



## تأثیر تعدیل‌کننده قضاوت‌های اخلاقی مدیران بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

سحر سپاسی<sup>۱</sup>  
حسین اعتمادی<sup>۲</sup>  
سعید سیرغانی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۱۹

### چکیده

در تجزیه و تحلیل مباحث بودجه‌بندی، به دلیل اینکه مدیران بخش‌های مختلف شرکت به عمل نزدیک‌تر هستند و اطلاعات بهتری دارند، می‌توانند به شیوه‌های متعددی بر معیارهای سنجش عملکرد خودشان تأثیر بگذارند. هدف اصلی پژوهش، تعیین این موضوع است که در چه شرایطی مدیران واحدهای تجاری از قضاوت‌های اخلاقی خودشان برای ارزیابی ایجاد نارسایی در بودجه، بطور مثبت و یا منفی استفاده می‌کنند. در این پژوهش، تأثیر سه معیار ارزش اخلاقی، قراردادگرایی و نسبت‌گرایی به عنوان متغیرهای قضاوت اخلاقی، بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه با استفاده از روش‌های رگرسیونی\_همبستگی، آزمون گردید. براساس یافته‌های پژوهش، به جز متغیر نسبت‌گرایی، سایر متغیرهای قضاوت اخلاقی، رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را با اثرات منفی و بااهمیتی تعدیل می‌کنند. زمانی که اثرات متقابل متغیرها در مدل لحاظ می‌شود، متغیر نسبت‌گرایی از حالت بی‌معنایی خارج شده و بطور بااهمیتی اثر آن معنادار می‌شود. بطور کلی، معیارهای چند بعدی این پژوهش می‌تواند ابزار مناسبی برای شناخت مدیرانی باشد که تمایل دارند با ایجاد قضاوت‌های اخلاقی نادرست، برای شرکت مشکلاتی را ایجاد کنند.

**واژه‌های کلیدی:** قضاوت‌های اخلاقی، مشارکت در بودجه‌بندی، نارسایی بودجه.

۱- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده اصلی) sepasi@modares.ac.ir

۲- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

۳- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

بهره‌برداری از ظرفیت‌های تولیدی با توجه به محدودیت‌های منابع تولید، هنگامی مقرون به صرفه است که به بهترین شیوه اداره گردد. در حال حاضر با توجه به وضعیت جدید اقتصادی کشور، ضرورت استفاده بهینه از منابع، بیشتر احساس می‌شود. تعهدات مربوط به ضرر و زیان‌هایی که توسط بدهی‌ها، بازارهای سرمایه، کارمندان و دیگر ذینفعان متحمل شرکت می‌شوند، منجر به بوجود آمدن بیشتر موضوعات اخلاقی مرتبط با گزارشگری مالی اطلاعات شرکت‌ها شده‌اند و اکثر دیدگاه‌ها به سمت نحوه افشاء اطلاعات مربوطه معطوف شده است. اما کمتر توجهی به زیان‌های محتمل‌های می‌شود که از طریق ارائه نادرست اطلاعات بخش‌های مختلف یک شرکت، در خصوص تخصیص کمتر از حد مطلوب منابع، به تمام ذینفعان شرکت وارد شده است که این وضعیت در اصطلاح، نارسایی بودجه عنوان می‌شود (توکلی و اعتمادی، ۱۳۸۶). نارسایی بودجه توسط مدیران بخش‌های مختلف ایجاد می‌شود که به دلیل نزدیک‌تر بودن به منابع و ظرفیت‌های شرکت نسبت به مدیریت مرکزی (مدیر بودجه)، دارای تجربیات و اطلاعات شخصی بیشتری می‌باشند و از این بابت بر اساس نیاز و اهداف منفعت‌طلبانه خود ممکن است به بیش از حد نشان دادن آن<sup>۱</sup> و یا کمتر نشان دادن آن می‌پردازند (ویدانا و میمبا، ۲۰۱۴).<sup>۲</sup>

در تجزیه و تحلیل مباحث بودجه‌بندی فرض می‌شود که مدیریت بودجه و مدیر ارشد (مدیران بخش‌های مختلف) هر دو میزان اطلاعات یکسانی راجع به عوامل غیر قابل کنترل دارند. اما این فرض به صورت کامل واقع‌گرا نیست. زیرا یکی از دلایل پذیرش ساختار سازمانی نامتمرکز (بودجه از پایین به بالا) این است که مدیران ارشد به عمل نزدیک‌تر هستند و اطلاعات بهتری دارند. بنابراین می‌توانند به شیوه‌های متعددی بر معیارهای سنجش عملکرد خودشان تأثیر بگذارند. بعنوان نمونه، مدیر تولید در مورد وضعیت تعمیر تجهیزات، ظرفیت واقعی، سطوح و انواع آموزش موجود در بین کارکنان و غیره آگاهی بیشتری نسبت به مدیر بودجه دارد که در واقع این اطلاعات، نوعی اطلاعات شخصی محسوب می‌شود. اما متأسفانه زمانی که مدیر ارشد اطلاعات برتری دارد، با احتمال بیشتری بودجه‌ای تدوین می‌شود که دارای نارسایی است و کمتر انگیزه‌ای در جهت حداکثر استفاده از منابع ایجاد می‌کند (مگی، ۱۹۸۰).<sup>۴</sup> زمانی که ارزیابی عملکرد مدیران ارشد مبتنی بر دستیابی به بودجه باشد و از طرفی، این مسئولیت را داشته باشند که ظرفیت بکارگیری از منابع تحت کنترل بخش خود را ارائه دهند، در واقع این فرصت نفوذ را پیدا می‌کنند که در ارزیابی عملکردشان تأثیر بگذارند (بردمیکر و بروگمن، ۲۰۱۵).<sup>۵</sup> همچنین مدیرانی که بطور گمراه‌کننده‌ای اطلاعات شخصی‌شان را ارائه می‌کنند، به نوعی سطحی از ظرفیت استفاده از منابع را در نظر می‌گیرند که برای دستیابی به آن مشکلی نداشته باشند و در واقع، از این طریق شرکت را

از تخصیص بهینه منابع منحرف می‌سازند (والر و بایشاپ ۱۹۹۰).<sup>۶</sup> بنابراین، این سؤال مطرح می‌شود که آیا بین مشارکت در بودجه‌بندی مدیران و نارسایی بودجه رابطه معناداری وجود دارد یا خیر، که در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته شده است.

از طرفی دیگر، این فرصت‌طلبی استفاده از اطلاعات شخصی، معمولاً عطف به یک موضوع اخلاقی می‌باشد؛ چراکه ایجاد نارسایی در بودجه ممکن است مغایر با قوانین مرتبط با معیارها و فضیلت‌های مطلوب حسابداران و مدیران حرفه‌ای باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹). علاوه بر این، منابعی که بطور نامناسب تخصیص داده شده است می‌تواند برای دیگر واحدهای سازمانی، سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان نیز زیان‌هایی را به بار بیاورد (داگلاس و ویر، ۲۰۰۰).<sup>۷</sup> بنابراین ایجاد نارسایی بودجه یک مسئله اخلاقی است و از یک وضع نامساعد اخلاقی در تصمیم‌گیری ناشی می‌شود (داگلاس و ویر، ۲۰۰۰ و ۲۰۰۵). از این رو، این سؤال ایجاد می‌شود که آیا چگونگی قضاوت‌های اخلاقی مدیران می‌تواند رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و نارسایی بودجه را تعدیل کند یا خیر.

## ۲- مبانی نظری

تئوری نمایندگی مبنایی بر فرضیات عقلایی اقتصادی تمامی بخش‌های متعهد به شرکت است که از چگونگی رفتار نمایندگان (مدیران) و نحوه انعکاس منافعتشان ناشی می‌شود. زمانی که مدیران ارشد اطلاعات شخصی داشته و همچنین این توانایی را داشته باشند که این اطلاعات را از مدیریت بودجه و سرپرستان خود پنهان کنند، ممکن است اطلاعات گمراه‌کننده‌ای ارائه کنند تا از این طریق تابع مطلوبیت خود را حداکثر نمایند. ایجاد نارسایی بودجه توسط مدیران ارشد، طبق تئوری نمایندگی، یک نوع از هزینه نمایندگی محسوب می‌شود، چراکه تصمیمات در خصوص تخصیص منابع می‌تواند بر اساس اطلاعات نادرست و کمتر از حد مطلوب باشد (ثقفی و صراف، ۱۳۸۹).

پژوهش‌های پیشین اشاره می‌کنند که ملاحظات و جنبه‌های اخلاقی ممکن است اثرات نمایندگی را تعدیل کند (بایمن ۱۹۸۲، بایمن و ایواس ۱۹۸۳، مگی ۱۹۸۰).<sup>۸</sup> تئوری نمایندگی یک تئوری رفتار انسانی در میان بسیاری از تئوری‌های مرتبط با اخلاق است که در ادبیات این پژوهش مفروض است. تحقیقات تجربی در زمینه تصمیمات ایجاد نارسایی (یانگ، ۱۹۸۵؛ والر، ۱۹۸۸؛ چاو، کوپر و والر ۱۹۸۸؛ چاو، کوپر و حداد، ۱۹۹۱)<sup>۹</sup> و تصمیمات ارزیابی پروژه‌ها (هاریسون و هارل، ۱۹۹۳ و ۱۹۹۴)<sup>۱۰</sup> نشان داده‌اند که برخی موضوعات، پیش‌بینی‌های نمایندگی کلاسیک را نقض می‌کنند. بعنوان مثال، یانگ (۱۹۸۵) دریافت که فشار اجتماعی، میزان ایجاد نارسایی را کاهش می‌دهد. همچنین ادبیات مرتبط با پژوهش حاضر، نشان می‌دهند که عوامل توصیفی اخلاق، مانند

«پرهیز از دروغویی» (چاو و همکاران، ۱۹۹۱)، «درستکاری فردی» (چاو و همکاران ۱۹۸۸) و «ملاحظات اخلاقی» (نورن ۱۹۸۸)<sup>۱۱</sup> ممکن است بطور بالقوه رفتار غیر اخلاقی منفعت‌طلبی را تسکین بخشد.

مطالعات حسابداری اخیر که مباحث استدلال‌های اخلاقی را به سمت طراحی یک نمایندگی سوق می‌دهند، دریافته‌اند که استدلال‌های اخلاقی در وضعیت‌های ایجاد نارسایی بودجه (استیون، ۱۹۹۸)<sup>۱۲</sup> و تصمیمات اتخاذ پروژه‌ها (روتلز و کریم، ۱۹۹۹)<sup>۱۳</sup>، رفتار منفعت‌طلبی ضعیف را تقلیل می‌دهد. لاف<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۷) و گووش<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۰) بیان کردند که در آزمون‌های رفتاری مربوط به حسابداری، در نظر گرفتن علم اخلاق و درک اصطلاحات ارزش بسیار با اهمیت است. هدف اصلی این پژوهش، تعیین این موضوع است که در چه شرایطی مدیران واحدهای تجاری از قضاوت‌های اخلاقی خودشان برای ایجاد نارسایی در بودجه، بطور مثبت و یا منفی استفاده می‌کنند. اهمیت این پرسش می‌تواند کمک مناسبی باشد برای تعیین اینکه سازمان‌ها به چه میزان مجبور هستند تا به رفتارهای اخلاقی مدیران که ممکن است در ایجاد نارسایی بودجه قدم بردارند، توجه کنند.

### ۳- پیشینه پژوهش

پژوهش‌های تجربی متعددی در خصوص رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه انجام شده است که می‌توان آن‌ها را در چهار طبقه دسته بندی کرد. در دسته اول پژوهشگرانی همچون اونسی<sup>۱۶</sup> (۱۹۷۳) پیشنهاد می‌کنند زمانی که مدیران دارای وضعیت مطلوب و ارتباطات مثبتی در شرکت هستند، این را احساس می‌کنند که نیازی به ایجاد نارسایی در بودجه ندارند و در واقع میزان مشارکت این مدیران در بودجه‌بندی، نارسایی بودجه را کاهش می‌دهد. کامان<sup>۱۷</sup> (۱۹۷۶) بیان کرد که مشارکت در بودجه‌بندی، میزان پاسخگویی مدیران را از طریق ایجاد نارسایی بودجه کاهش می‌دهد. همچنین اونسی (۱۹۷۳) و مرچنت<sup>۱۸</sup> (۱۹۸۵) دریافته‌اند که همبستگی منفی و با اهمیتی بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه وجود دارد. دسته دوم از پژوهش‌های انجام شده، در زمینه‌هایی فراتر از بودجه‌بندی می‌باشند و در جهت یافتن راه‌های استفاده از انعطاف‌پذیری بیشتر بودجه و پیدا کردن شیوه‌های فائق آمدن بر بازی بودجه‌بندی در ایجاد نارسایی انجام شده‌اند (هرن گرن و همکاران ۲۰۰۳)<sup>۱۹</sup>. مدیرانی که در بازی بودجه‌بندی مشارکتی نقش ایفا می‌کنند، ممکن است به دلیل ریسک‌گریز بودن، بازی را اقتصادی پیش بگیرند، تا منافع خود را با خطر مواجه نسازند و یا به دلیل منفعت‌طلبی بیش از حد، بازی را گمراه‌کننده پیش بگیرند (لی هانگ و لینگ چن ۲۰۰۹)<sup>۲۰</sup>.

دسته سوم تحقیقات با دیدگاه تئوری نمایندگی، موضوع نارسایی بودجه را بررسی کرده‌اند. اگر مدیر (نماینده) اطلاعات شخصی در خصوص محیط کاری و محیط سازمانی داشته باشد، مشارکت در بودجه‌بندی اجازه می‌دهد تا مدیر برای رسیدن به اهداف خود، علامت‌ها و اطلاعات متفاوتی به مافوق خود ارائه کند (بایمن ۱۹۸۲، بایمن و ایواس ۱۹۸۳، مگی ۱۹۸۰). اگر مدیر درک کند که پاداش وی وابسته به دستیابی به بودجه است، وی ممکن است برای رسیدن به یک بودجه دست‌یافتنی و افزایش احتمال ارزیابی عملکرد مساعد خود، از ارائه اطلاعات شخصی خود، خودداری کند و یا این اطلاعات را بصورت گمراه‌کننده‌ای ارائه دهد (دانک ۱۹۹۳-والر ۱۹۸۸)<sup>۲۱</sup>. بنابراین مشارکت در بودجه‌بندی این فرصت را در اختیار مدیران قرار می‌دهد تا یک نارسایی را نسبت به بودجه ایجاد کنند (دانک ۱۹۹۳، لوکا ۱۹۸۸، یانگ ۱۹۸۵)<sup>۲۲</sup>.

دسته چهارم از تحقیقات، به نارسایی‌های مربوط به بودجه از دیدگاه مباحث اخلاقی نگاه می‌کند (نوری و پارکر ۱۹۹۸)<sup>۲۳</sup>. زمانی که مدیران ظرفیت‌های خودشان را بطور فریبنده‌ای ارائه می‌کنند، بنابراین آن‌ها در افشاء اطلاعات به مافوق خود قصور ورزیده‌اند و در واقع، از روی آگاهی و بینش کامل یک تصویر تحریف شده از امکانات و ظرفیت‌های شرکت ارائه کرده‌اند که ممکن است به تخصیص نادرست منابع منجر شود. پس بنابراین، ایجاد نارسایی بودجه، ناشی از یک مسئله اخلاقی می‌باشد (مرچنت ۱۹۸۵).

اینکه آیا مشارکت در بودجه‌بندی، نارسایی بودجه را افزایش می‌دهد یا کاهش، به این موضوع وابسته است که اصولاً مدیران منافع خود را در نظر بگیرند و یا در جهت منافع شرکت اقدام کنند. در پژوهش حاضر به این موضوع پرداخت شده است که درحالی‌که ممکن است منفعت شخصی بطور بالقوه‌ای انگیزه‌هایی را برای مدیران ایجاد کند، برای گروهی دیگر از مدیران نیز ممکن است انگیزه‌هایی را در جهت منافع سازمان ایجاد کند. مدیرانی که دارای قضاوت اخلاقی قوی‌تری هستند، ممکن است به دنبال منافع سازمانی قدم بردارند، حتی در صورتی که منافع سازمانی با منافع شخصی‌شان در تضاد و تعارض باشد.

ثقفی و صراف (۱۳۸۹) به تحلیل نقش تبادل عمودی اطلاعات در روند بودجه پرداختند و بیان کردند که مدیران رده پایین از اطلاعات شخصی مهمی برخوردارند که اگر در مشارکت با مدیران رده بالا و سازمان قرار گیرد، می‌توانند بسیار مؤثر و مفید واقع شوند.

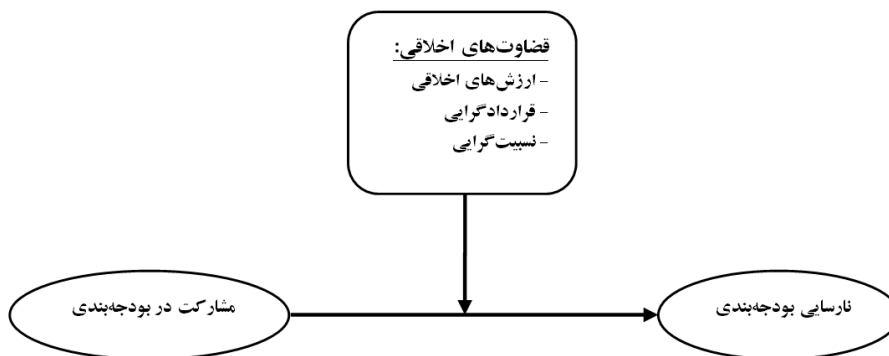
در پژوهشی دیگر، اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) به بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران پرداختند و بیان کردند که بسیاری از شرکت‌های ایرانی که دارای فرهنگ سازمانی مشابه با فرهنگ ملی کشور ایران هستند، دخالت دادن کارکنان در بودجه‌بندی اثر منفی بر عملکرد مدیر و شرکت مذکور دارد.

همچنین توکلی و اعتمادی (۱۳۸۶) طی پژوهشی به بررسی رابطه بین مشارکت کارکنان در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل بر این رابطه پرداختند و دریافتند که مشارکت در بودجه بندی نقش قابل توجهی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغل دارد و منجر به بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود.

اگرچه پژوهشگران بسیاری همچون جفری و ویدرهالت<sup>۲۴</sup> (۱۹۹۶)، لمپ و فین<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۲)، پنمن و گابهارت<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۳)، شواب<sup>۲۷</sup> (۱۹۹۴) و سویینی<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۵) به فهم و بینش مناسبی از ظرفیت اخلاقی مدیران در قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها پی برده‌اند، اما درمورد مشارکت بودجه‌بندی، اینکه آیا مدیران به دنبال کاهش نارسایی بودجه در جهت تحقق اهداف سازمان هستند و یا به دنبال ایجاد نارسایی در بودجه برای رسیدن به منافع شخصی می‌باشند، هنوز یک سؤال تحقیقاتی بی‌پاسخ است.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

هدف اصلی این پژوهش، تکمیل پژوهش‌های پیشین و ارائه شواهد تجربی در زمینه تاثیرات تعدیل‌کننده قضاوت‌های اخلاقی مدیران بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه است. مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی معیارهای قضاوت اخلاقی بعنوان عوامل تعدیل‌کننده رابطه بین مشارکت

در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه‌بندی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴-۱- ارزش‌های اخلاقی<sup>۲۹</sup>

فلسفه ارزش‌های اخلاقی مبتنی بر مفهوم کلی بی‌طرفی<sup>۳۰</sup> و عدالت<sup>۳۱</sup> است که در مفاهیم اخلاقی حال حاضر، بسیار مؤثر و دارای نفوذ است. دیسیس (۱۹۹۲) بیان می‌دارد که انتظارات اجتماعی پیرو هنجارهای اجتماعی، از جمله صداقت، قابلیت اعتماد، بی‌طرفی، عدالت، حس مسئولیت عمومی<sup>۳۲</sup> و اجتناب از ضرر و زیان‌های بی‌جهت است. جونز<sup>۳۳</sup> (۱۹۹۱) اظهار کرد که نگرانی‌های علم اخلاق به طور مشترک از دو عامل خصوصیات فردی و موقعیت افراد ناشی می‌شود. نگرانی‌های اخلاقی غالباً در وضعیتی که منفعت شخصی با مسئولیت اخلاقی نسبت به دیگران در تعارض است، بوجود می‌آید (مهدوی و علی‌پور، ۱۳۸۹). به هر اندازه‌ای که مدیران سطوح پایین‌تر دارای هنجارهای اجتماعی درونی می‌باشند و نارسایی بودجه که متناقض با این هنجارها فرض شده است، امر مشارکت در بودجه‌بندی نگرانی‌های اخلاقی را در این مدیران به همان اندازه تحریک خواهد کرد (بلاچینت<sup>۳۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). بنابراین رفتار فرصت‌طلبانه در مدیران ممکن است توسط نگرانی‌های اخلاقی‌شان کنترل شده باشد (اروو ۱۹۸۵؛ بایمن، ۱۹۹۰).<sup>۳۵</sup>

شاخص‌های مباحث مذکور برای فرض اینکه قضاوت‌های مدیران توسط ملاحظات اخلاقی تحت تأثیر قرار خواهد گرفت، معقول به نظر می‌رسد. بنابراین در تنظیم یک بودجه مشارکتی، اگر اخلاق به عنوان فشار اجتماعی درونی افراد درک شده باشد، می‌توان گفت این درک نیز وجود دارد که یک عمل غیرمنصفانه برای شرکت و ذی‌نفعان توسط افراد کمتر محتمل است. چراکه نگرانی‌های اخلاقی آن‌ها از بابت این ادراک تحریک خواهد شد و بدین وسیله انگیزه مدیران سطوح پایین‌تر برای کاهش نارسایی در بودجه ایجاد می‌شود (استیون، ۱۹۹۸). بنابراین در این پژوهش انتظار بر این است که ارزش اخلاقی مدیران، رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را تعدیل می‌کند.

**فرضیه اول:** ارزش‌های اخلاقی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را تعدیل می‌کند، بطوریکه در ارزش‌های اخلاقی بالا، نارسایی بودجه مؤثر از مشارکت در بودجه بندی کاهش می‌یابد.

#### ۴-۲- قراردادگرایی<sup>۳۶</sup>

بطور ذاتی، یک فرآیند مبادله‌ای که در ارزیابی‌های اخلاقی ظاهر شده است، قراردادهای ضمنی و عهدو پیمانی<sup>۳۷</sup> است (ریدنباخ و روبین، ۱۹۹۱)<sup>۳۸</sup>. تمام ارتباطات یک سازمان با ذی‌نفعانش ممکن است تحت روابط قراردادی رفتار شده باشد (دونالدسون و دانفی، ۱۹۹۵)<sup>۳۹</sup>، اما کاپتین و ومپ<sup>۴۰</sup> (۱۹۹۸) معتقدند که در بسیاری از موارد یک قرارداد اخلاقی نانوشته ممکن است گسترده‌تر

از یک قرارداد مكتوب باشد (کاپتین و ومپ، ۱۹۹۸). این استدلال‌ات که توسط تئوری ذی‌نفعان نیز حمایت می‌شود بیان می‌دارند که مدیران در یک شرکت برای حداکثر کردن سود یک تعهد هنجاری دارند و در قبال ارزشی که برای ذی‌نفعان حاصل خواهد شد مسئول می‌باشند (اسمیت، ۲۰۰۲). از این بابت مدیران از سرمایه‌گذاری در بخش‌هایی که سود و ارزش افزوده‌ای برای ذی‌نفعان ایجاد نمی‌کند، بطور اخلاقی ممنوع شده‌اند و بطور قراردادی نانوشته موظف به سرمایه‌گذاری در بخش‌هایی هستند که از طریق نوآوری و ابتکار عمل، منافع ذی‌نفعان را در بر داشته باشد (بوین و فریمن، ۱۹۹۲). بنابراین در این پژوهش ادعا می‌شود که عمل اخلاقی مدیران به عنوان معیاری توسط قراردادگرایی (قرارداد اخلاقی ضمنی و نانوشته)، رابطه بین میزان مشارکت بودجه‌بندی و نارسایی بودجه و تمایل آن‌ها برای ایجاد نارسایی را تعدیل خواهد کرد.

فرضیه دوم: قراردادگرایی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را تعدیل می‌کند، بطوریکه در قراردادگرایی بالا، نارسایی بودجه متأثر از مشارکت در بودجه‌بندی کاهش می‌یابد.

#### ۴-۳- نسبت‌گرایی<sup>۴۱</sup>

نسبت‌گرایی اخلاقی، مفهومی است که به اصول و یا قضاوت‌های اخلاقی مرتبط با شخصیت و فرهنگ تربیتی افراد اشاره دارد (لافولیت، ۱۹۹۱). درحالی که نسبت‌گرایی مبنای قضاوت قابلیت پذیرش بودن یک عمل فرهنگی و تربیتی یا ناهنجارهای اجتماعی است، پژوهش‌های پیشین نیز بیان می‌کنند که نسبت‌گرایی ممکن است یا بطور سنتی<sup>۴۲</sup> و یا بطور فرهنگی<sup>۴۳</sup> ظاهر شود (فرل و گرشام، ۱۹۸۵)<sup>۴۴</sup>. پژوهش تروینو<sup>۴۵</sup> (۱۹۸۶) از این موضوع حمایت می‌کند و اثر فرهنگ بر نوع رفتار اخلاقی مدیران را تأیید می‌کند. علاوه بر این، ریدنباخ و روبین (۱۹۹۱) نشان دادند که یک اثر بالقوه متقابل بین فرهنگ و سنت و مفهوم حق و باطل وجود دارد.

یافته‌های هانت و ویتل<sup>۴۶</sup> (۱۹۸۵) نشان می‌دهد که اعتقادات افراد در مواردی مانند وجدان، بطور فرهنگی و سنتی در فرآیند ارزیابی‌های اخلاقی در حالت قابل قبولی نقش ایفا می‌کنند. در حرفه‌های مختلف، فرصت‌های انجام عمل در جهت منافع شخصی افراد و نادیده گرفتن مسئولیت‌پذیری‌شان، باعث ایجاد زمینه‌های بی‌ثباتی ساختاری در روابط بین حرفه‌ها و جامعه می‌گردد. اما در این میان گا (۱۹۸۶ و ۱۹۹۰) نظری ارائه می‌کند که در فرآیند مجازات اخلاقی درونی بوسیله وجدان اخلاقی، ممکن است از انگیزه منفعت شخصی مدیران بکاهد و یک فرصت تثبیت قرارداد اجتماعی بین حرفه‌ها و جامعه ایجاد نماید. بنابراین نگرانی‌های اخلاقی می‌تواند توسط سیستم ارزش فردی، که از هنجارهای اجتماعی درونی (وجدان) استخراج می‌شود، تعیین شده باشد.



بدین ترتیب در پژوهش حاضر، انتظار بر این است که قضاوت‌های اخلاقی مبتنی بر سنت (عقیده راسخ) و هنجارهای فرهنگی مدیران به عنوان معیاری توسط نسبیت‌گرایی، رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را تعدیل کند.

فرضیه سوم: نسبیت‌گرایی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را تعدیل می‌کند، بطوریکه در نسبیت‌گرایی بالا، نارسایی بودجه مؤثر از مشارکت در بودجه‌بندی کاهش می‌یابد.

#### ۵- روش‌شناسی پژوهش

برای تحقق اهداف پژوهش، پرسشنامه‌ای تهیه گردید و در اختیار نمونه‌ای از مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، از جمله مدیر تولید، مدیر بازاریابی، مدیر توزیع و فروش، مدیر مالی و مدیر تحقیقات و توسعه قرار داده شد. این پرسشنامه از طریق ایمیل برای شرکت‌ها ارسال گردید و دلیل اصلی استفاده از ایمیل، از این بابت است که چون ویژگی سؤالات از نوع اخلاقی است، گمنام بودن هویت شخص پاسخگو این شرایط را ایجاد می‌کند که وی پاسخ واقع‌گرایانه‌تری را نسبت به ویژگی‌های اخلاقی خود ارائه دهد و اعتبار پرسشنامه را افزایش دهد (فلوری، فیلیپس، ری‌دنباخ و روبین، ۱۹۹۲). دو معیار برای حائز شرایط بودن مدیران در پاسخگویی به پرسشنامه وضع شده است، که شامل (۱) مدیر پاسخ‌دهنده باید در بخش خود، مسئولیتی در تنظیم بودجه شرکت داشته باشد و (۲) مدیر پاسخ‌دهنده باید در بخش خود، مسئولیتی در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری شرکت داشته باشد.

ابتدا ایمیل شرکت‌های ۱۳ صنعت تولیدی مختلف در بورس اوراق بهادار تهران که در پایان سال مالی ۹۳ در بورس حاضر بودند، لیست گردید که تعداد ۳۱۳ شرکت تولیدی از این لیست خارج و پرسشنامه برای این شرکت‌ها از طریق ایمیل ارسال شد. در دو هفته اول تعداد ۸۷ پرسشنامه برگشت داده شد که از این تعداد تنها ۷۳ مورد قابل استفاده بود. در ادامه طی تماس‌های تلفنی و پیگیری‌های مکرر، تعداد ۳۳ پرسشنامه دیگر نیز تکمیل گردید که در نتیجه تعداد کل پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده به ۱۰۶ پاسخ قابل استفاده رسید.

#### ۵-۱- متغیرها و مدل پژوهش

در این پژوهش، نارسایی بودجه به عنوان متغیر وابسته، مشارکت در بودجه‌بندی به عنوان متغیر مستقل و سه معیار جانشین برای قضاوت‌های اخلاقی که شامل ارزش‌های اخلاقی، قراردادگرایی و نسبیت‌گرایی است به عنوان متغیرهای تعدیل‌کننده بکار گرفته شده است.

### ۵-۱-۱-۱- نارسایی بودجه

اندازه‌گیری واقعی نارسایی بودجه در داخل بودجه یک سازمان امری بسیار دشوار است. بنابراین در این پژوهش از گرایش‌های ایجاد نارسایی، که یک معیار خودگزارشی<sup>۴۷</sup> است، به عنوان معیار جانشین نارسایی واقعی استفاده شده است. چراکه نارسایی واقعی و معیار گرایش مدیران با ایجاد نارسایی بسیار وابسته‌اند. گرایش به ایجاد نارسایی با استفاده از سه مقیاس تعیین شده توسط کرن (۱۹۹۳) و مطابقت داده شده با پژوهش مرچنت (۱۹۸۵) اندازه‌گیری شده است. مقیاس چهار بخشی مرچنت در سال ۱۹۹۰ توسط هاگس و وان مورد آزمون واقع شد و ایشان بیان کردند که یک عامل برای بهبود پایایی مقیاس حذف گردید. بنابراین پژوهش حاضر نیز از سه عامل عنوان شده توسط هاگس و وان<sup>۴۸</sup> (۱۹۹۰) بهره برده است. این مقیاس، با یک طیف ۷ نقطه‌ای لیکرت از عدد ۱ (شدیداً مخالف) تا عدد ۷ (شدیداً موافق) رتبه‌بندی شده است. برای تعیین اعتبار این عوامل در خصوص توانایی اندازه‌گیری نارسایی بودجه، از تحلیل عاملی مولفه‌های اصلی با روش چرخش واریماکس<sup>۴۹</sup> استفاده شد و با نشان دادن واریانس کل ۶۴٫۶۲۱٪ برای این سه عامل و مقادیر ویژه بزرگ‌تر از یک، اعتبار استفاده از این ابزار اندازه‌گیری نارسایی مورد تأیید واقع شد. همچنین در بررسی پایایی این عوامل، آلفای کرونباخ ۰٫۸۳۴ نشان می‌دهد که عوامل مورد استفاده از پایایی قابل قبولی برخوردار هستند.

### ۵-۱-۲- مشارکت در بودجه‌بندی

متغیر مشارکت در بودجه‌بندی با استفاده از مقیاس ۶ بخشی میلانی (۱۹۷۵) اندازه‌گیری شده است. این مقیاس با استفاده از یک طیف لیکرت ۷ نقطه‌ای از ۱ (شدیداً مخالف) تا ۷ (شدیداً موافق) رتبه‌بندی شده است. برای این متغیر نیز از آنالیز مولفه‌های اصلی با چرخش واریماکس (تحلیل عاملی) استفاده شد که خروجی آن نشان‌دهنده واریانس ۸۷٫۶۶۴٪ برای کل عوامل این مقیاس و مقادیر ویژه بزرگ‌تر از یک نشان‌دهنده قابلیت بکارگیری این مقیاس است. همچنین با بررسی پایایی مشخص گردید با آلفای کرونباخ ۰٫۸۶۱، این معیارها قابل اعتماد هستند.

### ۵-۱-۳- قضاوت‌های اخلاقی

پرسشنامه این پژوهش شامل مجموعه‌ای از معیارهای توسعه یافته توسط ریدنباخ و روبین (۱۹۹۱) می‌باشد. این معیارها روی محرک‌های تصمیم‌گیری که در قضاوت‌های اخلاقی مدیران در نظر گرفته می‌شود، تمرکز می‌کنند که شامل ۸ معیار تقسیم شده به سه ابعاد ارزش‌های اخلاقی، قراردادگرایی و نسبی‌گرایی می‌باشند. در پژوهش مشابه‌ای، فلوری و همکارانش (۱۹۹۲) با استفاده ۴ سناریو از ۵ سناریویی که مرکز منابع IMA<sup>۵۰</sup> ارائه داده بود، یک مرحله جدیدی در توسعه معیار قضاوت‌های اخلاقی ارائه کردند. در واقع آن‌ها از موقعیت‌های واقع‌گرایانه‌ای که از

لحاظ اخلاقی بحث برانگیز بودند استفاده کردند. هر سناریو شامل شرح نوشته‌ای از یک عمل است که پاسخ‌دهنده را تحت تأثیر برخی انگیزه‌های اخلاقی قرار می‌دهد. ۴ سناریو در این پژوهش استفاده شده است که هر یک نوع متفاوتی از یک مسئله اخلاقی را به تصویر کشیده است. سناریو ۱ و ۴ اقداماتی را توصیف می‌کنند که صراحتاً ممکن نیست اخلاقی بودن یا غیر اخلاقی بودن آن درک شود. در حالی که سناریوی ۲ و ۳ ویژگی یک رفتار غیر اخلاقی را دارند.

سناریو ۱ به توصیف رفتار مسئول یکی از شعبه‌های شرکتی می‌پردازد که هزینه‌های مشکوکی را ایجاد می‌کند و تأیید دریافت مبالغ آن را از رئیس شرکت طلب می‌کند. مدیر پاسخ‌دهنده به این سناریو خود را در موقعیت حسابدار این شعبه می‌بیند و در جهت اقدام به گزارش یا عدم گزارش این وضعیت به رئیس شرکت، با در نظر گرفتن تهدید کاری که از سوی مسئول شعبه به وی شده است، نوع قضاوت‌های اخلاقی خود را مشخص می‌نماید. در این سناریو بطور واضح مشخص نیست که یک تخطی از سیاست‌های شرکت در حال رخ دادن است یا خیر. اما سناریو شماره ۲ که یک موضوع تحریف صورت‌های مالی برای رسیدن به منافع شخصی را توصیف می‌کند، بطور مستقیم تخطی از سیاست‌های شرکت را بیان می‌کند. سناریوی شماره ۳ نیز بطور مستقیم نادیده گرفتن سیاست‌های شرکت را بیان می‌دارد اما تفاوتی که این سناریو با سناریوی ۲ دارد این است که مدیر در حالی که عمل غیر قانونی‌اش به نتیجه‌ای منجر نشده است، تصمیم می‌گیرد که مجدداً سیاست‌های شرکت را نقض کند. سناریوهای ۱ و ۲ و ۳ همگی امنیت شغلی را به خطر می‌اندازند اما سناریوی شماره ۴ به بیان مشکلات شخصی مدیر می‌پردازد. در این سناریو، سیاست شرکت بطور واضح مشخص نیست و در این شرایط نوعی عدم اطمینان وجود دارد که عمل مدیر اخلاقی است یا خیر. بطوریکه فرد پاسخگو می‌تواند درک کند که امنیت شغلی مدیر در اثر اقدام وی به خطر نمی‌افتد.

## ۵-۲- پایایی متغیرها

طبق پژوهش‌های فلوری و همکاران (۱۹۹۲) و ریدنباخ و روبین (۱۹۹۱) برای آزمون اعتبارسنجی معیارهای بکار رفته در این پژوهش و اینکه اندازه‌گیری سه معیار ارزش اخلاقی، قراردادگرایی و نسبیت‌گرایی با استفاده از مقیاس‌های مذکور، به چه اندازه می‌توانند اهداف این پژوهش را تحقق بخشند، از آزمون تحلیل عاملی با تجزیه و تحلیل مولفه‌های اصلی از طریق روش چرخش واریماکس استفاده شد. هر سه معیار قضاوت‌های اخلاقی با مقادیر ویژه بزرگ‌تر از یک، از تجزیه و تحلیل عاملی خارج شدند و مشخص گردید که مجموع مقادیر عامل‌های استخراج شده از چرخش واریماکس، ۸۷,۱۲۱٪ از واریانس کل را تبیین می‌کند. تحلیل عاملی برای تعیین اعتبار و

قابلیت استفاده از معیارهای پژوهش جهت کسب اطمینان از تحقق اهداف پژوهش، مورد استفاده قرار گرفته است.

جدول ۱- مجموع واریانس تبیین شده

چرخش واریماکس تحلیل عاملی			خروجی اولیه تحلیل عاملی			مولفه های اصلی
درصد انباشته	درصد واریانس	مجموع	درصد انباشته	درصد واریانس	مجموع	
36/175	36/175	4/341	58/212	58/212	6/985	ارزش اخلاقی
69/028	69/028	3/942	76/094	17/882	2/146	قراردادگرایی
87/121	87/121	2/171	87/121	11/027	1/323	نسبیت گرایی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین آلفای کرونباخ که در جدول ۲ نشان داده شده است، بیان می‌کند که معیارهای پژوهش قابل اطمینان و پایا هستند. بنابراین، این معیارها با پژوهش فلوری و همکاران (۱۹۹۲) و ریدنباخ و روبین (۱۹۹۱) قابل مقایسه می‌باشند.

جدول ۲- ضرایب پایایی (آلفای کرونباخ)

مشارکت در بودجه بندی		نارسایی بودجه		سناریو
۰/۸۶۱		۰/۸۳۴		
۴	۳	۲	۱	
۰/۷۵۹	۰/۷۵۱	۰/۸۶۴	۰/۸۴۴	ارزش‌های اخلاقی
۰/۸۵۱	۰/۷۳۶	۰/۸۰۱	۰/۷۲۶	قراردادگرایی
۰/۸۱۹	۰/۸۵۲	۰/۶۵۷	۰/۸۴۸	نسبیت گرایی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۳-۵- روایی متغیرها

برای ارزیابی روایی معیارها طبق پژوهش فلوری (۱۹۹۲)، در این پژوهش سه معیار قضاوت‌های اخلاقی با عاملی تحت عنوان «نیت اخلاقی مدیران»<sup>۵۱</sup> مقایسه گردید که این معیار از طریق پرسشنامه تحت هر سناریو با استفاده از طیف لیکرت ۷ نقطه‌ای (از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف) اندازه‌گیری شد و از پاسخ‌دهنده درخواست شد که نظر خود را در خصوص دو پرسش اظهار کند.

اول اینکه اگر وی بعنوان فرد بی طرف و مسئول قضاوت این عمل باشد، آن را اخلاقاً چطور قضاوت می کند و دوم اینکه اگر وی در موقعیت شخص اقدام کننده قرار داشت، آیا او نیز همین عمل را انجام می داد یا خیر. این مقایسه با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره انجام گردید که نتایج آن در جدول ۳ نشان داده شده است. بطوری که سه معیار قضاوت های اخلاقی به عنوان متغیر مستقل و معیار نیت اخلاقی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد.

جدول ۳- مقایسه معیارهای قضاوت اخلاقی و معیار نیت اخلاقی

سناریو	نتایج رگرسیون		
	ضریب تعیین	ارزش اخلاقی	قراردادگرایی
	$R^2$	$\beta_1$	$\beta_2$
۱	۰/۷۴۷	۰/۵۹۹	۰/۳۷۴
۲	۰/۶۹۱	۰/۴۱۸	۰/۲۸۹
۳	۰/۸۱۲	۰/۵۳۵	۰/۳۹۹
۴	۰/۳۷۲	۰/۵۴۳	۰/۳۱۲

منبع: یافته های پژوهشگر

طبق جدول ۳، وجود همبستگی بالا ( $R^2$ ) بین نیت اخلاقی مدیران و معیارهای قضاوت اخلاقی، بیانگر این است که قضاوت های اخلاقی انجام شده توسط پاسخ دهندگان به خوبی بر اساس درک و نیت اخلاقی آن ها صورت گرفته است، بطوریکه می توان گفت سه معیار قضاوت های اخلاقی از ۲/۳۷٪ تا ۲/۸۱٪ واریانس معیاری را تبیین می کند که پاسخ دهندگان آن را به عنوان «اخلاق» تعریف کرده اند. علاوه بر این، ضریب بتای هریک از این سه معیار به تنهایی مقادیر قابل قبولی را نشان می دهند.

برای آزمون فرضیه های این پژوهش از روش رگرسیون مرتبه ای استفاده شده است. هر سه فرضیه پژوهش ادعا دارند که قضاوت های اخلاقی یک اثر تعدیل کننده بر رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و نارسایی بودجه دارد. در این خصوص برای حصول اطمینان از روابط بین معیارهای قضاوت اخلاقی، از تجزیه و تحلیل رگرسیون مرتبه ای برای هر سناریو استفاده گردید. بطوریکه در مرحله اول، رابطه نارسایی بودجه با مشارکت در بودجه بندی و معیارهای قضاوت اخلاقی رگرسیون زده شد و در مرحله دوم، اثر متقابل هر یک از معیارهای قضاوت اخلاقی با متغیر مشارکت در بودجه بندی وارد رگرسیون گردید تا اثر آن ها بر مدل اصلی پژوهش بررسی شود.

رابطه (۱)

$$B_{slack} = C + BP + ME_i + CT_i + RL_i + \varepsilon$$

رابطه (۲)

$$B_{slack} = C + BP + ME_i + CT_i + RL_i + (ME_i \times BP) + (CT_i \times BP) + (RL_i \times BP) + \varepsilon$$

## ۶- یافته‌های پژوهش

یافته‌های این پژوهش در دو بخش ارائه می‌گردد. بخش اول بیانگر آمارهای توصیفی و بخش دوم به نتایج حاصل از آمارهای استنباطی در خصوص آزمون فرضیه‌ها می‌پردازد.

### ۶-۱- آمارهای توصیفی

جدول ۴ داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد. این داده‌ها از ۱۰۶ مدیر از شرکت‌های تولیدی مختلف به شرح ۲۱ مدیر تولید، ۱۳ مدیر بازاریابی، ۲۸ مدیر توزیع و فروش، ۳۴ مدیر مالی و ۱۰ مدیر تحقیقات و توسعه جمع‌آوری شده است. همچنین جدول ۴ نشان‌دهنده صنایعی است که شرکت‌های مدیران پاسخ‌دهنده به آن تعلق دارند. این صنایع شامل صنعت فرآورده‌های نفتی (۹)، صنعت محصولات کاغذی (۵)، صنعت محصولات غذایی (۲۴)، صنعت محصولات لاستیک و پلاستیک (۱۹)، صنعت محصولات فلزی (۶)، صنعت محصولات چوبی (۲)، صنعت ماشین‌آلات و تجهیزات (۱۷)، صنعت خودرو و قطعات (۱۱)، صنعت منسوجات (۴)، صنعت محصولات شیمیایی (۶) و صنعت دارویی (۳) می‌باشند.

در جدول ۵، مقادیر میانگین هر متغیر تحت هر سناریو مشخص شده است و نشان می‌دهد که اکثر پاسخ‌دهندگان با توجه به میزان مشارکت در بودجه‌بندی آن‌ها، نسبت به رویدادهای غیر اخلاقی هر سناریو مخالفت نشان داده‌اند و با احتمال قابل توجه‌ای، بطور اخلاقی قضاوت خود را ارائه کرده‌اند. همچنین میانگین پاسخ‌های مدیران در خصوص میزان سابقه مدیریتی که در شرکت حال حاضر خود دارند، ۵،۵۸۴ سال و در خصوص میزان سابقه کاری کل که در سمت مدیر بوده‌اند، ۱۱،۵۱۸ سال را نشان می‌دهد. علاوه بر این، نتایج آمارهای توصیفی بیانگر این است که میانگین تعداد کارکنان شرکت‌های مدیران نمونه، ۲۵۶ نفر و میانگین فروش سالانه آن‌ها، ۲۹۹۸۱،۸۱۱ (میلیون ریال) می‌باشد.

جدول ۴- ویژگی‌های پاسخ دهندگان

صنعت	مدیر تولید	مدیر بازاریابی	مدیر توزیع و فروش	مدیر مالی	مدیر تحقیقات و توسعه	جمع
فرآورده‌های نفتی	۱	۰	۰	۶	۲	۹
محصولات کاغذی	۲	۰	۱	۲	۰	۵
محصولات غذایی	۶	۵	۴	۸	۱	۲۴
محصولات لاستیک و پلاستیک	۲	۲	۴	۹	۲	۱۹
محصولات فلزی	۰	۲	۰	۴	۰	۶
محصولات چوبی	۰	۰	۲	۰	۰	۲
ماشین آلات و تجهیزات	۴	۳	۸	۱	۱	۱۷
خودرو و قطعات	۳	۱	۴	۱	۲	۱۱
منسوجات	۲	۰	۱	۰	۱	۴
شیمیایی	۱	۰	۳	۲	۰	۶
دارویی	۰	۰	۱	۱	۱	۳
جمع	۲۱	۱۳	۲۸	۳۴	۱۰	۱۰۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- میانگین و انحراف استاندارد متغیرها

متغیرها	میانگین	انحراف استاندارد
تعداد کارکنان شرکت	۲۵۶,۳۲۱	۱۰۰,۹۷۱
سابقه کاری در شرکت حال حاضر	۵,۵۸۴	۲,۴۴۸
سابقه کاری مدیریتی در کل دوران فعالیت	۱۱,۵۱۸	۵,۱۹۹
فروش خالص (میلیون ریال)	۲۹۹۸۱,۸۱۱	۲۱,۰۵۸
مشارکت در بودجه‌بندی	۳,۱۰۳	۰,۹۱۱
نارسایی بودجه	۲,۶۶۱	۰,۱۴۳
<b>سناریو ۱</b>		
ارزش اخلاقی	۵,۳۲۳	۰,۱۹۹
قراردادگرایی	۵,۶۱۷	۰,۳۵۹
نسبیت‌گرایی	۵,۵۳۳	۰,۷۰۱
نیت اخلاقی	۶,۰۹۹	۰,۶۳۱
<b>سناریو ۲</b>		
ارزش اخلاقی	۵,۲۹۴	۰,۶۳۲
قراردادگرایی	۵,۵۰۴	۰,۷۰۵

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
شماره ۴۱ / بهار ۱۳۹۸

متغیرها	میانگین	انحراف استاندارد
نسبیت‌گرایی	۵,۶۳۲	۰,۷۱۱
نیت اخلاقی	۵,۹۴۸	۰,۶۶۵
<b>سناریو ۳</b>		
ارزش اخلاقی	۵,۲۸۵	۰,۶۴۱
قرارداد‌گرایی	۵,۶۱۷	۰,۷۲۸
نسبیت‌گرایی	۵,۵۰۱	۰,۶۸۳
نیت اخلاقی	۵,۸۵۸	۰,۶۶۴
<b>سناریو ۴</b>		
ارزش اخلاقی	۵,۲۹۷	۰,۶۲۳
قرارداد‌گرایی	۵,۴۹۵	۰,۷۱۵
نسبیت‌گرایی	۶,۰۰۹	۰,۶۲۴
نیت اخلاقی	۶,۰۹۹	۰,۶۵۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۲-۶- آمارهای استنباطی

قبل از بررسی تأثیر متغیرهای تعدیل‌کننده بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه، ضروری است که ابتدا از وجود این رابطه اطمینان حاصل شود. به این منظور، آزمون رگرسیونی بین نارسایی بودجه به عنوان متغیر وابسته و مشارکت در بودجه‌بندی به عنوان متغیر مستقل انجام گردید که با مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در ناحیه کمتر از ۰/۰۵ و ضریب تعیین ۲۶/۴۷٪ مشخص گردید که رابطه معناداری بین مشارکت در بودجه بندی و نارسایی بودجه وجود دارد. در این پژوهش برای بررسی تأثیر متغیرهای تعدیل‌کننده بر این رابطه، از یک مدل رگرسیون مرحله‌ای استفاده شده است که در مرحله اول تنها متغیرهای مستقل در مدل پژوهش قرار گرفتند و در مرحله دوم اثر متقابل آن‌ها نیز در نظر گرفته شد. دلیل این امر اینست که بتوان در مرحله دوم بطور واضح ضرایب متغیرها را تفسیر نمود و همچنین میزان همخطی بین متغیرهای اصلی را به حداقل رساند (برونیل وهیرست ۱۹۸۶). مقادیر محاسبه شده تحلیل عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرها کمتر از ۱۰ بدست آمد که نشان داد بین متغیرها مشکل همخطی وجود ندارد. نتایج تحلیل رگرسیون مرحله‌ای سناریوهای پژوهش در جداول ۶ الی ۹ نشان داده شده است.



جدول ۶- نتایج رگرسیونی سناریو ۱

$$B_{slack} = C + BP + ME_1 + CT_1 + RL_1 + (ME_1 \times BP) + (CT_1 \times BP) + (RL_1 \times BP) + \varepsilon$$

مرحله دوم			مرحله اول			متغیر
احتمال	آماره تی	ضریب بتا	احتمال	آماره تی	ضریب بتا	
۰/۰۰۸	۳/۳۵۶	۰/۱۱۲	۰/۰۰۱	۳/۵۶۷	۱/۹۳۱	C
۰/۰۰۰	-۴/۹۸۷	-۰/۱۲۷	۰/۰۲۲	-۲/۳۲۳	-۰/۰۶۱	BP
۰/۰۲۳	-۲/۶۴۴	-۰/۳۱۷۲	۰	-۶/۸۹۴	-۰/۳۶۷	ME
۰/۰۰۵	۲/۸۰۶	۰/۶۲۵	۰	۹/۱۶۹	۰/۴۵۴	CT
۰/۰۴۱	۸/۸۰۹	۰/۲۶۲	۰/۱۱۷	۱/۵۸۱	۰/۰۵۷	RL
۰/۰۰۹	-۹/۰۶۳	-۰/۷۹۱				ME×BP
۰/۰۰۳	-۵/۶۶۵	-۰/۵۰۵				CT×BP
۰/۲۹۱	-۱/۲۰۳	-۰/۵۳۲				RL×BP
۰/۸۸۸			۰/۸۸۷			ضریب تعیین
۰/۰۰۱						تغییر در ضریب تعیین
۰/۰۰۰	۱۱۱/۳۱		۰/۰۰۰	۱۹۸/۷۴		F مقدار و احتمال

BP: مشارکت در بودجه بندی  
 ME: مشارکت در بودجه بندی  
 CT: قراردادگرایی  
 RL: مشارکت در بودجه بندی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سناریو ۱ در جدول ۶، اثر تعدیل‌کننده متغیرهای قضاوت اخلاقی بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را ارزیابی می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که بطور کلی اثر متقابل بین متغیرهای قضاوت اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی با اهمیت و منفی می‌باشند ( $F=111.31$  و  $p<0.001$  و  $R^2=0.888$ ). علاوه بر این که مدل ۸۸٫۸٪ از متغیر وابسته را تبیین می‌کند، نتایج همچنین نشان می‌دهد که نارسایی بودجه دارای رابطه منفی و با اهمیتی با اثر متقابل ارزش اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $ME \times BP$ ) ( $t=-9.063$ ,  $p=0.009$ ) و قراردادگرایی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $CT \times BP$ ) ( $t=-5.665$ ,  $p=0.003$ ) دارد. اگرچه رابطه نارسایی بودجه و اثر متقابل نسبت‌گرایی و مشارکت در بودجه‌بندی نیز منفی شده است اما احتمال آن بیشتر از ۰٫۰۵ است و مقدار با اهمیتی را نشان نمی‌دهد ( $RL \times BP$ ) ( $t=-1.203$ ,  $p=0.291$ ).

## جدول ۷- نتایج رگرسیونی سناریو ۲

$$B_{slack} = C + BP + ME_2 + CT_2 + RL_2 + (ME_2 \times BP) + (CT_2 \times BP) + (RL_2 \times BP) + \varepsilon$$

مرحله دوم			مرحله اول			متغیر
احتمال	آماره تی	ضریب بتا	احتمال	آماره تی	ضریب بتا	
۰/۰۰۲	۳/۱۱۲	۶/۰۹۱	۰/۰۰۰	۶/۰۳۲	۳/۱۵۹	C
۰/۰۰۷	-۵/۶۷۹	-۰/۸۹۵	۰/۰۰۱	-۳/۴۱۱	-۰/۰۹۴	BP
۰/۰۰۰	-۳/۸۳۶	-۰/۷۵۵	۰/۰۰۰	-۹/۲۰۱	-۰/۴۸۴	ME
۰/۰۱۴	۶/۵۴۳	۰/۸۰۸	۰/۰۲۱	۲/۳۴۵	۰/۰۸۵	CT
۰/۰۰۹	۲/۳۹۲	۰/۲۲۶	۰/۰۰۰	۷/۰۵۱	۰/۳۳۵	RL
۰/۰۰۳	-۳/۲۵۱	-۰/۱۸۲				ME×BP
۰/۰۰۹	-۳/۲۲۲	-۰/۰۹۸				CT×BP
۰/۰۲۱	-۲/۳۱۳	-۰/۱۲۸				RL×BP
۰/۸۷۱			۰/۸۶۵			ضریب تعیین
(۰/۰۱۶)						تغییر در ضریب تعیین
۰/۰۰۰	۹۳/۸۱		۰/۰۰۰	۱۶۱/۸۱		F مقدار و احتمال
CT: قراردادگرایی			BP: مشارکت در بودجه بندی			
RL: مشارکت در بودجه بندی			ME: مشارکت در بودجه بندی			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سپس سناریوی ۲ پژوهش آزمون شد که نتایج آن در جدول ۷ نشان داده شده است. نتایج نشان می‌دهد که بطور کلی اثر متقابل بین متغیرهای قضاوت اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی با اهمیت و منفی می‌باشند ( $F=93.81$  و  $p<0.001$  و  $R^2=0.881$ ). علاوه بر این که مدل  $۰.۸۷/۱$  از متغیر وابسته را تبیین می‌کند، نتایج همچنین نشان می‌دهد که نارسایی بودجه دارای رابطه منفی و بااهمیتی با اثر متقابل ارزش اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $ME \times BP$ ) ( $t=-3.251$ ,  $p=0.003$ ) و قراردادگرایی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $CT \times BP$ ) ( $t=-3.222$ ,  $p=0.009$ ) و نسبت‌گرایی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $RL \times BP$ ) ( $t=-2.313$ ,  $p=0.021$ ) دارد.

جدول ۸- نتایج رگرسیونی سناریو ۳

$$B_{slack} = C + BP + ME_3 + CT_3 + RL_3 + (ME_3 \times BP) + (CT_3 \times BP) + (RL_3 \times BP) + \varepsilon$$

مرحله دوم			مرحله اول			متغیر
احتمال	آماره تی	ضریب بتا	احتمال	آماره تی	ضریب بتا	
۰/۰۲۹	۲/۲۱۱	۴/۸۳۸	۰/۰۰۰	۴/۸۶۶	۲/۶۷۳	C
۰/۰۱۸	-۶/۳۹۱	-۰/۷۶۸	۰/۰۰۲	-۳/۱۰۵	-۰/۰۹۴	BP
۰/۰۰۱	-۳/۲۵۸	-۰/۷۰۱	۰/۰۰۰	-۸/۰۲۳	-۰/۴۳۱	ME
۰/۰۴۱	۳/۰۰۶	۰/۳۳۱	۰/۰۰۰	۷/۳۰۶	۰/۳۵۱	CT
۰/۰۱۳	۲/۶۵۹	۰/۴۱۱	۰/۰۱۱	۲/۵۸۱	۰/۱۰۸	RL
۰/۰۰۰	-۱۳/۴۲۱	-۰/۸۲۷				ME×BP
۰/۰۰۸	-۵/۲۱۸	-۰/۳۰۸				CT×BP
۰/۰۰۵	-۹/۱۱۴	-۰/۴۳۵				RL×BP
۰/۸۹۲			۰/۸۳۷			ضریب تعیین
۰/۰۵۵						تغییر در ضریب تعیین
۰/۰۰۰	۷۴/۶۳		۰/۰۰۰	۱۳۰/۴۸		مقدار و احتمال F

BP: مشارکت در بودجه بندی  
 ME: مشارکت در بودجه بندی  
 CT: قراردادگرایی  
 RL: مشارکت در بودجه بندی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آزمون سناریوی ۳ نیز نشان می‌دهد که بطور کلی اثر متقابل بین متغیرهای قضاوت اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی با اهمیت و منفی می‌باشند ( $F=74.63$  و  $p<0.001$  و  $R^2=0.892$ ). علاوه بر این که مدل ۸۹٫۲٪ از متغیر وابسته را تبیین می‌کند، نتایج همچنین نشان می‌دهد که نارسایی بودجه دارای رابطه منفی و بااهمیتی با اثر متقابل ارزش اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $ME \times BP$ ) ( $t=-13.421$ ,  $p=0.000$ ) و قراردادگرایی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $CT \times BP$ ) ( $t=-9.114$ ,  $p=0.005$ ) و نسبت‌گرایی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $RL \times BP$ ) ( $t=5.218$ ,  $p=0.008$ ) دارد.

جدول ۹- نتایج رگرسیونی سناریو ۴

$$B_{slack} = C + BP + ME_4 + CT_4 + RL_4 + (ME_4 \times BP) + (CT_4 \times BP) + (RL_4 \times BP) + \varepsilon$$

مرحله اول		مرحله دوم			
متغیر	ضریب بتا	آماره تی	احتمال	ضریب بتا	آماره تی
C	۴/۸۹۲	۹/۱۲۱	۰/۰۰۰	۷/۳۹۳	۳/۸۱۱
BP	-۰/۱۲۵	-۳/۴۳۳	۰/۰۰۰	-۰/۹۵۶	-۳/۶۶۱
ME	-۰/۶۵۸	-۱۱/۹۸۹	۰/۰۰۰	-۰/۹۶۳	-۴/۶۵۱
CT	۰/۲۲۳	۴/۸۸۲	۰/۰۰۰	۰/۱۹۱	۲/۱۶۷
RL	۰/۰۶۸	۱/۳۹۳	۰/۱۶۶	۰/۴۴۷	۲/۴۲۱
ME×BP				-۰/۹۱۵	-۲/۵۲۲
CT×BP				-۰/۵۲۹	-۹/۴۲۷
RL×BP				-۰/۰۰۸	-۰/۱۶۴
ضریب تعیین			۰/۷۶۸		
تغییر در ضریب تعیین					۰/۰۰۶
مقدار و احتمال F		۸۳,۵۸	۰/۰۰۰		۴۸/۱۴

BP: مشارکت در بودجه بندی  
 ME: مشارکت در بودجه بندی  
 CT: قراردادگرایی  
 RL: مشارکت در بودجه بندی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سرانجام نتایج آزمون سناریوی ۴ در جدول ۹ نشان می‌دهد که بطور کلی اثر متقابل بین متغیرهای قضاوت اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی با اهمیت و منفی می‌باشند ( $F=48.14$  و  $p<0.001$  و  $R^2=0.774$ ). علاوه بر این که مدل ۷۷,۴٪ از متغیر وابسته را تبیین می‌کند، نتایج همچنین نشان می‌دهد که نارسایی بودجه دارای رابطه منفی و با اهمیتی با اثر متقابل ارزش اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $ME \times BP$ ) ( $t=-2.522$ ,  $p=0.022$ ) و قراردادگرایی و مشارکت در بودجه‌بندی ( $CT \times BP$ ) ( $t=-9.427$ ,  $p=0.016$ ) دارد. اگرچه رابطه نارسایی بودجه و اثر متقابل نسبت‌گرایی و مشارکت در بودجه‌بندی نیز منفی بدست آمده است اما احتمال آن بیشتر از ۰,۰۵ است و مقدار با اهمیتی را نشان نمی‌دهد ( $RL \times BP$ ) ( $t=-0.164$ ,  $p=0.184$ ).

روی هم رفته بر اساس یافته‌های پژوهش، بجز متغیر نسبت‌گرایی در سناریوهای ۱ و ۴، می‌توان گفت معیارهای قضاوت اخلاقی تحت هر سناریو رابطه بین مشارکت بر بودجه‌بندی و

نارسایی بودجه را با اثرات منفی و بااهمیت تعدیل می‌کنند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه‌های اول و دوم پژوهش مورد تأیید واقع می‌شوند. این در حالی است که فرضیه سوم پژوهش در دو سناریو از چهار سناریو مورد تأیید واقع شدند.

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

در تجزیه و تحلیل مباحث بودجه‌بندی، به دلیل اینکه مدیران بخش‌های مختلف شرکت به عمل نزدیک‌تر هستند و اطلاعات بهتری دارند، می‌توانند به شیوه‌های متعددی بر معیارهای سنجش عملکرد خودشان تأثیر بگذارند. از این رو هدف اصلی این پژوهش، تعیین این موضوع است که در چه شرایطی مدیران واحدهای تجاری از قضاوت‌های اخلاقی خودشان برای ایجاد نارسایی بودجه، بطور مثبت و یا منفی استفاده می‌کنند.

در این پژوهش، آزمون‌های تأثیر تعدیل‌کننده چند بعدی قضاوت‌های اخلاقی مدیران بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه ارائه گردید. مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پاسخ‌های خود را نسبت به قضاوت‌های اخلاقی خودشان ارائه کردند که انتظار می‌رفت نتایج این قضاوت‌ها رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را تعدیل کند.

بطور کلی نتایج نشان داد که رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه توسط قضاوت‌های اخلاقی مدیران تعدیل شده است. موضوع قابل توجه این است که زمانی که اثرات متقابل متغیرها در مدل لحاظ می‌شود، متغیر نسبت‌گرای از حالت بی‌معنایی خارج شده و بطور با اهمیتی اثر آن معنادار می‌شود. این موضوع نشان‌دهنده این است که اثر متقابل ارزش اخلاقی و مشارکت در بودجه‌بندی تأثیر بسزایی در تعدیل‌کنندگی این متغیر بر رابطه مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه دارد.

یافته‌های این پژوهش چندین قابلیت کاربردی در خصوص تحقیقات آتی و همچنین برای شرکت‌هایی که می‌خواهند نارسایی بودجه خود را به حداقل برسانند، دارد. بطوریکه شرکت‌ها می‌توانند از این طریق استراتژی‌های طراحی شده‌ای را جهت بهبود قضاوت‌های اخلاقی مدیران و میزان مشارکت مفید آن‌ها در تنظیم بودجه بکار گیرند. همچنین، معیارهای چند بعدی این پژوهش می‌تواند ابزار مناسبی برای شناخت مدیرانی باشد که تمایل دارند تا با ایجاد قضاوت‌های اخلاقی نادرست برای شرکت مشکلاتی را ایجاد کنند. با این وجود، در مورد کارمندانی که بطور اخلاقی نسبت به اهداف سازمانی حساس و پایبند هستند، ممکن است این اهداف و منافع سازمانی از

منافع شخصی پیشی بگیرد. چراکه داشتن سطح ادراک بالایی از قضاوت‌های اخلاقی می‌تواند بسیاری از مشکلات بودجه‌بندی از جمله مشکلات نمایندگی را کاهش دهد.

### فهرست منابع

- ۱) اعتمادی، حسین و زهرا دیانتي، (۱۳۸۸)، "بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران"، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۱۳، شماره ۴، صص ۳۵-۶۰.
- ۲) اعتمادی، حسین، حجت‌اله فرزانی، رضا غلامی حسین آبادی و مهدی ناظمی اردکانی، (۱۳۸۹)، "بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره‌های ۳ و ۴، صص ۳۵-۴۶.
- ۳) اعتمادی، حسین، بهروز دری و محمدعلی شیروانی، (۱۳۷۷)، "بررسی تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیریت در صنعت نفت ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی تهران.
- ۴) بنی‌مهد، بهمن و امیر نجاتی، (۱۳۹۵)، "رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۰، صص ۱۱۹-۱۳۸.
- ۵) پورزمانی، زهرا و بابک نادری، (۱۳۹۰)، "تأثیر عوامل پذیرش، توانایی و اختیار بر بودجه‌ریزی عملیاتی (مورد مطالعه: مناطق آزاد تجاری-صنعتی ایران)"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۱، صص ۴۷-۶۸.
- ۶) جبارزاده کنگر لویی، سعید، فاتحی، سمیه و مرتضی متوسل، (۱۳۹۵)، "ایدئولوژی‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌ها"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۲۲-۴۰.
- ۷) توکلی محمدی، محمد و حسین اعتمادی، (۱۳۸۶)، "بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیرمجموعه وزارت نفت"، دوفصلنامه دانشگاه شاهد، سال چهاردهم، شماره ۲۳، صص ۸۱-۹۰.
- ۸) ثقفی، علی و فاطمه صراف، (۱۳۸۹)، "نقش تبادل عمودی اطلاعات در روند تنظیم بودجه (بودجه‌ریزی عملیاتی)"، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۲۳، صص ۶-۱۱.
- ۹) مهدوی، غلامحسین و صفدر علی‌پور، (۱۳۸۹)، "رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها"، دانش حسابداری، شماره ۲، صص ۳۳-۵۳.

- 10) A.A. Widanaputra, N.P.S.H. Mimba, (2014), "The Influence of Participative Budgeting on Budgetary Slack in Composing Local Governments' Budget in Bali Province", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164, PP. 391 – 396.
- 11) Arrow, K. J, (1985), 'The Economics of Agency', In: J. W. Pratt & R. J. Zeckhauser (Eds), *Principals and Agents: The structure of business*, Vol. 14, PP. 37–51.
- 12) Baerdemaeker, Jolien De; Brugge Man, Werner, (2015), "The Impact of Participation in Strategic Planning on Managers' Creation of Budgetary Slack: The Mediating Role of Autonomous Motivation and Affective Organizational Commitment", *Management Accounting Research*, Vol. 29, PP. 1–12.
- 13) Baiman, S, (1990), "Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look. Accounting", *Organizations and Society*, 15(4), PP. 341–371.
- 14) Baiman, S, (1982), "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 1, PP. 154–213.
- 15) Baiman, S., & Evans, J. H., III, (1983), "Pre-decision Information and Participative Management Control Systems", *Journal of Accounting Research*, Vol. 1, PP. 371–395.
- 16) Blanchette, D., Pilot, C., & Cadieux, J, (2002), "Managers' Evaluation of Budgetary Slack Creation", Working Paper.
- 17) Brownell, P., & Hirst, M, (1986), "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-way Interaction", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, PP. 241–249.
- 18) Bowie, N. E., & Freeman, R. E, (1992), "Ethics and Agency Theory: An Introduction", New York, NY: Oxford University Press.
- 19) Cammann, C, (1976), "Effects of the Use of Control Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, PP. 301–313.
- 20) Cheng-Li Huang, Mien-Ling Chen, (2009), "Relationships Among Budgetary Leadership Behavior, Managerial Budgeting Games, and Budgetary Attitudes: Evidence from Taiwanese Corporations", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 18, PP. 73–84.
- 21) Chow, C., Cooper, J., & Waller, W, (1988), "Participative Budgeting: Effects of a Truth-inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance", *The Accounting Review*, Vol. 6, PP. 111–122.
- 22) Chow, C. W., Cooper, J. C., & Haddad, K, (1991), "The Effects of Pay Schemes and Ratchets on Budgetary Slack and Performance: A Multiperiod Experiment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, PP. 47–60.
- 23) Dees, J, (1992), "Principals, Gents and Ethics. In: N. E. Bowie & R. E. Freeman (Eds), *Ethics and agency theory: An introduction*", New York, NY: Oxford University Press, Vol. 1, PP. 25–58.
- 24) Dunk, A, (1993), "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on The Relation between Budgetary Participation and Slack", *The Accounting Review*, 7(1), PP. 400–410.
- 25) Donaldson, T., & Dunfee, T. W, (1995), "Contractarian Business Ethics: Current Status and Next Steps. *Business Ethics Quarterly*", 5(2), PP. 173–186.

- 26) Douglas, P. C., & Wier, B, (2000), "Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation", *Journal of Business Ethics*, 28(3), PP. 267–277.
- 27) Douglas, P. C., & Wier, B, (2005), "Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A Comparison of US and Chinese Managers", *Journal of Business Ethics*, 60(2), PP. 159–174.
- 28) Ferrell, O. C., & Gresham, L. G, (1985), "A Contingency Framework for Understanding Ethical Decision Making in Marketing", *Journal of Marketing*, 49(3), PP. 87–96.
- 29) Flory, S., Phillips, T., Reidenbach, E., & Robin, D, (1992), "A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting", *The Accounting Review*, Vol. 67, PP. 284–302.
- 30) Gaa, J, (1986), "User Primacy in Corporate Financial Reporting: A Social Contract Approach", *The Accounting Review*, Vol. 61, PP. 435–454.
- 31) Gaa, J, (1990), "A Game-theoretic Analysis of Professional Rights and Responsibilities", *Journal of Business Ethics*, Vol. 9, PP. 159–169.
- 32) Ghosh, D, (2000), "Organizational Design and Manipulative Behavior: Evidence form a Negotiated Transfer Pricing Experiment", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 12, PP. 1–30.
- 33) Harrell, A., & Harrison, P, (1994), "An Incentive to Shirk, Privately Held Information, and Managers' Project Evaluation Decisions", *Accounting, Organizations and Society*, 19(7), PP. 569–577.
- 34) Harrison, P., & Harrell, A, (1993), "The Impact of Adverse Selection on Project Continuation Decisions", *Academy of Management Journal*, 36(3), PP. 635–643.
- 35) Horngren, C. T., Datar, SM., & Foster, G, (2003), "Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall, 11th ed.
- 36) Hunt, S. D., & Vitell, S. J, (1986), "A General Theory of Marketing Ethics", *Journal of Macro Marketing*, Vol. 6, PP. 5–16.
- 37) Hughes, M. A., & Kwon, S. Y, (1990), "An Integrative Framework for Theory Construction and Testing", *Accounting, Organizations and Society*, 15(3), PP. 179–191.
- 38) Jeffrey, C., & Weatherholt, N, (1996), "Ethical Development, Professional Commitment, and Rule Observance Attitudes: A Study of CPAs and Corporate Accountants", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 1, PP. 8–31.
- 39) Jones, T, (1991), "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-contingent Model", *Academy of Management Review*, Vol. 16, PP. 366–395.
- 40) Kaptein, M., & Wempe, J, (1998), "Twelve Gordian Knots When Developing an Organizational Code of Ethics", *Journal of Business Ethics*, 17(8), PP. 853–869.
- 41) Kren, L, (1993), "Control System Effect on Budget Slack", *Advances in Management Accounting*, Vol. 2, PP. 109–118.
- 42) Lampe, J., & Finn, D, (1992), "A Model of Auditors' Ethical Decision Processes", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11, PP. 33–59.
- 43) LaFollette, H, (1991), "The Truth in Ethical Relativism", *Journal of Social Philosophy*, Vol. 1, PP. 146–154.



- 44) Luft, J. (1997), "Fairness, Ethics and The Effect of Management Accounting on Transaction Costs", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, PP. 199–216.
- 45) Lukka, K. (1988), "Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 13, PP. 281–301.
- 46) Magee, R. P. (1980), "Equilibria in Budget Participation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 9, PP. 551–573.
- 47) Merchant, K. (1985), "Budgeting and The Propensity to Create Budgetary Slack", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, PP. 201–210.
- 48) Milani, K. (1975), "The Relationship of Participation in Budget-setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", *The Accounting Review*, 50(2), PP. 274–284.
- 49) Nouri, H., & Parker, R. J. (1998), "The Relationship between Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment", *Accounting, Organizations and Society*, 25(5–6), PP. 74–91.
- 50) Noreen, E. (1988), "The Economics of Ethics: A New Perspective on Agency Theory", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 13, PP. 359–369.
- 51) Onsi, M. (1973), "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack", *The Accounting Review*, Vol. 1, PP. 535–548.
- 52) Reidenbach, R., & Robin, D. P. (1991), "A Conceptual Model of Corporate Moral Development", *Journal of Business Ethics*, 10(4), PP. 273–284.
- 53) Ponemon, L., & Gabhart, D. (1993), "Ethical Reasoning in Accounting and Auditing", Vancouver, BC: Canadian General Accountants' Research Foundation.
- 54) Rutledge, R., & Karim, K. (1999), "The Influence of Self-interest and Ethical Considerations on Managers' Evaluation Judgments", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, PP. 173–184.
- 55) Shaub, M. (1994), "An Analysis of Factors Affecting the Cognitive Moral Development of Auditors and Auditing Students", *Journal of Accounting Education*, Vol. 18, PP. 1–26.
- 56) Smith, J. H. (2002), "Ethics and Information Systems: Resolving the Quandaries", *ACM SIGMIS Database*, 33(3), PP. 8–22.
- 57) Stevens, D. E. (1998), "Determinants of Budgetary Slack in the Laboratory: An Application and Extension of Agency Theory", Unpublished Working Paper, University of New Hampshire.
- 58) Sweeney, J. (1995), "The Moral Expertise of Auditors: An Exploratory Analysis", In: L. Ponemon (Ed.), *Research on Accounting Ethics*. Greenwich, CT: JAI Press.
- 59) Trevino, L. K. (1986), "Ethical Decision Making in Organizations: A Person-situation Interactions Model", *Academy of Management Review*, 11(3), PP. 601–617.
- 60) Waller, W. S. (1988), "Slack in Participating Budgeting: The Joint Effect of a Truth-inducing Pay Scheme and Risk Preferences", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, PP. 87–98.

- 61) Waller, W. S., & Bishop, R. A., (1990), "An Experimental Study of Incentive Pay Schemes, Communication and Intrafirm Resource Allocation", *The Accounting Review*, 65(4), PP. 812–836.
- 62) Young, S. M., (1985), "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack", *Journal of Accounting Research*, Vol. 14, PP. 829–842

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> overstate  
<sup>2</sup> Understate  
<sup>3</sup> Widanaputra & Mimba (2014)  
<sup>4</sup> Magee (1980)  
<sup>5</sup> Baerdemaeker Brugge man (2015)  
<sup>6</sup> Waller & Bishop (1990)  
<sup>7</sup> Douglas & Wier (2000)  
<sup>8</sup> Baiman & Evans (1983)  
<sup>9</sup> Young (1985), Chow, Cooper & Haddad (1991)  
<sup>10</sup> Harrison & Harrell (1993)  
<sup>11</sup> Noreen (1988)  
<sup>12</sup> Stevens (1998)  
<sup>13</sup> Rutledge & Karim (1999)  
<sup>14</sup> Luft (1997)  
<sup>15</sup> Ghosh (2000)  
<sup>16</sup> Onsi (1973)  
<sup>17</sup> Cammann (1976)  
<sup>18</sup> Merchant (1985)  
<sup>19</sup> Horngren, Datar & Foster (2003)  
<sup>20</sup> Li Huang, Ling Chen (2009)  
<sup>21</sup> Dunk (1993)  
<sup>22</sup> Lukka (1988)  
<sup>23</sup> Nouri & Parker (1998)  
<sup>24</sup> Jeffrey & Weatherholt (1996)  
<sup>25</sup> Lampe & Finn (1992)  
<sup>26</sup> Ponemon & Gabhart (1993)  
<sup>27</sup> Shaub (1994)  
<sup>28</sup> Sweeney (1995)  
<sup>29</sup> Moral Equity  
<sup>30</sup> Fairness  
<sup>31</sup> Justice  
<sup>32</sup> Public duty  
<sup>33</sup> Jones (1991)  
<sup>34</sup> Blanchette & Cadieux (2002)  
<sup>35</sup> Arrow (1985)  
<sup>36</sup> Contractualism  
<sup>37</sup> implicit contract and promise  
<sup>38</sup> Reidenbach & Robin (1991)  
<sup>39</sup> Donaldson & Dunfee (1995)  
<sup>40</sup> Kaptein & Wempe (1998)  
<sup>41</sup> Relativism  
<sup>42</sup> Traditionally

<sup>43</sup> Culturally

<sup>44</sup> Ferrell & Gresham (1985)

<sup>45</sup> Trevino (1986)

<sup>46</sup> Hunt & Vitell (1986)

<sup>47</sup> Self-reported

<sup>48</sup> Hughes & Kwon (1990)

<sup>49</sup> Varimax Rotation

<sup>50</sup> Image Resource Center

<sup>51</sup> ethical intention