

کاوشی در مطالعات فراتحلیلی حسابداری

احمد احمدی

صدیقه سورگی

این مقاله کاربرد فراتحلیل (متاآنالیز) در تحقیقات حسابداری را بررسی می‌کند. برای اولین بار گلاس (۱۹۷۶) واژه‌ی فراتحلیل را به معنی تحلیل آماری نتایج پژوهش‌ها با هدف ترکیب یافته‌ها به کار برد. فراتحلیل ابزاری آماری برای بررسی و ارائه‌ی خلاصه‌ی نتایج تجربی درباره‌ی یک موضوع پژوهش است. به عبارت دیگر، در این روش، تحلیل‌ها و تحقیقاتی که درباره‌ی یک موضوع انجام شده، گردآوری می‌شود و مورد تحلیل مجدد قرار می‌گیرد تا به یک نتیجه‌ی کلی دست یافته شود. فراتحلیل روشی است که به کمک آن می‌توان تفاوت‌های موجود در نتایج تحقیقات انجام‌شده را با هم ترکیب کرد و به نتیجه‌ای دقیق‌تر دست یافت. در این مقاله مطالعات حسابداری فراتحلیلی بر اساس روش‌های تجزیه و تحلیل به کار رفته، دسته‌بندی شده و خلاصه‌ای از کاربرد این روش در تحقیقات حسابداری، حسابرسی، حسابداری مدیریت، گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی ارائه شده است. علاوه بر آن، مشکلات پیش‌روی انجام تحقیقات فراتحلیلی در رشته‌ی حسابداری نیز به بحث گذاشته شده است.

۱- مقدمه

بار گلاس (۱۹۷۶) واژه‌ی فراتحلیل را به معنی تحلیل آماری نتایج پژوهش‌ها با هدف ترکیب یافته‌ها به کار برد. فراتحلیل ابزاری آماری برای بررسی و خلاصه کردن نتایج تجربی درباره‌ی یک موضوع پژوهش است (گلاس ۱۹۷۶). هم‌چنین بررسی‌ها بینشی ارزشمند در تحقیقات حسابداری را روایت می‌کنند. فراتحلیل این امر را با دانش خلاصه‌سازی آماری توسعه داده و یافته‌های

در سال‌های اخیر بارشد تحقیقات در حوزه‌های مختلف علمی، تسلط بر تمامی ابعاد یک رشته امکان‌پذیر نیست. پژوهش‌گران علوم انسانی برای بررسی پیشینه‌ی موضوعات پژوهشی و کشف روابط جدید در میان تعداد زیادی از پژوهش‌هایی که قبلاً انجام شده، از روشی با عنوان "فراتحلیل" استفاده می‌کنند. برای اولین

۳- توسعه‌ی تاریخی تحقیقات حسابداری فراتحلیلی

اگرچه فراتحلیل به‌طور گسترده‌ای در علوم اجتماعی و پزشکی پذیرفته و استفاده شده است، در ادبیات حسابداری چندان مورد توجه قرار نگرفته و تنها به یک برنامه‌ی کاربردی محدود شده است (احمد و کورتیس، ۱۹۹۹؛ پومروی و تورنتون ۲۰۰۸). روش فراتحلیل (متاآنالیز) اولین بار در دهه ۱۹۷۰، توسط جین گلاس، رئیس انجمن تحقیقات آموزشی آمریکا و همکارانش (گلاس ۱۹۷۶؛ اشمیت و گلاس ۱۹۷۷) مطرح شد، آن‌ها اصطلاح فراتحلیل را تعریف و بسیاری از روش‌هایی را که امروزه برای روش‌شناسی استفاده می‌شود، معرفی کردند. پس از آن به‌سرعت رویکردهای مختلفی برای فراتحلیل پایه‌گذاری شد. روزنتال که خود روش‌شناس مشهوری بود، رویکرد ویژه‌ی خود در فراتحلیل را شکل داد که هنوز هم یکی از قوی‌ترین رویکردهای فراتحلیل است. پس از آن در ابتدای دهه‌ی ۱۹۸۰، هاتر و اشمیت (۱۹۸۲) در روان‌شناسی صنعتی با رویکردی متفاوت با نام "تعمیم اعتبار" که اندازه‌ی اثرهای یک فراتحلیل را برای خطای نمونه‌گیری ارزیابی می‌کند، رویکرد ویژه‌ی خود در فراتحلیل را پایه‌گذاری کردند. سه سال بعد کوپر، هو، هاتر و رودجرز (۱۹۸۵)، اولین فراتحلیل را در ادبیات حسابداری انجام دادند، که اثر قانون روش‌های فساد خارجی در کیفیت کنترل داخلی را از سال ۱۹۷۷ مورد بررسی قرار داد. گرینبرگ (۱۹۹۲)، دستورالعمل‌هایی برای انجام یک فراتحلیل و هم‌چنین مزایای برجسته‌ی آن را در بررسی ادبیات دقیق و بی‌طرفانه ارائه داد و محققان حسابداری را برای استفاده از فراتحلیل در انجام بررسی ادبیات تشویق کرد.

بین سال‌های ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۴، چهار مقاله‌ی فراتحلیل (گرینبرگ، گرینبرگ و نوری ۱۹۹۴؛ کینی و مارتین ۱۹۹۴؛ تورنتون ۱۹۹۴؛ تورنتون و وود ۱۹۹۱) منتشر شده است. دو مطالعه‌ی اول بر تأثیر حسابرسی در محیط‌های حسابداری تمرکز دارد. گرینبرگ و همکاران (۱۹۹۴) بر بودجه‌بندی مشارکتی تمرکز می‌کنند و تورنتون (۱۹۹۴) نتایج چندین مقاله را که مطابق با پروژه‌ی آموزشی انجمن حسابداری دانشگاهی کانادا است، خلاصه کرده است. این بررسی فراتحلیلی با فراتحلیل مطالعات انجام‌شده در قیمت‌گذاری انتقال چندملیتی (بروکوسی ۱۹۹۶)، دنبال شد. پیش از سال ۲۰۰۰، احمد و کورتیس (۱۹۹۹) عوامل تعیین‌کننده‌ی افشای شرکت را ارزیابی کردند و بریرلی (۱۹۹۹) بر عوامل تعیین‌کننده‌ی رضایت شغلی حسابداران تمرکز کرده است. از سال ۲۰۰۰ تا سال ۲۰۰۹، هفت مطالعه‌ی فراتحلیلی مربوط به حسابداری منتشر شده است. در سال ۲۰۱۰، دوازده مقاله‌ی حسابداری فراتحلیلی منتشر شده

تجربی متضاد میان مطالعات را تطبیق می‌دهد (احمد و سورتیس ۱۹۹۹). این روش پژوهش علمی، نتایج مطالعات مختلفی که قبلاً انجام شده را به مقیاس مشترک تبدیل کرده و، با استفاده از روش‌های آماری، رابطه‌ی بین ویژگی‌های مطالعات و یافته‌ها را بررسی می‌کند. علی‌رغم عمومیت و کاربردهای فراوان این روش در سایر رشته‌های علمی مانند علوم اجتماعی و پزشکی، فراتحلیل در ادبیات حسابداری چندان مورد توجه قرار نگرفته است.

در مقاله‌ی حاضر، با توجه به نقشی حیاتی که فراتحلیل در پیشرفت دانش علمی و افزایش استفاده از آن در حسابداری بازی می‌کند، ادبیات حسابداری فراتحلیل به بررسی گذاشته شده است. علاوه بر این، طرح کلی روش‌شناسی که در تحقیقات حسابداری فراتحلیل استفاده می‌شود، برای درک بیش‌تر آن و در نهایت مشکلات مربوط به انجام چنین تحقیقاتی بیان شده است. این مقاله مروری است برای کسانی که به ترکیب ادبیات دانشگاهی در یک موضوع خاص علاقه‌مندند و می‌تواند راهنمایی برای انجام تحقیقات فراتحلیلی در زمینه‌های حسابداری باشد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- مفهوم و تعریف فراتحلیل

گلاس (۱۹۷۶) که خود بنیان‌گذار روش متاآنالیز یا فراتحلیل محسوب می‌شود بیان می‌کند که فراتحلیل، تحلیل تحلیل‌هاست. فراتحلیل ابزاری آماری برای بررسی و خلاصه کردن نتایج تجربی درباره‌ی یک موضوع پژوهش است (گلاس ۱۹۷۶). به عبارت دیگر، در این روش، تحلیل‌ها و تحقیقاتی که درباره‌ی یک موضوع انجام شده است گردآوری شده و مورد تحلیل مجدد قرار گرفته تا به یک نتیجه‌ی کلی دست یافته شود. درواقع، فراتحلیل روشی است که به کمک آن می‌توان تفاوت‌های موجود در نتایج تحقیقات انجام‌شده را با هم ترکیب کرد و به نتیجه‌ای دقیق‌تر دست یافت. این روش، شیوه‌ای دقیق برای ترکیب هدفمند نتایج مطالعات متعدد برای رسیدن به یک برآورد بهتر درباره‌ی حقیقت است. به عبارت دیگر، فراتحلیل مرکب از:

الف) یک جست‌وجوی فراگیر برای تمامی مدارک موجود،
ب) به کارگیری معیارهای روشن برای تعیین مقالات قابل شمول،

ج) تعیین یک اندازه‌ی اثر برای هر پژوهش،
د) یکی کردن اندازه‌های اثر تا رسیدن به یک برآورد کلی تأثیر یک رفتار است (استرینر، ۲۰۰۳).



۴- بررسی روش شناختی فراتحلیل در تحقیقات حسابداری

یک مطالعه‌ی فراتحلیلی به‌طور معمول شامل پنج مرحله است (باکلی و همکاران ۲۰۱۳؛ کیرکا و یاپارک ۲۰۱۰):
(۱) شناسایی یک حوزه‌ی مفید پژوهش و صورت‌بندی مسئله؛

(۲) جمع‌آوری داده‌ها؛

(۳) آماده‌سازی مجموعه‌ی داده و محاسبه‌ی اندازه‌ی اثر؛

(۴) تجزیه و تحلیل داده‌ها؛ و

(۵) تفسیر و بحث از نتایج.

۴-۱- شناسایی یک حوزه‌ی

مفید پژوهش و صورت‌بندی مسأله

مانند هر بررسی علمی دیگر، اولین قدم برای انجام متاآنالیز انتخاب موضوع مورد مطالعه است. موضوعاتی که آماج فراتحلیل قرار می‌گیرند، اغلب موضوعاتی‌اند که مورد بحث بوده و نتایج تحقیقات در آن حوزه ناهماهنگ و متناقض است. برای توجیه استفاده از روش فراتحلیل، محققان باید وجود تناقض در نتایج مطالعات تجربی انجام‌شده در موضوع موردنظر را بررسی و تأیید کنند. بنابراین محقق متاآنالیز باید نسبت به کلیه‌ی پژوهش‌های انجام‌شده درباره‌ی موضوع مورد مطالعه خود آگاه باشد درواقع، مطالعات فراتحلیلی باید شواهد تجربی متضاد را، با توجه به این که هدف تجزیه و تحلیل همانا

آشتی دادن یافته‌های مطالعات مختلف و نتیجه‌گیری منطقی است، گزارش کنند (احمد و همکاران، ۲۰۱۳؛ درفویس، ۲۰۰۹؛ های و همکاران، ۲۰۰۶). در ادبیات حسابداری، تحقیقات فراتحلیلی به‌طور کلی بر حوزه‌های تحقیقاتی که به‌خوبی تعریف شده (مثلاً مدیریت سود، هزینه‌های حسابرسی، افشا، تفتیش عقیده) تمرکز دارد.

۴-۲- جمع‌آوری داده‌ها

محقق بعد از انتخاب موضوع باید داده‌های موردنظر را جمع‌آوری کند. جمع‌آوری داده‌ها شامل شناسایی آثار

است. دوره‌ی اوج مطالعات فراتحلیل در سال‌های ۱۹۹۴، ۲۰۱۰، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۴، با سه مقاله در هر یک از سال‌های ۱۹۹۴، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۴، و چهار مقاله در سال ۲۰۱۳ بوده است. روند مطالعات نشان می‌دهد که تحقیقات حسابداری فراتحلیلی علاقه‌مندان بیش‌تری جذب کرده است و از سال ۲۰۰۶ به عنوان یک روش مناسب برای انجام تحقیقات در حوزه‌ی حسابداری، مورد پذیرش قرار گرفته است. مطالعات حسابداری بر روی یک موضوع تحقیق از نظر نمونه‌ی مورد استفاده، دوره‌های تجزیه و تحلیل، مدل‌های تجربی و نظریه و سازه‌ی آزمون‌شده متفاوت هستند (آرتیچ و کلارک‌سون ۲۰۱۱). این اختلافات به تقاضایی در زمینه‌ی



بررسی چگونگی این تغییرات می‌انجامد. هم‌چنین مسائل مرکزی در ادبیات موجود آن را، همان‌طور که تکامل می‌یابند، شناسایی می‌کند. (باکلی، دوینی و تانگ ۲۰۱۳). در طول دهه‌ی گذشته چند موضوع تحقیقاتی حسابداری به درجه‌ی خاصی از بلوغ رسیده‌اند که استفاده از تجزیه و تحلیل در زیرشاخه‌های حسابداری را آسان می‌کند. یکی دیگر از توضیحات قابل قبول برای رشد فراتحلیل در تحقیقات حسابداری این است که نرخ پذیرش چنین مطالعاتی به دلیل افزایش قدردانی جامعه‌ی دانشگاهی حسابداری از این روش‌های آماری، برای بررسی مقالات افزایش یافته است.



منتشر شده و منتشر نشده در یک موضوع تحقیقاتی خاص است. این مرحله بسیار مهم است زیرا تصویر اولیه از مطالعاتی که یک موضوع را بررسی کرده‌اند، فراهم می‌کند (کیر کاو یا پارک، ۲۰۱۰). روش‌های جست‌وجو به‌طور کلی شامل استفاده از جست‌وجوی کلمات کلیدی در پایگاه داده‌های متعدد و منابع کتابخانه‌ای است. کلیه بانک‌های اطلاعاتی، دانشگاه‌ها، مرکز تحقیقاتی، سایت‌های مرتبط با موضوع، جست‌وجوی پایان‌نامه‌ها و ... باید مورد بررسی قرار گرفته و مقالاتی را که به موضوع مورد نظر مربوط می‌شود استخراج کرد. برای تهیه نمونه، محققان با پایگاه داده‌های متعدد مشورت کرده و مجلات تخصصی و مقالات منتشر شده را برای افزایش اعتبار نمونه، بررسی می‌کنند.

۳-۴- آماده‌سازی مجموعه داده و محاسبه‌ی اندازه‌ی اثر

برای آماده‌سازی مجموعه داده‌های فراتحلیلی باید اندازه‌ی اثر هر مطالعه‌ی تجربی محاسبه و متغیرهای تعدیل‌کننده شناسایی شوند. اندازه‌ی اثر همان شاخص مورد استفاده برای نشان دادن و استانداردسازی یافته‌های مطالعات است (لیپسی و ویلسون، ۲۰۰۱). اندازه‌ی اثر درواقع اطلاعاتی درباره‌ی میزان ارتباط بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل هر مطالعه را فراهم می‌کند (احمد و کورتیس، ۱۹۹۹). درواقع، اندازه‌ی اثر شاخصی کمی است که نتایج و یافته‌های آماری در قالب آن خلاصه و یک‌دست می‌شود.

اندازه‌ی اثر، عنصر کلیدی در فراتحلیل بوده و درواقع آن را ممکن می‌سازد. هدف استفاده از اندازه‌ی اثر، هم‌سان‌سازی یافته‌های آماری مطالعات گوناگون، در یک شاخص عددی و معیار سنجش مشترک است تا امکان مقایسه و ترکیب نتایج آماری مطالعات فراهم شود. شاخص‌های اندازه‌گیری اندازه‌ی اثر که معمولاً استفاده می‌شود شامل:

۱. تفاوت‌های استاندارد بین میانگین‌ها (d)
۲. هم‌بستگی (مثلاً هم‌بستگی پیرسون R)
۳. نسبت شانس

شاخص‌های هم‌بستگی یا از آمار استنباطی (مثلاً ضریب پیرسون، آماره‌ی t)، یا از سطح احتمال آزمون معناداری (p-value) به دست می‌آید. اگر در یک مطالعه، ضریب هم‌بستگی پیرسون گزارش شده است، هم‌بستگی پیرسون بین متغیر وابسته و متغیر توضیحی (مستقل) به‌عنوان اندازه‌گیری اندازه‌ی اثر استفاده می‌شود. اگر مطالعات تنها، تحلیل چندمتغیره، آماره‌ی t یا آماره‌ی Z را گزارش کنند، زمانی که چند رگرسیون (رگرسیون لجستیک) هستند اندازه‌ی اثر را اندازه‌گیری کرده‌اند. هنگامی که نویسندگان فقط مقادیر p را در جداول گزارش می‌کنند، آماره‌ی t یا آماره‌ی Z متناظر، بر



اساس حجم نمونه‌ی پژوهش، درجه‌ی آزادی و جدول t یا جدول نرمال به ترتیب تعیین می‌شود. این آماره پس از آن به یک معیار اندازه‌ی اثر تبدیل می‌شود. پس از محاسبه‌ی اندازه‌ی اثر، به متغیرهای تعدیل بالقوه توجه می‌شود. متغیرهای تعدیل بالقوه در تحقیقات حسابداری فراتحلیلی شامل اندازه‌گیری متغیر وابسته و مستقل (برای مثال مدل‌های مورد استفاده برای تخمین ارقام تعهدی اختیاری، اندازه‌گیری اندازه‌ی شرکت) و ویژگی‌های شرکت (مثلاً صنعت، ویژگی‌های هیأت‌مدیره، ساختار مالکیت، و کشور)، ویژگی‌های مطالعه (مثلاً مدت زمان، خروجی انتشار، مدل‌ها)، و ویژگی‌های قانونی و نهادی تنظیم پژوهش (مثلاً

اجرای قانون، نظام حقوقی، حمایت از سرمایه گذار) شناسایی و تعریف می شود (باکلی و همکاران، ۲۰۱۳).

۴-۴- تجزیه و تحلیل داده ها

محقق تجزیه و تحلیل داده را با ترکیب اندازه ی اثر، محاسبه ی توزیع اندازه ی اثر، و بررسی همگنی و متغیرهای تعدیل گر آغاز می کند (کیرکا و یاپارک، ۲۰۱۰). چند روش آماری در تحقیقات حسابداری فراتحلیلی استفاده شده است.

پس از اندازه گیری و محاسبه اندازه ی اثر، باید میزان آن تفسیر شود تا خوانندگان بتوانند نتایج را بهتر درک کنند. برای تفسیر اندازه ی اثر از جدول خطوط راهنمای کوهن استفاده می شود:

تفسیر اندازه ی اثر کوهن		
اندازه ی اثر	d	r
اندازه ی اثر کم	۰/۲	۰/۱
اندازه ی اثر متوسط	۰/۵	۰/۳
اندازه ی اثر زیاد	۰/۸	۰/۵

۴-۵- روش های آماری مورد استفاده در فراتحلیل

مهم ترین روش های آماری به کار گرفته شده در مطالعات فراتحلیل رشته ی حسابداری عبارت اند از: (۱) هانتر و همکاران (۱۹۸۲) و هانتر و اشمیت (۲۰۰۰)، (۲) لیپسی و ویلسون (۲۰۰۱) و (۳) رویکرد استوفر. مدل هانتر و همکاران (۱۹۸۲) و هانتر و اشمیت (۲۰۰۰) به طور گسترده ای در پژوهش های بررسی گزارشات مالی، حاکمیت شرکتی و کیفیت اطلاعات حسابداری استفاده شده است.

۵- تفسیر و بحث درباره ی نتایج

در این بخش از مطالعه ی فراتحلیل، پژوهش گر یافته های فراتحلیلی را بحث و تفسیر می کند. نتایج را با ترسیم یافته های مهم، فراتر از آن چه که در مطالعات اولیه گزارش شده اند، ارائه می دهد و این که چه گونه فراتحلیل، نتایج متضاد گزارش شده در ادبیات را تطبیق می دهد. (باکلی و همکاران ۲۰۱۳؛ کیرکا و یاپارک، ۲۰۱۰). هم چنین محقق باید نشان دهد که آیا نتایج با نظریه های موجود سازگار است یا نه، شکاف ها را شناسایی کرده و محدودیت های ادبیات تجربی برای جهت دادن به تحقیقات آینده را نشان دهد (لیپس و ویلسون، ۲۰۰۱). ارائه ی مطالعات فراتحلیلی نیز نقش مهمی در تأکید بر یافته ها ایفا می کند. نتایج فراتحلیل را می توان به طور مؤثر و کارا با استفاده از آمار و ارقام، نمودارها، و جداول گزارش کرد (باکلی و همکاران، ۲۰۱۳).

به طور کلی، ارائه ی نتایج در جداول به نشان دادن یافته های کلی نمونه ی فراتحلیلی انجام شده همراه با نتایج حاصل از زیرگروه های فراتحلیل که عوامل تعدیل را آزمون می کند، می انجامند. در ادامه تعدادی از تحقیقات انجام شده در رشته ی حسابداری با استفاده از تکنیک فراتحلیل به طور خلاصه بیان می شود.

۶- خلاصه ای از تحقیقات حسابداری فراتحلیلی از

سال ۱۹۸۵

علی رغم محبوبیت و کاربردهای فراوان روش فراتحلیل در سایر علوم مانند مطالعات پزشکی، به لحاظ تاریخی فراتحلیل در ادبیات حسابداری به طور گسترده مورد توجه قرار نگرفته و استفاده نشده است (پومروی و دورنتون، ۲۰۰۸). باین حال، این روش را بارها محققان حسابداری در حوزه هایی که به بررسی جهت و شدت روابط بین متغیرهای گوناگون پرداخته و به نتایج متناقض دست یافته، به کار گرفته اند. برای درک بهتر، مطالعات حسابداری فراتحلیلی انجام شده در پنج موضوع به شرح زیر طبقه بندی و ارائه می شود: (۱) گزارشگری مالی؛ (۲) حساسری؛ (۳) حسابداری مدیریت؛ (۴) حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری؛ و (۵) مباحث متفرقه.

۶-۱- گزارشگری مالی

حوزه های گزارشگری مالی که با استفاده از فراتحلیل خلاصه شده است شامل عوامل افشا، اثر افشای داوطلبانه بر هزینه ی سرمایه، عوامل تعیین کننده ی دقت پیش بینی تحلیل گران، و اثرات تصویب استانداردهای بین المللی (IFRS) هستند. ویژگی های مشترک این موضوعات، متغیرها و روش های مختلف مورد استفاده در مطالعات برای توضیح میزان روابط مورد نظر است.

احمد و همکاران (۲۰۱۳) فراتحلیلی در مورد بررسی پذیرش IFRS و کیفیت گزارشگری مالی انجام دادند. آن ها برای انجام این فراتحلیل، مطالعاتی را متاآنالیز کردند که از معیارهای مربوط بودن سود و حقوق مالکانه (دیدگاه سرمایه گذاران)، حجم اقلام تعهدی اختیاری (دیدگاه مدیران) و صحت پیش بینی تحلیل گران (دیدگاه تحلیل گران) استفاده کرده بودند. آن ها با استفاده از نمونه ای از پنجاه مقاله نشان دادند که مربوط بودن سود و حقوق مالکانه قبل و بعد از پذیرش IFRS معنادار نیست. به دنبال پذیرش IFRS، کاهش در مربوط بودن حقوق مالکانه و افزایش مربوط بودن سود به چشم می خورد. هم چنین



نتایج فراتحلیل آن‌ها نشان می‌دهد که اقلام تعهدی کاهش نیافته اما دقت پیش‌بینی تحلیل گران به‌طور معناداری بعد از پذیرش افزایش یافته است. آن‌ها هم‌چنین دریافتند که منشأ قانونی، سبک پذیرش، سطح اختلافات بین استانداردهای ملی و بین‌المللی و مدل‌های مورد استفاده در سنجش مربوط بودن و اقلام تعهدی اختیاری عواملی‌اند که به تعدیل این رابطه منجر می‌شوند.

۶-۲- حسابرسی

بررسی‌های فراتحلیلی در حسابرسی مباحثی از قبیل ارزیابی کنترل داخلی، از عوامل هزینه‌ی حسابرسی و نظرات حسابرسی اصلاح‌شده و ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابداری را بررسی کرده‌اند.

های و همکاران (۲۰۰۶)، مجموعه‌ی بزرگی از تحقیقات مرتبط با حق‌الزحمه‌های حسابرسی را ارزیابی و خلاصه کردند و از متاتالیز جهت آزمون تأثیر ترکیبی متغیرهای مستقل پرکاربرد بهره بردند. آن‌ها اثر ویژگی‌های مشتری (اندازه، پیچیدگی، سودآوری، اهرم، خطر ذاتی، فرم مالکیت، حکومت، صنعت، ویژگی‌های حسابررس (کیفیت حسابرسی، دوره‌ی تصدی حسابررس، محل حسابررس) و ویژگی‌های تعامل (تأخیر گزارش حسابرسی، مشکلات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی) در حق‌الزحمه‌های حسابرسی را بررسی کردند. بر اساس ۱۴۷ مطالعه، آن‌ها دریافتند اگرچه اغلب متغیرهای مستقل نتایج نامتناقض دارند اما این امر در تعدادی الگوی مشخص مشاهده نشده است و در برخی دیگر (شامل زیان صاحب‌کار و اهرم) تنها در دوره‌های زمانی خاص یا در کشورهای خاص روابط معناداری وجود دارد. حاکمیت و حسابرسی داخلی به دست‌یابی به نتایج متناقض منجر شده است.

۶-۳- حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های حسابداری

مطالعات فراتحلیلی، بررسی ارتباط بین ویژگی‌های حاکمیتی (مثلاً ساختار مالکیت، ویژگی‌های هیأت‌مدیره، ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی) و ویژگی‌های حسابداری (مثلاً افشای داوطلبانه، کیفیت سود) را پدید آورده است.

فراتحلیل پومروی و تورنتون (۲۰۰۸)، بررسی ارتباط بین استقلال کمیته‌ی حسابرسی و کیفیت حسابداری با استفاده از ۲۷ مطالعه است. آن‌ها مطالعات را با توجه به شش شاخص استفاده‌شده برای اندازه‌گیری کیفیت حسابداری از جمله کیفیت بالای گزارشگری (کیفیت گزارشگری مالی درک‌شده،



بازدهی تجمعی، هزینه‌ی تأمین مالی)، تصویب حسابررس، اقلام تعهدی، استعفا‌ی حسابررس، ارائه‌ی مجدد درآمد، و آزادی اجرای حسابداری و حسابرسی جمع‌آوری کرده‌اند. نتایج فراتحلیل اثر مثبت و معنادار استقلال کمیته‌ی حسابرسی در همه‌ی شاخص‌های کیفیت حسابداری به‌جز ارائه‌ی مجدد درآمد را نشان می‌دهد.

۶-۴- حسابداری مدیریت

گرینبرگ و همکاران (۱۹۹۴) ارتباط بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد شرکت را با نمونه‌ای از چهل مطالعه بررسی کردند. یافته‌های فراتحلیلی نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد شرکت اثر قابل توجهی دارد. درآزمایش متغیرهای تعدیل‌کننده از جمله روش پژوهش (بررسی در مقابل آزمایش)، روش جمع‌آوری داده‌ها، افراد (حرفه‌ای در مقابل دانش‌آموز)، و اثرات دست‌کاری، شواهد محدودی ارائه می‌کند که روش مدیران را در ارتباط بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد شرکت تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۶-۵- موضوعات متفرقه

این بررسی‌ها بر رضایت شغلی حسابداران (بریرلی و کوتون، ۲۰۰۰؛ بریرلی، ۱۹۹۹؛ دل و شرودر، ۲۰۰۱) و آموزش حسابداری (تورنتون، ۱۹۹۴) تمرکز دارد. بریرلی (۱۹۹۹) رضایت حسابداران شغلی و سابقه‌ی آن (مشخصات فردی و شخصی)، عوامل (تعهد سازمانی و شخصی)، و عواقب (قصد ترک شغل) را با استفاده از یک نمونه از ۲۶ مطالعه تحلیل می‌کند. او نشان می‌دهد که ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و محیط کار بر رضایت شغلی اثر مثبت دارد. حال آن‌که درگیری‌ها بر رضایت شغلی اثر منفی قابل توجهی دارد. در نهایت، به‌طور کلی قصد ترک شغل با رضایت شغلی حسابداران کاهش می‌یابد.

بریرلی (۱۹۹۹)، تعدیل اثرات قومیت، جنسیت، تنظیم شغلی و سطح قدرت تصمیم‌گیری بر رضایت شغلی را بررسی می‌کند. نتایج کلی فراتحلیل نشان می‌دهد که ارتباط ناچیزی بین شخصیت و رضایت شغلی، و ارتباطی معکوس بین رضایت شغلی و قصد گردش مالی وجود دارد. در خلال آزمایش برای اثرات تعدیل‌کننده درواقع مشخص شد که جنسیت و محیط شغلی و شخصیت اصولاً رضایت شغلی را با لحاظ کردن برای مردان در مقایسه با زنان و برای شرکت‌های حسابداری عمومی نسبت به سازمان‌های دولتی تعدیل می‌کند.

۷- مشکلات در انجام فراتحلیل در حسابداری

توجیه قابل قبول برای تعداد کم تحقیقات فراتحلیلی حسابداری در مقایسه با سایر رشته‌ها نابالغی تحقیقات تجربی این رشته نسبت به سایر رشته‌ها و نیز مشکلاتی است که محققان هنگام استفاده از این روش برای مطالعات حسابداری با آن مواجه‌اند. پروموی و تورنتون (۲۰۰۸) اظهار داشتند که تفاوت روش شناختی، به‌ویژه در تنوع متغیرهای مفهومی برای شاخص استفاده شده جهت انجام پژوهش (مثلاً تنوع در شاخص کیفیت گزارشگری مالی)، مانعی در انجام تحقیقات حسابداری فراتحلیلی است که از تکثیر و تجمع مطالعات فراتحلیل ممانعت

تحقیقات حسابداری را محدود می‌کند. پروموی و تورنتون (۲۰۰۸) ادعا می‌کنند که تعصب مجلات در انتشار مقالات خاص اصولاً این مشکلات را بیش تر کرده و مانع فراتحلیل در تحقیقات حسابداری شده است. بامبر و کریستنسن و گاوار (۲۰۰۰) ادعا کردند که محیط تحقیقات حسابداری محدود است. این ویژگی محدود در محیط تحقیقات حسابداری تکرار مطالعات را کم می‌کند و به پیشرفت کند جریان تحقیقات می‌انجامد (پروموی و تورنتون، ۲۰۰۸). این به این معناست که توانایی محققان حسابداری به انجام فراتحلیل با توجه به تعداد مطالعات منتشر شده محدود است. علاوه بر این، ممکن است مجلات رتبه‌بالا، فراتحلیل را یک

تکرار ساده از یافته‌های تجربی قبلی ببینند و تحقیقات نوآورانه را در مقایسه با مطالعات مروری، منتشر نکنند. (پروموی و تورنتون، ۲۰۰۸). از سوی دیگر، خوانندگان مقالات فراتحلیل منتشر شده در مجلات معتبر نیز ممکن است بیش تر با تجزیه و تحلیل تجربی کلاسیک آشنا باشند و کم تر روشهای فراتحلیل را بشناسند. بنابراین، تأثیر این نوع از مقالات در جامعه‌ی دانشگاهی محدود خواهد بود و این امر بر تعداد استنادات و ضریب تأثیر یک مجله اثر مستقیم خواهد داشت. از آنجاکه اعتبار یک محقق با انتشار در مجلات برتر افزایش می‌یابد، محققان ترجیح می‌دهند به منظور افزایش شهرت خود و انتشار مطالعات در مجلات برتر به جای انجام فراتحلیل در جست‌وجوی

ایده‌های جدید باشند (بورگ استهلر ۱۹۸۷؛ پروموی و تورنتون، ۲۰۰۸).

با رشد مطالعات در سال‌های اخیر، با استفاده از متغیر مفهومی خاصی (مثلاً مدیریت سود، هزینه‌ی حقوق صاحبان سهام)، و هم‌چنین گزارش‌های آماری اغراق‌آمیز در مقالات چاپ‌شده، فرصت برای شناسایی حوزه‌ی پژوهشی پر بار در ادبیات برای بررسی‌های فراتحلیلی افزایش یافته است. به این ترتیب، رشد در تحقیقات حسابداری فراتحلیلی تعجب‌آور نیست. امروزه حوزه‌های جدیدی از تحقیقات حسابداری نیز فرصت‌هایی برای مطالعات فراتحلیلی آینده فراهم می‌کنند.



می‌کند. روش‌های اندازه‌گیری مختلف، به‌ویژه در تحقیقات حسابداری مدیریت، که در آن تعداد مطالعات فراتحلیلی کم بوده، مشهود است. علاوه بر این، در تحقیقات حسابداری مدیریت، یک موضوع است که اغلب با استفاده از روش تجربی، بررسی اسناد و مصاحبه مورد بررسی قرار می‌گیرد و در نتیجه تعداد مطالعات تجربی موجود برای یک فراتحلیل محدود می‌شود (بروکوکسی، ۱۹۹۶).

این امر تنوع در زمینه‌های تحقیقاتی با ادبیات مناسب را برای بررسی فراتحلیلی کاهش می‌دهد. تنوع روش‌های آماری و افشای ناکافی آمار مربوطه نیز استفاده از تجزیه و تحلیل در



۸- نتیجه گیری

تنوع ابزارها و روش‌های اندازه‌گیری، موقعیت‌های جدیدی در مطالعات را ایجاد کرده و چه بسا این امر به نتایج متفاوتی بیانجامد و باعث سردرگمی در فهم نتایج کلی شود. بنابراین به کارگیری نتایج متناقض پژوهش‌ها، انتشار، تفسیر، ارزش‌یابی و شناخت نقاط ضعف آن‌ها نیازمند راه‌حلی است که مبتنی بر بازمینی و تحلیل جامع‌تر با استفاده از یک روش ترکیبی به نام فراتحلیل یا متاآنالیز باشد. فراتحلیل نیز همانند سایر پژوهش‌های علمی، از مراحل یک پژوهش علمی پیروی می‌کند و تقریباً همان مراحل پژوهش کمی را دارد، با این تفاوت که در پژوهش‌های کمی، واحد نمونه‌برداری فرد، آزمودنی است و در



بررسی‌شده، تکنیک‌های فراتحلیل را بیش‌تر در دسترس پژوهش‌گران قرار خواهد داد.

۲- ارائه‌ی خلاصه‌ای از یافته‌های اصلی در فراتحلیل‌های حسابداری مهم است، زیرا بر بررسی‌های فراتحلیل تأکید دارد و به محققان در موارد بااهمیت کمک کرده و متغیرهای مستقل را برای تحقیقات آتی تعدیل می‌کند. مطالعات انجام‌شده نشان می‌دهد که روش فراتحلیلی که برای پاسخ به سؤالات پیچیده‌تر و توضیح پدیده‌های عمیق‌تر اجرا می‌شود، نیازمند پیچیدگی بیش‌تر در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی است.

۳- در نهایت، کمبود مقالات فراتحلیلی در حسابداری می‌تواند پایه و اساسی برای تحقیقات فراتحلیلی آتی باشد. ■

فراتحلیل، نمونه‌ی آزمون، مطالعات انجام‌شده قبلی در موضوع موردنظر است. بررسی تاریخی مطالعات فراتحلیلی نشان می‌دهد که استفاده از روش فراتحلیل در تحقیقات حسابداری در حال افزایش است. موضوعاتی که بیش‌تر در معرض فراتحلیل قرار می‌گیرند، موضوعات مرتبط با گزارشگری مالی، حسابرسی و حسابداری مدیریت است. انگیزه در محیط تحقیقات حسابداری، روش‌های مختلف اندازه‌گیری و روش غالب در برخی از زمینه‌های حسابداری (مثلاً حسابداری مدیریت) ممکن است رشد تحقیقات حسابداری فراتحلیلی را محدود کند. سه دلیل زیر می‌تواند توجیهی برای انجام تحقیقات فراتحلیلی در آینده باشد:

۱- شرح روش فراتحلیل استفاده‌شده و موضوعات مختلف

منابع:

۳- عباس زاده، محمدرضا؛ حصارزاده، رضا؛ جباری نوقابی، مهدی؛ عارفی اصل، سولماز (۱۳۹۴). «فراتحلیل حاکمیت شرکتی و مدیریت سود». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۱، صص ۵۹-۸۴.

4-Hichem Khelif, Keryn Chalmers (2015). "A Review of Meta-analytic Research in Accounting," Journal of Accounting Literature, No. 35, pp,1-27.

۱- بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی؛ باستانی، سوسن (۱۳۹۴). «فراتحلیل (متاآنالیز) استقلال کمیته‌ی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی». فصلنامه‌ی علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۲۵، صص ۱۱۷-۱۰۱.

۲- عابدی، احمد؛ عریضی، حمیدرضا؛ محمدزاده، فاطمه (۱۳۸۵). «درآمدی بر روش پژوهش فراتحلیل در تحقیقات آموزشی». روش‌شناسی علوم انسانی، شماره ۴۹، صص ۱۲۲-۱۴۰.

