

دور التكلفة اللزجة في ترشيد قرارات الربحية وتقييم الأداء في ظل فروض

نظرية الوكالة

” دراسة نظرية ميدانية ”

دكتور / محمد السيد محمد الصغير

أستاذ المحاسبة المساعد -كلية التجارة-جامعة سوهاج

١/ ملخص تناول هذا البحث دراسة المدخل المستحدث لتتبع سلوك التكاليف، حيث يتباين هذا السلوك نتيجة زيادة حجم النشاط عنه حالة انخفاضه، وبالتالي يمكن أن تزداد التكاليف مع زيادة حجم النشاط بمعدل أكبر أو أقل من انخفاضها حالة نقص هذا الحجم، ويظهر ما يسمى السلوك اللزج للتكاليف، واهتم البحث بتتبع انعكاسات تصرفات الوكلاء (المديرين) في ظل فروض نظرية الوكالة على لزوجة التكاليف، كما تناول البحث أثر إدراك السلوك اللزج للتكاليف على تحسين إنتاجية قرارات الربحية وتقييم الأداء، وفي سبيل تحقيق اهداف البحث تم صياغة عدد من الفروض، ثم صياغة قائمة استبيان وجهت لعينة البحث للتحقق من مدى صحة الفروض، وقد خلص البحث إلى أن تصرفات الوكلاء سواء كانت ناتجة عن وعي المديرين ورغبتهم في تحسين مستوى ربحية المنشأة، أو ناتجة عن صراعات الوكالة ورغبة الإدارة في تحقيق مصالحها الذاتية وزيادة حجم المنشأة وتكوين الإمبراطورية الإدارية من أجل السيطرة والهيمنة تؤدي بشكل كبير إلى ظهور السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف، وأن إدراك السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف وتحديد معاملات اللزوجة واستخدامهما في تعديل بنود التكاليف إلى دقة التقديرات التكاليف ومنها تحسين إنتاجية قرارات الربحية وتقييم الأداء.

الكلمات المفتاحية: التكلفة اللزجة، نظرية الوكالة، الوكلاء، قرارات الربحية، تقييم الأداء.

The role of Sticky cost in rationalizing profitability decisions and evaluating performance under the hypotheses of the agency's theory

"A Field theoretical study"

Abstract: This research deals with; studying the modern approach of tracking cost behavior, as this behavior is differs because of increasing activity volume compared with its decreasing. Therefore, the costs can

increase with the increase in the size of the activity at a rate higher or lower than the decrease in the case of lack of this size. Hence, what is called sticky cost came up, the study paid attention to tracking the reflections of the actions of agents (managers) under the assumptions of the Agency's theory on Sticky costs. The study also examined the effect of the perceiving the Sticky behavior of the costs on improving the productivity of the profitability decisions, and evaluating the performance. In order to achieve the research objectives, a number of hypotheses were formulating, and a questionnaire was developing to test the hypotheses. The study concluded that the actions of the agents, whether came from Managers, awareness and desire to improve the profitability of the enterprise, or from the result of agency conflicts and the desire of management. To achieve their own interests, and to increase the size of the establishment, and the formation of the administrative empire, for control and hegemony. Significantly lead to the emergence of the viscous behavior, of some elements of costs, and the understanding of the viscous behavior of some cost elements, and determination viscosity factors, and their use in adjusting cost items, to the accuracy of cost estimates, can lead to improved productivity of profitability decisions and performance evaluation

Key words: Sticky cost, agency's theory, profitability decisions, performance evaluation

(١) الإطار العام للبحث:

١/١: مقدمة البحث:

لما كانت عملية اتخاذ القرارات هي جوهر اهتمام المحاسب الإداري في أي منشأة بسبب انعكاس تلك القرارات على مسار المنشأة وموقفها التنافسي ومدى قدرتها على تحقيق الاستمرار والبقاء في سوق الأعمال، لذا يواجه المديرين صعوبات عديدة في طريق الوصول إلى القرار الأكثر أمثلية، وتعد دراسة وتحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط من أهم ركائز العملية القرارية، فعلى المديرين ضرورة الاهتمام بدراسة هذه العلاقة وتتبع سلوك التكاليف انطلاقاً من أن الفهم الدافع لسلوك التكاليف تجاه التغير في مستوى النشاط يقدم دليلاً على اتخاذ قرارات لا حصر لها بما فيها قرارات الموازنة (Abn- Serdaneh, 2014) ولقد ارتكزت العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط منذ ظهورها حتى وقت قريب على فرض ثبات الطاقة الإنتاجية والأوضاع الفنية في الأجل القصير وافترض العلاقة التماثلية بين التكاليف وحجم الإنتاج بغرض النظر عن حجم الانخفاض أو الزيادة في إيرادات النشاط، بمعنى أن التكاليف تتصرف بطريقة تماثلية حيث تزيد التكاليف بزيادة حجم النشاط وتقل عندما يقل الحجم، وفي ظل هذا النموذج التقليدي لتحليل سلوك التكلفة تم تصنيف التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة فيما يتعلق بالتغيرات في مستوى محركات التكلفة، وتقترض أن التكاليف المتغيرة تتغير بشكل متناسب مع التغيرات في مسببات التكلفة والثابتة تظل ثابتة بغض النظر عن التغير في مسببات التكلفة.

إلا أنه مع نهاية الألفية الثانية وبداية الثالثة تمت بعض الدراسات التي أثبتت عملياً أن هذا الافتراض التقليدي حول العلاقة بين التكاليف والنشاط ليست خطية، وأن هناك بعض عناصر التكاليف تكون زيادتها أكبر من نسبة الزيادة في حجم النشاط عنها في حالة نقصانها عند خفض حجم النشاط نتيجة السلوك غير المتماثل في التكلفة وتسمى هذه التكاليف بالتكاليف اللزجة Sticky Cost، وهي التكاليف التي تحدث إذا كان حجم الزيادة في التكاليف المرتبطة بزيادة حجم النشاط أكبر من حجم الانخفاض في التكاليف المرتبطة بانخفاض مماثل في حجم النشاط (Anderson, 2003).

ويرى (Faleh, 2014) أن مثل هذا السلوك اللزج للتكاليف ينعكس على نوعية المعلومات الناتجة عن نظام معلومات المحاسبة الإدارية نتيجة تأثيره على دقة تقديرات بنود التكلفة وبالتالي ينعكس على جميع القرارات داخل المنشأة بما فيها قرارات الربحية وتقييم الأداء وعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٢/١ : مشكلة البحث:

على الرغم من أن الحديث عن السلوك اللزج للتكاليف في علاقتها بحجم النشاط كان بدايته مع دراسة (Noreen and Staterstron, 1994) والتي تمت عينية من مائة مستشفى في واشنطن وأظهرت أن التكاليف والمصروفات العامة لا تستجيب تجاه التغير في حجم النشاط ارتفاعاً وانخفاضاً بنفس النسبة، ثم اتبعها بدراسة أخرى ١٩٩٧م أكدت ما توصل إليه في الدراسة الأولى، إلا أن هناك العديد من الدراسات* التي توالت بعد ذلك وأكدت بشكل عملي وتطبيقي على هذا السلوك اللزج.

ومن خلال إطلاع الباحث على ما أتيح له من هذه الدراسات(*) لاحظ تعدد العوامل التي تناولتها تلك الدراسات كأسباب لحدوث لزوجة التكاليف وتداخلها، إلا أنها جميعاً تدور حول إدارة المنشأة، والقرارات التي تتخذها هذه الإدارة، والدوافع الكامنة وراء قرارات الإدارة، واتجاهات النمو الاقتصادي في بيئة المنشأة، كما يمكن تصنيف هذه الأسباب طبقاً لما يلي: (Farzaneh et al. , 2013، براق، ٢٠١٧).

١- قرارات الإدارة بعدم تخفيض أو فصل العمالة التي تشغل الوظائف التسويقية والعامة إذا ما كانت هناك قوانين عمل أو ضغط نقابي، أو حتى عدم رغبة الإدارة في اتخاذ مثل هذه القرارات حفاظاً على ما لديها من خبرات بشرية، وبالتالي التكاليف البيعية والعمومية لا تنخفض بنفس النسبة عند انخفاض النشاط مقابل ارتفاعه، بل بنسبة اقل.

٢- مستوى الاستقرار الاقتصادي، فإذا ما حدث انخفاض حجم النشاط بالمنشأة، لا تقوم الإدارة بتخفيض تكاليف الموارد غير المستغلة، وذلك أملاً في تعديل هذا الانخفاض في الأجل القصير.

٣- العوامل الشخصية المرتبطة بسلوك الإدارة، فقد لا ترغب في الحد من الموارد المستخدمة من أجل تعظيم منافع شخصية خاصة بها.

كما أشارت بعض الدراسات إلى أن السلوك اللزج للتكاليف يرجع إلى بعض العوامل مثل المستويات العالية من الأصول الثابتة والمخزون، كثافة الموظفين، المنافسة الصناعية، وجود طاقة فائضة، انخفاض الإيرادات لمدة عامين متتاليين، وكلها عناصر يصعب تقليلها بسرعة حالة انكماش حجم النشاط، مما يؤدي إلى لزوجة التكاليف. (Banker et al. 2013, Balakerishanan, 2014, Subramanian and Watson, 2016)

(*) سيعرض الباحث لبعض من هذه الدراسات عند الحديث عن الدراسات السابقة.

إلى جانب كل ما أثير في مختلف الدراسات التي تناولت سلوك التكاليف من أسباب تدفع إلى لزوجة التكاليف، هناك اتجاه آخر يرجع أسباب لزوجة التكاليف إلى ميل المديرين إلى اتخاذ قرارات تعظيم مصالحهم الشخصية على حساب المصالح التجارية للمنشأة فيما يسمى مشاكل الوكالة، وتأتي رغبة المديرين في بناء الإمبراطورية الاقتصادية Empire building التي تقوم على تنمية المنشأة بما يجاوز حجمها الأمثل والحفاظ على الموارد غير المستخدمة بغرض زيادة المنافع الشخصية من الوضع والسلطة والحوافز والنفوذ (Chen et al., 2012)، مما يدفع المديرين إلى زيادة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية بسرعة شديدة عندما ترتفع المبيعات وأن يقللوا منها ببطء شديد عند انخفاض المبيعات، وهذا ما ينقل عدم تماثل التكاليف البيعية والعمومية بعيداً عن مستواها الطبيعي ويحدث لزوجة التكاليف بشكل أكبر مما تفرضه الظروف الاقتصادية، كما أن حرص المديرين على المنافع النقدية وغيرها من إدارة مؤسسات كبيرة الحجم وأكثر تعقيداً، مع علمهم بأنهم لن يحصلوا على أية فوائد من تقليص الموارد غير المستغلة وأن أي فوائد من تقليص الموارد ستعود على الملاك وليس عليهم بدفعهم لعدم تقليص أو خفض العمالة وغيرها من الموارد غير المستغلة (Chen et al. 2012)

وبهذا تعتبر مشكلة الوكالة أحد أهم المشكلات المسببة للزوجة التكاليف، حيث بإمكان المديرين إجراء تدخلات قراريه للحد من الموارد غير المستغلة أو الحفاظ عليها، كما يمكنهم اختيار خفض تكاليف تطوير الشركة وتحقيق أهداف الأرباح أو الاحتفاظ بالتكاليف غير المستخدمة لمصالحهم الشخصية مما يرفع لزوجة التكاليف إلى أعلى درجة، وبالتالي الفهم السليم لسلوك التكاليف الناتج عن تصرفات الوكلاء قد يؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية بالمنشأة.

ومما سبق يلخص الباحث مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- كيف تنعكس تصرفات الوكلاء في ظل فروض نظرية الوكالة على سلوك بعض عناصر التكاليف مما يزيد من لزوجة هذه العناصر؟
- ما هي انعكاسات السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف على دقة المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف بالمنشأة؟
- هل بالإمكان حساب معاملات لزوجة عناصر التكاليف التي تتصف بالسلوك اللزج نتيجة تصرفات الوكلاء؟
- كيف يمكن الاستفادة من تتبع السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف في تحسين قرارات الربحية بالمنشأة؟

- كيف يمكن الاستفادة من تتبع السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف في تحسين قرارات تقييم الأداء بالمنشأة؟

٣/١: الدراسات السابقة:

- ١- دراسة (Ibrahim, 2018) سعت الدراسة إلى تقييم مدى تغير سلوك التكلفة تجاه المتغيرات في حجم النشاط لتقديم المزيد من الأدلة على سلوك التكلفة غير المتماثلة في بيئة الأعمال المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن سلوك تكلفة البضاعة المباعة لزوجاً، حيث زادت التكاليف بنسبة ١,٠٥% عند زيادة المبيعات بنسبة ١% إلا أنها انخفضت بنسبة ٠,٨٥% عند انخفاض المبيعات بنسبة ١%، وأشارت الدراسة إلى أثر كل من النسبة المرتفعة لغير التنفيذيين وازدواجية الوظيفة على لزوجة التكاليف.
- ٢- دراسة (Ibrahim and Ezat, 2017) سعت الدراسة إلى تقديم المزيد من الأدلة التجريبية على لزوجة التكاليف في بيئة الأعمال المصرية، من خلال تتبع سلوك التكاليف البيعية والعمومية والإدارية وتكلفة البضاعة المباعة بشكل فردي ومشارك باستخدام إجمالي التكاليف، وتوصلت إلى أن السلوك اللزج هو الأكثر شيوعاً من الشركات المسجلة في البورصة، وأشارت الدراسة إلى دور حركة الشركات في خفض حجم ومقدار لزوجة التكاليف، حيث أدى تطبيق الحركة إلى خفض درجة لزوجة تلك التكاليف.
- ٣- دراسة (Bosch et al., 2017) هدفت الدراسة إلى تحليل مدى لزوجة التكاليف في ظل الربحية الحالية وزيادة المبيعات المستقبلية، ووجدت الدراسة دليلاً عملياً على أن المتغيرات في ربحية المنشأة في المبيعات المتوقعة مستقبلاً تزيد بشكل كبير من تأثير تعديل الموارد في الفترات التي يتوقع أن تقل فيها المبيعات، وبالتالي تزداد لزوجة التكاليف بزيادة المبيعات.
- ٤- دراسة (مندور، ٢٠١٧) هدفت الدراسة إلى تتبع أثر الخطر المالي واتجاهات تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل للتكلفة، وطبقت الدراسة على عينة من الشركات العاملة في بيئة الأعمال المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما زادت درجة الخطر المالي كلما زادت درجة لزوجة تكلفة البضاعة المبيعة لأعلى، وينخفض السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة لأسفل في الفترة التي تعقب فترة زيادة المبيعات في ظل ارتفاع درجة الخطر المالي.

- ٥- دراسة (Zhang, 2016) سعت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين مشاكل الوكالة وظاهرة التكاليف اللزجة وأثر المنافسة على هذه العلاقة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين مشاكل الوكالة ولزوجة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية؛ ومع ذلك لا تؤدي زيادة المنافسة إلى الحد من تأثير مشاكل الوكالة على لزوجة التكاليف البيعية والإدارية والعمومية، وكما أشارت الدراسة إلى أهمية الحوكمة للحد من تأثير المنافسة على لزوجة التكاليف.
- ٦- دراسة (Jamkarani and Lalbar, 2016) ركزت الدراسة على بحث طبيعة العلاقة بين خطأ التنبؤ بالأرباح ودرجة لزوجة التكلفة، وطبقت الدراسة على بعض الشركات المقيدة في بورصة طهران، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين درجة لزوجة التكاليف بشكل عام وخطأ التنبؤ بالأرباح.
- ٧- دراسة (Namith and Shijin, 2016) ركزت الدراسة على الاختبار التجريبي لأثر التقديرات الإدارية على سلوك التكاليف البيعية والعمومية والإدارية في إطار فروض نظرية الوكالة، كما اختبرت أثر الحوكمة على ضبط سلوك تلك التكاليف في ضوء تلك التقديرات، وأظهرت الدراسة أن تقديرات المديرين تساهم في تشكيل القيمة المستقبلية لتلك التكاليف، وأن اختبارات المديرين في التعديل على الموارد تتأثر بتوجهاتهم نحو بناء الإمبراطوريات الاقتصادية وتحقيق مصالحهم الخاصة، كم أشارت نتائج الدراسة إلى الدور الهام الذي يمكن أن تحققه حركة الشركة في تخفيض سلوكيات المديرين تجاه بناء هذه الإمبراطوريات، وبالتالي الحد من السلوك اللزج للتكاليف.
- ٨- دراسة (مغيض، ٢٠١٥): هدفت الدراسة إلى تحليل سلوك التكاليف غير المتماثلة في الشركات الأردنية الصناعات المقيدة في سوق عمان للأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن تكاليف البيع والعمومية والإدارية وتكلفة البضاعة المباعة تظهر سلوكاً لزجاً في الشركات الأردنية محل الدراسة، وأن هناك جهة من العوامل الداخلية للمنشأة تساعد على لزوجة التكاليف منها كثافة الأصول وكثافة العمال وكثافة الديون، ونسبة الأصل الثابتة إلى إجمالي الأصول، وأن هناك علاقة عكسية بين حالة الركود ودرجة لزوجة التكاليف، وكذلك تؤثر حالة النمو الاقتصادي بشكل عام في بلد المنشأة على درجة لزوجة التكاليف.
- ٩- دراسة (مُنطاش، ٢٠١٥) تعد هذه الدراسة من أهم الدراسات التي تناولت بالتحليل النظري والتطبيق العملي لقضية السلوك الثنائي للتكاليف وانعكاساته على

دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية، وطورت الدراسة نموذج (ABJ) الذي قدمه (Anderson et al. , 2003) بعد تعديله وتضمينه للمتغيرات في نموذج واقترحت نماذج هامة لتقدير معاملات السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف الناتج عن عوامل اقتصادية وإدارية، وتوصلت الدراسة إلى أن إدراك السلوك غير المتماثل للتكاليف يسهم في تقليص فجوة المعلومات لمخرجات نظام المحاسبة الإدارية، من خلال زيادة دقة تقديرات التكلفة، كذلك زيادة دقة وعدالة تقديرات الموازنة ودقة انحرافات التكاليف ومعالجة فجوة توقعات الأرباح.

١٠- دراسة (Ibrahim, 2015): سعت إلى دراسة ما إذا كانت التكاليف تستجيب بشكل غير متماثل للتغير في الطلب، وبحثت في تأثير درجة النمو الاقتصادي على لزوجة التكاليف، من خلال متابعة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، وتكلفة البضاعة المباعة وتكاليف التشغيل، وكشفت الدراسة إن التكاليف البيعية والإدارية والعمومية ارتفعت بنسبة ٠,٣٨% وانخفضت بنسبة ٠,٠٨% نتيجة تغير الطلب بنسبة ١% ارتفاعاً وانخفاضاً، إما تكلفة البضاعة المباعة ارتفعت بنسبة ١,٠٢% وانخفضت بنسبة ٠,٥٧% نتيجة تغير الطلب ١% زيادة ونقص. كما أشارت نتائج الدراسة إلى تغير درجة لزوجة التكاليف بتغير درجة النمو الاقتصادي، حيث أظهرت التكاليف البيعية والعمومية والإدارية لزوجة خلال فترات الازدهار الاقتصادي ولم تظهر تلك اللزوجة خلال فترات الركود، أما تكاليف التشغيل فكانت لزجة في الفترتين، كما أشارت الدراسة إلى ضرورة أن ينوع الباحثين في الدراسات لما يقدم نموذج تكلفة يعكس هذه اللزجة.

١١- دراسة (Abu-Serdaneh, 2014): بحثت الدراسة تأثير بعض العوامل التفسيرية على لزوجة التكاليف وهي كثافة الأصول، وكثافة الديون، والتدفق النقدي الحر، والنمو، وكشفت الدراسة عن السلوك اللزج لتكلفة البضاعة المباعة ونفقات البيع في حين تم رصد السلوك غير اللزج للتكاليف البيعية والإدارية والعمومية، كما أظهر نموذج تكلفة البضاعة المباعة درجة أعلى من لزوجة التكاليف للشركات التي لديها كثافة أصول عالية، إلا أن هذه الدرجة تقل مع التدفق النقدي الحر، كما أن درجة اللزجة تقل في فترات انخفاض الناتج المحلي الإجمالي، كما أظهر النموذج أن درجة اللزوجة أكبر في مصروفات البيع عنها من لزوجة التكاليف للتدفق النقدي الحر، وأن كثافة الديون تؤدي إلى درجة أقل من لزوجة التكاليف.

١٢- دراسة (Warganegara and Tamara, 2014): هدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى لزوجة التكاليف في الشركات المقيدة في بورصة إندونيسيا، وقامت بتتبع التكاليف المبيعة والعمومية والإدارية، واستنتجت لزوجة هذه التكاليف، ثم تتبعت الدراسة أثر هذه اللزوجة على ربحية الشركات ووجدت انه كلما زادت لزوجة التكاليف كلما انخفضت ربحية الشركات، وأن هذا من شأنه الانعكاس السلبي على أداء تلك الشركات.

١٣- دراسة (Banker et al. , 2013): هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان المدبرون يأخذون في الحسبان تكاليف التعديل أو التكيف مع تغيرات مستويات الموارد، وبالتالي يترددون في إجراء التخفيض على الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط، خصوصاً في ظل قوانين وتشريعات العمل في بعض البلدان، وتوصلت الدراسة إلى اختلاف درجة لزوجة التكاليف باختلاف تشريعات عملية العمل على مستوى الدول، مما يشير إلى الدور المتعمد من جانب المدبرين للتصرف في الموارد غير المستغلة.

١٤- دراسة (Kama and Weiss, 2013): هدفت الدراسة إلى معرفة الدوافع التي تقف وراء ما يجريه المدبرين من تعديلات للموارد، واهتمت الدراسة بتتبع أثر الحوافز على تغيير سلوك المدبرين في استخدام الموارد، واستخلصت أنه عندما يحصل المدبرين على حوافز مقابل تجنب الخسائر وانخفاض الأرباح، أو تحقيق توقعات المحللين الماليين للأرباح فأنهم يسارعون بتعديل الموارد وتخفيضها عند انخفاض المبيعات، وبالتالي تنعكس هذه التصرفات على التكاليف وتؤدي إلى تقليل لزوجتها، وأوصت الدراسة بضرورة الفهم الجيد لمحددات هياكل التكاليف في ضوء دوافع ورغبات المدبرين.

١٦- دراسة (Sorros and Karagiorgos, 2013): سعت الدراسة لاستكشاف العوامل التي تؤدي إلى لزوجة التكاليف، وتوصلت إلى أن هناك عدة عوامل تساعد على زيادة درجة لزوجة التكاليف منها نوع القطاع الذي تعمل فيه المنشأة، وخصائصها كالحجم مقاساً بإجمالي أصولها أو عدد العمال فيها أو كثافة الديون بها، أو حجم رأس المال العامل، ودرجة استغلال الطاقة الإنتاجية للشركة، وكذلك قرارات المدبرين، كما أشارت الدراسة إلى أهمية تطبيق قواعد حوكمة الشركات للحد من لزوجة التكاليف.

١٧-دراسة (Pichetkun and panmanee, 2012): هدفت الدراسة إلى استقصاء وتحديد عوامل لزوجة التكاليف في الشركات المدرجة لسوق سيرلانكا المالي، وأظهرت نتائج الدراسة أن تعديل التكاليف، وتكاليف الوكالة تتناسب طردياً مع درجة لزوجة التكاليف، ولكن تطبيق حوكمة الشركات تتناسب عكسياً مع درجة لزوجة التكاليف، ولا شك أن هذه النتائج تساهم في دعم المحللين الماليين وغيرهم في الفهم الجيد لسلوك التكاليف وسلوك الإدارة عند استخدام المعلومات المتوفرة عن المنشأة في تقييم قراراتهم الاستثمارية.

١٨-دراسة (Chen, et al. 2012) ركزت الدراسة على معرفة ما إذا كان سلوك المديرين وعوامل الوكالة تدفع سلوك التكاليف البيعية والإدارية والعمومية إلى اللزوجة من عدمه، وتوصلت إلى أن حوافز المديرين بشأن بناء الإمبراطورية ينعكس على لزوجة التكاليف، وذلك بعد أن تم قياس هذا السلوك من خلال التدفق النقدي الحر، والرؤساء التنفيذيين، وفترة الحكم، وهيكل التعويض، كما أوضحت نتائج الدراسة أن هناك ارتباط إيجابي بين مشكلة الوكالة وعدم تماثل التكاليف البيعية والإدارية والعمومية وأن هذا الارتباط يزداد في ظل غياب حوكمة الشركات

١٩-دراسة (He and Shimizu, 2010): بحثت الدراسة لزوجة التكاليف بالتطبيق على تكلفة البيع والتكاليف العمومية والإدارية في الشركات اليابانية، وتم التطبيق على ١٨٠٢ شركة، وأظهرت الدراسة أن التكاليف في الشركات اليابانية تسلك سلوكاً لزوجاً، وأن لزوجة التكاليف هذه أقل عرضة للتعديل نظراً للتغيرات المؤقتة في أداؤها، وأن هناك انخفاضاً كبيراً في حجم اللزوجة في اليابان بعد انفجار أزمة الأصول، وتبين أن المديرين يعدلون من الموارد المستخدمة بعد الأزمة.

٢٠-دراسة (Weiss, 2010): سعت الدراسة إلى اختبار كيفية تأثير السلوك غير المتماثل للتكاليف على دقة تنبؤات المحللين الماليين للأرباح ورد فعل السوق للمتغيرات غير المتوقعة في الأرباح، وتوصلت الدراسة إلى أن لزوجة التكاليف ترتبط بعلاقة عكسية مع نطاق أعمال المحللين الماليين للتنبؤ بأرباح المنشآت، كما أن المنشآت التي لديها سلوك لزوج للتكاليف لديها نطاق تغطية محدود من قبل المحللين

٢١-دراسة (Balakrishman et al. , 2004): سعت الدراسة إلى الحصول على دليل لسلوك التكاليف اللزجة في ظل استغلال الطاقة المتاحة للمنشأة، وأثر الطاقة المستغلة على سلوك التكاليف ودرجة لزوجتها، وغطت الدراسة ٤٩ عبارة معالجة مرضى، وخلصت الدراسة إلى تأكيد لزوجة التكاليف في العيادات محل الدراسة وهي ذات نشاط خدمي، وأضافت الدراسة أن هناك تفاعلاً جوهرياً يحدث مع استخدام الطاقة الحالية للاستجابة للانخفاض في حجم النشاط أصغر من ذلك الزيادة في الطاقة الحالية.

٢٢-دراسة (Anderson et al. , 2003): هدفت الدراسة لاختبار سلوك تكاليف البيع والعمومية والإدارية بالنسبة للتغير في إيراد المبيعات؛ وأجريت على عينة من ٧٦٢٩٠ شركة صناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، وأظهرت النتائج أن تكاليف البيع والعمومية والإدارية تنخفض بمقدار ٠,٣٥% لكل ١% انخفاض في المبيعات، إلا أنها تزيد بمعدل ٠,٥٥% لكل ١% زيادة في المبيعات، واقترحت الدراسة نموذج (ABJ) كنموذج بديل لقياس سلوك التكاليف، وأظهرت الدراسة أن درجة لزوجة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية تختلف باختلاف ظروف الشركة.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعد أن استعرض الباحث الدراسات السابقة، يتضح الآتي:

- ١-أغلب هذه الدراسات تمت في بلدان الغرب المتقدمة، وأن الدراسات التي تمت في البيئة العربية بشكل عام ومنها مصر قليلة.
- ٢-قلة الدراسات التي تناولت العلاقة بين لزوجة التكاليف وتصرفات الوكلاء (نظرية الوكالة).
- ٣-تأكيد كل هذه الدراسات على وجود السلوك الغير متماثل (اللزج) لبعض عناصر التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط وزيادة ونقصان.
- ٤-تضمنت تلك الدراسات العديد من العوامل المتنوعة التي تقف وراء حدوث السلوك اللزج للتكاليف، ما بين كثافة الأصول، وكثافة تمويل الدين، نوع الصناعة، حجم المنشأة، تشريعات حماية الموظفين، معدل النمو، الربحية وغيرها من العوامل.

٥- تعد الدراسة الحالية خطوة على طريق استكمال الادبيات والدراسات حول موضوع السلوك اللزج للتكاليف، ولكنها تركز على بحث العلاقة بين التكاليف اللزجة ونظرية الوكالة، وأثر السلوك اللزج على عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

٤/١ : أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة السلوك غير المتماثل للتكاليف اللزجة، وما تفرضه نظرية الوكالة من تأثيرات محتملة على هذا السلوك وفي إطار تحقيق هذا الهدف هناك عدد من الأهداف الفرعية يسعى إليها البحث تتضمن:

- دراسة وتحليل السلوك اللزج للتكاليف ومكوناتها.
- التعرف على نوعية التكاليف الأكثر ميلا للسلوك اللزج.
- التعرف على أثر تصرفات الوكلاء في ظل فروض نظرية الوكالة على اتجاهات التكاليف اللزجة.
- ألقاء الضوء على نموذج قياس معاملات لزوجة التكاليف الناتجة عن تصرفات الوكلاء في ظل فروض نظرية الوكالة.
- توضيح أثر التغلب على السلوك اللزج للتكاليف على تحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء.

٥ /١ : أهمية البحث: تتبع أهمية البحث مما يلي:

- ١- على الرغم من تعدد الدراسات التي تمت في هذا المجال في البلدان المتقدمة، إلا أن عدد قليل منها تم في البلدان العربية بشكل عام ومصر بشكل خاص لذا تعد هذه الدراسة خطوة في طريق الاهتمام بسلوك التكاليف في بيئة الأعمال المصري.
- ٢- العديد من القرارات الإدارية المختلفة يستند إلى دراسة علاقة التكاليف بحجم النشاط، لذا تفيد نتائج الدراسة في الفهم الصحيح لسلوك التكاليف مما يدعم قدرة المهتمين بالمنشأة على اتخاذ تلك القرارات، ويزيد من قدرتهم على عمل التنبؤات الصحيحة.
- ٣- تساعد الدراسة في فهم طبيعة العلاقة بين مشاكل الوكالة وقرارات الإدارة بشأن تعديل استخدام الموارد تجاه المتغيرات في حجم النشاط والسلوك اللزج للتكاليف، وهذا أمر مهم للمستثمرين والمحللين الماليين عند اتخاذ قرارات الاستثمار وتقدير قيمة المنشأة، وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على القوة التنبؤية للأرباح المعلن عنها عند اتخاذ قرارات الاستثمار.

٤- تساعد الدراسة في فهم إثر إدراك وتتبع السلوك اللزج للتكاليف، وكذلك تقدير معاملات هذا السلوك على تحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء بالمنشأة.

٦/١: فروض البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث يضع الباحث الفروض التالية ويسعى البحث لاختبار هذه الفروض. الفرض الأول: لا تتبع التكاليف في الشركات الصناعية المصرية المدرجة في البورصة سلوك التكاليف غير المتماثلة للزجة.

الفرض الثاني: لا تختلف درجة لزوجة التكاليف باختلاف بند التكاليف. الفرض الثالث: لا يرتبط عدم تماثل التكاليف ولزوجتها ارتباطاً إيجابياً بتصرفات الوكلاء، في ظل فروض نظرية الوكالة، سواء بدوافع اقتصادية أو دوافع تكوين الامبراطوريات على لزوجة التكاليف.

الفرض الرابع: لا يؤدي التغلب على مشكلة لزوجة التكاليف إلى تحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء.

٧/١: منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث سوف يعتمد الباحث على محورين هما:

- محور نظري: يقوم على المنهج الاستقرائي من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت مفهوم السلوك اللزج للتكاليف ومحدداته، والوقوف على مصداقية ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج بهدف التأهيل النظري للبحث.
- محور تطبيقي: من خلال المنهج الاستنباطي حال اختيار فروض البحث، والتحقق من مدى لزوجة سلوك التكاليف في الشركات محل البحث، والعوامل المؤثرة في لزوجة التكاليف ودور العلاقات الوكالية في هذا السلوك.

٨/١: محتويات البحث:

وتحقيق أهداف البحث، نظم الباحث خطة البحث على النحو التالي:

- التكلفة للزجة كمدخل حديث لتحليل سلوك التكاليف.
- تفسير سلوك التكاليف للزجة في ظل فروض نظرية الوكالة.
- دور التكاليف للزجة في تطوير إنتاجية القرارات الإدارية.
- الدراسة الميدانية.
- مراجع الدراسة.
- ملحق الدراسة.

٢: التكلفة اللزجة كمدخل حيث لتحليل سلوك التكاليف:

١/٢: ماهية السلوك اللزج للتكاليف:

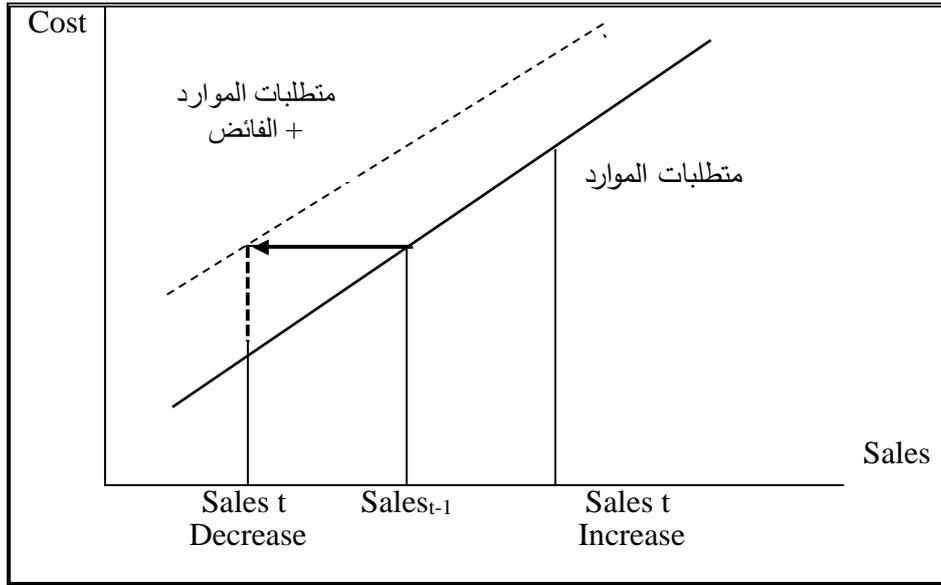
يشير مصطلح سلوك التكاليف إلى الطريقة التي تتغير بها التكاليف تبعاً للتغير في حجم النشاط، ولقد ظل المدخل التقليدي لتحليل هذا السلوك مسيطراً على الفكر والتطبيق المحاسبي لفترات طويلة، ويقوم هذا المدخل على الربط بعلاقة خطية ما بين سلوك التكاليف والتغير في حجم النشاط بالزيادة أو النقص، إلى أن جاءت دراسة (Noreen and Soderstran, 1997) وأشارت إلى أن هذا المدخل يشوبه خطأ جوهري، وأوضحت أن هناك محددات أخرى تحكم هذا السلوك وأن الإدراك الصحيح له يجب أن لا يعتمد فقط على التغير في حجم النشاط حيث لا بد من أن نأخذ في الحسبان اتجاه هذا التغير سواء بالزيادة أو النقص. لأن هناك بعض بنود التكاليف تتأثر زيادة أو نقص وفقاً لاتجاه التغيير في حجم النشاط، نظراً لوجود بعض بنود التكلفة التي تلتصق بحجم النشاط حتى في حالة انخفاضه، وبالتالي لا يمكن تجاهلها وأحياناً ما تكون كبيرة، وأن هذا التأثير بالزيادة أو النقص يكون نسبياً أي أنه يحدث بنسب غير متماثلة (مؤمن، ٢٠١٧).

وفي دراسة (Mintz, 1999) تم تأكيد ما نبهت إليه دراسة (Noreen and Soderstran) حيث توصلت الدراسة إلى أن التكاليف البيعية والعمومية والإدارية تمثل ٢٦,٤١% في المتوسط من إجمالي إيرادات المبيعات لعينة مكونة من ٧٦٢٩ منشأة لفترة تزيد عن عشرين عاماً، وأن هذه النسبة تنخفض إلى ١٧,٧٩% في بعض الفترات، وتزيد إلى ٣٤,٣١% حسب زيادة أو نقص حجم المبيعات، وأحياناً تنخفض على ١٣,٦٦%، أي أن سلوك هذه التكلفة غير متماثل مع المتغيرات في حجم النشاط زيادة أو نقص.

وفي عام ٢٠٠٣ أجرى (Anderson et al. 2003) دراسة تحليلية لتتبع سلوك التكاليف من خلال فحص سلوك تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف العمومية والإدارية تجاه التغير في مستوى إيرادات المبيعات، وقام بالتطبيق على ٧٦٢٩ مؤسسة مستخدماً بيانات ٢٠ عاماً، وقد استخلص أن هذه التكاليف ارتفعت ٠,٥٥% لكل ١% زيادة في إيرادات المبيعات إلا أنها انخفضت فقط بنسبة ٠,٣٥% في مقابلة انخفاض إيرادات المبيعات بنسبة ١%، وبالتالي أشارت الدراسة إلى أن هذه التكاليف غير متماثلة، وفي عام ٢٠٠٥ قام كلاً من (Yang and park, 2005) بدراسة مماثلة هدفت إلى تتبع سلوك التكاليف الإجمالية وتكلفة العمالة والتكاليف الإدارية في المستشفى العام الكوري، وكشفت الدراسة أن سلوك هذه التكاليف لم يتوافق مع الدالة الخطية للتكاليف في الفكر التقليدي وأنها كانت تتغير بنسب مختلفة حال

ارتفاع وانخفاض الإيرادات مما يؤكد لزوجة هذه التكاليف، وأضافت نتائج الدراسة أن المستشفيات التي لديها كثافة عمالة وكثافة أصول تزداد فيها لزوجة التكاليف. وجاءت دراسة Kvo, 2007 لتؤكد على هذا السلوك الغير متماثل (اللزج) للتكاليف، والتي أجراها على عينة من شركات صناعة الالكترونيات التايوانية لتتبع سلوك التكاليف البيعية والإدارية والعمومية، حيث أوضحت نتائج دراسته أن هذه التكاليف سلكت سلوكاً لزوجاً غير متماثل مع التغيرات في إيراد المبيعات، حيث ارتفعت بنسبة ٠,٤٧% مع كل زيادة مقدارها ١% في قيمة المبيعات، إلا أنها انخفضت بنسبة ٠,٣٦% لكل نقص مقداره ١% من قيمة المبيعات.

وفي محاولة من Wisers, 2010 لتوضيح مفهوم التكاليف اللزجة عرض الشكل التالي رقم (١) والذي شرح فيه العلاقة بين المتغيرات التي تحدث في إيراد المبيعات، وأثرها على التكاليف، ويوضح الشكل حالة إيراد المبيعات ما بين الانخفاض والارتفاع وشكل دالة متطلبات الموارد من تكاليف.



شكل رقم (١) تمثيل التكاليف تبعاً للتغير في المبيعات في الفترة السابقة

(المصدر: Weiss, 2010)

حيث يمثل الخط المتقطع منحنى التكاليف الموجودة في الشركة مع عدم تقليل الموارد الزائدة عن الحاجة والاحتفاظ بها، بينما يمثل الخط المتصل منحنى التكاليف (الموارد) التي يجب أن نصل إليها حالة التغيرات في المبيعات زيادة أو نقصان، ويوضح هذا الشكل أنه عند النقطة (Sales_{t-1}) مستوى المبيعات في السنة السابقة للتقدير، وتمثل النقطة Sales_t حالتين الأولى ارتفاع المبيعات عن الفترة السابقة، والثانية انخفاض المبيعات عن السنة

السابقة، بينما يمثل الفرق بين المنحنين الفائض المقبول في الموارد، ففي المنحى الأول (الخط المتصل) يلاحظ أن زيادة المبيعات عن الفترة أو السنة السابقة يؤدي إلى قيام الإدارة بزيادة متطلبات الموارد لتغطية الزيادة في المبيعات فقط، وبالتالي فإن التكاليف في الفترة (1-1) تعكس الموارد المطلوبة (الخط المتصل) وإذا زادت المبيعات أكثر في الفترة الحالية (T) فإن التكاليف تتوسع وتزيد بما يتناسب مع متطلبات الموارد (الاتجاه إلى أعلى)، والحالة الثانية هي إذا انخفضت المبيعات في الفترة (T) فإن الإدارة سوف تسعى لتخفيض التكاليف مع تحمل بعضها الآخر على رأسها تكاليف العمالة الزائدة وبالتالي تتضمن استجابة التكاليف شمول قيمة زيادة في الموارد من صفر إلى أكبر فائض يمكن من الموارد يتم الاحتفاظ بها، أي أن منحى الموارد المطلوبة يتجه إلى أسفل.

أما في الخط المنقطع، فإن انخفاض المبيعات عن الفترة السابقة أو السنة السابقة (t-1) فإن الإدارة تقبل أكبر قدر من الفائض في الموارد، وبالتالي فإن التكاليف في الفترة السابقة (t-1) تحدد بالخط الأعلى، فإذا انخفضت المبيعات أكثر في الفترة الحالية (t) فإن التكاليف تتخفض متناسبة على نفس الخط لأن الإدارة احتفظت بأكثر قدر من الفائض في الموارد، وإذا ارتفعت المبيعات في الفترة الحالية فإن الإدارة تضيف موارد جديدة فقط بعد أن تستخدم الفائض الأساسي من الموارد وأن تكلفة الاستجابة تشمل التحول من فائض في الموارد إلى صفر فائض في الموارد.

ويتفق هذا التحليل مع ما سبق وأشار إليه Anderson et al. 2003 حيث ذكر أن السلوك الفعلي للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية لا يتفق مع النموذج التقليدي لسلوك التكلفة، وقدماً وجهة نظر بديلة لسلوك التكلفة تعتمد على تكاليف تعديل الموارد والقرارات الإدارية المتأنية Deliberate managerial decisions فبعض الموارد لا تعد موارد ثابتة أو متغيرة، فعلى الرغم من إمكانية تعديلها في الأجل القصير مثل تكاليف العمالة إلا أن هذا التعديل ينتج عنه تكاليف تعديل موارد مثل تكاليف البحث عن عمالة جديدة وتدريبها بدلاً عن العمالة المستغنى عنها وذلك عند زيادة حجم النشاط، أيضاً يتطلب الاستغناء مكافأة نهاية خدمة للعمال الذين سيتم الاستغناء عنهم، لذا تكون هذه التكاليف لزجة Sticky Costs وتتميز بأن تكلفة تعديلها كبيرة لجعلها متغيرة بالكامل، وليست كبيرة بالقدر الذى يجعلها موارد ثابتة بالكامل، عكس الموارد الثابتة والموارد المتغيرة، ويحتاج تعديل الموارد للزجة في الأجل القصير إلى قرار إداري متأن، بمعنى أنه عند تغيير حجم النشاط يجب على الإدارة اتخاذ يتعلق بإمكانية تغيير مستوى الموارد للزجة، وإلى أي مدى يجب أن يتم هذا التغيير للتخلص من هذه الموارد، وعندما يبدأ تغيير حجم النشاط بالزيادة يتجه المديرون

نحو قرارات زيادة الموارد لمواجهة الزيادة المتوقعة في حجم النشاط، ولا شك أن كلا المتصرفين من جانب الإدارة فينتج عنه سلوكاً لزجاً للتكاليف.

٢-٢: آليات التحقق من السلوك اللزج للتكاليف:

تعد دراسة (Anderson et al, 2003) من الدراسات الرائدة في مجال تحليل سلوك التكاليف في ضوء مفهوم التكاليف اللزجة، حيث قدمت هذه الدراسة نموذج كمي يعتمد على تحليل التمايز والتغيرات اللوغاريتمية للتحقق من مدى وجود سلوك لزج للتكاليف عند التغير في حجم النشاط، حيث تختلف تلك التكاليف في المقدار حالة الانخفاض في حجم النشاط عنه حالة الزيادة بشكل نسبي، وذلك عند مقارنتها بالسنة الحالية أو الفترة السائدة (كفترة معيارية)، ويعتمد هذا النموذج على قياس المتغير اللوغاريتمي لبند التكلفة المقصود قياس سلوكه بين فترتين باعتبار أحدهم تمثل فترة الأساس من خلال علاقة لوغاريتمية ذات دلالة، وسمى هذا النموذج نموذج ABJ الأحرف الأولى من أسماءهم Anderson, Banker, Jamakiraman ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$\text{Log} \frac{\text{Cost}_{i,t}}{\text{Cost}_{i,t-1}} = B_0 + B_1 \cdot \log \frac{\text{REV}_{i,t}}{\text{REV}_{i,t-1}} + B_2 \cdot D_{i,t}$$

$$\text{Log} \frac{\text{REV}_{i,t}}{\text{REV}_{i,t-1}} + B_{i,t}$$

حيث:

Cost	التكاليف
REV	الإيرادات
D	متغير وهمي يأخذ القيمة (صفر) في الإيرادات الموجبة وواحد في الإيرادات السالبة

ويشير الجزء الأول من النموذج والذي يقيس التغير في التكاليف نتيجة التغير في الإيرادات في حالة ارتفاع الإيرادات عن السنة السابقة على سنة التقدير أي أن التغير الموجب في الإيرادات، والجزء الثاني من النموذج والذي يتضمن التغير الوهمي يقيس التغير في التكاليف نتيجة التغير في الإيرادات في حالة الانخفاض في الإيرادات، التغير السالب في الإيرادات.

ويقيس هذا النموذج اللوغاريتم نسبة التكاليف للسنة (t) مقسوماً على التكاليف في السنة السابقة، أي في السنة (t-1) كمتغير تابع، والتغير في الإيرادات للسنة t مقسوماً على

الإيرادات في السنة السابقة ($t-1$) كمتغير مستقل، وهذا يعكس نسبة التغير في التكاليف الناتجة عن تغير المبيعات.

وبالتالي قد يكون مقدار التغير في التكاليف بالنسبة للإيرادات قد يكون موجباً أو سالباً، ومن المعروف أنه لا يمكن استخراج قيمة لوجاريم طبيعي سالبه لذا يتم استخدام متغير وهمي (D) يأخذ القيمة (1، صفر)، القيمة 1 إذا كانت قيمة التغير في الإيرادات سالبة، والقيمة صفر إذا كانت قيمة التغير في الإيرادات موجبة، وحالة ارتفاع الإيرادات سوف ترتفع التكاليف بمقدار B_1 حيث أن قيمة B_2 تكون صفر، أي قيمة المتغير الوهمي المستخدم في الجزء الثاني من النموذج للتغيير عن الإيرادات المنخفضة، أما في حالة انخفاض التكاليف فإن قيمة المتغير الوهمي ستكون 1، وبذلك فإن قيمة التغير في التكاليف ستكون مجموع قيمتي B_1 ، B_2 وبذلك يختلف التغير في التكاليف في حالة انخفاض الإيرادات عنه في حالة ارتفاع الإيرادات ويكون الفارق بين قيمة التغير في التكاليف B_2 والتي تمثل مقدار الزوجة في التكاليف (مغيض، 2017).

وتعبر (B_2)، (B_1) عن نسبة التغير في التكاليف مقاساً بالتكاليف في السنة السابقة عند تغير نسبة الإيرادات في السنة الحالية مقاساً بالسنة التي سبقتها بمقدار واحد صحيح، وهما يحددان ما إذا كانت التكاليف تسلك سلوكاً لزجاً أم لا، وفقاً للقاعدة التالية:

1- إذا كانت قيمة (B_1) تساوى واحد صحيح وقيمة المتغير الوهمي D تساوى صفر عند مستوى معنوية (0.05) للمعامل B_2 ، أي أنها من الناحية الإحصائية تساوى صفر، وهنا تكون قيمة (B_2) صفرًا حقيقياً وإحصائياً، عند ذلك تقيس B_1 الزيادة في التكاليف كنسبة من التكاليف في السنة السابقة من سنة التقدير عند انخفاض مقداره 1% في الإيرادات منسوبة إلى إيرادات التي تسبق سنة التقدير. أي أن التغير متساوي في حالة التغير لأعلى أو لأسفل، هذا يعنى تماثل سلوك التكلفة وعدم وجود لزوجة في التكاليف.

2- إذا كان التغير النسبي في التكاليف مقابل التغير في الإيرادات أكبر من التغير في الإيرادات، بمعنى أن التغير النسبي في التكاليف أكبر من التغير النسبي في الإيرادات، وبالتالي مجموع $B_2 + B_1$ أكبر من الواحد الصحيح عند التغير في الإيرادات بمقدار 1% فهذا يدل على أن التكاليف تسلك سلوكاً لزجاً. أي أن النموذج سوف يظهر لنا ثلاث أنماط لسلوك التكاليف هم:

أ- تكاليف ذات سلوك غير لزج (متماثل) وهو السلوك التقليدي للتكاليف تزداد بزيادة حجم النشاط وتقل عندما يقل حجم النشاط في علاقة خطية.

ب- تكاليف ذات سلوك لزج عندما تكون نسبة التغير في التكاليف تكون اقل من نسبة التغير في الإيرادات.

ج- تكاليف منزلقة عندما تكون نسبة التغير في التكاليف أكبر من نسبة التغير في الإيرادات.

ولقد لاقى نموذج (ABJ) شهرة عالية في مجال تحليل سلوك التكاليف والتعرف على مدى لزوجة أو عدم لزوجة هذا السلوك، وسوف يقوم الباحث في الدراسة الحالية بتطبيق هذا النموذج حال الحديث عن الدراسة التطبيقية وذلك للتحقق من مدى صحة الفرض الأول من فروض هذا البحث.

٢-٣: بنود التكلفة التي تميل إلى السلوك اللزج:

أن المتتبع لبنود التكاليف التي كانت محل دراسة من قبل مختلف الدراسات السابقة التي بحثت في سلوك التكاليف، يجد أن هناك بنود تكررت في معظم الدراسات بل كل الدراسات وهي: (مغيض، ٢٠١٧).

١- تكلفة البضاعة المباعة توصل (Weidenmier and Subraniam, 2003) إلى أن تكلفة البضاعة المباعة إذا ما حدث بها تغير بدرجة كبيرة في إيراد المبيعات فإنها تظهر سلوكاً لزجاً، أما إذا كان التغير في إيراد المبيعات بسيط فإنه لا يظهر مثل هذا السلوك اللزج في تكلفة البضاعة المباعة، ويرى الباحث أن السبب في هذا السلوك هو احتواء تكلفة البضاعة المباعة عن تكاليف البيع، فعلى الرغم من تكلفة البضاعة المباعة تشمل تكاليف مباشرة ذات سلوك متماثل، إلا أن تكاليف البيع هي التي تعكس هذا السلوك اللزج لا سيما حالة زيادة المبيعات بكميات كبيرة.

٢- تكاليف النفقات العامة: تعتبر تكاليف النفقات العامة أول بند تكلفة يظهر السلوك اللزج حيث قام (Noreen and Soderstom, 1994) من خلال دراسته لتتبع حالة التكاليف في عدد من المستشفيات الأمريكية بالكشف عن هذه اللزوجة، ثم قاما بتأكيد هذا السلوك في دراسة أكثر توسعاً عام ١٩٩٧م على عينة أخرى من المستشفيات باستخدام تراكم زمني لسلسلة زمنية من الأنشطة.

٣- تكاليف التشغيل: أظهرت نتائج الدراسة التي قام بها (Calleja et al, 2006) أن التكاليف التشغيلية تعد أحد التكاليف التي تظهر سلوكاً غير متماثل- عشوائي- ما بين اللزوجة والانزلاق، ويظهر هذا واضحاً إذا ما كانت البيانات محل الدراسة تغطي فترة زمنية قصيرة، إلا أنه كلما زادت الفترة الزمنية التي تشملها الدراسة قلت درجة لزوجة هذا البند، ثم جاءت دراسة (Kama and Weiss, 2013) مؤكدة هذه النتائج.

٤-التكاليف البيعية والإدارية والعمومية: يمكن القول إن جميع الدراسات تعريفاً، والتي تناولت سلوك التكاليف تضمنت بند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية بالبحث والتتبع، ولقد أقرت جميعها بالسلوك غير المماثل (اللزج) لهذا البند، فبدأ بدراسة Anderson et al. 2003، أو دراسة Weidenmier and Suberamaniam, 2003 حتى دراسة Ibrahim, 2018 كل الدراسات التي تمت في هذه الفترة على سلوك التكاليف تتبعت سلوك التكاليف البيعية والعمومية والإدارية وأثبتت بالدليل العملي لزوجة هذا البند تجاه التغيرات في حجم النشاط (إيراد المبيعات).

٥-تكلفة العمالة: تعد تكلفة العمالة أحد بنود التكاليف ذات السلوك اللزج طبقاً لما أظهرت العديد من الدراسات والأبحاث في هذا المجال منها دراسة Balakrishnam and Gruca, 2008 والتي أجريت على عينة من عيادات طبية أمريكية وتوصلت إلى لزوجة سلوك هذا البند، ثم أكد ذلك دراسة Abu-Serdaneh, 2014 ودراسة Warganegara and Tamara 2014

٦-تكلفة البحث والتطوير: لما كانت تكلفة البحث والتطوير من التكاليف التي تخضع لحرية الإدارة في زيادتها أو خفضها لارتباطها بالنظر المستقبلية للمنشأة، فقد تلجأ الإدارة إلى زيادة التكاليف حالة اتجاه حجم النشاط إلى الارتفاع، ويصبح من الصعب خفضها بشكل كبير حال انخفاض حجم النشاط، وبالتالي تظهر هذه التكاليف سلوكاً غير متماثل مع تغيرات حجم النشاط.

٧-تكلفة الانفاق على الممتلكات والمعدات والآلات الرأسمالية: لا تختلف كثيراً عن تكلفة البحث والتطوير، فهي تخضع أيضاً لحرية الإدارة في التصرف، ولكن عندما ينخفض حجم النشاط تستطيع الإدارة تخفيض حجم الموارد إلا أنها لن تستطيع التخلص من تكاليف تلك الأصول مما يظهر السلوك اللزج للتكلفة (Anderson and Lanen,2009)

ويرى الباحث أن هناك مجالاً لاكتشاف السلوك اللزج لبنود تكاليف أخرى فأى بند تكلفة لا يأخذ العلاقة الخطية تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط بالزيادة أو النقص يسمى تكلفة لزجة أو منزلقة.

(٣) تفسير سلوك التكاليف اللزجة في ظل نظرية الوكالة:

١/٣: نظرية الوكالة وتعارض المصالح:

كان لظهور الشركات المساهمة الكبيرة، وانفصال الملكية عن الإدارية سبباً في ظهور الاختلاف بين أولويات وأهداف تقضيات كلاً من أصحاب رأس المال أو حملة الاسهم (الأصيل) والإدارة (الوكيل)، حيث يقوم الأصيل بتكليف الوكيل بأداء بعض الأعمال نيابة عنه والتي تتضمن اتخاذ القرارات التي تمكنه من أداء المهام الموكلة إليه (El Gebaly and Ali, 2013)

ويترتب على ذلك سعي الأصيل إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من جهد وعمل من قبل الوكيل مقابل أجر معقول، في نفس الوقت يسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على أكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد أقل، وتجاه هذا التضارب ظهرت نظرية الوكالة على يد Jensen and Meckling, 1976 لتقدم لنا تفسيراً مقنعاً عن طبيعة العلاقة بين الأصيل والوكيل، وترى أن الملاك (الأصيل) يرغبون من المديرين (الوكيل) اتخاذ قرارات تزيد وتعظيم من قيمة المنشأة وقيمة الأسهم، بينما يحاول المديرين التوسع في الأعمال التجارية التي تعظم دالة منفعتهم حتى لو كانت لا تؤدي بالضرورة إلى تحقيق زيادة في قيمة الأسهم (Jenson, 1993)

وترتكز نظرية الوكالة على عدة فروض تتمثل في الآتي:

(Baiman, 1983, Watts, 2003, He et al., 2010)

- ١- أن كل من الموكل والوكيل شخص يتميز بالتصرف الرشيد، وأن كلاً منهم يعمل على تعظيم دالة منفعته المتوقعة، حيث يعتر ذلك هدفاً يفسر تصرفات كل منهما.
- ٢- أن الوكلاء يعملون من أجل تعظيم منفعتهم الخاصة حتى لو تعارض ذلك مع مصالح الطرفين، وعلى ذلك ولكي تضمن نجاح الفلسفة تقوم عليها نظرية الوكالة علينا توفير القدر الملائم والمناسب من الحوافز والدوافع ووضع الشروط الملائمة في العقد لتخفيض حدة التعارض بينها.
- ٣- يؤدي اختلاف تقضيات كلاً من الموكل والوكيل إلى زيادة الاعتقاد بأن الوكيل عن يتصرف دائماً بما فيه مصلحة الموكل (صالح، ١٩٨٨).
- ٤- عدم تماثل الإمكانيات فيما بين الموكل والوكيل بشأن الحصول على المعلومات حول المنشأة وفهمها وتوجيهها، فقد تكون فرص الوكيل أكثر في الوصول إلى المعلومات والتأثير عليها.

٥- إمكانية تحفيز الوكلاء لتحمل مسؤولياتهم من خلال محددات وعوامل ذاتية ترتبط بتفاعلهم مع البيئة المحيطة بهم، وبالتالي هناك إمكانية لتحقيق اختلاف في أداء الوكلاء رغم تحفيزهم بطرق متماثلة.

ومن خلال التركيز على مضمون الافتراضات التي تقوم عليها نظرية الوكالة نلاحظ أن علاقات الوكالة يترتب عليها تكاليف مالية تتمثل في التكاليف التي يتكبدها الملاك (حملة الأسهم).

١- التكاليف التي ينفقها الأصل لمتابعة ورقابة سلوك الوكيل، مثل تكاليف قياس ورقابة أداء الوكيل، وتكاليف الحد من أتباع الوكيل لسياسات التعويض، علاوة على التكاليف المانعة التي يبذلها الوكيل لضمان إلا يقوم ببعض التصرفات التي تتعارض مع منفعته الذاتية، ونتيجة لهذه التصرفات من كلا الطرفين واختلافها تظهر الخسائر المتبقية.

٢- تكاليف مرتبطة بحرص الإدارة (الوكيل) على توسيع نطاق عمل المنشأة، حالة انتعاش وزيادة المبيعات (حجم النشاط) مما يعظم من دور المنشأة وتحويلها إلى إمبراطورية اقتصادية تعظيم منافعها في المدى البعيد، وعدم خفض هذه التكاليف حال ركود المبيعات، ولا شك أن الإبقاء على بنود التكاليف المرتبطة بهذه الأهداف حال الركود تساهم في إيجاد التكاليف للزجة (Chen et al. , 2013)

٢/٣: أثر العلاقات الوكالية على السلوك اللزج للتكاليف:

أكدت العديد من الدراسات: Anderson et al. 2003, Banker et al. 2011, Chen et al. 2012, Dierynck et al. 2012., Blue et al. 2013, Kama and Weiss, 2013, منطاش، ٢٠١٥، مغيض، ٢٠١

على أن السلوك اللزج للتكاليف هو نتاج قرارات الإدارة المدروسة بشكل جيد، سواء كان الدافع وراء هذه القرارات هو النواحي الاقتصادية التي تهدف إلى خدمة أصحاب المنشأة ودعم الموقف الاقتصادي لها، أو الدافع من وراءها هو تحقيق منافع ذاتية لهم، فعندما تكون الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة أقل من تكلفة التعديل حال الاستغناء عنها ثم الحاجة إلى العودة إليها عندما يرتفع حجم النشاط، فوفقاً للمنظور الاقتصادي يقرر المديرين بقاء على تلك الموارد رغم انخفاض الطلب مما يحدث لزوجة التكاليف، لذلك الحال عندما تشتد صراعات الوكالة- رغبة المديرين في بناء الامبراطوريات الإدارية، تتنامى طموحاتهم نحو مزيد من التوسعات واستخدام الموارد مع زيادة حجم النشاط وعدم تخفيض تلك الموارد حال انكماش الطلب يحدث مثل هذا السلوك اللزج للتكاليف، يرى الباحث أن كلا الحالتين تمثل

سلوكاً من جانب المديرين الذين يرتبطون بعقود وكالة مع أصحاب المنشأة، ولذا يجب دراستهما.

١/٢/٣: انعكاس تصرفات الإدارة بدوافع اقتصادية على لزوجة التكاليف:

أكد البعض على أن صراع وقتال المديرين للحد من انخفاض تكاليف الإيرادات لعدم تأكدهم من الطلبات المستقبلية مما يدفعهم نحو تأخير خفض الموارد عمداً إلى أن يتم التأكد من انخفاض النشاط سيستمر دائماً يعد أحد أسباب السلوك الغير متمائل (اللزج) للتكاليف (He et al., 2010,) والنتائج عن القرارات التي تعكس رشد الإدارة وتصرفها بشكل يحقق أهداف أصحاب، إذ يتخذ القرار بالمفاضلة بين تحمل تكاليف تعديل الموارد أم تحمل تكاليف الاحتفاظ بالموارد، وهذا يتوقف على توقعات الإدارة بشأن فترة التراجع في الطلب، ودرجة هذا التراجع، وتتعدد أمثلة تلك التصرفات ومنها:

* قرارات الإدارة بشأن العمالة وتمثل العمالة نسبة كبيرة من الموارد محل الاستخدام بالمنشأة، وبالتالي قد تعتمد الإدارة عدم خفض تكاليف العمالة عند انخفاض حجم النشاط، خوفاً من أثر ذلك على تدهور رأس المال الفكري في المنشأة، أيضاً ما يترتب على ذلك من الحاجة إلى دفع مكافآت نهاية خدمة لمن سيتم الاستغناء عنهم، أيضاً أثر خفض العمالة على الروح المعنوية للعاملين، وأهم من ذلك ما تتمتع به هذه العمالة من مهارات وخبرات قد يصعب تعويضها حال الحاجة إلى زيادة حجم النشاط، واحتمالية أن تذهب العمالة من مهارات وخبرات قد يصعب تعويضها حال الحاجة إلى زيادة حجم النشاط، واحتمالية أن تذهب العمالة المستغنى عنها إلى المنشآت المنافسة، وبالتالي يقارن المديرين بين تكلفة تعديل الموارد لكل وحدة خفض أو توسع في العمالة مع تكلفة الاحتفاظ بها وهي غير مستغلة، وقد تؤدي نتيجة المقارنة إلى تردد المديرين في قرار خفض الموارد بما يتناسب مع الانخفاض في حجم النشاط لحين التأكد من استمرار هذا الانخفاض وهذا يؤدي إلى سلوك تكاليف لزج إلى أعلى، من جانب آخر قد يتعجل المديرين في تعيين عمالة جديدة استجابة لزيادة الطلب المتوقعة مما يعكس أيضاً سلوك لزج للتكاليف (Calleja et al., 2005, Venieris et al., 2015) ، ويزداد الأمر صعوبة إذا ما كانت العمالة الموجودة بالمنشأة يغلب عليها العمالة الدائمة التي تخضع وتراقب من قبل تنظيمات وقوانين العمل، ويصعب الاستغناء عنها حيث تفرض تلك القوانين تكاليف استغناء عالية على أصحاب العمل بما يؤثر على قرار المديرين عند المفاضلة بين تكاليف الفصل والتعيين للعمال مع الأخذ في الحسبان

صافي القيمة الحالية للتدفقات المتوقع أن تحصدتها المنشأة خلال فترة عمل العمال بها
(منطاش، ٢٠١٥، Banker et al., 2013)

* قرارات الإدارة المرتبطة بحالات التفاوض والتشاؤم حول الأوضاع الاقتصادية للمنشأة،
فتقة المديرين باستمرار اتجاه المبيعات خلال فترات متتالية والتدعيم بمؤشرات الاقتصاد
الكلي وطلبات العملاء وتنبؤات المحللين الماليين يعمل على تشكيل درجة من التفاوض
او التشاؤم تؤثر في قرارات تعديل الطاقة وبالتبعية لتكلفة صعودا، وهبوطا، فعندما
تسود حالة التفاوض يسرع المديرين نحو زيادة الطاقة (الموارد) صعودا استجابة لزيادة
الطلب، والحد من قطعها مع انخفاض الطلب مما يزيد من درجة لزوجة التكاليف،
وعلى النقيض حالة التشاؤم يحد المديرين من الاستثمارات (الموارد/التكلفة) رغم زيادة
الطلب، بينما يتوسعون في قطع الموارد الراكدة (التكلفة) عند تدهور الطلب وبالتبعية
انخفاض درجة لزوجة التكاليف (Blue et al. , 2013)،

أن ثقته المديرين المفرطة نحو المغالاة في التأثير الإيجابي لتوقعاتهم حول المستقبل وكذلك
في دقة تلك التوقعات أو الزيادة المحتملة لقيمة شركتهم، تجعلهم أكثر ميلاً للاحتفاظ
بالموارد الزائدة وتأجيل ممارسات الخيارات، بهدف الحصول على عوائد غير طبيعية
على الاستثمارات.

ولا شك أنه حالة سعى المديرين نحو تحقيق معدلات الربحية التي يرغب فيها
المستثمرون من المرجح أن يصبح تأثير تلك الدوافع أقوى في حالة التشاؤم عنه في حالة
التفاوض، لأن توقعات المديرين التشاؤمية عن الطلب تظهر على السطح ضغوط الربحية
وبالتالي سيتجه المديرين نحو تقليص الموارد مع انخفاض المبيعات، بينما يحدث عكس
ذلك عندما تسود التوقعات المتفائلة، لأنها تعمل على تخفيض ضغط دوافع الربحية لخفض
الموارد عند انخفاض الطلب، وينتج عن ذلك مستوى منخفض من لزوجة التكاليف (Kama
and Weiss, 2013)

ويرى البعض أن المبالغة في تفاؤل المديرين وحالة الثقة الزائدة في تقديرات مستقبل
الطلب وأثرها على قراراتهم بشأن الربحية ومصالح المساهمين سيؤدي إلى زيادة لزوجة
التكاليف، انطلاقاً من أن المديرين ذو الثقة المفرطة يبالغون في تقدير عائدات مقترحاتهم
الاستثمارية، ومن ثم زيادة الموارد مع زيادة النشاط، وكلما زاد التفاؤل حول مستقبل الطلب
زاد توجه المديرين نحو عدم خفض الموارد مما يؤدي إلى تغيرات غير منتظمة هبوطاً
وصعوداً في سلوك التكلفة مؤدياً إلى درجة عالية من اللزوجة في سلوك التكاليف (Blue et al., 2013, Kama and wisers, 2013)

* قرارات الإدارة بشأن تعديل وهيكله التكاليف: ترتبط تلك القرارات بما تتخذه الإدارة من إجراءات لمواجهة الصدمات التي تصيب اقتصاد بصورة عامة أو المنشأة بشكل خاص، حيث يكون من الصعب على المنشأة أن تغير فوراً من عوامل الإنتاج دون أن تتحمل ما يسمى تكاليف التكيف، وهي التي تحدث في الأجل القصير للانتقال من حالة إلى أخرى في نشاط المنشأة (مغيض، ٢٠١٥)، كما تظهر تلك التكاليف بشكل واضح عند نقل الموارد من قطاع إلى آخر إذا كان هناك تغير في الاقتصاد، تعتبر تكاليف التكيف تكاليف ضمنية، لأنها تؤدي إلى ناتج مفقود وبالتالي فهي لا تقاس ولا تذكر في بيان الإيرادات والمصروفات الناتجة عن حسابات الشركة، فقد يحتاج المديرون إلى زيادة أو نقص الموارد الملتزم بها، والتي سيتم تكبدها، لذلك يكونوا مترددين في التخلص من الموارد الزائدة عند انخفاض المبيعات. (Pichetkun and Panmance, 2012)

وتنعكس تكاليف التكيف على سلوك التكاليف وتساهم في لزوجة هذا السلوك، لأنه على المديرين في مثل هذا النوع من التكاليف أن يتخذوا القرار العقلاني بشأن المفاضلة بين تكاليف التعديل في الموارد ومقابل تكاليف الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة، فأحياناً تكون تكاليف التكيف والتعديل حالة انخفاض النشاط أعلى من التكاليف التي تتكبدها المنشأة في حالة ارتفاع النشاط (Noreen and Soderstom, 1997, Anderson et al., 2003). وعلى الرغم من أن تكاليف التكيف تؤدي إلى لزوجة التكاليف، إلى إنها قد تساهم في وصول المديرين إلى القرارات الأكثر أمثلية، متى استطاعوا تحقيق الفهم السليم والجيد لطبيعة وشكل هذه التكاليف، وطرق تقديرها، وأفضل توقيت لقرارات الالتزام بالموارد، وكيفية التعامل مع توقعاتهم مقابل المتغيرات غير المتوقعة في المبيعات والأثار المترتبة على التكاليف اللزجة لاتخاذ قرارات التكيف (Pichetkun and Panmance, 2012)

٢/٢/٣ انعكاس تصرفات الإدارة بدوافع مشكلة الوكالة على لزوجة التكاليف:

تقوم مشكلة الوكالة على أن تضارب المصالح بين المساهمين (الأصيل) والمديرين (الوكلاء) يؤدي إلى ظهور صراعات وتكاليف الوكالة، حيث يستخدم المديرون موارد المنشأة في مجالات بطرق منتظمة تعظم منافعهم الذاتية على حساب أصحاب المنشأة، فيما يسمى ببناء الإمبراطورية الإدارية، والتي تقوم فكرتهم على أن المديرين قد يحتفظوا ببعض الموارد غير المستغلة، في فترات انخفاض حجم النشاط لتحقيق مصالح ذاتية تتعلق بتكوين السلطة والهيمنة والمكانة الاجتماعية والتي قد يفقدونها مع تخفيض الموارد. (Anderson et al. 2003, Nassirzadeh et al. 2013)

ويساعد على تنمية الاتجاه نحو تكوين الإمبراطورية عدة عوامل تتضمن ما يلي:
(Uy, 2011, Nassirzadeh et al. 2013, Ibrahim, 2018)

- وجود الدافع المعنوي لدى المديرين بالعمل لمصلحتهم الذاتية.
- ميل المديرين نحو زيادة حجم المنشأة، من خلال احتجاز وعدم توزيع الأرباح وأضافتها إلى الاستثمارات المستقبلية لتحقيق النمو.
- ميل المديرين نحو الاستثمارات ذات المخاطر المنخفضة والتي تجنبها الخسائر وتحافظ على مكانة المنشأة، عكس مصالح المالكين التي قد تتحقق من الدخول في استثمارات ذات درجة مخاطرة مرتفعة.
- ميل المديرين نحو الاستثمارات قصيرة الأجل التي تحقق تدفق نقدي سريع بشكل مضمون.
- عدم تماثل المعلومات ما بين كلاً من المديرين (الوكلاء)، وأصحاب المنشأة (الأصيل) فالمعلومات التي يمتلكها الأول أكثر بكثير مما يمتلكها الثاني لذا يستطيع التصرف بالقرارات التي تحقق منفعة الذاتية.
- وارتكازا على فكرة تكوين الإمبراطورية الإدارية، نجد أن السلوك اللزج للتكلفة قد ينشأ من تعمد المديرين عدم خفض الموارد التي لا تعتبر ضرورية لدعم مستوى النشاط المنخفض وترددهم في تقليل الأصول وعدد الموظفين وغيرها من الموارد التي تسبب التكاليف، وكل ذلك من أسباب لزوجة التكلفة، وقد أشار (Uy, 2011) إلى أن عدم تماثل سلوك التكاليف يظهر أيضاً في حالة كون احتفاظ المدير بالموارد غير المستغلة يعظم دالة منفعة الخاصة حتى إذا كان قرار تخفيض الموارد سيعظم قيمة المنشأة، وفي هذه الحالة يتوقع المجبر انخفاضاً مستمراً في حجم النشاط في مستقبل ومع ذلك يقرر الاحتفاظ بالموارد، لأنه يشعر بعدم منفعة مرتفع مع الحجم المنخفض من العمالة.
- وقد أكد (He et al. , 2010) أن عدم تماثل سلوك التكلفة في المنشآت اليابانية بالرغم من مرونة قوانين العمل فيما يتعلق بالاستغناء عن العمالة إنما يرجع إلى اعتقاد المديرين بأن رد فعل السوق سيكون سلبياً تجاه خفض التكلفة، وأن صورة المديرين أمام العاملين تتأثر عند الاستغناء عن بعض العمالة.
- وتشير الدراسات الاقتصادية إلى أن المديرين قد لا يملكون حوافز تقليص أو خفض العمالة تحديداً لعدة أسباب منها:
 - * أن المنافع الأساسية من خفض الموارد تعود على المساهمين أكثر من المديرين.
 - * أن المجال الأكثر قابلية لخفض الموارد هو المصروفات الاختيارية المرتبطة بالإدارة مثل البدلات والمكافآت والعمولات وغيرها.

* يميل المدبرون إلى تجنب خفض الموارد لارتباطها بقرارات صعبة ومكلفة ماديا ومعنويا، خاصة التأثير على مكانة المديرين وعلاقاتهم بفرق العمل.
* ارتباط المنافع النقدية وغير النقدية للمديرين طرديا مع حجم المنشأة ودرجة تعقيد عملياتها.

وتؤدى زيادة الرغبة في تكوين الإمبراطورية الإدارية من جانب المديرين إلى سلوك اللزج للتكاليف، خصوصا إذا ما توافرت عدة متغيرات تساهم في تقوية هذا الاتجاه ومنها:

(مُنطاش، ٢٠١٥، ، 2013, Dierynck et al., 2012, Chem. et al. ,

Kama and wises, 2013, Sorros and Kavagiorgos.2013)

١/٢/٢/٣ التدفق النقدي الحر: ويقصد به كمية النقدية التي تتجاوز تلك المطلوبة لتمويل كل المشروعات التي تحقق صافي قيمة حالية موجبة، ويحدث هذا الفائض عندما لا يوجد تطابق بين النقدية المتاحة وأفاق النمو، فيتجه المديرين نحو استخدام هذه النقدية بتوجيهها نحو تمويل مشروعات ذات قيمة حالية سالبة بدى من توزيعها على المساهمين، وذلك من أجل زيادة حجم المنشأة وتحويلها إلى إمبراطورية إدارية وبالتالي تتعاطم درجة منافعهم ومكافئتهم وعلى ذلك:

* إذا كانت مستويات التدفق النقدي الحر عالية، تتاح الفرصة امام المديرين لبناء الإمبراطورية من خلال زيادة الاستثمارات والموارد عند ارتفاع حجم النشاط، أو الاحتفاظ بها عند انخفاض حجم النشاط مما يحدث سلوك لزج لأعلى التكاليف.

* إذا كانت تلك المستويات منخفضة تتجه الإدارة إلى الحد من زيادة الموارد عند النشاط، والميل نحو خفض الموارد استجابة لانخفاض حجم النشاط، مما يحدث سلوك لزج لأسفل التكاليف.

ويستخدم مؤشر التدفق النقدي الحر للحكم على مدى وجود مشاكل وكاله من عدمه، فإن كان هناك ارتفاع في التدفق النقدي الحر، فهذا دليل على أن هناك مشاكل مالية كبيرة بالمنشأة، قد يكون مرجعها تأثيرات الوكالة (Banket et al., 2011, chat et al., 2009) أي أن هناك علاقة طرية بين التدفق النقدي الحر ولزوجة التكاليف.

٢/٢/٢/٣ طول فترة بقاء التنفيذيين في عملهم:

يؤدى طول فترة بقاء المديرين التنفيذيين في عملهم لمدة طويلة إلى تحولهم إلى قوة مسيطرة تبسط نفوذها على مجريات الأمور في المنشأة، وتكوين التحالفات التي تعمل على تحقيق مصالحهم الذاتية، ويمتلكون الخبرة التي تجعلهم يؤثرون على قرارات مجلس الإدارة، ومن خلال تلك القرارات يستطيع المدبرون إدارة الأرباح في اتجاه يضخم محفظة الحوافز

الخاصة بهم، وبالتالي يتوسع المدبرون في الاستثمارات لزيادة حجم المنشأة واتجاه تكوين الامبراطورية الإدارية، وهذا ما يسعى المدبرون لحمايته عند انخفاض حجم النشاط من خلال تأخير خفض الموارد حفاظاً على المكافآت لذا يظهر السلوك اللزج للتكاليف لأعلى. يضاف إلى ذلك أنه من دوافع السعي نحو تعظيم الامبراطورية الإدارية المدة المتوقعة لبقاء المدبرين التنفيذيين في مناصبهم، فكلما زادت توقعات البقاء زادت طموحات تكوين الإمبراطورية والدفع بمزيد من الاستثمارات حالة زيادة الطلب والتراخي عن خفض الموارد حال انخفاض الطلب، مما يزيد من درجة لزوجة سلوك التكاليف، أما إذا كانت الفترة المتوقعة بقاء المدبرين فيها مستقبلاً محددة سواء التوقعات المتغير أو سن التقاعد ستفعل ودوافع بناء الإمبراطورية وبالتالي يقلل من لزوجة التكاليف (منطاش، ٢٠١٥).

على الجانب الأخر تؤدي قلة مدة عمل المدبرين التنفيذيين إلى عدم تراكم الخبرات الخاصة بالمنشأة لدى المدبرين، مما يجعلهم أكثر حذراً لزيادة الموارد عند توسع وزيادة الطلب، خشية عواقب الفشل، وبالتالي فهم يسارعون لخفض الموارد حال توقع انخفاض حجم النشاط تجنباً للخسائر، وزيادة في أرباح فترة البقاء المتوقعة بما يحقق لهم دخول مرتفعة خلال تلك الفترة، مما يحدث سلوك لزج لأسفل في التكاليف.

٣/٢/٢/٣ استراتيجية مكافآت المدبرين التنفيذيين:

تلعب استراتيجية مكافآت المدبرين التنفيذيين دوراً هاماً في دوافع المدبرين نحو تكوين الامبراطورية الإدارية، فإذا كانت تلك المكافآت تأخذ شكل ثابت يقاس بنسبة الدخل الثابت على محفظة المدبرين إلى إجمالي ما يحصل عليه المدبرين خلال العام، سوف تقل مشكلات الوكالة، حيث يركن المدبرين إلى زيادة الطاقة بدرجة غير مبالغ فيها وفقاً للدراسات الاقتصادية استجابة لزيادة الطلب، وكذلك يتم تقليص الطاقات غير المستغلة ومنها التكلفة عند توقع انخفاض الطلب تجنباً للخسائر وتفضلاً للاستمرار بمبدأ التوازن، بما يجعل سلوك التكلفة أقل لزوجة مع تغيرات الطلب ومن ثم انخفاض التغيرات العشوائية للتكلفة، وبالتالي يمكن القول بوجود علاقة عكسية بين ثبات دخول المدبرين التنفيذيين ودرجة لزوجة التكاليف (Chen et al., 2013, Banker et al., 2010)

أما إذا كانت تلك المكافآت مختلطة ما بين العائد الثابت والعائد المتغير على حجم النشاط، سوف يسعى المدبرين نحو زيادة الاستثمارات (التكلفة) حتى يتمكنوا من تحقيق العائد المتغير الذي يحقق لهم المكانة والقوة، أما إذا اتجه النشاط نحو الانخفاض فلن يقدم المدبرين على خفض الموارد حفاظاً على حجم المسئوليات المرتبطة طردياً بالمكافآت

المتغيرة، مما يجعل معدل التكلفة صعوداً أكبر من معدل التغير هبوطاً، ومن ثم تنشأ لزوجة التكاليف.

٣/٢/٣: نموذج قياس درجة لزوجة التكاليف الناتجة عن تصرفات الوكلاء:

يعد نموذج (ABJ) الذي قدمه (Anderson et al. , 2003) بمثابة النموذج المرشد الأساسي لقياس معاملات لزوجة التكاليف، تلي ذلك تطويره والتعديل عليه من كافة الباحثين المهتمين بالسلوك للزوج للتكاليف ومنهم (Banker et ,Lord and Saito, 2009) Kama and Weiss, ، Dierynck et al. , 2012، Chen et al. , 2012،al. , 2011 ، 2013، Worros and Kakgiorgos, 2013، He et al., 2010، منطاش، ٢٠١٥، مؤمن، ٢٠١٧، مندور، ٢٠١٨)

ويرى الباحث أن المعادلة التالية لقياس درجة لزوجة التكاليف الناتجة عن قرارات الإدارة، سواء الاقتصادية منها أو المرتبطة بمشاكل الوكالة والتي تم تطويرها في دراسة (منطاش، ٢٠١٥) تعد الأكثر ملائمة للتطبيق في هذا المجال:

$$\begin{aligned} \text{Log}(C_{i,t,t-1}) = & B_0 + B_1 \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \\ & + B_2 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \\ & + B_3 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Log} \frac{\text{Reg.emp.}_{i,t}}{\text{Revenue}_{i,t}} \\ & + B_4 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Overcon Fmal}_{i,t} \\ & + B_5 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Fixed Pays}_{i,t} \\ & + B_6 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{FCF}_{i,t} \\ & + B_7 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Tenure}_{i,t} \\ & + B_8 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Horizon}_{i,t} \\ & + B_9 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Earn- Target}_{i,t} \\ & + B_{10} \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Earn- Management}_{i,t} \\ & + B_{11} \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Opatimismi}_{t+1} \\ & + B_{12} \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Bonus}_{i,t} \\ & + B_{13} \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log}(\text{Rev}_{i,t,t-1}) \times \text{Independent} \\ & \text{Varizgle}_{i,t} + E_{i,t} \end{aligned}$$

حيث:

يمثل اللوغاريتم الطبيعي للمتغير التابع (التكلفة) للشركة (i) بين الفترة الحالية (t) والفترة السابقة (t-1) والذي قد يكون التكاليف الإجمالية، $i,t,t-1$ إنتاج البضاعة المباعة، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية SG&A، تكلفة التشغيل، تكلفة العمالة.. الخ.	Log ($C_{i,t,t-1}$)
: يمثل اللوغاريتم الطبيعي للتغير في إيرادات مبيعات الشركة (i) بين الفترتين t-1, t	Log ($Rev_{i,t,t-1}$)
تشير إلى نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والناجحة عن بقاء على العمالة.	B ₃
: تشير اللوغاريتم الطبيعي لنسبة عدد العمال التي إيراد المبيعات في الفترة (t).	Employee-Intensity
: يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والناجحة عن الثقة المفرطة لدى المديرين لمستقبل الطلب.	Pry
: متغير مستقل يأخذ القيمة (1) إذا لم يمارس المديرين التنفيذيون الخيارات (Options) المطروحة لهم بالمنشأة لعاميين متتالين. و (صفر) بخلاف ذلك.	Overcon Fmal _{i,t}
: يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والناجحة عن نسبة المدفوعات الثابتة للمديرين سنوياً.	B ₅
اللوغاريتم الطبيعي للمدفوعات الثابتة للمديرين إلى إجمالي المدفوعات الثابتة للمديرين سنوياً.	Fixed Pays
: يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والناجحة عن مقدار التدفق النقدي الحر.	B ₆
: اللوغاريتم الطبيعي لصافي التدفق النقدي التشغيلي إلى إجمالي الأصول.	FCF
: يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والناجحة عن الأفق الزمني المتاح للمديرين مستقبلاً بالمنشأة.	B ₇
: عدد السنوات التي قضاها المدير في منصبه.	Tenue
: يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والناجحة عن الأفق الزمني المتاح للمديرين مستقبلاً بالمنشأة.	B ₈
: متغير مستقل يأخذ القيمة (1) إذا كانت سنة القياس في سنة	Horizon

التغيير الإداري أو التقاعد أو السنة السابقة لها مباشرة ($t-1$) والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.

B₉ : يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والنتيجة عن دوافع تحقيق أهداف الربحية (تجنب الخسائر، تجنب خفض الأرباح، تحقيق توقعات المحللين).

Earn- Targets : متغير مستقل يأخذ القيمة (1) عند مواجهة المديرين دوافع تحقيق أهداف الربحية.

B₁₁ : يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والنتيجة عن ممارسة إدارة الأرباح بالمنشأة.

Earn- Management : متغير مستقل يأخذ القيمة (1) عند ممارسة إدارة الأرباح، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.

B₁₂ : يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والنتيجة عن درجة تقاؤل المديرين لمستقبل الطلب.

Optimism_{t-1} : متغير مستقل يأخذ القيمة (1) إذا كانت إيرادات الفترة ($t-1$) أكبر من إيرادات الفترة ($t-2$) ($Rev_{i,t-2}$) والقيم (صفر) بخلاف ذلك.

B₁₃ : يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والنتيجة عن الحوافز/ العلاوات السنوية لـ (Annual Bonuses)

Bonus_{i,t} : اللوغاريتم الطبيعي للحوافز السنوية إلى محفظة المدفوعات الكلية

$$= \frac{Bonuses_{i,t}}{\text{Total Compensation package}}$$

B_n : يمثل نسبة عدم تماثل سلوك التكلفة والمرتبطة بمتغيرات مستقلة أخرى (N) (مستقبلية).

Independent Variable : مؤشر يمثل ما يستجد من متغيرات مستقلة مستقبلية تؤثر في درجة عدم تماثل سلوك التكلفة.

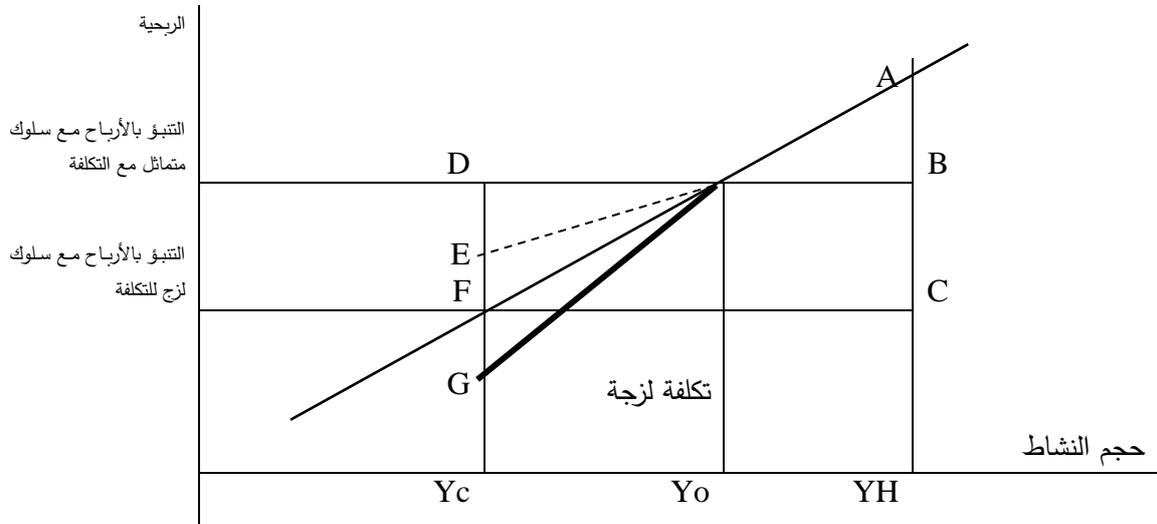
٤/ دور التكاليف اللزجة في تطوير إنتاجية وفعالية القرارات الإدارية:

تعد عملية اتخاذ القرارات عصب العملية الإدارية، ولكي يكون القرار رشيداً يجب أن يكون البديل الذي وقع الاختيار عليه هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية، وبالتالي كلما اعتمدت قرارات المديرين على بيانات دقيقة وعلمية كلما كانت أقرب إلى الصحة.

ومع تعقد وتنوع القرارات وكذلك البدائل المتاحة لكل قرار تزداد صعوبة مهمة المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة لمختلف أنواع القرارات، ومن خلال ما تم استعراضه في الأجزاء السابقة من بحث في ظهور مفهوم السلوك اللزج للتكلفة وارتباطه في الكثير من الحالات بقرارات الإدارة بشأن استخدام الموارد نجد أن هذا السلوك بلا شك سوف ينعكس على تلك القرارات، ويرى الباحث أن مفهوم التكاليف اللزجة كما اتفقت عليه العديد من الدراسات والأبحاث التي تم تناولها في هذا البحث، يلعب دوراً هاماً في مجال تحسين القرارات المختلفة داخل المنشأة سواء ما يتعلق منها بقرارات الربحية وتقييم البدائل الاستثمارية أو ما يتعلق منها بقرارات تقييم وقياس الأداء داخل المنشأة.

١/٤ أثر السلوك اللزج للتكاليف على قرارات الربحية:

أشار (Weiss, 2010) إلى ضرورة الحرص من أثر السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف على مستوى الربحية المحقق من مختلف القرارات، فعند دراسة بديل معين وتقييمه اعتماداً على النظرية التقليدية للعلاقة بين التكاليف وحجم النشاط، قد تكون نتيجة هذا التقييم مضللة، ووضح هذه الفكرة من خلال الشكل رقم (٢):



شكل (٢) أثر سلوك التكلفة اللزجة على التنبؤ بالأرباح

المصدر: (Weiss, 2010)

حيث:

Y ₀	المستوى الحالي للنشاط واستغلال الطاقة
Y _w	المستوى الأعلى للنشاط
Y _L	المستوى الأقل للنشاط

و تظهر دالتان للربح، الدالة الأولى يمثلها الخط العريض ويمثل الربح حالة وجود سلوك لزوج للتكاليف، والثانية يمثلها الخط المتقطع وتمثل الربح في ظل تكاليف ذات سلوك لزوج، فعند زيادة النشاط من المستوى Y₀ إلى المستوى Y_H فإن الأرباح المتوقعة في ظل تكلفة لزوج (C) أقل من المتوقعة في ظل تكلفة لزوج (B)، مما يعنى أن احتمالية الخطأ المطلق بالأرباح المصاحب للتكلفة للزوج (AC) أكبر من المصاحب للتكلفة غير للزوج (AB)، وعند انخفاض مستوى النشاط من Y₀ إلى Y_L حيث الخطأ المطلق في تقدير الأرباح في ظل تكلفة لزوج (FG) أكبر من الخطأ المتوقع في ظل التكلفة للزوج (DE)، وبالتالي يمكن القول أن أخذ السلوك اللزوج في الحسبان عند تقدير وتقييم بدائل القرارات سوف يساعد في الوصول إلى القرار الملائم، ونظراً لتعدد وتنوع القرارات التي تواجه إدارة المنشأة ما بين قرارات قبول أو رفض طلبات أو قرارات توقف عن بعض المنتجات أو الخطوط أو فتح أفرع جديدة وغيرها، يستعرض الباحث فيما يلي بعض من هذه القرارات:

١/١/٤ قرارات قبول أو رفض بعض الطلبات:

وهو القرار المتعلق بقبول المنشأة لتصنيع كمية من منتجاتها بسعر يكون عادة أقل من السعر المعتاد والذي تتبع به المنشأة، وغالباً ما يكون ذلك في حالة وجود طاقة غير مستغلة، والقاعدة العامة في مثل هذه القرارات هي قبول الطلبية إذا كانت ستزيد من صافي ربح المنشأة، وذلك عن طريق إعداد قائمة دخل تقديرية لهذه الطلبية، وبالتالي يعتمد الأمر على الإيرادات المحققة من هذه الطلبية مقارنة بالتكاليف.

وتظهر قائمة دخل الطلبية في ظل الدخل التقليدي للسلوك الخطي للتكاليف كما يلي:

××		إيرادات الطلبية = حجم الطلبية × سعر البيع
		(-) تكاليف الطلبية:
	×	تكاليف متغيرة:
	×	مواد مباشرة
	×	أجور مباشرة
	×	تكاليف ثابتة إضافية للطلبية أن وجدت
××		تكاليف صناعية غير مباشرة ومتغيرة
××		صافي ربح / خسارة

إلا أن السلوك اللزوج لبعض عناصر التكاليف، وخاصة المباشرة منها، كما هو الحال في المواد التي تحتفظ بها المنشأة لرغبة الإدارة في الاستفادة من سياسة الخصم عند الشراء بكميات كبيرة، أو الأجور المباشرة حالة احتفاظ المديرين بالعمالة سواء بسبب قوانين معينة

أو بهدف تكوين الامبراطوريات أو لأي سبب كان يؤدي إلى زيادة التكاليف للوضع الحالي، حيث تنخفض التكاليف مع انخفاض النشاط عند رفض الطلبية بمعدل أقل من ارتفاعها مع كتابة النشاط حال قبول الطلبية، وحسناً يمكننا استخدام معادلة الكشف عن لزوجة تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والنتيجة عن قرارات الإدارة كما يلي:

معدل لزوجة تكلفة المواد المباشرة:

$$\begin{aligned} \text{Log (Dm}_{ci,t,t-1}) &= B_0 + B_1 \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 B_s + 1 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ V_{S,i,t} + E_{i,t} \end{aligned}$$

حيث:

Dmc : تمثل المواد المباشرة كمتغير تابع
 B_{s+1} معامل يمثل درجة عدم التماثل سلوك التكلفة الناتج عن محركات السلوك الإداري لقرارات المديرين.
V : قيمة التغير المستقل المحدد للزوجة التكاليف للشركة ١ في الفترة t
S : رقم المتغير المستقل.

* معدل لزوجة: تكاليف العمالة المباشرة: وهي نفس المعادلة الخاصة بالمواد مع تغيير بند التكلفة أجور مباشرة:

$$\begin{aligned} \text{Log (DL}_{t,t-1}) &= B_0 + B_1 \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 B_s + 1 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ V_{S,i,t} + E_{i,t} \end{aligned}$$

حيث:

DL : تمثل الأجور المباشرة كمتغير تابع.
ومن خلال المعادلتين السابقتين تصل إلى معامل لزوجة تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة.
كذلك التكاليف الصناعية غير المباشرة يمكن الوصول إلى معدل لزوجتها بالمعادلة التالية: (مُنطاش، ٢٠١٥).

$$\begin{aligned} \text{Log (IICi}_{t,t-1}) &= B_0 + B_1 \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 B_s + 1 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log (Rev}_{i,t,t-1}) + V_{S,i,t} + E_{i,t} \end{aligned}$$

حيث:

IIC : التكاليف الصناعية غير المباشرة.

Bs+I : معامل يمثل درجة عدم مماثل سلوك التكاليف الناتج عن محركات

السلوك الإداري للمديرين.

V : قيمة المتغير المحدد للزوجة بند التكلفة I في الفترة t

ومن خلال هذه المعاملات إذا كانت المنشأة تدرس عميقة رفض الطلبية عليها أن تحمل التكاليف الحالية بتكلفة الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة لتزداد دقة تقديرات بدائل القرارات ومن ثم يقترح الباحث إضافة أثر درجة لزوجة تكلفة كلاً من المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة ضمن قائمة تقدير تكاليف الطلبية كما يلي:

×× =	(عدد وحدات الطلبية × كمية المواد اللازمة للوحدة × معدل السعر المعياري للوحدة) + (تكلفة المواد المباشرة للطلبية × % للزوجة)	* تكلفة المواد المباشرة =
×× =	(عدد وحدات الطلبية × الساعات المعيارية للوحدة × معدل الأجر المعياري للساعة) + (تكلفة الأجور المباشرة للطلبية × % للزوجة)	* تكلفة الأجور المباشرة =
×× =	(ص = أ + ب س + التكاليف الصناعية غير المباشرة للطلبية × % للزوجة)	* التكاليف الصناعية غير المباشرة =
- ×××		إجمالي التكلفة =

٢/١/٤ قرارات التصنيع أو الشراء:

قد تواجه إدارة المنشأة بمشكلة هل من الأفضل لها تصنيع أحد أجزاء التي تدخل في منتجها النهائية أو شراء هذا الجزء من الموردين الخارجيين، ولاتخاذ مثل هذا القرار تتم المقارنة بين تكلفة الشراء وتكلفة التصنيع ونختار أيهما أقل حيث:

* تكلفة التصنيع:

××	التكلفة المتغيرة للتصنيع
××	التكاليف الثابتة الخاصة بعملية التصنيع (يمكن تجنبها بعدم التصنيع)
×××	* تكلفة الشراء = عدد الوحدات المطلوبة × سعر شراء الوحدة

ولا شك أن السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف سينعكس على حجم وقيمة هذا التكاليف مما يستوجب الأخذ في الحسبان تأثير هذا السلوك على القرار المفضل للمنشأة، فإذا ما قررت الإدارة شراء بعض الأجزاء المنتج بدلاً من تصنيعه ولكنها سوف تحفظ ببعض الموارد لتعظيم قيمة المنشأة، كما هو حال الاحتفاظ بالعمالة التي كان مقرر تشغيلها في التصنيع لأسباب ترجع للإدارة مثل ندرة هذه العناصر، صعوبة التكيف حالة انتعاش النشاط ولأسباب تحقيق رغبات الإدارة، تقوية الروابط الاجتماعية مع العاملين، هنا نجد أن معدل تكلفة الأجر سوف يرتفع على الرغم من أن ساعات العمل لم ترتفع، عكس ما يحدث لو تم اختيار بديل التصنيع الداخلي، في الوقت نفسه قد يدفع سلوك المديرين نحو زيادة حجم المنشأة إلى تصنيع الأجزاء وجلب المزيد من العمالة والتوسع في التشغيل مما يدفع سلوك التكاليف لأعلى، وأي ما كان شكل التغير وقرارات المديرين على القائمين على القرار ضرورة تحميل تكاليف النشاط العادي بدون تصنيع الجزء حالة بديل الشراء وعدم التصنيع بالزيادة الناتجة عن لزوجة تكاليف العمالة المباشرة، من خلال المعالجة التالية:

$$١- \text{تعديل معدل أجر الساعة المعيارية} = \text{معدل أجر الساعة المعيارية} + \% \text{ لزوجة} \times \text{معدل أجر الساعة المعيارية} = \times \times$$

- الزيادة في الأجر المباشرة لساعات التشغيل الرئيسية:

$$= \text{ساعات التصنيع الرئيسية} \times (\text{معدل أجر الساعة المعيارية المعدل بالسلوك اللزج} - \text{معدل أجر الساعات المعيارية الرئيسية})$$

$$- \text{تعديل تكلفة المواد المباشرة} = (\text{عدد الأجزاء أو المكونات المطلوب تصنيعها} \times \text{حاجة الجزء من المواد المباشرة} \times \text{معدل السعر المعيارية للوحدة}) + \text{رقم التكلفة المحتسبة في الجزء الأول من هذه المعادلة} \times \text{نسبة اللزوجة} (\%)$$

٢- كذلك يجب تعديل تكاليف المواد المباشرة المحتفظ بها دون استغلالها في تصنيع الأجزاء وشراء تلك الأجزاء من الخارج بالآثار الناتجة عن السلوك اللزج للتكاليف بالمعادلة الآتية:

- تكاليف المواد المباشرة التي تتحملها المنشأة وتبقى عليها دون أن تستغل في تصنيع الأجزاء

= (كمية المواد المباشرة الموجودة بالمنشأة × السعر المعياري للوحدة + كمية المواد المباشرة الموجودة بالمنشأة × السعر المعياري للوحدة × % لزوجة)

ولا شك أن تلك المعاملة سوف تغير من تكاليف المواد المباشرة سواء بالزيادة أو النقص وبالتالي سيكون لها دوراً هاماً في تقييم عملية الشراء أم التصنيع.

٣- أيضاً تعدل التكاليف الصناعية غير المباشرة المحتفظ بها حالة الاتجاه نحو الشراء من الخارج لتزيد أو تقل حسب درجة لزوجتها بالمعادلة التالية:

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

ص = أ + ب س + التكاليف الصناعية غير المباشرة المحتفظ بها × % اللزوجة)

وبعد تعديل بنود التكاليف بمعدلات اللزوجة لكل بند تصبح قاعدة الاختيار كما يلي:

أ- حالة تفضيل قرار الشراء من الخارج:

تكلفة البديل = تكاليف الشراء من الخارج (عدد الوحدات المطلوبة × سعر شراء الوحدة) + التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ أو التخلص من الموارد نتيجة البديل بعد تعديلها بمعدلات اللزوجة.

ب- حالة تفضيل قرار التصنيع:

تكاليف التصنيع + التكاليف الناتجة عن الاحتفاظ أو التخلص من الموارد نتيجة البديل بعد تعديلها بمعدلات اللزوجة.

٣/١/٤: قرارات التسعير:

يشير البعض إلى أن عملية التسعير تتطلب فناً (Needles and Crosson,

2007)، حيث يعد قرار التسعير من أهم القرارات التي تواجه الإدارة، فهذا القرار يؤثر بشكل

رئيسي في مستوى الربحية وإمكانية تسويق المنتج، لذا يجب أن تؤسس قرارات التسعير على

بيانات دقيقة، ولما كانت بيانات التكاليف هي الأكثر تأثيراً في قرار التسعير لأن المنشآت

تسعر منتجاتها عادة بسعر يزيد عن تكاليف إنتاجها، لذا يجب أن يدرس سلوك عناصر

التكاليف جهداً من حيث طبيعته واتجاهه.

ومن الضروري أن يأخذ المدراء في الحسبان عند اتخاذ قرار التسعير التكاليف

الملائمة في كل حلقة من سلسلة القيمة لجميع العمليات ذات الصلة بالمنتج منذ البدء في

الإنتاج حتى ما بعد البيع حتى يتمكنوا من تعظيم الدخل التشغيلي للمنشأة. (Horngern,

et al. 2000)

ويساعد الفهم الجيد لأسلوب التكاليف اللزجة على الوصول إلى التسعير الملائم غير المضلل للمنتجات؛ من خلال أخذ هذا السلوك عن طريق معاملات لزوجة عناصر التكاليف، بأن يتم تعديل تكلفة المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة بمكوناتها. وهنا على المديرين مراعاة اختلاف البيانات والمعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرارات التسعير باختلاف المدى الزمني الذي تغطية هذه القرارات.

أ- قرارات التسعير قصيرة الأجل وهي التي تعطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة، كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة، ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة عاطلة لدى المنشأة، ويتطلب الأمر تعديل عناصر التكاليف بمعاملات اللزوجة كما سبق إيضاحه في قرارات قبول أو رفض الطلبات.

ب- قرارات تسعير طويلة الأجل وهي التي يجب أن تعطي التكاليف الكلية للمنشأة في الأجل الطويل لتمكين من الاستمرار في نشاطها، وغالباً ما يتم إضافة نسبة أو مبلغ معين إلى التكلفة لتأمين الربح المرغوب فيه.

وفي كلا الحالتين يجب أن يؤخذ أثر السلوك اللزج على بيانات التكاليف المؤثرة في قرار التسعير، واستخدام معاملات اللزوجة في هذا التعديل كما يلي:
حيث يتم أولاً: حساب معاملات اللزوجة بالمعادلة:

$$\begin{aligned} \text{Log} (IIC_{i,t,t-1}) &= B_0 + B_1 \times \text{Log} (\text{Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ B_2 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log} (\text{Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ \text{£}B_2 B_s + 1 \times \text{Decrease} - \text{Dummy}_{i,t} \times \text{Log} (\text{Rev}_{i,t,t-1}) \\ &+ V_{s,i,t} + E_{i,t} \end{aligned}$$

ثانياً: تعدل التقديرات كما يلي:

$$\begin{aligned} \left[\text{المواد المباشرة} = \left(\text{كمية المواد المباشرة اللازمة لوحدة الإنتاج} \times \text{السعر المعياري} \right) + \left(\text{تكلفة الوحدة من المواد المباشرة} \times \% \text{ لزوجة} \right) \right] \\ \left[\text{الأجر المباشرة} = \left(\text{ساعات العمل المعيارية للوحدة} \times \text{معدل أجر الساعة المعياري} \right) + \left(\text{تكلفة الوحدة من الأجر في الفترة السابقة} \times \% \text{ لزوجة} \right) \right] \\ \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة حسب البند} = \\ \left[\left(\text{ساعات العمل المعيارية للوحدة} \times \text{معدل تحميل البند} \right) + \left(\text{تكاليف صناعية غير مباشرة للوحدة الفترة السابقة} \times \% \text{ لزوجة} \right) \right] \end{aligned}$$

وبذلك تستطيع أن تأخذ الأثر الناتج عن السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف حتى نصل إلى التكلفة الكلية يضاف إليها هامش الربح المطلوب تحقيقه لنصل إلى السعر المناسب.

٢/٤: أثر التكلفة اللزجة على تطوير قرارات تقييم الأداء:

يقصد بتقييم الأداء مقارنة الأداء الفعلي الذي تم تنفيذه مع الأداء المخطط مستقبلاً للتعرف على مدى تحقيق ما كان يجب أن يحدث في ظل الظروف الفعلية، أي أنه ينطوي على تحليل الانحرافات، بما يظهر مستوى أداء مختلف الوحدات داخل المنشأة، ولتحقيق ذلك يجب أن يعتمد هذا التحليل على معايير واقعية تأخذ في الحسبان السلوك الناتج عن تصرفات الوكلاء وما يتخذون من قرارات بشأن استخدام الموارد، سواء كانت تلك القرارات ناتجة عن تحرك الوكلاء بدافع المحافظة على قيمة المنشأة وتحسين ربحيتها أو بدافع تحقيق منافع ذاتية وتعظيم الامبراطورية الإدارية والهيمنة، من خلال قرارات استبعاد أو الإبقاء على الموارد غير المستغلة خلال الفترات السابقة أو الفترة الحالية.

ولما كانت معايير تقييم الأداء هي تقديرات للبنود المتوقعة سواء كانت تكاليف إيرادات فإنها بلا شك تتأثر بسلوك عناصر التكاليف سواء كان هذا السلوك متماثل أو غير متماثل (لزج)، فإذا ما وضعت المنشأة تقديرات معينة للتكلفة في ظل الخبرات المتراكمة عن سلوك التكاليف فإنه في حالة وجود سلوك لزج للتكاليف ستكون هذه المعايير والتقديرات غير ملائمة لقياس وتقييم الأداء، لذا يجب أن تعدل التقديرات والمعايير بمعامل لزوجة التكاليف. يضاف إلى ذلك أن معايير تقييم الأداء يتم وضعها في بداية العام فمن المتوقع أن معامل السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف والذي سيحدث في بداية أو نهاية العام سيحدث تأثيرات كبيرة على حجم التكلفة الذي يجب تعديله كافة معايير تقييم الأداء بمعاملات اللزوجة.

ويمكن إدراج تأثير درجة لزوجة أي عنصر تكلفة في معاملة التكاليف المعيارية أو معايير التقييم كما يلي:

$$* \text{تكلفة المورد المقدر (النمطية)} =$$

$$\left[\left(\text{كمية الإنتاج النمطية} \times \text{حاجة الوحدة من المورد نمطياً} \times \text{سعر الكيلو من المورد النمطي} \right) \right]$$

$$\left[\left(\text{تكلفة المورد المباشرة في العام السابق} \times \% \text{ لزوجة مورد} \right) \right]$$

* تكلفة الأجر المباشرة المقدرة (النمطية) =

$$\left[\left(\text{كمية الإنتاج النمطية} \times \text{حاجة الرحمة من ساعات العمل نمطياً} \times \text{معدل أجر الساعة للنمطية} \right) + \left(\text{تكلفة الأجر العام السابق} \times \% \text{ لزوجة الأجر} \right) \right]$$

ومن خلال إدراج معدلات اللزوجة سوف نستطيع أن نقيم المواد والأجور بشكل أكثر

موضوعية لأننا بتلك المعدلات نستبعد التأثيرات الناتجة عن تصرفات الوكلاء.

التكاليف الصناعية غير المباشرة:

يعتمد تقييم الأداء بالنسبة للتكاليف الصناعية غير المباشرة على تقديرات الموازنة

بشأن هذه التكاليف، وتأخذ الموازنة المرنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة المعادلة التالية:

إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة التقديرية =

$$\left(\text{التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة} + \text{معدل تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة} \times \text{وحدات النشاط} \right)$$

وهذه المعادلة تعنى الأعباء الصناعية الإضافية في أي موازنة لأي مستوى نشاط لا

تتغير طالما أن هذه المستويات تقع ضمن المدى الملائم إلا إنه في ظل تفسيرات السلوك

اللزج لعناصر التكاليف وخصوصاً الناتج عن قرارات المديرين (الوكلاء) لتعديل مستوى

الاحتفاظ بالمواد غير المستغلة أثناء التشغيل، مما ينعكس على دقة وعدالة هذه المعادلة

وبالتالي ينعكس على قياس الانحرافات وتقييم الأداء، ويؤدي إهمال هذه الانعكاسات الناتجة

عن قبول الوكلاء (الإدارة مستوى منخفض من الطلب مع عدم تخفيضهم للموارد المستخدمة

إلى عدم منطقية معايير تقييم الأداء المستخدمة من قبل الإدارة، ويؤدي إلى زيادة الفارق بين

معدل زيادة التكاليف عند زيادة النشاط وبين معدل انخفاضها مع انخفاض مكافئ في حجم

النشاط، مما يعنى زيادة درجة لزوجة التكاليف وانخفاض معدل استجابة التكاليف للتغير في

النشاط (He et al., 2010)

وتؤثر درجة استغلال الطاقة خلال فترة الموازنة والفترات السابقة لها على درجة

لزوجة التكاليف، حيث تزداد درجة اللزوجة مع زيادة مستوى الطاقة، نظراً لاستخدام

الانخفاض في النشاط كفرصة لتخفيض الضغط على الموارد المستغلة وليس كدافع

لاستبعادها مما يؤدي إلى تحمل المنشأة تكاليف غير مباشرة إضافية تتجه الاحتفاظ بالطاقة

غير المستغلة (منطاش، ٢٠١٥)

في الوقت نفسه، يؤدي وجود طاقة فائضة إلى تراجع درجة لزوجة التكاليف

الصناعية غير المباشرة، لأن الإدارة ترى الانخفاض المتوقع في النشاط سبباً في زيادة

الطاقة غير المستغلة ومؤشراً لاستمرار انخفاض الطلب، مما يجعلها أكثر اتجاهاً للتخلص من الطاقة العاطلة خصوصاً إذا كانت تكاليف إعادة التكيف منخفضة، ولا شك أن المستويات المنخفضة من لزوجة التكاليف تساهم في دقة تقديرات التكاليف ومعدلات الموازنة (Balakrishnan et al., 2004)

وعلى ذلك إذا ما أردنا الوصول إلى تقييم منطقي للإداء خصوصاً فيما يتعلق بمعدلات استخدام التكاليف الصناعية غير المباشرة علينا أن نعكس الآثار الناتجة عن السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف، والناتجة عن تصرفات الوكلاء في معايير التقييم المحددة كما يلي:

١- الإنحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة:

$$= \text{الإنتاج الفعلي} \times \text{ساعات معيارية للوحدة} \times \text{معدل تحميل معياري} - \text{التكاليف الصناعية غير المباشرة الفعلية.}$$

القسم الأول من المعادلة يعتمد على ما توقعته الإدارة بشأن الساعات المعيارية والمعدل المعياري، لكن قد تؤدي تصرفات الوكلاء بشأن استخدام الموارد سلوكاً لزجاً يتطلب تعديل المعادلة لأخذ أثر هذا السلوك في الحسبان لتصبح كما يلي:

$$= (\text{الإنتاج الفعلي} \times \text{ساعات معيارية للوحدة} \times \text{معدل تحميل معياري}) + (\text{التكاليف الصناعية المعيارية للعام السابق} \times \text{معدل اللزوجة} \%)$$

ولما كان هذا الانحراف الكلي يتضمن الانحرافات الناتجة عن الجزء الثابت للتكاليف الصناعية غير المباشرة والذي يرجع إلى مستويات استغلال الطاقة، ونظراً للتأثيرات الكبيرة لتصرفات الوكلاء على الجزء الثابت من الصناعية غير المباشرة، مثل الاحتفاظ بالعمالة مع انخفاض حجم النشاط، وعدم تخفي حجم الأصول وغيرها، لذا يجب أن يأخذ أثر السلوك اللزج للتكاليف والناتج عن تصرفات الوكلاء في الحسبان عند تقييم كلا من انحراف الإنفاق وانحراف الحجم كما يلي:

* **انحراف الإنفاق:** يشير انحراف الإنفاق إلى اختلاف معدل التحميل الفعلي عن معدل التحميل المعياري لساعات العمل الفعلية والأعباء الثابتة المخططة لمستوى ساعات العمل الفعلية ويتم تعديله كما يلي:

$$* \text{انحراف الإنفاق للجزء الثابت قبل التعديل} = (\text{التكاليف الثابتة المخططة لمستوى ساعات}$$

العمل الفعلية - التكاليف الثابتة الفعلية)

$$* \text{انحراف الإنفاق للجزء الثابت بعد تعديله} = (\text{التكاليف الثابتة المخططة لمستوى ساعات}$$

العمل الفعلية - التكاليف الثابتة الفعلية) +

(التكاليف الثابتة المخططة لمستوى ساعات العمل الفعلية العام السابق)

- التكاليف الثابتة الفعلية العام السابق) x معامل اللزوجة %

***انحراف الحجم:** يشير هذا الانحراف إلى الفرق بين التكاليف الثابتة المخططة والتكاليف الثابتة التي تم تحميلها على الإنتاج، ونلاحظ أن تصرفات الوكلاء سوف تؤثر بشكل كبير في ساعات العمل للطاقة العادية، حيث يؤدي الإبقاء على العمالة الزائدة مع انخفاض حجم الطلب إلى زيادة ساعات العمل المهدرة دون إنتاجية، وبالتالي يصبح قياس الانحرافات متضمنًا للسلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف مما يستوجب تعديله كما يلي:

***انحراف الحجم قبل تعديله =** (ساعات العمل للطاقة العادية - ساعات العمل المعيارية) X معدل تحميل الأعباء الإضافية الثابتة

***انحراف الحجم بعد تعديله =** (ساعات العمل للطاقة العادية - ساعات العمل المعيارية) X معدل تحميل الأعباء الإضافية الثابتة + (ساعات العمل للطاقة العادية العام السابق - ساعات العمل المعيارية للعام السابق) X معدل تحميل الأعباء الإضافية الثابتة للعام السابق X معامل اللزوجة.

ومن خلال ما يتم من تعديلات على معايير تقييم الأداء، سوف نعكس الآثار الناتجة عن السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف، والناتجة عن تصرفات الوكلاء في معايير التقييم المحددة، ومنها تكون عملة التقييم أكثر واقعية.

٥/ الدراسة الميدانية:

استكمالاً للجانب النظري في هذا البحث يرى الباحث ضرورة القيام بدراسة ميدانية للتحقق من صحة من ورد في الجزء النظري من افتراضات حول أثر السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف على تحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة حول مضمون السلوك اللزج للتكاليف، ومدى تأثره بحوافز المديرين لبناء الإمبراطورية الإدارية، وأثر مراعاة هذا السلوك على تحسين القرارات بالمنشأة.

١/٥ فروض الدراسة:

تتضمن الدراسة الميدانية أربعة فروض رئيسية تم صياغة كل فرض منها في شكل فرض عدم وفرض بديل كما يلي:

الفرض الأول: يتناول تقييم سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وانعكاس ذلك على سلوك تلك التكاليف مما يسبب السلوك اللزج للتكاليف ولأغراض التحليل الإحصائي صيغ هذا الفرض كما يلي:

الفرض العدم H_0 : لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف.

الفرض العدم H_1 : توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف.

الفرض الثاني: يتناول التعرف على آراء المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف، وصيغ هذا الفرض كما يلي:

الفرض العدم H_0 : لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة.

الفرض العدم H_1 : توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة.

الفرض الثالث: يتناول انعكاسات تصرفات الوكلاء سواء بدوافع اقتصادية أو دوافع تكوين الامبراطوريات على لزوجة التكاليف، وصيغ هذا الفرض كما يلي:

الفرض العدم H_0 : لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن أثر تصرفات الوكلاء سواء بدوافع اقتصادية أو دوافع تكوين الامبراطوريات على لزوجة التكاليف.

الفرض العدم H_1 : توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن أثر تصرفات الوكلاء سواء بدوافع اقتصادية أو دوافع تكوين الامبراطوريات على لزوجة التكاليف.

الفرض الرابع: يتناول العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء وصيغ هذا الفرض كما يلي:

الفرض العدم H_0 : لا توجد علاقة إيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء.

الفرض العدم H_1 : توجد علاقة إيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء.

٢/٥ مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في عينة حكمية من ثلاث فئات هم: الفئة الأولى: مجموعة من مديري التكاليف في عينة المنشآت الصناعية محل الدراسة الميدانية. الفئة الثانية: مجموعة من المحللين الماليين المهتمين بالمعلومات المالية المتوفرة عن المنشآت الصناعية. الفئة الثالثة: مجموعة من أعضاء هيئة التدريس الأكاديميين المهتمين بالبحث في مجالات المحاسبة بشكل عام ومحاسبة التكاليف بشكل خاص.

٣/٥ عينة الدراسة: تم اختيار عينة حكمية للدراسة وتشمل ١٧٨ مفردة موزعة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (١) القوائم الموزعة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل

فئات المجتمع	القوائم الموزعة	القوائم التي لم ترد	القوائم غير مستوفاة	القوائم التي تم تحليلها	
				العدد	%
مديري التكاليف	٧٣	١٤	١١	٥٨	٧٩,٤%
المحللين الماليين	٦٦	١٣	٥	٤٨	٧٢,٧%
أعضاء هيئة التدريس	٣٩	٩	٢	٢٨	٧١,٧%
إجمالي	١٧٨	٣٦	١٨	١٣٨	٧٧,٥%

٤/٥ المعالجة الإحصائية للبيانات: تم معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج SPSS 11 وتم استخدام الإحصاء اللابارامترى في إجراء التحليلات الإحصائية انطلاقاً من أن توزيعات تكرارات فئات المجتمع غير اعتدالية استدلالاً بمقياس معامل الالتواء والتقلطح لتكرارات فئات المجتمع، وتشمل التحليلات الإحصائية المستخدمة ما يلي:

١ - الإحصاءات الوصفية: وتتضمن الوسط الحسابي والانحراف المعياري.
 ٢ - اختباري كروسكال واليز، مان وتيني لاختبار الفروض للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بخصوص آرائهم وذلك على النحو التالي:
 - اختبار كروسكال واليز: للكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المجتمع الثلاثة إجمالاً.

- اختبار مان وتيني: للكشف عن وجود اختلافات بين كل فئتين مستقلتين، وسوف تركز الدراسة في هذا على تحليل الانحرافات بين (مديري التكاليف، المحللين الماليين)، (المحللين الماليين وأعضاء هيئة التدريس)، (أعضاء هيئة التدريس ومديري التكاليف).

فإذا أظهر التحليل الإحصائي مستوى الدلالة الإحصائية أقل من (٠,٠٥) فهذا يعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من (٠,٠٥) فهذا يعنى قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل.

٥/٥ التحقق الاختباري من السلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الأول من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الأول بقائمة الاستقصاء على النحو التالي:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية: في مجال التحليل الوصفي للإجابة على السؤال الأول المتعلق بـ " هل توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف؟ " تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٢) سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف

٤	محاوير سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف	مديري التكاليف		المحللين الماليين		أعضاء هيئة التدريس	
		وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري
١	أن فهم سلوك التكاليف أمر مهم جداً للإدارة في مجالات التخطيط والرقابة على كافة التكاليف.	٣,٦٧	١,٣١	٤,٥٢	١,١٠	٤,٣٢	١,١٧
٢	أن سلوك التكاليف يرتبط بدراسة كيفية تغير التكاليف عندما يكون هناك في مستوى نشاط المنشأة.	٣,٨٥	١,١٧	٤,٢٧	٠,٨٢	٤,٠٤	٠,٩٥
٣	أن العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط ليست تماثلية بل تتغير بشكل عشوائي مع التغير في حجم النشاط بالزيادة أو النقص.	٣,٦٥	١,٣٣	٣,٤٨	١,٣٨	٣,٦٢	١,٣٤
٤	قد تنخفض التكاليف بدرجة أقل عندما ينخفض حجم النشاط عن زيادتها عندما يرتفع حجم النشاط بنسبة متساوية.	٣,٥٨	١,٣٦	٣,٩٣	٠,٦٦	٣,٥٤	١,٣٤
٥	تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات في الأونة الأخيرة حول أن سلوك التكاليف لا يتغير بشكل متناسب مع التغيرات في حجم النشاط مما يؤدي إلى السلوك اللزج للتكاليف.	٣,٦٧	١,٤٦	٤,٠٧	٠,٧٦	٣,٥٨	١,٤٢

يتضح من بيانات الجدول السابق ما يلي:

١ - اتفاق آراء المستقصى منهم على تغير سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف.

٢ - تنوع تقديرات فئات المستقصى منهم لبعض محاور تغير سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف.

ثانياً: نتائج اختبار الفرض الأول: تم اختبار الفرض الأول كما يلي:

١ - تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (٣) اختبار كروسكال لتغير سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف

م	محاور سلوك التكاليف تجاه التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف	كروسكال - واليز X ²	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية sig
١	أن فهم سلوك التكاليف أمر مهم جداً للإدارة في مجالات التخطيط والرقابة على كافة التكاليف.	٢,٢٢٩	٢	٠,٣٢٨
٢	أن سلوك التكاليف يرتبط بدراسة كيفية تغير التكاليف عندما يكون هناك في مستوى نشاط المنشأة.	٣,٩١٧	٢	٠,١٤١
٣	أن العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط ليست تماثلية بل تتغير بشكل عشوائي مع التغير في حجم النشاط بالزيادة أو النقصان.	٠,٣٨١	٢	٠,٨٢٦
٤	قد تنخفض التكاليف بدرجة أقل عندما ينخفض حجم النشاط عن زيادتها عندما يرتفع حجم النشاط بنسبة متساوية.	٠,٥٣٢	٢	٠,٧٦٦
٥	تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات في الأونة الأخيرة حول أن سلوك التكاليف لا يتغير بشكل متناسب مع التغيرات في حجم النشاط مما يؤدي إلى السلوك اللزج للتكاليف.	٣,١٨٨	٢	٠,٢٠٣

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) وهذا يعنى رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

٢ - تطبيق اختبار Mann Whitney على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (٤) اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين بشأن التغييرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف

م	محاوير سلوك التكاليف تجاه التغييرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف	مديري التكاليف	المحللين الماليين	أعضاء هيئة التدريس
١	أن فهم سلوك التكاليف أمر مهم جداً للإدارة في مجالات التخطيط والرقابة على كافة التكاليف.	٠,٢٤٥	٠,١٦٩	٠,٨٤١
٢	أن سلوك التكاليف يرتبط بدراسة كيفية تغير التكاليف عندما يكون هناك في مستوى نشاط المنشأة.	٠,٠٥٣	٠,٣٤٨	٠,٢٢٨
٣	أن العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط ليست تماثلية بل تتغير بشكل عشوائي مع التغير في حجم النشاط بالزيادة أو النقص.	٠,٥٦٦	٠,٩٠٩	٠,٦٢٣
٤	قد تنخفض التكاليف بدرجة أقل عندما ينخفض حجم النشاط عن زيادتها عندما يرتفع حجم النشاط بنسبة متساوية.	٠,٥٠٩	٠,٧٩٤	٠,٥٤٤
٥	تتفق مع ما توصلت إليه الدراسات في الأونة الأخيرة حول أن سلوك التكاليف لا يتغير بشكل متناسب مع التغييرات في حجم النشاط مما يؤدي إلى السلوك اللزج للتكاليف.	٠,٣٢٢	٠,١١٩	٠,٢٢٤

ونظراً لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم، مما سبق يخلص الباحث إلى:

قبول الفرض العدم وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن سلوك التكاليف تجاه التغييرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان، وظهور السلوك اللزج للتكاليف

٦/٥ التحقق الاختباري بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا لسلوك اللزج للتكاليف:

تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثاني من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثاني بقائمة الاستقصاء على النحو التالي:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية: في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن الثاني للتعليق بـ " هل توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة؟ " تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (٥) عناصر التكاليف التي لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة

م	عناصر التكاليف الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف	مديري التكاليف		المحللين الماليين		أعضاء هيئة التدريس	
		وسيط حسابي	انحراف معياري	وسيط حسابي	انحراف معياري	وسيط حسابي	انحراف معياري
١	تسلك كل أنواع التكاليف سلوكاً لزجاً.	٣,٩٧	١,٣١	٤,٣٢	١,١٠	٤,٣٢	١,١٥
٢	تعد النفقات العامة غير المباشرة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكاً لزجاً تجاه تغيرات حجم النشاط.	٣,٨٥	١,١٧	٤,٢٧	٠,٨٢	٤,٠٤	٠,٩٥
٣	تعد التكاليف البيعية والعمومية من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكاً لزجاً تجاه تغيرات حجم النشاط.	٣,٦٥	١,٣٣	٣,٤٨	١,٣٨	٣,٦٢	١,٣٤
٤	تعد تكاليف البضاعة المباعة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكاً لزجاً تجاه تغيرات حجم النشاط.	٣,٥٨	١,٣٦	٣,٩٣	٠,٦٦	٣,٥٤	١,٣٤
٥	تعد تكاليف التشغيل من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكاً لزجاً تجاه تغيرات حجم النشاط.	٣,٦٧	١,٤٦	٤,٠٧	٠,٧٦	٣,٥٨	١,٤٢

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق ما يلي:

١ - اتفاق آراء المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة.

٢ - تتوع تقديرات المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغيير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة.
ثانيا: نتائج اختبار الفرض الثاني: تم اختبار الفرض الثاني كما يلي:
١ - تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (٦) اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغيير في حجم النشاط وهي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة

م	عناصر التكاليف الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف	كروسكال واليز - X ²	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية sig
١	تسلك كل أنواع التكاليف سلوكا لزجا.	٤,٠٥٤	٢	٠,١٣٢
٢	تعد النفقات العامة غير المباشرة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٢,٠٩١	٢	٠,٣٥١
٣	تعد التكاليف البيعية والعمومية من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٢,٥٦٦	٢	٠,٢٧٧
٤	تعد تكاليف البضاعة المباعة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٣,٣٣٢	٢	٠,١٨٩
٥	تعد تكاليف التشغيل من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٢,٥٧٣	٢	٠,٢٧٦

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) وهذا يعنى رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

٢ - تطبيق اختبار Mann Whitney على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (٧) اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وهي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة

م	عناصر التكاليف الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف	مديري التكاليف	المحللين الماليين	أعضاء هيئة التدريس
١	تسلك كل أنواع التكاليف سلوكا لزجا.	٠,٣٥٦	٠,٢٥٤	٠,٠٥٢
٢	تعد النفقات العامة غير المباشرة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٠,١٤٠	٠,٤٣٥	٠,٤٩٢
٣	تعد التكاليف البيعية والعمومية من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٠,٥٦٢	٠,٠٩٣	٠,٤٥١
٤	تعد تكاليف البضاعة المباعة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٠,٢١٥	٠,٠٦٩	٠,٧٦٧
٥	تعد تكاليف التشغيل من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.	٠,٦٦٠	٠,٢٨٨	٠,١٢٤

ونظراً لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

مما سبق يخلص الباحث إلى:

قبول الفرض العدم وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن عناصر التكاليف التي قد لا ترتبط بعلاقة خطية مع التغير في حجم النشاط وبالتالي هي الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف بالمنشأة

٧/٥ التحقق الاختباري من مدى انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف على لزوجة التكاليف: تم الاستدلال الإحصائي للفرض الثالث من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثالث بقائمة الاستقصاء على النحو التالي:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية: في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن السؤال الثالث المتعلق بـ " هل توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن انعكاسات تصرفات الإدارة بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف؟"، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول (٨) انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف

م	محاور تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف	مديري التكاليف		المطلين الماليين		أعضاء هيئة التدريس	
		وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري
١	تؤدي قرارات الإدارة بشأن عدم خفض تكاليف العمالة عند انخفاض النشاط خوفاً من أثر ذلك على تدهور رأس المال الفكري، أو مكافآت نهاية الخدمة، أو فقد خبرات هامة، أو ذهاب الخبرات إلى المنافسين وغيرها إلى لزوجة التكاليف.	٣,٩٣	١,١٦	٣,٦٠	١,٤٦	٣,٥٢	١,٢٢
٢	تؤدي قرارات الإدارة المرتبطة بحالات التفاؤل والتشاؤم حول الأوضاع الاقتصادية للمنهأة وثقة المديرين المفرطة نحو المغالاة في التأثير الإيجابي لتوقعاتهم حول المستقبل إلى لزوجة التكاليف.	٣,٧٧	١,٢١	٤,٠٠	١,٩٣	٣,٤٢	١,٥٧
٣	تؤدي قرارات الإدارة المرتبطة بتعديل هيكله التكاليف لمواجهة الصدمات التي تصيب الاقتصاد بصورة عامة أو المنشأة بصورة خاصة إلى لزوجة التكاليف.	٣,٩٨	١,٠٧	٤,٢٥	١,٠١	٣,٨٤	١,٣٥
٤	يؤدي التدفق النقدي الحر، وزيادة كمية النقدية عن الحد المطلوب للاستثمارات المربحة إلى اتجاه المديرين نحو تمويل مشروعات ذات قيمة حالية سالبة من أجل	٣,٧٧	١,٢١	٣,٧٧	١,٢١	٣,٧٧	١,٢١

١,٠٧	٣,٩٨	١,٠٧	٣,٩٨	١,٠٧	٣,٩٨	٥	زيادة حجم المنشأة وتحويلها إلى إمبراطورية إدارية تعظم مدافعهم يؤدي طول فترة بقاء المديرين في عملهم إلى تحويلهم إلى قوة مسيطرة تبسط نفوذها على المنشأة، وتتحكم في مستويات النشاط مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف
١,٢١		١,٢١		١,٢١		٦	تلعب استراتيجية مكافآت المديرين دوراً هاماً في دوافع المديرين نحو تكوين الإمبراطورية الإدارية، وبالتالي تلاعبهم في مستوى استخدام الموارد مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق ما يلي:

١ - اتفاق آراء المستقصى منهم حول انعكاسات تصرفات الإدارة بشكل يحقق أهداف أصحاب المنشأة بالمفاضلة بين تحمل تكاليف تعديل الموارد أم تكاليف الاحتفاظ بالموارد اعتماداً على توقعاتها بشأن فترة تراجع الطلب.

٢ - تنوع تقديرات المستقصى منهم حول بعض البنود التي تشكل انعكاسات تصرفات الإدارة بشكل يحقق أهداف أصحاب المنشأة بالمفاضلة بين تحمل تكاليف تعديل الموارد أم تكاليف الاحتفاظ بالموارد اعتماداً على توقعاتها بشأن فترة تراجع الطلب.

ثانياً: اختبار الفرض الثالث: تم اختبار الفرض الثالث كما يلي:

١ - تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (٩) اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن انعكاسات تصرفات الإدارة بشكل يحقق أهداف أصحاب المنشأة بالمفاضلة بين تحمل تكاليف تعديل الموارد أم تكاليف الاحتفاظ بالموارد اعتماداً على توقعاتها بشأن فترة تراجع الطلب

م	انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف على لزوجة التكاليف	كرومكال - واليز X2	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية sig
١	تؤدي قرارات الإدارة بشأن عدم خفض تكاليف العمالة عند انخفاض النشاط خوفاً من أثر ذلك على تدهور رأس المال الفكري، أو مكافآت نهاية الخدمة، أو فقد خبرات هامة، أو ذهاب الخبرات إلى المنافسين وغيرها إلى لزوجة التكاليف.	٢,٢٨٢	٢	٠,٣١٩
٢	تؤدي قرارات الإدارة المرتبطة بحالات التفاوض والتعاظم حول الأوضاع الاقتصادية للمنشأة وثقة المديرين المفرطة نحو المغالاة في التأثير الإيجابي لتوقعاتهم حول المستقبل إلى لزوجة التكاليف.	١,٩٠٠	٢	٠,٣٨٧
٣	تؤدي قرارات الإدارة المرتبطة بتعديل هيكله التكاليف لمواجهة الصدمات التي تصيب الاقتصاد بصورة عامة أو المنشأة بصورة خاصة إلى لزوجة التكاليف.	٢,٠١٠	٢	٠,٣٦٦
٤	يؤدي التدفق النقدي الحر، وزيادة كمية النقدية عن الحد المطلوب للاستثمارات المربحة إلى اتجاه المديرين نحو تمويل مشروعات ذات قيمة عالية سائلة من أجل زيادة حجم المنشأة وتحويلها إلى إمبراطورية إدارية تعظم منافعهم	٠,٢٦٦	٢	٠,٨٧٥
٥	يؤدي طول فترة بقاء المديرين في عملهم إلى تحويلهم إلى قوة مسيطرة تسيطر تفوذاً على المنشأة، وتتحكم في مستويات النشاط مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف	٠,٩٥٦	٢	٠,٦٢٠
٦	تلعب استراتيجية مكافآت المديرين دوراً هاماً في دوافع المديرين نحو تكوين الإمبراطورية الإدارية، وبالتالي تلاعبهم في مستوى استخدام الموارد مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف.	٣,٦٥٢	٢	٠,١٦١

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من

(٠,٠٥) وهذا يعني رفض البديل وقبول الفرض العدم.

٢ - تطبيق اختبار Mann Whitney على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها

الجدول التالي:

جدول رقم (١٠) اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء كل فئتين مستقلتين انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف على لزوجة التكاليف

م	انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف	مديري التكاليف	المحللين الماليين	أعضاء هيئة التدريس
١	تؤدي قرارات الإدارة بشأن عدم خصص تكاليف العمالة عند انخفاض النشاط خوفاً من أثر ذلك على تدهور رأس المال الفكري، أو مكافآت نهاية الخدمة، أو فقد خبرات هامة، أو ذهاب الخبرات إلى المنافسين وغيرها إلى لزوجة التكاليف.	٠,٤٢	٠,٣١٧	٠,٦٣
٢	تؤدي قرارات الإدارة المربطة بحالات التفاؤل والتشاؤم حول الأوضاع الاقتصادية للمنشأة وهمة المديرين المفرطة نحو المغالاة في التأثير الإيجابي لتوقعاتهم حول المستقبل إلى لزوجة التكاليف.	٠,٥٨	٠,٢٩٨	٠,٨١
٣	تؤدي قرارات الإدارة المربطة بتعديل وهيكلة التكاليف لمواجهة الصدمات التي تصيب الاقتصاد بصورة عامة أو المنشأة بصورة خاصة إلى لزوجة التكاليف.	٠,٨٠	٠,٩٠٥	٠,٨٣
٤	يؤدي التدفق النقدي الحر، وزيادة كمية النقدية عن الحد المطلوب للاستثمارات المربحة إلى اتجاه المديرين نحو تمويل مشروعات ذات قيمة حالية سائلة من أجل زيادة حجم المنشأة وتحويلها إلى إمبراطورية إدارية تعظم منافعهم	٠,٤٤	٠,٧٨٤	٠,٧٩
٥	يؤدي طول فترة بقاء المديرين إلى تحويلهم إلى قوة مسيطرة بسط نفوذها على المنشأة، وتحكم في مستويات النشاط مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف	٠,٤٣	٠,١١٧	٠,٧٧
٦	تلعب استرجاعية مكافآت المديرين دوراً هاماً في دوافع المديرين نحو تكوين الإمبراطورية الإدارية، وبالتالي تلاعبهم في مستوى استخدام الموارد مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف.	٠,٤٧	٠,٣٩٤	٠,٨٣

ونظراً لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم، ومما سبق يخلص الباحث إلى:

قبول الفرض العدم وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف

٨/٥ التحقق الاختباري من العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية

وتقييم الأداء: تم الاستدلال الإحصائي للفرض الرابع من خلال ردود المستقصى منهم على السؤال الثالث بقائمة الاستقصاء على النحو التالي:

أولاً: نتائج الإحصاءات الوصفية: في مجال التحليل الوصفي للإجابة عن السؤال الرابع المتعلق بـ " هل توجد اختلافات دالة إحصائياً بين فئات المستقصى منهم بشأن وجود علاقة إيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء؟"، تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات والانحراف المعياري لنتائج هذا السؤال والتي يوضحها الجدول رقم (١١) التالي:

جدول (١١) محاور العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم

الأداء

م	عناصر التكاليف الأكثر تسيباً للسلوك اللزج للتكاليف		مديري التكاليف		المحللين الماليين		أعضاء هيئة التدريس	
	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري
١	٣,٩٧	١,٣١	٤,٣٢	١,١٠	٤,٣٢	١,١٠	٤,٣٢	١,١٥
٢	٣,٨٥	١,١٧	٤,٢٧	٠,٨٢	٤,٠٤	٠,٩٥	٤,٠٤	٠,٩٥
٣	٣,٦٥	١,٣٣	٣,٤٨	١,٣٨	٣,٦٢	١,٣٤	٣,٦٢	١,٣٤
٤	٣,٥٨	١,٣٦	٣,٩٣	٠,٦٦	٣,٥٤	١,٣٤	٣,٥٤	١,٣٤
٥	٣,٦٧	١,٤٦	٤,٠٧	٠,٧٦	٣,٥٨	١,٤٢	٣,٥٨	١,٤٢

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق ما يلي:

١ - اتفاق آراء المستقصى منهم حول انعكاسات تصرفات الإدارة بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية والهيمنة والمكانة الاجتماعية على لزوجة التكاليف.

٢ - تنوع تقديرات المستقصى منهم حول بعض البنود التي تشكل انعكاسات تصرفات الإدارة بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية والهيمنة والمكانة الاجتماعية على لزوجة التكاليف.

ثانياً: اختبار الفرض الرابع: تم اختبار الفرض الثالث كما يلي:

١ - تطبيق اختبار Kruskal Wallis على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (١٢) التالي:

جدول رقم (١٢) اختبار كروسكال واليز لبيان اختلاف آراء المستقصى منهم بشأن

العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء

م	انعكاسات العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء	كروسكال - واليز $\times 2$	درجات الحرية df.	مستوى الدلالة الإحصائية sig
١	عند تقدير تكلفة أي بديل يجب أن تشمل تكاليف حجم النشاط مخصصاً منها أو مضاف إليها التكاليف الناتجة عن السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف والتي تخطف عن الفترة السابقة.	٢,٢٨٢	٢	٠,٣١٩
٢	يؤدي إهمال السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف إلى التأخير السلبي على قياس هذه التكاليف وتقديراتها بصورة صحيحة.	٠,٢٦٦	٢	٠,٨٧٥
٣	يؤدي إهمال السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف إلى اختلاف دالة الأرباح المتوقعة من مخطف البدائل الاستثمارية عن أرباحها الفعلية.	٣,٦٥٢	٢	٠,١٦١
٤	يؤدي قياس وتتبع الأثر الناتج عن السلوك اللزج للتكاليف إلى دقة بيانات التكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل الاستثمارية المخطفة.	٠,٢٦٦	٢	٢,٢٨٢
٥	يؤدي أخذ أثر السلوك اللزج للتكاليف في الحسبان عند وضع معايير تقييم الأداء والكشف عن الانحرافات إلى دقة هذه المعايير وبالتالي تحسين قرارات تقييم الأداء.	٣,٦٥٢	٢	٠,٢٦٦

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) وهذا يعني رفض البديل وقبول الفرض العدم.

٢ - تطبيق اختبار Mann Whitney على مستوى الفئات وظهرت النتائج التي يتضمنها الجدول (١٣) التالي:

جدول رقم (١٣) اختبار مان وتيني لبيان اختلاف آراء العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء كل فئتين

م	انعكاسات العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء	مديري التكاليف	المحللين الماليين	أعضاء هيئة التدريس
١	عند تقدير تكلفة أي بديل يجب أن تشمل تكاليف حجم النشاط مخصصاً منها أو مضاف إليها التكاليف الناتجة عن السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف والتي تختلف عن الفترة السابقة.	٠,٤٨	٠,٣٦١	٠,٣١٩
٢	يؤدي إهمال السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف إلى التأثير السلبي على قياس هذه التكاليف وتقديراتها بصورة صحيحة.	٠,٣٩	٠,٢٩٩	٠,٨٧٥
٣	يؤدي إهمال السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف إلى اختلاف دالة الأرباح المتوقعة من مختلف البدائل الاستثمارية عن أرباحها الفعلية.	٠,٣٨	٠,٣٠١	٠,١٦١
٤	يؤدي قياس وتتبع الأثر الناتج عن السلوك اللزج للتكاليف إلى دقة بيانات التكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل الاستثمارية المختلفة.	٠,٢٦	٠,٣١٧	٢,٢٨٢
٥	يؤدي أخذ أثر السلوك اللزج للتكاليف في الحساب عند وضع معايير تقييم الأداء والكشف عن الانحرافات إلى دقة هذه المعايير وبالتالي تحسين قرارات تقييم الأداء.	٠,٤٢	٠,٣١١	٠,٢٦٦

ونظراً لأن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء المستقصى منهم أكبر من (٠,٠٥) لذا يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدم.

ومما سبق يخلص الباحث إلى:

قبول الفرض العدم وهو " لا توجد اختلافات دالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم بشأن العلاقة الإيجابية بين التكاليف اللزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء "

٦/ النتائج والتوصيات:

١/٦ : النتائج:

- ١ - تتفق نتائج الدراسة مع ما أقرته العديد من الدراسات العلمية والعملية في مجال الفكر المحاسبي بوجود السلوك اللزج (غير المتماثل) لبعض عناصر التكاليف في علاقتها بالتغيرات التي تحدث في مستوى النشاط سواء بالزيادة أو النقصان.
- ٢ - إن هناك بعض عناصر التكاليف أكثر اتجاها نحو السلوك اللزج عند حدوث تغيرات في حجم النشاط منها تكلفة البضاعة المباعة، وتكلفة النفقات العامة، وتكاليف التشغيل، والتكاليف البيعية والإدارية والعمومية، وتكلفة العمالة، وتكلفة البحث والتطوير، وتكلفة الأنفاق على الممتلكات والمعدات الرأسمالية.
- ٣ - أن تصرفات الوكلاء (الإدارة) سواء كانت ناتجة عن وعي المديرين ورغبتهم في تحسين مستوى ربحية المنشأة بما يحقق مصالح المساهمين، أو ناتجة عن صراعات الوكالة ورغبة الإدارة في تحقيق مصالحها الذاتية وزيادة حجم المنشأة وتكوين الإمبراطورية الإدارية من أجل السيطرة والهيمنة تؤدي بشكل كبير إلى ظهور السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف بأنها تزيد عند زيادة حجم النشاط أكثر من انخفاضها عند انخفاض هذا الحجم.
- ٤ - يؤثر السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف على المحتوى المعلوماتي لمخرجات نظام معلومات التكاليف بالمنشأة، من خلال تأثيره على دقة تقديرات بنود التكلفة التي تستخدم في ترشيد واتخاذ القرارات وتقييم الأداء.
- ٥- يؤدي إهمال السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف إلى اختلاف دالة أرباح المنشأة عن قيمتها الحقيقية، فإذا كان السلوك لزجاً لأعلى سوف ينعكس بشكل سلبي على أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات المقبلة والعكس إذا كان السلوك لزجاً لأسفل.
- ٦- من الممكن حساب معدلات السلوك اللزج التكاليف الناتج عن تصرفات الوكلاء، وذلك اعتماداً على نموذج (ABJ) الذي قدمه (Anderson et al. , 2003) بعد تعديله وتضمينه للمتغيرات المرتبطة بتصرفات الوكلاء.
- ٧- يؤدي إدراك السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف وتحديد معاملات اللزوجة واستخدامهما في تعديل بنود التكاليف إلى دقة التقديرات والوصول إلى أفضل البدائل، بخصوص قرارات قبول أو رفض الطلبات الجديدة، أو قرارات التصنيع الداخلي أو الشراء لبعض الأجزاء الخاصة بالمنتج، أو قرارات تسعير المنتجات، وغيرها من القرارات.

٨- يؤدي إدراك السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف وتحديد معاملات اللزوجة واستخدامهما في تعديل مقاييس الأداء المستخدمة في الرقابة إلي دقة التقديرات والوصول إلى تقييم أفضل للأداء .

٢/٦ : التوصيات:

١- ضرورة توجيه اهتمام القائمين على المنشآت الصناعية في مصر نحو الفهم الجيد للسلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف، وللأثار المترتبة على هذا السلوك حتى يحصلوا على المعلومات أكثر دقة لخدمة مختلف القرارات بالمنشأة.

٢- يجب الاستفادة من دراسة السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف عند اتخاذ القرارات المرتبطة بربحية المنشأة، أو قرارات تقييم الأداء حتى تبنى تلك القرارات على معلومات صحيحة.

٣- ضرورة الاهتمام بهذا التفسير المهم لسلوك التكاليف تجاه التغيرات في حجم النشاط في مختلف المناهج التعليمية بالجامعات وغيرها، حتى يستفاد منه في المجالات الأكاديمية والمهنية.

٤- ضرورة مضاعفة الجهود البحثية التي تتناول اسباب واثار السلوك اللزج لبعض عناصر التكاليف بما يثري الفكر المحاسبي، ويحقق الواقعية بين الأطر النظرية لمحاسبة التكاليف ومجالاتها التطبيقية، ومن الدراسات المقترحة:

- دراسة أثر طبيعة نشاط المنشأة على لزوجة التكاليف.

- أثر السلوك اللزج للتكاليف على سياسة التحفظ المحاسبي بالمنشآت الصناعية.

- أثر السلوك اللزج للتكاليف على عمليات التنبؤ بمختلف اشكالها في بيئة الأعمال المصرية.

٧ / مراجع البحث:

١/٧ المراجع العربية:

- الجبالي، محمد مصطفى، (١٩٩٤)، نموذج مقترح لتخصيص التكاليف الصناعية في ضوء نظرية الوكالة، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية، عدد ٢.

- صالح، سمير أبو الفتوح (١٩٨٨)، نظرية الوكالة مدخل لتخفيض التكاليف العامة، المجلة العربية للإدارة، المجلد ١٢، العدد ٤، خريف ١٩٨٨م.

- مغيض، براق عوض محمود (٢٠١٥): تحليل سلوك التكاليف غير المتماثلة، دراسة استقصائية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإنسانية العالمية، الأردن.

- مندور، محمد محمد محمد إبراهيم، إثر الخطر المالي واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المبيعة، دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ١، ٢٠١٧، ص ٥٦٢.

- منطاش، عبد الحميد عبد النعيم عبد الحميد (٢٠١٥): قياس انعكاس التكلفة الثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- مؤمن، شريف محمد لطفي (٢٠١٧)، دراسة تحليلية لأثر سلوك التكلفة غير المباشرة عند تغير حجم النشاط على التنبؤات الإدارية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ١، ٢٠١٧، ص ٧٤٧.

٢/٧ المراجع الأجنبية:

- Abu -Serdaneh, j. (2014). "The asymmetrical behavior of cost evidence from Jordan", *international business research*, 7(8), pp.113-122.
- Anderson, M. Banker, R and Janakiraman, S. (2003) " are selling General and administrative costs sticky"? *Journal of accounting research*, Vol. 41, No.1, March 2003.
- Anderson, S. and Lanen, W. (2003). "Understanding Cost Management: What can we learn from the empirical evidence on "sticky costs"?", [Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=975135](http://ssrn.com/abstract=975135)
- Balakrishnan, R. E. E., Labro, E. and Soderstorm, N. S. (2014). "Cost Structure and Sticky Costs", *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), pp. 91-116.
- Balakrishnan, R., & Gruca, T. S. (2008). Cost Stickiness & Core Competency: A Note. (2004), *Contemporary Accounting Research*, 25(1), pp.
- Balakrishnan, R., Petersen, M. J. and Soderstorm, N. S (2014) "Does capacity utilization affect the "stickiness" of cost? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 19(3):283-300.
- Banker, R. D., Byzalov, D., and Chen, L. T. (2013) "Employment protection legislation, adjustment costs and cross-country differences in cost behavior, *Journal of Accounting and Economics*, 55(1), PP.111-127.
- Banker, R.D.and D.Byzalov and T.chen (2013) "Employment protection Legislation, adjustment Costs and Cross-Country Differences in Cost Behavior", *Journal of Accounting and Economics*, 55(I).

- Banker, R., D. Byzalovand J. plehn-dujowich. (2011) "Sticky Cost Behavior: Theory and Evidence." *Working paper*, Available at: www.searchlocal Egypt.com.
- Baiman, S. (1982) "Agency research in Managerial Accounting A survey, Journal of accounting literature, spring.
- Blue, G., Moazez, E., Khanhossini, D. and Nikoonesbati, M. (2013) The Relationship between perspective managers and 'Sticky Costs' in the Tehran stock exchange. Available at: <https://pdfs.semanticscholar.org/7b71/d032402fb893ac3ce9fe2b531f445b0ddf6d.pdf>.
- Bosch. J., Blandon, J., Ravenda, D., Silva, M. and Somoza. A (2017), "The influence of the trade- off between profitability and future increases in sales on cost stickiness", *Estudios de Econommia*, 44 (1). Pp.81- 104.
- Calleja. K., Steliaros, M. and Thomas, D.C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons, *Management Accounting*, Fesearch 17 (2): 127- 140.
- Chat, J., Kim. S., & Lee, E. J. (2009). How Corporate Governance Affects payout policy under Agency problems& External financing constraints, *Journal of Banking& Finance*, in press, Corrected proof.
- Chen, C.X., Lu, H. and sougiannis, T. (2012). The agency problem, corporate governance, and the asymmetrical behavior of welling, general, and administrative costs, *Contemporary Accounting Research*, 29 (1): 252- 282.
- Dierynck, B., Landsman. W. R. and Renders, A. (2012), Do managerial incentives drive cost behavior? Evidence about the role of the zero earnings benchmark for labor cost behavior in private belagian firms, *the accounting review*, 87 (4): 1219- 1246.
- El Gebaly, M.M., and Ali, M. R. M. (2013). "The use of rechmological performance sets to solve agency theory problems and its impact on the performance of managerial accounting for its functions" *Accounting thought*, pp. 237- 289.
- Faleh, A. (2014), "Managerial Accounting", Faculty of commerce Cairo University.
- Farzaneh, N. Saci. Mohammad Javad, Salehi Mahdi& Bayegi, Sayyed Ali Haddad (2013) A Study of the stickiness of cost of goods sold& operating costs to changes in sales level in Iran, *Studies in business& economics*, 79- available at: www.orofdoc.um.ac.ir/articles/a/1036244.pdf.

- He, D., Teruya, J. and Shimizu, T (2010) Sticky selling, general and administrative cost behavior and its changes in Japan, *Global journal of business research*, 4(4)1-10.
- Ibrahim, A. E. A. (2015), "Economic growth and cost stickiness: evidence from Egypt", *Journal of financial Reporting and Accounting*, 13(1), pp.119- 140.
- Ibrahim, A. E. (2018). "Board characteristics and asymmetric cost behavior: evidence from Egypt", *Accounting Research Journal*,
- Ibrahim, A.E.A. and Ezat, A.N. (2017). "Sticky cost behavior: evidence from Egypt", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1). Pp. 16- 34.
- Jamkarani, R. and Lalbar, A. (2016). "Explaining the relationship between sticky of expenses with prediction error of profit in Tehran Stock Exchange", *Advances in Mathematical Finance & Applications*, 1(1), pp.11-18.
- Jensen, M. and Meckling, W. (1976) "Theory of the firm: Management Behavior Agency costs and ownership structure, *Journal of financial economics*, Oct.
- Jensen, M. (1993), The Modern industrial revolution Exit and the failure of internal control systems, *the journal of finance*, Vol. XLVIII, No.3.
- Kama, I., &Weiss, D. (2013). Do earnings targets & managerial incentives affect sticky costs? *Journal of Accounting Research*, 51(1), PP: 201-224. [Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=214888.](http://ssrn.com/abstract=214888)
- Kuo, K. (2007), the impact of product diversification & capacity utilization on cost behavioral: A test of cost stickiness, *working paper*, Taiwan University.
- Lord, R. and Y. Satio. (2009). "Trends in CEO Compensation and Equity Holdings for S&P 1,500 Firms: 1994-2007." *Working paper*. [www.researchgate.net/.../228318788.](http://www.researchgate.net/.../228318788)
- Mintz, S., (1999) "Unsnarling SG7A Costs Requires Constant Vigilance and Grip on Complexity", *CFO Magazine*, Vol.15, *December*.
- Namitha, C. and Shijin, S. (2016). "Managerial discretion and agency cost in Indian market", *Advances in Accounting, incorporating, Advances in International Accounting*.
- Nassirzadeh, F., Saei, M.J., Salehi, M. and Bayegi, S.A.H. (2013). A Study of the stickiness of cost of goods sold and operating costs to

changes in sales level in Iran, *Studies in Business and Economics*, 8(2):79-89.

- Noreen, E. and Soderstrom, N. (1997) the accuracy of proportional cost models: evidence from hospital service departments, *Review of Accounting Studies*, 2(1):89-114.

- Noreen. E., &Soderstrom, N. (1994). Are Overhead Costs Strictly Proportional to Activity? Evidence from Hospital Departments. *Journal of Accounting & Economics*, 17(1-2), pp.: 255-278.

- Pichetkun, N. (2012) "The determinants of sticky cost behavior on political costs, agency costs, and corporate governance perspectives", Ph.D. Thesis, *Faculty of Business Administration*, Rajamangala University of Technology Thanyaburi, Thailand.

- Pichetkun, N & panmanee, P. (2012). The Determinants of Sticky Cost Behavior: *A Structural Equation Modeling Approach*.

-Subramaniam, C. and Watson, M. (2016). "Additional Evidence on the Sticky Behavior of Costs." *Social Science Research Network*, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=369941>.

- Sorros, John & Karagiorgos, Alkiviadis, (2013). Understanding Sticky Costs & the Factors Affecting Cost Behavior: 'Cost Stickiness Theory & its possible Implementations' Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2239368>

- Uy, Arnel O. (2011). Modeling Cost Behavior: Linear Models for Cost Stickiness, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, January 2011.

- Venieris, G., Naoum, V.C. and Vlismas, O. (2015). Organisation capital and sticky behavior of selling, general and administrative expenses, *Management Accounting Research*, 26:54-82.

-Warganegara, D. L. and Tamara, D. (2014). "The Impacts of Cost Stickiness on the profitability of Indonesian Firms", *International Journal of Economics and Management Engineering*, 8(11), pp. 3621-3624.

- Watts, R. L. (2003) Conservatism in Accounting, Part II, *Evidence and research opportunities*, PP.287-301.

-Weidenmier, Marcia Lynne & Subramaniam, Ch&ra, (2003). Additional Evidence on the Sticky Behavior of Costs, *TCU Working Paper*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=369941> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.369941>

-Weiss, D. (2010). Cost behavior & analysts' earnings forecasts, *The Accounting Review*, 85(4), PP: 1441-1471.

أولاً: بيانات عامة: برجاء وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة:

- المؤهلات العلمية:
 - بكالوريوس تجارة أو ما يعادله ()
 - ماجستير محاسبة ()
 - دكتوراه أو زمالة ()
- المؤهلات العملية:
 - مدير تكاليف ()
 - محلل مالي ()
 - عضو هيئة تدريس ()

ثانياً: أسئلة الاستقصاء:

- السؤال الأول: تؤدي التغيرات التي تحدث في حجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان إلى ظهور السلوك اللزج للتكاليف، فالرجاء تحديد مدى موافقتك على الجوانب التالية كمحددات لسلوك التكاليف تجاه تغيرات حجم النشاط:

م	محايد	غير موافق بشدة	موافق بشدة	محايد	غير موافق بشدة
١					
٢					
٣					
٤					
٥					

السؤال الثاني: يوجد بعض عناصر التكاليف التي تميل غالبا للسلوك اللزج مع التغيرات في حجم النشاط، فالرجاء تحديد مدى موافقتك على الجوانب التالية كمحددات لسلوك التكاليف تجاه تغيرات حجم النشاط:

٢	عناصر التكاليف الأكثر تسببا للسلوك اللزج للتكاليف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
١	تسلك كل أنواع التكاليف سلوكا لزجا.					
٢	تعد النفقات العامة غير المباشرة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.					
٣	تعد التكاليف البيعية والعمومية من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.					
٤	تعد تكاليف البضاعة المباعة من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.					
٥	تعد تكاليف التشغيل من بنود التكاليف المحتمل أن تسلك سلوكا لزجا تجاه تغيرات حجم النشاط.					

السؤال الثالث: تنعكس تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف على لزوجة التكاليف، فالرجاء تحديد مدى موافقتك على ما يلي كآثار لهذه التصرفات:

م	انعكاسات تصرفات الوكلاء بدوافع اقتصادية أو بدوافع بناء الإمبراطورية الإدارية على لزوجة التكاليف على لزوجة التكاليف	موافق بهذه	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بهذه
١	تؤدي قرارات الإدارة بشأن عدم خفض تكاليف العمالة عدد انخفاض النشاط خوفاً من أثر ذلك على تدهور رأس المال الفكري، أو مكافآت نهاية الخدمة، أو فقد خبرات هامة، أو ذهاب الخبرات إلى المنافسين وغيرها إلى لزوجة التكاليف.					
٢	تؤدي قرارات الإدارة المرتبطة بحالات التفاوض والتفاوض حول الأوضاع الاقتصادية للمنشأة وثقة المديرين المفروطة نحو المغالاة في التأثير الإيجابي لتوقعاتهم حول المستقبل إلى لزوجة التكاليف.					
٣	تؤدي قرارات الإدارة المرتبطة بتعديل وهيكلة التكاليف لمواجهة الصدمات التي تصيب الاقتصاد بصورة عامة أو المنشأة بصورة خاصة إلى لزوجة التكاليف.					
٤	يؤدي التدفق النقدي الحر، وزيادة كمية النقدية عن الحد المطلوب للاستثمارات المربحة إلى اتجاه المديرين نحو تمويل مشروعات ذات قيمة حالية سالبة من أجل زيادة حجم المنشأة وتحويلها إلى إمبراطورية إدارية تعظم منافعهم					
٥	يؤدي طول فترة بقاء المديرين في عملهم إلى تحولهم إلى قوة مهيمنة تبسط نفوذها على المنشأة، وتتحكم في مستويات النشاط مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف					
٦	تلعب استراتيجية مكافآت المديرين دوراً هاماً					

					في دوافع المديرين نحو تكوين الإمبراطورية الإدارية، وبالتالي تلاعبهم في مستوى استخدام الموارد مما يظهر السلوك اللزج للتكاليف.
--	--	--	--	--	--

السؤال الرابع: هناك علاقة إيجابية بين تتبع وقياس التكاليف للزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء فالرجاء تحديد مدى موافقتك على ما يلي كأثار لهذا السلوك على تلك القرارات:

٦	انعكاسات العلاقة الإيجابية بين التكاليف للزجة وتحسين قرارات الربحية وتقييم الأداء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	عدد تقدير تكلفة أي بديل يجب أن تشمل تكاليف حجم النشاط مخصصا منها أو مضاف إليها التكاليف الناتجة عن السلوك للزج لبعض عناصر التكاليف والتي تختلف عن الفترة السابقة.					
٢	يؤدي إهمال السلوك للزج لبعض عناصر التكاليف إلى التأثير السلبي على قياس هذه التكاليف وتقديراتها بصورة صحيحة.					
٣	يؤدي إهمال السلوك للزج لبعض عناصر التكاليف إلى اختلاف دالة الأرباح المتوقعة من مختلف البدائل الاستثمارية عن أرباحها الفعلية.					
٤	يؤدي قياس وتتبع الأثر الناتج عن السلوك للزج للتكاليف إلى دقة بيانات التكاليف الخاصة بكل بديل من البدائل الاستثمارية المختلفة.					
٥	يؤدي أخذ أثر السلوك للزج للتكاليف في الحساب عند وضع معايير تقييم الأداء والكشف عن الانحرافات إلى دقة هذه المعايير وبالتالي تحسين قرارات تقييم الأداء.					