



University of  
Sistan and Baluchestan



Iranian Academy of  
Management Sciences

# Studying The Effects of Perceived Organizational Justice in The Management Control System On Unethical Behaviors in Budgeting, Considering The Role of Psychological Dimensions

Ramin Zeraatgari<sup>1\*</sup>, GholamReza Rezaei<sup>2</sup>, Mahran Farehmand<sup>3</sup>

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran. (Corresponding Author). E-mail: [ramin@acc.usb.ac.ir](mailto:ramin@acc.usb.ac.ir)
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran.  
E-mail: [rezaac.1990@acc.usb.ac.ir](mailto:rezaac.1990@acc.usb.ac.ir)
3. PhD candidate in Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Faculty of Humanities Sciences Department of Accounting, Zahedan, Iran.  
E-mail: [farahmand.m89@gmail.com](mailto:farahmand.m89@gmail.com)

## Extended Abstract

### Abstract

The occurrence of unethical behavior, especially in government and public organizations, has become a challenge. The purpose of this study is to investigate the effect of perceived organizational justice in the management control system on unethical behaviors in budgeting with emphasis on considering the role of psychological dimensions.

This research is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of implementation with structural equation modeling approach. The statistical population is the managers of the University of Medical Sciences and hospitals in Sistan and Baluchistan province. The sample was determined using Morgan's table, 169 persons were selected using simple random sampling method. The data collection tool is a questionnaire. The results show that the evidence obtained in reducing unethical behaviors is largely contradictory; So that participation in setting goals, using different performance indicators and the quality of feedback have a positive and significant effect on the desire to create a budget slack; While using the principle of controllability does not have a significant effect on creating a budget slack. The results of the path analysis show that organizational commitment has a negative and significant effect on creation of budget slack and data manipulation. Another result is that the effect of trust in superiors on the creation of budget slack is positive and significant. In addition, participation of managers in determining the goals and the principle

of controllability do not have a significant effect on data manipulation, and the use of different measures of the organization's performance and the quality of feedback have a negative and significant effect on data manipulation.

### **Introduction**

In recent years, the increasing attention to the issue of organizational justice and its effects on organizational performance has led organizations to use different models and methods to achieve their goals and continue their existence and gain a new competitive advantage. Be safe from falling, overturning and dangers caused by rapid environmental changes. Organizational justice is socially constructed and affects people's attitude and behavior in the workplace. Organizational justice refers to employees' understanding of what they consider to be fair or unfair in their work environment. Therefore, organizational justice, which is also called organizational fairness, is the fairness that employees perceive about working relationships within the organization.

Research has been done to identify how the elements that increase the feeling of injustice and the main reactions of people occur. Langevin and Mendoza (2013) emphasize, if the management control system (MCS) is considered unfair, it can lead to behaviors in managers that are harmful to the organization. For example, this may lead managers to unethical behaviors such as a tendency to create budgetary slack and manipulate data.

### **Case study**

In this study, the data obtained from the educational and therapeutic institutions of the Ministry of Health, Treatment and Medical Education of Sistan and Baluchistan province (universities of medical sciences of Sistan and Baluchistan province and affiliated hospitals) have been used.

### **Materials and Methods**

The statistical population used in this study is the managers of the University of Medical Sciences and the heads of affiliated hospitals of Sistan and Baluchistan province, the number of the statistical population in this study is 300 people. In this study, the sample size was determined using Cochran's formula, and the questionnaire was administered online through Google Form to more than 200 middle and senior managers. Among these people, 171 people answered all the questions and the information of 169 people can be analyzed, as it is in accordance with the sampling method based on Morgan's table. Structural equation modeling (SEM) and PLS software will be used to test the hypotheses.

### **Discussion and Results**

The results of this study show that the role of participation in setting goals on increasing the perceived distributive justice in MCS is not significant. Also, participation in setting goals has a significant relationship with procedural justice. The quality of feedback is significantly related to the procedural and interactive justice of the management control system. In addition, the results

indicate the significant impact of multiple performance indicators on distributive and procedural justice. The results show that three of the dimensions of the management control system; That is, participation in setting goals, using different performance measures and the quality of feedback have a positive and significant effect on create a budgetary slack; While application of the controllability principle does not have a significant effect on creation of budgetary slack. The results of the path analysis show that organizational commitment has a negative and significant effect on the two variables of unethical behavior, creation of budgetary slack and data manipulation. While the results show that the dimensions of the management control system do not reduce the creation of budgetary slack. Another result is that the effect of trust in superiors on the creation of budgetary slack is positive and significant. The obtained evidence shows that managers' participation in determining goals and the principle of controllability do not have a significant effect on data manipulation, and the use of different organizational performance measures and the quality of feedback have a negative and significant effect on data manipulation.

### Conclusion

In the past two decades, a large number of scandals have occurred in non-profit organizations, government or business enterprises, many of them related in various ways to accounting and management control systems. Understanding the inefficient effects of measurement systems and incentives and possible ways to overcome such inefficient effects is essential. Therefore, it is interesting to search for explanations and justifications about possible unethical behaviors in relation to the components of the management control system in organizations, because the result obtained may be one of the roots of many scandals.

**Keywords:** Organizational Justice, Budgetary Slack, Data Manipulation, Management Control System, Unethical Behaviors

---

### Article Type: Research Article

---

**Cite this article:** Zeraatgari, R., Rezaei, Gh.R., & Fahrenmand, M. (2024). Studying The Effects of Perceived Organizational Justice in The Management Control System On Unethical Behaviors in Budgeting, Considering The Role of Psychological Dimensions. *Public Management Researches*, 17 (65), 311-346. (In Persian)



**DOI:** 10.22111/JMR.2024.45863.6018

**Received:** 06 June. 2023

**Revised:** 30 Dec. 2023

**Accepted:** 03 Feb. 2024

© The Author(s).

**Publisher:** University of Sistan and Baluchestan

---



پښتو ژبې لپاره  
پښتانه علوم او مطالعات فریښتی  
پښتانه جامع علوم انسانی

## مطالعه آثار عدالت سازمانی درک شده در سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی در بودجه‌ریزی با در نظر گرفتن نقش ابعاد روان‌شناختی

رامین زراعتگری<sup>۱\*</sup> - غلامرضا رضایی<sup>۲</sup> - مهران فرهمند<sup>۳</sup>

۱. نویسندهٔ مسئول، استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

[ramin@acc.usb.ac.ir](mailto:ramin@acc.usb.ac.ir)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

[rezaac.1990@acc.usb.ac.ir](mailto:rezaac.1990@acc.usb.ac.ir)

۳. دانشجوی دکتری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدان، زاهدان، ایران.

[farahmand.m89@gmail.com](mailto:farahmand.m89@gmail.com)

### چکیده

وقوع رفتار غیراخلاقی به خصوص در سازمان‌های دولتی و عمومی تبدیل به یک چالش شده است. هدف این مطالعه بررسی تأثیر عدالت سازمانی درک شده در سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی در بودجه‌ریزی با تأکید بر در نظر گرفتن نقش ابعاد روان‌شناختی است. این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ اجرا توصیفی - پیمایشی با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری است. جامعه آماری، مدیران دانشگاه علوم پزشکی و بیمارستان‌های استان سیستان و بلوچستان است. نمونه آماری با استفاده از جدول مورگان، ۱۶۹ نفر تعیین شد که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردید. ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه است. نتایج نشان می‌دهد در مجموع شواهد بدست آمده در کاهش رفتارهای غیراخلاقی تا حدود زیادی متناقض است؛ بطوریکه مشارکت در تعیین اهداف، استفاده از معیارهای مختلف عملکرد و کیفیت بازخورد، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای دارند؛ در حالی که استفاده از اصل کنترل‌پذیری تأثیر معنی‌داری بر ایجاد مازاد بودجه‌ای ندارد. نتایج تحلیل مسیر نشان می‌دهد که تعهد سازمانی تأثیر منفی و معنی‌داری بر دو متغیر رفتار غیراخلاقی ایجاد مازاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها دارد. نتایج همچنین بیانگر آن بود که تأثیر اعتماد به مافوق بر ایجاد مازاد بودجه‌ای مثبت و معنی‌دار است. ضمن اینکه، مشارکت مدیران در تعیین اهداف و اصل کنترل‌پذیری، تأثیر معنی‌داری بر دست‌کاری داده‌ها ندارند و استفاده از معیارهای مختلف عملکرد سازمان و کیفیت بازخورد، تأثیر منفی و معنی‌داری بر دست‌کاری داده‌ها دارند.

**کلمات کلیدی:** عدالت سازمانی، ایجاد مازاد بودجه، دست‌کاری داده‌ها، سیستم کنترل مدیریت، رفتارهای غیراخلاقی

مقاله مستخرج از رساله دکتری آقای مهران فرهمند است.

استناد: زراعتگری، رامین؛ رضایی، غلامرضا؛ فرهمند، مهران. (۱۴۰۳). مطالعه آثار عدالت سازمانی درک شده در سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی در بودجه‌ریزی با در نظر گرفتن نقش ابعاد روان‌شناختی، پژوهش‌های مدیریت عمومی، ۱۷(۶۵)، ۳۱۱-۳۴۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۱۶ تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۱۰/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۴



DOI:10.22111/JMR.2024.45863.6018

نوع مقاله: علمی پژوهشی

ناشر: دانشگاه سیستان و بلوچستان  
حق مؤلف © نویسندگان

## مقدمه

تحقیقاتی برای شناسایی چگونگی وقوع عناصری که باعث افزایش احساس بی‌عدالتی شده‌اند و واکنش‌های اصلی افراد، انجام شده‌اند. لانگوین و مندوزا<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) تأکید می‌کنند، اگر سیستم کنترل مدیریت<sup>۲</sup> (MCS) ناعادلانه تلقی شود، می‌تواند منجر به بروز رفتارهایی در مدیران شود که برای سازمان مضر باشند. به عنوان مثال، این ممکن است مدیران را به رفتارهای غیراخلاقی (Langevin and Mendoza, 2013) مانند گرایش ایجاد به مازاد بودجه‌ای<sup>۳</sup> (Merchant, 1985; Dunk, 1993) و دست‌کاری داده‌ها<sup>۴</sup> (Merchant and Rockness, 1994) سوق دهد.

مازاد بودجه‌ای، توسط مرچنت<sup>۵</sup> (۱۹۸۵) به عنوان تفاوت بین میزان بودجه و مقدار واقعاً ضروری برای تأمین نیازهای پیش‌بینی شده در نظر گرفته می‌شود، به این معنی است که این مازاد را به عنوان منابع اضافی درخواست شده برای اجرای یک کار نشان می‌دهد. به این ترتیب، مازاد بودجه‌ای را می‌توان به معنای دست‌کم گرفتن عمدی ظرفیت‌های تولیدی و بیش از حد برآورد کردن هزینه در بودجه دانست (Klein, Beuren and Dal Vesco, 2019).

مجموعه گسترده‌ای از ادبیات مربوط به سازه‌های مؤثر بر ایجاد مازاد بودجه رایج است (Baerdemaeker and Bruggeman, 2015; Chong et al., 2021). با این حال، اکثر آنها با استفاده از نظریه نمایندگی<sup>۶</sup> (Baiman et al., 2000) و پارادایم‌های روانشناختی<sup>۷</sup> (Andre Young et al., 2021 et al., 2016; Cheok et al., 2018; Hartmann & Maas, 2010) تنها بر مشارکت مدیر در بودجه‌بندی و تأثیر آن بر استفاده از ایجاد مازاد بودجه متمرکز شده‌اند (Macinati & Rizzo, 2014).

1. Langevin and Mendoza

2. Management Control System

3. Creation of budgetary slack

4. Data manipulation

5. Merchant

6. Agency Theory

7. Psychological Paradigms

دست‌کاری داده‌ها، به ارزیابی عملکرد مدیران مربوط می‌شود. سیستم‌های کنترل مدیریت شامل مکانیزم‌های اندازه‌گیری عملکرد است که سازمان‌ها برای بررسی انطباق نتایج با اهداف و ارزیابی عملکرد مدیران از آنها استفاده می‌کنند. در این فرایند، مدیران می‌توانند با تمایل به دست‌کاری در شاخص‌های عملکرد، تصویری مطلوب از خود، متفاوت از تصویر واقعی، بسازند (Merchant and Van Der Stede, 2007). دست‌کاری داده‌ها می‌تواند از طریق جعل رخ دهد، که شامل ارائه داده‌های غلط یا مدیریت نتایج است، که شامل هر عملی از مدیران است که نتیجه را تحت تأثیر قرار می‌دهد و وضعیت اقتصادی سازمان را نشان نمی‌دهد (Merchant and Rockness, 1994).

لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) با استفاده از عدالت سازمانی ادراک شده، تعهد سازمانی و اعتماد به مافوق، یک چارچوب نظری در مورد تأثیرات سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی ایجاد کردند. مطالعه حاضر به دنبال اعتبارسنجی مدل و فرضیه‌های نظری تدوین شده توسط لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) است. بنابراین، به دنبال پاسخ به این پرسش اصلی است که: کدام ابعاد سیستم کنترل مدیریت نشان داده شده توسط لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) درک عدالت سازمانی را افزایش می‌دهد و رفتار غیراخلاقی مدیران (مازاد بودجه‌ای و دست‌کاری داده‌ها) را کاهش می‌دهد؟

در دو دهه گذشته، تعداد زیادی رسوایی در سازمان‌های غیرانتفاعی، دولتی یا شرکت‌های تجاری، رخ داده است، بسیاری از آنها به روش‌های مختلف مربوط به حسابداری و کنترل مدیریت است (Cuguer, o- Escofet and Rosanas, 2017). درک تأثیرات ناکارآمد سیستم‌ها و مشوق‌های اندازه‌گیری و روش‌های احتمالی غلبه بر چنین اثرات ناکارآمدی ضروری است. بنابراین، جستجوی توضیحات و توجیحات در مورد رفتارهای غیراخلاقی احتمالی در رابطه با اجزای سیستم کنترل مدیریت در سازمان‌ها جالب است، زیرا نتیجه به دست آمده ممکن است یکی از ریشه‌های بسیاری از رسوایی‌ها باشد.

چنهال<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) معتقد است که مسائل مرتبط با عدالت سازمانی، تعهد و اعتماد می‌توانند به توضیح چگونگی واکنش افراد در برابر اطلاعات کمک کنند. به طور کلی، نتایج مطالعات نشان می‌دهد که ادراک عدالت سازمانی بر طیف وسیعی از نگرش‌ها و رفتارهای

1. Chenhall

سازمانی تأثیر می‌گذارد و می‌تواند در توضیح همین نگرش‌ها و رفتارها با یکدیگر تعامل داشته باشند (Beuren, Altoé and Dal Vesco, 2016a).

نتایج مطالعات در مورد رابطه بین رفتار غیراخلاقی و عدالت سازمانی نشان می‌دهد که وقتی رویه‌ها و تصویب تصمیمات عادلانه تلقی می‌شوند، تمایل به مزاد بودجه‌ای کاهش می‌یابد (Wentzel, 2004; Little, Magner & Welker, 2002). استالی و مگنر<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) نشان دادند که چگونه عدالت رویه‌ای و تعاملی تمایل مدیران به مزاد بودجه‌ای را کاهش می‌دهد و اعتماد به مدیر را افزایش می‌دهد. با این حال، مطالعات محدودی رابطه بین عدالت سازمانی و دست‌کاری داده‌ها را بررسی کرده‌اند. تا جایی که پژوهش‌گر اطلاع دارد تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی در بودجه‌ریزی با در نظر گرفتن نقش ابعاد روان‌شناختی در مطالعات قبلی داخل کشور بررسی نشده است. با این حال کلین و همکاران (۲۰۱۹) برای شرکت‌های تولیدی بزرگ برزیلی فرضیه‌های ارائه شده در مطالعه نظری لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) را بررسی کرده است که به نتایج مختلفی رسیده است. بنابراین هدف مطالعه حاضر بر کردن این خلاء پژوهشی است.

#### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

##### الف) درک عدالت سازمانی در سیستم کنترل مدیریت

عدالت سازمانی معمولاً در ادبیات در سه بعد توزیعی، رویه‌ای و تعاملی مورد توجه قرار می‌گیرد (Beuren et al., 2016a, 2016b, 2016c). عدالت توزیعی به ادراک عدالت کارکنان در مورد آنچه از سازمان دریافت می‌کنند با داشتن یک پارامتر عدالت بین افراد، اشاره دارد (Folger and Cropanzano, 1998). عدالت رویه‌ای به برداشت کارکنان از عدالت در رویه‌های اتخاذ شده در فرایندهای سازمانی اشاره دارد (Leventhal, 1980).

عدالت تعاملی به برداشت کارکنان از عدالت در جنبه‌های ارتباطاتی، رویه‌ای یا رویه‌ای اطلاق می‌شود و به دو بخش اطلاعاتی و ارتباطاتی تقسیم می‌شود (Greenberg, 1993). اطلاعاتی به توضیحاتی که برای کارمندان ارائه می‌شود اشاره دارد. منظور از بخش ارتباطاتی میزان ادب، وقار و احترامی است که توسط مافوق با آنها رفتار می‌شود (Colquitt et al., 2001).

<sup>1</sup>. Staley and Magner



سیستم کنترل مدیریت می‌تواند مکانیسم تسهیل کننده‌ای برای اتخاذ استراتژی‌های تجاری و یکی از محصولات اصلی فرایند مدیریت باشد. می‌توان کنترل مدیریت را مکانیزمی صریح و رسمی دانست که در رسیدن به حداکثر کارایی و اثربخشی شرکت کمک می‌کند، با توجه به اینکه هدف این سیستم ترویج همسویی بین اهداف است تا اهداف شخصی با اهداف تجاری منطبق شود. آنها شامل همه سازوکارهایی هستند که مدیران از آنها برای اطمینان از ارائه رفتارهای زیردستان و تصمیم‌گیری متناسب با اهداف و استراتژی‌های سازمان استفاده می‌کنند (Merchant and Van Anthony and Govindarajan, 2006; Der Stede, 2007).

سیمونز<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) یک مدل نظری از سیستم کنترل مدیریت را با چهار اهرم پیشنهاد کرد: سیستم‌های اعتقادی، سیستم‌های مرزی، سیستم‌های کنترل تشخیصی و سیستم‌های کنترل تعاملی. به گفته هنری<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، ساخت این چهار اهرم به این دلیل است که سیستم کنترل مدیریت تنش‌های پویایی ایجاد می‌کند، زیرا مدیران نیاز به دستیابی به اهداف سازمانی دارند که ممکن است متناقض باشد، و ایده این است که چهار اهرم در ایجاد تعادل میان تنش‌ها و ایجاد تعادل کافی کمک کنند.

بنابراین، مدیران تحت تأثیر طراحی و استفاده از سیستم کنترل مدیریت قرار می‌گیرند و این در درک مدیران از عدالت منعکس می‌شود (Langevin and Mendoza, 2013). از نظر این نویسندگان، سیستم کنترل مدیریت با مسائل مربوط به عدالت توزیعی مرتبط است، زیرا نتایج مالی اساسی، چه در تعیین اهداف و چه در تخصیص منابع، بر پاداش مدیران تأثیر می‌گذارد. همچنین به جنبه‌های عدالت رویه‌ای مربوط می‌شود زیرا تعیین اهداف، ارزیابی عملکرد و تعیین پاداش به روش‌ها بستگی دارد (Beuren, Kreuzberg and Franz, 2016c). همچنین می‌تواند بر عدالت تعاملی، به ویژه در تعامل زیردستان با مافوق خود، در مذاکره اهداف بودجه، ارزیابی عملکرد و ایجاد پاداش تأثیر بگذارد (Langevin and Mendoza, 2013).

---

1. Simons

2. Henri

لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) چهار ویژگی حیاتی را که باید در رابطه با سیستم کنترل مدیریت در نظر گرفته شوند، شناسایی کردند:

- ۱- فرصتی که برای تعیین اهداف در اختیار مدیران قرار می‌گیرد.
- ۲- استفاده از اصل کنترل‌پذیری در تعیین اهداف یا ارزیابی عملکرد.
- ۳- کیفیت بازخورد.
- ۴- استفاده از چند معیار عملکرد.

همه آنها نمایانگر ابعاد اصلی سیستم کنترل مدیریت هستند، این ویژگی‌ها را می‌توان در درک عدالت سازمانی و وضعیت‌ها و رفتارهای افراد منعکس کرد.

#### ب) رفتار غیراخلاقی: ایجاد مزاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها

رفتارهای اخلاقی را می‌توان رفتارهایی تعریف کرد که در عین حال قانونی و مورد قبول سازمان‌ها باشد (Jones, 1991). به گفته لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، ایجاد مزاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها دو نوع رفتار غیراخلاقی هستند که به طور گسترده‌ای در سازمان‌ها مشاهده می‌شود.

ایجاد مزاد بودجه‌ای زمانی اتفاق می‌افتد که مدیر بدون رضایت مافوق خود، هزینه‌ها را بیش از حد تخمین بزند، درآمدها را دست کم بگیرد (Davis et al., 2006) و تقاضای منابع تحت مسئولیت خود را با هدف جلب رضایت خود در فرآیند پرداخت حقوق و نتایج مربوط به بودجه، بیش از حد ارزیابی کند (Beuren, Klein, Lara and Almeida, 2015b). طبق گفته سیرت و مارچ<sup>۱</sup> (۱۹۶۳)، این رفتار ناکارآمد یک مدیر در روند بودجه است.

دست‌کاری داده‌ها، به نوبه خود، به عنوان یک رفتار غیراخلاقی هنگام مدنظر قرار دادن مزایای شخصی تلقی می‌شود (Merchant and Van Der Stede, 2007). کند<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) معتقد است که برای کاهش عدم موفقیت کنترل داخلی که باعث دست‌کاری داده‌ها می‌شود، برخی از مسائل نیاز به توجه دارد، مانند رسیدگی به این موضوع که چرا شخصی اقدام خاصی را برای تحریف نتایج شرکت انجام می‌دهد، در حالی که دیگری، در یک

1. Cyert and March

2. Condé

وضعیت مشابه، چنین عملی را انجام نمی‌دهد یا اقدامات متفاوتی را با همان هدف انجام نمی‌دهد.

لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) استدلال می‌کنند که عدالت ادراک شده در سیستم کنترل مدیریت شرکت می‌تواند مکانیسمی برای کاهش ایجاد این رفتارهای غیراخلاقی باشد. کوئریو - اسکافت و روزانا<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) استدلال می‌کنند که عدالت ادراکی در طراحی و استفاده از سیستم کنترل مدیریت ممکن است رسمی و / یا غیررسمی باشد و برتری هر کدام را از طریق مطالعات موردی بررسی کرده است. آنها نتیجه گرفتند که در هر صورت، علاوه بر رفتار اخلاقی که سیستم با این ویژگی‌ها می‌تواند در سازمان ایجاد کند، برای همخوانی اهداف افراد و سازمان، ثبات آنها در طول زمان شرط لازم است. خواه عدالت ادراک شده رسمی باشد یا غیررسمی، عدالت توزیعی، رویه‌ای و تعاملی با یکدیگر تعامل می‌کنند و یک قضاوت جهانی از روند را تشکیل می‌دهند و از این رو، مدیران می‌توانند آن را در سطح جهانی منصفانه تلقی کنند و بنابراین، احتمال ایجاد مزاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها کمتر است. از این رو، بررسی تجربی این که آیا ادراک عدالت سازمانی در سیستم کنترل مدیریت از نظر مدیران شرکت رفتارهای غیراخلاقی را کاهش می‌دهد یا نه حائز اهمیت است.

لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) بر اساس نتایج نظری تحقیقات خود چارچوبی کلی را برای شناسایی ابعادی از سیستم کنترل مدیریت که عدالت ادراک شده را افزایش می‌دهد و فهمیدن این که چگونه درک عدالت از سیستم کنترل مدیریت تمایل مدیران به ایجاد مزاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها را کاهش می‌دهد، ایجاد کردند. نویسندگان چهار ویژگی مهم یا ابعاد کلیدی سیستم کنترل مدیریت را شناسایی کردند: مشارکت مدیران در تعیین اهداف، اصل کنترل‌پذیری، بازخورد با کیفیت و معیارهای متعدد اندازه‌گیری عملکرد.

اولین بعد کلیدی سیستم کنترل مدیریت درک عدالت رویه‌ای را در تابع هم‌ترازی با مقررات آیین‌نامه پیشنهاد شده توسط لونتال و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۸۰) به عنوان مشارکت در موارد زیر افزایش می‌دهد:

1. Cuguelero-Escofet and Rosanas

2- Leventhal et al.

≠ به عنوان ابزاری برای ارتباط بین زیردستان و مافوق، به زیردستان امکان می‌دهد تا با مافوق خود اطلاعات را تبادل کنند، که دقت داده‌های مورد استفاده در فرایند تصمیم‌گیری را بهبود می‌بخشد.

≠ به زیردستان اجازه می‌دهد تا شکایات خود را بیان کنند و هرگونه عقیده نامناسب قبلی مافوق خود را اصلاح کنند.

≠ به زیردستان اجازه می‌دهد تا نگرانی‌ها و ارزش‌های خود را نمایان کنند، که این امر به نمایندگی کمک می‌کند.

≠ معیارهای اخلاقی را برآورده می‌کند، زیرا با این ارزش اخلاقی سازگار است که افراد فرصت تعیین اهداف را دارند.

به گفته لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، درک عدالت توزیعی با توجه نشان دادن به ایده‌های مدیران نیز افزایش می‌یابد، زیرا مشارکت به مدیران این فرصت را می‌دهد تا بر اهداف خود و همچنین بر منابعی که به آنها اختصاص می‌یابد، تأثیر بگذارند. علاوه بر این، مشارکت به آنها فرصت می‌دهد تا اهداف را تحت تأثیر قرار دهند، و سپس به عنوان مرجعی برای ارزیابی آنها مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین، مشارکت می‌تواند شانس دریافت پاداش عادلانه مدیران را افزایش دهد، زیرا این امر به اهدافی که برای تعیین آنها کمک می‌کنند بستگی خواهد داشت.

دومین بعد اصلی سیستم کنترل مدیریت پیش‌بینی می‌کند که مدیران باید فقط بر اساس آنچه می‌توانند کنترل کنند ارزیابی شوند. لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) استدلال می‌کنند که اصل کنترل‌پذیری اکثر قوانین رویه‌ای تعیین شده توسط لونتال و همکاران (۱۹۸۰) را رعایت می‌کند. اول اینکه، حذف عوامل غیر قابل کنترل از اهداف و ارزیابی‌ها نشان می‌دهد که اندازه‌گیری عملکرد بیش از آنکه به وقایع خارج از کنترل آنها باشد به تلاش مدیران مرتبط خواهد بود. دوم، اصل کنترل‌پذیری امکان سازگاری بیشتر در رویه‌های ارزیابی عملکرد را فراهم می‌کند. سوم، اجرای اصل کنترل‌پذیری به معنای خنثی‌سازی عوامل غیر قابل کنترل است که می‌تواند بر نتایج ارزیابی شده تأثیر بگذارد. چهارم، اصل کنترل‌پذیری مطابق با معیارهای اخلاقی است، استدلال مرچنت و ون در استد

(۲۰۰۰)، یعنی اخلاقی‌تر بودن در مورد مجازات نکردن مدیران به دلیل نتایج نامطلوب تحت تأثیر حوادث غیر قابل کنترل، است.

سومین بعد اصلی سیستم کنترل مدیریت در رابطه با درک عدالت روبه‌ای کیفیت بازخورد است (Cohen-Charash and Spector, 2001). سازگاری و دقت، دو قانون لونتال و همکاران (۱۹۸۰)، ویژگی‌های اصلی کیفیت بازخورد عملکرد هستند (Hartmann and Slapnicar, 2009). بازخورد با کیفیت نیز بر عدالت متقابل تأثیر می‌گذارد. طبق گفته‌های کلوکیت و جکسون<sup>۱</sup> (۲۰۰۶)، ارائه بازخورد با کیفیت باعث نزدیک‌تر شدن گشته و ارتباط بین مدیران و مافوق آنها را تقویت می‌کند. بنابراین، به ارتقا عدالت اطلاعاتی، که یکی از دو مؤلفه عدالت تعاملی است، کمک می‌کند. علاوه بر این، مافوق‌هایی که در مورد نتایج با زیردستان خود بحث و بررسی می‌کنند، از احترام بیشتری برخوردار می‌گردند. بازخورد با کیفیت ممکن است نشان دهد که زیردستان به عنوان اعضای گروه ارزشمند هستند.

مودی و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۷۹) معتقد است وقتی مدیران به سازمانی که در آن کار می‌کنند متعهد باشند، کمتر تصمیماتی می‌گیرند که ممکن است به آن آسیب برساند. نوری و پارکر (۱۹۹۶) دریافتند که سطح بالای تعهد با کاهش سطح ایجاد مزاد بودجه همراه است. بنابراین، عدالت ادراکی سیستم کنترل مدیریت در تعهد سازمانی بیشتر منعکس می‌شود، بنابراین باعث کاهش تمایل مدیران به ایجاد مزاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها می‌شود.

اعتماد به مافوق مفهوم بیشتری به درک مدیران از کنترل نسبت به نتایج می‌دهد. این درک از کنترل، مؤلفه اساسی عدالت سازمانی است (Folger and Greenberg, 1985). اگر زیردستان به مافوق خود اعتماد کنند، کمتر دچار رفتارهای غیراخلاقی می‌شوند، زیرا استدلال می‌شود که اعتماد باعث می‌گردد که از طرف مقابل انتظار برود که با مهربانی رفتار کند (Whitener et al., 1998).

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری ارائه شده فرضیه‌های این مطالعه به صورت زیر می‌باشند: در هشت فرضیه اول، هدف این است که مشخص شود کدام ویژگی سیستم کنترل مدیریت

1. Colquitt and Jackson

2. Mowday et al.

درک مدیران را منصفانه تلقی می‌کند. فرضیه‌های بیان شده را می‌توان در قالب مدل مفهومی شکل شماره ۱ بیان کرد.

H1a: مشارکت در تعیین اهداف، عدالت توزیعی درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

H1b: مشارکت در تعیین اهداف، عدالت رویه‌ای درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

H2a: استفاده از اصل کنترل‌پذیری، عدالت توزیعی درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

H2b: استفاده از اصل کنترل‌پذیری، عدالت رویه‌ای درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

H3a: کیفیت بازخورد، عدالت رویه‌ای درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

H3b: کیفیت بازخورد، عدالت متقابل درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

H4a: استفاده از چندین شاخص عملکرد غیرمالی، عدالت توزیعی درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

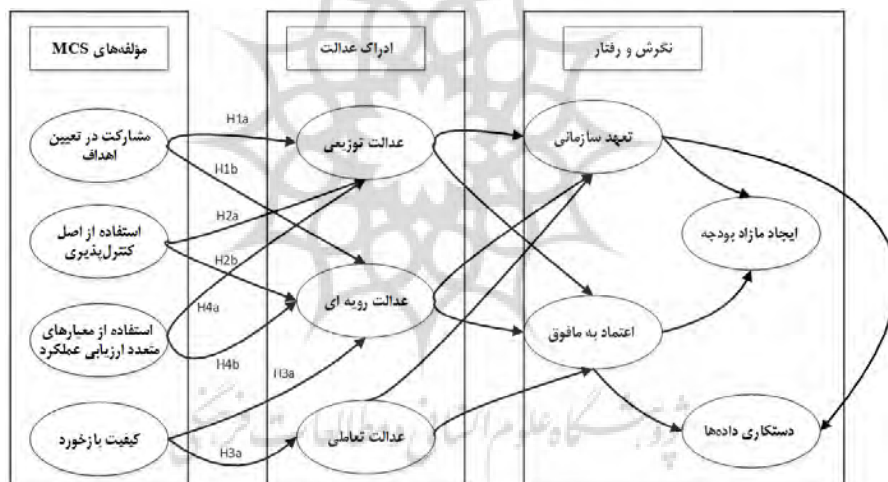
H4b: استفاده از چندین شاخص عملکرد غیرمالی، عدالت رویه‌ای درک شده در سیستم کنترل مدیریت را افزایش می‌دهد.

چهار فرضیه زیر، دلایل منصفانه بودن سیستم کنترل مدیریت مورد آزمون قرار می‌گیرد و این امر به کاهش تمایل مدیران به ایجاد مزاد بودجه‌ای یا دست‌کاری داده‌ها کمک می‌کند. همان‌طور که لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) پیشنهاد می‌کنند که تعهد سازمانی و اعتماد به مافوق به توضیح این نکته کمک می‌کنند که چرا درک عدالت در سیستم کنترل مدیریت باعث کاهش رفتارهای غیراخلاقی می‌شود. فرض این است که درک عدالت سازمانی در سیستم کنترل مدیریت در دو سطح عمل می‌کند که شامل:

۱- بر روابط بین کارمند و سازمان به طور کلی تأثیر می‌گذارد (تعهد سازمانی)

۲- رابطه با مافوق (اعتماد به مافوق) را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

و این دو متغیر نگرشی، به ترتیب تمایل کارکنان به رفتارهای غیراخلاقی را کاهش می‌دهد.  
**H5a:** عدالت سازمانی که در سیستم کنترل مدیریت درک می‌شود، تمایل به مازاد بودجه‌ای را با افزایش تعهد سازمانی کاهش می‌دهد.  
**H5b:** عدالت سازمانی که در سیستم کنترل مدیریت درک می‌شود، تمایل به دست‌کاری داده‌ها با افزایش تعهد سازمانی را کاهش می‌دهد.  
**H6a:** عدالت سازمانی که در سیستم کنترل مدیریت درک می‌شود با افزایش اعتماد به مافوق تمایل به مازاد بودجه‌ای را کاهش می‌دهد.  
**H6b:** عدالت سازمانی درک شده در سیستم کنترل مدیریت تمایل به دست‌کاری داده‌ها را با افزایش اعتماد به مافوق کاهش می‌دهد.



شکل شماره ۱: مدل مفهومی پژوهش

### روش‌شناسی پژوهش

قلمرو مکانی این مطالعه موسسه‌های آموزشی و درمانی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی استان سیستان و بلوچستان (دانشگاه‌های علوم پزشکی استان سیستان و بلوچستان و بیمارستان‌های) می‌باشند. جامعه آماری مورد استفاده در این مطالعه نیز مدیران دانشگاه علوم پزشکی و بیمارستان‌های تابعه استان سیستان و بلوچستان است.

تعداد جامعه آماری در این مطالعه ۳۰۰ نفر هستند. با توجه به شرایط اقتصادی و محرومیتی که در استان سیستان و بلوچستان وجود دارد و همچنین دسترسی به داده‌های مورد نیاز این استان انتخاب شده است. در این مطالعه با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه تعیین شد و پرسش‌نامه به صورت آنلاین از طریق گوگل فرم در اختیار بیش از ۲۰۰ نفر از مدیران میانی و ارشد قرار گرفت. از میان این افراد ۱۷۱ نفر به تمام پرسش‌ها پاسخ دادند و اطلاعات ۱۶۹ نفر دارای قابلیت تحلیل است، بطوریکه مطابق با روش نمونه‌گیری بر اساس جدول مورگان می‌باشد.

ابزار گردآوری داده‌ها در این تحقیق شامل ۴۹ گزاره، بر اساس مطالعات ارائه شده توسط دانک (۱۹۹۳)، رگو<sup>۱</sup> (۲۰۰۲)، وایدنر<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، لویز و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۷)، هارتمن و اسلاپنیکار<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)، بورکرت و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) و لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، می‌باشد. در ابزار تحقیق، گزاره‌هایی برای هر فرضیه ارائه شد، و از مدیران خواسته شد که در یک مقیاس هفت نقطه‌ای، درجه موافقت خود را نشان دهند (۱ = کاملاً مخالف و ۷ = کاملاً موافق). هدف از برابری امتیازات در مقیاس، به حداقل رساندن مشکلات وزن‌بندی دلخواه دسته‌بندی متغیرهای کیفی بود، زیرا طبق گفته فاورو و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۹)، هیچ منطقی وجود ندارد که قبول برخی وزنه‌ها به ضرر بقیه موارد باشد (به نقل از Klein et al., 2019). با این حال، لازم به یادآوری است که مقیاس‌ها و ابزارهای استفاده شده توسط تئوری ادغام شده و در مطالعات قبلی اعمال / اعتبارسنجی شده‌اند.

از Google Forms برای تهیه و ارسال ابزار تحقیق استفاده خواهد شد. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل سازی معادلات ساختاری (SEM) و نرم‌افزار PLS استفاده شده است. هریک از فرضیه‌های پژوهش به تفکیک با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی مورد

---

1. Rego

2. Widener

3. Lopez et al.

4. Hartmann and Slapnicar

5. Burkert et al.

6. Fávero et al.



تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. مدل‌یابی معادلات ساختاری به بررسی مجموعه‌ای از روابط وابستگی به طور هم‌زمان می‌پردازد.

تعریف عملیاتی متغیرهای استفاده شده در زیر ارائه شده است:

عدالت سازمانی (OJUSTICE): از پرسش‌نامه رگو (۲۰۰۲) و از ۱۷ گزاره در مورد عدالت توزیعی، رویه‌ای و تعاملی استفاده خواهد شد.

تعهد سازمانی (COMMIT): از پرسش‌نامه رگو (۲۰۰۲)، برای تعهد سازمانی استفاده خواهد شد.

اعتماد به مافوق (TRUST): از پرسش‌نامه هارتمن و اسپیناکار (۲۰۰۹)، برای اعتماد به مافوق، از همه (سه) گزاره پرسش ۷ استفاده خواهد شد.

مازاد بودجه‌ای (Budgetary Slack): برای اندازه‌گیری این متغیر نیز از پرسش‌نامه بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) استفاده شد. این پرسش‌نامه از ۸ پرسش تشکیل شده است. لازم به ذکر است که پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) از ۴ پرسش تشکیل شده بود، اما در پژوهش حاضر به واسطه بومی‌سازی و در جریان فرآیند روایی صوری ۱ پرسش آن حذف و تعداد ۵ پرسش به پرسش‌نامه اضافه شد. برای این پرسش‌نامه، که به صورت طیف لیکرت هفت گزینه‌ای است، کلید نمره‌گذاری وجود دارد؛ که به ترتیب به گزینه‌های «بسیار کم»، «کم»، «تا حدودی کم»، «متوسط»، «تا حدودی زیاد»، «زیاد» و «بسیار زیاد» نمره‌های ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶ و ۷ تعلق می‌گیرد.

دست‌کاری داده (Data manipulation): از پرسش‌نامه دونک (۱۹۹۳)، از مجموعه شش گزاره مربوط به عدم تقارن اطلاعات، چهار مورد مناسب برای دست‌کاری‌های احتمالی داده‌ها استفاده خواهد شد، در این پرسش‌های مقیاس‌بندی طیف لیکرت به صورت زیر است: (۱ = مافوق من... خیلی بهتر... و ۷ = من... خیلی بهتر...).

تعیین اهداف (Setting objectives): از پرسش‌نامه لوپز و همکاران (۲۰۰۷)، چهار مورد از شش گزاره از سوال در مورد مشارکت بودجه استفاده خواهد شد، و اصطلاحات بودجه را با اهداف و مقاصد جایگزین کرد.

اصل کنترل‌پذیری (CONTROL): از پرسش‌نامه بورکر و همکاران (۲۰۱۱)، سه گزاره اول در مورد اصل کنترل‌پذیری استفاده خواهد شد.

کیفیت بازخورد (FEED): چهار گزاره پرسش ۵ از پرسش‌نامه هارتمن و اسلاپینکار (۲۰۰۹) برای کیفیت بازخورد استفاده خواهد شد.

معیارهای مختلف عملکرد (PERFOR): اولین گزاره در مورد معیارهای عملکرد چندگانه بر اساس مطالعه وایدنر (۲۰۰۶) بود. یک گزاره از پرسش‌نامه هارتمن و اسلاپینکار (۲۰۰۹) و دو گزاره دیگر بر اساس مطالعه لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) است.

### مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری)

پیش از مدل‌سازی رگرسیون به منظور آزمون فرضیات تحقیق، لازم است اعتبار ابزار سنجش پژوهش از طریق تکنیک تحلیل عاملی تأییدی (CFA) تأیید شود. به منظور بررسی این امر اعتبار سازه ۱ مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد که برای سنجش آن از دو اعتبار همگرایی ۲ و اعتبار افتراقی ۳ استفاده می‌شود. در اعتبار همگرا هر یک از بارهای عاملی (ضرایب رگرسیون) می‌باید معنی‌دار و از ۰٫۵ بزرگ‌تر یا مساوی باشد. یعنی جهت بررسی مدل، نخست برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه‌های سنجش آنها از مدل بیرونی استفاده شده است. مدل بیرونی ارتباط گویه‌ها یا همان سؤالات پرسش‌نامه را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، برای آنکه نشان داده شود متغیرهای پنهان به درستی اندازه‌گیری شده‌اند از مدل بیرونی استفاده شده است. نتایج مدل اندازه‌گیری در ارائه شده است.

بر اساس نتایج مدل اندازه‌گیری بار عاملی مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگ‌تر ۰٫۴ دارد که نشان می‌دهد همبستگی مناسبی بین متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود وجود دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت هر متغیر اصلی به درستی مورد سنجش قرار گرفته است و با عنایت به یافته‌های حاصل از این مقیاس می‌توان به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخت.

1. Construct Validity

2. Convergent Validity

3. Discriminant Validity

جدول شماره ۱: تحلیل عاملی پرسشنامه تحقیق (مدل اندازه‌گیری)

متغیرها	گویه	بار عاملی	آماره t	متغیرها	گویه	بار عاملی	آماره t
عدالت توزیعی	DISTJ01	۰/۷۸۹	۲۱/۹۰۱	ایجاد مزاد بودجه	BS24	۰/۷۹۷	۱۴/۷۳۱
	DISTJ02	۰/۸۹۳	۵۲/۲۵۰		BS25	۰/۸۴۶	۱۳/۲۶۷
	DISTJ03	۰/۸۵۰	۲۹/۰۱۶		BS26	۰/۸۳۷	۱۱/۵۷۳
	DISTJ04	۰/۶۳۸	۱۰/۰۷۶		BS27	۰/۷۷۰	۸/۰۴۰
	DISTJ05	۰/۷۸۲	۲۱/۵۲۴		BS28	۰/۷۱۳	۶/۷۳۹
	DISTJ06	۰/۵۲۳	۵/۶۶۲		BS29	۰/۶۸۱	۶/۴۴۸
	DISTJ07	۰/۷۳۰	۱۶/۵۲۸		BS30	۰/۵۵۵	۴/۴۶۶
	DISTJ08	۰/۷۱۵	۱۶/۵۶۶		BS31	۰/۵۸۵	۳/۵۵۰
عدالت رویه‌ای	PRO CJ09	۰/۵۶۹	۵/۶۳۸	دست‌کاری داده‌ها	DM32	۰/۸۸۵	۳۱/۸۰۴
	PRO CJ10	۰/۸۸۱	۴۰/۳۸۵		DM33	۰/۹۳۰	۴۴/۸۰۷
	PRO CJ11	۰/۸۱۹	۲۰/۲۴۰		DM34	۰/۸۷۴	۲۵/۶۸۶
عدالت تعاملی	INTERJ12	۰/۷۵۴	۱۵/۶۹۲	مشارکت در تعیین اهداف	SO35	۰/۶۸۴	۷/۸۹۷
	INTERJ13	۰/۸۱۵	۲۲/۴۹۲		SO36	۰/۹۰۹	۳۴/۸۴۳
	INTERJ14	۰/۸۱۴	۲۲/۸۶۱		SO37	۰/۸۳۶	۱۴/۷۲۰
	INTERJ15	۰/۸۴۳	۳۲/۱۰۳		SO38	۰/۸۶۰	۲۱/۸۸۱
	INTERJ16	۰/۸۸۷	۵۳/۱۳۱	استفاده از اصل کنترل‌پذیری	CON39	۰/۷۱۱	۷/۲۹۴
	INTERJ17	۰/۸۳۹	۳۱/۶۶۷		CON40	۰/۸۴۰	۱۵/۸۱۷
تعهد سازمانی	COM18	۰/۹۱۶	۴۴/۱۶۹	CON41	۰/۶۹۸	۵/۷۷۲	
	COM19	۰/۹۳۷	۸۳/۷۵۱	کیفیت بازخورد	FEED42	۰/۸۴۶	۳۲/۳۲۴
	COM20	۰/۸۳۵	۲۹/۷۳۰		FEED43	۰/۵۵۷	۵/۸۴۱
اعتماد به مافوق	TRUST21	۰/۸۸۳	۴۷/۷۷۵		FEED44	۰/۹۳۸	۷۵/۷۴۷
	TRUST22	۰/۹۲۸	۸۰/۰۵۱	FEED45	۰/۹۱۴	۵۲/۸۲۳	
	TRUST23	۰/۸۳۶	۱۹/۳۱۶	PER46	۰/۶۵۴	۱۰/۸۷۱	
	استفاده از معیارهای مختلف عملکرد				PER47	۰/۷۳۷	۱۳/۸۹۸
					PER48	۰/۷۷۸	۱۷/۴۴۵
				PER49	۰/۶۶۵	۹/۹۸۳	

منبع: یافته‌های پژوهش

## روایی همگرا

در گام بعدی باید روایی همگرا پرسش‌نامه بررسی شود. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه‌گیری شوند همبستگی بین این معیارها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که ویژگی واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، پرسش‌نامه دارای اعتبار همگرا است. وجود این همبستگی برای اطمینان از این که آزمون آنچه را که باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. برای روایی همگرا میانگین واریانس استخراج<sup>۱</sup> (AVE) و روایی مرکب<sup>۲</sup> (CR) محاسبه می‌شود. باید روابط زیر برقرار باشد:

$$CR > 0.7; CR > AVE; AVE > 0.5$$

جدول شماره ۲: روایی همگرا و پایایی متغیرهای تحقیق

CR	AVE	آلفای کرونباخ	
۰,۸۵۵	۰,۶۱۴	۰,۸۴۵	مشارکت در تعیین اهداف
۰,۹۰۱	۰,۶۳۳	۰,۸۹۳	استفاده از اصل کنترل‌پذیری
۰,۷۹۴	۰,۵۷۹	۰,۷۶۳	استفاده از معیارهای مختلف عملکرد
۰,۸۳۹	۰,۷۳۱	۰,۸۲۵	کیفیت بازخورد
۰,۸۷۵	۰,۶۲۴	۰,۸۷۲	عدالت توزیعی
۰,۸۱۴	۰,۵۹۲	۰,۷۸۳	عدالت رویه‌ای
۰,۸۸۲	۰,۶۳۸	۰,۸۰۶	عدالت تعاملی
۰,۹۱۴	۰,۶۹۹	۰,۸۸۴	تعهد سازمانی
۰,۸۷۲	۰,۵۰۱	۰,۸۳۲	اعتماد به مافوق
۰,۸۴۳	۰,۵۷۳	۰,۸۱۹	ایجاد مزاد بودجه‌ای
۰,۸۸۵	۰,۶۲۰	۰,۸۴۴	دست‌کاری داده‌ها

منبع: یافته‌های پژوهش

آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ بوده بنابراین از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگتر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار روایی مرکب (CR) نیز بزرگتر از AVE است.

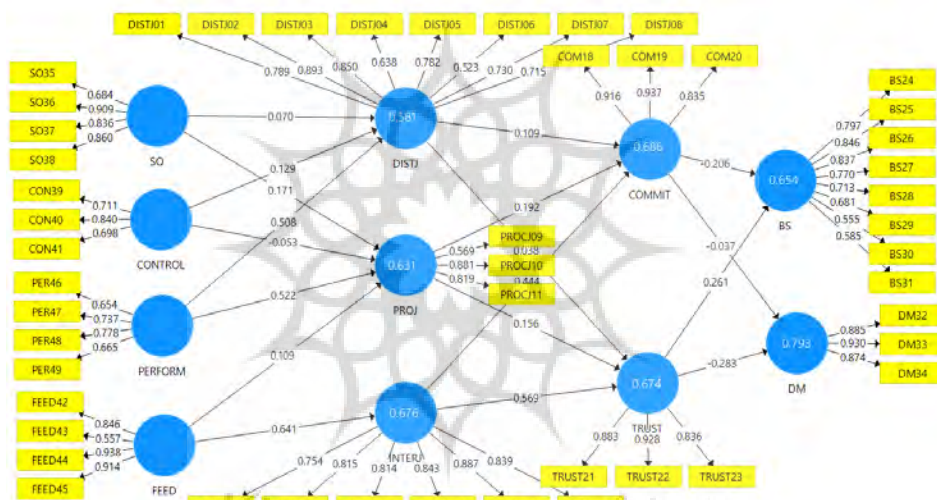
1. Average Variance Extracted (AVE)

2. Composite Reliability (CR)

## یافته‌های تجربی پژوهش

## الف) مدل ساختاری و آزمون فرضیه‌ها

رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی پژوهش که در شکل شماره ۲ ترسیم شده است مدل اندازه‌گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده با متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) محاسبه شده است. مقدار  $R^2$  یا ضریب تعیین نیز در آن نشان داده شده است.

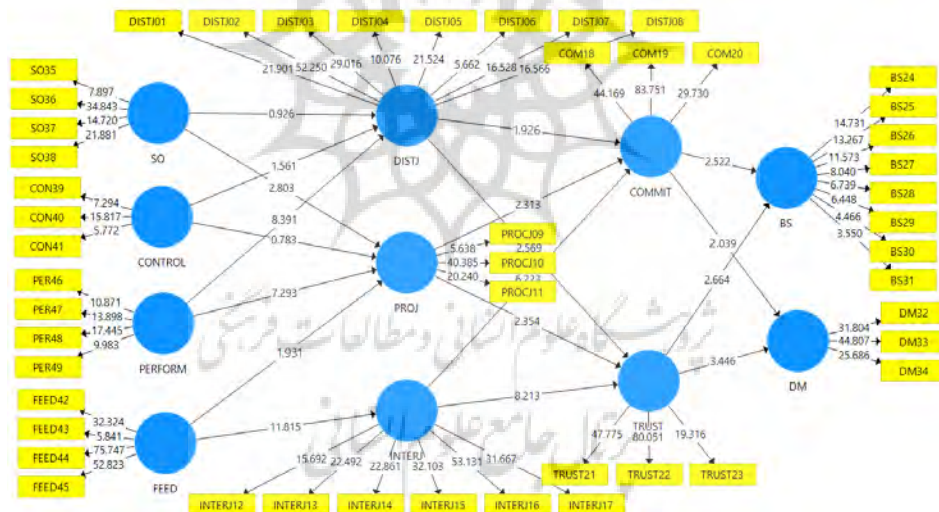


شکل شماره ۲: تکنیک حداقل مربعات جزئی مدل کلی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهش

برای سنجش معناداری روابط نیز آماره  $t$  با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است که در شکل شماره ۳ ارائه شده است. در این مدل که خروجی نرم‌افزار Smart PLS است خلاصه نتایج مربوط به بار عاملی استاندارد روابط متغیرهای پژوهش در ارائه شده است. آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس روابط هر یک از متغیرها به تفکیک نیز ارائه شده است. بهر حال جهت تحلیل دقیق‌تر و جزئی‌تر نتایج در جدول‌های ۴ و ۵ و ۶ نشان داده شده است. جدول شماره ۳ اثرات مستقیم را با هدف آزمون فرضیه‌های H1، H2، H3 و H4

نشان می‌دهد. فرضیه H1a بررسی می‌کند که آیا مشارکت در تعیین اهداف، عدالت توزیعی درک شده در MCS را افزایش می‌دهد یا خیر. چون مقدار آماره  $t$  بدست آمده برای این فرضیه پایین‌تر از ۱,۹۶ می‌باشد، ضریب بدست آمده از نظر آماری معنی‌دار نیست. یعنی مشارکت مدیران در تعیین اهداف، عدالت توزیعی را افزایش نمی‌دهد. بنابراین، نتایج تجربی مقدمات نظری را تأیید نمی‌کند، زیرا مشارکت می‌تواند شانس مدیران را برای دریافت پاداش عادلانه افزایش دهد، زیرا این موارد به اهدافی که برای تعریف آنها کمک کرده‌اند بستگی خواهد داشت. بنابراین، شرکت در تعیین اهداف، ارتباط مستقیمی با پاداش دریافتی ندارد. این ممکن است نشان دهد که لزوماً به مدیران پاداش عادلانه نمی‌دهند زیرا آنها در تعیین اهداف و مقاصد شرکت می‌کنند. در این حالت، پاداش آنها بیشتر به بهبود عملکرد اقتصادی - مالی مربوط می‌شود تا به رهبری مشارکتی. احتمالاً، رهبری مشارکتی بیشتر از رضایت شخصی و محیط کار در ارتباط با توزیع درآمد است.



شکل شماره ۳: آماره  $t$ -value مدل کلی پژوهش با تکنیک بوت استراپینگ

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه (H1b) بررسی می‌کند که آیا مشارکت در تعیین اهداف ارتباط معنی‌داری با عدالت رویه‌ای دارد یا خیر؟ ضریب بدست آمده در سطح خطای ۵٪ معنی‌دار است، یعنی

وقتی مدیران در تعیین اهداف شرکت می‌کنند، فرایندهای تجاری عادلانه تلقی می‌شوند. به گفته لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، مشارکت در تعیین اهداف به معنای ارتباط بین زیردستان و مافوق آنها است و به زیردستان امکان تبادل و اشتراک اطلاعات با مافوق خود را می‌دهد که می‌تواند دقت داده‌های مورد استفاده در فرایند تصمیم‌گیری را بهبود بخشد. مشارکت در تعیین اهداف و مقاصد به زیردستان امکان می‌دهد تا نظرات خود را ابراز کنند، فعالانه در پیگیری بهبود مستمر شرکت کنند و عقاید قبلی نامناسب مافوق را اصلاح کنند و همچنین ملاک اخلاق را برآورده سازند، زیرا این با این ارزش اخلاقی سازگار است که افراد باید در تعیین اهداف دخیل شوند.

جدول شماره ۳: نتایج PLS، ضرایب مسیر - اثر مستقیم

ارتباط ساختاری متغیرها	ضریب	آماره t	ارزش احتمال	فرضیه
SSS SSS SJ	۰/۰۷۰	۰/۹۲۶	۰/۳۵۵	H1b
S→PJJJ	۰/۱۷۱	۲/۸۰۳	۰/۰۰۵***	HIa
NNNTOOL→SSSTJ	۰/۱۲۹	۱/۵۶۱	۰/۱۱۹	H2a
NNNTOOL→PJJJ	-۰/۰۵۳	۰/۷۸۳	۰/۴۳۴	H2b
FEE→PJJJ	۰/۱۰۹	۱/۹۳۱	۰/۰۵۵*	H3a
FEETT TTT TTT	۰/۶۴۱	۱۱/۸۱۵	۰/۰۰۰***	H3b
PRRF→→→→→J→→	۰/۵۰۸	۸/۳۹۱	۰/۰۰۰***	H4a
PRRF→→→→→JJJ	۰/۵۲۲	۷/۲۹۳	۰/۰۰۰***	H4b

تذکر: \*\*\* معنی‌داری را در سطح ۰/۰۰۱، \*\* معنی‌داری را در سطح ۰/۰۵ و \* معنی‌داری را در سطح ۰/۰۱ نشان می‌دهند.

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه (H2a و H2b) بررسی می‌کند که آیا استفاده از اصل کنترل‌پذیری تأثیر معنی‌داری بر عدالت توزیعی و عدالت روبه‌ای دارد یا خیر. نتایج از نظر آماری معنی‌دار نیستند و با بوئیرن و همکاران (۲۰۱۵) سازگاری دارند، که وی، در تکرار تحقیقات گیراد و لانگوین و مندوزا<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) در محیط برزیل، دریافت که مدیران به دنبال خنثی سازی عوامل غیرقابل کنترل نیستند. با این حال، این با یافته‌های گیراد و همکاران (۲۰۰۸) در مورد مدیران فرانسوی، که نشان می‌دهد آنها بخاطر درک عدالت در این عمل مایلند عوامل

1. Giraud, Langevin & Mendoza

داخلی را کنترل کنند، مغایرت دارد. به صورت دقیق‌تر، گیراد و همکاران (۲۰۰۸) معتقد است که وقتی موسسه یا سازمان اصل کنترل‌پذیری را اعمال می‌کند، مدیران آن MCS را عادلانه‌تر می‌دانند. این نشان می‌دهد، هنگامی که محیط کاربرد این مفهوم بررسی نشده است، این نتایج به طور نسبی در نظر گرفته می‌شوند، به عنوان مثال، ممکن است که گسترش کاربرد آن به طور کامل درک نشده باشد.

نتایج فرضیه (H3a و H3b) نشان می‌دهد وقتی مدیران بازخورد با عملکرد بالا دریافت می‌کنند، MCS عادلانه تلقی می‌شود. به عقیده لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، توضیحی برای این واقعیت است که یک بازخورد مفصل‌تر، دقیق‌تر و سازگارتر در نظر گرفته می‌شود، که با قوانین رویه لوونتال و همکاران (۱۹۸۰) مطابقت دارد. کولایت و جکسون (۲۰۰۶) استدلال کردند که ارائه بازخورد با کیفیت برقراری ارتباط را تشویق می‌کند و منجر به درک مطلوب زیردستان از مافوق خود می‌شود. کیفیت بازخورد همچنین ممکن است نشان دهد که به زیردستان به عنوان اعضای گروه احترام گذاشته می‌شود.

نتایج آزمون (H4a و H4b) نشان می‌دهد که ضرایب به دست آمده مثبت و از نظر آماری معنی‌دار هستند، که نشان می‌دهد استفاده از معیارهای متعدد عملکرد بر عدالت توزیعی و رویه‌ای تأثیر مثبت می‌گذارد. به عبارت دیگر، مدیران فکر می‌کنند که استفاده از چندین شاخص ارزیابی عملکرد احتمال ارزیابی دقیق‌تر عملکرد آنها را افزایش می‌دهد، که استدلال آنها با لوونتال (۱۹۸۰)، برنی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) و بوئیرن و همکاران (۲۰۱۶a، b، c) مطابقت دارد.

در جدول‌های شماره ۴ و ۵ نتایج آزمون فرضیه‌های H5 و H6 گزارش شده است. در جدول شماره ۴ نتایج اثرات غیرمستقیم مسیر نشان داده شده است و در جدول شماره ۵ نتایج اثرات کل مسیر نشان داده شده است.

نتایج آزمون فرضیه ۵ نشان می‌دهد که ابعاد سیستم کنترل مدیریت مشارکت در تعیین اهداف، استفاده از معیارهای مختلف عملکرد و کیفیت بازخورد تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای دارند؛ در حالی که استفاده از اصل کنترل‌پذیری تأثیر معنی‌داری بر ایجاد مازاد بودجه‌ای در سازمان ندارد. نتایج بدست آمده مغایر با نگرش

<sup>1</sup>. Burney et al.



نظری لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) می‌باشد که طبق پیشنهاد مدل نظری، یک ضریب منفی پیش‌بینی می‌شد، یعنی کیفیت بازخورد درک عدالت سازمانی را افزایش می‌دهد، که منجر به افزایش تعهد سازمانی و اعتماد به مافوق و کاهش ایجاد مزاد بودجه می‌شود. همانطور که نتایج تجزیه و تحلیل مسیر نشان می‌دهد، سیستم کنترل مدیریت به صورت معنی‌داری ایجاد مزاد بودجه را کاهش نمی‌دهد، یعنی فرضیه H5a تأیید نمی‌شود.

جدول شماره ۴: نتایج حداقل مربعات جزئی PLS، ضرایب مسیر - اثر غیرمستقیم

فرضیه	ارزش احتمال	آماره t	ضریب	ارتباط ساختاری متغیرها
H5a, H6a	۰/۰۴۸ **	۱/۹۸۱	۰/۰۴۰	S → → MMMMT
H5b, H6b	۰/۰۸۷ *	۱/۷۱۷	۰/۰۲۹	S → → TTTTT
H5a, H6a	۰/۰۵۲ **	۱/۹۵۰	۰/۰۱۸	SO SSS
H5b, H6b	۰/۰۵۱ **	۱/۹۶۸	-۰/۰۱۶	SO MMM
H5a, H6a	۰/۸۷۲	۰/۱۷۰	۰/۰۰۴	NNNTOOLMMMMMM
H5b, H6b	۰/۸۴۱	۰/۲۰۰	-۰/۰۰۳	NNNTOOL → TRUST
H5a, H6a	۰/۹۹۱	۰/۰۱۱	۰/۰۰۰	NNNTOOLSSS
H5b, H6b	۰/۸۵۴	۰/۱۸۳	۰/۰۰۱	NNNTOOLMMM
H5a, H6a	۰/۰۰۰ ***	۳/۸۲۵	۰/۱۵۶	PRRF → → → COMMIT
H5b, H6b	۰/۰۱۱ ***	۲/۵۴۵	۰/۱۰۱	PRRF → → → TRUST
H5a, H6a	۰/۰۰۴ ***	۲/۸۸۷	۰/۰۶۷	PRRFSSSSS
H5b, H6b	۰/۰۵۰ **	۱/۹۷۲	-۰/۰۲۸	SRRFMMMMMM
H5a, H6a	۰/۰۰۰ ***	۵/۵۶۱	۰/۳۰۳	MEE → → COMMIT
H5b, H6b	۰/۰۰۰ ***	۶/۳۲۱	۰/۳۸۰	FEETT T TTTT
H5a, H6a	۰/۰۰۰ ***	۴/۶۴۶	۰/۱۷۸	FESSSS
H5b, H6b	۰/۰۰۳ ***	۲/۹۳۴	-۰/۱۰۶	FEEDDD M
H5a, H6a	۰/۲۴۸	۱/۱۵۷	۰/۰۳۸	TTTSSSS
H5b, H6b	۰/۰۱۶ ***	۲/۴۴۵	-۰/۰۱۰	TTTIDDDM
H5a, H6a	۰/۰۰۸ ***	۲/۶۵۷	۰/۰۹۱	PJJJJ SSS
H5b, H6b	۰/۰۹۲ *	۱/۶۹۴	-۰/۰۴۴	PJJJJ MMM
H5a, H6a	۰/۰۰۰ ***	۵/۵۱۲	۰/۲۶۴	TTTSSSSS
H5b, H6b	۰/۰۰۲ ***	۳/۱۸۶	-۰/۱۶۰	SSSMMMMMM

تذکر: \*\*\* معنی‌داری را در سطح ۱٪، \*\* معنی‌داری را در سطح ۵٪ و \* معنی‌داری را در سطح ۱۰٪ نشان می‌دهند.

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج تحلیل مسیر نشان می‌دهد اثر غیرمستقیم متغیر پنهان اعتماد به مافوق و ایجاد مازاد بودجه مثبت و معنی‌دار است. بر اساس انتظار مدل نظری پیش‌بینی می‌شد که هرچه اعتماد به مافوق سلسله مراتبی بیشتر باشد، تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای کمتر خواهد بود. نتایج تحلیل مسیر نشان می‌دهد که تعهد سازمانی تأثیر منفی و معنی‌داری بر ایجاد مازاد بودجه‌ای دارد. در حالی که نتایج نشان می‌دهد که ابعاد سیستم کنترل مدیریتی، ایجاد مازاد بودجه را کاهش نمی‌دهد، یعنی مشارکت مدیر در تعیین اهداف، استفاده از معیارهای متعدد عملکرد، کنترل متغیرهایی که می‌توانند بر ارزیابی عملکرد و کیفیت بازخورد آنها تأثیر بگذارند، همان‌طور که لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) مطرح کرده‌اند، از ایجاد مازاد بودجه نمی‌کاهند.

جدول شماره ۵: نتایج حداقل مربعات جزئی PLS، ضرایب مسیر - اثرات کل

متغیرها	ضریب	آماره t	ارزش احتمال	فرضیه
TTTIMM MMMTT	۰/۱۰۹	۱/۹۲۶	۰/۰۵۶ *	H5a, H5b
DISTTT TRTTT	۰/۰۳۸	۲/۵۶۹	۰/۰۱۱ ***	H6a, H6b
PJJJJ → MMMTT	۰/۱۹۲	۲/۳۱۳	۰/۰۲۱ **	H5a, H5b
PJJJJ → TTTTT	۰/۱۵۶	۲/۳۵۴	۰/۰۱۹ **	H6a, H6b
TTIMMMM MMMT	۰/۴۴۴	۶/۲۲۳	۰/۰۰۰ ***	H5a, H5b
TTT→→→→TTT	۰/۵۶۹	۸/۲۱۳	۰/۰۰۰ ***	H6a, H6b
MMMMTSSS	-۰/۲۰۶	۲/۵۲۲	۰/۰۰۶ ***	H5a
MMMMTMMM	-۰/۰۳۷	۲/۰۳۹	۰/۰۴۳ **	H5b
TSSS TSSS	۰/۲۶۱	۲/۶۶۴	۰/۰۰۸ ***	H6a
TSSS TMMM	-۰/۲۸۳	۳/۴۴۶	۰/۰۰۱ ***	H6b
SO SSS	۰/۰۱۸	۱/۹۵۱	۰/۰۵۲ *	H5a, H6a
SO MMM	-۰/۰۰۸	۱/۹۶۸	۰/۰۵۱ **	H5b, H6b
NNNTOOL→ SS	۰/۰۰۰	۰/۰۱۱	۰/۹۹۰	H5a, H6a
NNNTOOL→ DM	۰/۰۰۱	۰/۱۸۳	۰/۸۵۴	H5b, H6b
PRRFSSSSS	۰/۰۶۷	۲/۸۸۷	۰/۰۰۴××	H5a, H6a
SRRFMMMMMM	-۰/۰۲۸	۱/۹۷۲	۰/۰۴۹ **	H5b, H6b
MESSSS	۰/۱۷۸	۴/۶۴۶	۰/۰۰۰ ***	H5a, H6a
F,, DDD M	-۰/۱۰۶	۲/۹۳۴	۰/۰۰۳ ***	H5b, H6b

تذکر: \*\*\* معنی‌داری را در سطح ۱٪، \*\* معنی‌داری را در سطح ۵٪ و \* معنی‌داری را در سطح ۱۰٪ نشان می‌دهند.

منبع: یافته‌های پژوهش

نتیجه با اهمیت دیگر این است که تأثیر متغیر پنهان اعتماد به مافوق بر ایجاد مزاد بودجه‌ای، بر خلاف آنچه انتظار می‌رفت و مدل نظری پیش‌بینی می‌کرد، مثبت و از نظر آماری معنی‌دار است، که نشانگر این است که هرچه اعتماد مدیر به مافوق سلسله مراتبی خود بیشتر باشد، شانس ایجاد مزاد بودجه نیز بیشتر است. علاوه بر عدم انطباق با الگوی پیشنهادی لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، این نتیجه نشان می‌دهد که مجاورت بیش از حد بین مدیر و مافوق می‌تواند منجر به رفتارهای غیراخلاقی شود.

با توجه به شواهد گزارش شده در جدول شماره ۴ و جدول شماره ۵ می‌توان گفت که یعنی مشارکت مدیران در تعیین اهداف و اصل کنترل‌پذیری تأثیر معنی‌داری بر دست‌کاری داده‌ها ندارند و استفاده از معیارهای مختلف مالی و غیرمالی جهت ارزیابی عملکرد سازمان و کیفیت بازخورد تأثیر منفی و معنی‌داری بر دست‌کاری داده‌ها دارند (ضریب بدست آمده برای معیارهای مختلف عملکرد در سطح ۵ درصد و کیفیت بازخورد در سطح خطای ۱ درصد از نظر آماری معنی‌دار می‌باشند). نتایج بدست آمده سازگار با نقطه نظر تئوری می‌باشد.

به عبارتی می‌توان گفت که موفقیت MCS به تعهد سازمانی، اعتماد بین زیردستان و مافوق و عدالت سازمانی درک شده در سیستم بستگی دارد (Chenhall, 2003). یعنی بازخورد با کیفیت و استفاده از معیارهای مختلف مالی و غیرمالی جهت ارزیابی عملکرد می‌تواند به شرکت، در مبارزه با دست‌کاری داده‌ها کمک کند.

در مورد تعهد سازمانی، نتایج نشان می‌دهد که بین تعهد سازمانی و دست‌کاری داده‌ها ارتباط منفی و معنی‌داری وجود دارد. نتایج بدست آمده سازگار با نقطه نظر ارائه شده توسط لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) و مغایر با نتایج تجربی بدست آمده توسط کلین و همکاران (۲۰۱۹) می‌باشد. هر چقدر تعامل در بهبود تعهد سازمانی مربوط به MCS بیشتر باشد، یا هرچه افراد بیشتر به MCS متعهد باشند، مدیران تمایل کمتری برای دست‌کاری داده‌ها دارند.

رابطه بین اعتماد به مافوق و دست‌کاری داده‌ها نشان می‌دهد که هرچه اعتماد بیشتر باشد، تمایل مدیر به دست‌کاری داده‌ها کمتر است، که با گزاره نظری لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) مطابقت دارد؛ همچنین سازگار با نتایج تجربی به دست آمده توسط کلین و

همکاران (۲۰۱۹) (که با استفاده از داده‌های به دست آمده از شرکت‌های برزلی انجام شده بود) هست.

### بحث و نتیجه گیری

در این مطالعه تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی در بودجه‌ریزی با تأکید بر در نظر گرفتن نقش ابعاد روان‌شناختی بررسی شد. نتایج فرضیه H1a نشان داد که نقش مشارکت در تعیین اهداف بر افزایش عدالت توزیعی درک شده در MCS معنی‌دار نیست. همچنین نتایج آزمون فرضیه H1b نشان می‌دهد مشارکت در تعیین اهداف ارتباط معنی‌داری با عدالت رویه‌ای دارد؛ مشارکت در تعیین اهداف یک نوع بیان رأی در زمینه کنترل مدیریت است. همچنین آن به قواعد دقت، اصلاح‌پذیری، نمایندگی و اخلاقی بودن کمک می‌کند. (۱) به عنوان وسیله‌ای برای ارتباط بین زبردستان و مافوق آنها عمل می‌کند و زبردستان را قادر می‌سازد تا به تبادل جستجوی اطلاعات از مافوق خود بپردازند. این نقش اشتراک اطلاعات ممکن است داده‌های مورد استفاده در فرایند تصمیم‌گیری را بهبود بخشد. (۲) مشارکت زبردستان را قادر می‌سازد تا ناراضی‌های خود را بیان کنند و هر گونه عقاید نامناسب قبلی را که توسط مافوق خود داشتند تصحیح کنند؛ این با قاعده اصلاح‌پذیری سازگار است. (۳) زبردستان را قادر می‌سازد تا نگرانی‌ها و ارزش‌های خود را بیان کنند که به نفع نمایندگی است. (۴) مشارکت معیار اخلاقی بودن را برآورده می‌کند، زیرا با ارزش اخلاقی سازگار است که افراد باید فرصت مشارکت در تعیین اهداف را داشته باشند. بنابراین می‌توان استدلال کرد وقتی مدیران در تعیین اهداف شرکت می‌کنند، فرایندهای تجاری عادلانه تلقی می‌شوند. نتیجه مطابق با نتایج مشاهده شده در لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) و از نظر تجربی نیز سازگار با کلین و همکاران (۲۰۱۹) است. نتایج مطالعه فبریاندوکو و کارولینا (۲۰۲۳) نیز نشان داد که مشارکت بودجه با عدالت رویه‌ای و عدالت توزیعی رابطه مثبت دارد.

1. Febryandoko & Carolina

نتایج فرضیه‌های (H2a و H2b)، نشان می‌دهد وقتی این موسسه‌های تحت بررسی از اصل کنترل‌پذیری استفاده می‌کنند، مدیران آن سیستم کنترل مدیریت را عادلانه‌تر نمی‌دانند. این نتیجه با فرض نظری لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) در تضاد است که وقتی مدیران فقط بر اساس آنچه می‌توانند کنترل کنند ارزیابی می‌شوند، سیستم کنترل مدیریت منصفانه تلقی می‌شود. از بعد تئوری اجرای اصل کنترل‌پذیری، مدیران را از عدم اطمینان محافظت می‌کند و با تقویت رابطه بین تلاش (ورودی‌ها) و پاداش (نتیجه) آنها، ادراک آنها را از عدالت توزیعی افزایش می‌دهد. لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) معتقد است دقت، سازگاری، امکان تجدیدنظرخواهی و اخلاقی بودن چهار شرط از شش شرط لوونتال و همکاران (۱۹۸۰) برای عدالت رویه‌ای با بکارگیری اصل کنترل‌پذیری تحقق پیدا می‌کند.

نتایج آزمون فرضیه‌های (H3a و H3b) نشان داد که کیفیت بازخورد به صورت معنی‌داری با عدالت رویه‌ای و تعاملی سیستم کنترل مدیریت مرتبط است. همان‌طور که ادبیات قبلی آن‌ها را تأیید می‌کردند (Leventhal et al., 1980; Colquitt and Jackson, 2006; Paiva, 2015). کیفیت درک بالاتر بازخورد منجر به اعتماد بالاتر، هم به طور مستقیم و هم از طریق ادراک بالاتر از عدالت رویه‌ای می‌شود. همچنین، ارائه بازخورد به نفع باز بودن است و ارتباط بین مدیران و مافوق آنها را تقویت می‌کند (Colquitt and Jackson, 2006; Erdogan, 2002). بنابراین به ترویج عدالت اطلاعاتی که یکی از دو مؤلفه عدالت تعاملی است کمک می‌کند.

نتایج آزمون فرضیه (H4a و H4b) نشان داد که شاخص‌های عملکرد چندگانه به صورت معنی‌داری بر عدالت توزیعی و رویه‌ای تأثیرگذار هستند و با مفروضات لوونتال (۱۹۸۰) و برنی و همکاران (۲۰۰۹) و نتایج تجربی به دست آمده توسط کلین و همکاران (۲۰۱۹) سازگار است. سیستم‌های ارزیابی عملکرد که شاخص‌های مالی و غیرمالی را در نظر می‌گیرند، دید کامل‌تری از عملکرد مدیران ارائه می‌دهند. اندازه‌گیری صحیح ورودی‌ها شرط لازم برای اطمینان از اینکه نسبت نتیجه/ورودی منصفانه تلقی می‌شود، باشد. بطوریکه برنی و همکاران (۲۰۰۹) دریافتند که شاخص‌های عملکردی متعدد، مقایسه ورودی‌ها با پیامدها را تسهیل می‌کنند و این مقایسه با درک بالاتری از عدالت توزیعی مرتبط است. همچنین، سیستم‌های سنجش عملکرد استراتژیک مبتنی بر شاخص‌های

عملکردی چندگانه، اطلاعات مرتبط و به ویژه دقیق را در اختیار کارکنان قرار می‌دهد و منجر به افزایش عدالت رویه‌ای می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه ۵ نشان می‌دهد که سه مورد از ابعاد سیستم کنترل مدیریت؛ یعنی مشارکت در تعیین اهداف، استفاده از معیارهای مختلف عملکرد و کیفیت بازخورد تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایل به ایجاد مزاد بودجه‌ای دارند؛ در حالیکه استفاده از اصل کنترل‌پذیری تأثیر معنی‌داری بر ایجاد مزاد بودجه‌ای ندارد. نتایج تجزیه و تحلیل مسیر نشان داد، سیستم کنترل مدیریت به صورت معنی‌داری ایجاد مزاد بودجه‌ای را کاهش نمی‌دهد، یعنی فرضیه H5a تأیید نمی‌شود. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد اثر غیرمستقیم متغیر پنهان اعتماد به مافوق و ایجاد مزاد بودجه مثبت و معنی‌دار می‌باشد.

در مورد تعهد سازمانی، نتایج تحلیل مسیر نشان می‌دهد که تعهد سازمانی تأثیر منفی و معنی‌داری بر دو متغیر رفتار غیراخلاقی ایجاد مزاد بودجه و دست‌کاری داده‌ها دارد. در حالی که نتایج نشان می‌دهد که ابعاد سیستم کنترل مدیریتی، ایجاد مزاد بودجه را کاهش نمی‌دهد. نتایج به دست آمده سازگار با نقطه نظر ارائه شده توسط لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) و مغایر با نتایج تجربی به دست آمده توسط کلین و همکاران (۲۰۱۹) است. هر چقدر تعامل در بهبود تعهد سازمانی مربوط به MCS بیشتر باشد، یا هرچه افراد بیشتر به MCS متعهد باشند، مدیران تمایل کمتری برای دست‌کاری داده‌ها دارند. نتیجه با اهمیت دیگر این است که تأثیر متغیر پنهان اعتماد به مافوق بر ایجاد مزاد بودجه‌ای مثبت و از نظر آماری معنی‌دار است، تأییدکننده این نگرش که مجاورت بیش از حد بین مدیر و مافوق می‌تواند منجر به رفتارهای غیراخلاقی شود. این نتیجه تفکراتی را در مورد مدل نظری و تحقیقات تجربی بیشتر بر می‌انگیزاند، خواه اعتماد به مافوق یک پیش‌شرط باشد یا نتیجه ایجاد سستی سازمانی.

شواهد بیشتر به دست آمده نشان می‌دهد که دو بعد سیستم کنترل مدیریت (مشارکت مدیران در تعیین اهداف و اصل کنترل‌پذیری) تأثیر معنی‌داری بر دست‌کاری داده‌ها ندارند و استفاده از معیارهای مختلف مالی و غیرمالی جهت ارزیابی عملکرد سازمان و کیفیت بازخورد تأثیر منفی و معنی‌داری بر دست‌کاری داده‌ها دارند. به این معنی که موفقیت سیستم کنترل مدیریت به تعهد سازمانی، اعتماد بین زیردستان و مافوق و عدالت سازمانی

درک شده در سیستم بستگی دارد (Chenhall, 2003). یعنی بازخورد با کیفیت و استفاده از معیارهای مختلف مالی و غیرمالی جهت ارزیابی عملکرد می‌تواند به شرکت، در مبارزه با دست‌کاری داده‌ها کمک کند. رابطه بین اعتماد به مافوق و دست‌کاری داده‌ها نشان می‌دهد که هرچه اعتماد بیشتر باشد، تمایل مدیر به دست‌کاری داده‌ها کمتر است.

با بررسی تأثیر ابعاد سیستم کنترل مدیریت بر رفتارهای غیراخلاقی با لحاظ کردن دو متغیر روان‌شناختی تعهد سازمانی و اعتماد به مافوق در مجموع نتایج این مطالعه نشان داده است که دو متغیر استفاده از معیارهای مختلف عملکرد مالی و غیرمالی و کیفیت بازخورد به طور مثبت در کاهش رفتارهای غیراخلاقی دخالت می‌کنند. بنابراین، از چارچوب نظری لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، در مورد تأثیرات MCS بر رفتارهای غیراخلاقی از طریق عدالت سازمانی ادراک شده، تعهد سازمانی و اعتماد به مافوق، کیفیت بازخورد و استفاده از معیارهای مختلف برای ارزیابی عملکرد در کاهش رفتار غیراخلاقی دست‌کاری داده‌ها دخالت می‌کند و همچنین متغیرهای مشارکت در تعیین اهداف، استفاده از معیارهای مختلف عملکرد و کیفیت بازخورد منجر به افزایش مازاد بودجه‌ای می‌شوند. این نتایج سازگار با نتایج ارائه شده مطالعه

بوزی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۴) است که نشان می‌داد مدیر/ زیردستان (عامل) اطلاعات بیشتری نسبت به مدیر/ مافوق خود (مسئول) دارند که مؤید مطالعات قبلی است. در حالی که مغایر با مطالعه چانگ و استرائوس (۲۰۱۷) است، که نتایج آن‌ها نشان دهنده این بود که اگر تعیین بودجه به صورت مشارکتی با در نظر گرفتن عدالت رویه‌ای منجر به کاهش ایجاد مازاد بودجه‌ای می‌شود. مختلط بودن ممکن است به دلیل ضعف در سیستم‌های اندازه‌گیری باشد که انگیزه تحقیقات بیشتر است. بنابراین توصیه می‌شود که مطالعه در زمینه‌های دیگر تکرار شود تا بررسی شود که آیا نتایج مشابه با اعتبار مدل نظری لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳) است و پژوهشگران یا به دنبال راه‌های احتمالی برای غلبه بر اثراتی باشند که در سازمان‌ها ناکارآمد تلقی می‌شوند.

1. Buzzi

## References

- Andre, .. ,,, Lmm ,,, & O'Dillll l, .. (6666). Buggttrry aaakk: llll rrigg The Effect of Different Types, Directions, And Repeated Attempts of Influence Tactics on Padding a Budget, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 20(3), 58–73.
- Anthony, R. N. and V. Govindarajan (2006) *Sistemas de Controle Gerencial*, Atlas, São Paulo.
- Baerdemaeker, J. D. and W. Bruggeman (2015) The Impact of Participation in rrr atggic ll nnnigg On aa gggrr'' Crettinn ff Bgggetary Slack: The Mediating Role of Autonomous Motivation and Affective Organisational Commitment. *Management Accounting Research*, 29: 1-12.
- Baiman, S., Fischer, P. E., & Rajan, M. V. (2000). Information, contracting, and quality costs. *Management Science*, 46(6), 776–789.
- Beuren, I. M., Altoó, S. M. L. and Dal Vesco, D. G. (2016a) Percepção de justiça e comportamento de cidadania organizacional: um estudo na perspectiva do sistema de mensuração de desempenho estratégico, *Cuadernos de Administracion*, 28n(51): 133-157.
- Beuren, I. M., Kreuzberg, F. and Franz, L. (2016c) Percepção De Justiça Processual Na Avaliação De Desempenho: Uma Análise À Luz Da Incerteza E Da Tolerância À Ambiguidade, *Advances in Scientii and Applied Accounting*, 9(1): 3-21.
- Beuren, I.M., Klein, L., Lara, F.L. and Almeida, L.B. (2016b) Percepção de justiça nos sistemas de controle gerencial aumenta comprometimento e fifififçça sss gsstrr ss,, *Revista de Administração Contemporânea*, 20(2): 216-237.
- Burkert, M., Fischer, F.M. and Schäffer, U. (2011) Application of the controllability principle and managerial performance: the role of role perceptions, *Management Accounting Research*, 22(3): 143-159.
- Burney, L. L., Henle, C. A. and Widener, S. K. (2009) A Path Model Examining The Relations Among Strategic Performance Measurement System Characteristics, Organizational Justice, and Extra and In-Role Performance, *Accounting, Organizations and Society*, 34 (3/4): 305-321.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Cheok, M. Y., Edward, W. S. K., & Kamisah, I. (2018). Determinants of mmllyee'' yyllll ggiaal wrrr hhip nn uggtrry llcck. *The Audit Financial Journal*, 16(149), 122–122.



- Chong, V. K., Leong, M. K. C., & Woodliff, D. R. (2021). The Effect of Accountability Pressure and Perceived Levels of Honesty on Budgetary Slack Creation, *Advances in Accounting Behavioral Research*, 24, 1–28.
- Chong, V.K. and R. Strauss (2017) Participative Budgeting: The Effects of Budget Emphasis, Information Asymmetry and Procedural Justice on Slack-Additional Evidence, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12(1): 181-220.
- Cohen-Charash, Y. and Spector, P. E. (2001) The Role of Justice in Organizations: A Meta-Analysis, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86 (2): 278-321.
- Colquitt, J. A. (2001). On The Dimensionality of Organizational Justice: A Construct Validation of a Measure, *Journal of Applied Psychology*, 86(3), 386-400.
- Colquitt, J. A., & Jackson, C. L. (2006). Justice in teams: The context sensitivity of justice rules across individual and team contexts 1. *Journal of Applied Social Psychology*, 36(4), 868-899.
- Colquitt, J. A., Conlon, D. E., Wesson, M. J., Porter, C. O., & Ng, K. Y. (2001). Justice at the millennium: a meta-analytic review of 25 years of organizational justice research. *Journal of applied psychology*, 86(3), 425-445.
- C.,,,,,, , AADD(1113), FFreeees rrr prr ativss: mmsstooo ee cssss mll till ss à lzz aa tooria sss ssââdlll ss ooorrtt ivss 111f,, Diseertççoo (ee ttrooo mm Ciências Contábeis), Faculdade de Administração e Finanças da UERJ, Rio de Janeiro.
- Cropanzano, R., & Folger, R. (1989). Referent Cognitions and Task Decision Autonomy: Beyond Equity Theory, *Journal of applied psychology*, 74(2), 293.
- Cuguro- Escofet, N. and Rosanas, J. M. (2017) The Ethics of Metrics: Overcoming the Dysfunctional Effects of Performance Measurements Through Justice, *Journal of Business Ethics*, 140(4): 615-631.
- Cyert, R. M. and March, J. (1963), *A Behavioral Theory of the Firm*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Davis, S., Dezoort, F.T. and Kopp, L.S. (2006) The Effect of Obedience eessrrre ddd eereevdd Rsssss iii lity nn aa nggemttt Accnnntnts' Creation of Budgetary Slack, *Behavioral Research in Accounting*, 18 (1): 19-35.
- Dunk, A. S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack, *Accounting Review*, 400-410.

- Erdogan, B. (2002). Antecedents and Consequences of Justice Perceptions in Performance Appraisals, *Human Resource Management Review*, 12(4): 555–578.
- Fávero, L., Belfiore, P., Silva, F. and Cham, B. (2009), *Análise de Dados: modelagem Multivariada Para Tomada de Decisões*, Campus, São Paulo.
- Febryandoko, Vega & Yenni Carolina (2023). Participative Budgeting, Procedural Fairness, Distributive Fairness and Budgetary Slack: Evidence from Hospitality Sector in Indonesia, *International Journal of Academic and Industry Research*, 4 (3), 38-61.
- Folger, R. and Greenberg, J. (1985) Procedural Justice: An Interpretive Analysis of Personnel Systems, in Rowland, K. and Ferris, G. (Eds). *Research in Personnel and Human Resources Management*, JAI Press, Greenwich, CT., Vol. 3. pp. 141-183.
- Folger, R. G., & Cropanzano, R. (1998). *Organizational justice and human resource management* (Vol. 7). Sage.
- Giraud, F., Langevin, P. and Mendoza, C. (2008) Justice as A Rationale for The Controllability Principle: A Study of Managers Opinions, *Management Accounting Research*, 19(1): 32-44.
- Greenberg, J. (1993) The Intellectual Adolescence of Organizational Justice: Y'''' vm mmm ngggg gg y, aa y,,, *Social Justice Research*, 6(1): 135-148.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2010). Why business unit controllers create budget slack: Involvement in management, social pressure, and Machiavellianism, *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27–49.
- Hrrtm,,, ,,, & aaanniar, .. (0009). Hww formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 722-737.
- Henri, J.F. (2006) Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective, *Accounting, Organizations and Society*, 31(6): 529-558.
- Jones, T. M. (1991) Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model, *Academy of Management Review*, 16(2): 366-395.
- K., Greenberg, M. and Willis, R. (Eds), *Social Exchange: New Advances in Theory and Research*, Plenum Press, New York, NY, pp. 27-55.
- Klein, L., Beuren, I. M., & Dal Vesco, D. (2019). Effects of the management control system in unethical behaviors. *RAUSP Management Journal*, 54, 54-76.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How Can Management Control System iii rnsss Rddeee Maaagrrs' Uttt hiaal Baaaviuur??. *European Management Journal*, 31(3), 209-222.
- Leach-López, M. A., Stammerjohan, W. W., & McNair, F. M. (2007)

- Differences in the role of job-relevant information in the budget participation-performance relationship among US and Mexican managers: A question of culture or communication, *Journal of management accounting research*, 19(1), 105-136.
- Leventhal, G. S., Karuza, J., & Fry, W. R. (1980) Beyond Fairness: A Theory of Allocation Preferences, *Justice and social interaction*, 3(1), 167-218.
- Leventhal, G.S. (1980), What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationships, in Gergen,
- Little, H. T., Magner, N. R., & Welker, R. B. (2002). The fairness of formal ggggttrry rrcrrrr ss ddd tiii r aaattmtt : Relatiniiii ps with maaagrrs' behavior. *Group & Organization Management*, 27(2), 209-225.
- Lopez, M.A.L., Stammerjohan, W.W. and Mcnair, F.M. (2007) Differences in the Role of Job-Relevant Information in the Budget Participation-Performance Relationship Among US and Mexican Managers: A Question of Culture or Communication, *Journal of Management Accounting Research*, 19(1): 105-136.
- Macinati, M. S., & Rizzo, M. G. (2014). Budget Goal Commitment, Clinical aa ggrrr'' Uee of Bgggtt Iffrr mtt inn ddd Prrfir mccc.. *Health Policy*, 117(2), 228–238.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, organizations and society*, 10(2), 201-210.
- Merchant, K. A., & J. Rockness (1994) The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public policy*, 13(1), 79-94.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.
- Mowday, R. T., Steers, R. M., & Porter, L. W. (1979). The measurement of organizational commitment, *Journal of vocational behavior*, 14(2), 224-247.
- Nouri, H., & Parker, R. J. (1996). The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack. *Behavioral research in Accounting*, 8, 74-90.
- Paiva, M.J.A.C. (2015) Efeito Dos Julgamentos de Justiça E Do Feedback No Salário De Reserva, Dissertação (Mestrado em Psicologia Aplicada), Universidade do Minho, Portugal.
- Rego, A. (2002). Comprometimento afectivo dos membros organizacionais: O papel das percepções de justiça. *Revista de Administração Contemporânea*, 6, 209-241.
- Simons, R. (1995). Control in an Age of Empowerment, *Harvard business review*, 73(2): 80-88.
- Staley, A. B., & Magner, N. R. (2007) Budgetary Fairness, Supervisory Trust,

- and the Propensity to Create Budgetary Slack: Testing a Social Exchange Model in a Government Budgeting Context. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10(1), 159-182.
- Thompson, P., & Ackroyd, S. (1999). Organizational Misbehaviour: SAGE Publications. *Organizational Misbehaviour*, 1-192.
- Lee, K. (2004). Do managers use budgetary slack during asymmetric information conditions?. In *Advances in Management Accounting*, 13: 223-244.
- Whitener, E. M., Brodt, S. E., Korsgaard, M. A., & Werner, J. M. (1998). Managers as Initiators of Trust: An Exchange Relationship Framework for Understanding Managerial Trustworthy Behavior, *Academy of management review*, 23(3), 513-530.
- Widener, S. K. (2006) Human Capital, Pay Structure, and The Use of Performance Measures in Bonus Compensation, *Management Accounting Research*, 17(2): 198-221.
- Young, K. M., Stammerjohan, W. W., Bennett, R. J., & Drake, A. R. (2021). Psychological contract research in accounting literature. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 24, 117-137.