

## ساختارهای دولت و حسابداری در شهرداری های بزرگ

### خلاصه

اکثر شهرهای ایالات متحده با روش های ( فرم های ) شهردار - شورا و یا شورا - مدیر دولت با حرکتی تدریجی به سمت شهرهای شورا - مدیر اداره می شوند . مدلسازی نظری نشان می دهد که روش شورا - مدیر کارآمدتر است چون مدیر شهر انگیزه های بیشتری برای افزایش عملکرد مالی و حسابداری نسبت به شهردار به عنوان مدیر اجرایی دارد . به هر حال ، دو عامل بسیار مهم برای مقایسه شهرداری ها وجود دارد ( مطرح شده است ) . از اواسط دهه ۱۹۸۰ ، قوانین ( مقررات ) دولت مرکزی و محلی سخت تر ( تشدید ) شد . ضمناً ( در عین حال ) شرایط اقتصادی به طور چشمگیری بهبود یافت . از این رو دو عامل مذکور برای ارزیابی شرایط مالی و حسابداری در شهرهای بزرگ ( کلان ) مناسب تر بودند . هدف این مقاله بررسی اهمیت ساختار دولت در زمینه میزان افشای حسابداری و شرایط اقتصادی براساس نمونه هایی از شهرهای بزرگ از اوایل دهه ۱۹۸۰ و اواسط دهه ۱۹۹۰ می باشد . یافته ها این نظریه که شهرهای مدیر شهری در واقع بیش از شهرهای شهردار - شورا براساس ابعاد مهم بررسی شده در آزمون های تک متغیری و چند متغیری عمل می نمایند ، را تأیید می کنند . شهرداری های بزرگ از ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ براساس متغیرهای مهم مالی و حسابداری تغییر نموده و پیشرفت کرده اند . شهرهای شورا - مدیر برای افشای موارد حسابداری در هر دو دوره زمانی برتر از شهرهای شهردار - شورا هستند . وضعیت ( شرایط ) اقتصادی شهرهای شورا - مدیر در ۱۹۸۳ بسیار عالی بود ، اما اسناد مربوط به سال ۱۹۹۶ نابسامان ( ترکیبی ) بودند .

مقدمه

اکثر شهرهای آمریکا به روش های شورا - مدیر (۴۸/۳٪) و شهردار - شورا (MC) (۴۳/۷٪) دولت شهرداری اداره می شوند. در دو دهه اخیر حرکت از روش شهردار - شورا به سمت شورا - مدیر (C-M) بوده که به طور متوسط ۶۳ شهر در یک سال از روش C-M استفاده می کرده اند. این امر نشان می دهد که روش C-M بر طبق دلایل مالی و یا سیاسی از امتیاز بیشتری برخوردار است. (ممتاز است) (ICMA، ۲۰۰۰). آیا شهرهای C-M حقیقتاً براساس نتایج مالی و حسابداری ممتاز و برجسته پایه ریزی شده اند؟

هدف مقاله فعلی بررسی و مقایسه عملکرد نسبی دولت شرکتی (C-M) در مقابل (C-M) مورد استفاده شهرداری های بزرگ است. آزمون های تک متغیری و چند متغیری در طی دو دوره حسابداری، پایان سال های مالی ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ برگزار شده اند. دوره اول قبل از وضع قوانین (مقررات) سخت فدرال و تأسیس هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) بود. شرایط اقتصادی شهرهای بزرگ در این دوره نسبتاً ضعیف (نامساعد) بود. دوره بعدی یک دهه بعد از تصویب قانون حسابداری ساده و تشکیل GASB بود. شرایط اقتصادی شهرهای بزرگ در این دوره بهبود یافت. دو شاخص عملکردی مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل عبارتند از: ۱- میزان افشای حسابداری و ۲- وضعیت مالی بر طبق پیش بینی ها، شهرهای C-M در هر دو دوره براساس انگیزه های مربوط به مدیریت حرفه ای بیش از شهرهای M-C عمل می کنند.

در مرحله اول ایوانز و پاتون (۱۹۸۳)، مقاله حسابداری فرضی ارائه نمودند. مبنی (دال) بر اینکه مدیریت حسابداری مربوط به C-M افشای حسابداری و مشخصات مالی بهتری را براساس انگیزه های علامت دهی و نظریه نمایندگی ارائه می نماید. همچنین مدارک نظری و عملی برتری دریافتی ساختار دولت C-M را نشان می دهد. می توان این نوع دریافت را براساس داده های دهه ۱۹۸۰ یا ۱۹۹۰ و یا هر دو دهه اثبات نمود؟ (نشان داد؟) دو دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ دوران وقفه (شکست، رکود) اقتصادی و نابسامانی های مالی برای شهرداری ها بود. حسابداری ضعیف (نامساعد) و کیفیت حسابرسی و تنش مالی (فشار) افزایش یافت. در نتیجه، قوانین (مقررات) حسابداری و حسابرسی رسمیت یافت. قوانین (مقررات) جدید برای چندین سال به اجرا درآمدند و همزمان با آن شرایط اقتصادی به طور اساسی بهبود یافت. بنابراین، طبق پیش بینی ها اصلاحاتی در نتایج مالی و حسابداری براساس قوانین (مقررات) دقیق تر و ثبات مالی در حکومت محلی (استاندارد) به وجود آمد. مشخص نشده که ساختار دولتی تا چه حدی (میزان) به شرایط مالی و حسابداری و اصلاحات قانونی و اقتصادی در اوایل دهه ۱۹۸۰ بستگی دارد.

ایوانز و پاتون (۱۹۸۳، ۱۹۸۷) مدرکی دال بر تفاوت های شهرداری در حسابداری بر اساس ساختار دولتی ارائه نمودند. شهرهای C-M به احتمال زیاد دارای گواهی تطبیق (گواهی ابراز لیاقت فعلی) بودند، چون مدیر شهر (CM) یک مدیر حرفه ای بود که انگیزه هایی برای حذف صلاحیت داشت. برتری اساسی حسابداری شهرهای C-M به وسیله چند تحقیق و با استفاده از داده های شهرداری از ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ تأیید شده بود (به اثبات رسیده بود). برای مثال به تحقیقات کوپلی (۱۹۹۱) و گروکس و شیلدز (۱۹۹۳) رجوع نمایید.

در طی دو دهه گذشته، چند شاخص، تغییرات ساختاری اساسی را در شهرهای آمریکا نشان می دهند. برای مثال، شهرهای بزرگ در سال ۱۹۹۶ در مقایسه با شهرها در سال ۱۹۸۳، از گزارشات مشروط حسابداری، درجه بندی اوراق قرضه بالاتر و گواهی های بیشتر برخوردارند (کلاند و گروکس، ۲۰۰۰، صفحه ۲۷۶) و علت آن افزایش قوانین (مقررات) حسابداری و مالی و بهبود شرایط اقتصادی می باشد. بنابراین، اهمیت ساختار دولتی شهرداری در این تحول و دگرگونی مشخص نیست. هدف تحقیق فعلی تجزیه و تحلیل این اختلافات (تفاوت ها) است. مدلسازی نظری براساس دو سناریوی احتمالی پایه ریزی شده: ۱) شهرهای C-M به علت اهمیت مدیریت حرفه ای در تمام ابعاد و بیش از شهرهای M-C عمل می کند؛ یا ۲) میان دو ساختار دولتی تا اواسط دهه ۱۹۹۰ از نظر نتیجه تفاوتی وجود ندارد. چون ترکیب قوانین و (مقررات) و شرایط اقتصادی قوی عوامل مهمی در موفقیت مالی به شمار می روند. فرضیه های ارائه شده در این مقاله نشان می دهند که تغییرات قانونی و شرایط اقتصادی بهبود یافته (اصلاح شده) برای میزان افشای حسابداری و وضعیت مالی، مطابق با سناریوی دوم تسلط دارد.

آزمایش تجربی ابتدا براساس تجزیه و تحلیل توصیفی و تک متغیری عوامل (ضرایب) مهم حسابداری، حسابرسی و مالی شهرهایی با بیش از ۱۰۰۰۰۰ نفر جمعیت، با استفاده از یک طرح زوج همتا (جور) برای سال های ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ پایه گذاری شده است.

سپس مدل های چند متغیری با استفاده از OLS و رگرسیون منطقی به مقایسه آماری دو ساختار دولت متعلق به هر دو دوره حسابداری پرداختند. مدل نخست میزان (سطح) افشای شهرها را بررسی می کند. نخستین تجزیه و تحلیل تجربی از گواهی ابراز لیاقت (CA) به عنوان معیار

میزان افشا استفاده می نماید. ساختار دولتی شرکت به همراه مجموعه ای از متغیرهای کنترل به عنوان یک متغیر مستقل مورد استفاده قرار گرفته است. دومین تجزیه و تحلیل تجربی برای اندازه گیری میزان افشاء از فهرست موارد افشاء ( شاخص افشاء ) استفاده می کند ( براساس CA ، نظریه حسابرسی و ۶ مؤسسه بزرگ حسابرسی ). نتایج به دست آمده برتری شهرهای C-M به شهرهای M-C از نظر میزان افشاء در هر دوره را کاملاً تأیید می کنند. مدل دوم با استفاده از تغییر پذیری مالی به بررسی وضعیت مالی می پردازد. ( وجوه کلی صاحبان سهام توسط در آمد وجوه عمومی تقسیم می شود ) نتایج برتری شهرهای C-M در سال ۱۹۸۳ را نشان می دهد ولی نتایج ۱۹۹۶ مبهم و نامشخص هستند. در کل نتایج نشان می دهند که ساختار دولتی C-M از نظر ابعاد مهم مالی و حسابداری بر ساختار M-C برتری دارند.

بقیه مقاله به شرح زیر سازماندهی شده است. بخش ۲ اطلاعاتی در مورد سوابق موجود ارائه می نماید و بخش ۳ شامل یک بررسی موضوعی می شود. ایجاد و توسعه مدل در بخش ۳ ارائه شده، در حالی که بخش ۵ نمونه ارائه شده را به طور مفصل شرح می دهد. نتایج در بخش ۶ ارائه شده اند و بخش ۷ نتیجه گیری تحقیق است ( تحقیق به پایان می رسد ). در بخش ۱-۲ تفاوت های میان ساختارهای چانشینی دولت مانند منافع دریافتی و برگشت حقوق گمرکی آنها مورد بررسی قرار می گیرد و بخش ۲-۲ به بررسی تاریخچه ( سابقه ) مالی و حسابداری شهرها از سال ۱۹۷۵ زمانی که نیویورک سیتی در شرف انحلال ( ورشکستگی ) مالی قرار داشت، می پردازد.

۱-۲ ساختار دولت در شهرداری ها

از نظر تاریخی، روش M-C دولت در شهرهای ایالات متحده بسیار متداول است. شورای شهر، شعبه قانونی منتخب شهر محسوب می شود. وظایف اولیه عبارتند از بکارگیری بودجه عملیاتی سالانه، تصویب آیین نامه ها یا قطعنامه های ضروری، ارائه سیاست عمومی اساسی و طرح های آتی برای شهر، و بررسی عملکرد شعبه اجرایی، شهردار در این سیستم مدیر اجرایی است و معمولاً به عنوان شهردار انتخاب می شود، گاهی شهردار می تواند عضو شورای شهر باشد که با رأی شورای شهر انتخاب شده است. شهردار شهر را بر مبنای رویدادهای روزمره اداره می کند (و سطح مسئولیت (تعهد) تغییر پذیر است) شهردار مسئول تأمین بودجه و به کارگیری (اجرای) بودجه تصویبی توسط شورا، استخدام و اخراج رؤسای بخش و (معمولاً به طور غیر مستقیم) کارکنان اداری (ICMA، ۲۰۰۰) می باشد. روش M-C در تصویر ۱ به طور خلاصه مشخص شده است.

روش C-M که برگرفته از حرکت اصلاحی در طی مقرن بیستم، روش جدیدتری است. استانتون در ایالت ویرجینیا اولین شهری بوده که در سال ۱۹۰۸ از این روش استفاده کرده است. دایتون اوهایو اولین شهر بزرگی (کلان شهری) بود که در سال ۱۹۱۴ از روش فوق استفاده کرد. تعمیم به کارگیری (پذیرش) مستلزم یک اساسنامه، یا اجازه آیین نامه محلی یا قوانین دولتی برای این روش دولت است. (ICMA، ۲۰۰۰).

شورا در این سیستم شعبه قانونی منتخب رأی دهندگان را حفظ می کند. شورای شهر CM را استخدام و به میل خود آن را اداره می نماید. شهر شهردار یا رئیس شورایی دارد که توسط شورا یا رأی دهندگان انتخاب شده است. معمولاً شهردار رئیس شورا بوده و به عنوان رئیس سیاسی



شهر وظایفی تشریفاتی (رسمی) بر عهده دارد. شهردار در CM و غیر آن، یک مدیر اجرایی با مسئولیت های (تعهدات) روزمره می باشد. او مسئول تأمین بودجه و استفاده از بودجه تصویب شده توسط شورای شهر و استخدام و اخراج تعمیمات شعبه اجرایی است. علاوه بر این مدیر به عنوان مشاور به شورا در جهت انجام وظایف قانونی شان کمک می کند (ICMA، ۲۰۰۰) روش C-M در تصویر ۲ به طور خلاصه نشان داده شده است.

نقش شورای شهر در هر دو ساختار یکسان است و به عنوان عضو قانونی شهرداری عمل می کند. تفاوت اصلی این است که شهردار مدیر اجرایی ارشد (CEO) در روش M-C محسوب می شود، در حالیکه در روش C-M مدیر شهر (CM) مدیر اجرایی ارشد (CEO) می باشد. در مورد اول CEO یک سیاستمدار، ولی در مورد دوم یک مدیر حرفه ای است. در نتیجه، بر طبق پیش بینی ها ساختار انگیزشی (تشویقی) CEO برای ساختارهای دولتی کاملاً متفاوت می باشد.

## ۲-۲ تجزیه و تحلیل مالی و حسابداری شهرداری - ۱۹۷۵ تا ۱۹۹۶

حسابداری شهرداری تا هنگام بحران مالی نیویورک سیتی در سال ۱۹۷۵ موضوعی نسبتاً فراموش شده به شمار می رفت (گروکس، ۱۹۹۵) و رشکستگی نزدیک بزرگترین شهر کشور و بودجه بی اعتبار و روش های حسابداری به بررسی دقیق و تحقیق در مورد امور مالی (منابع مالی) شهرداری و جلسات عمومی در کنگره انجامید. در مرحله اول، اصول عمومی پذیرفته شده در حسابداری (GAAP) از طریق گزارشگری حسابداری دولتی، حسابرسی و مالی (شورای ملی

حسابداری دولتی (۱۹۶۸) مطرح شدند و حسابرسی های شهرداری در میان دولت های محلی تا حدودی عادی بودند .

شهر نیویورک روشهای حسابداری مبتنی بر شرایط لازم ایالتی را پایه گذاری نمود و حسابرسی نشد . روش های حسابداری از شناخت در آمد تهاجمی استفاده و مخارج را شناسایی کردند ، و بدهی های مهمی مانند تعهدات بازنشستگی را تشخیص ندادند ( گروکس و ظوری ، ۱۹۸۰ ، صفحات ۲۵-۲۶ . برخی از تحقیقات بعدی و جلسات کنگره ای نشان می داد که این مشکلات ( مسائل ) در شهر نیویورک به شهرت گسترش یافته است . مشکلات اساسی حسابداری عبارت بودند از :

گزارشگری ناقص ( نادرست ) ملی ، عدم رعایت مقررات توسط GAAP و بسیاری از دولت هایی که حسابرسی نشده بودند . مشکلات اقتصادی در این زمان افزایش یافته و بعضی از شهرها فشار مالی زیادی را متحمل شدند . ( ارنست و وینی ، ۱۹۷۹ ) برای مثال ، کلوند در پرداخت بدهی های اصلی ناتوان بود و برای ایجاد یک سیستم حسابداری معتبر ( مطمئن ) با مشکل مواجه گردید ( گروکس و فلوری ، ۱۹۸۰ ، صفحه ۲۵ ) . دو پیامد مهم شکست ( سقوط ) نیویورک سیتی عبارتند از : (۱) جلسات کنگره ای که باعث ایجاد شرایط لازم و سخت حسابرسی برای دولت های مرکزی و محلی می شوند . (۲) حرفه حسابداری استانداردهای حسابداری بهتر و ساختار بهبود یافته ( اصلاح شده ) ای را برای تعیین استاندارد ارائه می نماید ( فریمان و شولدرز ، ۱۹۹۹ ، صفحه ۶۰ ) .



در آغاز سال ۱۹۷۹، شورای ملی حسابداری دولتی (NCGA) بیانیه هایی را برای بهبود (اصلاح) استانداردهای گزارشگری مالی و ارائه گزارش جامع تر سالانه و تا حدی «کمک کاربر» به تصویب رساند (منتشر نمود) (گزارش کامل سالانه که گزارش مالی جامع سالانه یا CAFA نامیده می شود) GASB در سال ۱۹۸۴ زیر نظر بنیاد حسابداری ملی (FAF) با ساختاری شبیه به هیأت تدوین استاندارد های حسابداری مالی تأسیس شده بود. GASB براساس چارچوب بیانیه های NCGA طراحی شد و علاوه بر تفسیرها و بولتن های فنی و بیانیه های NCGA طراحی شد و علاوه بر تفسیرها و بولتن های فنی و بیانیه های مفهومی تا پایان سال ۲۰۰۱، ۳۸ بیانیه GASB به تصویب رسید. GASB مفهوم GAAP دولتی را معتبرتر و صحیح تر ارائه نموده است (تعریف کرده است) فریمان و شولدرز، ۱۹۹۹، صفحات ۱۱ تا ۱۶).

دولت فدرال برنامه های بی شماری برای تأمین مالی پروژه ها از طریق دولت های مرکزی و محلی دارد. در نتیجه دولت های محلی سالانه دهها میلیارد دلار از کمک های بلاعوض (داخلی) دولتی را دریافت می کنند. دولت فدرال سعی دارد تا کنترل مالی و قانونی طریقه استفاده از پول را حفظ نماید. در مرحله اول اصلاحیه های کمک مالی مرکزی و محلی در سال ۱۹۷۹ (که تسهیم عواید را اصلاح نمودند)، دولت های محلی با توجه به حسابرسی مالی به تصویب رسیدند (گروکس و دان، ۱۹۸۲، صفحات ۴۹-۵۰). (ACF در این شیوه فقط برای دولت هایی به کار می رود که ۲۵۰۰۰ دلار از سپرده بانک های تجاری یا بیشتر دریافت می کنند و هر سه سال یکبار به حسابرسی نیاز دارند).

دیوان محاسبات (GAO) و دایره مدیریت و بودجه (OMB) شرایط لازم (الزامات) (نیازهای) مختلف حسابرسی فدرال را به وجود آوردند. شرایط (الزامات، نیازها) موجود با تصویب قانون حسابرسی ساده ۱۹۸۴ به تصویب رسیدند. با این شرایط فدرالی جدید، حسابرسی دولتی نسبت به حسابرسی تجاری سخت تر و دقیق تر گردید. شرایط کنترل داخلی اضافی به اوج رسید و گزارشات حسابرسی اضافی تصویب شد (مانند: کنترل داخلی و رعایت مقررات مربوط به قوانین و مقررات فدرال). در ضمن نمایندگان ایالتی و فدرالی متعددی حق (اختیار) بررسی یادداشت های حسابداری و حسابرسی (کاربرگ های حسابرسی) حسابداری را داشتند و می توانستند حسابرسی های غیر استاندارد را به هیأت های حسابداری ایالتی (مرکزی) گزارش کنند (ارجاع دهند، برگردانند). (فریمان و شولدرز، ۱۹۹۹، صفحات ۸۰۷-۸۱۰). در این «دوره نخست» از حدود سال ۱۹۷۵ تا اواسط دهه ۱۹۸۰، شهرداری ها مشکلات مالی عظیمی در ارتباط با «رکود اقتصادی همراه با تورم» داشتند، دوره تورم بالا با نرخ های بهره سنگین همراه بود و بارکود (کسروی) مشخص گردید. به طور همزمان، شهرها در پی یافتن با شرایط (نیازهای) جدید حسابداری و حسابرسی بودند. GAO تحقیقاتی را بر اساس بررسی های کاربرگ های حسابرسی دولتی GAO منتشر نمود (مدیر کل حسابداری ایالات متحده، ۱۹۸۶) و درصد بالایی از حسابرسی های دولت را SWO استاندارد یافت. دیاس و گروکس (۱۹۹۲، صفحه ۴۷۳) دریافتند که بخش عمده ای از بررسی های کاربرگ disteict های دانشگاه تگزاس غیر استاندارد بوده و بیش از ۱۵٪ بررسی ها را برای اقدام اصلاحی یا جزایی احتمالی به هیأت حسابداری رسمی ایالت تگزاس ارجاع دادند.

به طور کل اقتصاد ایالات متحده از اوایل دهه ۱۹۸۰ سیر صعودی داشت و از اوایل دهه ۱۹۹۰ رونق یافت. شهرداری ها در ابتدا به خاطر درآمدهای فزاینده، ذینفع بوده اند انتظار می رود که شهرها به علت رفاه (رونق) اقتصادی، در ابعاد قابلیت سوددهی مالی و به علت الزامات (نیازهای) مهم قانونی در اقدامات و گزارشگری حسابداری و حسابرسی پیشرفت داشته باشند (اصلاحاتی انجام داده باشند).

### ۳- بررسی مقالات (مطبوعات)

در اوایل دهه ۱۹۸۰، تحقیقات تجربی دولتی برای حسابداری به مرکز توجه مهمی بدل شدند. والاس (۱۹۸۱)، ویلسون و هوارد (۱۹۸۲)، لینگرام و کپلند (۱۹۸۲) و سایرین بازار اوراق قرضه شهرداری ها را مورد بررسی قرار دادند. عوامل حسابداری برای توضیح (روشن کرگ) خطر ناتوانی در پرداخت در قیمت گذاری (یا نرخ های بهره) سهام منتشر شده شهرداری مورد استفاده قرار گرفتند. به طور کل، متغیرهای حسابداری تا حدودی بر هزینه بهره خالص یا دیگر معیار (اندازه) خطر ناتوانی در پرداخت تأثیر گذار بودند. اصولاً می توان این گونه توضیح داد که تکنیک های حسابداری و حسابرسی بهبود یافته (اصلاح شده) با کاهش خطر و در نتیجه نرخ های بهره پایین تر در ارتباط هستند.

ایوانز و پاتن (۱۹۸۳) از چارچوب نمایندگی و علامت دهی برای پیش بینی مشارکت و همکاری در گواهی تطبیق (گواهی ابراز لیاقت فعلی یا CA) انجمن مدیران مالی شهرداری ها (MFOA)، انجمن مدیران مالی دولت فعلی یا GFOA) استفاده کردند. وجود CM یک عامل توضیحی

مهم به شمار می رفت . با این تصور که CM از طریق مشارکت در برنامه CA به طور مستقیم و غیر مستقیم منافی ( سود ) به دست می آورد ( ایوانز و پاتن ، ۱۹۸۳ ، صفحه ۱۵۱ ) .

برای دریافت CA ، گروه GFOA ( هنگام ارائه مقاله ایوانز و پاتن این گروه یک گروه MFOA بود ) به بررسی گزارش های مالی دولت برای رعایت قوانین GAAP و سایر الزامات ( نیازها ) پرداخت . مشارکت به صورت داوطلبانه بود و امکان داشت شرکت کنندگان بازنده ( ضرر کننده ) ( عدم دریافت گواهی ) یا برنده ( سود کننده ) ( دریافت CA ) باشند .

در مدل نظری ایوانز و پاتن ، وجود CA نشانه صلاحیت ( ارزش ) اجرایی بود . افشای مالی بهتر ، رتبه بندی های بالاتر اوراق قرضه ، بهره اوراق قرضه کم و شناسایی مناسب . CM از پیامدهای دریافت CA به شمار می روند . CM نماینده شهر است . مدیریت با صلاحیت ( با ارزش ) به نفع شهر و به طور غیر مستقیم به نفع CM است ( و سایر مدیران ) . CA به عنوان عمل ( انجام ) شخص CM مورد توجه قرار میگیرد که بازار کار را به طور مناسب ( مساعد ) نشان می دهد . ( ایوانز و پاتن ، ۱۹۸۳ ، صفحه ۱۵۸ ) .

CM با اشتیاق برای شغلی با پرداخت ( حقوق ) بالاتر در شهر بزرگ انگیزه هایی برای دریافت CA برای شهرداری محلی دارد .

ایوانز و پاتن ( ۱۹۸۳ ) با استفاده از یک مدل احتمالی با مشارکت CA به عنوان متغیر وابسته ( غیر مستقل ) ، تئوری ( نظریه ) شان را عملاً مورد آزمایش قرار دادند .

نمونه شامل ۱۰۳۲ شهر با جمعیتی بالغ بر ۲۵۰۰۰ نفر می شد که در طی سال های ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ مورد اندازه گیری ( ارزیابی ) قرار گرفت . سه گروه ( طبقه ) عبارت بودند از ۱۹۳ برنده CA ۷۹

بازنده CA و ۷۶۳ غیر شرکت کننده. نتایج احتمال نشان داد که شرکت کنندگان CA احتمالاً دارای CM بوده و تعداد آنها نسبتاً بیشتر بوده و مسئولین شهرداری فعال تری داشته اند ( صفحه ۱۶۸). همچنین نقش CM در تصمیم گیری مشارکت CA مهم بود. ایوانز و پاتن (۱۹۸۷) تجزیه و تحلیل خود را در طی دوره مالی با مدلسازی ثوری و توسعه مدل های تجربی بسط دادند. داده های اضافی به وسیله ارزیابی و بررسی به مدیران ارشد مالی شهرداری ها ارائه گردید. اطلاعات به سالهای ۱۹۸۱ تا ۱۹۸۴ مربوط می شد. نقش CM در این تجزیه و تحلیل تغییری نکرد و نتایج یکسان بود. با وجود اینکه روش دولت (M-C در مقابل C-M) در نمونه کل اهمیت داشت اما در شهرهایی که جمعیت آنها بین ۲۵۰۰۰ تا ۶۰۰۰۰ نفر بود اهمیت چندانی نداشت.

در چندین تحقیق و بررسی دولتی از دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰، C-M به عنوان متغیر مستقلی برای نمونه های متعدد به حساب می آمد. به طور کل، C-M متغیری مهم در زمینه های مختلف محسوب می شود. مورگان و پلیسرو (۱۹۸۰) به بررسی رابطه میان سیاست و ساختار دولت برای تعیین مالیات و هزینه پرداختند. آنها مدرکی ارائه کردند مبنی بر اینکه شهرهای «اصلاح شده» (با ساختار دولتی C-M) نرخ های مالیاتی و هزینه کمتری داشتند.

گروس و همکارانش (۱۹۸۶) کارمندان ارشد شش شهر تگزاس را برای اندازه گیری تأثیر قرار دادند. CM بیشترین قدرت عمودی را نسبت به شورای شهر و رؤسای بخش در زمینه تعیین میزان بودجه نهایی برای تمام طبقات شهری و تعیین اهداف تمام شهرها به جز شهرهای کوچک داراست (شورای شهر در شهرهای کوچک بیشترین قدرت را دارد) در نتیجه، رؤسای بخش برای اجرای

بودجه قدرت برتر هستند. در مورد شهرهای M-C هیچگونه تجزیه و تحلیلی صورت نگرفته است.

اینگرام و دی جانگ (۱۹۸۷) فهرست های موارد افشای حسابداری را برای بررسی عوامل مربوط به میزان (سطوح) افشاء ارائه نمودند. بر مبنای یک چار چوب نمایندگی، انتظار می رود که ساختارهای دولتی C-M تأثیر مثبتی بر میزان افشا در ارتباط با مدیریت حرفه ای داشته باشند. متغیر ظاهری دولت بر طبق پیش بینی ها منفی (میزان افشاء کمتری را برای روش M-C دولت نشان می دهد) و مهم (مؤثر) است.

کوپلی (۱۹۹۱) روش های افشاء شهرداری ها را با کیفیت حسابرسی مقایسه نمود. ۲۶۲ شهر با جمعیت بیش از ۲۵۰۰۰ نفر از ۱۹۸۴ مورد ارزیابی قرار گرفت و فهرست موارد افشاء به عنوان جایگزین (نماینده) برای کیفیت افشاء به کار برده شد. میزان افشاء بالاتر به هشت مؤسسه بزرگ حسابرسی (به عنوان معیار کیفیت حسابرسی به کار می رود) و شهرهای دارای ساختار دولتی C-M مربوط می شود.

مایپر و همکارانش (۱۹۹۱) تفاوت میان بودجه و مخارج واقعی و مازاد / کسری (اشتباهات بودجه نامیده شده) را به دقت بررسی نمودند. به عقیده آنها بودجه های C-M دقیق تر هستند. بودجه ای که به معیار عملکرد تکیه کرد، در حالی که روش M-C برآوردهای فراوان بودجه را شامل می شود (ارائه یک زیر سازی اضافی برای خدمات دولتی بیشتر) با استفاده از نمونه شهرهای بزرگ از اواسط دهه ۱۹۸۰، روش دولت مؤثر و مهم شد. شهرهای C-M اشتباهات بودجه ای بیشتری داشتند که به تهیه بودجه محافظه کارانه (محتاطانه) مربوط می شد، یعنی



، تخصیص اعتبارات در شهرهای C-M بیشتر از مخارج واقعی بوده و مازاد های نسبی نیز بیشتر بودند .

گروکس و شیلدز (۱۹۹۳) از نمونه انحصاری انتخابی عمومی که گنزالس و میهای (۱۹۹۳) برای اندازه گیری میزان بازده دولت ارائه کرده اند ، استفاده نمودند ( بر مبنای مخارج ) . در بررسی شهرهای صد هزار نفری ( با جمعیت ۱۰۰۰۰۰ نفر ) با استفاده از داده های C-M با CA ترکیب شده و متغیرهای ظاهری ترکیبی را به وجود آورده است : در مقایسه با شهرهای M-C بدون CAS ، هر سه ترکیب دیگر ( M-C با CA ، C-M بدون CA و C-M با CA ) منفی و مؤثر بودند . این امر نشان می دهد که میزان ( سطح ) هزینه در تمام موارد کاهش یافته و این بیانگر اثر کنترل است . طبق اظهارات ، « نتایج نشان می دهد که CM مانند رابطه مؤثری میان بوروکراسی و مسئولین منتخب عمل می کند . CA ابراز نظارتی مفیدی است . » گروکس و شیلدز ، ۱۹۹۳ ، صفحه ۲۵۵ )

چند تحقیق به تجزیه و تحلیل حق الزحمه های حسابرسی و سایر معیارهای حسابرسی بر مبنای مدل های اقتصادی حسابرسی پرداخته اند . بعضی از این تحقیقات C-M را به عنوان یک متغیر مستقل در نظر گرفته اند . برای مثال ، وارد و همکارانش (۱۹۹۴) حق الزحمه های حسابرسی مربوط به ۱۷۱ شهر میشیگان در سال ۱۹۸۸ را مورد بررسی قرار دادند . حق الزحمه های حسابرسی در شهرهایی که ساختار C-M دارند بسیار پایین است ، احتمالاً به این علت که شهرهای C-M سیستم های کنترل بهتری در اختیار دارند .

۴- توسعه مدل



در ساختار دولتی M-C، شهردار مانند CEO (مقام اجرایی ارشد) عمل می کند. شهردار توسط رأی دهندگان انتخاب شده نماینده مستقیم شهروندان (مردم) است. به نظر می رسد که انگیزه اولیه شهردار بعنوان مسئول منتخب انتخاب مجدد باشد. در نتیجه، انتظار می رود که شهردار بر انگیزه های سیاسی تمرکز نماید. CM نماینده مستقیم شورای شهر و نماینده غیر مستقیم رأی دهندگان است. (مایپر و همکارانش، ۱۹۹۱) در ایوانز و پاتن (۱۹۸۳-۱۹۸۷)، CM را به عنوان یک مدیر حرفه ای تلقی کرده اند که توسط شورای شهر استخدام و به خواست آنها عمل می کند. CM در پی نشان دادن صلاحیت به شورای شهر و همکاران منطقه ای و ملی است.

در هنگام مدلسازی تفاوت های مورد نظر میان دو ساختار دولتی، عوامل نمایندگی و علامت دهی مشخص هستند. ساختار C-M روابط مدیر - نماینده مشخصی دارد که CM نماینده شورای شهر است (سلدن و همکاران، ۱۹۹۹). این ساختار به ساختار مالی قوی بدون فشار مالی و مالیات هایی نسبتاً پایین و میزان بدهی کم، حسابرسی بدون مشکل و گزارشات مالی مربوط می شود که گزارشگری کاملی را به شیوه ای با ارزش نشان می دهد. ساختار دولتی M-C به تمرکز بر مشخصات سیاسی به جای مشخصات مالی بستگی دارد، مانند مطابقت یافتن با شرایط بهره های ویژه مهم. بنابراین، انگیزه های مشخصی برای دستیابی به ساختار مالی قوی وجود دارد. با این تصور که انگیزه های ساختار دولتی، مسلط تر هستند (یعنی عوامل قانونی و شرایط اقتصادی از اهمیت نسبتاً کمی برخوردارند)، باید میان شاخصه های مهم برتری مالی و حسابداری تفاوت های چشمگیری وجود داشته باشد.

#### ۴-۱ فرضیه ساختار دولتی

فرضیه رسمی در مقایسه ساختارهای دولتی به دو بخش تقسیم شده:

H1a: شهرهای C-M در مقایسه با شهرهای M-C میزان افشاء حسابداری فوق العاده ای دارند.

H2b: شهرهای C-M در مقایسه با شهرهای M-C شرایط مالی فوق العاده ای در دارند. نقش

دولت (GOV) با دو مدل اندازه گیری خواهد شد. اولین مدل میزان افشاء حسابداری و دومین

مدل وضعیت مالی است. میزان افشاء حسابداری درجه ای (میزان) که اطلاعات مالی کامل و

مطابق با GAAP (اصول عمومی پذیرفته شده در حسابداری) را نشان می دهد. این مسئله افشاء

کامل و شفافیت نسبی مالی را تضمین می کند.

دو ارزش باز خرید تجربی، میزان افشاء را اندازه گیری می کنند. نخستین جایگزین (نماینده)

افشاء CA است. در آغاز مقاله ایوانز و پاتن (۱۹۸۳-۱۹۸۷)، CA معیار عادی افشاء در

حسابداری محسوب می شود. CA شناختی را برای گزارشات مالی ارائه می نماید. که با الزامات

(نیازهای) GFOA را مطابقت دارد. به نظر می رسد که انگیزه های CM برای جستجوی CA

در نشان دادن صلاحیت حرفه ای بیشتر از یک شهردار است (ایوانز و پاتن، ۱۹۸۳، ۱۹۸۷) CA

می تواند شورای شهر و سایر رهبران جامعه و همکاران حرفه ای در دیگر شهرها را نشان دهد. این

شناخت باعث پرداخت (حقوق) فزاینده و سایر منافع (سود) علاوه بر فرصت های شغلی آتی در

دیگر شهرها برای جبران بیشتر می شود.

مدل دوم یک فهرست موارد افشاء (DI) بر مبنای سه عامل می باشد: (۱) CA (۲) شش مؤسسه

بزرگ حسابرسی (BIG6) و (۳) اظهار نظر مقبول حسابرسی (OPIN) بنابراین، شهرداری

امتیازی از صفر تا سه دریافت می کند. شش مؤسسه بزرگ حسابرسی (در اوایل دهه ۱۹۸۰ هشت مؤسسه بزرگ حسابرسی) باید کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به شش مؤسسه کوچک حسابرسی داشته باشند. به عقیده گروکس و شیلدز (۱۹۹۳)، شهردار به عنوان CEO انگیزه های سیاسی برای پنهان کردن شرایط مالی دارد و باید شش مؤسسه کوچک حسابرسی (با کیفیت پایین) را برگزیند، چون به احتمال زیاد مشکلات مالی و حسابداری را پنهان خواهد نمود. یک اظهار نظر مقبول حسابرسی پیش بینی شده است، از سوی دیگر، یک اظهار نظر مشروط حسابرسی «نامناسب» که مطابقت صورت های مالی با GAAP را نشان می دهد (هماهنگ هستند) (مکلاند و گروکس، ۲۰۰۰)

CM باید توجه ویژه ای به قابلیت سود دهی مالی شهر داشته باشد که به نفع شهرداری که مایل به صرف هزینه برای حمایت سیاسی بوده، نیست. قابلیت سوددهی مالی (FV) که به عنوان نسبت حق صاحبان سهام تقسیم شده توسط درآمدهای وجوه کل تعریف می شود، به صورت جایگزین (نماینده) تجربی برای وضعیت مالی به کار می رود (مکلاند و گروکس، ۲۰۰۲) داشتن حقوق مالکیت نسبی در حساب مستقل وجوه عمومی نشانه امنیت مالی است که تقریباً شبیه سود انباشته برای شرکت تجاری می باشد. ساختار C-M باید زیر سازی مالی (در این جا مانند نسبت بالای حقوق صاحبان سهام به جمع بدهی ها اندازه گیری می شود) مربوط به مدیریت مالی اصلاح شده (بهبود یافته) را حفظ نماید.

مدل ها برای آزمایش و بررسی عملکرد ساختار دولتی در جدول ۱ ارائه شده اند. متغیرهای وابسته در بالا توضیح داده شده اند. GOV متغیر مستقل بهره در هر مدل است. بقیه متغیرهای مستقل

متغیرهای کنترل هستند که عوامل مؤثر در میزان افشاء حسابداری و وضعیت مالی را نشان می دهند . جایگزین ( نماینده ) نظری برای افشاء و وضعیت مالی یکسان است ، در حالی که ارزش های تجربی تا حدی متفاوتند .

تجزیه و تحلیل شامل دو عامل اقتصادی و آمارگیری می شود . جامعه آماری (POP) تعداد شهرداری ها را اندازه گیری می کند . همزمان با افزایش تعداد شهرداری ها ، خدمات فزاینده شهرداری و منابع فزاینده در آمد برای پرداخت این خدمات نیز انتظار می رود ( پیش بینی می شود ( ثروت ( دارایی ) نسبی شهرداری توسط در آمد سرانه (PCI) اندازه گیری می شود . شهرها انتظار داشتند همانطور که تقاضای این خدمات با ثروت افزایش می یابد خدمات بیشتری نیز ارائه شود . ( گروکس و شیلدز )

در سطح ( میزان ) مدل های افشاء ، وضعیت مالی با استفاده از FV و کل بدهی بلند مدت اندازه گیری شده است ( بدهی کل ) . وضعیت مالی ( محققاً به طور مثبت با میزان افشاء ارتباط دارد ، چون مدیر اجرایی انگیزه هایی برای نشان دادن امنیت مالی به رأی دهندگان طلبکاران و سایر کاربران اطلاعات مالی دارد . در مدل وضعیت مالی از FV به صورت متغیری وابسته استفاده می شود ، در حالی که بدهی کل برای کنترل میزان بدهی نسبی به عنوان معیار ریسک اعتباری یک متغیر مستقل است .

C-M باید بکوشد تا میزان بدهی معوقه ( پرداخت نشده ) را نسبتاً پایین نگهدارد تا ساختار مالی قوی بماند . شهرهای M-C میزان بدهی بالاتر را برای افزایش هزینه ها به نفع بهره های ویژه مناسب ترجیح می دهند . ارزش باز خرید برای گرفتن ( ضبط ) بدهی کل در گروه حساب دارایی

ثابت با درآمدهای کل می باشد (بدهی کل). مدل های انتخابی عمومی، بدهی بلند مدت را به عنوان نوع بالقوه توهّم مالی مورد بررسی قرار می دهند، به نظر می رسد بدهی نوعی «هزینه معاف از مالیات» باشد. اگر رأی دهندگان مالیات های اضافی مورد نیاز برای پرداخت بهره آتی و پرداخت های اصلی را مدنظر قرار ندهند. (واگنز، ۱۹۷۶) از آنجایی که میزان بالای بدهی، ریسک اعتباری فزاینده ای را نشان می دهد یک ضریب منفی پیش بینی شده است.

قوانین و مقررات حسابداری و گزارشگری به علت تفاوت های مورد انتظار در طی تحقیق متغیرهای کنترل مهمی محسوب می شوند. قبل از افزایش میزان قوانین و مقررات فدرال (به ویژه کنگره US، ۱۹۸۴) قوانین و مقررات ایالتی عوامل اصلی تفاوت های افشاء و تا حد کمتری، وضعیت مالی به شمار می روند. مدل های فهرست مورد افشاء از قوانین و مقررات گزارشگری ایالتی (دولتی) (SRR) استفاده می کنند، یک متغیر ظاهری که با ماهیت قوانین دولتی برابر است مدل وضعیت مالی از قوانین و مقررات حسابداری ایالتی (مرکزی، دولتی) (SAR) استفاده می کند، چون تأثیر بسزایی بر GAAP که بسیار مهم است، دارد. طبق پیش بینی ها، قوانین و مقررات ایالتی به ویژه در سال ۱۹۸۳ دوره قبل از قانون حسابرسی ساده و سایر محدودیت های قانونی ملی مثبت و مؤثر بودند.

قوانین و مقررات فدرال در طی تحقیق تغییر کردند و تا حدودی (به طور نسبی) بر مبنای اهمیت نسبی کمک های بلاعوض درون دولتی، شهرداری ها را تحت تأثیر قرار دادند. یعنی، میزان بالای کمک های بلاعوض به هماهنگی بیشتر با نیازهای (الزامات) فدرال مربوط می شود)

گروکس و شیلدز، ۱۹۹۳) نسبت کمکهای بلاعوض درون دولتی به کل درآمدها آن را در بر می گیرد (IG). در این جا یک مسئله مثبت پیش بینی شده است.

۲-۴ فرضیه دوره زمانی

برای در بر گرفتن تغییرات نسبی در عوامل مالی و قانونی در دوره های تطبیقی، فرضیه های رسمی عبارتند از:

H2a: ساختار دولت نسبت به میزان افشاء حسابداری در سال ۱۹۹۶ در مقایسه با سال ۱۹۸۳ تأثیر کمتری دارد.

H2b: ساختار دولت نسبت به وضعیت مالی در سال ۱۹۹۶ در مقایسه با سال ۱۹۸۳ تأثیر کمتری دارد.

عوامل حسابداری و مالی در دوره موجود در تحقیق به دو علت بهبود یافته (اصلاح شده) اند، ابتدا، الزامات (نیازهای) قانونی دقیق تر و سخت تر شده اند. قانون حسابرسی ساده ۱۹۸۴، حسابرسی های مالی دولت های مرکزی و محلی را رسمیت بخشیده و الزامات (نیازهای) حسابرسی را و رای استانداردهای مالی و گزارشگری منتشر شدند. دوم، شرایط اقتصادی به طور اصولی بهبود یافته و شهرداری ها کلاً از تنش مالی به توانایی مالی رسیدند. اینگونه به نظر می رسد که (تصور می شود که) تغییرات قانونی و شرایط مالی اصلاح یافته (اصلاحی) برای میزان افشاء حسابداری و وضعیت مالی نسبت به ساختار دولت از اهمیت بیشتری برخوردار است.

به علت تغییرات مهم اقتصادی و ساختاری در محیط های دولتی از اوایل دهه ۱۹۸۰ تا اواسط دهه ۱۹۹۰، یک ساختار استاتیک تطبیقی به وجود آمد. اوایل دهه ۱۹۸۰ دوره آشفتهگی (نابسامانی)

مالی بود. فشار مالی شهرداری عادی شده اصلاحات مالی و حسابداری هنوز اجرا نشده بودند. پیش بینی ها نشان می داد که شهرهای C-M در دوره اول بر مبنای انگیزه های نمایندگی از نظر عوامل مالی برتر بوده و این وضعیت برتر را (فوق العاده) در دهه بعدی و دهه های آینده حفظ کردند.

۵- نمونه

برای بررسی تأثیر نسبی ساختار دولت در محیط استاتیک تطبیقی، نمونه های ملی از شهرهای دارای ۱۰۰۰۰۰ نفر جمعیت برای پایان سال های مالی ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ استفاده شد. دوره ۱۹۸۳ حائز اهمیت می باشد چون این دوره قبل از تغییرات قانونی مهم و رونق چشمگیر اقتصادی اواسط دهه ۱۹۸۰ تا اواخر دهه ۱۹۹۰ واقع شده است. دوره ۱۹۹۶ یک دهه بعد از تغییرات قانونی و دقیقاً در زمان رونق اقتصادی بود. بسیاری از تحقیقات مطرح شده از شهرهای بزرگ استفاده کردند. انتظار می رود که ساختار دولتی اهمیت ویژه ای برای این گروه داشته باشد. موقعیت (مقام) شهردار یک شهر بزرگ یک موقعیت سیاسی مهم به نظر می رسد که نیاز به یک سیاستمدار تمام وقت دارد. موقعیت CM در یک شهر مهم یک پیشرفت (دستاورد) مهم و یک موقعیت کاملاً مشهود برای یک مقام رسمی دولتی محسوب می شود. این گونه شهرها آن قدر وسیع و بزرگ هستند که کارمندان دولتی حرفه ای (متخصص) و ساختارهای سیاسی توسعه یافته داشته باشند.

گزارشات سالانه از ۱۷۵ شهر در سال ۱۹۸۳ و ۲۰۹ شهر در سال ۱۹۹۶ با بیش از ۱۰۰۰۰۰ نفر جمعیت در خواست شده اند. گزارشات به ترتیب از ۱۳۳ و ۱۶۶ شهر مطابق با دو دوره زمانی به



دست آمده اند. به علت مقایسه های مستقیم در طی دو دوره زمانی، یک طرح زوجهای همتا (جور) برای تجزیه و تحلیل استفاده شده است. ۱۰۴ شهر در دو نمونه مشترک بودند. اما چهار شهر روش دولت را از ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ تغییر داده و از نمونه حذف شدند. بعد از حذف این شهرها از طریق حذف داده ها، نمونه نهایی شامل ۹۲ شهرداری می شد که ۴۳ شهرداری روش M-C دولت و ۴۹ شهرداری روش C-M داشتند.

قبل از اینکه از طریق مدل های چند گزینه ای دقیقاً بر مقایسه های M-C و C-M تمرکز نماییم. بهتر است چند تغییر ساختاری احتمالی در اواخر دهه را نیز به طور تقریبی مورد بررسی قرار دهیم. قوانین (مقررات) حسابداری و حسابرسی افزایش و اقتصاد در این دوره رونق یافته است که

صرف نظر از ساختار دولتی می تواند تغییرات کلی مهمی داشته باشد. برای تعیین حدود تغییرات ساختاری در شهرهای بزرگ، شش متغیر ظاهری (تصنعی، ساختگی) در مدل ساختار دولت مورد بررسی قرار گرفته اند. چند شهر M-C و C-M، چند اظهار نظر مقبول حسابرسی، چند CA، چند شهر با ۶ مؤسسه بزرگ حسابرسی و قوانین (مقررات) حسابداری و گزارشگری ایالتی (دولتی) وجود دارد. شش متغیر پیوسته نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. هدف

مقایسه توصیفی درک کلی تفاوت های مهم شهرهای مشابه در طی ۱۳ سال افق زمانی است. تفاوت ها به محیط قانونی تغییر یافته (به علت شرایط لازم حسابداری و حسابرسی) و اقتصادی سالم و قوی اواخر دهه ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ مربوط می شود.

آزمایش تک متغیری تفاوت ها (توسط ساختار دولت و در طی دوره) برای متغیرهای ظاهری (تصنعی، ساختگی) آزمون «چی - دو» و برای متغیرهای پیوسته آزمون تی می باشد. متغیرهای

مورد استفاده برای تجزیه و تحلیل به طور خلاصه در جدول ۲ با علائم مورد نظر برای آزمایش تک متغیری آمده است .

#### ۶- نتایج

تجزیه و تحلیل نتایج به چهار بخش تقسیم شده است . در بخش اول ، مقایسه ای توصیفی میان شهرهای ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ صورت گرفته که مقایسه های میانگین برای متغیرهای پیوسته و فراوانی ها برای متغیرهای قیاسی ( ظاهری ) ارائه شده اند . آزمون های تک متغیری برای تعیین تفاوت های مهم میان داده های ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ به کار رفته اند . آزمون تی برای متغیرهای پیوسته و آزمون چی دو برای متغیرهای ظاهری . در بخش دوم ، مقایسه های توصیفی برای هر دو دوره ۱۹۸۳ و ۱۹۹۰ صورت گرفته که شهرهای M-C و C-M را به طور جداگانه مورد آزمایش قرار داده اند . از آزمایش تک متغیری یکسانی استفاده شده که در صورت وجود تفاوت های مهم میان ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ توسط GOV تعیین می شود . تجزیه و تحلیل توصیفی با استفاده از تکنیک های مشابه توسط GOV و دوره زمانی فهرست بندی شده است . در بخش سوم ، مدل های سطح افشاء ( میزان افشاء ) مورد بررسی و آزمایش قرار گرفته اند . مدل های سطح افشاء بر مبنای گرسیون منطقی هستند . مدل وضعیت مالی در بخش چهار ، با رگرسیون OLS مورد بررسی و آزمایش قرار گرفته است .

۶-۱ مقایسه تغییر ساختاری ۱۹۸۳ در مقابل ۱۹۹۶

مقایسه های توضیحی برای ۱۲ متغیر مربوط به مدل های ساختار دولت ارائه شده اند . مقایسه ها در جدول ۳ به طور خلاصه آمده اند . فهرست A میانگین ( انحراف های معیار ) / فراوانی های

درصدها) متغیرهای ۱۹۸۳ با ۱۹۹۶ را مقایسه می کند. فهرست B فراوانی و نتایج آزمون چی - دو متغیرهای ظاهری مقایسه نموده و فهرست C مقدار A (تی) و سطح تأثیر (اهمیت) متغیرهای پیوسته را نشان می دهد.

از ۹۲ شهر موجود در تجزیه و تحلیل، ۴۹ (۵۳/۶٪) شهر دولت (نظام، C-M و ۴۳ شهر (۴۶/۷٪) M-C بودند. افزایش عمده شهرهای گیرنده CAS بین ۵۱ (۵۵/۴٪) تا ۸۱ (۸۸/۰٪)، با تأثیر ۰/۰۱ بود که تفسیر افشاء اصلاح یافته حسابداری را تقویت می کند. نتایج حسابرسی نشان میدهد که بعضی از اظهارنظرهای مقبول حسابرسی افزایش چشمگیری داشته اند. اکثر شهرها (۷۱ یا ۷۷/۲٪) در ۱۹۸۳ اظهار نظرهای مشروط حسابرسی داشتند و در ۱۹۹۶ این مقدار کمتر از ۸٪ با

سطح تأثیر ۰/۰۱ بود. احتمالاً این نتیجه به شهرهایی مربوط می شود که با شرایط لازم جدید حسابرسی مطابقت نداشتند (برخورد نداشتند)، اما می کوشیدند تا با قوانین دوره زمانی تطبیق یابند (مطابقت داشته باشند) تعداد (میزان) شش مؤسسه بزرگ حسابرسی از ۳۹ (۴۲/۴٪) تا ۶۰ (۶۵/۲٪) افزایش یافت، اما این تفاوت مهم و عمده ای محسوب نمی شود.

قابلیت سود دهی مالی از طریق وجوه صاحبان سهام به صورت درصدی از درآمدها اندازه گیری می شود و همزمان از ۱۵/۷٪ تا ۲۱/۵٪ افزایش می یابد. این مسئله ریسک مالی کمی را نشان می دهد که به داشتن حقوق مالکیت مربوط می شود. میزان جمعیت در هر دو گروه مورد مقایسه قرار گرفته است. میزان توسط جمعیت از ۳۱۸۰۰۰ تا ۳۵۴۰۰۰ با تفاوت معنا دار (چشمگیری) افزایش یافت. در آمد سرانه از زیر ۱۰۰۰۰ دلار تا تقریباً ۱۴۰۰۰ دلار، با سطح تأثیر (اهمیت) ۰/۰۱ اضافه شد (توسعه یافت) بدهی کل از ۹۹/۸٪ تا ۹۰/۴٪ درآمدها با یک تفاوت نا چیز کاهش

یافت. درصد کمک های بلاعوض بین دولتها از ۲۸/۰٪ تا ۲۲/۱٪ در آمدها کاسته شده و سطح تأثیر (اهمیت) آن ۰/۰۱ است. همچنین، شهرهای بزرگ در شرایط نسبی به جای کمک های بلاعوض به درآمدهای خود کفا (منع) وابسته اند. فهرست موارد افشاء از ۱/۲۱ تا ۲/۴۶ با همان سطح تأثیر ۰/۰۱ افزایش یافت. در طی سال های ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ (سطح) میزان افشاهای صفر (بی بهره) از ۲۰ تا ۳۰ کاهش یافت. در حالی که میزان افشاهای سه از ۷ تا ۵۴ اضافه شد.

۶-۲ مقایسه تغییر ساختاری ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ - شهردار - شورا و مدیر شهر

مقایسه M-C و C-M با مقایسه تغییر ساختاری فوق مطابقت دارد. تجزیه و تحلیل توصیفی برای مقایسه M-C از ۱۹۸۳ تا ۱۹۶۶ در جدول ۴ به طور خلاصه آمده است. نمونه ها شامل ۴۳ شهر M-C می شوند، فهرست A با استفاده از آزمون چی - دو برای اندازه گیری تفاوت های آماری، متغیرهای ظاهری را مورد بررسی قرار می دهد: فهرست B متغیرهای پیوسته و تفاوت های میان شهرهای ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ را که از نظر آماری بر مبنای آزمون تی مقایسه شده اند را تجزیه و تحلیل می کند.

شهرهای دارای Cas از ۱۸ (۴۱/۹٪) تا ۳۴ (۷۹/۱٪) با سطح تأثیر ۰/۰۱ افزایش یافتند. اظهار نظرات مقبول حسابرسی از ۷ (۱۶/۳٪) تا ۳۷ (۸۶/۱٪) با افزایش معنا دار ۰/۰۱ افزایش یافت. قابلیت سوددهی مالی به طور چشمگیری (قابل توجه) از ۱۸/۰٪ تا ۱۶/۷٪ با شاخص معنا دار equity بالا (افزایش یافته) افزایش داشت. متوسط جمعیت از ۴۲۰۰۰ نفر تا ۴۲۷۰۰۰ به مقدار نا چیزی افزایش یافت. PCI افزایش قابل توجهی داشت که از ۶۳۰۰ دلار تا بیش از ۱۳۰۰۰ دلار بود. بدهی کل از ۱۲۰٪ تا ۹۲٪ با تغییر ناچیز کاهش یافت. نسبت های IG از ۳۲/۷٪ در آمدها تا

۲۵/۳٪ با سطح تأثیر ۰/۰۱ زیاد شد. میزان افشاهای صفر از ۱۰ به ۳ در طی سال های ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ کاهش یافت در حالی که میزان افشاء سه از ۲ تا ۲۲ افزایش یافت. به طور خلاصه، مشخصات مالی و حسابداری شهرهای M-C به طور قابل ملاحظه ای اصلاح شد (بهبود یافت).

تجزیه و تحلیل توصیفی شهرهای C-M دوره های ۱۹۸۳-۱۹۹۶ به طور خلاصه در جدول ۵ آمده است. تعداد CAS از ۳۳ (۶۷/۴٪) تا ۴۷ (۹۵/۹٪) با تأثیر ۰/۰۱ افزایش یافت. درصدها در هر دو دوره بیشتر از سالهای M-C بودند، گرچه میزان (نرخ) افزایش برای شهرهای M-C بیشتر بود. اظهار نظرات مقبول حسابرسی از ۱۴ (۲۸/۶٪) تا ۴۸ (۹۸/۰٪) با سطح تأثیر ۰/۰۱ افزایش یافت (زیاد شد). تعداد شش مؤسسه بزرگ حسابرسی به بیش از ۲۰ (۴۰/۸٪) تا ۳۳ (۶۷/۴٪) با سطح تأثیر ۰/۰۱ رسید. در هر دو نمونه تعداد شش مؤسسه بزرگ حسابرسی اختلاف چندانی با شهرهای M-C نداشت و این نتیجه ای غیر منتظره بود. قابلیت سوددهی از ۱۹/۸٪ تا ۵۲/۷٪ با سطح تأثیر ۰/۰۱ افزایش یافت. در هر دو دوره، FV برای شهرهای M-C بیشتر بود. میزان متوسط جمعیت برای شهرهای C-M از ۲۲۸/۳ میلیون به ۲۹۰/۸ میلیون با تأثیر ۰/۰۱ رسید. PCI از بیش از ۱۰۰۰۰ دلار تا بیش از ۱۴۰۰۰ دلار، با تأثیر ۰/۰۱ افزایش داشت. بر خلاف شهرهای M-C، بدهی کل از ۸۲/۰٪ به ۸۹/۳٪ افزایش یافت (تفاوتی ناچیز). کاهش IG از ۲۳/۹٪ به ۱۹/۲٪ بسیار قابل توجه بود. بالاخره، DI از ۱/۳۷ تا ۲/۶۱ با همان تأثیر ۰/۰۱ افزایش داشت. میزان افشاهای صفر در طی دوران ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ از ۱۰ تا ۰ کاهش یافت در حالی که میزان افشاهای سه از ۵ تا ۳۲ افزایش داشت.

برای اینکه تصویر بهتری از مقایسه های مشترک به دست آوریم ، نتایج در جدول ۶ به طور دقیق فهرست شده اند . این جدول تفاوت های معناداری ( مهم ) را که توسط ساختار دولت دوره زمانی بوجود آمده ، مشخص می کند . در اکثر نمونه ها ، نتایج برای شهرهای C-M و دوره ۱۹۹۶ بهتر بودند . تفاوت های اولیه در شش مؤسسه بزرگ حسابرسی مشاهده شد که تفاوت ناچیزی با GOV مربوط به دوره ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ و IG داشت . در هر دو دوره ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ نسبت ها برای شهرهای M-C به طور چشمگیری بالا بود . یک توضیح احتمالی اهمیت عوامل سیاسی در میزان ( سطوح ) وجوه ، ( تأمین وجه ) می باشد که شهردار CEO بوده است . علاوه بر این ، نسبت بدهی کل در ۱۹۹۶ با GOV فرقی نداشت ( متفاوت نبود ) . شهرهای M-C نیز در سال های ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ بزرگتر بودند .

#### ۶-۲-۱ تجزیه و تحلیل چند متغیری - میزان افشاء ( سطوح افشاء )

لوگیت ( Logit ) برای تجزیه و تحلیل تفاوت های میزان افشاء که توسط CA در نمایی چند متغیری برای هر دو دوره ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ اندازه گیری شده ، مورد استفاده قرار گرفته است . CA متغیری وابسته است و در این جا  $CA = 1$  برای برتری در گزارشگری مالی به دست می آید . نتایج به طور خلاصه در جدول ۷ آمده اند . مدل ۱۹۸۳ سه متغیر مهم ( مؤثر ) داشت : GOV ، POP ، FV . صحت طبقه بندی ۷۱/۲٪ بود از مدل بدون دقت ۵۳/۳٪ بود ( نکته اصلی اهمیت و تأثیر ساختار دولت برای کسب CA است . مدل ۱۹۹۶ چهار متغیر مهم داشت : GOV, POP, FV, PCI . سه متغیر مانند مدل ۱۹۸۳ بود به جز PCI که اهمیت و تأثیر داشت و



دقت طبقه بندی نیز در ۰/۸۵٪ دقیق تر بود. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل چند متغیری برتری CM در هر دوره را نشان می دهد.

لوگیت برای ارزیابی میزان (سطوح) نسبی افشاء بر مبنای فهرست موارد افشاء استفاده شده بود.

نتایج به طور خلاصه در جدول ۸ عنوان شده اند. مدل افشاء ۱۹۸۳ (DI ۸۳) سه متغیر مهم با علائم پیش بینی شده (مورد نظر) دارد: GOV, FV, SRR. دقت طبقه بندی ۶۸/۵٪ بود.

DI ۹۶ چهار متغیر مهم باهمان علائم دارد: GOV, POP, PCI, FV, SRR. قبل از اینکه

قوانین و مقررات قانون حسابرسی ساده و سایر شرایط لازم (الزامات) قانونی افزایش یابند، متغیر مهمی محسوب می شد.

به طور خلاصه، GOV در تمام مدل ها مهم و مؤثر بود. بنابراین CM برای میزان افشاء شهر در شرایط قانونی و اقتصادی مهم به نظر می رسد. این مسئله H1a را تأیید و H2a را رد می کند.

یعنی ساختار دولتی C-M اهمیت و تأثیر خود را در هر دو دوره با وجود اخذ قوانین و اصلاح اقتصاد در طی ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ حفظ می کند.

#### ۶-۲-۲- تجزیه و تحلیل چند متغیری - وضعیت مالی

اگرسیون DLS برای ارزیابی شرایط نسبی مالی بر مبنای نسبت FV استفاده می شود. نتایج در جدول ۹ به طور خلاصه عنوان شده اند. هنگام آزمایش مدل ۱۹۸۳ (FV ۸۳)، دو ارزش کرانی

(انتهایی) کشف و حذف شدند. نتایج ارائه شده نیز بر مبنای اندازه نمونه کاهش یافته ۹۰ می

باشد. سه متغیر مهم وجود داشت از جمله GOV, POP. با علامت منفی یک متغیر مهم



محسوب می شود و نشان می دهد که شهرداری های کوچکتر FVs بالاتری دارند . سطح تأثیر ( اهمیت ) مدل ۰/۰۱ با یک  $R^2$  ۲۳/۷٪ بود .

« مدل کامل » برای ۹۶ FV فقط دو متغیر مهم داشت FV , POP با یک مدل مهم ۰/۱ و  $R^2$

۱۴/۹٪ . بنابراین ، تشخیص رگرسیون ارزش های کرانی ، نابهنجاری واریانس های اضافی و

ناهمگنی پراکنشی را نشان می دهد . برای حل مسئله ارزش کرانی ، ( که نابهنجاری واریانس های

اضافی را حذف نمود . ) شش مشاهده حذف شد . اما ناهمگنی پراکنشی حذف نگردید . برای

حل این مسئله ، دو متغیر POP , IG حذف شدند . اما با مدل « ناکامل » « ناقص » مدل مهم نبود

و GOV نیز ناچیز بود . نمونه کامل و ناکامل ( کاهش یافته ) در جدول ۹ نشان داده شده اند .

این تجزیه و تحلیل H1b را تأیید می کند ، اما به این علت که نتایج سال ۱۹۹۶ ترکیب شده بودند

H2b را تأیید نمی کند . باید خاطر نشان نمود که تجزیه و تحلیل بدهی کل H2b را تأیید می

نماید .

#### ۷- نتیجه گیری

هدف این مقاله مقاسه دو ساختار اصلی دولت می باشد که در طی دو دوره در شهرهای ایالت

متحده مورد استفاده قرار گرفتند . انگیزه های شهرداران در مقابل CMS به عنوان مدیران اجرایی

ارشد کاملاً متفاوت هستند و این مسئله در هر دو مدل نظری و تجربی قابل تشخیص بود . اصولاً ،

شهرداران در پی تجدید انتخاب هستند و می کوشند تا رضایت هیئت مؤسسان ( حوزه انتخاباتی )

را جلب کنند .

مدیران شهر (MCS) مدیران اجرایی ارشد (CEOs) هستند که صلاحیت را از طریق میزان بالای عملکرد مالی و حسابداری نشان می دهند. مدل نظری نشان می دهد که شهرهای C-M در ابعاد مالی و حسابداری بیش از شهرهای M-C عمل می کنند.

عوامل مهم در مقایسه M-C و C-M تغییرات ساختاری مهمی هستند که در دو دهه اخیر بر مبنای قوانین جامع حسابداری و حسابرسی و اقتصاد پیشرفته به وجود آمده اند. انتظار می رفت که تمام شهرها از نظر ابعاد مهم مالی و حسابداری اصلاح شده و پیشرفت داشته باشند. دیدگاه بعدی این است که شرایط مالی و حسابداری به جای ساختار دولت بر مبنای این عوامل ساختاری پایه ریزی شده اند.

مقایسه توصیفی ابعاد ۱۹۸۳ تا ۱۹۹۶ پیشرفت چشمگیری را در عوامل مهم مالی و حسابداری نشان می دهند. از هشت متغیر تحلیل شده در آزمون های تک متغیری، ۶ متغیر پیشرفت قابل ملاحظه ای را در طی ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ نشان می دهد. (DI, PCI, FV, BIG 6, OPIN, CA). تغییر ساختاری کمک زیادی به ابعاد مالی و حسابداری شهرهای بزرگ می نماید. هنگام بررسی شهرهای M-C یا C-M، متغیرهای مذکور مهم (به اهمیت معنا دار) باقی می ماند.

تجزیه و تحلیل چند متغیری کامل شهرهای M-C و C-M در طی سال های ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ تفاوت های دائمی میان عملکرد مالی و حسابداری دو ساختار پیشنهادی دولت را نشان می دهد. مدل های فهرست موارد افشاء به طور موافق اهمیت GOV برای هر دو دوره ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ را نشان می دهند. GOV با FV ۱۹۸۳ مهم و مؤثر است، اما GOV فقط برای مدل «کامل» ۱۹۹۶

مهم می باشد. هنگامیکه اصلاحات (تصحیح ها) خطاهای رگرسیون را حذف می کردند، GOV ناچیز بود، بنابراین نتایج FV باید ترکیبی به نظر رسد.

به جز نتایج FV ۱۹۹۶، دو آزمایش نظری و تجربی عملکرد برتر (عالی) در ارتباط با ساختار

دولت CM را نشان می دهند. در حالی که تمام شهرها در نمونه های آزمایشی دوران ۱۹۸۳ تا

۱۹۹۶ اصلاح شده و پیشرفت کرده اند، شهرهای C-M عملکرد را در کنار ابعاد مالی و

حسابداری تجزیه شده مهم حفظ می کنند.

#### ۱-۷ محدودیت ها

محدودیت هایی برای تحقیق فعلی وجود دارد که باید شناسایی شوند. در تحقیق فقط شهرهای

بزرگ ایالات متحده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند و فقط نیمی از آنها در نمونه نهایی عنوان

شده اند. فقط دو سال از تجزیه و تحلیل مورد توجه قرار گرفته است. تحلیل کامل سری های

زمانی از اواسط دهه ۱۹۷۰ تا دوره های اخیر، تجزیه و تحلیل کاملتر را به ویژه در مورد تأثیر

شرایط ساختاری متغیر ارائه می نماید.

#### ۲-۷ پیشنهاداتی برای تحقیقات بعدی

تحقیق نشان می دهد که تجزیه و تحلیل به گستره (دامنه وسیعتری از شهرداری ها، انواع دولت

های محلی و دوره های اضافی راه یافته است. توجه فعلی به بکارگیری (پذیرش) GASB ۳۴

معطوف شده که به میزان (سطح) کاملاً متفاوت و مشروحتری از گزارشگری مالی نیاز دارد.

تأثیر دولت متحد بر گزارشگری طبق بیانیه GASB ۳۴ ممکن است توجه خاصی به کاربران

صورت حسابهای مالی و سیاستگذاران داشته باشد.