

**التكلفة متباينة السلوك: دراسة مرجعية بالأدب المحاسبي
في البيئة المصرية من (1994 حتى 2021)**

أ.د حنفي زكي عيد محمد¹

أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية
كلية التجارة - جامعة القاهرة

أ. رحاب عادل صلاح الدين امين²

مدرس مساعد بقسم المحاسبة
معهد المدينة العالي للإدارة والتكنولوجيا

ملخص البحث

هدفت الدراسة إلي عرض ومناقشة الجوانب التي تم تناولها بالأدب المحاسبي في البيئة المصرية، والتي تتعلق بالتكلفة متباينة السلوك، وعلاقتها بالمتغيرات المحاسبية. حيث عرضت الدراسة ما يقرب من 50 دراسة بحثية خلال 28 عاماً من سنة (1994 حتى 2021). وقد وجهت هذه الدراسة الضوء نحو التسلسل التاريخي لنشأة التكلفة متباينة السلوك، وأساليب قياسها، والبنود التي تم فحصها، وعرض لأهم الأبحاث المحاسبية على الساحة المحاسبية بمصر. وقد توصلت أبرز نتائج الدراسة إلى انتشار التكلفة متباينة السلوك بالشركات المصرية، ووجود حاجة ماسة لدراستها وأخذها في الاعتبار خاصة في ظل تطور الأحداث على الصعيد المحلي والدولي. وقد أوصت الدراسة بتكثيف البحث لمعرفة آثار التكلفة متباينة السلوك على المناحي المحاسبية بشكل أعمق نظراً لندرة الأبحاث بشكل نسبي، وحادثة تلك القضية بالبيئة المصرية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة متباينة السلوك

E.mail: hanafi_zaki_eid@foc.cu.edu.eg¹

E.mail: rehab.adel@m.madinagroups.edu.eg²

Sticky Cost: a reference study in the accounting literature in the Egyptian environment from (1994 to 2021)

Abstract

The major objective of this study was to investigate to present and discuss the aspects that were dealt with in the accounting literature in the Egyptian environment, which are related to variable sticky cost and their relationship to accounting variables. The study reviews nearly 50 research studies during 28 years from (1994 to 2021). This study sheds light on the historical sequence of the emergence of sticky cost, methods of measurement, items that have been examined, theories explained to sticky cost and show of the most important accounting currents in the accounting arena in Egypt. The most prominent results of the study revealed the spread of sticky cost in Egyptian companies and the presence of an urgent need to study and take them into account, especially in light of the development of events at the local and international levels. The study recommended intensifying the research to know the effects of sticky cost on the accounting aspects more extremely due to the scarcity of research and the recentness of this issue in the Egyptian environment.

Keywords: sticky cost

1- المقدمة

تتابعت الدراسات السابقة مؤخراً لدراسة وتفسير التكلفة متباينة السلوك كأحد الظواهر المحاسبية الحديثة التي وجه إليها الضوء وقد ظهرت بشكل واضح وصريح في المكتبة الأجنبية أكثر من مكتبة الأدب المحاسبى العربية.

ولعل السبب الرئيسي لظهورها يرجع إلى القرارات التي يتم اتخاذها من قبل المديرين: سواء كان قرار بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة أثناء فترات الركود لتحقيق جاهزية للعودة مرة أخرى للإنتاج عند عودة الانتعاش للأسواق خوفاً من تضييع الفرص، أو اتخاذ قرار بالاستغناء عن الموارد غير المستغلة على أمل استعادتها مرة أخرى وتحمل تكاليف الاستعادة في حالة انتعاش الطلب بالمستقبل. وينتج عن تلك القرارات تغير التكاليف بشكل غير متناسب مع إيرادات الفترات ومن هنا بدأت بعض الأبحاث الأجنبية يذكر منها (Brasch, 1927; Malcolm, 1991; Noreen & Soderstrom, 1997; Cooper & Kaplan, 1998; Anderson et al., 2003) والعربية أيضاً يذكر منها (لطفى، 1994؛ رزق، 2010) نحو التنوية لعدم صحة نظرية التكاليف، واتسام العلاقة بين الإيرادات والتكاليف بالخطية. فالعلاقة في العصر الحالي نظراً لوجود العديد من الأزمات وتأرجح مستويات الطلب في الأسواق أصبحت غير خطية. لذلك سعت الباحثة نحو تصحيح المفاهيم التكاليفية الحديثة ووضع أطار، وتأسيساً نظرياً للتكلفة متباينة السلوك من خلال تلك الدراسة.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن بلورة المشكلة البحثية من خلال التساؤلات البحثية التي تدور حولها الدراسة وهي:

- هل تم إجراء دراسات للكشف عن التكلفة متباينة السلوك في البيئة المصرية؟
- هل العلاقة بين الإيرادات والتكاليف علاقة خطية؟ أم تلاشت تلك الفكرة بمرور الوقت؟ ولماذا؟
- هل يمكن التفرقة بين وجهة النظر القديمة والحديثة لنظرية التكاليف؟
- هل يمكن تحجيم المحددات (العوامل المفسرة) الداخلية والخارجية للتكلفة متباينة السلوك؟
- ما هو أثر التكلفة متباينة السلوك على الفكر المحاسبى؟
- هل يوجد مقياس مستقل للكشف عن وجود التكلفة متباينة السلوك؟
- ما هي النظريات المفسرة للتكلفة متباينة السلوك؟
- ما هي المخاطر المحتملة للتكلفة متباينة السلوك؟

2- أهداف البحث

في ضوء ما تقدم، يمكن القول بأن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو بيان أهمية الأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك عند اتخاذ القرارات الإدارية من قبل المديرين، واتخاذ القرارات الاستثمارية من قبل المستثمرين، وتوضيح، وتأسيس لذلك السلوك، من خلال وضع هيكل نظري للدراسة، والاستعانة بعرض الدراسات السابقة التي أجريت في البيئة المصرية، لمعرفة وأيضاً الفجوات البحثية.

3- أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من خلال الموضوع الذي يناقشه، فقد سعي العديد من الباحثين على المستوى العالمي لمعرفة مدى وجود التكلفة متباينة السلوك في أكثر من بيئة لضمان اتخاذ قرارات سليمة بعيد انتقاد النظرية التقليدية للتكلفة أصبح واجباً على الباحثين بمجال المحاسبة الإدارية والتكاليف، معرفة الخلل في عدم خطية العلاقة بين الإيرادات والتكلفة إلى أن ظهرت التكلفة متباينة السلوك. وقد لاحظت الباحثة تساؤل عدد الأبحاث التي أجريت في البيئة المصرية. فما زالت تلك القضية تتسم بالحدوث. لذلك سعت نحو عرض النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات لمعرفة مناحي تأثير التكلفة متباينة السلوك على المتغيرات المحاسبية في البيئة المصرية وسبل قياسها وعرض لبعض الفجوات المحتمل دراستها مستقبلاً.

4- منهج البحث

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي من خلال وضع إطار نظري لتأسيس مصطلح التكلفة متباينة السلوك Sticky cost عن طريق عرض ومناقشة للدراسات السابقة التي تمت في البيئة المصرية وحصراً، وذلك في حدود ما توصلت إليه الباحثة. للتمكن من معرفة الفجوات البحثية المحتمل دراستها مستقبلاً.

5- حدود البحث

استبعدت الباحثة الدراسات التي تمت في بيئات مختلفة بخلاف البيئة المصرية.

6- الدراسات السابقة

سعت الباحثة نحو جمع كافة الدراسات التي تمت في البيئة المصرية وفي حدود علمها بغرض معرفة أبرز التطورات نظراً لحدوث الموضوع محل الدراسة بشكل نسبي للوقوف على أهم الفجوات البحثية، وإتاحة فرصة للباحثين لدراساتها مستقبلاً نظراً لأن البحث العلمي هو سلسلة تراكمية الغرض منها معرفة كل ما هو جديد ومواكبة التطور للتمكن من ربط الظواهر في الحياه العملية بالبحث العلمي، وإيجاد حلول وتفسيرات منطقية. وقد تمكنت الباحثة من رصد الدراسات التالية، ثم قامت بتحليلها لمعرفة أهم المتغيرات المحاسبية

التي تم دراسة تأثير أو تأثر التكلفة متباينة السلوك عليها، ومعرفة عدد الدراسات التي تمت في البيئة المصرية بشكل عام، ومعرفة الاتجاه العام نحو التتويه عن ظاهرة التكلفة متباينة السلوك في رسائل (المجستير/ الدكتوراه) أم أبحاث علمية بالمجلات، ومعرفة أبرز الجامعات التي اهتمت بتوجيه الباحثين نحو دراسة تلك الظاهرة. ومن وجهة نظر الباحثة أن الأبحاث المرجعية تعتبر نوعاً هاماً من الأبحاث لا يمكن التغافل عنها نظراً لأنها تتيح للباحثين استكمال مسيرة البحث العلمي، وتتيح للدولة معرفة مدى التزام الجامعات بالخطط البحثية التي تم وضعها وتوجيه الباحثين نحو دراستها بسبب انتشارها على المستوى الدولي والمحلي للتمكن من إحداث تكامل بين الواقع العملي والنظري فهي دائرة متكاملة متصلة لا يمكن العمل بمعزل في البحث العلمي عن الواقع العملي. لذلك سعت الباحثة نحو رصد تلك الدراسات.

جدول 1: يلخص الدراسات السابقة في البيئة المصرية منذ عام (1994 حتى 2021)

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
1.	(Abdelalim, 2021)	2016 حتى 2019	دراسة ميدانية	مستقل: إيراد المبيعات، مشكلة الوكالة تابع: التكلفة متباينة السلوك وسيط: حوكمة الشركات رقابي: كثافة العاملين، كثافة الديون، نمو الاقتصاد، كثافة الأصول	تكلفة البيضاة المباةة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	اختبار التكاليف بين التكلفة متباينة السلوك في نموذج نضح القدرات المتكامل، بهدف التحسين المستمر في القطاعات الصناعية وتخفيض التكلفة متباينة السلوك.	أن تكلفة البيضاة المباعية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية تنسم بالتكلفة متباينة السلوك في المتوسط ولا يوجد علاقة بين التكلفة متباينة السلوك لبند تكلفة البيضاة المباعية ومشكلة الوكالة إلا أن النتائج قد أشارت لوجود علاقة ارتباط إيجابية بين التكلفة متباينة السلوك لبند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية ومشكلة الوكالة. كما أشارت أيضاً النتائج أنه لا يوجد تأثير لحوكمة الشركات كمتغير وسيط (معدل للعلاقة) بين التكلفة متباينة السلوك لتكلفة البيضاة المباعية ومشكلة الوكالة إلا أنه يوجد تأثير لحوكمة الشركات كمتغير وسيط (معدل للعلاقة) على التكلفة متباينة السلوك لبند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية ومشكلة الوكالة. كما أشارت الدراسة إلى صحة التكامل بين التكلفة متباينة السلوك ونموذج نضح القدرات المتكامل في خفض درجة التكلفة متباينة السلوك وتحقيق التحسين المستمر، وقد تبين قدرة النموذج على خفض التكلفة متباينة السلوك وتحقيق التحسين المستمر.	رسالة ماجستير جامعة بنى سويق

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
2.	(Ibrahim, 2021)	2021	دراسة ميدانية	مستقل: حوكمة المراجعة الداخلية تابع: التكلفة متباينة السلوك، التكلفة غير متباينة السلوك وسيط: كفاءة الرقابة الداخلية	تكاليف التشغيل	التحقق من أثر حوكمة المراجعة الداخلية والمتمثلة في كل من (الكفاءة المهنية، الاستقلالية التنظيمية، الموضوعية الفردية، بذل العناية المهنية الواجبة، مستوى مراقبة جودة المراجعة على التكلفة متباينة السلوك.	رسالة ماجستير جامعة كفر الشيخ	
3.	(Al-sayed, 2021)	2004 حتى 2017.	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: جودة الأرباح	التكلفة الإجمالية	معرفة إلى أي مدى سؤثر التكلفة متباينة السلوك على جودة الأرباح.	رسالة دكتوراه جامعة المنوفية	
4.	Abdel Megeid & EL-Deeb, 2021	2015 حتى 2019	دراسة تطبيقية	مستقل: حوكمة الشركات، خصائص مجلس الإدارة تابع: التكلفة متباينة السلوك وسيط: إدارة الأرباح رقابي: الأداء المالي، الأداء التشغيلي، الأداء التسويقي، حجم الشركة	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	معرفة تأثير خصائص مجلس الإدارة على التكلفة متباينة السلوك المتعلق بالأداء المستقبلي للشركة، كما أن مجلس الإدارة الضخم، وعدم وجود ازواجية لمنصب الرئيس التنفيذي له أثر إيجابي على تقليل إدارة الأرباح. وأخيراً فقد أوضحت النتائج أن الحوكمة الفعالة للشركات يمكن أن تخفف من التكلفة متباينة السلوك الصاعدة، وكذلك لها تأثير على إدارة الأرباح.	مجلة الإسكندرية للمحاسبة جامعة الإسكندرية	
5.	محمود، 2021	2013 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: قيمة الشركة رقابي: نسبة القيمة الدفترية للسوقية، معدل العائد على الأصول، التدفقات النقدية التشغيلية، الرفع المالي، حجم الشركة	التكاليف المتغيرة	معرفة أثر التكلفة متباينة السلوك على قيمة الشركة.	مجلة الدراسات التجارية المعاصرة جامعة كفر الشيخ	

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
6.	سالم وآخرون، 2021	2021	دراسة ميدانية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: استراتيجيات ريادة التكلفة	الخامات والوقود وقطع الغيار، الأجر، المصروفات، الفوائد، الأعباء والخسائر الرأسمالية	معرفة أثر التكلفة متباينة السلوك على نجاح تطبيق استراتيجيات التنافسية وهي (استراتيجية ريادة التكلفة).	كما أشارت الدراسة الى وجود تأثير إيجابي لتوفير معلومات عن التكلفة متباينة السلوك على تطبيق استراتيجيات ريادة التكلفة. وأشارت أيضاً لوجود تأثير إيجابي معنوي لتوفير معلومات عن التكلفة متباينة السلوك المتمثلة في الفوائد والمصروفات على تطبيق استراتيجيات ريادة التكلفة. وأخيراً فقد أشارت الدراسة أيضاً لوجود أثر معنوي لتوفير معلومات عن التكلفة متباينة السلوك المتمثلة في الأعباء والخسائر المالية المتنوعة على تطبيق استراتيجيات ريادة التكلفة.	مجلة الدراسات التجارية المعاصرة جامعة كفر الشيخ
7.	عبد الله، 2021	2013 حتى 2019	دراسة تطبيقية	مستقل: التخطيط الضريبي تابع: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة التشغيل	تحليل العلاقة بين درجة التكلفة متباينة السلوك وممارسة التخطيط الضريبي.	أن تكلفة التشغيل للشركات الصناعية تتسم بوجود تكلفة متباينة السلوك. كما أشارت الدراسة لانتشار التخطيط الضريبي بهذه الشركات. وأخيراً فقد أوضحت الدراسة وجود علاقة ارتباط طردى معنوي بين درجة التكلفة متباينة السلوك لبند تكلفة التشغيل وتخطيط ضريبية الدخل.	رسالة ماجستير جامعة القاهرة
8.	الزمر، 2020	2014 حتى 2018	دراسة تطبيقية	مستقل: ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية تابع: جودة الأرباح المحاسبية وسيط: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة التشغيل	محاولة دراسة انعكاس الأثر التقاعلي لممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية والتكلفة متباينة السلوك على جودة الأرباح المحاسبية.	كما أوضحت النتائج وجود علاقة عكسية معنوية للتكلفة متباينة السلوك مع جودة الأرباح المحاسبية. وأشارت النتائج أيضاً أن الشركات المصرية لا تتبع ممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية من خلال أساليب تعجيل المبيعات ولكنها تتبع في قيامها بهذه الممارسات على تضخيم حجم الإنتاج، وتخفيض النفقات الاختيارية. وأشارت أيضاً النتائج لوجود علاقة عكسية معنوية بين قيم الشركات بهذه الممارسات وجودة الأرباح المحاسبية. كما تبين انعكاس تلك الممارسات على زيادة مستوى التكلفة متباينة السلوك الخاصة بتكاليف التشغيل. وأخيراً فقد أودت النتائج أن التفاعل بين التكلفة متباينة السلوك لأعلى لتكاليف التشغيل وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يرتبط بعلاقة عكسية معنوية مع جودة الأرباح المحاسبية.	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس

رقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
9.	سمعان وأحمد، 2020	1999 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: الثقة الإدارية تابع: التكلفة متباينة السلوك رقابي: كثافة الأصول، التدفقات النقدي الحررة، تحقيق الخسائر	تكلفة البيضاة المباةة، ت. التشغيل	فحص هدفين وهما: الهدف الأول: التعرف على نمط سلوك بندين من بنود التكلفة وهما: تكلفة البيضاة المباةة، والمصروفات التشغيلية، من أجل ترشيد قرارات الشركات في أمور متعددة كخفض التكاليف، وتحسين الأوضاع التنافسية. والهدف الثاني: التعرف على نمط هذا السلوك خلال فترات الاستقرار والأزمات المالية والسياسية عن طريق تقسيم فترة البحث لأربع فترات: الأولى من 1999 حتى 2007، والثانية من 2008 حتى 2010، والثالثة من 2011 حتى 2013، والرابعة والأخيرة من 2014 حتى 2017، وقد تمثل اختبار الثقة المفرطة/الزائدة كمحدد لسلوك التكاليف على اعتبارها أحد التحيزات السلوكية الهامة التي يحتمل انعكاسها على القرارات الشركة.	معنوية التكلفة متباينة السلوك لكل من تكلفة البيضاة المباةة، والمصروفات التشغيلية أثناء فترات الاستقرار. واتسام التكلفة متباينة السلوك لكل من تكلفة البيضاة المباةة والمصروفات التشغيلية بالضعف أثناء فترة الأزمة المالية. واتسام التكلفة متباينة السلوك البيضاة المباةة بالمعنوية خلال فترة الأزمة الخاصة بتعديل الموارد مع تغيير حجم النشاط بالأزمات المالية والسياسية. ووجود تأثير للثقة المفرطة/الزائدة على التكلفة متباينة السلوك للبيضاة المباةة، والمصروفات التشغيلية أثناء فترتي الاستقرار وعدم دلالتها في فترتي الأزمة.	مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية جامعة الإسكندرية

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
10.	عوض، 2020	2015 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك، كثافة الأصول، معدل نمو المبيعات تتابع: التنبؤ بالأرباح	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، تكلفة البضاعة المباعة	معرفة العوامل المحددة للتكلفة متباينة السلوك وأثرها على التنبؤ بالأرباح.	وجود التكلفة متباينة السلوك في تكلفة البضاعة المباعة، حيث أن الانخفاض في المبيعات بنسبة 1% ينتج عنه انخفاض تكلفة البضاعة المباعة بنسبة 0.0467%، وأن الزيادة في المبيعات بنسبة 1% ينتج عنها زيادة تكلفة البضاعة المباعة بنسبة 0.57%، وهو ما يشير إلى اثبات وجود التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة في البيئة المصرية. ولم يتبين وجود التكلفة متباينة السلوك للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية. ويوجد تأثير معنوي لكل من كثافة الأصول، والنمو في المبيعات على حدوث التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. ويوجد تأثير سلبي لمتغيرات تساين التكلفة على قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأرباح.	رسالة ماجستير جامعة المنصورة
11.	محفوظ، 2020	2013 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: السيولة المالية، كثافة الأصول تتابع: التكلفة متباينة السلوك وسيط: نوع القطاع	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	اختبار تأثير السيولة المالية وكثافة الأصول على التكلفة متباينة السلوك فسي كل القطاعات بالبورصة المصرية كما استهدفت الدراسة اختبار تأثير مستوى كثافة الأصول في الشركات التي حصلت على التكلفة متباينة السلوك.	إن التكلفة متباينة السلوك موجودة في الشركات المصرية المعقدة بالبورصة المصرية. يوجد أثر سلبي لمستوى السيولة المالية على التكلفة متباينة السلوك حيث أنه كلما زاد مستوى السيولة المالية انخفض مستوى تبين التكلفة. ولا يوجد أثر لكثافة الأصول على مستوى التكلفة متباينة السلوك. وأخيراً فقد توصلت الدراسة أنه عند إدخال نوع القطاع كمتغير وسيط تفاعلي بين كثافة الأصول والتكلفة متباينة السلوك فقد أثر نوع القطاع على قوة العلاقة ولكن ليس بدرجة كبيرة لتتمكن على العلاقة وتصبح ذات دلالة إحصائية. وقد أورد النتائج أن التكلفة متباينة السلوك ترتفع بشكل ملحوظ في شركات القطاع الصناعي أكثر من القطاع الخدمي.	رسالة ماجستير جامعة دمهور
12.	Wahdan & Alsayed, 2020	2007 حتى 2017	دراسة تطبيقية	دراسة الاتجاه العام للشركات المصرية	إجمالي التكلفة	معرفة مدى استجابة التكلفة لتغيرات الطلب في ضوء الظروف السياسية الخاصة أي قبل وأثناء وبعد الثورتين.	أن التكلفة الإجمالية أظهرت سلوكاً مضاداً للاتصاق حيث زادت بنسبة 0.56% وانخفضت بنسبة 0.88% عند زيادة وانخفاض المبيعات بنسبة 1% مما يؤكد وجود استجابة غير متكافئة لسلوك التكلفة في البيئة المصرية. فقبل الثورة وجدت التكلفة متباينة السلوك حيث ارتفعت بنسبة 0.8% وانخفضت بنسبة 0.68%، أما خلال الثورتين كان التأثير ضعيف. وأخيراً بعد الثورتين ارتفعت التكلفة متباينة السلوك بمقدار 0.36% عند ارتفاع المبيعات بنسبة 1% لكنها انخفضت بنسبة 0.98% عندما انخفضت المبيعات بنسبة 1%.	مجلة الدراسات والبحوث التجارية جامعة بنها

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
13.	عرفات، 2020	2014 حتى 2018	دراسة تطبيقية	مستقل: حوكمة الشركات، هيكل الملكية، كثافة الأصول، كثافة العمالة تابع: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة المبيعات، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	اختبار العلاقة بين البيئات الحكومية وتركيبة هيكل الملكية من ناحية والتكلفة متباينة السلوك.	أن تكلفة المبيعات والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية تتبع التكلفة متباينة السلوك وأن المتغيرات المستقلة متمثلة في البيئات الحوكمة وهيكل الملكية مؤسسية، وإدارية تدفع هذا السلوك نحو اندثاره.	مجلة الدراسات التجارية المعاصرة جامعة كفر الشيخ
14.	عبد الرحمن، 2020	2014 حتى 2018	دراسة تطبيقية	مستقل: استراتيجية التميز، استراتيجية ريادة التكلفة تابع: التكلفة متباينة السلوك، أداء الشركة وسيط: الحالة الاقتصادية للدولة، مستوى المنافسة بالصناعة، توقعات المديرين المقتالة والمتشائمة رقابي: حجم المنشأة، الرافعة المالية، نمو الشركة، عمر الشركة	ت. التشغيل	محاولة ترشيد القرارات الإدارية وذلك عن طريق دراسة الأثر الناتج من اتباع الشركة لاستراتيجية تنافسية محددة. وتأثير ذلك على قرارات الإدارة التي تتعلق بالمفاضلة سواء كان بالاحتفاظ أو تعديل الموارد غير المستغلة في حالات انخفاض حجم النشاط وبالتبعية معرفة أثر ما سبق على التكلفة متباينة السلوك.	أن الشركات التي تتبع استراتيجية التميز تنقسم بالتكلفة متباينة السلوك (للزجة)، أما الشركات التي تتبع استراتيجية ريادة التكلفة لا تنقسم بالتكلفة متباينة السلوك (غير لزجة) كما أشارت النتائج إلى تأثير تلك العلاقة بعدة متغيرات وهي التوقعات المتفائلة والمتشائمة المتعلقة بالمبيعات المستقبلية، ومستوى المنافسة، وعدم الاستقرار الاقتصادي للدولة.	رسالة دكتوراه جامعة القاهرة

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
15.	Hegazy, 2020	غير محدد	دراسة تطبيقية	مستقل: زيادة التكلفة، التميز تابع: أداء الشركة، التكلفة متباينة السلوك رقابي: الرافعة المالية، حجم الشركة، عمر الشركة، نمو الشركة	تكاليف التشغيل، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	توجيه الضوء نحو أن استخدام نموذج التكلفة التقليدي عند إجراء تنبؤ بالأرباح سيؤدي إلى زيادة أو تقليل استجابة التكاليف للتغيرات في مستوى النشاط مما ينتج عنه زيادة فجوة توقعات الأرباح.	أن التكلفة متباينة السلوك تختلف عن التكاليف المتغيرة حيث ترتبط التكاليف المتغيرة بعلاقة خطية مع النشاط بينما تصنف التكلفة على اعتبار أنها تكلفة متباينة السلوك عندما تزداد التكاليف التي تصاحب زيادة النشاط بشكل أكبر من انخفاضها عندما ينخفض النشاط بشكل متساوي. كما أشارت النتائج إلى إن التكلفة متباينة السلوك تتأثر بحجم الشركة فيزيدي من تباين التكلفة في المشروعات الكبيرة أكثر من المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم. كما تؤثر التكلفة متباينة السلوك على قرارات المديرين والمستثمرين بشأن الشركة. كما أن الفهم الصحيح للتكلفة متباينة السلوك يساهم في التنبؤ بالأرباح بشكل صحيح. كما أن الشركات التي تتسم بانخفاض التكلفة متباينة السلوك لديها تستطيع التنبؤ بالأرباح بشكل أكثر دقة من الشركات التي تتسم بارتفاع التكلفة متباينة السلوك لديها. وأيا كان سلوك التكلفة سواء كان يتسم بالتباين أو لا يتسم بالتباين فإنه يؤثر في رؤية المستثمر حول قيمة الشركة فالاستجابة الناتجة من المستثمر بسبب مفاجآت أرباح الشركات التي تتسم بتكلفة متباينة السلوك عالية تكون أقل من استجابته لمفاجآت أرباح الشركات التي تتسم بتكلفة متباينة السلوك منخفض مما يتسبب في جعل المستثمرين يعتمدون بدرجة منخفضة على المعلومات المستمدة من الأرباح المعلنة في تحديد قيمة الشركة بسبب ضعف القيمة التنبؤية لتلك المعلومات.	مجلة البحوث المالية والتجارية جامعة بورسعيد
16.	محمد، 2020	2015 حتى 2018	دراسة تطبيقية	مستقل: التوقعات الإدارية المستقبلية، درجة الموارد غير المستغلة، تكاليف التعديل (التكيف)، القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للمبعض، ودرجة التغير في المبيعات، حجم الشركة، مديونية الشركة تابع: التكلفة متباينة السلوك	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	دراسة السلوك العشوائي للتكلفة متباينة السلوك، بالإضافة لقياس تأثير توقعات الإدارة على التكلفة متباينة السلوك، وذلك بهدف زيادة جودة المعلومات التي توفرها المحاسبية الإدارية.	ضرورة إدراك المديرين للتكلفة متباينة السلوك لتحسين جودة محتوى مخرجات المحاسبية الإدارية. وتوصلت أيضا الدراسة إلى أن التوقعات الإدارية المستقبلية المتفائلة يكون لها تأثير قوي أثناء وجود درجة عالية من الموارد غير المستغلة ودرجة عالية من تكاليف التعديل على درجة التكلفة متباينة السلوك لبند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية أما عند انخفاض الموارد غير المستغلة، وتكاليف التعديل يكون تأثيرها ضعيف إلى متوسط خاصة في ظل النظرة المتشائمة للمبيعات (توقعات متباينة السلوك لبند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية).	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
17.	فودة والاسداوى، 2020	1999 حتى 2016	دراسة تطبيقية	مستقل: حجم مكتب المراجعة، التخصص القطاعي في المراجعة المشتركة تابع: التكلفة متباينة السلوك رقابي: التدفقات النقدية الحررة، كثافة الأصول، حجم الشركة، عدد سنوات تولى المدير التنفيذي	ت. التشغيل	معرفة أثر جودة المراجعة على التكلفة متباينة السلوك. وقد تم ذلك من خلال قياس جودة المراجعة (حجم مكتب المراجعة- أثر التخصص القطاعي للمراجع- أثر المراجعة المشتركة).	وجود تأثير إيجابي ومعنوي للمراجعة المشتركة على التكلفة متباينة السلوك لمصروفات التشغيل عند مستوى 10% وعدم وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي للمراجع على التكلفة متباينة السلوك. ووجود تأثير سلبى ومعنوي بين حجم مكتب المراجعة والتكلفة متباينة السلوك لمصروفات التشغيل عند مستوى 5%.	المجلة العلمية للدراست المحاسبية جامعة قناة السويس
18.	الإسداوى وبلا، 2020	2009 حتى 2016	دراسة تطبيقية	مستقل: القدرة الإدارية تابع: التكلفة متباينة السلوك رقابي: حجم الشركة، كثافة الأصول، التدفقات النقدية الحررة، عدد سنوات تولى المدير التنفيذي، الملكية المؤسسية، تركز الملكية	مصروفات البيع والتوزيع، التكاليف العمومية والمصروفات ت. التشغيل، تكلفة والمصروفات التشغيل وتكلفة المباعة	اختبار العلاقة بين القدرة الإدارية والتكلفة متباينة السلوك لمصروفات البيع والتوزيع والمصروفات العمومية والإدارية. ووجود علاقة موجبة معنوية بين القدرة الإدارية والتكلفة متباينة السلوك لمصروفات التشغيل. وعدم وجود علاقة بين القدرة الإدارية والتكلفة متباينة السلوك للمباعة.	المجلة العلمية للدراست والبحوث التجارية جامعة دمياط	
19.	Hassouna, 2020	2011 حتى 2017.	دراسة تطبيقية	مستقل: الحوافز الإدارية، التدفقات النقدية، أساس الاستحقاق تابع: التكلفة متباينة السلوك	ت. التشغيل	معرفة العلاقة بين الحوافز الإدارية لإدارة الأرباح والتكلفة متباينة السلوك.	أنه عندما يكون لدى المديرين حافز لإدارة الأرباح فإن التكاليف تظهر سلوكاً مضاداً للاتصاق.	مجلة البحوث التجارية جامعة الزقازيق
20.	حجازى، 2020	غير محدد	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: التنبؤ بالأرباح	التكلفة الإجمالية، تكلفة البضاعة والمباعة، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	عرض المصطلحات المتعلقة بالتكلفة متباينة السلوك وتوجيه الضوء على العوامل الرئيسية في المتنبؤ خطأ بتوقعات أرباح المحللين، وبين تأثير التكلفة متباينة السلوك على توقعات أرباح المحللين.	أن التكلفة متباينة السلوك لها تأثير كبير على توقعات أرباح المحللين من حيث إجمالي التكاليف وتكلفة البضاعة والمباعة، ولها تأثير أقل على التكاليف البيعية والعمومية والإدارية. وأوصت الدراسة بضرورة تبني المحللون الماليون نماذج تأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك.	مجلة البحوث المالية والتجارية جامعة بورسعيد

الرقم	الباحث	الفترة والعيونة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
21.	Abdulhamied & Abulezz, 2020	2001 حتى 2007.	دراسة تطبيقية	مستقل: هيكل التكلفة، عدم تأكد الطلب تابع: التكلفة متباينة السلوك	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	معرفة مدى وجود التكلفة متباينة السلوك في بيئة الشركات المصرية. وذلك من خلال الكشف عن التكلفة متباينة السلوك للمصروفات البيعية والإدارية.	أن هناك تأثير لهيكل التكلفة وتأثير لعدم التأكد المرتبط بالطلب. كما أكدت الدراسة أن ارتفاع التكاليف الثابتة في هيكل تكلفة الشركة يؤدي بالفعل إلى زيادة درجة التكلفة متباينة السلوك. وأكدت النتائج على أنه كلما ارتفع مستوى عدم اليقين بشأن ايرادات الشركة زادت درجة التكلفة متباينة السلوك بمعنى أوضح أنه كلما كان هناك تكلفة متباينة السلوك يكون هناك عدم تأكد الطلب بشكل مرتفع، أما في حالة انخفاض عدم تأكد الطلب، ولا يوجد علاقة معنوية إحصائية.	مجلة البحوث التجارية جامعة الزقازيق
22.	الغداوى، 2020	2014 حتى 2018	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: قيمة الشركة رقابي: نمو التكلفة، التدفقات النقدية، المنافسة، الربحية، حجم الشركة	تكلفة البضاعة المباعية	التعرف على مدى وجود التكلفة متباينة السلوك لأنواع السلوكيات متعددة من التكاليف في سلوك تكلفة أنشطة سلسلة القيمة.	وجود التكلفة متباينة السلوك في أنشطة القيمة، وذلك بدرجات مختلفة. وترتب على ذلك وجود علاقة عكسية بين هذا السلوك وقيمة الشركة.	مجلة الدراسات والبحوث التجارية جامعة بنها
23.	Ali, 2019	2015 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: الأداء المالي وسبب: حجم الشركة، هيكل الملكية	تكلفة التشغيل	معرفة أثر تباين التكاليف في الشركات على الأداء المالي.	تتميز النسبة الكبرى من شركات التعدين بالتكلفة متباينة السلوك وأيضاً أشارت النتائج لوجود علاقة غير معنوية بين التكلفة متباينة السلوك والأداء المالي للشركات في ذلك القطاع وتوصلت أيضاً الدراسة إلى اتساق شركات قطاع الدواجن أيضاً بالتكلفة متباينة السلوك ونفس العلاقة غير المعنوية بينها وبين الأداء المالي للشركات. وأجيراً أشارت الدراسة لوجود علاقة عكسية بين التكلفة متباينة السلوك والأداء المالي للشركات بقطاع الأدوية. وقد أوضحت الدراسة عدم وجود تأثير واضح لحجم الشركات، أو شكل هيكل الملكية على التكلفة متباينة السلوك وعلاقتها بالأداء المالي.	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية جامعة بنها
24.	الزكي، 2019	-	دراسة نظرية	مستقل: آليات الحوكمة تابع: دوافع المديرين الانتهازية (إدارة الأرباح)	-	توضيح دور آليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين على التكلفة متباينة السلوك.	أن الدوافع الانتهازية للمديرين تؤثر على قرارات المديرين فيما يتعلق بتغيير مستوى الموارد في حالة تغير حجم النشاط. وقد تتسم قراراتهم بأنها قرارات غير رشيدة تأخذ في اعتبارها المنفعة الشخصية للمديرين وليس قيمة الشركة، بالإضافة إلى أن فعالية آليات الحوكمة تتوقف على مساهمتها في تقييد السلوك الانتهازى للمديرين، واستغلال الفرص لتحقيق المصالح الذاتية والتي تؤدي إلى اتخاذ القرارات التي تعمل في صالح الشركة بما ينعكس إيجابياً على تعظيم قيمة الشركة.	المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية جامعة قناة السويس

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
25	Eid, 2019	2015 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة تابع: التنبؤ بالأرباح	تكلفة البضاعة المباعة، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	معرفة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك والقدرة على التنبؤ بالأرباح لتكلفة البضاعة المباعة، والتكاليف العامة والإدارية. ومعرفة تأثير المحددات التمثلية في كثافة الأصول والنمو الاقتصادي على مستوى التكلفة متباينة السلوك.	وجود تكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. ولا يوجد تباين للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية، إلى جانب وجود دوراً فعالاً للمحددات الخاصة بكثافة الأصول، والنمو الاقتصادي في زيادة التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة، ولكن ليس لهم أي تأثير على التكاليف البيعية والعمومية والإدارية. وأشارت النتائج لوجود علاقة سلبية بين التكلفة متباينة السلوك والتنبؤ بالأرباح في البيئة المصرية.	المجلة العلمية للدراسات المحاسبية جامعة قناة السويس
26	Hussein, 2019	2014 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: النمو الاقتصادي، تغيرات الطلب، دورة تحول الأصول تابع: التكلفة متباينة السلوك	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، ت. التشغيل، تكلفة البضاعة المباعة	اختبار مدى وجود ظاهرة التكلفة متباينة السلوك باستخدام عناصر تكاليف مختلفة مثل: التكلفة البيعية والإدارية، وتكلفة التشغيل، وتكلفة البضاعة المباعة من خلال اختبار العديد من العوامل التي قد تؤثر على التكلفة متباينة السلوك وهي النمو الاقتصادي، وتغيرات الطلب، ودورة تحول الأصول. وقد تم التركيز على الشركات الصغيرة والمتوسطة نظراً لطبيعتها الخاصة ولأنها تعتبر القوى الرئيسية لأي اقتصاد.	أن هناك سلوكاً مضاداً للاتصاق في الفروض الخاصة بالنمو الاقتصادي، وتغيرات الطلب، ودورة تحول الأصول على مدى وجود التكلفة متباينة السلوك، إلا أن النتائج أظهرت وجود التكلفة متباينة السلوك في بعض الفترات بالشركات الصغيرة والمتوسطة. وهو ما رجعت الباحثة إلى أن بيانات الشركات ليست منظمة بشكل جيد لأنها شركات ذات طبيعة خاصة فلا يشترط اتفاق نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات التي أجريت على الشركات الكبرى.	رسالة ماجستير جامعة القاهرة
27	جاب الله، 2019	2008 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة تابع: تمهيد الدخل	التكاليف الإجمالية	توفير دليل من الواقع العملي على طبيعة وحجم التكلفة متباينة السلوك لبند التكاليف الإجمالية بالشركات المساهمة الصناعية المقدمة في البورصة المصرية، والعلاقة بينه وبين تمهيد الدخل.	أن سلوك إجمالي التكاليف يتسم بالتكلفة متباينة السلوك وذلك لعدد 22 شركة وقد بلغ عدد الشركات التي تتسم بعدم وجود تكلفة متباينة السلوك (تمثل سلوك التكلفة) في 17 شركة. وقد توصلت أيضاً لنتائج إلى علاقة معنوية سالبة بين التكلفة متباينة السلوك لبند إجمالي التكلفة وتمهيد الدخل. كما ثبت وجود علاقة معنوية موجبة بين سلوك عدم تباين التكلفة (تمثل سلوك التكلفة) لإجمالي التكلفة و تمهيد الدخل.	مجلة المحاسبة والمراجعة جامعة بنى سوف

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
28	حراز، 2019	2011 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: الجمع بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، صافى إيرادات المبيعات، التدفق النقدي الحر، توقعات المديرين بزيادة/الخفاض بزيادة/الخفاض المبيعات المستقبلية، التفاوض/التشاور الإداري، دوافع المديرين لتحقيق الربحية تابع: التكلفة متباينة السلوك	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، تكلفة الضاعة المباعية، ت. التشغيل	تحليل سلوك كل من التكاليف البيعية والإدارية وتكلفة الضاعة المباعية وتكلفة التشغيل وذلك للتمكن من معرفة أكثرهم استجابة للتكلفة متباينة السلوك (التغير في الإيرادات المبيعات). تحديد الفروق في التكلفة متباينة السلوك للثلاثة أنواع من بنود التكاليف السابقة في السوق المصرية. ومعرفة ما إذا كانت التوقعات الإدارية تساهم في التأثير على التكلفة متباينة السلوك. وأخيراً فقد استهدفت تلك الدراسة التحقق من تأثير دوافع المديرين على طبيعة التكلفة متباينة السلوك.	يوجد زيادة في التكلفة البيعية والعمومية والإدارية بنسبة 0.13% وانخفاض بنسبة 0.06% وهو ما يعنى وجود تكلفة متباينة السلوك. ووجد زيادة في تكلفة الضاعة المباعية بنسبة 0.96% وانخفضت بنسبة 0.39% وهو ما يعنى وجود تكلفة متباينة السلوك. ووجد زيادة في تكلفة التشغيل بنسبة 0.81% وانخفاض بنسبة 0.31% وهو ما يعنى وجود تكلفة متباينة السلوك. كما تعد توقعات المديرين باحتمال زيادة المبيعات للعام القادم مؤثرة في التكاليف متباينة السلوك للتكلفة البيعية والعمومية والإدارية، وتكلفة الضاعة المباعية، وتوقعاتهم بالانخفاض تؤثر على سلوك الانصاف العكسي لتكلفة الضاعة المباعية، والتشغيل. كما تزداد درجة التكلفة متباينة السلوك بزيادة درجة تقاؤل المديرين بالمبيعات المستقبلية وتزداد درجة الانصاف العكسي للتكلفة مع زيادة التشاوم.	رسالة دكتوراه جامعة دمنهور
29	البراشي، 2019	2012 حتى 2017	دراسة ارضيية-تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: التحفظ المحاسبي وسبط: كثافة الأصول رقبائي: الرافعة المالية، مؤشر الخسارة، التغير في المبيعات	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	تقديم نموذج مقترح للتمكن من قياس أثر التكلفة متباينة السلوك على مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية.	أن هناك علاقة عكسية بين التكلفة متباينة السلوك والتحفظ المحاسبي غير الشرطي. وعدم معنوية مؤشر التكلفة البيعية والعمومية والإدارية كمقياس للتكلفة متباينة السلوك.	رسالة دكتوراه جامعة المنصورة

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
30.	محمد وبغدادى، 2019	2010 حتى 2018	دراسة تطبيقية	مستقل: الثقة الإدارية تابع: التكلفة متباينة السلوك وسيط: حوكمة الشركات رقابي: ثقافة الأصول، التدفقات النقدية الحره، زيادة المبيعات	ت. التشغيل	معرفة العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة/الزائدة والتكلفة متباينة السلوك، وأثر حوكمة الشركات على هذه العلاقة.	وجود علاقة معنوية موجبة بين الثقة الإدارية المفرطة/الزائدة والتكلفة متباينة السلوك من خلال تقسيم مجموعتين لعينة الدراسة وذلك بالاعتماد على مؤشر لتقييم مستوى الحوكمة بالشركات بعد بنائه من قبل الباحثين وتلي ذلك النتائج التالية: أن حوكمة الشركات تساهم في تعظيم العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة/الزائدة والتكلفة متباينة السلوك كما توصلت أيضاً الدراسة لوجود علاقة معنوية موجبة بين الثقة الإدارية المفرطة/الزائدة والتكلفة متباينة السلوك في الشركات التي تتسم بحوكمة ضعيفة، وعلى الصعيد الأخر فقد أشارت الدراسة لعدم وجود علاقة بين الثقة الإدارية المفرطة/الزائدة والتكلفة متباينة السلوك في الشركات التي تتسم بحوكمة قوية.	مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية
31.	محمد وبغدادى، 2019	2009 حتى 2018.	دراسة تطبيقية	مستقل: تجنب ضريبي تابع: التكلفة متباينة السلوك رقابي: ثقافة الأصول، التدفقات النقدية الحره	الضريبة المباة، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	معرفة العلاقة بين التجنب الضريبي والتكلفة متباينة السلوك فقد طرحت الدراسة التساؤل التالي: هل تؤدي ممارسات الشركات بسوق الأوراق المالية المصري للتجنب الضريبي إلى التكلفة متباينة السلوك؟	يوجد علاقة طردية بين التجنب الضريبي والتكلفة متباينة السلوك. وتجلت العلاقة بين التجنب الضريبي والتكلفة متباينة السلوك بشكل أوضح عند إدخال متغيرين وهما: التدفقات النقدية التشغيلية، والاحتفاظ بالنقدية في الشركات التي تواجه مستويات تشتت مرتفع في التدفقات النقدية تتبع استراتيجيات احتفاظ مرتفع بالنقدية.	مجلة الفكر المحاسبى جامعة عين شمس
32.	الزكي، 2019	2019	دراسة ميدانية	مستقل: مخاطر التكلفة متباينة السلوك تابع: قيمة الشركة	لم تتناول بند تكلفة محدد ولكن تناولت المخاطر المتعلقة بالتكلفة متباينة السلوك	دراسة مخاطر التكلفة متباينة السلوك الناشئة عن اتخاذ المديرين للقرارات المتعمدة، وتأثير هذه المخاطر على قيمة الشركة.	أن مخاطر التكلفة متباينة السلوك تنعكس على قيمة الشركة من خلال تأثيرها على انخفاض توزيعات الأرباح، وتقلبات الأرباح، والتدفقات النقدية، وارتفاع تكلفة التمويل بالدين، وتقلب أسعار الأسهم.	المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية جامعة قناة السويس

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
33.	شاهين، 2018	2018	دراسة حالة	غير محدد اتجاه	التكاليف الصناعية غير المباشرة	دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المصنفة في مجموعة من مجموعات التكلفة المتنوعة ومكونات التكلفة المتنوعة المتعلقة بهذه المجموعات لمعرفة هل توجد التكلفة متباينة السلوك في التكاليف الصناعية غير المباشرة كما استهدفت هذه الدراسة تقديم إطار محاسبي يساهم في اختيار محركات التكلفة للتمكن من زيادة درجة دقة قياس تكاليف المنتجات دون زيادة تكاليف تطبيق النظام بالاعتماد على اختيار أمثل محرك يساهم في تقليل التكلفة متباينة السلوك. وأخيراً حاولت هذه الدراسة توضيح التأثيرات التي يخلفها وجود التكلفة متباينة السلوك في السلوك في عناصر التكاليف على تحصيلات التكاليف وبصفة خاصة تحليل التعادل.	يمكن الباحث من التأصيل الفكري لنموذج التكلفة متباينة السلوك لعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة. ووضع محددات تؤثر على ذلك السلوك كما قام الباحث بوضع نموذج كمي مقترح لقياس التكلفة متباينة السلوك في التكاليف الصناعية غير المباشرة لإفادة متخذي القرارات.	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس
34.	عبد المتعال، 2018	2008 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: العائد المحاسبي للسهم، القيمة الدفترية للسهم، التدفقات النقدية للسهم تابع: القيمة السوقية للسهم وسيط: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة المبيعات، ت. التشغيل	تقييم ملائمة المعلومات المحاسبية المتمثلة في العائد المحاسبي والقيمة الدفترية والتدفقات النقدية للسهم وبين القيمة السوقية للسهم في تاريخ نشر القوانين المالية وأثر التكلفة متباينة السلوك على قوة العلاقة.	أهمية وقدرة المعلومات المحاسبية على عملية تفسير القيمة السوقية للأسهم. وأكدت على عدم وجود تأثير سلبي للكلفة متباينة السلوك على قدرة المعلومات المحاسبية على تفسير القيمة السوقية للأسهم.	مجلة المحاسبة والمراجعة المصرية جامعة القاهرة

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
35.	محمد، 2018	2008 حتى 2016	دراسة تطبيقية	مستقل: حوكمة الشركات تابع: التكلفة متباينة السلوك	ت. التشغيل، تكلفة البضاعة المباعة	دراسة العلاقة بين كل من ظاهرة الإستهلاك الترفيحي (المظهري) للمديرين على اعتبار أنها إحدى مشكلات الوكالة والتكلفة متباينة السلوك. كما استهدفت الدراسة معرفة العلاقة بين حوكمة الشركات والتكلفة متباينة السلوك.	عدم وجود علاقة بين التدفقات النقدية الحرة وتباين سلوك المصروفات التشغيلية. ووجود علاقة معنوية وطردية بين التدفقات النقدية الحرة والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المبيعة. ووجود علاقة معنوية وطردية بين فترة تولي المدير وكل من التكلفة متباينة السلوك للمصروفات التشغيلية والبضاعة المبيعة. ووجود علاقة معنوية وطردية بين الأفق الزمني لبقاء المدير وكل من التكلفة متباينة السلوك للمصروفات التشغيلية والبضاعة المبيعة. ووجود علاقة معنوية وعكسية بين استقلالية مجلس الإدارة وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المبيعة. وعدم وجود علاقة معنوية بين ازدواجية المدير التنفيذي الأول وتباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المبيعة. وعدم وجود علاقة معنوية بين الملكية المؤسسية وكل من تباين المصروفات التشغيلية وتباين تكلفة البضاعة المبيعة. وجود علاقة معنوية وعكسية بين الملكية الإدارية وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية وتكلفة البضاعة المبيعة. وعدم وجود علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية وتباين سلوك تكلفة البضاعة المبيعة. وجود علاقة معنوية وعكسية بين تباين سلوك المصروفات التشغيلية والبضاعة المبيعة. وجود علاقة معنوية وعكسية بين تركيز الملكية وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية وتباين سلوك تكلفة البضاعة المبيعة.	رسالة دكتوراه جامعة الزقازيق

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
36.	عبيد الله وآخرون، 2018	2014 حتى 2017	دراسة تطبيقية	مستقل: حوكمة الشركات تابع: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة الضاعة، المباعه، التكلفة البيعية والعمومية والإدارية	فحص وجود التكلفة متباينة السلوك في الشركات المصرية مع تحديد مدى تأثير هذا السلوك للتكلفة في حالة تطبيق متغيرات حوكمة الشركات سواء كانت المتغيرات المرتبطة بخصائص مجلس الإدارة (حجم مجلس الإدارة، وأستقلال أعضائه، والفصل بين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة) أو بتأثير الملكية المؤسسية، أو بخصائص لجان المراجعة (حجم لجنة المراجعة، وأستقلال اللجنة، وعدد مرات اجتماع اللجنة).	انخفاض التكلفة متباينة السلوك في الشركات التي يكون بها حجم مجلس الإدارة صغير، ونسبة استقلالية مجلس الإدارة مرتفعة، وعندما يكون هناك فصل بين المدير التنفيذي، ورئيس مجلس الإدارة، وعندما يزداد عدد اجتماعات مجلس الإدارة في حين تزداد التكلفة متباينة السلوك عكسيا في الشركات التي يكون فيها نسبة الملكية المؤسسية كبيرة، وترتفع فيها نسبة استقلالية لجان المراجعة، ويكون فيها حجم لجنة المراجعة كبير .	مجلة التجارة والتمويل جامعة طنطا
37.	خليل وآخرون، 2018	2018	دراسة الحالة	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: زيادة فعالية إعداد الموازنات الجارية	تكلفة الضاعة، المباعه، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	الهدف: تهدف البحوث استخدام نموذج التكلفة متباينة السلوك خلال اجراء عملية إعداد الموازنات الجارية ليزيد من دقة عملية تقدير التكاليف أثناء الأعداد، وزيادة فاعلية عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	أن التكلفة متباينة السلوك موجود في بنود التكاليف سواء كانت تكلفة الضاعة المباعه، أو التكاليف البيعية الإدارية في الشركة محل التطبيق. وأن الشركة لا تعتمد التكلفة متباينة السلوك، لذلك نوه الباحث لضرورة اعتماد الشركة على دراسة التكلفة متباينة السلوك للتمكن من زيادة دقة عملية تقدير التكاليف أثناء الأعداد، وزيادة فاعلية عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
38.	خليل وآخرون، 2018	2007 وحتى 2015	دراسة ميدانية	لا يوجد اتجاه عام	تكلفة البضاعة المباعة، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، ت. التشغيل	محاولة زيادة فاعلية العمليات المرتبطة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات عن طريق الأخذ في الحسبان ظاهرة التكلفة متباينة السلوك خلال إعداد تقديرات التكاليف لأغراض المختلفة وهو ما يساهم في تحقيق أهداف مشروعات الأعمال التي تنص على البقاء والنمو أثناء التنافسية الشديدة التي تميز بيئة الأعمال الحالية.	وجود التكلفة متباينة السلوك وذلك باتجاهها الصاعد، والهابط في البيئة الصناعية المصرية. وأن هناك درجة من التكلفة متباينة السلوك بين القطاعات المختلفة.	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس
39.	مندور، 2017	2006 حتى 2015	دراسة تطبيقية	مستقل: الخطر المالي، تغير المبيعات تتابع: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة البضاعة المباعة	تحديد طبيعة التكلفة متباينة السلوك للبيضاة المباعة متباينة أم لا؟ وهل هو سلوكاً غير متمثل لزوج لأعلى أم سلوكاً غير متمثل لزوج لأسفل؟ بالإضافة إلى معرفة تأثير الخطر المالي على التكلفة متباينة السلوك للبيضاة المباعة. وأخيراً هدفت الدراسة لمعرفة أثر اتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على اعتبار أنه مؤشراً لمستوى استغلال الطاقة خلال الفترة السابقة ويعتبر محدداً لفائض الموارد المرحلية للفترة الحالية وهو إحدى العوامل المؤثرة في تشكيل توقعات الإدارة عن المبيعات المستقبلية.	أن تكلفة البضاعة المباعة تزيد في حالة زيادة المبيعات بنسبة أكبر من انخفاضها مع حدوث انخفاض مكافئ في المبيعات، وهو ما يدل على أن سلوك تكلفة البضاعة المباعة سلوك متباين لزوج لأعلى كما تزيد درجة التكلفة متباينة السلوك مع زيادة درجة الخطر المالي. وبالرجوع لنموذج الفترتين الذي قدمه (Banker, 2014). كما توصلت الدراسة عند تطبيقه أنه في حالة ارتفاع مبيعات الفترة السابقة يكون سلوك تكلفة البضاعة المباعة خلال الفترة الحالية سلوك متباين لزوج لأعلى بينما لم يتم التوصل لوجود التكلفة متباينة السلوك للبيضاة المباعة خلال الفترة الحالية في حالة حدوث انخفاض في مبيعات الفترة السابقة. وأخيراً فقد توصلت الدراسة أن الخطر المالي بوجه عام يخفض من درجة التكلفة متباينة السلوك للبيضاة المباعة للزوجة لأعلى في حالة حدوث زيادة في مبيعات الفترة السابقة. ولم تشير الدراسة لوجود تأثير معنوي للخطر المالي على التكلفة متباينة السلوك للبيضاة المباعة في حالة حدوث انخفاض في مبيعات الفترة السابقة.	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
40.	مؤمن، 2017	2017	دراسة ميدانية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: التنبؤات الإدارية	التكلفة الصناعية غير المباشرة	مناقشة وتحليل المدخل المسدّد لتحويل التكلفة متباينة السلوك، وتأثيره على التنبؤات الإدارية من خلال الأرباح، خلال الأدب، ومعدلات البطالة المستتغيلة لفترات انخفاض حجم النشاط والمبيعات، وكذلك سياسات الاحتفظ في التقارير المالية، ومعرفة أثر ذلك على قرارات المحاسب الإداري.	أن المدخل التقليدي في دراسة وتحليل سلوك التكلفة غير المباشرة قد ثبت عدم صحته. وأن اتجاه التغير في حجم النشاط يكون بالزيادة أو النقصان، ففي حالة ارتفاع حجم النشاط فإن التكاليف غير المباشرة تزداد بقيمة معينة، وفي حالة انخفاض حجم النشاط فإن التكاليف تنخفض بنسبة أقل من نسبة زيادتها في الحالة العكسية، لذلك يجب مراعاة العلاقة بين حجم النشاط وسلوك التكلفة للتمكن من التنبؤ بالأرباح، أو حساب حجم التكاليف مع الأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك عند تغير حجم النشاط.	مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس
41.	سعید، 2017	2017	دراسة ميدانية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: توقعات المحللين الماليين	التكلفة الإجمالية	دراسة مدخل التكلفة متباينة السلوك وإجراء تأصيل علمي للمنتج على توقعات الأرباح للمحللين الماليين.	أهمية تحليل سلوك التكلفة وفقاً لحجم واتجاه التغير في النشاط وكذلك أثر الموارد غير المستغلة على التكلفة متباينة السلوك وخاصة عند انخفاض حجم النشاط بالإضافة إلى تأثير التكلفة متباينة السلوك لانخفاض الاستثمار في رأس المال البشري، وخاصة عند التخلص من العمالة الزائدة. وتبين وجود أثر سلبي للتكلفة متباينة السلوك على توقعات الأرباح للمحللين الماليين في البورصة المصرية، حيث أن الشركات ذات درجة مرتفعة من التكلفة متباينة السلوك لديها توقعات أرباح أقل دقة من الشركات ذات درجة منخفضة من التكلفة متباينة السلوك. وقد تبين أن المحللين الماليين لا يدرجون سلوك التكلفة وخاصة التكلفة متباينة السلوك في عملية توقعاتهم للأرباح مما يؤدي إلى توقعات أقل دقة للأرباح.	مجلة الدراسات والبحوث التجارية جامعة بنها

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
42.	منطاش، 2015	2006 حتى 2013	دراسة تطبيقية	مستقل: الانخفاض المتتالي للمبيعات، تقاؤل المديرين، تشاؤم المديرين، معدل نمو الاقتصاد القومي، الريحية، قوانين حماية العمالة بالدولة، تداعيات الازمة المالية العالمية 2008، الاستقرار السياسي للدولة، العائد السني لسهم الشركة، معدل نمو الصناعة، حده المنافسة الخارجية، التدفق النقدي الحر، مستوي استغلال الطاقة، كثافة رأس المال، الرافعة المالية، الرافعة التشغيلية، نسبة التكاليف الاختيارية، مصروفات الفوائد، مصروفات الضرائب تايغ: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة البضاعة المباعة، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، ت. التشغيل	محاولة زيادة المففعة الناتجة عن المحتوى المعلوماتي لبعض مخرجات نظام المحاسبة الإدارية وذلك من خلال مفهوم التكلفة متباينة السلوك عن طريق طرح نموذج مقترح يحدد مساهمة الدوافع الاقتصادية والإدارية في تشكيل درجة التكلفة متباينة السلوك. وكيف يتم استخدامه لزيادة دقة إعداد الموازنات وترشييد القرارات الإدارية؟	وجود التكلفة متباينة السلوك في البيئة المصرية بدرجات متفاوتة حسب طبيعة وخصائص نشاط كل قطاع كما أن إدراك وقياس هذا السلوك يساعد في زيادة دقة وعدالة المعايير وانحرافات تكاليف الشركة.	رسالة دكتوراه جامعة القاهرة
43.	Ibrahim & Ezat, 2015	2004 حتى 2011	دراسة تطبيقية	لا يوجد اتجاه عام فحص كافة الشركات	تكلفة البضاعة المباعة، تكلفة التشغيل، التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	معرفة إذا كانت التكلفة تستجيب بشكل متباين للتغير في الطلب، بالإضافة إلى استهدافها فحص أثر النمو الاقتصادي على التكلفة متباينة السلوك وذلك خلال فترتين قبل وبعد الأزمة المالية العالمية 2008.	لزوجة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية خلال فترة النمو الاقتصادي مع عدم لزوجتها خلال فترة الكساد الاقتصادي. ولزوجة تكلفة البضاعة المباعة خلال كل من الفترتين (النمو والكساد) لكن مع زيادة درجة اللزوجة خلال فترة النمو مقارنة بفترة الكساد. وقد أظهرت تكلفة التشغيل علاقة ارتباط غير معنوية خلال الفترتين.	Journal of Accounting in Emerging Economics

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
44	Mohamed, 2014	2005 حتى 2010	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك، هيكل الملكية المتابعة: تابع: إدارة الأرباح	تكلفة البضاعة المباعه	التحقيق في تأثير التكلفة متباينة السلوك على إدارة الأرباح وتأثير هيكل الملكية على سلوك تسليح التكلفة وإدارة الأرباح (الملكية الداخلية- الملكية المؤسسية).	أن هناك علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين الملكية الداخلية والتكلفة متباينة السلوك. وهناك ارتباط إيجابي معنوي بين الملكية المؤسسية والتكلفة متباينة السلوك. وتوجد علاقة معنوية سلبية بين الملكية المؤسسية وإدارة الأرباح. وتوجد علاقة إيجابية معنوية بين الملكية الداخلية وإدارة الأرباح. وتوجد علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين التكلفة متباينة السلوك وإدارة الأرباح	رسالة ماجستير جامعة القاهرة
45	Ezat, 2014	2009 حتى 2013	دراسة تطبيقية	مستقل: هيكل الملكية، حوكمة الشركات متابع: التكلفة متباينة السلوك	تكلفة البضاعة المباعه	معرفة تأثير متغيرات حوكمة الشركات، وهيكل الملكية على التكلفة متباينة السلوك.	أن تكاليف البضاعة المباعه تزيد بنسبة 1.1% عند زيادة الإيرادات بنسبة 1% بينما تنخفض نسبة 0.95% عند انخفاض الإيرادات بنسبة 1% الأمر الذي يشير إلى التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعه في البيئة المصرية. وأشارت أيضاً النتائج أن انخفاض عدد أعضاء مجلس الإدارة واستقلاليتهم (في حالة قياسها بقياس عدم الجمع بين مناصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي) تؤدي إلى تخفيض التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعه. بينما يؤدي متغير استقلالية أعضاء مجلس الإدارة (في حالة قياسه بالأعضاء غير التنفيذيين) إلى زيادة التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعه. كما أشارت النتائج أن كل من هيكل ملكية الإدارة والمؤسسات والحوكمة تخفض من التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعه في البيئة المصرية.	المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة
46	Abdel Hamied, 2014	2001 حتى 2007	دراسة تطبيقية	مستقل: انخفاض المبيعات، توقعات المديرين، مجمل الناتج المحلي، عدم التأكد المرتبط بالطلب المستقبلي، هيكل التكلفة، كثافة الأصول متابع: التكلفة متباينة السلوك	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية	اختبار مدى وجود التكلفة متباينة السلوك في البيئة المصرية.	أنه كلما زاد إيرادات المبيعات بنسبة 1% زاد متوسط المصاريف البيعية والعمومية والإدارية بنسبة 0.91% ولكن في حالة انخفاض إيرادات المبيعات بنسبة 1% يزيد متوسط المصاريف البيعية والإدارية بنسبة 0.35% وبالتالي فهي تنسم بالتكلفة متباينة السلوك. كما وجد أن تباين المصروفات في الشركات الغير صناعية أكبر من الشركات الصناعية وأنه كلما زادت درجة كثافة الأصول في الشركات كانت التكلفة متباينة السلوك أكبر وأنه كلما كانت نسبة التكاليف الثابتة (مقاسة بمصروف الإهلاك السنوي) في هيكل التكلفة أعلى كلما كانت درجة التكلفة متباينة السلوك أعلى وأنه كلما زادت درجة عدم التأكد المرتبطة بحجم الطلب كانت درجة تباين التكلفة أعلى.	رسالة ماجستير جامعة الزقازيق

الرقم	الباحث	الفترة والعينة	المنهجية	المتغيرات	بند التكلفة	الهدف	النتيجة	مكان النشر
47.	رزق، 2010	-	دراسة نظرية	مستقل: التدفق التقهقري للتكلفة تابع: التكلفة متباينة السلوك	ت. التشغيل	دراسة تقنية الإنتاج في الوقت المحدد وعلاقتها بأسلوب التدفق التقهقري للتكلفة Backflush Costing كما استهدف الدراسة توضيح العلاقة بين اثر التدفق التقهقري للتكلفة Backflush Costing على التكلفة متباينة السلوك.	أن التكاليف التشغيلية تتسم بالتكلفة متباينة السلوك. أن التكلفة متباينة السلوك تكون أقل في حالة طول الفترة الزمنية. كما أن التكلفة متباينة السلوك تعتبر سمة من سمات بعض الصناعات. وتتأثر أيضاً بنظام الأشراف الإداري والنظام الرقابي بكل شركة. أن هدف الشركة التي تخضع لرقابة خارجية مشددة يكون تحقيق أقصى استفادة لحملة الأسهم وهو ما يترتب عليه أن يكون مستوى تباين التكلفة منخفضاً	المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة
48.	لطفى، 1994	1994	دراسة تطبيقية	مستقل: التكلفة متباينة السلوك تابع: ترشيد قرارات تسعير تلمنتجات	التكاليف المتغيرة في الأجل القصير، التسعير والتشديد قرار تسعير المنتجات من خلال مدخل التكلفة متباينة السلوك.	تحليل مفهوم التكلفة متباينة السلوك وأثره على قرار التسعير وترشيد قرار تسعير المنتجات من خلال مدخل التكلفة متباينة السلوك.	أنه يمكن للشركة أن تحقق مزايا تنافسية من خلال اتباعها (قرارات تسعير فاعلة تدعم مركزها التنافسي عن طريق تطبيق التكلفة متباينة السلوك (أخذها في الاعتبار) وما يصاحبه من تحديد دقيق لرقم التكلفة يمكن الاعتماد عليه عند احتساب سعر البيع.	المجلة العلمية للدراسات التجارية جامعة عين شمس

6-1 التعليق على الدراسات السابقة

تعتبر دراسة (لطفى، 1994) من أوائل الدراسات التي ناقشت ظاهرة التكلفة متباينة السلوك في مصر وقد استهدفت معرفة تأثير التكلفة متباينة السلوك وأثرها على قرار التسعير، وترشيده. وأشارت في نتائجها أنه بإمكان الشركات تحقيق مزايا تنافسية من خلال اتباعها قرارات تسعير فاعلة تدعم مركزها التنافسي عن طريق أخذ تباين التكلفة في الحسبان وهو ما ينتج عنه تحديد دقيق لرقم التكلفة يمكن الاعتماد عليه عند حساب سعر البيع.

وتناولت عدة دراسات أجريت في البيئة المصرية متغير **حوكمة الشركات** فقد بحثت دراسات العلاقة بينه وبين التكلفة متباينة السلوك وتأثيرها. يذكر من تلك الدراسات وفي حدود علم الباحثة (عبد الله، 2018؛ الزكي، 2019؛ محمد، 2018؛ عرفات 2020؛ Ezat, 2014) وقد خصت كل دراسة مجموعة من عناصر حوكمة الشركات. وقد ناقشت دراسة (Ezat, 2014) العلاقة بين حوكمة الشركات وهيكل الملكية على التكلفة متباينة السلوك. وتعتبر تلك الدراسة من أوائل الدراسات التي أجريت في البيئة المصرية. وقد وجهت انتباه الدراسات نحو نقطة هامة وهي أن اختلاف مقياس استقلالية أعضاء مجلس الإدارة (اختلاف طريقة قياسه) سوف ينتج عنه نتائج مختلفة. فقد توصلت إلى أن القياس بمقياس عدم الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي ينتج عنه تخفيض التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. أما القياس بالأعضاء غير التنفيذيين ينتج عنه زيادة التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. وعقب تلك الدراسة جاءت دراسة (محمد، 2018) واستكملت هذا المسار البحثي وحاولت معرفة العلاقة بين حوكمة الشركات

والتكلفة متباينة السلوك. وقد تم قياس الحوكمة بأكثر من متغير. وقد بينت النتائج عدم وجود علاقة بين التدفقات النقدية الحرة وتباين سلوك المصروفات التشغيلية. ووجود علاقة معنوية وطردية بين التدفقات النقدية الحرة والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. ووجود علاقة معنوية وطردية بين فترة تولى المدير وكل من التكلفة متباينة السلوك للمصروفات التشغيلية والبضاعة المباعة. ووجود علاقة معنوية وطردية بين الأفق الزمني لبقاء المدير وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. ووجود علاقة معنوية عكسية بين استقلالية مجلس الإدارة وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة المتباينة لسلوك البضاعة المباعة. وعدم وجود علاقة معنوية بين ازدواجية المدير التنفيذي الأول وتباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة المتباينة السلوك للبضاعة المباعة. وعدم وجود علاقة معنوية بين الملكية المؤسسية وكل من تباين المصروفات التشغيلية وتباين تكلفة البضاعة. ووجود علاقة معنوية وعكسية بين الملكية الإدارية وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية وتكلفة البضاعة المباعة. وعدم وجود علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. ووجود علاقة معنوية وعكسية بين تركيز الملكية وكل من تباين سلوك المصروفات التشغيلية والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة. وتوصلت دراسة (عبيد الله، 2018) إلى انخفاض التكلفة متباينة السلوك بالشركات التي تحتوي على حجم مجلس إدارة صغير، ومدى استقلالية مجلس الإدارة مرتفعة وتنخفض أيضا في حالة الفصل بين المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة وعند زيادة عدد اجتماعات المجلس. أما من ناحية أخرى فقد أشارت إلى زيادة التكلفة متباينة السلوك وعلاقتها العكسية في الشركات التي يكون فيها نسبة الملكية المؤسسية كبيرة وترتفع فيها نسبة استقلالية لجان المراجعة، وحجم لجنة المراجعة كبير. وقد أشارت دراسة (الزكي، 2019) إلى نقطة في غاية الأهمية حيث أوضحت أن فعالية آليات الحوكمة متوقفة على مساهمتها في تقييد السلوك الانتهازي للمديرين واستغلال الفرص لتحقيق مصالح ذاتية وهو ما ينتج عنه في حالة الفاعلية اتخاذ قرارات تعمل في صالح الشركة وينعكس ذلك على قيمة الشركة. وقد جاءت دراسة (عرفات، 2020) واستكملت المسيرة حيث بحثت في عدة متغيرات من متغيرات حوكمة الشركات وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك. وأشارت لوجود علاقة بينهما.

ولعل أحد أبرز الدراسات الحديثة التي أجريت في البيئة المصرية دراسة (الاسداوي وبلال، 2020) حول العلاقة بين القدرة الإدارية وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك. فقد استهدفت تلك الدراسة ناحية من النواحي السلوكية أو احدى المحددات السلوكية للمديرين. وقد توصلت إلى وجود علاقة موجبة ومعنوية بين القدرة الإدارية والتكلفة متباينة السلوك لمصروفات البيع والتوزيع والمصروفات العمومية والإدارية. ووجود

علاقة موجبة معنوية بين القدرة الإدارية والتكلفة متباينة السلوك لمصروفات التشغيل وعدم وجود علاقة بين القدرة الإدارية والتكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة.

واتجه تيار آخر من الأبحاث لدراسة العلاقة بين **جودة المراجعة** على التكلفة متباينة السلوك في البيئة المصرية قادتته دراسة (فودة والإسداوي، 2020) حيث أشارت النتائج بعد قياس جودة المراجعة بعدة متغيرات وهي (حجم مكتب المراجعة- أثر التخصص القطاعي للمراجع- أثر المراجعة المشتركة) إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي للمراجعة المشتركة على التكلفة متباينة السلوك لمصروفات التشغيل عند مستوى 10% وعدم وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي للمراجع على التكلفة متباينة السلوك. ووجود تأثير سلبي ومعنوي بين حجم مكتب المراجعة والتكلفة متباينة السلوك لمصروفات التشغيل عند مستوى 5%.

وقد عزمت مجموعة آخري من الدراسات على توضيح العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك وتأثيرها على **قيمة الشركة** فقد توصلت الباحثة للدراسات التالية (محمود، 2021؛ الفداوى، 2020؛ الزكي، 2019) ولعل أول من ناقش تلك القضية دراسة (الزكي، 2019) حيث حاولت دراسة مخاطر التكلفة متباينة السلوك الناشئة عن اتجاه المديرين للقرارات المتعمدة وتأثير تلك المخاطر على قيمة الشركة. وقد توصلت نتائج تلك الدراسة إلى نتائج هامة أبرزها أن مخاطر التكلفة متباينة السلوك تنعكس على قيمة الشركة عن طريق تأثيرها على انخفاض توزيعات الأرباح وتقلبات الأرباح والتدفقات النقدية وارتفاع تكلفة التمويل بالدين وتقلب أسعار الأسهم. وأخيراً قد توصلت الباحثة لدراسة (محمود، 2021) والتي صارت على نفس الدرب من حيث دراسة أثر التكلفة متباينة السلوك على قيمة الشركة. وقد توصلت أبرز نتائج تلك الدراسة لوجود علاقة إيجابية ومعنوية بين التكلفة متباينة السلوك وقيمة الشركة ووجود علاقة سلبية ومعنوية بين التكلفة متباينة السلوك وقيمة الشركة. وقد نوهت تلك الدراسة إلى أن التكلفة متباينة السلوك تنتج من الدوافع الاقتصادية والاجتماعية أو كنتيجة لإدارة الأرباح.

ثم جاءت دراسة (الفداوى، 2020) التي حاولت إيضاح العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك **لأنشطة سلسلة القيمة** بمراحلها (ما قبل الإنتاج- الإنتاج- ما بعد الإنتاج) وتأثيرها على قيمة الشركة. وقد أظهرت النتائج وجود التكلفة متباينة السلوك في أنشطة القيمة وذلك بدرجات متفاوتة وترتب على ذلك وجود علاقة عكسية بين هذا السلوك وقيمة الشركة.

وقد تبنت مجموعة آخري من الأبحاث دراسة العلاقة بين **إدارة الأرباح** والتكلفة متباينة السلوك حيث كانت بداية الاتجاه البحثي في مصر دراسة (Mohamed, 2014) فقد استهدفت معرفة أثر التكلفة متباينة السلوك على إدارة الأرباح. وقد توصلت أهم نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية بين التكلفة متباينة السلوك وإدارة الأرباح. وتبعت تلك الدراسة بعد ذلك دراسة (Hassoun, 2020) حيث استهدف

دراسة العلاقة بين الحوافز الإدارية الناتجة من إدارة الأرباح والتكلفة متباينة السلوك. وقد توصلت أبرز النتائج أنه عندما يكون لدى المديرين حافز لإدارة الأرباح فإن التكاليف تظهر سلوكاً مضاداً للاتصاق. واستكملت المسيرة دراسة (الزمر، 2020) فقد استهدفت الدراسة جعل متغير إدارة الأرباح مرة مستقلاً لمعرفة تأثيره على مستويات تباين التكلفة ومرة أخرى كمتغير وسيط بين العلاقة لمستويات التكلفة متباينة السلوك علي جودة الأرباح المحاسبية. وقد توصلت أهم نتائج هذه الدراسة لانعكاس ممارسات إدارة الأرباح وتأثيرها على زيادة مستوى التكلفة متباينة السلوك الخاصة بتكاليف التشغيل. وقد أشارت أيضاً النتائج أن هناك أثر تعاطلي بين التكلفة متباينة السلوك لأعلى لتكاليف التشغيل وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية يرتبط بعلاقة عكسية معنوية مع جودة الأرباح المحاسبية. وأخيراً فقد فحصت دراسة (Abdel Megeid & EL-Deeb, 2021) العلاقة بين إدارة الأرباح والتكلفة متباينة السلوك من ضمن العلاقات التي فحصتها. فقد توصلت النتائج بشكل عام إلي أن الحوكمة الفعالة للشركات يمكن أن تخفض من التكلفة متباينة السلوك الصاعدة، وكذلك لها تأثير على إدارة الأرباح.

وعلى الصعيد الآخر فقد حرصت دراسة (الزمر، 2020) على اختبار العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك وجودة الأرباح وكان لتلك الدراسة السبق في اختيار تلك العلاقة بالبيئة المصرية. وقد خلصت نتائج تلك الدراسة لوجود علاقة عكسية معنوية للتكلفة متباينة السلوك على جودة الأرباح المحاسبية. وقد استكملت دراسة (Al-Sayed, 2021) اختبار نفس العلاقة السابقة. وتوصلت إلى نفس النتائج حيث أوضحت أن التكلفة متباينة السلوك تؤثر بالسلب على جودة الأرباح، وأن الشركات التي تتسم بالسلوك المضاد للزوجة تظهر جودة أعلى للأرباح من الشركات التي تظهر سلوكاً لزجاً لذلك يجب على المديرين والمستثمرين ومحاسبي التكاليف أن يأخذوا في اعتبارهم سلوك التكلفة اللزج عند قيامهم باتخاذ القرارات.

وقد اتجه باحثين آخرين نحو دراسة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية ل (Porter) والتكلفة متباينة السلوك. فقد استهدفت دراسة (عبد الرحمن، 2020) دراسة العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية تحديداً (التميز - زيادة التكلفة) والتكلفة متباينة السلوك. وقد توصلت أهم نتائج تلك الدراسة إلى أن الشركات التي تتبع استراتيجية التميز تتسم بالتكلفة متباينة السلوك، أما الشركات التي تتبع استراتيجية زيادة التكلفة لا تتسم بالتكلفة متباينة السلوك. وعلى العكس من العلاقة السابقة التي اتضح منها وجود تأثير للاستراتيجيات كمتغير مستقل على التكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع. فقد خلصت دراسة (سالم وآخرون، 2021) أن هناك علاقة بين التكلفة متباينة السلوك كمتغير مستقل على اختيار الاستراتيجية التنافسية. كما أشارت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لتوفير معلومات عن التكلفة متباينة السلوك على تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة. وأشارت أيضاً لوجود تأثير إيجابي معنوي لتوفير معلومات عن التكلفة متباينة السلوك المتمثلة في الفوائد والمصروفات على تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة. وأخيراً وجود تأثير معنوي لتوفير

المعلومات عن التكلفة متباينة السلوك المتمثلة في الأعباء والخسائر المالية المتنوعة على تطبيق استراتيجية زيادة التكلفة.

ومن ناحية أخرى فقد توالى دراستين لفحص العلاقة بين **الثقة الزائدة/ المفرطة** والتكلفة متباينة السلوك. فقد استهدفت دراسة (محمد وبغدادي، 2019) فحص العلاقة بين **الثقة الزائدة/ المفرطة** كمتغير مستقل وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع. حيث توصلت لوجود علاقة معنوية موجبة بين الثقة الإدارية **المفرطة/ الزائدة** والتكلفة متباينة السلوك. وعقب تلك الدراسة جاءت دراسة (سمعان وأحمد، 2020) ولكنهم استهدفوا فحص العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك كمتغير مستقل و**الثقة الزائدة/ المفرطة** كمتغير تابع عكس العلاقة السابقة فقد توصلوا لوجود تأثير لل**ثقة الزائدة/ المفرطة** على التكلفة المتباينة لسلوك البضاعة المباع والمصروفات التشغيلية أثناء فترتي الاستقرار وعدم دلالتها في فترتي الأزمة الذين استهدفهما الدراسة.

وعلى نفس المنوال فقد اتجهت الأبحاث في مجال التمويل السلوكي نحو دراسة العلاقة بين أحد أبرز متغيرات التمويل السلوكي وهو **توقعات الإدارة** والتكلفة متباينة السلوك. فقد استهدفت دراسة (عبد الرحمن، 2020) دراسة العلاقة بين متغير الاستراتيجيات التنافسية كمتغير مستقل وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع يتوسطهم متغير وسيط وهو توقعات الإدارة. حيث أشار إلى تأثير العلاقة بالتوقعات المتقابلة والمتشائمة المتعلقة بالمبيعات المستقبلية والتي لا بد أن تأخذ في الاعتبار. وأيد ذلك الرأي دراسة (محمد، 2020) حيث استهدف دراسة توقعات الإدارة كمتغير مستقل ودراسة التكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع. وقد توصلت أبرز النتائج أن التوقعات الإدارية المستقبلية المتقابلة يكون لها تأثير قوى أثناء وجود درجة عالية من الموارد غير المستغلة ودرجة عالية من تكاليف التعديل على درجة التكلفة متباينة السلوك لبند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، أما عند انخفاض الموارد غير المستغلة، وتكاليف التعديل يكون تأثيرها ضعيف إلى متوسط خاصة في ظل النظرة المتشائمة للمبيعات (توقعات الإدارة) على التكلفة متباينة السلوك لبند التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.

وانتهجت مجموعة أخرى من الدراسات درب آخر من دروب البحث عن العلاقة بين المتغيرات المحاسبية والتكلفة متباينة السلوك المستحدثة فقد كرست دراسات (عوض، 2020؛ الاليلي، 2020). وأثر على **التنبؤ بالأرباح** كمتغير تابع. فقد استهدفت دراسة (عوض، 2020) معرفة العوامل المحددة لتباين سلوك التكلفة وأثره على التنبؤ بالأرباح حيث أشارت أهم النتائج لوجود تأثير سلبي لمتغيرات تباين التكلفة على قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأرباح. وقد ناقشت دراسة (الاليلي، 2020) ووجهت الضوء نحو استخدام نموذج التكلفة التقليدي حتى الآن عند إجراء التنبؤ بالأرباح مما سيؤدي إلى زيادة أو تقليل

استجابة التكاليف للتغيرات في مستوى النشاط وهو ما يؤدي إلى زيادة فجوة توقعات الأرباح. واستكملت دراسة (Eid, 2109) المسيرة نحو دراسة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك والقدرة على التنبؤ بالأرباح لتكلفة البضاعة المباعة والتكاليف العامة والإدارية. وتوصلت النتائج لوجود علاقة سلبية بين التكلفة متباينة السلوك والتنبؤ بالأرباح في البيئة المصرية. وأخيراً فقد صارت دراسة (Hegazy, 2020) على نفس الدرب وحاولت توجيه الضوء ولكن هذه المرة وجهت الضوء نحو العوامل الرئيسية المسببة في وجود خطأ بتوقعات أرباح المحللين وبيان تأثير التكلفة متباينة السلوك على توقعات أرباح المحللين. وقد أشارت أهم النتائج هذه الدراسة أن التكلفة متباينة السلوك لها تأثير كبير على توقعات أرباح المحللين من حيث إجمالي التكاليف وتكلفة البضاعة المباعة ولها تأثير أقل على التكاليف البيعية والعمومية والإدارية. وأوصت تلك الدراسة بضرورة تبنى المحللون الماليون نماذج تأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك.

وحاولت دراسة (عبد المتعال، 2011) تقييم ملائمة المعلومات المحاسبية متماثلة في العائد المحاسبي والقيمة الدفترية والتدفقات النقدية للسهم وبين القيمة السوقية للسهم في تاريخ نشر القوائم المالية وأثر التكلفة متباينة السلوك على قوة العلاقة. وقد توصلت أهم نتائج الدراسة لأهمية قدرة المعلومات المحاسبية على عملية تقييم القيمة السوقية للأسهم وأكدت على عدم وجود تأثير سلبي للتكلفة متباينة السلوك على قدرة المعلومات المحاسبية على تفسير القيمة السوقية للأسهم.

ومن جانب آخر جاءت دراسة (مندور، 2017) لمعرفة تأثير **الخطر المالي** كمتغير مستقل على التكلفة متباينة السلوك. وقد توصلت أبرز نتائج الدراسة أنه لا يوجد تأثير معنوي للخطر المالي على التكلفة متباينة السلوك للبضاعة المباعة في حالة حدوث انخفاض في مبيعات الفترة السابقة.

وقد اتجهت مجموعة أخرى من الدراسات (محفوظ، 2020؛ Abdelhamid, 2014؛ رزق، 2010) نحو دراسة أبرز محددات التكلفة متباينة السلوك. فقد انطلقت دراسة (رزق، 2010) في بداية الأمر لدراسة الارتباط بمستوى التكلفة متباينة السلوك بمدى **كثافة الأصول** وقد توصلت أبرز النتائج أن التكلفة متباينة السلوك تعتبر إحدى السمات المتعلقة ببعض الصناعات التي يرتفع فيها كثافة الأصول. ثم تلت الدراسة دراسات أخرى تمت في البيئة المصرية يذكر منها وفي حدود ما توصلت إليه الباحثة دراسة (Abdelhamid, 2014) حيث حاول اختبار العلاقة بين زيادة درجة التكلفة متباينة السلوك وكثافة الأصول. وأشارت النتائج أنه كلما زادت كثافة الأصول في الشركات كانت التكلفة متباينة السلوك أكبر. ثم عقب تلك الدراسة دراسة (محفوظ، 2020) حيث افترض أن كثافة الأصول ستؤثر على التكلفة متباينة السلوك. وتوصلت النتائج لنتيجة مخالفة فقد أشار أنه لا يوجد أثر لكثافة الأصول على مستوى التكلفة متباينة السلوك.

وعلى نفس المنوال فقد ناقشت دراسات أخرى محدد آخر من المحددات الأكثر شيوعاً للتكلفة متباينة السلوك وهو **نوع القطاع** (محفوظ، 2020. حراز، 2019) حيث استهدفت دراسة (محفوظ، 2020) معرفة أثر كثافة الأصول على التكلفة متباينة السلوك باختلاف نوع القطاع (صناعي، خدمي) الذي تنتمي إليه الشركات المدرجة بالبورصة المصرية. وقد بينت النتائج أنه عند ادخال نوع القطاع كمتغير وسيط تفاعلي بين كثافة الأصول والتكلفة متباينة السلوك فقد أثر نوع القطاع على قوة العلاقة ولكن ليس بدرجة كبيرة تنعكس على العلاقة وتصبح ذات دلالة إحصائية. وأخيراً فقد أشارت النتائج أن التكلفة متباينة السلوك ترتفع بشكل ملحوظ في شركات القطاع الصناعي تحديداً أكثر من القطاع الخدمي. وحاولت دراسة (حراز، 2019) معرفة هل تختلف درجة التكلفة متباينة السلوك باختلاف نوع الصناعة في الشركات المدرجة بالبورصة المصرية من خلال إدراج فرضية خاصة بنوع الصناعة وتبين وجود اختلاف.

وفي اتجاه آخر فقد حاولت دراسة (عرفات، 2020؛ Mohamed, 2014) دراسة العلاقة بين متغير **هيكل الملكية** (كمتغير مستقل) وأثره على التكلفة متباينة السلوك في بيئة الأعمال المصرية. حيث استهدفت دراسة (Mohamed, 2014) ذلك. وقد أشارت أهم النتائج التي توصلت إليها أنه كلما كانت نسبة التكاليف الثابتة (مقاسة بمصروف الإهلاك السنوي) في هيكل التكلفة أعلى كلما كانت درجة التكلفة متباينة السلوك أعلى. وواصلت دراسة (عرفات، 2020) حيث توصلت أن تكوين هيكل يدفع هذا السلوك نحو عدم وجود تكلفة متباينة السلوك في حالة وجود هيكل ملكية مؤسسية وإدارية نظراً لاختفاء مشاكل الوكالة.

ومن جهة أخرى فقد استهدفت دراسة (محفوظ، 2020) معرفة العلاقة بين **السيولة المالية** وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك. وقد توصلت إلى وجود أثر سلبي لمستوى السيولة المالية على التكلفة متباينة السلوك حيث أنه كلما زاد مستوى السيولة المالية انخفض مستوى تباين التكلفة.

وناقشت دراسات أخرى **تأثير الحالة الاقتصادية (فترة النمو)** على التكلفة متباينة السلوك فقد استهدفت دراسة (Husseiny, 2019) ذلك. وتوصلت أهم النتائج أن هناك سلوكاً مضاداً لالتصاق في الفرضية الخاصة بالنمو الاقتصادي. ثم جاءت دراسة (عبد الرحمن، 2020) واختبرت العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية كمتغير مستقل والحالة الاقتصادية كمتغير وسيط والتكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع. وقد توصلت أن العلاقة تتأثر بالفعل بالحالة الاقتصادية للدولة وعدم الاستقرار.

وناقشت دراسة (Abdel hamid, 2014) العلاقة بين **مستوى عدم اليقين بالإيرادات** والتكلفة متباينة السلوك. وتوصلت أنه كلما زادت درجة عدم التأكد المرتبطة بحجم الطلب كلما كانت درجة تباين التكلفة أعلى. وواصلت دراسة (Abdul hamied & Abulezz, 2020) البحث وتوصلت أن هناك تأثير لعدم

التأكد المرتبط بالطلب وأن ارتفاع مستوى عدم اليقين بشأن إيرادات الشركة يزيد من درجة التباين بمعنى أوضح أنه كلما كان هناك تكلفة متباينة السلوك ظهر عدم التأكد بشكل مرتفع أما في حالة انخفاض عدم تأكد الطلب لا يوجد تباين معنوي.

وسلكت دراسات أخرى (Abdul hamied & Abules, 2020. Abdal hamied, 2014) اتجاه بحثي آخر نحو فحص العلاقة بين **التكاليف الثابتة في هيكل التكلفة** كمتغير مستقل وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك. فقد استهدفت دراسة (Abdulhamied & Abules, 2020) هذا الاتجاه وأكدت في نتائجها على أن ارتفاع التكاليف الثابتة في هيكل التكلفة يؤدي إلى زيادة درجة التكلفة متباينة السلوك. وأشارت دراسة (Abdalhamied, 2014) لذلك وأشارت أنه كلما كانت نسبة التكاليف الثابتة (مقاسة بمصروف الاهلاك السنوي) في هيكل التكلفة أعلى كلما كانت درجة التكلفة متباينة السلوك أعلى.

واستهدفت دراسة (Husseiny, 2019) معرفة العلاقة بين **دورة تحويل الأصول** والتكلفة متباينة السلوك. وقد أظهرت النتائج أنه لا يوجد تكلفة متباينة السلوك في البيئة المصرية.

وقد سعت دراسة (حراز، 2019) إلى معرفة العلاقة أو هل يؤثر **نوع التكلفة** على التباين عليها وقد توصلت النتائج إلى أنه لا يوجد فرق فكل أنواع التكلفة التي تم اختبارها في الدراسة أظهرت التباين سواء (تكلفة بيعيه وعمومية وإدارية، أو تكلفة البضاعة المباعة، أو تكلفة التشغيل).

وقد استهدفت دراسة (البراشي، 2019) معرفة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك كمتغير مستقل وتأثيره على **التحفظ المحاسبي** كمتغير تابع. وقد توصلت أبرز نتائج هذه الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين تباين سلوك التكلفة والتحفظ المحاسبي غير الشرطي.

واستهدفت دراسة (محمد وبغدادى، 2019) معرفة العلاقة بين كل من **التجنب الضريبي** كمتغير مستقل وتأثيره على التكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع. وقد توصلت أبرز نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بينهم.

وقد استهدفت دراسة (جباب الله، 2019) دراسة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك (متغير مستقل) وتأثيره على **تمهيد الدخل** (متغير تابع). وقد توصلت أبرز النتائج لوجود علاقة معنوية سالبة بين التكلفة متباينة السلوك وتمهيد الدخل.

ومن جهة أخرى فقد بحثت دراسة (الزكي، 2019) توقعات المديرين في ضوء **الطلب المستقبلي** والقرارات التي يتخذونها. وقد أشارت أهم نتائجها إلى أن هناك مخاطر للسلوك المتباين للتكلفة تتوقف على القرارات التي يحددها المديرين كنتيجة للطلب وهو ما يؤثر على قيمة الشركة.

ومن جانب آخر فقد ناقشت دراسة (خليل وآخرون، 2018) ضرورة الأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك عند إجراء عملية إعداد الموازنات الجارية ليزيد من دقة عملية تقدير التكاليف.

وتوصل (منطاش، 2015) قضية هامة تتمثل في دراسة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك كمتغير مستقل وتأثيرها على **دقة معايير وتحليل الانحرافات** وقد بينت النتائج أن هناك زيادة في دقة وعدالة تقدير التكاليف والانحرافات في حالة الأخذ في الحسبان التكلفة متباينة السلوك.

وقد حاولت دراسة (Abdel Hamied, 2014) بحث العلاقة بين **الناتج المحلي** كمتغير مستقل وتأثيرها على التكلفة متباينة السلوك كمتغير تابع. فقد أشارت النتائج أنه كلما زاد الناتج المحلي ارتفعت نسبة التكلفة متباينة السلوك.

وناقشت دراسة (رزق، 2010) العلاقة بين **الإنتاج في الوقت المحدد** والتكلفة متباينة السلوك إلا أن نتائج تلك الدراسة لم تكن مفصلة لغرضها فقد استهدف الباحث دراسة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك وكثافة الأصول وكثافة العمالة واعتماد الشركات على التمويل بالدين. وأخيراً استهدف مناقشة العلاقة بين التدفق التقهيري للتكلفة على اعتبار أنه تقنية الإنتاج في الوقت المحدد على تباين سلوك التكلفة.

وقد استهدف اتجاه آخر بحثي حول العلاقة بين **حوكمة المراجعة الداخلية** التي تضم في طياتها (الكفاءة المهنية، الاستقلالية التنظيمية، الموضوعية الفردية، بذل العناية المهنية الواجبة، مستوى مراقبة جودة المراجعة الداخلية). وبينت النتائج وجود تأثير معنوي على التكلفة متباينة السلوك.

وقد حاولت دراسة (Abdelalim, 2021) اختبار التكامل بين التكلفة متباينة السلوك في نموذج نضج القدرات المتكامل بهدف **التحسين المستمر** وتخفيض التكلفة متباينة السلوك. وأشارت النتائج لوجود علاقة وإمكانية تخفيض التكلفة متباينة السلوك بالفعل وتحقيق التحسين المستمر.

وعند النظر بدقة للفترات الزمنية التي استهدفتها الدراسات السابقة لاحظت الباحثة أن أغلب الدراسات تستبعد السنوات التي حدث بها خلل مؤثر على القوائم المالية لضمان تجانس النتائج ومصداقيتها إلا أن الباحثة قد وجدت بعض الدراسات التي أخذت منحى آخر بخلاف السابق لعرض تلك الاحداث تحت مظلة المخاطر النظامية لمعرفة مردودها على سلوك تباين التكلفة والمقارنة بين فترات الاستقرار وسنوات عدم الاستقرار فقد استهدفت دراسة (عبد الرحمن، 2020) معرفة الأثر على التكلفة متباينة السلوك وتأثيرها بالحالة الاقتصادية للدولة وقد أرجع الباحث زيادة تكلفة التشغيل بالشركات عام 2017 إلى تحرير سعر الصرف وتعتبر هذه الدراسة هي الدراسة الوحيدة التي نوهت للعلاقة السابقة. ومن جهة أخرى فقد تناولت دراسة (سمعان وأحمد، 2020) أثر ثورة 25 يناير على التكلفة متباينة السلوك وهي من أوائل الدراسات التي تناولت هذه العلاقة. وعلى غرار المخاطر النظامية السابقة فقد استهدفت مجموعة من الدراسات دراسة

وفحص التكلفة متباينة السلوك أثناء الأزمة المالية العالمية يذكر منها سمعان وأحمد، 2020، (Zonatto، 2020) (Zonatto، 2020، 2018، Ibrahlm، 2015. Banker et al، 2013. Zalillen، 2012. Trinh، 2012) .et al، 2018. إلا انه لم تلاحظ الباحثة إجراء دراسات حول الفترة الخاصة بجائحة COVID-19.



6-2 التحليلات الإحصائية الوصفية للدراسات السابقة

وقد تبين من العرض السابق للدراسات السابقة وجود 14 رسالة علمية من أصل 48 رسالة تمت في البيئة المصرية وهو ما يمثل 29.2% من إجمالي الدراسات. كانت الصدارة للجامعات التالية بالترتيب (جامعة القاهرة 5 رسائل، جامعة المنصورة 2 رسالة، جامعة دمنهور 2 رسالة، جامعة الزقازيق 2 رسالة، جامعة بنى سويف 1، جامعة كفر الشيخ 1، جامعة المنوفية 1). وقد بلغ عدد رسائل الماجستير 7 رسائل علمية علي مستوي الجامعات المصرية بواقع 14.6% من إجمالي الدراسات. كانت الصدارة للجامعات التالية بالترتيب (جامعة القاهرة 2 رسالة، جامعة بنى سويف 1، جامعة كفر الشيخ 1، جامعة المنصورة 1، جامعة دمنهور 1، جامعة الزقازيق 1). وعدد رسائل الدكتوراه 7 رسائل علمية علي مستوي الجامعات المصرية بواقع 14.6% من إجمالي الدراسات. كانت الصدارة للجامعات التالية بالترتيب (جامعة القاهرة 3 رسائل، جامعة المنوفية 1، جامعة دمنهور 1، جامعة المنصورة 1، جامعة الزقازيق 1).

وقد بلغ عدد الأبحاث العلمية التي تمت بالتطبيق على البيئة المصرية والتي ناقشت سواء كانت إبحاث مستخرجة من رسائل الماجستير والدكتوراه أو أبحاث ترقية منشورة بمجلات علمية 34 بحث وهو ما يمثل نسبة 70.8% من إجمالي الدراسات. مقسمة إلى 33 بحث تم نشرهم بمجلات الجامعات المصرية وهو ما يمثل نسبة 68.75% من إجمالي الدراسات وبحث واحد فقط منشور بمجلة أجنبية وهو ما يمثل نسبة 2.08% من إجمالي الدراسات. وقد استحوذت المجلات المصرية على 6 أبحاث تم نشرهم باللغة الإنجليزية أي بواقع نسبة 12.5% من إجمالي عدد الدراسات، وبواقع نسبة 17.64% من إجمالي الدراسات المنشورة بالمجلات المصرية.

جدول 2: يوضح عدد الأبحاث المنشورة بالدوريات التابعة للجامعات المصرية

(باللغة العربية والانجليزية)

الجامعة	إجمالي عدد الأبحاث بالمجلة	الأبحاث العربية	الأبحاث باللغة الإنجليزية
جامعة الإسكندرية	2	1	1
جامعة كفر الشيخ	3	3	-
جامعة عين شمس	9	9	-
جامعة بنها	4	2	2
جامعة بورسعيد	2	1	1
جامعة قناة السويس	4	4	-
جامعة دمياط	1	1	-
جامعة الزقازيق	2	-	2
جامعة بنى سويف	1	1	-
اتحاد الجامعات العربية	1	1	-
جامعة القاهرة	1	1	-
جامعة طنطا	1	1	-
جامعة المنصورة	2	2	-

فقد تبين تقدم بعض المجالات (الدوريات) للجامعات المصرية نحو دراسة ظاهرة التكلفة متباينة السلوك من خلال الأبحاث العلمية هم على الترتيب كما يلي (جامعة عين شمس 9 أبحاث، جامعة بنها 4 أبحاث، جامعة قناة السويس 4 أبحاث، جامعة كفر الشيخ 3 أبحاث، جامعة الإسكندرية 2 بحث، جامعة بورسعيد 2 بحث، جامعة الزقازيق 2 بحث، جامعة المنصورة 2 بحث، جامعة دمياط 1 بحث، جامعة بني سويف 1 بحث، جامعة القاهرة 1 بحث، جامعة طنطا 1 بحث، اتحاد الجامعات العربية 1 بحث). أما بالنسبة للصدارة في الجامعات بالأبحاث العربية عن التكلفة متباينة السلوك فقد تبين الترتيب التالي (جامعة عين شمس 9 أبحاث، جامعة قناة السويس 4 أبحاث، جامعة كفر الشيخ 3 أبحاث، جامعة بنها 2 بحث، جامعة المنصور 2 بحث، جامعة الإسكندرية 1 بحث، جامعة بورسعيد 1 بحث، جامعة دمياط 1 بحث، جامعة بني سويف 1 بحث، جامعة القاهرة 1 بحث، جامعة طنطا 1 بحث، اتحاد الجامعات العربية 1 بحث). أما بالنسبة للصدارو في الجامعات المنشورة باللغة الإنجليزية عن التكلفة متباينة السلوك فقد تبين الترتيب التالي (جامعة بنها 2 بحث، جامعة الزقازيق 2 بحث، جامعة الإسكندرية 1 بحث، جامعة بورسعيد 1 بحث)

وقد تم فحص العديد من بنود التكلفة في الدراسات السابقة التي تمت علي البيئة المصرية فقد قامت بعض الدراسات بفحص أكثر من بند تكلفة لذلك قد نجد عدد مرات فحص البنود اكبر من عدد الدراسات السابقة والجدول التالي يوضح بنود التكلفة التي تم فحصها في البيئة المصرية وعدد مرات فحصها.

جدول 3: يوضح البنود التي تم فحصها بالدراسات التي تم تطبيقها

على البيئة المصرية

عدد مرات الفحص	البند
21	التكاليف البيعية والعمومية والإدارية
19	تكلفة البضاعة المباعة
19	تكلفة التشغيل
5	التكاليف الإجمالية
2	التكاليف المتغيرة
2	تكلفة مصروفات البيع والتوزيع
2	تكلفة المبيعات
2	تكاليف صناعية غير مباشرة
1	تكلفة الخامات والوقود
1	تكلفة قطع الغيار
1	تكلفة الأجور
1	تكلفة الفوائد
1	تكلفة الأعباء والخسائر الرأسمالية
1	التكاليف الثابتة القابلة للتقسيم
1	التكاليف الثابتة غير القابلة للتقسيم

تبيين من الجدول السابق الأقبال على فحص بعض البنود بشكل واضح وندرة البعض الآخر. وتبرر الباحثة ذلك لصعوبة الوصول للبيانات التكاليفية للشركات محل الدراسة لذلك غالباً ما يحاول الباحثين فحص البنود الظاهرة بالقوائم المالية فقط.

وقد تعددت أيضاً المنجيات المتبعة في الدراسات السابقة فبعض الدراسات اعتمدت على الدراسة التطبيقية، والبعض الآخر اعتمد على الدراسة لميدانية، ومجموعة أخرى اتجهت نحو دراسة الحالة، وأخيراً فقد سعي البعض نحو إجراء دراسة نظرية لتأصيل ظاهرة التكلفة متباينة السلوك والجدول التالي يوضح عدد مرات الاعتماد على كل منهجية مما سبق ذكره في الدراسات التي تمت بالتطبيق على البيئة المصرية.

جدول 4: يوضح نوع المنهجية التي تم اتباعها بالدراسات التي تمت في البيئة المصرية

المنهجية	عدد مرات الاعتماد
دراسة تطبيقية	37
دراسة ميدانية	7
دراسة حالة	3
دراسة نظرية	2

وبناءً على ما سبق، يتضح اعتماد أغلب الباحثين على الدراسة التطبيقية للوصول لنتائج يمكن تعميمها وتكون أكثر موثوقية من واقع بيانات فعلية، يعقب ذلك الاعتماد على الدراسة الميدانية لجمع آراء الخبراء في الشركات المصرية دون تدعيم ذلك بالواقع العملي والأرقام الفعلية، ثم جاءت في المرتبة الثالثة دراسة الحالة، وأخيراً فقد ظهر نوع آخر من الأبحاث النظرية لتأصيل تلك الظاهرة المستحدثة بالأدب المحاسبي.

7- الإطار النظري

7-1 مفهوم التكلفة متباينة السلوك

يعتبر تحليل سلوك التكلفة من أحد أبرز الموضوعات التي طرحت على الساحة المحاسبية في الفترة الأخيرة تحديداً بالمحاسبة الإدارية والتكاليف (Yang, 2019). فتبعاً للمدخل التقليدي المتعارف عليه في محاسبة التكاليف فإنه يمكن تقسيم التكاليف إلى: تكاليف ثابتة Fixed Cost تكون في حدود الطاقة القصوى المتاحة للإنتاج، وهي بعيدة عن التغير في مستوى النشاط، وتكاليف متغيرة Variable وذلك طبقاً للاستجابة، والتغير في حجم نشاط الشركة في المدى القصير، كما أنها تتغير بشكل متناسب مع التغيرات في مستوى النشاط، وغالباً ما تكون متماثلة أو طردية (تناسبية) مع الزيادة أو النقص في مستوى النشاط حيث تحتاج التغيرات المتماثلة في التكاليف أن تتغير بنفس النسبة بغض النظر عن اتجاه التغير في النشاط. ويعنى ذلك أن التكاليف على سبيل المثال تزيد بنسبة 0.9% لكل 1% زيادة في المبيعات

وتتخفص أيضاً بنسبة 0.9% لكل 1% انخفاض في المبيعات أما التغيرات الطردية التناسبية في التكاليف تعنى أن 1% زيادة في النشاط ينتج عنها 1% زيادة في التكاليف وأن 1% انخفاض في النشاط ينتج عنها 1% انخفاض في التكاليف أي أنه إذا زاد النشاط أو انخفض بنفس القيمة ينتج عن ذلك استجابة التكاليف بشكل تناسبياً وتزيد أو تنخفض بنفس القيمة والتالي شرح لأنواع التكلفة من وجهة النظر التقليدية، يعقبه شرح لوجهة النظر الحديثة.

7-1-1 تصنيف التكاليف من وجهة النظر التقليدية

نوهت الدراسات التي أشارت إلى وجهة النظر التقليدية نحو وجود تصنيف للتكاليف بالمحاسبة وهو التكلفة المتغيرة، التكلفة الثابتة، التكلفة المختلطة. والتالي شرح مفصل لكل نوع منهم:

1- التكلفة المتغيرة

يعد حجم النشاط من أكثر المتغيرات استخداماً في عملية تصنيف التكاليف إلى متغيرة وثابتة. فالتكاليف المتغيرة هي التكاليف التي تزيد أو تنقص مع التغير في حجم النشاط. والعلاقة بين إجمالي التكاليف المتغيرة وحجم النشاط ليست سهلة القياس. وجدير بالذكر أن هذه العلاقة يتم تمثيلها في علاقة خطية بنظرية المحاسبة الإدارية. وهو ما يعني أن هناك زيادة بانتظام في التكاليف تأثراً بالزيادة في حجم النشاط، وذلك حسب النموذج التقليدي. وهذا على العكس من النظرية الاقتصادية التي تقر بأن العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط هي علاقة منحنية وليست خطية. (مغيض، 2015).

2- التكاليف الثابتة

إن المحاسبة عن التكلفة الثابتة تمثل مشكلة كبرى في حد ذاتها وتزيد حدة تلك المشكلة في حالة الإنتاج في التشغيل غير الكامل، كما أن تلك التكاليف تتكبدها الشركة عندما يكون حجم النشاط صفرًا. فهي عبارة عن تكلفة لا تتغير بالزيادة أو النقصان عند ارتفاع أو انخفاض حجم النشاط وفي المدى القصير علي سبيل المثال: الإيجار أو الرواتب تبقى ثابتة بغض النظر عن حجم النشاط. وبالتالي فإن التكلفة الثابتة عادة ما تصنف على أنها عبئاً زمنياً تنتهي بإنهاء الفترة الزمنية التي يتم تحملها. وفي هذا السياق فإنه كلما ارتفع حجم النشاط كلما انخفض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة كما أنها تساهم في تحديد نقطة إغلاق المشروع وهي النقطة التي تتساوى معها الإيرادات مع التكاليف الثابتة فإذا انخفضت التكاليف الثابتة عن الإيرادات وجب غلق المشروع ولكن إذا كان المشروع يحقق إيرادات تعادل التكاليف المتغيرة فإن المشروع يستمر وتعرف هذه النقطة بنقطة التعادل (مغيض، 2015).

3- التكاليف المختلطة

هذا النوع من التكلفة يجمع ما بين كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة حيث أن دالة التكاليف تتكون من شقين **الشق الأول**: يمثل التكلفة الثابتة، **الشق الثاني**: يمثل التكلفة المتغيرة. وبالتالي يصح القول بأنها تشمل عناصر التكاليف التي يتغير مجموعها في حالة تغير حجم النشاط ولكن ليست بنفس نسبة التغير في حجم النشاط (مغيض، 2015).

وترى الباحثة أنه يمكن إجمال ما سبق بشكل عام وتعريف سلوك التكلفة على أنه علاقة التكلفة بحجم النشاط، وتبعاً للمدخل التقليدي المتعارف عليه في محاسبة التكاليف. فقد قام العديد من الباحثين بتقسيم التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط إلى الأنواع التالية:

جدول 5: يوضح أنواع التكلفة

تكاليف ثابتة	تكاليف متغيرة	تكاليف مختلطة
وهي تكاليف لا ترتبط بحجم النشاط حيث تظل ثابتة مع اختلاف حجم النشاط ولكن يشترط أن تكون في حدود المدى الإنتاجي الملائم.	وهي على عكس التكاليف الثابتة حيث أنها ترتبط بحجم النشاط حيث أنها تتغير ولكن بمعدل ثابت سواء ارتفع أو انخفض حجم النشاط.	هي التكاليف التي تدمج بين النوعين السابقين.

والتالي تصنيف التكاليف من وجهة النظر الحديثة التي حاولت علاج قصور التصنيف التقليدي للتكاليف.

7-1-2 تصنيف التكاليف من وجهة النظر الحديثة

يأخذ سلوك التكلفة في علاقته بحجم النشاط حسب وجهة النظر التقليدية الأشكال التالية (متغيرة، ثابتة، مختلطة). وطبقاً لوجهة النظر التقليدية فإن سلوك التكلفة المعتاد يمثل تماثل لسلوك التكلفة. ولا يوجد دور فعال لقرارات المديرين في تحديده. إلا أن الدراسات الحديثة قد أشارت لوجود ظاهرة التكلفة متباينة السلوك، ويمكن أن يكون هناك دوراً فعالاً للمديرين وقراراتهم في زيادتها أو نقصها. فقد أوضحت دراسة (Banker et al., 2011) أن أغلب التكاليف ترتفع نتيجة لقرارات المديرين المتعمدة بالاحتفاظ بالموارد لتتسأ عنها التكاليف (الملتصقة) متباينة السلوك. أو المبالغة في الاستغناء عن الموارد لتتسأ عنها تكاليف (مضادة للتصاق) وذلك استجابة لانخفاض في المبيعات. وعليه فقد أوضحت دراسة (عوض، 2020) وجود نوعين لسلوك التكاليف طبقاً لوجهة النظرية التقليدية والحديثة وهما:

- 1- سلوكاً متماثلاً للتكاليف (تكلفة غير متباينة السلوك) وانماطها: (التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف المختلطة).
- 2- سلوكاً غير متماثل للتكاليف (تباين سلوك التكلفة) وانماطها: (سلوك التصاق التكلفة، السلوك المضاد للتصاق التكلفة).

ويرى (محمد، 2018) أن منهجية تفسير التكلفة المتعارف عليه بالفكر المحاسبي أصبحت لا تعبر عن الواقع، ويجب أن تتضمن ضمن طياتها محددات أخرى للسلوك بخلاف حجم النشاط، وتتفق الباحثة مع وجهة النظر السابقة حيث وجب التحديث للنظريات لمواكبة الواقع. ويمكن تقديم تفسير آخر عن طريق عرض تأثير قرارات إعادة تخصيص الموارد المصاحبة للتغير في النشاط وتأثيرات وفورات الحجم على تماثلية معادلة الخط المستقيم المستخدمة في الفكر المحاسبي التقليدي كما يلي:

أولاً: تأثير قرارات إعادة تخصيص الموارد على تماثلية معادلة تقدير التكاليف التقليدية

تأتى في مقدمة قرارات إعادة تخصيص الموارد قرار تخفيض الموارد المصاحب للتغير في النشاط تحديداً تلك المرتبطة بإضافة أو استبعاد تكلفة الطاقة الاختيارية حيث أن إضافة مقدار للتغير في تكلفة الطاقة الاختيارية من الممكن أن يساعد في عملية التفسير والتنبؤ بالتكلفة متباينة السلوك (منطاش، 2015). ويحدث التماثل في كل النموذجين التقليدي والتكلفة متباينة السلوك عندما يكون تكاليف التغيير في الطاقة الاختيارية مساوياً للصفر ويكون معامل الاستجابة مساوياً في الحالتين، ولكن عند اتخاذ الإدارة قرارات يترتب عليها حدوث تغيير في الطاقة المتاحة فإن معامل الاستجابة في ظل نموذج التكلفة متباينة السلوك أكثر قدرة على التفسير.

ثانياً: تأثير وفورات الحجم على تماثلية معادلة تقدير التكاليف التقليدية

ناقشت دراسة (Balakrishnan et al., 2010) وفورات الحجم وأشارت أنها تؤدي لخفض التكلفة المتغيرة للوحدة، وذلك نتيجة للكفاءة الناتجة من عملية التعلم المستمر. وينعكس ذلك على قياس معامل استجابة التكلفة للتغيرات في حجم النشاط. وتظل التكاليف متماثلة السلوك في حالة إذا كانت تأثيرات وفورات الحجم مساوية للصفر، ولكن في حالة الأخذ في الحسبان تأثيرات وفورات الحجم فإن سلوك التكلفة يكون غير متماثل مع صعود وهبوط النشاط ففي حالة وفورات الحجم السالبة يصبح معامل الاستجابة للتكاليف عند زيادة المبيعات أكبر من معامل الاستجابة للتكاليف عند انخفاض المبيعات.

ثالثاً: قرار الاحتفاظ بالتكلفة Retention Cost أو تعديلها Adjustment Cost

تكاليف الاحتفاظ: تعني الاحتفاظ بمستوى الانفاق داخل الشركة كما هو حتى في حالة انخفاض المبيعات/ انخفاض النشاط. أما تكاليف التعديل: فهي التكاليف التي تتشكل في حالة اتخاذ المدير قراراً بتخفيض أو زيادة التكاليف حسب مستوى المبيعات وفي حالة انخفاض حجم النشاط فإن المدير يجب أن يقرر ما إذا كان سيقوم بتعديل التكلفة من خلال تخفيضها بما يتناسب مع الحجم الجديد بعد الانخفاض أم سيبقى على التكاليف كما هي؟. وهذا القرار يعتمد على المقارنة ما بين التكلفة في كلا البديلين واختيار الأقل حيث:

1- بالنسبة لتكلفة التعديل فإنها تشتمل على: التكاليف التي تتحملها الشركة عندما تقرر تخفيض حجم التكاليف نتيجة انخفاض حجم النشاط ومن هذه التكاليف (تكاليف مكافأة نهاية الخدمة، والتكاليف الناتجة عن التخلص من الآلات). والتكاليف التي تقع على عاتق الشركة كنتيجة لزيادة الحجم مرة أخرى وتتمثل هذه التكاليف في تكاليف تعيين عمالة جديدة وتكاليف شراء آلات جديدة.

2- بالنسبة لتكلفة الاحتفاظ أو الإبقاء: هي التكاليف التي تقع على عاتق الشركة نتيجة الاحتفاظ بموارد عاطلة غير مستخدمة في العملية الإنتاجية.

وجدير بالذكر أن بداية ظهور التكلفة متباينة السلوك كانت في دراسة (Brasch, 1927). نقلاً عن (Ibrahim et al, 2021) حيث أشارا إلى أن منحنى التكلفة يختلف عند التغير في حجم النشاط بشكل غير متوقع. وقد اوضحت دراسة (Malcolm, 1991) أن الكثير من التكاليف الإضافية (Many Overhead Costs) لا تتغير بشكل تناسبياً كبير مع التغيرات حيث أن العديد منها تميل إلى أن تكون غير متغيرة Non Variable نوعاً ما ولا تتغير بشكل تناسبياً مع التغيرات في النشاط. فهي تبقى ملتصقة حتى في حالة انخفاض حجم النشاط. وعلى نفس الصعيد فقد توصلت دراسة (Noreen & Soderstrom, 1997) أن نظم التكاليف تقترض أن التكاليف تتناسب بشكل كبير مع النشاط فالنظم التقليدية تتبالغ بشكل مرتفع في تأثير النشاط على التكاليف، بالإضافة إلى ذلك فإن ما يقرب من 30% من التكاليف الإضافية يتغير مع النشاط. وقد قدم الباحثان دليلاً على أن التكاليف تتغير بشكل سريع كاستجابة للزيادة في النشاط عند الانخفاض في النشاط وهو ما يطلق عليه التكلفة متباينة السلوك. وقد توصلت دراسة (Cooper & Kaplan, 1998) أن الزيادة في بعض التكاليف كاستجابة للزيادة في النشاط تكون أكبر من انخفاضها نتيجة استجابتها لنفس مقدار الانخفاض في النشاط وهذا يعني أن سلوك التكاليف في بعض الأحيان يتعارض مع افتراضات النموذج التقليدي لسلوك التكاليف. وقد نوهت دراسة (Anderson et al., 2003) إلى مصطلح التكلفة متباينة السلوك Cost Stickiness حيث أشارت إلى أن التكلفة تصبح متباينة إذا كان معدل الزيادة في التكاليف عند زيادة حجم النشاط أكبر من معدل انخفاضها عند انخفاض مكافئ للنشاط مستندة في ذلك على نتيجة فحص العلاقة بين سلوك التكلفة البيعية والإدارية والعمومية وبين التغيرات في إيرادات المبيعات. وقد تم إيضاح ذلك من خلال دراسة تجريبية لشركة على مدار 20 عام. حيث أشارت النتائج أن التكاليف البيعية والعمومية والإدارية زادت في المتوسط بنسبة 0.55% ولكنها انخفضت فقط بنسبة 0.35% لكل 1% زيادة ونقص في النشاط مما يشير إلى وجود التكلفة متباينة السلوك.

لذلك توالى الباحثين في وضع تعريف مناسب للتكلفة متباينة السلوك. فقد عرفتتها دراسة (Anderson et al., 2003) على أنها التكلفة التي لا تستجيب للتغير في حجم النشاط. وجاءت دراسة (Chang et

(al., 2019) حيث عرفت التكلفة متباينة السلوك على أنها درجة الانخفاض غير المتماثلة في التكلفة استجابة لانخفاض حجم نشاط الشركة. وأشارت دراسة (Hartlieb et al., 2020) أن التكلفة متباينة السلوك هي ظاهرة ينتج عنها إضفاء التفاعل السريع للمديرين في حالة زيادة حجم المبيعات وما يترتب عليها من زيادة الموارد مع التردد في تخفيض الطاقة غير المستغلة عن انخفاض حجم المبيعات.

وتري الباحثة أنه يمكن تعريف التكلفة متباينة السلوك على أنها التكلفة التي لا تستجيب للتغير في النشاط سواء بالانخفاض أو الارتفاع، ولا يمكن التخلص منها في فترات الركود الاقتصادية خوفاً من ارتفاع الطلب مستقبلاً وانتعاش الظروف الاقتصادية، مما ينتج عنه في حالة الاستغناء التأخر في تلبية الطلب المستقبلي عند التحلي عن الموارد غير المستغلة.

والتالي عرض مفصل لأهم المحركات المسببة للتكلفة متباينة السلوك سواء كانت محركات متعلقة بالسلوكيات الإدارية، أو محركات داخلية، أو محركات خارجية.

7-2 المحركات المسببة للتكلفة متباينة السلوك

7-2-1 العوامل / المحركات المتعلقة بالسلوكيات الإدارية:

العوامل السلوكية والنفسية هي مجموعة عوامل تؤثر في سلوك المديرين. ويمكن من خلالها تفسير سلوكهم عند اتخاذ القرارات ونظرتهم المستقبلية لأوضاع الشركة. تحديداً فيما يخص المبيعات والأرباح (Balakrishnan & Gruca, 2008) وتقوم هذه العوامل على حالة التوقع المستقبلي للطلب على منتجات الشركة والتي عادة ما تكون حالة عدم التأكد لما سيحدث في المستقبل والغموض الذي يتعلق بالمستقبل، ويقوم المديرين ببناء توقعات الطلب المستقبلي بناءً على حالة عدم التأكد سواء كانت نظرتهم تفاؤلية أو تشاؤمية. ويؤثر عليها أيضاً تفضيل المديرين للمخاطرة سواء كانوا محبين للمخاطرة Risk Taker أو متجنبين للمخاطرة Risk Avers ويمكن استعراض هذه العوامل على النحو التالي:

1- حالة عدم التأكد: تتعرض إدارة الشركة بشكل عام لحالتين وهما: حالة التأكد: وهي الحالة التي تتكون عندما يكون هناك احتمالية حدوث حدث مؤكد ويمكن قياسه بالمستقبل. وحالة عدم التأكد: وهي حالة تخص بعض الأحداث التي لا يمكن قياسها بالمستقبل. وفي الحالتين السابقتين تختلف القرارات التي تتخذها الإدارة سواء كانت متجنبية للمخاطرة، أو تفضل المخاطرة، أو محايدة. ويتوقف أيضاً على مدى تفاؤل أو تشاؤم الإدارة تجاه المستقبل وعلى البيئة الاقتصادية التي تعمل بها الشركة من حيث الإشارات نحو استقرار أو زيادة أو انخفاض الطلب. فإذا كانت الإشارات إيجابية معنى ذلك أن هناك تطوراً إيجابياً في الطلب المستقبلي، أما إذا كانت الإشارات سلبية معنى ذلك أن هناك توقعات سلبية ومتشائمة. ويرى (سالم، 2021) أن حالة عدم التأكد في البيئة الاقتصادية تؤثر

بشكل عالي على قرارات الإدارة بشأن التعديل أو الهيكلة على سبيل المثال: كلما أصبحت الإدارة مفضلة للمخاطر وأكثر تفاؤلاً اتسمت بارتفاع التكلفة متباينة السلوك، وذلك بسبب أنها ترجح قرار الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة في فترات انخفاض النشاط لحين عودته مرة أخرى بالمستقبل.

2- تنبؤات الإدارة المستقبلية (التدخل الإداري): تتوقف التنبؤات على الحالة النفسية للإدارة ونظرتها المستقبلية سواء كانت: إيجابية، أو سلبية (Chen et al, 2012، سالم وآخرون، 2021) فالنظرة الإيجابية تشير إلى أن الشركة سوف تمر بظروف صعبة ممثلة في الكساد وتراجع المبيعات إلا أنها سستمكن من العودة بقوة في المستقبل. والنظرة التشاؤمية تشير إلى أن الأمور ستسوء بشكل متوقع ولا تتمكن الشركة من العودة في الأجل القريب. وفي الحالتين ستتعاكس النظرتين على القرارات الحالية التي تقرها الإدارة تجاه الموارد المتاحة في الشركة والغير مستغلة أثناء تراجع المبيعات. والتي يكون لها مردود واضح على أداء الشركة وعلى الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة التي تسهم في قيمة الشركة (Banker et al., 2014، سالم، 2021). وقد أوضحت دراسة (Banker et al., 2014؛ سالم، 2021) أن تفاؤل الإدارة يؤثر على سلوك التكاليف من حيث زيادة المبيعات أو انخفاضها. وترى الباحثة أنه في حالة توقعات الإدارة المستقبلية للمبيعات الأكثر تفاؤلاً ينتج عن ذلك زيادة رغبة الإدارة في الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة عند زيادة المبيعات الحالية والابقاء على هذه الموارد غير مستغلة عند انخفاض المبيعات في الفترة الحالية وهو ما ينتج عنه التكلفة متباينة السلوك. وعلى العكس من ذلك فإن التشاؤم وآثاره العكسية في حالة إذا كانت الإدارة تتوقع استمرار الانخفاض في المبيعات فأنها تقوم بالتخلص من الموارد غير المستغلة أثناء فترة الركود بهدف تحسين الوضع الحالي للشركة وخفض التكاليف.

3- نظم المكافآت الإدارية داخل الشركة: يتأثر مستوى التكلفة متباينة السلوك بنظم المكافآت فالمديرون ذوى المكافآت الموجهة ينقسمون إلي فئتين؛ الفئة الأولى: المديرين ذات المكافآت الموجهة على المدى القصير: فمن المرجح أن يقوموا بتخفيض مستويات موارد الشركة مباشرة وبسرعة في حالة انخفاض المبيعات لأنهم يعتقدون أنه إذا تم الاحتفاظ بالطاقة غير المستغلة فإن المكاسب المتوقعة للأداء على المدى الطويل تكون أقل قيمة، وعلى العكس من ذلك فإن المديرين ينتظرون وقتاً أطول قبل تعديل الموارد في حالة زيادة الطلب. وبالتالي تكون التكاليف أقل تباين. والفئة الثانية: المديرين ذات المكافآت الموجهة على المدى الطويل: يرون أن خفض الموارد الآن وزيادة مستوياتها مرة أخرى في المستقبل عند ارتفاع النشاط له تأثير سلبي على مكافآتهم. وترى الباحثة أنه وجب دراسة الوضع الاقتصادي وإجراء دراسات مستفيضة عن السوق للتمكن من أخذ القرار المناسب، بغض

النظر عن المصالح الشخصية للمديرين، ويحتاج ذلك لوجود رقابة داخلية جيدة (عبيد اله وآخرون، 2018.2011). (Wiersma, 2011.2018).

7-2-2 العوامل المحركات المتعلقة بالبيئة الخارجية التي تعمل بها الشركة:

وهي عبارة عن مجموعة من العوامل المرتبطة بالبيئة الخارجية للشركة وتؤثر على العمليات في الشركة، كما أن لها أثر على الأنشطة الداخلية، والإنتاج، والموارد البشرية. ويمكن اعتبارها مجموعة من العوامل التي تتحكم في السلوك، ولكن لا يمكن للشركة التحكم فيها بل تحاول جاهدة العمل على ملائمة ظروفها الداخلية بما تواجهه من العوامل الخارجية.

1- الظروف الاقتصادية: تتداخل الشركات في البيئة الاقتصادية للبلاد التي تمارس نشاطها على أرضها فالظروف الاقتصادية لها تأثير هام على قرارات الإدارة التشغيلية. كما أن فهم دور تلك العوامل على مستوى الدولة يمثل مفتاح للحصول على فهم أمثل لسلوك التكلفة (Banker et al, 2013)؛ سالم وآخرون، 2021). جدير بالذكر، أن درجة التكلفة متباينة السلوك حساسة للتغير في أداء النشاط على سبيل المثال: النمو في الاقتصاد الكلي (Anderson et al., 2003)؛ سالم وآخرون، 2021). فزيادة المنافسة بالأسواق المحلية والأجنبية ينتج عنها زيادة قدرة الإدارة على تحديد هيكل تكاليفها، وسلوكها وذلك يرجع إلى أن سلوك التكاليف يعتبر نموذج يعتمد على استجابة التكاليف للتغيرات في مستوى النشاط. ولعل من أبرز الظروف الصعبة التي مر بها العالم الأزمة المالية حيث نجحت في خلق نظرة تشاؤمية بالمستقبل. وحاولت الشركات الحفاظ على تماثل سلوك التكلفة خلال تلك الفترة. وترى الباحثة أن أغلب الدراسات السابقة قد أجريت لمعرفة تأثير الأزمة المالية العالمية علي سلوك تكلفة الشركات إلا أنه يوجد ظروف اقتصادية أخرى قد أحدثت ضجة في الأوساط العلمية. يذكر منها: ما هو محلي مثل: الثورة، وتحرير سعر الصرف. ومنها ما هو عالمياً مثل: جائحة كورونا فالأبحاث العلمية افترقت أثر تلك الأزمات (Banker et al., 2013).

2- تنافسية الأسواق: تتسبب في زيادة التكلفة متباينة السلوك خاصة في الشركات التي تتسم بقوة مالية. ويرجع السبب في ذلك لأن الإدارة في مثل هذه الشركات يكون لديها الموارد بوفرة للاستثمار وأكثر تقاؤلاً بشأن مستويات الطلب المستقبلية.

3- المسؤولية الاجتماعية للشركة: تتسم بالتكلفة متباينة السلوك خاصة في الشركات التي بها نسبة كبيرة من الاستثمارات الأجنبية مما يعني أن المستثمرين الأجانب يهتمون بزيادة أو الحفاظ على تكاليف المسؤولية الاجتماعية (Yook & Kim, 2018). حيث تحاول الشركات الحصول على شرعية ودعم مجتمعي عن طريق تحملها للتكاليف الاجتماعية من خلال الاستثمار في أنشطة تتعلق

بالبيئة والعاملين والمجتمع وغيره. وقد تجد صعوبة في إمكانية التخلص من بعض عناصر التكاليف المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية أثناء فترات انخفاض الإيرادات (Habib & Hasan, 2018) وعلى نفس الوتيرة استكملت دراسة (Rhee & Sohee, 2018) المسار البحثي حيث توصلت إلي ارتفاع التكلفة متباينة السلوك بالشركات التي تحافظ على المسؤولية الاجتماعية مقارنة بالشركات التي لا تقوم بأنشطة المسؤولية الاجتماعية.

4- **رضا العملاء:** توصلت دراسة (Anderson & Yu, 2015) أن درجة التكلفة متباينة السلوك ترتفع مع ارتفاع رضا العملاء مما ينتج عنها التأثير على الأداء المستقبلي للشركة.

5- **تكاليف تعديل الموارد:** تشير إلى التضحيات التي سوف تتحملها الشركة سواء اقتصادية أو اجتماعية أو تعاقدية فهي مرتبطة بتعديل الموارد كاستجابة للتغير في حجم النشاط (Venieris et al., 2015) يذكر منها: مكافآت نهاية الخدمة للعاملين. وتري الباحثة أنه بسبب ضرورة استعادة تلك الموارد الراكدة التي تم فقدها في المستقبل عند انتعاش الطلب لذلك يفكر المديرون كثيراً قبل المضي نحو اختيار القرار المناسب.

6- **التكاليف السياسية:** تتبع من عوامل خارجية تفرض على الشركة كنتيجة للسياسات الحكومية، أو التشريعات. على سبيل المثال: في حالة تسجيل الشركة أرباح عالية من الممكن أن ترجع عليها النقابات وتطالب بالحصول على أجور أعلى لأعضائها، ولذلك قد تتبنى الشركات أساليب محاسبية تسمح لها بخفض الدخل مثل إدارة الأرباح. وتري الباحثة ضرورة وجود رقابة خارجية على الشركات للتأكد من تليبيتها واجبها المجتمعي وضمان الحد من التلاعب (عبد الكريم، 2019؛ سالم، 2021).

7- **التشريعات العمالية:** قامت الحكومات بوضع التشريعات التي تنظم العلاقة بين أطراف العمل لحفظ حقوق كل الأطراف التي لها علاقة بالعملية الإنتاجية وتشمل التشريعات العمالية قوانين العمل، والتأمينات الاجتماعية، والتعويضات. وأشارت دراسة (Banker & Chen, 2006) أن الدول التي تطبق قوانين وتشريعات صارمة تزيد بها التكلفة متباينة السلوك. كما وجهت دراسة (Pamplona, 2016) الضوء نحو مدى وجود التكلفة متباينة السلوك في البرازيل مقارنة بالشركات الأمريكية. وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى وجود التكلفة متباينة السلوك في الشركات البرازيلية بشكل أكبر وارجعت هذه الدراسة السبب إلى شعور العاملين بشكل دائم أنه من الممكن الاستغناء عنهم بسبب انخفاض مستوى الضمان الاجتماعي.

8- **تأثير التأمينات العمالية وتعويضات البطالة:** تمثل البطالة أحد الاهتمامات التي تشغل فكر كل من العاملين والدولة والشركات ليست فقط من حيث الأثر المالي بل يمتد ذلك على العديد من النواحي

الاجتماعية والنفسية للقوة العاملة. فقد وجهت دراسة (Chen et al., 2012) الضوء نحو نفوذ نقابات العمال الذي يتناسب بشكل طردي مع حجم تعويضات تأمينات البطالة التي يحصل عليها العاملين في حالة فصلهم عن العمل لظروف خارجة عن ارادتهم ويتناسب مع تكاليف البطالة. وقد أشار (Banker et al., 2011) أنه كلما ارتفعت القوة التفاوضية للنقابات العمالية كان هناك صعوبة أكثر في عملية فصل العاملين، وذلك يؤدي إلى زيادة درجة التكلفة متباينة السلوك. بالإضافة إلى ذلك فإن التكلفة متباينة السلوك تميل إلى أن تكون بشكل عالي في الدول التي تتسم بمستوى أقل في التأمين ضد البطالة، وأيضاً في الدول التي لديها قوانين وتشريعات صارمة لحماية العمال.

9- حوكمة الشركات: تؤثر آليات الحوكمة تأثيراً كبيراً في عملية التخفيف من حدة مشكلة الوكالة على قرارات المديرين عند تعديل التكاليف. وقد توصلت دراسة (Chen et al., 2012؛ سالم، 2021) لوجود علاقة جوهرية وإيجابية بين مشكلة الوكالة والتكلفة متباينة السلوك. وتكون التكلفة متباينة السلوك أكثر وضوحاً أثناء حوكمة الشركات الضعيفة والعكس صحيح.

10- التغيرات التكنولوجية: تلعب التغيرات التكنولوجية دوراً هاماً إذا حدثت في وقت مبكر وتؤثر على التكلفة متباينة السلوك، كما أن التكاليف تظهر درجة أكبر أثناء القيود التكنولوجية الصعبة (Kama & Weiss, 2013).

11- التغطية الإعلامية: من الممكن اعتبارها إحدى الأدوات التي تستخدم في عملية الرقابة على تصرفات وسلوكيات المديرين بغرض المحافظة على الأصول التي تمتلكها الشركة، وتحسين أدائها المالي وهو ما يجعل الإدارة تميل نحو التخلص من الموارد غير المستغلة في حالة حدوث انخفاض بالطلب، وذلك تجنباً للانتقادات الإعلامية التي قد تتعرض لها الشركة في حالة حدوث انخفاض في أرباحها مما يساعد في انخفاض التكلفة متباينة السلوك. وقد أشارت دراسة (Kun, 2017) لوجود علاقة سلبية ومعنوية بين التغطية الإعلامية والتكلفة متباينة السلوك أي كلما ارتفع مستوى التغطية الإعلامية للشركات كلما انخفضت التكلفة متباينة السلوك. وهو ما يشير إلى حرص المدراء على التخلص من الموارد غير المستغلة تجنباً للهجوم الإعلامي الذي قد يعرضهم إلى مشاكل عدة قد تصل إلى فقدان مناصبهم الوظيفية. وعلى نفس النهج فقد أكدت نتائج دراسة (Kama & Weiss, 2013) أن المديرين يحاولون تجنب الانتقاد الإعلامي بهدف المحافظة على قيمة الشركة وتجنب انخفاض أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية في حالة إذا تم الإفصاح عند أرباح بعيدة بشكل مبالغ فيه عن تنبؤات المحللين الماليين (فودة والاسداوي، 2020). وترى الباحثة أن التغطية الإعلامية تحديداً من الممكن أن تتسبب في ارتفاع قيمة الشركة أو انخفاض السيولة لديها وخروجها

من حيز المنافسة، وذلك حسب الأخبار التي تنتشر عن أداء الشركة، لذلك يجب أن تحرص كل شركة على دعم ومتابعة الاعلام من خلال إنشاء مكتب للتواصل الاعلامي والعلاقات العامة.

12- الاختلافات بين الدول: يرجع ذلك لعدة أسباب يذكر منها الخصائص المرتبطة بالشركات التي تحدد تكاليف تعديل الموارد الفردية مثل كثافة الأصول، وكثافة العمل والتي قد تختلف بشكل كبير بين الدول. كما أن لمستويات التفاوض والتشاور عامل في الاختلاف بين الدول من ناحية النمو الاقتصادي بالمستقبل، كما أن الحوافز الإدارية المختلفة لها تأثير على قرار التعديل حيث أن هناك اختلافات متفاوتة بين الدول مثل احترام النظم والتشريعات القانونية. ووثقت أيضاً دراسة (Calleja et al., 2006) الاختلافات بين الدول حيث تم التطبيق على مجموعة من الشركات العاملة في الولايات المتحدة، إنجلترا، ألمانيا، فرنسا. وقد أشارت أهم النتائج إلى زيادة درجة التكلفة متباينة السلوك في الشركات الفرنسية والالمانية مقارنة بالشركات في الولايات المتحدة وإنجلترا. وارجع الباحثين السبب في ذلك إلى اختلاف أنظمة حوكمة الشركات التي تؤثر بطبيعة الحال على التكلفة متباينة السلوك. وعلى نفس المنوال فقد ناقشت دراسة (Banker & Chen, 2006) لتأثير الاختلافات بين الدول على التكلفة متباينة السلوك وذلك ل 19 دولة من الدول المنضمة لمنظمة التعاون والتنمية (OECD Countries). فقد توصلت أهم نتائج الدراسة إلى وجود درجات متفاوتة في درجة التباين. وارجعت تلك النتائج بسبب اختلاف خصائص سوق العمل على المستوى الكلي. كما أكدت دراسة (Kujiwara & Yasukata, 2011) على وجود التكلفة متباينة السلوك بالشركات اليابانية إلا أنها منخفضة مقارنة بالشركات الأمريكية، ويرجع السبب في ذلك لانخفاض مشاكل الوكالة وزيادة مستويات الرقابة على المديرين مقارنة بالشركات الأمريكية.

7-2-3 العوامل/ المحركات المتعلقة بالبيئة الداخلية التي تعمل بها الشركة

1- حجم نشاط الشركة: يعتبر أحد العوامل المؤثرة على درجة التكلفة متباينة السلوك وقد استخدمته مجموعة من الدراسات على اعتبار أنه مؤشر يدل على تكاليف نظرية الوكالة. يذكر من تلك الدراسات دراسة (Dey et al, 2008) ومجموعة أخرى من الدراسات استخدمته أنه مؤشر يدل على تكاليف التكيف والتكاليف السياسية. وقد أشارت الدراسة السابقة أن سلوك المديرين مختلف وفقاً لمستوى وحجم التغيير في الإيرادات.

2- حجم الطاقة المستغلة: يعد إحدى العوامل التي تؤثر على التكلفة متباينة السلوك فالشركة التي تعمل عند طاقتها الإنتاجية القصوى ربما لا تستجيب لانخفاض المبيعات بسرعة ولا تقوم بخفض الموارد لديها مباشرة تبعاً لانخفاض المبيعات أو حجم النشاط أي أن درجة استجابتها لانخفاض النشاط أقل من الارتفاع في حجم النشاط. وبالتالي وجود التكاليف متباينة السلوك في الشركة التي

لديها طاقة غير مستغلة تكون استجابتها لانخفاض الإيرادات وحجم النشاط أكبر من الاستجابة للمستويات المشابهة في حجم النشاط في الشركات التي تعمل بكامل طاقتها الإنتاجية (Balakrishnan & Gruca et al, 2009. سالم، 2021). ويرى (عوض، 2020) أنه عندما يكون لدى الشركة موارد فائضة فإن معدل استجابتها بتسوية الموارد نتيجة انخفاض النشاط تكون أكبر من استجابتها لزيادة النشاط مما يؤدي للسلوك المضاد للتصاق Anti-Sticky Cost وذلك لأن انخفاض النشاط يزيد من الطاقة الفائضة ويؤكد استمرارية خفض الطلب وعندما يكون المديرون أكثر ميلاً لتخفيض الموارد الفائضة وبالتالي خفض التكلفة بدرجة عالية بينما على إضافة موارد جديدة وبالتالي حدوث زيادة بسيطة في التكاليف وفي المقابل ومع مستوى الاستغلال المرتفع للطاقة فإن تعديل المواد (الطاقة) هبوطاً مع خفض النشاط أقل من معدل تعجيلها صعوداً مع زيادة النشاط مما ينتج عنه درجة مرتفعة من تباين سلوك التكلفة

3- مقابلة الأرباح المستهدفة: يحاول المديرين تجنب التقرير عن تحقيق خسائر أو عدم تحقيق الأرباح المستهدفة وتزداد تلك الضغوط إذا حدث انخفاض بالمبيعات (Graham et al, 2005) لذا تحاول الإدارة تخفيض الموارد في حالة انخفاض المبيعات حتى أن كان انخفاضاً مؤقتاً، مع تأخير التوسع في الموارد عند زيادة المبيعات هذا القرار يقلل من درجة التكلفة متباينة السلوك لأعلى (Kam & Weiss, 2013. Bu et al., 2015). وعلي العكس من ذلك فقد أشارت دراسة (Dierynck et al., 2012) إلى أنه في حالة وجود حافز لدى الإدارة لتحقيق الأرباح المستهدفة يكون المديرين أكثر استعداداً لتخفيض تكلفة العمالة بشكل جوهري عند انخفاض حجم النشاط والحد من زيادتها عند زيادة حجم النشاط، وهو ما يؤدي إلى التكلفة متباينة السلوك لبند العمالة بينما في ظل عدم وجود ضغوط جوهريّة على الإدارة لتحقيق الأرباح المستهدفة يكون سلوك تكلفة العمالة أكثر تماثلاً.

4- الكثافة العمالية: أن الشركات تواجه الطلب على منتجاتها بشكل متذبذب وهو ما ينتج عنه ضرورة أن يكون لتلك الشركات موارد بوفرة حتى يكون لديها قدرة على المنافسة بالأسواق. وعندما تنخفض مبيعات الشركة فإنه من الصعب عليها الاستغناء عن العاملين لديها بهدف تعديل التكاليف، وذلك بسبب أن إدارة الشركة تعتقد أن ظروف الطلب ستتحسن في الأجل القريب وأن عملية الاستغناء عن العاملين تصبح مكلفة عند استعادتهم مستقبلاً (Balakrishnan & Gruca et al, 2008). سالم، (2021).

5- كثافة الأصول: تحسب كنسبة من إجمالي قيمة الأصول لتوليد إيرادات المبيعات خلال فترة معينة. وهي تقيس كفاءة الشركة في نشر أصولها فالشركات ذات الكثافة المرتفعة في أصولها تواجه في الواقع تعديلات تكاليف عالية إذا عدلت قراراتها الخاصة بالموارد أي الشركات التي تتسم بكثافة

الأصول المرتفعة تظهر نسبياً أكثر تكلفة متباينة السلوك (Banker et al, 2012). سالم، (2021).

6- **كثافة الديون:** كلما كانت كثافة الديون مرتفعة فإن درجة التكلفة متباينة السلوك تكون منخفضة وترى الباحثة أن ذلك يكون نتيجة القيود الرقابية.

7- **نسبة الأصول الثابتة:** أن نسبة الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول تؤثر على درجة التكلفة متباينة السلوك، فكلما كانت نسبة الأصول الثابتة أكبر كلما كان التخلص منها أكثر صعوبة وهذا ينتج عنه تكلفة متباينة السلوك بشكل أعلى.

8- **القطاع الذي تنتمي إليه الشركة:** أن تحليل التكلفة متباينة السلوك لكل صناعة مفردة أوضح درجات مختلفة من التكلفة متباينة السلوك. فقد تظهر في بعض الصناعات وتكون غير متباينة السلوك في بعضها الآخر (Anderson et al, 2005). سالم، (2021).

9- **التحفظ المحاسبي:** أكدت الدراسات السابقة على وجود علاقة إيجابية معنوية بين مستوى التحفظ والتكلفة متباينة السلوك.

10- **السيولة المالية:** بشكل عام يمكن تعريف السيولة المالية على أنها انسياب الحركة النقدية لكل من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية الخاصة بالشركة خلال السنة المالية. وقد أشارت دراسة (Chen et al, 2012.2013) على أن درجة التكلفة متباينة السلوك ترتفع في حالة ارتفاع السيولة المالية (التدفقات النقدية) وذلك بما يتناسب مع نظرية الوكالة حيث تكون الفرص مناسبة أمام المديرين لتعظيم منافعهم الشخصية عن طريق الدخول في استثمارات عديدة أو زيادة الموارد نتيجة لزيادة الطلب، أو تأخير خفض الموارد بسبب نقص الطلب لوجود سيولة بشكل كافي. وأيضاً تنخفض درجة التكلفة متباينة السلوك للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية مع انخفاض التدفقات النقدية حيث تصبح فرصة المديرين في فرض الهيمنة الإدارية ضعيفة، ويكونوا أكثر ميلاً لتخفيض التكاليف البيعية والعمومية والإدارية استجابة لنقص الطلب وتجنباً للتقييم السلبي لهم. وقد توصلت دراسة (Banker et al, 2012) إلى وجود علاقة عكسية بين سلوك التكلفة في الأزمة المالية والسيولة ينتج عن ذلك زيادة صافي الدخل والتدفقات النقدية التشغيلية.

11- **الأقسام داخل الشركة:** أشارت دراسة (Balakrishnan & Gruca, 2008) أن التكلفة متباينة السلوك تكون واضحة في الأقسام الرئيسية بشكل خاص أكثر من الأقسام الفرعية ويرجع ذلك لأن الأقسام الرئيسية تعتمد على موارد بشرية مؤهلة ومدربة بشكل أكثر وأيضاً آلات متطورة أكثر. مما يسبب صعوبة في التخلص من مثل هذه الموارد بشكل سريع على خلاف الحال بالأقسام الفرعية.

12-درجة إقداميه أو حداثة الشركة: حيث تزداد درجة التكلفة متباينة السلوك للشركات ذات النشاط الأقدم وتنخفض للشركات الحديثة. فالشركات الأقدم في السوق تتسم بدرجة أعلى من كثافة رأس المال الفكرى والاستقرار التنظيمي وانخفاض معدل النمو مما يجعلها أقل مرونة في مواجهة تقلبات الطلب عكس الشركات الحديثة.

13-نظام الرقابة الداخلية من حيث القوة أو الضعف: تزداد درجة التكلفة متباينة السلوك في الشركات ذات نظام الرقابة الضعيف عن الشركات ذات نظام الرقابة القوي ففي ظل النظام الضعيف تقل جودة المعلومات، وبالتالي تزداد درجة عدم تأكد المديرين حول مستقبل الشركة مما ينتج عنه تأخر قرار الإدارة فيما يخص خفض الموارد الراكدة غير المستغلة في حالة انخفاض الطلب، وبالتالي زيادة التكلفة متباينة السلوك. (Chang, 2015).

14-نوع الملكية: من المتوقع أن يؤثر نوع الملكية على التكلفة متباينة السلوك لأن شركات القطاع الخاص قد تكون أقل تأثراً من جهة الضغوط السياسية بالمقارنة بالشركات الحكومية حيث يواجه المديرين بالقطاع العام ضغوط من الحكومة تتمثل في الاحتفاظ بالعمالة، وعدم الاستغناء عنهم حتى لا يتسبب ذلك في رفع معدلات البطالة وتعرض للانتقاد من قبل المجتمع. وقد أشارت دراسة (Cohen et al, 2017) إلى أن وجود التكلفة متباينة السلوك داخل المنظمات الحكومية يمكن أن ينتج عنه عجز بالموازنة العامة للدولة عندما يكون هناك انخفاض كبير في الإيرادات ومع ذلك قد لا تقوم الحكومة بالتخلص من بعض الموارد في الفترة الحالية طالما أن الانخفاض في الإيرادات يكون بشكل مؤقت. وقد أكدت دراسة (Xi et al, 2013) علي ذلك حيث أشارت لارتفاع التكلفة متباينة السلوك في الشركات ذات الملكية الحكومية مقارنة بشركات القطاع الخاص. وتوصلت دراسة (Ley, 2014) أن الشركات التي تخضع لسيطرة عائلية تتسم بتمائل سلوك التكلفة مع التقلبات في ظروف الطلب أما الشركات غير العائلية تتسم بالتكلفة متباينة السلوك.

15-نظم تخطيط الموارد: تعد أحد أدوات إدارة التكلفة وتضم مجموعة من البرامج القياسية القابلة للتوظيف والتي يتم تصميمها لتحقيق الترابط بين الوظائف الإدارية بهدف خلق قيمة مضافة تتمثل في إنتاج وتوفير المعلومات في الوقت المناسب بما قد يساعد في تحقيق عدة أهداف تتمثل في: تسهيل إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية والحد من فرص التلاعب بنتائج العمليات الاقتصادية بغرض تحسين جودة الممارسات المحاسبية ورفع الملائمة للمعلومات المحاسبية (عصيمي، 2011. الشهاوى، 2014). مما ينتج عنه التطبيق الجيد لنظم تخطيط موارد الشركة الذى قد يساعد المديرين علي اتخاذ أمثل القرارات فيما يتعلق بالاحتفاظ بالتكاليف أو تعديلها في حالة انخفاض الطلب على منتجات الشركة مما يؤدي إلى انخفاض المبيعات وهو ما يؤثر على سلوك التكاليف. وتشير نتائج

دراسة آخري (أحمد، 2014) إلى أن تبني الشركات للأدوات المستحدثة في مجال إدارة التكلفة يؤثر بشكل إيجابي على قرارات المديرين فيما يتعلق بقضية إدارة سلوك التكاليف. وأوضحت نتائج دراسة (الفرطاس، 2015) أن تطبيق نظام تخطيط الموارد يساعد بشكل فعال في إدارة سلوك التكاليف البيئية لشركات البترول والغاز (فودة والاسداوي، 2020).

16- إدارة الدخل: قد يستغل المديرين المرونة المتاحة في معايير المحاسبة لاختيار توقيتات انفاق المصروفات بهدف التأثير على صافي الدخل المفصح عنه بالفوائم المالية وهو ما يؤثر على سلوك التكاليف. حيث أوضحت دراسة (Wiersma, 2011) إلى أنه عندما تكون حوافز المدراء مبنية في الأساس على رقم الربح فإذا انخفض حجم الطلب على المبيعات فإن المدراء قبل اتخاذ قرار بتعديل أو الاحتفاظ بالتكاليف يدرسون الآثار المحتمل حدوثها على صافي الربح والمكافآت قبل تخفيض الموارد غير المستغلة أو الاحتفاظ بها. وقد أشارت دراسة (Bo et al., 2017) لأن استراتيجية التنظيف المحاسبي ينتج عنها زيادة التكلفة متباينة السلوك. وقد حاول (Yang, 2018) في دراسته معرفة ما إذا كانت إدارة الأرباح تؤثر على التكلفة متباينة السلوك أم لا في الشركات الاسترالية وقد توصل لوجود تأثير إيجابي ومعنوي لإدارة الأرباح على التكلفة متباينة السلوك. ووجهت دراسة (Silva et al., 2019) الضوء نحو تحليل العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتكلفة متباينة السلوك وتوصلت النتائج أن ممارسات إدارة الأرباح لها تأثير معنوي على التكلفة متباينة السلوك. وقد أشارت أيضاً على نفس الصعيد أشارت نتائج دراسة (Roaky et al., 2019) أن لإدارة الأرباح الحقيقية التي تم قياسها بالاستحقاقات الاختيارية لها تأثير إيجابي ومعنوي على التكلفة متباينة السلوك.

17- أثر البعد الزمني: أشارت الدراسات السابقة يذكر منها (ABJ, 2003. عوض، 2020) بأن حدوث التكلفة متباينة السلوك خلال فترة واحدة Single Period ينشأ كنتيجة تحمل تكاليف الموارد غير المستغلة في حالة انخفاض الطلب على المنتجات. وقد وثقت تلك الدراسة أنه كلما شملت فترة الملاحظة سنتين أو أكثر فإن استمرارية انخفاض الطلب تصبح أكثر تأكيداً، وبالتالي تكون تكاليف التعديل أقل نسبياً مقارنة بتكاليف الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة. وبالتالي تقل درجة التكلفة متباينة السلوك وتقل عموماً في حالة قياس البيانات المحاسبية خلال فترة زمنية تزيد عن سنة واحدة بسبب توافر كم أكبر من المعلومات لدى المديرين تمكنهم من تقييم أكثر دقة لطبيعة ومدى استمرارية الانخفاض في الطلب والتصرف تبعاً لذلك فعلى المدى الزمني طويل الأجل تصبح نسبة النفقات المترتبة على تخفيض الموارد إلى تكلفة الاحتفاظ بالموارد الغير مستغلة أقل ومن ثم يكون تعديل الموارد أكثر فائدة (Callega et al, 2006). وتأكيداً لما سبق فقد قدمت دراسة (Hay et al,

(2011) دليلاً تجريبياً على انخفاض التكلفة متباينة السلوك على مدى فترات زمنية أطول في تحليلهم لالتصاق اتعاب المراجعة وهو ما لخصه (عوض، 2020) حيث أشار أن حدوث انخفاض كبير في التكلفة متباينة السلوك عندما يتم توسيع فترة الملاحظة أو المشاهدة يشمل أكبر عدد من السنوات.

18- رأس المال التنظيمي: يمثل رأس المال التنظيمي أحد مكونات رأس المال الفكري ويتكون من الأفراد، والقيم، وأعراف العمل، والنظم الإدارية، والهياكل والعمليات التنظيمية. وأشارت دراسات عديدة لوجود علاقة جوهرية بين رأس المال التنظيمي والتكلفة متباينة السلوك فقد وجدت دراسة (Banker & Byzalov, 2014) أن هناك علاقة بين رأس المال التنظيمي والتكلفة متباينة السلوك للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية. وجد أن التكلفة متباينة السلوك ناتجة من سببين الأول: هو تكاليف التسوية: أن زيادة رأس المال التنظيمي وارتفاع التكاليف البيعية والعمومية ولإدارية الناجمة عن التطوير على سبيل المثال (الاستثمار في الموارد غير الملموسة والطاقة الاستيعابية) وزيادة قيمة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية في الفترات السابقة ينتج عنه زيادة في القيمة المتراكمة الاحتياطية لرأس المال التنظيمي، وبالتالي زيادة تكاليف تسوية الموارد الحالية مما ينجم عنه ظهور التكلفة متباينة السلوك. الثاني: توقعات الإدارة: أن مديري الشركات التي لديها رأس المال التنظيمي مرتفع يشكلون توقعات متفائلة أكثر للمبيعات المستقبلية حيث يفضلون الإبقاء على التكاليف البيعية والعمومية الإدارية برغم تخفيضها من ربح الفترة الحالية إلا أنه على الأجل الطويل وعن طريق زيادة مستوى رأس المال التنظيمي ستكون الشركات قادرة على زيادة نمو مبيعاتها (عوض، 2020).

وبعد عرض أهم مسببات ومحركات التكلفة متباينة السلوك. فقد تولت الباحثة رصد أثر التكلفة متباينة السلوك على الفكر المحاسبي من شقين هما: المحاسبة المالية، والمحاسبة الإدارية، والتالي عرض مفصل.

7-3 أثر التكلفة متباينة السلوك على الفكر المحاسبي

حاولت الدراسات السابقة بالأدب المحاسبي توجيه الضوء نحو عدة قرارات مرتبطة بالتشغيل والتي يقرها المدبرون وتؤثر على سلوك التكلفة. مما نتج عنه إتاحة الفرصة للعديد من الباحثين لدراسة ظواهر من المحتمل أن تؤثر أو تتأثر بالقرارات الإدارية (Banker et al., 2012؛ قحطان، 2021). وجد بالذکر أنه بالرجوع للدراسات السابقة تبين وجود تأثير للتكلفة متباينة السلوك على كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والتالي عرض مفصل لتلك التأثيرات:

7-3-1 تأثير التكلفة متباينة السلوك على المحاسبة المالية

نوهت بعض الدراسات السابقة عن تأثير التكلفة متباينة السلوك على المحاسبة المالية والتالى عرض تلك النقاط بشكل مفصل:

1- تأثير التكلفة متباينة السلوك على التنبؤ بالأرباح: ويرجع ذلك لتأثير القرارات الخاصة بإدارة التكلفة بشكل مباشر على الأرباح على سبيل المثال: القدرة على التنبؤ بالأرباح. وقد توصلت دراسة (Weiss, 2010) إلى أن توقعات الأرباح للمحللين بالشركات التي يعانى هيكل تكاليفها من التكلفة متباينة السلوك بشكل لزوج لأعلى أقل دقة بنسبة 25% من الشركات التي يعانى هيكل تكاليفها من التكلفة متباينة السلوك بشكل لزوج لأسفل. لذلك يجب على المحللين دمج القيمة التنبؤية للتكلفة متباينة السلوك بشكل كامل في النماذج الخاصة بتوقعات الأرباح بهدف تجنب أخطاء التوقعات (Banker et al, 2018). مما سبق ترى الباحثة إن إدراك ووعى المحللين والمستثمرين بالتكلفة متباينة السلوك يؤدي إلى تعزيز دقة التنبؤ بالأرباح خاصة في فترات انخفاض المبيعات. وقد أوضحت دراسة (Guenther et al, 2014) أن التكلفة متباينة السلوك لها تأثير على المحللين الماليين والمستثمرين حيث يفسر التحليل الأساسي نسبة التكاليف الإدارية والبيعية إلى المبيعات على أنها مقياس لكفاءة التشغيل ومن ثم فإن الزيادة في هذه النسبة تفسر على أنها إشارة سلبية تؤدي إلى انخفاض الأرباح بالمستقبل وتقديرات أقل لقيمة الشركة. وعلي العكس من ذلك يشير (Anderson et al, 2003) إلى أن زيادة التكاليف الإدارية والبيعية تقدم معلومات إيجابية حول الأرباح المستقبلية في فترات انخفاض المبيعات ومعلومات سلبية في فترات زيادة المبيعات.

2- تأثير التكلفة متباينة السلوك على مخاطر الائتمان: كما خلصت دراسة (Reimer, 2019؛ محمد، 2020؛ قحطان، 2021) أن التكلفة متباينة السلوك تزيد من مخاطر الائتمان للشركة لأنها تزيد من تقلب الأرباح.

3- تأثير التكلفة متباينة السلوك على النسب المالية: كذلك يؤثر الفهم بشكل واعى لإدارة التكاليف على عملية تفسير النسب المالية لأن هذه النسب تتأثر بشكل مباشر بقرارات إدارة التكاليف المتعلقة بالمديرين. والتالى عرض لتأثير التكلفة متباينة السلوك على ممارسات المحاسبة الإدارية.

7-3-2 تأثير التكلفة متباينة السلوك على ممارسات المحاسبة الإدارية

توصلت دراسات عديدة يذكر منها (منطاش، 2015؛ محمد، 2020) أن التكلفة متباينة السلوك تؤثر في دقة المحتوى المعلوماتي لمخرجات المحاسبة الإدارية، تأثيرها على دقة التقديرات لبنود التكلفة التي تستخدم في إعداد الموازنات وتقييم الأداء، وترشيد القرارات. وقد نوهت دراسة (Anderson et al., 2003) أن

الاستمرار في استخدام النماذج التقليدية بالفكر المحاسبي لتقدير متوسط معدلات تغير التكلفة استجابة للتغير في النشاط بدون الأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك قد ينتج عنه التقليل من تقدير استجابة التكلفة للزيادة في النشاط أو المغالاة في تقدير استجابتها للانخفاض في النشاط مما ينتج عنه عدم صحة القرارات الإدارية التي تستند على تحليل التكلفة.

ويرى (قحطان، 2021) أن تلك النظرة الجديدة تم اكتسابها في نطاق إدارة التكلفة لها انعكاس على العديد من المفاهيم وممارسات المحاسبة الإدارية ومن ثم فإن عملية إدراك واستيعاب المديرين للتكلفة متباينة السلوك وتحديد معاملات تباين التكلفة واستخدامها في تعديل بنود التكاليف ومقاييس الأداء، سيساهم في توضيح فجوة المعلومات لمخرجات نظم المحاسبة الإدارية.

1- التخطيط للموازنات: يحتاج إعداد الخطط لفهم أهمية التكلفة متباينة السلوك ودورها الفعال في دقة التنبؤ بالأرباح. وأشارت دراسة (Weiss, 2010) إلى أن الشركة ذات التكاليف عالية التباين تظهر انخفاض في الأرباح مع تدهور الطلب بدرجة أكبر بالمقارنة بالشركات ذات التكاليف الأقل تباين.

2- أنظمة الحوافز: يؤثر ربط حافز المدير بنسبة معينة من أرباح الشركة على قرار المدير ب (الاحتفاظ/ أو التعديل) في الطاقة. ووفقاً لنظرية الوكالة فإن المدير وفقاً للتصرف الرشيد يفضل مصلحته الشخصية على مصلحة جميع الأطراف الأخرى. ومن ثم يجب أن يؤخذ في الحسبان سلوك التكاليف داخل الشركة عند حساب مكافأة المديرين (Banker et al., 2013). كذلك تؤثر التكلفة متباينة السلوك على تصميم الحوافز الإدارية ومن ثم على طبيعة تقويم الأداء فعلى سبيل المثال: من غير المحتمل أن يعاقب الرئيس التنفيذي على انخفاض العائد على الأصول الذي يرجع إلى التكلفة متباينة السلوك (Banker et al., 2018؛ قحطان، 2021).

3- تقييم كفاءة المديرين: ينظر الفكر التقليدي للموارد غير المستغلة على اعتبار أنها مؤشر لعدم كفاءة المديرين والاستفادة القصوى منها وأن الإبقاء عليها يعد اهداراً غير مبرر، ولكن مع تقديم مفهوم التكلفة متباينة السلوك تغيرت وجهة النظر نحو الموارد غير المستغلة فالإبقاء على بعض الموارد (تكلفة الاحتفاظ) قد تكون أقل من تكلفة التخلص وإعادة الشراء مرة أخرى الأمر هنا يتوقف على رؤية المدير من حيث الوقت وطبيعة السوق وعوامل أخرى.

4- تقييم كفاءة الشركة: قد تتسم فترة انكماش حجم النشاط بانحراف تكاليف في غير صالح الشركة الأمر الذي ينظر إليه في الفكر التقليدي على اعتباره قصوراً في أداء الشركة. ولكن في ظل منظور التكلفة متباينة السلوك فإن ذلك لا يعنى بالضرورة أن الأداء غير كفاء لأن هذه الانحرافات يمكن أن تتوّل بالكامل أو جزء منها لتباين التكلفة.

- 5- **تقييمات وتقديرات المحللين:** تساهم التكلفة متباينة السلوك في توجيه نظر المحللين الماليين لاعتبارات جديدة تؤخذ في الحسبان عند بناء تنبؤاتهم فرؤية المحلل للسلاسل الزمنية المستخدمة في التنبؤات وقراءتها من منظور التكلفة متباينة السلوك يؤدي لتحسين تنبؤات المحللين.
- 6- **قياس تكلفة منتج ما:** يتوقف على عناصر التكلفة خاصة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتسهم التكلفة متباينة السلوك في فهم عناصر التكلفة المتعددة وسلوكها مما قد يؤدي إلى تحسين عملية تخفيض التكاليف مما ينتج عنه تحسين عملية التسعير (Anderson & Inane, 2009).
- 7- **المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي:** تتأثر مخرجات النظام المحاسبي المالي بالتكلفة متباينة السلوك للتكاليف بشكل عام داخل الشركة فإذا كان سلوك التكلفة متماثلاً فإن مستخدم المعلومة المحاسبية لن يؤثر عليه أي تشويش نظراً لإدراكه غالباً للسلوك التقليدي للتكلفة إلا أن المعلومة تصبح مشوشة بالنسبة للمستخدم حال عدم ادراكه للتكلفة متباينة السلوك.
- 8- **تصميم نظم التكاليف:** تساعد التكلفة متباينة السلوك في تحسين نظم التكلفة وتلزم مصممي نظام التكاليف بوضع هيكل تكاليف من (نظام مرن) وبحيث يمكن مديري الشركات من تغيير مستوى النشاط دون تحمل تكاليف زائدة.
- 9- **قرارات الربحية:** وذلك لأن تحليل CVP (تحليل التكلفة والحجم والربح) يبالغ في عملية تقدير الأرباح في حالة انخفاض المبيعات، مما ينتج عنه التقليل بشكل ملحوظ من المخاطر المرتبطة بتدهور المبيعات كما يخفض CVP (تحليل التكلفة والحجم والربح) من الأرباح في حالة زيادة المبيعات وهو ما يترتب عليه إعاقة المديرين من التوسع بشكل يحقق أرباح عالية في المبيعات. لذلك كان هناك مطالبة بدمج التكلفة متباينة السلوك في تحليل CVP (تحليل التكلفة والحجم والربح).
- 10- **قرارات تخطيط النشاط:** عندما تخطط الشركة لزيادة المبيعات المتوقعة عن طريق استخدام تحليل CVP (تحليل التكلفة والحجم والربح) فمن المتوقع أن تتجاوز التكاليف المتطلبات الفعلية من الموارد بما يشجع على عدم الكفاءة. وعلى العكس من ذلك في حالة توقع انخفاض المبيعات من المتوقع أن تكون التكاليف أقل من المستوى الأمثل مما يشجع على خفض التكلفة بشكل مبالغ فيه.
- 11- **تقويم الأداء:** عند تقويم أداء مديري الإنتاج عن طريق استخدام الفروق بالموازنة المرنة من المتوقع أن يؤدي تحليل CVP (تحليل التكلفة والحجم والربح) إلى تحيز في تقويم الأداء (غير المناسب) لا مبرر له عندما ترتفع المبيعات (تنخفض)، بما يحجم من دور حوافز المديرين ويخفض من فعاليتها.

وبالاستناد لما سبق، وبعد عرض أثر التكلفة متباينة السلوك على الفكر المحاسبي والتأكد من وجود ذلك السلوك في العديد من البيئات، فهو بمثابة تطويراً للنظرية التقليدية لتقسيم التكاليف، وتعديلاً لمسار التكلفة لفهم طبيعتها كان لابد من البحث عن مقاييس للتمكن من الكشف عن ذلك السلوك. والتالي عرض مفصل لأبرز المقاييس التي توصلت إليها الدراسات السابقة.

4-7 مقاييس التكلفة متباينة السلوك

تعددت المقاييس التي تبنتها الدراسات السابقة للتمكن من قياس التكلفة متباينة السلوك فقد تبني مجموعة من الباحثين وضع نموذج مستقل لقياس التكلفة متباينة السلوك يذكر منهم (ABJ, 2003; ABJ, 2007; Hamburg & Nasev, 2008; Weiss, 2010; Banker et al., 2014) وقد تولى مجموعة آخري تطوير النماذج القائمة بالفعل لقياس التكلفة متباينة السلوك، إلا أن الأمر لم يقتصر على وضع نماذج مستقلة لقياس تلك الظاهرة التي تخالف النظرية التقليدية للتكاليف في تصنيفها للتكاليف من حيث النشاط ثابتة ومتغيرة فقد اوصت العديد من الدراسات بضرورة ادخال التكلفة متباينة السلوك عند قياس العديد من المتغيرات المحاسبية لعل اكثرهم شيوعاً التحفظ، والتنبؤ بالربحية. والتالي عرض لتلك المقاييس.

جدول 6: يوضح مقاييس التكلفة متباينة السلوك

اسم النموذج/ الباحث	النموذج وتفسيره	مزايا	عيوب
الصورة الأولى نموذج (ABJ, 2003)	يعتمد هذا النموذج على دالة الانتاج لنموذج Cobb-Douglas الاقتصادي الذي يسعى إلى تخطيط الانتاج من خلال عنصري العمل ورأس المال ويمكن التعبير عن هذا النموذج من خلال المعادلة التالية: $\frac{Cost_{i,t}}{Cost_{i,t-1}} = \alpha + B_1 \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) + B_2 REV - DEC \ln \left(\frac{REV_{i,t}}{REV_{i,t-1}} \right) + \epsilon$ حيث أن: $Cost_{i,t}$: تساوى التكاليف التشغيلية المدفوعة نقداً للشركة i في الفترة t. $REV_{i,t}$: هو إيرادات المبيعات للشركة i في الفترة t. $REV - DEC$: تعبر عن متغير وهي يأخذ القيمة 1 إذا كان $REV_{i,t} < REV_{i,t-1}$ ويساوى صفر فيما عدا ذلك. ويرى (البراشي، 2019) أن هذا النموذج في صورته الأولى يمثل حجر الأساس في قياس مستوى التكلفة متباينة السلوك.	أقل حساسية للقيم المتطرفة من النماذج الخطية. ويمكن تخفيض متغيرات النموذج لمراعاة التضخم	يعتبر نموذج كمي تجريبي لا يمكنه تقدير الأرباح لأن الأرباح تتضمن أرقاماً سلبية (خسائر). لا يأخذ في الحسبان اتجاه التغير في المبيعات، والتكلفة. مما أدى إلى ظهور المرحلة الثانية من تطوير النموذج.
الصورة الثانية لتطوير نموذج (ABJ, 2003) بقياس نسبة التغير بالنموذج وإضافة اتجاه المبيعات	اقترح الباحثون (Balakrishnan et al, 2014) قسمة المتغير التابع على المبيعات بدلاً من إجمالي التكاليف بهدف محاولة تجنب استجابة التكلفة غير الثابتة لتغيير النشاط وهو ما يعد مفيداً في ظل تغير نسب التكاليف الثابتة بين الشركات وبالتالي يصبح المعامل B1 هو المفسر لمعدل التكلفة المتغيرة ويصبح نموذج ABJ الخطى على هذه الصورة $\left(\frac{Cost_{i,t} - Cost_{i,t-1}}{REV_{i,t-1}} \right) = \alpha + B_1 \left(\frac{REV_{i,t} - REV_{i,t-1}}{REV_{i,t-1}} \right) + B_2 REV - DEC \ln \left(\frac{REV_{i,t} - REV_{i,t-1}}{REV_{i,t-1}} \right) + \epsilon$ وتعتبر هذه الصورة هي الصورة الثانية لتطوير نموذج (ABJ, 2003) والتي تأخذ في حسابها نسبة التغير وقسمة المتغير التابع على الإيرادات بدلاً من التكلفة	يمكن الباحثين من إضافة متغيرات جديدة لفحص آثارها ولكن كمصطلحات تفاعل (وسيط)	أن إضافة متغيرات جديدة للتفاعل يمكن أن تزيد من مشكلة الازدواج الخطى
الصورة الثالثة لنموذج (ABJ, 2007)	نموذج مؤشر التكلفة البيعية والعمومية والإدارية حيث حاول الباحثون (Anderson et al, 2007) قياس التكلفة متباينة السلوك بشكل مباشر من خلال ابتكار مؤشر علي النحو التالي: $SG\&A \text{ Signal} = \frac{SG\&A_t}{SALES_t} - \frac{SG\&A_{t-1}}{SALES_{t-1}}$	محاولة من الباحثين لايجاد مؤشر مستقل للتمكن من قياس التكلفة متباينة السلوك من خلال متغير وهي بشكل مباشر	يحتاج النموذج لتعديل وهو ما تم اجرائه لاحقاً للتمكن من الاستدلال بشكل منطقي اذا كانت الشركة تعاني من التكلفة متباينة السلوك أم لا

اسم النموذج/ الباحث	النموذج وتفسيره	مزايا	عيوب
نموذج Hamburg & Nasev, 2008 (مقياس مباشر لكل مشاهدة واحدة) حيث قام الباحثان (Homburg & Nasev, 2008) بتطوير نموذج (Anderson et al, 2007) بتطوير هذا المؤشر لاستخدامه في قياس التكلفة متباينة السلوك كمتغير مستقل، ودراسة أثره على مستوى التحفظ المحاسبي للقوائم المالية وذلك على النحو التالي: $CS = SG \& A_{it} + \left(\frac{SG \& A_{it}}{SALES_{it}} - \frac{SG \& A_{it-1}}{SALES_{it-1}} \right) * D SALES_{it} * D SG \& A_{it}$ <p>حيث أن: $D SALES_{it}$: القيمة 1 إذا كانت $\frac{SALES_{it}}{SALES_{it-1}} > 1$ والقيمة 0 فيما عدا ذلك $D SG \& A_{it}$: القيمة 1 إذا كان $SG \& Ratio < 0$ والقيمة 0 فيما عدا ذلك فإذا كانت قيمة $CS \neq 0$ يدل على أن الشركة يوجد لديها تكلفة متباينة السلوك وإذا كانت $CS = 0$ يدل على أن الشركة لا يوجد لديها تكلفة متباينة السلوك وبذلك يمكن التعويض بهذه القيمة في النماذج المختلفة للتحفظ المحاسبي ودراسة أثر التكلفة متباينة السلوك كما يمكن تطوير النماذج بدراسة الفروق الجوهرية بين عينتين</p>	محاولة من الباحثين لاجتاد مؤشر مستقل للتمكن من قياس التكلفة متباينة السلوك من خلال متغير وهي بشكل مباشر	غفل الباحثان عن اختلاف حجم استثمارات الشركات وتدرجها بين شركات كبرى وصغيرة مما سينتج عنه تفاوت في بنود التكلفة ايضاً وتحيز النتائج وفقدان جزء من البيانات	
مقياس (Weiss, 2010) مقياس مباشر لكل مشاهدة على حدة	هذا المقياس يعد مقياساً مباشراً للتكلفة متباينة السلوك على مستوى الشركة ويعتمد على البيانات ربع سنوية وتقديرات لانحراف انخفاض معدل التكلفة بين احداث ربع بالفترة المالية تم فيها انخفاض ايراد المبيعات مع احداث ربع بالفترة المالية فيها ازدياد ايراد المبيعات وهو كالتالي $STICKY_{i,t} = \alpha + \text{Log} \left(\frac{\Delta COST}{\Delta REV} \right)_{i,t} - \text{Log} \left(\frac{\Delta COST}{\Delta REV} \right)_{i,t-1}$ <p>حيث أن $\tau -$: هي احدث ربع بالفترة المالية يحتوي على النقص في المبيعات. $\tau \bar{E}$: هي أحدث ربع بالفترة المالية يحتوي على زيادة المبيعات. وبذلك تصبح التكلفة متباينة السلوك عبارة عن الفرق بين أكثر ربعين من بين أرباع الفترة المالية من $t - E$ إلى t يحتوي أحدهما على النقص في المبيعات والأخر على الزيادة في المبيعات وإذا اتضح وجود التكلفة متباينة السلوك فذلك يعني أن التكاليف تزداد عند زيادة المبيعات بنسبة أكبر من نسبة انخفاضها عند انخفاض نسبة المبيعات بنفس نسبة الزيادة وبالتالي تكون نتيجة المقياس سالبة وكلما قلت قيمة المقياس السابق كلما دل على زيادة التكلفة متباينة السلوك كما أن وجود قيمة سالبة (موجبة) للمقياس يدل على أن المدراء أقل (أكثر) استعداداً للاستجابة لانخفاض التكلفة مع خفض الإيرادات عنم استجابهم لزيادة التكاليف مع زيادة الإيرادات.</p>	من النماذج التي تعتبر أكثر ملائمة طبقاً لوجهة نظر (Banker & Byzalov) لأنه يحقق في عواقب التكلفة	- اعتماده على الاحداث الربع سنوية (الفترة) من الممكن أن يتسبب في فقدان جزء كبير من البيانات - تحيز في اختيار العينة - استدلالات مشوهة
اقترح (Banker et al., 2014) النموذج التالي	$\Delta \text{Log} SG \& A = B_0 + I_{i,t-1} (B_1^{Pnc} \Delta \text{Log} SALES_{i,t} + B_2^{Pnc} \Delta \text{Log} SALES_{i,t}) + D_{i,t-1} (B_1^{PDecr} \Delta \text{Log} SALES_{i,t} + B_2^{PDecr} \Delta \text{Log} SALES_{i,t}) + E_{i,t}$ <p>حيث أن $\text{Log} SG \& A$: لو غايرتم التغير في التكاليف البيعية والعمومية والإدارية $I_{i,t-1} (D_{i,t-1})$: متغير وهي يأخذ القيمة عند زيادة انخفاض المبيعات في السنة t-1 عن السنة t-2 والقيمة صفر فيما عدا ذلك $B_1^{Pnc}, B_2^{Pnc}, B_1^{PDecr}, B_2^{PDecr}$: هذه المعاملات تتفق مع المعاملات B1, B2 نموذج (ABJ, 2003) ويعبر عن المشاهدات بالعينات الفرعية عند زيادة مبيعات الفترة السابقة (أو انخفاضها)</p>	راعى الباحثين التفاوت بين الشركات الكبرى والصغرى من خلال ادخال اللوغارتم لبنود التكلفة لخلق تجانس بين الشركات في عينة الدراسة	تعتبر المعادلة أكثر تعقيداً وتتطلب اجراء كل معادلة بشكل مستقل والحكم من خلال البيتأ، أو التعامل مع التكلفة متباينة السلوك على انها متغير تابع وليس مستقلاً
نماذج تم دمج التكلفة متباينة السلوك بها			
نموذج للتنبؤ بالربحية	التنبؤ بالربحية من منظور السلوك المتعارف عليه للتكلفة يكمن في التنبؤ بكمية المبيعات مضرورية * سعر البيع ومطروحاً منها التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة ولكن من منظور التكلفة متباينة السلوك قدمت دراسة (Banker & Chen, 2006) من خلال الأخذ في الحسبان اتجاه التغير في المبيعات في السنوات السابقة واضافة متغير وهي لانخفاض المبيعات إلى النموذج ليحاكي بذلك نفس النهج الذي سار عليه نموذج (ABJ, 2003) ليصبح $E_t = y_0 + y_1 D_t + y_2 E_{t-1} + y_3 S_{t-1} + y_4 S_{t-1} * D_t$ <p>حيث أن: E_t: مقدار الأرباح اللازم التنبؤ به خلال الفترة t.</p>	مرحلة تمثل مؤشر جيد لبداية الاعتراف بالتكلفة متباينة السلوك عند التنبؤ بالأرباح	تم اهمال العديد من التأثيرات الأخرى على المتغير التابع، وغفل أيضاً الباحثان عن اختلاف حجم الشركات ما بين صغيرة وكبيرة مما ينتج عنه نتائج مشوهة ومنتحيزة

اسم النموذج/ الباحث	النموذج وتفسيره	مزايا	عيوب
	<p>E_{t-1}: مقدار الأرباح في الفترة t-1.</p> <p>D_t: متغير وهمي يأخذ القيمة 1 إذا انخفضت المبيعات في الفترة t.</p> <p>S_{t-1}: إيراد المبيعات في الفترة t-1.</p>		
نموذج التنبؤ بمستوى التحفظ المحاسبي (Banker et al., 2016)	<p>قدم (Basu, 1997) نموذجاً يمكنه التنبؤ بالتحفظ المحاسبي من خلال الأنباء السارة وغير السارة اعتماداً على عوائد الأسهم على النحو التالي</p> $F_{it}/P_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1 DR_{it} + \alpha_2 RET_{it} + \alpha_3 DR_{it} * RET_{it} + E_{it}$ <p>حيث أن:</p> <p>F_{it}: ربحية السهم للشركة i في الفترة t.</p> <p>P_{it-1}: سعر السهم في تاريخ بداية السنة.</p> <p>DR_{it}: متغير وهمي يأخذ القيمة 1 إذا كانت عوائد الأسهم سالبة (أنباء غير سارة) ويأخذ القيمة صفر فيما عدا ذلك.</p> <p>RET_{it}: العائد على أسهم الشركة i في الفترة t.</p> <p>ثم جاء بعد ذلك الباحثون في دراسة (Banker et al, 2016) بتطوير هذا النموذج ليضم أثر التكلفة متباينة السلوك بإضافة اتجاه التغيير في المبيعات في السنوات السابقة وأضافة متغير وهمي لانخفاض المبيعات إلى النموذج ليحاكي بذلك نفس النهج الذي سار عليه (نموذج، ABJ) ليصبح النموذج على النحو التالي</p> $F_{it}/P_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1 DR_{it} + \alpha_2 RET_{it} + \alpha_3 DR_{it} * RET_{it} + B_1 DS_{it} + B_2 \Delta S_{it}/P_{it-1} + B_3 DS_{it} * \Delta S_{it}/P_{it-1} + E_{it}$ <p>حيث أن:</p> <p>DS_{it}: متغير وهمي يأخذ القيمة 1 إذا انخفضت المبيعات من السنة t-1 إلى السنة t ويأخذ القيمة صفر فيما عدا ذلك</p> <p>: التغيير في المبيعات من السنة السابقة إلى السنة الحالية مقسوماً على القيمة السوقية</p> $\Delta S_{it}/P_{it-1}$	<p>مرحلة تمثل بداية لإمكانية اعتبار التكلفة متباينة السلوك متغيراً مستقلاً</p> <p>دراسة أثرها على المتغيرات المختلفة للمحاسبة المالية وهو ما يساعد في تطوير نماذج عديدة</p>	<p>يسعى النموذج لقياس أثر التكلفة متباينة السلوك ولكن بشكل غير مباشر من خلال تطوير النماذج القائمة بمتغيرات التكلفة متباينة السلوك وتحديد اتجاه التغيير في المبيعات مما ينتج عنه الحاجة إلى وجود مقياس مباشر لقياس التكلفة متباينة السلوك</p>

وترى الباحثة أنه يمكن إجراء تعديل من الناحية الإحصائية على معادلة (Homburg & Nasev, 2008) فقد نوهت دراسة (Miralles & Veira, 2011) نحو ضرورة إجراء تجانس للشركات محل الدراسة في أي بند محل الدراسة سواء كان أصول أو مبيعات أو بنود تكلفة فتصبح النتائج مشوهة ومتحيزة بشكل كبير بسبب الشركات الكبرى وتفاوت الأرقام بين الشركات لاحتواء العينة على شركات صغيرة وناشئة مما ينتج عنه تحيز في النتائج نحو الشركات الكبرى وإهمال الصغرى وفقد جزء كبير من النتائج ولخلق تجانس في البيانات والوصول لنتائج عادلة يجب إدخال اللوغاريتم الطبيعي للبند محل الدراسة أسوة بدراسة (Weiss, 2010) ودراسة (Banker et al., 2014) إلا أن الفرق بين المعادلتين يتمثل فيما يلي:

- سهولة المعادلة المستخدمة حالياً من خلال الحكم على الناتج النهائي ولا يتطلب الحكم من خلال بيتا.
- اعتبار المعادلة التي اقترحتها الباحثة ضمن مراحل تطور القياس المستقل للتكلفة متباينة السلوك.
- الحفاظ على نقطة التشابه بين المعادلتين من خلال الاحتفاظ باللوغاريتم الطبيعي لمنع تحيز البيانات.

5-7 مخاطر التكلفة متباينة السلوك

أن المخاطر بصفة عامة تشير إلى حالة عدم التأكد من العوائد المحتمل حدوثها مستقبلاً ويترتب على وجود التكلفة متباينة السلوك في الشركات بعض المخاطر التي تتبع من قرارات المديرين المتعمدة ويمكن تقسيم الشركات إلى:

(1) شركات تتسم بالكفاءة في التكلفة متباينة السلوك: فهي الشركات التي تفترض أنه في حالة انخفاض المبيعات قد يحتمل عودة المبيعات للارتفاع في المستقبل وهذه الحالة تدل على أنه من الممكن تحمل تكلفة الموارد غير المستغلة وتجنب تكاليف التعديل للموارد في حالة تخفيض الموارد ثم استعادة الموارد مرة أخرى عند تحقق الطلب فقد ينتج عنه تحقق المنافع في المستقبل. وترى الباحثة أن هذا النوع من الشركات يتسم هيكل تكاليفه بمرونة كافية للتنقل من مراحل الركود للانتعاش.

(2) شركات تتسم بانخفاض الكفاءة في التكلفة متباينة السلوك: فهي الشركات التي تفترض أنه في حالة انخفاض المبيعات قد يحتمل أن يكون الانخفاض في المبيعات مستمر في الأجل الطويل وهذه الحالة تدل على أنه من الممكن تحمل تكلفة الموارد غير المستغلة والتي لا ينتج عنها أي فوائد حالية ومحتملة بالمستقبل للشركة. وترى الباحثة أن هذا النوع من الشركات يتسم هيكل تكاليفها بجمود يمنع الشركة من التنقل بين مراحل الركود للانتعاش.

وعلى الصعيد الآخر، فالتكلفة متباينة السلوك تأثير عكسي على الأرباح في حالة انخفاض المبيعات وعدم مقابلتها لانخفاض مشابه في التكاليف. ولكن السلوك المتباين الكفاء من الممكن أن ينتج عنه آثار إيجابية على الأرباح المستقبلية بسبب رجوع معدلات المبيعات والأخبار الجيدة، وعلى العكس فقد يكون التكلفة غير المتباينة غير الكفاء ذات آثار عكسية على الأرباح المستقبلية بسبب الانخفاض المستمر في المبيعات. لذلك فقد استهدفت دراسة (الزكي، 2019) عرض لأهم مخاطر التكلفة متباينة السلوك:

1- **مخاطر النشاط:** هي المخاطر المتعلقة بالأرباح التي يتوقع حدوثها قبل حساب الفوائد والضرائب فهي مرتبطة بشكل أكثر بالتدفقات النقدية التشغيلية وتنقسم هذه المخاطر وتظهر بصورة واضحة في الحالات التالية:

أ- عدم التأكد من الطلب وهيكل التكلفة: أن عملية تقدير الطلب تكون من قبل المديرين وقد يحتمل ذلك المبالغة في تقدير الطلب Overestimation أو تقليل الطلب عن المتوقع Underestimation ففي حالة توقع زيادة الطلب يتم الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة وتحمل نفقات من الممكن الاستغناء عنها. والعكس في حالة انخفاض الطلب يتم الاستغناء عن الموارد ويؤدي ذلك للتأخر في تلبية الطلب مستقبلاً مما ينتج عنه انخفاض رضا العملاء. ومن ناحية الهيكل التكاليفي فإن المزيج التكاليفي

(التكاليف الثابتة- التكاليف المتغيرة) في هيكل التكلفة قصير الأجل لذلك يجب توافر هيكل تكاليفي مرن بمعنى أن تكون نسبة التكاليف الثابتة منخفضة والتكاليف المتغيرة مرتفعة أما هيكل التكلفة غير المرن نتيجة عدم التأكد من الطلب بدرجة مرتفعة ينتج عنه عدم مرونة هيكل التكلفة بالأجل القصير وأن يشتمل على تكاليف ثابتة مرتفعة وتكاليف متغيرة منخفضة نسبياً.

ب- الرافعة التشغيلية: تشير إلى نسبة التكاليف الثابتة لأجمالي هيكل التكاليف في الشركة فإذا كانت نسبة التكاليف الثابتة إلى إجمالي التكاليف مرتفعة فهذا يشير إلى وجود رافعة تشغيلية مرتفعة وقد تؤثر على الأرباح لأنها تؤدي لتقلب الأرباح. حيث أن الشركات التي لديها رافعة تشغيلية مرتفعة لديها عملية تعديل مستمرة وبطيئة لمواردها لمدة ينعكس أثرها لعدة سنوات متتالية على الأرباح المستقبلية وبالتالي فإن أثر الرافعة التشغيلية طويلة الأجل على نمو الأرباح غير متماثل وأن الأرباح المستقبلية للشركات التي لديها رافعة مرتفعة تزيد بمعدل أقل عندما تزيد الإيرادات مقارنة بانخفاضها عندما تنخفض الإيرادات في السنوات المتتالية وبالتالي فإن تأثير الرافعة المالية على الأرباح المستقبلية أكثر وضوحاً في حالات الركود مقارنة بالزواج بسبب التكلفة متباينة السلوك للتكاليف الخاصة بالشركة كما أن الرافعة التشغيلية تؤدي إلى فرض قيود مالية على استجابة الشركات لصدقات الطلب غير المواتية كذلك صعوبة تعديل الموارد للشركات ذات الرافعة المالية المرتفعة.

أن من أحد أهم المحددات التي تؤدي لوجود التكلفة متباينة السلوك هو تكلفة العمالة التي تتدرج ضمن التكاليف البيعية والعمومية والإدارية وهي أحد أهم محركات الرافعة التشغيلية والتي تؤدي للتعرض للمخاطر وتسبب التغير في العوائد وعلى الصعيد الآخر يعد التأجير التشغيلي من ضمن العوامل التي تؤثر على التدفقات النقدية للشركات فقد يكون في بعض الشركات قصير الأجل يتسم بالمرونة مقارنة بحالة ملكية الأصل، وبعض الشركات الأخرى لا يمكن الغاؤه وقد تؤثر الالتزامات الناتجة من التأجير التشغيلي على عوائد الأسهم المتوقعة في حالة ارتفاعه وبالتالي ترتفع الرافعة التشغيلية مما ينتج عنه مخاطر خاصة في فترة الركود.

2-المخاطر المالية: اشارت دراسة (Holzhacker et al, 2015) أنه يمكن توضيح معنى المخاطر المالية علي أنها عدم قدرة الشركة مستقبلاً علي تلبية الالتزامات التي عليها للغير وجزير بالذكر أن المخاطر المالية عكس المخاطر التشغيلية فهي ليست ناتجة من البيئة الداخلية أو الخارجية للشركة وإنما تنتج من القرار الواعي من قبل الشركة باستخدام الرافعة المالية بدلاً من إصدار الأسهم العادية للحصول على التمويل وقد تشمل المخاطر المالية علي مخاطر السيولة، مخاطر الائتمان، مخاطر الإفلاس.

وتنتج المخاطر المالية من التكلفة متباينة السلوك نتيجة وجود قيود على مرونة هيكل التكلفة في الأجل القصير حيث أن هيكل التكلفة الثابت قد يتسم بمرونة منخفضة للتكلفة والتي قد تفرض مخاطر على الشركة نظراً لأن النسبة المرتفعة من التكاليف تكون ثابتة وبالتالي فإن انخفاض الطلب يحقق تأثير سلبي على أرباح الشركة في حالة اتسام هيكل التكلفة بعدم المرونة مقارنة بالهيكل المرنة وأن قرارات المديرين بشأن هيكل التكلفة قد تكون قرارات معقدة نظراً لأنها قد تكون مبنية على عدة عوامل سواء داخل الشركة أو خارجها أو ترتبط بدوافع المديرين وحوافزهم الأمر الذي ينتج عنه التكلفة متباينة السلوك. ويمكن تعريفها أيضاً طبقاً لوجهة نظر (Kitada et al., 2016) على أنها التغير الإضافي في الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية بالشركة بسبب استخدام التمويل بالدين لتمويل اقتناء الأصول وغالباً ما تشير إلي احتمالية الإفلاس التي تنتج من التمويل المبالغ فيه بالديون نظراً للمطالبة بسداد التزام الفائدة بجانب أرباح الأسهم العادية التي يتم دفعها بعد تقدير الإدارة لها. وترى الباحثة أن المخاطر المالية مختلفة عن مخاطر التشغيل وذلك يرجع إلى طبيعتها حيث يمكن اعتبار المخاطر التشغيلية ناتجة من البيئة الداخلية للشركة وطبيعة نشاطها والعواقب التي تواجهها داخلياً، على العكس من ذلك فإن المخاطر المالية ناتجة بشكل أكثر عن الظروف الاقتصادية إلا أن دراسة (الزكي، 2019) قد جادلت في تلك النقطة وأشارت إلى أنه يمكن اعتبار المخاطر المالية ليس لها علاقة بالبيئة الداخلية أو الخارجية للشركة وأنها ناتجة من القرار الواعي من قبل الشركة باستخدام الرافعة المالية كبديلاً عن إصدار الأسهم العادية للحصول على تمويل. إلا أن الباحثة ترى أن ذلك غير منطقي ويرجع السبب في ذلك أنه عند اختيار أمثل هيكل تمويل للشركة من الممكن أن تكون تكلفة التمويل بالاقتراض أقل من التمويل بالملكية فاسعار الفائدة من المتوقع أن تنخفض أثناء فترات الركود كما أن التمويل بالاقتراض يوفر ميزة ضريبية عند خصم الفائدة من صافي الربح وهو ما لا يوفره التمويل بالملكية فكل هذه العوامل موجودة بالبيئة الخارجية للشركة وليست فقط متعلقة بالقرار الواعي للمديرين

7-6 نظريات التكلفة متباينة السلوك

حاولت العديد من الدراسات تفسير لتكلفة متباينة السلوك بالاعتماد على النظريات المحاسبية لفهم طبيعة التكلفة وأسباب ظهورها بالشركات والتالي عرض لاشهر النظريات التي تم عرضها بالدراسات السابقة.

جدول 7: يوضح النظريات المفسرة للتكلفة متباينة السلوك

النظرية	شرحها
نظرية القرار المتعمد أو المدروس	<p>تصبح التكاليف متباينة السلوك كرد فعل طبيعي للقرارات المتأنية والمدروسة من قبل المديرين بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة بغرض تخفيض التكاليف المحتملة بالأجل الطويل فعند انخفاض إيرادات المبيعات يتوقع المديرين أنه انخفاض مؤقتاً يتبعه انتعاش بالمستقبل مما يدفعهم إلى الاحتفاظ بالموارد المتعلقة بالأنشطة التشغيلية خلال فترات انخفاض المبيعات، وذلك على أساس أنه على الأجل الطويل سوف تكون تكلفة الاحتفاظ بتلك الموارد الغير مستغلة أقل من تكلفة التخلص منها عند انخفاض المبيعات واستعادتها مرة أخرى عند ارتفاع المبيعات (تكلفة التعديل). ويترتب على ما سبق، تحقيق أرباح منخفضة في الأجل القصير نتيجة تحمل الشركة لتكلفة الاحتفاظ بموارد غير مستغلة، ثم تحقيق أرباح مرتفعة في الأجل الطويل نتيجة الوفورات التي حققها الشركة والمتمثلة في الفرق بين تكلفة التعديل وتكلفة الاحتفاظ بالموارد.</p> <p>لذلك يمكن القول أن أحد أهم المحركات الرئيسية للتكلفة متباينة السلوك هو القرارات المتعمدة من خلال محاولة المديرين تعظيم الأرباح في الأجل الطويل بالاستناد على توقعاتهم للمبيعات المستقبلية بالإضافة إلى ما سبق فإنه عند قيام المديرين بالتخلص من الموارد المتعلقة بالأنشطة التشغيلية استجابة لانخفاض في المبيعات فإن الأمر يتطلب بعض الوقت للحصول على الموارد مرة أخرى عند انتعاش المبيعات وهيئتها للعمل وهو ما يدفع المديرين إلى الاحتفاظ بالموارد غير المستغلة بهدف تحقيق ميزة تنافسية على المنافسين والاستفادة من انتعاش المبيعات مستقبلاً وبالتالي يجب على المديرين المفاضلة بين تخفيض التكلفة في الأجل القصير من خلال التخلص من الموارد غير المستغلة عند انخفاض حجم النشاط وبين تحمل تكلفة مرتفعة ناتجة عن الاحتفاظ بتلك الموارد لاستخدامها في استغلال الفرص التسويقية المتاحة عند الانتعاش المستقبلي للمبيعات (Anderson et al, 2003, Anderson et al, 2005, Yasukata & Kajiwara, 2011, عبد الرحمن، 2020)</p>
نظرية تأخير تعديل التكلفة	<p>أن التكاليف تصبح متباينة السلوك بسبب عدم تخفيضها بالسرعة الكافية لمواكبة الانخفاض في المبيعات، وهو ما أكد عليه كل من (Anderson et al, 2003) حيث أشاروا إلى ارتفاع درجة التكلفة متباينة السلوك عند فحص العلاقة بين التغيرات في المبيعات والتغيرات في التكاليف خلال الأجل القصير، بينما تنخفض خلال الأجل المتوسط. بالإضافة إلى ما سبق فقد توصل (Subramaniam & Weidenmier, 2003) إلى ارتفاع درجة التكلفة متباينة السلوك عند الانخفاض الكبير في المبيعات وانخفاض درجتها عند الانخفاض المحدود في المبيعات وهو ما يعنى أنها تنشأ من حقيقة أن التكلفة لا يتم تعديلها بالسرعة الكافية لمواكبة التقلبات الكبيرة في المبيعات. ويرى (Yasukata & Kajiwara, 2011) أن النتائج السابقة التي تدعم نظرية تأخير تعديل التكلفة ولا تنكر نظرية القرار المتعمد أو المدروس وفقاً لتلك النظرية فإنه يمكن تفسير التأخير في تخفيض التكلفة خلال الأجل القصير كنتيجة للقرارات المتعمدة للمديرين بالاحتفاظ بالموارد غير المستغلة بناءً على توقعاتهم بانتعاش المبيعات مستقبلاً. وهو ما يتفق مع ما أشار إليه (Anderson et al, 2003) بأن المديرين قد يؤجلون عمداً تخفيض الموارد غير المستغلة لحين التأكد من مدى استمرارية انخفاض الطلب كما يمكن تفسير التأخير في تخفيض التكلفة عند الانخفاض الكبير في المبيعات بدراسة وتقييم المديرين للتكاليف المرتفعة الناتجة عن التخفيض الكبير في الموارد غير المستغلة استجابة لانخفاض الكبير في المبيعات (كالتعويضات المدفوعة للعمالة المستغنى عنها) إضافة إلى التكاليف المرتفعة لاستعادة تلك الموارد عن انتعاش الطلب مستقبلاً (كتكاليف تعيين وتدريب عمالة جديدة).</p>
نظرية الوكالة	<p>إن ظهور الشركات الكبيرة وشيوع انفصال الملكية عن الإدارة وما نجم عنها من ظهور مشاكل عدة، من أبرزها مشكلة تضارب المصالح فقد نتج عن تلك المشاكل ما يسمى بنظرية الوكالة وذلك على يد (Jensen & Meckling, 1976) فقد نتج عن انفصال الإدارة وجود اختلاف بين أهداف وأولويات وتفضيلات كل من الأصيل (صاحب رأس المال المالك) أو حملة الأسهم (الوكيل (الإدارة). ويسعى الأصيل إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من جهد وعمل من خلال الوكيل مقابل اتفاق على إجراء مناسب، لأن الوكيل يسعى إلى تعظيم منفعته عن طريق الحصول على أكبر قدر من الحوافز مع بذل أقل جهد ممكن. ونشأت نظرية الوكالة لتفسير العلاقة بين المساهمين (الموكلين) وسلوك المديرين (الوكلاء) في الشركات التي تنفصل فيها الملكية عن رأس المال.</p> <p>وجدير بالذكر أن الرابط بين المساهمين والمديرين يكون من خلال تفويض المساهمين بالمسؤولية للمديرين وإدارة عمل الشركة بالنيابة عنهم لذلك يطمح المساهمين (حملة الأسهم) دائماً أن تتخذ الإدارة القرارات التي ستزيد من قيمة السهم إلا أن المديرين يفضلون التوسع بالأعمال التجارية وزيادة عائداتهم والتي لا تؤدي بالضرورة إلى زيادة قيمة السهم بمعنى آخر فإن إدارة الشركة أو الوكيل يفضلون المصالح المالية الشخصية لها فوق مصالح المساهمين. وتتركز تلك النظرية على دعامتين أساسيتين هما: (Jensen, 1993, سالم، 2021)</p> <ul style="list-style-type: none"> - أن الموكل والوكيل لكل منهم مصلحته وكل منهم يحاول تعظيم منافعه المتوقعة التي ستحدد في النهاية قراراته. - يسعى الوكيل إلى تعظيم منفعته حتى إذا كان ذلك على حساب مصلحة الأصيل (المالك) ومن هذه النقطة حدث تضارب المصالح الذي يجب أن يكون له آليات تخفض من فرص ذلك التعارض إلى أدنى حد. <p>ويترتب على هذه النظرية تكاليف تتمثل في التكلفة المالية التي تقع على عاتق حملة الأسهم (المساهمين) مقابل الرقابة وقيام الإدارة بإداء وظائفها وتكاليف الحوافز أو العقد لتحفيز المديرين لتعظيم منفعة مصالح المساهمين، ويذكر من تلك التكاليف أيضاً التكاليف السياسية التي تتكبدها الشركة لتوطد العلاقات وللمساهمة في رفع قيمة الشركة.</p>

8- النتائج

- ندرة الأبحاث العلمية بشكل عام التي تناولت ظاهرة التكلفة متباينة السلوك مقارنة بباقي الحقول في الأدب المحاسبي.
- ندرة اتجاه رسائل الماجستير والدكتوراه نحو البحث في ظاهرة التكلفة متباينة السلوك.
- ارتفاع عدد الرسائل التي اهتمت بفحص ظاهرة التكلفة متباينة السلوك بجامعة القاهرة فقد بلغ عددها 5 رسائل، ويمكن تفسير ذلك بسبب تمتع جامعة القاهرة بتصنيف مرتفع في التصنيفات العالمية لجودة البحث العلمي لحرصها على مواكبة ودراسة الظواهر المستحدثة.
- ارتفاع عدد الأبحاث العلمية التي نشرت في مجلة الفكر المحاسبي بجامعة عين شمس، ويمكن تفسير ذلك أيضاً لحرص الجامعة على دراسة الظواهر المستحدثة وتحكيم الأبحاث من قبل خبراء مطلعين على أحدث التطورات العلمية.
- ظهور نسبة قليلة من الأبحاث المنشورة باللغة الإنجليزية أكثر من العربية في بعض الدوريات ببعض الجامعات المصرية وهي: (جامعة الإسكندرية، جامعة بنها، جامعة بورسعيد، جامعة الزقازيق) وهو ما يجعل التواصل العلمي أفضل وأسرع وعرض نتائج مفهومة لنسبة كبرى من الباحثين على المستوى العالمي.
- ندرة الأبحاث التي نشرت بالتطبيق علي جمهورية مصر العربية في المجالات الأجنبية فقد حصلت الباحثة على بحث واحد فقط.
- ارتفاع الدراسات التي قامت بفحص البنود الأكثر شيوعاً وهي (التكاليف البيعية والعمومية والإدارية، تكلفة البضاعة المباعة، تكلفة التشغيل، التكاليف الإجمالية).
- ارتفاع عدد الدراسات التي اسفرت عن نتائج يمكن تعميمها من خلال اتباع إجراء دراسة تطبيقية. أكثر من اتباع باقي أنواع المنهجيات الآخري مثل (الدراسة الميدانية، دراسة الحالة، الدراسة النظرية).
- إمكانية تطوير نموذج التكلفة متباينة السلوك كما أشارت الباحثة في الدراسة لتجنب النتائج المتحيزة للشركات الكبرى.

9- التوصيات

- ضرورة تعديل النماذج المحاسبية الخاصة بقياس التحفظ المحاسبي، والأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك.
- ضرورة تعديل نماذج التنبؤ بالأرباح والأخذ في الاعتبار التكلفة متباينة السلوك.
- ضرورة تحديث المعادلة المقترحة لقياس التكلفة متباينة السلوك.
- تكثيف التوجه نحو البحث عن تأثير التكلفة متباينة السلوك علي المتغيرات المحاسبية.
- ضرورة وضع خطط بحثية للجامعات لدراسة الظواهر المستحدثة في الأسواق وربط الأبحاث العلمية بالواقع العلمي لإيجاد حلول لمشكلاته.
- الاهتمام بالأبحاث المرجعية ودعمها لتأصيل الظواهر البحثية وعرض مقترحات بحثية لمساعدة الباحثين وتعميق البحث العلمي لإيجاد حلول لمختلف الظواهر المستحدثة.
- نشر الحلول وتبسيط الأبحاث لتلائم كل صناع القرار لمعرفة الظواهر المستحدثة.
- بناء جسور تواصل بين مختلف الجامعات والمجتمع لتبسيط الأبحاث العلمية ومساعدة المستثمرين بنوعهم المستثمر ذو الخبرة، ومفكر الخبرة لمعرفة المشكلات المستحدثة، وفهم طبيعة سلوك التكلفة أثناء الأزمات.
- دعم وتدريب المحاسبين والمراجعين وتنمية معرفتهم ومهارتهم بالمشاكل المحاسبية المستحدثة، ومنها التكلفة متباينة السلوك.

10- الأبحاث المستقبلية

- قياس تأثير رأس المال الفكري ومحددات إدارة الأرباح علي التكلفة متباينة السلوك.
- قياس تأثير التكلفة متباينة السلوك علي كفاءة القرارات الاستثمارية وقيمة الشركة.
- دراسة واختبار أثر إدارة الأرباح ومكافآت الإدارة علي التكلفة متباينة السلوك.
- دراسة واختبار أثر أتعاب وتغيير المراجع الخارجي علي التكلفة متباينة السلوك.
- دراسة أثر جودة المراجعة الخارجية علي التكلفة متباينة السلوك.
- دراسة أثر فعالية لجنة المراجعة علي التكلفة متباينة السلوك.
- تأثير تغطية المحللين الماليين علي التكلفة متباينة السلوك.

- تأثير التباين المعلوماتي علي التكلفة متباينة السلوك.
- اثر اتباع سلوك القطيع علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر النرجسية للمديرين علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر وجود التكلفة متباينة السلوك علي توزيعات الأرباح.
- تأثير نوع المدير التنفيذي علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر الثقة الزائدة/ المفرطة أثناء فترات الاستقرار والأزمات علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر مستوى السيولة المالية علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر التدفقات النقدية المتوقعة علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر التجنب الضريبي والتهرب الضريبي علي التكلفة متباينة السلوك.
- كيفية مواجهة الإدارة للآثار المترتبة علي التكلفة متباينة السلوك.
- اختبار العلاقة التبادلية بين التكلفة متباينة السلوك وبين ممارسات إدارة الأرباح.
- إجراء دراسة مقارنة بين الدول ومن بينهم مصر لمعرفة مدى وجود التكلفة متباينة السلوك.
- إجراء دراسة تطبيقية مقارنة علي القطاعات المختلفة لمعرفة مدى وجود التكلفة متباينة السلوك.
- دراسة المحددات المرتبطة بحوكمة الشركات وتأثيرها علي التكلفة متباينة السلوك.
- هيكل الملكية وأثره علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر مشكلة الوكالة وحوكمة الشركات علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر قوة المنافسة علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر إدارة الأرباح والتحفيز المحاسبي علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر التكلفة متباينة السلوك علي الموازنات التخطيطية.

- أثر التكلفة متباينة السلوك علي التكاليف المعيارية.
- أثر التكلفة متباينة السلوك علي التكلفة المستهدفة.
- أثر التكلفة متباينة السلوك علي القرارات الإدارية.
- أثر التكلفة متباينة السلوك علي التنبؤ بالأرباح.
- دراسة أثر التكلفة متباينة السلوك علي تمهيد الدخل.
- أثر قرارات التسعير علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر الاعتماد على ظاهرة التكلفة متباينة السلوك نحو مدي نفعية نظام التكاليف علي أساس النشاط .ABC
- دراسة العلاقة بين التكلفة متباينة السلوك وبطاقة الأداء المتوازن.
- دراسة أثر التكلفة متباينة السلوك علي سلاسل التوريد.
- دراسة التكلفة متباينة السلوك في البنوك والشركات المالية.
- دراسة أثر الخطر المالي واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة علي التكلفة متباينة السلوك.
- دراسة أثر الاستقرار السياسي علي التكلفة متباينة السلوك دراسة مقارنة قبل وبعد ثورة 25 يناير.
- دراسة أثر الملكية المشتتة علي التكلفة متباينة السلوك.
- استخدام أسلوب صافي القيمة الحالية في تقدير تكلفة الاحتفاظ أو التكيف للموارد غير المستغلة.
- دراسة أثر التكلفة متباينة السلوك علي كفاءة الاستثمار.
- دراسة أثر التكلفة متباينة السلوك علي التنمية المستدامة.
- دراسة أثر التكلفة متباينة السلوك علي التقارير المتكاملة.
- دراسة أثر السلوك المتباين لتكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج علي القدرة التنافسية للشركة.
- دراسة اثر استراتيجيات إدارة التكلفة علي السلوك المتباين لتكلفة أنشطة سلسلة القيمة.
- دراسة سلوك التكاليف في الوحدات الحكومية.
- تأثير التشتت في التدفقات النقدية التشغيلية علي العلاقة بين التجنب الضريبي والتكلفة متباينة السلوك.

- أثر التكلفة متباينة السلوك علي عمليات التنبؤ بالأداء المالي للشركة.
- دراسة واختبار العلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية والتكلفة متباينة السلوك.
- أثر جائحة كورونا علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر الملكية الخاصة والمتعددة علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر تفاؤل وتشاؤم المديرين علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر مستويات التضخم علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر كثافة العمالة علي التكلفة متباينة السلوك.
- أثر قوانين العمل علي التكلفة متباينة السلوك.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الإسداوي، مصطفى السيد مصطفى علي، بلال، السيد حسن سالم، (2020). اختبار العلاقة بين القدرة الإدارية والسلوك غير المتمثل للتكاليف في الشركات المساهمة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية. كلية التجارة. جامعة دمياط. المجلد 1. العدد 2. ص 334-390.
- اللايلي، ريم محمد برهان الدين محمد مرغب، (2020). التنبؤ بالأرباح في المشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال تحليل سلوك التكلفة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. جامعة قناة السويس. كلية التجارة بالاسماعيلية. المجلد الحادي عشر. العدد الثالث. ص 1589-1610.
- البراشي، أحمد محمود أحمد، (2019). نموذج مقترح لقياس أثر السلوك المتباين للتكلفة على مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية دراسة أرشيفية. رسالة دكتوراه. كلية التجارة. جامعة المنصورة.
- الزكي، لمياء كمال محمود محمد، (2019). تأثير مخاطر السلوك غير المتمثل للتكلفة على قيمة المنشأة: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. جامعة قناة السويس. كلية التجارة بالاسماعيلية. المجلد 10. العدد 3. ص 758-789.
- الزكي، لمياء كمال محمود محمد، (2019). تحليل دور آليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السلوك غير المتمثل. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. جامعة قناة السويس. كلية التجارة بالاسماعيلية. المجلد 10. العدد 3. ص 790-818.

- الزمر، عماد سعيد، (2020). قياس الأثر التفاعلي لمستويات عدم تماثل سلوك التكلفة وممارسات إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 24. العدد 4. ص 307-357.
- الفداوي، وآخرون، (2019). العوامل المحددة لسلوك التصاق التكلفة وأثرها على التنبؤ بالأرباح: دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية. كلية التجارة. جامعة بنها. العدد 4. ص 419-455.
- الفداوي، وآخرون، (2020). قياس التباين في سلوك تكلفة أنشطة ما قبل الإنتاج وأثره على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية. كلية التجارة. جامعة بنها. المجلد 40- العدد 1. ص 337-362.
- الفداوي، علياء عبد البديع محمد، (2020). قياس التباين في سلوك تكلفة أنشطة سلسلة القيمة وأثره على قيمة المنشأة مع دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه. كلية التجارة. جامعة المنصورة.
- جباب الله، سامية طلعت عباس، (2019). السلوك غير المتماثل للتكلفة وعلاقته بتمهيد الدخل: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المصرية المسجلة في سوق الأوراق المالية. مجلة المحاسبة والمراجعة. العدد الثاني. ص 89-128.
- حراز، محمد جمعة أحمد، (2019). أثر التوقعات الإدارية ودوافع المديرين على سلوك عدم تماثل التكاليف- دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه. كلية التجارة. جامعة دمنهور.
- خليل، وآخرون، (2018). استخدام نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف لأغراض زيادة فعالية إعداد الموازنات الجارية (دراسة حالة). مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 22. العدد 3. ص 277-314.
- خليل، وآخرون، (2018). نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف- التأصيل الفكري والتطبيق العملي في بيئة الأعمال المصرية دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 22. العدد 3. ص 224-273.
- رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2010). أثر أسلوب Costing Backflush على التصاق التكلفة. المجلة المصرية للدراسات التجارية. كلية التجارة. جامعة المنصورة. المجلد 34. العدد 4. ص 1-43.

سالم، وآخرون، (2021). إطار مقترح لإدارة التكاليف للزجة لتدعيم استراتيجية زيادة التكلفة: مع دراسة حالة في البيئة المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. كلية التجارة. جامعة كفر الشيخ. المجلد 7. العدد 13. ص 769-818.

سعيد، دينا زين العابدين، (2017). أثر مدخل السلوك غير المتماثل للتكلفة كمدخل مستحدث لتفسير سلوك التكلفة على توقعات المحللين الماليين في البورصة المصرية: دراسة ميدانية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية. كلية التجارة. جامعة بنها. العدد 2. ص 71-135.

سمعان، أحمد محمد شاكر حسن، أحمد، هيام فكري أحمد، (2020). تحليل أنماط سلوك التكلفة في فترات الاستقرار والأزمات هل هناك تأثير للثقة الإدارية الزائدة؟ (منهج تحليلي - اختباري على الشركات المساهمة المصرية). مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. كلية التجارة. جامعة الإسكندرية. المجلد 4. العدد 2. ص 1-82.

شاهين، محمد أحمد، (2013). دراسة واختبار تأثير تصنيف عناصر التكاليف غير المباشرة بين مجموعات التكلفة على تفهم طبيعة سلوك التكاليف وكفاءة القرارات المتخذة (دراسة تجريبية). مجلة الفكر المحاسبى. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 17. العدد 2. ص 1-62.

شاهين، محمد أحمد، (2018). إطار محاسبي مقترح لاستخدام نموذج السلوك غير المنتظم للتكاليف في تحديد محرك تكلفة النشاط الأكثر فاعلية (دراسة تطبيقية). مجلة الفكر المحاسبى. كلية التجارة. جامعة عين شمس. مجلد 22. العدد 2. ص 498-561.

عبد الرحمن، محمد مصطفى محمد، (2020). قياس العلاقة بين الاستراتيجيات التنافسية والتكلفة متباينة السلوك بهدف ترشيد القرارات الإدارية: بالتطبيق على القطاع الصناعى. رسالة دكتوراه. كلية التجارة جامعة القاهرة.

عبد الله، إبراهيم سيد أبو زيد، (2021). دراسة تحليلية للعلاقة بين درجة عدم تماثل سلوك التكاليف وتخطيط ضريبة الدخل - دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة القاهرة.

عبد المتعال، هبه عبد المتعال أحمد، (2018). دراسة أثر السلوك غير المنتظم للتكاليف على القدرة التفسيرية للمعلومات محاسبية بالتقارير المالية المنشورة. مجلة المحاسبة والمراجعة المصرية. جامعة القاهرة. كلية التجارة. ص 581-607.

عبيد الله، وآخرون، (2018). أثر كفاءة مجلس الإدارة والملكية المؤسسية وفعالية لجان المراجعة كمتغيرات لحوكمة الشركات على سلوك التكلفة الملتصقة: دراسة تطبيقية. مجلة التجارة والتمويل. كلية التجارة. جامعة طنطا. العدد الرابع. ص 125-174.

عرفات، إبراهيم زكريا، (2020). أثر حوكمة الشركات وهيكّل الملكية على السلوك غير المتماثل للتكلفة: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. كلية التجارة. جامعة كفر الشيخ. العدد 10. ص 41-103.

عوض، محمود حسين معوض. (2020). العوامل المحددة لسلوك التصاق التكلفة وأثرها على التنبؤ بالأرباح. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة المنصورة.

فودة، السيد أحمد محمود، الإسدأوى، مصطفى السيد مصطفى علي، (2020). أثر جودة المراجعة على السلوك غير المتماثل للتكاليف في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية دراسة اختبارية. كلية التجارة بالاسماعيلية. جامعة قناة السويس. ص 73-129.

قحطان، منير علي مدهش، (2021). أثر السلوك غير المتماثل للتكلفة على تحليل التكلفة - الحجم - الأرباح وانعكاساته على جودة معلومات المحاسبة الإدارية: بحث تطبيقي. مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية: سلسلة الآداب والعلوم التربوية والإنسانية والتطبيقية. جامعة تعز فرع التربة - دائرة الدراسات العليا والبحث العلمي. العدد 16. ص 241-278.

لطفى، محمد علي، (1994). استخدام مفهوم التصاق التكلفة في ترشيد قرارات تسعير المنتجات في الأجل الطويل: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. كلية التجارة. جامعة عين شمس. العدد 2. ص 1869-1923.

محفوظ، رامي محمد إبراهيم، (2020). أثر مستوى السيولة وكثافة الأصول على سلوك التصاق التكلفة: دليل من قطاع الشركات (الصناعية - الخدمية) المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة دمنهور.

محمد، عبد الله حسين يونس، (2018). أثر مشكلة الوكالة والتوجه الاستراتيجي للمنشأة على لزوجة التكلفة - بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة المصرية. العدد 15. المجلد 2. ص 201-281.

محمد، محمد محمود سليمان، (2018). أثر حوكمة الشركات ومشكلات الوكالة على لزوجة التكاليف 'دراسة إمبريقية". رسالة دكتوراه. كلية التجارة. جامعة الزقازيق.

محمد، محمد محمود سليمان، بغدادي، أحمد بغدادي أحمد، (2019). أثر حوكمة الشركات على العلاقة بين الثقة الإدارية المفرطة والسلوك غير المتماثل للتكلفة (دراسة إختبارية). مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية. العدد 3. ص 141-212.

محمد، محمد محمود سليمان، بغدادي، أحمد بغدادي أحمد، (2019). العلاقة بين التجنب الضريبي والسلوك غير المتماثل للتكلفة "دراسة اختبارية". مجلة الفكر المحاسبى. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 23. العدد 3. ص 1-61.

محمد، هاجر عبد الرحمن عبد الفتاح، (2020). قياس تأثير توقعات الإدارة على السلوك غير المتماثل للتكلفة بهدف زيادة جودة المحتوى المعلوماتى لنظام المحاسبة الإدارية (دراسة تطبيقية). مجلة الفكر المحاسبى. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 24. العدد 1. ص 562-624.

محمود، سحر عبد السميع، (2021). أثر السلوك غير المتماثل للتكلفة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة. كلية التجارة. جامعة كفر الشيخ. العدد 11. ص 343 - 368.

مطواع، مطاوع السعيد السيد، عبد المتعال، هبه عبد المتعال أحمد، (2020). محددات السلوك غير المتماثل للتكاليف وأثره على جودة الأرباح "دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة السعودية". المجلة الـ8 علمية للبحوث والدراسات التجارية. كلية التجارة وإدارة الأعمال. جامعة حلوان. المجلد 34. العدد 2. ص 63-101.

مندور، محمد محمد إبراهيم، (2017). أثر الخطر المالى واتجاه تغير مبيعات الفترة السابقة على السلوك غير المتماثل لتكلفة البضاعة المباعة- دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبى. كلية التجارة. جامعة عين شمس. مجلد 21. العدد 1. ص 567-622.

منطاش، عبد الحميد عبد المنعم عبد الحميد، (2015). قياس انعكاس التكلفة ثنائية الاتجاه على دقة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية. رسالة دكتوراه. كلية التجارة. جامعة القاهرة.

مؤمن، شريف محمد لطفى، (2017). دراسة تحليلية اختبارية لأثر التباين في سلوك التكلفة غير المباشرة عند تغير حجم النشاط على التنبؤات الإدارية. مجلة الفكر المحاسبى. كلية التجارة. جامعة عين شمس. المجلد 21. العدد 1. ص 745-820.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abdel Hamied, Ahmed Mohamed Abdel Aziz, (2014). Testing the Stickiness behavior of selling, general and administrative expenses in Egyptian Corporations: An empirical study. Master Thesis. Faculty of Commerce. Zagazig University
- Abdel Megeid, N. S., & El-Deeb, M. S. (2021). Board Characteristics Effect on Cost Stickiness Using Earnings Management as a Mediating Variable “Evidence from Egypt”.
- Abdelalim, Hager Ahmed Fouad Abdeltawab, (2021). The integration between Sticky Cost and Capability Maturity Model Integration (CMMI) Supporting Continuous Improvement in The Industrial Sector in The Context of Intrnal Agents – an Applied Study. . Master Thesis. Faculty of Commerce. Beni-Suef University
- Abdulhamied, Ahmed. Abulezz, Mohamed, (2014). An empirical Investing of the effect of cost structure and demand uncertainty on SA&G cost stickiness. Available at: <https://www.semanticscholar.org/paper/An-empirical-investigation-of-the-effect-of-cost-on-Abdulhamied>.
- Abu-Serdaneh, J. (2014). The asymmetrical behavior of cost: evidence from Jordan. *International Business Research*, 7(8), 113.
- Ali, Mohamed Fathy Elshahat, (2019). An Analysis of Cost Stickiness Effects on Firms Financial Performance in Egypt. *Jornal of Business Studies and Research*. Banha University. No. 1. P 33-66.
- Al-Sayed, Marwa Saber Hamoda. (2021). The Impact of Sticky Cost Behavior on Earnings Quality of the Listed Companies in the Egyptian Exchange (An Empirical Study). Phd Thesis. Faculty of Commerce. Menoufia University.
- Anderson, M. C., & Yu, J. (2016). Customer Satisfaction, Cost Behavior and Future Performance. *Cost Behavior and Future Performance (November 30, 2015)*.

- Anderson, S. W., & Lanen, W. N. (2007). Understanding cost management: what can we learn from the evidence on 'sticky costs'?. Available at SSRN 975135.
- Balakrishnan, R., & Gruca, T. S. (2008). Cost stickiness and core competency: A note. *Contemporary Accounting Research, Forthcoming*.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Soderstrom, N. S. (2014). Cost structure and sticky costs. *Journal of management accounting research, 26(2)*, 91-116.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Soderstrom, N. S. (2014). Cost structure and sticky costs. *Journal of management accounting research, 26(2)*, 91-116.
- Balakrishnan, R., Petersen, M. J., & Soderstrom, N. S. (2004). Does capacity utilization affect the "stickiness" of cost?. *Journal of Accounting, Auditing & Finance, 19(3)*, 283-300.
- Banker, R. D., & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research, 26(2)*, 43-79.
- Banker, R. D., & Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research, 26(2)*, 43-79.
- Banker, R. D., & Chen, L. (2006). Predicting earnings using a model based on cost variability and cost stickiness. *The accounting review, 81(2)*, 285-307.
- Banker, R. D., & Chen, L. (2006). Predicting earnings using a model based on cost variability and cost stickiness. *The accounting review, 81(2)*, 285-307.
- Banker, R. D., & Chen, L. (2006). Predicting earnings using a model based on cost variability and cost stickiness. *The accounting review, 81(2)*, 285-307.
- Banker, R. D., Basu, S., Byzalov, D., & Chen, J. Y. (2016). The confounding effect of cost stickiness on conservatism estimates. *Journal of Accounting and Economics, 61(1)*, 203-220.
- Banker, R. D., Byzalov, D., & Plehn-Dujowich, J. M. (2011, August). Sticky cost behavior: theory and evidence. AAA.

- Banker, R. D., Byzalov, D., & Plehn-Dujowich, J. M. (2011, August). Sticky cost behavior: theory and evidence. AAA.
- Banker, R. D., Byzalov, D., Ciftci, M., & Mashruwala, R. (2014). The moderating effect of prior sales changes on asymmetric cost behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 26(2), 221-242.
- Banker, R. D., Byzalov, D., Fang, S., & Liang, Y. (2018). Cost management research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 187-209.
- Banker, R. D., Byzalov, D., Fang, S., & Liang, Y. (2018). Cost management research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 187-209.
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings1. *Journal of accounting and economics*, 24(1), 3-37.
- Brav, A., Graham, J. R., Harvey, C. R., & Michaely, R. (2005). Payout policy in the 21st century. *Journal of financial economics*, 77(3), 483-527.
- Bu, D., Wen, C., & Banker, R. D. (2015). Implications of asymmetric cost behaviour for analysing financial reports of companies in China. *China Journal of Accounting Studies*, 3(3), 181-208.
- Calleja, K., Steliaros, M., & Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. *Management Accounting Research*, 17(2), 127-140.
- Calleja, K., Steliaros, M., & Thomas, D. C. (2006). A note on cost stickiness: Some international comparisons. *Management Accounting Research*, 17(2), 127-140.
- Chang, H., Guo, Y., & Mo, P. L. L. (2019). Market competition, audit fee stickiness, and audit quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 79-99.
- Chen-Min, H., & Yue-Kun, T. (2017). Inflation targeting, exchange-rate targeting monetary policies in an open new keynesian DSGE model. *Korea and the World Economy*, 18(2), 131-174.

- Cohen, S., Karatzimas, S., & Naoum, V. C. (2017). The sticky cost phenomenon at the local government level: Empirical evidence from Greece. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1998). The promise-and peril-of integrated cost systems. *Harvard business review*, 76(4), 109-120.
- Eid, Emadeldin Mahmoud Ali, (2019). Cost Stickness and Earnings Predictability: Evidence from Egypt. *The Scientific Journal of Accounting Studies*. Vol. 1. No. 2. P 1-39.
- Ezat, Amr Nazieh Mahmoud, (2014). Corporate Governance Ownership Structure and Cost Stickiness: Evidence from Egypt. *The Egyptian Journal of Business Studies*. Mansoura University. Vol. 4. No. 38. P 27-78.
- Guenther, T. W., Riehl, A., & Rößler, R. (2014). Cost stickiness: state of the art of research and implications. *Journal of Management Control*, 24(4), 301-318.
- Habib, A., & Hasan, M. M. (2019). Corporate life cycle research in accounting, finance and corporate governance: A survey, and directions for future research. *International Review of Financial Analysis*, 61, 188-201.
- Hartlieb, S., Loy, T. R., & Eierle, B. (2020). Does community social capital affect asymmetric cost behaviour?. *Management Accounting Research*, 46, 100640.
- Hassouna, Muhammad, (2020). Earnings Management Incentives, Accruals Constraints, and Cost Stickiness: Empirical Evidence from Egypt. *Journal of Business Research*. Zagazig University. Vol. 4. No. 42.
- Hegazy, Raneem Nabil Ibrahim, (2020). Asymmetric Cost Behavior and Its Impact on Improving Earnings Prediction Models. *Journal of financial and commercial research*. Vol. 4. No. 1. P 596- 613.
- Holzhaecker, M., Krishnan, R., & Mahlendorf, M. D. (2015). Unraveling the black box of cost behavior: An empirical investigation of risk drivers,

- managerial resource procurement, and cost elasticity. *The Accounting Review*, 90(6), 2305–2335.
- Homburg, C., Hoppe, A., Nasev, J., Reimer, K., & Uhrig–Homburg, M. (2019, August). How cost stickiness affects credit risk. AAA.
- Hussein, Hadeer Hani Mohamed, (2019). The Effect of Economic Conditions, Demand Change, and Assets Conversion Cycle on Cost Stickiness in Small and Medium Enterprises: An Empirical Study. Master Thesis. Faculty of Commerce. Cairo University
- Ibrahim, A. E. A., & Ezat, A. N. (2017). Sticky cost behavior: evidence from Egypt. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Ibrahim, A. E. A., Ali, H. M. H. O., & Aboelkheir, H. N. E. R. (2021). Cost stickiness: A systematic literature review of 27 years of research and a future research agenda. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 100439.
- Ibrahim, Hadeer Hesham El– Sayed, (2021). Impact of Internal Auditing Governance on Sticky Cost Behavior: With A Field Study. Master Thesis. Faculty of Commerce. Kafir El – Sheikh University
- Jensen, M. C. (1993). The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. *the Journal of Finance*, 48(3), 831–880.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305–360.
- Kama, I., & Weiss, D. (2010). *Do managers' deliberate decisions induce sticky costs?*. Tel Aviv University, Faculty of Management, The Leon Recanati Graduate School of Business Administration.
- Kama, I., & Weiss, D. (2013). Do earnings targets and managerial incentives affect sticky costs?. *Journal of Accounting Research*, 51(1), 201–224.

- Kama, I., & Weiss, D. (2013). Do earnings targets and managerial incentives affect sticky costs?. *Journal of Accounting Research*, 51(1), 201-224.
- Kawachi, I., & Malcolm, L. A. (1991). The cost-effectiveness of treating mild-to-moderate hypertension: a reappraisal. *Journal of hypertension*, 9(3), 199-208.
- Kitada, T., Koyama, M., & Kajiwara, T. (2016). The Moderating Effect of the Main Bank System in Japan on the Association between Financial Risk and Cost Behavior. *Available at SSRN 2823246*.
- Magheed, Boraq Awad Mahmoud, (2015). Analysis of Sticky Cost Behavior; A Study on Industrial Companies Listed in Amman Stock Exchange. Phd Thesis. Faculty of Graduate Studies. The World Islamic Science & Education University (Wise).
- Miralles, P. G. (2011). "Price-levels" regressions: "scale-effect" or "distribution effect"?. *Revista de Contabilidad*, 14(2), 35-57.
- Mohamed, Menna t-Allah Gamal, (2014). The impact of Cost Behavior and Ownership Structure on Earnings Management. Master Thesis. Faculty of Commerce. Cairo University
- Noreen, E., & Soderstrom, N. (1997). The accuracy of proportional cost models: evidence from hospital service departments. *Review of accounting Studies*, 2(1), 89-114.
- Pamplona, E., Fiirst, C., Silva, T. B. D. J., & Zonatto, V. C. D. S. (2016). Sticky costs in cost behavior of the largest companies in Brazil, Chile and Mexico. *Contaduría y administración*, 61(4), 682-704.
- Rhee, C. S., & Woo, S. (2018). A Study of Corporate Social Responsibility and Managers' Decision Making about Cost Behavior. *The Journal of the Korea Contents Association*, 18(9), 209-216.
- Silva, A. D., Zonatto, V. C. D. S., Magro, C. B. D., & Klann, R. (2019). Sticky Costs Behavior and Earnings Management. *BBR. Brazilian Business Review*, 16, 191-206.

- Venieris, G., Naoum, V. C., & Vlismas, O. (2015). Organisation capital and sticky behaviour of selling, general and administrative expenses. *Management Accounting Research*, 26, 54-82.
- Wahdan, Mohamed Aly, Alsayed, Marwa Saber Hamoda, (2020). Sticky Cost Behavior Among Egyptian Firms: Empirical Evidence. *Journal of Business Studies and Research*. Banha University. Vol. 4. P 791-822.
- Weidenmier, M. L., & Subramaniam, C. (2003). Additional evidence on the sticky behavior of costs.
- Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), 1441-1471.
- Wiersma, E. (2011, August). The impact of the reward structure on stickiness. AAA.
- Yang, Y. (2019). Do accruals earnings management constraints and intellectual capital efficiency trigger asymmetric cost behaviour? Evidence from Australia. *Australian Accounting Review*, 29(1), 177-192.
- Yasukata, K. (2011). Are 'Sticky Costs' the Result of Deliberate Decision of Managers?. Available at SSRN 1444746.
- Yook, K. H., & Kim, I. W. (2018). Cost Behavior of Environmental Protection and Social Contribution Activities: Korean Evidence. In *Accounting for Sustainability: Asia Pacific Perspectives* (pp. 191-208). Springer, Cham.