

The Impact of Using a Joint Auditor Considering Management Expectations in the Supply Chain on Cost Stickiness

1. Vahid Raboobi¹: Department of Accounting, Ne.C., Islamic Azad University, Neyshabur, Iran

2. Hamidreza Bazazzadeh Torbati^{2*}: Department of Accounting, Ne.C., Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. Email: Hr.bazaz@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Mohammad Karami³: Department of Educational Management, Ne.C., Islamic Azad University, Neyshabur, Iran

Article history



Received: 23 July 2025

Revised: 04 December 2025

Accepted: 11 December 2025

Initial Publish: 23 February 2026

Final Publish: 22 December 2026

Abstract:

This study aims to examine whether the use of joint auditors, under optimistic or pessimistic managerial expectations, affects the degree of cost stickiness among firms. This fundamental, correlational study used financial data from all companies listed on the Tehran Stock Exchange between 2012 and 2023. Data were collected using library research, firms' financial statements, and databases such as Tadbir-Pardaz and Rahavard Novin. No sampling was conducted; instead, the full accessible population was analyzed. Panel-data regression models were estimated using generalized least squares to test the hypotheses after conducting diagnostic tests (Limer and Hausman) to determine the proper estimation technique. The results indicated that joint auditing does not have a statistically significant effect on cost stickiness—neither when managerial expectations are optimistic nor when they are pessimistic. Interaction terms between joint auditor presence and managerial expectations were statistically insignificant in both tested models. Thus, both hypotheses were rejected, demonstrating that joint auditors do not influence asymmetric cost behavior in Iranian firms. The findings suggest that joint auditing, despite its potential informational benefits, does not mitigate cost stickiness within the institutional and regulatory context of Iran. Weak auditor independence, inadequate oversight structures, and the limited role of audit reports in managerial decision-making may explain the lack of impact.

Keywords: Joint auditor; Cost stickiness; Managerial expectations; Optimism; Pessimism; Uncertainty

Citation: Raboobi, V., Bazazzadeh Torbati, H., & Karami, M. (2026). The Impact of Using a Joint Auditor Considering Management Expectations in the Supply Chain on Cost Stickiness. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(4), 1-15.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Cost behavior—particularly the asymmetric response of costs to changes in sales activity—has become a central topic in managerial accounting research. Traditional cost theory assumes a symmetric relationship between changes in activity levels and corresponding adjustments in costs. However, a substantial body of empirical evidence demonstrates that costs tend to increase more rapidly when activity rises than they decrease when activity falls, a phenomenon known as **cost stickiness**. Foundational studies have shown that managerial incentives, market uncertainty, information asymmetry, and operational frictions contribute to this asymmetric cost behavior (Banker et al., 2014).

Recent research has further shown that macroeconomic instability and structural constraints within the business environment can shape the intensity of cost stickiness. In particular, firms operating in uncertain or politically volatile environments often retain excess resources due to precautionary motives, thereby amplifying cost stickiness (Hashemi Pour et al., 2023). Additional evidence reveals that fluctuations in macroeconomic conditions such as inflation, exchange rate volatility, and GDP uncertainty may interact with managerial decision-making processes and drive sticky cost patterns (Rezazadeh Behzad & Salehi Allah, 2021).

An emerging theme in this literature concerns the role of audit quality and information transparency in moderating cost behavior. Prior studies show that high-quality auditors can reduce information asymmetry, constrain managerial opportunism, and improve financial reporting credibility (Li & Zhang, 2022). More specifically, the use of common (shared) auditors—auditors simultaneously engaged by both a customer firm and its suppliers—may facilitate information transfer along supply chains, enhance relational monitoring, and reduce opportunistic practices (Dhaliwal et al., 2016). Furthermore, common auditors have been shown to strengthen relationship-specific investments and increase trust among supply-chain partners, thereby lowering uncertainty and improving reporting outcomes (Dhaliwal et al., 2025).

Given that managerial expectations significantly influence decisions to retain or release resources, the presence of a common auditor may theoretically mitigate the effects of overly optimistic or pessimistic expectations on cost adjustments. However, evidence from emerging markets is mixed. Some studies find that corporate governance quality and board attributes moderate cost stickiness through improved oversight (Abdel Megeid & El-Deeb, 2021). Others argue that firm-specific characteristics—such as asset intensity, leverage, and ownership concentration—have stronger explanatory power in cost behavior than audit-related variables (Nansi Muhammad, 2023). In particular, weak institutional environments may limit the effectiveness of audit-based mechanisms in altering managerial cost decisions.

Additionally, research on intellectual capital and labor adjustment costs demonstrates that firms with high human-capital dependence or costly employee adjustment processes naturally exhibit higher levels of cost stickiness (Irawan, 2021; Kim & Kim, 2022). These findings imply that even enhanced information flows introduced through shared auditors may not be sufficient to change underlying structural frictions within certain firms. Another stream of literature suggests that firms with strong internal governance mechanisms exhibit lower asymmetric cost behavior, whereas firms with weak control systems or concentrated managerial power tend to display stronger cost stickiness (Zhai et al., 2023; Zhang et al., 2023).

In addition to governance-related approaches, corporate social responsibility (CSR) has also been proposed as a moderating factor influencing managerial conservatism and cost behavior. Evidence suggests that CSR-oriented firms adjust costs more responsibly and demonstrate reduced levels of cost stickiness (Aurenz & Magnusson, 2021). Similarly,

environmental or cultural factors—such as religion and societal norms—have been linked to cost adjustment tendencies, indicating that behavior extends beyond internal managerial incentives (Wan et al., 2021).

While prior research provides substantial evidence on determinants of cost stickiness, limited studies have examined whether shared auditors influence the cost behavior of supplier firms under varying managerial expectations. More specifically, there is a significant gap in emerging-market contexts, where institutional constraints and lower audit-quality enforcement may undermine the monitoring role of shared auditors. To address this gap, the present study investigates whether having a common auditor with major customers affects the degree of cost stickiness among supplier firms—considering both optimistic and pessimistic managerial expectations—within the context of an emerging market.

Methods and Materials

This study utilized a quantitative correlational research design to measure the impact of shared auditors and managerial expectations on cost stickiness. The population consisted of firms listed on the Tehran Stock Exchange over a period spanning more than a decade. The data set included firm-level financial information, auditor identity information, and variables capturing managerial expectations derived from sales growth indicators. A panel dataset was constructed, and statistical techniques including the Limer F-test, Hausman test, and generalized least squares (GLS) estimation were employed to determine the appropriate econometric specification. Separate models were estimated for firms with optimistic and pessimistic managerial expectations. Model variables included changes in sales, changes in costs, dummy interaction terms for managerial expectations, and indicators reflecting the presence and intensity of shared auditors.

Findings

The descriptive results indicated substantial variation in sales, costs, and macroeconomic conditions across the examined firms. The inferential analysis showed that in both models—optimistic and pessimistic expectations—the interaction between shared auditors and managerial expectations was statistically insignificant. Specifically, the coefficient capturing the moderating effect of shared auditors under optimistic managerial expectations was negative but not statistically significant. Similarly, the interaction coefficient under pessimistic managerial expectations was positive yet statistically insignificant. Neither model demonstrated evidence that having a shared auditor materially influences the cost-adjustment behavior of firms.

Model diagnostics, including F-tests and Hausman tests, confirmed the appropriateness of panel estimations with fixed effects. Nevertheless, regression outputs consistently showed that shared auditors do not significantly alter the relationship between sales changes and cost changes. Therefore, both hypotheses—predicting a reduction in cost stickiness under optimistic expectations and an increase in cost stickiness under pessimistic expectations—were rejected.

Discussion and Conclusion

The findings of this study reveal that shared auditors do not have a significant moderating effect on cost stickiness within the examined market context. Despite theoretical expectations that shared auditors might enhance information transparency and discipline managerial decision-making, the results did not support this assumption. Instead, the insignificance of shared auditors suggests that deeper structural and institutional factors may dominate cost behavior within the firms studied.

The results align with broader evidence indicating that cost stickiness is influenced strongly by organizational characteristics, managerial incentives, labor adjustment frictions, economic volatility, and governance quality. In environments where audit independence, regulatory enforcement, and reporting discipline may be weak, shared auditors

may not possess sufficient influence to meaningfully modify managerial resource-adjustment decisions. Additionally, managerial expectations—whether optimistic or pessimistic—did not interact significantly with the presence of shared auditors, implying that such expectations are shaped more by internal or external pressures than by audit-related information mechanisms.

Overall, this study contributes to the cost-behavior literature by demonstrating that the effectiveness of shared auditors in moderating asymmetric cost behavior cannot be assumed universally and may depend highly on institutional environments. The results highlight the need for broader structural reforms, stronger governance mechanisms, improved audit quality, and enhanced transparency frameworks to influence managerial cost-adjustment behavior effectively.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

تأثیر استفاده از حسابرس مشترک با توجه به انتظارات مدیریت در چرخه عرضه بر میزان چسبندگی هزینه‌های شرکت



۱. وحید ربوبی^{ID}: گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

۲. حمیدرضا بزاززاده تربتی^{ID*}: گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. ایمیل: Hr.bazaz@iaau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. محمد کریمی^{ID}: گروه مدیریت آموزشی، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

چکیده

هدف پژوهش بررسی تأثیر استفاده از حسابرس مشترک، با لحاظ انتظارات خوش بینانه و بدبینانه مدیریت، بر میزان چسبندگی هزینه‌های شرکت‌ها است. این پژوهش از نوع بنیادی و همبستگی بوده و برای جمع‌آوری داده‌ها از روش کتابخانه‌ای و اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۲ استفاده شد. جامعه آماری شامل تمامی شرکت‌های بورسی دارای اطلاعات قابل دسترس در دوره مورد بررسی است و نمونه‌گیری انجام نشده است. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای تدبیرپرداز، ره‌آورد نوین، SPSS و EViews تحلیل شدند و برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون داده‌های تابلویی با رویکرد حداقل مربعات معمولی تعمیم‌یافته استفاده گردید. نتایج نشان داد که حسابرس مشترک—چه در شرایط خوش بینانه بودن انتظارات مدیریت و چه در شرایط بدبینانه بودن آن—تأثیر معناداری بر کاهش یا افزایش چسبندگی هزینه‌ها ندارد. ضرایب اثر متقابل حسابرسی مشترک و انتظارات مدیریت در هر دو مدل فاقد معناداری آماری بوده و بنابراین هر دو فرضیه پژوهش رد شدند. این امر بیانگر آن است که حسابرسی مشترک در بازار ایران نقشی در تعدیل رفتار نامتقارن هزینه‌ها ایفا نمی‌کند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی مشترک با وجود مزایای بالقوه اطلاعاتی، در ساختار نهادی و نظارتی ایران اثری بر کاهش چسبندگی هزینه‌ها ندارد. ضعف در استقلال حسابرس، کاستی‌های نظارتی و تأثیر محدود گزارش‌های حسابرسی بر تصمیم‌گیری مدیران می‌تواند از دلایل اصلی این عدم اثرگذاری باشد.

کلیدواژگان: حسابرسی مشترک؛ چسبندگی هزینه؛ انتظارات مدیریتی؛ خوش‌بینی؛ بدبینی؛ عدم اطمینان

شبهه استناددهی: ربوبی، وحید، بزاززاده تربتی، حمیدرضا، و کریمی، محمد. (۱۴۰۵). تأثیر استفاده از حسابرس مشترک با توجه به انتظارات مدیریت در چرخه عرضه بر میزان چسبندگی هزینه‌های شرکت. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۴)، ۱-۱۵.



رفتار هزینه‌ها و نحوه واکنش آن‌ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت، از مهم‌ترین موضوعات پژوهشی در حسابداری مدیریت محسوب می‌شود. طی دهه‌های اخیر، ادبیات حسابداری نشان داده است که هزینه‌های عملیاتی شرکت‌ها همواره به‌صورت متقارن نسبت به افزایش یا کاهش حجم فعالیت واکنش نشان نمی‌دهند و این عدم تقارن، پدیده‌ای را شکل می‌دهد که با عنوان «چسبندگی هزینه‌ها» شناخته می‌شود. چسبندگی هزینه به این معناست که هزینه‌ها در زمان افزایش فروش سریع‌تر رشد می‌کنند، اما در زمان کاهش فروش با سرعتی کمتر کاهش می‌یابند. این موضوع نخستین‌بار در مطالعاتی بررسی شد که رفتار اداری، عمومی و فروش شرکت‌ها را تحت شرایط مختلف عدم اطمینان و تغییرات تقاضا تحلیل کرده‌اند؛ یافته‌هایی که نشان دادند ساختارهای تصمیم‌گیری مدیریت تأثیری مستقیم بر شدت این رفتار نامتقارن دارد (Banker et al., 2014).

در دهه‌های اخیر، پژوهشگران به بررسی مجموعه‌ای از عوامل داخلی و بیرونی پرداخته‌اند که می‌توانند موجب تشدید یا تضعیف چسبندگی هزینه شوند. از جمله عواملی که در سطح کلان سازمانی اثرگذار شناخته شده‌اند، می‌توان به عدم اطمینان تقاضا، ساختار بازار، شدت رقابت و کیفیت نظام حاکمیت شرکتی اشاره کرد (Costa & Habib, 2023). تحقیقات نشان داده‌اند که نبود شفافیت اطلاعاتی، فقدان سازوکارهای نظارتی کارآمد و وجود اختیارات گسترده مدیران در حوزه تخصیص منابع، از مهم‌ترین محرک‌های ایجاد رفتارهای فرصت‌طلبانه و در نتیجه، تشدید چسبندگی هزینه هستند (Qasem Bolu et al., 2023).

از بُعد خرد سازمانی نیز، ساختار اطلاعاتی و نوع قضاوت مدیران در مورد چشم‌انداز فروش و شرایط آینده، نقش برجسته‌ای در شکل‌دهی رفتار هزینه‌ها ایفا می‌کند. مدیران خوش‌بین در زمان کاهش فروش، به دلیل انتظار افزایش مجدد تقاضا، تمایل بیشتری به حفظ منابع بلااستفاده دارند و این موضوع منجر به افزایش چسبندگی می‌شود. در مقابل، مدیران بدبین منابع مازاد را سریع حذف می‌کنند و در نتیجه، شدت چسبندگی کاهش می‌یابد (Parsaei & Sohrabi, 2022). بنابراین، انتظارات مدیریتی و قضاوت ذهنی آنان می‌تواند به‌صورت مستقیم بر رفتار هزینه‌ها اثر بگذارد و نقش میانجی در سازوکارهای اطلاعاتی، ساختاری و حساسی ایفا کند.

یکی از حوزه‌های نوظهور در ادبیات چسبندگی هزینه، تحلیل اثر حساب‌برسان به‌ویژه حساب‌برسان مشترک، بر رفتارهای هزینه‌ای شرکت‌هاست. مطابق با رویکرد مبتنی بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، حساسی نقش کلیدی در اعتباربخشی به صورت‌های مالی، کشف تحریفات و ایجاد شفافیت دارد. در سطح روابط میان شرکت‌های زنجیره تأمین نیز نشان داده شده است که حساب‌برسان مشترک از طریق اشتراک‌گذاری اطلاعات و شناسایی ریسک‌های مشترک، می‌تواند رفتارهای مالی مشتریان و تأمین‌کنندگان را تحت تأثیر قرار دهند (Dhaliwal et al., 2016). نقش حساب‌برسان مشترک آن است که به‌عنوان واسطه اطلاعاتی بین شرکت و ذی‌نفعان عمل کرده و اطلاعات حساس را به‌صورت هماهنگ و یکپارچه منتقل کند. بر همین اساس، مطالعات جدید نشان داده‌اند که وجود حساب‌برسان مشترک در روابط خریدار-تأمین‌کننده می‌تواند زمینه‌ساز افزایش سرمایه‌گذاری‌های اختصاصی، کاهش ریسک معاملات و بهبود کیفیت اطلاعات شود (Dhaliwal et al., 2025).

با وجود این مزایا، رابطه میان حساسی مشترک و چسبندگی هزینه هنوز یک حوزه نسبتاً جدید و کمتر کاوش شده است. برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند که حساب‌برسان مشترک ممکن است از طریق افزایش شفافیت اطلاعات و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران، چسبندگی هزینه را کاهش دهند (Li & Zhang, 2022). از سوی دیگر، در شرایطی که ساختار نظارتی ضعیف باشد یا کیفیت حساسی در سطح استانداردهای بین‌المللی نباشد، حساب‌برسان مشترک تأثیر چندانی بر کاهش رفتارهای نامتقارن هزینه‌ها نخواهد داشت. به‌ویژه در بازارهایی که استقلال حساسی، رقابت حرفه‌ای و سازوکارهای نظارتی با چالش همراه است، نقش حساسی مشترک ممکن است تضعیف شود یا حتی خنثی بماند (Nansi Muhammad, 2023).

در پژوهش‌های مرتبط با ساختارهای حکمرانی در شرکت‌ها نیز ارتباط قوی میان کیفیت حاکمیت شرکتی و شدت رفتار نامتقارن هزینه‌ها گزارش شده است. به‌عنوان نمونه، مشخصات هیئت‌مدیره، استقلال اعضا، فقدان دوگانگی مدیرعامل و ضعف مدیریت سود می‌تواند بر چسبندگی هزینه‌ها اثرگذار باشد و نقش تعیین‌کننده‌ای در کنترل رفتار هزینه‌ها داشته باشد (Abdel Megeid & El-Deeb, 2021). علاوه بر این، پژوهش‌های دیگری نیز نشان داده‌اند که بحران‌های اقتصادی، نوسانات شدید تورمی و ضعف در نظارت‌های کلان اقتصادی موجب تقویت رفتار چسبندگی و کاهش انعطاف هزینه‌ها می‌شود (Hashemi Pour et al., 2023). به بیان دیگر، هزینه‌ها در اقتصادهایی که با بی‌ثباتی کلان

مواجهاند، تمایل بیشتری به چسبندگی نشان می‌دهند زیرا مدیران تمایل دارند منابع را جهت مقابله با بحران‌های آینده حفظ کنند (Rezazadeh Behzad & Salehi Allah, 2021).

از سوی دیگر، تحقیقات مرتبط با سرمایه فکری، کارایی کارکنان و تعدیل منابع انسانی، زمینه‌ای جدید برای تحلیل رفتار چسبندگی ارائه کرده‌اند. پژوهش‌هایی که به بررسی هزینه‌های تعدیل کارکنان پرداخته‌اند، نشان داده‌اند که شرکت‌هایی با هزینه تعدیل بالا (به دلیل مهارت‌محوری، ارزش سرمایه انسانی یا قراردادهای سخت‌گیرانه) به‌طور طبیعی دارای چسبندگی هزینه بیشتری هستند (Kim & Kim, 2022). همچنین سرمایه فکری، به‌ویژه سرمایه انسانی و ساختاری، می‌تواند شدت چسبندگی را تحت تأثیر قرار دهد (Irawan, 2021). پرسش مهم این است که آیا نقش حسابرس مشترک در چنین محیط‌هایی، قادر به اصلاح رفتار هزینه و کاهش چسبندگی است یا خیر.

در حوزه ارزش شرکت نیز یافته‌هایی ارائه شده که نشان می‌دهد چسبندگی هزینه ممکن است تبعات مستقیم بر ارزش بازار و ارزیابی سرمایه‌گذاران داشته باشد. به‌عنوان مثال، هزینه‌هایی که به‌طور نامتقارن واکنش نشان می‌دهند، ممکن است پیامدهای اطلاعاتی برای سهامداران ایجاد کرده و سبب کاهش شفافیت در تحلیل عملکرد شوند (Costa & Habib, 2023). بروز رفتار چسبندگی شدید در شرکت‌هایی با ساختار مالکیتی پیچیده، می‌تواند آثار قابل توجهی بر سودآوری نیز داشته باشد (Abdullah, 2021). چنین شرکت‌هایی معمولاً هنگام کاهش فروش، قادر به کاهش هزینه‌ها نیستند و در نتیجه، سودآوری در دوره‌های رکود کاهش می‌یابد.

بر همین اساس، برخی پژوهش‌ها از منظر ویژگی‌های سیاسی-اقتصادی، نقش عوامل ساختاری اقتصاد را در تشدید چسبندگی هزینه‌ها بررسی کرده‌اند. وجود نرخ‌های تورم بالا، نبود نظام‌های نظارتی هوشمند، ضعف رقابت بازار و نبود شفافیت مالی از جمله عواملی هستند که رفتار هزینه‌ها را در جهت ناکارآمدی هدایت می‌کنند (Hashemi Pour et al., 2023). این نتایج نشان‌دهنده آن است که رفتار هزینه تنها تابع تصمیمات مدیریتی نیست، بلکه تحت تأثیر سیستم نهادی و محیط کلان اقتصادی نیز قرار دارد.

از سوی دیگر، پژوهش‌های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکت نشان داده‌اند که تعهدات مالی و اخلاقی ناشی از CSR می‌تواند رفتار چسبندگی را کاهش دهد؛ زیرا شرکت‌هایی که سطح بالاتری از مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارند، معمولاً سیاست‌های هزینه‌ای شفاف‌تر و محافظه‌کارانه‌تری اتخاذ می‌کنند و تمایل کمتری به رفتارهای فرصت‌طلبانه دارند (Aurenz & Magnusson, 2021). بنابراین، ساختار اجتماعی و فرهنگی سازمان نیز می‌تواند در کاهش یا افزایش چسبندگی نقش داشته باشد (Wan et al., 2021).

بر همین اساس، ادبیات پژوهشی اخیر تأکید دارد که اثرگذاری حسابرس مشترک بر رفتار هزینه یک مسئله بستر-محور (context-dependent) است؛ بدین معنا که میزان تأثیرگذاری آن بر حسب نظام اقتصادی، ساختار سرمایه، ویژگی‌های مدیریتی، فرهنگ سازمانی و کیفیت حاکمیت شرکتی متفاوت است. برای نمونه، در برخی بازارها نشان داده شده که قدرت اجرایی مدیران و نقش سازوکارهای مالکیت کارکنان می‌تواند شدت چسبندگی هزینه را به‌طور قابل توجهی تغییر دهد (Zhai et al., 2023). همین‌طور، وجود نظام‌های کنترل داخلی قوی و نظارت‌های مؤثر می‌تواند رفتار چسبندگی را تضعیف کند (Zhang et al., 2023).

در مجموع، شکاف‌های موجود در ادبیات نشان می‌دهد که رابطه میان حسابرس مشترک و چسبندگی هزینه در بسیاری از کشورها—به‌ویژه اقتصادهایی با ساختار نظارتی ضعیف‌تر—هنوز به‌طور تجربی و منسجم بررسی نشده است. بسیاری از پژوهش‌های موجود، نقش حسابرس مشترک را تنها در زمینه کیفیت اطلاعات مالی یا مدیریت سود تحلیل کرده‌اند، اما اثر آن بر رفتارهای هزینه‌ای شرکت‌ها همچنان جای کار فراوان دارد. علاوه بر این، پژوهش‌های اندکی به بررسی نقش انتظارات مدیریتی به‌عنوان یک متغیر میانجی پرداخته‌اند؛ عاملی که می‌تواند شدت واکنش مدیران نسبت به نوسانات فروش را تغییر داده و رفتار آنها را تحت تأثیر قرار دهد (Badiei et al., 2023). این موضوع همچنین در مطالعاتی که بر ویژگی‌های داخلی شرکت، مانند ساختار مالکیت و استراتژی کسب‌وکار تمرکز داشته‌اند، کمتر بررسی شده است (Nansi Muhammad, 2023).

با توجه به موارد فوق، یک نیاز پژوهشی روشن وجود دارد: بررسی اینکه آیا «حسابرسی مشترک» می‌تواند شدت رفتار چسبندگی هزینه را—در حضور انتظارات خوش‌بینانه یا بدبینانه مدیریت—تحت تأثیر قرار دهد یا خیر. این موضوع به‌ویژه در بازار ایران که در آن ساختارهای نظارتی، الزامات حرفه‌ای و کیفیت اطلاعات شرکت‌ها با چالش‌هایی مواجه است، اهمیتی دوچندان پیدا می‌کند. شکاف مطالعاتی در زمینه نقش حسابرس مشترک در روابط زنجیره تأمین، انگیزه‌های مهم برای انجام تحقیق حاضر ایجاد می‌کند؛ زیرا مشخص نیست که آیا حسابرسی مشترک در چنین محیط‌هایی توان تعدیل رفتار هزینه‌ای را دارد یا خیر (Dhaliwal et al., 2025). بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر وجود حسابرس مشترک با توجه به انتظارات مدیریتی (خوش‌بینی و بدبینی مدیران) بر میزان چسبندگی هزینه‌های شرکت‌ها است.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های بنیادی و همبستگی است. در روش همبستگی به بررسی میزان تغییرات یک یا چند عامل در اثر تغییرات یک یا چند عامل دیگر، از طریق محاسبه ضریب همبستگی پرداخته می‌شود. این روش زمانی استفاده می‌شود که تعداد متغیرهای بازیگر در موقعیت آزمایش زیاد باشد. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. مبنای نظری پژوهش از کتب، مجلات و سایت‌های تخصصی فارسی و لاتین گردآوری شده است و داده‌های مالی موردنیاز با مراجعه به سایت سازمان بورس اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی شرکت‌ها و همچنین با استفاده از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین گردآوری شده است. این پژوهش یک رویکرد تحقیقاتی بنیادی است و هدف آن بهبود یا گسترش دانش، پیرامون یک حوزه مطالعاتی است. تمرکز اصلی در این رویکرد «دستیابی به دانش تنها برای خود دانش» است. پژوهشگران در این نوع تحقیق، نوعی بررسی سامان مند را روی یک موضوع یا پدیده انجام می‌دهند. پژوهشگران با این نوع تحقیق‌ها درک ما در حوزه دانش را بهتر و کامل تر می‌کند.

$$\Delta \ln cost_{it} = \beta_0 + \beta_1 \Delta \ln sales_{it} + \beta_2 \Delta \ln sales_{it} * Dit + \beta_3 \Delta \ln sales_{it} * Dit * \frac{shareaudit}{numit} + \beta_4 \frac{shareaudit}{numit} \beta_5 \Delta \ln sales_{it} * \frac{shareaudit}{numit} + \beta_6 \Delta sales_{it} * Dit * AI_{it} + \beta_7 \Delta \ln sales_{it} * Dit * EI_{it} + \beta_8 \Delta \ln sales_{it} * Dit * \Delta GDP_{it}$$

جدول ۱. تعریف متغیرها

متغیر	تعریف
$\Delta \ln cost_{it}$	تغییرات هزینه‌های شرکت i در سال t
$\Delta \ln sales_{it}$	تغییرات فروش شرکت i در سال t
Dit	رشد فروش شرکت i در سال t
Share Aud it	حسابرس مشترک
Nimit	تعداد حسابرس مشترک
AI it	نسبت دارایی به فروش شرکت i در سال t
EI it	نسبت کارمندان به فروش شرکت i در سال t
ΔGDP_{it}	تغییرات نرخ تولید ناخالص داخلی در سال t

جامعه آماری پژوهش نیز شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۲ می‌باشد. شرایط انتخاب جامعه آماری به شرح

ذیل می‌باشد:

- شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که از سال ۱۳۸۵ تا پایان سال ۱۴۰۲ در بورس اوراق بهادار تهران فعالیت داشته‌اند.
- کیفیت اطلاعات و سهولت دسترسی به اطلاعات صورت‌های مالی و سایر اطلاعات، از مهم‌ترین دلایل انتخاب این جامعه آماری است.
- در این تحقیق نمونه‌گیری انجام نشده است.

جامعه آماری در دسترس بر اساس معیارهای زیر انتخاب شده است

- ۱- قبل از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا سال ۱۴۰۲ در بورس فعال باشند
- ۲- داده‌های آن در دسترس باشد.

یافته‌ها

رئوبوبی و همکاران

آمار توصیفی^۱ - در این بخش آمار توصیفی متغیرهای تحقیق ارائه می‌شود. همچنین لازم بذکر است که با توجه به نمونه گیری انجام شده تعداد ۲۷۶ شرکت بعنوان شرکت‌های نمونه آماری انتخاب شدند که داده‌های آن‌ها طی دوره ۱۰ ساله (۱۳۹۱ الی ۱۴۰۲) مورد بررسی قرار گرفت. آمار توصیفی پژوهش در جدول (۱) ارائه گردیده است

جدول ۲. آمار توصیفی

نام	میانگین	کمترین	بیشترین	میان	انحراف	مشاهدات
لگاریتم طبیعی تغییرات هزینه‌ها شرکت آذر سال t	۰/۸۶۲	۹/۶۹۰	۱۴/۱۷۲	-۰/۸۶۲	۲۵۷۴/۱	۲۹۵۲
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش شرکت آذر سال t	-۰/۸۰۶	-۷/۸۶۰	۱۴/۱۶۸	-۰/۸۰۶	۱/۱۸۳	۲۹۵۲
دارایی به فروش	۱/۰۴۲	۰	۴۹۹/۶۱۹	۱/۰۴۲	۱۳/۰۵۸	۲۹۵۲
تعداد کارکنان به فروش	۰/۰۰۰۸	۰	۰/۸۲۳	۰/۰۰۰۸	۰/۰۱۸	۲۹۵۲
تغییرات تولید ناخالص داخلی	۴۶/۷۸۷	-۲۷۰/۶۱۶	۱۰۵۷/۸۹	۴۶/۷۸۷	۳۰۶/۵۱۵	۲۹۵۲
رشد فروش	۰/۲۶۸	۰	۱	۰/۲۶۸	۰/۴۴۳	۲۹۵۲
اشتراک حسابرس	۰/۱۰۹	۰	۱	۰/۱۰۹	۰/۳۱۲	۲۹۵۲
تعداد اشتراک حسابرس	۰/۱۷۹	۰	۵	۰/۱۷۹	۰/۶۰۰	۲۹۵۲
انتظارات مدیریتی	۰/۷۸۶	۰	۱	۰/۷۸۶	۰/۴۰۹	۲۹۵۲
لگاریتم تغییرات فروش * رشد فروش	۰/۹۸۶	-۵/۹۹۷	۷/۱۴۱	-۰/۱۹۹	۰/۷۴۱	۲۹۵۲
لگاریتم تغییرات فروش * رشد فروش * (داشتن حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک)	-۰/۱۹۹	-۵/۹۹۷	۷/۱۴۱	-۰/۱۹۹	۰/۷۴۱	۲۹۵۲
داشتن حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک	۰/۰۲۵	-۰/۸۸۶	۵۶/۶۲۰	۰/۰۲۵	۱/۰۴۴	۲۹۵۲
لگاریتم تغییرات فروش * داشتن حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک	۴۶/۷۸۷	۰	۵	۰/۱۷۹	۰/۵۹۹	۲۹۵۲
لگاریتم تغییرات فروش * رشد فروش * شدت دارایی	-۰/۰۶۹	-۴/۷۰۹	۴/۰۳۶	-۰/۰۶۹۳	۰/۳۷۰	۲۹۵۲
لگاریتم تغییرات فروش * رشد فروش * شدت کارمندان	-۰/۰۹۰	-۳۸۰/۳۳۶	۳۴۶/۹۵۸	-۰/۰۹۰	۱۱/۵۳۶	۲۹۵۲
لگاریتم تغییرات فروش * رشد فروش * تغییرات تولید ناخالص داخلی	-۰/۰۰۰۱	-۰/۸۱۹	۰/۱۹۹	-۰/۰۰۰۱	۰/۰۱۵	۲۹۵۲

آمار استنباطی پژوهش - در ادامه به تشریح آزمون‌های تشخیصی در تعیین نوع داده‌ها در مدل‌های پژوهش پرداخته خواهد شد. قبل از آنکه فرضیه‌های پژوهش آزمون گردد باید ابتدا روش برآورد مدل پژوهش انتخاب گردد. به طور کلی، رگرسیون‌های موجود شامل رگرسیون خطی چندگانه (یا چندمتغیره) و انواع رگرسیون‌های تعمیم یافته^۳، روش کارآمد در تخمین مدل پژوهش انتخاب و پس از برآورد رگرسیون پژوهش و بررسی معناداری ضرایب، به آزمون فرضیه‌ها و تحلیل آن‌ها پرداخته شود.

1. Descriptive Statistics
2. Inferential Statistics
3. EGLS

جدول ۳. نتیجه‌ی آزمون F لیمر انجام شده برای انتخاب روش حداقل مربعات معمولی یا پانل دیتا

فرضیه صفر (H_0)	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه H_0
ارجحیت روش حداقل مربعات معمولی	F لیمر	۰/۰۳	۰/۰۵	عدم پذیرش فرضیه صفر

با توجه نتایج جدول ۲ از آزمون لیمر می‌توان دریافت با توجه به مقادیر آماره به دست آمده از آزمون F لیمر در مدل‌های مورد بررسی در صورتی که مقادیر احتمال حاصل از آزمون در مدل کمتر از ۰/۰۵ شده است، فرضیه صفر آزمون یعنی ارجحیت مدل داده‌های تلفیقی تایید نشده و روش حداقل مربعات معمولی پذیرفته نمی‌شود و مدل پانل دیتا پذیرفته شده است.

جدول ۴. آزمون هاسمن انجام شده برای تعیین مدل آثار تصادفی در مقابل مدل آثار ثابت در مدل‌های پانل-مدیران خوش بین

فرضیه صفر (H_0)	نام آزمون	آماره	احتمال	نتیجه H_0
استفاده از روش آثار تصادفی	هاسمن	۰/۶۲۱۵	۰/۰۵	عدم پذیرش فرضیه صفر

با توجه نتایج جدول ۴- حاصل از آزمون هاسمن قبل از آزمون مدل می‌توان دریافت که با توجه به مقدار آماره به دست آمده از آزمون اگر مقدار احتمال حاصل از آزمون در مدل کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر آزمون تایید شده یعنی ارجحیت مدل آثار تصادفی مورد قبول واقع نمی‌شود و به عبارتی روش مدل آثار ثابت در سال- شرکت‌های مورد بررسی در مدل پذیرفته می‌شود.

جدول ۵. برآورد مدل رگرسیونی فرضیه اول با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی تعمیم یافته

متغیر	ضریب (β)	انحراف معیار	آماره t	مقدار احتمال
C	۰/۲۰۴	۰/۰۰۲	۹/۹۶۰	۰/۰۱۶
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش	۰/۰۰۴	۰/۷۹۹	۰/۰۶	۰/۹۵۲
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش (متغیر ساختگی)	۰	omitted	omitted	۰
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش (متغیر ساختگی)* (وجود حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک)	-۰/۰۰۱	۰/۱۳۷	-۰/۰۱	-۰/۲۷۳
(وجود حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک)	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	-۰/۶۱	-۰/۰۱۳
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* (وجود حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک)	۰	omitted	omitted	۰
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* شدت دارایی	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۱/۳۱	-۰/۰۰۱
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش* شدت کارکنان	-۰/۱۶۷	۰/۱۴۶	۳/۵۶	-۰/۴۵۶۶
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش* لگاریتم طبیعی تغییرات نرخ تولید ناخالص داخلی	۰/۰۹۹	۰/۰۰۲	۹/۹۶	۰/۰۴۴
ضریب تعیین	۰/۱۲۸	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۰۱۱
آماره فیشر	۰/۰۰۶	احتمال آماره فیشر		۰/۰۵

فرضیه اول پژوهش بیان می‌کند که: داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت خوشبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را کاهش می‌دهد. با توجه به تخمین مدل تحقیق بر اساس شواهد گردآوری شده از سطح بازار سرمایه در شرکت‌های مورد مطالعه جهت آزمون فرضیه اول تحقیق از معنی داری و منفی بودن ضریب ۶۳ در سطح خطای پنج درصد استفاده می‌شود. فرضیه اول تحقیق بیان می‌کند: « داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت خوشبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را کاهش می‌دهد.». بیان آماری این فرضیه به شکل زیر است:

فرضیه صفر (H_0): داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت خوشبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را به صورت معنی داری کاهش می‌دهد.

ربوبی و همکاران

فرضیه یک (H_1): داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت خوشبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را به صورت معنی داری کاهش می‌دهد. پس از تایید مدل با توجه به آزمون‌های انجام شده، مدل رگرسیونی به روش حداقل مربعات معمولی تعمیم یافته مورد نظر برآورد شد. جدول شماره برآورد رگرسیون مدل فوق را ارائه نموده است. نتایج نشان داد خوشبینانه بودن انتظارات مدیریت و هزینه تامین کنندگان شرکت‌هایی که حسابرس مشترک دارند در سطح خطای مورد نظر ($0/017 -$) و احتمال بالای ۵ درصد ($0/2734$) ارتباط معناداری وجود ندارد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر مورد پذیرش واقع نشده است و با توجه به منفی بودن ضریب می‌توان ادعا نمود فرضیه اول تحقیق مورد پذیرش واقع نمی‌گردد.

جدول ۶. نتیجه‌ی آزمون F لیمر انجام شده برای انتخاب روش حداقل مربعات معمولی یا پانل دیتا

فرضیه صفر (H_0)	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه H_0
ارجحیت روش حداقل مربعات معمولی	F لیمر	۰/۰۰۰	۰/۰۵	عدم پذیرش فرضیه صفر

با توجه نتایج جدول ۶ از آزمون لیمر می‌توان دریافت با توجه به مقادیر آماره به دست آمده از آزمون F لیمر در مدل‌های مورد بررسی در صورتی که مقادیر احتمال حاصل از آزمون در مدل کمتر از ۰/۰۵ شده است، فرضیه صفر آزمون یعنی ارجحیت مدل داده‌های تلفیقی تایید نشده و روش حداقل مربعات معمولی پذیرفته نمی‌شود و مدل پانل دیتا پذیرفته شده است.

جدول ۷. آزمون هاسمن انجام شده برای تعیین مدل آثار تصادفی در مقابل مدل آثار ثابت در مدل‌های پانل-مدیران خوش بین

فرضیه صفر (H_0)	نام آزمون	آماره	احتمال	نتیجه H_0
استفاده از روش آثار تصادفی	هاسمن	۰/۰۸۷۸	۰/۰۵	عدم پذیرش فرضیه صفر

با توجه نتایج جدول ۷- حاصل از آزمون هاسمن قبل از آزمون مدل می‌توان دریافت که با توجه به مقدار آماره به دست آمده از آزمون اگر مقدار احتمال حاصل از آزمون در مدل کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر آزمون تایید شده یعنی ارجحیت مدل آثار تصادفی مورد قبول واقع نمی‌شود و به عبارتی روش مدل آثار ثابت در سال- شرکت‌های مورد بررسی در مدل پذیرفته می‌شود.

جدول ۸. برآورد مدل رگرسیونی فرضیه اول با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی تعمیم یافته

متغیر	ضریب (β)	انحراف معیار	آماره t	مقدار احتمال
C	۰/۱۵۰	۰/۰۰۳	۴/۸۵	۰/۰۰۸
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش	۰/۲۳۱	۰/۱۵۶	۱/۴۸	۰/۰۷۵
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش (متغیر ساختگی)	-۰/۰۰۷	۰/۱۹۹	-۰/۰۴	۰/۳۹۹
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش (متغیر ساختگی)* (وجود حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک)	۰/۷۴۱	۰/۴۸۷	۱/۵۲	۰/۲۱۸
(وجود حسابرس مشترک / تعداد حسابرس مشترک)	۰/۰۰۹	۰/۰۰۶	۱/۵۱	۰/۰۰۲
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* (وجود حسابرس مشترک)	۰/۱۲۶	۰/۲۷۲	-۰/۴۶	۰/۶۶۲
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش * شدت دارایی	۰/۰۰۱	۰/۶۸۶	۲/۹۹	۰/۶۷۸
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش * شدت کارکنان	۰/۶۱۱	۰/۱۱۵	۵/۳۰	۰/۳۸۴
لگاریتم طبیعی تغییرات فروش* رشد فروش * لگاریتم طبیعی تغییرات نرخ تولید ناخالص داخلی	-۰/۱۳۸	۰/۰۰۳	۴/۸۵	۰/۳۰۴
ضریب تعیین	۰/۳۳۶	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۱۴
آماره فیشر	۰/۰۰۰	احتمال آماره فیشر		۰/۰۵

فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند که: داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت بدبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را کاهش می‌دهد. با توجه به تخمین مدل تحقیق بر اساس شواهد گردآوری شده از سطح بازار سرمایه در شرکت‌های مورد مطالعه جهت آزمون فرضیه اول تحقیق از معنی داری و مثبت بودن ضریب β_3 در سطح خطای پنج درصد استفاده می‌شود.

فرضیه دوم تحقیق بیان می‌کند: « داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت بدبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را کاهش می‌دهد». بیان آماری این فرضیه به شکل زیر است:

فرضیه صفر (H_0): داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت بدبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را به صورت معنی داری کاهش می‌دهد. فرضیه یک (H_1): داشتن حسابرس مشترک با مشتریان در صورت بدبینانه بودن انتظارات مدیریت چسبندگی هزینه تامین کنندگان را به صورت معنی داری کاهش می‌دهد. پس از تایید مدل با توجه به آزمون‌های انجام شده، مدل رگرسیونی به روش حداقل مربعات معمولی تعمیم یافته مورد نظر برآورد شد. جدول شماره برآورد رگرسیون مدل فوق را ارائه نموده است. نتایج نشان داد بدبینانه بودن انتظارات مدیریت و هزینه تامین کنندگان شرکت‌هایی که حسابرس مشترک دارند در سطح خطای مورد نظر (۰/۷۴۱۱۸) و احتمال (۰/۲۱۸۴) ارتباط معناداری وجود ندارد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر مورد پذیرش واقع نشده است و با توجه به مثبت بودن ضریب می‌توان ادعا نمود فرضیه دوم تحقیق مورد پذیرش واقع نمی‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که وجود حسابرس مشترک—چه در شرایط خوش‌بینانه بودن انتظارات مدیریت و چه در شرایط بدبینانه بودن آن—تأثیر معناداری بر چسبندگی هزینه‌های شرکت‌ها ندارد. در واقع، ضرایب اثر متقابل میان حسابرس مشترک و انتظارات مدیریتی در هیچ‌یک از مدل‌ها به سطح معناداری آماری نرسید. این یافته برخلاف برخی انتظارات نظری و شواهد بین‌المللی است که بیان می‌کنند حسابرسی مشترک می‌تواند از طریق افزایش شفافیت اطلاعاتی، کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران و تقویت نظام نظارتی، موجب تعدیل رفتار هزینه‌ها گردد (Dhaliwal et al., 2016; Dhaliwal et al., 2025).

با وجود این، تحلیل دقیق این نتایج در بستر اقتصادی و نهادی ایران ضروری است. بخشی از ادبیات نشان می‌دهد که چسبندگی هزینه‌ها یک پدیده چندعاملی است که تحت تأثیر عوامل کلان اقتصادی، ساختارهای اطلاعاتی، حاکمیت شرکتی، سرمایه انسانی و رفتار مدیریتی قرار دارد. بر این اساس، طبیعی است که اثرگذاری حسابرس مشترک وابسته به زمینه نهادی و کیفیت ساختارهای نظارتی باشد (Zhang et al., 2023). در محیطی که استقلال حسابرسان به‌طور کامل تضمین نشده باشد یا در آن انگیزه‌های لازم برای ارائه گزارش‌های قاطع و مستقل وجود نداشته باشد، انتظار می‌رود که نقش تعدیل‌گر حسابرس مشترک بر رفتار هزینه‌های شرکت‌ها تضعیف شود.

در مقایسه با پژوهش‌های بین‌المللی، یافته‌های حاضر نشان می‌دهد که نقش حسابرس مشترک در ایران با پیچیدگی‌های خاصی همراه است. برای نمونه، پژوهش (Dhaliwal et al., 2016) نشان داد که حسابرسان مشترک در فرآیندهای ادغام و تملیک، با ایجاد هماهنگی اطلاعاتی میان طرفین، موجب کاهش ریسک‌های اطلاعاتی و بهبود کیفیت گزارشگری می‌شوند. همچنین، پژوهش (Dhaliwal et al., 2025) بیان می‌کند که وجود حسابرس مشترک در روابط مشتری—تامین‌کننده می‌تواند انگیزه‌های سرمایه‌گذاری اختصاصی و اعتماد متقابل را افزایش دهد. بر این اساس، انتظار می‌رفت که حسابرس مشترک بتواند رفتار هزینه‌های شرکت‌ها را نیز هموارتر کند؛ اما نتایج پژوهش حاضر این انتظار را تأیید نکرد.

یکی از توضیحات ممکن، تفاوت‌های بنیادین بین ساختار نظارتی ایران و کشورهایی است که مطالعات مذکور در آن‌ها انجام شده است. برای مثال، چسبندگی هزینه‌ها در بسیاری از محیط‌های اقتصادی نه صرفاً ناشی از رفتار مدیران، بلکه ناشی از ناکارآمدی نظام اقتصادی، تورم مزمن، نوسانات شدید بازار و نبود سازوکارهای انعطاف‌پذیر تعدیل منابع است (Hashemi Pour et al., 2023; Rezazadeh Behzad & Salehi Allah, 2021). در چنین شرایطی، حتی بهترین سازوکارهای حسابرسی ممکن است قادر به اصلاح ریشه‌ای رفتار هزینه‌ها نباشند. به‌ویژه آنکه شرکت‌ها در محیط‌های پرریسک اقتصادی تمایل دارند منابع را برای مقابله با عدم‌اطمینان نگه دارند و این امر موجب افزایش چسبندگی می‌شود.

از سوی دیگر، ادبیات مرتبط با ویژگی‌های شرکت‌ها نیز نشان می‌دهد که عوامل ساختاری مانند شدت دارایی، ساختار سرمایه، ماهیت کسب‌وکار، و پیچیدگی عملیاتی می‌تواند چسبندگی هزینه‌ها را تشدید کند (Abdullah, 2021; Nansi Muhammad, 2023). حتی اگر حسابرس مشترک بتواند اطلاعات قابل اتکاتری ارائه دهد، این اطلاعات لزوماً نمی‌تواند رفتار مدیرانی را که با محدودیت‌های عملیاتی، فشار رقابتی و ملاحظات سیاسی مواجه‌اند، تغییر دهد.

مطالعات متعدد نشان داده‌اند که چسبندگی هزینه پدیده‌ای گسترده و قابل مشاهده در بسیاری از کشورهاست و عوامل مختلفی آن را شکل می‌دهند. پژوهش (Banker et al., 2014) بر نقش عدم اطمینان تقاضا در تشدید چسبندگی هزینه‌ها تأکید می‌کند و بیان می‌کند که شرکت‌ها به دلیل هزینه‌های تنظیم ظرفیت، تمایل دارند منابع را حفظ کنند. نتیجه حاضر که نشان می‌دهد حسابرس مشترک اثر معناداری ندارد، با این دیدگاه همخوان است؛ زیرا در محیط‌هایی که هزینه‌های تعدیل بالا است، مدیران حتی با وجود اطلاعات شفاف‌تر نیز ممکن است منابع اضافی را حفظ کنند.

در حوزه رفتار مدیریتی نیز مطالعات نشان داده‌اند که انتظارات مدیران درباره آینده—چه خوش‌بینانه و چه بدبینانه—می‌تواند بر رفتار هزینه‌ها اثرگذار باشد، به‌گونه‌ای که مدیران خوش‌بین منابع را نگه می‌دارند و مدیران بدبین تلاش می‌کنند هزینه‌ها را کاهش دهند (Parsaei & Sohrabi, 2022). اما یافته حاضر نشان می‌دهد که در ایران، حتی تفاوت در انتظارات مدیریتی نیز منجر به تغییر معناداری در اثر حسابرس مشترک نمی‌شود. این نتیجه می‌تواند بیانگر آن باشد که حسابرسی مشترک به اندازه کافی قدرت اثرگذاری بر رفتار ذهنی مدیران ندارد و ساختارهای رسمی حاکمیت شرکتی توان دخالت در تصمیمات مدیریتی در زمان کاهش فروش را ندارند.

بسیاری از پژوهش‌ها اثر ویژگی‌های داخلی شرکت را بر رفتار هزینه‌ها بررسی کرده‌اند. برخی یافته‌ها نشان می‌دهد که هزینه‌های تعدیل نیروی انسانی و سطح ارزش سرمایه انسانی از عوامل مهم شکل‌دهنده چسبندگی هستند (Irawan, 2021; Kim & Kim, 2022). در این شرایط، شرکت‌ها برای حفظ کارکنان متخصص یا باتجربه، از کاهش منابع انسانی در دوره رکود خودداری می‌کنند. با توجه به این عوامل، ممکن است نقش حسابرس مشترک در مقایسه با این متغیرهای بنیادی بسیار محدودتر باشد. این امر به‌خصوص در اقتصادهایی که بازار کار تخصصی و دانش‌بنیان در حال رشد است، بیشتر مشاهده می‌شود.

در حوزه حاکمیت شرکتی نیز شواهد نشان می‌دهد که کیفیت نظارت داخلی در کاهش رفتارهای هزینه‌ای فرصت‌طلبانه تأثیرگذار است (Abdel Megeid & El-Deeb, 2021; Zhang et al., 2023). ساختارهای ضعیف حاکمیتی می‌تواند موجب شود که مدیران حتی با وجود حضور حسابرس مشترک همچنان بر حفظ منابع اضافی اصرار کنند. پژوهش (Aurenz & Magnusson, 2021) نشان می‌دهد شرکت‌هایی که عملکرد بهتری در حوزه مسئولیت اجتماعی دارند، رفتار هزینه‌ای متعادل‌تری از خود نشان می‌دهند. اما در بسیاری از شرکت‌ها، به‌ویژه شرکت‌های سنتی یا بنگاه‌هایی که تحت فشارهای مالی قرار دارند، مسئولیت اجتماعی در سطح پایینی قرار دارد. بنابراین ممکن است حسابرس مشترک نتواند در چنین فضای فرهنگی نقش مؤثری در کاهش چسبندگی ایفا کند. مطابق پژوهش (Zhai et al., 2023)، قدرت اجرایی مدیران می‌تواند چسبندگی هزینه را تشدید کند، اما طرح مالکیت کارکنان می‌تواند این رفتار را کنترل کند. اما بسیاری از شرکت‌های ایرانی فاقد سازوکار ESOP یا طرح‌های مالکیت کارکنان هستند. این موضوع نیز می‌تواند توضیح دهد که چرا حسابرس مشترک به تنهایی قادر به کاهش رفتار نامتقارن هزینه‌ها نیست.

این پژوهش با برخی محدودیت‌های ساختاری مواجه بود. نخست، کیفیت واقعی حسابرسی و میزان استقلال حسابرسان قابل اندازه‌گیری دقیق نبود و تنها وجود حسابرس مشترک مبنای قرار گرفت. دوم، مدل‌های سنتی چسبندگی هزینه بر پایه رگرسیون خطی بوده و قادر به پوشش تمام پیچیدگی‌های رفتاری مدیران نیستند. سوم، تأثیر شرایط کلان اقتصادی نظیر تورم و شوک‌های بازار ممکن است نتایج را تحت تأثیر قرار داده باشد. چهارم، متغیرهای رفتاری و روان‌شناختی مدیران، همچون ریسک‌گریزی یا اجتناب از زیان، در این پژوهش لحاظ نشدند. پنجم، بسیاری از شرکت‌ها ممکن است حسابرس مشترک داشته باشند، اما در عمل از اطلاعات آن به‌صورت کارآمد استفاده نکنند.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده کیفیت حسابرسی و میزان تعامل اطلاعاتی میان حسابرسان مشترک را نیز مدل‌سازی کنند. استفاده از روش‌های یادگیری ماشین یا مدل‌های غیرخطی می‌تواند رفتار پیچیده هزینه‌ها را بهتر توضیح دهد. همچنین، بررسی نقش متغیرهای رفتاری مدیران و ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها می‌تواند شکاف‌های موجود را پر کند. پیشنهاد دیگر، تحلیل مقایسه‌ای میان شرکت‌هایی است که حسابرسی مشترک قوی و واقعی دارند با شرکت‌هایی که صرفاً ساختار ظاهری حسابرسی مشترک را رعایت می‌کنند. در نهایت، مطالعه اثر متغیرهایی مانند قدرت هیئت‌مدیره، مالکیت نهادی و شدت رقابت می‌تواند مسیرهای جدیدی برای تحلیل رفتار هزینه‌ها فراهم کند.

شرکت‌ها باید فرآیند گزارشگری مالی را تقویت کرده و از حساب‌برسان مشترک به‌عنوان ابزاری برای افزایش شفافیت واقعی استفاده کنند. مدیران می‌توانند با ایجاد سیستم‌های کنترل داخلی قوی‌تر، تصمیم‌گیری هزینه‌ای آگاهانه‌تری داشته باشند. همچنین توصیه می‌شود شرکت‌ها سیاست‌های منابع انسانی انعطاف‌پذیرتر و برنامه‌های انگیزشی برای کارکنان تدوین کنند تا نیاز به حفظ منابع اضافی در دوره رکود کاهش یابد. در سطح کلان، نهادهای ناظر باید استانداردهای استقلال حساب‌رس و کیفیت حساب‌رسی را ارتقا دهند تا نقش حساب‌برسان مشترک در عمل تقویت گردد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- 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"*.
- Abdullah, A. A. H. (2021). Cost stickiness and firm profitability: A study in Saudi Arabian industries. *Investment Management & Financial Innovations*, 18(3), 327. [https://doi.org/10.21511/imfi.18\(3\).2021.27](https://doi.org/10.21511/imfi.18(3).2021.27)
- Aurenz, P., & Magnusson, A. (2021). *The Impact of Corporate Social Responsibility on Cost Stickiness*.
- Badiei, R., Nemat, & Beitari. (2023). Cost stickiness; Emphasis on the effect of earnings management constraints and intellectual capital efficiency. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 12(46), 411-428.
- Banker, R. D., Byzalov, D., & Plehn-Dujowich, J. M. (2014). Demand uncertainty and cost behavior. *The Accounting Review*, 89(3), 839-865. <https://doi.org/10.2308/accr-50661>
- Costa, M. D., & Habib, A. (2023). Cost stickiness and firm value. *Journal of Management Control*, 34(2), 235-273. <https://doi.org/10.1007/s00187-023-00356-z>
- Dhaliwal, D., Shenoy, J., & Williams, R. (2025). Common auditors and relationship-specific investment in supplier-customer relationships. *The British Accounting Review*, 101732. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2025.101732>
- Dhaliwal, D. S., Lamoreaux, P. T., Litov, L. P., & Neyland, J. B. (2016). Shared auditors in mergers and acquisitions. *Journal of Accounting and Economics*, 61(1), 49-76. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.01.005>
- Hashemi Pour, N., Mansouri, F., Gholami, J., & Safa. (2023). The impact of factors arising from the country's political-economic structure on the stickiness of company expenses. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 239-258.
- Irawan, D. (2021). Intellectual Capital And Cost Stickiness: A Modified Value Added Intellectual Coefficient (Mvaic) Approach. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 11(2), 285-293. <https://doi.org/10.22219/jrak.v11i2.17432>

- Kim, Y. M., & Kim, J. B. (2022). Employee Adjustment Costs and Asymmetric Cost Behavior. *Global Business Administration Review*, 19(6), 272-292. <https://doi.org/10.38115/asgba.2022.19.6.272>
- Li, T., & Zhang, Z. (2022). Financial Data Analysis-The Impact of External Auditor Types on Cost Stickiness: Evidence from China. 2022 2nd International Conference on Business Administration and Data Science (BADs 2022), https://doi.org/10.2991/978-94-6463-102-9_99
- Nansi Muhammad, M. (2023). An investigation of the moderating role of Egyptian firm's characteristics on the relationship between costs stickiness and firm profitability. *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Research*, 4(1), 105-133. <https://doi.org/10.21608/cfdj.2023.258039>
- Parsaei, M., & Sohrabi. (2022). Trade Payables and Cost Stickiness with Emphasis on Agency Problem and Customer Concentration. *Experimental Accounting Research*, 12(2), 65-90.
- Qasem Bolu, E., Moazzaz, & Davood Khan, H. (2023). Examining the relationship between management perspective and cost stickiness in Tehran Stock Exchange. *Planning and Budgeting*, 17, 79-95.
- Rezazadeh Behzad, K. S., & Salehi Allah, K. (2021). *Examining the Impact of Macroeconomic Uncertainty on Cost Stickiness Behaviour*.
- Wan, L., Ou, J., & Lin, B. (2021). Does religion affect cost stickiness? Evidence from China. *Applied Economics*, 53(32), 3730-3743. <https://doi.org/10.1080/00036846.2021.1885612>
- Zhai, D., Zhao, X., Bai, Y., & Wu, D. (2023). A study of the impact of executive power and employee stock ownership plans on corporate cost stickiness: evidence from China a-share non-financial listed companies. *Systems*, 11(5), 238. <https://doi.org/10.3390/systems11050238>
- Zhang, B., Yang, L., & Zhou, R. (2023). Internal governance and cost stickiness. *Journal of Management Accounting Research*, 35(1), 173-194. <https://doi.org/10.2308/JMAR-2020-043>