

## فرا تحلیل ویژگی های حسابرس و کیفیت سود (با در نظر گرفتن شاخص های کیفیت سود)

پریسا محمدرحیمی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
p.mohamadrahimi@gmail.com

مجید زنجیردار

دانشیار، گروه مدیریت مالی، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی، اراک، ایران (نویسنده مسئول)  
zanjirdar08@gmail.com

مژگان صفا

استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
Mojgansafa@gmail.com

حسین جهانگیر نیا

استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران  
hosein\_jahangirn@yaho.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۰۱

### چکیده

هدف پژوهش حاضر اجرای فراتحلیل رابطه ویژگی های حسابرس و کیفیت سود است. جهت یکپارچه سازی نتایج تحقیقات مختلف و شناسایی عوامل تعدیل کننده روابط بین ویژگی های حسابرس و کیفیت سود، در این تحقیق از روش شناسی فراتحلیل (متاآنالیز) که در زمره روش های کمی آماری محسوب می شود بهره بردیم. به منظور اجرای روش فراتحلیل، از تارنمای مجله های خارجی (مقاله های منتشر شده در بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۲۰) و پایگاه اینترنتی نشریه های علمی پژوهشی داخلی (مقاله های منتشر شده طی سال های ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹) به مثابه جامعه آماری پژوهش شناسایی و جمع آوری شدند و با روش حذف سیستماتیک در نهایت ۵۰ مطالعه مورد تجزیه و تحلیل واقع شده است؛ نتایج بررسی مطالعات انجام شده در بازه زمانی مذکور و پیرامون این رابطه، بیانگر آن است که اکثر این مطالعات نامتجانس (ناهمگن) می باشند. در راستای شناسایی عامل این عدم تجانس، با تقسیم بندی تحقیقات بر مبنای معیارهای متفاوت اندازه گیری کیفیت سود و ویژگی های حسابرس و محاسبه آماره کای دو درون گروهی دریافتیم که این معیارهای متفاوت اندازه گیری بکار رفته در تحقیقات، یکی از عوامل تناقض در نتایج تحقیقات است. در ادامه بررسی مشاهده شد رابطه معناداری بین ویژگی های حسابرس با هموارسازی سود و به موقع بودن سود وجود ندارد در حالیکه در مقابل، رابطه معناداری بین ویژگی های حسابرس با کیفیت ارقام تعهدی؛ پایداری سود؛ قابلیت پیش بینی سود و محافظه کاری وجود دارد.

**واژه های کلیدی:** فراتحلیل (متاآنالیز)، ویژگی های حسابرس، کیفیت سود، اندازه اثر.

## ۱- مقدمه

ارائه خدمات غیر حسابرسی در کنار خدمات حسابرسی می-تواند سبب ایجاد تعارضاتی گردد. از یک سو حسابرسان نگران از دست دادن خدمات بعدی و درآمد مربوط به آن هستند و از سوی دیگر مسأله حقوق سهامداران مطرح است. پاسخ فوری به این موضوع، منع حسابرسان از انجام خدمات غیر حسابرسی است تا بدین شیوه از پایمال شدن حقوق سهامداران جلوگیری شود. در گزارش اسمیت (۲۰۰۳) آمده است که ارائه همزمان خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی نه تنها سبب تضعیف استقلال حسابرس نمی‌شود بلکه کارایی و اثربخشی بیش‌تر حسابرسی را در پی دارد. لازم به ذکر است که بر اساس مقررات حرفه‌ای برخی از کشورها (از جمله ایران)، ارائه همزمان این خدمات ممنوع شده است (لی<sup>۹</sup>، ۱۹۹۳).

در این میان، اتخاذ تصمیمات لازم جهت دستیابی به کیفیت بالای محتوای سود نمی‌تواند با حق الزحمه‌های حسابرسی بی‌ارتباط باشد. بنظر می‌رسد در شرکت‌هایی که سطح کیفیت سود آنها بالا است، هزینه‌های پرداختی بابت انجام خدمات حسابرسی نیز در جهت آشکارسازی جنبه‌های مختلف نشان دهنده کیفیت سود بیشتر خواهد بود (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸).

همچنین حسابرسی صورت‌های مالی سبب افزایش شفافیت اطلاعاتی و اعتماد بیشتر به اطلاعات شرکت می‌گردد، زیرا حسابرسی دارای نقشی نظارتی بر قرارداد است تا هرگونه تخلف از قراردادها به سمع و نظر دارندگان اوراق بهادار رسانده شود. همچنین مسئولیت حسابرسی به نظارت بر روند گزارشگری مالی محدود نمی‌شود؛ بلکه حسابرس به عنوان دروازه‌بان نهایی افشای مالی خدمت می‌کنند. یک شرکت با کارشناس حسابداری به احتمال زیاد، سود مدیریت را به صورت دقیق‌تر هدایت می‌کند و احتمالاً انگیزه مدیران را برای پایین آوردن کیفیت سود کاهش می‌دهد (لیو و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۴).

از دیگر ویژگی‌های حسابرس که بر کیفیت سود موثر بوده، اندازه حسابرس است. معمولاً احتمال کمتری وجود دارد که موسسات بزرگ با توجه به اینکه مشتریان متعددی دارند و خدمات متنوعی ارائه می‌دهند، در مقابل یک مشتری خاص تسلیم شوند. این در حالی است که یک موسسه کوچک که بخش عمده‌ای از درآمدش از یک مشتری خاص حاصل می‌شود به احتمال فراوان راحت‌تر در مقابل این مشتری تسلیم می‌شود. در ارتباط با دوره تصدی حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت سودهای گزارش شده برای تخصیص بهینه منابع در بازارهای سرمایه، بسیار حیاتی است. گزارشگری سودهای کم کیفیت و سودهایی که منعکس کننده عملکرد واقعی شرکت‌ها نیستند، به سرمایه‌گذاران، کارکنان، سایر شرکت‌ها و اقتصاد در حالت کلی، خسارات جبران ناپذیری وارد می‌نماید. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است و حسابرس مستقل نقش اساسی در فرآیند گزارشگری مالی و قابلیت اعتبار آن بازی می‌کند. در پی رسوایی‌های مالی اخیر در سطح بین-المللی انگشت اتهام به سوی حسابرسان نیز نشانه رفته است. در این ارتباط اجماع نظر وجود دارد که فقدان کیفیت حسابرسی موجب وقوع چنین رسوایی‌هایی گشته است. طبق بررسی‌های انجام شده تاکنون هیچ پژوهشی به بررسی فراتحلیل ویژگی‌های حسابرس و کیفیت سود نپرداخته است؛ لذا موضوع مذکور دارای خلا تحقیقاتی می‌باشد.

به طور خاص، یانگ و کریشان<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) و یونس<sup>۲</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند که استقلال حسابرسی با اقلام تعهدی پایین (پروکسی کیفیت سود) ارتباط دارد. برخی از محققان (صالح و هات<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴؛ منصور و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳) ارتباط منفی را بین استقلال حسابرسی و کیفیت سود نشان دادند. از سوی دیگر، ارتباط مثبتی میان استقلال حسابرسی و کیفیت سود توسط محققان دیگر (احمد-زالوکی و وان-هوسین<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰؛ آل-راساس و کاماردین<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵) مشخص شده است. نمازی و همکاران (۱۳۹۰) نشان دادند که بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد. رومانو<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) استدلال می‌کند که خدمات غیر حسابرسی، استقلال حسابرسان را خدشه دار کرده و در نتیجه منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه کیفیت سود خواهد شد (بادرتچر و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳).

با توجه به نتایج متناقض قبلی در این خصوص، این پژوهش با شناسایی و جمع‌آوری مطالعات تجربی مربوطه، یک فراتحلیل از این بخش از ادبیات انجام داد تا از مجرای ادغام نتایج و شناسایی علل تنوع در نتایج مطالعات، نتیجه‌گیری نهایی برای درک بهتر ویژگی‌های حسابرس بر کیفیت سود امکان‌پذیر گردد، زیرا همان‌طور که در بخش‌های قبل بیان شد تحقیقات انجام‌شده به نتایج یکسانی مبنی بر وجود رابطه بین ویژگی‌های حسابرس و کیفیت سود دست نیافته‌اند.

6- Al-Rassas &amp; Kamardin

7- Romano

8- Badertscher et al

9- Lee et al

10- Liu et al

1- Yang &amp; Krishnan

2- Yunos

3- Salleh &amp; Haat

4- Mansor et al

5- Ahmad-Zaluki &amp; Wan-Hussin

نظارت بر مدیریت و کاهش توانایی ارائه گزارش های اشتباه به دلیل به حداقل رساندن مداخله مدیریت، مؤثرتر هستند (مصطفی و یوسف<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). مطالعات تجربی متعددی وجود دارد که اثربخشی ناشی از استقلال حسابرسی را نشان می دهند. به طور خاص، یانگ و کریشان<sup>۵</sup> (۲۰۰۵) و یونس<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند که استقلال حسابرسی با اقلام تعهدی پایین (پروکسی کیفیت سود) ارتباط دارد. چنین استقلال با کیفیت سود بالاتری مرتبط است که توسط بردبری و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۶)؛ گارسیا و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۲) و همچنین کیفیت گزارشگری مالی که توسط گارسیا (۲۰۱۲)؛ سیاگین و ترسانینج<sup>۹</sup> (۲۰۱۱) ارائه شده است. مطالعات برجسته دیگر رابطه ضعیفی را بین استقلال حسابرسی و ارزش اطلاعاتی سود؛ اقلام تعهدی اختیاری و کیفیت اقلام تعهدی (باکستر و کاتر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۹).

از طرفی تخصص مالی حسابرسی به منظور اثربخشی کمیته در افزایش کیفیت گزارشگری مالی مهم است. تئوری وابستگی منابع توضیح می دهد که نقش حسابرسی در ارائه منابع به شکل تخصصی و با تجربه برای شرکتها در به دست آوردن مزیت رقابتی، به ویژه در کیفیت گزارشگری مالی بسیار مؤثر است. انتظار می رود این کارشناسان مشکلات سازمان را که از توانایی مدیران در دستکاری گزارش های سود ناشی می شود، کاهش دهند. این وظیفه حسابرسی است که به طور مستمر با مهارت ها، دانش و تخصص مورد نیاز برای ارائه گزارش با کیفیت، کار خود را انجام دهند. پژوهش های مختلفی حسابرسی با تخصص مالی را به عنوان یک قدرت، به عنوان کاهنده مدیریت سود (بادولاتو و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴؛ هی و یانگ<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۴؛ شارما و کوانگ<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۴) و تولید گزارش سود با کیفیت بالا (بادولاتو، ۲۰۱۴؛ هویتاش و هویتاش<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۹) مورد توجه قرار دادند. در زمینه شرکت های مالزی، صالح و همکاران (۲۰۰۷) و یوسف (۲۰۱۰) نشان دادند که یک حسابرسی با تخصص مالی، منجر به کیفیت سود می شود. با این حال، هیچ ارتباطی بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و کیفیت سود توسط محمد و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲) یافت نشده است.

ویژگی دیگری که در تحقیقات قبلی به عنوان یک عامل مؤثر بر کیفیت سود شناسایی شده است اندازه حسابرس است. شرکت های با حسابرسان بزرگ اقلام تعهدی اختیاری کمتری

دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. دیدگاه اول بیان می دارد که هر چه دوره تصدی حسابرس کمتر باشد، کیفیت سود نیز پایین تر خواهد بود. بنابراین چرخش اجباری حسابرس را مفید تلقی نمی کند. در مقابل دیدگاه دوم بیان می دارد که هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، کیفیت سود نیز پایین تر خواهد بود. حامیان تغییر حسابرس بر این باورند در صورت چرخش اجباری، حسابرسان بیشتر می توانند در مقابل فشارهای مدیریت صاحبکار مقاومت کرده و قضاوت بی طرفانه تری داشته باشند. حضور طولانی حسابرس در یک شرکت، موجب ایجاد تمایلاتی برای رعایت نقطه نظرات صاحب کارگشته، ممکن است استقلال و بی طرفی او را تحت تاثیر قرار دهد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ۲-۱- مبانی نظری

نظریه کیفیت سود برای اولین بار توسط تحلیل گران مالی و کارگزاران بورس مطرح شد، زیرا آنان احساس می کردند سود گزارش شده قدرت سود را آن چنان که در ذهن مجسم می شود نشان نمی دهد. آنان دریافتند که پیش بینی سودهای آینده بر مبنای نتایج گزارش شده، کار مشکلی است. در تعیین ارزش شرکت نه تنها باید به کمیت سود بلکه به کیفیت آن نیز توجه شود. (بخردی نسب و ژولانژاد، ۱۳۹۶). از دیدگاه تئوری نمایندگی، حسابرسی مستقل یکی از ساز و کارهای مهم حاکمیت شرکتی است که به سهامداران در کنترل و نظارت بر فعالیت های مدیریت شرکت کمک قابل توجهی می کند. اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی، به حدی است که برای اثبات آن به عنوان یکی از شالوده ها در ساختار تئوری حسابرسی توجیه اندکی نیاز است. از آنجا که نظر حسابرس برای گواهی و اعتباردهی به صورت های مالی که توسط مدیریت صاحبکار تهیه شده، ارائه می گردد؛ استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می رسد. اگر حسابرس از مدیریت صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورت های مالی نمی افزاید (حساس یگانه، ۱۳۸۴). با توجه به دیدگاه تئوری نمایندگی، اثربخشی کمیته های حسابرسی بر اساس ویژگی های آن است (ایکا و گزالی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ گارسیا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). با توجه به پژوهش لین و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۶)، حسابرسانی که مستقل هستند، در

<sup>9</sup> -Siagian & Tresnaningsih

<sup>10</sup> -Baxter & Cotter

<sup>11</sup> -Badolato et al

<sup>12</sup> -He & Yang

<sup>13</sup> -Sharma & Kuang

<sup>14</sup> -Hoitash & Hoitash

<sup>15</sup> -Mohamad et al

<sup>1</sup> -Ika & Ghazali

<sup>2</sup> -Garcia et al

<sup>3</sup> -Lin et al

<sup>4</sup> -Mustafa & Youssef

<sup>5</sup> -Yang & Krishnan

<sup>6</sup> -Yunos

<sup>7</sup> -Bradbury et al

<sup>8</sup> -Garcia et al

حسابرسی آن باید روی چه موضوعاتی توجه خاص بنماید با این وجود تفاسیر دیگری نیز در این زمینه وجود دارد. (دفوند و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰).

نظریه کیفیت سود برای اولین بار توسط تحلیل گران مالی و کارگزاران بورس اوراق بهادار مطرح شد. آن‌ها استنباط کردند، سود گزارش شده قدرت سودآوری شرکت‌ها را آن چنان نشان نمی‌دهد که به ذهن متبادر گردد. آن‌ها دریافتند که تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌ها به دلیل نقاط ضعف متعدد در اندازه گیری اطلاعات حسابداری کار مشکلی است. برای بیان سودمندی در تعیین ارزش شرکت تنها به مقدار گزارش شده نباید توجه کرد، بلکه باید به کیفیت سود گزارش شده نیز توجه نماییم. منظور از کیفیت سود، زمینه بالقوه رشد سود و میزان احتمال تحقق سودهای آتی است. اسکپیر و وینسنت<sup>۴</sup> (۲۰۰۳)، مفاهیم را که از ویژگی‌های زمانی سود ناشی می‌شود به عنوان کیفیت سود در نظر می‌گیرند؛ پایداری، قابلیت پیش بینی و تغییرپذیری. فرانسیس و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۴)، اسکولر<sup>۶</sup> (۲۰۰۴)، کیفیت سود را به شکل رابطه بین اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی تعریف می‌کنند و سودهایی را با کیفیت‌تر می‌دانند، که کیفیت اقلام تعهدی آن‌ها بیشتر باشد. پنمن و ژانگ<sup>۷</sup> (۲۰۰۲)، ریچاردسون<sup>۸</sup> (۲۰۰۳)، پایداری سود را به عنوان کیفیت سود در نظر می‌گیرند. میخائیل و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۰۳)، کیفیت سود را به میزانی که سودهای گذشته شرکت با جریان‌های نقدی مرتبط است در نظر می‌گیرند و بنابراین، به ارزش پیش‌بینی توجه می‌کنند. در تحقیقات حسابداری خصوصیات سری‌های زمانی سود بیش از سایر اجزای تشکیل دهنده مفهوم کیفیت سود مورد بررسی قرار داده شده‌اند (اسلوان<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۶، ۲۹۲). کیفیت بالای سود می‌تواند میزان ثبات و دوام سود را نشان دهد. سود پایدار به دلیل استمرار آن مطلوب است. تحلیلگران معمولاً بر سودهای بادوام و مستمر تأکید می‌ورزند. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، سودهای بادوام به دلیل ثبات آن‌ها مطلوب هستند. صرف نظر از میزان و جهت تغییرات سود، پایداری بیانگر آن است که تغییرات سود دوره جاری تا چه حدی در دوره‌های مختلف پایدار است (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸، ۱۱۲). همچنین کیفیت بالای سود می‌تواند توان سود در پیش‌بینی سودهای آینده را نشان دهد. پیش‌بینی پذیری یکی از اجزای ویژگی کیفی مربوط بودن است و از دیدگاه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری حائز اهمیت است. این ویژگی از دیدگاه تحلیل گران با اهمیت

نسبت به مؤسسات بدون حسابرسان بزرگ دارند. بر طبق تئوری نمایندگی، مکانیسم‌های نظارت داخلی و خارجی مورد نیاز است تا تضاد منافع بین مدیران و سهامداران کاهش یابد و افزایش کیفیت نظارت می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی را نیز کاهش دهد (جنسن و مک‌لینگ<sup>۱</sup>، ۱۹۷۶). همچنین تئوری وابستگی منابع پیشنهاد می‌دهد که مکانیسم‌های نظارت داخلی و خارجی شرکت که دارای دانش و تخصص متفاوتی هستند، منابع مهم را به شرکت می‌رساند که این منجر به افزایش نظارت شرکت و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (هیلمان و دایزیل<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳).

چرخش حسابرسان نیز در راستای بهبود اثربخشی حسابرسی مورد تأکید واقع شده است. چرخش اجباری حسابرسان، ابزاری برای جلوگیری از عمیق شدن رابطه مؤسسه حسابرسی با شرکت صاحبکار محسوب شده که از این طریق استقلال حسابرسان خدشه‌دار نمی‌گردد؛ اما چرخش اجباری حسابرسان دارای معایبی نیز هست. در گزارش کدبری (۱۹۹۲) آمده است که چرخش حسابرسان منجر به از دست رفتن اعتماد و اطمینان بین حسابرس و شرکت صاحبکار می‌گردد. از معایب دیگر چرخش حسابرسان می‌توان به نادیده انگاشتن شناخت عمیق حسابرس از فعالیت شرکت صاحبکار اشاره نمود که در نتیجه رابطه نزدیک با آن شرکت ایجاد شده است. چرخش حسابرسان مستقل در دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار ایران نیز مورد توجه قرار گرفته است. در بند ۱۰ این دستورالعمل آمده است که مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. در ادبیات موضوع در ارتباط با چرخش حسابرسان دو دیدگاه وجود دارد: دیدگاه مخالف چرخش حسابرس و دیدگاه موافق چرخش حسابرس دیدگاه مخالف چرخش حسابرس دیدگاه اول بیان می‌دارد که هر چه دوره تصدی حسابرس کمتر باشد کیفیت سود نیز پایین‌تر خواهد بود. یا به بیان دیگر دوره تصدی بیشتر حسابرس با کیفیت سود بیشتر مرتبط است. یافته‌های فوق را می‌توان مطابق با تئوری یادگیری در روانشناسی تفسیر کرد بر این اساس افزایش دانش تخصصی در ارتباط با مشتری و انجام یک حسابرسی مؤثر زمان بر است. با افزایش سال‌های ماندگاری حسابرس در یک شرکت، دانش وی از آن شرکت بیشتر می‌شود و می‌داند که برای

6- Scholer

7- Penman & Zhang

8- Richardson

9- Mikhail et al

10- Sloan

1- Jensen & Meckling

2- Hillman & Dalziel

3- Defond et al

4- Schipper & Vincent

5- Francis et al

شده برای حسابرس با معیارهای کیفیت ارقام تعهدی، پایداری سود، هموارسازی سود و محافظه کاری سود، ارتباط معکوس معنادار و با معیار بهنگام بودن سود، ارتباط مستقیم معناداری داشته اما با معیارهای قابل پیش بینی سود و شاخص های ارزشی آن ارتباط معناداری ندارد.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۲)، در بررسی نقش ویژگی های حسابرس در کیفیت سود دریافتند که رابطه معناداری بین ویژگی های حسابرس و ابعاد مورد مطالعه کیفیت سود وجود ندارد. به عبارتی دوره تصدی حسابرس اثر معناداری بر کیفیت سود نداشته است.

ترابی نژاد (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان بررسی اثر دوره تصدی و اندازه حسابرس بر کیفیت سود نشان می دهد که بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین دوره تصدی کوتاه مدت حسابرس تاثیر معنی داری بر کیفیت سود ندارد و بین اندازه حسابرس و کیفیت سود رابطه معناداری وجود ندارد.

#### ۲-۲-۲- پیشینه پژوهش های خارجی

خلیف و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی محافظه کاری حسابداری و سودآوری شرکت ها نشان می دهند که محافظه کاری شرطی (غیرشرطی) با سودآوری پایین تر (بالا تر) فروش همراه است و محافظه کاری بر سودآوری خرید تاثیر می گذارد.

ال-راساس و کاماردین<sup>۲</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان - کیفیت سود و ویژگی های حسابرسی در بازار با مالکیت متمرکز نشان دادند که استقلال کمیته حسابرسی و سرمایه گذاری در حسابرسی داخلی با کیفیت سود رابطه مثبتی دارد و تمرکز مالکیت با کیفیت سود پایین تر همراه است.

اینایلو و ماناگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)، دریافتند که استقلال حسابرس، ارائه خدمات غیر حسابرسی به نظر می رسد ارتباط مثبتی با سرمایه در گردش غیر طبیعی ارقام تعهدی که شاخصی از کیفیت کمتری از سود است داشته است.

سلیمان و رقب<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان اثربخشی کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی و دستکاری سود نشان دادند که استقلال کمیته حسابرسی؛ تجربه اعضای کمیته حسابرسی؛ جلسات کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط

بده، جز ضروری ارزش گذاری است. این بعد از کیفیت سود بیان می کند که سود سال آتی بر اساس تغییرات در سود سال جاری قابل پیش بینی است (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸، ۱۱۳).

#### ۲-۲-۲- پیشینه پژوهش

##### ۲-۲-۱- پیشینه پژوهش های داخلی

مرادی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان ارتباط کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی با سیاست تقسیم سود نشان دادند که بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی با سیاست تقسیم سود ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد و بین اهرم مالی و نسبت ارقام تعهدی با سیاست تقسیم سود ارتباط معکوس و معناداری وجود دارد.

حیدری و حسینی (۱۳۹۷)، در بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود نشان می دهند که بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرس رابطه منفی معناداری وجود دارد.

مرادی و عرب (۱۳۹۶)، در بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت سود نشان می دهند که اندازه کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی سبب افزایش کیفیت سود شرکت ها می شود.

پیری و صدقیانی (۱۳۹۵)، در بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرس با کیفیت سود نشان می دهند افزایش دوره تصدی حسابرس بر میزان ارقام تعهدی می افزاید و در نتیجه از کیفیت سود کاسته می شود، در حالی که با افزایش میزان تغییر حسابرس از میزان ارقام تعهدی کاسته شده و بر میزان کیفیت سود افزوده می شود.

گوران و قنبری (۱۳۹۵)، در بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود نشان دادند که اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت سود تاثیر مثبت و معناداری دارد. دوره تصدی حسابرس بر کیفیت سود تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فیل سرابی و همکاران (۱۳۹۵)، در بررسی تاثیر ویژگی های حسابرس بر کیفیت سود و عملکرد نشان می دهند که برخورداری حسابرس از ویژگی های خاص، رفتار فرصت طلبانه و سودجویانه مدیران را محدود می کند و در نتیجه کیفیت سودهای حسابداری و عملکرد شرکت ها بهبود خواهد یافت و در نتیجه زمینه اعتماد بیشتر سرمایه گذاران به بازار سرمایه فراهم می شود.

صفرزاده (۱۳۹۳)، در پژوهش خود با عنوان نقش ویژگی های حسابرس در بهبود کیفیت سود دریافتند که شاخص معرفی

<sup>3</sup> -Ianniello & Manag

<sup>4</sup> -Soliman & Ragab

<sup>1</sup> -Khalilov et al

<sup>2</sup> -Al-Rassas & Kamardin

به مقیاس مشترک تبدیل می‌کند و با روش‌های آماری رابطه بین ویژگی‌های مطالعات و یافته‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهد. مهم‌ترین مزیت مطالعات فراتحلیل این است که آن‌ها با ادغام نتایج مطالعات مختلف، متغیرهای ساختاری تعدیل‌کننده در نتایج مطالعات گذشته را شناسایی و قدرت مطالعه را در جهت یافتن نتایج معنادار افزایش می‌دهند. ما نیز برای خلاصه نمودن یافته‌های مربوط به فراتحلیل ویژگی‌های حسابرس و کیفیت سود، روش فراتحلیل را بکار بردیم. این روش در حسابداری در دنیا روش نوینی تلقی می‌شود و در ایران نیز در حوزه حسابداری کمتر مورد استفاده قرار گرفته است. هدف اصلی، ادغام نتایج مطالعات انجام گرفته به منظور دستیابی به نتیجه‌ای تعمیم‌پذیر به تمام مطالعات با قلمرو زمانی متفاوت و تعیین دلایل وجود تضاد میان نتایج مطالعات، از طریق تعیین روابط میان متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش است. یکی از اساسی‌ترین مفاهیم در ادبیات فراتحلیل، مفهوم اندازه اثر  $r$  است. اندازه اثر به معنای میزان تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. اگر مطالعه فقط آماره‌های  $t$  و یا  $z$  را ارائه کرده باشد، آماره  $r$  بدین صورت محاسبه می‌گردد:

$$r = \sqrt{\frac{t^2}{t^2 + df}} \quad (1)$$

$$r = \frac{z}{\sqrt{N}} \quad (2)$$

که در معادله ۲،  $N$  تعداد نمونه و  $df$  درجه آزادی است که بر مبنای تعداد نمونه و پارامترهای برآورد در رگرسیون قابل محاسبه است. گام اصلی برای محاسبه میانگین همبستگی  $r$  و برآورد واریانس جامعه باید دنبال شود. این سه مرحله عبارت‌اند از: محاسبه میانگین همبستگی با استفاده از معادله زیر:

$$\bar{r} = \frac{\sum (r_i \cdot N_i)}{\sum N_i} \quad (3)$$

که در آن،  $N_i$  اندازه نمونه تحقیق  $i$  و  $r$  ضریب همبستگی برآورد شده برای تحقیق  $i$  است. واریانس مشاهده و خطای واریانس نمونه، به ترتیب با استفاده از معادلات ۴ و ۵ برآورد می‌شوند:

$$S_e^2 = \frac{(1 - \bar{r}^2)^2 k}{\sum N_i} \quad (4)$$

منفی و معناداری با ارقام تعهدی اختیاری دارند و ارتباط معنی‌داری بین اندازه کمیته حسابرسی و سطح ارقام تعهدی اختیاری وجود داشته است.

همیلتون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی با عنوان آیا چرخش حسابرس بر کیفیت سود اثر گذار است؟ دریافتند که تغییر حسابرس با ارقام تعهدی کمتر (کیفیت سود بالاتر) در ارتباط است. این رابطه برای موسسات بزرگتر، از شدت بیشتری برخوردار است.

براو<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، در بررسی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت سود نشان داد، شرکت‌هایی با مربوط بودن و قابلیت اتکای بالای سود در مقایسه با شرکت‌هایی که مربوط بودن و قابلیت اتکای سود آن‌ها پایین است، ضریب واکنش سود و قدرت توضیحی رگرسیون قیمت/سود بالاتری دارند.

### ۳- تدوین فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اصلی:** معیارهای متفاوت کیفیت سود، رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و کیفیت سود را تعدیل می‌کند.

**فرضیه فرعی اول:** میان ویژگی‌های حسابرس و کیفیت ارقام تعهدی ارتباط معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی دوم:** میان ویژگی‌های حسابرس و پایداری سود ارتباط معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی سوم:** میان ویژگی‌های حسابرس و قابلیت پیش بینی سود ارتباط معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی چهارم:** میان ویژگی‌های حسابرس و هموارسازی سود ارتباط معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی پنجم:** میان ویژگی‌های حسابرس و به موقع بودن سود ارتباط معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی ششم:** میان ویژگی‌های حسابرس و محافظه کاری ارتباط معناداری وجود دارد.

### ۴- روش شناسی پژوهش

#### ۴-۱- روش پژوهش

به کارگیری نتایج متناقض پژوهش‌ها، انتشار تفاسیر، ارزش یابی و شناخت نقاط ضعف آن‌ها نیازمند راه حلی است که مبتنی بر بازبینی و تحلیل جامع تر با استفاده از یک روش ترکیبی به نام فراتحلیل یا متا آنالیز باشد. فراتحلیل، مجموعه روش‌های آماری است که برای حل تناقض حاصل از پژوهش‌های همبستگی که به طور مستقل و در ارتباط با یک موضوع واحد انجام گرفته‌اند به کار می‌رود. فراتحلیل نتایج مطالعات مختلف را

<sup>2</sup>-Braua

<sup>1</sup>- Hamilton et al

۰/۰۹۵ حول میانگین اندازه اثر و برای ارزیابی معناداری فرضیه صفر  $H_0: r = 0$  استفاده شده است. (هانتز و اشمیت، ۲۰۰۰). به دلیل اینکه واریانس بین اندازه های اثر، می تواند از عوامل دیگری به جز خطای نمونه گیری ناشی شوند (هانتز و همکاران، ۱۹۸۲). آزمون همگنی به این دلیل به کار گرفته می شود که واریانس بین اندازه های اثر، ممکن است تنها به دلیل خطای نمونه گیری به وجود نیامده باشد. اگر مقدار  $Q$  به دست آمده، از مقدار بحرانی نگاره کای دو بزرگتر باشد، فرض متجانس بودن اندازه اثرها رد می شود و باید از تحلیل بر اساس ترکیب اندازه اثرها پرهیز نمود و به کمک نظریه های پیشین، دنبال تبیین و توضیح این عدم تجانس بود. مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می رود واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد به زیرگروه هایی تقسیم می گردد و آزمون تأثیر متغیر تعدیل کننده،

$$\left[ \bar{r} - \left( \sqrt{\frac{S_r^2}{k}} \right) z_{0.975}; \bar{r} + \left( \sqrt{\frac{S_r^2}{k}} \right) z_{0.975} \right] = \left[ \bar{r} - \left( \sqrt{\frac{S_r^2}{k}} \right) (1.96); \bar{r} + \left( \sqrt{\frac{S_r^2}{k}} \right) (1.96) \right]$$

برای هر یک از این زیرگروه ها انجام می شود. جامعه مورد بررسی در این تحقیق، مقالات (حاصل از پژوهش های تجربی انجام شده) در ارتباط با ویژگی های حسابرس و کیفیت سود در کل دنیا می باشد و از تارنمای مجله های خارجی (مقاله های منتشر شده در بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۲۰) و پایگاه اینترنتی نشریه های علمی پژوهشی داخلی (مقاله های منتشر شده طی سال های ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹) شناسایی و جمع آوری شدند. در نهایت، از مجموع ۲۷۷ مطالعه جمع آوری شده، با توجه به محدودیت های اعمال شده و با استفاده از روش حذف سیستماتیک، در نهایت ۵۰ مطالعه مورد تجزیه و تحلیل واقع شده است.

در این نوشتار مقالات خارجی از مجلات نمایه شده در پایگاه تامسون رویترز (ISI) که دارای Journal Impact Factor بالای یک باشند و همچنین مجلات فهرست شده توسط ABCD که دارای درجه A\*, A هستند و مجلات فهرست شده توسط ABS که دارای درجه A\*, A, B و نیز مجلات نمایه شده توسط SJR که دارای درجه Q1 باشند استفاده شده و مقالات داخلی از فهرست نشریات علمی دارای اعتبار وزارت علوم، تحقیقات و فناوری در رشته حسابداری و مالی استفاده شده است. (پیوست)

$$S_r^2 = \frac{\sum N_i (O_i - \bar{r})^2}{\sum N_i} \quad (5)$$

که در آن  $k$  تعداد مطالعات مورد بررسی در فرا تحلیل است، واریانس به منظور برآورد فاصله اطمینان با استفاده از معادله زیر به دست می آید:

$$\frac{S_r^2}{k} \quad (6)$$

سپس برای آزمون معناداری مقدار کلی اندازه اثر، این مقدار با بهره گیری از فرمول زیر در یک فاصله اطمینان برآورد می شود:

(۷)

فاصله اطمینان ۹۵٪ که صفر را شامل نشود، ارتباط معناداری میان متغیر مستقل و وابسته را نشان می دهد. در غیر این صورت، ارتباط معناداری میان متغیرها وجود ندارد. همچنین به منظور تعیین واریانس بین مشاهدات و میزان امکان ادغام مطالعات در دست بررسی برای دستیابی به نتیجه واحد، آزمون تجانس مطالعات و اثرات تعدیلی، آزمون آماری کای دو  $\chi^2$  از طریق رابطه ۸ اجرا می شود (هانتز، ۱۹۸۸).

$$\chi^2_{k-1} = \frac{N S_r^2}{(1 - r^2)^2} \quad (8)$$

اساس این آزمون مبتنی بر این واقعیت است که به دلیل تفاوت زیاد در یافته های مطالعات مختلف که ناشی از تفاوت های محیطی، اختلاف در روش شناسی، تنوع زیاد در روش تحلیل و گزارش نتایج و کیفیت نسبی مطالعات می باشد؛ ادغام آنها به احتمال زیاد منطقی نبوده و نتایج قابل اتکایی از آن به دست نمی آید؛ به خصوص اینکه برای محاسبه هر یک از متغیرهای مورد بررسی، سنجه های گوناگونی در مطالعات مورد بررسی استفاده شده است. در این راستا و به منظور جلوگیری از خطای نوع اول، در این تحقیق از یک مدل اثرات تصادفی با استفاده از عنوان خطای استاندارد به منظور ایجاد یک فاصله اطمینان

جدول ۱- نحوه انتخاب مطالعات برای انجام فراتحلیل

| تعداد | مطالعات  |
|-------|--|
| ۲۸۱   | تعداد مطالعات  |
| ۲۳۹   | مجموع مطالعات در مجلات خارجی از سال ۲۰۰۵ تا ۲۰۲۰                                       |
| (۱۳۳) | معیارهای حذف مطالعات خارجی: تعداد مقالاتی که دارای شاخص های مورد نظر پژوهش حاضر نبودند |
| (۳۷)  | مقاله‌هایی که روش آماری یکسانی نداشتند.  |
| (۱۶)  | مقاله‌هایی که با متغیرهای موضوع پژوهش ارتباطی نداشتند.                                 |
| (۳۱)  | مقالاتی که قبل از سال ۲۰۰۵ چاپ شده اند.  |
| ۲۲    | تعداد نهایی مطالعات خارجی  |
| ۴۲    | مجموع مطالعات در مجلات داخلی از سال ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۹                                       |
| (۵)   | معیارهای حذف مطالعات داخلی: مقالاتی که در کنفرانس‌ها و همایش‌ها نمایه شدند             |
| (۹)   | مقاله‌هایی که ضریب همبستگی پیرسون یا آماره تبدیل‌پذیر به آن را گزارش نکرده‌اند.        |
| ۲۸    | تعداد نهایی مطالعات داخلی  |
| ۵۰    | نمونه نهایی  |

PTBI<sub>t+1</sub>: سود قبل از کسر مالیات بر کل دارایی در دوره t+1

PTBI<sub>t</sub>: سود قبل از کسر مالیات بر کل دارایی در دوره t

۳- قابلیت پیش بینی سود: بر اساس کار فرانسیس و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴)، با استفاده از ریشه دوم واریانس خطای برآورد شده از معادله پایداری سود و به شرح مدل (12) اندازه گیری شده است (شاهعلیزاده و همکاران، ۱۳۹۲):

$$Pred_{j,t} = \sqrt{\sigma^2(v_{j,t})} \quad (12)$$

در این مقیاس  $\sigma^2(v_{j,t})$  واریانس باقیمانده های مدل پایداری سود را نشان میدهد، مقادیر بزرگتر برای Pred بیان کننده قابلیت پیش بینی کمتر سود و در نتیجه کیفیت پایین تر سود است.

۴. هموارسازی سود: از طریق مدل (۱۳)، بررسی می گردد:

(۱۳) انحراف معیار سود عملیاتی به جمع دارایی های اول دوره = هموار سازی سود / انحراف معیار جریان نقد عملیاتی به جمع دارایی های اول دوره

کمتر بودن این نسبت بیانگر هموارسازی بیشتر سود و در نتیجه کیفیت پایین تر سود است که به معنای بالا بودن احتمال هموارسازی سود می باشد.

۵. به موقع بودن سود: با استفاده از الگوی رواندیک (۲۰۰۴) به شرح مدل (۱۴) ارائه می شود:

$$EY = b_1 + b_2 * R_{i,t} + e_{i,t} \quad (14)$$

در مدل مزبور، b2 شاخص به موقع بودن سود است.

۶. محافظه کاری سود: از معیار خان و واتس (۲۰۰۹) به شرح مدل (۱۵) استفاده می شود:

$$NI_{jt} = \beta_{1t} + \beta_{2t}D_{jt} + (\mu_{1t} + \mu_{2t}MKV_{jt} + \mu_{3t}MTB_{jt} + \mu_{4t}LEV_{jt}) * R_{jt} + (\lambda_{1t} + \lambda_{2t}MKV_{jt} + \lambda_{3t}MTB_{jt} + \lambda_{4t}LEV_{jt}) * D_{jt} + (\delta_{1t}MKV_{jt} + \delta_{2t}MTB_{jt} + \delta_{3t}LEV_{jt} + \delta_{4t}D_{jt}MKV_{jt} + \delta_{5t}D_{jt}MTB_{jt} + \delta_{6t}D_{jt}LEV_{jt}) + \epsilon_{jt} \quad (15)$$

۴-۳- متغیرهای پژوهش

۴-۳-۱- متغیر وابسته

متغیر وابسته کیفیت سود می باشد، که شاخص های آن در ادامه تشریح می گردد:

۱- کیفیت ارقام تعهدی: با مدل دچو و دچیو<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) در مدل

CF: وجوه نقد عملیاتی که به منظور همکن سازی بر کل دارایی های سال قبل تقسیم می شود.

WCACC: مجموع ارقام تعهدی در گردش که در مدل (۱۰)، به دست می آید:

$$WC - ACC_{it} = (\Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} + \Delta STD_{i,t}) / A_{i,t-1} \quad (10)$$

ΔCA: تغییرات در دارایی جاری؛ ΔCL: تغییرات در بدهی جاری؛ ΔCash: تغییرات در وجه نقد؛ ΔSTD: تغییرات در تسهیلات دریافتی کوتاه مدت؛ A: کل دارایی ها.

۲- پایداری سود: که بر اساس مدل رگرسیون (11)، بررسی می شود:

$$PTBI_{t+1} = Y_0 + Y_1 PTBI_t + e_{t+1} \quad (11)$$

NI<sub>jt</sub>: سود خالص قبل از ارقام غیرمترقبه به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام زدر پایان سال.

R<sub>jt</sub>: بازده سهام شرکت ز طی سال مالی t

D<sub>jt</sub>: تغییر مجازی. اگر R < ۰ باشد برابر ۰ و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

MKV<sub>jt</sub>: لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت ز طی سال مالی t

MTB<sub>jt</sub>: نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت ز در پایان سال مالی t؛ LEV<sub>jt</sub>: نسبت بدهی به

<sup>2</sup> Francis

<sup>1</sup> - Decho & Dicho



صورت های مالی بخش هزینه های اداری و عمومی و معین سایر هزینه ها استخراج شده است .

۶. تخصص حسابر س در صنعت: با استفاده از دو رویکرد سهم بازار و سهم پرتفوی مؤسسه حسابر سی محاسبه می شود که در این تحقیق از رویکرد سهم بازار استفاده می شود. سهم بازار حسابر سان نیز به شرح مدل (۱۸) محاسبه می شود:

$$\left(\frac{1}{IF}\right) * \left(\frac{1}{2}\right) < \left(\frac{EA}{EAT}\right) \quad (18)$$

مجموعه دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابر سی خاص در یک صنعت خاص (EA<sup>1</sup>) تقسیم بر مجموع دارایی های کل صاحبکاران در این صنعت (EAT<sup>2</sup>)، می شود. موسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آنها (یعنی عبارت سمت راست معادله) بیش از عبارت یک بر روی تعداد شرکت های موجود در یک صنعت (IF<sup>3</sup>) ضرب بر یک تقسیم بر دو (یعنی عبارت سمت چپ معادله) باشد (حاجیها و سبحانی، ۱۳۹۱).

#### ۵- یافته های پژوهش

نتایج حاصل از اجرای فراتحلیل بر کل نمونه آماری، شامل مطالعات داخلی و خارجی در جدول های جداگانه ای منعکس شده است. در رویکرد فراتحلیل برای آزمون فرضیه های پژوهش ابتدا به آزمون ناهمگونی اندازه اثر توجه می شود تا براساس آن، نوع الگوی فراتحلیل استفاده شده برای آزمون فرضیه مدنظر تعیین شود. در صورت همگون بودن داده ها از الگوی آثار ثابت و در صورت ناهمگون بودن نیز از الگوی آثار تصادفی استفاده می شود، که نتایج در جدول (۲) ارائه می گردد:

دارایی شرکت ز در پایان سال مالی t؛ t<sub>t</sub> : باقیمانده یا پسماند مدل

مدل (۱۵) را با استفاده از رگرسیون مقطعی سالانه برآورد کرده و رابطه (۱۶) محافظه کاری شرطی محاسبه میشود:

$$C - SCORE \quad (16) \\ = \lambda_{1t} + \lambda_{2t} MKV_{jt} \\ + \lambda_{3t} MTB_{jt} + \lambda_{4t} LEV_{jt}$$

#### ۲-۳-۴- متغیر مستقل

متغیر مستقل ویژگی های حسابر س می باشد که به تشریح شاخص های آن پرداخته خواهد شد:

۱. استقلال حسابر س: که از مدل (۱۷) استفاده میشود:

$$RI = 1 - (HC/I) * 100 \quad (17)$$

RI: نسبت استقلال حسابر س، HC: حق الزحمه حسابر سی در سال مورد نظر، I: کل درآمد مؤسسه حسابر سی در سال مورد نظر. در این مدل فرض بر این است هر اندازه میزان دریافتی های حسابر س از محل یک صاحبکار کمتر باشد آنگاه حسابر س توانایی بیشتری برای مقاومت در برابر رفتارهای فرصت طلبانه صاحبکار خواهد داشت.

۲. چرخش حسابر س (دوره تصدی): تعداد سالی که حسابر س در یک شرکت حسابر سی می کند.

۳. اندازه مؤسسه حسابر سی: سازمان حسابر سی و مؤسسه حسابر سی مفید راهبر به عنوان مؤسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا (درجه ۱) و در مقابل سایر مؤسسات حسابر سی (مؤسسات حسابر سی عضو جامعه حسابداران رسمی)، که اندازه آن ها نسبت به سازمان حسابر سی کوچک تر است، به عنوان مؤسسات دارای اعتبار و شهرت پایین (درجه ۲) در نظر گرفته می شود.

۴. ارائه خدمات غیر حسابر سی: در صورتی که حسابر س خدمات غیر حسابر سی انجام داده باشد؛ برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر.

۵. حق الزحمه پرداختی به حسابر س: برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابر سی استفاده شده است. اطلاعات مربوط به حق الزحمه حسابر سی از یادداشتهای همراه

<sup>1</sup>- Employer assets

<sup>2</sup>- Employer assets total

<sup>3</sup>- Industry Firms

جدول ۲- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| فرضیه  | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته         | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              | نتیجه آزمون |
|--------|---|---------------------------|--------------|-------------|
|        |   | آماره Q                   | سطح معناداری |             |
| فرعی ۱ | ویژگی های حسابرِس و کیفیت اقلام تعهدی   | ۲۲۳/۳                     | ۰/۰۰۰        | اثر تصادفی  |
| فرعی ۲ | ویژگی های حسابرِس و پایداری سود         | ۱۰/۱۰                     | ۰/۰۷۲        | اثر ثابت    |
| فرعی ۳ | ویژگی های حسابرِس و قابلیت پیش بینی سود | ۱۸/۳۶                     | ۰/۰۰۱        | اثر تصادفی  |
| فرعی ۴ | ویژگی های حسابرِس و هموارسازی سود       | ۱۲/۸۷                     | ۰/۰۰۲        | اثر تصادفی  |
| فرعی ۵ | ویژگی های حسابرِس و به موقع بودن سود    | ۱۳/۰۵                     | ۰/۰۰۱        | اثر تصادفی  |
| فرعی ۶ | ویژگی های حسابرِس و محافظه کاری         | ۷۲/۸۰                     | ۰/۰۰۰        | اثر تصادفی  |

منبع: یافته های پژوهشگر

ناهمگونی اندازه اثر متغیرهای اشاره شده تأیید می شود؛ بنابراین به دلیل ناهمگون بودن، برای برآورد اندازه اثر این متغیرها از الگوی آثار تصادفی استفاده می شود؛ و تنها در ارتباط با ویژگی های حسابرِس و پایداری سود از اثرات ثابت استفاده می گردد. با توجه به اینکه پس از بررسی مفروضات فرا تحلیل به این نتیجه رسیدیم که باید از مدل اثر تصادفی به منظور ترکیب نتایج به منظور گزارش اندازه اثر استفاده کرد، لذا در جدول (۳)، گزارش اندازه اثر مطالعات انجام شده در مدل تصادفی (به غیر از ویژگی های حسابرِس و پایداری سود که اثرات ثابت آن در نظر گرفته شد) ارائه شده است:

در جدول (۲)، مقدار آماره Q برای کلیه متغیرها به استثنای ویژگی های حسابرِس و پایداری سود از مقدار جدول بزرگ تر و سطح معناداری آزمون Q کوچکتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است. اما از آنجا که این شاخص به افزایش تعداد اندازه اثر حساس است و با افزایش تعداد اندازه اثر توان این آزمون برای رد همگنی بالا می رود، لذا مجذور I شاخص دیگری است که به همین منظور مورد استفاده قرار می گیرد؛ مقدار I برای متغیرهای مدنظر، بزرگ تر از ۷۵ درصد است (به استثنای ویژگی های حسابرِس و پایداری سود که حدود ۵۰ درصد می باشد) که نشان می دهد ناهمگونی اندازه اثر در سطح نسبتاً بالایی قرار دارد؛ بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه یک مبنی بر

جدول ۳- آزمون فرضیه های فرعی پژوهش براساس الگوی آثار ثابت و یا تصادفی

| ردیف | ارتباط بین متغیرها                  | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آماره Z | معناداری | نتیجه     |
|------|-------------------------------------|-------------------------|--------------------------|---------|----------|-----------|
| ۱    | ویژگی حسابرِس و کیفیت اقلام تعهدی   | -۰/۱۸۰                  | (-۰/۲۲۵ و ۰/۱۳۴)         | -۷/۵۳   | ۰/۰۰۰    | تایید     |
| ۲    | ویژگی حسابرِس و پایداری سود         | -۰/۲۸۳                  | (-۰/۳۴۶ و ۰/۱۲۷)         | -۸/۰۹   | ۰/۰۰۰    | تایید     |
| ۳    | ویژگی حسابرِس و قابلیت پیش بینی سود | -۰/۱۵۸                  | (-۰/۲۵۶ و ۰/۰۵۶)         | ۳/۰۲    | ۰/۰۰۲    | تایید     |
| ۴    | ویژگی حسابرِس و هموارسازی سود       | -۰/۱۲۶                  | (-۰/۲۴۹ و ۰/۰۰۱)         | -۱/۹۴   | ۰/۰۵۲    | عدم تایید |
| ۵    | ویژگی حسابرِس و به موقع بودن سود    | -۰/۲۱۷                  | (-۰/۴۲۱ و ۰/۰۰۸)         | -۱/۸۹   | ۰/۰۵۸    | عدم تایید |
| ۶    | ویژگی حسابرِس و محافظه کاری         | ۰/۲۶۸                   | (۰/۱۶۰ و ۰/۳۷۰)          | ۴/۷۴    | ۰/۰۰۰    | تایید     |

منبع: یافته های پژوهشگر

نموده اند که نتایج فراتحلیل آنها در جداول (۴) و (۵) آمده است. فاصله اطمینان مثبت گزارش شده از این تعداد مطالعه (۰/۱۳۴ و -۰/۲۲۵) و همچنین عدد منفی، میانگین Z بیانگر ارتباط منفی معنادار بین ویژگی های حسابرِس و کیفیت اقلام تعهدی می باشد و آزمون تجانس میان مطالعات با مقدار ۲۲۳/۳ ناهمگونی زیادی را نشان می دهد.

برای بررسی فرضیه اصلی پژوهش به بررسی فرضیات فرعی مربوط به آن می پردازیم که نتایج در ادامه آمده است:  
**فرضیه فرعی اول پژوهش:** نتایج فراتحلیل فرضیه فرعی اول پژوهش در جدول (۴) و (۵) ارائه شده است:  
 در جدول (۴)، از کل ۵۰ مطالعه نمونه، ۲۹ مورد از آنها کیفیت اقلام تعهدی را به عنوان فاکتور کیفیت سود انتخاب

جدول ۴- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| نتیجه آزمون | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              |        | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته       | نام فرضیه |
|-------------|---------------------------|--------------|--------|---------------------------------------|-----------|
|             | مقدار I2                  | سطح معناداری | آمار Q |                                       |           |
| آثار تصادفی | ۸۷/۴                      | ۰/۰۰۰        | ۲۲۳/۳  | ویژگی های حسابر س و کیفیت اقلام تعهدی | فرعی ۱    |

جدول ۵- میانگین اندازه اثر و فاصله اطمینان

| فرضیه  | ارتباط بین متغیرها                    | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آمار Z | معناداری | نتیجه |
|--------|---------------------------------------|-------------------------|--------------------------|--------|----------|-------|
| فرعی ۱ | ویژگی های حسابر س و کیفیت اقلام تعهدی | -۰/۱۸۰                  | (-۰/۲۲۵ و -۰/۱۳۴)        | -۷/۵۳  | ۰/۰۰۰    | تایید |

منبع: یافته های پژوهشگر

**فرضیه فرعی دوم پژوهش:** نتایج فراتحلیل فرضیه فرعی دوم پژوهش در جدول (۶) و (۷) ارائه شده است: همچنین به علاوه ۶ مورد از پژوهش ها پایداری سود را به عنوان فاکتور کیفیت سود انتخاب کردند که نتایج فراتحلیل آنها نشان می دهد که فاصله اطمینان مثبت گزارش شده از این تعداد مطالعه (۰/۲۱۷ و -۰/۳۴۶) و همچنین عدد منفی، میانگین Z بیانگر ارتباط منفی معنادار بین ویژگی های حسابر س و پایداری سود می باشد و آزمون تجانس میان مطالعات با مقدار ۱۰/۱۰ ناهمگونی متوسط را نشان می دهد.

جدول ۶- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| نتیجه آزمون | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              |        | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته | نام فرضیه |
|-------------|---------------------------|--------------|--------|---------------------------------|-----------|
|             | مقدار I2                  | سطح معناداری | آمار Q |                                 |           |
| آثار ثابت   | ۵۰/۵۰                     | ۰/۰۰۰        | ۱۰/۱۰۲ | ویژگی های حسابر س و پایداری سود | فرعی ۲    |

جدول ۷- میانگین اندازه اثر و فاصله اطمینان

| فرضیه  | ارتباط بین متغیرها              | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آمار Z | معناداری | نتیجه |
|--------|---------------------------------|-------------------------|--------------------------|--------|----------|-------|
| فرعی ۲ | ویژگی های حسابر س و پایداری سود | -۰/۲۸۳                  | (-۰/۳۴۶ و -۰/۲۱۷)        | -۸/۰۹  | ۰/۰۰۰    | تایید |

منبع: یافته های پژوهشگر

**فرضیه فرعی سوم پژوهش:** نتایج فراتحلیل فرضیه فرعی سوم پژوهش در جدول (۸) و (۹) ارائه شده است: در ادامه ۵ مورد از پژوهش ها قابلیت پیش بینی سود را به عنوان فاکتور کیفیت سود انتخاب کردند که نتایج فراتحلیل آنها نشان می دهد که فاصله اطمینان مثبت گزارش شده از این تعداد مطالعه (۰/۰۵۶ و -۰/۲۵۶) و همچنین عدد مثبت، میانگین Z بیانگر ارتباط منفی معنادار بین ویژگی های حسابر س و قابلیت پیش بینی سود می باشد و آزمون تجانس میان مطالعات با مقدار ۱۸/۳۶ ناهمگونی زیادی را نشان می دهد.

جدول ۸- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| نتیجه       | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              |        | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته     | فرضیه  |
|-------------|---------------------------|--------------|--------|-------------------------------------|--------|
|             | مقدار I2                  | سطح معناداری | آمار Q |                                     |        |
| آثار تصادفی | ۷۸/۲۲                     | ۰/۰۰۱        | ۱۸/۳۶  | ویژگی حسابر س و قابلیت پیش بینی سود | فرعی ۳ |

جدول ۹- میانگین اندازه اثر و فاصله اطمینان

| فرضیه  | ارتباط بین متغیرها                      | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آمار Z | معناداری | نتیجه |
|--------|---|-------------------------|--------------------------|--------|----------|-------|
| فرعی ۳ | ویژگی های حسابر س و قابلیت پیش بینی سود | -۰/۱۵۸                  | (-۰/۲۵۶ و -۰/۰۵۶)        | ۳/۰۲   | ۰/۰۰۲    | تایید |

منبع: یافته های پژوهشگر

مطالعه (۰/۰۰۱ و ۰/۲۴۹-) و همچنین عدد منفی، میانگین Z بیانگر ارتباط منفی ولی بی معنا بین ویژگی‌های حسابرس و هموارسازی سود می باشد؛ لذا این فرضیه مورد پذیرش قرار نمی گیرد؛ آزمون تجانس میان مطالعات با مقدار ۱۲/۸۷ ناهمگونی زیادی را نشان می دهد.

**فرضیه فرعی چهارم پژوهش:** نتایج فراتحلیل فرضیه فرعی چهارم پژوهش در جدول (۱۰) و (۱۱) ارائه شده است: سه مورد از پژوهش ها هموارسازی سود را به عنوان فاکتور کیفیت سود انتخاب کردند که نتایج فراتحلیل آنها نشان می - دهد که فاصله اطمینان مثبت گزارش شده از این تعداد

جدول ۱۰- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| نتیجه آزمون | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              |         | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته  | فرضیه  |
|-------------|---------------------------|--------------|---------|----------------------------------|--------|
|             | مقدار I2                  | سطح معناداری | آماره Q |                                  |        |
| آثار تصادفی | ۸۴/۴۶                     | ۰/۰۰۲        | ۱۲/۸۷   | ویژگی های حسابرس و هموارسازی سود | فرعی ۴ |

جدول ۱۱- میانگین اندازه اثر و فاصله اطمینان

| نام فرضیه | ارتباط بین متغیرها               | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آماره Z | معناداری | نتیجه     |
|-----------|----------------------------------|-------------------------|--------------------------|---------|----------|-----------|
| فرعی ۴    | ویژگی های حسابرس و هموارسازی سود | -۰/۱۲۶                  | (-۰/۲۴۹ و ۰/۰۰۱)         | -۱/۹۴   | ۰/۰۵۲    | عدم تایید |

منبع: یافته های پژوهشگر

مطالعه (۰/۰۰۸ و ۰/۴۲۱-) و همچنین عدد منفی، میانگین Z بیانگر ارتباط منفی و بی معنا بین ویژگی های حسابرس و به موقع بودن سود می باشد؛ لذا این فرضیه نیز مورد پذیرش قرار نمی گیرد؛ آزمون تجانس میان مطالعات با مقدار ۱۳/۰۵ ناهمگونی زیادی را نشان می دهد.

**فرضیه فرعی پنجم پژوهش:** نتایج فراتحلیل فرضیه فرعی پنجم پژوهش در جدول (۱۲) و (۱۳) ارائه شده است: سه مورد از پژوهش ها به موقع بودن سود را به عنوان فاکتور کیفیت سود انتخاب کردند که نتایج فراتحلیل نشان می دهد که فاصله اطمینان مثبت گزارش شده از این تعداد

جدول ۱۲- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| نتیجه آزمون | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              |         | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته     | فرضیه  |
|-------------|---------------------------|--------------|---------|-------------------------------------|--------|
|             | مقدار I2                  | سطح معناداری | آماره Q |                                     |        |
| آثار تصادفی | ۸۴/۶۸                     | ۰/۰۰۱        | ۱۳/۰۵   | ویژگی های حسابرس و به موقع بودن سود | فرعی ۵ |

جدول ۱۳- میانگین اندازه اثر و فاصله اطمینان

| نام فرضیه | ارتباط بین متغیرها                  | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آماره Z | معناداری | نتیجه     |
|-----------|-------------------------------------|-------------------------|--------------------------|---------|----------|-----------|
| فرعی ۵    | ویژگی های حسابرس و به موقع بودن سود | -۰/۲۱۷                  | (-۰/۴۲۱ و ۰/۰۰۸)         | -۱/۸۹   | ۰/۰۵۸    | عدم تایید |

منبع: یافته های پژوهشگر

در خصوص فرضیه اصلی پژوهش نتایج بررسی ۵۰ مطالعه انجام شده پیرامون رابطه بین ویژگی های حسابرس و کیفیت سود حاکی از آن است که این مطالعات نامتجانس میباشند (به غیر از ویژگی های حسابرس و پایداری سود) 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 سود و محاسبه آماره واریانس درون گروهی می توانیم به بررسی این

**فرضیه فرعی ششم پژوهش:** نتایج فراتحلیل فرضیه فرعی ششم پژوهش در جدول (۱۴) و (۱۵) ارائه شده است: همچنین ۱۲ مورد از پژوهش ها محافظه کاری را به عنوان فاکتور کیفیت سود انتخاب کردند که نتایج فراتحلیل نشان می دهد فاصله اطمینان مثبت گزارش شده از این تعداد مطالعه (۰/۳۷۰ و ۰/۱۶۰) و همچنین عدد مثبت، میانگین Z بیانگر ارتباط مثبت معنادار بین ویژگی های حسابرس و محافظه کاری می باشد و آزمون تجانس میان مطالعات با مقدار ۷۲/۸۰ ناهمگونی زیادی را نشان می دهد.

همانگونه که در جدول (۱۶)، مشاهده می شود مقدار آزمون تجانس درون گروهی بی معنی می باشد؛ لذا معیارهای متفاوت بکار رفته در تحقیقات، یکی از عوامل تناقض در نتایج تحقیقات بوده اند؛ بنابراین مطالعات درون طبقات متجانس اند و محقق در شناسایی متغیرهای کلیدی (یعنی کیفیت اقلام تعهدی، پایداری سود، قابلیت پیش بینی سود، هموارسازی سود؛ به موقع بودن سود و محافظه کاری) خوب عمل نموده است و فرضیه اصلی اول تحقیق تایید می شود.

موضوع بپردازیم. لذا برای آزمون فرضیه اصلی اول تحقیق و بررسی این موضوع که آیا این ملاک تقسیم بندی، یعنی معیارهای متفاوت سنجش کیفیت سود، عامل تعدیل کننده رابطه دو متغیر اصلی تحقیقات (ویژگی های حسابرس و کیفیت سود) است؛ مقدار اماره حاصل از آزمون تجانس بین گروهی و درون گروهی محاسبه و ارائه شده است. نتایج حاصل از آزمون تجانس زیرگروه های فرضیه اصلی اول در جدول (۱۶) آمده است:

جدول ۱۴- آزمون ناهمگونی اندازه اثر

| نام فرضیه | ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته | آزمون ناهمگونی اندازه اثر |              |          |
|-----------|---------------------------------|---------------------------|--------------|----------|
|           |                                 | آماره Q                   | سطح معناداری | مقدار I2 |
| فرعی ۶    | ویژگی های حسابرس و محافظه کاری  | ۷۲/۸۰                     | ۰/۰۰۰        | ۸۴/۸۹    |

جدول ۱۵- میانگین اندازه اثر و فاصله اطمینان

| فرضیه  | ارتباط بین متغیرها             | میانگین وزنی اندازه اثر | فاصله اطمینان اندازه اثر | آماره Z | سطح معناداری | نتیجه فرضیه |
|--------|--------------------------------|-------------------------|--------------------------|---------|--------------|-------------|
| فرعی ۶ | ویژگی های حسابرس و محافظه کاری | ۰/۲۶۸                   | (۰/۱۶۰ و ۰/۳۷۰)          | ۴/۷۴    | ۰/۰۰۰        | تایید       |

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۱۶- نتایج حاصل از آزمون تجانس زیرگروه های فرضیه اصلی

| شاخص       | مجموع مربعات | مقدار آماره F | سطح معناداری |
|------------|--------------|---------------|--------------|
| درون گروهی | ۳۷/۶۱        | ۰/۶۰۱         | ۰/۶۹۹        |
| بین گروهی  | ۶۵۰/۵        |               |              |

منبع: یافته های پژوهشگر

### نتیجه گیری

۲۰۱۰-۲۰۰۷ نشان دادند که ویژگی های کمیته حسابرسی (استقلال کمیته حسابرسی؛ تجربه اعضای کمیته حسابرسی؛ جلسات کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی) ارتباط منفی و معناداری با اقلام تعهدی اختیاری دارند؛ خوشکار و همکاران (۱۳۹۸) نیز برای ۱۱۹ شرکت ایرانی نشان دادند که ویژگی های حسابرس (دوره تصدی) بر کیفیت اقلام تعهدی تاثیر منفی و معناداری دارد، صفر زاده (۱۳۹۲) نیز برای ۲۱۲ شرکت ایرانی نشان داد که ویژگی های حسابرس مشتمل بر تخصص حسابرس در صنعت؛ اندازه موسسه حسابرسی و چرخش حسابرس بر پایداری سود تاثیر منفی و معناداری دارد؛ به علاوه عزیزخانی و صفروندی (۱۳۹۱) نیز برای نمونه ای ۱۶۲۶ تایی (سال-شرکت) از شرکتهای ایرانی بین ویژگی حسابرس (دوره تصدی) و قابلیت پیش بینی سود رابطه منفی و معناداری یافتند؛ که در راستای نتایج پژوهش حاضر می باشد.

در حالی که دیگر نتایج حاکی از عدم وجود رابطه معنادار میان ویژگی های حسابرس با هموارسازی سود و به موقع بودن

پژوهش حاضر به دنبال فراتحلیل ویژگی های حسابرس و کیفیت سود است، در نهایت نتایج فرضیه اصلی پژوهش نشان داد پژوهش های انجام شده در زمینه عوامل مؤثر در کیفیت سود شرکت ها متعدد و ناهمگون بوده است که ضرورت انجام چنین پژوهشی را با رویکرد فراتحلیل نشان می دهد؛ از سویی نوع و شیوه اندازه گیری کیفیت سود، متغیر تعدیل کننده روابط میان آن ها محسوب می شود. نتایج فرا تحلیل حاکی از وجود رابطه منفی و معنادار میان ویژگی های حسابرس و کیفیت اقلام تعهدی؛ پایداری سود و قابلیت پیش بینی سود می باشد؛ لذا تغییرات ویژگی های حسابرس می تواند منتج به کاهش مدیریت سود (تعهدی)؛ پایداری سود و قابلیت پیش بینی سود می گردد و سبب گسترش ادبیات حسابداری در این حوزه می شود؛ لذا بایستی فرایند اجرای حسابرسی با کارایی و اثربخشی بیشتری انجام شود؛ در این راستا سلیمان و رقب (۲۰۱۴)، با استفاده از اطلاعات ۵۰ شرکت بورس اوراق بهادار مصر در طول دوره

- پیش‌بینی سودآوری شرکت‌ها در هر یک از مراحل چرخه عمر شرکت، دومین همایش ملی مدیریت نوین، شیراز.
- \* صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۹۳). نقش ویژگی‌های حسابرس در بهبود کیفیت سود، دانش حسابداری مالی (۳): ۱۰۶-۸۵.
- \* فیل سرایی، مهدی، روحانی، سمیرا. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر کیفیت سود و عملکرد شرکت-ها، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و فناوری اطلاعات و ارتباطات، تهران: شرکت خدمات برتر.
- \* گوران، فاطمه، قنبری، مهرداد. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود، چهارمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز: سازمان مدیریت صنعتی آذربایجان شرقی، دانشگاه تبریز.
- \* مرادی شاهکوه، زهرا، عرب، روح‌الله. (۱۳۹۶). بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج: دبیرخانه کنفرانس.
- \* مرادی، مجید، صفر پور، مریم، نیک طره منفرد، سوگل. (۱۳۹۸). ارتباط کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی با سیاست تقسیم سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت، (۱۲): ۱-۱۶.
- \* مهرانی، ساسان، مرادی، محمد، نخعی، منصور، مطمئن، محسن. (۱۳۹۲). نقش ویژگی‌های حسابرس در کیفیت سود، پژوهش‌های حسابداری مالی، (۲): ۹۳-۱۰۸.
- \* نمازی، محمد، بایزیدی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود، نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، (۱): ۹-۱.
- \* وکیلی فرد، حمیدرضا، مران‌جوری، مهدی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری در ایران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، (۱): ۲۰۹-۲۲۴.
- \* Ahmad-Zaluki, N.A., Wan-Hussin, W.N. (2010). "Corporate governance and earnings forecasts accuracy", *Asian Review of Accounting*, 18(1):50-67.
- \* Al-Rassas, A.H., Kamardin, H. (2015). "Directors' independence, internal audit function, ownership concentration and earnings quality in Malaysia", *Asian Social Science*, 11(15):244-256.
- \* Badertscher, B., B. Jorgensen, S. Katz, J. W. R. Kinney. (2013). "Litigation Risk and Audit Pricing, The Role of Public Equity". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2196253>.
- \* Badolato, P.G., Donelson, D.C. and Ege, M. (2014). "Audit committee financial expertise and earnings

سود می باشد؛ این نتایج مبین این است ویژگی‌های مختلف حسابرس نمی‌تواند همه ابعاد کیفی سود را تحت الشعاع قرار دهد؛ اگرچه وجود کیفیت حسابرسی تا حد زیادی از تأثیر منفی عدم تقارن اطلاعاتی بر کیفیت اطلاعات جلوگیری می‌کند، ولی به نظر می‌رسد ویژگی‌های کیفی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بالا نیست و نتوانسته هموارسازی سود و به موقع بودن سود را تحت شعاع خود قرار دهد. این نتایج در راستای نتایج صفر زاده (۱۳۹۳) مبنی بر عدم وجود رابطه معنادار میان ویژگی‌های حسابرس و هموارسازی سود و در تضاد با نتایج پژوهش هاگ و همکاران (۲۰۰۳) می‌باشد. در نهایت نتایج فرا تحلیل نشان داد که یک رابطه مثبت و معنادار میان ویژگی‌های حسابرس و محافظه‌کاری وجود دارد؛ این نتایج در راستای نتایج وکیلی فرد و مران جوری (۱۳۹۳)، مبنی بر تاثیر مثبت ویژگی‌های حسابرس بر محافظه‌کاری می‌باشد.

#### فهرست منابع

- \* بخردی نسب، وحید، ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۶). "تأثیر کیفیت سود بر رابطه بین مومنتوم و بازده اضافی سهام"، *مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار*، مقاله ۲، ۸(۳۲): ۲۱-۴۲.
- \* پیری، پرویز، برزگری صدقیانی، سمانه. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرس با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس مدل کاسنیک، پیشرفت‌های حسابداری، ۲ (پیاپی ۳): ۷۱.
- \* ترابی نژاد، احسان. (۱۳۹۱). بررسی اثر دوره تصدی و اندازه حسابرس بر کیفیت سود، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده مدیریت و اقتصاد.
- \* حاجیه‌ها، زهره، سبحانی، ندا. (۱۳۹۱). بررسی تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر هزینه سرمایه و نرخ بهره استقراض شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۳): ۳۵-۴۶.
- \* حیدری، موسی، نارنجی، موسی. (۱۳۹۵). تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر به موقع بودن گزارشگری مالی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه رازی، دانشکده علوم اجتماعی.
- \* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). *فلسفه حسابرسی*، تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- \* شاه علیزاده، بیتا، زنجیردار، مجید، جوانمرد، حبیب‌الله. (۱۳۹۲). بررسی کارایی نسبت دوپونت تعدیل شده آن برای

- \* Khalilov, Akram And Garcia Osmá, Beatriz.(2019). "Accounting Conservatism And The Profitability Of Corporate Insiders". Available At SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3362468> Or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3362468>.
- \* Lee, T. (1993). "Corporate audit theory". London: Chapman & Hall.
- \* Lin, J.W., Li, J.F. and Yang, J.S. (2006). "The effect of audit committee performance on earnings quality", *Managerial Auditing Journal*, 21(9): 921-933.
- \* Liu, M. C., Tiras, S. L., & Zhuang, Z. (2014). "Audit committee accounting expertise, expectations management, and nonnegative earnings surprises". *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(2): 145-166.
- \* Mansor, N., Che-Ahmad, A., Ahmad-Zaluki, N.A. and Osman, A.H. (2013). "Corporate governance and earnings management: a study on the Malaysian family and non-family owned PLCs", *Procedia Economics and Finance*, 7(2): 221-229.
- \* Mikhail, M.Walther, B.Willis, R. (2003). "Reactions to dividend changes conditional on earning quality", *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 18(1):121-151.
- \* Mohamad, M.H.S., Rashid, H.M.A. and Shawtari, F.A.M. (2012). "Corporate governance and earnings management in Malaysian government linked companies: the impact of GLCs' transformation policy", *Asian Review of Accounting*, 20(3): 241-258.
- \* Mustafa, S.T. and Youssef, N.B. (2010). "Audit committee financial expertise and misappropriation of assets", *Managerial Auditing Journal*, 25(3): 208-225.
- \* Richardson, S., Sloan, R., Soliman, M., & Tuna, I. (2003). "The Implications of Firm Growth and Accounting Distortions for Accruals and Profitability", *The Accounting Review*, 81(5): 713-743.
- \* Romano, R. (2005). "The Sarbanes-Oxley Act and the making of quack corporate governance". *Yale Law Journal*, 114 (7) : 1521-1612.
- \* Saleh, N.M., Iskandar, T.M. and Rahmat, M.M. (2007). "Audit committee characteristics and earnings management: evidence from Malaysia", *Asian Review of Accounting*, 15(2): 147-163.
- \* Salleh, N.M.Z.N. and Haat, M.H.C. (2014). "Audit committee and earnings management: pre and post MCCG", *International Review of Management and Business Research*, 3(1): 307-318.
- \* Sharma, V.D. and Kuang, C. (2014). "Voluntary audit committee characteristics, incentives, and aggressive earnings management: evidence from New Zealand", *International Journal of Auditing*, 18(1): 76-89.
- \* Siagian, F.T. and Tresnaningsih, E. (2011). "The impact of independent directors and independent audit committees on earnings quality reported by Indonesian firms", *Asian Review of Accounting*, 19(3): 192-207.
- \* Sloan,(1996). "Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings?", *the accounting review*, 71(5):289-315.
- \* Soliman, M.M. and Ragab, A.A. (2014). "Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: the role of status", *Journal of Accounting and Economics*, 58(2): 208-230.
- \* Baxter, P. and Cotter, J. (2009). "Audit committees and earnings quality", *Accounting & Finance*, 49(2): 267-290.
- \* Bradbury, M., Mak, Y.T. and Tan, S.M. (2006). "Board characteristics, audit committee characteristics and abnormal accruals", *Pacific Accounting Review*, 18(2): 47-68.
- \* Braua, A. (2006). "Using the FASB qualitative characteristics in earning quality measures", pro Quest information and learning company, UMI number. 3208143.
- \* Defond,P. D,skinner. (2000). "Earnings management:reconciling the views of accounting academics",practitioners and regulators.*Accounting Horizons*:235-250.
- \* Francis J. & S. Micheal. (2008). "A Re-Examination of the Persistence of Accruals and Cash Flow". *Journal of Accounting and Economics*, 43(2): 413-451.
- \* Francis, J., Olsson, P., & Schipper, K.(2004). "Costs of equity and earnings attributes". *The Accounting Review*,79(2):967-1010.
- \* Garcia, L.S., Barbadillo, E.R. and Perez, M.O. (2012). "Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies", *Journal of Management & Governance*, 16(2): 305-331.
- \* Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. & Taylor, S. (2011). "Audit Partner Rotation, Earnings Quality and Earnings Conservatism". Working Paper, School of Accounting, University of New South Wales, Australia.
- \* He, L. and Yang, R. (2014). "Does industry regulation matter? New evidence on audit committees and earnings management", *Journal of Business Ethics*, 123(4): 573-589.
- \* Hillman, A.J. and Dalziel, T. (2003). "Boards of directors and firm performance: integrating agency and resource dependence perspectives", *The Academy of Management Review*, 28(3): 383-396.
- \* Hillman, A.J. and Dalziel, T. (2003). "Boards of directors and firm performance: integrating agency and resource dependence perspectives", *The Academy of Management Review*28(3): 383-396.
- \* Hodge, F. (2003). "Investors perceptions of earnings quality, auditor independence, and the usefulness of audited financial information", *supplement accounting horizons*:37-48.
- \* Hogan, C. E., and M. S. Wilkins. (2008). "Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?", *Contemporary Accounting Research*, 25 (1): 219-242.
- \* Ianniello, G. J Manag Gov. (2015). "The effects of board and auditor independence on earnings quality: evidence from Italy".*Journal of Management & Governance*, 19(1): 229-253.
- \* Ika, S.R. and Ghazali, N.A.M. (2012). "Audit committee effectiveness and timeliness of reporting: Indonesian evidence", *Managerial Auditing Journal*, 27(4):403-424.

- management: an empirical study of the listed companies in Egypt*", Research Journal of Finance and Accounting, 5(2): 155-166.
- \* Song, B., Chen, S., Komal, B. (2018). "Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis", Journal of Business Research: 84 (c) : 253-270.
  - \* Yang, J.S. and Krishnan, J. (2005). "Audit committees and quarterly earnings management", International Journal of Auditing, 9(3): 201-219.
  - \* Yunus, R.M. (2011). "The effect of ownership concentration, board of directors, audit committee and ethnicity on conservative accounting: Malaysian evidence", Doctoral dissertation, Edith Cowan University.
  - \* Yusof, M.A.M. (2010). "Does audit committee constraint discretionary accruals in MESDAQ listed companies?", International Journal of Business and Social Science, 1(3): 124-136.





*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 50/ Summer 2024

## **Meta-analysis of auditor characteristics and profit quality**

**Parisa Mohammadrahimi**

Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

**Majid Zanjirdar**

Department of manegment, arak Branch, Islamic Azad University, arak, Iran

**Mojgan Safa**

Department of accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

**Hossein Jahangirnia**

Department of accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran

### **Abstract**

The purpose of this study is to perform a meta-analysis of the relationship between auditor characteristics and profit quality. In order to integrate the results of different researches and identify the factors that modulate the relationships between auditor characteristics and profit quality, in this research we will use meta-analysis methodology which is one of the quantitative statistical methods. In order to implement the meta-analysis method, they were identified and collected from the websites of foreign journals (articles published in the period 2005 to 2020) and the Internet site of domestic scientific research journals (articles published during the years 2006 to 2021) as a statistical population of the research. Systematic removal has finally analyzed 50 studies; The results of studies conducted in the period and around this relationship indicate that most of these studies are heterogeneous. In order to identify the cause of this heterogeneity, by dividing the research based on different criteria for measuring profit quality and auditor characteristics and calculating intra-group chi-square statistics, we found that these different measurement criteria used in research are one of the factors of contradiction in the results. There have been researches. In the following study, it was observed that there is no significant relationship between auditor characteristics with profit smoothing and timely profit and also between non-audit services provided by the auditor and profit quality, while in contrast, there is no significant relationship between auditor characteristics and quality of accruals; Profit stability; There is the ability to predict profit and conservatism.

