

تئوری چسبندگی هزینه‌ها و تأثیرات آن بر مفاهیم حسابداری

Costs stickiness theory and its impact on accounting concepts

جواد نیک‌کار

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز (عضو انجمن حسابداری ایران)

Ph.D. Student in Accounting, Shahid Cahmran University of Ahvaz
(Iranian Accounting Association)

E-mail: j.nickar@yahoo.com

سعید حاجی‌زاده

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

Ph.D. Student in Accounting, Shahid Cahmran University of Ahvaz

E-mail: saeed.hajizadeh@gmail.com

تئوری چسبندگی هزینه‌ها و تأثیرات آن بر مفاهیم حسابداری

چکیده

یکی از مفروضات اولیه حسابداری مدیریت بیانگر آن است که تغییرات هزینه‌ها رابطه‌ای متناسب با افزایش و کاهش سطح فعالیت دارد. اما به تازگی این فرض با مطرح شدن بحث چسبندگی هزینه‌ها توسط اندرسون و همکارانش [4] مورد بحث قرار گرفته است؛ به این معنا که میزان افزایش در هزینه‌ها با افزایش در سطح فعالیت بیشتر از میزان کاهش در هزینه‌ها در ازای همان میزان کاهش در سطح فعالیت است. هدف اصلی این پژوهش نیز بررسی تئوری چسبندگی هزینه، دلایل وقوع، انواع آن و تأثیر آن بر سایر مفاهیم حسابداری و مالی است. این پژوهش با استفاده از نتایج تحقیقات پیشین و به صورت کتابخانه‌ای به بررسی این موضوع پرداخته است. نتایج نشان داد که رفتار چسبندگی هزینه بر مدل استاندارد هزینه، حجم فعالیت و سود تأثیر گذار است. همچنین، نتایج بیانگر آن است که ویژگی‌های خاص شرکت‌ها بر شدت رفتار چسبندگی هزینه موثر بوده است. افزون بر این، نتایج نشان داد که چسبندگی هزینه بر محافظه کاری شرطی و دقت پیش‌بینی سود نیز تأثیر گذار است.

کلید واژه‌ها: چسبندگی هزینه، محافظه کاری شرطی، مدل CVP استاندارد، دقت پیش‌بینی

سود.

مقدمه

شناخت رفتار هزینه، یکی از مباحث مهم حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت است. در مدل سنتی، رفتار هزینه‌ها متناسب با تغییر محرک هزینه تغییر می‌کند و جهت تغییرات (افزایش و کاهش) در حجم فعالیت، تاثیری روی بزرگی تغییرات در هزینه‌ها ندارد. اما نتایج برخی از پژوهشگران [4 و 6] در سال‌های اخیر بیانگر این موضوع است که میزان افزایش در هزینه‌ها هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش در هزینه‌ها هنگام کاهش در حجم فعالیت است. چنین رفتاری را «چسبندگی هزینه¹» می‌نامند. در پژوهش حاضر، با توجه به افزایش اهمیت پیش‌بینی رفتار هزینه‌ها، تئوری چسبندگی هزینه بررسی شده است. نتایج حاصل از این پژوهش، به طور ویژه‌ای در تغییر نگرش مدیران و تحلیلگران مالی سودمند است. زیرا مدیران و تحلیلگران با شناسایی و پیش‌بینی دقیق رفتار هزینه‌ها و چگونگی واکنش هزینه‌ها به نوسان‌های درآمد، به طرح‌ریزی برنامه‌های منظم پرداخته و تصمیم‌های آگاهانه‌ای می‌گیرند.

مفهوم چسبندگی هزینه

چسبندگی هزینه بیانگر عدم تقارن اقتصادی² در واکنش هزینه به افزایش و کاهش فروش است [4]. به عبارت دیگر، چسبندگی هزینه‌ها به این معناست که افزایش هزینه‌ها در زمان افزایش فروش، بیشتر از کاهش همان مقدار هزینه‌ها در زمان کاهش فروش است. برای مثال، اگر درآمد فروش 15 درصد افزایش یابد، هزینه‌ها 10 درصد افزایش می‌یابند؛ اما اگر درآمد فروش معادل همان 15 درصد کاهش یابد، هزینه‌ها کمتر از 10 درصد کاهش می‌یابند. در چنین وضعیتی رفتار هزینه‌ها چسبنده خواهد بود [10].

عوامل موثر در عدم تقارن رفتار هزینه

مطالعات انجام شده (هامبورگ و ناسو، 2010)، سه عامل مهم موثر در عدم تقارن در هزینه‌ها را به هنگام کاهش فروش شناسایی کردند. عامل اول مربوط به هزینه‌های ثابت است، زیرا

¹. Cost Sticky

². economic asymmetry

هنگامی که بخشی از فروش کاهش می‌یابد، نسبت هزینه به درآمد به سبب اینکه هزینه‌های ثابت نسبت به تغییر حجم ثابت هستند، افزایش می‌یابد. اما، عامل‌های دوم و سوم مربوط به هزینه‌های متغیر و در ارتباط با چسبندگی هزینه است. عامل دوم مربوط به زمانی است که فروش (سطح فعالیت) کاهش می‌یابد. لذا تصمیم مدیر به منظور کاهش سطح هزینه‌ها یا نگهداری منابع بدون استفاده بستگی به انتظارش از تقاضا در آینده دارد. اگر مدیر انتظار داشته باشد که کاهش در سطح فروش موقتی است و در مدت کوتاهی به حالت اولیه بازمی‌گردد، او تصمیم خواهد گرفت منابع بدون استفاده را حفظ کند زیرا، اگر مدیران منابع مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی را متناسب با کاهش فروش، کاهش دهند، تحصیل و آماده سازی دوباره‌ی منابع در آینده، نیازمند زمان است. بنابراین، اگر منابع و هزینه‌ها متناسب با کاهش فروش کاهش یابد، شرکت فرصت‌های توسعه‌ی فروش را از دست می‌دهد؛ در نتیجه، هزینه‌های تعدیل بیشتر از هزینه‌های ظرفیت بدون استفاده خواهد بود و مدیر تصمیم خواهد گرفت منابع اضافی را حفظ کند. از سوی دیگر، اگر عدم قطعیت در مورد تقاضا در آینده و هزینه‌های کاهش و افزایش دوباره‌ی منابع، زیاد باشد. مدیر تصمیم خواهد گرفت صبر کند تا قبل از تخمین هزینه‌های تعدیل، اطلاعات بیشتری بدست آورد. بنابراین، مدیران ممکن است کاهش منابع مربوط به فعالیت‌های عملیاتی را به تاخیر بیندازند تا زمانی که آنها به دائمی بودن کاهش تقاضا (کاهش فروش) اطمینان بیشتری حاصل کنند. عامل سوم مربوط به زمانی است که مدیر ظرفیت مازاد را به سبب افزایش تابع مطلوبیت خود و یا ترس از افکار عمومی (تئوری نمایندگی) حفظ کند [7].

دلایل وقوع چسبندگی هزینه

ياسوکاتا و کنجی وارا¹ (2011) دو فرضیه اصلی (فرضیه تصمیم آگاهانه² و فرضیه تاخیر در تعدیل هزینه³) درباره‌ی دلایل وقوع پدیده چسبندگی هزینه مطرح کرده‌اند [11].

1. Yasu kata & Kajiwara

2. The Deliberate Decision Hypothesis

3. Cost Adjustment Delay Hypothesis

فرضیه تصمیم آگاهانه

مطابق فرضیه تصمیم آگاهانه، چسبندگی هزینه‌ها نتیجه تصمیمات سنجیده مدیران است. برای مثال مطابق استدلال اندرسون و همکاران (2003)، چسبندگی هزینه‌ها به این علت رخ می‌دهد که مدیران، منابع مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی را به طور سنجیده تعدیل می‌کنند. زمانی که مدیران، کاهش فروش را موقتی پیش‌بینی کرده و انتظار بازگشت فروش به سطح قبلی را دارند، حذف منابع متناسب با کاهش فروش و تحصیل مجدد آن در آینده، به افزایش هزینه‌ها و در نتیجه کاهش سود در بلندمدت منجر می‌شود. در مقابل، با وجود آنکه حفظ منابع اضافی در دوره‌های کاهش فروش، به تحمل هزینه‌های بیشتر و در نتیجه، کاهش سود دوره جاری منجر می‌شود، موجب کاهش هزینه‌ها و افزایش سود در بلندمدت می‌شود. افزون بر این، اگر مدیران منابع مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی را متناسب با کاهش فروش، کاهش دهند، تحصیل و آماده سازی مجدد منابع در آینده، نیازمند زمان است. بنابراین، چنانچه منابع و در نتیجه، هزینه‌ها متناسب با کاهش فروش کاهش یابد، شرکت فرصت‌های توسعه فروش را از دست می‌دهد؛ زیرا نمی‌تواند منابع لازم برای گسترش فروش را با سرعت کافی به منظور استفاده از فرصت‌ها به خدمت بگیرد. به همین علت، مدیران ناگزیرند برای انتخاب یکی از گزینه‌های کاهش هزینه‌ها از طریق حذف منابع یا تحمل هزینه‌های بیشتر برای بهره برداری کامل از افزایش فروش آتی تصمیم‌گیری کنند و یکی از اساسی‌ترین علل چسبندگی هزینه‌ها، تصمیمات سنجیده مدیرانی است که می‌کوشند با توجه به پیش‌بینی فروش آتی، سود را در بلندمدت افزایش دهند [11].

فرضیه تاخیر در تعدیل هزینه

بر اساس این فرضیه، هزینه‌ها به این دلیل دچار چسبندگی هزینه می‌شود که سرعت کاهش فروش و هزینه‌ها نمی‌تواند یکسان باشد. مطابق این فرضیه شدت چسبندگی هزینه در کوتاه مدت، بیشتر از میان مدت و بلند مدت است و چسبندگی هزینه در بلند مدت، کاهش می‌یابد و نوسان‌های هزینه به نوسان‌های فروش نزدیک‌تر می‌شود. بنابراین، این فرضیه بیان می‌دارد که

چسبندگی هزینه یک اقدام از روی قصد و آگاهانه از سوی مدیران نمی‌باشد بلکه به صورت ذاتی هزینه‌ها نمی‌توانند در کوتاه مدت با کاهش فروش به همان نسبت افزایش فروش، کاهش یابند و این موضوع در بلند مدت تعدیل می‌شود [11].

انواع چسبندگی هزینه

چسبندگی هزینه تصمیم‌مدیر به تحمل هزینه‌های منابع استفاده نشده در صورت کاهش فروش تعریف می‌شود. شرکت‌های دارای چسبندگی هزینه به دو گروه شرکت‌های کارآمد (با اخبار مثبت) و شرکت‌های ناکارآمد (با اخبار منفی) تقسیم می‌شوند. شرکت‌های دارای چسبندگی کارآمد به آن گروه از شرکت‌ها اطلاق می‌شود. که فروش فعلی آن‌ها کاهش یافته، اما انتظار می‌رود که فروش آن‌ها در آینده نزدیک به سطح اولیه بازگردد. بنابراین، این شرکت‌ها از این لحاظ کارآمد هستند که تحمل هزینه‌های اضافی (منابع استفاده نشده)، با اجتناب از هزینه‌های تعدیل منابع (کاهش و افزایش دوباره)، منافی برای شرکت در آینده به وجود می‌آورد. شرکت‌های دارای چسبندگی ناکارآمد به آن گروه از شرکت‌ها اطلاق می‌شود که فروش فعلی آن‌ها کاهش یافته، اما انتظار می‌رود فروش آن‌ها دچار کاهش دائمی (بلندمدت) شود. بنابراین، شرکت‌های مزبور از این نظر ناکارآمد هستند که تحمل هزینه‌های اضافی (منابع استفاده نشده) منافی در زمان حال و آینده برای شرکت ایجاد نمی‌کنند. در نتیجه، صرف نظر از آنکه شرکت با چسبندگی هزینه کارآمد یا ناکارآمد است، چسبندگی هزینه تاثیر منفی بر سود فعلی (سال کاهش سطح فروش) دارد، زیرا، کاهش فروش با همان مقدار کاهش در هزینه‌ها جبران نمی‌شود. اما چسبندگی هزینه در شرکت‌های کارآمد تاثیر مثبتی بر سود آینده (به سبب افزایش دوباره‌ی سطح فروش به عنوان خبر مثبت) و در شرکت‌های ناکارآمد تاثیر منفی بر سود آینده (به سبب دائمی بودن کاهش فروش به عنوان خبر منفی) دارد [7].

ارتباط میان چسبندگی هزینه و محافظه کاری شرطی

در صورتی که مدیریت با کاهش فروش روبه‌رو شود، باید در ارتباط با کاهش متناسب منابع (هزینه‌ها) یا حفظ آن تصمیم‌گیری کند. تصمیم‌گیری در ارتباط با کاهش یا حفظ منابع به

انتظار مدیریت از تقاضا در آینده بستگی دارد. اگر مدیریت، پروژه ریسکی چسبندگی هزینه را برگزیند. در نتیجه، نیازمند حفظ منابع استفاده نشده خواهد بود. در این وضعیت، مدیریت در ارتباط با چشم انداز آینده شرکت آگاه‌تر است و می‌تواند ارزیابی کند که آیا حفظ منابع استفاده نشده نتیجه خواهد داد یا خیر؟ از سوی دیگر، مدیریت نمی‌تواند اطلاعات خصوصی خود را به صورت باور پذیرانه به بازار انتقال دهد. در نتیجه، انتظار می‌رود عدم تقارن اطلاعات بین مدیریت و سرمایه‌گذاران افزایش یابد. عدم تقارن بیشتر، انگیزه‌های مدیریت را برای بزرگ‌نمایی عملکرد مالی افزایش می‌دهد. بنابراین، محافظه‌کاری شرطی با محدود کردن اختیارات مدیریت برای بزرگ‌نمایی سود (به عنوان مثال، با منع پیش‌بینی سودهای نامشخص) و کوچک‌نمایی زیان (به عنوان مثال، با نیاز به شناسایی زیان‌های نامشخص) با انگیزه‌های مزبور مقابله می‌کند و عدم تقارن اطلاعات را کاهش می‌دهد. به همین دلیل، شرکت‌ها با چسبندگی هزینه در معرض محافظه‌کاری شرطی بیشتری قرار دارند [7].

تأثیر چسبندگی هزینه بر مدل *CVP* استاندارد

رابطه *CVP* استاندارد بر اساس یک مدل ساده از هزینه‌های ثابت و متغیر است که رابطه خطی میان هزینه و فروش را توصیف می‌کند. این مدل نشان می‌دهد سود تابع خطی از فروش است و تغییرات فروش تنها از طریق حاشیه سود، سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. افزون بر این، تحقیقات چسبندگی هزینه (اندرسون و همکاران، 2003؛ ویس، 2010؛ بنکر و همکاران، 2013 و کاما و ویس، 2013) نتایج مهمی از عدم تقارن در رفتار هزینه ارائه می‌دهند که با مدل استاندارد در تضاد است. رفتار چسبنده هزینه دلالت بر یک رابطه نامتقارن میان فروش و سود است که انحراف مهمی در روش‌های *CVP* استاندارد ایجاد می‌کند. چسبندگی هزینه نشان می‌دهد که برای هر سطح فروش در دوره جاری، سطح هزینه‌ها وابسته به جهت تغییرات فروش نسبت به دوره قبل است. تفاوت میان هزینه بین افزایش و کاهش فروش نشان‌دهنده حفظ منابع استفاده نشده توسط مدیریت است. بنابراین، هنگامی که سطح فروش تحقق یافته نسبت به دوره قبل کاهش می‌یابد، مدیران برای کاهش هزینه‌های تعدیل (تحصیل و آماده‌سازی دوباره‌ی

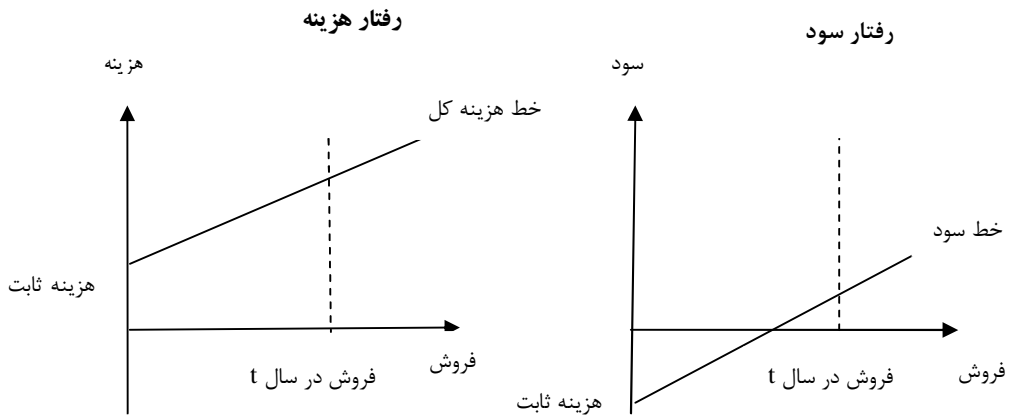
منابع در آینده و از دست دادن فرصت‌های توسعه فروش در آینده)، منابع استفاده نشده را حفظ می‌کنند. در نتیجه، در زمان کاهش فروش، هزینه‌ها نشان دهنده‌ی منابع مورد نیاز نسبت به سطح فروش جاری به اضافی منابع استفاده نشده است. در مقابل، زمانی که سطح فروش افزایش می‌یابد مدیران جهت پاسخگویی به افزایش تقاضا منابع استفاده شده را افزایش می‌دهند. در نتیجه، مدیران به سبب اینکه هزینه تنها منعکس کننده منابع مورد نیاز است منابع غیر ضروری بدست نمی‌آورند. بنابراین، سطح هزینه‌ها زمانی که فروش کاهش می‌یابد (نسبت به زمانی که به همان مقدار افزایش می‌یابد) افزایش می‌یابد که سبب کاهش سطح سود می‌شود (تغییرات چسبندگی سود¹). این پیش‌بینی منجر به ارائه مدل تجزیه و تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود تعدیل شده (ACVP) می‌شود [5].

تفاوت میان تجزیه و تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود استاندارد (SCVP) و تعدیل شده (ACVP) در نمودار شماره‌ی (1) نشان داده شده است. در مدل SCVP کل هزینه‌ها نشان دهنده سطح منابع مورد نیاز بوده که وابسته به سطح فروش (و نه تغییر جهت فروش) است. بنابراین، مدل SCVP نشان دهنده‌ی یک رابطه خطی میان فروش و سود است. در مقابل، در مدل ACVP دو خط هزینه‌ی مجزا بدست آمده است که خط پایین‌تر، نشان دهنده تابع هزینه کل در مورد افزایش فروش (نسبت به دوره قبل) است که در آن هزینه‌ها منعکس کننده‌ی سطح منابع مورد نیاز مطابق با سطح فروش است. در ضمن، خط بالاتر، تابع هزینه کل در زمان کاهش فروش (نسبت به دوره قبل) را نشان می‌دهد که تصویری از منابع مورد نیاز مطابق با فروش به اضافی منابع استفاده نشده را نشان می‌دهد. بر اساس خط هزینه‌ی کل در مدل ACVP، دو خط سود متفاوت وجود دارد که یک خط ارتباط میان سود و سطح فروش در مورد افزایش فروش (خط بالاتر) و دیگری ارتباط میان سود و کاهش فروش (خط پایین‌تر) را نشان می‌دهد. در نتیجه، فاصله عمودی میان دو خط منعکس کننده‌ی تغییرات چسبندگی سود است که با منابع استفاده نشده توسط مدیریت مرتبط است [5].

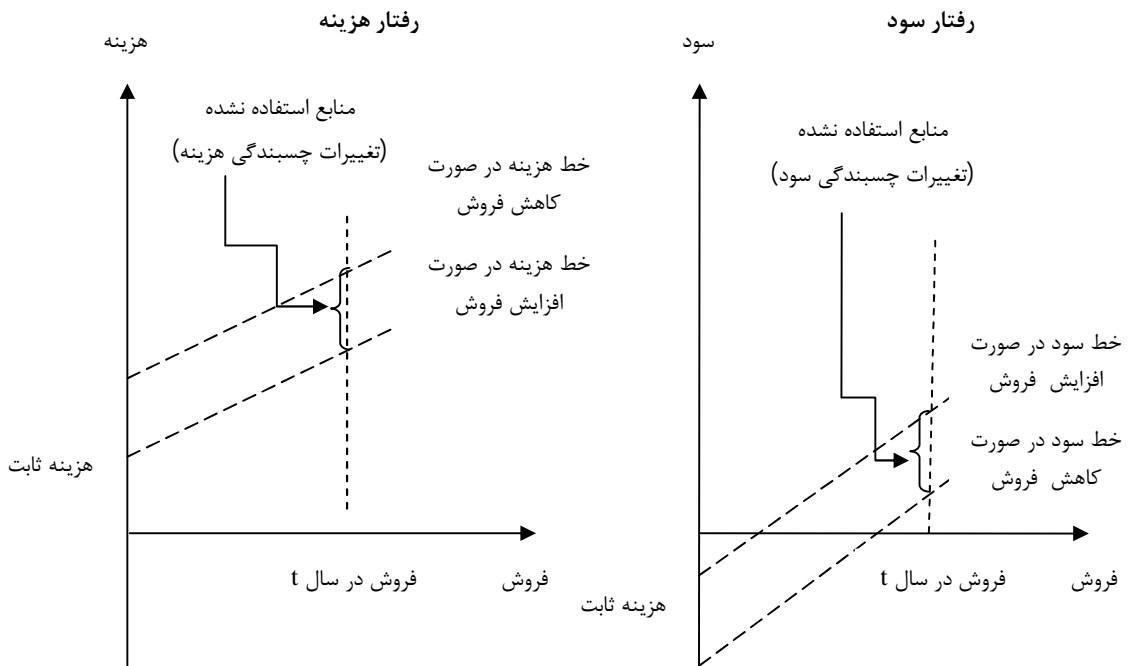
¹. sticky earnings differential

نمودار شماره‌ی (1)

الف) نمودار مربوط به CVP استاندارد ($SCVP$)



ب) نمودار مربوط به CVP تعدیل شده ($ACVP$)



تأثیر چسبندگی هزینه بر مدل CVP در شرکت‌های مختلف

افزون بر این، مقدار تغییرات چسبندگی سود (فاصله عمودی دو خط سود در نمودار شماره (1)) در شرکت‌ها با توجه به حجم منابع استفاده نشده متفاوت است. زمانی که هزینه‌های تعدیل (تحصیل و آماده سازی دوباره‌ی منابع در آینده و از دست دادن فرصت‌های توسعه فروش در آینده) بالا باشد مدیران سطح بیشتری از منابع استفاده نشده را در صورت کاهش فروش متحمل می‌شوند. زیرا، در زمان حال از بین بردن منابع استفاده نشده برای شرکت هزینه بر است. بنابراین، تغییرات چسبندگی سود برای شرکت‌های با هزینه تعدیل بالاتر باید بیشتر باشد. از این رو، میزان دارایی و تعداد کارکنان بیشتر نشان دهنده‌ی مقاومت بیشتر شرکت برای حفظ منابع خود است. در نتیجه، هزینه‌های تعدیل برای این شرکت‌ها پر هزینه‌تر است (اندرسون و همکاران، 2003). بنابراین، میزان دارایی بالاتر و تعداد کارکنان بیشتر با هزینه‌های تعدیل بیشتر مرتبط بوده که سبب افزایش تغییرات چسبندگی سود می‌شود. در مقابل، شرکت‌های بزرگ‌تر دارای چسبندگی به منابع کمتری هستند و می‌توانند منابع استفاده نشده را در سایر بخش‌های شرکت مورد استفاده قرار دهند. در نتیجه، هزینه‌های تعدیل کمتری دارند و دارای تغییرات چسبندگی سود کمتری هستند [5].

تأثیر چسبندگی هزینه بر دقت پیش‌بینی سود

حسابداری مدیریت به صورت سنتی بر رفتار هزینه به عنوان یکی از جنبه‌های مهم تجزیه و تحلیل سود تمرکز می‌کند. از سوی دیگر، تحلیل گران مالی نیز در روند پیش‌بینی سود آتی، هزینه‌های آتی شرکت را در برآوردها لحاظ می‌کنند. بنابراین، پیش‌بینی رفتار هزینه یکی از بخش‌های اساسی پیش‌بینی سود است. افزون بر این، تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که بیش از دو برابر اشتباهات در پیش‌بینی سود شرکت‌ها مربوط به اشتباهات پیش‌بینی هزینه‌ها نسبت به درآمدها است. یکی از موارد ایجاد اشتباه در برآورد دقیق هزینه‌ها مربوط به بحث چسبندگی هزینه است. زیرا، چسبندگی هزینه سبب تعدیل کمتری در سطح هزینه‌ها در زمان کاهش سطح فروش می‌شود. در نتیجه، در هزینه‌ها کمتر صرف جویی شده که سبب کاهش بیشتر سود

خواهد شد. بنابراین، این کاهش بیشتر در سود سبب تغییر پذیری بیشتر سود و در نتیجه کاهش دقت پیش‌بینی سود می‌شود [10].

پیشینه تحقیق

کالیجا (2006) چسبندگی هزینه را با استفاده از داده‌های چهار کشور آمریکا، انگلیس، فرانسه و آلمان آزمون کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد، با افزایش یک درصد در فروش، هزینه‌های عملیاتی 0/97 درصد افزایش می‌یابد و با کاهش یک درصد فروش هزینه‌های عملیاتی 0/91 درصد کاهش می‌یابد. همچنین، نتایج نشان داد شدت چسبندگی هزینه در فرانسه و آلمان بیشتر از شدت چسبندگی در آمریکا و انگلیس است [6].

پورپوراتو و ورین (2010) در پژوهشی به بررسی چسبندگی هزینه‌ها در بین بانک‌های آرژانتینی، برزیلی و کانادایی پرداختند. نتایج نشان داد که با افزایش یک درصدی در درآمد، هزینه‌های بانک‌ها به ترتیب در کشورهای آرژانتین، برزیل و کانادا 0/6 و 0/82 و 0/92 درصد افزایش می‌یابد، در حالی که با کاهش یک درصدی در درآمد بانک‌های مزبور، کاهش 0/38، 0/48 و 0/55 درصد در هزینه‌ها را مشاهده کردند. آنان دریافتند بانک‌هایی که بیشترین افزایش را در هزینه‌ها در شرایط بهبود فروش دارد، در زمان کاهش فروش نیز بیشترین کاهش را خواهند داشت [9].

هامبورگ و ناسو (2010) تاثیر چسبندگی هزینه بر تقارن زمانی سود با تاکید بر ارتباط میان چسبندگی هزینه و محافظه کاری شرطی را بررسی کردند. نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد چسبندگی هزینه عدم تقارن زمانی سود را به وسیله‌ی تضعیف در به موقع بودن سود برای شرکت‌ها با اخبار مثبت افزایش داده و از سوی دیگر، به موقع بودن سود برای شرکت‌ها با اخبار منفی را تشدید می‌کند. همچنین، نتایج آنان تایید کردند عدم تقارن زمانی سود برای شرکت‌های دارای چسبندگی هزینه از طریق فاکتورهای حسابداری منعکس شده در اقلام تعهدی نسبت به فاکتورهای غیر حسابداری منعکس در جریان‌های نقدی به صورت قوی‌تری تقویت می‌شود [7].

ویس (2010) تاثیر رفتار هزینه را بر دقت پیش‌بینی سود برای 2520 شرکت از سال 1986 تا سال 2005 مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق وی نشان می‌دهد در شرکت‌هایی که هزینه‌های چسبنده‌تری دارند، دقت پیش‌بینی سود توسط تحلیلگران کمتر است و سرمایه‌گذاران در ارزیابی ارزش شرکت، چسبندگی هزینه‌ها را لحاظ می‌کنند [10].

بنکر و همکاران (2013) معتقدند که چسبندگی هزینه و محافظه‌کاری شرطی منجر به عدم تقارن مدل تجزیه و تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود (CVP) استاندارد می‌شود. آنان همچنین معتقدند که این عدم تقارن در شرکت‌ها با حجم دارایی و تعداد کارکنان بیشتر، بالاتر و در شرکت‌ها با اندازه‌ی بزرگ‌تر، کمتر است. بنابراین، آنان مدل CVP استاندارد را با ترکیب چسبندگی هزینه و محافظه‌کاری شرطی تعدیل کردند [5].

نمازی و دوانی‌پور (1389)، رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان داد، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش چسبندگی دارند و شدت چسبندگی هزینه‌ها در دوره‌هایی که قبل از آن کاهش درآمد رخ داده کمتر و برای شرکت‌هایی که نسبت جمع دارایی‌ها به فروش بزرگ‌تری دارند، بیشتر بوده است [2]. همچنین، نمازی و همکاران (1391) وجود رفتار چسبنده‌ی هزینه‌های اداری عمومی و فروش، بهای تمام شده و مجموع بهای تمام شده و هزینه‌های اداری عمومی و فروش را تایید کردند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد هزینه‌های عمومی اداری و فروش برای تغییرات بیش از 30 درصد در درآمد فروش، بهای تمام شده برای تغییرات کم‌تر از 10 درصد و بیش‌تر از 30 درصد در درآمد فروش، از خود رفتار چسبنده نشان می‌دهد [3].

کردستانی و مرتضوی (1391)، معتقدند انتظار افزایش فروش در آینده توسط مدیریت، موجب کاهش چسبندگی بهای تمام شده فروش می‌شود و هر چه این خوش‌بینی بیشتر باشد، چسبندگی بهای تمام شده فروش بیشتر کاهش می‌یابد. اما، خوش‌بینی مدیریت، چسبندگی هزینه‌های فروش، عمومی و اداری را افزایش می‌دهد و چسبندگی این هزینه‌ها در صورت خوش‌بینی زیاد مدیریت، بیشتر از حالت خوش‌بینی کم است که شواهدی قوی از تایید فرضیه تصمیم‌های سنجیده در مورد هزینه‌های فروش، عمومی و اداری محسوب می‌شود [1].

نتیجه گیری

هدف نهایی هر واحد تجاری، حداکثر کردن سود و به دنبال آن، افزایش حقوق صاحبان سهام است. سعی مدیریت هر واحد انتفاعی، کسب بیشترین سود و کارایی با استفاده از کمترین منابع است و از ساده‌ترین روش‌های کاهش مصرف منابع، کنترل هزینه‌ها است. اما این امر، مستلزم آگاهی کامل از چگونگی رفتار هزینه‌ها و عوامل تأثیرگذار بر رفتار هزینه‌ها است. از مواردی که باید در تجزیه و تحلیل رفتار هزینه‌ها مورد توجه قرار داد، پدیده چسبندگی هزینه است. در پژوهش حاضر، با توجه به افزایش اهمیت پیش‌بینی رفتار هزینه‌ها، به بررسی تئوری چسبندگی هزینه، دلایل وقوع، انواع آن و تأثیر آن بر سایر مفاهیم حسابداری و مالی پرداخته شده است. نتایج نشان داد که رفتار چسبندگی هزینه بر مدل استاندارد هزینه، حجم فعالیت و سود تأثیر گذار است. همچنین، نتایج بیانگر آن است که ویژگی‌های خاص شرکت‌ها بر رفتار چسبندگی هزینه شرکت‌ها تأثیر معناداری دارند و در واقع این رفتار از شرکتی به شرکت دیگر متفاوت است. در راستای این نتیجه، شرکت‌ها با نسبت میزان دارایی و تعداد کارکنان بیشتر با هزینه‌های تعدیل بیشتر مواجه بوده که سبب افزایش تغییرات چسبندگی سود (کاهش سطح سود) می‌شود. در مقابل، شرکت‌های بزرگ‌تر دارای چسبندگی به منابع کمتری هستند و می‌توانند منابع استفاده نشده را در سایر بخش‌های شرکت مورد استفاده قرار دهند. در نتیجه، هزینه‌های تعدیل کمتری دارند و دارای تغییرات چسبندگی سود کمتری هستند. افزون بر این، نتایج نشان داد که شرکت‌ها با چسبندگی هزینه نسبت به سایر شرکت‌ها در معرض محافظه کاری شرطی بیشتر و دقت پیش‌بینی سود کمتری هستند.

نتایج این پژوهش، دربرگیرنده اطلاعاتی در ارتباط با چگونگی رفتار هزینه‌ها است که می‌تواند توسط استفاده‌کنندگان مختلف به ویژه مدیران، تحلیلگران مالی و حساب‌برسان در جهت ارزیابی‌ها و تصمیم‌گیری‌های خود استفاده شود. این مسئله در رابطه با رفتار بهای تمام شده می‌تواند از اهمیت بیشتری برخوردار باشد. روش‌های بودجه ریزی انعطاف پذیر و همچنین، تحلیل مدل‌های پیش‌بینی هزینه‌ها و سود از مواردی است که بدون در نظر گرفتن رفتار چسبندگی هزینه‌ها با توجه به تغییرات سطوح مختلف درآمد، می‌تواند منجر به انحراف

تصمیم گیری‌ها شود. همچنین، مدیران می‌توانند با برنامه ریزی مناسب در رابطه با اجاره دارایی‌های عملیاتی و شیوه‌های استخدام کارکنان، انعطاف پذیری لازم به منظور کاهش ظرفیت در دوره‌های کاهش تقاضا و سطح فروش را ایجاد نموده و از این طریق شدت چسبندگی هزینه‌ها را کاهش دهند.

منابع

1. کردستانی، غلامرضا و مرتضوی، مرتضی. (1391). «بررسی تاثیر تصمیمات سنجیده مدیران بر چسبندگی هزینه‌ها». **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره 19، شماره 67، بهار 1391، صص 73-90.
2. نمازی، محمد و دوانی‌پور، ایرج. (1389). «بررسی تجربی رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران». **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره 17، شماره 62، زمستان 1389، صص 85-102.
3. نمازی، محمد؛ غفاری، محمد جواد و فریدونی، مرضیه. (1391). «تحلیل بنیادی رفتار چسبندگی هزینه‌ها و بهای تمام شده بر دامنه‌ی تغییرات در بورس اوراق بهادار تهران». **پیشرفت‌های حسابداری**، دوره چهارم، شماره دوم، پاییز و زمستان 1391، صص 151-177.
4. Anderson M, Banker R, Janakiraman S. (2003). "Are Selling, General, and Administrative Costs 'Sticky'?" **Journal of Accounting Research** 2003; 41: 47-63.
5. Banker, R., Basu, S., Byzalov, D and Chen, J. (2013). "Asymmetrie in Cost-Volume-Profit Relation: Cost Stickiness and Conditional Conservatism", <http://ssrn.com/abstract=2312179>.
6. Calleja K, Stelios M, Thomas D.C. (2006). "A Note on Cost Stickiness: Some International Comparisons". **Management Accounting Research** 2006; 17(2): 127- 140.
7. Homburg, C. and Nasev, J. (2010). "How Timely are Earnings when Costs are Sticky? Implications for the Link between Conditional Conservatism and Cost Stickiness", **American Accounting Association**.

8. Kama, I., and D. Weiss. (2013). "Do earnings targets and managerial incentives affect sticky costs?" **Journal of Accounting Research** 51 (3), 201-224.
9. Por porato, M., & Werbin. (2010). "Active Cost Management in banks: Evidence of sticky costs in Argentina. Brazil and Canada. available at", <http://ssrn.com/abstract=1659228>.
10. Weiss D. (2010). "Cost behavior and analysts' earnings forecasts". **The Accounting Review** 2010; 85 (4): 1441-1471.
11. Yasu kata, K., & Kajiwara, T. (2011). Are "Sticky Costs" the Result of Deliberate Decision of Managers?" , available at: <http://ssrn.com>.

Costs stickiness theory and its impact on accounting concepts

*Javad Nikkar¹
Saeed Hajizadeh²*

Abstract

One of the basic assumptions of management accounting suggests that costs changes are proportional relationship with decrease and increase activity levels. But recently these assumption discussions by Anderson et al. Means that increase in costs by increasing the level of activity decreases in the costs for the reduction in the level of activity. The main objective of this study is to evaluate the costs stickiness theory, the reasons for the outbreak, its types and its impact on other financial and accounting concepts. This study uses the results of previous research and the literature has addressed this issue. The results showed that the sticky behavior of the cost of standard cost, volume and profit is impressive. The results indicate that firm-specific characteristics on the severity of the sticky behavior are cost effective. Moreover, the results showed that the sticky behavior of the cost have impact on conditional conservatism and earnings predictability.

Keywords: Costs stickiness, conditional conservatism, Standard CVP model, earnings predictability.

¹. Ph.D. Student of Accounting, Shahid Cahmran University of Ahvaz.

². Ph.D. Student of Accounting, Shahid Cahmran University of Ahvaz.