

## مروری بر ادبیات شکاف انتظارات حسابرسی

۱- زهرا خرم‌دل ماسوله ۲- فاطمه همتی ۳- زهرا همتی

- ۱- عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران
- ۲- دانشجوی کارشناسی گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران
- ۳- دانشجوی کارشناسی گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران

Email: [zkhoram@tvu.ac.ir](mailto:zkhoram@tvu.ac.ir)

### چکیده

در این مطالعه، به مرور مجموعه قابل توجهی از پژوهش‌ها در خصوص شکاف انتظارات حسابرسی برای سال‌های متمادی پرداخته می‌شود و هدف آن ایجاد ترکیبی جدید از دانش موجود در شکاف انتظارات حسابرسی است که توسط محققان بسیاری در جهان کشف شده است. ادبیات موجود با جستجوی گسترده‌ای از چند کلمه کلیدی مرتبط با شکاف انتظارات حسابرسی در موتورهای جستجو جمع‌آوری شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی یک مفهوم چند بعدی است و ناشی از علل مختلف است و استراتژی‌هایی برای محدود کردن آن می‌توان به کار برد. لازم به ذکر است که شکاف انتظارات حسابرسی را نمی‌توان به طور کامل از جامعه ریشه‌کن کرد.

کلمات کلیدی: شکاف انتظارات حسابرسی، حسابرسی، بررسی ادبیات

### ۱. مقدمه

شکست‌های مالی و سقوط غول‌های شرکتی مانند انرون، ورلدکام، آرتور اندرسن و زیراکس به‌طور بنیادی باعث افزایش نگرانی‌های عمومی در مورد گزارش‌دهی غیرقانونی شرکت‌ها شده است. در نتیجه، مقامات مرتبط، قوانین و مقررات جدیدی در مورد گزارش‌دهی شرکتی و شیوه‌های حسابرسی برای محافظت و افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی ارائه کردند (لین، ۲۰۰۴). با این حال، صالحی و همکاران (۲۰۰۹) ادعا می‌کنند که سهامداران و عموم مردم انتظار گزارش واقعیت در صورت‌های مالی را دارند. پورتر (۱۹۹۳) استدلال می‌کند که اگر اطلاعات مالی ارائه شده توسط حسابرسان واقعیت را منعکس نکند، کاربران ممکن است ناامید شوند. از این رو، در بیشتر موارد، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی احساس می‌کنند که گزارش حسابرسی واضح نیست (جایاسنا و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، آشکار است که شکافی در انتظارات بین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسی‌ها وجود دارد. این شکاف به طور گسترده به‌عنوان شکاف انتظارات حسابرسی توضیح داده می‌شود (چودهری و همکاران، ۲۰۰۵). در ادبیات حسابرسی مشهود است که اکثر محققان (لیجیو، ۱۹۷۴؛ کوهن، ۱۹۷۸؛ همفری، ۱۹۹۱؛ قدرت، ۱۹۹۸؛ صالحی

و همکاران، ۲۰۰۹؛ ولیان و همکاران، ۱۳۹۷) عمدتاً تفاوت بین خدمات بدست آمده و خدمات مورد انتظار ارائه شده توسط حسابرسان به‌عنوان شکاف انتظارات حسابرسی را پیشنهاد کرده‌اند. در نتیجه، وجود شکاف انتظارات حسابرسی بین دیدگاه حسابرسان و دیدگاه کاربران گزارش حسابرسی به صراحت در ادبیات موجود تایید شده است (به‌عنوان مثال، بست و همکاران، ۲۰۰۱؛ کوهن، ۱۹۷۸؛ همفری، ۱۹۹۱؛ لیجیو، ۱۹۷۴؛ پورتر، ۱۹۹۳؛ قدرت، ۱۹۹۸؛ روحنکه و اشمیت، ۲۰۱۴؛ صالحی، ۱۳۹۵؛ صدیقی و همکاران، ۲۰۰۹؛ ایوانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ فروغی و عسگری، ۱۳۹۶).

لیجیو (۱۹۷۴) در ابتدا مفهوم شکاف انتظاری را به ادبیات حسابرسی ارائه کرد و سپس آن را به‌عنوان «تفاوت بین سطوح عملکرد مورد انتظار همانطور که توسط حسابداری مستقل و استفاده‌کننده از صورت‌های مالی تصور می‌شود» تعریف کرد. محققانی مانند جنینگز و همکاران (۱۹۹۳)، همفری (۱۹۹۱)، نیز با تکیه بر مفهوم ارائه شده توسط لیجیو (۱۹۷۴) و کوهن (۱۹۷۸)، سعی کرده‌اند به برخی از جنبه‌های حرفه حسابرسی اضافه کنند. مطالعات تجربی در مورد وجود شکاف انتظارات حسابرسی و علل آن شکاف در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در سراسر جهان انجام شده است و نتایج متفاوتی در مورد جنبه‌ها/ابعاد مختلف بدست آمده است. ادبیات موجود نشان می‌دهد که تعداد بسیار کمی از مطالعات مرور ادبیات مربوط به شکاف انتظارات حسابرسی عمدتاً بر یافته‌ها، علل و/یا مکانیسم‌هایی برای به حداقل رساندن شکاف انتظارات حسابرسی در دیدگاه‌های بخش خصوصی متمرکز شده‌اند. متعاقباً، کمبود مطالعات مروری بر ادبیات وجود دارد که تمام جنبه‌های شکاف انتظارات حسابرسی، یعنی روش‌های تحقیق و ابزارها و ابعاد مورد استفاده همراه با علل و مکانیسم‌های به حداقل رساندن شکاف انتظارات حسابرسی را در برمی‌گیرد. افزون بر این، در این مطالعه سعی شده است تا ادبیات مربوط به شکاف انتظارات حسابرسی بخش عمومی نیز گنجانده شود. از این رو، این مطالعه تمام جنبه‌ها را ادغام می‌کند، به شکاف‌ها می‌پردازد و موضوعات را برای تحقیقات آینده برجسته می‌کند.

در این مطالعه، ارزیابی از شروع مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی در سال ۱۹۷۴ تا دوره زمانی ۲۰۲۱ انجام شده است، بنابراین دوره زمانی قابل توجهی را در بر می‌گیرد. در نهایت، یک تعریف تازه و در عین حال ساده‌تر در نتیجه بررسی جامع ادبیات ایجاد می‌شود که به ادبیات موجود تازگی می‌بخشد. از این رو، هدف اصلی این مطالعه ساختن ترکیب جدیدی از دانش موجود در مورد شکاف انتظارات حسابرسی است که توسط محققان متعدد در سراسر جهان کشف شده است. این مطالعه به دنبال محقق ساختن اهداف خاص زیر است:

۱. توضیح معانی شکاف انتظارات حسابرسی حاصل از تعاریف موجود.
۲. کشف روش‌های تحقیق مورد استفاده در مطالعات تجربی توسط محققان متعدد.
۳. شناسایی گروه‌های هدف درگیر کاوش شکاف انتظارات حسابرسی.
۴. کشف ابعاد مورد استفاده برای اندازه‌گیری شکاف انتظارات حسابرسی توسط محققان مختلف.
۵. بررسی علل شکاف انتظارات حسابرسی و شناسایی مکانیسم‌هایی برای کاهش شکاف توصیه شده توسط محققان متعدد.

در ادامه این مطالعه طبق ساختار توصیه شده توسط فیش و بلاک (۲۰۱۸)، به شرح زیر تنظیم شده است. بخش دوم به اختصار فرآیند تحقیق کاربردی را توضیح می‌دهد و سپس ترکیب و تفسیر یافته‌های مرور ادبیات در بخش سوم ارائه می‌شود. بخش پایانی مقاله نتیجه‌گیری را با بحث در مورد مفاهیم کاربردی یافته‌ها و جهت‌گیری‌های احتمالی تحقیقات آینده ارائه می‌کند.

## ۲. فرآیند تحقیق

رامدانی و همکاران (۲۰۱۴) ادعا می‌کنند که مرور ادبیات، ادبیات موجود در یک موضوع یا زمینه خاص را خلاصه می‌کند. انگیزه این مطالعه پیامدهای نظری است که فرآیندی ساده را دنبال می‌کند و منجر به نتایج بدست آمده از ادبیات بررسی شده می‌شود. از این رو، تأکید می‌شود که این مقاله پژوهشی بر اساس مروری بر ادبیات نوشته شده است. در دنیای امروز، رایانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی الکترونیکی رایج‌ترین ابزارها برای جستجوی ادبیات هستند و باید مشخص شود که کدام پایگاه‌های اطلاعاتی مرتبط با موضوع هستند (کرونین و همکاران، ۲۰۰۸). در این مطالعه ابتدا یک جستجوی جامع ادبیات با استفاده از کلمات کلیدی «شکاف انتظار حسابرسی»، «شکاف انتظارات حسابرسی»، «شکاف انتظارات-عملکرد حسابرسی» و «شکاف انتظارات» همراه با «حسابرسی» یا «حسابرس» در گوگل و دو پایگاه داده اسکوپس و امرالد از سال ۱۹۷۴ تا ۲۰۲۱ مانند کوییک (۲۰۲۰) انجام شده است. این نقطه شروع موجه به نظر می‌رسد زیرا تعریف رسمی شکاف انتظارات حسابرسی از مطالعه لیجیو در سال ۱۹۷۴ آمده است. متعاقباً جستجو به «عناوین، چکیده‌ها و کلمات کلیدی» محدود شده است، زیرا آنها حوزه‌هایی از انتشارات را نشان می‌دهند که به احتمال زیاد حاوی کلمات کلیدی در متن خود هستند. رامدانی و همکاران (۲۰۱۴) پیشنهاد می‌کنند که در صورت امکان به منابع اولیه مراجعه شود. کرونین و همکاران (۲۰۰۸) «مقالات منتشر شده در مجلات معتبر» را به‌عنوان منابع اولیه می‌شناسند و استدلال می‌کنند که مقالات مجلات به روزتر از کتاب‌ها به‌عنوان منابع اطلاعاتی هستند. بنابراین، تنها مقالات منتشر شده در مجلات معتبر مربوط به شکاف انتظارات حسابرسی انتخاب شدند، در حالی که کتاب‌ها، فصل‌های کتاب، مقالات کنفرانس، مقالات کاری و پایان‌نامه‌های دکتری منتشر شده در بررسی ادبیات مرتبط پس از کوییک (۲۰۲۰) حذف شدند. در مجموع ۵۷ مقاله مرتبط مستقیم با این مطالعه مرور ادبیات بررسی شده است. از این رو، اعتقاد بر این است که این مطالعه ادبیات مربوط به شکاف انتظارات حسابرسی را از ابتدای مفهوم آن گرد هم آورده و بسط می‌دهد. فهرست منابع مورد استناد در پایان ارائه شده است.

## ۳. تلفیق و تفسیر یافته‌ها

### ۱.۳ تعاریف شکاف انتظارات حسابرسی

برای دستیابی به هدف اول، لازم است مفاهیم شکاف انتظارات حسابرسی که از تعاریف موجود آشکار شده است، مقایسه و تضاد شوند. محققان مختلف و برخی نهادهای حسابداری حرفه‌ای برجسته تعاریف متعددی ارائه کرده‌اند. فیش و بلاک (۲۰۱۸) اشاره می‌کنند که از جداول و شکل‌ها می‌توان برای نشان دادن اینکه چگونه مطالعات متعدد در طول زمان تغییر کرده‌اند و همچنین اینکه کدام مضامین بیشترین توجه مطالعاتی را به خود جلب کرده‌اند، استفاده شوند. بنابراین، تعاریف شکاف انتظارات حسابرسی به ترتیب زمانی ارائه می‌شوند که به وضوح نشان می‌دهد که چگونه تعاریف در طول زمان تغییر کرده‌اند. بیشتر تعاریف به (۱) اختلاف بین آنچه مردم از حسابرسان پیش‌بینی می‌کنند و آنچه حسابرسان واقعاً ارائه می‌دهند و (۲) تفاوت در ادراکات بین حسابرسان، حرفه حسابرسی، حسابداران و مسئولیت‌های آنها و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، اشاره می‌کنند. تعاریف ارائه شده

توسط لیجیو (۱۹۷۴) و کوهن (۱۹۷۸)، از نظر پورتر (۱۹۹۳)، بیش از حد نزدیک‌بینی است و او مفهوم «شکاف انتظارات حسابرسی-عملکردی» را به جای «شکاف انتظارات حسابرسی» برای اولین بار در تاریخ با افزودن عملکرد غیر استاندارد به عنوان بخشی از نقش حسابرس معرفی می‌کند. تا آنجا که همه این تعاریف با هم مقایسه و تضاد می‌شوند، مشاهده می‌شود که بیشتر تعاریف اهمیت «عملکرد زیر استاندارد» را نشان نمی‌دهند.

اکثر محققان استدلال می‌کنند که شکاف انتظارات حسابرسی در نتیجه انتظارات غیرواقعی عملکرد حسابرسی رشد کرده است (چپمن، ۱۹۹۲؛ لین، ۲۰۰۴؛ تایدول و آبرامز، ۱۹۹۶). علاوه بر این، بدیهی است که تمرکز بیشتر مطالعات اخیر بر تحلیل (الف) دیدگاه‌های جامعه و حسابرس (ب) ادراک حسابداران و حسابرسان و (ج) ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان به طور همزمان بوده است (صالحی، ۲۰۱۱). علاوه بر این، اعتقاد بر این است که تعاریف ارائه شده توسط نویسندگان متعدد در مورد مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی بر موضوعات رایجی مانند حرفه حسابرسی (جینگز و همکاران، ۱۹۹۳؛ مسعود، ۲۰۱۷؛ صالحی، ۲۰۱۱)، عملکرد حسابرس (ایمویی و کرؤتو، ۲۰۱۱؛ لیجیو، ۱۹۷۴؛ پورتر، ۱۹۹۳؛ پورتر و همکاران، ۲۰۱۲) و وظایف و مسئولیت‌های حسابرس (گای و سالیوان، ۱۹۸۸؛ مونرو و وودلیف، ۱۹۹۳؛ روحنکه و اشمیت، ۲۰۱۴) متمرکز شده است. علاوه بر این، انجمن حسابداران خبره (۲۰۲۱)، شکاف انتظارات حسابرسی را به عنوان مجموعه‌ای از سه شکاف، یعنی «شکاف دانش»، «شکاف عملکرد» و «شکاف تکامل» درک می‌کند و شکاف تکاملی را می‌توان به عنوان یک شکاف تازه شناسایی شده توسط انجمن حسابداران خبره معرفی کرد. علاوه بر این، هنگامی که ابعاد مختلف مورد استفاده برای اندازه‌گیری شکاف انتظارات حسابرسی در مطالعات مختلف در نظر گرفته شود، تفاوت‌های جزئی را می‌توان در تعاریف شکاف انتظارات حسابرسی شناسایی کرد. با این حال، می‌توان نتیجه گرفت که بیشتر تعاریف حول تعریف اساسی پورتر (۱۹۹۳)، در ارتباط با شکاف انتظار-عملکرد است. استولفی (۲۰۲۱) نارضایتی خود را از پورتر (۱۹۹۳) به دلیل ناکامی در اذعان به اهمیت استانداردهای حسابداری در مطالعه خود در مورد شکاف انتظارات حسابرسی ابراز می‌کند. با وجود این، استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی ممکن است نقش مهمی در کار حسابرس ایفا کند، زیرا استانداردهای حسابداری در حال حاضر منجر به مقررات و صورت‌های مالی پیچیده‌تر و ذهنی‌تر می‌شوند.

### ۲.۳ روش‌ها و ابزار تحقیق مورد استفاده در مطالعات تجربی

بدیهی است که رویکرد تحقیق کمی در مطالعات انجام شده بر روی شکاف انتظارات حسابرسی برجسته بوده و نظرسنجی پرسشنامه رایج‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها بوده است. گستردگی ادبیات، شباهت‌های ابزارهای تحقیقاتی به کار رفته در مطالعات متعدد برای بررسی شکاف انتظارات حسابرسی و علل آن را تأیید می‌کند. متعاقباً، کاملاً مشهود است که آزمون من-ویتیو، نوعی آزمون ناپارامتریک، به پرکاربردترین تکنیک تحلیل آماری در میان محققان تبدیل شده است (به عنوان مثال، اکسر و سو، ۲۰۲۰؛ بست و همکاران، ۲۰۰۱؛ دیکسون و همکاران، ۲۰۰۶؛ ایموویی و کرؤتو، ۲۰۱۱). برخلاف روش پرسشنامه‌ای که در بسیاری از مطالعات در رویکرد کمی استفاده می‌شود، مشاهده می‌شود که صالحی و همکاران (۲۰۲۰) از یک تکنیک آماری برای بررسی پیامدهای احتمالی ویژگی‌های حسابرس بر شکاف انتظارات حسابرسی در بین استفاده‌کنندگان گزارش‌مالی در ایران استفاده کرده‌اند. از آنجایی که نوسانات قیمت سهام جزء مهمی در تعیین شکاف انتظارات حسابرسی فعلی در نظر گرفته می‌شود، این مطالعه را می‌توان به عنوان یکی از مطالعات مهمی در نظر گرفت که از اندازه‌گیری منحصر به فردی در مقایسه با سایر

مطالعات استفاده کرده است. متعاقباً، مطالعات تجربی بر اساس ابزارهای آماری پیشرفته‌تر مانند تحلیل چند متغیره (کورام و وانگ، ۲۰۲۰) رگرسیون لجستیک (صالحی و آریان پور، ۲۰۲۲) روش مدل‌سازی معادلات ساختاری گارسیا، ایا هرناندز و همکاران (۲۰۲۰) و آزمون ویلکاکسون رتبه علامت دار (روحنکه و اشमित، ۲۰۱۴؛ گوین و گوین، ۲۰۲۰) نیز برای تأیید اینکه آیا تعمیم‌های گسترده ممکن است از داده‌های نظرسنجی در مورد دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استخراج شود، استفاده شده است. از سوی دیگر، مطالعات کمتری با استفاده از رویکرد کیفی انجام شده است (چودهری و اینس، ۱۹۹۸؛ دیوی و همکاران، ۲۰۲۱؛ کوتته و حمیده، ۲۰۲۱). علاوه بر این، انجام مطالعات بر روی روش ترکیبی (به‌عنوان مثال: ایلول و سیکلونا، ۲۰۰۰؛ حنیفه و حدیب، ۲۰۰۷) ممکن است امکان تفسیر دقیق‌تری از موضوع مطالعه را با تکمیل یا توصیف داده‌ها فراهم کند.

### ۳.۳ گروه هدف مورد استفاده در مطالعات قبلی

ادبیات موجود وجود شکاف انتظارات حسابرسی را ثابت کرده است که نمونه‌های مختلفی را برای تحقیقات مختلفی که انجام شده است، اتخاذ کرده است. حسابرسان خارجی در اکثر مطالعات منتخب سمت «حسابرس» را نشان داده‌اند، در حالی که حسابرسان داخلی در چند مطالعه منتخب شرکت داشته‌اند (به‌عنوان مثال، ایبومی و کرؤتو، ۲۰۱۱؛ دیوی و همکاران، ۲۰۲۱). متعاقباً، اکثر مطالعات انجام‌شده برای بررسی شکاف انتظارات حسابرسی، «شرکت‌های حسابرسی» را برای نمایندگی حسابرسان خارجی بدون در نظر گرفتن وسعت مؤسسه حسابرسی انتخاب کرده‌اند (اکسر و سو، ۲۰۲۰؛ فذزلی و احمد، ۲۰۰۴؛ لین، ۲۰۰۴؛ الوجد و همکاران، ۲۰۲۰؛ اونولاکا و سامی، ۲۰۱۷؛ پورتر، ۱۹۹۳)، در حالی که تنها چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ در برخی از مطالعات انتخاب شده‌اند (بارون و همکاران، ۱۹۷۷؛ گارسیا، ایا هرناندز و همکاران، ۲۰۲۱؛ گوین و گوین، ۲۰۲۰). از آنجا که مطالعات مربوط به شکاف انتظارات مربوط به بخش دولتی مربوط می‌شود، بدیهی است که طرف حسابرسان توسط کنترل‌کنندگان و حسابرسان کل (چودری و همکاران، ۲۰۰۵) و اعضای اداره حسابرسی ملی کشورهای مختلف نمایندگی شده است (ایلول و سیکلونا، ۲۰۰۴؛ الویومبو و اکونولا، ۲۰۱۸).

با استفاده از نمونه‌های مختلف برای دیدگاه «جامعه» در کشورهای متعددی در سراسر جهان مورد بررسی قرار گرفته است. در بررسی‌ها مشاهده می‌شود که مطالعات انجام شده بر روی شکاف انتظارات حسابرسی در بخش دولتی از انواع مختلف گروه‌های پاسخ‌دهنده مانند سیاستمداران، نمایندگان مجلس، تنظیم‌کننده‌های دولتی، اعضای کمیته حساب‌های عمومی، دبیران ادارات و نمایندگانی که نماینده مالی بین‌المللی هستند، آژانس‌هایی مانند بانک جهانی و بانک توسعه آسیایی استفاده کرده است (چودری و همکاران، ۲۰۰۵؛ ایلول و سیکلونا، ۲۰۲۲؛ اولویومبو و اکونولا، ۲۰۱۸). طیف گسترده‌ای از اختلافات در نحوه شناسایی گروه‌های هدف برای پژوهش توسط محققان وجود دارد، حتی اگر آنها عموم مردم را به‌عنوان یک گروه هدف برای تجزیه و تحلیل نابرابری‌های ادراکی در شکاف انتظارات حسابرسی توسط محققان حذف کنند. از این رو، می‌توان تعمیم داد که گروه‌های هدف مورد استفاده در مطالعات قبلی که شکاف انتظارات حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، به طور قابل توجهی متنوع هستند و هیچ گروه منحصر به فردی مورد هدف قرار نگرفته است.



### ۴.۳ ابعاد مورد استفاده برای اندازه گیری شکاف انتظارات حسابرسی

مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی یک پدیده بسیار پیچیده در نظر گرفته می‌شود (کوییک، ۲۰۲۰) و مطالعات موجود نشان می‌دهد که محققان مختلف از ابعاد مختلف برای توضیح و تعریف شکاف انتظارات حسابرسی استفاده کرده‌اند. تا آنجا که به عناصر و مؤلفه‌های مرتبط با مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی مربوط می‌شود، میزان، ساختار و ترکیب مفهوم با توجه به ارتباط بین حرفه حسابرسی و ادراک عموم مردم تغییر و اصلاح شده است (پورتر و گوتورپ، ۲۰۰۴). پورتر (۱۹۹۳)، به‌عنوان یک مطالعه پایه، «شکاف عملکرد انتظارات حسابرسی» را تحت بعد «وظایف حسابرسی» (با استفاده از ۳۰ وظیفه پیشنهادی) شناسایی می‌کند. او همچنین دو جزء اصلی شکاف انتظارات حسابرسی را به‌عنوان «شکاف معقولیت» و «شکاف عملکرد» طبقه‌بندی می‌کند که در آن دومی به «شکاف استاندارد کمبود» و «شکاف عملکرد ناقص» تقسیم می‌شود. شکاف معقول بودن به‌عنوان «شکاف بین آنچه که جامعه انتظار دارد حسابرسان به آن دست‌یابند و آنچه که به طور منطقی می‌توان از آنها انتظار داشت که انجام دهند» تعریف می‌شود. در مقابل، شکاف عملکرد به وضوح به‌عنوان «شکاف بین آنچه که جامعه می‌تواند به طور منطقی انتظار داشته باشد حسابرسان انجام دهند و آنچه که تصور می‌شود بدست می‌آورند» تعریف می‌شود (پورتر، ۱۹۹۳). در همین حال، صالحی (۲۰۱۶) بررسی می‌کند که بحث در مورد شکاف انتظارات حسابرسی به طور مداوم بر روی سه مؤلفه اصلی متمرکز شده است، یعنی ماهیت و اهمیت پیام‌های گزارش حسابرسی، سیگنال‌های قبلی در مورد شکست‌های شرکت توسط حسابرسان و مسئولیت حسابرسان در کشف و گزارش تقلب. متعاقباً، آکسو سو (۲۰۲۰) ابعاد بسیاری را برای اندازه‌گیری شکاف انتظارات حسابرسی به کار می‌برند، مانند مسئولیت حسابرسان در قبال کشف تقلب، هدف و ارزش گزارش حسابرسان، انجام خدمات غیرحسابرسانی و مسئولیت‌پذیری حسابرسان در گزارش نگرانی‌های جاری. در مقابل، الویومبو و اکونولا (۲۰۱۸) ابعاد مختلفی را تحت مؤلفه‌های شکاف دانش، شکاف انتظار معقول، شکاف تنظیمی و شکاف عملکرد واقعی پیشنهاد می‌کنند.

تحت دیدگاه‌های حسابرسی بخش دولتی، چودهری و اینس (۱۹۹۸) و چودهری و همکاران (۲۰۰۵) از حسابرسی عملکرد، گزارش حسابرسان کل، صلاحیت حسابرسان، پاسخگویی، اهمیت حسابرسی، استقلال حسابرسان، شواهد حسابرسی و دید درست و منصفانه در اندازه‌گیری شکاف انتظارات حسابرسی استفاده می‌شود. آزاد و همکاران (۲۰۲۱) اظهار می‌دارد که اهمیت برای کسانی که از اطلاعات صورت‌های مالی استفاده می‌کنند مورد نیاز است، زیرا یکی از مهم‌ترین عواملی است که توسط مدیران، حسابداران و حسابرسان هنگام تصمیم‌گیری درباره گزارش‌گری مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این رو، (الف) وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان (به ویژه در کشف تقلب)، (ب) استقلال، مهارت‌ها و عملکرد حسابرسان، (ج) شکل و محتوا و پیام منتقل شده توسط گزارش حسابرسانی و نیز (د) عوامل مرتبط با حرفه حسابرسانی، با توجه به شواهد جمع‌آوری شده از ادبیات، متداول‌ترین ابعاد برای اندازه‌گیری شکاف انتظارات حسابرسی است.

### ۵.۳ علل شکاف انتظارات حسابرسی و مکانیسم‌های کاهش شکاف انتظارات حسابرسی

فوردی فولوپ (۲۰۱۵) بیان می‌کند که شناسایی علل ریشه‌ای شکاف انتظارات حسابرسی بسیار مهم است زیرا مسائلی که از منابع مختلف می‌آیند نیاز به راه‌حل‌های متفاوتی برای اجرا دارند. راه‌حل‌های بالقوه برای کاهش شکاف انتظارات حسابرسی را تنها زمانی

می‌توان شناسایی کرد که شکاف انتظارات حسابرسی و علل آن در یک جامعه خاص به طور دقیق کشف و کمی‌سازی شوند. محققان به طور گسترده علل متعددی را کشف کرده‌اند که به شکاف انتظارات حسابرسی کمک می‌کنند و مکانیسم‌هایی را برای کاهش شکاف توصیه کرده‌اند. فوردی فولوپ (۲۰۱۷) استدلال می‌کند که شکاف انتظارات حسابرسی اغلب به دلیل انباشته شدن کاستی‌ها در چندین زمینه مانند انتظارات غیرواقعی، برداشت‌های نادرست و عملکرد ضعیف ایجاد می‌شود و لازم است اقداماتی در موارد دارای مشکل انجام شود، زیرا شکاف در انتظارات همچنان وجود خواهد داشت مگر اینکه راه‌حل‌های موثر و به موقع ارائه شود.

از طریق چندین مطالعه کشف شده است که شکاف انتظارات حسابرسی را نمی‌توان به طور کامل از جامعه ریشه کن کرد، اما بخشی از شکاف انتظارات حسابرسی همیشه با عملکرد حسابرسی مرتبط است. فوردی فولوپ (۲۰۱۷) اظهار می‌دارد که «اگرچه به دلیل تفاوت‌ها و انحرافات اقتصادی، مذهبی و مقرراتی در جوامع خاص، نمی‌توان از نتایج تحقیقات بدست آمده نتایج کلی معتبری استخراج کرد، اما برخی اجزای معمولی و مشترک را می‌توان شناسایی کرد». انجمن حسابداران خبره (۲۰۲۱) بر ضرورت کاهش شکاف انتظارات حسابرسی برای بهبود منافع عمومی تاکید می‌کند و توصیه می‌کند که از یک رویکرد جامع در به حداقل رساندن شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه‌های تقلب و تداوم نگرانی که به موجب آن از همه ذینفعان انتظار می‌رود که در ایجاد تغییرات مهم در کارکردهای حیاتی شرکت کنند. بر این اساس، انجمن حسابداران خبره (۲۰۱۹) سه استراتژی مختلف را برای کاهش شکاف انتظارات حسابرسی پیشنهاد می‌کند: (۱) توافق با همه طرف‌های درگیر در فرآیند حسابرسی برای آموزش عمومی به شیوه‌ای منصفانه، بی‌طرفانه و قابل درک در مورد قوانین حسابرسی و استانداردهای حسابرسی (برای شکاف دانش)؛ (۲) اجتناب از تعیین کنندگان استاندارد در ایجاد الزاماتی که باعث تعصب قضاوت می‌شود یا اجرای عینی آن چالش برانگیز است (برای شکاف عملکرد) و (۳) اهمیت گفتگوی گسترده در مورد اینکه چگونه حرفه حسابرسی باید تغییر کند تا مرتبط بماند و نیازهای عمومی را برآورده کند (برای شکاف تکاملی).

پس از تجزیه و تحلیل گسترده ادبیات موجود، تمام استراتژی‌های امیدوارکننده پیشنهادی برای به حداقل رساندن شکاف انتظارات حسابرسی را در چهار دسته اصلی خلاصه می‌شود: (۱) ارائه آموزش و پرورش (استولفی، ۲۰۲۱؛ آزاگاکو و آکو، ۲۰۱۸؛ دانگ و گوین، ۲۰۲۱؛ دیوی و همکاران، ۲۰۲۱؛ ایلول و سیکلونا، ۲۰۲۲؛ فولوپ و همکاران، ۲۰۱۹؛ کونز و دی جاگر، ۲۰۱۹)؛ (۲) گسترش گزارش حسابرسی (بهزادیان و نیا، ۲۰۱۷؛ کونته و حمیده، ۲۰۲۱؛ ایلول و سیکلونا، ۲۰۲۲؛ اوکافور و اوتالور، ۲۰۱۳؛ الوجده و همکاران، ۲۰۲۰)؛ (۳) تقویت ارتباطات (اکسر و سو، ۲۰۲۰؛ کونته و حمیده، ۲۰۲۱؛ دانگ و گوین، ۲۰۲۱؛ سو و اکسر، ۲۰۱۹)؛ و (۴) ایجاد تغییرات نظارتی (گارسیا، لیا هرناندز و همکاران، ۲۰۲۱؛ گوین و گوین، ۲۰۲۰؛ اوکورو و همکاران، ۲۰۱۹؛ صالحی، ۲۰۱۶). با این حال، ممکن است انتقادات سازنده خاصی در مورد آن استراتژی‌های امیدوارکننده و اجرای آنها صورت گیرد. کوئیک (۲۰۲۰)، قویاً استدلال می‌کند که امکان اجرای آموزش به‌عنوان یک استراتژی با مشکل مواجه شده است زیرا به نظر می‌رسد آموزش همزمان «میلیون‌ها ذینفع» غیرممکن باشد. علاوه بر این، کورام و وانگ (۲۰۲۰) بر این باورند که کاهش شکاف انتظارات حسابرسی چیزی نیست که می‌تواند به سادگی با افزایش مقدار اطلاعاتی که در صورت‌های مالی حسابرسی شده افشا شده است، انجام شود. علاوه بر این، می‌توان ادعا کرد که انتشار اطلاعاتی مانند موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی ممکن است شکاف‌های جدیدی ایجاد کند، مگر اینکه اطلاعات به اندازه کافی به اطلاع کاربران برسد و به خوبی درک شوند. علاوه بر این، ایجاد تعدیل‌های نظارتی ممکن است به این سادگی نباشد که به نظر می‌رسد، زیرا تنظیم‌کننده‌ها باید تعیین کنند که به کدام دسته از ذینفعان نیاز دارند تا فعالیت‌های قانون‌گذاری را برای توضیح تفاوت‌های فرهنگی، اقتصادی، اجتماعی و

مولفه‌های قانونی در بین کشورهای مختلف تعیین کنند (کوئیک، ۲۰۲۰). متعاقباً، انجمن حسابداران خبره (۲۰۱۹) قاطعانه معتقد است که کاهش شکاف را نمی‌توان تنها با حرفه انجام داد.

#### ۴. نتیجه گیری، پیامدها و تحقیقات آتی

شکاف انتظارات حسابرسی در حال حاضر به طور گسترده در ادبیات حسابرسی توسط بسیاری از محققان مورد توجه قرار گرفته است. پژوهشگران مختلف دیدگاه‌های متفاوتی در مورد وجود و علل شکاف انتظارات حسابرسی از دیدگاه‌های مختلف ارائه کرده‌اند. با گسترش دانش جامعه، مردم به طور فزاینده‌ای از حسابرسی آگاه می‌شوند و انتظارات آنها نیز به طور مداوم با سرعتی شتابان افزایش می‌یابد. در نهایت منجر به افزایش شکاف می‌شود. این مطالعه با هدف بررسی ادبیات شکاف انتظارات حسابرسی بر پنج هدف اصلی متمرکز شده است.

برای دستیابی به هدف اول، معانی شکاف انتظارات حسابرسی را که توسط تعاریف موجود منعکس شده، مقایسه شده است. در تعریف شکاف انتظارات حسابرسی توسط محققان مختلف، زمانی که شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس ابعاد مختلف مانند نقش حسابر، گزارش حسابرسی، وظایف و مسئولیت‌ها و استقلال اندازه‌گیری شد، تفاوت‌های جزئی مشاهده شد. با این وجود، بیشتر تعاریف حول تعریف اولیه پورتر (۱۹۹۳)، از شکاف انتظار-عملکرد حسابرسی متمرکز شده‌اند. مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی ارائه شده توسط دانشگاهیان در طول زمان دستخوش تغییرات قابل توجهی شده است و هنوز در حال تکامل است. علی‌رغم این واقعیت که مفهوم پورتر (۱۹۹۳)، به طور گسترده‌ای به عنوان تعریف بنیادی شناخته شده است، تأکید این مطالعه از آن دور شده و به سمت کشف ماهیت، ساختار و علل شکاف انتظارات حسابرسی و ارائه راه‌حل‌های مناسب برای پر کردن شکاف تغییر کرده است. در نهایت، با ارجاع به تمام تعاریف ارائه شده توسط محققان متعدد در متون موجود، به یک تعریف جدید و در عین حال ساده‌تر برای شکاف انتظارات حسابرسی رسیدیم که «تفاوت بین آنچه جامعه به عنوان یک کل از حسابرسان انتظار دارد انجام دهند و آنچه حسابرسان واقعاً هنگام انجام حسابرسی در عمل انجام می‌دهند». از نظر دستیابی به هدف دوم، به این نتیجه رسیدیم که روش کمی، به عنوان بخشی از رویکرد اثبات‌گرایی، بر اکتشاف شکاف انتظارات حسابرسی غالب بوده است. متعاقباً، آزمون من ویتنی U به عنوان متداول‌ترین تکنیک تحلیلی مورد استفاده در تحقیقات ظاهر شد که در آن داده‌ها بیشتر از طریق نظرسنجی‌های پرسشنامه جمع‌آوری شده‌اند. مشخص شده است که مطالعات کیفی به طور قابل توجهی کمتر از مطالعات کمی در شکاف انتظارات حسابرسی است. راتزینگر-ساکل و گری (۲۰۱۵) اظهار می‌دارند که روش‌های تحقیق کیفی معمولاً برای بررسی چالش‌های ایجاد و اجرای خط مشی در زمینه‌هایی غیر از حسابداری و حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

علاوه بر این، اولر و همکاران (۲۰۱۰) ادعا می‌کنند که مجلات حسابداری و حسابرسی به ناهمگونی بیش از حد مطالعاتی نیاز دارند، اما تحقیقات کیفی کمتر احتمال دارد منتشر شود. بر این اساس، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود تا مطالعات خود را با استفاده از طراحی مثلث‌سازی تحت رویکرد ترکیبی انجام دهند تا یافته‌های آماری کمی را با نتایج کیفی به طور مستقیم مقایسه کنند و یافته‌های تحقیقات کمی را با داده‌های کیفی اعتبار یا ادغام کنند. این مقله نمونه‌های انتخاب شده (گروه‌های هدف) توسط محققان متعدد را برای دستیابی به هدف سوم این مطالعه مرور کرد و به این نتیجه رسید که گروه‌های هدف مورد استفاده در طول مطالعات بر روی شکاف انتظارات حسابرسی به طور قابل توجهی متفاوت بودند. بر این اساس، به نظر می‌رسد که پاسخ



روشنی برای این سوال وجود ندارد که گروه‌های هدف دقیق در مورد مطالعات شکاف انتظارات حسابرسی چه کسانی هستند. ماهیت پویایی مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی در دستیابی به هدف چهارم این مطالعه مورد توجه قرار گرفت و به این نتیجه رسیدیم که شکاف انتظارات حسابرسی یک مفهوم چند بعدی است. در نتیجه، پتانسیل برای ترکیب ابعاد مختلف وجود دارد اگر شواهد و توجیه‌های مناسب ارائه شده و از طریق مفهوم شکاف انتظارات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. در نتیجه، بسیاری از محققان دلایل مختلفی را برای شکاف انتظارات حسابرسی ارائه کرده‌اند. در نهایت، رویکردهای مختلفی برای کاهش شکاف انتظارات حسابرسی توصیه شده است و اینها در چهار استراتژی امیدوارکننده اصلی خلاصه شده‌اند، حتی اگر انتقادات سازنده خاصی به آن استراتژی‌ها وارد شده باشد.

کار تحقیقاتی منتشر شده تحت شکاف انتظارات حسابرسی در طول ۴ دهه گذشته، بستر محکمی را فراهم می‌کند که می‌توان پیشرفت‌های بیشتری در حوزه شکاف انتظارات حسابرسی ایجاد کرد. به عنوان نتیجه‌گیری کلی، یافته‌های تحقیقات جهانی در مورد شکاف انتظارات حسابرسی نمی‌تواند مستقیماً به یک کشور خاص بدون انجام مطالعات کامل تعمیم داده شود. زیرا مؤلفه‌های اقتصادی، اجتماعی و حقوقی یک دولت خاص می‌تواند تأثیر بسزایی بر یافته‌های مطالعه داشته باشد و حتی می‌تواند برای دستکاری نتایج مطالعات مورد استفاده قرار گیرد.

به‌عنوان یک موضوع مطالعه بالقوه آینده، می‌توان بین اهمیت نسبی حسابرسی و استانداردهای حسابداری شکاف انتظارات حسابرسی تمایز قائل شد. بنابراین، محققان می‌توانند تأثیر استانداردهای حسابداری جدید، مانند IFRS شماره ۱۶ یا ۱۷ را بر شکاف انتظارات حسابرسی بیشتر بررسی کنند، زیرا این استانداردها ممکن است پیچیدگی صورت‌های مالی را افزایش دهند. تحقیقات آینده ممکن است تأثیر کلان داده و هوش مصنوعی را در تعیین میزان کاهش شکاف انتظارات حسابرسی از طریق نوآوری مورد بررسی قرار دهد. متعاقباً، بررسی‌های بیشتر در مورد تغییر در شکاف بین دانشگاهیان حسابرسی و گروه‌های مجری ممکن است برای تشخیص اینکه آیا شکاف بین عملکرد حسابرسی و تحقیقات حسابرسی در طول زمان «همگرا یا واگرا» است جالب باشد (راتزینگر-ساکل و گری، ۲۰۱۵). مطالعات بین‌فرهنگی، چند فرهنگی و بین‌مذهبی در مورد شکاف انتظارات حسابرسی باید انجام شود تا بررسی شود که آیا یک واگرایی ادراکی در انتظارات حسابرسی و تأثیر آن بر شکاف انتظارات حسابرسی وجود دارد یا خیر. مشاهده شده است که شکاف انتظارات حسابرسی مربوط به بخش دولتی حداقل توجه را در ادبیات به خود جلب کرده است. در نتیجه، محققان می‌توانند بر وجود شکاف انتظارات حسابرسی، علل شکاف انتظارات حسابرسی و مکانیسم‌های کاهش شکاف انتظارات حسابرسی در بخش دولتی تمرکز کنند. تنها مطالعات اندکی در مورد شکاف انتظارات حسابرسی در بخش دولتی انجام شده است و اکثر آنها عمدتاً بر روی چشم‌انداز حسابرسی مالی متمرکز شده‌اند. شکاف انتظارات حسابرسی مربوط به حسابرسی عملکرد، حسابرسی ارزش به ازای پول و حسابرسی انطباق تاکنون مورد مطالعه قرار نگرفته است و آنها یک راه امیدوارکننده برای تحقیقات آینده هستند.

علاوه بر این، تحقیقات آینده باید دیدگاه‌های گروه‌های ذینفع مختلف را در مورد موضوعات کلیدی حسابرسی و همچنین تأثیر گنجاندن اشکال مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی را در حسابرسی بررسی کنند. فناوری اطلاعات برای رشته‌های حسابداری و حسابرسی مدرن بسیار مهم است، به طوری که تکنیک‌های حسابرسی به کمک کامپیوتر یکی از گسترده‌ترین تکنیک‌های دیجیتالی است. ممکن است حسابداری و تجزیه و تحلیل قانونی بیشتری با کمک تکنیک‌های حسابرسی به کمک کامپیوتر انجام شود و افرادی که برای شرکت و با آن کار می‌کنند ممکن است انتظارات غیرواقع بینانه‌ای در مورد توانایی ابزارهای دیجیتال برای یافتن تقلب و خطا در تراکنش‌های مالی داشته باشند. برای درک بهتر شکاف انتظارات حسابرسی، در نهایت

پیشنهاد می‌شود که محققان و افراد حرفه توجه بیشتری به این موضوع معطوف کنند، زیرا ممکن است این موضوع یک راه امیدوارکننده برای تحقیقات آینده در شکاف انتظارات حسابرسی باشد.

## ۵. مراجع

- [۱] ایوانی، فرزاد، عبدی، حدیث، خیراللهی، فرشید و علیمزادی، مهری. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران: بررسی نقش بهبود سطح ارتباطات حسابرسان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۳)، ۱۱۷-۱۴۹.
- [۲] فروغی، داریوش و عسگری ارجنگی، مجتبی. (۱۳۹۶). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸)، ۶۳-۸۲.
- [۳] ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا و اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹)، ۱۱۵-۱۳۷.
- [4] Akther, T. and Xu, F. (2020), "Existence of the audit expectation gap and its impact on stakeholders' confidence: the moderating role of the financial reporting council", *International Journal of Financial Studies*, Vol. 8 No. 1, pp. 1-25.
- [5] Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2019), "Closing the expectation gap in audit", available at: <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html> (accessed 10 December 2021).
- [6] Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (2021), "Narrowing the audit expectation gap is essential for a resilient global financial reporting ecosystem", available at: <https://www.accaglobal.com/gb/en/news/2021/october/Audit-expectation-gap.html> (accessed 12 December 2021).
- [7] Astolfi, P. (2021), "Did the international financial reporting standards increase the audit expectation gap? an exploratory study", *Accounting in Europe*, Vol. 18 No. 2, pp. 166-195, doi: 10.1080/17449480.2020.1865549.
- [8] Azad, A., Salehi, M. and Dashtbayaz, M.L. (2021), "An empirical study on the materiality calculation at financial statements level", *Journal of Public Affairs*, pp. 1-9, doi: 10.1002/pa.2608.
- [9] Azagaku, O.B. and Aku, S.U. (2018), "The audit expectation gap in public firms in Nigeria: a focus on selected firms in Nasarawa state", *African Journal of Accounting and Financial Research*, Vol. 1 No. 2, pp. 1-15.
- [10] Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G. and Smith, C.H. (1977), "Uncovering corporate irregularities: are we closing the expectation gap?", *Journal of Accountancy*, Vol. 144 No. 4, pp. 56-66.
- [11] Behzadian, F. and Nia, N.I. (2017), "An Investigation of expectation gap between independent auditors and users from auditing services related to the quality of auditing services based on their role and professional features", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 2 No. 2, pp. 36-47.
- [12] Best, P.J., Buckby, S. and Tan, C. (2001), "Evidence of the audit expectation gap in Singapore", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 3, pp. 134-144.
- [13] Chapman, B. (1992), "Limited auditors' liability: economic analysis and the theory of tort law", *Canadian Business Law Journal*, Vol. 20, pp. 180-214.
- [14] Chowdhury, R.R. and Innes, J. (1998), "A qualitative analysis of the audit expectations gap in the public sector of Bangladesh", *International Journal of Auditing*, Vol. 2 No. 3, pp. 247-261.

# نهمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری

The 9<sup>th</sup> International Conference on  
Management Sciences and Accounting

- [15] Chowdhury, R.R., Innes, J. and Kouhy, R. (2005), "The public sector audit expectations gap in Bangladesh", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 8, pp. 893-908.
- [16] Cohen, M.F. (1978), *The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions, and Recommendations; Cohen Commission Report, American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.*
- [17] Conteh, S. and Hamidah (2021), "Audit expectation GAP in the public sector of the Gambia", *The Indonesian Accounting Review*, Vol. 11 No. 2, pp. 127-141.
- [18] Coram, P.J. and Wang, L. (2020), "The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap", *International Journal of Auditing*, Vol. 25 No. 2, pp. 270-282.
- [19] Cronin, P., Ryan, F. and Coughlan, M. (2008), "Undertaking a literature review: a step-by-step approach", *British Journal of Nursing*, Vol. 17 No. 1, pp. 38-43.
- [20] Dang, T.A. and Nguyen, D.K.N. (2021), "Components constituting the audit expectation gap: the Vietnamese case", *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, Vol. 8 No. 1, pp. 363-373.
- [21] Dewi, N., Wulanditya, P., Oktarina, D. and Ardianto, H. (2021), "Banking sector lack detection: expectation gap between auditors and bankers", *Accounting*, Vol. 7 No. 6, pp. 1353-1362.
- [22] Dixon, R., Woodhead, A.D. and Sohliman, M. (2006), "An investigation of the expectation gap in Egypt", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 3, pp. 293-302.
- [23] Ebimobowei, A. and Kereotu, O.J. (2011), "Role theory and the concept of audit expectation gap in South-South, Nigeria", *Current Research Journal of Social Sciences*, Vol. 3 No. 6, pp. 445-452.
- [24] Ellul, L. and Scicluna, A. (2022), "An analysis of the audit expectation gap in the Maltese central government", *Public Money and Management*, Vol. 42 No. 4, pp. 262-273.
- [25] Fadzly, M.N. and Ahmad, Z. (2004), "Audit expectation gap", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 7, pp. 897-915.
- [26] Fisch, C. and Block, J. (2018), "Six tips for your (systematic) literature review in business and management research", *Management Review Quarterly*, Vol. 68, pp. 103-106.
- [27] Fulop, M.T., Tiron-Tudor, A. and Cordos, G.S. (2019), "Audit education role in decreasing the expectation gap", *Journal of Education for Business*, Vol. 94 No. 5, pp. 306-313.
- [28] Fűredi-Fűlöp, J. (2015), "An empirical study of audit expectation gap in Hungary", *Theory Methodology Practice: Club of Economics in Miskolc*, Vol. 11 No. 1, pp. 37-46.
- [29] Fűredi-Fűlöp, J. (2017), "Factors leading to audit expectation gap: an empirical study in a Hungarian context", *Theory Methodology Practice: Club of Economics in Miskolc*, Vol. 13 No. 2, pp. 13-23.
- [30] Garaa-Hernandez, B., Durendez, A. and Rojo-Ramirez, A.A. (2021), "The audit expectation gap and strengthened independence standards in the European Union: measuring the effects of the new EU Directive", *Accounting Forum*, pp. 1-23, doi: 10.1080/01559982.2021.1954359.
- [31] Guy, D.M. and Sullivan, J.D. (1988), "The expectation gap auditing standards", *Journal of Accountancy*, Vol. 165 No. 4, pp. 36-46.
- [32] Haniffa, R. and Hudaib, M. (2007), "Locating audit expectations gap within a cultural context: the case of Saudi Arabia", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 16 No. 2, pp. 179-206.
- [33] Humphrey, C. (1991), "Audit expectations", *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman Publishing, London.
- [34] Jayasena, S., Ajward, R. and Dissabandara, H. (2019), "Investors' perception and audit expectation-performance gap in the context of listed firms in Sri Lanka", *CA Journal of Applied Research*, Vol. 3, pp. 1-27.
- [35] Jennings, M., Kneer, D.C. and Reckers, P.M. (1993), "The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9 No. 2, pp. 489-507.



- [36] Kunz, H. and De Jager, H. (2019), "Exploring the audit capabilities expectation-performance gap of newly employed first-year trainee accountants in Gauteng: audit managers at large firms' perceptions", *South African Journal of Accounting Research*, Vol. 33 No. 2, pp. 145-162.
- [37] Liggio, C.D. (1974), "Expectation gap-accountants legal Waterloo", *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3 No. 3, pp. 27-44.
- [38] Lin, J.Z. (2004), "Auditor's responsibility and independence: evidence from China", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 17, pp. 167-190.
- [39] Masoud, N. (2017), "An empirical study of audit expectation-performance gap: the case of Libya", *Research in International Business and Finance*, Vol. 41, pp. 1-15.
- [40] Monroe, G. and Woodliff, D. (1993), "The effect of education on the audit expectation gap", *Accounting and Finance*, Vol. 33 No. 1, pp. 61-78.
- [41] Nguyen, H.T. and Nguyen, A.H. (2020), "Audit expectation gap: empirical evidence from Vietnam", *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, Vol. 7 No. 5, pp. 51-60.
- [42] Okafor, C.A. and Otolor, J.I. (2013), "Narrowing the expectation gap in auditing: the role of the auditing profession", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 2, pp. 43-52.
- [43] Okoro, L., Ugwoke, O.V. and Ugwoke, R.O. (2019), "Contributions of auditors' disposition, skill and performance to the existence of audit expectation gap in the public sector in Nigeria", *International Journal of Mechanical Engineering and Technology (IJMET)*, Vol. 10 No. 12, pp. 465-483.
- [44] Oler, D.K., Oler, M.J. and Skousen, C.J. (2010), "Characterizing accounting research", *Accounting Horizons*, Vol. 24, pp. 635-670.
- [45] Olojede, P., Erin, O., Asiriwuwa, O. and Usman, M. (2020), "Audit expectation gap: an empirical analysis", *Future Business Journal*, Vol. 6 No. 1, pp. 1-12.
- [46] Oluyombo, O.O. and Okunola, A.O. (2018), "Audit expectation gap in the public sector: a conceptual analysis", *LAPAI International Journal of Administration*, Vol. 1 No. 2, pp. 205-215.
- [47] Onulaka, P.N. and Samy, M. (2017), "Influence of self-regulatory policy of auditing profession on audit expectation gap: a qualitative methodological approach", *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol. 8 No. 1, pp. 96-104.
- [48] Porter, B. (1993), "An empirical study of the audit expectation-performance gap", *Accounting and Business Research*, Vol. 24 No. 93, pp. 49-68.
- [49] Porter, B. and Gowthorpe, C. (2004), *Audit Expectation-Performance Gap in the United Kingdom in 1999 and Comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999*, Edinburgh Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh, Great Britain.
- [50] Porter, B., O'Gartaigh, C. and Baskerville, R. (2012), "Audit expectation-performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. part 1: the gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008: audit expectation-performance gap revisited", *International Journal of Auditing*, Vol. 16 No. 2, pp. 101-129.
- [51] Power, M. (1998), "Auditor liability in context", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23 No. 1, pp. 77-79.
- [52] Quick, R. (2020), "The audit expectation gap: a review of the academic literature", *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol. 94, pp. 5-25, doi: 10.5117/mab.94.47895.
- [53] Ramdhani, A., Ramdhani, M.A. and Amin, A.S. (2014), "Writing a literature review research paper: a step-by-step approach", *International Journal of Basic and Applied Science*, Vol. 03 No. 01, pp. 47-56.
- [54] Ratzinger-Sakel, N.V. and Gray, G.L. (2015), "Moving toward a learned profession and purposeful integration: quantifying the gap between the academic and practice communities in auditing and identifying new research opportunities", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 35, pp. 77-103.
- [55] Ruhnke, K. and Schmidt, M. (2014), "The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes", *Accounting and Business Research*, Vol. 44 No. 5, pp. 572-601.
- [56] Salehi, M. (2011), "Audit expectation gap: concept, nature and trace", *African Journal of Business Management*, Vol. 5 No. 21, pp. 8376-8392.

نهمین کنفرانس بین‌المللی  
علوم مدیریت و حسابداری

The 9<sup>th</sup> International Conference on  
Management Sciences and Accounting

- [57] Salehi, M. (2016), "Quantifying audit expectation gap: a new approach to measuring expectation gap", *Zagreb International Review of Economics and Business*, Vol. 19 No. 1, pp. 25-44.
- [58] Salehi, M., Mansoury, A. and Azary, Z. (2009), "Audit independence and expectation gap: empirical evidences from Iran", *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 1 No. 1, pp. 165-174.
- [59] Salehi, M. and Arianpoor, A. (2022), "The consequences of the auditor's choice in group companies and expectations gap", *Management Research Review*, Vol. 45 No. 4, pp. 453-469.
- [60] Salehi, M., Jahanbin, F. and Adibian, M.S. (2020), "The relationship between audit components and audit expectation gap in listed companies on the Tehran stock exchange", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 18 No. 1, pp. 199-222.
- [61] Siddiqui, J., Nasreen, T. and Choudhury-Lema, A. (2009), "The audit expectations gap and the role of audit education: the case of an emerging economy", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 6, pp. 564-583.
- [62] Strandberg, T. and Simpson, G.K. (2020), "An audit of literature reviews published in Australian social work (2007-2017)", *Australian Social Work*, Vol. 73 No. 1, pp. 18-31.
- [63] Tidewell, G.L. and Abrams, A.L. (1996), "Auditor's liability and responsibility in finding fraud", *Business and Economic Review*, Vol. 42 No. 2, pp. 28-32.
- [64] Xu, F. and Akther, T. (2019), "A partial least-squares structural equation modeling approach to investigate the audit expectation gap and its impact on investor confidence: perspectives from a developing country", *Sustainability*, Vol. 11 No. 20, 5798, pp. 1-21.



## A review of the audit expectation gap literature

**1. Zahra Khorramdel Masouleh 2. Fatemeh Hemmati 3. Zahra Hemmati**

1. Faculty member of Accounting Department, Technical and Vocational University, Tehran, Iran

2. Bachelor student of Accounting Department, Technical and Vocational University, Tehran, Iran

3. Bachelor student of Accounting Department, Technical and Vocational University, Tehran, Iran

[zkhoram@tvu.ac.ir](mailto:zkhoram@tvu.ac.ir)

In this study, a significant collection of research on the audit expectation gap for many years is reviewed, and its purpose is to create a new combination of existing knowledge on the audit expectation gap, which has been discovered by many researchers in the world. The existing literature was collected by an extensive search of several key words related to the audit expectation gap in search engines. The findings show that the concept of audit expectation gap is a multidimensional concept and is caused by different causes, and strategies can be used to limit it. It should be noted that the audit expectation gap cannot be completely eradicated from the society.

**Keywords: Audit expectation gap, Auditing, Literature review**