[2-1- مقدمه 14](#_Toc421314400)

[2-2 - پیش بینی فروش 14](#_Toc421314401)

[2-2-1- اهمیت و تعریف پیش بینی فروش 14](#_Toc421314402)

[2 -2 -2 - روش های پیش بینی فروش 18](#_Toc421314403)

[2- 3 - مديريت سود 18](#_Toc421314404)

[2 -3 -1- تعریف مدیریت سود 18](#_Toc421314405)

[2-3-2 - انگيزه های مديريت سود 20](#_Toc421314406)

[2-4- فرضيه تصميمات سنجيده مدیران 24](#_Toc421314407)

[2-5 - تأثير پيش بيني مديريت بر چسبندگي هزينه ها 25](#_Toc421314408)

[2-6- تصمیمگیری و کنترل 26](#_Toc421314409)

[2-7- طراحی و استفاده از سیستمهای هزینه یابی 28](#_Toc421314411)

[2-8- تعریف هزینه 29](#_Toc421314412)

[2-8-1- ماهیت هزینه ها 30](#_Toc421314413)

[2-8-2- طبقه بندی کلی هزینه ها 30](#_Toc421314414)

[2-8-3- هزینه های تولیدی 31](#_Toc421314415)

[2-8-4- هزینه غیر تولید 31](#_Toc421314416)

[2-8-5- تغییر ساختار هزینه ها در طول زمان 32](#_Toc421314418)

[2-8-6- محرک های هزینه 33](#_Toc421314419)

[2-9- رفتار هزینه 33](#_Toc421314420)

[2-9-1- مفروضات اصلی الگوی رفتار هزینه 34](#_Toc421314421)

[2-9-2 - انواع دیدگاه ها درباره رفتار هزینه 35](#_Toc421314422)

[2-10-مبانی نظری چسبندگی هزینه ها 36](#_Toc421314423)

[2-10-1- چسبندگی هزینه ها 36](#_Toc421314424)

[2-10-2- اهمیت در کاهش چسبندگی هزینه 38](#_Toc421314426)

[2-10-3- تاثیر چسبندگی هزینه بر پیشبینی تحلیلگران 38](#_Toc421314427)

[2-10-4- اهمیت چسبندگی هزینه ها برای سرمایه گذاران 39](#_Toc421314428)

[2-10-5- اهمیت چسبندگی هزینه در روشهای تحلیل حسابرسی 40](#_Toc421314429)

[2-10-6- دلایل چسبندگی هزینه ها 40](#_Toc421314430)

[2-10-7- عوامل موثر بر چسبندگی هزینه 41](#_Toc421314431)

[2-11 - پیشینه تحقیق 42](#_Toc421314432)

[2-11-1- تحقیق خارجی 42](#_Toc421314433)

[2-11-2- تحقیق های داخلی 49](#_Toc421314434)

# فصل دوم:

# الف) مبانی نظری

# ب) پیشینه تحقیق

# 

# 2-1- مقدمه:

بررسی پیشینه تحقیق معمولاً نقدی از دانش موجود پیرامون موضوع پژوهش است. بررسی پیشینه تحقیق، یافته­های تحقیق را به پژوهش­های قبلی متصل می­سازد (جهانشاد و پیشروچی، 1391). پژوهشگر برای بررسی پیشینه تحقیق باید پژوهش­های قبلی را که درباره موضوع انجام شده، مورد توجه قرار دهد و در دو بعد، شامل؛ مروری بر نظریات و مروری بر تحقیقات کار کند (جهانشاد و پیشروچی، 1391).

در این فصل ابتدا به بیان تعاریف و مبانی نظری متغیر های تحقیق می پردازیم .سپس در پیشینه تحقیق به تفکیک تحقیق های خارجی و داخلی بیان می گردد.

# 2 – 2 - پیش بینی فروش

# 2-2- 1 - اهمیت و تعریف پیش بینی فروش

پیش بینی فروش عبارت است از تعیین حجم فروش یا روند وگرایش بازار برای یک محصول خاص وتعیین میزان از فروش در کل اقتصاد.

با پیش بینی فروش در کل اقتصاد و در یک شرکت، می توانیم سهم بازار این شرکت را تعیین نموده وبرنامه ریزی لازم در جهت اصلاح عملکرد را انجام دهیم. یکی از ابتدایی ترین مراحل برنامه ریزی بودجه ای، پیش بینی فروش است، با پیش بینی فروش، درآمد یک بنگاه تعیین شده وهزینه های این بنگاه بر مبنای درآمد پیش بینی شده، تعیین می گردند، بنابراین اگر پیش بینی انجام شده از دقت کافی برخوردار نباشد، این موضوع بر سایر متغیرهای وابسته تاثیر گذاشته وسایر پیش بینی ها نیز نادرست خواهد بود. همچنین با پیش بینی فروش وتعیین فاصله آن از واقعیت، مدیریت می تواند به وسیله تجزیه وتحلیل فاصله وبکارگیری برنامه های استراتژیک وتاکتیکی، فاصله احتمالی را برای دستیابی به سطح سودآوری مطلوب پر نماید.

هدف های پیش بینی فروش در واحدهای سازمانی :

1. هدف های پیش بینی در واحد تحقیق و توسعه
2. هدف های پیش بینی و خرید مواد اولیه
3. هدف های پیش بینی و محصول
4. هدف های پیش بینی و کارکنان
5. هدف های پیش بینی وبازاریابی
6. هدف های پیش بینی و امور مالی

پیش بینی زیر بنای بودجه جامع بوده وبه مدیر مالی در انجام وظایف او یاری می رساند. در این قسمت هدف های پیش بینی عبارت است از:

- پیش بینی جریانات نقدی

- پیش بینی بازده سرمایه گذاری

- پیش بینی گردش موجودی

- پیش بینی سود سهام

تکنیک های پیش بینی

تکنیک های پیش بینی را می توانیم به دو دسته کیفی وکمی طبقه بندی کنیم. تکنیک های کیفی عموما بر اساس قضاوت و تجربه شخصی مدیران بوده وشامل تکنیک های زیر است:

1. بررسی نظرات مدیران : این روش برای پیش بینی کوتاه مدت مدت می تواند روش خوبی باشد ولی اگر اطلاعات مدیران محدود بوده ویا فاقد تخصص کافی ومسولیت پذیری لازم باشند نتایج بدست آمده از این روش گمراه کننده خواهد بود.
2. روش دلفی : استفاده از پاسخ گروهی جمعی از متخصصین وقت گیر بوده و هزینه زیادی را بدنبال دارد ولی اگر این متخصصین دارای صلاحیت لازم باشند این روش از بهترین روش های کیفی است.
3. بررسی نظرات نیروی فروش : در این روش، اگر فروشندگان شناخت کافی از بازار ونیازها نداشته باشند و یامنافعشان را در خطر ببینند، نتایج بدست آمده گمراه خواهد بود.
4. بررسی نظرات خریداران : اگر تعداد خریداران وپراکندگی آن زیاد بوده ویا دسترسی به آن دشوار باشد، این روش عملی نخواهد بود.
5. شبیه سازی : در این روش به منظور رفتار خریداران، نمایشی از فرایند خرید یک محصول طراحی می شود. اشکال این روش در احتمال قابل تعمیم نبودن نظرات جمع آوری شده است.

روشهای کمی پیش بینی براساس داده های گذشته پارامترهایی را پیش بینی میکنند شامل موارد زیر است:

1. سریهای زمانی : سری های زمانی مجموعه کمی مقادیر یک متغیر بامقادیر کمی ترکیبی از متغیرهاست که برحسب زمان وقوعشان مرتب شده اند. برای تجزیه وتحلیل سری های زمانی معمولا فرض می کنیم که تغییرات شامل 4جزء اصلی می باشند. این اجزا عبارت از روند کلی یا دراز مدت، تغییرات فصلی، تغییرات دوره ای و تغییرات بی قاعده می باشند.
2. ضریب همبستگی ورگرسیون : ضریب همبستگی، پارامتری است که امکان وجود ارتباط بین دو یاچند متغیر را بیان می کند، مانند رابطه بین فروش وقیمت. معادله رگرسیون، معادله ای است که کلیه خواص داده ها را نشان می دهد مانند معادله تقاضا که مبین رابطه بین قیمت ومقدار تقاضا است.(جهانشاد و سرایی ، 1392)

پیش بینی فروش وهزینه بدان سبب که مبنایی برای پیش بینی سود فراهم می کند مورد توجه است.

در تحقیقی که توسط هاشمی در سال 1389 انجام شد اثبات کرد که بین فروش سال جاری و  
هزینه های سال آتی رابطه وجود دارد.

پیش‌بینی‌های فروش محصولات جدید، مهم و در عین حال وظیفه‌ای سنگین می‌باشد. در حالی که برخی ابداعات، بازارهای در حال رشد را تسخیر می‌کنند و ثروتمندان بیشماری را به وجود می‌آورند، برخی دیگر مطلقاً نمی‌توانند حتی در یک بازار، موفقیت کسب کنند.

مدل‌های مفید زیادی برای پیش‌بینی فروش محصول جدید پیشنهاد می‌گردد.

برخی از این روش‌های ویژه عبارتند از:

گروه‌های خاص، بررسی‌های رسمی در خصوص مشتریان، آزمون‌های مفهومی، روش دلفی، ارزیابی نظر کارشناسان، مصاحبه با کادر فروش، قضاوت‌های [مدیریت](http://emodiran.com/) و هدایت‌ های مشتری.

این روش‌ها به خصوص در ابتدای فرآیند نوآوری، قبل از آن که اطلاعات فروش‌های واقعی به دست آید، مفید واقع می‌شوند.

دیگر روش‌‌های پیش‌بینی فروش در مراحل بعدی فرآیند نوآوری استفاده می‌شود. زمانی که یک محصول یا خدمات در بازار جایی باز کرده است، می‌توان از روش‌های ذیل استفاده کرد: آزمون میدانی، تحلیل سری‌های زمانی، معرفی یک کالای تجاری به یک بازار محدود، منحنی رشد، تعمیم مدلِ توزیع، بازارهای شبیه‌سازی شده.

یکی از مشکلات کلیدی که در مدل‌های پیش‌بینی فروش محصول جدید با آن رو به رو هستیم، وجود تعداد فراوانی از مدل‌های پیش‌بینی است که معیارهای اندکی در انتخاب مؤثرترین آنها برای یک استفاده خاص وجود دارد. احتمالاً هنوز هم انتخاب مدل بیش از هر چیز به ویژگی‌های بازار و محصول وابسته است.

در صنایع با فناوری پیشرفته مانند رایانه‌ها و ارتباطات راه دور، تغییر سریع است، معرفی محصول از سرعت بالایی برخوردار می‌باشد، تعداد این معرفی‌ها فراوان است و مجموعه اطلاعات مفید اغلب کم هستند یا اصلاً وجود ندارند. به علاوه از آنجا که نوآوری‌ها ماهیتشان به طور ریشه‌ای جدید می‌باشد، پذیرش آنها توسط مشتری به زمان نیاز دارد. منطقی به نظر می‌رسد که انتظار داشته باشیم که همه مدل‌های پیش‌بینی فروش محصول جدید صرف نظر از ویژگی‌های محصول و بازار، از کارآیی مساوی برخوردار باشند.

مسئله پیچیدة دیگری که در فرآیند انتخاب با آن رو به رو هستیم، تشخیص تفاوت بین کالاهای مصرفی و صنعتی می‌باشد. دالریپل، مردی از نسل قبل، خاطر نشان می‌کند که:

به طور قابل ملاحظه‌‌ای برآورد بازار بالقوه و پیش‌بینی فروش محصولات با فناوری پیشرفته در کالاهای صنعتی نسبت به کالاهای مصرفی مشکل‌تر است. (جهانشاد و سرایی ، 1392)

# 2 -2 -2 - روش های پیش بینی فروش

قبل از انجام پیش بینی لازم است که هزینه های آن ومخصوصا هزینه عدم صحت آن برآورد شود. اگر پیش بینی فروش بیشتر از واقعیت باشد، منابع استفاده شده تلف شده واگر پیش بینی فروش کمتر از واقعیت باشد، فرصتهای فروشی که وجود داشته از بین می رود.

-پیش بینی بر اساس زمان

-پیش بینی کوتاه مدت

- پیش بینی میان مدت

- پیش بینی بلند مدت

مرز بین این زمان ها به روشنی مشخص نبوده وطول هر یک از این زمان ها با توجه به ماهیت یک رویداد تغییر می کند. (جهانشاد و سرایی ، 1392)

# 2 – 3 - مديريت سود

# 2 -3 – 1 – تعریف مدیریت سود:

اسکات : "مديريت سود عبارتست از انتخاب خط مشی های حسابداری توسط مديريت ، تا به واسطه اين انتخابها به اهداف خود دست يابد."

دانکن : "صورت سود و زيان به جای آنکه بيانگر عملکرد واقعی مدير و شرکت باشد، تمايلات و خواسته های مدير را نشان می دهد."

جکسون و پيت من : "مديريت سود عبارتست از انتخاب روش خاصی از گزارشگری به منظور اثرگذاری بر نتيجه"

نقش اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات معتبر و به موقع به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به منظور سودمندی در تصميم گيری است ( هيئت استانداردهای حسابداری ١٩٨۴) . برای اين منظوربه مديران اجازه داده می شود تا در برخی مواقع با توجه به قضاوتهای شخصی خود بهترين روش را انتخاب کنند .دراين بين ممکن است مديران به منظور برآورده کردن منافع شخصی خود از روشهايی استفاده کنند که منجر به گمراهی استفاده کنندگان از صورتهای مالی شود و يا منافع مالکان را برآورده نسازد. اين مسئله خود منجر به مديريت سود مي شود. يکی از ايراداتی که طرفداران استانداردهای مبتنی بر قواعد به استانداردهای مبتنی بر اصول وارد مي کنند نيز همين است. آنها اعتقاد دارند که استانداردهای مبتنی بر اصول، دست مدير را برای انجام کارهای فرصت طلبانه باز مي گذارد. درواقع مديريت سود نوعی رفتار فرصت طلبانه مدير با گروههای مختلف طرف قرداد است.

گروهی معتقدند که تمايزی بين مديريت سود و تقلب وجود ندارد اما واقعيت اين است که مديريت سود در چارچوب اصول پذيرفته شده حسابداری انجام ميشود و مديران ضمن رعايت استانداردهای حسابداری سود را مديريت ميکنند. (وکیلی فرد و علی اکبری، 1387)

تقلب عبارتست ازهرگونه اقدام عمدی يا فريبکارانه يک يا چند نفر از مديران ،کارکنان يا اشخاص غيرقانونی. (استانداردهای حسابرسی ، ١٣٨۵ ،شماره ٢۴ ،بند ۴)

ديچو و ديگران( ٢٠٠٠ ) معتقدند که مديريت سود گسترده تر از تقلب مالی است. انتخاب روشهای گزارشگری مالی که تخطی آشکار از اصول پذيرفته شده حسابداری باشد در دامنه تقلب و مديريت سود قرار مي گيرد. به نظر می رسد در پاره ای اوقات انتخاب روشهای منظم بر اساس اصول پذيرفته شده حسابداری نيز می تواند مديريت سود محسوب شود.

در ايران نيز تعريف روشنی از مديريت سود و هموارسازی سود از طرف مقامات قانون گذار در بورس اوراق بهادار تهران ارايه نشده است. اما مهمترين تفاوتی که بين "تقلب" و "مديريت سود" وجود دارد اين است که "تقلب" ناشی از تخطی ازاصول پذيرفته شده حسابداری است اما "مديريت سود" ناشی از برخی قضاوتها و برآوردهای مجاز توسط مديراست که بر اساس اصول پذيرفته شده حسابداری انجام می شود. رييس کميسيون بورس اوراق بهادار ،آرتور لويت، مديريت سود شرکتها را مورد مواخذه قرارداد و بيان کرد که اين مسئله ممکن است منجر به بروز بحران در کيفيت گزارشگری مالی شود.

آرتور لويت معتقد است که شرکتهای سهامی عام برای اعمال مديريت بر سود از شش روش حسابداری استفاده می کنند؛

١ - ارائه بيش از واقع ارقام ناشی از تغييرات، با هدف پاکسازی ترازنامه

٢ - طبقه بندی بخش مهمی از بهای يک واحد خريداری شده به عنوان مخارج تحقيق و توسعه و در نظر گرفتن آن به عنوان يک هزينه جاری، به گونه ای که بتوان اين مبلغ را به يکباره به عنوان هزينه دوره ثبت کرد.

٣ - ايجاد بدهی های سنگين به منظور شناخت هزينه در دوره های آتی

۴ - برآوردهای غير واقعی نظير برآوردهای برگشت از فروش يا هزينه های تضمين به طوری که بتوان در دوره های آتی با معکوس کردن تعهدات بلند مدت، سودخالص را بهبود بخشيد.

۵ - انجام اشتباهات عمدی در دفاتر شرکت و سپس عدم اصلاح آن به دليل بی اهميت بودن

۶ - شناسايی و ثبت درآمد پيش از اينکه فرايند تحصيل درآمد کامل شود.(وکیلی فرد و علی اکبری، 1387)

# 2 – 3 – 2 - انگيزه های مديريت سود

فشار برای کسب سود از عوامل متعددی ناشی می شود. انگيزه های مديريت سود را می توان از دو ديدگاه مورد بررسی قرار داد.

ابتدا اين انگيزه ها را با توجه به فرضيه های تئوری اثباتی توجيه می نماييم.

١ - اگر مبالغ پرداختی به مديران به عنوان پاداش مستقيما برمبنای اعداد و ارقام حسابداری نظير سود خالص محاسبه شود، هرگونه تغيير در روشهای حسابداری می تواند بر ميزان اين مبلغ اثر گذار باشد. اين احتمال وجود دارد که مديران به منظور دريافت پاداش بيشتر اقدام به مديريت سود نمايند و با انتخاب رويه های خاصی از حسابداری سود را افزايش دهند (فرضيه پاداش).

٢ - زمانی که شرکتها برای انجام فعاليتهای خود جهت دريافت وام با اعتباردهنده وارد مذاکره   
می شوند، اگر انعقاد قرارداد بدهی مبتنی بر اعداد وارقام حسابداری باشد، مثلا در قرارداد، وام گيرنده ملزم به داشتن حد معينی از نسبت بدهی به سرمايه يا نسبت بدهی به دارايی گردد، در آن صورت مديران اين انگيزه را دارند تا از روشهايی در حسابداری استفاده کنند که الزامات قرارداد را فراهم نمايد .به عنوان مثال از روشهايی استفاده کنند که سود و دارايی را افزايش دهند(فرضيه بدهی).

٣ - اندازه و بزرگی شرکتها شاخصی برای توجه و تمرکز سياسی است .شرکتهای بزرگ معمولا به منظور کاهش فشارهای سياسی (مثلا افزايش دستمزد ناشی از افزايش سودآوری واحد تجاری که توسط اتحاديه های کارگری به واحد تجاری تحميل می شود) از روشهايی استفاده می کنند که سود را کاهش دهند(فرضيه هزينه سياسی).

در نوع ديگری از طبقه بندی می توان انگيزه های مديريت سود را به سه دسته تقسيم نمود؛

عوامل و فشارهای خارجی، جو و محيط سازمانی و عوامل شخصی

**عوامل و فشارهای خارجی**

1 - پيش بينی تحليل گران مالی . اگر شرکتها نتوانند به آنچه که تحليل گران مالی پيش بينی کردند دست يابند، ارزش سهام آنها به شدت سقوط می کند. بنابراين مديران برای جلوگيری از اين کاهش ارزش سود را مديريت می کنند تا به آنچه پيش بينی کرده بودند دست يابند.

2 - **دسترسی به بازارهای تامين مالی** . بسياری از واحدهای تجاری به اهرمهای مالی برای ارائه بازده مطلوب به ذينفعان خود ، وابسته هستند. در اين بين آژانسهايی وجود دارند که شرکتها را از نظر بدهی رتبه بندی ميکنند [اين عمل به منظور توان پرداخت بدهی شرکتها و همچنين رتبه تامين مالی آنها انجام می شود] اين آژانسها از اطلاعاتی مشابه اطلاعات تحليل گران مالی استفاده می کنند. شرکتها برای اينکه ارزش و اعتبار خود را حفظ کنند سود را دستکاری مي کنند. زيرا يک کاهش جزيی در سود يا عدم دستيابی به پيش بينی ها می تواند منجر به کاهش رتبه شرکت از نظر بدهی وافزايش هزينه سرمايه شود و واحد تجاری ديگر قادر به صدور اوراق قرضه جديد نخواهد بود.

3 - **رقابت** . شرکتهايی که در سطح بالايی از رقابت صنعتی قرار دارند، ممکن است بخواهند حاشيه ايی از درآمد يا بازار سرمايه را در اختيار خود داشته باشند. تمايل برای حفظ توان رقابت می تواند منجر به مديريت سود شود.

4 - **انعقاد قرارداد** . زمانيکه قراردادهای شرکت با ساير واحدهای تجاری بر مبنای نتايج و ارقام حسابداری منعقد شود، انگيزه مديران برای مديريت سود افزايش می يابد. مديران با دستکاری جزيی در سود و مديريت نتايج عمليات، ميتوانند نسبتهای مالی را بهبود بخشند و مانع از دست دادن قراردادها شوند.

5- **حفظ روند سودآوری** . در بازارهای پررونق سهام، شرکتهای سودآور تمايل دارند تا روند سودآوری خود را حفظ نمايند، از اين رو اقدام به مديريت سود می نمايند. اين شرکتها برای حفظ افزايش ارزش سهام خود ، با ثبت نادرست فروشها و يا ثبت فروش پيش از آنکه مشتريان با خريد موافقت نمايند، درآمدهای خود را به مبلغی بيش از واقع ثبت می نمايند.

6 - **ابزارهای جديد مالی** . به وجود آمدن ابزارهای جديد مالی باعث شد که نسبت به معاملات حسابداری مشابه رفتارهای متفاوتی بروز پيدا کند. ارائه يک رهنمود معتبر برای حسابداری ابزارهای مالی ،کاری دشوار و پيچيده است.موسسات مختلف با داشتن ابزارهای مالی مشابه ، ممکن است روشهای مختلفی را برای ثبت آنها به کارگيرند تا از اين طريق بتوانند به نتايج مطلوب خود دست يابند.

7 - **بی اعتنايی بازار نسبت به هزينه های عمده غير عملياتی** . بازارهای مالی نسبت به هزينه های غيرعملياتی که از نظر مقداری بزرگ می باشند، بی توجه هستند. اين مسئله خود موجب ايجاد انگيزه در مديران می شود تا هزينه های غيرعملياتی را افزايش دهند. به عبارتی مديران هزينه های عملياتی را به عنوان غيرعملياتی ثبت می کنند تا سود عملياتی خود را بيش از واقع نشان دهند.

**جو و محيط سازمانی**

1 - **جاذبيت های ادغام** . عملکرد خوب مالی می تواند جاذبيت های ترکيب را افزايش دهد. اين امر

باعث می شود مديران برای جذب شرکتها به منظور ترکيب، عمليات خود را به نحو مطلوب نشان دهند.

2 - **پاداش مديريت** . شرکتها اغلب با طرحهای اختيار خريد سهام و پاداش برای دستيابی به سود مورد نظر در ارتباط هستند. همسو کردن اهداف و منافع مديران و صاحبان سهام ، انگيزه قوی برای مديريت سود و دستکاری آن توسط مديران را فراهم می آورد. حتی برخی از شرکتها به کارمندان خود وام می دهند تا کارکنان بتوانند سهام شرکت را خريداری کنند.

3 - **تمرکز بر طرحهای کوتاه مدت** . تمرکز برخی از واحدهای تجاری برروی عملکرد کوتاه مدت، بدون توجه به اثرات آن در آينده است. به عنوان مثال مخارج هزينه شده را معوق يا سرمايه ايی   
می کنند . با اين کار مبلغ کمتری را به عنوان هزينه دوره جاری ثبت می نمايند.

4 - **بودجه های افراطی وغير واقعی** . در برخی موارد شرکتها برای انجام فعاليتهای خود بودجه هايی بيش از مقدار لازم تنظيم می کنند. تعيين بودجه بيش ازحد مورد نياز مديران را تشويق مي کند تا اعداد وارقام را به گونه ايی سرهم بندی کنند تا نشان دهند کل بودجه را صرف عمليات کرده اند و از اين طريق تا حد امکان منافع خود را تامين کنند.

5 - **پنهان کردن معاملات نامشروع و غير قانونی** . شرکتها معاملات غير قانونی خود را افشا   
نمی کنند چراکه افشای اينگونه معاملات به اعتبار وشهرت آنها ضربه خواهد زد. اين شرکتها برای پنهان سازی معاملات غيرقانونی خود از روشهای متفاوتی چون دستکاری سود، رشوه دهی ، تقلب استفاده می کنند و يا مستنداتی را برای معاملات خود به وجود می آورند.

**عوامل و انگيزه های شخصی**

1 - **پاداش های شخصی** . مديرانی که در آستانه بازنشستگی قرار دارند، برای دريافت پاداش بيشتر ممکن است سود را دستکاری کرده و اعداد را به گونه ای سرهم بندی کنند که سود رابيش از واقع نشان دهند و از اين طريق پاداش بيشتری کسب کنند.

2 - **ترفيع** . برخی از افراد هرکاری که باعث ترفيع آنها شود انجام می دهند. آنها صرفا به دنبال رسيدن به موقعيتهای شغلی بهتر و بالاتر هستند و ممکن است برای رسيدن به منافع شخصی، سود را دستکاری کنند.

3 - **حفظ شغل** . اخراج کارکنان به منظور کاهش هزينه و افزايش سودآوری باعث شد تا مديران اجرايی نسبت به از دست دادن شغلشان احساس خطر کنند. يک دستکاری کوچک و زيرکانه در سود می تواند ضمن ارائه تصوير بهتر و مطلوب تر از عملکرد مديريت،امنيت شغلی وی را نيز تضمين نمايد.

4 - **بی توجهی نسبت به توانمندی حسابرسان** . در کل مديران نسبت به توانايی حسابرسان درکشف دستکاری های سود اهميت کمی قايل هستند. مديرانی که از طرق مختلف سود را مديريت می کنند ، معتقدند که حسابرسان قادر به کشف اينگونه تحريفها نيستند حتی اگر آنها بتوانند اين سوء استفاده ها را کشف کنند، مديران به گونه ايی قابل قبول می توانندحسابرسان را توجيه نمايند.

اما حسابرسان از بهترين کسانی هستند که می توانند مانع دستکاری سود و محدود کردن نسبی آن شوند. حسابرسان مستقل علاوه بر اطلاعاتی که در اختيار همگان قرار می گيرد، به کميته حسابرسی شرکتها و همچنين هيئت مديره که مسئول تصميم گيری در مورد فعاليت واحد تجاری است، نيز دسترسی دارند و از اين طريق می توانند انگيزه مديران برای مديريت سود را کنترل کنند. (وکیلی فرد و علی اکبری، 1387)

# 2 – 4 - فرضيه تصميمات سنجيده مدیران

مطابق فرضيه تصميمات سنجيده، چسبندگي هزينه ها نتيجه تصميمات سنجيده مديران است .براي مثال مطابق استدلال اندرسون و همكاران، چسبندگي هزينه ها به اين علت رخ ميدهد كه مديران، منابع مرتبط با فعاليت هاي عملياتي را به طور سنجيده تعديل ميكنند. زمانيكه مديران،كاهش فروش را موقتي پيشبيني كرده و انتظار بازگشت فروش به سطح قبلي را دارند، حذف منابع متناسب با كاهش فروش و تحصيل مجدد آن در آينده، به افزايش هزينه ها و در نتيجه كاهش سود در بلندمدت منجر مي شود.

در مقابل، با وجود آنكه حفظ منابع اضافي در دوره هاي كاهش فروش، به تحمل هزينه هاي بيشتر و در نتيجه، كاهش سود دوره جاري منجر مي شود، موجب كاهش هزينه ها و افزايش سود در بلندمدت مي شود(اندرسون وهمکاران ،2003)

علاوه بر اين، اگر مديران منابع مرتبط با فعاليتهاي عملياتي را متناسب با كاهش فروش،كاهش دهند، تحصيل و آماده سازي مجدد منابع در آينده، نيازمند زمان است . بنابراين چنانچه منابع و در نتيجه، هزينه ها متناسب با كاهش فروش كاهش يابد، شركت فرصت هاي توسعه فروش را از دست   
مي دهد؛ زيرا نمي تواند منابع لازم براي گسترش فروش را با سرعت كافي به منظور استفاده از فرصتها به خدمت بگيرد. به همين علت، مديران ناگزيرند براي انتخاب يكي ازگزينه هاي كاهش هزينه ها از طريق حذف منابع يا تحمل هزينه هاي بيشتر براي بهره برداري كامل از افزايش فروش آتي تصميم گيري كنند و يكي از اساسي ترين علل چسبندگي هزينه ها، تصميمات سنجيده مديراني است كه مي كوشند با توجه به پيش بيني فروش آتي، سود را در بلندمدت افزايش دهند(اندرسون وهمکاران ،2003)

ياسوكاتا و كاجيواراسال 2011 به بررسي ارتباط تصميمات سنجيده مديران با چسبندگي هزينه ها پرداخته و نشان دادند اگر مديران انتظار افزايش فروش در آينده را داشته باشند، چسبندگي   
هزينه ها افزايش ميابد نتايج اين مطالعه همچنين نشان داد، میزان خوش بيني مديران درپيش بيني فروش آتي، رابطه معناداري با چسبندگي بهاي تمام شده فروش ندارد، اما با چسبندگي هزينه هاي فروش، عمومي و اداري ارتباط مثبت دارد.

# 2 – 5 - تأثير پيش بيني مديريت بر چسبندگي هزينه ها

چسبندگي هزينه ها كه در دوره هاي كاهش فروش مشاهده مي شود، موجب كاهش سود يك دوره مي شود اما وقوع چسبندگي هزينه ها نشان مي دهد، مديران تأكيد بيشتري بر سودهاي بلندمدت دارند. تحمل هزينه منابع اضافي در دورههاي كاهش فروش كه به منظور آمادگي براي افزايش فروش در آينده انجام مي شود، موجب تحمل بار هزينه هاي كمتري در بلندمدت شده و اين توانايي را به شركت مي دهد تا فرصتهاي افزايش فروش در آينده را از دست ندهد. اما لازمه ي حفظ منابع براي دستيابي به سودهاي بيشتر در آينده، آن است كه مديران كاهش تقاضا را موقتي پيش بيني كرده و انتظار افزايش فروش آتي را داشته باشند(یاسوکاتا،2011)

در دوره هاي كاهش فروش، چنانچه مديران افزايش فروش آتي را زياد پيش بيني كنند، منابع بيشتري را براي بهره گيري از افزايش تقاضا حفظ مي كنند؛ زيرا در صورت كاهش منابع، شركت به هنگام افزايش فروش، منابع كافي در اختيار نخواهد داشت كه به از دست دادن فرصتها منجرمي شود. ميزان فرصت از دست رفته نيز متناسب با افزايش پيش بيني شده فروش است؛ بنابراين در صورت كاهش فروش در دوره جاري، هرچه پيش بيني مديريت از فروش دوره آتي با خوش بيني بيشتري همراه باشد، نشان مي دهد كاهش فروش از نظر مديريت، موقتي تر است . به همين دليل، منابع بيشتري به منظور آمادگي براي افزايش فروش در آينده حفظ مي شود .(یاسوکاتا،2011)

# 2 – 6 - تصمیم­گیری و کنترل

مدیران باید تصمیم بگیرند کدام محصولات را تولید کنند، میزان تولید هر یک از محصولات با توجه به قیمت معین آنها چقدر باشد و چگونه این محصولات را تولید کنند، کدام قطعات محصول در داخل شرکت تولید شود و تولید کدام قطعات برون سپاری شود. آنها علاوه بر تصمیم­گیری درباره بازاریابی و توزیع و در مورد کمیت و کیفیت ورودی­های مختلف نیز تصمیم می­گیرند. اما چگونه می­توان درآمدها و هزینه­های آتی را برآورد کرد؟ به طرز مشابهی تحلیل­گران در تصمیم­گیری برای پذیرش یا رد یک پروژه سرمایه­گذاری، بودجه­بندی سرمایه­ای را مبنای کار خود قرار می­دهند و برای بودجه­بندی سرمایه­ای به اطلاعاتی درباره جریانهای نقدی آتی نیاز دارند. این اعداد چگونه محاسبه می­شود ؟

در همه شرکتها، مدیران باید اطلاعات خوبی برای این تصمیم­گیریها داشته باشند تا با استفاده از توانایی ­های رهبری خود، نیروهای شرکت را به اجرای این تصمیمات تشویق کنند. از آنجا که اطلاعات مربوط به درآمدها و هزینه­های آتی در زمان تصمیم­گیری در دسترس نیست باید توسط مدیران برآورد شود. موسسات برای تصمیم­گیریها باید این اطلاعات را بدست آورند زیرا شرط لازم برای تصمیم­گیری آسانتر، دانش کافی است (زیمرمن[[1]](#footnote-1)،2009).

یکی دیگر از وظایف مهم مدیریت، کنترل عملیات وامور مالی سازمان است . مفهوم واژه" کنترل" در ستون حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت طی سالهای متمادی دستخوش تغییرات فراونی شده است. و در آغاز مفهوم واژه " کنترل " به مقایسه عملیات جاری با استاندارد به منظور کشف مغایرتها یا انحراف­ها محدود می­شد، به تدریج این مفهوم از این حد فراتر رفت و علاوه بر تعیین انحرافات، اقداماتی که جهت تصحیح عملیات سازمان بایستی به عمل آید را نیز دربر گرفت. امروزه اصطلاح کنترل، در مفهوم وسیع آن به سیستمی اطلاق می­شود که از شش قسمت استانداردگیری، اقدام و عمل، تهیه گزارش، ارزیابی عملیات، اصلاح انحرافات، و برنامه­ریزی آینده تشکیل شده است. شکل زیر این اجزاء را نشان می­دهد.

# شکل2-1 مهمترین اجزاء سیستم کنترل بصورت متوالی



با وجود اینکه کلیه قسمت­های سیستم کنترل، ضروری و با اهمیت است اما مهمترین قسمت این سیستم، مرحله استانداردگیری است. زیرا بدون انجام این مرحله، انجام سایر مراحل عملی نبوده و اجزاء سیستم کنترل مفهومی نخواهد داشت.

غالبا اطلاعاتی که توسط سیستم­های حسابداری ارائه می­شود، برای تمام مراحل شش­گانه اعمال کنترل موثر و مفید است. اما میزان اطلاعات مورد نیاز مدیریت در اکثر موارد، بیشتر از مقداری است که سیستم حسابداری مالی ارائه می­کند. زیرا هدف اینگونه سیستم­ها گزارشگری خارجی و ارائه اطلاعات لازم جهت انعکاس در صورتهای مالی است. درحالیکه مدیریت، به اطلاعات داخلی ازجمله اطلاعات مربوط به آینده نیاز دارد. به منظور اعمال کنترل موثر، حسابداران باید درآمدها و هزینه­های آینده را پیش­بینی کرده و روشهای مختلف انجام عملیات را در شرایط عدم اطمینان مورد سنجش قرار دهند . همچنین عملیات واقعی را با نرخ استاندارد و از پیش تعیین شده مقایسه کرده و نتیجه را طی گزارش­هایی به مدیریت اعلام کنند تا مدیریت قادر به کشف انحرافات شده و در صدد اصلاح عملیات و برنامه­ریزی­های آینده سازمان برآید .(پورزمانی و صافی، 1391)

# 2 – 7 - طراحی و استفاده از سیستمهای هزینه یابی

مدیران علاوه براینکه خود تصمیم گیری می­کنند ، بر تصمیم گیری زیردستان نیز نظارت می­کنند . بنابراین مدیران و حسابداران برای انجام وظایف خود نیازمند آشنایی کافی با سیستمهای هزینه یابی هستند. وظیفه حسابداران ،طراحی ، اصلاح و اداره سیستم حسابداری است . ازاین رو ،حسابداران باید نقاط قوت و ضعف سیستمهای حسابداری موجود را بشناسند. سیستم حسابداری داخلی مانند سایر سیستم­ها دائما در حال تغییر است و مسئولیت حسابداران انجام چنین تغییراتی است. یک سیستم حسابداری داخلی باید ویژگی­های زیر را دارا باشد :

1.اطلاعات لازم برای شناسایی سودآورترین کالاها یا خدمات و استراتژی­های قیمت­گذاری و بازاریابی مناسب برای دستیابی به حجم مطلوب را فراهم کند.

2.اطلاعاتی برای شناسایی نارسایی­های تولید به­منظور اطمینان از تولید محصولات در سطح پیشنهادی با کمترین هزینه را فراهم کند.

3. ترکیب آن با سیستم­های ارزیابی عملکرد و پاداش موجب ایجاد انگیزه برای مدیران شده و در نتیجه ارزش شرکت را حداکثر کند.

4. از وظایف گزارشگری حسابداری مالی و مالیاتی پشتیبانی کند.

5. به ارزش شرکت بیشتر از هزینه های شرکت اهمیت دهد(زیمرمن،2009).

افراد قبل از عمل کردن، تأمین دلیل می کنند. به همین علت است که شناخت فرآیند تصمیم گیری در توجیه و پیش بینی رفتار انسان می تواند مفید واقع شود.

در موقعیت خاص، مردم به دنبال یک مدل مطلوب هستند. ولی برای عده ای از مردم و در بیشتر تصمیمهای غیر عادی، این حالت احتمالاً مستثنی است.

بنابراین افراد به دنبال راه حلهایی هستند که آنها را بیشتر راضی کند تا اینکه بهینه باشد و سعی دارند که تمایلات و تعصبات خود را در فرآیند تصمیم گیری منعکس کنند.

اقدام مهم در مطالعه و بررسي هزينه ها دستيابي به شناخت از انواع رفتارهزينه هايي است در يک شرکت رخ مي دهد يا مطرح مي شود[[2]](#footnote-2).

هزينه ها را مي توان از جنبه هاي گوناگون و براي مقاصد مختلف به گروه هاي متفاوت، طبقه بندي و توصيف کرد. ماهيت عمليات واحدهاي انتفاعي نيز مي تواند بر اين طبقه بندي و توصيف اثر بگذارد. اگر چه شرکت هاي توليدي، بازرگاني و خدماتي ممکن است هزينه هاي مشابهي را متحمل شوند اما طبقه بندي و توصيف هزينه هاي واقع شده در هر يک از اين شرکت ها مي تواند متفاوت باشد. در هر حال، اندازه گيري و طبقه بندي هزينه ها براساس رفتارهايي که در شرايط مختلف بروز مي دهند در انواع مؤسسات انتفاعي فوق العاده حايز اهميت و از لحاظ دستيابي به عمليات موفقيت آميز در مؤسسات توليدي، موضوعي حياتي است.

اطلاعات مرتبط با هزينه ها که مديران به انها نياز دارند ممکن است از اطلاعات طبقه بندي شده ي منعکس در صورتهاي مالي قابل دريافت نباشد. اطلاعات مورد نياز در اين زمينه را نمي توان به سهولت از صورت هاي مالي استخراج کرد. گرايش هزينه ها به چگونگي واکنش هزينه ها در برابر تغيير در سطح فعاليت اشاره دارد.

مدل هاي سنتي رفتار هزينه ها در ادبيات حسابداري بين هزينه هاي ثابت و متغير با توجه به تغييرات سطح فعاليت تفاوت قايل مي شوند. هزينه هاي ثابت، فرض مي شود که از سطح فعاليت مستقل باشند در حالي که هزينه هاي متغير، فرض مي شود به صورت خطي و در تناسب با تغييرات در سطح فعاليت تغيير کنند.

# 2-8- تعریف هزینه

هزینه در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف می­شود :

هزینه از دیدگاهی گسترده شامل تمامی اقلام بهای­تمام­شده منقضی شده است که قابل کسر از درآمد فروش می­باشد.

از سویی هزینه عبارتند از کاهش ناخالص داراییها یا افزایش ناخالص بدهیها که براساس اصل پذیرفته شده حسابداری، اندازه­گیری شدند و حاصل فعالیتهای انتفاعی موسسه می­باشند.

هزینه­ها عبارتند از خروج یا مصرف دارایی­های واحد انتفاعی یا ایجاد بدهی­ها (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالا ، ارائه خدمات یا سایر فعالیتهای اصلی و مستمر آن ناشی می­شود(نعمت الهی،1389).

# 2 – 8 – 1 - ماهیت هزینه­ها

هزینه­های اقتصادی شامل هزینه­های صریح و هزینه­های ضمنی است. هزینه­های صریح عبارت است از مخارج واقعی واحد تولیدی برای خرید یا استخدام عوامل تولید. هزینه­های ضمنی به ارزش عوامل تولید اطلاق می­شود که متعلق به واحد تجاری بوده و توسط واحد تجاری به کار گرفته شده است، ارزش این هزینه­ها از طریق آنچه که از بهترین استفاده آنها عاید می­گردد محاسبه و برآورد می­شود. واحد تجاری باید به هر عامل تولید قیمتی برابر آنچه که در بهترین استفاده­اش می­تواند عاید شود، بپردازد. این امر به نظریه هزینه فرصت معروف است. هزینه­های اقتصادی یا فرصت را باید از   
هزینه­های حسابداری که فقط به مخرج واقعی واحد تجاری جهت خرید یا استخدام عوامل مربوط می­شود و به آنها هزینه­های صریح می­گویند، متمایز ساخت. هزینه­های حسابداری یا تاریخی برای گزارشهای مالی در خصوص مقاصد مالیاتی اهمیت دارد. اما، جهت مقاصد تصمیم­گیری مدیریت، هزینه­های اقتصادی یا فرصت مفاهیم هزینه­های مربوطه هستند.( سالواتور[[3]](#footnote-3)ه، ترجمه پورمقیم،1386 ).

# 2 – 8 – 2 - طبقه بندی کلی هزینه­­ها

فعالیتهای مدیریت، متمرکز بر طرح­ریزی و کنترل است . طرح­ریزی شامل تعیین اهداف و نحوه دستیابی به اهداف است و کنترل شامل عاملی برای اطمینان از تحقق این اهداف است. برای انجام این مسئولیت­ها، مدیران به اطلاعاتی درباره موسسه نیاز دارند. از دیدگاه حسابداری، این اطلاعات اغلب مربوط به هزینه­های موسسه است. در حسابداری مدیریت، واژه هزینه به انواع گوناگونی به کار   
می­رود و این هزینه­ها با توجه به نیازهای اطلاعاتی مدیریت به روشهای مختلفی طبقه بندی می­شوند. مدیران برای تهیه گزارش­های مالی برون سازمانی، طرح­ریزی بودجه و تصمیم­گیری به اطلاعاتی درباره هزینه­ها نیاز دارند و هر استفاده متفاوت از این اطلاعات، طبقه­بندی و تعریف متفاوت هزینه­ها را می­طلبد. برای مثال، تهیه گزارش­های مالی برای افراد برون­سازمانی، نیازمند استفاده از بهای­  
تمام­شده تاریخی است در حالیکه لازمه تصمیم­گیری، پیش بینی هزینه­های آتی است. هزینه­ها در همه انواع موسسات اعم از تجاری، تولیدی، خرده فروشی و خدماتی وجود دارند. اما بطور کلی ، انواع هزینه­هایی که انجام می­شود و شیوه طبقه­بندی آنها به نوع موسسه بستگی دارد البته باید توجه داشت فعالیت­های موسسات تولیدی، گسترده­تر از انواع دیگر موسسات است. این فعالیتها شامل خرید مواد خام، تولید کالا، بازاریابی ، توزیع و صدور صورتحساب است(گاریسون و همکاران،2003).

بطورکلی هزینه­ها در موسسات تولیدی به دو دسته هزینه­های تولیدی و هزینه­های غیر تولیدی   
دسته­بندی می­شوند که در ادامه هریک را تشریح می­کنیم :

# 2 – 8 – 3 - هزینه­های تولیدی

هزینه­های تولید عبارت­اند از :

- مواد مستقیم : به هر نوع موادی که یک جزء قابل شناسائی محصول تکمیل شده را تشکیل   
می دهد، را مواد مستقیم می گویند که ممکن است به شکل مواد خام مانند، نیشکر در تولید قند یا قسمت­های ساخته شده و خریداری شده مانند موتور در مونتاژ اتومبیل باشد. که برای تولید بسیاری از محصولات مواد مستقیم قسمت عمده هزینه های تولید را تشکیل می دهد.

- دستمزد مستقیم : دستمزدی است که بابت کاری پرداخت می شود که مستقیم صرف تبدیل مواد اولیه به کالای ساخته شده انجام می شود.

- سربار تولید : شامل کلیه هزینه­های تولیدی است که مربوط به موضوع هزینه است، ولی با روشی با صرفه قابل ردیابی به موضوع هزینه نیست. نمونه­های آن عبارتند از هزینه­های برق ، ملزومات ،مواد غیر مستقیم ،.... (هورن گرن و همکاران ،2006).

# 2 – 8 – 4 - هزینه غیر تولید

بازاریابی یا فروش : شامل هزینه­های تامین سفارش مشتریان و رساندن کالاها به دست مشتریان .

اداری : شامل تمام هزینه­های اجرایی، سازمانی و دفتری مربوط به اداره امور عمومی شرکتهاست، نمونه­هایی از آن، هزینه پاداش مدیران، حسابداری عمومی، منشی­گری و روابط عمومی است (گاریسون و همکاران[[4]](#footnote-4)،2003).

# شکل 2-2 طبق­بندی کلی هزینه

# 2 – 8 – 5 - تغییر ساختار هزینه­ها در طول زمان

ساختار هزینه­ها در سالهای اخیر دچار تغییرات مهمی شده است در سالهای نخست قرن بیستم که بسیاری از کسب و کارها اقدام به راه­اندازی سیستم­های هزینه­یابی کردند، مواد مستقیم، بخش بزرگی از کل هزینه­های تولیدی را تشکیل می­داد. علاوه بر این هزینه­های دستمزد مستقیم نیز از اهمیت بالایی برخوردار بود. در نتیجه سیستم­های حسابداری صنعتی بیشتر بر اندازه­گیری و کنترل مواد و دستمزد مستقیم متمرکز بودند و این هدف را به گونه­ای مطلوب انجام می­دادند. هزینه­های ثابت ، بخش کوچکی از هزینه­های تولید را تشکیل می­داد و معمولا در یک مخزن هزینه انباشته شده و برمبنای معیارهایی­، مانند ساعات کار نیروی کار و ماشین آلات به محصولات تخصیص می­یافت.

در محیط صنعتی کنونی، دستمزد مستقیم، اغلب بخش کوچکی از هزینه­های تولیدی را به خود اختصاص می­دهد اما هزینه مواد مستقیم همچنین اهمیت خود را حفظ کرده است. تغییر بزرگ در ساختار هزینه­های موسسات تولیدی، افزایش سهم هزینه­های ثابت است که نتیجه حرکت به سمت اتوماسیون بیشتر است و توجه بیشتر به مهندسی تولید، برنامه­ریزی، راه­اندازی ماشین­آلات، ارائه خدمات بهتر به مشتریان و افزایش فعالیتهای پشتیبانی را می­طلبد علاوه براین، هزینه­های ثابت و متغیر مربوط به طراحی و توسعه محصولات، توزیع و فروش و بازاریابی و فعالیتهای اداری نیز افزایش یافته است(آتکیسون و همکاران[[5]](#footnote-5)، 2007).

# 2 – 8 – 6 - محرک های هزینه

منابع بلندمدت، دارای ظرفیت کاری هستند، اگر بنگاه اقتصادی از این ظرفیت­ها استفاده نکنند، بخشی از منابع بلااستفاده مانده و برای بنگاه، هزینه­های اضافی بهمراه دارد. درمقابل، منابع کوتاه مدت دارای ظرفیت نیستند و تنها به قصد مصرف خریداری می­شوند. برق ،مواد اولیه و کارگران، نمونه­هایی از منابع کوتاه مدت هستند. مواد اولیه به این دلیل جزء منابع کوتاه مدت طبقه­بندی می­شوند که تنها به میزان مصرف مورد نیاز برای تولید کالاها و ارائه خدمات خریداری می­شوند .(پورزمانی و صافی، 1391).

ظرفیت منابع بلند مدت را می­توان از طریق محرکهای هزینه مخصوص اندازه­گیری کرد . برای مثال، ظرفیت کار مستقیم از طریق تعداد ساعات کار در دسترس و ظرفیت بخش راه­اندازی از طریق تعداد دفعات راه­اندازی ماشین­آلات یا تعداد ساعات صرف شده برای راه­اندازی تعیین می­شود. اما در مورد برخی از منابع بلند مدت نمی­توان یک رابطه علت و معلولی بین منابع و متغیرهای تولیدی یا خدماتی پیدا کرد. ظرفیت اینگونه منابع را که در هزینه­یابی بر مبنای فعالیت به آنها، منابع در سطح کارخانه گفته می­شود، نمی­توان بر حسب یک متغیر تولیدی یا خدماتی بیان کرد زیرا استفاده از آنها به حجم یا سطح خاصی از فعالیت تولیدی بستگی ندارد .(پورزمانی و صافی، 1391)

# 2 – 9 - رفتار هزینه

گاریسون و نورین (2003)، رفتار هزینه را به این صورت تعریف کرده­اند : رفتار هزینه به این معنی است که هزینه­ها چگونه نسبت به تغییراتی که در سطح فعالیت رخ می­دهد، واکنش نشان می­دهند.

مدیرانی که رفتار هزینه­ها را بهتر می­شناسند شرایط بهتری برای پیش­بینی مسیر هزینه­ها در شرایط عملیاتی گوناگون داشته و می­توانند فعالیتهای شرکت و در نتیجه سود را بهتر طرح ریزی کنند.  
هزینه های تولیدی یه ثابتند و یا متغیر که هزینه­های ثابت، هزینه­هایی هستند که با تغییر سطح فعالیت هیچگونه تغییری نمی­کند و هزینه­های متغیر، هزینه­هایی هستند که تغییرات آنها بسته به تغییر در سطح فعالیت تغییر می­کنند.

# 2 – 9 – 1 - مفروضات اصلی الگوی رفتار هزینه

در نگرش سنتی حسابداری صنعتی، طبقه­بندی هزینه­ها به اجزاء ثابت و متغیر و با توجه به سه مفهوم هزینه، افق زمانی و دامنه مربوط انجام می­شود به همین دلیل در این بخش ابتدا هریک از این مفاهیم به صورت مختصر شرح داده می­شود و سپس مفروضات اصلی الگوی هزینه ارائه می­شود .

-موضوع هزینه[[6]](#footnote-6) : هر موضوعی که اندازه­گیری مجرای هزینه آن مورد نیاز باشد، موضوع هزینه تلقی می­شود. یک قلم هزینه خاص ممکن است نسبت به یک موضوع هزینه، متغیر و نسبت به موضوع دیگر ثابت باشد.

-افق زمانی[[7]](#footnote-7): تعیین اینکه یک قلم هزینه نسبت به فعالیت خاصی ثابت یا متغیر است، به افق زمانی تصمیم بستگی دارد. با فرض ثابت ماندن سایرعوامل، هرچه افق زمانی بلندتر باشد به احتمال بیشتری آن هزینه متغیر خواهد بود.

-دامنه مربوط[[8]](#footnote-8): نکته دیگر استفاده از الگوهای رفتار هزینه، اینست که این الگوها فقط در دامنه مربوط معتبر هستند . مقصود از دامنه مربوط دامنه­ای است که در آن محدوده رابطه­ای خاص بین هزینه و عامل هزینه برقرار است. خارج از این دامنه، الگوهای رفتار هزینه تغییر می­کند و به شکل غیرخطی درمی­آید(هورن گرن و همکاران ، 2006).

هزینه­های متغیر و ثابت برمبنای مفروضات مهمی بشرح زیر تعریف می­شوند :

1. با توجه به یک موضوع هزینه خاص، هزینه­ها به ثابت یا متغیر طبقه­بندی می­شوند.

2. محدوده زمانی مشخص است.

3. منحنی کل هزینه­ها بصورت خط مستقیم است.

4. تنها یک عامل هزینه وجود دارد، یعنی اثر سایر عوامل به هزینه ها ثابت نگه داشته می­شود.

5. تغییر عامل هزینه فقط در دامنه مربوط رخ می­دهد ( هورن گرن و همکاران ، 2006).

# 2 – 9 – 2 - انواع دیدگاه­ها درباره رفتار هزینه

اگرچه در کتب حسابداری دو الگوی اصلی برای رفتار هزینه­ها ارائه شده، اما بسیاری از هزینه­ها رفتاری مشابه با هردو الگو را دارند که به آنها هزینه­های نیمه متغیر گویند. هزینه­های نیمه متغیر ترکیبی از هزینه ثابت و هزینه متغیر هستند ، نمونه ای از این هزینه ها هزینه نگهبانی است. رفتار هزینه­های مذکور به نحوی است که در سطوح گسترده­ای از فعالیت ثابت می­مانند و تنها در واکنش به تغییرات خیلی بزرگ سطح فعالیت، افزایش یا کاهش می­یابند. علاوه بر این، هزینه­های ثابت ممکن است اختیاری یا غیر اختیاری باشند (گاریسون و نورین،2003).

هزینه­های ثابت غیر اختیاری ماهیتا بلندمدت هستند و نمی­توان آنها را در کوتاه مدت کاهش داد یا حذف کرد. استهلاک دارائیهای ثابت و حقوق مدیریت و کارکنان عملیاتی، نمونه­ای از هزینه­های ثابت غیر­اختیاری است. هزینه­های ثابت اختیاری عموما هزینه کوتاه­مدت هستند و می­توان آنها را بدون این که اهداف بلندمدت موسسه خدشه­دار شود، در کوتاه مدت کاهش داد. به عنوان نمونه   
می­توان به هزینه­های بازاریابی، تحقیقات در روابط عمومی، اشاره کرد. با این وجود برخی از صاحب­نظران حسابداری مدیریت معتقدند که هزینه­ها متغیر یا ثابت نیستند و رابطه میان هزینه­ها وسطوح فعالیت فقط در محدوده مربوط برقرار است (اینگرام وهمکاران،1997) از این رو میچل (1993) دیدگاه ادبیات حسابداری درباره رفتار هزینه را نزدیک بین دانسته­اند. زیرا رفتار هزینه فقط توسط یک محرک یعنی سطح تولید، تحلیل و اندازه­گیری می­شود. به نظر آنها، طبقه­بندی هزینه­های غیرمستقیم بعنوان هزینه­های ثابت، منجر به تصمیمات نادرستی می­شود. زیرا در بسیاری از موسسات با وجود عدم افزایش سطوح فعالیت این هزینه­ها با نرخ بالایی افزایش می­یابد. اساس این بحث را می­توان در مفروضات هزینه­یابی بر مبنای فعالیت جستجو کرد که هزینه­ها را متاثر از حجم هر یک از فعالیت­ها می­داند نه حجم تولید. اهمیت محرکهای هزینه بدلیل اطلاعاتی است که برای تشریح رفتار هزینه­ها فراهم می­آورند، اما حتما در هزینه­یابی بر مبنای فعالیت هم فرض می­شود که رابطه­ای خطی میان محرکها وهزینه­ها وجود دارد .

نورین (1991)، تخصیص هزینه­ها به روش هزینه­یابی بر مبنای فعالیت را تنها زمانی مربوط می­داند که شرایط زیر برقرار باشد :

1. همه هزینه را بتوان به مراکز هزینه تخصیص داد و هریک از آنها را به عنوان تابعی از یک فعالیت در نظر گرفت.

2. مقدارهزینه­ها در هر مرکز هزینه متناسب با فعالیت مربوط تغییر کند.

3. تمامی هزینه­ها را بتوان به فعالیت­هایی نسبت داد به گونه­ای که اگر تولید یک متوقف شود و فعالیت مرتبط به آنها محصول حذف شود.

# 2 – 10 – مبانی نظری چسبندگی هزینه ­ها

# 2 – 10 – 1 – چسبندگی هزینه ها

مدل سنتی رفتار هزینه، بدون توجه به نقش مدیران در فرایند تعدیل منابع، ارتباطی میان هزینه­ها و سطوح مختلف فعالیت برقرار می­کند. بدلیل رفتار نامنظم برخی هزینه­ها مدیران تصمیماتی برای تغییر در منابع مربوط به آنها می­گیرند. زیرا چنین منابعی را نمی­توان به مقدار کمی، افزایش یا کاهش داد یا تغییرات منابع را با سرعت کافی با تغییرات کوچک تقاضا هماهنگ کرد. بی نظمی هزینه­ها ممکن است به ظرفیت اضافی یا ظرفیت ناکافی بیانجامد، اما منجر به چسبندگی هزینه­ها نمی­شود . چسبندگی هزینه بر این علت رخ می­دهد که اختلافات نامتعارفی در تعدیل منابع وجود دارد. به عبارت دیگر، عواملی که در تعدیل منابع دخیل هستند از تعدیل کاهش منابع ممانعت به عمل   
می­آورند یا موجب کاهش سرعت انجام تعدیلات کاهش در مقایسه با تعدیلات افزایش می­شوند.

شرکتها برای کنار گذاشتن منابع و جایگزینی همان منابع در صورت بازگشت تقاضا به وضعیت اولیه، ناگزیر به تحمل هزینه­های تعدیل هستند. هزینه­های تعدیل شامل مواردی همچون پرداخت خسارت به کارکنان کنار گذاشته شده و هزینه­های جستجو و آموزش کارکنان جدید است. علاوه بر هزینه­های ریخته، هزینه­های سازمانی مانند تضعیف روحیه کارکنان باقی­مانده به دلیل قطع ارتباط با همکاران خود و فرسایش سرمایه انسانی به دلیل از هم گسیختگی گروه­های کاری نیز جزئی از هزینه­های تعدیل محسوب می­شود. از سویی دیگر زمانی که تقاضا افزایش می­یابد، مدیران منابع را به میزان کافی افزایش می­دهند تا به فروش بیشتری دست یابند اما زمانی که فروش کاهش یابد، عملا برخی منابع قابل استفاده نیست. بدلیل اینکه نوسانات تقاضا تصادفی است و مدیران باید پیش از   
تصمیم­گیری در مورد کاهش منابع، احتمال موقتی بودن کاهش تقاضا را ارزیابی کنند.

چسبندگی هزینه­ها زمانی روی می­دهد که به هنگام کاهش تقاضا، مدیران برای اجتناب از هزینه­های تعدیل، تصمیم به حفظ منابع بلااستفاده می­گیرند. همچنین، جنسن و مکلینگ ( 1976) اینطور بیان میدارند که تصمیم مدیران به حفظ منابع بلااستفاده ممکن است ناشی از ملاحظات شخصی باشد و نوعی هزینه­های نمایندگی ایجاد کند. برخی از مدیران به دلیل ملاحظات شخصی ، تصمیماتی   
می­گیرند که مطلوبیت شخصی آن را افزایش می­دهد، ولی از دیدگاه سهامداران بهینه است. هزینه نمایندگی هزینه­هایی است که به دلیل گرفتن چنین تصمیماتی توسط مدیران به شرکت­ها تحمیل

می­شود (مرتضوی،1390).

از طرفی مدیران ممکن است منابع بلااستفاده شرکت را برای جلوگیری از پیامدهای شخصی مانند از دست دادن مقام خود به دلیل کوچک سازی یک بخش یا نگرانی از دست دادن همکاران خود، حفظ کنند که در نهایت به چسبندگی هزینه منجر می­شود.

پدیده چسبندگی هزینه در شکل 2-3 به تصویر کشیده شده است. با توجه به شکل،شرکت در سطح y0 مشغول فعالیت است. همانگونه که مشاهده می­شود ، اگر سطح فعالیت ، افزایش یابد و به سطح yH برسد رفتار هزینه ها متقارن خواهد شد. اما در صورت کاهش سطح فعالیت yL بسته به شرایط ممکن است سه نوع رفتار هزینه مشاهده ­شود. خط پررنگ نشان می­دهد کاهش هزینه، کمتر از کاهش سطح فعالیت است که حاکی از رفتار چسبنده هزینه است. اگر هزینه­ها متناسب با سطح فعالیت کاهش یابد رفتار متقارن بروز می­کند ودر نهایت، اگر هزینه­ها بیشتر از کاهش سطح فعالیت،کاهش یابد، نشان دهنده رفتار چسبنده هزینه­ها است که در شکل با خط­چینی نمایش داده شده است.



# شکل 2-3 عدم تقارن هزینه­ها

# 2 – 10- 2 - اهمیت در کاهش چسبندگی هزینه

کاهش چسبندگی هزینه ها به جز مدیران برا­ی گروه­های دیگر هم حائز اهمیت است. برای روشن شدن اهمیت موضوع در ادامه نحوه تاثیر چسبندگی هزینه بر پیش­بینی تحلیل­گران، سرمایه­گذاران و اجرای رویه­های حسابرسی تشریح می­شود.

# 2 – 10 – 3 - تاثیر چسبندگی هزینه بر پیش­بینی تحلیلگران

به دلیل عدم کاهش هزینه­ها چسبندگی هزینه­ها موجب کاهش بیشتر سود در دوره­های کاهش فروش می­شود. بافرض اینکه مابقی نمودار توزیع سود کاهش سود، تغییری نکند، کاهش مضاعف سود به دلیل چسبندگی هزینه، نوسان پذیری سود پیش­بینی شده را افزایش می­دهد. اگر احتمال افزایش یا کاهش سطح فعالیت به مقادیر یکسان برابر باشد. با فرض ثابت ماندن سایر عوامل، چسبندگی هزینه، موجب کاهش بیشتر سود در مقایسه به هزینه­های ضد چسبندگی می­شود. از این رو در دوره­های افزایش سطح فعالیت نیز تحلیلگران سود شرکتی را که هزینه­هایش چسبنده است، کمتر پیش­بینی   
می­کنند و به همین دلیل قدر مطلق خطای پیش­بینی سود، هم هنگام افزایش سطح فعالیت و هم هنگام کاهش سطح فعالیت بیشتر خواهد بود ( ویس،2010).

شکل2-4 نحوه تاثیر چسبندگی هزینه بر خطای پیش­بینی سود را به تصویر کشیده. این شکل تابع سود را نشان می­دهد. خط پررنگ، مربوط به وضعیت چسبندگی هزینه­ها و خط چین نشان­دهنده وضعیت ضد چسبندگی بودن هزینه­ها است. با کاهش سطح فعالیت از y0 به y L سود در وضعیت چسبندگی از وضعیت ضدچسبندگی کمتر می­شود (نقطه G پائینتر از نقطه E ). سود مورد انتظار نیز در حالت چسبندگی کمتر از حالت ضدچسبندگی است (سطح سودآوری FC پائینتر از سطح DB قرار دارد ). بنابراین اگر AC و AB به ترتیب قدر مطلق خطای پیش بینی سود در حالت چسبندگی و ضد چسبندگی باشد. طبق نمودار خطای پیش­بینی سود در حالت چسبندگی بیشتر است ( AC > AB ) استدلال مشابهی را می­توان در شرایط کاهش سطح فعالیت نیز به کار گرفت به این ترتیب که اگر FG و DE به ترتیب خطای پیش­بینی سود در حالت چسبندگی و ضد چسبندگی باشند، چون FG > DG است خطای پیش بینی سود در وضعیت چسبندگی، بیشتر خواهد بود. مبنای این چسبندگی هزینه ها در صورت هر تغییری در سطح فعالیت موجب افزایش خطای پیش­بینی سود می­شود.



# 2 – 10 – 4 - اهمیت چسبندگی هزینه­ها برای سرمایه­گذاران

اگر سرمایه­گذاران چنین تصور کنند که در شرکتهایی با هزینه چسبنده تر دقت پیش­بینی سود کمتر است، این رفتار هزینه به واکنش آنها نسبت به نوسانات سود تاثیر می­گذارد. کاهش پیش­بینی­پذیری سود به این معنی است که سودهای گزارش شده، اطلاعات مفید کمتری برای ارزیابی و پیش­بینی سودهای آتی در اختیار قرار می­دهد که به گفته لایپ[[9]](#footnote-9)(1990) این امر موجب کاهش ضریب واکنش سود است.(پورزمانی و صافی، 1391) زیرا شواهد نشان می­دهد که ضریب واکنش قیمت سود با افزایش دقت پیش­بینی­ها افزایش می­یابد. بنابراین، اگر سرمایه­گذاران تصور کنند که چسبندگی هزینه، دقت پیش­بینی سود را کاهش می­دهد، اطمینان آنها نسبت به سودهای تحقق یافته نیز کاهش می­یابد.

# 2 – 10 – 5 - اهمیت چسبندگی هزینه در روشهای تحلیل حسابرسی

حسابرسان می­توانند از طریق مقایسه روابط میان اطلاعات مالی و غیر مالی، منطقی بودن مبالغ صورتهای مالی را ارزیابی کنند. به شیوه­های مقایسه روابط اطلاعات مالی و غیر مالی، روشهای تحلیلی گفته می­شود. براساس استانداردهای حسابرسی، استفاده از روشهای تحلیلی و برنامه­ریزی کلیه حسابرسی­ها هنگام بررسی نهایی صورتهای مالی قبل از صدور گزارش حسابرسی، اجباری است و استفاده از این روش­ها در سایر مراحل حسابرسی هم بمنظور کسب شواهد درباره ادعاهای مدیریت، اختیاری است. روشهای تحلیلی از مقایسه­های ساده تا مدلهای ریاضی و پیشرفته برآورد اقلام را شامل می­شود و می­توان از آنها برای کسب شواهد مورد نیاز درباره تمامی ادعاهای مدیریت استفاده کرد. برای مثال می­توان بعد از اعمال آثار هرگونه افزایش یا کاهشی در فروش و سایر عوامل اقتصادی مانده حسابهای دریافتنی سال جاری را با مانده سال قبل حساب مزبور مقایسه کرد یا به مقایسه درصد سود ناخالص سال جاری با درصد سود ناخالص طی دوره گذشته اقدام کرد . (پورزمانی و صافی، 1391)

به طرز مشابهی، حسابرسان به هنگام اجرای روشهای تحلیلی بطور ضمنی فرض می­کنند که هزینه­ها متناسب با نوسانات فروش تغییر می­کند، اما اطلاع از پدیده چسبندگی و روابطی که این پدیده را تشدید می­کند، درک بهتری از نحوه تغییر هزینه­ها برای حسابرسان ایجاد کرده و به حسابرسان در بهبود اجرای مدلهای تحلیلی کمک می­کند.

# 2 – 10 – 6 - دلایل چسبندگی هزینه­ها

براساس تحقیقات انجام شده قبل می­توان دلایل چسبندگی هزینه را به دو دسته اصلی انگیزه­های شخصی مدیران و تصمیمات سنجیده مدیران تقسیم کرد که در زیر به تشریح آنها اشاره خواهیم کرد.

**1 - انگیزه­های شخصی مدیران**

براساس تئوری نمایندگی، ناسازگاری انگیزه­های مدیران و سهامداران موجب می­شود مدیران با فرصت­طلبی شرکت را بیش از اندازه بهینه آن توسعه دهند یا منابع بلااستفاده را برای افزایش مطلوبیت شخصی خود حفظ کنند. انگیزه­های مدیران برای انجام چنین اقداماتی می­توان از دست ندادن مقام، قدرت، پاداش و شهرت باشد (استال[[10]](#footnote-10)ز،1990).

**2 - تصمیمات سنجیده مدیران**

یکی دیگر از علت­های چسبندگی هزینه تصمیمات سنجیده مدیران است. برای مثال براساس استدلال اندرسون و همکاران (2003)، چسبندگی هزینه به این علت رخ می­دهد که مدیران منابع مرتبط با فعالیت­های عملیاتی را بطور سنجیده تعدیل می­کنند. زمانی که مدیران، کاهش فروش را موقتی   
می­پندارند و انتظار بازگشت فروش به حالت قبل را دارند، حذف منابع متناسب با کاهش فروش و تحصیل مجدد همین منابع در آینده، منجر به افزایش هزینه­ها و در نتیجه کاهش سود در بلندمدت می­شود. در مقابل با وجود آنکه حفظ موقت منابع اضافی حتی در دوره­های کاهش فروش، منجر به تحمل هزینه­های اضافی و در نتیجه، کاهش بیشتر سود در دوره جاری می­شود، هزینه­های کمتر و سود بیشتری را در بلندمدت نصیب شرکت خواهد کرد.

علاوه براین تحصیل مجدد منابع و آماده سازی این منابع جهت استفاده نیازمند زمان است. بنابراین اگر مدیران، منابع مرتبط با فعالیت­های عملیاتی را متناسب با کاهش فروش کاهش دهند و نتوانند منابع لازم برای گسترش فروش را باسرعت کافی بمنظور استفاده از فرصتها به خدمت بگیرند فرصتهای توسعه فروش از دست خواهند رفت. از این رو ، مدیران ناگزیرند برای انتخاب از میان گزینه­های کاهش هزینه­ها از طریق حذف منابع یا تحمل هزینه­های مضاعف برای بهره­برداری کامل از افزایش فروش آتی، تصمیم­گیری کنند و به­جهت بهره­گیری کامل از بازگشت فروش به سطح قبل، منابع شرکت را حفظ کنند.

از سوی دیگر، حفظ منابع مضاعف، موجب افزایش هزینه­ها و در نتیجه کاهش سود بصورت موقتی می­شود اما اگر فروش به سطح قبلی بازگردد حفظ منابع موجب کاهش هزینه­ها و در نتیجه افزایش سود شرکت در بلندمدت می­شود.

# 2 – 10 – 7 - عوامل موثر بر چسبندگی هزینه

عوامل موثر بر چسبندگی هزینه عبارتند از:

**1 - پیش­بینی مدیریت**

تاخیر در تعدیل هزینه­ها و طول دوره مطالعه پیش­بینی مدیریت بازتابی از دیدگاه مدیریت درباره وضعیت آتی شرکت است و چون مدیران در تصمیم­گیری­های خود، وضعیت آتی شرکت را درنظر می­گیرند، انتظار می­رود پیش­بینی­های مدیریت، یکی از عوامل موثر بر چسبندگی هزینه باشد.

**2 - شرایط اقتصادی**

اطلاعاتی که مدیریت از محیط اقتصادی می­گیرد، درتصمیمات مربوط به تعدیل منابع موثر است. یکی از این عوامل وضعیت اقتصادی محصولات شرکت است. ادامه رکود تقاضا برای دوره­های متوالی اطمینان مدیریت را نسبت به پایداری این رکود، افزایش می­دهد. همچنین رشد اقتصادی کشوری که شرکت در بازار آن مشغول فعالیت، پیش­بینی مدیریت تاثیر گذار است .

3 - **ویژگی­های شرکت**

دو ویژگی مهم شرکت، میزان دارایی­ها و تعداد کارکنان است. به دلیل پیچیده شدن روزافزون فرایند تولید و ماشین­آلات مورد استفاده شرکتها، مدیران در تصمیمات مربوط به تعدیل منابع، هزینه­های تحصیل مجدد منابع را در نظر می­گیرند. همچنین نیروی کار آموزش دیده که امروزه به شکل یک سرمایه مهم به آن نگاه می­شود تاثیر مهمی در موفقیت شرکت دارد. از این رو انتظار می­رود مدیریت به هنگام تصمیم­گیری، هزینه­های از دست دادن بخشی از نیروی انسانی را نیز درنظر بگیرد.

# 2 – 11 - پیشینه تحقیق

# 2 – 11 – 1 - تحقیق خارجی:

برآورد رفتار هزينه ها در ارتباط با سطح فعاليت با ناديده گرفتن چسبندگي هزينه ها گمراه كننده خواهد بود .

بالکریشنان، پیترسون و سادراستروم(1993) تاثیر تغییر در حجم فعالیت بر میزان چسبندگی هزینه­ها را مورد بررسی قرار داده­اند. در این تحقیق عنوان می­شود که این مدیریت یک شرکت است که ترجیح می­دهد در زمان افزایش سطح فعالیت هزینه ها را بالا ببرد اما در زمان کاهش سطح فعالیت مدیریت چندان علاقه ای به کاهش هزینه­ها نشان نمی­دهد. در این تحقیق تاثیر دو عامل بر این رفتار مدیریتی که باعث چسبنده بودن هزینه­ها می­شود مورد بررسی قرار گرفته است :

1. میزان تغییر در سطح فعالیت: پاسخ مدیریت به تغییرات حجیم سطح فعالیت بیشتر در افزایش میزان هزینه­ها مستتر می­باشد اما در زمان تغییرات اندک سطح فعالیت پاسخ مدیریتی بیشتر به صورت کاربری بیشتر دارائیها نمودار می­شود.

2. میزان استفاده از ظرفیت : اگر شرکت در بالاترین سطح ظرفیت تولیدی خود قرار داشته باشند رفتار مدیریتی به گونه­ای خواهد بود که باعث چسبندگی هزینه­ها می­شود یعنی در سطوح بالای فعالیت مدیریت هزینه­ها را افزایش می­دهد اما در زمان کاهش سطح فعالیت تلاشی برای کاهش هزینه­ها نمی­کند.

این تحقیق نشان می­دهد که در رابطه با عامل اول پاسخ مدیریت نسبت به سطوح تغییر فعالیت بالا و پایین یکسان است. در واقع درصد تغییر در هزینه­ها برای تغییرات اندک سطح فعالیت (3%+-) تفاوت چندانی با درصد تغییر هزینه­ها برای تغییرات بزرگ سطح فعالیت (بیشتر از 3%+-) ندارد. بنابراین اینطور نتیجه گرفت که اگر شرکت مورد نظر در سطوح بالای ظرفیت خود فعالیت کند دارای هزینه چسبنده خواهد بود(نعمت­الهی،1385).

فرايد، سوندهي و وايت (1997) عنوان کردندكه برآورد رفتار هزينه ها با توجه به سطح فعاليت بدون درنظر گرفتن صفاتي نظير چسبندگي هزينه ها ممكن است گمراه كننده باشد .به عنوان مثال در تحليل صورت هاي مالي معمولاً هزينه هاي توزيع و فروش و عمومي واداري را به عنوان درصدي از فروش در نظر مي گيرند .

مينتز (S. MINTZ 1999) مي گويد اگر يك افزايش نامتناسب با فروش در هزينه هاي توزيع و فروش و عمومي و اداري صورت گيرد، تحليل گران صورت هاي مالي آن را به عنوان ضعف كنترلي مديريت در نظر مي گيرند . اين تحليل ممكن است گمراه كننده باشد. زيرا اگر هزينه هاي توزيع و فروش و عمومي و اداري چسبنده باشند با افزايش فروش متناسب با فروش حركت مي كنند اما با كاهش فروش متناسب با آن حركت نمي كنند.

مدیروس و کوستا(2001) در تحقیق چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق پس جمع آوری داده­های مربوط به هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری شرکت­های جامعه آماری تحقیق را چسبنده عنوان می­کند. همچنین نتایج این تحقیق نشان می­دهد که با هر 1% افزایش در درآمد فروش 59% افزایش در هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری در جامعه مورد تحقیق خواهیم داشت. اما با هر 1% کاهش در درآمد فروش تنها 32% کاهش در هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری خواهیم داشت. علاوه بر این در این تحقیق تغییرات چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری در ارتباط با شرایط و موقعیت شرکت­ها مورد بررسی قرار گرفته است.

سابرامانیام و ویدرمیر(2003) ارتباط میزان تغییرات فروش با چسبندگی هزینه­ها را مورد بررسی قرار دادند.تحقیقات اخیر نشان می­دهد که هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری و بهای­تمام  
­شده­کالای­فروش­رفته جز هزینه­های چسبنده می­باشند. این تحقیق که در ایالت تگزاس امریکا انجام گرفته رفتار هزینه­ها در سطوح مختلف تغییر درآمد فروش را مورد بررسی قرار داده است و نتایج آن به شرح زیر است:

1.هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری و بهای­تمام­شده­کالای­فروش­رفته در سطح پایین تغییر درآمد فروش چسبنده نیستند.

2.میزان چسبندگی هزینه­ها در صنایع مختلف با یکدیگر متفاوت است.

به عبارتی نتایج این تحقیق نشان میدهد که هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری و بهای  
­تمام­شده­کالای­فروش­رفته وقتی درآمد فروش تغییرات کمی داشته باشند(کمتر از 7%) رفتار چسبندگی ندارند اما وقتی درآمد فروش بیشتر از 10% تغییر کند چسبندگی این هزینه­ها نمودار می­شود.

نتايج پژوهشي ديگر كه تفاوت شدت چسبندگي هزينه ها در ميان بخش ها ي مختلف سازمان را آزمون مي كند، نشان مي دهد كه شدت چسبندگي هزينه ها بر اي بخش ها ي مركزي و اصلي شركت بيشتر است.

كاليجا چسبندگي هزينه هاي عملياتي را با استفاده از داده هاي 4 كشور آمريكا، انگليس، فرانسه و آلمان آزمون كرد. نتايج پژوهش وي نشان داد، با تغيير 1% در فروش، هزينه هاي عملي اتي 97 % افز ايش مي يابد و با كاهش 1% درفروش هزينه هاي عملياتي 91 % كاهش مي يابد و شدت چسبندگي هزينه ها در فرانسه وآلمان بيشتر از شدت چسبندگي در آمريكا و انگليس است.

فرضيه هاي مختلفي در ارتباط با علت رخداد چنين رفتار چسبنده اي در هزينه ها وجود دارد. يكي از نظريه هاي غالب ، اقدام مديريت در حفظ ظرفيت بي استفاده در دوره هاي كاهش سود به منظور پرهيز از هزينه هاي تعديل ظرفيت توليدي و كاهش سطح دارايي هاي عملياتي است. برخي از پژوهشگران چنين پديده اي را از منظر تئوري نمايندگي و انگيزه هاي شخصي مديران در حفظ سطح ظرفيت توليدي در دوره هاي كاهش سود نيز تحليل كرده اند. پژوهشگران همچنين به بررسي اهميت توجه به رفتار چسبنده هزينه ها در ارزيابي عملكرد آتي شركت و تجزيه و تحليلها ي بنيادي   
پرداخته اند

بنکر و اندرسون (2003) در تحقیق با عنوان چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری، پس از جمع­آوری داده­های مربوط به هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری و درآمد فروش 762 سال-شرکت در یک دوره زمانی 20 ساله (1998-1979) ارتباط بین هزینه­ها و فروش از طریق رابطه رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این تحقیق این طور عنوان می­کند که:

1. چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری به مرور زمان از بین می­رود.

2. اگر سطح فعالیت کاهش پیدا کند چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری نیز کاهش میابد.

3. هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری در زمان رشد اقتصادی بیشتر چسبندگی نشان میدهد.

4. میزان چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری ارتباط مستقیمی با میزان دارائیهای یک شرکت دارد.

5. میزان چسبندگی هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری ارتباط مستقیمی با تعداد کارکنان یک شرکت دارد.

6. نتایج این تحقیق نشان می­دهد که با افزایش 1% در درآمد فروش شرکتها هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری 55% افزایش میابد. بنابراین هزینه­های توزیع و فروش و عمومی و اداری جامعه مورد تحقیق چسبنده می­باشند.

کوپر و کپلن[[11]](#footnote-11) (2004) اين رفتار هزينه ها را ناشي از ملاحظات و ويژگي هاي مديريتي بر ميشمارند. فرضيه بنيادي آن ها اين است که چسبندگي هزينه ها بدين سبب ايجاد مي‌شود که مديران جهت تامين منابع ( مواد اوليه، نيروي انساني و ...) قراردادهايي را منعقد مي‌کنند که نقض آنها (به علت کاهش تقاضا) هزينه بر است . لذا مديران ممکن است تصميم بگيرند که منابع تحت استفاده را حفظ کنند. به اين ترتيب در حاليکه شرکت ممکن است کاهش درآمد را گزارش کند، هزينه ها به همان نسبت کاهش درآمد، کاهش نخواهد يافت. قطع منابع معمولاً از نوسانات تقاضا ناشي مي شود. در طي دوره هايي که قيمت ها رشد دارد، شرکت ها با افزايش نيروي انساني، سرمايه گذاري و افزايش کلي در سطح منابع مواجه مي شوند. چنين افزايش ممکن است بويژه نشانه اي براي آن شرکت هايي باشد که در آن پاداش مديريتي وابسته به جمع معاملات يا بزرگي شرکت است ، چسبندگي هزينه در پاسخ به کاهش در سطوح فعاليت ممکن است با اصطکاک هاي خارجي به شکل هزينه هاي بالقوه مجدد قرارداد ها که با قطع منابع قبلي تحميل خواهد شد تحريک شود . اما جدا از مسئله ي اصطکاک هاي خارجي سه دليل مي توان براي عدم توانايي مديريت در کاهش هزينه ها به دنبال سقوط در فعاليت به حساب مي آيد . اول اينکه مديران ممکن است درباره تداوم سقوط نامطمئن باشند و تقليل منابع را تا زماني که اطلاعات بيشتر بدست بياورند به تعويق اندازند . دوم اينکه شرکت ممکن است نخواهد هزينه هاي تنظيم مانند اخراج کارمندان را متحمل شود حالا يا به علت سياست هاي سازماني يا ترس از اينکه چنين فعاليت هايي تصوير عمومي شرکت را لکه دار خواهد کرد ، يا تاثير منفي بر روحيه ي کارکنان باقيمانده خواهد گذاشت . سوم اينکه ، مديران ممکن است نخواهند به خاطر ملاحظات شخصي چنين کاهش هايي را در منابع ايجاد کنند به عنوان مثال مديران ممکن است نسبت به اخراج همکارانشان بي ميل باشند يا اينکه نسبت به کوچک کردن شرکت يا سازمان خود تمايل نداشته باشند چرا که ممکن است به موقعيتشان در شرکت اثر بگذارد .

کالجا، توماس و استریالوس(2005) در پژوهش خود چسبندگی هزینه­های عملیاتی را مورد بررسی قرار داده­اند،تحقیق آنها نشان می­دهد که هزینه­ها در زمان افزایش سطح فعالیت بیشتر افزایش پیدا می­کنند تا زمان کاهش سطح فعالیت این هزینه­ها که چسبنده می­باشند، با مدل سنتی هزینه­یابی که در آن فرض بر آن است هزینه­ها متناسب با فعالیت­ها عمل می­کنند متناسب می­باشند. در این تحقیق نتیجه­گیری می­شود که هزینه­های عملیاتی با افزایش 1% درآمد فروش، 97% افزایش می­یابد اما با کاهش 1%، درآمد فروش 91% کاهش می­یابد. این تحقیق در نمونه­ای از شرکت­های امریکایی، فرانسوی، روسی و آلمانی انجام شده است.

نتایج این تحقیق به شرح زیر است :

1. هزینه­های عملیاتی شرکت­های فرانسوی و آلمانی چسبنده تر از هزینه­های عملیاتی شرکت­های روسی و امریکایی هستند.

2. نوع صنعت و نوع شرکت بر چسبندگی هزینه تاثیر دارد.

3. یکی از دلایل چسبندگی بیشتر هزینه­ها در شرکت­های فرانسوی و آلمانی به روسی و آمریکایی تفاوت در سیستم­های مالیاتی این کشورها می­باشد.

مارک(2003) نیز مطالعه خود را روی رفتار چسبندگی هزینه ها در خطوط هوایی کالیفرنیا متمرکز   
می کند.در این مطالعه او صورتی از داده های ماهانه از ژانویه 1988 تا دسامبر 2003 برای 61 ایستگاه از خطوط هوایی را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که چسبندگی هزینه برای هزینه های عملیاتی قابل توجه می باشد اما برای هزینه های دستمزد غیر قابل توجه است اماهزینه های دستمزد به کاهش فعالیت سریع تر از افزایش های فعالیت واکنش نشان داد.

آندرسون ولانين به شواهدی مبنی برتفاوت شدت چسبندگي هزينه هادرميان صنايع مختلف وتفاوت شدت چسبندگي براي برخي ازاجزاي هزينه هاي عملياتي ازهزينه هابازاريابي،تحقيق وتوسعه وحقوق ودستمزددست يافتند.

سوبرامانيام و ويدنماير[[12]](#footnote-12) (2003) شواهد چسبندگي هزينه ها را تاييد و توسعه مي دهند تا جايي که اين رفتار را نيز به اقلام بهاي تمام شده کالا نيز نسبت مي دهند. اين چسبندگي به جنبه هاي رفتار مديريتي نسبت داده مي شود[[13]](#footnote-13). هم اندرسون و ديگران (2003) و هم سوبرامانيام و ويدنماير (2003) همچنين دريافتند که سطح چسبندگي تحت تاثير شرايط اقتصادي نيز مي باشد.اين در حالي است که نورين و سودرستروم[[14]](#footnote-14) هيچ شاهدي از چسبندگي هزينه ها پيدا نمي کنند.

به عنوان مثال بنكر و چن مدلي براي پيش بيني نرخ بازده سرمايه گذاري، كه در آن مدل رفتار چسبنده هزينه ها نيز لحاظ شده بود ارايه نمودند و با مقايسه مدل خود با سه مدل سنتي كه در آن به رفتار چسبنده هزينه ها توجه نشده بود، نشان دادند كه مدل آنها دقت بيشتري در پيشبيني بازد ه سرمايه گذار ي دارد. آندرسون و بنكر در پژوهش جالبي ديگر ادعا كردند كه بر خلاف تجزيه و تحليلها ي سنتي بر اي ارزيابي عملكرد شركت، افزايش نسبت هزينه هاي اداري، عمومي و فروش به خالص فروش به طور لزوم بيانگر علامتي منفي نسبت به عملكرد جاري و آتي شركت نيست. آنها به شواهدي دست يافتند مبني بر اينكه چنين تجزيه و تحليلها يي فقط در دوره هاي افز ايش سود صادق است و در دوره هاي كاهش سود، تجزيه و تحليلها ي بنيادي بايد با توجه به رفتارچسبنده هزينه ها مورد ارزيابي قرار گيرد. Dan Weiss ارتباط بین دقت پیش‌بینی سود با میزان پوشش تحلیل‌گر را مورد بررسی قرار داد. در حالی که آلفورد و برگر (1999)[[15]](#footnote-15) و ویس و همکارانش (2008)[[16]](#footnote-16)، رابطه مثبتی را نتیجه گرفتند، بارت و همکارانش (2001)[[17]](#footnote-17) گزارش دادند که تحلیل‌گران، شرکت‌های دارای دارایی‌های نامشهود که بیان‌گر سبک خاصی از عملکرد است را ترجیح می‌دهند. بنابراین، مدارک و اطلاعات قبلی اعتبار خود را تا حدی از دست داد و این رابطه، یک موضوع تجربی قابل بحث شد.

# 2 – 11 – 2 - تحقیق های داخلی:

قائمي و نعمت الهي(1385 و 1386)، رفتار هزينه توزيع و فروش و عمومي و اداري و بهاي تمام شده كالاي فروش رفته را بررسي و وجود چسبندگي در اين هزينه ها را تأييد كردند. همين پژوهشگران در پژوهشي ديگر، رفتار و ساختار هزينه هاي عملياتي و هزينه مالي شركتهاي توليدي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مطالعه كرده و به اين نتيجه رسيدند كه هزينه مواد اوليه مصرفي، هزينه دستمزد مستقيم و هزينه هاي مالي شركت نسبت به تغييرات درآمد فروش چسبندگي ندارند، ولي در هزينه سربار توليد شركت نسبت به تغييرات درآمد فروش چسبندگي دارد.

محمد نمازي ، ايرج دواني پور (1389) تحقیقی با عنوان" بررسي تجربي رفتار چسبندگي هزينه ها در بورس اوراق بهادار تهران" را انجام دادند. در اين تحقيق نتيجه گيري شده كه شدت چسبندگي هزينه ها در دوره هايي كه در دوره قبل ازآن كاهش سود رخ داده، كمتراست. همچنين شدت چسبندگي هزينه ها براي شركتهايي كه نسبت جمع داراييها به فروش بزرگتري دارند، بيشتر است.

مجيد شافعي و حسن محمدزاده(1389)، نیز تحقیقی با عنوان "شواهد رفتار چسبندگي هزينه ها در شركت هاي ايراني و مطالعه تطبيقي با شركت هاي انگليس،آمريكا،فرانسه و آلمان" را انجام داده كه در آن جايگزيني مدل سنتي با مدل چسبندگي هزينه در مورد ارتباط روند تغييرات سطح فعاليت و سطح فروش مورد بحث و بررسي قرار گرفته است.محقق به اين نتيجه رسيده است كه در صورت افزايش يك درصدي هزينه هاي عمومي، فروش، اداري؛ سطح فروش 0.43درصد افزايش خواهد داشت.

پورزمانی و بختیاری(1391) در تحقیقی با عنوان " ایا عوامل کلان اقتصادی بر چسبندگی هزینه های عملیاتی تاثیر می گذارد ؟"را با استفاده از 91 شرکت در دوره زمانی 1390-1386 را مورد آزمون قرار دادند. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه های فرعی تحقیق در سطح مدل کلی و فرضیه اصلی تحقیق نیز از میان عوامل کلان اقتصادی عامل تورم رابطه معکوس و معنی داری با چسبندگی   
هزینه ها داشته و نرخ بهره کوتاه مدت نیز رابطه مستقیم و معنی داری را با چسبندگی هزینه‏های عملیاتی شرکت های فعال در بازار سرمایه ایران از خود نشان می دهد. با این وجود بر اساس یافته های این تحقیق رابطه معنی داری میان نرخ بهره بلند مدت و چسبندگی هزینه های عملیاتی قابل مشاهده نمی باشد.

پورزمانی و صافی(1391) در تحقیقی با عنوان"بررسی رابطه بین چسبندگی هزینه ها و محافظه کاری شرطی و غیر شرطی" را با استفاده از90 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی1390-1386 بررسی کردند. جهت آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون خطی استفاده شده است، یافته های پژوهش نشان می دهد که چسبندگی هزینه ها با محافظه کاری شرطی رابطه معنادار اما چسبندگی هزینه ها با محافظه کاری غیرشرطی رابطه معنادار ندارد. همچنین سطح محافظه کاری شرطی در شرکت هایی که چسبندگی هزینه دارند، کمتر از شرکت هایی است که چسبندگی هزینه ندارند.

جهانشاد و پیشروچی(1390) تحقیقی با عنوان" تاثير چسبندگي هزينه بر سود پيش بيني شده تحليل گران و بازده غير عادي " را برای 33 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در بازه زمانی سال 1387 تا 1389 انجام دادند وبه این نتیجه رسیدند که تغییر چسبندگی هزینه ها بر دقت پیش بینی سود تحلیل گران تاثیر می گذارد این در حالی ست؛ که بین تغییر چسبندگی هزینه ها و بازه غیر عادی رابطه معناداری وجود ندارد.

جهانشاد و سرایی (1392) تحقیقی با عنوان "چسبندگي رفتار هزینه های اداری، عمومي و فروش باتوجه به تصمیمات مدیران و حباب قیمت " را برای 178 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در بازه زمانی سال 1386 تا 90 انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که چسبندگی   
هزینه های فروش، عمومی واداری در زمان خوشبینی زیاد مدیریت، بیشتر از چسبندگی این هزینه ها در زمان خوشبینی کم مدیریت است و شدت چسبندگی هزینه های اداری، عمومی و فروش در  
 سال های بعد از حباب نسبت به قبل از آن کمتر است و حباب قیمت بر چسیندگی هزینه تاثیر دارد.

جهانشاد و شیری (1392)، در تحقیقی "رابطه ی بین عدم تقارن زمانی درآمدها با محافظه کاری یا چسبندگی هزینه ها" را برای 114 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی 1390-1381 مورد بررسی قرار داده اند. شواهد تجربی بدست آمده از آزمون فرضیات حاکی از این است که در میان شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران هر دو پدیده محافظه کاری و چسبندگی هزینه‌ها فارغ از وجود و کنترل پدیده دیگر وجود دارد. با این وجود نتایج نشان می‌دهد اگر چسبندگی هزینه وجود داشته باشد با کنترل چسبندگی از سطح محافظه کاری شرکت‌ها کاسته نمی‌شود. همچنین در صورت وجود محافظه کاری با کنترل چسبندگی، عدم تقارن زمانی سود نسبت به اخبار خوب و بد تحت تأثیر اندازه شرکت، نسبت ارزش دفتری به بازار و اهرم مالی قرار نمی‌گیرد.

منابع فارسی:

1. پورزمانی زهرا ، بختیاری، ایا عوامل کلان اقتصادی بر چسبندگی هزینه های عملیاتی تاثیر می گذارد ؟، تابستان1391 ، پایان نامه کارشناسی ارشد.دانشگاه آزاد تهران مرکزی.
2. پورزمانی زهرا، صافی کیاوش ، بررسی رابطه بین چسبندگی هزینه ها و محافظه کاری شرطی و غیر شرطی، زمستان 1391 ، پایان نامه کارشناسی ارشد.دانشگاه آزاد تهران مرکزی.
3. جهانشاد آزیتا ، شیری ماشاالله ، رابطه ی بین عدم تقارن زمانی درآمدها با محافظه کاری یا چسبندگی هزینه ، تابستان 1392 ، پایان نامه کارشناسی ارشد.دانشگاه آزاد تهران مرکزی
4. جهانشاد آزیتا ،سرایی انور ، چسبندگي رفتار هزینه های اداری، عمومي و فروش باتوجه به تصمیمات مدیران و حباب قیمت، تابستان 1392 ، پایان نامه کارشناسی ارشد.دانشگاه آزاد تهران مرکزی
5. جهانشاد آزیتا، پیشروچی الناز ، تاثیر چسبندگی هزینه بر سود پیش بینی شده تحلیل گران و بازده غیر عادی ، تابستان1391 پایان نامه کارشناسی ارشد.دانشگاه آزاد تهران مرکزی.
6. حافظ نيا، محمد رضا و غلامعلي سرمد (1381). «مقدمه اي بر روش تحقيق در علوم انساني»، انتشارات سمت، تهران.
7. خاکی ، غلامرضا(1382). روش تحقیق در مدیریت.مرکز انتشارات علمی دانشگاه آزاداسلامی ، تهران.
8. سرمد، زهره. بازرگان، عباس و الهه حجازي (1390). «روش هاي تحقيق در علوم رفتاري»، چاپ بیست و یکم، انتشارات آگه، تهران.
9. سوری، علی، (1389)، اقتصاد سنجی، چاپ اول، نشر فرهنگ شناسی، تهران.
10. شافعي مجید ، محمدزاده حسن، شواهد رفتار چسبندگي هزينه ها در شركت هاي ايراني و مطالعه تطبيقي با شركت هاي انگليس، آمريكا، فرانسه و آلمان، 1389 ، همایش دانشجویی
11. عادل آذر. منصور مومني (1389). «آمار و كاربرد آن در مديريت»، جلد اول، چاپ چهاردهم، انتشارات سمت، تهران.
12. عالیور،عزیز؛ حسابداری صنعتی؛ جلد اول؛ مفاهیم و کاربرد ها در هزینه یابی؛ چاپ ششم ؛ آذر 85 ؛تهران؛ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
13. قائمی محمد حسین ، نعمت اللهی معصومه. بررسی رفتار هزینه توزیع و فروش و عمومی و اداری و بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.مطالعات حسابداری1385 :16: 71-89
14. قائمی محمد حسین ، نعمت اللهی معصومه. رفتار و ساختار هزینه های عملیاتی و هزینه های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.مطالعات حسابداری1386 :22: 16-29
15. کردستانی غلامرضا، مرتضوی سید مرتضی، شناسایی عوامل تعیین کنندگی چسبندگی هزینه های شرکت ها، پژوهش های حسابداری مالی، سال چهارم، شماره سوم، پاییز 1391
16. نمازي محمد، دواني پور ايرج . بررسي تجربي رفتار چسبندگي هزينه ها در بورس اوراق بهادار تهران، بررسي هاي حسابداري و حسابرسي، زمستان 1389، دوره 17 ، شماره62
17. وکیلی فرد حمید رضا، علی اکبری منا . مدیریت سود و انگیزه های آن. زمستان 1387 . سایت PicoFile.com

منابع لاتین:

1. Anderson S, Lanen W.(2007) Understanding Cost Management: What Can WeL earn from the Evidence on Sticky Costs?". Working Paper, Rice University, University of Michigan
2. Anderson, M. C, Banker R, Janakiraman S.(2003) "Are Selling, General and Administrative Costs “Sticky”? " Journal of Accounting Research 2003; 41(1): 47- 63.
3. Baltagi, B. H. (1995). Econometric Analysis of Panel Data, John Wiley and Sons, New York.
4. Banker R, Chen L.(2006). Predicting Earnings Using a Model Based on Cost Variability and Cost Stickiness, The Accounting Review; 81(2): 285-307.
5. Banker. RD , Byzalov . D ,Ciftci. M , Mashruwala. R .(2012). " The Moderating Effect of Prior Sales Changes on Asymmetric Cost Behavior. " Online:http://www.ssrn.com;2012
6. Calleja K, Steliaros M, Thomas D. A.(2006).Note on Cost Stickiness: Some International Comparisons, Management Accounting Research;17(2):127-140.
7. Calleja K, Steliaros M, Thomas D.C.(2006) A Note on Cost Stickiness: Some International Comparisons. Management Accounting Research 2006;17(2): 127- 140.
8. Chen C, Lu H, Sougiannis T.(2008). Managerial Empire Building, Corporate Governance and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and dministrative Costs, AAA Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper
9. Chen C. X, Lu H., Sougiannis T.(2008) Managerial empire building, corporate governance, and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. Working paper, University of Illinois at Urbana– Champaign; 2008
10. Medeiros O. R., Costa P. S.(2004) Cost Stickiness in Brazilian Firms. Online:http://www.ssrn.com; 2004.
11. Suberamaniam C.,weidenmier M., (2003) , "Additional evidence on the sticky behavior of costs" , working paper , Texas Christian university.
12. Yaffee, R.(2003). A Primer for Panel Data Analysis. New York University, Information Technology Service.
13. Yasukata K., Kajiwara T,.( 2011), "Are “Sticky Costs” the Result of Deliberate Decision of Managers? ", SSRN.COM.
14. Zimmerman,J.L.(2009).”Accounting for decision making & control.”Me grow hill international edition

1. -Zimmerman [↑](#footnote-ref-1)
2. 1 . عاليور،عزيز؛ حسابداري صنعتي؛ جلد اول؛ مفاهيم و کاربرد ها در هزينه يابي؛ چاپ ششم ؛ آذر 85 ؛تهران؛ مرکز تحقيقات تخصصي حسابداري و حسابرسي سازمان حسابرسي؛ ص 95 [↑](#footnote-ref-2)
3. -Salvator [↑](#footnote-ref-3)
4. -Garrison & Noreen [↑](#footnote-ref-4)
5. -Atkinson et al [↑](#footnote-ref-5)
6. -Cost object [↑](#footnote-ref-6)
7. -Time horizon [↑](#footnote-ref-7)
8. -Relevant range [↑](#footnote-ref-8)
9. -Lipe [↑](#footnote-ref-9)
10. -Stulz [↑](#footnote-ref-10)
11. . Cooper R., Kaplan R. S., [↑](#footnote-ref-11)
12. . Suberamaniam and Weidenmier [↑](#footnote-ref-12)
13. . suberamaniam C.,weidenmier M., 2003 , "**Additional evidence on the sticky behavior of costs**" , working paper , Texas Christian university. [↑](#footnote-ref-13)
14. . Noreen E., soderstrom N., 1994 , "**Are overhead costs strictly proportional to activity?**" , journal of accounting and ecnomics. [↑](#footnote-ref-14)
15. Alford and Berger 1999 [↑](#footnote-ref-15)
16. Weiss et al. 2008 [↑](#footnote-ref-16)
17. Barth et al. 2001 [↑](#footnote-ref-17)