

التكلفة اللزجة في الفكر المحاسبي

ا.م.د. نضال محمد رضا* ا.د. ابتهاج اسماعيل يعقوب** م.م. ميسر مشتاق عبد الإئمة***

المستخلص :-

تعد المحاسبة من العلوم التي تتكيف وتتواصل وتتجدد مع التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال نتيجة لتغيرات عدة كالتيكنولوجيا ورغبات الزبائن والمنافسة ، وأضحى الفهم المعمق لسلوك التكاليف حجر الزاوية لفهم التكلفة والقرارات المتخذة على وفقها كالتسعير والإنتاج وتخصيص الموارد على الأنشطة والرقابة ، لقد ساد الاعتقاد بان العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط باقتراض ثبات الطاقة الإنتاجية و أن التكاليف تزداد بصورة طردية مع زيادة حجم الإنتاج وتنخفض مع انخفاض حجم الإنتاج ، وان الفكر المحاسبي أطر سلوك التكاليف بالعلاقة الخطية مع حجم الإنتاج وتصنيف التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة على وفق حجم النشاط فالأخيرة تستجيب لأي تغيرات في حجم النشاط بعلاقة خطية في حين تبقى التكلفة الثابتة دون تغير مع التغيرات التي تطرأ في حجم النشاط ، وقد ساد هذا الإطار في الفكر المحاسبي لعقود طويلة . تهدف المقالة الى التحليل والتفسير والانتقاد لماتم تأطيره سابقا في الفكر المحاسبي من خلال استعراض لعدد من الدراسات السابقة في بيئات مختلفة وقطاعات متباينة لتتوصل الى ان أن الفكر المحاسبي مازال لحد الآن يفتقر إلى مفهوم نظري يحدد سلوك التكلفة اللزجة يمكن عدّه حجم الزاوية لتأطير محددات السلوك وقدراتها في تحقيق لزوجة التكلفة ، لذا فان الأمر يستوجب إعادة النظر في تبويب وتفسير سلوك التكاليف الذي بُني الفكر المحاسبي ركائزه على وفقه ، من خلال اعتبار حجم النشاط ليس هو المحدد الرئيس لسلوك التكلفة واعتبار طروحاته تقليدية لا تتواءم مع الطروحات المعاصرة.

المقدمة

إن ما تم تأطيره في الفكر المحاسبي قد تعرض للانتقاد في أواخر الألفية الثانية وبداية الألفية الثالثة لتتوصل بعض الدراسات التي تم اختبارها على ارض الواقع الى أن تلك العلاقة ليست بالخطية واتضح ان هناك بعض من عناصر التكاليف لا يتأثر سلوكه بحجم النشاط وتغيره ، نتيجة للسلوك غير المتماثل للتكلفة سميت بالتكاليف اللزجة (Sticky Cost) حيث تزداد هذه التكاليف بزيادة حجم النشاط بمعدل اكبر من انخفاضها عند انخفاض حجم النشاط بنفس نسبة الزيادة وهذا الاتجاه غير المتماثل لسلوك التكلفة أثارت التيارات البحثية في محاولتها لتقديم أدلة تطبيقية على أن سلوك التكلفة يستجيب للتغيرات التي تطرأ على حجم النشاط بطريقة مختلفة عما متعارف عليه في الفكر المحاسبي. وستتناول المقالة بالنقاش والتحليل على محورين الاول تناولت التكلفة اللزجة (Sticky Cos) في بيئة الدول المتقدمة (امريكا واليابان وكوريا) و المحور الثاني في (مصر وايران والعراق) كدليل من البيئات النامية واهم الاستنتاجات والتوصيات .

أولاً- المحور الاول – بعض الدراسات السابقة (التكلفة اللزجة في البيئات المتقدمة)

تعد دراسة (Marom,1991) من أوائل الدراسات التي تعرضت لمفهوم عدم تماثل سلوك التكلفة (يوسف ، 2019 : 19).

وتعد دراسة (Noreen & Staterstron,1994:255-278) بعنوان (هل التكاليف الفوقية اللزجة تتناسب مع النشاط ؟) بدراسة تطبيقية على عينة شملت مئة مستشفى في أمريكا وتوصلت الدراسة إلى أن التكاليف والمصاريف لا تستجيب للتغيرات التي تطرأ على حجم النشاط بالارتفاع أو الانخفاض وان العلاقة بين سلوك التكاليف وحجم

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

*** الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

النشاط لم يأخذ المنحنى الخطي، وفي الاتجاه نفسه إشارة دراسة (Andrson et.al.,2003,47) بعنوان (هل تكاليف المبيعات و التكاليف والإدارية تكاليف لزجة؟). أن التكلفة يصبح سلوكها (لزجاً) عندما يكون معدل الزيادة في التكاليف عند زيادة حجم النشاط أكبر من معدلات انخفاضها عند انخفاض مستوى النشاط وتم التوصل الى ذلك بفضل الدراسة الاختبارية للعلاقة بين سلوك التكلفة الإدارية والعامية والبيعية (Administration, General and Selling) (Costs) وبين تكلفة البضاعة المباعة (Cost of Goods Sold) وبين التغيرات التي طرأت في إيرادات المبيعات على عينة من (76290) شركة صناعية أمريكية فالتكاليف (الإدارية والعامية والبيعية) تنخفض بمقدار (36%) لكل (1%) ولفترة عشرين سنة للانخفاض الحاصل في المبيعات وفي اتجاه آخر فإنها تزيد بمقدار (55%) لكل (1%) من الانخفاض الذي يطرأ على الزيادة في المبيعات ، وتوصلت الدراسة إلى اللزوجة (Sticky) للتكاليف تتأثر بعوامل عدة فضلاً عن طبيعة نشاط الشركة.

واقترحت الدراسة نموذج (ABJ) كأنموذجاً بديلاً لقياس سلوك التكاليف بديلاً عن الأنموذج التقليدي الذي ساد الفكر المحاسبي والمرتببط بحجج النشاط ، وقدمت دراسة (Yang & Park,2005:78-96) الموسومة (تحليل سلوك التكاليف العمومية اللزجة في المستشفيات الكورية) وتوصلت الدراسة إلى إن سلوك التكاليف العمومية وأجور العمال والتكاليف الإدارية كانت تتناسب مع تغير الإيرادات بالارتفاع أو الانخفاض ، فبعد تتبع سلوك التكاليف الانفة الذكر في المستشفيات الكورية اتضح انه لا يوجد هناك توافق مع خطية سلوك التكاليف التي سادت الفكر المحاسبي لفترة طويلة وان لزوجة التكاليف تظهر بفعل عوامل عدة كالكثافة العمالية فضلاً عن كثافة الموجودات ، فالوحدات الاقتصادية (المستشفيات) التي لديها العوامل الانفة الذكر تزداد فيها لزوجة التكاليف . وفي اليابان هدفوا (He e tal,2010) بدراستهم بعنوان (سلوك التكاليف اللزجة ، العمومية والبيعية والإدارية وتغيراتها في اليابان). إلى استكشاف أن كان هناك كلف لزجة في الوحدات الخدمية والصناعية اليابانية لـ (1802) شركة للفترة (1975 – 2000) كما هو الحال في الشركات الأمريكية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك لزوجة في التكاليف في الشركات اليابانية (كما في الشركات الأمريكية) وفي كافة القطاعات الصناعية والتجارية والخدمية اليابانية وان لزوجة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية تزداد بزيادة كثافة الموجودات بمعدل (58%) لكل زيادة بنسبة (1%) في المبيعات في حين تنخفض بمعدل (45%) لكل انخفاض بنسبة (1%) في المبيعات لتتوصل الدراسة إلى أن السلوك اللزج للتكلفة يمكن أن يوجد في كافة القطاعات إذ كانت صناعية او خدمية او تجارية وفي مختلف البيئات الاقتصادية المتقدمة أو النامية كما في مصر وإيران .

ثانياً- المحور الثاني – بعض بعض الدراسات السابقة (التكلفة اللزجة في البيئات النامية)

ففي دراسة (Ibrahim,2018) بعنوان (النمو الاقتصادي والتكلفة اللزجة : دليل من مصر) توصلت الدراسة إلى أن هناك سلوكاً لزجاً للتكاليف في بيئة الأعمال المصرية حيث ازدادت التكاليف بنسبة (1.05%) عندما ازدادت المبيعات بنسبة (1%) في حين انخفضت التكاليف بنسبة (85%) عندما انخفضت المبيعات بنسبة (1%).

وفي دراسة (Salehi & Gah,2018) بعنوان (العلاقة بين التكاليف اللزجة وجودة التقارير المالية في سوق طهران للأوراق المالية).

اختبرت الدراسة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة طهران وللسنوات (2010 – 2016) وباستخدام برامج احصائية لتحليل البيانات للشركات الصناعية وتم التوصل الى أن التكاليف الإدارية والبيعية تكاليف لزجة أي أن سلوك التكاليف الإدارية والبيعية لا يتناسب مع التغيرات التي تطرأ على حجم النشاط مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف اللزجة في هيكلية التكاليف يحسن من جودة التقارير المالية الصادرة من الشركات المدرجة في بورصة طهران.

وفي دراسة (منطاش ، 2015) كأطروحة دكتوراه في المحاسبة بعنوان (قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية) توصل الباحث بعد استخدام أنموذج لقياس درجة عدم تماثل التكلفة (اعتمد تسمية التكلفة المتماثلة كمرادف للتكلفة اللزجة) لأحد الشركات الصناعية المصرية للعام (2008 – 2009) وتوصل الى ان أن هناك عدم تماثل في التكاليف (لزوجة) في البيئة المصرية وان الأخذ بعين الاعتبار عدم تماثل التكلفة تنعكس على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية لاختلاف التكلفة المصاحبة لقرارات الإدارة.

وفي البيئة العراقية فان هناك بحوث محدودة في هذا المجال ومنها بحث (علي ، 2019) بعنوان (تأثير التكاليف غير متمثلة الاتجاه في ترشيد القرارات التشغيلية : دراسة تطبيقية في شركة واسط للصناعات النسيجية) حيث هدف البحث إلى اكتشاف التكاليف غير المتمثلة (اللزجة) في البيئة العراقية وأهميتها في اتخاذ القرارات التشغيلية وقد توصل الباحث أن هناك عدم اهتمام في عينة البحث بظاهرة التكاليف غير المتمثلة (اللزجة) بخصوص اتجاهاتها ومسبباتها وقد انعكس ذلك بشكل سلبي على القرارات التشغيلية المتخذة .

ناقشت الدراسات السابقة السلوك اللزج للتكاليف في قطاعات مختلفة وذات أنشطة متباينة وباقتصاديات مختلفة (متقدمة ونامية) وأثبتت أن سلوك التكاليف اللزجة يفرض نفسه على الفكر المحاسبي وان هناك بعض عناصر التكاليف تبرز سلوكاً لزوجاً تجاه التغيرات التي تطرأ في حجم النشاط (ارتفاعاً وانخفاضاً) ، وبينت الدراسات التي تم استعراضها أن هناك تكاليف معينة تبرز فيها سلوكاً لزوجاً- كالتكاليف الإدارية والعمومية والبيعية والتسويقية وهي تكاليف غير المباشرة.

ثالثاً- الاستنتاجات

ان الفكر المحاسبي أطر تبويب التكاليف على وفق حجم النشاط وتوافق العلاقة مع زيادة وانخفاض الأخير فضلاً عن تبويب عناصر التكلفة إلى تكلفة متغيرة تتغير (ارتفاعاً وانخفاضاً) مع حجم النشاط وبنفس النسبة وهي التكاليف المتغيرة (Variable Costs) في حين التي لا تتأثر بحجم النشاط هي التكاليف الثابتة (Fixed Costs) وقد بنيت على فرضية (خطية العلاقة) ، إلا أن الفكر المحاسبي تكييف وتواصل واستجاب مع الطروحات التي أثبتت على ارض الواقع الثنائية في سلوك التكلفة وظهور مفهوم التكلفة اللزجة (Sticky Costs) واستمرت التيارات البحثية باتجاه التباين الذي تظهره التكلفة في استجابتها لزيادة وانخفاض الإنتاج والبحث في العوامل التي يمكن إن توجه هذا السلوك لتجد بعض الدراسات أن الكثافة العمالية أو نوع النشاط أو نوعية الكلفة نفسها ، يمكن إن تكون كعوامل مؤثرة على سلوكية التكلفة اللزجة.

إلا أن الفكر المحاسبي مازال لحد الآن يفتقر إلى مفهوم نظري يحدد سلوك التكلفة اللزجة يمكن عدّه حجم الزاوية لتأطير محددات السلوك وقدراتها في تحقيق لزوجة التكلفة .

رابعاً- التوصيات

يستوجب الامر إعادة النظر في تبويب وتفسير سلوك التكاليف الذي بُني الفكر المحاسبي ركائزه على وفقه ، من خلال اعتبار حجم النشاط ليس هو المحدد الرئيس لسلوك التكلفة واعتبار طروحاته تقليدية لا تتواءم مع الطروحات المعاصرة بخصوص التكاليف اللزجة بحكم انه لم يعد إطاراً شمولياً وبالتالي سينعكس ذلك على قياس التكلفة بأكثر دقة وان الامر يستوجب إعادة هيكلة سلوكية التكاليف لتكون التكاليف المتغيرة والثابتة واللزجة مع بناء قاعدة من التيارات البحثية في البيئات النامية مثل العراق .

المصادر

1. Anderson, M., R., Banker & S., Jankiranan, (2003) , "Are selling General and administrative cost sticky" *Journal of Accounting Research*, Vol.41, P.47-63.
2. He, D., Teruya, Jand Shimi Zu, T., (2010), "Sticky Selling, General and Administrative cost Behavior and Its changes in Japan", *Global Journal of Business Research*, Vol.4, P.(1-10).
3. Ibrahim, Auad, (2018), "Economic growth and cost stickiness : Evidence from Egypt", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol.13, PP.119-140.

www.emrraldinsight.com/1985.257.htm

4. Noreen, E., & Soderstrom, N., (1994), *Are overhead cost strictly proportional to Activity ? Evidence from Hospital Department*, *Journal of Accounting & Economics*, 17(1-2) P.255-278.
5. Salehi, M., & Gah, Ali, (2018), *"The relationship between cost stickiness and financial reporting quality in Tehran stock Exchange"*, *Journal of International, Journal of Productivity and Performance Management*, Vol.7,(1), PP.1-33.
[www//;http://doi.org](http://doi.org)
6. Yang, D., Lee, Yang Park, H., (2005), *"Sticky cost Behavior Analysis of General Hospital in Korea"*, *Korean Journal of Health Policy & Administration*, Vol.15, P.78-96.
7. علي ، علي ، (2019) ، "تأثير التكاليف غير متماثلة لاتجاه في ترشيد القرارات التشغيلية : دراسة تطبيقية في شركة واسط للصناعات النسيجية" ، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسبة كلغة ودراسة (شهادة مهنية).
8. مطفاش ، عبد الحميد ، (2015) ، "قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية" ، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، 2015 ، منشورة على شبكة الانترنت.
9. يوسف ، محمد عبد المنعم ، خصائص ومحددات التكاليف للزجة ، مجلة المحاسبة ، تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة ، العدد 62 ، السنة 21 ، العدد 44 ، ص 11-.