

فرا تحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

آمنه بذرافشان^۱
رضوان حجازی^۲
علی رحمانی^۳
سوسن باستانی^۴

تاریخ پذیرش: ۹۴/۱/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۰/۵

چکیده

هدف از این تحقیق، اجرای فرا تحلیل رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می باشد. در فضای تحقیقات علمی گرچه ممکن است انتظار بر این باشد که کمیته حسابرسی مستقل منجر به بهبود فرآیند گزارشگری مالی می شود ولی نتایج تحقیقات تناقضات و ناسازگاری‌هایی همراه می باشد. جهت یکپارچه سازی نتایج تحقیقات مختلف و شناسایی عوامل تعدیل کننده روابط بین متغیرهای استقلال و کیفیت، در این تحقیق از روش شناسی فرا تحلیل (متا آنالیز) که در زمره روش‌های کمی آماری محسوب می شود بهره خواهیم برد. نتایج بررسی مطالعات انجام شده در بازه زمانی سال های ۲۰۱۳-۲۰۰۰ پیرامون این رابطه، بیانگر آن است که این مطالعات نامتجانس (ناهمگن) می باشند. در راستای شناسایی عامل این عدم تجانس، با تقسیم بندی تحقیقات بر مبنای معیارهای متفاوت کیفیت گزارشگری مالی و محاسبه آماره کای دو درون گروهی دریافتیم که این معیارهای متفاوت بکار رفته در تحقیقات یکی از عوامل تناقض در نتایج تحقیقات بوده اند. در ادامه بررسی مشاهده شد رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد درحالیکه در مقابل، رابطه معناداری بین استقلال کمیته با کیفیت ارقام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و تقلب وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: فرا تحلیل (متا آنالیز)، کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، اندازه اثر.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا Bazrafshan_63@yahoo.com

۲- استاد حسابداری، دانشگاه الزهرا.

۳- دانشیار حسابداری، دانشگاه الزهرا.

۴- دانشیار جامعه شناسی، دانشگاه الزهرا.

۱- مقدمه

همواره نگرانی هایی پیرامون کیفیت اطلاعات ارایه شده وجود داشته است و تجربه جهانی نیز بر این امر دلالت دارد که در نبود سازوکارهای کنترلی مدون و ساختاریافته، دریافت اطلاعات با کیفیت، امری ساده انگارانه است. اطلاعات با کیفیت ضمن آنکه باید قابل اتکا، مربوط و به موقع باشد باید به نحو مناسب توزیع شده و موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات گردد. از این رو، در سال های اخیر، قانونگذاران برای ایجاد سازوکارهای مزبور جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی قوانین متعددی تصویب نموده اند. یکی از این قوانین، الزام شرکت ها به استقرار و ارزیابی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و همچنین الزام شرکت ها به تشکیل کمیته حسابرسی برای نظارت بر کنترل های داخلی مزبور و کسب اطمینان از برآورده شدن اهداف آن کنترل ها می باشد. با توجه به اینکه سهامداران نمی توانند بطور مستمر بر مدیریت نظارت داشته باشند لذا، این مسئولیت را هیات مدیره شرکت از طریق تفویض مسئولیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی به کمیته حسابرسی بر عهده می گیرد. کمیته حسابرسی به عنوان ابزاری نظارتی، نقش مهمی را در شرکت بر عهده دارد (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۲).

یکی از چالشی ترین موضوعات بحث، وجود افراد مستقل در کمیته های حسابرسی است. مدیری مستقل است که بیرون از مجموعه شرکت اصلی، شرکت های فرعی و وابسته و سهامداران کنترلی شرکت انتخاب شوند. صرفنظر از انتقاداتی که در عمل به مفهوم استقلال، شرایط مستقل بودن و ... وجود دارد، نتایج تحقیقات مرتبط با استقلال کمیته حسابرسی و برآورده شدن اهداف کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی همراه با تناقضات و ناسازگاری هایی می باشد. برای مثال، نتایج تحقیقات

بدارد و همکاران (۲۰۰۴)، برادبوری (۲۰۰۴)، ابات و همکاران (۲۰۰۴)، نورمن و همکاران (۲۰۰۶)، برانسون و همکاران (۲۰۰۹)، لاری و تیلور (۲۰۱۲)، کارسلو و همکاران (۲۰۱۱) و وویدتکه و یه (۲۰۱۳) حاکی از اثرات مثبت استقلال اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد درحالیکه ژی (۲۰۰۳)، فاربر (۲۰۰۵) و رینس بری و همکاران (۲۰۰۹)، کنت و همکاران (۲۰۱۰)، گوش و همکاران (۲۰۱۰)، همدان و همکاران (۲۰۱۲) و چن و ژانگ (۲۰۱۲) هیچگونه رابطه معناداری بین اعضای مستقل کمیته و کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نکردند. به این ترتیب برای پاسخگویی به مساله وجود این تناقضات، در این تحقیق از روش شناسی فراتحلیل جهت یکپارچه سازی نتایج تحقیقات مختلف و شناسایی عوامل تعدیل کننده روابط بین متغیرها بهره خواهیم برد.

هدف، ارائه پاسخی به تناقضات و ناسازگاری های تحقیقات مربوط به رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می باشد. نتایج این بررسی می تواند برای مدیران، حسابرسان، قانونگذاران و سرمایه گذاران سودمند باشد. انتظار می رود با انجام فراتحلیل، ضمن ایجاد بینشی روشن نسبت به دلایل وجود تناقضات پیرامون اثرات استقلال کمیته حسابرسی، برای مخاطبان دیدگاه یکپارچه ای فراهم آید. زیرا همانطور که در بخش های قبل بیان شد تحقیقات انجام شده به نتایج یکسانی مبنی بر وجود رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری دست نیافته اند.

مهمترین نوآوری این تحقیق این است که از روش شناسی فراتحلیل استفاده می نماید. گاهی نتایج پژوهش ها به نتایج متناقض می انجامد. فراتحلیل، مجموعه روشهای آماری است که برای حل تناقض حاصل از پژوهش های آزمایشی و همبستگی که به طور مستقل و در ارتباط با یک

موضوع واحد انجام گرفته اند به کار می رود. فرا تحلیل نتایج مطالعات مختلف را به مقیاس مشترک تبدیل می کند و با روشهای آماری رابطه بین ویژگی های مطالعات و یافته ها را مورد بررسی قرار می دهد. ما نیز برای خلاصه نمودن یافته های مربوط به رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی روش فرا تحلیل را بکار می بریم. این روش در حسابداری در دنیا روش نوینی تلقی می شود و در ایران نیز در حوزه حسابداری کمتر مورد استفاده قرار گرفته است.

در بخش دوم ادبیات مربوط به این مطالعه مورد بررسی قرار می گیرد. بخش سه به توضیح روش تحقیق می پردازد. یافته های تحقیق در بخش چهار ارائه می شود. در نهایت نتایج و پیشنهادات در بخش پنج ارائه می گردد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- فرا تحلیل در حسابداری

روش فرا تحلیل علیرغم محبوبیت و کاربردهای فراوان در سایر علوم نظیر مطالعات پزشکی، در ادبیات حسابداری چندان مورد توجه قرار نگرفته است. با اینحال این روش در موارد معدودی توسط محققان حسابداری در حوزه هایی که به بررسی جهت و شدت روابط بین متغیرهای گوناگون پرداخته و به نتایج متناقض دست یافته اند، بکار رفته است. در ادامه به نمونه ای از این تحقیقات اشاره شده است. ارائه این بخش و معرفی چنین تحقیقاتی می تواند درک و شناخت مناسبی از موضوعات قابل بررسی توسط این روش شناسی، پیش روی مخاطبان قرار دهد.

های و همکاران (۲۰۰۶) مجموعه بزرگی از تحقیقات مرتبط با حق الزحمه های حسابرسی را ارزیابی و خلاصه نمودند و از فرا تحلیل جهت آزمون تاثیر ترکیبی متغیرهای مستقل پر کاربرد بهره بردند. به

اعتقاد آنها روش فرا تحلیل امکان لحاظ نمودن و مورد توجه قرار دادن ناهنجاری ها، نتایج متناقض و شکاف در تحقیقات مرتبط با حق الزحمه های حسابرسی را فراهم می آورد. آنها دریافتند اگرچه اغلب متغیرهای مستقل نتایج نامتناقض دارند اما در تعدادی الگوی مشخصی مشاهده نشده است و در برخی دیگر تنها در دوره های زمانی خاص یا در کشورهای خاص روابط معناداری به چشم می خورد. این متغیرها شامل زیان صاحبکار و اهرم (که در مطالعات معنادار بوده است)، حاکمیت و حسابرسی داخلی (نتایج متناقض است)، تخصص صنعت (که در مورد آن هنوز عدم اطمینان وجود دارد) و اظهار نظر حسابرس (که یک متغیر معنادار قبل از ۱۹۹۰ بوده و در مطالعات بعد از آن دیگر معنادار نیست) می شود.

سانچز-بالستا و گارسیا-مکا (۲۰۰۷) با فرا تحلیل ۳۳ مطالعه در خصوص رابطه بین مالکیت درون سازمانی، تمرکز مالکیت و عملکرد شرکت دریافتند سیستم حاکمیتی، معیار عملکرد و کنترل عوامل درونی اثر مالکیت بر عملکرد شرکت را تعدیل می کند.

هوانگ و لین (۲۰۰۸) با اذعان به این نکته که مدیریت سود نگرانی بزرگی برای ذینفعان شرکت محسوب می شود با بکارگیری تکنیک های فرا تحلیل نتایج ۲۷ مطالعه را یکپارچه و ارزیابی نمودند. تمام یازده متغیر بررسی شده نشان می دهد یک تاثیر معنادار بر مدیریت سود وجود دارد. آنها در بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی، معیارهای وجود کمیته، تخصص، اندازه و تخصص کمیته را مورد توجه قرار دادند و شواهدی دال بر رابطه منفی بین این معیارها و مدیریت سود مشاهده کردند. بعلاوه این دو محقق رابطه بین مدیریت سود و معیارهای کیفیت حسابرسی شامل اندازه، تخصص و استقلال حسابرس را کنکاش نمودند. نتایج فرا تحلیل آنها بیانگر رابطه

الزحمه خدمات غیرحسابرسی خاص صاحبکار با کیفیت گزارشگری مالی پایین مرتبط است.

نتایج فراتحلیل وانگ و شیلر (۲۰۱۳)، تصور عمومی مبنی بر اینکه مالکیت دولتی (در مقایسه با مالکیت غیردولتی شامل مالکیت فردی، خانوادگی مدیریتی نهادی و خارجی) با عملکرد پایین تر مرتبط است را تایید می کند. با این وجود رابطه منفی عملکرد-مالکیت دولتی، بیشتر در مطالعاتی که از معیارهای عملکرد بازار بهره برده اند به چشم می خورد. آنها شواهدی همخوان با فرضیه نظارت سرمایه گذار خبره مشاهده نمودند که به موجب آن سرمایه گذاران نهادی و خارجی عوامل تعدیل کننده ای هستند که ممکن است جانشینی برای موسسات ضعیف باشند و عملکرد حسابداری و بازار را بهبود ببخشند.

احمد و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی پذیرش IFRS و کیفیت گزارشگری مالی، مطالعاتی را فراتحلیل نمودند که از معیارهای مربوط بودن سود و حقوق مالکانه (دیدگاه سرمایه گذاران)، حجم اقلام تعهدی اختیاری (دیدگاه مدیران) و صحت پیش بینی تحلیلگران (دیدگاه تحلیلگران) استفاده کرده بودند. فراتحلیل ۵۰ مقاله نشان داد که مربوط بودن سود و حقوق مالکانه قبل و بعد از پذیرش IFRS معنادار نیست. کاهش در مربوط بودن حقوق مالکانه و افزایش در مربوط بودن سود به دنبال پذیرش IFRS به چشم می خورد. بعلاوه نتایج نشان می دهد اقلام تعهدی اختیاری کاهش نیافته اند، اما دقت پیش بینی تحلیلگران بطور معناداری بعد از پذیرش افزایش یافته است. آنها همچنین دریافتند که منشا قانونی، سبک پذیرش، سطح اختلافات بین استانداردهای ملی و بین المللی و مدل های مورد استفاده در سنجش مربوط بودن و اقلام تعهدی اختیاری عواملی هستند که منجر به تعدیل این رابطه می شوند (بذرافشان، ۱۳۹۲).

منفی بین کاربرد ۶/۵/۴ موسسه بزرگ حسابرسی و مدیریت سود، رابطه منفی بین مدیریت سود و استفاده از حسابرس متخصص در صنعت و رابطه مثبت بین حق الزحمه های خدمات غیرحسابرسی و مدیریت سود است.

سانچز-بالستا و گارسیا-مکا (۲۰۰۹) ۳۵ مطالعه که تاثیر ساختار مالکیت و هیئت مدیره شرکت بر مدیریت سود را آزمون کرده بودند مورد بررسی بیشتر قرار دادند. آنها آزمون کردند آیا تفاوت در نتایج مربوط به اثرات تعدیل کننده سیستم حاکمیت شرکتی، اندازه گیری متغیر حاکمیتی یا مشخصات خاص مدل های اقلام تعهدی اختیاری می شود. یافته ها نشان می دهد که تناقض در یافته های مطالعات قبلی پیرامون دوگانگی CEO و استقلال کمیته حسابرسی به دلیل خطای نمونه گیری است. بعلاوه اندازه گیری متغیر وابسته اقلام تعهدی اختیاری و سیستم حاکمیت شرکتی رابطه بین مدیریت سود و برخی متغیرهای حاکمیت شرکتی را تعدیل می نماید. سانچز-بالستا و گارسیا-مکا (۲۰۱۰) ۲۷ مطالعه تجربی انجام شده پیرامون رابطه استقلال هیئت مدیره و تمرکز مالکیت بر افشای اختیاری را بررسی نمودند. آنها آزمون کردند آیا تفاوت در نتایج به اثرات تعدیل کننده سیستم حاکمیت شرکتی، اندازه گیری متغیر حاکمیتی و حمایت از حقوق سرمایه گذار مربوط می شود؟ یافته ها نشان می دهد رابطه مثبت بین استقلال هیئت مدیره و افشای اختیاری تنها در کشورهای با حمایت بالا از حقوق سرمایه گذار رخ می دهد. یافته ها بر نیاز به مورد توجه قرار دادن مجموعه قانونی و سازمانی هنگام تحلیل تاثیر حاکمیت شرکتی بر افشای اختیاری تاکید می کند.

حیب (۲۰۱۲) در فراتحلیل حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی نشان داد حق-

۲-۲- استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

چگونگی اثرگذاری کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق تئوری نمایندگی تبیین می شود. اعتقاد بر این است که دو علت اصلی مشکلات نمایندگی، تضاد منافع و نگرش های مختلف مالک و مدیریت نسبت به ریسک است. این تضاد از عدم تقارن اطلاعات بین مالکان و مدیران ناشی می شود. برای هدف، پاسخگویی، تصمیم گیری ها و فعالیت های مدیریت، نیاز به نظارت دارد. نظارت نزدیک زمانی ممکن است که مالکان خود به طور فعال بتوانند بر این فرایند نظارت، کنند. ولی به دلیل هزینه های بالا و در برخی از موارد به دلیل فقدان تخصص و دانش، آنها نمی توانند فعالانه در این فرآیند درگیر شوند. با این حال، هیئت مدیره مجبور است مکانیزم های نظارتی را به دلیل تعهدی که در قبال سهامداران، دارد طراحی و مستقر کند (جانسون و همکاران، ۱۹۹۶). دی زورت و همکاران (۲۰۰۲) استدلال می کنند که به منظور مقابله با مشکل ناشی از رابطه نمایندگی، هیئت مدیره مجبور به تقبل نقش نظارتی نظارت مدیر عامل و مدیران دیگر، تصویب استراتژی های شرکت و ارزیابی سیستم کنترل های داخلی است. هیئت مدیره معمولاً یک مجموعه کارشناس و متخصص برای نظارت بر فعالیت های مدیریت به نمایندگی خود استخدام می کند. کمیته حسابرسی یک کمیته فرعی تحت چارچوب حاکمیت شرکتی است که در آن هیئت مدیره برخی از مسئولیت های نظارتی را بر آن محول می کند. دی (۲۰۰۸) نشان داد سطح و شدت مشکل نمایندگی در آن دسته از شرکت هایی که در آن کمیته های حسابرسی از لحاظ ترکیب و عملکرد موثرتر است کمتر می باشد.

بنابراین بطور کلی می توان گفت، سهامداران به خاطر محدودیت ساختار حاکمیت شرکتی و سایر

محدودیت ها، قادر به نظارت و کنترل مدیر نیستند. مدیر نیز به منظور ایفای نقش مباشرتی خود، نیازمند گواهی حسابرسان است. از طرف دیگر، کارایی، اثربخشی و استقلال حسابرس مستلزم نهاد دیگری مانند کمیته حسابرسی است. در واقع، سهامداران از طریق سازوکار تعیین هیئت مدیره شرکت، به صورت غیرمستقیم بر عملکرد مدیر نظارت می کنند و مدیر با تایید و ارزیابی حسابرس به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملکرد خود می پردازد. در نهایت، کمیته حسابرسی است که به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک می کند. این کمیته می تواند بر مدیریت ارشد شرکت نظارت کند و به عنوان بازدارنده مدیریت از زیر پا گذاشتن کنترل های داخلی، نقش موثری ایفا کند. کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده می شود. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت های مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری نظارت می کند. برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته های حسابرسی و هیئت مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی دهنده می شود. این امر به تصمیم گیری سرمایه گذاران کمک کرده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد داشت (محمدیان، ۱۳۹۰).

استقلال کمیته حسابرسی اغلب یک ویژگی بنیادی موثر بر اثربخشی کمیته در نظارت بر فرایند گزارشگری مالی محسوب می شود. استدلال می شود که مدیران مستقل در بهترین موقعیت برای نظارت بر فرایند گزارشگری مالی هستند و توانایی بیشتری برای مقابله با فشارهای مدیریت در دستکاری سود دارند.

که کمیته های کاملاً مستقل دارند نسبت به سایر شرکت ها کمتر به تجدید ارائه سود می پردازند.

کارسلو و نیل (۲۰۰۳) رابطه مثبتی بین نسبت مدیران مستقل در کمیته حسابرسی و افشای تداوم فعالیت شرکت در گزارشگری مالی مشاهده نمودند. پاجستا-مارتینز و فوئنتس (۲۰۰۷) نشان دادند گنجاندن اعضای مستقل در کمیته حسابرسی تاثیر مثبت در بهبود کیفیت گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی دارد. لاری و تیلور (۲۰۱۲) و کارسلو و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند استقلال و تجربه کمیته حسابرسی رابطه منفی با وقوع تجدید ارائه دارد. نتایج مطالعه چانگ و سان (۲۰۰۹) و ویدتکه و یه (۲۰۱۳) حاکی از وجود رابطه معنادار بین استقلال کمیته حسابرسی و آگاهی بخشی سود است. کامارودین و همکاران (۲۰۱۲) رابطه مثبتی بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت سود مشاهده نمودند.

در مقابل تعدادی از محققان به شواهدی دال بر اثربخشی استقلال اعضای کمیته حسابرسی دست نیافتند. به عنوان مثال ژری (۲۰۰۳) هیچگونه رابطه معناداری بین اعضای مستقل کمیته و مدیریت سود متهورانه در یک نمونه ۲۸۰ سال- شرکت آمریکایی مشاهده نکرد. رینس بری و همکاران (۲۰۰۹) نیز در بررسی کیفیت کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری بین استقلال اعضای کمیته و کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نمودند. فاربر (۲۰۰۵) هیچگونه رابطه معنادار بین اعضای مستقل کمیته و احکام انضباطی کمیسیون بورس اوراق بهادار در حوزه حسابداری و حسابرسی که ناشی از کیفیت پایین گزارشگری مالی است مشاهده نکرد. همدان و همکاران (۲۰۱۲) در بررسی استقلال کمیته حسابرسی بر محافظه کاری شرکت دریافتند که استقلال تأثیری بر محافظه کاری ندارد.

در رابطه با چگونگی جایگاه و کارکرد مفهوم استقلال کمیته حسابرسی مطالعات و استدلالات زیادی در ادبیات مربوط وجود دارد. کمیته حسابرسی جهت انجام نقش نظارتی و حفاظت از منافع سهامداران باید مستقل از مدیریت سازمان باشد. استدلال شده است اگر اعضای کمیته حسابرسی، مستقل از مدیریت و مالکان سازمان باشند قادر خواهند بود مدیریت را از دستکاری نتایج مالی منع کنند. در تعدادی از مطالعات پیشین رابطه مثبتی بین معیارهای کیفیت سود و استقلال کمیته مستند شده است. کلین (۲۰۰۲) در بررسی اثر استقلال اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، دریافت استقلال کمیته رابطه معکوس با سطح اقلام تعهدی اختیاری (که کاربرد نامحدود آن کیفیت گزارشگری مالی را کاهش می دهد) دارد. وی دریافت با وجودیکه قانونگذاران از کمیته های کاملاً مستقل طرفداری می کنند یک کمیته با ترکیبی از اکثریت اعضای هیات مدیره مستقل نسبت به یک کمیته کاملاً مستقل به احتمال بیشتر اقلام تعهدی را کاهش می دهد. درحالیکه نورمن و همکاران (۲۰۰۶) در بررسی اثربخشی برخی از ویژگی های کمیته حسابرسی بر رفتار نظارتی مدیریت درخصوص انگیزه های مدیریت سود دریافتند که وجود یک کمیته کاملاً مستقل، رویه های مدیریت سود را کاهش می دهد. نتایج پژوهش برانسون و همکاران (۲۰۰۹) نیز بیانگر این امر است که منافع استقلال کمیته تنها زمانی حاصل می شود که تمام اعضای کمیته مستقل باشند. بدارد و همکاران (۲۰۰۴) دریافتند که استقلال کمیته حسابرسی در کنترل اثربخش مدیریت سود متهورانه نقش بسزایی دارد. ویلیامز (۲۰۰۲) و برادبوری (۲۰۰۴) روابط مشابه و معناداری در ۶۵ سال- شرکت سنگاپوری و ۲۵۳ شرکت سنگاپوری/مالزیایی مشاهده نمودند. ابات و همکاران (۲۰۰۴) گزارش کردند شرکت هایی

را دشوار می‌سازد. بنابراین کاربرد نتایج متناقض پژوهش‌ها، انتشار، تفسیر، ارزشیابی و شناخت نقاط ضعف آنها مستلزم راه حلی است که مبتنی بر بازنگری و تجزیه و تحلیل درست پژوهش، بکارگیری شواهد و استفاده از یک روش ترکیبی باشد. فرآیند ترکیب آماری نتایج پژوهش‌های مستقل و جداگانه، برای رسیدن به نتایج کلی فرا تحلیل نامیده می‌شود. این تکنیک برای خلاصه نمودن و یکپارچه سازی پژوهش‌های پیشین برای مقایسه نتایج از روش‌های کمی بهره می‌برد. تکنیک‌های آماری سنتی مانند آزمون‌های F و t برای چنین مقایسه‌ای مناسب نمی‌باشند، زیرا مقادیر آنها تابعی از حجم گروه نمونه است. اگر مطالعات دارای حجم نمونه نابرابر باشد تفاوت‌های یکسان بین شرایط کاربردی و کنترل می‌تواند مشخصه‌های F و t متفاوتی را ایجاد نماید. اما فرا تحلیل برآوردی به دست می‌دهد که تحت تاثیر حجم گروه‌های نمونه نخواهد بود. به بیان دیگر فرا تحلیل مجموعه فنون نظام‌داری است که به حل تناقض‌ها و تضادهای آشکار یافته‌های پژوهشی می‌پردازد و علاوه بر تبدیل یافته‌های مطالعات مختلف به یک مقیاس مشترک، روابط بین ویژگی‌ها و یافته‌های پژوهشی را از لحاظ آماری کشف می‌کند (هومن، ۱۳۹۰).

فرا تحلیل اساساً از مراحل یک پژوهش علمی پیروی می‌کند و تقریباً همان مراحل پژوهش کمی را دارد با این تفاوت که در اینجا واحد نمونه برداری 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. آماره‌هایی که عموماً در فرا تحلیل استفاده می‌شود، شامل آماره‌های Z ، P -Value، کای دو، F و t می‌شود. بنابراین می‌بایست این آماره‌ها به یک مقیاس

در مطالعات انجام شده در استرالیا نیز شواهدی مبنی بر وجود رابطه معنادار بین سطح اقلام تعهدی اختیاری و استقلال کمیته حسابرسی که از طریق نسبت اعضای غیرموظف (دیویدسون و همکاران، ۲۰۰۷) یا اعضای مستقل (هی و همکاران، ۲۰۰۷) اندازه‌گیری شده مشاهده نشد.

یانگ و کریشنان (۲۰۰۵)، رحمان و علی (۲۰۰۶)، گوش و همکاران (۲۰۱۰) و چن و ژانگ (۲۰۱۲) رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی و معیارهای مدیریت سود مشاهده نمودند. کنت و همکاران (۲۰۱۰) نیز به شواهدی دال بر تاثیر مثبت استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت اقلام تعهدی دست نیافتند.

۳- فرضیه پژوهش

همانگونه که در بخش قبل ارائه شد پیرامون رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی یافته‌های متناقضی وجود دارد. همانگونه که در تحقیقات مذکور مشاهده می‌شود، برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از معیارهای متفاوتی نظیر مدیریت سود، کیفیت اقلام تعهدی، تجدید ارائه و ... استفاده شده است. بنابراین می‌توان حدس زد یکی از دلایل تناقض در نتایج می‌تواند کاربرد این معیارهای متفاوت باشد. به این ترتیب فرضیه زیر را به شرح زیر تدوین نموده و با روش فرا تحلیل آن را آزمون می‌نمایم.

معیارهای متفاوت سنجش کیفیت گزارشگری مالی، رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل می‌کند.

۴- روش شناسی پژوهش

تفاوت در کاربردی‌ها، ابزارهای اندازه‌گیری، روش‌ها و موقعیت‌های پژوهشی، مقایسه پژوهش‌ها

کمیت‌های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۳ مورد بررسی قرار گرفت. به این ترتیب با مراجعه به سایت‌های پایگاه‌های علمی در دسترس شامل Science Direct، EBSCO، Wiley، Emerald و ssmn کلیدواژه "کمیت‌های حسابرسی" جستجو شد و در نهایت تعداد ۳۰ مقاله پیرامون این رابطه یافت شد. فهرست مقالات مذکور و جزئیات پیرامون آن در نگاره ۱ ارائه شده است.

مشترک که اندازه اثر (ES_r) نام دارد تبدیل شوند. 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.

گام اول. برای انجام فراتحلیل، در ابتدا کلیه تحقیقات در دسترس انجام شده پیرامون رابطه استقلال

نگاره ۱. فهرست مقالات مورد استفاده برای انجام فراتحلیل

نوع آماره	نتیجه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	اندازه نمونه	کشور انجام تحقیق	سال انتشار	نویسنده
t	مثبت و بی معنی	% INDAC	آگاهی بخشی سود (همبستگی بین بازده و سود)	۴۵۰ شرکت	مالزی، سنگاپور و هنگ کنگ	۲۰۱۳	وویدتکه و یه
t	منفی و بی معنی	% INDAC	قدرمطلق ارقام تعهدی اختیاری	۳۱۲۹ سال-شرکت	چین	۲۰۱۲	چن و ژانگ
t	مثبت و معنادار	100% INDAC	کیفیت ارقام تعهدی	۳۰۱۷ سال-شرکت	مالزی	۲۰۱۲	کامارودین و همکاران
P-Value	منفی و بی معنی	100% INDAC	محافظه کاری حسابداری	۳۰۰ سال-شرکت	اردن	۲۰۱۲	همدان و همکاران
Z	منفی و معنادار	100% INDAC	تجدید ارائه صورت مالی	۱۰۴ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۱۱	کارسلو و همکاران
P-Value	منفی و معنادار	% INDAC	کیفیت ارقام تعهدی	۷۷۰ شرکت	امریکا	۲۰۱۰	دالیوال و همکاران
t	مثبت و بی معنی	% INDAC	قدرمطلق ارقام تعهدی اختیاری	۳۵۵۴ سال-شرکت	امریکا	۲۰۱۰	گوش و همکاران
t	منفی و بی معنی	% INDAC	کیفیت ارقام تعهدی اختیاری	۳۹۲ شرکت	استرالیا	۲۰۱۰	کنت و همکاران
f	منفی و بی معنی	50% INDAC	امتیاز کیفیت	۸۷ شرکت	نیوزیلند	۲۰۰۹	رینس بری و همکاران
t	مثبت و معنادار		آگاهی بخشی سود (همبستگی بین بازده و سود)	۹۳ شرکت	امریکا	۲۰۰۹	چانگ و سان
P-Value	مثبت و بی معنی	% INDAC	امتیاز کیفیت	۵۴ جفت تطبیقی	مالزی	۲۰۰۸	اسماعیل و همکاران
t	مثبت و بی معنی	% INDAC	محافظه کاری	۹۲۹ سال-شرکت	امریکا	۲۰۰۸	کریشنان و ویسواناتان
t	منفی و بی معنی	% INDAC	ارقام تعهدی اختیاری	۱۵۰ شرکت	نیوزیلند	۲۰۰۷	کانگ
t	منفی و بی معنی	100% INDAC	ارقام تعهدی غیرعادی	۲۳۶۰ سال-شرکت		۲۰۰۷	ابراهیم
t	منفی و بی معنی	% INDAC	قدرمطلق ارقام تعهدی غیرعادی	۲۰۸ شرکت	استرالیا	۲۰۰۷	باکستر
کای دو	مثبت و بی معنی	100% INDAC	تجدیدارائه سود	۱۰۶ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۰۶	لین و همکاران
P-Value	منفی و بی معنی	% INDAC	ارقام تعهدی غیرعادی	۱۹۴ سال-شرکت	مالزی	۲۰۰۶	رحمان و علی
z	منفی و معنادار	100% INDAC	تویبخت SEC	۱۱۱ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۰۵	پرسونز
t	مثبت و بی معنی	تعداد مدیران	تویبخت SEC	۳۹ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۰۵	فاربر

نوع آماره	نتیجه	متغیر مستقل	متغیر وابسته	اندازه نمونه	کشور انجام تحقیق	سال انتشار	نویسنده
		مستقل					
P-Value	منفی و بی معنی	% INDAC	تجدیدارانه سود	۱۵۹ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۰۵	اگراوال و چادهارا
t	منفی و بی معنی	% INDAC	کل اقلام تعهدی اختیاری سه ماهه	۸۹۶ سال-شرکت	امریکا	۲۰۰۵	یانگ و کریشان
کای دو	منفی و معنادار	100% INDAC	شرکت های تجدید ارائه شده	۸۸ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۰۴	ابات و همکاران
P-Value	منفی و معنادار	100% INDAC	اقلام تعهدی افزایشده سود	۳۰۰ شرکت	امریکا	۲۰۰۴	بدارد و همکاران
t	مثبت و معنادار	100% INDAC	سودهای غیرمنتظره	۱۲۹۱ سال-شرکت		۲۰۰۴	برایان و همکاران
P-Value	منفی و معنادار	100% INDAC	اقلام تعهدی افزایشده سود	۲۵۲ شرکت	سنگاپور و مالزی	۲۰۰۴	برادبوری و همکاران
t	منفی و بی معنی	% INDAC	اقلام تعهدی اختیاری	۲۸۲ سال-شرکت	امریکا	۲۰۰۳	ژی و همکاران
P-Value	مثبت و معنادار	% INDAC	بازده غیرعادی انباشته	۱۲۴۱ شرکت		۲۰۰۳	اندرسون و همکاران
t	منفی و بی معنی	% INDAC	امتیاز کیفیت	۱۱۹ شرکت	امریکا	۲۰۰۳	فلو و همکاران
کای دو	منفی و معنادار	% INDAC	اقلام تعهدی غیرعادی	۶۹۲ سال-شرکت	امریکا	۲۰۰۲	کلین
کای دو	منفی و معنادار	100% INDAC	تویبخت SEC	۷۸ جفت تطبیقی	امریکا	۲۰۰۰	ابات و همکاران

$$ES_r = \sqrt{\frac{N^2}{N}} \quad \text{فرمول (۴)}$$

برای تبدیل آماره p-value به اندازه اثر، ابتدا این آماره را به t تبدیل نموده و سپس t را با فرمول اول به اندازه اثر تبدیل می کنیم.

گام سوم. در مرحله بعد 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.

$$ES_{Zr} = 0.5 \log_e \left[\frac{1+ES}{1-ES} \right] \quad \text{فرمول (۵)}$$

سپس با استفاده از فرمول زیر میانگین اندازه اثر محاسبه می شود.

$$\overline{ES}_{Zr} = \frac{\sum(w_{Zr} * ES_{Zr})}{\sum w_{Zr}} \quad \text{فرمول (۶)}$$

INDAC %: نسبت مدیران مستقل در کمیته

حسابرسی. 100% INDAC: متغیر موهومی است که در صورتیکه تمامی اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند، عدد یک در غیراینصورت عدد صفر را اختیار می کند. 50% INDAC: متغیر موهومی است که در صورتیکه بیش از نیمی از اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند عدد یک در غیراینصورت عدد صفر را اختیار می کند.

گام دوم. در گام بعدی آماره های همبستگی (p-value, z, t, و فو کای دو) مطالعات مختلف باید به اندازه اثر تبدیل گردند. در این راستا به پیروی از روش لیپسی و ویلسون (۲۰۰۱) از فرمول های زیر بهره خواهیم برد.

$$ES_r = \frac{t}{\sqrt{t^2 + df}} \quad \text{فرمول (۱)}$$

$$|ES_r| = \frac{\sqrt{F}}{\sqrt{F + n_1 + n_2 - 2}} \quad \text{فرمول (۲)}$$

$$ES_r = \sqrt{\frac{Z}{N}} \quad \text{فرمول (۳)}$$

تقسیم می‌گردد. 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).

برای بررسی متجانس بودن اندازه اثرها، آزمون Q مورد استفاده قرار می‌گیرد. آماره Q دارای توزیع کای دو با درجه آزادی $n-1$ می‌باشد و از فرمول زیر محاسبه می‌شود.

$$Q = \sum (w_{zr} ES_{zr}^2) - \frac{(\sum w_{zr} ES_{zr})^2}{\sum w_{zr}} \quad \text{فرمول (۹)}$$

اگر مقدار Q به دست آمده از مقدار بحرانی جدول کای دو کوچکتر باشد فرض متجانس بودن اندازه اثرها تایید 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 تحقیقات و نظریه های 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 زیرگروه هایی تقسیم می‌گردد.

گام ششم. بعد از تقسیم‌بندی مطالعات، آماره‌های Q_B (آزمون تجانس بین‌گروهی) و Q_W (آزمون تجانس درون گروهی) محاسبه می‌شود. اگر مقدار Q_W 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 فرمول شش برآوردی از اندازه اثر برای زیرگروه است. Q_B نیز یک آماره کمکی برای Q_W می‌باشد که میزانی که اندازه اثرها در میان طبقات متفاوتند را نشان می‌دهد. Q به

در این فرمول، w معکوس واریانس اندازه اثر است که برابر با $n-3$ می‌باشد (n تعداد مطالعات است).

سپس برای تفسیر نتایج، میانگین اندازه اثر Z_r را با استفاده از فرمول زیر به شکل اولیه آن برمی‌گردانیم (چراکه به دلیل نرمال نبودن اندازه اثرها، این ارقام را به Z_r تبدیل کرده بودیم).

$$\overline{ES}_r = \frac{e^{2\overline{ES}_{zr}} - 1}{e^{2\overline{ES}_{zr}} + 1} \quad \text{فرمول (۷)}$$

گام چهارم. سپس برای آزمون معناداری مقدار کلی اندازه اثر، این مقدار را با بهره‌گیری از فرمول زیر در یک فاصله اطمینان برآورد می‌کنیم.

$$(\overline{ES}_{zr} - Z_{\frac{\alpha}{2}} \sqrt{\frac{1}{\sum W}}, \overline{ES}_{zr} + Z_{\frac{\alpha}{2}} \sqrt{\frac{1}{\sum W}}) \quad \text{فرمول (۸)}$$

در این فرمول $Z_{\alpha/2}$ مقدار بحرانی توزیع نرمال است. تا اینجا، فاصله اطمینان Z فیشر محاسبه می‌شود. باید با یک تبدیل، مقادیر متناظر با Z های بدست آمده را جایگزین نمود. اگر این فاصله شامل صفر نشود فرض صفر درخصوص رابطه بین متغیر مستقل و وابسته رد می‌شود. فاصله مذکور همچنین نشان می‌دهد که در مجموع اندازه اثر کلی به احتمال $(1-\alpha)$ ۱۰۰ درصد در چه فاصله ای خواهد افتاد

گام پنجم. شایان ذکر است که قبل از ترکیب اندازه اثرها باید به مساله 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 چهارم زمانی صورت می‌گیرد که مشخص شود تحقیقات متجانس هستند). در غیر اینصورت مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می‌رود، واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد به زیرگروه هایی

سبب است که بیشتر معیارهای کیفیت گزارشگری مالی، عدم کیفیت گزارشگری مالی را اندازه گیری می کند مانند مدیریت سود، تجدید ارائه و تقلب صورت های مالی. از آنجایی که مقدار Q به دست آمده (۵۴,۵۵) از مقدار بحرانی جدول کای دو در سطح اطمینان ۹۹٪ (۵۰,۸۹) بزرگتر است فرض متجانس بودن اندازه اثرها رد می شود. به عبارت دیگر مطالعات انجام شده پیرامون رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ناهمگن و نامتجانس هستند و باید از ترکیب اندازه اثرها پرهیز نمود. بنابراین در ادامه باید مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می رود واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد (که عامل تناقض نتایج تحقیقات بوده اند) به زیرگروه هایی تقسیم گردد. همانگونه که قبلاً به آن اشاره شد این تقسیم بندی طبق فرضیه تحقیق، بر مبنای تعاریف متفاوت کیفیت گزارشگری مالی می باشد. این زیرگروه ها و مطالعاتی که در هر زیر گروه قرار گرفته اند در نگاره ۳ نمایش داده شده است.

تجانس کلی اندازه اثرها می پردازد که این تجانس کلی به دو تجانس درون مطالعات (Q_W) و بین مطالعات (Q_B) قابل تقسیم است

$$Q_W = Q_{GROUP-1} + Q_{GROUP-2} + \dots$$

$$Q_B = Q - Q_W$$

Q_W دارای توزیع کای دو با درجه آزادی $k-j$ و

Q_B دارای توزیع کای دو با درجه آزادی $j-1$ است. K

تعداد اندازه اثرها و j تعداد گروه ها است.

۵- نتایج پژوهش

محاسبات مربوط به میانگین اندازه اثر و آزمون تجانس آن در نگاره ۳ ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می شود میانگین اندازه اثر استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی ۰,۰۴۴ - می باشد. به عبارت دیگر رابطه مستقیمی بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. زیرا هنگام بکارگیری فراتحلیل، اگر نتیجه تحقیق مورد نظر حاکی از آن باشد که استقلال کمیته حسابرسی موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود برای رابطه یا علامت اندازه اثر به صورت منفی کدگذاری می شود. شایان ذکر است این امر بدان

نگاره ۲- محاسبات

نویسنده	آماره گزارش شده	n	ES*	ES _{Zr}	w	w* ES	w* ES _{Zr}	w* ES _{Zr} ²
ژی و همکاران	-۰,۴۱	۲۸۲	-۰,۰۲۴	-۰,۰۲۴	۲۷۹	-۶,۸۲۲	-۶,۸۲۳	۰,۱۶۷
یانگ و کریشنان	-۰,۹۳	۸۹۶	-۰,۰۳۱	-۰,۰۳۱	۸۹۳	-۲۷,۷۴۷	-۲۷,۷۵۶	۰,۸۶۳
فاربر	۰,۶۷	۷۸	۰,۰۷۶	۰,۰۷۶	۷۵	۵,۷۱۰	۵,۷۲۱	۰,۴۳۶
برایان و همکاران	۲,۲۲	۱۲۹۱	-۰,۰۶۲	-۰,۰۶۲	۱۲۸۸	-۷۹,۴۶۰	-۷۹,۵۶۱	۴,۹۱۵
فلو و همکاران	-۱,۲۹	۱۱۹	-۰,۱۱۸	-۰,۱۱۸	۱۱۶	-۱۳,۶۷۹	-۱۳,۷۴۳	۱,۶۲۸
ابراهیم	-۱,۲۸	۲۳۶۰	-۰,۰۲۶	-۰,۰۲۶	۲۳۵۷	-۶۲,۰۹۵	-۶۲,۱۰۹	۱,۶۳۷
بدارد و همکاران	۰,۰۲	۳۰۰	-۰,۱۳۴	-۰,۱۳۵	۲۹۷	-۳۹,۸۱۰	-۴۰,۰۵۱	۵,۴۰۱
اگراوال و چادهارا	۰,۸۲	۳۱۸	-۰,۰۱۳	-۰,۰۱۳	۳۱۵	-۴,۰۲۸	-۴,۰۲۸	۰,۰۵۲
اندرسن و همکاران	۰,۰۲	۱۲۴۱	-۰,۰۶۶	-۰,۰۶۶	۱۲۳۸	-۸۱,۶۰۷	-۸۱,۷۲۶	۵,۳۹۵
برادبوری و همکاران	۰,۰۱	۲۵۲	-۰,۱۶۲	-۰,۱۶۳	۲۴۹	-۴۰,۲۵۸	-۴۰,۶۱۴	۶,۶۲۵
رحمان و علی	۰,۵۰	۱۹۴	-۰,۰۴۹	-۰,۰۴۹	۱۹۱	-۹,۲۸۰	-۹,۲۸۸	۰,۴۵۲

نویسنده	آماره گزارش شده	n	ES*	ES _{Zr}	w	w* ES	w* ES _{Zr}	w* ES _{Zr} ²
اسماعیل و همکاران	۰,۹۳۳	۱۰۸	-۰,۰۰۸	-۰,۰۰۸	۱۰۵	-۰,۱۵۳	-۰,۱۵۳	۰,۰۰۷
رینس بری و همکاران	۰,۲۸	۸۷	-۰,۱۱۶	-۰,۱۱۷	۸۴	-۹,۷۷۹	-۹,۸۲۴	۱,۱۴۹
کامارودین و همکاران	۳,۳۱۳	۳۰۱۷	-۰,۰۶۰	-۰,۰۶۰	۳۰۱۴	-۱۸۱,۴۹۳	-۱۸۱,۷۱۳	۱۰,۹۵۵
کریشن و ویسوناتان	۱,۲۵	۹۲۹	-۰,۰۴۱	-۰,۰۴۱	۹۲۶	-۳۷,۹۶۵	-۳۷,۹۸۶	۱,۵۵۸
همدان و همکاران	۰,۰۶۴	۳۰۰	۰,۰۵۲	۰,۰۵۲	۲۹۷	۱۵,۳۶۹	۱۵,۳۸۳	۰,۷۹۷
کانگ	۰,۱۵۵	۱۵۰	-۰,۰۱۳	-۰,۰۱۳	۱۴۷	-۱,۸۶۶	-۱,۸۶۷	۰,۰۲۴
باکستر	-۱,۵۷۸	۲۰۸	-۰,۱۰۹	-۰,۱۰۹	۲۰۵	-۲۲,۳۵۰	-۲۲,۴۳۹	۲,۴۵۶
دالیوال و همکاران	۰,۰۰۲۰	۷۷۰	-۰,۱۱۱	-۰,۱۱۲	۷۶۷	-۸۵,۲۳۸	-۸۵,۵۹۲	۹,۵۵۱
آبات	۱۱,۶۰	۱۵۶	-۰,۲۷۰	-۰,۲۸۰	۱۵۳	-۴۱,۳۱۰	-۴۲,۸۴۰	۱۱,۹۹۵
وویدتکه و به	۱,۷۶	۴۵۰	-۰,۰۸۳	-۰,۰۸۳	۴۴۷	-۳۷,۰۰۰	-۳۷,۰۸۵	۳,۰۷۷
چانگ و سانگ	۲,۲۸	۹۳	-۰,۲۳۱	-۰,۲۳۶	۹۰	-۲۰,۸۱۴	-۲۱,۱۹۷	۴,۹۹۲
کنت و همکاران	-۱,۴۱۴	۳۹۲	-۰,۰۷۱	-۰,۰۷۱	۳۸۹	-۲۷,۷۴۶	-۲۷,۷۹۳	۱,۹۸۶
گوش و همکاران	۰,۱۰	۳۵۵۴	۰,۰۰۲	۰,۰۰۲	۳۵۵۱	۵,۹۵۷	۵,۹۵۷	۰,۰۱۰
کلین	۶,۱۱	۶۹۲	-۰,۰۹۰	-۰,۰۹۰	۶۸۹	-۶۲,۰۱۰	-۶۲,۰۱۰	۵,۵۸۱
آبات	۶,۰۱	۱۷۶	-۰,۱۸۰	-۰,۱۹۰	۱۷۳	-۳۱,۱۴۰	-۳۲,۸۷۰	۶,۲۴۵
چن و ژانگ	-۰,۰۸۸	۳۱۲۹	-۰,۰۰۲	-۰,۰۰۲	۳۱۲۶	-۴,۹۱۹	-۴,۹۱۹	۰,۰۰۸
لین و همکاران	۰,۰۳	۲۱۲	۰,۰۱۰	۰,۰۱۲	۲۰۹	۲,۰۹۰	۲,۵۰۸	۰,۰۳۰
پرسونز	-۲,۳۰	۲۲۲	-۰,۱۵۴	-۰,۱۵۶	۲۱۹	-۳۳,۸۰۶	-۳۴,۰۷۹	۵,۳۰۳
کارسلو	-۱,۸۷	۲۰۸	-۰,۱۳۰	-۰,۱۳۰	۲۰۵	-۲۶,۵۸۱	-۲۶,۷۳۱	۳,۴۸۶
جمع								
					۲۲۰۹۴	-۹۶۰,۵۳	-۹۶۵,۹۲۷	۹۶,۱۷۹
میانگین اندازه اثر	-۰,۰۴۴	درجه آزادی	۲۹					
انحراف معیار اندازه اثر	۰,۰۰۷	آماره کای دو	۵۴,۵۵					
حد پایین	-۰,۰۶	مقدار بحرانی	۴۹,۵۹					
حد بالا	-۰,۰۲۶							

* اگر نتیجه تحقیق حاکی از آن باشد که استقلال کمیته حسابرسی موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود جهت رابطه (علامت اندازه اثر) به صورت منفی کدگذاری می شود.

یا تحقیقاتی که به بررسی تاثیر استقلال کمیته حسابرسی بر وقوع تجدیدارائه و تقلب در صورت های مالی پرداخته اند در زیرگروه تجدیدارائه و تقلب قرار گرفته اند.

همانگونه که در نگاره ۳ مشاهده می شود ۳۰ تحقیق مورد بررسی در پنج زیرگروه مدیریت سود، کیفیت افلام تعهدی، بازده غیرعادی، تجدیدارائه و تقلب و امتیاز کیفیت تقسیم شده اند. به عنوان مثال تحقیقاتی که به بررسی رابطه استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود بر مبنای مدل جونز پرداخته اند در زیرگروه مدیریت سود جای گرفته اند.

نگاره ۳- گروه بندی تحقیقات بر مبنای معیار بکار برده شده جهت محاسبه کیفیت گزارشگری مالی

مطالعات مرتبط	معیار کیفیت گزارشگری مالی
ژی و همکاران (۲۰۰۳)، یانگ و کریشنان (۲۰۰۵)، ابراهیم (۲۰۰۷)، بدارد و همکاران (۲۰۰۴)، برادبوری و همکاران (۲۰۰۴)، رحمان و علی (۲۰۰۶)، چن و ژانگ (۲۰۱۲)، کانگ (۲۰۰۷)، باکستر (۲۰۰۷)، گوش و همکاران (۲۰۱۰)، کلین (۲۰۰۲)	مدیریت سود
کامارودین و همکاران (۲۰۱۲)، کریشنان و ویسواناتان (۲۰۰۸)، همدانو همکاران (۲۰۱۲)، دالیوال و همکاران (۲۰۱۰)، کنت و همکاران (۲۰۱۰)	کیفیت اقلام تعهدی
برایان و همکاران (۲۰۰۴)، اندرسن و همکاران (۲۰۰۳)، وویدتکه و یه (۲۰۱۳)، چانگ و سان (۲۰۰۹)	بازده غیرعادی
اگراوال و چادهارا (۲۰۰۵)، لینو همکاران (۲۰۰۶)، کارسلو و همکاران (۲۰۱۱)، فاربر (۲۰۰۵)، پرسونز (۲۰۰۵)، ابات (۲۰۰۴)، ابات (۲۰۰۰)	تجدید ارائه و تقلب
فلو و همکاران (۲۰۰۳)، اسماعیلو همکاران (۲۰۰۸)، رینس بری و همکاران (۲۰۰۹)	امتیاز کیفیت

شود. به عبارت دیگر، معیارهای متفاوت سنجش کیفیت گزارشگری مالی (یعنی مدیریت سود، کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیرعادی، تجدید ارائه و تقلب و امتیاز کیفیت)، رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل نموده است و موجب تناقض در نتایج تحقیقات انجام شده پیرامون رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی گشته است. در ادامه بعد از اطمینان از متجانس بودن مطالعات در هر زیرگروه، می توان اندازه اثرها در هر زیرگروه را با هم ترکیب نمود و میانگین اندازه اثر را ملاک قرار داد. میانگین اندازه اثر محاسبه شده در هر یک از زیرگروه ها (نگاره ۵) برآوردی از اندازه رابطه دو متغیر در آن زیرگروه (در اینجا رابطه بین استقلال کمیته و هر یک از معیارهای کیفیت) است.

برای آزمون فرضیه تحقیق و بررسی این موضوع که آیا این ملاک تقسیم بندی، یعنی معیارهای متفاوت سنجش کیفیت گزارشگری مالی، عامل تعدیل کننده رابطه دو متغیر اصلی تحقیقات (استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی) است Q_w در نگاره ۴ محاسبه و ارائه شده است. مطابق با توضیحات ارایه شده پیرامون آزمونهای فراتحلیل در قسمت روش شناسی پژوهش؛ همانگونه که در نگاره ۴ مشاهده می شود مقدار Q_w (۴۱،۲۲) کمتر از مقدار بحرانی (۴۴،۳۱) می باشد بنابراین مطالعات درون طبقات متجانس اند و محقق در شناسایی متغیرهای کلیدی (یعنی مدیریت سود، کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیرعادی، تجدید ارائه و تقلب و امتیاز کیفیت) خوب عمل نموده است و فرضیه تحقیق تایید می

نگاره ۴- نتایج حاصل از آزمون تجانس زیرگروه ها

مقدار بحرانی	درجه آزادی	آماره کای دو	درون گروهی
۴۴،۳۱	۲۵	۴۱،۲۲	درون گروهی
۱۳،۲۳	۴	۱۳،۳۳	بین گروهی
۴۹،۵۹	۲۹	۵۴،۵۵	کل

میانگین اندازه اثر و سطوح اطمینان برای معیارهای مختلف کیفیت گزارشگری مالی در نگاره ۵ ارائه شده است. همانگونه که مشاهده می شود فاصله اطمینان در طبقه مدیریت سود (۰,۰۰۱ و ۰,۰۴۶-) و امتیاز کیفیت (۰,۰۶۷ و ۰,۲۲۴-) شامل صفر شده است. بنابراین فرض صفر درخصوص رابطه بین متغیر مستقل و وابسته رد می شود. به عبارت دیگر نتیجه کلی تحقیقات انجام شده پیرامون رابطه استقلال کمیته و مدیریت سود حاکی از آن است که استقلال کمیته حسابرسی نتوانسته است، موجب کاهش مدیریت سود گردد. بعلاوه نتیجه کلی پیرامون تحقیقات انجام شده روی رابطه استقلال کمیته و امتیاز کیفیت حاکی از آن است که رابطه معناداری بین این دو متغیر وجود ندارد. از طرف دیگر فاصله اطمینان در سه طبقه کیفیت اقلام تعهدی (۰,۰۲۴-

۰,۰۹۴-)، بازده غیر عادی (۰,۰۲۵- و ۰,۱۱۸-) و تجدید ارائه و تقلب (۰,۰۲۸- و ۰,۱۶۷-) شامل صفر نشده است که بیانگر وجود رابطه معنادار بین استقلال کمیته حسابرسی و این سه متغیر بوده است. به عبارت دیگر نتیجه کلی تحقیقات انجام شده حاکی از آن است که استقلال کمیته حسابرسی موجب بهبود کیفیت اقلام تعهدی، افزایش بازده غیر عادی و کاهش تجدید ارائه و تقلب در صورت های مالی گشته است. طبق این نگاره میانگین اندازه اثر در گروه تجدید ارائه و تقلب (۰,۰۹۶-) بیشتر از دو طبقه بازده غیرعادی (۰,۰۷۱) و کیفیت اقلام تعهدی (۰,۰۵۹-) است. به عبارت دیگر استقلال کمیته حسابرسی بیشترین تاثیر را بر تجدید ارائه و تقلب و سپس بر بازده بازار و بعد آن بر کیفیت اقلام تعهدی داشته است.

نگاره ۵- میانگین اندازه اثر و سطوح اطمینان برای معیارهای مختلف کیفیت گزارشگری مالی

میانگین اندازه اثر	مدیریت سود	کیفیت اقلام تعهدی	بازده غیرعادی	تجدید ارائه و تقلب	امتیاز کیفیت
۰,۰۲۳-	۰,۰۵۹-	۰,۰۷۱-	۰,۰۹۶-	۰,۰۰۸-	میانگین اندازه اثر
۰,۰۰۹	۰,۰۱۴	۰,۰۱۸	۰,۰۲۷	۰,۰۵۷	انحراف معیار اندازه اثر
۰,۰۴۶-	۰,۰۹۴-	۰,۱۱۸-	۰,۱۶۷-	۰,۲۲۴-	حدپایین
۰,۰۰۱	۰,۰۲۴-	۰,۰۲۵-	۰,۰۲۸-	۰,۰۶۷	حدبالا
۱۷,۰۵۲	۶,۱۳۲	۲,۶۳۹	۱۴,۵۶۸	۰,۸۲۹	آماره کای دو
۲۳,۲۱	۱۳,۲۳	۱۱,۳۴	۱۶,۸۱	۹,۲۱	مقدار بحرانی
۱۰	۴	۳	۶	۲	درجه آزادی

۶- نتیجه گیری و بحث

در فضای تحقیقات علمی گرچه ممکن است انتظار بر این باشد که کمیته حسابرسی مستقل منجر به بهبود فرآیند گزارشگری مالی می شود، ولی واقعیت این است که ادبیات موجود همگی به چنین نتیجه ای دست نیافته اند. با توجه به اهمیت و منافع وجود کمیته های حسابرسی با کیفیت در سازمان ها و ابهام و سردرگمی در یافته های مطالعات پیرامون اثربخشی کمیته ها، بررسی این موضوع به منظور روشن نمودن آثار مثبت یا منفی تشکیل چنین کمیته هایی ضروری به نظر می رسد. هدف از انجام این تحقیق، ارائه پاسخی به تناقضات و ناسازگاری های

وجود کمیته های حسابرسی با کیفیت در سازمان ها و ابهام و سردرگمی در یافته های مطالعات پیرامون اثربخشی کمیته ها، بررسی این موضوع به منظور روشن نمودن آثار مثبت یا منفی تشکیل چنین کمیته هایی ضروری به نظر می رسد. هدف از انجام این تحقیق، ارائه پاسخی به تناقضات و ناسازگاری های

تحقیقات مربوط به رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می باشد.

نتایج بررسی ۳۰ مطالعه انجام شده پیرامون رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی حاکی از آن است که این مطالعات نامتجانس می باشند. بنابراین با تلفیق آماره های همبستگی مستند در این تحقیقات نمی توان به نتیجه گیری خاصی در خصوص وجود و میزان چنین رابطه ای دست یافت. به این ترتیب در راستای شناسایی عامل این عدم تجانس، با تقسیم بندی تحقیقات بر مبنای معیارهای متفاوت کیفیت گزارشگری مالی و محاسبه آماره کای دو درون گروهی دریافتیم که این معیارهای متفاوت بکار رفته در تحقیقات، یکی از عوامل تناقض در نتایج تحقیقات بوده اند.

در ادامه بررسی مشاهده نمودیم رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد درحالیکه در مقابل رابطه معناداری بین استقلال کمیته با کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و تقلب وجود دارد. این یافته ها حاکی از آن است که در عمل، علی رغم آن که کمیته های حسابرسی نقش عمده ای در بهبود مواردی همچون برآوردهای حسابداری و رفع مشکلات مالی در صورت های مالی دارند و همچنین بازار نیز این نقش ها را درک می کند، با این حال نقش کمیته حسابرسی در محدود کردن مدیران به اعمال مدیریت سود و عوامل کاهش دهنده کیفیت مد نظر رتبه گذاران (از قبیل سازمان ها یا موسسات رتبه بندی) کمرنگ تر می باشد. این نتیجه اخیر، مطابق با برخی از تحقیقات گذشته، احتمالاً بدان سبب است که به هر ترتیب اصولاً کمیته حسابرسی، ناظر مدیریت تلقی نمی شود، بلکه مشاور و کمک کننده وی می باشد. همچنین این نتیجه می تواند ناشی از این امر باشد که تحقیقات عملاً بین مدیریت سود فرصت

طلبانه و خیرخواهانه تفکیک دقیقی انجام نداده اند. چراکه ممکن است کمیته حسابرسی در زمینه یکی از انواع مدیریت سود فرصت طلبانه یا خیرخواهانه ایفای نقش نماید

با توجه به نتایج پراکنده و متناقضی که در ادبیات رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد، مدیران و حسابرسان می توانند از نتایج به دست آمده این تحقیق از طریق روش فراتحلیل برای ارزیابی منافع و مخارج گزارشگری مالی که احتمالاً ناشی از مخارج استقلال کمیته است بهره ببرند. به این ترتیب که اگر نتایج این تحقیق حاکی از اثربخش بودن کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی باشد شرکت ها راغب به بهبود کیفیت کمیته های حسابرسی خود خواهند بود. در نتیجه بین مخارج استقرار کمیته های حسابرسی با کیفیت و منافع آن موازنه خواهند نمود. قانونگذاران می توانند از نتایج قابل اتکای فراتحلیل در تعیین اهمیت ویژگی های اعضای کمیته حسابرسی و اثرات آن بر کیفیت گزارشگری مالی و تصویب قوانین مناسب استفاده کنند. سرمایه گذاران نیز می توانند از نتایج قابل اتکای تحقیقات فراتحلیل برای ارزیابی ریسک ذاتی اطلاعات حسابداری هنگام اتخاذ تصمیمات خرید و فروش اوراق بهادار بهره ببرند. این تحقیق ضمن ایجاد بینشی روشن نسبت به دلایل وجود تناقضات پیرامون استقلال کمیته حسابرسی، برای مخاطبان دیدگاه یکپارچه ای را فراهم می نماید.

فهرست منابع

- * انتظاری، علی و مهری، نادر. (۱۳۹۲). درآمدی بر فراتحلیل. تهران: انتشارات جامعه شناسان. چاپ اول.
- * بذرافشان، آمنه (۱۳۹۲)، روش شناسی متاآنالیز (فرا تحلیل) در حسابداری: معرفی، ضرورت ها و کاربردها، یازدهمین همایش ملی حسابداری

- * Carcello, J. Neal, T. Palmrose, Z. Scholz. S. (2011), CEO Involvement in Selecting Board Members, Audit Committee Effectiveness, and Restatements, Contemporary Accounting Research, Vol. 28 No. 2 pp. 396-430.
- * Chang, J. C. and Sun, H.L. (2009), Crossed-listed foreign firms' earnings informativeness, earnings management and disclosures of corporate governance information under SOX, The International Journal of Accounting, Vol. 44, pp. 1-32.
- * Chen, J.J. and Zhang, H. (2012), The Impact of the Corporate Governance Code on Earnings Management – Evidence from Chinese Listed Companies, European Financial Management.
- * Davidson R., Goodwin-Stewart J. and Kent P., (2005), Internal governance structures and earnings management. Accounting and Finance, Vol. 45. pp. 241-267.
- * Dey, A. (2008). "Corporate Governance and Agency Conflicts", Journal of Accounting Research, 46(5), pp. 1143-1181.
- * DeZoort, T., Hermanson, D., Archambeault, D. and Reed, S. (2002) Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature, Journal of Accounting Literature, 21, pp. 38-75.
- * Dhaliwal D., Naiker V. and Navissi F. (2006), Audit committee financial expertise, corporate governance and accruals quality: an empirical analysis. Working paper (University of Arizona).
- * Ebrahim, A. (2007), Earnings management and board activity: additional evidence, Review of Accounting and Finance, 6(1), pp. 42-58.
- * Farber, D. (2005), Restoring trust after fraud: does corporate governance matter?, The Accounting Review, 80(2), pp. 539-561.
- * Felo, A., Krishnamurthy, S. and Solieri, S. (2003), Audit committee characteristics and the perceived quality of financial reporting: an empirical analysis, Working Paper, Pennsylvania State University, SUNY at Binghamton and University of Scranton.
- * Ghosh, A., Marra, A. and Moon, D. (2010), Corporate boards, audit committees, and earnings management: pre and post-SOX evidence. Journal of Business Finance & Accounting, 37, pp. 1145-1176.
- * Hamdan, A. M., Al-Hayale, T. H. and Emad Mohammed Aboagela, E. M., (2012). The Impact of Audit Committee Characteristics
- * محمدیان، محمد، (۱۳۹۰)، نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره در پاسخگویی به سهامداران، مجله حسابرس، شماره ۵۶، ۷-۱.
- * هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۰). راهنمای عملی متاآنالیز در پژوهش علمی. تهران. انتشارات سمت. چاپ دوم.
- * Abbott, L., Park, Y. and Parker, S. (2000), The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud, Managerial Finance, 26(11), pp. 55-67.
- * Abbott, L., Parker, S. and Peters, G. (2004), Audit committee characteristics and restatements, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 23(1), pp. 69-87.
- * Agrawal, A. and Chadha, S. (2005) Corporate governance and accounting scandals, Journal of Law and Economics, 48(2), pp. 371-406.
- * Anderson, K., Deli, D. and Gillan, S. L. (2003) Boards of directors, audit committees, and the information content of earnings, Working Paper, University of Delaware.
- * Baxter, P. (2007), Audit committees and financial reporting quality. Phd Dissertation, university of southern queensland.
- * Bedard, J., Chtourou, S. and Courteau, L. (2004), The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 23(2), pp. 13-35.
- * Bradbury, M., Mak, Y. and Tan, S. (2004), Board characteristics, audit committee characteristics and abnormal accruals, Working Paper, Massey University and National University of Singapore.
- * Bronson, S. N., Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W. and Neal, T. L. (2009), Are Fully Independent Audit Committees Really Necessary Account. Public Policy, 28, pp. 265-280.
- * Bryan, D., Liu, M. and Tiras, S. (2004), The influence of independent and effective audit committees on earnings quality, Working Paper, State University of New York and Louisiana State University.
- * Carcello, J. and Neal, T. (2003), Audit committee characteristics and auditor dismissals following 'new' going-concern reports, The Accounting Review, 78(1), pp. 95-117.

- Evidence from Malaysia, *Asian Review of Accounting*, 15, 2:pp. 147-163.
- * Pucheta-Martinez, M.C. and Fuentes, C.D. (2007). "The Impact of Audit Committee Characteristics on Enhancement of Financial Reporting", *Corporate Governance: An International Review*, 15(6), pp.1394-1412.
 - * Persons, O. (2005), The relation between the new corporate governance rules and the likelihood of financial statement fraud, *Review of Accounting and Finance*, 4(2), pp. 125-148.
 - * Rainsbury E. A. Bradbury M. and Cahan S. F. (2009), The impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 5 .pp.20-33.
 - * Rahman, R. and Ali, F. (2006), Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence, *Managerial Auditing Journal*, 21(7), pp. 783-804.
 - * Williams, S. (2002), Association between earnings management and properties of independent audit committee members, Working Paper, Singapore Management University.
 - * Woidtke, T. Yeh, Y.H. (2013), The role of the audit committee and the informativeness of accounting earnings in East Asia, *Pacific-Basin Finance Journal* 23 pp. 1-24
 - * Xie, B., Davidson, W. and DaDalt, P. (2003) Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee, *Journal of Corporate Finance*, 9(3), pp. 295-316.
 - * Yang, J. and Krishnan, J. (2005), Audit committees and quarterly earnings management, *International Journal of Auditing*, 9, pp. 201-219.
 - on Accounting Conservatism: Additional Evidence from Jordan J. King Saud Univ., Vol. 24, Admin. Sci. (1), pp. 1-15.
 - * He L., Wright S., Evans E. and Crowe S. (2007), Earnings management in Australia under new ASX corporate governance guidelines. Working paper (Macquarie University, North Ryde, N.S.W.).
 - * Ismail, H., Iskandar, T.M. and Rahmat, M.M. (2008), Corporate reporting quality, audit committee and quality of audit, *Malaysian accounting review*, Volume 7 No. 1.
 - * Johnson, J.L., Daily, C.M. and Ellstrand, E.E. (1996). "Board of Directors: A Review and Research Agenda", *Journal of Management*, 22, pp.409-438.
 - * Klein, A. (2002), Audit committee, board of director characteristics, and earnings management, *Journal of Accounting and Economics*, 33(3), pp. 375-400.
 - * Kent, P., Routledge, J. and Stewart, J. (2010). Inherent and discretionary accruals quality and corporate governance. *Accounting and Finance*, 50, pp. 171-195.
 - * Krishnan, G.V. and 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*, 25, pp. 827-857.
 - * Kamarudin K. A, Ismail W. A. and Samsuddin M. E. (2012), The Influence of CEO Duality on the Relationship between Audit Committee Independence and Earnings Quality. *Social and Behavioral Sciences* 65, pp.919 - 924.
 - * Kuang, c. (2007), Audit Committee Characteristics and Earnings Management in New Zealand, master dissertation, Auckland University of Technology.
 - * Lary, A.K. and Taylor, D.W. (2012). Governance characteristics and role effectiveness of audit committees. *Managerial Auditing Journal*, 27, pp. 336-354.
 - * Lin, J.W. and Hwang, M.I. (2010). Audit quality, corporate governance, and earnings management: a meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 14, pp. 57-77.
 - * Lipsey, W. and Wilson, D. (2001), *Practical Meta Analysis* (Thousand Oaks, CA: Sage).
 - * Norman, M. S., Mohid, M. R. and Takiah, M. I. (2006), Audit Committee Characteristics and Earnings Management:

یادداشت‌ها

¹homogeneity