

## آیا شاخص‌های فرهنگ ملی هافستد بر بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیرگذار است؟

احمد پیفه<sup>۱</sup>، \* حمید زارعی<sup>۲</sup>، حسین جعفری جم<sup>۳</sup>

۱. استادیار حسابداری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۹/۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۶/۱۰

## Do Hofstede's National Culture Impact on Public Sector Budgeting Practices?

A. Pifeh<sup>1</sup>, \*H. Zarei<sup>2</sup>, H. Jafari Jam<sup>3</sup>

1. Assistant Professor in Accounting, Faculty of Economic, University of Sistan &amp; Baluchestan, Zahedan, Iran.

2. M.A. in Accounting, Faculty of Economic, University of Sistan &amp; Baluchestan, Zahedan, Iran.

3. M.A. in Accounting, Faculty of Economic, University of Sistan &amp; Baluchestan, Zahedan, Iran.

Received: 2016/9/1

Accepted: 2016/11/26

## Abstract

Differences in cultural philosophy at the national level have been theorized to affect business practices, legal systems, social behavior norms, educational achievements and even the rate of economic growth. This literature is extended to investigate whether public sector budgeting procedure associate to national economic culture. Current paper addresses the shortcoming by using data from Hofstede's research and OECD database to test the relation between cultural dimensions and budgeting procedure. Present study is fundamental and classified as semi-experimental with regression approach. Public sector budgeting procedures are classified regarding to the extent to which the legislative body controls public sector expenditures (Legislative "Power of the Purse"), and also the extent to which the budgets are transparent to both the legislature and the individuals (Budget Transparency). The followings has been achieved: Hofstede's Power of distance index has a negative relation with Legislative Power of the Purse measure while Individualism, Masculinity and Uncertainty Avoidance indices are remarkably and positively related to; Individualism and Masculinity indices are significantly and positively related to Budgeting Transparency. There is a significant relationship between Hofstede's national culture and public sector budgeting.

**Keywords:** Budget Transparency, Cultural Dimensions, Legislative "Power of the Purse", National Culture.

JEL Classification: H69

## چکیده

باتوجه به تفاوت‌های ساختار نظری ابعاد فرهنگ ملی در سراسر جهان و اثبات تأثیرگذاری فرهنگ بر روش‌های تجاری، نظام‌های قانونمند، هنجارهای اجتماعی و حتی نرخ رشد اقتصادی، در این پژوهش به بررسی و توصیف اثر فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی بخش عمومی پرداخته می‌شود. پژوهش حاضر از لحاظ هدف بنیادی بوده و با روش میدانی در دسته نیمه‌تجربی با رویکرد همبستگی قرار دارد. در این مطالعه از شاخص‌های مطالعاتی هافستد به عنوان متغیرهای مستقل بهره گرفته شده‌است. بودجه‌بندی بخش عمومی نیز به‌عنوان متغیر وابسته با توجه به بسط مخارج بخش عمومی در کنترل قوه مقننه (قدرت کنترل مجلس) و شفافیت بودجه‌بندی بخش عمومی در نظر گرفته شده است. بر اساس یافته‌های پژوهش شاخص فاصله قدرت دارای رابطه منفی با قدرت کنترل مجلس بوده و شاخص‌های فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی دارای رابطه مثبتی با قدرت کنترل مجلس می‌باشند. همچنین شاخص فردگرایی و مردانه‌طبعی دارای رابطه مثبت با شفافیت بودجه‌بندی است. در نتیجه بین شاخص‌های فرهنگی هافستد و بودجه‌بندی بخش عمومی رابطه معناداری وجود دارد.

**واژه‌های کلیدی:** ابعاد فرهنگ ملی، روش‌های بودجه‌بندی، قدرت کنترل مجلس، شفافیت بودجه‌بندی.

طبقه‌بندی موضوعی: H69

\* Corresponding Author: H. Zarei

E-mail: hamidzarei@pgs.usb.ac.ir

\* نویسنده مسؤل: حمید زارعی

## مقدمه

بودجه‌بندی بخش عمومی برنامه‌های مالی است که مشخص می‌کند چگونه منابع بخش عمومی به منظور برآوردن اهداف خط‌مشی‌های عمومی استفاده می‌شود (کای و منساح، ۲۰۱۱). باتوجه به اهمیت رفاه عمومی، جهت درک عواملی که به بودجه‌بندی مؤثر در بخش عمومی منجر شود، دقت نظر ویژه‌ای وجود دارد. این پژوهش توصیف‌کننده نقش فرهنگ ملی در بودجه‌بندی بخش عمومی ۳۳ کشور جهان خواهد بود. به عبارت واضح‌تر، در این مطالعه به‌طور ویژه بررسی خواهد شد که "آیا و چگونه فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیر دارد؟" شواهد تجربی که در پایان پژوهش ارائه می‌شود، می‌تواند به اصلاح بودجه‌بندی‌های رسمی و بخش‌های کنترلی مرتبط با عوامل فرهنگی جهت پیاده‌سازی و اجرای سیاست‌های بودجه‌بندی مؤثر، کمک نماید. دو مورد از ویژگی‌های اصلی بودجه‌بندی بخش عمومی که در این پژوهش مدنظر قرار گرفته‌اند، عبارتند از:

۱- قدرت کنترلی مجلس،

۲- شفافیت بودجه‌بندی ملی در بخش عمومی،

فرض بر این است که این ویژگی‌ها فراهم‌کننده مسؤلیت پاسخگویی عمومی و حاکمیتی مناسب خواهند بود.

از دیرباز مشخص بوده است که سامانه‌های حسابداری کشورها به‌وسیله محیط ملی که شامل فرهنگ نیز می‌شود، شکل گرفته‌اند. همان‌طور که به‌وسیله هافستد نیز بیان شده است فرهنگ ارائه‌دهنده ارزش‌های مشترک، ویژگی‌ها، اعتقادات و رفتارهای بعضاً خاص، میان گروهی از افراد است (هافستد، ۱۹۸۰؛ ادی، ۱۹۹۱، ماتسیمو و خوان، ۲۰۰۴). رابطه بین فرهنگ ملی و سامانه‌های حسابداری ملی به‌وسیله گری<sup>۵</sup> (۱۹۸۸)، پریرا<sup>۶</sup> (۱۹۸۹)، گری و وینت<sup>۷</sup> (۱۹۹۵)، داپنیک و سالتر<sup>۸</sup> (۱۹۹۵)، نوبز<sup>۹</sup> (۱۹۹۸)، هافستد<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۱)، داپنیک و تی ساکیومیز<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴)، کوک و تادسی<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۶)، لی و هریسون<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۸)، چویی و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۰)،

سالتر و لوئیز<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۱)، هافستد (۲۰۱۱)، پریرا و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۲) و سیزلویج<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۳) تشریح شده است.

پیوند بین سامانه‌های حسابداری و مسؤلیت پاسخگویی و حاکمیتی مناسب در سطح ملی به‌وسیله آلن<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۲) و متیسون<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۲) مطرح گردیده است. در این مقاله، به‌طور ویژه تأثیر احتمالی فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی و حسابداری به‌منظور اطمینان از اثرگذاری بهره‌وری کاربردی نظام بودجه‌بندی در بخش عمومی و ایجاد مسؤلیت‌پذیری عمومی و حاکمیتی مناسب ارزیابی می‌شود؛ در بین سایر مراجع تدوین استانداردها نیز طنین این دیدگاه به گوش می‌رسد.

در این پژوهش ابتدا به بررسی چارچوب نظری و پیشینه‌های خارجی و داخلی پرداخته می‌شود (بخش دوم)، سپس ضرورت انجام پژوهش تبیین می‌گردد (بخش سوم)، آنگاه سراغ فرضیه‌سازی رفته و فرضیات تأثیر شاخص‌های فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی مطرح می‌گردد (بخش چهارم)، پس از آن روش‌شناسی پژوهش در بخش پنجم ارائه می‌شود؛ بخش ششم نشان‌دهنده یافته‌های پژوهش و تحلیل آنهاست و در نهایت نتیجه‌گیری پایانی و پیشنهادات برای انجام تحقیقات آتی بیان می‌گردد (بخش هفتم).

## مروری بر پیشینه پژوهش

فرآیند بودجه‌بندی شیوه‌ای است که در آن منابع اختصاص داده می‌شوند، به منظور اینکه این فرآیند به شکلی مؤثر انجام گیرد، اطلاعات باید از اشخاص تحت امری که درگیر مصرف این منابع هستند، بدست آید (رنکین و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۸).

بر اساس ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور بودجه برنامه مالی یک‌ساله بخش عمومی است که از یک طرف هزینه‌ها و سایر مخارج و از طرف دیگر درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار را برای دستیابی به هدف‌های مورد نظر بخش عمومی پیش‌بینی می‌نماید. به‌عبارت‌دیگر در بودجه هزینه برنامه‌ها، طرح‌ها، پروژه‌ها، فعالیت‌ها و هم‌چنین درآمدها و سایر منابع مالی لازم برای تأمین هزینه‌های مورد بحث پیش‌بینی می‌شود. در ضمن از تعیین میزان واقعی درآمدها و هزینه‌ها و مقایسه مستمر آن‌ها با بودجه مصوب نیز تحت عنوان کنترل بودجه‌ای یاد می‌شود (سعیدی، ۱۳۷۷).

لزوم کنترل بودجه‌ای در اصل ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مورد توجه خاص قرار گرفته است. در حال حاضر

15. Salter & Lewis
16. Perera et al
17. Cieslewicz
18. Allen
19. Matheson
20. Rankin et al

1. Qi & Mensah
2. Hofstede
3. Eddie
4. Matsumoto & Juang
5. Gray
6. Perera
7. Gray & Vint
8. Douppnik & Salter
9. Nobes
10. Hofstede
11. Douppnik & Tsakumis
12. Kwok & Tadesse
13. Li & Harrison
14. Chui et al

خارجی و داخلی انجام گرفته در راستای عوامل محیطی تأثیرگذار بر سامانه‌های حسابداری به ترتیب سال و در ادامه مرتب شده‌اند.

### پژوهش‌های خارجی: ویلت<sup>۲۱</sup> (۱۹۸۳)، توسعه

استانداردهای حسابداری بین‌المللی را از دید انسان‌شناسی مطرح و نتیجه گرفت که موفقیت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به دلیل متغیرهای فرهنگی محدود شده است. از این‌رو فرهنگ یک عامل مهم و تأثیرگذار بر حسابداری است. در نتیجه مطالعات گسترده هافستد<sup>۲۲</sup> (۱۹۸۳)، در رابطه با ابعاد و ارزش‌های فرهنگی، وی ۴ شاخص فرهنگ ملی را برای کشورهای جهان ارائه و آن‌ها را با پژوهش‌های حسابداری مرتبط ساخت.

هریسون و مک کینون<sup>۲۳</sup> (۱۹۸۶)، دریافتند فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های متعلق به افراد و گروه‌های نظام اجتماعی خاص بر روش‌های حسابداری اثرگذار است.

گری (۱۹۸۸)، با الهام گرفتن از مطالعات هافستد در سال ۱۹۸۰ و پژوهش آرین و ردبارگ در سال ۱۹۸۵ ارزش‌های فرهنگی را با چهار بعد ارزشی حسابداری (حرفه‌گرایی در برابر کنترل‌های قانونی، یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی، پنهان‌کاری در برابر شفافیت) مرتبط ساخت. وی دریافت محافظه‌کاری و پنهان‌کاری بر رویه‌های اندازه‌گیری و افشا در گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد، اما حرفه‌گرایی و یکنواختی اثر خود را در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد.

پیرا (۱۹۸۹)، به این نتیجه رسید که فرهنگ می‌تواند به‌عنوان یکی از مؤثرترین عوامل محیطی توضیح‌دهنده تفاوت روش‌های حسابداری در کشورهای مختلف باشد.

گری و وینت (۱۹۹۵)، به بررسی تأثیر فرهنگ بر افشای اطلاعات حسابداری (بعد پنهان‌کاری/شفافیت اطلاعات) در ۲۷ کشور پرداختند. نتایج پژوهش آنان مؤید وجود روابط قوی بین ارزش‌های فرهنگی جوامع (به‌خصوص فردگرایی و ابهام‌گریزی) و میزان افشای اطلاعات حسابداری در کشورهای مورد بررسی بود.

دوپنیک و سالتز (۱۹۹۵)، با ترکیب الگوهای مربوط به نحوه توسعه حسابداری به یک الگو کلی دست یافتند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هر سه عامل محیط بیرونی، ساختار نهادی و فرهنگ نقش قابل توجهی در تغییرات حسابداری یک جامعه دارند. از سوی دیگر، در سطح جهانی نیز ساختار نهادی

روش‌های مختلفی برای بودجه‌بندی در بخش عمومی وجود دارد که عبارت‌اند از:

۱- بودجه‌بندی متداول (سنتی)،

۲- بودجه‌بندی افزایشی،

۳- بودجه‌بندی برنامه‌ای،

۴- بودجه‌بندی بر مبنای صفر،

۵- بودجه‌بندی عملیاتی،

باتوجه به این‌که یکی از خط‌مشی‌های قابل‌توجه در بودجه‌بندی تأمین رفاه عمومی در سطح جامعه است و بهبود رفاه عمومی وظیفه قانونی نهادهای قدرت است (رحیق اغصان، ۱۳۸۴).

بنابراین عواملی که بر بودجه‌بندی بخش عمومی مؤثر واقع می‌شوند از اهمیت به‌سزایی برخوردارند. تحقیقات نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی قرار دارد که یکی از مهم‌ترین این عوامل فرهنگ است (نوروش و دیانتي، ۱۳۸۲).

بنابراین فرهنگ می‌تواند به‌عنوان یکی از مؤثرترین عوامل محیطی، توضیح‌دهنده تفاوت روش‌های حسابداری در کشورهای مختلف باشد. در راستای نقش فرهنگ بر روش‌های حسابداری شواهد تجربی وجود دارد که می‌توان از آن‌ها در راستای بهبود بودجه‌بندی‌های رسمی و بخش‌های کنترلی مرتبط با عوامل فرهنگی به‌منظور اجرای سیاست‌های بودجه‌بندی مؤثر، استفاده نمود (کای و منساح، ۲۰۱۱).

از عوامل احتمالی که می‌تواند بر بودجه‌بندی در بخش عمومی نقش مؤثری ایفا نماید، فرهنگ ملی است؛ در این مطالعه تمرکز اصلی بر تأثیر و نقش احتمالی ۴ شاخص فرهنگی هافستد بر بودجه‌بندی بخش عمومی در ۳۳ کشور جهان است. ابعاد شاخص‌های فرهنگ هافستد عبارت‌اند از:

۱- فاصله قدرت،

۲- فردگرایی،

۳- مردانه‌طبعی،

۴- ابهام‌گریزی،

این پژوهش به‌نوبه خود می‌تواند بر کارایی نهادهای بخش عمومی، مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت آن‌ها مؤثر واقع شود. البته به نظر می‌رسد هم‌اکنون در نظام جمهوری اسلامی ایران، به‌طور کلی تأثیر احتمالی شاخص‌های فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی نهادهای بخش عمومی در نظر گرفته نمی‌شود، لذا این مسئله مطرح است که "آیا شاخص‌های فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی در بخش عمومی تأثیرگذار است و سبب ارتقا عملکرد نهادهای بخش عمومی، کارآمد نمودن مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت بودجه‌بندی می‌شود؟" پژوهش‌های

21. Violet

22. Hofstede

23. Harrison & McKinnon

کشورهای عربی که اکثراً مسلمان هستند، عوامل فرهنگی بر ارتقای حسابداری و یکپارچگی آن تأثیرگذار است.

لی و هریسون (۲۰۰۸)، طی تحقیقی به بررسی ارتباط فرهنگ ملی و حاکمیت شرکتی پرداختند. تحقیق آنها نشان داد که موضوع حاکمیت شرکتی در بین شرکت‌های مختلف با فرهنگ‌های متفاوت، دارای ساختار متفاوت است. آنها شاخص‌های فرهنگی را به کمک مدل هافستد اندازه‌گیری کرده و در نهایت تفاوت سیستم‌های اقتصادی و سیاسی و حقوقی را دلیل تفاوت‌های حاکمیت شرکتی در کشورهای مختلف اعلام کردند.

اریج<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۰)، ۶۰۰ شرکت بزرگ در ۲۲ کشور دنیا را از نظر شاخص‌های فرهنگ ملی هافستد مورد مطالعه قرار داد و دریافت که مسؤلیت اجتماعی شرکت‌ها تحت تأثیر شاخص‌های فرهنگ ملی قرار دارند.

چوئی و همکاران (۲۰۱۰)، دریافتند که فردگرایی با استراتژی‌های حجم و نوسانات سود رابطه مثبتی دارد.

کای و منساح (۲۰۱۱)، پژوهشی گسترده را با عنوان "تأثیر فرهنگ ملی بر روش‌های بودجه‌بندی بخش عمومی در ۴۹ کشور دنیا" انجام دادند. آن‌ها دریافتند که شاخص‌های مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی هر دو رابطه مثبتی با قدرت مجلس یا قدرت کنترل مجلس از قوه مقننه دارند و شاخص فردگرایی به‌طور چشمگیر و مثبتی با شفافیت بودجه‌بندی رابطه دارد.

پیررا و همکارانش (۲۰۱۲)، پژوهشی را با محور ارائه شواهد تجربی در رابطه با فرهنگ و حسابداری انجام دادند. آنها پژوهش مزبور را با ایجاد رابطه بین ارزش‌های فرهنگی و حرفه‌گرایی در حسابداری با توجه به چارچوب مطالعاتی هافستد و گری در کشورهای نیوزلند و ساموا به سرانجام رساندند و از شاخص‌های فرهنگی این دو کشور، شواهدی را ارائه دادند که مؤید وجود تفاوت‌های آشکار در سطوح حرفه‌گرایی حسابداری است.

سیزولویچ (۲۰۱۳)، با استفاده از شاخص‌های فرهنگ ملی در پژوهش هوس و همکاران (۲۰۰۴)، سنجش‌های بانک جهانی از نهادهای ۶۲ کشور جهان و سنجش حسابداری ملی از بنیاد استانداردهای مالی (۲۰۰۸) رابطه بین فرهنگ ملی، نهادها و حسابداری ملی را بررسی نمود. نتایج نشان دادند که حسابداری با نهادهای جوامع مختلف در ارتباط بوده و این نهادها نیز تحت تأثیر فرهنگ ملی قرار دارند.

آگاروال و گودل<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۴)، پس از بررسی تمام پژوهش‌های مهم صورت گرفته در زمینه رابطه ابعاد فرهنگی در حرفه حسابداری و مالی، دریافتند فرصت برای مطالعات بیشتر در زمینه تأثیر فرهنگ ملی بر امور مالی وجود دارد.

به‌عنوان مهم‌ترین عنصر تأثیرگذار بر نظام‌های حسابداری شناخته شد.

زارزسکی<sup>۳۴</sup> (۱۹۹۶)، شواهدی را مبتنی بر تأثیرگذاری محافظه‌کاری، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی بر روش‌های افشای حسابداری یافت. وی دریافت که فرهنگ بر رویه‌های افشای شرکت‌های درون‌مرزی تأثیر می‌گذارد، ولی شرکت‌هایی که در سطح بازارهای جهانی فعالیت می‌کنند به‌مراتب اطلاعات بیشتری را نسبت به آن‌چه در کشورشان اجباری شناخته شده است، منتشر می‌کنند.

نوبز (۱۹۹۸)، استدلال نمود فرهنگ تأثیر فراگیری بر روش‌های حسابداری و تعاملات در یک روش جامع با ساختار سازمانی کشور دارد که بر روش‌های حسابداری تأثیرگذار است. هافستد (۲۰۰۱)، بیان کرد که قواعد حسابداری تحت تأثیر فرهنگ ملی است و فرهنگ عامل اصلی در درک تفاوت روش‌های حسابداری و نظام‌هاست، هم‌چنین این مهم است دریابیم چه جنبه‌ای از فرهنگ نقش تعیین‌کننده و مؤثری بر روش‌های حسابداری ایفا می‌کند.

آلن (۲۰۰۲)، این تئوری را مطرح که حسابداری و گزارش‌های مالی برای بهره‌وری و اثرگذاری کارایی بخش عمومی‌ها ضروری هستند و نقش اساسی را در اتمام وظیفه بخش عمومی برای مسؤلیت پاسخگویی عمومی ایفا می‌کنند. آلت و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۰۶)، اشاره داشته‌اند که نتایج مالی می‌تواند به‌طور مثبت یا منفی بر شفافیت اثرگذار باشد، زیرا بخش عمومی ممکن است دستیابی به اطلاعات را به‌منظور جلوگیری از سرزنش‌های ناشی از عملکرد ضعیف محدود سازند یا به تسهیل دسترسی به اطلاعات به‌منظور دریافت اعتبار برای سال مالی مطبوع اقدام ورزند. در همین سال کوک و تادسی با ارزیابی رابطه بین فرهنگ ملی و سیستم‌های مالی در پژوهشی بین‌المللی دریافتند کشورهایی که ابهام‌گریزی بالاتری دارند، تمایل بیشتری برای همکاری با سیستم‌های مالی بانک محور دارند.

تی ساکیومیز<sup>۳۷</sup> (۲۰۰۷)، بر مبنای بهبود نتایج گری، شواهدی را ارائه داد که مشخص می‌کرد تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند بر افشای اطلاعات به‌وسیله حسابداران در صورت‌های مالی اثرگذار باشد.

عسکری و همکاران<sup>۳۸</sup> (۲۰۰۸)، در مطالعه‌ای به تأثیر ارزش‌های فرهنگی بر یکپارچگی و ثبات حسابداری در کشورهای عربی پرداختند. تحقیقات آن‌ها نشان داد در

24. Zarzeski

25. Alt et al

26. Kwok & Tadesse

27. Tsakumis

28. Askary et al

29. Oriji

30. Aggarwal & Goodell

که می‌تواند منجر به بهره‌وری مناسب از منابع بودجه‌بندی شده، ایجاد مسؤولیت‌پذیری عمومی و شفافیت صورت‌های مالی در بخش عمومی شود. لازم به ذکر است در راستای اهداف فوق در هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و هیئت استانداردهای مربوطه وضع گردیده است. بر مبنای بیانیه هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال، اولین هدف گزارش‌دهی مالی یکپارچگی بودجه‌بندی است، بنابراین استفاده‌کنندگان در رابطه با تعیین چگونگی تحصیل منابع کمک نماید و این که آیا مصرف منابع همواره با مجوز قانونی صورت می‌گیرد، همچنین آیا اطلاعات فراهم‌شده درباره مصرف منابع با سایر اطلاعات حسابداری درباره دارایی‌ها و بدهی‌ها سازگاری دارد یا خیر.

طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ماده ۲۴، ارائه اطلاعات بودجه‌بندی در صورت‌های مالی مستلزم مقایسه بودجه و عملکرد است و همچنین مستلزم افشای توضیح دلایل تفاوت‌های اساسی میان بودجه و عملکرد می‌باشد. سازگاری با الزامات این استاندارد، این اطمینان را می‌دهد که نهادهای بخش عمومی، تعهدات مسؤولیت پاسخگویی و افزایش شفافیت صورت‌های مالی را ادا می‌نمایند (ون شیک و سندرسون<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۹).

هیئت استانداردهای حسابداری بخش عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱ یعنی "اهداف گزارشگری مالی" منتشر شده در سال ۱۹۸۷ نشان می‌دهد که گزارش‌های مالی به دلایل ذیل مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- ۱- مقایسه نتایج مالی با بودجه،
- ۲- دسترسی به شرایط مالی و نتایج عملیات،
- ۳- کمک در تعیین سازگاری با قوانین، مقررات و قاعده‌های مالی،

۴- کمک در ارزیابی بهره‌وری و کارایی،  
از طرف دیگر تئوری ابعاد فرهنگی مطرح شده از سوی هافستد که در این مطالعه مورد استناد قرار گرفته‌اند را می‌توان به‌عنوان بزرگ‌ترین پارادایم موجود در تشریح روند توسعه فرهنگی جوامع قلمداد کرد و به اعتقاد هافستد این ابعاد قادرند تفاوت‌های فرهنگی موجود در بین ملل مختلف را تبیین نمایند. همچنین توجه داشته باشید فرهنگ هر جامعه به‌طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای نظام‌های اطلاعاتی موجود در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد.

**پژوهش‌های داخلی:** پورجالالی و میک<sup>۳۱</sup> (۱۹۹۵)، در یک مطالعه تحلیلی-نظری به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در کشور جمهوری اسلامی ایران قبل و بعد از انقلاب اسلامی و تأثیرات آن بر ارزش‌های حسابداری پرداختند. آن‌ها دریافته‌اند پس از انقلاب جمع‌گرایی در این کشور بیشتر شده، فاصله قدرت اجتماعی در بعد از انقلاب بیشتر شده، ابهام‌گریزی افزایش پیدا کرده، مردانه‌طبعی در جامعه افزایش یافته، کنترل قانونی بیشتر شده، یکنواختی در حسابداری بیشتر شده، میزان محافظه‌کاری حسابداری افزایش یافته و پنهان‌کاری نیز بیشتر شده است.

رضازاده (۱۳۸۱)، طی یک پژوهش پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ شامل فاصله قدرت، اطمینان‌طلبی، فردگرایی و مردگرایی را با ارزش‌های حسابداری محافظه‌کاری و پنهان‌کاری مورد بررسی قرار داد. در نهایت این نتیجه حاصل شد که برخلاف نظریه گری، با وجود افزایش مردگرایی در شرکت‌های ایرانی میزان پنهان‌کاری آن‌ها کاهش یافته است. این امر در واقع قابلیت تعمیم‌الگویی واحد از ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در کشور را با تردید مواجه می‌سازد.

نوروش و دیلمی (۱۳۸۲)، به آزمون الگو گری، بررسی روابط تئوریک مطرح‌شده در این الگو و نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزش‌های حسابداری در کشور جمهوری اسلامی ایران با استفاده از روش لیزرل پرداختند، تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین پایین بودن قدرت توضیحی الگو گری در این کشور است.

مدرس و دیلمی (۱۳۸۳)، در مطالعه‌ای نظری به این نتیجه رسیدند که تئوری ابعاد فرهنگی مطرح‌شده از سوی هافستد را می‌توان به‌عنوان بزرگ‌ترین پارادایم موجود در تشریح روند توسعه فرهنگی جوامع قلمداد کرد.

### ضرورت پژوهش

یکی از الزامات یافتن روش‌های بودجه‌بندی مطلوب، توجه به محیط فرهنگی خاص کشور می‌باشد، زیرا به‌طور نسبی فرهنگ ملی بیشتر در برابر تغییرات مقاومت نشان می‌دهد تا حسابداری و بودجه‌بندی. بنابراین عدم توجه به نقش احتمالی شاخص‌های فرهنگ ملی در بودجه‌بندی بخش عمومی می‌تواند به عدم استفاده بهینه و کارآمد از بودجه جامع در نهادهای بخش عمومی، نفی حس مسؤولیت پاسخگویی و عدم وجود شفافیت بودجه‌بندی منجر شود. لذا این پژوهش فراهم‌کننده پایه و اساس اولیه جهت بودجه‌بندی مطلوب است

**فرضیه اصلی:** بین شاخص‌های فرهنگ ملی و بودجه‌بندی نهادهای بخش عمومی رابطه معناداری وجود دارد.

#### فاصله قدرت کم/زیاد

این شاخص بیان می‌دارد اعضای قدرتمند سازمان‌ها و مؤسسات انتظار دارند قدرت به‌صورت نامساوی توزیع شده باشد، بنابراین توزیع قدرت در جامعه به‌صورت نابرابر است. به عبارت واضح‌تر شاخص قدرت حدی است که در آن اعضای باقدرت کمتر جامعه نابرابری در توزیع قدرت را می‌پذیرند، در فرهنگ‌هایی که شاخص قدرت آن‌ها بالاست، قدرت یک عامل اجتماعی اساسی است که در آن به اجبار رهبری تجویز شده و به‌وسیله سازمان‌ها به مردم القا شده است (همان، ۲۰۱۰).

بنابراین در این تئوری مطرح می‌شود که در کشورهای با شاخص فاصله قدرت بالا، قوه مجریه بسیار قوی می‌باشد و البته در کشورهای پادشاهی نسبت به کشورهای ریاست جمهوری دارند، این دیدگاه بیشتر صدق می‌کند. در کشورهایی که فاصله قدرت در آن‌ها کم است، بالادستان با زیردستان خود با احترام و مساوات برخورد می‌کنند، دولت‌ها در چنین کشورهایی تمایل دارند که اطلاعات موضوع بودجه‌بندی را به‌منظور موشکافی دقیق آن توسط عموم مردم ارائه دهند. بنابراین، انتظار می‌رود که نظام‌های بودجه‌بندی دولتی در کشورهای با فاصله قدرت بالا، دارای مجلس (قوه مقننه) ضعیفی باشند و شفافیت بودجه‌بندی را کمتر مورد توجه قرار دهند. متقابلاً در کشورهای با فاصله قدرت کم انتظار می‌رود مجلس (قوه مقننه) قوی‌تر باشد، مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت بودجه‌بندی در تمامی سطوح مورد تأکید و توجه قرار گیرند و بخش اجرایی دولت (قوه مجریه) ضعیف‌تر عمل کند. با توجه به مطالب فوق، می‌توان رابطه‌ای منفی را بین شاخص فاصله قدرت با شاخص‌های قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی پیش‌بینی نمود.

#### فرضیه فرعی گروه اول: رابطه بین شاخص فاصله

قدرت، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۱-۱: بین شاخص فاصله قدرت و شاخص قدرت کنترل مجلس رابطه منفی وجود دارد.  
فرضیه ۱-۲: بین شاخص فاصله قدرت و شاخص شفافیت بودجه‌بندی رابطه منفی وجود دارد.

#### فردگرایی / جمع‌گرایی

فردگرایی یکی از بخش‌های مهم این تسلسل به همراه

به‌عبارت دیگر اختلافات فرهنگی موجود در جوامع را می‌توان موجد تفاوت‌های موجود در فرهنگ‌های سازمانی دانست که خود عامل اصلی و تأثیرگذار بر عملکرد تجاری سازمان‌هاست. بدیعی است حسابداری که بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می‌رود، سخت تحت تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار دارد. از طرف دیگر اگرچه بسیاری از مطالعات اخیر ابعاد دیگری را نیز معرفی نموده‌اند، اما در نهایت شاخص‌هایی را که هافستد معرفی نموده است، بیشترین توجه را در حسابداری و بودجه‌بندی به خود اختصاص داده است (هریسون و مک کینون، ۱۹۸۶؛ گری، ۱۹۸۸).

همچنین نویسندگان و پژوهشگران دیگر نیز با توجه به مطالعات هافستد و ادامه راه وی، به ارزشمندی و اعتبار مطالعات هافستد صحنه گذارده و چنین نتیجه گرفته‌اند که پژوهش، وی با روایی و پایایی بالایی می‌تواند مورد استناد قرار گیرد (مدرس و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۳).

نظارت مجلس بر بودجه‌بندی ملی یک ویژگی ارزشمند است، زیرا میزان منابع عمومی که به‌وسیله قوه مجریه هزینه یا خرج می‌شود، برخی نظارت‌ها به‌وسیله نمایندگان منتخب مجلس را منجر تا موجب بهره‌وری بیشتر بودجه‌بندی گردد (وهنر<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۱).

برای برآوردن اهداف این مطالعه ما به اتخاذ و بسط دو شاخص وابسته قدرت کنترل مجلس (به‌وسیله وهنر در سال ۲۰۰۳ ایجاد شد) و شفافیت بودجه‌بندی در مجلس می‌پردازیم. شایان ذکر است شفافیت بودجه‌بندی به‌عنوان افشای کامل تمام اطلاعات مربوط پایان سال مالی در یک زمان‌بندی مشخص و روش سیستماتیک می‌باشد (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۲).

#### تأثیر فرهنگ ملی بر بودجه‌بندی بخش عمومی

همان‌طور که پیش از این اشاره شد، در این پژوهش ۴ شاخص فرهنگ ملی هافستد (هافستد و همکاران<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۰)، مورد توجه قرار گرفته است. ابعاد فرهنگی مورد نظر عبارت‌اند از:

- فاصله قدرت کم/زیاد (PDI)،

- فردگرایی/جمع‌گرایی (IND)،

- مردانه‌طبیعی/زنانه‌طبیعی (MAS)،

- ابهام‌گریزی کم/زیاد (UAI)،

این پژوهش شامل یک فرضیه اصلی و ۸ فرضیه فرعی است.

33. Wehner

34. Organization for Economic Cooperation & Development

35. Hofstede et al

می‌شود و به توزیع نقش‌های جنسیتی در جوامع مربوط است. در این شاخص هافستد و بوند<sup>۳۶</sup> (۱۹۸۸)، ارزش‌های فرهنگی را از یک طرف در محدوده ایده‌های بسیار مردانه، رقابتی و ادعاکننده و از طرف دیگر افتادگی و مهربانی گزارش نموده‌اند. کشورهایی که امتیاز مردانه‌طبعی بالا دارند، به خوش ادعا بودن و شخص‌گرایی تمایل داشته و بر یافته‌های شخصی و موفقیت تمرکز دارند. در سمت دیگر این تسلسل، کشورهایی با امتیاز زنانه‌طبعی بالا تمایل دارند که بر روابط تأکید کنند، با ضعیف‌ترها مهربان هستند و کیفیت زندگی را به ثروت و تعلقات ترجیح می‌دهند. بنابراین با توجه به این‌که در کشورهای این‌گونه که مردانه‌طبعی بالا دارند، نتیجه نهایی مدنظر است، از این‌رو می‌توان این تئوری را مطرح ساخت که اولویت چنین کشورهایی بر مؤثر بودن نظام‌های کنترل بودجه‌بندی با نقش نظارتی قوی از سوی مجلس است، همچنین ایفای نقش نظارتی کارا از سوی مجلس بازگوکننده شفافیت بودجه‌بندی بالا در بخش عمومی خواهد بود. بنابراین با توجه به توازن قدرت مابین قوه مقننه و قوه مجریه، می‌توان نقش کم‌رنگ‌تری را برای قوه مجریه در این کشورها نسبت به کشورهای این‌گونه که زنانه‌طبعی بالا دارند، قائل شد. در مقابل کشورهای این‌گونه که زنانه‌طبعی بالا دارند، بر کیفیت زندگی تمرکز می‌نمایند و با ضعیف‌ترها مهربان هستند، بیشتر تمایل دارند به قوه مجریه اعتماد نموده و بر نظام مؤثر رفاه اجتماعی تأکید دارند؛ از این‌رو، با توجه به اینکه مسؤلیت پاسخگویی در این کشورها مورد تأکید و توجه قرار نمی‌گیرد، انتظار می‌رود از قدرت مجلس (قوه مقننه) در ایفای نقش نظارتی کاسته شود، بنابراین رابطه‌ای مثبت میان مردانه‌طبعی با قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی مورد انتظار است.

**فرضیه فرعی گروه سوم:** رابطه بین شاخص مردانه‌طبعی، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۱-۳: بین شاخص مردانه‌طبعی و قدرت کنترل مجلس رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲-۳: بین شاخص مردانه‌طبعی و شفافیت بودجه‌بندی رابطه مثبت وجود دارد.

#### ابهام‌گریزی کم/زیاد

این شاخص صبر یک جامعه را در برخورد با مسائل مبهم بررسی و به ارزیابی و محاسبه میزان با فرهنگ بودن اعضای آن جامعه در رابطه با "حقیقت محض" می‌پردازد و توانایی جامعه برای سازگاری با موقعیت‌های غیرساختاری در سطوح

جمع‌گرایی در مقابل آن است. این شاخص به اندازه‌گیری درجه فردگرایی‌هایی که درون گروه شکل می‌گیرد، می‌پردازد. از یک طرف در فردگرایی انتظار می‌رود افراد مستقل و بی‌نیاز از هم باشند و از طرف دیگر در جوامع قوی، به هم‌پیوسته و خانواده‌های مبسوط، افراد خانواده بر منافع جامعه ترجیح داده می‌شوند.

به عبارت روشن‌تر در جوامع فردگرا افراد از بدو تولد منافع جامعه را بر منافع شخصی خود ترجیح می‌دهند، اما در جوامعی که سطح فردگرایی در آن‌ها پایین است هرکسی به فکر خود و خانواده‌اش است. در جوامع فردگرا، مردم بر دریافت حقوق شخصی تأکید داشته و استدلال و منفعت شخصی خویش را در نظر می‌گیرند، از این‌رو مردم معمولاً مشارکت بیشتری در بودجه‌بندی دولتی دارند و خواستار افشای اطلاعات با کیفیت مطلوب می‌باشند. در مقابل در کشورهای جمع‌گرا مردم بیشتر نگران منافع گروهی هستند تا منافع شخصی و مشارکت آن‌ها در بحث بودجه‌بندی و مسؤلیت نظارتی کمتر می‌باشد، زیرا کشورهای این‌گونه که فردگرایی در آن‌ها بالاست، یافته‌ها و تلاش‌های شخصی را بر نتایج و اقدامات گروهی ترجیح می‌دهند (همان، ۲۰۱۰).

از این‌رو، این تئوری مطرح می‌شود که کشورهای فردگرا تمایل دارند نظام‌های دولتی را ارتقا دهند، شهادت زیادی در عرصه رقابت سیاسی دارند، به مجلس قدرت می‌دهند و هم‌چنین خواستار مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت مالی بهتر و بیشتر هستند؛ در نقطه مقابل در کشورهای جمع‌گرا در مقایسه با کشورهای فردگرا با توجه به اینکه انتظار می‌رود قوه مجریه از استحکام و قدرت بیشتری برخوردار باشد، از قدرت مجلس (قوه مقننه)، رقابت سیاسی پایدار، مسؤلیت پاسخگویی و شفافیت مالی کاسته می‌شود. با توجه به مطالب پیش‌گفته انتظار رابطه‌ای مثبت بین شاخص فردگرایی با شاخص قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی وجود دارد.

**فرضیه فرعی گروه دوم:** رابطه بین شاخص فردگرایی، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی.

فرضیه ۱-۲: بین شاخص فردگرایی و قدرت کنترل مجلس رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲-۲: بین شاخص فردگرایی و شفافیت بودجه‌بندی رابطه مثبت وجود دارد.

#### مردانه‌طبعی/زنانه‌طبعی

این شاخص برحسب تسلسل با ویژگی‌های مردانه‌طبعی در یک طرف و خصوصیات زنانه‌طبعی در طرف دیگر سنجش

مدیریت و برنامه‌ریزی زاهدان، دیوان محاسبات زاهدان، استانداردی زاهدان و صاحب‌نظران مربوطه در امر بودجه‌بندی توزیع گردید. این پرسشنامه‌ها مبنای تعیین امتیاز دو شاخص کنترل قدرت مجلس و شفافیت بودجه‌بندی در جمهوری اسلامی ایران قرار گرفتند. منبع گردآوری و تعیین امتیاز داده‌های بین‌المللی مربوط به این دو شاخص وابسته برای ۳۳ کشور باقیمانده، با توجه به نتیجه بررسی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه از فرآیندهای بودجه‌بندی کشورهای موجود در لیست این سازمان است.

نمرات بعد فرهنگی نیز از هافستد (۱۹۸۰، ۱۹۸۳)، هافستد و بوند (۱۹۹۸)، هافستد و همکاران (۲۰۱۰) و سایت رسمی هافستد (۲۰۱۵) جمع‌آوری شده است. متغیرهای کنترلی نیز برای مجموع کشورها از سایت رسمی بانک جهانی گردآوری شده‌اند. پس از ترکیب این داده‌ها و منابع آنها و تطابق کشورهای موجود در لیست سازمان همکاری اقتصادی و توسعه و بانک جهانی در بررسی بودجه‌بندی بخش عمومی، در مجموع داده‌های بودجه‌بندی و فرهنگ ملی ۳۳ کشور از جمله جمهوری اسلامی ایران در تحلیل‌ها مورد استفاده قرار گرفتند.

#### الگوهای پژوهشی

دو الگوی رگرسیون در این پژوهش برآورد شده است. این دو الگو شامل موارد زیر می‌باشد:

$$\text{LEG-POP}_i = \alpha_{11} + \lambda_{11} \text{PDI}_i + \lambda_{12} \text{IDV}_i + \lambda_{13} \text{MAS}_i + \lambda_{14} \text{UAI}_i + \lambda_{15} \text{DPRES}_i + \lambda_{16} \text{GDP-PC}_i + \varepsilon_{1i} \quad (1)$$

$$\text{BUD-TPCY}_i = \alpha_{21} + \lambda_{21} \text{PDI}_i + \lambda_{22} \text{IDV}_i + \lambda_{23} \text{MAS}_i + \lambda_{24} \text{UAI}_i + \lambda_{25} \text{DPRES}_i + \lambda_{26} \text{GDP-PC}_i + \varepsilon_{2i} \quad (2)$$

#### متغیرهای وابسته

LEG-POP = شاخص قدرت کنترل مجلس

BUD-TPCY = شاخص شفافیت بودجه‌بندی

#### متغیرهای مستقل

PDI = شاخص فاصله قدرت

IDV = شاخص فردگرایی

MAS = شاخص مردانه‌طبعی

UAI = شاخص ابهام‌گریزی

#### متغیرهای کنترلی و ساختگی

GDP-PC = تولید ناخالص داخلی سرانه

بالا (موقعیت‌های جدید و غیرمطمئن) را سنجش می‌نماید (هافستد و همکاران، ۲۰۱۰).

در فرهنگ‌های ابهام‌گریز، به کنترل محیط در قالب قوانین، قواعد و مقررات سخت‌گیرانه و از طریق سنجش‌های ایمنی و امنیتی پرداخته می‌شود. از نظر فلسفی در بررسی‌های مالی تکیه بر حقیقت محض جایگاه ویژه‌ای دارد. برای نمونه رتبه بالا در این شاخص نشان‌دهنده قوانین، قواعد و مقررات قابل توجه در این کشورهاست و در مقابل کشورهایی که رتبه پایینی دارند، جوامع با آرامشی هستند که قوانین، مقررات و قواعد کمتری دارند. کشورهایی که رتبه بالایی در این شاخص دارند، قوانین و مقررات را جهت گذر از عدم‌اطمینان ترجیح می‌دهند، بنابراین این تئوری مطرح می‌شود که کشورهای ابهام‌گریز تمایل به اتخاذ کنترل‌های بیشتر توسط قوه مقننه دارند تا فرآیند بودجه‌بندی را طی و آن را در قالب مقررات و قوانین انجام دهند. در مقابل کشورهایی که امتیاز کمتری در این شاخص گرفته‌اند، بیشتر تمایل دارند قوه مجریه در اتخاذ، پیاده‌سازی و اجرای قوانین سخت‌گیری کمتری را اعمال کند؛ علاوه بر این، انعطاف‌پذیری بیشتر به منظور پاسخگو بودن در برابر عدم‌اطمینان و شک‌های آتی نیز تجویز می‌شود.

اگرچه در این شاخص دلیلی وجود ندارد که بودجه‌بندی‌ها از نظر شفافیت متفاوت باشند، از این‌رو انتظار رابطه‌ای مثبت بین شاخص ابهام‌گریزی و قدرت کنترل مجلس و رابطه‌ای غیرقابل توجه میان ابهام‌گریزی و شفافیت بودجه‌بندی وجود دارد.

#### فرضیه فرعی گروه چهارم: رابطه بین شاخص

ابهام‌گریزی، قدرت کنترل مجلس و شفافیت بودجه‌بندی. فرضیه ۱-۴: بین شاخص ابهام‌گریزی و قدرت کنترل مجلس رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲-۴: بین شاخص ابهام‌گریزی و شفافیت بودجه‌بندی رابطه‌ای وجود ندارد.

#### روش‌شناسی

##### منابع داده و انتخاب نمونه

این پژوهش برحسب هدف از نوع بنیادی بوده و از لحاظ گردآوری اطلاعات، نیمه‌تجربی با رویکرد همبستگی و رگرسیون است. داده‌های بودجه‌بندی بخش عمومی نظام جمهوری اسلامی ایران در این پژوهش بر مبنای پرسشنامه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در رابطه با روش‌های بودجه‌بندی جمع‌آوری گردیده است. در مجموع ۳۳ پرسشنامه بین متخصصان امر بودجه‌بندی در وزارت امور اقتصادی و دارایی، امور هماهنگی و تلفیق حساب‌ها در تهران، سازمان



## PRES = ساختار حکومتی

بر اساس فرضیاتی که پیش‌تر ارائه شد، موارد زیر انتظار می‌رود:

$$\begin{aligned} H1.1 &= \lambda_{11} < 0; H1.2 = \lambda_{12} < 0 \\ H2.1 &= \lambda_{21} > 0; H2.2 = \lambda_{22} > 0 \\ H3.1 &= \lambda_{31} > 0; H3.2 = \lambda_{32} > 0 \\ H4.1 &= \lambda_{41} > 0; H4.2 = \lambda_{42} = 0 \end{aligned}$$

شایان ذکر است برای محاسبه رگرسیون‌های چندخطی فوق از نرم‌افزار استاتا ۱۳ استفاده شده است.

## نحوه اندازه‌گیری متغیرهای وابسته

**شاخص قدرت کنترل مجلس:** این شاخص توسط وهنر<sup>۳۷</sup> (۲۰۰۳) ایجاد گردید، سپس سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۳۸</sup> در سال ۲۰۰۷ و ۲۰۱۲ آن را تعدیل نمود. شاخص تعدیل شده برای جمهوری اسلامی ایران بر مبنای پرسشنامه سازمان همکاری اقتصادی و توسعه محاسبه شده و داده‌های آن برای سایر کشورهای مورد مطالعه در این پژوهش با استفاده از سایت رسمی این سازمان گردآوری شده است، امتیاز بالا در این شاخص نشان‌دهنده تمایل مجلس برای کنترل بودجه‌بندی است.

رتبه‌بندی قرار دارند:

اتریش (۱۱)، دانمارک (۱۸) و نیوزلند (۲۲) دارای کمترین فاصله قدرت بوده و اسلوانی (۷۱)، مکزیک (۸۱) و جمهوری اسلواکی (۱۰۰) بیشترین فاصله قدرت را به خود اختصاص دادند.

کشورهای با فاصله قدرت کم نابرابری در قدرت را نمی‌پسندند و زیردستان وابستگی کمتری به مدیران خود دارند، اما در فرهنگ‌هایی که شاخص فاصله قدرت آن‌ها بالاست، قدرت یک عامل اجتماعی اساسی است که در آن به اجبار رهبری تجویز شده سازمان‌ها به مردم القا شده است، بنابراین نظام‌های بودجه‌بندی بخش عمومی در کشورهای با فاصله قدرت بالا، دارای مجلس (قوه مقننه) ضعیفی بوده و شفافیت بودجه‌بندی را کمتر مورد توجه قرار می‌دهند. در این کشورها نابرابری در قدرت پسندیده نیست و زیردستان وابستگی کمتری به مدیران خود دارند. در طرف مقابل در کشورهای با فاصله قدرت نسبتاً زیاد، انتظار می‌رود قوه مجریه قدرت و کنترل بیشتری بر کنترل و شفافیت بودجه‌بندی نسبت به قوه مقننه داشته باشد.

## شاخص فردگرایی/جمع‌گرایی: امتیاز جمهوری اسلامی

ایران در این شاخص ۴۱ است که نشان‌دهنده تمایل نسبی این کشور به جمع‌گرایی است. کشورهای ذیل مشخصاً در دو طرف این رتبه‌بندی قرار دارند:

بیشترین امتیاز فردگرایی متعلق به آمریکا (۹۱)، استرالیا (۹۰) و انگلیس (۸۹) است؛ در سمت دیگر که تأکید بر جمع‌گرایی است، کره جنوبی (۱۸)، شیلی (۲۳)، اسلوانی (۲۷) و پرتغال (۲۷) کمترین امتیاز را دارند.

کشورهایی که فردگرایی در آن‌ها بالاست، یافته‌ها و تلاش‌های شخصی را بر نتایج و اقدامات گروهی ترجیح می‌دهند، از این‌رو کشورهای فردگرا تمایل دارند نظام‌های بخش عمومی را ارتقاء دهند، شهادت زیادی در عرصه رقابت سیاسی دارند، به مجلس قدرت می‌دهند و همچنین خواستار مسؤولیت پاسخگویی و شفافیت مالی بهتر و بیشتر هستند، در نقطه مقابل در کشورهای جمع‌گرا در مقایسه با کشورهای فردگرا با توجه به اینکه انتظار می‌رود قوه مجریه از استحکام و قدرت بیشتری برخوردار باشد، از قدرت مجلس (قوه مقننه)، رقابت سیاسی پایدار، مسؤولیت پاسخگویی و شفافیت مالی کاسته می‌شود.

## شاخص مردانه‌طبیعی/زنانه‌طبیعی: امتیاز جمهوری

اسلامی ایران در این شاخص ۴۳ است که نشان‌دهنده تمایل

## شاخص شفافیت بودجه‌بندی: این شاخص توسط

سازمان همکاری اقتصادی و توسعه ایجاد شده است (۲۰۰۲). شاخص تعدیل شده بر مبنای پرسشنامه برای جمهوری اسلامی ایران محاسبه گردیده و داده‌های آن برای سایر کشورهای مورد مطالعه در این پژوهش با استفاده از سایت رسمی این سازمان گردآوری شده است، امتیاز بالا در این شاخص نشان‌دهنده تمایل مجلس برای افشای کامل اطلاعات بودجه‌بندی پایان سال مالی است.

## یافته‌های پژوهش و تحلیل آن‌ها

## آماره‌های توصیفی

در این مطالعه امتیاز شاخص‌های فرهنگی از سایت رسمی هافستد<sup>۳۹</sup> (۲۰۱۵)، استخراج شده است. جدول ۱ نشان‌دهنده خلاصه آماری ابعاد فرهنگی مورد نظر است.

## شاخص فاصله قدرت: امتیاز جمهوری اسلامی ایران در

این شاخص ۵۸ است که نشان‌دهنده تمایل به فاصله قدرت نسبتاً بالاست. کشورهای ذیل مشخصاً در دو طرف این

37. Wehner

38. Organization for Economic Cooperation & Development

39. Hofstede Official Website

جدول ۱. امتیازات متغیرهای مستقل و وابسته در کشورهای مورد مطالعه

ردیف	کشور	فاصله قدرت	فردگرایی	مردانه طبیعی	ابهام‌گریزی	قدرت کنترل مجلس	شفافیت بودجه‌بندی
۱	اتریش	۱۱	۵۵	۷۹	۷۰	۸۵	۱۷۷
۲	استرالیا	۳۶	۹۰	۶۱	۵۱	۸۲.۴	۱۹۲
۳	اسپانیا	۵۷	۵۱	۴۲	۸۶	۷۵	۱۳۳.۷
۴	اسلواکی. جمهوری	۱۰۰	۵۲	۱۰۰	۵۱	۷۸.۵	۲۰۲
۵	اسلوونی	۷۱	۲۷	۱۹	۸۸	۶۴.۳	۱۸۸.۷
۶	ایسلند	۳۰	۶۰	۱۰	۵۰	۵۴.۱	۱۵۴
۷	آلمان	۳۵	۶۷	۶۶	۶۵	۹۱	۱۶۲
۸	آمریکا. ایالت متحده	۴۰	۹۱	۶۲	۴۶	۱۰۶.۲	۲۰۲
۹	انگلیس	۳۵	۸۹	۶۶	۳۵	۶۵.۸	۱۶۰.۳
۱۰	ایتالیا	۵۰	۴۶	۷۰	۷۵	۹۴.۴	۱۶۳
۱۱	ایران. جمهوری اسلامی	۵۸	۴۱	۴۳	۵۹	۸۳.۴	۱۸۱.۵
۱۲	ایرلند	۲۸	۷۰	۶۸	۳۵	۷۴.۱	۱۷۷
۱۳	بلژیک	۶۵	۷۵	۵۴	۹۴	۷۹.۸	۱۳۹
۱۴	پرغال	۶۳	۲۷	۳۱	۱۰۴	۸۴.۲	۱۶۷
۱۵	ترکیه	۶۶	۳۷	۴۵	۸۵	۷۸.۳	۱۸۲
۱۶	چک. جمهوری	۵۷	۵۸	۵۷	۷۴	۷۹.۲	۱۷۸.۷
۱۷	دانمارک	۱۸	۷۴	۱۶	۲۳	۸۰.۴	۱۱۰
۱۸	ژاپن	۵۴	۴۶	۹۵	۹۲	۷۹.۱	۱۶۲
۱۹	سوئد	۳۱	۷۱	۵	۲۹	۸۰.۹	۱۸۷
۲۰	سوئیس	۳۴	۶۸	۷۰	۵۸	۸۷.۵	۱۵۷
۲۱	شیلی	۶۳	۲۳	۲۸	۸۶	۵۹.۵	۱۷۵
۲۲	فرانسه	۶۸	۷۱	۴۳	۸۶	۷۶.۸	۱۷۳.۷
۲۳	فنلاند	۳۳	۶۳	۲۶	۵۹	۷۳.۶	۱۸۳
۲۴	کانادا	۳۹	۸۰	۵۲	۴۸	۷۸.۶	۱۹۳.۷
۲۵	کره جنوبی	۶۰	۱۸	۳۹	۸۵	۸۰.۹	۱۶۴.۳
۲۶	لهستان	۶۸	۶۰	۶۴	۹۳	۷۸.۴	۱۵۳.۷
۲۷	لوکزامبورگ	۴۰	۶۰	۵۰	۷۰	۸۰	۱۴۲
۲۸	مجارستان	۴۶	۵۵	۷۸	۸۲	۸۴.۲	۱۷۶
۲۹	مکزیک	۸۱	۳۰	۶۹	۸۲	۶۹.۹	۱۷۰
۳۰	نروژ	۳۱	۶۹	۸	۵۰	۸۹	۱۴۸
۳۱	نیورلند	۲۲	۷۹	۵۸	۴۹	۵۵.۸	۱۷۵
۳۲	هلند	۳۸	۸۰	۱۴	۵۳	۷۵.۹	۱۷۶.۷
۳۳	یونان	۶۰	۳۵	۵۷	۱۰۰	۷۵	۱۵۶

جدول ۲. آماره توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
قدرت کنترل مجلس	۷۸/۲۱۸	۷۹.۱	۱۰/۴۸۴	۵۴/۱	۱۰۶/۲
شفافیت بودجه‌بندی	۱۶۸/۵۷۵	۱۷۳.۷	۱۹/۹۸۰	۱۱۰	۲۰۲
فاصله قدرت	۴۸/۱۲۱	۴۶	۱۹/۵۵۵	۱۱	۱۰۰
فردگرایی	۵۸/۱۲۱	۶۰	۲۰/۱۷۸	۱۸	۹۱
مردانه‌طبعی	۴۹/۸۴۸	۵۴	۲۴/۵۷۱	۵	۱۰۰
ابهام‌گریزی	۶۷/۰۶۰	۷۰	۲۱/۸۶۱	۲۳	۱۰۴
PRES	۰/۱۸۱	۰	۰/۳۹۱	۰	۱
GDP-PC	۴۰۳۵۵/۱	۱۰۵۴۴۷/۱	۲۴۵۰۹/۳	۷۷۱۰/۵	۱۰۵۴۴۷/۱

بودجه‌بندی را طی و بودجه‌بندی را در قالب مقررات و قوانین انجام دهند. در مقابل کشورهایی که امتیاز کمتری در این شاخص گرفته‌اند، بیشتر تمایل دارند قوه مجریه در اتخاذ، پیاده‌سازی و اجرای قوانین سخت‌گیری کمتری را اعمال کند، علاوه بر این، انعطاف‌پذیری بیشتر به منظور پاسخگو بودن در برابر عدم اطمینان و شک‌های آتی نیز تجویز می‌شود. اگرچه در این شاخص دلیلی وجود ندارد که بودجه‌بندی‌ها از نظر شفافیت متفاوت باشند.

#### شاخص قدرت کنترل مجلس: امتیاز جمهوری اسلامی

ایران در این شاخص برابر با ۸۳/۴ و بیشتر از میانگین است. کشورهای ایسلند (۵۱/۴)، نیوزلند (۵۵/۸) و شیلی (۵۹/۵) دارای کمترین امتیاز در شاخص قدرت کنترل مجلس هستند؛ در طرف مقابل کشورهای آمریکا (۱۰۶/۲)، ایتالیا (۹۴/۱) و آلمان (۹۱) دارای بیشترین امتیاز از شاخص قدرت کنترل مجلس بوده‌اند.

#### شاخص شفافیت بودجه‌بندی: امتیاز جمهوری اسلامی

ایران در این شاخص برابر با ۱۸۱/۵ و بیشتر از میانگین است. کشورهای دانمارک (۱۱۰)، اسپانیا (۱۳۳/۷) و بلژیک (۱۳۹) دارای کمترین امتیاز در شاخص شفافیت بودجه‌بندی هستند، در طرف مقابل کشورهای آمریکا (۲۰۲)، جمهوری اسلواکی (۲۰۲) و کانادا (۱۹۳/۷) دارای بیشترین امتیاز از شاخص شفافیت بودجه‌بندی بوده‌اند.

جدول ۲ نشان دهنده خلاصه‌ای از متغیرهای اصلی مطالعه است. امتیاز قدرت کنترل مجلس در محدوده ۱۰۶/۲ و ۵۴/۱ با میانگین ۷۸/۲۱ و میان ۷۹/۱ می‌باشد؛ همچنین ارزش شفافیت بودجه‌بندی در محدوده ۱۱۰-۲۰۲ با میانگین ۱۶۸/۵۷ و میان ۱۷۳/۷ است. برای متغیرهای بعد فرهنگی، شاخص فاصله قدرت در محدوده ۱۰۰-۱۱ با میانگین ۴۸/۱۲ می‌باشد.

نسبی به زنده‌طبعی در جمهوری اسلامی ایران است. در این شاخص بیشترین امتیاز را کشور جمهوری اسلواکی (۱۰۰)، ژاپن (۹۵) و اتریش (۷۹) بدست آوردند؛ در مقابل سوئد (۵)، نروژ (۸) و ایسلند (۱۰) کمترین امتیاز را در این بعد دارند. در واقع در کشورهای اسکاندیناوی که پرخاشگری کمتر رواج دارد و صبر و تحمل بیشتر است، میثاق‌های اجتماعی بیشتر پیشنهاد می‌گردد چراکه قدرت کمتری در اختیار قوه مجریه است. در کشورهای با مردانه‌طبعی بالا، نتیجه نهایی مدنظر است، از این‌رو اولویت چنین کشورهایی بر مؤثر بودن نظام‌های کنترل بودجه‌بندی با نقش نظارتی قوی از سوی مجلس است، بنابراین با توجه به توازن قدرت مابین قوه مقننه و قوه مجریه، می‌توان نقش کم‌رنگ‌تری را برای قوه مجریه در این کشورها نسبت به کشورهایی که زنده‌طبعی بالا دارند، قائل شد. در مقابل کشورهایی که زنده‌طبعی بالا دارند، بر کیفیت زندگی تمرکز می‌نمایند و با ضعیف‌ترها مهربان هستند، بیشتر تمایل دارند به قوه مجریه اعتماد نموده و بر نظام مؤثر رفاه اجتماعی تأکید دارند؛ از این‌رو، با توجه به اینکه مسؤلیت پاسخگویی در این کشورها مورد تأکید و توجه قرار نمی‌گیرد، انتظار می‌رود از قدرت مجلس (قوه مقننه) در ایفای نقش نظارتی کاسته شود.

#### شاخص ابهام‌گریزی: امتیاز جمهوری اسلامی ایران در

این شاخص ۵۹ است که نشان دهنده تمایل به ابهام‌گریزی نسبتاً بالاست. پرتغال (۱۰۴)، یونان (۱۰۰) و بلژیک (۹۴) بیشترین ابهام‌گریزی را داشتند، در مقابل دانمارک (۲۳)، سوئد (۲۹)، انگلیس (۳۵) و ایرلند (۳۵) شاخص ابهام‌گریزی پایین دارند. بنابراین بار دیگر کشورهای اسکاندیناوی با اتخاذ قوانین و مقررات کمتر برای موقعیت‌های ابهام‌برانگیز، بردباری بیشتری از خود نشان دادند. کشورهای ابهام‌گریز تمایل به اتخاذ کنترل‌های بیشتر توسط قوه مقننه دارند تا فرآیند

فاصله قدرت فرضیه ۲-۱ را رد می‌کند. هم‌چنین وجود رابطه منفی بین شفافیت بودجه‌بندی و ابهام‌گریزی فرضیه ۲-۴ را رد می‌کند.

### بحث و نتیجه‌گیری

به‌طور ویژه کشورهای که در شاخص‌های فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی امتیاز فرهنگی بالایی دارند، به اتخاذ سامانه‌های بودجه‌بندی بخش عمومی که به مجلس قدرت کنترل بیشتر بر مخارج عمومی را می‌دهد، مبادرت می‌ورزند؛ هم‌چنین به نظر می‌رسد به طور نسبی کشورهایی که در شاخص فاصله‌قدرت امتیاز فرهنگی پایینی دارند، نیز به قوه مقننه بیشتر اهمیت می‌دهند، این در حالی است که امتیاز جمهوری اسلامی ایران در شاخص فاصله قدرت به سمت بالا و در شاخص‌های فردگرایی و مردانه‌طبعی به سمت پایین تمایل دارد، لیکن به طور کلی شاخص‌های فرهنگ ملی جمهوری اسلامی ایران در وضعیت میانی است و از نظر ساختار حکومتی نیز ایران دارای ریاست جمهوری بوده و قوای مجریه و مقننه مستقل از هم فعالیت می‌کنند، بنابراین به‌طور کلی جمهوری اسلامی ایران توجه ویژه‌ای را به قوه مقننه و به‌صورت خاص کنترل‌های مجلس بر مخارج عمومی می‌ذول نمی‌دارد و همان‌طور که مشخص است از نظر ساختار حکومتی نیز به قوه مجریه بیشتر بها می‌دهد.

کشورهایی که در آن‌ها فردگرایی و مردانه‌طبعی بالاست، تمایل دارند سامانه‌های بودجه‌بندی بخش عمومی در پایان سال مالی وضعیت شفاف‌تری را به نمایش بگذارند و به مسؤلیت پاسخگویی مالی بهتر، بیشتر اهمیت دهند. از آنجا که جمهوری اسلامی ایران به‌طور نسبی به جمع‌گرایی و زنانه‌طبعی تمایل دارد و از طرف دیگر با توجه به مستقل بودن قوه مجریه از قوه مقننه در جمهوری اسلامی ایران شفافیت کمتری در امر بودجه‌بندی لحاظ می‌شود. نتایج این مطالعه تأیید می‌کند که فرهنگ ملی قطعاً بر شیوه‌های اتخاذ بودجه‌بندی بخش عمومی تأثیر می‌گذارد.

به‌طور ویژه، کشورهای با فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی بالا و البته با کمی اغماض فاصله قدرت پایین، تمایل به اتخاذ شیوه‌هایی دارند که قدرت بیشتری به قوه مقننه و مجلس می‌دهد؛ هم‌چنین کشورهای با فردگرایی و مردانه‌طبعی بالا به دنبال افشای کامل تمام اطلاعات بودجه‌بندی به طریق سیستماتیک در پایان سال مالی هستند. به‌طور اساسی، نگرانی‌ها در مورد شیوه‌های بودجه‌بندی در بخش عمومی، تفسیرکننده نگرانی‌ها در مورد بهره‌وری و کارایی مخارج بخش عمومی است.

شاخص فردگرایی نیز در محدوده ۹۱-۱۸ با میانگین ۵۸/۱۲ بدست آمد. شاخص مردانه‌طبعی محدوده ۱۰۰-۵ را با میانگین ۴۹/۸۴ اختیار نمود و در پایان نیز شاخص ابهام‌گریزی محدوده ۱۰۴-۲۳ و میانگین ۶۷/۰۶ را دارا بود. توصیفی از توزیع متغیر کنترلی نشان‌دهنده آن است که در کشورهای نمونه، تولید ناخالص داخلی به‌صورت سرانه در محدوده ۴۱۲۹۴/۵-۱۰۵۴۷/۱ با میانگین ۷۷۱۰/۵ و میانگین ۴۰۳۵۵/۱ و میانگین ۴۱۲۹۴/۵ بوده است.

جدول ۳ از متغیرهای ساختگی (PRES & PALA) برای نشان دادن ساختار حکومتی استفاده شده است. هم‌چنین در این جدول متغیرهای کنترلی تولید ناخالص داخلی سرانه و درصد ساخت آن مشخص شده است. از مجموع ۳۳ کشور، ۶ کشور دارای نظام سیاسی ریاستی بوده و در PRES طبقه‌بندی شدند، ۲۷ کشور نیز دارای نظام سیاسی پارلمانی بوده و در PALA طبقه‌بندی گردیدند. به‌طور کلی انتظار می‌رود کشورهایی که نظام سیاسی ریاستی دارند (یا عبارتی در آن‌ها قدرت مجلس کمتر است) شفافیت بودجه‌بندی کمتری در مقایسه با کشورهای PALA که دارای نظام سیاسی پارلمانی بوده، داشته باشند.

جدول ۴ نشان‌دهنده همبستگی چندخطی میان متغیر وابسته قدرت کنترل مجلس با متغیرهای مستقل فاصله قدرت، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی است. هم‌چنین شاخص‌های تولید ناخالص داخلی سرانه، بعنوان متغیر کنترلی بکار گرفته شده است. ساختار حکومتی نیز بعنوان متغیر ساختگی نقش خود را ایفا کرده است. رابطه متغیرهای وابسته نیز با یکدیگر مشخص شده است. با توجه به جدول، همبستگی با اهمیت آماری بین متغیرهای قدرت کنترل مجلس، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی وجود دارد که از فرضیات ۱-۱، ۲-۱، ۳-۱ و ۴-۱ در سطح ۹۵ درصد اطمینان پشتیبانی می‌کند.

جدول ۵ نشان‌دهنده همبستگی چندخطی میان متغیر وابسته شفافیت بودجه‌بندی با متغیرهای مستقل فاصله قدرت، فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی است. هم‌چنین شاخص‌های تولید ناخالص داخلی سرانه و درصد ساخت تولید ناخالص داخلی، بعنوان متغیرهای کنترلی بکار گرفته شده‌اند. ساختار حکومتی نیز بعنوان متغیر ساختگی نقش خود را ایفا کرده است. رابطه متغیرهای وابسته نیز با یکدیگر مشخص شده است. با توجه به جدول، همبستگی با اهمیت آماری بین متغیرهای شفافیت بودجه‌بندی، فردگرایی و مردانه‌طبعی وجود دارد که از فرضیات ۲-۲ و ۳-۲ در سطح ۹۵ درصد اطمینان پشتیبانی می‌کند. وجود رابطه مثبت بین شفافیت بودجه‌بندی و

جدول ۳. طبقه‌بندی متغیرهای ساختگی و کنترلی

ردیف	کشور	نوع دولت	PRES	PALA	GDP PER CAPITA
۱	اتریش	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۸۳۲۴/۳
۲	استرالیا	نظام پارلمانی	۰	۱	۶۷۶۴۶/۱
۳	اسپانیا	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۸۶۴۷/۸
۴	اسلواکی، جمهوری	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۷۲۰۷/۳
۵	اسلونی	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۲۴۷۷/۶
۶	ایسلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۴۲۵۸/۷
۷	آلمان	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۴۰۱۰/۹
۸	آمریکا، ایالت متحده	نظام ریاستی	۱	۰	۵۱۴۵۶/۷
۹	انگلیس	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۱۲۹۴/۵
۱۰	ایتالیا	نظام پارلمانی	۰	۱	۳۴۸۴۴/۵
۱۱	ایران، جمهوری اسلامی	نظام ریاستی	۱	۰	۷۷۱۰/۵
۱۲	ایرلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۸۹۷۶/۹
۱۳	بلژیک	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۴۷۳۱/۲
۱۴	پرتغال	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۰۵۷۷.۴
۱۵	ترکیه	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۰۶۴۶
۱۶	چک، جمهوری	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۹۶۴۰/۹
۱۷	دانمارک	نظام پارلمانی	۰	۱	۵۷۶۳۶/۱
۱۸	ژاپن	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۶۶۷۹/۳
۱۹	سوئد	نظام پارلمانی	۰	۱	۵۷۱۳۴/۱
۲۰	سوئیس	نظام ریاستی	۱	۰	۸۳۲۰۸/۷
۲۱	شیلی	نظام ریاستی	۱	۰	۱۵۲۵۳/۳
۲۲	فرانسه	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۰۸۵۰/۴
۲۳	فنلاند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۷۴۱۵/۶
۲۴	کانادا	نظام پارلمانی	۰	۱	۵۲۷۳۸/۸
۲۵	کره جنوبی	نظام ریاستی	۱	۰	۲۴۴۵۴
۲۶	لهستان	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۳۱۴۲
۲۷	لوکزامبورگ	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۰۵۴۴۷/۱
۲۸	مجارستان	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۲۸۱۹/۷
۲۹	مکزیک	نظام ریاستی	۱	۰	۹۷۰۳/۴
۳۰	نروژ	نظام پارلمانی	۰	۱	۱۰۱۵۶۳/۷
۳۱	نیورلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۳۹۵۰۵
۳۲	هلند	نظام پارلمانی	۰	۱	۴۹۴۷۴/۷
۳۳	یونان	نظام پارلمانی	۰	۱	۲۲۲۴۲/۷

## جدول ۴. همبستگی متغیر وابسته قدرت کنترل مجلس با متغیرهای مستقل

فرضیه‌های پژوهش	متغیرهای مستقل	ضریب متغیر مستقل	احتمال متغیر مستقل	نوع ارتباط	نتیجه آزمون
فرضیه فرعی ۱-۱	فاصله قدرت	-۰/۰۲۲۵	۰/۰۰۰	معکوس	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۱-۲	فردگرایی	۰/۱۶۰۰	۰/۰۰۰	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۱-۳	مردانه‌طبعی	۰/۰۶۹۹	۰/۰۰۱	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۱-۴	ابهام‌گریزی	۰/۱۳۴۸	۰/۰۰۱	مستقیم	پذیرش فرضیه

## جدول ۵. همبستگی متغیر وابسته شفافیت بودجه‌بندی با متغیرهای مستقل

فرضیه‌های پژوهش	متغیرهای مستقل	ضریب متغیر مستقل	احتمال متغیر مستقل	نوع ارتباط	نتیجه آزمون
فرضیه فرعی ۱-۲	فاصله قدرت	۰/۲۴۰۳	۰/۰۰۰	مستقیم	رد فرضیه
فرضیه فرعی ۲-۲	فردگرایی	۰/۱۷۸۹	۰/۰۰۰	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۲-۳	مردانه‌طبعی	۰/۰۸۸۳	۰/۰۰۰	مستقیم	پذیرش فرضیه
فرضیه فرعی ۲-۴	ابهام‌گریزی	-۰/۳۱۶۳	۰/۰۰۰	معکوس	رد فرضیه

## پیشنهاد‌های حاصل از نتایج پژوهش

- به هیئت‌های تدوین کننده استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف توصیه می‌شود در راستای تنظیم استانداردهای حسابداری نقش فرهنگ ملی را به عنوان عامل محیطی مهم در نظر بگیرند.
- به نهادهای قانون‌گذاری در بخش عمومی توصیه می‌شود جهت تنظیم قوانین مربوط به بودجه‌بندی در بخش عمومی نقش اثبات شده فرهنگ ملی کشور را به منظور تدوین قوانین مؤثر در نظر بگیرند.
- به سایر اشخاصی که در ارزیابی عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی دولت‌ها ذی‌نفع هستند، پیشنهاد می‌شود جهت ارتقا عملکرد و مسؤولیت پاسخگویی در بخش عمومی نقش فرهنگ ملی را به عنوان عاملی تعیین کننده در نظر داشته باشند.
- به نهادهای دولتی فعال پیشنهاد می‌شود جهت افزایش بهره‌وری و کارایی مخارج بخش عمومی فاصله قدرت را کاهش داده و فردگرایی، مردانه‌طبعی و ابهام‌گریزی را افزایش دهند.

## پیشنهادات برای تحقیقات آتی

- انجام پژوهش در زمینه اینکه آیا ابعاد فرهنگ ملی با کارایی مخارج عمومی در ارتباط است یا خیر. به طوری که شیوه‌های بودجه‌بندی قطعی با بهره‌وری و کارایی بیشتر مرتبط بوده و این بحث پذیرفته شده است که بر اساس این مطالعه ابعاد فرهنگی می‌تواند نقش مؤثری در این زمینه داشته باشد.
- شناسایی روابط بین شاخص‌های فرهنگی هافستد و ارزیابی تأثیر احتمالی این روابط بر شیوه‌های بودجه‌بندی در

## سطح بین‌المللی.

۳. بررسی ساختارهای درون‌قاره‌ای شاخص‌های فرهنگی و تأثیر احتمالی آن بر شیوه‌های بودجه‌بندی در سطح بین‌المللی.
  ۴. بررسی تأثیر مذهب بر ساختارهای فرهنگی جوامع و تأثیر نهایی آن بر شیوه‌های بودجه‌بندی در سطح بین‌المللی.
- لذا، پژوهش‌های آتی برای بررسی چنین ارتباطاتی، مشارکتی ارزشمند برای تعیین خط‌مشی عمومی کشورها در بودجه‌بندی و تکمیل پیشینه موجود خواهد بود.

## منابع

- رحیق‌اغصان، علی. (۱۳۸۴). *دانشنامه در علم و سیاست*. تهران: فرهنگ صبا.
- رضازاده، جواد. (۱۳۸۱). "رابطه فرهنگ با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان‌کاری)". *رساله دکتری*، دانشگاه علامه طباطبایی.
- سعیدی، پرویز. (۱۳۷۷). "لزوم کنترل بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی". *حسابدار*، ۱۳، ۵۴-۵۶.
- مدرس، احمد؛ دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۳۸۳). "رابطه فرهنگ و حسابداری". *دو ماهنامه حسابرس*، ۲۶ (۶)، ۳۴-۴۴.
- نوروش، ایرج؛ دیانتی‌دیلمی، زهرا. (۱۳۸۲). "بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۳)، ۳۰-۴۰.
- Aggarwal, R. & Goodell, J.W. (2014). "National cultural dimensions in finance and accounting scholarship: An important gap in the literatures?" *Journal. of Behavioral. and. Experimental.*

- Finance*, 1, 1-12.
- ALLEN, T. (2002). "Public accountability and government financial reporting", *Models. of. Public. Budgeting. and. Accounting.Reform*, 2(11).
  - Alt, J.E., Lassen, D.D. & Rose, S. (2006). "The causes of fiscal transparency: evidence from the US states". *IMF. Staff.papers*, 30-57.
  - Askary, S., Pounder, J. & Hassan, Y. (2008). "Influence of culture on accounting uniformity among Arabic nations. Education". *Business. and. Society:. Contemporary.Middle.Eastern. Issues*, 1, 145-154.
  - Chui, A.C., Titman, S. & Wei, K.J. (2010). "Individualism and momentum around the world". *The Journal of Finance*, 65(1), 361-392.
  - Cieslewicz, J.K. (2013). "Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS". *Critical.perspectives.on. accounting*, 25(6), 511-528.
  - Doupnik, T.S. & Salter, S.B. (1995). "External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development".
  - Doupnik, T.S. & Tsakumis, G.T. (2004). "A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research". *Journal. of.Accounting.Literature*, 23(1).
  - Eddie, I.A. (1991). "Asia-Pacific cultural values and accounting systems". *Asia. Pacific. Management. Accounting. Forum*, 16(3), 22-30.
  - Gray, S.J. & Vint, H.M. (1995). "The impact of culture on accounting disclosures: some international evidence". *Asia-Pacific. Journal. of. Accounting*, 2(1), 33-43.
  - Gray, S.J. (1988). "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally". *Abacus*, 24(1), 1-15.
  - Harrison, G.L. & McKinnon, J.L. (1986). "Culture and accounting change: A new perspective on corporate reporting regulation and accounting policy formulation". *Accounting,. Organizations. and. Society*, 11(3), 233-252.
  - Hofstede, G. (1980). *Culture's. Consequences:. International..Differences. in. Work-Related. Values..* Beverly Hills, CA: Sage Publications.
  - Hofstede, G. (1983). "Dimensions of national cultures in fifty countries and three regions". *Expiscations. in. cross. cultural.psychology*, 335-355.
  - Hofstede, G. (1983). "National cultures in four dimensions: A research-based theory of cultural differences among nations". *International. Studies. of. Management. & Organization*, 13(1/2), 46-74.
  - Hofstede, G. & Bond, M.H. (1988). "The Confucius connection: From cultural roots to economic growth". *Organizational.dynamics*, 16(4), 5-21.
  - Hofstede, G. (2001). "Culture's consequences: Comparing values, behaviors". *institutions.and.organizations. across.nations,..Sage*.
  - Hofstede G., Hofstede G.J. & Minkov, M. (2010). *Cultures.and.Organizations:. Software. of. the. Mind:. Intercultural. Cooperation. and. its. Importance. for. Survival. (3rd.ed)*. New York: McGraw Hill.
  - Hofstede, G. (2011). "Dimensionalizing cultures: The Hofstede model in context". *online.readings.in.psychology.and.culture*, 2(1), 8.
  - Kwok, C.C. & Tadesse, S. (2006). "National culture and financial systems". *Journal. of. International. Business.Studies*, 37(2), 227-247.
  - Li, J. & Harrison, J.R. (2008). "Corporate governance and national culture: a multi-country study". *The. International. Journal. of. Business. in. Society*, 8(5), 607-621.
  - Matheson, A. (2002). "Better public sector governance: the rationale for budgeting and accounting reform in Western nations". *OECD. Journal. on. Budgeting.(Supplement.1)*, 2, 37-49.
  - Matsumoto, D. & Juang, L. (2004). *Culture. and. Psychology. (3rd.ed)..* Belmont: Wadsworth/Thomson Learning.
  - Nobes, C.W. (1983). "A judgmental international classification of financial reporting practices". *Journal. of. Business. Finance.&Accounting*, 10(1), 1-19.
  - Nobes, C. (1998). "Towards a general

- model of the reasons for international differences in financial reporting". *Abacus*, 34(2), 162-187.
- Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD). (2002). "OECD Best Practices for Budget Transparency". *OECD. Journal. on. Budgeting*, 1(3), 7-14.
  - Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD). (2012). "OECD Budget Practices and Procedures Survey". [www.oecd.org/gov/budgeting/2012-Budgeting-survey.pdf](http://www.oecd.org/gov/budgeting/2012-Budgeting-survey.pdf).
  - Orij, R. (2010). "Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory". *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, 23(7), 868-889.
  - Perera, M.H.B. (1989). "Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting". *The international Journal of accounting*, 24(1), 42-56.
  - Perera, H., Cummings, L. & Chua, F. (2012). "Cultural relativity of accounting professionalism: evidence from New Zealand and Samoa". *Advances in Accounting*, 28(1), 138-146.
  - Pourjalali, H. & Meek. G. (1995). "Accounting and culture: The case of Iran". *Research in Accounting in Emerging Economies*, 3, 3-17.
  - Qi, Y. & Mensah, Y.M. (2011). "The Influence of National Culture on Government Budgeting Practices: An International Analysis". Available at. [SSRN.1913421](http://SSRN.1913421).
  - Rankin, F.W., Schwartz, S.T. & Young, R.A. (2008). "The effect of honesty and superior authority on budget proposals". *The Accounting Review*, 83(4), 1083-1099.
  - Salter, S.B. & Lewis, P.A. (2011). "Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data". *Advances in Accounting*, 27(1), 132-142.
  - Tsakumis, G.T. (2007). "The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules". *Abacus*, 43(1), 27-48.
  - Van Schaik, F. & Sanderson, I. (2009). "Presentation of budget information in financial statements: IPSAS 24".
  - Violet, W.J. (1983). "The development of international accounting standards: an anthropological perspective". *The International Journal of Accounting*, 18(2), 1-12.
  - Wehner, J. (2006). "Assessing the power of the purse: An index of legislative budget institutions". *Political studies*, 54(4), 767-785.
  - Wehner, J. (2011). "The case for congressional budgeting". *Public Administration Review*, 71(3), 349-351.
  - Zarzeski, M.T. (1996). "Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices". *Accounting horizons*, 10(1), 18.