

تکنیک های فراتحلیل در پژوهش های حسابداری و حسابرسی

شاهپور قربانی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.
Shahpour.ghorbani@gmail.com

اعظم شکری

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)
Azam.shokri@yahoo.com

سیدحسین حسینی

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.
h.hoseiny@yahoo.com

بهرام همتی

استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.
Hemmati_b@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۹/۲۴ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۹/۲۵

چکیده

این مقاله تکنیک های فراتحلیل مورد استفاده در پژوهش های حسابداری و حسابرسی را به صورت تطبیقی مورد بررسی قرار می دهد. نوشتار حاضر مبانی تکنیک های مزبور را از لحاظ کاربرد آن ها در پژوهش های حسابداری و حسابرسی نقد و بررسی می نماید. روش تحقیق این پژوهش روش کتابخانه ای است. یافته های این مطالعه نشان می دهد که استفاده از تکنیک های فراتحلیل در تحقیقات حسابداری و حسابرسی نسبت به سایر رشته ها از تعداد و تنوع بسیار اندکی برخوردار بوده است. مقاله های لاتین چاپ شده در زمینه فراتحلیل حسابداری و حسابرسی از سال ۱۹۸۵ تا ۲۰۱۸ از چهار تکنیک فراتحلیل هانتز و همکاران (۱۹۸۲) و هانتز و اشمیت (۲۰۰۰)، لیپسی و ویلسون (۲۰۰۱)، و رویکرد استوفر ترکیبی استفاده شده است. این پژوهش اولین مقاله ای است که نحوه ی به کارگیری روش های فراتحلیل در رشته حسابداری و حسابرسی را یک جا فراهم می سازد. این بررسی نشان می دهد که روش های فراتحلیل در اغلب موارد برای پاسخ به پرسش های پیچیده در مورد اثرات متغیرهای تعدیل گر در سطح کشور مانند فرهنگ ملی، شرایط اقتصادی و ویژگی های ساختاری در نهادهای مختلف مورد استفاده قرار می گیرد. این یافته ها نشان می دهد با در نظر گرفتن چهار روش مزبور تکنیک دیگری از فراتحلیل را می توان معرفی نمود که به تکنیک های قبلی در تحقیقات حسابداری و حسابرسی افزود.

واژه های کلیدی: اندازه ی اثر، فراتحلیل، پژوهش های حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی.

حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی یک روش تحقیق رایج محسوب نمی‌شود (بایرون و پاست، ۲۰۱۶؛ خلیف و چالمرز، ۲۰۱۵). به موجب وجود نتایج بسیار متناقض در مطالعات کمی تجربی در این رشته‌ها، فراتحلیل‌ها، حسب مورد، می‌توانند پژوهش‌های موجود را از نظر آماری خلاصه کرده و کیفیت نتایج آنها را افزایش دهند. علاوه بر این، فراتحلیل‌ها می‌توانند در بین مطالعات متعدد تعدیل‌گرهای مرتبط را تحلیل نمایند (خلیف و چالمرز، ۲۰۱۵، ون ایسون و همکاران، ۲۰۱۲).

اگر چه بررسی‌های روایی در تحقیقات حسابداری بینش ارزشمندی را ارائه می‌دهند، فراتحلیل با ترکیب و خلاصه نمودن یافته‌ها از میان مطالعات تجربی متناقض، بر این بینش می‌افزاید (احمد و کورتیس، ۱۹۹۹). بر خلاف بررسی‌های روایی، فراتحلیل‌ها قادر به آزمون اثرات بالقوه تعدیل‌گرها در مطالعات نیز هستند (احمد و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به نقش حیاتی فراتحلیل در پیشرفت دانش علمی و کاربرد رو به افزایش آن در حسابداری، لازم است ضمن معرفی هر سه روش فراتحلیل، نحوه بکارگیری آن در ادبیات حسابداری جهت کمک به پژوهشگران حسابداری همراه با مشکلات مرتبط با انجام چنین تحقیقاتی مشخص گردد. انتظار می‌رود این بررسی، ایده و انگیزه‌ی پژوهشگران جهت انجام تحقیقات حسابداری به شیوه‌ی فراتحلیل را تقویت کند.

بررسی تعداد ۶۳ مطالعه فراتحلیل صورت گرفته از سال ۱۹۸۵ تا ۲۰۱۸ نشان از موضوعات جدید نظیر حسابداری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) ۲ دارد. علاوه بر این، به منظور درک دقیق پژوهش‌های تجربی مربوط، متغیرهای حاکمیت شرکتی داخلی، متغیرهای حاکمیت شرکتی خارجی و متغیرهای درهم آمیخته حاکمیت شرکتی از هم تفکیک شده است. آخرین و مهمترین نکته این‌که، در بررسی توسط خلیف و چالمرز (۲۰۱۵) بر مشکلات روش شناختی تمرکز شده و پیشنهادات پژوهشی محتوا مد نظر نبوده است. در حالی که مطالعه حاضر ارائه راه حل‌های مناسب جهت شکاف‌های موجود در پژوهش‌های فراتحلیلی را مورد تاکید قرار داده است. همچنین سعی شده است اطلاعات مفیدی جهت پژوهشگران، تدوین کنندگان و جامعه حرفه‌ای فراهم گردد تا محققان را در انجام فراتحلیل بیشتر برانگیزد. علاوه بر این، لازم است کاربران یا استفاده کنندگان از نتایج فراتحلیل آگاه باشند، زیرا به هنگام ارزیابی یا تغییر فرایندهای مدیریت در شرکت، این یافته‌ها می‌تواند مفید واقع شوند. در نهایت، تدوین کنندگان قادر خواهند بود جهت ارزیابی مقررات آتی حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی از نتایج فراتحلیل‌ها استفاده

همگام با رشد بسیار سریع فناوری اطلاعات، به جرأت می‌توان گفت اینترنت بیشترین و جامع‌ترین نوع آن می‌باشد که در دهه‌ی گذشته تکامل فزاینده‌ای داشته است. پژوهشگران، نویسندگان و دست اندرکاران نشر آثار علوم با حجم عظیمی از اطلاعات روبرو هستند. همگام با این انفجار علمی و کارآمدی مؤثر اینترنت در پژوهش‌ها، تعداد مطالعات در حوزه‌های گوناگون علمی و گاهاً با موضوع‌های مشابه بطور چشمگیری افزایش یافته است. پژوهش‌های انجام شده پیرامون موضوعات حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی نظیر کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، کمیته حسابرسی، مدیریت سود، حاکمیت شرکتی و ... نیز از این امر مستثنی نیستند. پژوهش‌های به عمل آمده در حوزه‌های مختلف حسابداری در بیشتر مواقع نشان از وجود ناهماهنگی، ناسازگاری و گاهاً تناقض در میان نتایج آنها دارد، که این امر سردرگمی خوانندگان و استفاده‌کنندگان مطالعات را بدنبال دارد (ولتا، ۲۰۱۸). به منظور فائق آمدن به چنین تناقض‌هایی و همچنین ارائه پاسخ واحد به نتایج ناسازگار موجود در پژوهش‌های متعدد، به کارگیری تکنیک فراتحلیل امری است ضروری.

گلاس و دیگران از واژه فراتحلیل در دهه ۱۹۷۰ تعریفی ارائه و به کارگیری این روش تحقیق در رشته روانشناسی را معرفی نمودند (گلاس، ۱۹۷۶؛ اسمیت و گلاس، ۱۹۶۷). هانتر و همکاران (۱۹۸۲) یکی از اولین پژوهشگرانی بودند که از اندازه اثر ۱ در فراتحلیل خطاهای نمونه‌گیری استفاده کردند. اولین فراتحلیل در رشته حسابداری نیز توسط کوپر و همکاران (۱۹۸۵) انجام شد.

فراتحلیل عبارت است از تحلیل آماری مجموعه وسیعی از تحلیل‌هایی که در هر یک از مطالعات و پژوهش‌های انفرادی خاص به عمل آمده و هدف از آن، تلفیق و ترکیب یافته‌های پژوهش‌ها است. هنگامی که درباره یک موضوع خاص، پژوهش‌های متعددی صورت گرفته باشد، می‌توان همه آنها را مجدداً مورد مطالعه قرار داده و با یکدیگر مقایسه کرد و در واقع با استفاده از فنون آماری خاص، نتایج همه آنها را با یکدیگر تلفیق و ترکیب نموده و به یک نتیجه‌ی واحد رسید (حق دوست، ۱۳۹۰).

از طرف دیگر، علی‌رغم معروفیت فراتحلیل در سایر علوم (باکلی و همکاران، ۲۰۱۳)، از منظر تاریخی، این روش در ادبیات حسابداری به طور گسترده مورد استفاده قرار نگرفته است (پومروی و همکاران، ۲۰۰۸) و در مقایسه با بررسی ادبیات روایی، فراتحلیل در مطالعات تجاری به ویژه در

کنند. با توجه به مطالب فوق، در ادامه پس از معرفی نحوه تکمیل فرایند مطالعات فراتحلیل در بخش ۲، یافته‌هایی از فراتحلیل در بخش ۳ ارائه می‌شود و با معرفی و ارائه روش فراتحلیل در بخش (۱-۳) و بحث در مورد نتایج حسابداری مالی (۲-۳)، حسابداری مدیریت بخش (۳-۳)، حسابرسی بخش (۳-۴) و حاکمیت شرکتی بخش (۳-۵) ادامه می‌یابد. در بخش ۴ ضمن ارائه خلاصه، توصیه‌های لازم برای فعالیت‌های پژوهشی آتی در این خصوص ارائه می‌گردد.

۲- فرایند مطالعات فراتحلیل

هر فراتحلیل کمی تنها شامل مطالعات کمی تجربی است (مثلاً آرشویی یا تجربی). به طور معمول، فراتحلیل در پنج مرحله کلیدی انجام می‌شود (باکلی و همکاران، ۲۰۱۳):

- انتخاب یک انتخاب یک موضوع تحقیق مناسب و بیان مسئله تحقیق؛
- جمع آوری داده‌ها؛
- آماده سازی؛
- جمع آوری داده‌ها؛
- آماده سازی داده‌ها؛
- تجزیه و تحلیل داده‌ها؛ و
- تفسیر و بحث در مورد نتایج.

اول، پژوهشگران یک موضوع پژوهشی مرتبط با تعدادی از مطالعات تجربی را مشخص می‌کنند. در این زمینه، اصلی‌ترین قدم برای انجام فراتحلیل در رشته‌های حسابداری انتخاب موضوع مورد مطالعه می‌باشد. اغلب، موضوعاتی انتخاب می‌شوند که مورد مشاجره بوده و نتایج تحقیقات انجام شده در آن حوزه نشان از ناهماهنگی، ناسازگاری و تناقض دارد، زیرا هدف فراتحلیل آشنایی با یافته‌های مطالعات مختلف اما از نظر موضوع نسبتاً مشابه، و نتیجه‌گیری منطقی است (خلیف و چالمرز، ۲۰۱۵؛ احمد و همکاران، ۲۰۱۳؛ درفوس، ۲۰۰۹؛ های و همکاران، ۲۰۰۶). در این مرحله، پژوهشگر می‌باید برای متغیرهای موجود تعاریف مفهومی و یا نظری و نیز تعاریف عملیاتی را ارائه نماید. همچنین فرضیه‌هایی که به تعامل میان دو یا چند متغیر مربوط می‌شوند، باید در این مرحله ارائه گردند (خواجه نوری و ایمان، ۱۳۸۵). در پیشینه حسابداری، تحقیق فراتحلیلی بطور کلی به حوزه‌هایی از تحقیق دارای تعریف دقیق (نظیر مدیریت سود، دستمزدهای حسابرسی، افشاء، اظهار نظر حسابرسی) که از روش‌های مشابهی برای بررسی یک مسئله تحقیقی استفاده می‌کنند گفته می‌شود (رضوانی و مران جوری، ۱۳۹۷).

دوم، داده‌ها باید جمع‌آوری شوند. این کار بسیار مشکل است زیرا پژوهشگر باید مطالعات منتشر شده و منتشر نشده بر روی یک موضوع پژوهشی خاص را شناسایی نماید. جمع‌آوری داده‌ها در فراتحلیل شامل شناسایی آثار منتشر شده و منتشر نشده مربوط به یک موضوع خاص پژوهش می‌باشد. این مرحله بسیار مهم است زیرا تصویر اولیه‌ای از تعداد مطالعاتی را فراهم می‌کند که موضوع همه آنها یکی است و این که مجموعه مقالات جمع‌آوری شده نیز یک جمعیت آماری کلی را نمایندگی می‌نماید (یاپراک و کیرکا، ۲۰۱۰؛ ون ایسن و همکاران، ۲۰۱۲؛ احمد و همکاران، ۲۰۱۳؛ خلیف و چالمرز، ۲۰۱۵). جستجو کلید واژه‌ها در پایگاه داده‌ها و منابع شامل ISI، Emerald، ABI و SSRN می‌باشد.

سوم، در فرایند آماده‌سازی مجموعه داده‌های فراتحلیل، لازم است اندازه‌ی اثر برای هر یک از مطالعات تجربی مشمول فراتحلیل، محاسبه و متغیرهای تعدیل‌گر شناسایی شوند (باکلی و همکاران، ۲۰۱۳، یاپراک و کیرکا، ۲۰۱۰). اندازه‌ی اثر شاخصی است که برای نشان دادن و استاندارد کردن یافته‌های مطالعات مشمول فراتحلیل مورد استفاده قرار می‌گیرد (لیپسی و ویلسون، ۲۰۰۱). اندازه‌ی اثر نشانگر میزان همبستگی بین دو متغیر است، به عبارت دیگر به میزان تغییر در متغیر وابسته بر اثر متغیر مستقل را گویند. اندازه‌ی اثر به یکی از صور تفاوت میانگین استاندارد، همبستگی ۴ (مانند همبستگی پیرسون) یا نسبت شانس ۵ مورد استفاده قرار می‌گیرد (ولتا، ۲۰۱۸).

با توجه به ادبیات فراتحلیل حسابداری تا ۲۰۱۸، تمامی مطالعات انجام شده در فراتحلیل حسابداری، حسابرسی و حاکمیت شرکتی از معیارهای همبستگی استفاده نموده‌اند. چنین معیارهایی هم از آمار استنباطی (نظیر ضریب پیرسون، آماره t ، آماره Z) و هم از سطح احتمال آزمون معنادار (p -values) به دست می‌آیند. اگر ضریب همبستگی پیرسون در مطالعه‌ای مشخص باشد، از ضریب مزبور بین متغیر وابسته و متغیرهای توضیحی به عنوان اندازه‌ی اثر استفاده می‌شود. در صورتی که مطالعات مورد بررسی با تحلیل چند متغیره همراه باشد و از رگرسیون چندگانه استفاده شود، آماره‌های t (آماره-های Z) به مقیاس‌های اندازه‌ی اثر تبدیل می‌شوند. هنگامی که در مطالعه‌ای تنها مقادیر p در دسترس باشد، در این صورت بر اساس اندازه نمونه، درجه آزادی و جدول t استیودنت یا جدول نرمال، آماره t یا Z تعیین می‌گردد. به بیان ساده‌تر این-که اگر تنها p -value مشخص باشد می‌توان t یا Z را تعیین کرد. سپس این آماره‌ها با توجه به آنچه که بیان شد، به یک اندازه‌ی اثر تبدیل می‌شوند (درفوس، ۲۰۰۹؛ خلیف و چالمرز،

۲۰۱۵). انتخاب متغیرهای تعدیل‌گر ۶ گام مهمی در افزایش اعتبار فراتحلیل تلقی می‌شوند. این نوع متغیرها بر رابطه‌ی بین متغیرهای مستقل و وابسته تأثیر اقتصادی دارد. یعنی، حضور متغیر سوم (متغیر تعدیل‌گر) رابطه‌ی مورد انتظار اصلی بین متغیرهای مستقل و وابسته را تغییر می‌دهد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵). بنابر این، پس از محاسبه اندازه اثر، آن دسته از متغیرهای تعدیل‌گر احتمالی که می‌توانند بر روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته تأثیر گذار باشند مورد توجه قرار می‌گیرند. و این امر با بررسی متغیرها و ادبیات مطالعات پیشین میسر می‌گردد.

چهارم، پژوهشگر تجزیه و تحلیل داده‌ها را با ترکیب اندازه‌های اثر، محاسبه توزیع اندازه‌های اثر و بررسی همگنی و متغیرهای تعدیل‌گر آغاز می‌کند. روش‌های اصلی آماری مورد استفاده در امور تجاری را ابتدا هانتر و همکاران (۱۹۸۲) توصیف کردند. سپس روش‌های هانتر و اشمیت (۲۰۰۰) و لیپسی و ویلسون (۲۰۰۱) و رویکرد استوفر مورد استفاده قرار گرفت.

روش هانتر و همکاران (۱۹۸۲) و هانتر و اشمیت (۲۰۰۰) طی سه مرحله انجام می‌شود:

مرحله‌ی اول، میانگین همبستگی اندازه‌ی نمونه‌های مطالعات بر اساس فرمول (الف) محاسبه می‌شود:

$$\bar{r} = \frac{\sum (r_i * N_i)}{\sum N_i} \quad (\text{الف } 1)$$

N_i یعنی اندازه‌ی نمونه برای مطالعه i و r_i یعنی ضریب همبستگی پیرسون برای مطالعه i .

مرحله‌ی دوم، واریانس مشاهدات (S_F^2) و خطای واریانس (S_e^2) به ترتیب فرمول (الف ۲) و (الف ۳) زیر محاسبه می‌گردد:

$$S_F^2 = \frac{\sum N_i (r_i - \bar{r})^2}{\sum N_i} \quad (\text{الف } 2)$$

$$S_e^2 = \frac{\sum (1 - \bar{r}^2)^2 k}{\sum N_i} \quad (\text{الف } 3)$$

k عبارت است از تعداد مطالعات فردی مشمول فراتحلیل مرحله‌ی سوم، پژوهشگران باید واریانس را تعیین کنند تا

بتوانند فاصله اطمینان $\frac{S_F^2}{K}$ را برآورد نمایند. برای ایجاد یک فاصله اطمینان ۹۵ درصد، از تخمین میانگین جامعه (\bar{r}) و برآورد انحراف معیار $\frac{\sqrt{S_e^2}}{K}$ استفاده می‌شود (هانتر و اشمیت، ۲۰۰۰).

در مقایسه با رویکرد آماری هانتر و همکاران (۱۹۸۲) و هانتر و اشمیت (۲۰۰۰)، لیپسی و ویلسون (۲۰۰۱) روش

واریانس وزن معکوس را پیشنهاد می‌کنند. در این روش ابتدا باید آماره‌های همبستگی نظیر F ، t ، p -value و z کای دو از مطالعات مختلف استخراج و با استفاده از جدول ۱ به اندازه اثر تبدیل شوند.

جدول ۱- فرمول‌های تبدیل آماره‌های همبستگی به اندازه اثر

آماره‌ی t	$ES_r = \frac{t}{\sqrt{t^2 + df}}$	ب ۱
آماره‌ی F	$ ES_r = \frac{\sqrt{F}}{\sqrt{F + n_1 + n_2 - 2}}$	ب ۲
آماره‌ی Z	$ES_r = \sqrt{\frac{Z}{N}}$	ب ۳
آماره‌ی کای ۲	$ES_r = \sqrt{\frac{N^2}{N}}$	ب ۴
p -value	این آماره ابتدا به t سپس به اندازه اثر تبدیل می‌شود.*	

* برای تبدیل p -value به اندازه‌ی اثر، ابتدا لازم است t متناظر p -value بر اساس حجم نمونه‌ی مطالعه، درجه آزادی و جدول t استیودنت یا جدول نرمال تعیین شود سپس با استفاده از فرمول (ب ۱) به اندازه‌ی اثر تبدیل گردد.

سپس میانگین اندازه اثر محاسبه می‌گردد. در صورت عدم توزیع ضرایب همبستگی نرمال و به تبع آن عدم نرمال بودن اندازه اثرها باید از z فیشر استفاده نمود

در نهایت، برای آزمون معناداری مقدار کلی اندازه اثر، مقدار آن با بهره‌گیری از فرمول زیر در یک فاصله اطمینان برآورد می‌شود:

$$\left(\overline{ES}_{Zr} - Z_{\alpha/2} \sqrt{\frac{1}{\sum w}}, \overline{ES}_{Zr} + Z_{\alpha/2} \sqrt{\frac{1}{\sum w}} \right)$$

در این فرمول $Z_{\alpha/2}$ مقدار بحرانی توزیع نرمال است.

اگر این فاصله شامل صفر شود، ارتباط معناداری میان متغیر مستقل و وابسته برقرار نیست. در غیر این صورت ارتباط مثبت یا منفی معنادار میان متغیرها نتیجه می‌شود (خلیف و چالمرز، ۲۰۱۵). فاصله مذکور همچنین نشان می‌دهد که در

مجموع اندازه اثر کلی به احتمال $(1 - \alpha)$ درصد در چه فاصله ای خواهد بود (بذر افشان و همکاران، ۱۳۹۴).

در رویکرد استوفر ترکیبی ابتدا تمام آماره‌های t ، ضریب پی‌رسون و Z به p -value مربوط تبدیل و سپس به آماره Z به عنوان معیار اندازه‌ی اثر تبدیل خواهند شد. هر یک از آماره‌های Z با استفاده از فرمول زیر ترکیب می‌شوند (ولف، ۱۹۸۶):

$$Z_c = \frac{\sum Z}{\sqrt{N}} \quad \text{فرمول (ب ۱)}$$

ناموزون (ساده)

$N =$ عبارت است از تعداد مطالعات مورد بررسی.

معمولاً در یک فراتحلیل همه مطالعات برابر (هم وزن) نیستند. ممکن است در برخی از مطالعات از نمونه‌ی کوچک و در برخی دیگر، از نمونه‌ی بسیار بزرگتر استفاده کنند. با توجه به فرمول Z ناموزون (ساده) به شرح بالا، مطالعات با نمونه‌های کوچک می‌توانند اثرات بسیار قوی‌تری بر نتایج داشته باشند، بنابراین، توصیه شده که همراه با Z ناموزون، Z موزون نیز محاسبه گردد. لذا در آزمون استوفر ترکیبی، Z موزون بر اساس اندازه (حجم/ وزن) نمونه به شرح زیر محاسبه می‌شود که در این صورت نمونه‌های بزرگتر از وزن بیشتری برخوردار خواهند شد (لین و هوانگ، ۲۰۱۰).

$$Z_c = \frac{\sum df \times Z}{\sqrt{\sum df^2}} \quad \text{فرمول (پ ۲)}$$

$df =$ درجه آزادی هر یک از مطالعات

عدد بحرانی $9 (N_c)$ که روزنتال (۱۹۹۱) پیشنهاد کرده مطابقت داده می‌شود. اگر عدد جبرانی از عدد بحرانی بزرگتر شود، سوگیری نشر منتفی است و می‌توان به نتایج فراتحلیل اطمینان کرد. عدد بحرانی به ترتیب فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$N_c = (5 \times K) + 10 \quad \text{فرمول (ب ۴)}$$

$K =$ تعداد مطالعات وارد شده به فراتحلیل

پس از تحلیل داده‌های اصلی، تجزیه و تحلیل همگن بودن آنها اهمیت کلیدی دارد. لازم است موضوع تغییرات در مطالعات بررسی شوند تا مشخص گردد که آیا تغییرات مذکور به دلیل واریانس خطای نمونه‌گیری یا ناشی از دیگر عوامل تعدیل‌گر است. این‌که واریانس مشاهدات ناشی از نارسایی آماری است یا اثرات تعدیل‌گرها، وجود آماره k از ضروری است (احمد و همکاران، ۲۰۱۳؛ خلیف و چالمرز، ۲۰۱۵؛ ون ایسن و همکاران، ۲۰۱۵).

در نهایت، فراتحلیل باید یافته‌های اصلی را مورد بحث و تفسیر قرار دهد مبنی بر این‌که آیا نتایج با تئوری‌های موجود همخوانی دارد یا خیر، و این‌که فراتحلیل چگونه می‌تواند شکاف و محدودیت‌های پژوهشی در مطالعات تجربی قبلی را کاهش دهد. علاوه بر این، توصیه‌های تحقیقاتی آتی نیز باید بیان شود.

۳- مروری بر پژوهش‌های فراتحلیلی حسابداری از

۱۹۸۵ تا ۲۰۱۸

با بررسی ۶۳ مطالعه انجام شده از سال ۱۹۸۵ تا نیمه اول ۲۰۱۸ مشاهده می‌شود که تعداد ۳۴ مورد یعنی ۵۴٪ از پژوهش‌های فراتحلیل در زمینه حاکمیت شرکتی (اعم از داخلی، خارجی و مختلط) بوده که صورت تفکیکی آن در جدول ۲ آمده است. همچنین ۲۱٪ از مطالعات به حوزه حسابداری مالی، ۱۷٪ به حسابداری و ۸٪ به حسابداری مدیریت مربوط هستند. بررسی حاضر در مقایسه با مقاله خلیف و چالمرز (۲۰۱۵)، بسیار متفاوت است چرا که مقاله آنان شامل ۲۷ مطالعه فراتحلیلی می‌باشد که عمدتاً متمرکز بر حسابداری و تصویری بسیار فشرده از نتایج را ارائه می‌دهد و تأکیدی بر توصیه‌های آتی ندارد.

مرحله دوم، سوگیری انتشار یکی از مشکلات بالقوه‌ی روش فراتحلیل است که پژوهشگر به هنگام استفاده از مطالعات منتشر شده با آن مواجه می‌شود. این اصطلاح عموماً اشاره به شانس بیشتر چاپ شدن مقالات با نتایج معنادار آماری دارد. بنابراین ممکن است به دلیل چاپ نشدن مقالات با نتایج غیر معنادار آماری، نتیجه‌ی نهایی به سمت معنادار بودن ارتباطات بین متغیرها سوق پیدا کند. یکی از روش‌های شناسایی احتمال سوگیری انتشار، محاسبه عدد جبرانی ۸ است. این عدد نشانگر تعداد مطالعات غیر معنادار موجود در کل تحقیق است که برای معکوس کردن ارتباط بین متغیرهای وابسته و مستقل کافی باشد (لین و هوانگ، ۲۰۱۰). با استفاده از نتایج آزمون استوفر ترکیبی، عدد جبرانی به صورت زیر محاسبه می‌شود (روزنتال، ۱۹۹۱):

$$N_{fs} = \left(\frac{k \times (k \times Z^2 - 2.706)}{2.706} \right) \quad \text{فرمول (پ ۳)}$$

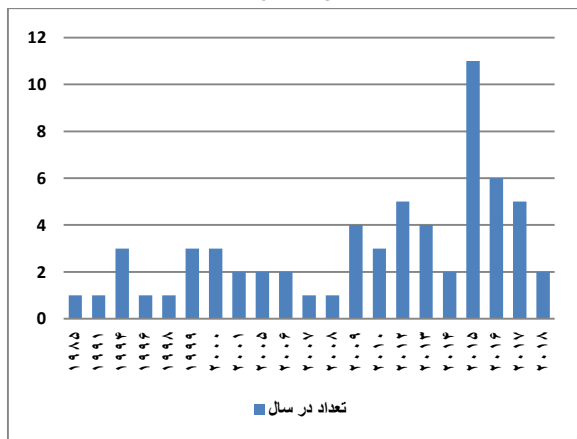
مرحله سوم، در واقع عدد جبرانی (N_{fs}) به عنوان استحکام رابطه‌ی متغیرهای وابسته و توضیحی تلقی شده و با

جدول ۲- طبقه بندی متناسب با محتوای مقالات منتشر شده

تعداد	محتوا
۳۴	حاکمیت شرکتی
۲۱	حاکمیت شرکتی داخلی
۷	حاکمیت شرکتی خارجی
۶	حاکمیت شرکتی ترکیبی
۱۱	حسابرسی مستقل
۱۳	حسابداری مالی
۵	حسابداری مدیریت

لازم به توضیح است گسترش کمی پژوهش‌های تجربی در زمینه حسابداری و حسابرسی در سال‌های اخیر موجب گشته تا استفاده از روش فراتحلیل نیز افزایش یابد (نمودار ۱).

نمودار ۱- تعداد فراتحلیل‌های گروه حسابداری متناسب با سال انتشار



۱-۳- حسابداری مالی

یکی از اهداف مهم پژوهش به شیوه فراتحلیل در حسابداری مالی مربوط به عوامل تأثیرگذار بر افشای شرکت است، که افشاء در کل (احمد و کورتیس، ۱۹۹۹؛ خلیف و سویسی، ۲۰۱۰) و عناصری چون گزارشگری اجتماعی (فیفا، ۲۰۱۳) نظیر گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR)، ریسک یا گزارشگری مالی اینترنتی (خلیف و همکاران، ۲۰۱۵؛ خلیف و حسینی، ۲۰۱۶؛ مختار، ۲۰۱۷) را به طور خاص در بر می‌گیرد. ویژگی‌های اصلی شرکت نظیر اندازه، وضعیت بورسی و اهرم تأثیر مثبتی بر میزان افشای شرکت دارند (احمد و کورتیس، ۱۹۹۹). احمد و کورتیس (۱۹۹۹) همچنین دریافتند که سودآوری در نظام‌های افشای داوطلبانه، به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر همانند اندازه شرکت، اندازه حسابرسی مستقل بر افشای شرکت تأثیر مثبت معناداری دارد. آنان بیان کردند

که درجه توسعه کشورها این رابط را تعدیل می‌کند. بر اساس مطالعه فیفا (۲۰۱۳)، اندازه شرکت و نوع نگرش مدیریت به صنعت با گزارشگری اجتماعی بطور پیوسته در ارتباط است. خلیف و همکاران (۲۰۱۵) بیان داشتند که ابعاد فرهنگی برگرفته از مدل اصلی هافستد ۱۰، بر ارتباط بین سودآوری شرکت و گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد. خلیف و حسینی (۲۰۱۶) رابطه بین افشای ریسک و ویژگی‌های شرکت شامل اندازه شرکت، اهرم، سودآوری و عوامل ریسک را فراتحلیل نمودند. یافته‌های کلی فراتحلیلی نشان می‌دهد که ویژگی‌های بررسی شده شرکت‌ها یک اثر مثبت معنادار بر گزارش ریسک دارند. همچنین برخی از نویسندگان دریافتند که تعدیل‌گرهایی نظیر نظام‌های حقوقی (عرفی در مقابل مدنی)، اجتناب از عدم اطمینان و تردید، رویه افشاء (اجباری در مقابل داوطلبانه) و نوع صنعت، معیار ویژگی‌های شرکت هستند. نهایت این که، اندازه‌ی شرکت، سودآوری، اهرم و نوع حسابرس مستقل نقش مثبت معناداری در گزارشگری مالی اینترنتی دارند، و متغیرهای سودآوری و اهرم این رابطه را تعدیل می‌نماید (مختار، ۲۰۱۷). تاکنون، در پژوهش‌های فراتحلیل، انواع مختلفی از عوامل تعیین‌کننده افشای اطلاعات شرکت ارائه شده است. اندازه و عملکرد شرکت مهمترین آنها محسوب می‌شوند. به نظر می‌رسد که تنها اندازه شرکت، با افشای شرکت ارتباط مثبتی دارد (احمد و کورتیس، ۱۹۹۹؛ خلیف و سویسی، ۲۰۱۰؛ فیفا، ۲۰۱۳؛ خلیف و حسینی، ۲۰۱۶؛ مختار تأثیر عملکرد بر افشای اطلاعات را مثبت بیان می‌کند). البته در این خصوص نظرهای متفاوتی بیان شده است (تأثیر مثبت: خلیف و همکاران، ۲۰۱۵؛ خلیف و حسینی، ۲۰۱۶؛ مختار، ۲۰۱۷؛ بی تأثیر: احمد و کورتیس، ۱۹۹۹؛ خلیف و سویسی، ۲۰۱۰؛ فیفا، ۲۰۱۳).

یکی دیگر از نکات قوت پژوهش در حسابداری مالی، گزارشگری مالی و اثرات بازار است (چونینگ و هیگز، ۲۰۰۰؛ گارسیا مکا و سانچز بالیستا، ۲۰۰۶؛ سویسی و خلیف، ۲۰۱۲؛ احمد و همکاران، ۲۰۱۳). گارسیا مکا و سانچز بالیستا (۲۰۰۶) دریافتند اندازه شرکت، اندازه کارگزاری و وابستگی تحلیل‌گر رابطه منفی در خطای پیش بینی تحلیل‌گر دارد. اندازه‌گیری متغیرها، کشور و دوره‌ی پیش‌بینی این رابطه را تعدیل می‌کند. سویسی و خلیف (۲۰۱۲) اظهار داشتند که هیچ رابطه‌ی بین افشای داوطلبانه اطلاعات و هزینه سرمایه وجود ندارد. احمد و همکاران (۲۰۱۳) مطالعات تجربی مربوط به پذیرش IFRS با تمرکز بر مربوط بودن سود و حقوق مالکانه (دیدگاه سرمایه-گذاران)، کیفیت سود و اقلام تعهدی اختیاری (دیدگاه مدیران) و صحت پیش‌بینی تحلیل‌گران (دیدگاه تحلیل‌گران) را

مشخص‌تری دارند. خصوصیات دموگرافیک و محیط‌کاری تاثیر مثبتی دارد، در حالی که ناسازگاری‌ها بر رضایت شغلی آنان اثر منفی می‌گذارد.

۳-۲- حسابداری مدیریت

در حسابداری مدیریت در مقایسه با حسابداری مالی کمتر از تکنیک فراتحلیل استفاده شده است. از زمان اجرای اولین پژوهش حسابداری به شیوه فراتحلیل در سال ۱۹۸۵ (کوپر و همکاران، ۱۹۸۵)، پنج فراتحلیل در زمینه حسابداری مدیریت به طور پراکنده انجام شده است (ولتا، ۲۰۱۸). البته با توجه به تعداد اندک مطالعات تجربی در حسابداری مدیریت، این نتیجه تعجب آور نیست. در حسابداری مدیریت موضوعات پژوهشی بسیار متفاوتند به طوری که از شیوه‌های کنترل داخلی (کوپر و همکاران، ۱۹۸۵)، بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه و عملکرد شرکت (گرینبرگ و همکاران، ۱۹۹۴)، انتخاب روش قیمت‌گذاری انتقالات داخلی (بروکوسکی، ۱۹۹۶)، بررسی رابطه‌ی بین مشارکت در بودجه و معیارهای عملکرد حسابداری (درفوس، ۲۰۰۹) تا کنترل مدیریت در مشارکت‌های خاص سرمایه‌گذاری بین المللی (لیو و همکاران، ۲۰۱۴) را شامل می‌شود.

اولین فراتحلیل در حسابداری توسط کوپر، و همکاران (۱۹۸۵) درخصوص بررسی اثرات قانون ۱۱FCPA سال ۱۹۷۷ بر کیفیت کنترل داخلی انجام گردید. کوپر و همکاران (۱۹۸۵) فراتحلیل را در یک نمونه‌ی مشتمل بر چهار مطالعه در خصوص اثر قانون فعالیت‌های شرکت‌های خارجی (FCPA) بر شیوه‌های کنترل داخلی بکار بردند. آنان دریافتند که قانون مذکور موجب شد تا بسیاری از شرکت‌ها سیستم‌های کنترل داخلی خود را بررسی نمایند. در واقع، بررسی مجدد سیستم کنترل‌های داخلی بسیاری از شرکت‌ها یکی از پیامدهای این قانون بوده است. با این حال، آثار کاربست قانون FCPA برای تغییرات سیستم‌های کنترل داخلی و سایر کوشش‌های همسو، نتیجه‌ای دربر نداشت.

گرینبرگ و همکاران (۱۹۹۴) در نمونه‌ای مشتمل بر ۴۰ مطالعه، رابطه‌ی بین مشارکت در بودجه و عملکرد شرکت را فراتحلیل کردند. یافته‌های کلی فراتحلیل نشان داد که مشارکت در بودجه تأثیر معناداری بر عملکرد شرکت دارد. هر چند تأثیر متغیرهای تعدیل‌گری چون روش تحقیق (نظرسنجی در مقایسه با آزمون)، روش‌های گردآوری اطلاعات، اشخاص (حرفه‌ای در مقایسه با دانشجوی) نیز مورد آزمون قرار گرفت لیکن تأثیر قابل توجهی بر رابطه‌ی بین مشارکت در بودجه و عملکرد شرکت نداشت.

فراتحلیل نمودند. نتایج ناشی از این فراتحلیل نشان داد که مربوط بودن سود و حقوق مالکان در زمان قبل از پذیرش IFRS از معناداری بالایی برخوردار بوده اما، پس از پذیرش IFRS، میزان آن کاهش یافته است. همچنین نتایج نشان داد بعد از پذیرش IFRS، کیفیت سود افزایش نیافت و اقلام تعهدی اختیاری نیز کمتر نشد، اما دقت پیش‌بینی تحلیلگران بطور معناداری افزایش یافت.

بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) فراتحلیلی را بر ۳۰ مطالعه داخلی و خارجی بین سالهای ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۳ پیرامون رابطه‌ی استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی انجام دادند. ناهمگنی مشاهده شده در بین مطالعات، موجب گردید تمامی مطالعات در پنج زیرگروه کیفیت گزارشگری مالی (کیفیت سود، کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیرعادی، تجدید ارائه و تقلب و امتیاز کیفیت) طبقه‌بندی شوند. نتایج ناشی از بررسی‌های فراتحلیلی در خصوص رابطه‌ی استقلال کمیته حسابرسی با هر یک از معیارهای کیفیت نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی نتوانسته است موجب کاهش مدیریت سود شود. به علاوه بین دو متغیر استقلال کمیته و امتیاز کیفیت رابطه‌ی وجود ندارد. از طرف دیگر بین استقلال کمیته حسابرسی و دیگر معیارهای کیفیت رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، نتیجه کلی تحقیقات انجام شده مشمول فراتحلیل بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) حاکی از آن است که استقلال کمیته حسابرسی موجب بهبود کیفیت اقلام تعهدی، افزایش بازده غیرعادی و کاهش تجدید ارائه و تقلب در صورتهای مالی گشته است.

پومروی و همکاران (۲۰۰۸) رابطه‌ی استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را در بین ۲۷ مطالعه فراتحلیل نمودند. آنان از ۶ شاخص (شامل کیفیت بالای گزارشگری، تأیید حسابرس، تعهدات، استعفای حسابرس، تجدید ارائه‌ی سود و اجرای الزامات حسابداری و حسابرسی) جهت اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی بهره برده و مطالعات را مبتنی بر ۶ شاخص جمع‌آوری نمودند. نتایج فراتحلیل نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی تأثیر مثبت معناداری بر تمامی شاخص‌ها به استثنای تجدید ارائه‌ی سود، دارد.

پژوهش فراتحلیل دیگری که در حسابداری مالی انجام شده مربوط به آموزش حسابداری (تورنتون، ۱۹۹۴) و رضایت شغلی می‌باشد (بریرلی، ۱۹۹۹؛ و کاوتون، ۲۰۰۰). دانشجویان حسابداری به استثنای علاقه‌مندی آنها به حسابداری همانند سایر دانشجویان هستند و از لحاظ روانشناختی؛ آنان تمایل بیشتری به نظم و سازماندهی دارند، همچنین بجای تفسیر انتزاعی پدیده‌ها مسائل واقعی را ترجیح می‌دهند و علائق

بورکوسکی (۱۹۹۶) انتخاب روش قیمت‌گذاری انتقالات داخلی را محور مطالعه فراتحلیل خود قرار داد. با توجه به ناکافی بودن روش‌های تحقیق در میان مطالعات قیمت‌گذاری انتقالات (متغیرهای مورد استفاده و آزمون‌های آماری)، ایشان تنها دو شاخص یعنی اندازه و صنعت را بررسی نمودند. یافته‌های فراتحلیل نشان داد که اندازه‌ی شرکت با انتخاب روش قیمت‌گذاری انتقالات داخلی مثبتی بر بازار رابطه‌ی مثبتی دارد، اما نوع صنعت در انتخاب روش قیمت‌گذاری نقشی ندارد.

درفوس (۲۰۰۹) رابطه‌ی مشارکت در بودجه و اتکای معیارهای عملکرد حسابداری را با استفاده از ۷۹ مطالعه فراتحلیل نمود. بر اساس اظهارات درفوس (۲۰۰۹)، ساختار معیارها و تفاوت‌های صنعت اصلی‌ترین تعدیل‌کننده روابط بین متغیرهای وابسته و مستقل هستند.

لیو و همکاران (۲۰۱۴) با استفاده از ۴۵ مطالعه به فراتحلیل عواملی پرداختند که منجر به کنترل مدیریت در مشارکت‌های خاص بین‌المللی می‌شود. آنها ادعا کردند که عوامل را می‌توان با توجه به میزان (وزن) ارتباط آنها با کنترل مدیریت، بدین ترتیب اعلام نمود: سهم منابع، سهم مالکانه، اعتماد و اهمیت استراتژیک مشارکت‌های خاص بین‌المللی. آنان آثار متغیرهای تعدیل‌گر (کشور عامل، نوع صنعت، نوع کنترل مدیریت) را آزمون کرده و نشان دادند که نوع صنعت (تولیدی در مقابل غیرتولیدی) باعث تعدیل رابطه بین سهم مالکانه و کنترل مدیریت در مشارکت‌های خاص بین‌المللی می‌شود، چون چنین ارتباطی تنها برای شرکت‌های تولیدی معنادار است. کشور عامل (چین در مقایسه با سایر کشورها) و نوع کنترل (کنترل رسمی در مقابل کنترل غیررسمی) رابطه‌ی بین عوامل فوق و کنترل مدیریت را تعدیل نمی‌کند.

۳-۳- حسابرسی مستقل

بررسی‌ها نشان می‌دهد که بیشترین فراتحلیل حسابداری در حوزه حسابرسی مستقل مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی بوده است (های و همکاران، ۲۰۰۶؛ حبیب، ۲۰۱۲؛ حبیب، ۲۰۱۳؛ های، ۲۰۱۳؛ دی فیوننتس و سی ایرا، ۲۰۱۵؛ دی فیوننتس و پورکانا، ۲۰۱۶؛ ان جی و همکاران، ۲۰۱۸). های و همکاران (۲۰۰۶) دریافته‌اند که عوامل بسیاری در حق‌الزحمه حسابرسی مستقل مؤثرند و متغیرهایی نظیر اندازه شرکت، پیچیدگی صنعت و فصل کار بیشترین تأثیر را داشته‌اند. های در سال ۲۰۱۳ مطالعه‌ای انجام داد که برخلاف سال ۲۰۰۶ به این نتیجه رسید بین کنترل‌های داخلی، حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرس مستقل یک ارتباط مثبت معناداری

وجود دارد. حبیب (۲۰۱۲) معتقد است ارتباط بین حق‌الزحمه غیر حسابرسی و رغبت به صدور نظر مشروط با فرض کاهش کیفیت حسابداری، منفی است. علاوه بر این، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی توسط موسسات حسابرسی بزرگ با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان رابطه مثبت دارد (حبیب، ۲۰۱۳). همچنین اظهار نظر در خصوص تداوم فعالیت، آثار هزینه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی را تعدیل و اظهار نظر نهایی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

دی فیوننتس و سی ایرا (۲۰۱۵) رابطه بین خصوصیات صنعت حسابرس و هزینه حسابرسی همراه با متغیرهای تعدیل‌گر را فراتحلیل نمودند. آنان دریافته‌اند هنگامی که موسسه حسابرسی بیش از ۲۰ درصد سهم بازار را دارد یا موسسه به نحوی با شهرداری یا شورای شهر مشترکاتی داشته باشد، این امر تأثیر بسزایی در حق‌الزحمه حسابرسی دارد. مطالعات انجام شده در امریکا نشان می‌دهد که پس از قانون ساربینز- آکسلی نتایج بسیار همگن هستند. دی فیوننتس و پورکانا (۲۰۱۶) معتقدند که اندازه مشتری (بر اساس رشد فروش)، هزینه حسابرسی، موسسات بزرگ حسابرسی و تجربه قبلی با حسابرس قانونی رابطه مثبتی با هزینه‌های غیرحسابرسی دارد. های و نیکل (۲۰۱۷) یکی از اولین فراتحلیل‌های رگرسیونی را بکار بردند و اظهار داشتند که برخورداری از موسسه حسابرسی بزرگ با ارائه گزارش متعصبانه یک رابطه مثبت معنادار برقرار است.

۳-۴- حاکمیت شرکتی

۳-۴-۱- متغیرهای حاکمیت شرکتی داخلی

در گروه حسابداری، بیشترین فراتحلیل در حوزه‌ی حاکمیت شرکتی انجام شده است. به موجب تنوع بیشتر فراتحلیل در این حوزه، به متغیرهای حاکمیت شرکتی داخلی، عمدتاً ترکیب هیأت مدیره، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی خارجی و موارد درهم آمیخته تفکیک می‌شود. یکی از اصلی‌ترین وجه تمایز حاکمیت شرکتی مربوط به استقلال هیأت مدیره (به عنوان مثال؛ مدیران خارج از شرکت یا مدل دوگانگی مدیران اجرایی ارشد) و تأثیر آن بر عملکرد شرکت می‌باشد (دالتون و همکاران، ۱۹۹۸؛ رودس و همکاران، ۲۰۰۰؛ دویچ، ۲۰۰۵؛ اورتاس و همکاران، ۲۰۱۷؛ رودس و همکاران، ۲۰۰۱). اگر چه رودس و همکاران (۲۰۰۰) معتقدند که اعضای هیأت مدیره خارج از شرکت بر عملکرد مالی شرکت تأثیر مثبتی دارد لیکن دالتون و همکاران (۱۹۹۸) هیچ رابطه معناداری بین آنها پیدا نکردند. مدیران خارج از شرکت بر جبران خسارت کل شرکت، نسبت مشوق مدیران اجرایی جهت

جبران خسارت، سطح تنوع غیرمرتبط شرکت، هزینه های تحقیق و توسعه و بر میزان بدهی شرکت بطور مثبت تأثیر می- گذارد (دویچ، ۲۰۰۵). همچنین بین استقلال اعضای هیأت مدیره و عملکرد ناشی از مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه مثبت معناداری برقرار است (اورتاس و همکاران ۲۰۱۷). رودس و همکاران (۲۰۰۰) معتقدند که عدم وجود دوگانگی مدیر عامل با عملکرد مالی شرکت ارتباط مثبتی دارد. در مجموع، مطالعات فراتحلیلی در ارتباط با استقلال و عملکرد هیأت مدیره نتایج متفاوتی را به همراه داشته است.

در بسیاری از موارد دیگر بین استقلال هیأت مدیره، دوگانگی مدیر عامل، اندازه هیأت مدیره یا عملکرد مالی نتایج روشنی بدست نیامد (ون اسن و همکاران ۲۰۱۲). حمید و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند که اندازه هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره، دوگانگی مدیر عامل، نوع حسابرسی، اندازه شرکت و اهرم مالی با مدیریت سود در ارتباط هستند، لیکن با ساختار مالکیت و عملکرد مالی پس از دوران بحران مالی هیچ ارتباطی ندارند. دالتون و همکاران (۱۹۹۹) ارتباط بین اندازه هیأت مدیره و عملکرد مالی شرکت را فراتحلیل نمودند و دریافتند که یک ارتباط مثبت معناداری بین اندازه شرکت و شاخص های عملکرد به عنوان متغیرهای تعدیلگر وجود دارد. روست و اوسترلو (۲۰۰۹) و ون اسن و همکاران (۲۰۱۲) مطالعاتی در خصوص رابطه مشوق های جبران خسارت و عملکرد مالی «پرداخت هزینه برای حساسیت عملکرد» انجام دادند اما با نتایج بسیار متفاوتی روبرو شدند. این نتیجه ممکن است با افزایش آگاهی از مسائل غیرمالی در جبران خدمات مدیریت مواجه شود که در نهایت منجر به یکپارچگی «پرداخت هزینه حساسیت عدم عملکرد» خواهد شد.

دومین پژوهش رایج مربوط به حضور زنان در هیأت مدیره و تأثیر آن در عملکرد شرکت می باشد (پلتزر و همکاران، ۲۰۱۵؛ پاست و بایرون، ۲۰۱۵؛ رینولد و همکاران، ۲۰۱۵؛ بایرون و پاست، ۲۰۱۶؛ هوبلر و همکاران، ۲۰۱۸). پاست و بایرون (۲۰۱۵) معتقدند که بین حضور زنان در هیأت مدیره عملکرد مبتنی بر اصول حسابداری یک ارتباط مثبتی وجود دارد. کشورهای برخوردار از حمایت سهامداران قوی این ارتباط را تعدیل می کند. همان طور، هوبلر و همکاران (۲۰۱۸) یک رابطه مثبت صرفاً بین حضور زنان در هیأت مدیره و فروش کالا پیدا کردند و در سایر موارد به چنین ارتباطی دست نیافتند. در فراتحلیل هوبلر و همکاران (۲۰۱۸) فرهنگ تساوی گرایی جنسی و مدیر عامل زن به عنوان متغیرهای تعدیلگر مربوط تلقی شدند. علاوه بر این، تنوع جنسیتی بر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت ها کمک می کند (بایرون و

پاست). در مقابل، پلتزر و همکاران (۲۰۱۵) و رینولد و همکاران (۲۰۱۵) هیچ ارتباطی بین تنوع جنسیتی اعضای هیأت مدیره و عملکرد مالی پیدا نکردند. در یک مطالعه مرتبط، یگلی و سیمسک (۲۰۱۷) تأثیر تنوع هیأت مدیره خارجی و عملکرد مالی را بررسی کردند و دریافتند که بین آنها یک ارتباط مثبت نه چندان قوی وجود دارد. قابل تأمل این که، تمام تحقیقات فراتحلیلی انجام شده بر روی تنوع جنسیتی و عملکرد شرکت یک ارتباط مثبت معنادار روشنی را نشان نمی دهند. یک دلیل احتمالی چنین نتیجه در هم آمیخته می تواند ناهمگونی تنوع جنسیتی و شاخص های اندازه گیری عملکرد باشد.

ترکیب کمیته حسابرسی به عنوان سومین موضوع مرتبط با حاکمیت شرکتی داخلی تلقی می شود (پومروی و ترونون، ۲۰۰۸؛ اینام و خاموسی، ۲۰۱۶؛ بلال و کمال، ۲۰۱۸؛ لین و هوانگ، ۲۰۱۰؛ سماها و همکاران، ۲۰۱۵). پومروی و ترونون (۲۰۰۸) تأثیر استقلال کمیته حسابرسی بر شاخص های کیفی حسابرسی و گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. آنان بیان کردند که استفاده از شاخص های کیفی مختلف حسابداری در مطالعات، فقط نیمی از نتایج متنوع را توضیح می دهند. علاوه بر این، کمیته های حسابرسی در افزایش کیفیت حسابرسی نسبت به ارتقای کیفیت گزارشگری و تخصص حسابرسی مدیریت سود را کاهش می دهند. لین و هوانگ (۲۰۱۰) در یک فراتحلیل به این نتیجه رسیدند که استقلال کمیته حسابرسی، اندازه، تخصص، فراوانی جلسات، تخصص حسابرس و اندازه آن در کاهش سود مؤثرند. در مقابل مالکیت سهم توسط اعضای کمیته حسابرسی منجر به افزایش میزان مدیریت سود می شود. سماها و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر کمیته حسابرسی و ویژگی های هیأت مدیره را بر میزان افشای داوطلبانه (برای مثال؛ افشای گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت و سرمایه های فکری) مورد مطالعه قرار دادند. آنها دریافتند که اندازه هیأت مدیره و استقلال کمیته حسابرسی تأثیر مثبتی و دوگانگی مدیر عامل بر میزان افشای داوطلبانه تأثیر منفی دارد. موقعیت جغرافیایی کشور به عنوان یک متغیر تعدیلگر مربوط شناخته شده است.

۳-۴-۲- متغیرهای حاکمیت شرکتی خارجی

فراتحلیل در حاکمیت شرکتی خارجی عمدتاً ساختار مالکیت و آثار عملکرد آنان را بیان می کند (ساندرامورتی و همکاران، ۲۰۰۵؛ سانچز- بالیستا و گارسیا-مکا، ۲۰۰۷؛ هگنز و همکاران، ۲۰۰۹؛ وانگ و شیلر، ۲۰۱۵؛ وانگ و شیلر، ۲۰۱۸؛ اوبایل و همکاران، ۲۰۱۲؛ ون اسن و همکاران، ۲۰۱۵) و نتایج

ناهمگنی نیز به همراه دارد. در حالی که هگنز و همکاران (۲۰۰۹) بیان می‌کنند که بین تمرکز مالکیت و عملکرد شرکت رابطه مثبتی وجود دارد. در حالی که یافته‌های وانگ و شیلر (۲۰۱۵) رابطه منفی را نشان می‌دهد. در دیگر فراتحلیل‌ها، مالکیت اجرایی و نهادی (ساندرامورتی و همکاران، ۲۰۰۵)، ساختار مالکیت (سانچز- بالیستا و گارسیا- مکا، ۲۰۰۷) و دخالت خانواده (اوبایل و همکاران، ۲۰۱۲) هیچ تأثیری بر عملکرد مالی شرکت ندارد. طبق گفته وانگ و شیلر (۲۰۱۸)، مالکیت دولتی و دولت خصوصی به عملکرد مالی به طور مثبت کمک می‌کند. امروزه، بسیاری از پژوهش‌های فراتحلیل در مورد ساختار مالکیت و عملکرد شرکت نتایج متفاوتی به همراه داشته است (تأثیر مثبت: هگنز و همکاران، ۲۰۰۹؛ ون اسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ تأثیر منفی: وانگ و شیلر، ۲۰۱۵؛ بی معنا: ساندرامورتی و همکاران، ۲۰۱۵؛ سانچز- بالیستا و گارسیا- مکا، ۲۰۰۷؛ اوبایل و همکاران، ۲۰۱۲). البته به نظر می‌رسد این نتایج با اندازه‌گیری‌های نامتعارف از ساختار مالکیت و عملکرد شرکت، در تعامل با سیستم‌های مختلف حاکمیت شرکتی از نقطه نظر بین‌المللی همراه باشد.

۳-۴-۳- متغیرهای به هم آمیخته‌ی حاکمیت شرکتی

در مقایسه با فراتحلیل‌هایی که به طور خاص با محوریت حاکمیت شرکتی داخلی یا خارجی انجام شده‌اند، برخی از پژوهشگران در مطالعه خود هر دو نوع حاکمیت شرکتی را لحاظ کرده‌اند (گارسیا- مکا و سانچز- بالیستا، ۲۰۰۹؛ گارسیا- مکا و سانچز- بالیستا، ۲۰۱۰؛ صدیقی، ۲۰۱۵؛ ون اسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ ماژومدر و همکاران، ۲۰۱۷). گارسیا- مکا و سانچز- بالیستا (۲۰۰۹) ارتباط اندازه هیئت مدیره و استقلال کمیته حسابرسی را با مدیریت سود فراتحلیل نمودند و اظهار داشتند که بین آنها ارتباط منفی معنادار برقرار است. با این حال، در سیستم‌های نوظهور چنین ارتباطی همیشه پایدار نیستند. علاوه بر این، در سیستم‌های انگلیسی- امریکایی استقلال هیئت مدیره تأثیر منفی بر مدیریت سود دارد. گارسیا- مکا و سانچز- بالیستا (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که ساختار مالکیت در کشورهای انگلو ساکسون و کمونیستی تأثیر منفی بر افشای داوطلبانه دارد و استقلال هیئت مدیره متناسب با میزان استقلال آنان بر افشای داوطلبانه تأثیر مثبت دارد.

۴- خلاصه و توصیه‌ها

در سال‌های اخیر فراتحلیل به عنوان یک روش تحقیق جایگزین به طور فزاینده‌ای در علوم بازرگانی اهمیت پیدا کرده است (ماژومدر و همکاران، ۲۰۱۷؛ خلیف و همکاران، ۲۰۱۵؛

ون اسن و همکاران، ۲۰۱۵). بررسی ادبیات حاضر شامل ۶۳ فراتحلیل تحقیقات کمی تجربی در حسابداری، حسابرسی مستقل و حاکمیت شرکتی است. نتایج کلیدی این بررسی در مورد حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، حسابرسی و حاکمیت شرکتی (اعم از حاکمیت شرکتی داخلی، خارجی و آمیخته) ارائه شده است. اکثر فراتحلیل‌های قبلی در مورد حاکمیت شرکتی‌ها با تمرکز مشخص بر ترکیب هیئت مدیره به عنوان متغیر مستقل انجام شده است. در مقابل، به دلیل کمبود مطالعات تجربی در حوزه حسابداری مدیریت، فراتحلیل در این زمینه کمتر بوده است در حالی که در حسابداری مالی چنین مشکلی وجود ندارد. فراتحلیل‌های انجام شده با محور حسابرسی‌های مستقل عمدتاً بر حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته متمرکز بوده است.

به نظر می‌رسد این مقاله پژوهش‌های حسابداری به شیوه‌ی فراتحلیل را در آینده به سه طریق تحت تأثیر قرار خواهد داد. اول، توضیح روش‌های فراتحلیل استفاده شده به همراه موضوعات متفاوت مورد بررسی، روش‌های مورد عمل فراتحلیل را در دسترس پژوهشگران قرار می‌دهد. دوم، تهیه خلاصه‌ای از یافته‌های اصلی در فراتحلیل حسابداری مهم است، زیرا نقش اصلی بررسی‌های فراتحلیل را برجسته کرده و به پژوهشگران کمک می‌کند تا متغیرهای مهم و مستقل تعدیل‌گر برای پژوهش‌های آتی را شناسایی کنند.

در طول سال‌های گذشته، دیدگاه‌های ادبی روایی زیادی در مورد گزارشگری CSR و گزارشگری یکپارچه منتشر شده است (دی ویلرس، ۲۰۱۷). در بسیاری از مطالعات فعلی، عوامل تعیین‌کننده‌ای را در اجرای گزارشگری یکپارچه و پیامدهای اقتصادی آنها، نظیر واکنش‌های سرمایه‌گذار شاهد بوده‌ایم. در این زمینه، مطالعات نشان می‌دهد که تصمیم برای پیاده‌سازی گزارشگری یکپارچه تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت (نظیر صنعت، اندازه و سودآوری)، متغیرهای حاکمیت شرکتی داخلی (همانند اندازه هیئت مدیره و تنوع آن) و متغیرهای حاکمیت شرکتی خارجی (مانند محیط قانونی و سرمایه‌گذار پایه) بوده است. علاوه بر این، پژوهشگران در مطالعات خود اولین واکنش مثبت بازار پس از اجرای با کیفیت گزارشگری یکپارچه را دریافتند (ولتا و استینوگا، ۲۰۱۷). تأثیر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و یا اثر ویژگی‌های شرکت بر گزارشگری یکپارچه و واکنش‌های بازار موضوعاتی هستند که می‌تواند زمینه مفیدی برای پژوهش‌های فراتحلیل حسابداری آتی باشد.

فهرست منابع

- analysis of materiality studies”, *Advances in Accounting*, Vol. 17 No. 1, pp. 65-90.
- * Cooper, W., Ho, J., Hunter, J., & Rodgers, R. (1985). The impact of the Foreign Corrupt Practices Act on internal control practices. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 9(1), 22-40.
- * Dalton, D.R., Daily, C.M., Ellstrand, A.E. and Johnson, J.L. (1998), “Meta-analytic review of board composition, leadership structure, and financial performance”, *Strategic Management Journal*, Vol. 19 No. 3, pp. 269-290.
- * De Fuentes, C. and Porcuna, R. (2016), “Main drivers of consultancy services: a meta-analytic approach”, *Journal of Business Research*, No. 11, pp. 5, pp. 4775-4780.
- * De Fuentes, C. and Sierra, E. (2015), “Industry specialization and audit fees: a meta-analytic approach”, *Academia Revista Latinoamericana de Administraci on*, Vol. 28 No. 4, pp. 419-435.
- * De Villiers, C., Hsiao, K. and Maroun, W. (2017), “Developing a conceptual model of influences around integrated reporting. New insights and directions for future research”, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4, pp. 450-460.
- * Derfuss, K. (2009). The relationship of budgetary participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables: A meta-analysis. *European Accounting Review*, 18(2), 203-239.
- * Fifka, M.S. (2013). Corporate responsibility reporting and its determinants in comparative perspective: A review of the empirical literature and a meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 22(1), 1-35.
- * Garcia-Meca, E., & Sanchez-Ballesta, J. P. (2006). Influences on financial analyst forecast errors: A meta-analysis. *International Business Review*, 15(1), 29-52.
- * 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.
- * Garcia-Meca, E., & Sanchez-Ballesta, J. P. (2010). The association of board independence and ownership concentration with voluntary disclosure: A meta-analysis. *European Accounting Review*, 19(3), 603-627.
- * Glass, G. V. (1976). Primary, secondary, and meta-analysis of research. *Educational Researcher*, 5, 3-8.
- * Glass, G. (1977). Integrating findings: The meta-analysis of research. *Review of Research in Education*, 5, 351-379.
- * Greenberg, P. (1992). The use of meta-analysis techniques in developing dissertation proposals: Guidelines to aid supervising faculty. *Issues in Accounting Education*, 7(2), 145-163.
- * Greenberg, P., Greenberg, R., Nouri, H. (1994). Participative budgeting: A meta-analytic examination of methodological moderators. *Journal of Accounting Literature*, 13, 117-141.
- * Habib, A. (2012). Non-audit service fees and financial reporting quality: A meta-analysis. *Abacus*, 48(2), 214-248.
- * ایمان، محمد تقی و خواجه نوری، بیژن. ۱۳۸۵. فراتحلیل: روشی برای مطالعه مطالعات، حوزه و دانشگاه، ۱۲ (۴۹): ۸۳-۱۲۰.
- * بذرافشان آمنه، حجازی رضوان، رحمانی علی و باستانی سوسن، فراتحلیل (متاآنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، ۱۳۹۴، سال هشتم، شماره ۲۸، (۱۷)، ۱۱۷-۱۰۱.
- * بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی و حسن پور، شیوا. (۱۳۹۵). پژوهش های تجربی و روش شناسی در حسابداری، انتشارات ترمه، تهران.
- * حق دوست علی اکبر، ۱۳۹۰، مرور ساختار یافته و متاآنالیز، مفاهیم، کاربردها و محاسبات، موسسه پژوهشگران بدون مرز، جلد ۱.
- * رضوانی، جهانگیر و مران جوری، مهدی. فراتحلیل در تحقیقات حسابداری، پژوهش حسابداری، ۱۳۹۷، دوره ۸، شماره ۳، ۱۴۷-۱۲۵.
- * Ahmed, K., & Curtis, J. (1999). Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: A meta-analysis. *British Accounting Review*, 31(1), 35-61.
- * Ahmed, K., Chalmers, K., & Khlif, H. (2013). A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*, 48(2), 173-217. Bilal, S.C. and Komal, B. (2018), “Audit committee financial expertise and earnings quality: a meta-analysis”, *Journal of Business Research*, Vol. 84 No. 2, pp. 253-270.
- * Borkowski, S. (1996). An analysis (Meta and otherwise) of multinational transfer pricing research. *The International Journal of Accounting*, 31(1), 39-53.
- * Brierley, J. (1999). Accountant’s job satisfaction: A meta-analysis. *British Accounting Review*, 31(1), 63-84.
- * Brierley, J. A., & Cowton, C. J. (2000). putting meta-analysis to work: Accountants’ organizational-professional conflict. *Journal of Business Ethics*, 24(4), 343-353.
- * Buckley, P., Devinney, T., & Tang, R. W. (2013). Meta-analytic research in international business and international management. In T.M. Devinney, T. Pedersen, & L. Tihanyi (Eds.), *Philosophy of Science and Meta-knowledge in International Business and Management* (pp.263–297)(*Advances in International Management*, Volume 26). Emerald Group Publishing Limited.
- * Byron, K. and Post, C. (2016), “Women on boards of directors and corporate social performance: a metaanalysis”, *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 24 No. 4, pp. 428-442. Chewing, E.G. and Higgs, J.L. (2000), “A meta-

- international joint ventures. *Journal of International Management*, 20 (2), 219-236.
- * Majumder, M.T.H., Akter, A. and Li, X. (2017), "Corporate governance and corporate social disclosures. A Meta-analytical review", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 25 No. 4, pp. 434-458.
 - * Mokhtar, E.S. (2017), "Internet financial reporting determinants. A Meta-analytic review", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 15 No. 1, pp. 116-154.
 - * Ng, H.Y., Tronnes, P.C. and Wong, L. (2018), "Audit seasonality and pricing of audit services. Theory and evidence from a Meta-analysis", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 40, pp. 1, pp. 16-28.
 - * O'Boyle, E.H., Pollack, J.M. and Rutherford, M.W. (2012), "Exploring the relation between family involvement and firms' financial performance: a Meta-analysis of main and moderator effects", *Journal of Business Venturing*, Vol. 27 No. 1, pp. 1-18.
 - * Ortas, E., Alvarez, I. and Zubeltzu, E. (2017), "Firms' board independence and corporate social performance. A meta-analysis", *Sustainability*, Vol. 9, pp. 1-26.
 - * Pomeroy, B., & Thornton, D. (2008). Meta-analysis and the accounting literature: the case of audit committee independence and financial reporting quality. *European Accounting Review*, 17(2), 305-330.
 - * Pletzer, J.L., Nikolova, R., Kedzior, K.K. and Voelpel, S.C. (2015), "Does gender matter? Female representation on corporate boards and firm financial performance. A Meta-analysis", *PLoS ONE*, Vol. 10 No. 1, pp. 1-20.
 - * Post, C. and Byron, K. (2015), "Women on boards and firm financial performance: a meta-analysis", *Academy of Management Journal*, Vol. 58 No. 5, pp. 1546-1571.
 - * Reinwald, M., Hüttermann, H., Kröll, J. and Boerner, S. (2015), "Gender diversity in führungsteams und unternehmensperformance. Eine metaanalyse", *Schmalenbachs Zeitschrift Für Betriebswirtschaftliche Forschung*, Vol. 67 No. 3, pp. 262-296.
 - * Rhoades, D.L., Rechner, P.L. and Sundaramurthy, C. (2000), "Board composition and financial performance: a meta-analysis of the influence of outside directors", *Journal of Managerial Issues*, Vol. 12 No. 1, pp. 76-91.
 - * Rhoades, D.L., Rechner, P.L. and Sundaramurthy, C. (2001), "A meta-analysis of board leadership structure and financial performance: are 'two heads better than one'?", *Journal of managerial issues*, Vol. 9 No. 3, pp. 311-319.
 - * Rosenthal, R. (1991). Meta-analysis: a review. *Psychosomatic Medicine*, 53, 247-271.
 - * Rost, K. and Osterloh, M. (2009), "Management fashion pay-for-performance for CEOs", *Schmalenbach Business Review*, Vol. 61 No. 2, pp. 119-149 .
 - * Samaha, K., Khelif, H. and Hussainey, K. (2015), "The impact of board and audit committee
 - * Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216.
 - * Hamid, F., Eddine, C., Ayedh, A., & Echchabi, A. (2014). Firms' financial and corporate governance characteristics association with earnings management practices: A meta-analysis approach. *Economic Review – Journal of Economics and Business*, 12(2), 49-72.
 - * Hay, D., Knechel, W., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
 - * Hay, D. and Knechel, W. (2017), "Meta-regression in auditing research: evaluating the evidence on the big N audit firm premium", *Auditing*, Vol. 36 No. 1, pp. 133-159.
 - * Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of auditing*, 17(2), 162-176.
 - * Heugens, P.P.M.A.R., van Essen, M. and van Oosterhout, J.H. (2009), "Meta-analyzing ownership concentration and firm performance in Asia: towards a more fine-grained understanding", *Asia Pacific Journal of Management*, Vol. 26 No. 3, pp. 481-512.
 - * Hoobler, J.M., Masterson, C.R., Nkomo, S.M. and Michel, E.J. (2018), "The business case for women leaders: meta-analysis, research critique, and path forward", *Journal of Management*, Vol. 44 No. 6, pp. 2473-2499.
 - * Hunter, J. E., & Schmidt, F. L. (2000). Fixed effects vs. random effects meta-analysis models: Implications for cumulative research knowledge. *International Journal of Selection and Assessment*, 8(4), 275–292.
 - * Hunter, J. E., Schmidt, F. L., & Jackson, G. B. (1982). *Meta-analysis: Cumulating research findings across studies*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
 - * Khelif, H., and Chalmers, K., A review of metaanalytic research in accounting, *Journal of Accounting Literature* (2015), <http://dx.doi.org/10.1016/j.acclit.2015.09.001>
 - * Inaam, Z. and Khamoussi, H. (2016), "Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management. A meta-analysis", *International Journal of Law and Management*, Vol. 58 No. 2, pp. 179-196.
 - * Khelif, H., & Hussainey, K. (2014). the association between risk disclosure and firm characteristics: A meta-analysis. *Journal of Risk Research*, DOI: 10.1080/13669877.2014.961514
 - * Khelif, H., & Souissi, M. (2010). The determinants of corporate disclosure: A meta-analysis. *International Journal of Accounting and Information Management*, 18(3), 198-219.
 - * Lipsey, W., & Wilson, D. (2001). *Practical meta-analysis*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
 - Lin, J., & Hwang, M. (2010). Audit quality, corporate governance, and earnings management: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 14(1), 57-77.
 - * Liu, X., Vredenburg, H., & Steel, P. (2014). A meta-analysis of factors leading to management control in

- * Yagli, I. and Simsek, B. (2017), "A meta-analytic review of the relation between board globalization and firm performance", *Financial Studies*, Vol. 2 No. 1, pp. 31-55.
- * Yaprak, A& Kirca, A. H., (2010). The use of meta-analysis in international business research: Its current status and suggestions for better practice. *International Business Review*, 19(3), 306-314.

یادداشت‌ها

¹ - Effect Size

² - Corporate Social Responsibility

³ - Standardized mean difference

⁴ - Correlation

⁵ - Odd ratio

⁶ - Moderator Variable

۷- لازم به ذکر است که رویکرد هانتز و اشمیت (۲۰۰۰) از روش شناسی هانتز و همکاران (۱۹۸۲) نشأت گرفته است. تفاوت اساسی این دو رویکرد در انحراف استاندارد استفاده شده برای برآورد فاصله اطمینان می‌باشد. در هانتز و همکاران (۱۹۸۲)، واریانس باقیمانده از تفاوت بین واریانس خطای نمونه‌گیری و واریانس کلی محاسبه می‌شود. این رویکرد در برخی از فراتحلیل‌های مطرح در این مقاله استفاده شده است. جدیدترین مطالعات از رویکرد هانتز و اشمیت (۲۰۰۰) استفاده کرده‌اند (به عنوان مثال، احمد و همکاران، ۲۰۱۳؛ خلیف و حسینی، ۲۰۱۴؛ گارسیا-مکا و سانچز-بالستا، ۲۰۱۰)

⁸ - Fail- Safe

⁹ - Critical Number

^{۱۰}- مدل اصلی هافستد، نتیجه‌ی تحلیل عاملی انجام شده بر روی یک نظرسنجی جهانی درباره‌ی سیستم ارزش کارکنان در IBM بین سال‌های ۱۹۶۷ تا ۱۹۷۳ بود. این نظریه یکی از نظریه‌های اولیه‌ای بود که توانست تفاوت‌های فرهنگی را مورد سنجش قرار بدهد.

^{۱۱}- FCPA (Foreign Corrupt Practices Act of 1977) یکی از قوانین فدرال ایالات متحده آمریکا است که عمدتاً به لحاظ وجود دو مقوله اصلی، شناخته شده است، یکی طرح الزامات شفافیت حسابداری تحت قانون بورس اوراق بهادار ۱۹۳۴ و دیگری در رابطه با رشوه دادن مقامات خارجی.

- characteristics on voluntary disclosure: a meta-analysis", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 24, pp. 1, pp. 13-28.
- * Sanchez-Ballesta, J.P. and Garcia-Meca, E. (2007), "A meta-analytic vision of the effect of ownership structure on firm performance", *Corporate Governance*, Vol. 15 No. 8, pp. 879-893.
- * Siddiqui, S.S. (2015), "The association between corporate governance and firm performance: a meta-analysis", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 23 No. 3, pp. 218-237.
- * Smith, M., and Glass, G. (1977). Meta-analysis of psychotherapy outcome studies. *American Psychologist*, 32, 752-760.
- * Souissi, M., & Khelif, H. (2012). Meta-analytic review of disclosure level and cost of equity capital. *International Journal of Accounting and Information Management*, 20(1), 49-62.
- * Sundaramurthy, C., Rhoades, D.L. and Rechner, P.L. (2005), "A meta-analysis of the effects of executive and institutional ownership on firm performance", *Journal of Managerial Issues*, Vol. 17 No. 5, pp. 494-510.
- * Thornton, D. (1994). What does it mean? What next? Commentary on and meta-analysis of the CAAA Education Project. *Contemporary Accounting Research, Special Education Research Issue*, 179-185.
- * Van Essen, M., Heugens, P.P.M.A.R., Otten, J. and van Oosterhout, J.H.V. (2012a), "An institution-based view of executive compensation: a multilevel meta-analytic test", *Academy of Management Proceedings*, Vol. 43 No. 4, pp. 396-423.
- * Van Essen, M., van Oosterhout, J.H. and Carney, M. (2012b), "Corporate boards and the performance of Asian firms: a meta-analysis", *Asia Pacific Journal of Management*, Vol. 29 No.4, pp. 873-905.
- * Van Essen, M., Carney, M., Gedajlovic, E.R. and Heugens, P.P.M.A.R. (2015), "How does family control influence firm strategy and performance? A meta-analysis of US publicly listed firms", *Corporate Governance*, Vol. 23 No. 1, pp. 3-24.
- * Velte, P. (2018) "What do we know about meta-analyses in accounting, auditing, and corporate governance?", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 27 Issue: 1, pp.17-43
- * Velte, P. and Stawinoga, M. (2017), "Integrated reporting: the current state of empirical research, limitations and future research implications", *Journal of Management Control*, Vol. 28 No. 3, pp. 275-320.
- * Wang, K. and Shailer, G. (2015), "Ownership concentration and firm performance in emerging markets. A meta-analysis", *Journal of Economic Surveys*, Vol. 29 No. 2, pp. 199-229.
- * Wang, K.T. and Shailer, G. (2018), "Does ownership identity matter? A meta-analysis of research on firm financial performance in relation to government versus private ownership", *Abacus*, Vol. 54 No. 1, pp. 1-35.
- * Wolf, F. M. (1986). *Meta-Analysis: Quantitative Methods for Research Synthesis*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.