

تأثیر ضعف کنترل داخلی بر رفتار نامتقارن هزینه‌های عمومی، اداری و فروش

سجاد برندک

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی مقدس اردبیلی، اردبیل، ایران (نویسنده مسئول)
sajadbarandak@gmail.com

فروزان محمدی

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران.
fmohammadi126@yahoo.com

شماره ۱۷ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد دوم) / صص ۳۸-۵۳
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

چکیده

مطالعات عمدتاً پیامدهای اقتصادی ضعف کنترل داخلی را از منظر کاربران خارجی اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار داده‌اند، آنها کمتر از تأثیر ضعف کنترل داخلی از منظر کاربران داخلی توجه کمتری کرده‌اند. اینکه کیفیت کنترل داخلی یک شرکت بر تصمیمات عملی مدیران (کاربران داخلی) تأثیر بگذارد، همانطور که در عدم تقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش توجه به تغییرات در فعالیت‌های فروش منعکس شده است. از این رو این پژوهش به دنبال بررسی این رابطه و پاسخ به این سوال است که آیا ضعف کنترل داخلی بر رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش تأثیر دارد. جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ و با نمونه مشتمل بر ۱۱۸ شرکت هست. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش مدل رگرسیونی چند متغیره ارائه و از داده‌های ترکیبی برای تجزیه و تحلیل استفاده گردید. نتایج یافته‌های نشان داد که ضعف کنترل داخلی تأثیر معناداری بر رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش دارد. در نتیجه، نتایج نشان می‌دهد که کیفیت کنترل داخلی فاکتور مهمی است که رفتار هزینه‌های اداری، عمومی و فروش را تعیین می‌کند. به طور کلی، نتایج مطابق با پیش بینی تئوری گزینه‌های واقعی است که در آن کیفیت ضعیف اطلاعات داخلی و مرتبط با مدیران برای به تعویق انداختن تعدیل‌های نزولی منابع هزینه‌های اداری، عمومی و فروش تا عدم قطعیت اطلاعات تا حدی برطرف می‌شود سازگاری دارد.

واژگان کلیدی: ضعف کنترل داخلی، رفتار نامتقارن هزینه‌های عمومی اداری و فروش، عدم تقارن اطلاعاتی.

مقدمه

در دو دهه اخیر و در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی همچون انرون و وردکام، کنترل‌های داخلی در جهت افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی، مورد توجه قانون‌گذاران قرار گرفته است. قانون ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲، شرکت‌ها را ملزم به انتشار گزارش کنترل داخلی کرده است. از این رو، سرمایه‌گذاران می‌توانند به راحتی از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند. در کشور ما نیز سازمان بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و در راستای ماده ۱۸ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۶).

ایجاد اطمینان در کنترل‌های داخلی سبب بهبود عدم تقارن اطلاعات و همچنین کاهش تضاد منافع بین طرفین ذینفع در بنگاه می‌گردد، زیرا جریان اطلاعات بصورت کامل و شفاف ارائه می‌گردد و همچنین فرآیندهای داخلی از طریق وجود ضعف‌های موجود در سیستم‌های کنترل داخلی امکان بروز رفتارهای فرصت طلبانه به مدیریت را نمی‌دهند. در نتیجه کنترل‌های داخلی می‌تواند اولاً کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد و ثانیاً تقارن اطلاعات را افزایش دهد و ثالثاً باعث کاهش تضاد منافع و نظارت بیشتر بر مدیریت گردد. در نتیجه انتظار می‌رود که از یک طرف کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارآمدی سرمایه‌گذاری منابع بکار رفته شده و از طرف دیگر ناکارآمدی ناشی از بیش سرمایه‌گذاری و کم سرمایه‌گذاری با بهبود وضعیت کنترل داخلی تعدیل گردد (رضوی عراقی و همکاران، ۱۳۹۷).

کنترل داخلی فرایندی بنیادی و پویاست که خود را به‌طور مداوم با تغییرات رورروزی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد. مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور و ملزم به ارتباط با این فرآیند هستند تا ریسک‌ها را شناسایی و اطمینان معقولی از دستیابی به رسالت سازمان و هدف‌های کلی آن کسب کنند. از این رو کنترل‌های داخلی مجموعه اقداماتی است که مدیران برای تأمین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست‌های وضع شده انجام می‌دهند تا کارایی و سودمندی عملیات را بالا برده و به هدف‌های از قبل تعیین شده دست یابند. به عبارت دیگر، کنترل‌های داخلی شامل طرح سازمان و تمامی رویه‌های هماهنگ پذیرفته شده در یک سازمان است که برای حفاظت از دارایی‌ها، رسیدگی به درستی و اتکاپذیری داده‌های حسابداری، ارتقای کارآمدی عملیات و تشویق جهت پیروی از رویه‌های مدیریتی تجویز شده است (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۰). با توجه به اینکه افشاء ضعف کنترل داخلی شرکت‌ها موجب می‌شود تا سهامداران و اشخاص ثالث، با پرداخت هزینه‌های بالاتر، خود را از ریسک محافظت کنند (اشباوق سقیفه و همکاران^۱، ۲۰۰۹؛ دهالیوال، هوگان، ترزوانت و ویلکینس^۲، ۲۰۱۱). همچنین نتایج محققین نشان می‌دهد که افزایش هزینه‌های سرمایه، دسترسی شرکت‌های دارای ضعف کنترل داخلی به بازارهای سرمایه را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد. در عوض، تمایل به افشاء ضعف کنترل داخلی شرکت‌ها را پیش از افشای سرمایه خارجی توسط شرکت‌ها را کاهش می‌دهد (گائو، جیا و لی^۳، ۲۰۱۸).

یکی از صورت‌های مالی اساسی حسابداری، صورت سود و زیان است. در صورت سود و زیان عملکرد واحد تجاری برای یک دوره مالی منعکس می‌شود. هزینه‌های عملیاتی واحد تجاری در برگیرنده بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های اداری، عمومی و فروش است. هزینه‌های اداری، عمومی و فروش بخش مهمی از هزینه‌های عملیاتی تجاری را تشکیل می‌دهد. هزینه‌های واقع شده در واحد تجاری متناسب با سطح فعالیت می‌توانند رفتارهای متفاوتی را از خود نشان دهند. در مدل‌های بهایابی سنتی اغلب اوقات فرض می‌شود که هزینه‌های اداری، عمومی و فروش متناسب با سطح فعالیت تغییر می‌کنند. اما، مطالعه‌های تجربی اخیر شواهدی را آشکار کرد که نشان می‌دهد که هزینه‌های اداری، عمومی و فروش به صورت نامتقارن رفتار می‌کنند (کردستانی و مرتضوی، ۱۳۹۰). رفتار نامتقارن، رفتاری است که در آن هزینه سریع‌تر افزایش می‌یابد، هنگامی که تقاضا افزایش می‌یابد و هزینه کندتر، کاهش می‌یابد، هنگامی که تقاضا کاهش می‌یابد (اندرسون و همکاران^۴، ۲۰۰۳؛ بالاکریشنان و همکاران^۵، ۲۰۰۴). به عبارت دیگر، میزان کاهش هزینه‌ها به هنگام کاهش فروش، کمتر از

¹ Ashbaugh et al

² Dhaliwal & Hogan & Trezevant & Wilkins

³ Gao, Jia & Li

⁴ Anderson et al.

⁵ Balakrishnan et al.

میزان افزایش هزینه‌ها به هنگام همان میزان افزایش فروش است. به این رفتار هزینه‌ها، چسبندگی هزینه‌ها گفته می‌شود (کردستانی و مرتضوی، ۱۳۹۱). گسترش پژوهش‌ها نشان داد که عوامل اقتصادی از جمله افزایش دارایی، عدم اطمینان درباره آینده می‌تواند بر رفتار نامتقارن هزینه تاثیر داشته باشد (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۳؛ بالاکریشان و همکاران، ۲۰۰۴). در پژوهش‌های پیشین مولفه‌های مانند، حاکمیت شرکتی (علیمرادی و احمدی، ۱۳۹۲؛ صفرزاده و بیگ پناه، ۱۳۹۳؛ باقری، ۱۳۹۴)، تصمیمات سنجیده مدیران (کردستانی و مرتضوی، ۱۳۹۱)، انگیزه‌های مدیریت سود افزاینده (اثنی عشری و جوانمرد، ۱۳۹۶)، محافظه‌کاری شرطی و عدم تقارن اطلاعاتی (هاشمی و همکاران، ۱۳۹۳)، محدودیت‌های مالی (زنجیردار و خادمی، ۱۳۹۴) را با رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش مورد بررسی قرار داده‌اند. همچنین مطالعات عمدتاً پیامدهای اقتصادی ضعف کنترل داخلی را از منظر کاربران خارجی اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار داده‌اند، آنها کمتر از تاثیر ضعف کنترل داخلی از منظر کاربران داخلی توجه کمتری کرده‌اند. اینکه کیفیت کنترل داخلی یک شرکت بر تصمیمات عملی مدیران (کاربران داخلی) تاثیر بگذارد، همانطور که در عدم تقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش توجه به تغییرات در فعالیت‌های فروش منعکس شده است از این رو با توجه به اینکه پژوهشی به بررسی رابطه ضعف کنترل داخلی و رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در ایران انجام نشده این پژوهش به دنبال بررسی این رابطه و پاسخ به این سوال است که آیا ضعف کنترل داخلی بر رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش تاثیر دارد؟ در ادامه، بیان نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش، روش‌شناسی پژوهش (شامل نحوه انتخاب شرکت‌های مدنظر و نیز الگوها و متغیرهای پژوهش)، یافته‌های پژوهش و در پایان، نتایج و پیشنهادها ارائه شده است.

بیان نظری

ضعف کنترل داخلی

کوزو، سازمانی است که در سال ۱۹۸۵ برای حمایت از کمیسیون ملی برای پیشگیری از گزارشگری مالی متقلبانه تشکیل شد. این سازمان متعلق به بخش خصوصی بوده و راهنمایی‌هایی جهت به کارگیری عوامل مختلف برای جلوگیری از تقلبات گزارشگری مالی ارائه می‌کند. همچنین سازمان مذکور توصیه‌هایی برای شرکت‌های سهامی عام و حساب‌برسان مستقل آن، برای کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) و سایر قانون‌گذاران در این حوزه و نیز برای مؤسسات آموزشی منتشر می‌کند. مضافاً کوزو توسط پنج نهاد حرفه‌ای، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن حسابداری آمریکا، انجمن حسابرسی داخلی، انجمن حسابداران مدیریت و انجمن مدیران حمایت می‌شود (جمشیدی، ۱۳۹۷). اولین چارچوب یکپارچه کنترل داخلی تهیه شده توسط کوزو در سال ۱۹۹۲ منتشر شد. ده سال بعد از انتشار این چارچوب، پیام قانون ساربنز آکسلی، به‌طور خاص بر روی اهمیت برقراری کنترل‌های داخلی شکل گرفت. این قانون نه تنها سازمان‌ها را به ایجاد و حفظ کنترل‌های داخلی مؤثر بر گزارشگری مالی ملزم نمود، بلکه مدیران و حساب‌برسان مستقل را به ارزیابی و گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی ملزم کرد. در ایران نیز به‌موجب دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران که در تاریخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران مکلف شدند نسبت به استقرار و به کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش اطمینان حاصل کرده و نتایج آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج کنند (جمشیدی، ۱۳۹۷).

⁶ Cost Stickiness

در ایالات متحده، قانون «ساربینز اکسلی» به منظور بهبود کیفیت گزارشگری مالی و همچنین برای بازگرداندن اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، به تصویب رسیده است. از جنبه‌های مهم این قانون الزامی شدن گزارش کنترل‌های داخلی است که به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد که از کیفیت سیستم کنترل داخلی مطلع شوند (شی و وانگ^۷، ۲۰۱۱).

شرکت‌هایی که قانون «ساربینز اکسلی» را با موفقیت اجرا کنند به احتمال زیاد نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی را طی گزارشگری مالی شناسایی کرده و با افزایش کنترل‌های داخلی آن را اصلاح می‌کنند. نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل‌های داخلی می‌تواند مربوط به نقاط ضعف در طراحی کنترل‌ها یا مربوط به نقاط ضعف در عملیات کنترل داخلی باشد (فارگر و گراملینگ^۸، ۲۰۰۵).

عدم وجود نظارت کافی منجر به ایجاد نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می‌شود که این امر به نوبه خود محیط مناسبی را برای تقلب، سو استفاده و هدر رفت ایجاد می‌نماید (هافنر^۹، ۲۰۱۱). انتظار می‌رود وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، ارزیابی جریان نقدی آتی سرمایه‌گذاران، تقاضا برای صرف خطریذیری و در نتیجه سرمایه‌گذاری شرکت تأثیرگذار باشد. از آنجا که سرمایه‌گذاران و مدیران به منظور پیگیری و نظارت تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیریت، بر اطلاعات حسابداری اتکا می‌کنند، چنین اثر نظارتی از طریق ضعف کنترل داخلی که موجب تسهیل دست کاری ارقام حسابداری می‌شود و دقت و کیفیت اطلاعات مالی را کاهش می‌دهد، ممکن است باعث ابهام و تردید شود. ناکارآمدی گزارشگری مالی کنترل داخلی بر صحت گزارش داخلی مدیریت تأثیر می‌گذارد و موجب تأخیر در دسترسی اطلاعات داخلی می‌شود. از این رو، ضعف کنترل داخلی، منجر به تخصیص ناکارآمد منابع نقدی شرکت از سوی مدیران می‌شود. ضعف گزارشگری مالی کنترل داخلی صحت اطلاعات مالی را کاهش می‌دهد و در نتیجه شرایط فرصت‌طلبی و ارائه نادرست جریان نقدی را برای مدیران فراهم می‌کند. شرکت‌های با ضعف کنترل داخلی احتمال سرمایه‌گذاری‌های کمتر از حد یا بیشتر از حد (ناکارایی سرمایه‌گذاری) را افزایش می‌دهند.

طبق استاندارد حسابرسی ۱۲ انجمن حسابداران خبره هند^{۱۰} از جمله نقاط ضعف متداول کنترل‌های داخلی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

عدم بیان صریح قوانین و مسئولیت‌های سازمانی

عدم دریافت اطلاعات صحیح در زمان مناسب توسط هیئت‌مدیره و مدیریت

از جمله محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

ملاحظات مدیریت که هزینه کنترل‌های داخلی نباید از منافع مورد انتظار فراتر رود.

حقیقت این است که غالب کنترل‌های داخلی در مورد معاملات نیستند که ماهیت غیرمعمول دارند.

اشتباهات انسانی به‌طور بالقوه وجود دارد.

فنگ و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۹) در تحقیقات خود را به این نتیجه رسیدند که پس از اصلاح و ترمیم ضعف عمده کنترل‌های داخلی توسط شرکت، پیش‌بینی مدیریت صحیح‌تر خواهد بود. کنترل‌های داخلی صرف‌نظر از نحوه طراحی و اجرای آن می‌تواند

⁷ Shi and Wang

⁸ Fargher and Gramling

⁹ Huefner

¹⁰ The Institute of Chartered Accountants of India

¹¹ Fang and at

اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی را برای واحد مورد رسیدگی تأمین کند. احتمال دستیابی به این هدف تحت تأثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی است. این محدودیت‌ها شامل این واقعیت است که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشتباه‌آمیز باشد و به دلیل خطاهای انسانی چون اشتباهات ساده، کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شود.

رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش

رفتار هزینه یکی از مسائل مهم در حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده است که به طور گسترده‌ای فرایندهای تصمیم‌گیری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علاوه بر این برخی از فنونی که عموماً توسط حسابداران مدیریت و تحلیل‌گران مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد از قبیل سیستم‌های هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، برآوردهای هزینه‌ای و تجزیه و تحلیل هزینه، حجم و سود به طور مهم به رفتار هزینه وابسته است. این فنون در مفروضات سنتی هزینه بر روابط خطی بین هزینه و فعالیت مبتنی می‌باشند، بدین معنی که با افزایش و کاهش فعالیت به میزانی مشخص، هزینه‌ها نیز بایستی رفتاری متقارن را از خود نشان داده و لذا افزایش و کاهش به همان نسبت داشته باشند (بهارمقدم و خادمی، ۱۳۹۵).

با این وجود نتیجه برخی از مطالعات اخیر بر این نکته دلالت دارد که مفروضات سنتی هزینه همیشه معتبر نبوده و روابط بین هزینه و فعالیت همیشه خطی نمی‌باشد. ابتدا مالکوم^{۱۲} (۱۹۹۱) استدلال نمود که بسیاری از هزینه‌های سربار به هیچ وجه نسبتی با تغییر در حجم فعالیت ندارند. سپس رایبرن^{۱۳} (۱۹۹۳) اظهار نمود که حسابداران فرض را بر خطی بودن روابط بین هزینه و فعالیت می‌گذارند، اما اقتصاددانان غیر خطی بودن این روابط را پیشنهاد می‌کنند. کوپر و گاپلان^{۱۴} (۱۹۹۸) نیز استناد نمودند که افزایش در هزینه‌ها در واکنش به افزایش فعالیت نسبت به کاهش هزینه‌ها در واکنش به کاهش فعالیت به میزان بیشتری می‌باشد. این موارد همگی بر این نکته دلالت دارند که رفتار هزینه‌ها گاهی اوقات با مفروضات سنتی هزینه در تناقض است. در مجموع نتایج سایر پژوهش‌های بعدی همچون مطالعه آندرسون و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۳) نیز این رفتار هزینه‌ها را که در اصطلاح از آن به عنوان چسبندگی هزینه‌ها یاد می‌شود، تأیید نمودند.

رفتار نامتقارن هزینه‌ها می‌تواند به صورت پدیده چسبندگی یا ضدچسبندگی در هزینه‌ها بروز نماید. برای نمونه مدیران ممکن است که در هنگام کاهش تقاضا تأمل نموده و تصمیم‌گیری در خصوص تعدیل منابع را به تأخیر اندازند، که این تأمل و تأخیر در تعدیل منابع موجب می‌شود که هزینه‌ها از خود رفتاری چسبندگی نشان دهند. نمونه دیگر این است که مدیران در هنگام کاهش تقاضا عمده‌تأمل منابع را به میزانی بیش از میزان طبیعی خود کاهش دهند، در این رابطه ویس^{۱۶} (۲۰۱۰) و بانکر و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۱) اظهار می‌دارند که ضد چسبندگی هزینه‌ها زمانی روی می‌دهد که مدیران تعدیلات منابع را در زمان کاهش تقاضا به نحوی انجام دهند که موجب کاهش بزرگتری در هزینه‌ها در مقایسه با افزایش هزینه‌ها برای مقدار یکسانی از تغییرات تقاضا گردد (بهارمقدم و خادمی، ۱۳۹۵).

¹² Malcolm

¹³ Rayburn

¹⁴ Cooper & Kaplan

¹⁵ Anderson et al

¹⁶ Weiss

¹⁷ Banker et al

در تشریح کارآمدی مشاهده رفتار متقارن هزینه دو نظریه ارائه شده است: ۱- نظریه رفتار اقتصادی، که از آن به نظریه تصمیمات آگاهانه نیز یاد می‌شود و رفتار نامتقارن هزینه را نتیجه تصمیم منطقی و سنجیده مدیر می‌داند؛ به این معنی که مدیران منابع مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی را به طور سنجیده تعدیل می‌کنند. آنها به منظور اجتناب از هزینه‌های تأمین مجدد منابع و افزایش هزینه‌ها در بلند مدت ترجیح می‌دهند هزینه‌های بیشتری را برای نگاهداشت منابع بلااستفاده در کوتاه مدت متحمل شوند و بدین ترتیب ارزش شرکت را در بلند مدت افزایش دهند. توجه به برخی عوامل ذکر شده در بالا برای تصمیم‌گیری در خصوص هزینه نتیجه رفتار منطقی مدیر است (هوگو و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۵؛ بنکر و بیزالو^{۱۹}، ۲۰۱۴). ۲- نظریه نمایندگی، که رفتار نامتقارن هزینه را نتیجه رفتار فرصت طلبانه مدیریت می‌داند که از مشکلات نمایندگی ناشی می‌شود (هوگو و همکاران، ۲۰۱۵؛ چن و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۴؛ پیچتکان^{۲۱}، ۲۰۱۲). رابطه نمایندگی و مشکلات حاصل از آن در سال‌های گذشته توجهات زیادی را به خود جلب نموده و زمینه ساز تقویت نظام راهبری شرکتی گردیده است؛ نظامی که با نظارت بر ارکان راهبر شرکت از منافع سرمایه‌گذاران حمایت می‌کند و افزایش ارزش شرکت را زمینه‌ساز می‌شود (اثنی عشری و جوانمرد، ۱۳۹۶).

در مجموع پیشینه و مبانی نظری موجود، شواهدی قوی مبنی بر وجود چسبندگی در گونه‌های مختلف هزینه در مجموعه مختلفی از کشورها را نشان می‌دهد. ادبیات و پیشینه این حوزه، دلایل مختلفی را در مورد این رفتار نامعمول هزینه‌ها بر می‌شمارد. خوشبینی و بدبینی مدیران نسبت به چشم انداز تقاضا، مدیریت سود، انواع هزینه از لحاظ کنترل و غیر قابل کنترل بودن آنها، قوانین و مقررات دولتی و ... می‌تواند دلایلی در این رابطه باشد که در محیط تجاری سرتاسر دنیا وجود دارد. با بررسی پیشینه، ادبیات و مبانی نظری مربوط می‌توان استدلال نمود که چسبندگی هزینه‌ها ممکن است در طول دوره‌های رونق اقتصادی افزایش یابد. برای نمونه، آندرسون و همکاران (۲۰۰۳) استدلال نمودند که در طول دوره‌های شکوفا و پروتق اقتصادی، افزایش تقاضا به احتمال زیاد ادامه داشته و کاهش تقاضا نیز احتمالاً موقتی بوده و متوقف خواهد گشت. این مورد باعث تحریک و ترغیب مدیران می‌گردد تا تصمیمات مربوط به تعدیلات نزولی و کاهش منابع را با تأخیر بگیرند که متعاقباً چسبندگی بیشتر هزینه‌ها را در پی خواهد داشت. در توجیه این استدلال می‌توان به نتایج همین مطالعه آندرسون و همکاران (۲۰۰۳) اشاره نمود که همبستگی معنادار و مثبتی را بین نرخ رشد اقتصادی مثبت و میزان چسبندگی هزینه‌ها یافتند. علاوه بر اینها زویجلن^{۲۲} (۲۰۱۲) فرض را بر این گذاشت که شرکت‌ها در (دوره‌های غیربحرانی، چسبندگی بیشتری را در هزینه‌ها مشاهده خواهند نمود، زیرا مدیران در رابطه با سطوح تقاضا در مقایسه با دوره‌های بحرانی خوشبین تر می‌باشند (بهارمقدم و خادمی، ۱۳۹۵).

پیشینه پژوهش

جی و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۷)، در تحقیقی تحت عنوان افشای داوطلبانه ضعف کنترل داخلی و کیفیت سود: شواهدی از چین بر اساس نمونه‌ای متشکل از ۱۰۵۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار چین در طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۱۱ به این

¹⁸ Ho Koo et al

¹⁹ Banker and Byzalov

²⁰ Chen et al

²¹ Pichetkun

²² Zuijlen

²³ Ji et al

نتیجه رسیدند که کیفیت سود رابطه معناداری با افشای داوطلبانه ضعف کنترل داخلی دارد. علاوه بر این نتایج نشان می‌دهد که هم افشای داوطلبانه ضعف کنترل داخلی مرتبط با حسابداری و افشای داوطلبانه ضعف کنترل داخلی غیر مرتبط با حسابداری بر کیفیت سود تأثیر معناداری دارد.

اواد و اواد^{۲۴} (۲۰۱۵) به بررسی چسبندگی هزینه‌های اداری، عمومی و فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های عملیاتی در طی دوره ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۸ به عنوان دوره رونق اقتصادی و دوره ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ به عنوان دوره رکود اقتصادی (ناشی از بحران اقتصاد جهانی) در شرکت‌های مصری پرداخته و به این نتیجه رسیدند که ضمن اینکه در کل دوره مورد مطالعه (۲۰۰۴ تا ۲۰۱۱) رفتار هزینه‌ها نامتقارن است، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در طی دوره رونق اقتصادی دارای رفتاری چسبنده و در طی دوره رکود اقتصادی دارای رفتاری ضد چسبنده است. همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته در هر دو دوره رونق و رکود اقتصادی دارای رفتاری چسبنده، ولی میزان چسبندگی آن در دوره رکود اقتصادی کمتر است. در رابط با هزینه‌های عملیاتی نیز نتایج معناداری در هیچ یک از دو دوره بدست نیامد.

لی و همکاران^{۲۵} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر بی‌ثباتی سیاسی ناشی از انتخابات بر چسبندگی هزینه‌ها در طی سال‌های ۱۹۸۹ الی ۲۰۱۲ در ۵۶ کشور نمونه پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حتی با کنترل عوامل مرتبط با سطوح شرکت و سطوح کشورها، عدم تقارن رفتار هزینه در طی سال‌های انتخاباتی بیشتر از سال‌های غیر انتخاباتی است.

هویتاش و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۱)، در تحقیقی تحت عنوان نقاط ضعف کنترل داخلی و پاداش مدیر ارشد امور مالی نشان دادند که معیارهای غیرمالی مانند نقاط ضعف کنترل داخلی در تعیین پاداش مدیران تأثیرگذار هستند. تحقیق آن‌ها بر ارتباط بین پاداش و نقاط ضعف کنترل داخلی تأکید دارد. فرضیه اول تحقیق آن‌ها به بررسی رابطه بین نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی و تغییرات در پاداش مدیران در شرکت‌هایی باتجربه قوی مدیریتی پرداخته است. آن‌ها به استناد قانون ساربینز-اکسلی و این که کنترل‌های داخلی تحت مسئولیت مستقیم مدیران است، ثابت کردند افشای نقاط ضعف کنترل داخلی نشان‌دهنده ضعف در عملکرد مدیریت است و شرکت‌هایی باتجربه قوی مدیریتی بعد از افشای نقاط ضعف شاهد کاهش بیشتر در پاداش هستند نسبت به شرکت‌هایی که از لحاظ تجربه مدیریتی ضعیف‌تر هستند.

ابراهیمی کردلر، حسن‌بیگی و غواصی‌کناری (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد. همچنین، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی روی رابطه بین سود و ارزش شرکت تأثیر منفی دارد.

فخاری و کبیری (۱۳۹۷)، در تحقیقی تحت عنوان بررسی اثر تعدیل‌کنندگی گزارش حسابرسی بر ارتباط افشای ضعف کنترل‌های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی به این نتیجه رسیدند که بین گزارش افشای ضعف کنترل داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط معناداری وجود دارد و همچنین گزارش حسابرسی نقش تعدیل‌کننده‌ای بر ارتباط بین افشا ضعف کنترل‌های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها دارد. این یافته‌ها می‌تواند تأکید مجددی بر تبیین و اهمیت حسابرسی در اعتبار دهی به گزارش‌ها و صورت‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی باشد.

²⁴ Awad & Awad

²⁵ Lee et al

²⁶ Hoitash et al

اثنی عشری و جوانمرد (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه انگیزه‌های مدیریت سود افزایشده و نظام راهبری شرکتی با رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش برای دوره ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۳ پرداختند و نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد هزینه به طور میانگین رفتاری نامتقارن دارد؛ بعلاوه هزینه در شرکت‌هایی که در شرایط مدیریت سود افزایشده قرار دارند در مقایسه با دیگر شرکت‌ها با تأخیری یکساله به شیوه‌ای متقارن رفتار می‌کنند. نظام راهبری شرکتی به طور میانگین رابطه معنی‌داری با رفتار هزینه ندارد، این نظام رفتار نامتقارن هزینه را در شرکت‌هایی که انگیزه مدیریت سود افزایشده دارند تقویت نمی‌کند. بهارمقدم و خادمی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۳ و همچنین بررسی رفتار این هزینه‌ها از لحاظ چسبندگی با ضد چسبندگی به طور جداگانه در هر یک از دوره‌های رونق و رکود این بازه زمانی پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که رفتار هزینه‌های یاد شده در کل دوره مطالعه نامتقارن است. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که دوره‌های رونق و رکود اقتصادی کشور تأثیر چندانی در نگرش مدیران شرکت‌ها نداشته و از این رو رفتار هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در تمامی دوره‌ها شامل دوره‌های رونق و رکود اقتصادی چسبنده و رفتار بهای تمام شده کالای فروش رفته در تمامی ادوار تقریباً ضد چسبنده می‌باشد.

فرضیه‌های پژوهش

همسو با کنترل‌های داخلی بی اثر که موجب خطاها و تاخیرات در گزارش‌ها مدیریت داخلی می‌شوند، فنگ و همکاران (۲۰۰۹) یک ارتباط مثبت بین کیفیت کنترل داخلی و دقت هدایت مدیریت پیدا کردند. آن‌ها استدلال می‌کنند که ضعف در کنترل داخلی به احتمال زیاد گزارش‌های مدیریت داخلی را نادرست القا می‌کنند که به ندرت توسط کمیته‌های حسابرسی پی‌گیری می‌شوند اما متعاقباً خطاهای مدیریت را افزایش می‌دهند. علاوه بر این، فنگ و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۵) شواهدی را ارائه می‌دهند که مدیران با اتکا به کنترل‌های داخلی ضعیف در هنگام تصمیم‌گیری درباره تصمیمات مدیریت موجودی، باعث به وجود آمدن تاخیر و نادرست بودن اطلاعات داخلی می‌شود. به دلیل این ناسازگاری و ناهماهنگی، بسیار محتمل است که اطلاعات کیفی تضعیف تولید شده توسط سیستم‌های کنترل داخلی بی‌اثر، تصمیمات مدیران را به منظور کاهش منابع متعهد در واکنش به کاهش فروش، کاهش دهد. در مقابل، اطلاعات داخلی کیفیت پایین به احتمال کمتری تصمیم مدیران برای افزودن منابع جدید در پاسخ به افزایش فروش را به تاخیر می‌اندازد. در نتیجه، تأثیر کیفیت اطلاعات داخلی بر تنظیمات منابع مدیریتی بیشتر برای تعدیلات رو به پایین نسبت به تعدیلات رو به بالا مشخص می‌شود. یک پیامد مهم از مباحث فوق این است که عدم وجود کنترل‌های داخلی مؤثر احتمالاً عدم تقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش را افزایش می‌دهد (کیم و همکاران^{۲۸}، ۲۰۱۸). برای ارائه شواهد سیستماتیک در مورد این موضوع تحت پژوهش، فرضیه زیر را پیشنهاد و مورد آزمون قرار می‌دهیم: فرضیه پژوهش: ضعف کنترل داخلی بر رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش تأثیر معناداری دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است با توجه به اینکه این پژوهش می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار گیرد از نوع پژوهش کاربردی محسوب می‌شود؛ برای

²⁷ Feng et al

²⁸ Kim et al

تدوین مبانی نظری پژوهش از روش کتابخانه‌ای و برای گردآوری داده‌های موردنظر از ماهنامه‌های بورس و سایت‌های بورس و بانک مرکزی و نرم‌افزارهای اطلاعات مالی شرکت‌ها از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و تدبیر پرداز استفاده شده است. برای آماده‌سازی اطلاعات از نرم‌افزار اکسل استفاده شده است و به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار ایویوز استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ هست. در این پژوهش، برای تعیین نمونه آماری از روش غربالگری استفاده شد: بدین‌صورت که در هر مرحله از بین کلیه شرکت‌های موجود در پایان سال، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و شرکت باقی‌مانده برای انجام آزمون انتخاب شدند: شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به انتهای اسفندماه ختم می‌شود، جزء شرکت‌های بیمه، بانک‌ها و واسطه‌گری‌های مالی و مؤسسات تأمین مالی نباشند، شرکت‌هایی که در طی دوره موردنظر تغییر سال مالی نداشته باشند و شرکت‌هایی که اطلاعات مالی موردنیاز آن‌ها جهت سنجش متغیرها در دسترس باشند. بعد از اعمال این شرایط ۱۱۸ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد.

به منظور آزمون رفتار نامتقارن هزینه‌های عمومی، اداری و فروش از مدل زیر استفاده می‌شود: (کیم و همکاران، ۲۰۱۸)
مدل (۱)

$$\Delta \log(SG\&A_{it}) = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta \log(Sales_{it}) + \alpha_2 DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) + \varepsilon_{it}$$

که در رابطه بالا:

- $\Delta \log(SG\&A_{it})$: تغییر در لگاریتم طبیعی هزینه‌های اداری، عمومی و فروش شرکت i در سال قبل و سال جاری
- $\Delta \log(Sales_{it})$: تغییر در لگاریتم طبیعی فروش شرکت i در سال قبل و سال جاری
- $DecDummy_{it}$: متغیر موهومی کاهش در فروش سال جاری نسبت به سال قبل

ضریب α_1 نشان دهنده درصد تغییر در هزینه‌های عمومی، اداری و فروش برای یک درصد افزایش در درآمد فروش است. این حساسیت تغییر در هزینه‌های عمومی، اداری و فروش را نسبت به تغییر در درآمد فروش به دست می‌آورد که درآمد فروش از سال قبل به سال جاری افزایش می‌یابد. ($DecDummy = 0$). اگر مدیران هزینه‌های عمومی، اداری و فروش خود را در طول دوره رشد فروش افزایش دهند، ضریب α_1 مثبت خواهد بود. از سوی دیگر، مجموع ضرایب α_1 و α_2 درصد تغییر در هزینه‌های عمومی، اداری و فروش را برای یک درصد کاهش در درآمد فروش به دست می‌آورد. از این رو، ضریب α_2 حساسیت افزایشی نسبت به تغییر در هزینه‌های عمومی، اداری و فروش را نسبت به تغییر همزمان درآمد حاصل از فروش، هنگامی که درآمد فروش از سال قبل به سال جاری کاهش می‌یابد، اندازه‌گیری می‌کند ($DecDummy = 1$). انتظار می‌رود که ضریب α_2 منفی باشد در صورتی که مدیران تعدیل کمتری روی هزینه‌های عمومی، اداری و فروش در طول دوره انقباض فروش نسبت به دوره رشد فروش انجام دهند.

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل (۲) استفاده شد (کیم و همکاران، ۲۰۱۸)
مدل (۲)

$$\begin{aligned} \Delta \log(SG\&A_{it}) = & \alpha_0 + \alpha_1 \Delta \log(Sales_{it}) + \alpha_2 ICW_{it} + \alpha_3 \sum Controls_{it} + \alpha_4 DecDummy_{it} \\ & \times \Delta \log(Sales_{it}) + \alpha_5 ICW_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) + \alpha_6 \sum Controls_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \\ & + \alpha_7 DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \times ICW_{it} + \alpha_8 DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \\ & \times \sum Controls_{it} + Year Dummies + Industry Dummies + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

در مدل بالا، ضریب α_1 میزان تغییرات هزینه‌ها به ازای ۱٪ افزایش فروش و مجموع ضرایب α_1 و α_3 میزان تغییرات هزینه‌ها به ازای ۱٪ کاهش فروش را نشان می‌دهد. بنابراین، ضریب α_3 که نشان دهنده تفاوت میزان تغییرات هزینه‌ها به هنگام افزایش فروش و میزان تغییرات هزینه هنگام فروش است، میزان چسبندگی هزینه‌ها را اندازه‌گیری می‌کند و از این رو، به منظور وجود چسبندگی هزینه انتظار می‌رود علامت ضریب α_3 منفی باشد. ضریب α_7 نشان دهنده میزان افزایش یا کاهش چسبندگی هزینه‌ها به ازای ۱٪ کاهش فروش در زمانی است که ضعف کنترل داخلی تغییر کند. فرضیه پژوهش در صورتی تایید می‌شود که ضریب α_7 تایید باشد.

ضعف کنترل داخلی (ICW): طبق بخش ۳۱۵ استاندارد حسابداری ایران، کنترل داخلی فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به هدف‌های واحد تجاری مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اطمینان معقول به دست آید. بنابراین عدم دستیابی به هر یک از اهداف می‌تواند نشان دهنده ضعف کنترل داخلی استقرار یافته در شرکت باشد. در پژوهش حاضر پژوهشگر با اتکا بر مطالعه بادر تسجر، جورگنسن، کتر و کینی^{۲۹} (۲۰۱۲)، قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) برای اندازه‌گیری اثربخشی سیستم کنترل داخلی از متغیر تعداد بندهای گزارش حسابداری مستقل استفاده کرد. از آنجا که حسابرسان اغلب موارد ضعف و ایرادهای اساسی را در گزارش حسابداری درج می‌کنند، بنابراین در روش حاضر تصور بر این است که هر اندازه تعداد بندهای گزارش حسابداری یک صاحب‌کار بیشتر باشد، به همان اندازه میزان ضعف سیستم کنترل داخلی آن صاحب‌کار بیشتر خواهد بود.

$\sum Controls_{it}$: متغیرهای کنترلی است که شامل: $Firm Size_{it}$: اندازه شرکت، از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت به دست می‌آید. Age_{it} : سن شرکت، برابر است با لگاریتم طبیعی سن شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از بدو تأسیس. $Loss_{it}$: زیان شرکت، اگر شرکتی زیان داشته باشد ۱ در غیر این صورت مقدار آن ۰ است. $Foreign Sales_{it}$: فروش خارجی شرکت است که اگر فروش خارجی داشته باشند ۱ در غیر این صورت مقدار آن ۰ است. صنعت ($Industry Dummies$): منعکس کننده متغیرهای مجازی مرتبط با کنترل اثرات صنعت است. به طوری که اگر شرکتی عضو یک صنعت باشد مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار آن ۰ است. سال ($Year Dummies$): منعکس کننده متغیرهای مجازی مرتبط با کنترل اثرات سال است. به طوری که اگر شرکتی در سال مورد نظر فعالیت داشته باشد مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار آن ۰ است.

²⁹ Badertscher & Jorgensen & Katz & Kinney

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱: شاخص‌های توصیفی متغیرها

متغیرها	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار
$\Delta \log(SG\&A_{it})$	۱۱۸۰	۰/۰۹	-۰/۰۲	۰/۱۵
$\Delta \log(Sales_{it})$	۱۱۸۰	۰/۰۸	-۰/۰۲	۰/۲۱
$DecDummy_{it}$	۱۱۸۰	۰/۲۷	۰/۰۰	۰/۴۳
ICW_{it}	۱۱۸۰	۱۱/۵۵	۱۱/۰۲	۳/۸۲
$Firm\ Size_{it}$	۱۱۸۰	۱۴/۱۱	۱۳/۸۵	۱/۴۴
Age_{it}	۱۱۸۰	۳/۵۳	۳/۶۶	۰/۸۶
$Loss_{it}$	۱۱۸۰	۰/۲۲	۰/۰۰	۰/۴۱
$Foreign\ Sales_{it}$	۱۱۸۰	۰/۱۳	۰/۰۹	۰/۰۱

با نگاهی به جدول (۱) می‌توان دریافت که میانگین و میانه عمده متغیرها فاصله چندانی باهم ندارند و هر چه مقدار میانگین یک متغیر به میانه‌ی آن نزدیک باشد، توزیع آن متغیر به توزیع نرمال نزدیک‌تر است که در توزیع نرمال، میانگین و میانه بر یکدیگر منطبق هستند. در بین متغیرها، $Firm\ Size_{it}$ با مقدار (۱۴/۱۱) دارای بیشترین میانگین و $\Delta \log(Sales_{it})$ با مقدار (۰/۰۸) دارای کمترین میانگین است. با مقایسه انحراف معیار متغیرهای موردبررسی به این نتیجه می‌رسیم که متغیر ICW_{it} با مقدار (۳/۸۲) نسبت به سایر متغیرها دارای بیشترین پراکندگی است و این بدان معناست که این متغیر نوسانات شدیدتری دارد و متغیر $Foreign\ Sales_{it}$ با مقدار (۰/۰۱) دارای کمترین پراکندگی است.

آزمون مانایی

مانایی یا نامایی تأثیر اساسی بر توزیع آن متغیر و همچنین بر مدل مورد مطالعه داشته باشد. اجرای مدل رگرسیون با متغیرها و سری‌های غیر مانا ممکن است نتایج کاذب ارائه کند. برای شناسایی مانایی متغیرها معمولاً از آزمون ریشه‌ی واحد^{۳۰} استفاده می‌شود. مهم‌ترین آزمون‌هایی که در ساختار داده‌های ترکیبی برای مانایی متغیرها به کار می‌رود شامل آزمون لوین، لین و چپو^{۳۱} و آزمون ایم، پسران و شین^{۳۲} است؛ که در پژوهش حاضر از آزمون لوین، لین و چپو برای بررسی مانایی متغیرها استفاده شده است. نتایج آزمون انجام‌شده در ارتباط با مانایی متغیرهای تحقیق در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲: خلاصه نتایج آزمون ریشه‌ی واحد-آزمون لوین، لین و چپو

متغیرها	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
$\Delta \log(SG\&A_{it})$	۱۱۸۰	۰/۰۰	مانا
$\Delta \log(Sales_{it})$	۱۱۸۰	۰/۰۰	مانا
$DecDummy_{it}$	۱۱۸۰	۰/۰۰	مانا
ICW_{it}	۱۱۸۰	۰/۰۰	مانا
$Firm\ Size_{it}$	۱۱۸۰	۰/۰۰	مانا
Age_{it}	۱۱۸۰	۰/۰۰	مانا

³⁰ Unit Root Test

³¹ Levin, Lin and Chu

³² Im, Pesaran and Shin

مانا	۰/۰۰	۱۱۸۰	$Loss_{it}$
مانا	۰/۰۰	۱۱۸۰	$Foreign\ Sales_{it}$

آزمون مفروضات کلاسیک

برای آزمون ناهمسانی واریانس از آزمون وایت استفاده شده است. بررسی نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی واریانس که با آزمون وایت انجام شد، نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری مقدار آماره، برای مدل پژوهش در سطح خطای کمتر از ۵ درصد، کوچکتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰) است، به عبارت دیگر فرضیه H_0 مبنی بر همسانی واریانس جملات خطا تایید نمی‌شود، یعنی جملات خطا از واریانس ناهمسانی برخوردار می‌باشند از این رو با وزن دادن^{۳۳} به رفع آن پرداخته و مدل مناسب برای تخمین آزمون فرضیه‌ها روش حداقل مربعات تعمیم یافته^{۳۴} خواهد بود. برای تشخیص وجود خودهمبستگی از آزمون دوربین واتسون استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون دوربین واتسون نشان می‌دهد که مقدار دوربین واتسون برای مدل پژوهش (۱/۸۱) که با توجه به قرار گرفتن در محدوده قابل قبول مشکل خودهمبستگی در مدل وجود ندارد. هم‌خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترل موجود در مدل می‌باشد. در صورت وجود هم‌خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می‌شود که تعداد متغیرهای معنی‌دار در معادله کاهش یابد. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم‌خطی از معیار عامل تورم واریانس^{۳۵} استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم‌خطی می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم‌خطی بین متغیر توضیحی مدل پژوهش نشان می‌دهد که میزان تورم واریانس متغیرهای مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

جدول ۳: نتایج تخمین فرضیه پژوهش

رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS)، تعداد مشاهدات: ۱۱۸۰		
متغیر	بتای متغیر	آماره t
مقدار ثابت	۰/۴۰	۵/۹۶*
$\Delta \log(Sales_{it})$	۰/۰۱۲	۲/۱۱**
ICW_{it}	۰/۰۱	۱/۷۱**
$Firm\ Size_{it}$	-۰/۰۰۲	-۳/۲۴**
Age_{it}	-۰/۰۰۲	۳/۴۰***
$Loss_{it}$	-۰/۰۱	-۲/۸۷***
$Foreign\ Sales_{it}$	-۰/۰۰۹	-۱/۸۵***
$DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it})$	-۰/۰۲۲	-۰/۰۶۲
$ICW_{it} \times \Delta \log(Sales_{it})$	۰/۰۴۶	۱/۰۵
$Firm\ Size_{it} \times \Delta \log(Sales_{it})$	۰/۰۴۵	۶/۰۴***
$Age_{it} \times \Delta \log(Sales_{it})$	-۰/۰۱۵	-۱/۴۵
$Loss_{it} \times \Delta \log(Sales_{it})$	-۰/۰۰۸	-۰/۳۵
$Foreign\ Sales_{it} \times \Delta \log(Sales_{it})$	۰/۰۶۸	۲/۴۰**

³³ Cross-section weights

³⁴ GLS

³⁵ VIF

-۳/۰۳***	-۰/۱۷۶	$DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \times ICW_{it}$
-۱/۹۹**	-۰/۰۳۲	$DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \times Firm\ Size_{it}$
۱/۳۵	۰/۰۲۲	$DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \times Age_{it}$
-۲/۷۶***	-۰/۰۹۲	$DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \times Loss_{it}$
-۰/۵۵	-۰/۰۲۸	$DecDummy_{it} \times \Delta \log(Sales_{it}) \times Foreign\ Sales_{it}$
کنترل شد		اثرات سال
کنترل شد		اثرات صنعت
۰/۸۷		ضریب تعیین
۷۹/۵۳		آماره F
۰/۰۰		سطح معنی داری کل مدل

*سطح معناداری ۱٪ **سطح معناداری ۵٪ ***سطح معناداری ۱۰٪

با توجه به جدول (۳) در بررسی معنی دار بودن کل مدل با توجه به این که سطح معناداری آماره F از ۱ درصد کوچک تر است (۰/۰۰) لذا مدل معنادار بوده و فرضیه H_1 آزمون F در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می شود و مدل پژوهش معنی دار هستند. ضریب تعیین مدل ۸۷ درصد به دست آمده است که نشان می دهد ۸۷ درصد تغییرات متغیر $\Delta \log(SG\&A_{it})$ توسط متغیرهای توضیحی تبیین می گردد. با توجه به نتایج یافته مشاهده می شود که اگر یک درصد فروش افزایش یابد تغییرات هزینه ها ۰/۰۱۲ درصد افزایش می یابد و با جمع ضریب α_1 و α_3 اگر فروش یک درصد کاهش یابد تغییرات هزینه ها ۰/۰۱ درصد کاهش می یابد. با توجه به سطح معناداری کمتر از ۱۰ درصد ضریب α_7 فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۰ درصد تأیید می گردد و ضعف کنترل داخلی بر رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش تأثیر معناداری دارد. از بین متغیرهای کنترلی عمر شرکت و فروش خارجی رابطه معناداری با رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش ندارد اما اندازه شرکت و زیان شرکت رابطه معناداری با رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش دارند.

بحث و نتیجه گیری و پیشنهادهای پژوهش

عدم وجود نظارت کافی منجر به ایجاد نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می شود که این امر به نوبه خود محیط مناسبی را برای تقلب، سو استفاده و هدر رفت ایجاد می نماید. انتظار می رود وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، ارزیابی جریان نقدی آتی سرمایه گذاران، تقاضا برای صرف خطرپذیری و در نتیجه سرمایه گذاری شرکت تأثیرگذار باشد. از آنجا که سرمایه گذاران و مدیران به منظور پیگیری و نظارت تصمیمات سرمایه گذاری مدیریت، بر اطلاعات حسابداری اتکا می کنند، چنین اثر نظارتی از طریق ضعف کنترل داخلی که موجب تسهیل دست کاری ارقام حسابداری می شود و دقت و کیفیت اطلاعات مالی را کاهش می دهد، ممکن است باعث ابهام و تردید شود. ناکارآمدی گزارشگری مالی کنترل داخلی بر صحت گزارش داخلی مدیریت تأثیر می گذارد و موجب تأخیر در دسترسی اطلاعات داخلی می شود. از این رو، ضعف کنترل داخلی، منجر به تخصیص ناکارآمد منابع نقدی شرکت از سوی مدیران می شود. رفتار هزینه یکی از مسائل مهم در حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده است که به طور گسترده ای فرایندهای تصمیم گیری را تحت تأثیر قرار می دهد. رفتار نامتقارن هزینه ها می تواند به صورت پدیده چسبندگی یا ضدچسبندگی در هزینه ها بروز نماید. برای نمونه مدیران ممکن است که در هنگام کاهش تقاضا تأمل نموده و تصمیم گیری در خصوص تعدیل منابع را به تأخیر اندازند، که این تأمل و تأخیر در

تعدیل منابع موجب می شود که هزینه ها از خود رفتاری چسبنده ای نشان دهند. مطالعات عمدتاً پیامدهای اقتصادی ضعف کنترل داخلی را از منظر کاربران خارجی اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار داده اند، آنها کمتر از تأثیر ضعف کنترل داخلی از منظر کاربران داخلی توجه کمتری کرده اند. اینکه کیفیت کنترل داخلی یک شرکت بر تصمیمات عملی مدیران (کاربران داخلی) تأثیر بگذارد، همانطور که در عدم تقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش توجه به تغییرات در فعالیت های فروش منعکس شده است از این رو این پژوهش به دنبال بررسی این رابطه و پاسخ به این سوال است که آیا ضعف کنترل داخلی بر رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش تأثیر دارد.

نتایج یافته های نشان داد که ضعف کنترل داخلی تأثیر معناداری بر رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش دارد. در نتیجه، نتایج نشان می دهد که کیفیت کنترل داخلی فاکتور مهمی است که رفتار هزینه های اداری، عمومی و فروش را تعیین می کند. به طور کلی، نتایج مطابق با پیش بینی تئوری گزینه های واقعی است که در آن اطلاعات داخلی بی کیفیت و مرتبط با مدیران جواز ضعف کنترل داخلی برای به تعویق انداختن تعدیل های نزولی منابع هزینه های اداری، عمومی و فروش تا عدم قطعیت اطلاعات تا حدی برطرف می شود. با توجه به کمبود شواهد تجربی مبنی بر ارتباط بین کیفیت اطلاعات داخلی و کارایی مدیریت هزینه از دید کاربر داخلی، پژوهش بیشتری در مورد این موضوع را توصیه می شود. و این نتایج با نتایج تحقیق کیم و همکاران (۲۰۱۸) همسو است. پیشنهاد برای پژوهش های آتی، انجام پژوهش در حوزه رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش با در نظر گرفتن و کنترل اثرات تورم به منظور دستیابی به نتایج واقعی و عینی تر، پیشنهاد می شود تا مبحث رفتار نامتقارن هزینه های اداری، عمومی و فروش در سایر صنایع شامل سازمان های خدماتی و غیرانتفاعی (هتل ها، بیمارستان ها و ...) که به دلیل کمبود و محدودیت در دسترسی به اطلاعات قابل اتکا کمتر مد نظر پژوهشگران می باشد، بررسی و مطالعه گردد.

منابع

- ✓ ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید، غواصی کناری، محمد، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۴۵-۶۸.
- ✓ اثنی عشری، حمیده، جوانمرد، شبنم، (۱۳۹۶)، رابطه انگیزه های مدیریت سود افزایشنده و نظام راهبری شرکتی با رفتار نامتقارن هزینه، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۶۱-۸۲.
- ✓ باقری، شبنم، (۱۳۹۴)، بررسی ارتباط چسبندگی هزینه های فروش، عمومی و اداری با حاکمیت شرکتی برای شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.
- ✓ بهارمقدم، مهدی، خادمی، ساسان، (۱۳۹۵)، بررسی چسبندگی هزینه ها در دوره های رونق و رکود اقتصادی، حسابداری مدیریت، دوره ۹، شماره ۳۰، صص ۶۷-۸۶.
- ✓ جمشیدی، ندا، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین نوع مالکیت و میزان ضعف کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی مقدس اردبیلی.
- ✓ حاجیها، زهره، اورادی، جواد، صالح آبادی، مهتری، (۱۳۹۶)، ضعف در کنترل های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۷۸-۹۶.

- ✓ رضوی عراقی، سیدمحمد رضا، جهانشاد، آریتا، مستوفی، امیر، (۱۳۹۷)، تأثیر ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی بر ناکارایی سرمایه گذاری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۱۴۳-۱۶۷.
- ✓ زنجیردار، مجید، خادمی، اعظم، (۱۳۹۴)، مطالعه تأثیر محدودیت‌های مالی بر چسبندگی هزینه‌ها، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۵، صص ۱۱۷-۱۲۳.
- ✓ صفرزاده، محمدحسین، بیگ پناه، بهزاد، (۱۳۹۳)، تأثیر چسبندگی هزینه بر برآورد محافظه‌کاری شرطی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۴، شماره ۲، صص ۳۹-۵۹.
- ✓ عباس‌زاده، محمد رضا، محمدی، جمال، محمدی، کامران، (۱۳۹۰)، ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، دانش حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۶، صص ۱۲۷-۱۳۷.
- ✓ علیمردادی، محمد، علی احمدی، سعید، (۱۳۹۲)، حاکمیت شرکتی و رفتار نامتقارن هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱۹، صص ۱۶۲-۱۷۶.
- ✓ فخاری، حسین، کبیری، محمدتقی، (۱۳۹۷)، بررسی اثر تعدیل‌کنندگی گزارش حسابرسی بر ارتباط افشای ضعف کنترل‌های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۷، شماره ۲۷، صص ۱۴۷-۱۷۶.
- ✓ قدیم پور، جواد، دستگیر، محسن، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حساب‌رسان بر حق الزحمه حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی، دوره ۸، شماره ۳۰، صص ۳۷-۵۴.
- ✓ کردستانی، غلامرضا، مرتضوی، سید مرتضی، (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر تصمیمات سنجیده مدیران بر چسبندگی هزینه‌ها، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۶۷، صص ۷۳-۹۰.
- ✓ هاشمی، سیدعباس، امیری، هادی، نجاتی، علی، (۱۳۹۳)، تأثیر چسبندگی هزینه‌ها بر محافظه‌کاری شرطی و عدم تقارن اطلاعاتی، حسابداری مدیریت، شماره ۲۳، صص ۴۳-۵۶.
- ✓ Anderson, M. & Banker, R. & Janakiraman, S. (2003). Are selling, general and administrative costs "Sticky"? *Journal of Accounting Research*, 41(1): 47-63.
- ✓ Anderson, M. C., R. D. Banker, and S. N. Janakiraman. (2003). Are selling, general, and administrative costs "sticky"? *Journal of Accounting Research* 41 (1): 47-63.
- ✓ Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., Jr., & LaFond, R. (2009). The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of equity. *Journal of Accounting Research*, 47, 1-43.
- ✓ Awad, E. & Awad, I. (2015). Economic growth and cost stickiness: evidence from Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 13(1): 119-140.
- ✓ Badertscher, B. Jorgensen, B. Katz, S. Kinney, W. (2012). *Audit Pricing and Litigati Risk: The Role of Public*. Department of Accounting, McCombs School of Business
- ✓ Balakrishnan, R., M. J. Petersen, and N. S. Soderstrom. 2004. Does capacity utilization affect the "stickiness" of cost? *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 19(3): 283-99.
- ✓ 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, and Byzalov, D. (2014). Asymmetric cost behaviour, available at www.ssrn.com.
- ✓ Chen. S, and Xu. s, and Wu, D. (2014). Corporate governance and the Asymmetric behavior of selling, general and administrative costs: the evidence from state antitakeover laws, available at: www.ssrn.com.

- ✓ Cooper, R.& Kaplan, R. (1998). *The Design of Cost Management Systems: Texts, Cases, and Readings*. Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- ✓ Dhaliwal, D., Hogan, C., Trezevant, R., & Wilkins, M. (2011). Internal control disclosures, monitoring, and the cost of debt. *The Accounting Review*, 86, 1131-1156.
- ✓ Feng, M., C. Li, S. E. McVay, and H. Skaife. 2015. Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management. *The Accounting Review* 90 (2): 529-557.
- ✓ Feng, M., Li, C., and S. McVay. (2009). Internal Control and Management Guidance, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48, No 3, Pp.190-209.
- ✓ GAO, X., Jia, Y., & Li, S. (2018). Does Mandatory Disclosure of Internal Control Weaknesses Affect Corporate Financing Decisions? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-26
- ✓ Ho koo. j, and song. s, and Paik. t. (2015). Earnings management and cost stickiness, *Accounting science and technology letter*, Vol. 84.
- ✓ Hoitash, U., Hoitash, R., & Johnstone. K. (2011), "Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation", Working paper. Madison: University of Wisconsin, NO 57, PP.1-31.
- ✓ Ji, X., et al. (2017). Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2017.01.007>
- ✓ Kim. J., Jay Junghun Lee, Jong Chool Park (2018). Internal Control Weakness and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Forthcoming · July 2019
- ✓ Lee, W. J. & Pittman, J. & Saffar, W. (2015). Political Uncertainty and Cost Stickiness: Evidence from National Elections around the World. Available at SSRN.
- ✓ Malcolm, R. (1991). Overhead control implications of activity costing. *Accounting Horizons*, 5(4), 69-78.
- ✓ Pichetkun, N. (2012). *the Determinants of Sticky Cost Behavior on political costs, agency Costs and Corporate Governance perspective; a Dissertation in Business Administration; Rajamangala University.*
- ✓ Rayburn, G. (1993). *Principles of Cost Accounting: Using Cost Management Approach*. IRWIN, Burr Ridge, Toronto.
- ✓ Shee, D. Y. & Wang, Y. S. (2008). Multi-criteria evaluation of the web-based elearning system: A methodology based on learner satisfaction and its applications. *Computers & Education*, 50(3): 894-905.
- ✓ Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4): 1441-1471.
- ✓ Zuijlen, W. (2012), *Cost behavior in a period of economic crisis and the effect of the frequency of updating information on cost behavior*. Master's thesis, Tilburg University, Tilburg, 18 September.