnings Announcements and Stockholders' Returns: An Empirical Analysis, **Journal of Finance**, Vol. 35, No. 1, pp. 1-12.

Barth, E. Wayne, R. (2005). International accounting Standards and Accounting Quality. **Journal of accounting Research**, 46(3): 467-498.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process. **Contemporary Accounting Research**, 26(1), 65-122.

Bedard, J., Chtourou, S.M. & Courteau, L. (2004), The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 23.

Bilal. Chen, S., & Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. **Journal of Business Research**, 84, 253-270.

Burgstahler, D. & Dichev, I (1997), Earnings management to avoid earnings decrease and losses, **Journal of Accounting and Economics**, 24(1).

Dhaliwal, D., Naiker, V. & Navissi, F (2010), The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 27.

Garcia-Meca, E. , & Sanchez-Ballesta, J. P. (2009). Corporate governance and earnings management: A meta-analysis. **Corporate Governance: An International Review**, 17 (5) , 594-610.

Habib, A. (2012). Non-audit service fees and financial reporting quality: A meta-analysis. **Abacus**, 48 (2) , 214-248.

Habib, A. (2017) "A meta- analysis of the determinants of modified audit opinion decisions", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28 Issue: 3, pp.184-216.

Habib, A. Bhuiyan, B. Huang, H. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. **International journal of auditing**, 23(1):20-44.

Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and S. Taylor. (2005). «Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism». Working paper, University of Technology, Sydney, and University of New South Wales.

Inaam, Z. Halioui Khamoussi, (2016) "Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: a meta-analysis", **International Journal of Law and Management**, Vol. 58 Issue: 2, pp.179-196.

Klein, A (2002), Audit committee, board of director characteristics, and earnings management, **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 33.

Krishnan, G. & Visvanathan, G (2008), Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism, **Contemporary Accounting Research**, Vol. 25 .

Li, D. (2007). «Auditor tenure and accounting conservatism». PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.

Lin, J. W., and M. I. Hwang. (2010). Audit quality, corporate governance, and earnings management : A meta-analysis. *International Journal of Auditing*.14 (1 ): 57–77.

Millar, C. C., Eldomiaty, T. I., Choi, C. J., & Hilton, B. (2005). Corporate governance and institutional transparency in emerging markets. **Journal of Business Ethics**, 59(1),163–174.

Rosenthal, R. (1991). *Artifacts in Behavioral Research: Robert Rosenthal and Ralph L. Rosnow's Classic Books*

Soltana, N. (2015). Audit committee characteristics and accounting conservatism. **International Journal of Auditing**, 19, 57130-

Sun, Jerry & Lan, George & Liu, Guoping (2014), Independent audit committee characteristics and real earnings management, [www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com) .

Vafeas, N (2005), Audit committees, boards, and the quality of reported earnings , **Contemporary Accounting Research**, Vol. 22.

Walker P.L. (2001). Lewis B.L. and Casterella J.R.,»Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence». **Accounting Enquiries**, Vol.10, Issue 2.