

Effects of Manager Tacit Knowledge on Earnings Management Behavior at Different Levels of Monitoring: A behavioral approach

Mohsen Khodadadi¹, Aliakbar Nonahal nahr², Mehdi Meshki
miavaghi³, Sina Kheradyar⁴

Received : 2018/10/09

Approved: 2019/01/29

Research Paper

Abstract

Empirical researches show that firm executives usually use discretionary accruals to earnings management, in such a way that it maximizes their bonus. On the other hand, these results show effects of the monitoring process on reducing earnings management. But, past researches has no response to the fundamental question how managers learn earnings management methods and how they adjust their actions against monitoring approaches? It is expected that this behavior is achieved implicitly and over time, which is called tacit knowledge. This research is aimed to investigate the effects of tacit knowledge on earnings management behavior at different levels of monitoring. This research is a positive and experimental research (using controlled environment). In the experiment plan, monitoring is conducted through internal audit. For this purpose, a scenario is designed for what should be experimented. The research results show that monitoring has a decreasing effect on the probability of earnings management for people with higher tacit knowledge; however, it has no significant effect on the probability of earnings management for people with less tacit knowledge.

Keywords: Tacit knowledge, Earnings management, Monitoring levels, Internal Audit.

JEL Classification: M41, M42, G30

DOI: 10.22051/jera.2019.22323.2196

¹ Ph. D. student, Department Of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran, (Mkhodadadil@yahoo.com)

² Assistant Prof, Department Of Accounting, Bostan Abad Branch, Islamic Azad University, Bostan Abad, Iran (Corresponding Author), (Anonahal@gmail.com)

³ Associate Prof, Finance, Payame Noor University, Rasht, Iran, (Mhd.meshki@yahoo.com)

⁴ Assistant Prof, Department Of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran, (kheradyar@iaurasht.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

تأثیر دانش ضمنی مدیران بر مدیریت سود در سطوح مختلف نظارت: یک رویکرد رفتاری

محسن خدادادی*، علی اکبر نونهال نهر**، مهدی مشکی میاوقی***، سینا

خردیار****

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۷/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۱/۰۹

مقاله پژوهشی

چکیده

پژوهش‌های تجربی نشان می‌دهد که مدیران شرکت‌ها اقدام تعهدی اختیاری را عمدتاً به گونه‌ای برای مدیریت سود بکار می‌گیرند که بتوانند پاداش خود را حداکثر سازند؛ از سوی دیگر، این نتایج حاکی از تأثیر فرآیند نظارت بر کاهش مدیریت سود می‌باشد. اما پژوهش‌های گذشته این پرسش اساسی را بدون پاسخ گذاشته‌اند که مدیران شیوه‌های مدیریت سود را از چه طریقی فرامی‌گیرند و چگونه اقدامات خود را در برابر رویکردهای نظارتی تعدیل می‌نمایند. انتظار می‌رود این رفتار، بصورت ضمنی و به مرور زمان حاصل می‌شود، که به آن دانش ضمنی می‌گویند. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر دانش ضمنی بر رفتار مدیریت سود در سطوح مختلف نظارت می‌باشد. این پژوهش در حوزه پژوهش‌های اثباتی قرار می‌گیرد و روش تحقیق حاضر از نوع آزمایش (با استفاده از محیط کنترل شده) است. در طرح آزمایش مذکور نظارت از طریق حسابرسی داخلی اعمال می‌شود. بدین منظور سناریویی برای آزمودنی‌ها طراحی گردیده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، در صورت وجود نظارت، برای افراد با دانش ضمنی بالاتر، احتمال انجام مدیریت سود کاهش می‌یابد، ولی برای افراد با دانش ضمنی کمتر، تأثیر معنی‌داری مشاهده نشد.

واژه‌های کلیدی: دانش ضمنی، مدیریت سود، سطوح نظارت، حسابرسی داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41، M42، G30.

DOI: 10.22051/jera.2019.22323.2196

*دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (Mkhodadadil@yahoo.com)

**استادیار گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران. (نویسنده مسئول).

(Anonahal@gmail.com)

***دانشیار گروه مالی، دانشگاه پیام نور، رشت، ایران. (Mhd.meshki@yahoo.com)

****استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (kheradyar@iaurasht.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

مدیران از طریق آزادی عمل خود بر روی سود گزارش شده اعمال مدیریت می‌کنند و به این ترتیب پاداش خود را افزایش می‌دهند. هنگامی که انتظار می‌رود سود بین حد بالا و حد پایین پاداش قرار گیرد، انتخاب مدیران در جهت افزایش سود خواهد بود و هنگامی که انتظار می‌رود سود بالاتر از حد بالا و یا پایین‌تر از حد پایین باشد، مدیران سود را به منظور افزایش سود دوره‌های آتی، به دوره‌های مذکور انتقال می‌دهند. به عبارت دیگر، مدیران تمایل دارند تا در جهت افزایش پاداش خود به اعمال مدیریت سود در دوره‌های سودده و زیانده شرکت پرداخته و در دوره‌های سودده به هموارسازی سود بپردازند (خوش طینت و خانی، ۱۳۸۲). همچنین تحقیقات گذشته نشان داده است، اگر حسابرسی به صورت دقیق و کارا انجام نشود، مدیران با احتمال بیشتری اقدام به مدیریت سود می‌کنند (براون و پینلو، ۲۰۰۷)؛ بدین ترتیب، در صورتی که گزارش چنین رفتارهای فرصت طلبانه‌ای بصورت شفاف‌تر افشاء شود مدیران نیز سود را دقیق‌تر ارائه می‌کنند. به صورت کلی، می‌توان گفت که مدیران تمایل به انجام مدیریت سود دارند و رویکردهای نظارتی مانند انجام حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش آن گردد. پژوهش‌های گذشته این پرسش اساسی را بدون پاسخ گذاشته‌اند که مدیران شیوه‌های مدیریت سود را از چه طریقی فرا می‌گیرند و چگونه اقدامات خود را در مقابل رویکردهای نظارتی تعدیل می‌نمایند؟ آیا از طریق آموزش صورت گرفته در دانشگاه‌ها این مهارت بدست می‌آید و یا نوع رشته تحصیلی و یا ویژگی‌های شخصی در آن موثر است؟ نوآوری این پژوهش در آن است که پاسخگوی سوالات فوق باشد. انتظار می‌رود این رفتار راهبردی، بصورت ضمنی و به مرور زمان و با تجربه حاصل می‌شود، که در ادبیات مدیریتی اصطلاحاً به آن دانش ضمنی^۱ می‌گویند. نخستین بار، پولانی با تصریح به اینکه ما بیش از آنچه می‌توانیم بگوییم می‌دانیم مفهوم دانش ضمنی را مطرح کرد. وی دانش ضمنی را جزء لاینفک دانش و قدرت بنیادین ذهن معرفی کرد. ویژگی‌هایی که او برای دانش ضمنی بر می‌شمرد عبارتند از عملی بودن، وابستگی به زمینه خاص خود، متمرکز بر چگونگی و دشوار برای کدگذاری، کمی شدن و انتقال به دیگران (مک آدام و همکاران، ۲۰۰۷). در تحقیق حاضر به بررسی تجربی نقش دانش ضمنی در گرایش مدیران به رفتارهای مدیریت سود با تاکید بر سطوح موثر نظارتی پرداخته شده است.

مبانی نظری و پیشینه

فرآیند نظارت و مدیریت سود

هر چه مکانیزم‌های نظارتی که در تصمیمات گزارشگری مالی به طور مستقیم دخیل هستند بیشتر و قوی‌تر باشند، مدیریت سود فرصت طلبانه کمتر اتفاق می‌افتد (دئولمان و همکاران، ۲۰۱۳)، یکی از این مکانیزم‌ها، فرآیند حسابرسی می‌باشد. نتایج پژوهش‌ها در این خصوص نیز حاکی از تأثیر حسابرسی بر کاهش مدیریت سود است. وجود حسابرسی داخلی برای تقویت حاکمیت شرکتی، ارتقاء سامانه کنترل داخلی، کمک به مدیریت ریسک راهبردی و اطمینان‌یابی از شفافیت در گزارشگری در سطح داخلی و برون سازمانی، ضرورتی انکارناپذیر است (داداشی و همکاران، ۱۳۹۶). به طور کلی هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات بااهمیت موجود در صورت‌های مالی است و در این میان انگیزه‌های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می‌شوند. در مقابل، حسابرسان می‌توانند با افزایش کیفیت حسابرسی، مدیریت سود احتمالی توسط مدیران را کشف کرده و مدیران را در راستای اعمال مدیریت سود در تنگنا قرار دهند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). براون و پینلو (۲۰۰۷) معتقدند در گزارش‌های میان‌دوره‌ای که حسابرسی بصورت کامل و جامع انجام نمی‌شود، احتمال رخداد مدیریت سود افزایشی، بیشتر است. دهدار و مژده (۱۳۹۵) نشان دادند، بین وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با مدیریت سود رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد و می‌توان با مستقر نمودن کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، مدیریت سود را کاهش داد. عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴) نیز در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند و اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرسی داخلی عمدتاً غیر مقبول می‌باشد. نون‌هال نهر و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان داد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط موسسه حسابرسی با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت‌هایی که توسط موسسه حسابرسی با کیفیت پایین‌تر، حسابرسی شده‌اند، دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالایی

دارند. بطور خلاصه، نتایج پژوهش‌های فوق بیان می‌دارد وقتی گزارش رفتارهای فرصت‌طلبانه بصورت شفاف‌تری ارائه می‌شود، مدیران سودها را بصورت دقیق‌تری گزارش می‌کنند.

مفهوم دانش ضمنی

پولانی (۱۹۶۶) دانش را به دو دسته تقسیم‌بندی کرده است: دانش صریح و دانش ضمنی. دانش صریح یا دانش کدگذاری شده، بیان‌کننده دانشی است که در قالب زبان نظام‌مند و رسمی، قابل انتقال است؛ اما دانش ضمنی، دانشی شخصی و مرتبط با روندی است که مختص شرایط بوده و به مرور زمان و از طریق تجربه، و نه الزاماً آموزش رسمی کسب می‌شود. ژیزو و جیان (۲۰۱۲) معتقدند دانش ضمنی بدنه اصلی دانش سازمانی است. دانش صریح می‌تواند نوک کوه یخ و دانش ضمنی در پایین‌ترین بخش یخ‌زده و پنهان این کوه یخ باشد. دانش ضمنی به عنوان فراهم‌کننده تغذیه برای ریشه‌های درختان می‌باشد، درختانی که میوه‌های آن دانش صریح است. هر دانش صریحی که از طریق زبان و هرگونه اشکال دیگر بیان شده باشد، وابسته به وجود دانش ضمنی بوده و باید توسط آن حمایت شود. تمام دانش انسانی یا دانش ضمنی است یا ریشه در دانش ضمنی دارد. طبق آمار، دانش ضمنی ۹۰ درصد از کل دانش ضمنی سازمان و دانش صریح کمتر از ۱۰ درصد آن است. پولانی مفهوم دانش ضمنی را با ارائه مثال‌هایی ساده از زندگی روزمره می‌شناساند. وی به توانایی انسان در شناسایی چهره‌های مختلف اشاره می‌کند؛ مهارتی که ما داریم اما نمی‌توانیم بگوییم چگونه آن را اعمال می‌کنیم؛ به بیان دیگر، ما یک چهره آشنا را از میان هزاران و میلیون‌ها چهره تشخیص می‌دهیم اما نمی‌توانیم بگوییم چگونه آن را تشخیص می‌دهیم. در مثالی دیگر، پولانی به مهارت دوچرخه سواری اشاره می‌کند. فرد نمی‌تواند با خواندن یک کتاب، دوچرخه سواری کند. این امر مستلزم کسب تجربه شخصی و تمرین برای فراگیری مهارت‌های مورد نیاز است. ما به طور دقیق نمی‌توانیم بگوییم چگونه دوچرخه سواری می‌کنیم اما توانایی انجام آن را داریم. وی دانش چنین توانایی‌هایی را دانش ضمنی نامید (اشتریان و امامی، ۱۳۸۹). تعاریف متعددی از دانش ضمنی مطرح شده است. از نظر نوناکا و تاکوچی (۱۹۹۵) دانش ضمنی مهمترین نوع دانش است که با زبان رسمی قابل بیان نیست. این نوع دانش جنبه فردی دارد و ریشه‌های آن در تجارب فرد نهفته است. دانش ضمنی، دانش عملی است که از تجربه و کنش مستقیم توسعه می‌یابد و به شدت عملگرا و مختص به موقعیت بوده و به طور ناخود آگاه تحصیل گردیده و

به کار می‌رود (مک‌آدام و همکاران، ۲۰۰۷). دانش ضمنی قابلیت کدگذاری ندارد و از این رو با دشواری منتقل می‌شود. این نوع دانش از طریق تسهیم تجربیات و مشاهده و تقلید کسب می‌شود (فتحیان و همکاران، ۱۳۸۴). براساس نظر بونر (۲۰۰۸) علم یا دانش و سابقه شخصی از تجربه در یک کار تخصصی خاص نشأت می‌گیرد.

تاکنون به مفهوم دانش ضمنی و بررسی نقش آن در عملکرد مدیران در حوزه حسابداری و حسابرسی در ایران پرداخته نشده و عمده تحقیقات انجام شده در حوزه مدیریت و اقتصاد می‌باشد که برخی از آنها را در این بخش بررسی خواهیم کرد.

جلاوندی (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان تبیین مفهومی نقش دانش ضمنی در عصر اقتصاد دانش‌بنیان، تبیین نقش این دانش و تأثیر آن در عصر جدید اقتصادی را امری ضروری دانسته است. روش تحقیق وی تحلیلی توصیفی می‌باشد. در این تحقیق دودیدگاه انتقال دانش ضمنی تحت عنوان مکانیسم تعاملی و مکانیسم تبدیلی مورد بررسی قرار گرفته است. دیدگاه تعاملی بر اهمیت تعامل، ارتباطات اجتماعی و روابط نزدیک برای انتقال دانش ضمنی تأکید داشته و دیدگاه تبدیلی نیز انتقال کارآمد را منوط به تبدیل آن به دانش آشکار می‌داند. در نتیجه‌گیری نهایی تحقیق نیز میزان موفقیت‌های علمی نیروی کار در تولید دانش ضمنی وابسته به عواملی مانند فرهنگ خودباوری، خودآشنایی و خلاقیت و برخورداری از آموزش کافی و مستمر در نظر گرفته شده است. زمانی (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان وضعیت دانش ضمنی و تصریحی معلمان دوره راهنمایی، از نظریه‌های یادگیری در فرآیند تدریس و تأثیر عوامل جمعیت‌شناختی بر آن، از طریق ابزار پرسشنامه نشان داد که میزان دانش تصریحی و ضمنی معلمان از نظریه‌های یادگیری در بعضی سؤالات نظریه‌ها پایین بود و بین دانش تصریحی و دانش ضمنی معلمان با متغیرهای مدرک تحصیلی، سابقه تدریس و جنسیت تفاوت معنادار وجود دارد.

همچنین در پژوهش‌های خارجی نیز در خصوص ارتباط دانش ضمنی با مفاهیم حسابداری و حسابرسی تحقیقات اندکی صورت گرفته است. سانچز و همکاران (۲۰۱۸) با عنوان تحصیل و انتقال دانش ضمنی بازاریابی در هتل‌های کوچک و متوسط به بررسی تأثیر ظرفیت جذب، فرهنگ باز، همکاری و اعتماد بین همکاران و ارتباطات رسانه‌ای در دستیابی به دانش ضمنی بازاریابی و انتقال آن پرداختند. آنها نتیجه تحقیق خود را با استفاده از روش معادلات ساختاری

و بر اساس نمونه‌ای متشکل از ۲۲۹ کارمند انجام داده و نشان دادند، اعتماد به همکاران و ارتباطات رسانه‌ای تأثیر مستقیم بر کسب دانش ضمنی بازاریابی و در نتیجه بر انتقال آن دارد. ماهاجان (۲۰۱۷) در تحقیقی تحت عنوان دانش ضمنی برای توسعه سازمان‌ها به بررسی مفهوم دانش ضمنی، مزایا، معایب و کاربرد آن برای توسعه سازمان‌ها پرداخته است. بر اساس نظری همانطوری که دانش ضمنی همیشه در مغز مردم ذخیره می‌شود، به اشتراک‌گذاری دانش ضمنی دشوار، پیچیده، وقت‌گیر و یکی از بزرگترین چالش‌ها می‌باشد. در تحقیق به دو فرآیند به اشتراک‌گذاری دانش ضمنی اشاره شده است. اول، به‌طور مستقیم از طریق ارتباطات شخصی با دیگر کارکنان و دوم، به‌طور غیرمستقیم از طریق فناوری اطلاعات و ارتباطات مانند ایمیل، پایگاه داده‌ها، ویدئو کنفرانس‌ها، کنفرانس‌های تلویزیونی. در پایان بر لزوم آگاهی سازمان‌ها از اهمیت دانش ضمنی کارمند برای توسعه سازمان، تأکید شده است. راسمن و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیقی در خصوص تأثیر دانش ضمنی بر رفتار مدیریت سود به این نتیجه رسیدند که مدیران با دانش ضمنی بیشتر نسبت به مدیران با دانش ضمنی کمتر در شرایط وجود حسابرسی، اقدام به کاهش مدیریت سود افزایشی می‌نمایند. بول و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیقی تحت عنوان دانش ضمنی حسابرسی و توسعه سرمایه انسانی موسسات حسابرسی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان با دانش ضمنی بالاتر به احتمال بیشتر به عنوان سرپرست توسط مدیران انتخاب می‌شوند و دانش ضمنی حسابرسان به‌طور موثری با قرار گرفتن آنها در تجربیات حرفه‌ای متنوع، ارتباط با مشتریان و اهمیت مسئولیت‌شغلی و اجتماعی‌شان مرتبط است. کوهن و همکاران (۲۰۰۱) نشان دادند که دانشجویان ورودی به دانشگاه از نظر میزان آگاهی از مسائل اخلاقی فرقی با دانشجویان فارغ‌التحصیلی نداشتند، هرچند فعالان حرفه‌ای بخش حسابداری از هردوی این گروه‌ها در این زمینه مطلع‌تر بودند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که تصمیم‌سازی اخلاقی هرچند همانند مدیریت سود نیست، اما بیشتر یک نوع یادگیری است که در حین خدمت و نه از طریق آموزش‌های رسمی اتفاق می‌افتد.

با توجه به موارد مطرح شده می‌توان نتیجه گرفت مدیران در هنگام تصمیم‌گیری تحت تأثیر دانش نهفته خود می‌باشند که به آن دانش ضمنی می‌گویند. از سوی دیگر مدیران در جهت بهره‌مندی از مزایای شخصی تمایل به مدیریت سود دارند ولی نهادهای نظارتی مانند حسابرسی داخلی می‌تواند منجر به تعدیل این رفتار گردد. این تحقیق به بررسی تأثیر دانش ضمنی مدیران

در رفتار مدیریت سود آن‌ها و همچنین ارزیابی نقش حسابرسی داخلی بر کاهش این رفتارها می‌پردازد.

فرضیه‌های پژوهش

ادبیات موجود درباره دانش ضمنی و تحقیقات تجربی در این حوزه نشان می‌دهد که مدیران با تجربه در استفاده از اقلام تعهدی برای مدیریت سود، واکنش راهبردی تری به مساله نظارت دارند. مدیران دارای دانش ضمنی، در تصمیم‌گیری‌ها نقش مستقیم و نهایی ایفا می‌کند، لذا توانایی بیشتری برای مدیریت سود دارد. از طرف دیگر، کشف مدیریت سود توسط حسابرسان و احتمال دخالت مراجع قانونی می‌تواند مبلغ مدیریت سود و منافع آن را برای مدیریت به شدت کاهش دهد. با فرض معقول بودن مدیر، می‌توان انتظار داشت که وی تنها زمانی به مدیریت سود اقدام کند که منافع آن بیشتر از هزینه‌هایش باشد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین انتظار می‌رود اعمال فرآیند نظارت بتواند رفتار مدیریت سود را برای افراد با تجربه در مقایسه با افراد کم‌تجربه محدودتر نماید. همانطور که اشاره شد افراد با تجربه، دانش ضمنی را به مرور زمان کسب کرده‌اند. استدلال منطقی محدودتر شدن رفتار مدیریت سود افراد با تجربه در صورت وجود نظارت، این است که افراد با تجربه (دانش ضمنی) بالاتر به مرور زمان این مساله را آموخته‌اند که در برابر ریسک شناسایی شدن (برملا شدن) رفتار خود حساس‌تر باشند (راسمن و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین مدیریت سود در دو حالت مدیریت سود افزایشی و کاهششی با توجه به سناریو تحقیق، در نظر گرفته شده است که توانایی حداکثرسازی پاداش توسط مدیران در حد پایین عملکرد، بعنوان مدیریت سود افزایشی و در حد بالای عملکرد نیز مدیریت سود کاهششی در نظر گرفته می‌شود.

بدین ترتیب، فرضیه‌های تحقیق بصورت ذیل مطرح می‌شوند:

فرضیه ۱: برای افراد با دانش ضمنی بیشتر، در صورت وجود نظارت، احتمال مدیریت سود افزایشی، کاهش می‌یابد.

فرضیه ۲: برای افراد با دانش ضمنی بیشتر، در صورت وجود نظارت، احتمال مدیریت سود کاهششی، کاهش می‌یابد.

فرضیه ۳: برای افراد با دانش ضمنی کمتر، در صورت وجود نظارت، احتمال مدیریت سود افزایشی، کاهش نمی‌یابد.

فرضیه ۴: برای افراد با دانش ضمنی کمتر، در صورت وجود نظارت، احتمال مدیریت سود کاهش، کاهش نمی‌یابد.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل این تحقیق شامل دانش ضمنی و سطوح نظارت می‌باشد.

دانش ضمنی: در این تحقیق برای اندازه‌گیری دانش ضمنی از متغیر تجربه استفاده شده است که با یافته‌های استرنبرگ، هدلاند، همچینین پولانی همخوانی دارد که بیان می‌دارند شواهد تحقیقاتی تا امروز عموماً از این ادعا حمایت کرده‌اند که دانش ضمنی با تجربه در ارتباط است (استرنبرگ و هدلاند، ۲۰۰۲). دانش ضمنی دانشی است که به مرور زمان و از طریق تجربه و نه آموزش رسمی کسب می‌شود (پولانی، ۱۹۹۶). لذا نتیجه‌گیری این تحقیق آن است که دانش ضمنی از رفتارهای مشاهده شده در سطوح مختلف تجربه حاصل می‌شود.

سطوح نظارت: مشابه تحقیق را سمن و همکاران (۲۰۱۲)، سطوح نظارت از طریق وجود یا عدم وجود حسابرسی داخلی اعمال می‌شود؛ برای ایجاد این شرایط، ابتدا از شرکت کنندگان خواسته شد به سوالات پاسخ دهند و پس از دریافت پاسخ، مجدداً از آنها خواسته می‌شود در صورت وجود نظارت توسط حسابرس داخلی، تخمین انجام شده را انجام دهند.

متغیر وابسته شامل رفتار مدیریت سود و توانایی حداکثر سازی پاداش در سطوح پیشنهادی عملکرد شرکت است که توانایی حداکثر سازی پاداش در حد پایین عملکرد، مدیریت سود افزایشی، و در حد بالای عملکرد نیز مدیریت سود کاهشی نامیده می‌شود.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف اجرا یک پژوهش کاربردی است. از منظر بعد زمانی یک پژوهش مقطعی می‌باشد و در ماه‌های بهمن و اسفند سال ۱۳۹۶ داده‌های مورد نظر جمع‌آوری و آزمون‌های مربوطه انجام شده است. با توجه به اینکه در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها

جهت آزمون فرضیه‌ها از روش طرح آزمایش استفاده می‌شود، یک پژوهش تحلیلی از نوع تجربی می‌باشد. از نظر نوع پژوهش نیز توصیفی استقرایی می‌باشد.

جامعه آماری و آزمودنی‌های پژوهش

جامعه آماری مورد نظر این پژوهش از دو گروه (مدیران دارای دانش ضمنی و افراد بدون دانش ضمنی) تشکیل شده است. برای گروه اول با توجه به ویژگی مدیران شرکت‌کنندگان در تحقیق که باید دارای تجربه در امور مالی باشند، جامعه آماری دربرگیرنده کلیه مدیران شاغل در موسسات، شرکت‌ها، نهادهای مالی و تحلیل‌گری که موظف به تهیه صورت‌های مالی بوده و همچنین دارای واحد حسابرسی داخلی هستند، می‌باشد. اما با توجه به نوع تحقیق که می‌بایست محیط آزمایش بصورت کنترل شده باشد و به دلیل محدودیت‌های عمده از قبیل دشواری دسترسی و جلب مشارکت آنها در اجرای پژوهش، به صورت تصادفی ضمن مراجعه حضوری و کسب موافقت اولیه، برخی از مدیران که مایل به شرکت در طرح آزمایش بودند به عنوان آزمودنی انتخاب شدند. در این مرحله تعداد ۵۰ طرح آزمون، برای مدیران دارای تجربه بیشتر از ۵ سال و تعداد ۵۰ طرح آزمون برای مدیران دارای تجربه کمتر از ۵ سال توزیع گردید. با توجه به الزام شرکت‌ها جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی بر اساس دستورالعمل سازمان بورس از سال ۱۳۹۱، و همچنین نقش حسابرسی داخلی در سناریوی تحقیق، دوره زمانی تجربه ۵ ساله برای تفکیک مدیران در نظر گرفته شده است. در این خصوص ابتدا به شرکت‌کنندگان در خصوص طرح آزمایش مذکور توضیحات لازم ارائه گردید و سپس به ابهامات برخی از آنها پاسخ داده شد. در ادامه از مدیران با تجربه بیشتر از ۵ سال، تعداد ۳۷ و برای مدیران با تجربه کمتر از ۵ سال، تعداد ۳۵ طرح آزمون جمع‌آوری شد که قابل تجزیه و تحلیل نیز بود. این حجم نمونه به استناد و پیروی از نمونه‌های مشابه خارجی (راسمن و همکاران، ۲۰۱۲) و داخلی (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱) قابل قبول در نظر گرفته شده است. جامعه آماری گروه دوم شامل افراد تازه کار یعنی بدون تجربه کاری می‌باشد که مشابه تحقیق راسمن و همکاران (۲۰۱۲) از دانشجویان به عنوان افراد بدون تجربه استفاده شده است. براین اساس در ابتدا تعدادی از کلاس‌های مقطع دکتری حسابداری با مشورت خبرگان در استان گیلان بطور هدفمند انتخاب شدند و سپس نمونه‌ای متشکل از ۵۰ دانشجو (برابر با تعداد آزمودنی‌های گروه اول) با نظر اساتید به منظور انجام آزمون‌ها در یک محیط آزمایشگاهی و

کنترل شده مورد آزمون قرار گرفتند. پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها تعداد ۳۴ طرح آزمون نهایی گردید که برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

روش انجام طرح آزمایش

در این پژوهش از سناریو تحقیق راسمن و همکاران (۲۰۱۲) و مدل دو دوره‌ای هیلی (۱۹۸۵) استفاده شده است. در مدل دو دوره‌ای هیلی، افراد انگیزه دارند پاداش خود را در دوره کنونی و دوره بعدی افزایش دهند. لذا شرایط این تحقیق به گونه‌ای طراحی شده است که دو دوره را شامل شود.

در سناریو مربوط به طرح آزمایش از شرکت‌کنندگان خواسته شد خود را مسئول فروش شرکتی تصور کنند که تجهیزات می‌فروشد و در ازای آن پاداش دریافت می‌کنند. آنها باید گزارش فروش خود را با تخمین میزان احتمالی برگشت از فروش سفارش در طول ماه تنظیم کنند. به عبارت دیگر تخمین برگشت از فروش از کل فروش کسر می‌شود.

طرح تعیین پاداش یک حد بالا و یک حد پایین دارد، که با طراحی پاداش‌های معمول هماهنگ است که در آنها دو سناریو برای هر شرکت‌کننده تدوین می‌شود. حد بالا و پایین فروش در این تحقیق به صورت فرضی به ترتیب ۷۰۰ و ۵۰۰ میلیون ریال در نظر گرفته شده است. پاداش معادل یک درصد فروش خالص می‌باشد و تنها در صورتی که فروش خالص هر ماه بین ۵۰۰ تا ۷۰۰ میلیون ریال باشد پرداخت پاداش انجام می‌شود.

سناریوی بالا اینگونه تدوین می‌شد که سطح واقعی فروش در ماه اول پیش از میزان تخمینی برگشت از فروش ۷۹۰ میلیون ریال و بالاتر از حد بالای طرح پاداش (۷۰۰ میلیون ریال) است. سناریوی پایین بگونه‌ای طراحی شده است که سطوح واقعی فروش در ماه اول پیش از تخمین برگشت از فروش ۵۷۰ میلیون ریال و کمی بالاتر از حد پایین طرح پاداش (۵۰۰ میلیون ریال) می‌باشد.

هر شرکت‌کننده دو تخمین از برگشت از فروش دارد: یکی در حد بالا و یکی در حد پایین. بدون توجه به حد، اطلاعات زیر نیز ثابت بوده است:

۱- پاداش برای فروش‌های خالص بین ۵۰۰ تا ۷۰۰ میلیون ریال پرداخت می‌شد و در صورتی که فروش خالص بیشتر از حد بالا یعنی ۷۰۰ میلیون ریال در نظر گرفته شود، حداکثر تا سقف حد بالا، پاداش داده می‌شود. همچنین اگر فروش خالص کمتر از حد پایین یعنی ۵۰۰ میلیون ریال نیز منظور گردد هیچگونه پاداشی تعلق نمی‌گیرد.

۲- مبلغ برگشت از فروش برآوردی برای مجموع دو ماه ۱۵۰ میلیون ریال می‌باشد. و در صورتی که شخصی بیشتر از آن برای یک ماه برآورد کند، در ماه آینده مبلغ مازاد نسبت به ۱۵۰ میلیون ریال به فروش اضافه خواهد شد.

۳- پیش‌بینی فروش ماه دوم نیز به عنوان یکی دیگر از اطلاعات ثابت هر دو حالت حد پایین و بالای سناریو، مبلغ ۶۰۰ میلیون ریال می‌باشد. با توجه به اطلاعات مذکور، مبلغ پاداش از ۵ میلیون ریال تا ۷ میلیون ریال در ماه متغیر بوده است.

ابتدا شرکت‌کنندگان سناریوهای طراحی شده در خصوص حداکثر سازی پاداش را خوانده و سپس نظر خود را بیان کردند. در مرحله دوم از شرکت‌کنندگان خواسته شد مجدداً به سوالات پاسخ دهند ولی در این حالت به آنها گفته شد تخمین‌ها توسط حسابرس داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

حداکثر سازی پاداش - حد بالا

برای درک بیشتر سناریوی حداکثر سازی پاداش در حد بالا را، با استفاده از اطلاعات فرضی، در پنج حالت مختلف به شرح نگاره (۱) بررسی می‌کنیم:

به شرکت‌کنندگان گفته شد فروش ماه کنونی ۷۹۰ میلیون ریال است. برای حداکثر سازی پاداش، باید برگشت از فروش را در بازه ۹۰ تا ۱۵۰ میلیون ریال تخمین می‌زدند. میزان برگشت از فروش توسط مدیر فرضی اول و دوم به ترتیب برابر ۹۰ میلیون و ۱۴۰ میلیون ریال و مدیر سوم برابر ۳۰ میلیون ریال، مدیر چهارم برابر ۳۰۰ میلیون ریال و مدیر پنجم نیز برابر ۷۵ میلیون ریال تخمین زده شد. مدیر اول و دوم پاداش دو دوره را حداکثر کردند (۱۲/۴۰۰/۰۰۰ ریال). مدیر سوم که کل پاداش او ۷/۶۰۰/۰۰۰ ریال بود پاداش را در دو دوره حداکثر نکرد، زیرا در ماه دوم پاداشی به آن تعلق نگرفت. مدیر چهارم و پنجم که کل پاداش آن‌ها ۷/۰۰۰/۰۰۰ و

۱۲/۲۵۰/۰۰۰ ریال بود، نیز به علت تخمین اشتباه، نتوانستند پاداش خود را در دو دوره حداکثر کنند.

نگاره (۱): ساختار فرضی از حداکثرسازی در حد بالای طرح پاداش (ارقام به هزار ریال)

مدیر پنجم	مدیر چهارم	مدیر سوم	مدیر دوم	مدیر اول	شرح
۷۹۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	۷۹۰/۰۰۰	فروش دوره جاری (ماه اول)
(۷۵/۰۰۰)	(۳۰۰/۰۰۰)	(۳۰/۰۰۰)	(۱۴۰/۰۰۰)	(۹۰/۰۰۰)	تخمین برگشت از فروش ماه اول
۷۱۵/۰۰۰	۴۹۰/۰۰۰	۷۶۰/۰۰۰	۶۵۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰	فروش خالص ماه اول
۷/۰۰۰	۰	۷/۰۰۰	۶/۵۰۰	۷/۰۰۰	پاداش ماه اول (یک درصد فروش خالص)
۶۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	فروش ماه دوم
(۷۵/۰۰۰)	۱۵۰/۰۰۰+	(۱۲۰/۰۰۰)	(۱۰/۰۰۰)	(۶۰/۰۰۰)	تخمین برگشت از فروش ماه دوم
۵۲۵/۰۰۰	۷۵۰/۰۰۰	۴۸۰/۰۰۰	۵۹۰/۰۰۰	۵۴۰/۰۰۰	فروش خالص ماه دوم
۵/۲۵۰	۷/۰۰۰	۰	۵/۹۰۰	۵/۴۰۰	پاداش ماه دوم
۱۲/۲۵۰	۷/۰۰۰	۷/۰۰۰	۱۲/۴۰۰	۱۲/۴۰۰	مجموع پاداش دو ماه
(۱۲/۴۰۰)	(۱۲/۴۰۰)	(۱۲/۴۰۰)	(۱۲/۴۰۰)	(۱۲/۴۰۰)	پاداش حداکثر در دو ماه
(۱۵۰)	(۵/۴۰۰)	(۵/۴۰۰)	۰	۰	ماه تفاوت نسبت به پاداش حداکثر

تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

به منظور ارزیابی تأثیر دانش ضمنی در حالت وجود نظارت و عدم وجود آن بر رفتار مدیریت سود افراد، با توجه به اینکه در سناریو طراحی شده از حسابرسی داخلی به عنوان متغیر جایگزین نظارت استفاده شده است؛ ابتدا سعی شده است از طریق آزمون بررسی دستکاری، تأثیر این عامل و دستکاری آن مورد سنجش قرار گیرد.

بررسی دستکاری

در این تحقیق یک بررسی دستکاری با استفاده از ۴۰ شرکت کننده دیگر انجام گردید. شرکت کنندگان شرط حسابرسی یا عدم حسابرسی را خوانده و به دو سوال زیر پاسخ می‌دهند. سوال یک به این مسئله می‌پردازد که آیا شرکت کننده متوجه دستکاری شده است؟ داده‌ها نشان می‌دهد که دستکاری موفق بوده است زیرا ۹۲ درصد (۳۷ از ۴۰) نفر از کسانی که شرط حسابرسی را داشته‌اند، متوجه شده‌اند که کارشان تحت بررسی بوده است و ۸۷ درصد (۳۵ از

۴۰) نفر با شرط عدم حسابرسی نیز متوجه شدند که کارشان بررسی نمی‌شود. سوال ۲ به این مسئله می‌پردازد که آیا شرکت‌کنندگان می‌توانند ریسک‌های نظارت را درک کنند؟ در پاسخ به سوال ۲، ۸۲ درصد (۳۳ از ۴۰) بیان داشتند اگر یک حسابرسان کارشان را بررسی و نظارت کند، احتمال اینکه تخمینی انجام دهند تا پاداش آنها افزایش یابد کمتر می‌شود. با بررسی نتایج دستکاری مشخص شد که شرکت‌کنندگان آگاه بودند که آیا تصمیماتشان توسط حسابرسان داخلی بررسی می‌شود یا نمی‌شود و این مسئله حس مناسب ریسک را در زمان بررسی تصمیمات، در شرکت‌کنندگان ایجاد می‌کرده است.

یافته‌های توصیفی

تعداد ۱۰۶ نفر در این پژوهش شرکت کردند که از این تعداد ۶۵ نفر زن (۶۱/۳ درصد) و ۴۱ نفر مرد (۳۸/۷ درصد) بودند. ۱۶/۹۸٪ بین ۲۰ الی ۳۰ سال و ۳۹/۶۲٪ بین ۳۰ الی ۴۰ سال و ۴۳/۴٪ بالاتر از ۴۰ سال سن داشتند و ۳۲٪ از شرکت‌کنندگان بدون تجربه و ۳۳٪ کمتر از ۵ سال و ۳۵٪ بالاتر از ۵ سال، دارای سابقه کار حسابداری و مالی می‌باشند.

آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش در نگاره (۲) قابل مشاهده است.

نگاره (۲): آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	عنوان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
جنسیت	زن	۶۵	۶۱/۳٪	۶۱/۳٪
	مرد	۴۱	۳۸/۷٪	۱۰۰٪
	جمع کل	۱۰۶		
سن	۲۰ الی ۳۰ سال	۱۸	۱۶/۹۸٪	۱۶/۹۸٪
	۳۰ الی ۴۰ سال	۴۲	۳۹/۶۲٪	۵۶/۶۰٪
	۴۰ سال و بالاتر	۴۶	۴۳/۴۰٪	۱۰۰٪
	جمع کل	۱۰۶		
سابقه کار حسابداری و مالی	بدون تجربه کاری	۳۴	۳۲٪	۳۲٪
	تجربه کمتر از ۵ سال	۳۵	۳۳٪	۶۵٪
	تجربه بیشتر از ۵ سال	۳۷	۳۵٪	۱۰۰٪
	جمع کل	۱۰۶		

مطابق با فرضیه‌های تحقیق ابتدا پاسخ‌های دریافت شده از مدیران دارای تجربه و سپس جهت تکمیل نتایج، این فرآیند برای افراد بدون تجربه نیز مورد تحلیل قرار می‌گیرد. نگاره (۳) تعداد و میانگین مدیران دارای تجربه را نشان می‌دهد که توانسته‌اند در دو دوره پاداش خود را از طریق متغیرهای نظارت و بازه پاداش حداکثر نمایند.

نگاره (۳): آمار توصیفی میانگین مدیرانی که پاداششان را حداکثر نمودند

مدیریت سود کاهش‌ی			مدیریت سود افزایش‌ی			متغیر وابسته متغیر مستقل	
جمع	مدیران دارای تجربه پایین	مدیران دارای تجربه بالا	جمع	مدیران دارای تجربه پایین	مدیران دارای تجربه بالا	شرح	
۶۳٪	۵۱٪	۷۵٪	۶۹٪	۵۷٪	۸۱٪	میانگین	بدون نظارت
۴۸	۱۸	۲۸	۵۰	۲۰	۳۰	تعداد	
۵۶٪	۵۴٪	۵۹٪	۵۳٪	۴۸٪	۵۹٪	میانگین	با نظارت
۴۱	۱۹	۲۲	۳۹	۱۷	۲۲	تعداد	
۷۲	۳۵	۳۷	۷۲	۳۵	۳۷	تعداد کل	

نتایج نگاره فوق نشان می‌دهد در حد پایین فروش، ۸۱ درصد مدیران با تجربه در شرایط عدم نظارت پاداش را حداکثر کردند که بعد از انجام دستکاری و اعمال نظارت این میزان به ۵۹ درصد رسید. به عبارت دیگر ۵۹ درصد از مدیران با تجربه پس از اعمال نظارت از طریق حسابرس داخلی به مدیریت سود افزایشی پرداختند و ۲۲ درصد (۸۱-۵۹) از مدیران در نتیجه اعمال نظارت ترجیح دادند پاداش را حداکثر نکنند. همچنین ۵۷ درصد از مورد مدیران کم تجربه در شرایط بدون نظارت، پاداش را حداکثر کردند که این میزان پس از اعمال نظارت به ۴۸ درصد رسید.

همچنین نتایج در حد بالای فروش نشان داد که ۷۵ درصد از مدیران با تجربه در شرایط عدم نظارت پاداش را حداکثر کردند که پس از اعمال نظارت این میزان به ۵۹ درصد رسید. به عبارت دیگر ۷۵ درصد از مدیران با تجربه پس از اعمال نظارت به مدیریت سود کاهش‌ی پرداختند و ۱۶ درصد (۷۵-۵۹) از مدیران ترجیح دادند پس از اعمال نظارت و بررسی تخمین آنها توسط حسابرسی داخلی پاداش خود را حداکثر نکنند. در خصوص مدیران کم تجربه در

شرایط بدون نظارت ۵۱ درصد و پس از اعمال نظارت نیز ۵۴ درصد به پاداش حداکثر رسیدند که نسبت به شرایط اولیه، یعنی بدون اعمال نظارت، افزایش سه درصدی داشتند.

نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

در این تحقیق به منظور بررسی تأثیر دانش ضمنی بر رفتار مدیریت سود در سطوح نظارت و عملکرد، چهار فرضیه مورد آزمون قرار گرفته است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش با توجه به نوع متغیرها از آزمون مک نمار^۲ استفاده شده است.

بررسی فرضیه اول

همانگونه که در نگاره (۴) مشاهده می‌گردد از مجموع ۳۷ نفر افراد با تجربه تعداد ۳۰ نفر توانستند در شرایط عدم نظارت پاداش خود را حداکثر کرده که پس از اعمال نظارت این افراد به ۲۲ نفر کاهش یافت و با توجه به آزمون آماری، سطح معنی داری بدست آمده مربوط به قبل و بعد از نظارت ۰/۰۰۸ می‌باشد که کمتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ است و فرضیه اول تحقیق تایید می‌گردد. به عبارت دیگر، نظارت از طریق حسابرسی داخلی برای افراد با دانش ضمنی بیشتر احتمال مدیریت سود افزایشی را کاهش می‌دهد. یافته‌های حاصل از فرضیه اول مطابق یا نتایج تحقیق راسمن و همکاران (۲۰۱۲) می‌باشد.

نگاره (۴): نتایج حاصل از آزمون مک نمار

فرضیه	بعد	قبل		تعداد	سطح معنی داری
		۱	۲		
اول	۱	۲۲	۸	۳۷	۰/۰۰۸
	۲	۰	۷		
دوم	۱	۲۲	۶	۳۷	۰/۰۳۱
	۲	۰	۹		
سوم	۱	۱۷	۳	۳۵	۰/۲۵
	۲	۰	۱۵		
چهارم	۱	۱۸	۰	۳۵	۱/۰۰۰
	۲	۱	۱۶		

بررسی فرضیه دوم

بر اساس نگاره (۴) نتایج آزمون نشان داد که از مجموع ۳۷ نفر افراد با تجربه، تعداد ۲۸ نفر توانستند پاداش خود را حداکثر نمایند که پس از اعمال نظارت این مقدار به ۲۲ نفر کاهش یافت. سطح معنی داری بدست آمده از آزمون آماری در این حالت نیز ۰/۰۳۱ می باشد که کمتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ است، لذا فرضیه دوم پذیرفته می شود. به عبارت دیگر نظارت از طریق حسابرسی داخلی برای افراد با دانش ضمنی بیشتر احتمال مدیریت سود کاهشی را نیز کاهش می دهد. نتیجه آزمون فرضیه دوم مغایر با نتایج تحقیق راسمن و همکاران (۲۰۱۲) می باشد.

این نتایج بیان کننده این موضوع است که اگر چه مدیران دارای دانش ضمنی در ایران، نسبت به مزایای مدیریت سود شناخت کافی دارند، اما در صورت مواجه شدن با پدیده نظارت، نسبت به تعدیل رفتار خود در هر دو حالت مدیریت سود افزایشی و کاهشی اقدام می کنند، در صورتیکه در تحقیق راسمن و همکاران، تعدیل رفتار فقط در حالت مدیریت سود افزایشی وجود دارد و حساسیت نظارت در حالت مدیریت سود کاهشی مشاهده نمی شود.

بررسی فرضیه سوم

نتایج آزمون فرضیه در نگاره (۴) بیان کننده این موضوع می باشد که از مجموع ۳۵ نفر افراد کم تجربه تعداد ۲۰ نفر توانستند در شرایط عدم نظارت پاداش خود را حداکثر نموده که پس از اعمال نظارت این افراد به ۱۷ نفر کاهش یافتند و با توجه به آزمون آماری، سطح معنی داری بدست آمده مربوط به قبل و بعد از نظارت ۰/۲۵ می باشد که بیشتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ بوده و لذا این کاهش معنی دار نبوده و در نتیجه فرضیه سوم تحقیق پذیرفته شده است. یعنی نظارت از طریق حسابرسی داخلی برای افراد با دانش ضمنی کمتر احتمال مدیریت سود افزایشی را کاهش نمی دهد. نتیجه آزمون فرضیه سوم مطابق با نتایج تحقیق راسمن و همکاران (۲۰۱۲) می باشد.

بررسی فرضیه چهارم

بر اساس نتایج این فرضیه که در نگاره (۴) مشاهده می شود از مجموع ۳۵ نفر افراد کم تجربه، تعداد ۱۸ نفر توانستند در شرایط عدم نظارت پاداش خود را حداکثر کرده که پس از اعمال

نظارت این تعداد به ۱۹ نفر رسیدند و با توجه به آزمون آماری، سطح معنی‌داری بدست آمده مربوط به قبل و بعد از نظارت ۱/۰۰ می‌باشد که بیشتر از سطح معنی‌داری ۰/۰۵ است. در نتیجه این کاهش معنی‌دار نیست. بنابراین فرضیه چهارم تحقیق نیز پذیرفته می‌شود. یعنی نظارت از طریق حسابرسی داخلی برای افراد با دانش ضمنی کمتر احتمال مدیریت سود کاهشی را کاهش نمی‌دهد. نتیجه آزمون فرضیه چهارم با نتایج تحقیق راسمن و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

توسعه آزمایش به افراد تازه کار (بدون تجربه)

برای تقویت نتایج آزمون فرضیه‌های قبلی یعنی نقش دانش ضمنی حاصل از تجربه، یک آزمایش دیگر با افراد تازه کار انجام گرفت. بر اساس تعریف، افراد تازه کار، تجربه تصمیم‌سازی برای حداکثر سود یا واکنش به نظارت در تلاش برای محدود کردن این رفتارها را ندارند. به احتمال زیاد رفتار آنها متکی بر دانش کتابی آموخته شده در دانشگاه می‌باشد، مانند مفهوم محافظه‌کاری^۳. اگر تازه کارها با راهبردهایی مانند مدیران با تجربه عمل کنند، بیانگر اینست که تجربه جایگزین خوبی برای ارزیابی دانش ضمنی نیست. لذا آزمایش دوم با هدف تسری نتایج آزمایش اول به تازه کارها انجام شد.

نگاره (۵): میانگین درصد افرادی که پاداششان را حداکثر کردند

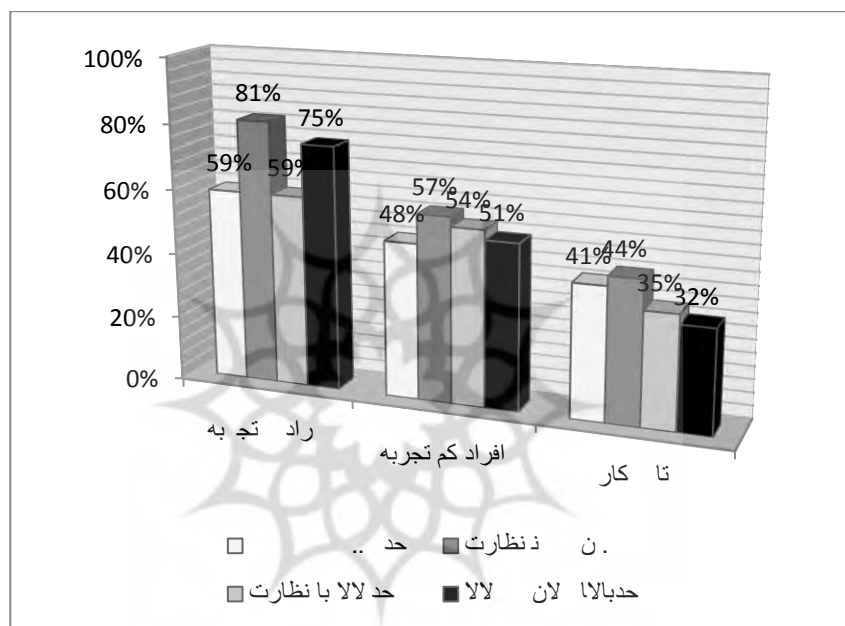
مدیریت سود افزایشی	مدیریت سود افزایشی	متغیر وابسته	
		میانگین	تعداد
٪۳۲	٪۴۴	میانگین	بدون نظارت
		تعداد	
۱۱	۱۵	میانگین	نظارت
		تعداد	
٪۳۵	٪۴۱	میانگین	نظارت
۱۲	۱۲	تعداد	
۳۴	۳۴	تعداد کل	

همانگونه که در نگاره (۵) مشاهده می‌گردد در حالت مدیریت سود افزایشی، بعد از اعمال نظارت تعداد افرادی که توانستند پاداش خود را حداکثر کنند، از ۴۴ درصد به ۴۱ درصد کاهش یافت، که این میزان در حالت مدیریت سود کاهشی ۳۵ درصد نسبت به ۳۲ درصد می‌باشد. یک تحلیل جداگانه به روش آزمون مک‌نمار روی هر کدام از حالت‌های فوق انجام

شد. هر چند هیچ نتیجه دارای اهمیت آماری در شرایط بالا بدست نیامد، اما در حالت مدیریت سود کاهش، بعد از اعمال نظارت بر خلاف انتظار تعداد افرادی که پاداش خود را حداکثر کردند افزایش یافت که نشان‌دهنده تفاوت گسترده در رفتار تازه کارها در مقایسه با مدیران با تجربه است.

مقایسه رفتار پاداش در سطوح مختلف تجربه

رفتار پاداشی در تمامی سه سطح تجربه و نظارت در نمودار (۱) تشریح شده است.



نمودار (۱): مقایسه رفتار پاداش در سطوح مختلف تجربه

نتیجه گیری

هدف اصلی تحقیق ارزیابی تأثیر دانش ضمنی مدیران بر مدیریت سود و همچنین بررسی نقش نظارت بر این رابطه می‌باشد. از دیدگاه مخالفان مدیریت سود، این اقدام سبب گمراهی

استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می شود لذا باید از آن اجتناب کرد. اما با این وجود بسیاری از مدیران جهت بهره‌مندی از مزایای شخصی یا سازمانی، مبادرت به مدیریت سود می‌نمایند.

نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که آموزش و کسب این رفتار توسط مدیران از دانش ضمنی آن‌ها نشأت می‌گیرد. طبق تعاریف مختلف از دانش ضمنی می‌توان بیان کرد که این دانش از تجربه بدست می‌آید. از سوی دیگر، از جمله وظایف حسابرسی داخلی در ایران به عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی علاوه بر نظارت بر کنترل‌های داخلی، وظیفه بازدارندگی و همچنین کشف و گزارش تحریف‌های موجود در گزارش‌های مالی می‌باشد. با توجه به الزام شرکت‌ها جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی بر اساس دستورالعمل سازمان بورس از سال ۱۳۹۱، انتظار بر این است که این اقدام سبب بهبود کیفیت گزارش‌گری و ارتقاء شفافیت در سازمان‌ها شود. نتایج تحقیق نیز نشان داد در صورت وجود نظارت از طریق حسابرسی داخلی، مدیران با دانش ضمنی بیشتر، اقدام به کاهش مدیریت سود می‌نمایند.

نتایج تحقیق نشان داد که مدیران با تجربه در استفاده از اقلام تعهدی برای مدیریت سود، واکنش راهبردی‌تری به مساله نظارت دارند. بطور کلی نتایج بیانگر این است که:

- بسیاری از شرکت‌کنندگان با تجربه توانستند پاداش خود را با اقلام تعهدی حداکثر نمایند تا سودها را مدیریت کنند. داده‌ها همچنین بیانگر این موضوع بود که بسیاری از مدیران، سودها را برای حداکثر سازی پاداش مدیریت نمی‌کنند، که در واقع می‌تواند تا حد زیادی رفتاری باشد که بر اساس تجربه بدست می‌آید و در شرکت‌کنندگان با تجربه، بیشتر در حداکثر سازی این پاداش‌ها نمایان می‌شود.

- نظارت از طریق فرآیند حسابرسی با کاهش رفتار حداکثر سازی پاداش برای افراد با تجربه نسبت به افراد کم‌تجربه و تازه کار همراه است. لذا به نظر می‌رسد شرکت‌کنندگان با تجربه، چگونگی شناخت الگوی محیطی خود و اعمال آن بگونه‌ای راهبردی برای حداکثر کردن حقوق، بدون پیامدهای منفی را یاد می‌گیرند.

با توجه به نتایج آزمون چهار فرضیه تحقیق، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود تا مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان در سازمان‌ها قرار گیرد:

- داداشی، ایمان؛ کردمنجیری، سجاده؛ برادران، مریم. (۱۳۹۶). تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه دانش حسابرسی، ۷۰(۱)، ۱۷۸-۱۵۹.
- دهدار، فرهاد؛ مژده، محمد. (۱۳۹۵). تأثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر جلوگیری مدیریت سود. فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۱۶(۲)، ۱۱-۱.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۹(۲)، ۷۲-۴۷.
- زمانی، زهرا. (۱۳۹۰). تعیین وضعیت دانش ضمنی و تصریحی معلمان دوره راهنمایی از نظریه‌های یادگیری در فرآیند تدریس و تأثیر عوامل جمعیت شناختی بر آن. فصلنامه نوآوری‌های آموزشی، ۴۳(۱۱)، ۱۶۲-۱۳۹.
- عبدلی، محمدرضا؛ نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی، قانونی و مالیاتی شرکت‌ها. فصلنامه دانش حسابرسی، ۶۱(۱)، ۱۹۳-۱۷۷.
- فتحیان، محمد؛ بیگ، لیلا؛ قوامی فر، عاطفه. (۱۳۸۴). نقش مدیریت دانش ضمنی در خلاقیت و نوآوری. ماهنامه تدبیر، ۱۶(۱۶)، ۱۹-۱۲.
- مرادی، مهدی؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی؛ قربانی، آرش. (۱۳۹۵). کشف مدیریت سود از طریق بررسی توزیع تجربی سود. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳(۲۱)، ۳۹-۱۹.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله تحقیقات حسابداری، ۳(۹)، ۲۱-۴.
- نوناکا، ایکوجیرو؛ تاکوچی، هیروتاکا. (۱۳۸۵). شرکت‌های دانش آفرین: چگونه شرکت‌های دانش آفرین نوآوری را محقق می‌سازند، ترجمه علی عطارفر، جبار اسلامی، آناهیتا کاوه و سعید آنالویی، قم: انتشارات سماء قم.
- نونهال نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ پور کریم، یعقوب. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۶۱(۱)، ۷۰-۵۵.
- Abdoli, M & Nadali, A. (2015). Investigating the Effect of Internal Audit on the Reduction of Incidence of Financial, Legal and Tax Distortions of Companies. *Journal of Audit knowledge*. 61 (1) , 193-197. (In Persian)

- Ashtarian, K & Emami meibodi, R. (2010). *ICT, Technology Transfer, and Tacit Knowledge, First Edition*, Tehran: Tehran University Press. (In Persian)
- Bonner, S. (2008). *Judgment and decision making in accounting*, Translated by Ali Parsaian, Tehran: Etehad Press. (In Persian)
- Brown, L. D & Pinello, A. (2007). To what extent does the financial reporting process curb earnings surprise games?, *Journal of Accounting Research*, 45 (1) , 947-981.
- CBol, J & Moers, F & Peecher, Mar. (2012). Auditor Tacit Knowledge and Audit Firm Human Capital Development, *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (5) , 312-128.
- Cohen, J & Pant, L & Sharp, D. (2001). An examination of differences in ethical decision-making Between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30 (2) , 319-336.
- Dadashi, I & Kordmanjiri, S & Baradaran, M. (2017). The Effect of internal audit structure on the probability of fraud in financial statements Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of audit science*, 70 (1) , 159-178. (In Persian)
- Dehdar, F & Mozhdeh, M. (2016). Impact of Audit Committee and Audit Quality on Prevent earnings management. *New research in management and accounting*, 16 (2) , 1-11. (In Persian)
- Duellman, S & Ahmed, A. (2013). An empirical analysis of the effects of monitoring intensity on the relation between equity incentives and earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32 (6) , 495-517.
- Fathiyan, M & Beig, L & Ghavamifar, A. (2005). The role of tacit knowledge management in innovation. *Journal of Tadbir*, 164 (16) , 12-19. (In Persian)
- Healy, P. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7 (1) , 85-107.
- Jalavandi, SH. (2018). The Conceptual Explanation of the Role of tacit Knowledge in the Age of Knowledge Economy. *Economic Journal*, 2 (1) , 117-143. (In Persian)
- Khoshtinat, M & Khani, A. (2003). Managing earnings and Bonus managers, a study to clarify financial information. *Journal of accounting studies*, 3 (1) , 126-153. (In Persian)
- McAdam, R & Mason, B & McCrory, J. (2007). Exploring the tacit knowledge in organizations, *Journal of Knowledge Management*, 11 (2) , 27-43.
- Mohajan, H. K. (2017). Tacit Knowledge for the Development of Organizations. *Journal of Advanced Research*, 6 (1) , 17-24.

- Moradi, M & Bagharpour Velashani, M & Ghorbani, A. (2016). Discovery of earnings management by examining the empirical distribution of profits. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 3 (21) , 19-39. (In Persian).
- Namazi, M & Bayazidi, A & Jabarzade kangarloe, S. (2011). Investigating the relationship between audit quality and earnings management of companies accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Research*, 9 (3) , 4-21. (In Persian)
- Nonahal nahr, A & Jabarzade kangarloe, S & Porkarim, Y. (2010). The relationship between audit quality and Reliability on accruals. *Journal of Accounting and auditing reviews*, 61 (1) , 55-70. (In Persian).
- Nonaka, I & Takeuchi, H. (1995). *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation?* Translated By Ali Attarfar, Jabbar Esmaeli, Anahita Kaveh, and Saeid Analoe, Gom: Sama Gom Press. (In Persian)
- Polanyi, M. (1966). The Tacit Dimension. Chicago, *University of Chicago Press*, 41 (155) , 1-18.
- Rahnamaye Rodposhti, F & Nikomaram, H & NonahalNahr, A. (2012). Evaluation of the Impact of Judicial and Cognitive Approaches to Language in Accounting explanatory reports, *Journal of Accounting and auditing reviews*, 19 (2) , 47-72. (In Persian)
- Rosman, A & Biggs, S & Hoskin. R. (2012). The Effects of Tacit Knowledge on Earnings Management Behavior in the Presence and Absence of Monitoring at Different Levels of Firm Performance. *American Accounting Association Behavioral Research in Accounting* 24 (1) , 109-130.
- Sanchez, J & Arroyo, J & Moreno, Y. (2018). Acquisition and transfer of tacit knowledge of marketing in small and medium hotels, *Contaduría y Administracion*, 63 (2) , 1-18.
- Sternberg, R & Hedlund, J. (2002). Practical intelligence and work psychology. *Human Performance*. 15 (1) , 143-160.
- Zamani, Z. (2011). Determining the status of tacit knowledge and attestation of guidance teachers on learning theories in the teaching process and the effect of demographic factors on it. *Journal of Educational innovations*, 43 (11) , 139-162. (In Persian).
- Zhi-guo, L & Jian, C. (2012). Improve Technological Innovation Capability of Enterprises through Tacit Knowledge Sharing, *International Information and Electronics Engineering, Procedia Engineering*, 29 (1) , 2072 -2076.