فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی
سال سوم، شماره ۹، بهار ۱۳۹۴، صفحات ۹۸ - ۷۵

بررسی چسبندگی هزینه‌های جانبی در اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای: مطالعه موردی استان اردبیل

محمدرضا پورعلی
استادیار حسابداری، گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس (نویسنده مسئول)
pourali@iauc.ac.ir
بهمن رسولی جوکندان
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت
rasouli.bahman@gmail.com
کاووس حسن پور
کارشناسی ارشد مدیریت تحول، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال
khp1974t@yahoo.com

در این پژوهش، افزایش کارآمدی و اثربخشی طرح‌های تملّک دارایی‌های سرمایه‌ای با رویکرد نظام فنی و اجرایی نتیجه‌گرا مورد مطالعه قرار می‌گیرد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش و ماهیت، از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است. طبقه‌بندی اطلاعات شامل هزینه‌های جانبی (فصل دوم، ششم و هفتم) بر اساس طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها برای بررسی رفتار چسبندگی و نسبت دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار در هر سال مالی درخصوص شدّت چسبندگی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. نتایج این پژوهش بر اساس اطلاعات ۳۲ پروژه از طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای استان اردبیل برای یک دوره ٤ ساله (۱۳۹۲-۱۳۸۹) بر اساس انتخاب نمونه به روش حذف سیستماتیک از بین ٤۳ پروژه انجام گرفت. نتایج نشان داد که هزینه‌های جانبی دارای آثار چسبندگی بوده و بزرگی نسبی شدّت چسبندگی در هنگام افزایش فعالیت‌ها با افزایش تخصیص اعتبار بیشتر از بزرگی نسبی کاهش فعالیت‌ها هنگام کاهش تخصیص اعتبار می‌باشد. همچنین شدّت چسبندگی با افزایش نسبت دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار افزایش می‌یابد.

طبقه‌بندی JEl : G28, G38.
واژه‌های کلیدی: رفتار هزینه، چسبندگی هزینه‌ها، شدّت چسبندگی دارایی‌ها، عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۲/۱۰ **تاریخ پذیرش: ۱۳۹٤/۲/۲۰**

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

۱. مقدمه

شناخت رفتار هزینه‌های فصول هفت‌گانه هزینه‌های دولت، موضوع دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به شماره ۵۴/۱۲۲۵/۱۱۳۴۷ مورخ ۱۳۸۱/۳/۶ به‌منظور انتظام‌بخشی و راهبری نظام مالی و محاسباتی کشور، نسبت به تغییرات در سطح فعالیت و یا سطح پیشرفت پروژه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر اساس تخصیص اعتبار(میانگین نسبت هزینه‌های جانبی فصول دوم، ششم و هفتم به سطح تخصیص برای پروژه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌های دولت نزدیک به ۱۴درصد) ازاطلاعات مهم و اثرگذار برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی مدیران جهت حسن اجرای قانون برنامه و ارزیابی عملیاتی، در چارچوب سیاست‌های کلی برنامه و تحق اهداف قانون چشم انداز ۱۴۰۴ می‌باشد. در مدل‌های سنتی حسابداری مدیریت، رفتار هزینه‌های از نوع متغیر نسبت به تغییرات حجم فعالیت به‌طور متناسب افزایش یا کاهش می‌یابند. یعنی، بزرگی تغییرات در هزینه‌ها تنها به بزرگی تغییرات در حجم فعالیت وابسته است و جهت تغییرات (افزایش یا کاهش) تأثیری روی بزرگی تغییرات در هزینه‌ها ندارد. نتایج پژوهش‌های برخی از پژوهشگران در سنوات اخیر نشان داد که میزان افزایش نسبی در هزینه‌ها هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش نسبی در هزینه‌ها هنگام کاهش در حجم فعالیت است. چنین رفتار هزینه‌ها را «چسبندگی هزینه‌ها»[1] نامیده‌اند.

چسبندگی هزینه‌ها یکی از خصوصیات رفتار هزینه‌ها نسبت به تغییرات در سطح فعالیت است و این بدین معنا است که بزرگی نسبی افزایش در هزینه‌ها هنگام افزایش سطح فعالیت، بیشتر از بزرگی نسبی کاهش هزینه‌ها در هنگام کاهش در سطح فعالیت است.

1. Stickiness of Costs

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

به‌منظور بررسی چسبندگی هزینه‌ها در بخش دولتی بررسی صوری نشان داد که فرم۴ موافقت‌نامه اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دارای پیش‌بینی اعتبار در فصول اول، دوم، ششم و هفتم می‌باشد و برای نمونه می‌توان، هزینه‌های فصول دوم، ششم و هفتم را به‌عنوان هزینه‌های جانبی (پشتیبانی) فرض و هزینه‌های جانبی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بخش دولتی را معادل هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در بخش خصوصی دانست و آثار آن را نسبت به تغییرات سطح تخصیص اعتبار به‌طور معناداری بررسی و آزمون کرد. زیرا سطح تخصیص اعتبار، محرک هزینه بسیاری از اجزای هزینه‌های جانبی (فصل دوم، ششم و هفتم) است. این آزمون از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا میانگین نسبت هزینه‌های جانبی سطح تخصیص برای پروژه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌های دولت نزدیک به ۱۴درصد (بر اساس اطلاعات ارائه شده توسط معاونت برنامه‌ریزی و اشتغال استانداری اردبیل) است. بنابراین، در این پژوهش با توجه به اهمیت هزینه‌های جانبی طرح‌های تملّک دارایی‌های سرمایه‌ای در ساختار طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دستگاه‌های دولتی دارای اعتبار از محل طرح‌های تملک و همچنین چگونگی رفتار این هزینه‌ها نسبت به تغییرات سطح تخصیص اعتبار و شدّت چسبندگی دارایی‌های ایجاد یا تکمیل شده نسبت به تخصیص اعتبار بررسی می‌شود. نتایج این پژوهش تجربی برای ارزیابی دقیق‌ترعملکرد، پیش‌بینی بهره‌وری مندرج در قوانین برنامه و قانون چشم‌انداز ۱۴۰۴ در دستگاه‌های اجرایی که به نحوی از انحاء از بودجه اعتبارات تملک دارایی سرمایه‌ای استفاده می‌کنند، می‌تواند به‌کار گرفته شود تا تصمیم‌گیری‌های اقتصادی دقیق‌تر مدیران مبتنی بر زمان، هزینه و کیفیت را فراهم کند و همچنین مقدمه‌ای برای پاسخگویی سازمانی باشد.

نظر به اینکه این پژوهش اولین پژوهش تجربی در زمینه چسبندگی هزینه‌ها در بخش دولتی ایران است و با توجه به اهمیت بررسی رفتار هزینه‌ها برای برنامه‌ریزی بهتر مسئولین

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

حاکمیتی در این پژوهش به‌دنبال پاسخ به این مهم می‌باشیم که آیا طبقه‌بندی هزینه‌ها در قالب فصول هفت‌گانه طبقه‌بندی اقتصادی موجب ایجاد چسبندگی بیشتری می‌شود و نوع هزینه در داخل فصول هزینه بر شدّت این چسبندگی تأثیر دارد یا خیر؟ به‌عبارت دیگر توزیع تخصیص اعتبار به‌دلیل شدّت چسبندگی فصول هزینه باعث کاهش ارزش کسب پروژه خواهد گردید و در نهایت افزایش زمان اجرای پروژه، افزایش بهای تمام شده و کاهش توجیه اقتصادی را به دنبال خواهد داشت. مطالعه و بحث این مطلب باعث گسترش بحث رفتار هزینه‌ها در تصمیم‌گیری‌های مدیریت و حاکمیت به‌عنوان یک راهبرد استراتژیک برای راهبری سازمانی و توسعه مبتنی بر دانایی برای تحقق اهداف سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ می‌شود.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از مشخصه‌های توسعه اقتصادی هر کشور طرح‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای آن است که به‌عنوان معیار و شاخصی عمده برای رونق اقتصادی مورد واکاوی قرار می‌گیرد. ضعف‌های ساختاری در شکل‌گیری و اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای موجب می‌شود که تأمین بودجه به‌عنوان یکی از الزامات غیرقابل انکار در خلق یک پروژه دچار فراز و نشیب‌های غیرقابل قبولی گردد. فرآیند تخصیص منابع به پروژه‌ها در اکثر مواقع تحت تأثیر ضعف‌های ساختاری، فنی و اجرایی قرار می‌گیرد. مقدمه توسعه مبتنی بر دانایی، موفقیت در اجرای طرح‌های تملک دارایی سرمایه‌ای با کمترین هزینه و زمان و بیشترین کیفیت می‌باشد؛ لذا ویژگی مربوط بودن هزینه‌ها در ادبیات حسابداری مدیریت بیانگر این است که تغییرات هزینه‌ها تنها به میزان تغییرات در سطح فعالیت وابسته است و ارتباطی به جهت تغییرات در سطح فعالیت ندارد. برای مثال، با۱درصد افزایش یا کاهش در سطح فعالیت، هزینه‌ها نیز با درصد ثابتی افزایش یا کاهش می‌یابند.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

خالقی مقدم و کرمی (۱۳۸۸) در پژوهشی قدرت مدل پیش‌بینی سود مبتنی بر تغییرپذیری و چسبندگی هزینه را با دیگر مدل‌های پیش‌بینی سود مقایسه و اثبات نمودند که دقت پیش‌بینی مدل مبتنی بر تغییرپذیری هزینه و چسبندگی آن به‌صورت معناداری بیشتر از مدل‌های دیگر می‌باشد.

نمازی و دوانی پور (۱۳۸۹) در پژوهشی چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق‌بهادار تهران را مورد مطالعه قرار دادند و هزینه‌های اداری، عمومی و فروش را به‌عنوان نمونه مورد واکاوی قرار دادند. بدین منظور اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق‌بهادار تهران، برای دوره ۱۰ ساله از سال (۱۳۸۶-۱۳۷۷) را بررسی نمودند. نتایج نشان می‌دهد در ازای ۱درصد افزایش در سطح فروش، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش ۶۵درصد افزایش می‌یابد؛ در حالی که در ازای ۱درصد کاهش در سطح فروش، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش ۴۱درصد کاهش می‌یابد. نتایج نشان داد که شدّت چسبندگی هزینه‌ها در دوره‌هایی که در دوره قبل از آن کاهش درآمد رخ داده، کمتر است. علاوه بر این شدّت چسبندگی هزینه‌ها برای شرکت‌هایی که نسبت جمع دارایی‌ها به فروش بزرگتری دارند، بیشتر است.

کردستانی و مرتضوی (۱۳۹۱) در پژوهش خود وارونگی چسبندگی هزینه‌ها در دوره پس ازکاهش فروش، طول دوره مطالعه، استمرار کاهش فروش، رشد اقتصادی، میزان دارایی و تعدادکارکنان را به‌عنوان عوامل احتمالی موثر بر چسبندگی هزینه‌ها در نظر گرفته و تأثیر آنها را بر میزان چسبندگی بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های اداری، عمومی و فروش، طی دوره (۱۳۸۸-۱۳۸۰) در بورس اوراق بهادار تهران آزمون نمودند. براساس نتایج تحقیق، چسبندگی هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در دوره‌های بعد از کاهش فروش برعکس می‌شود و کاهش فروش در دو دوره متوالی موجب کاهش چسبندگی بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های اداری، عمومی و فروش در دوره دوم می‌شد. همچنین هر چه میزان

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

دارایی‌های شرکت بیشتر باشد، چسبندگی بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های اداری، عمومی و فروش بیشتر می‌شود. امّا سایر متغیرهای مورد بررسی در این تحقیق بر چسبندگی هزینه‌ها بی‌تأثیر بودند.

مداحی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان «بررسی و تحلیل عوامل مؤثر بر رفتار چسبندگی هزینه» نتیجه‌گیری نمودند که هزینه‌های اداری و عمومی فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته چسبنده هستند و شدّت چسبندگی در بهای تمام شده کالای فروش رفته محسوس‌تر است که باید در تجزیه و تحلیل‌های مدیران و نیز هنگام کار مدیران در نظر گرفته شود.

این‌گرام و همکارانش (۱۹۹۷) در پژوهش خود با عنوان «اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌ها» نشان دادند که رفتار هزینه‌ها به‌طور کامل متغیر و یا ثابت نمی‌باشد. شواهد تجربی ارائه شده توسط برخی از پژوهشگران در سال‌های اخیر نیز نشان‌دهنده این است که سرعت افزایش در برخی از هزینه‌ها در هنگام افزایش در سطح فروش، بیشتر از سرعت کاهش در سطح هزینه‌ها در هنگام کاهش درسطح فروش می‌باشد.

نتایج پژوهش آندرسون و همکارانش (۲۰۰۳) با عنوان «آیا هزینه‌های اداری و عمومی فروش چسبنده هستند؟» نشان دادند که با افزایش یا کاهش ۱درصد در سطح فروش، منجر به افزایش ۵۵ درصدی هزینه‌های اداری، عمومی و فروش و کاهش ۳۵ درصد در سطح فروش هزینه‌های اداری، عمومی و فروش می‌گردد.

سابرامانین و ویدن میر (۲۰۰۳) به نقل از نمازی (۱۳۸۹) نیز وجود رفتاری چسبنده در بهای تمام شده کالای فروش رفته را آزمون و تأیید نمودند. آنها تأثیر شرایط مختلف اقتصادی همچون نرخ تولید ناخالص ملی و ویژگی‌های متفاوت شرکت‌ها مانند جمع دارایی‌ها و تعداد کارکنان شرکت را بر شدّت چسبندگی هزینه‌ها آزمون کردند. یافته‌های آنها نشان

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

داد، در دوره‌های رشد اقتصادی، شدّت چسبندگی بیشتر است و در دوره‌هایی که در دوره قبل از آن کاهش درآمد رخ داده است، شدّت چسبندگی کاهش می‌یابد. همچنین با افزایش نسبت جمع دارایی‌ها به فروش و با افزایش تعداد کارکنان شرکت‌ها، شدّت چسبندگی هزینه‌ها افزایش می‌یابد.

آندرسون و لانین (۲۰۰۷) در پژوهشی با عنوان «آنچه ما می‌توانیم از چسبندگی هزینه‌ها بیاموزیم» شواهدی مبنی بر تفاوت شدّت چسبندگی هزینه‌ها در میان صنایع مختلف و تفاوت شدّت چسبندگی برای برخی از اجزای هزینه‌های عملیاتی از هزینه‌های بازاریابی، تحقیق و توسعه و حقوق و دستمزد به‌دست آوردند.

کالیجا و همکارانش (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان «یادداشتی بر چسبندگی هزینه‌ها» چسبندگی هزینه‌های عملیاتی را با استفاده از داده‌های ۴ کشور آمریکا، انگلیس، فرانسه و آلمان آزمون کردند. نتایج پژوهش نشان داد با تغییر ۱درصد در فروش، هزینه‌های عملیاتی ۹۷درصد افزایش می‌یابد و با کاهش ۱درصد در فروش هزینه‌های عملیاتی ۹۱درصد کاهش می‌یابد و شدّت چسبندگی هزینه‌ها در فرانسه وآلمان بیشتر از شدّت چسبندگی در آمریکا و انگلیس است.

برخی از پژوهشگران چنین پدیده‌ای را از منظر تئوری نمایندگی و انگیزه‌های شخصی مدیران در حفظ سطح ظرفیت تولیدی در دوره‌های کاهش درآمد تحلیل نموده‌اند. آندرسون و بنکر در پژوهشی ادعا کردند که برخلاف تجزیه و تحلیل‌های سنتی برای ارزیابی عملکرد شرکت، افزایش نسبت هزینه‌های اداری، عمومی و فروش به خالص فروش به‌طور لزوم بیانگر علامتی منفی نسبت به عملکرد جاری و آتی شرکت نیست.آنها به شواهدی دست یافتند که چنین تجزیه و تحلیل‌هایی فقط در دوره‌های افزایش درآمد صادق است و در

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

دوره‌های کاهش درآمد، تجزیه و تحلیل‌های بنیادی با توجه به رفتار چسبنده هزینه‌ها باید مورد ارزیابی قرار گیرد.

چن و سوگیانس (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی ویژگی‌های رفتاری مدیریت در قبال چسبندگی هزینه‌ها» از طریق بررسی نمونه‌ای متشکل از ۱۴۵۶۸ سال- شرکت به بررسی هزینه‌های اداری، عمومی و فروش برای سال‌های (۲۰۱۱-۱۹۹۲) پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده تغییرات رفتاری مدیران در قبال چسبندگی هزینه است به نحوی که وقوع پدیده چسبندگی هزینه، اعتماد به نفس مدیران را افزایش می‌دهد.

کاما و ویس (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «آیا اهداف سود و انگیزه‌های مدیریت چسبندگی هزینه‌ها را تحت تاثیر قرار می‌دهند؟» با بررسی نمونه‌ای متشکل از ۹۷۵۴۷ سال ـ شرکت برای سال‌های (۲۰۰۶-۱۹۷۹) نتیجه‌گیری نمودند که وقتی مدیران با زیان یا کاهش سود مواجه می‌شوند، ساختار هزینه شرکت و انگیزه‌های مدیریت درجه چسبندگی هزینه‌ها را نسبت به علّت چسبندگی هزینه بیشتر تحت تأثیر قرار می‌دهد.

در خصوص آثار چسبندگی هزینه‌ها برای اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت در بخش دولتی تاکنون پژوهشی انجام نشده و این اولین پژوهش می‌باشد.

۳. روش شناسی پژوهش

هدف اصلی این پژوهش بررسی رفتار چسبندگی و همچنین تعیین شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت هنگام تغییر در تخصیص اعتبار و دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل به‌عنوان یکی از هزینه‌های مهم پروژه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت است. این پژوهش از نظر طبقه‌بندی برمبنای هدف از نوع تحقیقات کاربردی با «طراحی پس از واقعه» می‌باشد و از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق توصیفی- همبستگی است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

٤. فرضیه‌های پژوهش

٤-١. چسبندگی هزینه‌های جانبی تملک دارایی سرمایه‌ای

براساس ماده ۲۱۴ قانون برنامه پنجم، دولت موظف است به‌منظور افزایش کارآمدی و اثربخشی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای رویکردهای نتیجه‌گرا (پیامد) و کنترل هر سه عامل هزینه، زمان و کیفیت در اجرای پروژه‌ها را از سال چهارم برنامه اجرا نماید. امروزه یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های مدیران تصمیم‌ساز و تصمیم‌گیر انتخاب دقیق‌ترین روش برآورد و رفتار هزینه برای پروژه‌ها می‌باشد. محدودیت منابع، نیازمند برآوردی قابل اطمینان و مربوط از رفتار هزینه‌ها برای پروژه‌های در جریان اجرا می‌باشد. امروزه مشکلات غالب پروژه‌های تملک دارایی سرمایه‌ای کمبود منابع و نقدینگی، دوباره‌کاری و تأخیر در زمانبندی و بهره‌برداری پروژه‌ها است. پیشرفت پروژه‌های تملک دارایی سرمایه‌ای مستلزم تزریق وجه نقد در مهلت‌های برنامه زمانی و ارائه صورت وضعیت‌های تأیید و تصویب شده از طرف کارفرما و مدیریت هزینه‌ها می‌باشد. بررسی موافقت‌نامه و شرح فصول طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت نشان داد که توزیع اعتبار بین فصول هفت‌گانه طبقه‌بندی اقتصادی از طریق موافقت‌نامه‌های مبادله شده به‌شرح جدول(۱) می‌باشد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

جدول۱. طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت به استناد موافقت‌نامه

ردیف	فصل	عنوان
۱	اول	ساختمان و مستحدثات (مطالعه- امانی، پیمانی و جانبی)
۲	دوم	ماشین‌آلات و تجهیزات (خرید اموال بادوام، سرمایه‌ای و جانبی)
۳	سوم	سایر دارایی‌های ثابت (خرید نرم‌افزارها و دارایی مولد)
۴	چهارم	تغییر در موجودی انبار
۵	پنجم	اقلام گران‌بها
۶	ششم	خرید زمین و هزینه‌های جانبی آن
۷	هفتم	سایر هزینه‌های نامشهود، حق‌الزحمه کارکنان طرح و هزینه‌های جانبی

مأخذ: سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (دستورالعمل طبقه‌بندی هزینه‌های دولت).

برابر ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه پرداخت‌ها باید در چارچوب موافقت‌نامه و شرح عملیات مندرج درآن انجام گیرد. موافقت‌نامه‌ها را نباید وسیله اخذ اعتبار قلمداد نمود و نباید تصور کرد که کسب اجازه از دستگاه برنامه‌ریزی کشور می‌باشد، بلکه آنها رابطه‌ای هستند که وضع عملیات اجرایی دولت را برای تصمیم‌گیرندگان در ابعاد خرد وکلان اقتصادی در سطوح مختلف فراهم می‌آورند. شواهد تجربی نشان می‌دهد برای اجرای پروژه‌ها، قرارداد از محل فصل اول پیمانی و با شرایط خاص از محل امانی منعقد می‌گرددکه تشکیل‌دهنده بهای تمام شده پروژه می‌باشد. اعتبارات مندرج در سایر فصول به‌عنوان هزینه‌های جانبی تلقی می‌شود که قابل معادل‌سازی با هزینه‌های عمومی و اداری در بخش خصوصی است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که اعتبار به‌شرح مندرج در سایر فصول (هزینه‌های جانبی)، به‌دلیل رفتار چسبندگی هزینه‌ها منجر به اتمام پروژه در مهلت مقرر با هزینه مشخص نمی‌گردد. یعنی چسبندگی هزینه در فصول طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ای دولت بر زمان، هزینه و کیفیت پروژه تأثیر دارد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

بررسی میدانی موافقت‌نامه‌ها نشان داد که توزیع اعتبار در حدود ۹۹ درصد مواقع بین فصول اول، دوم، ششم و هفتم طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت برای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه انجام می‌گیرد. به‌منظور بررسی چسبندگی هزینه‌ها در بخش دولتی می‌توان، به‌عنوان نمونه، رفتار هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت را نسبت به تغییرات سطح تخصیص به‌طور معناداری بررسی و آزمون کرد. سطح تخصیص اعتبار محرک هزینه بسیاری از اجزای هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت است. میانگین نسبت هزینه‌های جانبی، (فصول دوم، ششم و هفتم) به سطح تخصیص اعتبار هر سال در حدود ۱۴درصد (بر اساس موافقت‌نامه مبادله شده با معاونت برنامه‌ریزی و اشتغال و همچنین فرم‌های عملکردی ارائه شده به تمرکز و تلفیق حساب‌های دارایی استان) می‌باشد. در این پژوهش ساختار هزینه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دستگاه‌های اجرایی و رفتار این هزینه‌ها نسبت به تغییرات سطح تخصیص و چسبندگی آنها بررسی می‌شود. بدون تردید آگاهی از نتایج این پژوهش در ارزیابی دقیق‌تر عملکرد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت، پیش‌بینی اتمام به‌موقع پروژه‌ها و تصمیم‌گیری دقیق‌تر مدیران و مسئولین دولتی برای پروژه‌های نیمه‌تمام از طریق ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکاء مهم، مفید و سودمند خواهد بود.

بنابراین، اولین فرضیه پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

H1: بزرگی نسبی افزایش در تخصیص هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم، هفتم) طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت هنگام افزایش تخصیص اعتبار تملک دارایی سرمایه‌ای، بیشتر از بزرگی نسبی کاهش در تخصیص هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم، هفتم) در هنگام کاهش در تخصیص اعتبارات است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

٤-۲. تغییرات در شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی تملک دارایی سرمایه‌ای

مدیران در دوره‌های کاهش تخصیص اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به‌منظور تصمیم‌گیری نسبت به کاهش سطح ظرفیت بلااستفاده، هزینه‌های مرتبط با ظرفیت بلااستفاده را با هزینه‌های تعدیل سطح هزینه‌های ثابت عملیاتی پروژه‌های در دست اجرا و کاهش سطح ظرفیت در دوره‌های کاهش تخصیص اعتبار مقایسه می کنند. سطح تخصیص اعتبار بخش دولتی با شرایط اقتصادی نیز مرتبط است. اگر روند کاهش سطح تخصیص اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای ادامه یابد، مدیران در ارزیابی‌های خود با احتمال بیشتری می‌توانند نسبت به موقتی یا دائمی بودن کاهش سطح تخصیص اعتبارات تصمیم‌گیری کنند. بنابراین، احتمال غیرموقتی بودن کاهش تخصیص اعتبارات در دوره‌هایی که در دوره قبل آن نیز کاهش تخصیص اعتبار رخ داده است، بیشتر است. با افزایش احتمال غیرموقتی بودن کاهش در تخصیص اعتبار، مدیران نسبت به کاهش سطح فعالیت پروژه‌های خود اقدام می‌کنند و چسبندگی هزینه‌ها کاهش می‌یابد. برعکس در زمان افزایش تخصیص اعتبار با افزایش سطح فعالیت پروژه‌ها، مبلغ دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل بیشتر، چسبندگی هزینه‌ها نیز افزایش می‌یابد. تصمیم مدیریت برای حفظ سطح موجود و فعال نگه داشتن پروژه همچنین می‌تواند از ملاحظات شخصی مدیریت و در راستای هزینه‌های نمایندگی ناشی شود. مدیریت ممکن است تنها به‌خاطر منافع سیاسی و شخصی خود از جمله نگرانی ناشی از کاهش جابجایی و ارتقا و یا از دست دادن پست، سطح هزینه‌های ثابت عملیاتی پروژه‌های فعال خود را کاهش ندهد و ظرفیت کاری پروژه در جریان ایجاد یا تکمیل خود را ثابت نگه دارد. این امر نیز به رخداد چسبندگی در هزینه‌ها منجر خواهد شد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

بنابراین، فرضیه دوم بدین صورت بیان می‌شود:

H2: شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی (دوم، ششم، هفتم) طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت اعتبارات تملک دارایی سرمایه‌ای با افزایش نسبت دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار، در هنگام افزایش تخصیص بیشتر می‌شود.

۵. جامعه آماری و دوره زمانی پژوهش

۵-۱. نمونه

قلمرو مکانی پژوهش، پروژه‌های اعتبارت تملک دارایی‌های سرمایه‌ای استان اردبیل و قلمرو زمانی آن سال‌های (۱۳۹۲-۱۳۸۹) می‌باشد. در این پژوهش برای انتخاب نمونه آماری، پروژه‌های استانی به استناد موافقت‌نامه مبادله شده معاونت برنامه‌ریزی و اشتغال استانداری (سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق استان اردبیل) با دستگاه‌های اجرایی استان در طی سال‌های (۱۳۹۲-۱۳۸۹) با رعایت ویژگی‌های زیر به‌عنوان نمونه انتخاب شده‌اند:

- نوع طرح غیرانتفاعی و محل تأمین اعتبار از محل بودجه عمومی دولت باشد.
- شروع پروژه به استناد موافقت‌نامه بعد از سال۱۳۸۹ و خاتمه آن قبل از سال۱۳۹۲باشد و دارای صورت‌جلسه تحویل موقت و صورت وضعیت قطعی باشد.
- پروژه از نوع تعمیر و تجهیز نباشد.
- اعتبار موافقت‌نامه از نوع کمک‌های فنی و اعتباری، وجوه اداره شده نباشد.
- برای افزایش قابلیت اعتماد و مربوط بودن اعتبار مصرف شده، اعتبار منظور شده بابت مطالعه در صورت وجود حذف تا قابلیت مقایسه بیشتر فراهم گردد.
- فاقد اعتبار منظور شده در فصول سوم، چهارم و پنجم طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها باشند.

با لحاظ نمودن موارد فوق ۴۳ پروژه در بین دستگاه‌های اجرایی استان شناسایی و اطلاعات اعتباری آنها به استناد فرم ۴ موافقت‌نامه و صورت‌جلسه کمیته تخصیص استخراج و سپس با

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

مراجعه حضوری به اداره امور پیمان یا دفتر فنی دستگاه‌های اجرایی صورت‌جلسه‌های تحویل موقت ۳۲ قرارداد مرتبط به پروژه‌های ذکر شده بررسی و تأیید گردید. به‌منظور استخراج اطلاعات مالی به ذی‌حسابی دستگاه‌های مربوطه مراجعه و اطلاعات صورت وضعیت قطعی (آخرین صورت وضعیت) مندرج درکارت پروژه یادداشت و سپس از دفاتر مالی و تراز دریافت و پرداخت و صورتحساب ارائه شده به اداره تمرکز و تلفیق حساب‌ها، مبلغ دارایی در جریان ایجاد و تکمیل به تفکیک فصول هزینه و جانبی به‌دست آمد. اطلاعات استخراجی به عنوان داده از طریق Excel در قالب فصول طبقه‌بندی هزینه پالایش گردید و بعد از اجرای آزمون فروض کلاسیک بر روی داده‌ها، مدل رگرسیون ارائه شده از طریق نرم‌افزار Eviews7 مورد تحزیه و تحلیل قرار گرفت.

۵-۲. متغیرها و نشانگرهای آنها

متغیرهای به‌کار گرفته شده در این پژوهش شامل جمع هزینه‌های فصول دوم، ششم و هفتم به‌عنوان هزینه‌های جانبی اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (متغیر وابسته)، تخصیص اعتبار (متغیر مستقل) است. اطلاعات لازم برای نمونه استخراجی از فرم چهار موافقت‌نامه‌های مبادله شده با معاونت برنامه‌ریزی و اشتغال استانداری و همچنین فرم‌های عملکردی صورت حساب‌های نهایی ارائه شده به اداره تمرکز و تلفیق حساب‌های اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان، جمع‌آوری شده‌اند.

۵-۳. روش‌های آماری پژوهش

نتایج بررسی خطی بودن، همگن بودن واریانس خطاها، نرمال بودن توزیع داده‌ها، همبسته نبودن واریانس بیان شده و همبسته نبودن متغیرهای مستقل با همدیگر به‌عنوان فروض تجزیه و تحلیل رگرسیون و دستیابی به اطمینان از دقت پیش‌بینی‌ها و سنجش صحت این فرضیه‌ها به کمک واریانس بیان نشده در جدول (۲) ارائه می‌گردد. سطح ۹۵ درصد برای تعیین معنی‌دار

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

بودن رابطه همبستگی بین متغیرها استفاده گردید و از آماره دوربین - واتسون به‌منظور بررسی وجود خود همبستگی میان متغیرها استفاده شد.

جدول ۲. نتایج آزمون فروض کلاسیک فرضیه‌ها

عنوان	ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره دوربین واتسون	آماره F	معناداری مدل
فرضیه ۱	/۶۲۵	/۳۹۰	/۳۸۷	۲/۰۸۶	۲۱۸/۱۸۷	۰/۰۰۰
فرضیه ۲	/۶۱۵	/۳۸۷	/۳۸۳	۲/۰۱۴	۲۷/۶۹۲	۰/۰۰۰

مأخذ: نتایج تحقیق.

بعد از اطمینان از معنادار بودن مدل، برای آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل زیر که توسط آندرسون و همکارانش ارائه شده است و پژوهشگران دیگر مانند مداحی و همکاران (۱۳۹۳) نیز آن را به‌کار گرفته‌اند، می‌توان چگونگی رفتار و شدّت هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) را نسبت به تغییرات تخصیص بودجه (اعتبار) در دوره‌های افزایش و کاهش تخصیص، الگوبرداری نمود و به‌طور جداگانه ارزیابی عملکرد را ازطریق معادل‌سازی متغیرها به‌شرح زیر انجام داد.

(۱)

$$\log\left[\frac{HGA_{i,t}}{HGA_{i,t-1}}\right] = \beta_0 + \beta_1 \log\left[\frac{BA_{i,t}}{BA_{i,t-1}}\right] + \beta_2 * Decrease - Dummy_{i,t} * \log\left[\frac{BA_{i,t}}{BA_{i,t-1}}\right] + \varepsilon_{i,t}$$

$HGA_{i,t}$: معادل هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) پروژه i در دوره t

$BA_{i,t}$: معادل تخصیص بودجه (اعتبار) پروژه i در دوره t

$Decrease\ _\ Dummy\ i,t$ = اگر $BA_{i,t-1} >$ و $BA_{i,t}$ مقدار آن برابر ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

از آنجا که جامعه مورد مطالعه، پروژه‌های مختلف در دستگاه‌های اجرایی مختلف و در اندازه‌های متفاوت را شامل می‌شود؛ بنابراین، استفاده از این مدل که مبتنی بر شاخص‌های نسبتی و لگاریتمی است، قابلیت مقایسه متغیرها در میان پروژه‌ها را افزایش می‌دهد و تفسیر ضرایب برآورد شده را همسان می‌کند.

چون ارزش متغیر $Decrease_Dummy_{i,t}$ در زمان افزایش تخصیص اعتبار صفر است؛ بنابراین ضریب β_1 درصد افزایش در هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) را در نتیجه ۱درصد افزایش در تخصیص اعتبار نشان می‌دهد. همچنین از آنجا که ضریب متغیر $Decrease_Dummy_{i,t}$ در هنگامی که تخصیص اعتبار کاهش می‌یابد، برابر ۱ است؛ بنابراین مجموع ضرایب $\beta_1 + \beta_2$ بیانگر درصد کاهش در هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) در نتیجه ۱درصد کاهش در تخصیص اعتبار است. اگر هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) چسبنده باشند، باید درصد افزایش در هزینه‌ها در دوره‌های افزایش تخصیص اعتبار بیشتر از درصد کاهش هزینه‌ها در دوره‌های کاهش تخصیص اعتبار باشد. به‌عبارت دیگر باید $\beta_1 > 0$ و $\beta_2 < 0$ باشد. یعنی؛

جدول ۳. مقادیر قابل انتساب به متغیر مجازی

$Decrease-Dummy_{i.t}=1$	$BA_{i.t} < BA_{i.t-1}$
$Decrease-Dummy_{i.t}=0$	$BA_{i.t} > BA_{i.t-1}$

مأخذ: نتایج تحقیق.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

٦. یافته‌های پژوهش

٦-١.آمار توصیفی

جدول ۴. آمار توصیفی

شرح	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس	کوچکترین داده	بزرگترین داده
لگاریتم نسبت هزینه‌های جانبی	۰/۰۸۳۴	۰/۰۹۲۱	۰/۱۰۹۵	۰/۱۷۸۰۶	۰/۰۳۱۷	−۰/۸۹	۱/۲۵
لگاریتم نسبت تخصیص	۰/۰۸۲۵	۰/۰۸۷۶	۰/۰۹۷۸	۰/۱۵۶۰۸	۰/۰۲۴	−۰/۶۷	/۹۳
لگاریتم نسبت دارایی در جریان ایجاد	۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۴۲۵	/۰۰۱۸	−۰/۶۸	۰/۱۸
لگاریتم نسبت متغیر مجازی	۰/۰۱۹	۰/۰۰	۰/۰۷۶	۰/۰۷۹۴	/۰۰۶۳	−۰/۶۷	۰/۰۰
تعداد متغیر	۱۲۸	۱۲۸	۱۲۸	۱۲۸	۱۲۸	۱۲۸	۱۲۸

مأخذ: نتایج تحقیق.

٦-٢. آمار تحلیلی

٦-٢-١. نتایج آزمون چسبندگی هزینه‌های جانبی (فرضیه اول)

نتایج آزمون فرضیه اول که با استفاده از مدل ۱ استخراج شده است ؛ در جدول ۵ ارائه شده است. این نتایج نشان می‌دهد، ضریب β_1 برابر ۴۷/. نشان‌دهنده این است که با افزایش ۱درصد تخصیص اعتبار ۴۷درصد هزینه‌های جانبی افزایش می‌یابد. همچنین ضریب منفی β_2 برابر ۳۱درصد بیانگر چسبنده بودن هزینه‌های جانبی است. $\beta_2 + \beta_1 < \beta_1$ می‌باشد و این بدین معنا است که با کاهش ۱درصد در تخصیص اعتبار، هزینه‌های جانبی ۱۶درصد کاهش می‌یابد

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

و فرض H_1 پذیرفته می‌شود. این نتیجه با نتایج تحقیقات نمازی و همکار (۱۳۸۹)، و آندرسون و همکاران (۲۰۰۳)، همخوانی دارد. نتایج در «جدول (۵)» ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش (H_1)

شرح	β_0	β_1	β_2	$Adjusted\ R^2$
فرضیه اول	۰/۰۳	۰/۴۷	−۰/۳۱	۰/۳۸

مأخذ:نتایج تحقیق.

در سطح ۵درصد معنادار است.

۶-۲-۲. آزمون تغییرات در شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی

فرضیه دوم پژوهش مرتبط با اثر نسبت جمع دارایی‌های در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار بر شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی است. برای آزمون این فرضیه از مدل ۲ استفاده کرده‌ایم. با جایگزین کردن ضریب ضریب β_2 در مدل ۱ با $\beta_2 = \gamma_0 + \gamma_1 \log\left[\frac{Asset_{i,t}}{BA_{i,t}}\right]$ و سپس جایگزین نمودن ضرایب از طریق رابطه $\gamma_k = \beta_k + 2$ (k=2,3) می‌توان به مدل ۲ رسید و اثر نسبت جمع دارایی‌های در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار بر شدّت چسبندگی هزینه‌ها را آزمون کرد.

(۲)

$$\log\left[\frac{HGA_{i,t}}{HGA_{i,t-1}}\right] = \beta_0 + \beta_1 \log\left[\frac{BA_{i,t}}{BA_{i,t-1}}\right] + \beta_2 * Decrease - Dummy_{i,t} * \log\left[\frac{BA_{i,t}}{BA_{i,t-1}}\right] + \beta_3 * Decrease - Dummy_{i,t} * \log\left[\frac{BA_{i,t}}{BA_{i,t-1}}\right] * \log\left[\frac{Asset_{i,t}}{BA_{i,t}}\right] + \varepsilon_{i,t}$$

$HGA_{i,t}$ = معادل هزینه‌های جانبی(فصول دوم، ششم و هفتم) پروژه i در دوره t

$BA_{i,t}$ = معادل تخصیص بودجه (اعتبار) پروژه i در دوره t

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

$Decrease\ _\ Dummy\ i,t$ = اگر $BA_{i,t} < BA_{i,t-1}$ و $BA_{i,t}$ مقدار آن برابر ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.

$Asset_{i,t}$ = جمع دارایی‌های در جریان ایجاد یا تکمیل پروژه i در دوره t

در این مدل نیز ضریب β_1 درصد افزایش در هزینه‌های جانبی (فصول دوم، ششم و هفتم) را در نتیجه ۱درصد افزایش در تخصیص اعتبار نشان می‌دهد و $\beta_1 + \beta_2 + \beta_3$ بیانگر درصد کاهش در هزینه‌های جانبی در نتیجه ۱درصد کاهش در تخصیص اعتبار است. منفی بودن ضریب β_2 بیانگر چسبندگی هزینه‌ها می‌باشد. ضریب β_3 منفی نشان‌دهنده افزایش شدّت چسبندگی پروژه‌هایی است که نسبت جمع دارایی‌های در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار آن بزرگ‌تر است.

نتایج آزمون فرضیه دوم که با استفاده از مدل ۲ استخراج شده است؛ ضریب β_1 برابر ۴۲/. نشان‌دهنده این است که با افزایش ۱درصد تخصیص اعتبار ۴۲درصد هزینه‌های جانبی افزایش می‌یابد. همچنین ضریب منفی β_2 برابر ۲۱درصد بیانگر چسبنده بودن هزینه‌های جانبی است. یعنی؛ ضریب منفی β_2 بیانگر اثر افزایشی متغیر $\log\left[\frac{Asset_{i,t}}{BA_{i,t}}\right]$ بر شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی برای پروژه‌هایی که نسبت دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل به تخصیص اعتبار بزرگ‌تری دارند، شدّت چسبندگی هزینه‌های جانبی در آنها بیشتر مشاهده می‌شود. ضریب منفی β_3 برابر ۱۱درصد برای نسبت دارایی در جریان ایجاد و یا تکمیل پروژه‌های مورد مطالعه بیانگر افزایش شدّت چسبندگی می‌باشد. $\beta_1 < \beta_1 + \beta_2 + \beta_3$ می‌باشد و این بدین معنا است که با کاهش ۱درصد در تخصیص اعتبار، هزینه‌های جانبی ۱۶درصد کاهش می‌یابد و فرض H_2 پذیرفته می‌شود. این نتیجه با نتایج تحقیقات نمازی و همکار (۱۳۸۹)، و آندرسون و همکاران (۲۰۰۳)، همخوانی دارد. نتایج در جدول (۶) ارائه شده است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش (H_2)

شرح	β_0	β_1	β_2	β_3	$Adjusted\ R^2$
فرضیه دوم	۰/۰۲	۰/۴۲	-۰/۲۱	-۰/۱۱	۰/۳۸

مأخذ: نتایج تحقیق.

در سطح ۵درصد معنادار است.

۷. نتیجه بحث و مقایسه

شواهد تجربی این پژوهش در قالب فرضیه ۱ و ۲ ارائه شده، رفتار چسبندگی هزینه‌های جانبی پروژه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در فاصله زمانی (۱۳۹۲-۱۳۸۹) را نشان داد و همچنین تأیید نمود که میزان افزایش در هزینه‌های جانبی در هنگام افزایش تخصیص بیشتر از کاهش هزینه‌های جانبی در هنگام کاهش تخصیص می‌باشد. به‌عبارت دیگر کاهش در هزینه‌های جانبی در دوره‌های کاهش تخصیص اعتبار کمتر بوده و شدّت چسبندگی هزینه‌ها بیشتر می‌گردد. یعنی در زنجیره ارزش، دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل هزینه‌های جانبی به عنوان هزینه‌های پشتیبانی عمل نموده و افزایش آن منجر به کاهش تخصیص به فعالیت‌های اصلی زنجیره ارزش گردیده و در نهایت افزایش طول عمر اجرای پروژه و افزایش بهای تمام شده را به‌دنبال خواهد داشت که این نتایج منطبق بر پژوهش‌های انجام شده توسط آندرسون (۲۰۰۳) و نمازی (۱۳۸۹) و مداحی (۱۳۹۳) است. نتایج این پژوهش دربرگیرنده اطلاعات مهم و اثرگذار برای مسئولین بودجه‌ریزی و مبادله‌کننده موافقت‌نامه به‌عنوان نقش‌آفرینان در مدیریت کارآمد اقتصادی کشور و خلق‌کنندگان ارزش می‌باشد. برنامه‌ریزان و مدیران می‌توانند چسبندگی هزینه‌های جانبی اعتبارات تخصیص داده شده به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای را شناسایی و هنگام درج اعتبار در موافقت‌نامه‌ها کنترل‌های لازم را اعمال کنند تا

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

تناسبی معقول و منطقی بین هزینه‌های اصلی و جانبی (پشتیبانی) در زنجیره ارزش، دارایی در جریان ایجاد یا تکمیل از طریق موافقت‌نامه مبادله شده در اجرای ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه به‌وجود آید و امکان ارزیابی عملیاتی واقع‌بینانه فراهم شده و اتمام پروژه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با زمان، هزینه و کیفیت مشخص انجام گیرد. این امر زمینه‌ساز توسعه مبتنی بر دانایی، افزایش کارایی و بهره‌وری به همراه افزایش شفافیت، سلامت و انضباط اداری از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده می‌باشد.

به‌منظور بررسی رفتار هزینه‌ها در حسابداری مدیریت برای برآورد میانگین تغییرات در هزینه‌ها به ازای یک واحد تغییر در محرک هزینه معمولاً از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون استفاده می‌شود. برای اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت بر اساس قانون برنامه باید بهای تمام شده طرح‌ها تهیه گردد. با تغییر شیوه بودجه‌ریزی بر اساس ماده ۷۷ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی کشور، توجه به ویژگی چسبندگی هزینه‌ها متناسب با افزایش و کاهش در حجم عملیات و یا سطح فعالیت طرح‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار خواهد بود، زیرا بدون توجه به چسبندگی هزینه‌ها امکان مدیریت عملیات مالی دولت و نظارت مالی مؤثر فراهم نبوده واحتمالاً اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای با انحرافات زیادی مواجه و حتّی ممکن است پیامد اقتصادی طرح‌ها، دچار تردید اساسی گردد.

مدل به‌کار گرفته شده در این پژوهش می‌تواند ابزار مناسبی برای انجام پژوهش‌های آتی در ارتباط با دلایل عدم اتمام پروژه‌ها در مهلت‌های مقرر و ایجاد پروژه‌های نیمه‌تمام به‌دلیل رفتار چسبندگی هزینه‌ها باشد. بررسی دقیق‌تر الگوهای تصمیم‌گیری مسئولین و آثار آن بر چسبندگی هزینه‌ها گام مهمی برای بررسی هرچه بهتر افزایش کارآمدی و اثربخشی طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای به حساب می‌آید.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

۸. پیشنهادها

نتایج این پژوهش ارائه‌کننده پیشنهادهایی برای مسئولین حاکمیتی و مدیران برنامه‌ریز و تصمیم‌گیر برای مشارکت فعال در تنظیم سیاست‌های اقتصادی و مالی کشور است. شناسایی و کنترل چسبندگی هزینه‌ها بر اساس طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت و توزیع اعتبار بین فصول هزینه بر مبنای منطقی و رفتاری عقلایی منجر به انعقاد قراردادهای پیمانکاری مناسب برای اجرای طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گردد. این امر تعدیلات لازم برای پرداخت به پیمانکاران طرف قرارداد را در دوره‌های کاهش تخصیص به‌دلیل محدودیت‌های منابع کمتر نموده و شدّت چسبندگی هزینه‌ها را کاهش می‌دهد.

مدل‌های استفاده شده در این پژوهش می‌تواند به‌عنوان ابزار مناسبی برای انجام پژوهش‌های آتی در ارتباط با دلایل و پیامدهای رفتار چسبندگی هزینه‌ها باشد. در دسترس نبودن اطلاعات طبقه‌بندی شده مرتبط با مجموعه عملیات و خدمات مشخص که باید براساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی انجام شود تا طی مدّت معین و با اعتبار معین برای تحقق بخشیدن به اهداف اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای برنامه توسعه پنج‌ساله به‌صورت سرمایه‌گذاری ثابت شامل هزینه‌های غیرثابت وابسته در دوره مطالعه و اجرا برای ایجاد دارایی سرمایه‌ای انجام می‌گیرد و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تأمین می‌شود، ما را بر آن داشت که تنها هزینه‌های فصول دوم، ششم و هفتم طبقه‌بندی اقتصادی فصول هزینه‌های دولت را برای چسبندگی هزینه‌ها بررسی کنیم. پژوهش‌های آتی می‌تواند اطلاعات مفیدی مرتبط با چگونگی رفتار هزینه‌ها در اثر تغییر در عوامل اقتصادی و یا تغییر در بودجه‌های هزینه‌ای و اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای وتأثیر بر قیمت کالا و خدمات بر اساس هر یک از امور چهارگانه دولت (عمومی، دفاعی، اجتماعی و اقتصادی) ارائه کنند. شواهد تجربی نشان می‌دهد چسبندگی

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

هزینه‌ها در فصول دوم، ششم و هفتم طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت با تصمیم‌های آگاهانه مسئولین دستگاه‌های اجرایی و گاه مسئولین برنامه‌ریز و مبادله‌کننده موافقت‌نامه‌های اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت به‌دلیل محدودیت‌های قانونی اعتبارات هزینه‌ای مرتبط است. بررسی دقیق‌تر الگوهای توزیع اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت بین فصول طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌های دولت و آثار چسبندگی هزینه‌ها گام مهمی برای بررسی هرچه بهتر رفتار هزینه‌ها در برنامه‌های پنج‌ساله توسعه اقتصادی را به‌دنبال خواهد داشت.

منابع

خالقی مقدم، حمید و فاروق کرمی (۱۳۸۸)، "**پیش‌بینی سود با استفاده از مدل مبتنی بر تغیرپذیری و چسبندگی هزینه**"، *فصلنامه مطالعات حسابداری*، شماره ۲۳، صص ۴۱-۱۹.

قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، (۱۳۹۴-۱۳۸۹).

کردستانی، غلامرضا و مرتضی مرتضوی (۱۳۹۱)،"**بررسی تأثیر تصمیمات سنجیده مدیران بر چسبندگی هزینه‌ها**"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۷، بهار ۱۳۹۱،صص ۹۰-۷۳.

مداحی، زهرا؛ غفاری آشتیانی، پیمان و مجید زنجیردار (۱۳۹۳)، "**بررسی و تحلیل عوامل مؤثر بر رفتار چسبندگی هزینه**"، *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، سال ۷، شماره ۲۰، صص ۹۱-۷۹.

نمازی، محمد و ایرج دوانی‌پور (۱۳۸۹)، "**بررسی تجربی رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق‌بهادار تهران**"، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۷، شماره ۶۲، صص ۱۰۲-۸۵.

Anderson M.; C, Banker; R, Huang & R, Janakiraman (2007)," Cost Behavior and Fundamental Analysis of SG&A Costs", *Journal of Accounting*, Auditing & Finance; Vol. 22, No.1, PP. 1- 28.

Anderson S. & W. Lanen (2007),"What Can We Learn from the Evidence on Sticky Costs?", *Working Paper*, Rice University, University of Michigan.

Anderson, M. C.; Banker R. & S. Janakiraman (2003) ,"Are Selling, General and Administrative Costs Sticky?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 41, No.1, PP.47- 63.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]

Balakrishnan R. & T. Gruca (2008),"Cost Stickiness and Core Competency: A Note Working Paper", The University of Iowa.

Calleja K.; Steliaros M & D. Thomas (2006), "A Note on Cost Stickiness: Some International Comparisons", *Management Accounting Research*, Vol. 17, No.2, PP.127-140.

Chen C.; Lu H, Sougiannis & T. Managerial Empire Building (2008), "Corporate Governance and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and dministrative Costs", *AAA Management Accounting Section (MAS) Meeting Paper*.

Cooper R. & R. S. Kaplan (1998), *Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.

Cooper R, Kaplan R. S. (1998), *The Design of Cost Management Systems – Text and Cases* (2nd ed), New Jersey: Prentice Hall Inc.

Horngren C. T.; Foster G. & S. M. Datar (2008), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Upper Saddle River*, NJ: Prentice Hall, 9. Ed Rio de Janeiro: LTC.

Kama I. & D. Weiss (2013), "Do Earning Targets and Managerial Incentives Affect Sticky Costs?", *Journal of Accounting Research*, Vol.51, No.1, PP. 201-224.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-11-05]