

## چکیده

اکثر شهرهای ایالات متحده با روش 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 مطرح شده است. از اواسط دهه ۱۹۸۰ ، قوانین دولت مرکزی و محلی سخت تر شد. ضمناً شرایط اقتصادی به طور چشمگیری بهبود یافت. از این رو دو عامل مذکور برای ارزیابی شرایط مالی و حسابداری در شهرهای 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 نماید ، 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. شرایط اقتصادی شهرهای شورا - مدیر در ۱۹۸۳ بسیار عالی بود ، اما اسناد مربوط به سال ۱۹۹۶ نابسامان بودند.

## ۱. 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 (M-C) 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 سخت فدرال و

تأسیس هیئت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) بود. شرایط

اقتصادی شهرهای بزرگ در این دوره نسبتاً 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 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 قابل ملاحظه ساختار دولت C-M را نشان می دهد. می توان این نوع برتری را براساس داده های دهه ۱۹۸۰ یا ۱۹۹۰ و یا هر دو دهه اثبات نمود. دو دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ دوران رکود اقتصادی و نابسامانی های مالی برای شهرداری ها بود. حسابداری نامساعد و کیفیت حسابرسی و تنش مالی فشار افزایش یافت. در نتیجه، قوانین حسابداری و حسابرسی رسمیت یافت. قوانین جدید برای چندین سال به اجرا در آمدند و همزمان با آن شرایط اقتصادی به طور اساسی بهبود یافت. بنابراین، طبق پیش بینی ها اصلاحاتی در نتایج مالی و حسابداری براساس قوانین دقیق تر و ثبات مالی در حکومت محلی به وجود آمد. مشخص نشده که ساختار دولتی تا چه حدی 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. 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 حسابرسی کمتر، درجه بندی اوراق قرضه بالاتر و گواهیهای بیشتر برخوردارند (مکلاند و گروکس، ۲۰۰۰، صفحه ۲۷۶) و علت آن افزایش قوانین 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 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 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 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 مهم حسابداری، حسابرسی و مالی شهرهایی با بیش از ۱۰۰۰۰۰ نفر جمعیت، با استفاده از یک طرح زوج همتا 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 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 شاخص افشاء استفاده می کند (براساس CA، نظریه حسابرسی و 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 عمومی صاحبان سهام توسط درآمدهای 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.

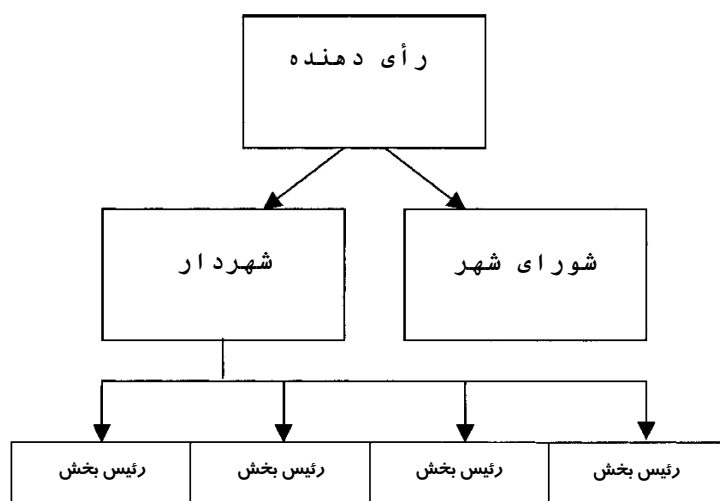
## ۲. پیشینه

در بخش ۱-۲ تفاوت های میان ساختارهای جانشینی دولت مانند منافع دریافتی و برگشت حقوق گمرکی آنها مورد بررسی قرار می گیرد و بخش

۲-۲ به بررسی تاریخچه مالی و حسابداری شهرها از سال ۱۹۷۵ زمانی که نیویورک سیتی در شرف انحلال مالی قرار داشت ، می پردازد.

### ۲-۱ ساختار دولت در شهرداری ها

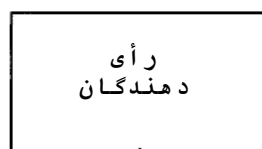
از نظر تاریخی ، روش M-C دولت در شهرهای ایالات متحده بسیار متداول است. شورای شهر ، شعبه قانونی منتخب شهر محسوب می شود. وظایف اولیه عبارتند از بکارگیری بودجه عملیاتی سالانه ، تصویب آیین نامه ها یا قطعنامه های ضروری ، ارائه سیاست عمومی اساسی و طرح های آتی برای شهر ، و بررسی عملکرد شعبه اجرایی ، شهردار در 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 تغییر پذیر است ) شهردار مسئول تأمین بودجه و 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.



## تصویر ۱. ساختار دولتی شهرداری ، روش شهردار - شورا

روش C-M که برگرفته از حرکت اصلاحی در طی قرن بیستم، روش جدیدتری است. استانتون در ایالت ویرجینیا اولین شهری بوده که در سال ۱۹۰۸ از این روش استفاده کرده است. دایتون اوهایو اولین کلان شهری بود که در سال ۱۹۱۴ از روش فوق استفاده کرد. تعمیم به کار گیری ( 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. 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 بر عهده دارد. شهردار در CM و غیر آن ، یک مدیر اجرایی با مسئولیت های 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.



## تصویر ۲. ساختار دولتی شهرداری : روش شورا - مدیر

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 CEO برای ساختار های 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 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 فلوری، ۱۹۸۰، صفحات ۲۵-۲۶). برخی از تحقیقات بعدی و جلسات کنگره ای نشان می داد که این مشکلات در شهر نیویورک به شهرت گسترش یافته است. مشکلات اساسی حسابداری عبارت بودند از:

گزارشگری ناقص ملی، عدم رعایت مقررات توسط GAAP و بسیاری از دولت های 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 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 ای را برای تعیین استاندارد ارائه مینماید ( فریمن و شولدرز ، ۱۹۹۹ ، صفحه ۶۰ ).

در آغاز سال ۱۹۷۹ ، شورای ملی حسابداری دولتی ( NCGA ) بیانیه هایی را برای بهبود استانداردهای گزارشگری مالی و ارائه گزارش جامع تر سالانه و تا حدی « کمک کاربر » به تصویب رساند ( گزارش کامل سالانه که گزارش مالی جامعه سالانه پیافا CAFA نامیده می شود ) 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 فریمن 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 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 مختلف حسابرسی فدرال را به وجود آوردند. شرایط 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 بررسی یادداشت های حسابداری و حسابرسی (کاربرگ های حسابرسی) حسابدرس

را داشتند و می توانستند حسابرسی های غیر استاندارد را به هیأت های حسابداری ایالتی گزارش کنند. (فریمن 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 با رکود مشخص گردید. به طور همزمان، شهرها در پی یافتن با شرایط 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 رونق اقتصادی، در ابعاد قابلیت سوددهی مالی و به علت الزامات مهم قانونی در اقدامات و گزارشگری حسابداری و حسابرسی پیشرفت داشته باشند.

### ۳- بررسی مقالات

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 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 خطر ناتوانی در پرداخت تأثیر گذار بودند. اصولاً می توان این گونه توضیح داد که تکنیک های حسابداری و حسابرسی بهبود یافته 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 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 پرداخت. مشارکت به صورت داوطلبانه بود و امکان داشت شرکت کنندگان بازنده ( 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 شخص CM مورد توجه قرار میگیرد که بازار کار را به طور مناسب نشان می دهد. ( ایوانز و پاتن ، ۱۹۸۳ ، صفحه ۱۵۸ ).

CM با اشتیاق برای شغلی با پرداخت 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 ، تئوری 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 قرار گرفت. سه گروه 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 تئوری 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 ارادته کردند مبنی بر اینکه شهرهای « اصلاح شده » ( با ساختار دولتی C-M ) نرخ های مالیاتی و هزینه کمتری داشتند.

گروکس 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 افشاء ارائه نمودند. بر مبنای یک چارچوب 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 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 \_\_\_\_\_ ه \_\_\_\_\_ ای

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 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 گنزاس 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 ۱۹۸۳ 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 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 ابزار 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 همک... ارانش (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 و نماینده مستقیم شهروندان است. \_\_\_\_\_ به \_\_\_\_\_ 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 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 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 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 فزاینده و سایر منافع 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 ( 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 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 را حفظ نماید.

مدل‌ها 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 می‌دهند. جایگزین نظری برای افشاء و وضعیت مالی یکسان است، در حالی که ارزش‌های تجربی تا حدی متفاوتند.

تجزیه و تحلیل شامل دو عامل اقتصادی و آمارگیری می‌شود. جامعه آماری (POP) تعداد شهرداری‌ها را اندازه‌گیری می‌کند. همزمان با افزایش تعداد شهرداری‌ها، خدمات فزاینده شهرداری و منابع فزاینده درآمد برای پرداخت این خدمات نیز انتظار می‌رود دارای نسبی شهرداری توسط درآمد سرانه (PCI) اندازه‌گیری می‌شود.

شهرها انتظار داشتند همانطور که تقاضای این خدمات با ثروت افزایش می‌یابد خدمات بیشتری نیز ارائه شود. (گروکس و شیلدز)

در سطح مدل‌های افشاء، وضعیت مالی با استفاده از FV و کل بدهی بلند مدت اندازه‌گیری شده است (بدهی کل). وضعیت مالی (محققاً به طور

مثبت با میزان افشاء ارتباط دارد، چون مدیر اجرایی انگیزه‌هایی برای نشان دادن امنیت مالی به رأی‌دهندگان طلبکاران و سایر کاربران اطلاعات مالی

دارد. در مدل وضعیت مالی از FV به صورت متغیری وابسته استفاده می‌شود، 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 را نسبتاً پایین نگهدارد تا ساختار مالی قوی بماند. شهرهای M-C میزان بدهی بالاتر را برای افزایش هزینه‌ها به نفع

بهره های ویژه مناسب تریجیح می دهند. ارزش باز خرید برای گرفتن 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 توهم 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.

#### جدول ۱. مدلسازی نظری برای تجزیه و تحلیل چند متغیری

تعریف	مدل تجربی	ساختار نظری
CA ظاهری	گواهی ابراز شایستگی	فهرست A : متغیرهای وابسته
گواهی ابراز	فهرست موارد افشاء	سطح افشاء
		سطح افشاء
		شایستگی + اظهار نظر + حسابرسی + Big6
قابلیت سوددهی مالی		وضعیت مالی شهرداری
		حقوق صاحبان GF / درآمدهای GF

نماینده تجربی \_\_\_\_\_ علامت مورد نظر: مدلهای افشاء \_\_\_\_\_ علائم

مورد نظر: مدلهای قابلیت سوددهی

فهرست B: متغیرهای مستقل

شرکت دولتی      مدیر شهر ظاهری      +

اندازه شهرداری      جمعیت      ?

?

ثروت شهرداری      درآمد سرانه      +

+

وضعیت مالی      قابلیت سوددهی مالی      +

وضعیت مالی      نسبت بدهی کل      -

-

قانون و مقررات      قانون و مقررات حسابداری ایالتی

+

قانون و مقررات      قانون و مقررات گزارشگری ایالتی      +

قانون و مقررات      نسبت کمکهای بلاعوض داخلی دولت      -

-

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 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 شیلدرز، ۱۹۹۳ ) نسبت کمکهای بلاعوض درون دولتی به کل درآمدها آن را در بر می گیرد ( IG ). در این جایک مسئله مثبت پیش بینی شده است.

#### ۴-۲ 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 اند ، ابتدا ، الزامات 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 حسابرسی را ورای 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 تغییرات قانونی و شرایط مالی اصلاح یافته 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 آشفتگی 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 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 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 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 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 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 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 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 حسابداری و گزارشگری ایالتی 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 آزمون «خی - 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.

## جدول ۲. متغیرهای مورد استفاده در تجزیه و تحلیل

متغیرها	تعریف
---------	-------

پیش بینی

فهرست A: متغیرهای ظاهری

ساختار شهردار- شورا در مقابل شورا - مدیر متغیر ظاهری ، که ساختار C-

$1 = M$

گواهی ابراز شایستگی متغیر ظاهری ، که شهر گیرنده CA

در سال قبل  $1 =$

اظهاری نظر مقبول حسابرسی متغیر ظاهری ، که اظهاری نظر مقبول

حسابرسی  $1 =$  ، ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

۶/۸ موسسه بزرگ حسابرسی (Big6) متغیر ظاهری ، که ۸ موسسه بزرگ

در ۱۹۸۳ به کار

رفته ؛ ۶ موسسه بزرگ  $1 = 1996$

قوانین حسابداری ایالتی متغیر ظاهری ، که قوانین حسابداری دولت

مرکزی  $1 =$  ، ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

قوانین گزارشگری ایالتی متغیر ظاهری ، که قوانین گزارشگری دولت

مرکزی  $1 =$  ، ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

فهرست B: متغیرهای پیوسته

قابلیت سوددهی مالی حقوق صاحبان سهام وجوه مستقل

عمومی توسط درآمدهای وجوه عمومی

تقسیم شده اند . FYE ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

+

جمعیت کل ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ ، لگاریتم های

جمعیت (تعداد)

طبیعی مورد استفاده در تجزیه و

تحلیل چند متغیری

؟

درآمد سرانه ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

درآمد سرانه

+

بدهی کل در گروه حساب بدهی بلند مدت

نسبت بدهی کل

عمومی نسبت به درآمدهای کل

FYE ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

-

نسبت درآمدهای داخلی دولت به

درآمدهای داخلی دولت

درآمدهای کل ، FYE ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ -

ترکیب گواهی ابراز شایستگی ، ۶

فهرست موارد افشاء

موسسه بزرگ حسابرسی و

اظهاریت حسابرسی

+

FYE = پایان سال مالی

## 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 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 خی 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 افشای مورد بررسی و آزمایش قرار گرفته اند. مدل های سطح افشای 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 t و سطح تأثیر 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 یافتن حساسیت را تقویت می کند. نتایج حسابرسی نشان می دهد 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 ، اما می کوشیدند تا با قوانین دوره زمانی تطبیق یابند تعداد شش مؤسسه بزرگ حسابرسی از ۳۹ ( ۴۲/۴٪ ) تا ۶۰ ( ۶۵/۲٪ ) افزایش یافت ، اما این تفاوت مهم و عمده ای محسوب نمی شود.

### جدول ۳. مقایسه های توصیفی نتایج ۱۹۸۳ با ۱۹۹۶

Variable	1983	1996
فهرست A: درصد فراوانی متغیرهای ظاهری = ۱ ( درصدها ؛ میانگین (انحرافات معیار) برای متغیرهای پیوسته		
تعداد شهرهای C-M (GOV)	49 (53.6%)	49 (53.6%)
گواهی ابراز شایستگی CA	51 (55.4%)	81(88.0%)
اظهار نظر مقبول حسابرسی (OPIN)	21 (22.8%)	85 (92.4%)
قوانین حسابداری ایالتی (Big6) ۶/۸ BIG	39 (42.4%)	60 (65.2%)
قوانین گزارشگری ایالتی (SAR)	57 (62.0%)	56 (60.9%)
قوانین گزارشگری ایالتی SRR	58 (63.0%)	54 (58.7%)
قابلیت سوددهی مالی (FV)	15.7% (0.15)	21.5% (0.17)
جمعیت (POP) ، ۱۰۰۰	317.96 (381.8)	354.30 (371.9)
درآمد سرانه (PCI)	\$9758.70 (1652.2)	\$13,945.48 (2869.0)

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 افزایش یافت. در آمد سرانه از زیر ۱۰۰۰۰ دلار تا تقریباً ۱۴۰۰۰ دلار ، با سطح تأثیر

۰/۰۱ اضافه شد بدهی کل از ۹۹/۸٪ تا ۹۰/۴٪ درآمدها با یک تفاوت ناچیز کاهش یافت. درصد کمک های بلاعوض بین دولتها از ۲۸/۰٪ تا ۲۲/۱٪ درآمدها کاسته شده و سطح تأثیر آن ۰/۰۱ است. همچنین، شهرهای بزرگ در شرایط نسبی به جای کمک های بلاعوض به درآمدهای خود کفا 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 میزان افشاهای صفر از ۲۰ تا ۳۰ کاهش یافت. در حالی که میزان افشاهای سه از ۷ تا ۵۴ اضافه شد.

### ۲-۶ 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 چي - 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 از ۱۸/۰٪ تا ۱۶/۷٪ با شاخص معنا دار equity بالا افزایش داشت. متوسط جمعیت از ۴۲۰۰۰ نفر تا ۴۲۷۰۰۰ به مقدار ناچیزی 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 افشاهای سه از ۲ تا ۲۲ افزایش یافت. به طور خلاصه، مشخصات مالی و حسابداری شهرهای M-C به طور قابل ملاحظه ای اصلاح شد.

جدول ۴. مقایسه توصیفی نتایج ۱۹۸۳ با ۱۹۹۶ برای ۴۳ شهر شهردار—

#### شورا

Variable	1983	1996	Chi-square
فهرست A: درصد فراوانی های متغیرها = ۱ و آزمون های خي دو برای متغیرهای ظاهری			
CA	18 (41.9%)	34 (79.1%)	12.5**
OPIN	7 (16.3%)	37 (86.1%)	41.9**
BIG 6	19 (44.2%)	27 (62.8%)	3.0*
	1983 mean	1996 mean	t-value
فهرست B: میانگین ها (انحراف معیار) و آزمون های t برای متغیرهای پیوسته			
FV	11.0% (0.12)	16.7% (0.10)	3.28**
POP (000)	420.1 (506.3)	426.7 (474.4)	0.53
PCI	\$9300.0 (1442.1)	\$13,234.7 (2358.8)	36.79**
TOTLDEBT	120% (1.08)	92% (0.56)	-1.53
IG	32.7% (0.17)	25.3% (0.14)	-2.94**
DI means	1.02 (0.77)	2.28 (0.91)	8.87**
DI Level 0	10 (23.3%)	3 (7.0%)	
DI Level 1	24 (55.8%)	4 (9.3%)	
DI Level 2	7 (16.3%)	14 (32.6%)	
DI Level 3	2 (4.6%)	22 (51.1%)	

نکته: میزان اهمیت تأثیر ۰/۰۱ (\*\*\*) و ۰/۱۰ (\*). آزمون تک دامنه برای پیش بینی های جهشی، آزمون دو دامنه برای POP (بدون پیش بینی)

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 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. 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 غیرمنتظره 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. 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.

جدول ۵. مقایسه های توصیفی نتایج ۱۹۸۳ با ۱۹۹۶ برای ۴۹ شهر مدیر

شهر (C-M)

Variable	1983	1996	Chi-square
CA	33 (67.4%)	47 (95.9%)	13.3**
OPIN	14 (28.6%)	48 (98.0%)	50.8**
BIG 6	20 (40.8%)	33 (67.4%)	6.9**
	1983 Mean	1996 Mean	t-value

فهرست A: درصد فراوانی های متغیرها = ۱ و آزمون های خن دو برای متغیرهای ظاهری  
فهرست B: میانگین ها (انحراف معیار) و آزمون های t برای متغیرهای پیوسته

ج

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 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 وجوه می باشد که شهردار CEO بوده است. علاوه بر این ، نسبت بدهی کل در ۱۹۹۶ با GOV فرقی نداشت. شهرهای M-C نیز در سال های ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶ بزرگتر بودند.

## جدول ۶. مقایسه های توصیفی شهرهای M-C با C-M توسط متغیر

برای ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶

Variable	Mayor	CM	Chi-square
فهرست A: درصد فراوانی های متغیرها = ۱ و آزمون های Chi دو برای متغیرهای ظاهری			
CA—1983	18 (41.9%)	33 (67.4%)	6.02*
CA—1996	34 (79.1%)	47 (95.9%)	6.18*
OPIN—1983	7 (16.3%)	14 (28.6%)	1.96
OPIN—1996	37 (86.1%)	48 (98.0%)	4.62*
BIG 6—1983	19 (44.2%)	20 (40.8%)	0.11
BIG 6—1996	27 (62.8%)	33 (67.4%)	0.21
<b>t-value</b>			
فهرست B: میانگین ها (انحراف معیار) و آزمون های t برای متغیرهای پیوسته			
FV—1983	11.0%	19.8%	-3.00*
FV—1996	16.7%	25.7%	-2.60*
POP (000)—1983	228.3	191.8	2.47*
POP (000)—1996	426.7	290.8	1.77*
PCI—1983	\$9300	\$10,161	-2.57*
PCI—1996	\$13,234	\$14,569	-2.28*
TOTLDEBT—1983	120%	82%	2.06*
TOTLDEBT—1996	91.7%	89.3%	0.23
IG—1983	32.7%	23.9%	3.03**
IG—1996	25.3%	19.2%	2.29*
DI—1983	1.02	1.37	-1.92*
DI—1996	2.28	2.61	-2.13*
n	43	49	

نکته: میزان اهمیت تأثیر ۰/۰۱ (\*\*), ۰/۱۰ (\*), آزمون تک دامنه برای پیش بینی های جهشی، آزمون دو دامنه برای POP (بدون پیش بینی)

### ۶-۲-۱ تجزیه و تحلیل چند متغیری - میزان 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 =

۱ برای برتری در گزارشگری مالی به دست می آید. نتایج به طور خلاصه در جدول ۷ آمده اند.

جدول ۷. نتایج logit برای مدل‌های گواهی ابراز لیاقت و تصدیق

متغیر مستقل	علامت مورد نظر	برآورد	خطای استاندارد	نسبت احتمال	آزمون آماری wald
<i>Panel A: 1983<sup>a</sup></i>					
GOV	+	1.231	0.562	0.292	4.803*
POP	?	0.053	0.348	0.592	2.272*
PCI	+	0.037	0.145	0.964	0.650
FV	+	4.962	2.384	0.007	4.333*
TOTLDEBT	-	0.225	0.275	0.799	0.671
SRR	+	0.345	0.490	0.708	0.495
IG	-	1.959	1.962	0.141	0.997
Intercept		5.225	2.755		3.596
<i>Panel B: 1996<sup>b</sup></i>					
GOV	+	1.384	4.546	0.251	2.211*
POP	?	1.162	0.625	0.313	3.459*
PCI	+	0.000	0.000	1.000	1.935*
FV	+	8.061	4.238	0.001	3.618*
TOTLDEBT	-	0.425	0.750	1.572	0.339
SRR	+	0.117	0.875	1.124	0.018
IG	-	0.914	3.039	2.495	0.091
Intercept		9.558	4.546		4.420

نکته: میزان اهمیت تأثیر ۰/۰۱ (\*\*\*) و ۰/۱۰ (\*)، آزمون تک دامنه برای پیش بینی های جهشی، آزمون دو دامنه برای POP (بدون پیش بینی)

مدل ۱۹۸۳ سه متغیر مهم 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, PCI, POP, FV. سه متغیر مانند مدل ۱۹۸۳ بود به جز PCI که اهمیت

و تأثیر داشت و دقت طبقه بندی نیز در 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 نسبی افشاء بر مبنای فهرست موارد افشاء استفاده شده بود. نتایج به طور خلاصه در جدول ۸ عنوان شده اند.

**جدول ۸. نتایج logit برای مدل های فهرست افشاء ، ۱۹۸۳ و ۱۹۹۶**

متغیر مستقل	علامت مورد نظر	برآورد	خطای استاندارد	نسبت احتمال	آزمون آماری wald
<i>Panel A: 1983<sup>a</sup></i>					
GOV	+	0.836	0.475	0.432	3.123*
POP	?	0.316	0.296	0.729	1.141
PCI	+	0.085	0.126	0.918	0.458
FV	+	2.699	1.500	0.067	3.235*
TOTLDEBT	-	0.225	0.235	0.798	0.921
SRR	+	0.805	0.448	0.447	3.228*
IG	-	-0.219	1.640	1.244	0.018
Intercept 0		2.645	2.277		1.349
Intercept 1		4.788	2.318		4.265
Intercept 2		6.825	2.374		8.266
<i>Panel B: 1996<sup>b</sup></i>					
GOV	+	0.842	0.500	0.431	2.834*
POP	?	1.415	0.406	0.243	12.136**
PCI	+	0.000	0.000	1.000	3.129*
FV	+	2.414	1.562	0.089	2.389*
TOTLDEBT	-	0.158	0.488	1.172	0.105
SRR	+	0.465	0.491	0.628	0.896
IG	-	0.160	1.812	1.174	0.008
Intercept 0		7.183	2.614		7.553
Intercept 1		8.474	2.592		10.686
Intercept 2		10.753	2.692		15.960

نکته: میزان اهمیت تأثیر ۰/۰۱ (\*\*\*) و ۰/۱۰ (\*) . آزمون تک دامنه برای پیش بینی های جهشی ، آزمون دو دامنه برای POP (بدون پیش بینی)

مدل افشاء ۱۹۸۳ (DI ۸۳) سه متغیر مهم با علائم پیش بینی شده دارد :  
 GOV , FV , SRR. دقت طبقه بندی ۶۸/۵٪ بود. DI ۹۶ چهار متغیر مهم  
 باهمان علائم دارد : FV, PCI, POP, GOV. SRR قبل از اینکه قوانین و  
 مقررات قانون حسابرسی ساده و سایر شرایط لازم 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.

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

رگرسیون DLS برای ارزیابی شرایط نسبی مالی بر مبنای نسبت FV استفاده  
 می شود. نتایج در جدول ۹ به طور خلاصه عنوان شده اند.

### جدول ۹. نتایج رگرسیون برای مدلهای قابلیت سوددهی مالی ، ۱۹۸۳

متغیر مستقل	علامت مورد نظر	FV83 - ضریب (مقدار t)	FV96 - مدل کامل : ضریب (مقدار t)	FV96 - مدل کاهش یافته : ضریب (مقدار t)
GOV	+	0.056 (2.35)*	0.079 (2.13)*	0.014 (0.71)
POP	?	-0.031 (-2.06)*	-0.050 (1.92)*	
PCI	+	0.0136 (2.14)*	0.006 (1.01)	0.006 (1.91)*
TOTLDEBT	-	0.007 (0.57)	-0.022 (-0.59)	-0.025 (-1.31)*
SAR	+	-0.013 (0.55)	0.010 (0.25)	-0.001 (-0.05)
IG	-	0.023 (0.26)	0.120 (0.84)	
Intercept		0.142	0.352	0.114
F value		4.30**	2.49*	1.72
R <sup>2</sup>		23.7%	14.9%	7.9%
n		90	92	86

نکته : میزان اهمیت تأثیر ۰/۰۱ (\*\*\*) و ۰/۱۰ (\*) . آزمون تک دامنه برای پیش بینی های جیشی ، آزمون دو دامنه  
 برای POP (بدون پیش بینی)

هنگام آزمایش مدل ۱۹۸۳ (FV ۸۳)، دو ارزش کرانی کشف و حذف شدند. نتایج ارائه شده نیز بر مبنای اندازه نمونه کاهش یافته ۹۰ می باشد. سه متغیر مهم وجود داشت از جمله POP.GOV با علامت منفی یک متغیر مهم محسوب می شود و نشان می دهد که شهرداری های کوچکتر FVs بالاتری دارند. سطح تأثیر مدل ۰/۰۱ با یک  $R^2$  ۲۳/۲٪ 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، ناهنجاری واریانس های اضافی و ناهمگنی پراکنشی را نشان می دهد. برای حل مسئله ارزش کرانی، (که ناهنجاری 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 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 مقایسه 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 باقی می مانند.

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 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 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 بکار گیری GASB ۳۴ معطوف شده که به میزان 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.