

# شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی مسائل و چالش‌ها



✍️ دکتر نظام‌الدین رحیمیان  
ندا زمانی‌فرد

## مقدمه

در میان عموم مردم و قانون‌گذاران، این تفکر رایج وجود دارد که حرفه حسابرسی مستقل به‌طور کامل هدف‌های خود را محقق نمی‌سازد. به‌ویژه در زمان رسوایی مالی، این تفکر تشدید می‌شود (Gupta, 2005). عموم مردم متحیرند که چرا با وجود حسابرسان مستقل، سازمان باید شکست بخورد یا تقلبی عمده در آن کشف شود. آنها انتظار دارند حسابرسی، اطمینانی کامل فراهم آورد که همه چیز خوب است. انتظار عموم به‌طور معمول این است که حسابرسی سه چیز را تضمین کند:

- ۱- درستی صورتهای مالی،
  - ۲- اثربخشی مدیریت و درست بودن رویه‌ها و سیاستهای مالی، و
  - ۳- کشف کلیه تقلبها و تخطی از قوانین و مقررات.
- اعتقاد بر این است که حسابرسان، مفهوم شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی<sup>۱</sup> را به این دلیل به‌وجود آورده‌اند که دشواری‌های خود را در برابر برآورده ساختن انتظارات عمومی توجیه کنند. به عبارت دیگر، حرفه حسابرسی ادعا می‌کند که نقش حرفه، حفاظت از منافع ذینفعان است؛ اما متأسفانه این نقش برای برآورده ساختن انتظارات ذینفعان کافی نیست.



**در واقع شکاف انتظارها  
به عنوان بهانه‌ای عمل می‌کند که  
حرفه حسابداری آن را ابداع کرده  
تا از متهم شدن مستقیم  
دوری کند**

**ماهیت و معنای شکاف انتظارها از حرفه حسابداری**

انتقادهای گسترده از حسابرسان و دعاوی حقوقی علیه آنان، نشان می‌دهد که میان انتظارات جامعه از حسابرسان و عملکرد حسابرسان، شکافی وجود دارد. بسیاری از مطالعات پژوهشی نشان می‌دهند که شکاف انتظارها از حرفه حسابداری به‌طور عمده در نتیجه انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان و همچنین درک غیرواقعی آنها از عملکرد حرفه حسابداری است. بر اساس پژوهش صالحی و رستمی (Salehi & Rostami, 2009)، این اختلافها می‌تواند به درک نادرست استفاده‌کنندگان از آنچه که به‌طور معقول از حسابرس انتظار می‌رود و کیفیت واقعی کار حسابداری، مربوط باشد. وجود شکاف انتظارها از حرفه حسابداری و مشکلات مرتبط با آن، بیش از صد سال است که شناخته و تأیید شده است. به‌نظر می‌رسد که لیجیو (Liggio, 1974) نخستین کسی است که اصطلاح شکاف انتظارها از حرفه حسابداری را در ادبیات حسابداری به‌کار برده است. او شکاف انتظارها از حرفه حسابداری را تفاوت میان سطوح عملکرد مورد انتظار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و حسابرسان مستقل تعریف می‌کند.

**مک انرو و مارتنز (McEnro & Martens, 2001)** نیز

تعریف زیر را ارائه می‌دهند:

شکاف انتظارها از حرفه حسابداری اشاره دارد به تفاوت میان:

۱- آنچه که عموم مردم و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از مسئولیتهای حسابرسان درک می‌کنند، و

۲- آنچه حسابرسان معتقدند باید به‌عنوان مسئولیتهای خود، انجام دهند.

**پورتر (Porter, 1993)** بیان می‌کند که شکاف انتظارها باید به‌صورت «شکاف انتظارها- عملکرد حسابداری» نام‌گذاری شود و به‌عنوان شکافی میان انتظارات جامعه از حسابرسان و عملکرد حسابرسان، تعریف شود. در راستای استدلال پورتر، **هامفری و همکاران (Humphrey et al., 1993)**، بیان می‌کنند که عنصر مشترک در تعریفهای مختلف شکاف این است که حسابرسان به‌گونه‌ای عمل می‌کنند که با باورها و علاقه‌های گروه‌های طرف حسابداری یا ذینفعان حسابداری در تضاد است. علاوه بر این، **اوجو (Ojo, 2006)**، شکاف انتظارها از حرفه حسابداری را این‌گونه تعریف می‌کند: «تفاوت میان درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و عموم مردم از آنچه که حسابرس باید باشد با آنچه که حرفه حسابداری، در انجام کار حسابداری از حسابرسان انتظار دارد.» در این رابطه بسیار دارای اهمیت است که میان انتظارات حرفه حسابداری از حسابرس از یک سو و درک حسابرس از کار حسابداری از سوی دیگر، تمایز قائل شویم.

در بیانیه‌های استانداردهای حسابداری، بر افزایش اتفاق نظر همگانی و همگرایی میان انتظارات جامعه (که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را نیز شامل می‌شود) درباره حسابرسان و عملکرد آنان و مفهوم استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری، تأکید شده است. این امر می‌تواند باعث حذف

انتظارهای نامعقول از حسابرسان شود که به‌عنوان نمونه می‌توان به آن دسته از انتظارهایی اشاره کرد که برآورده ساختن آنها بسیار پرهزینه است.

### عناصر شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی

انجمن حسابداران رسمی کانادا<sup>۴</sup> (CICA, 1988)، به حمایت از پژوهشی درباره انتظارهای عموم از حسابرسی پرداخته و الگویی تفصیلی از شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی طراحی کرده است که اجزای شکاف انتظارها را به اجزایی مانند **انتظارهای نامعقول**<sup>۴</sup>، **عملکرد ناقص**<sup>۵</sup> و **استاندارد ناکافی**<sup>۶</sup> تفکیک می‌کند. اما از دیدگاه انتظارها- عملکرد، دو عنصر برای شکاف شامل **شکاف معقول بودن**<sup>۷</sup> و **شکاف عملکرد**<sup>۸</sup> وجود دارد. شکاف معقول بودن زمانی به‌وجود می‌آید که انتظارهای جامعه از حسابرس، بیشتر از وظایفی باشد که به‌طور معقول از حسابرسان انتظار می‌رود؛ به‌عنوان نمونه، گزارش تک‌تک موارد کشف‌شده تخطی از قانون به مقام‌های مربوط (Porter et al., 2003). شکاف عملکرد زمانی ایجاد می‌شود که انتظارهای معقول جامعه از دستاوردهای حسابرس مطابق با انتظارهای حسابرسان از دستاوردهای خود نباشد. این امر می‌تواند یا در نتیجه استانداردهای ناکافی (شکاف میان وظایفی که به‌طور معقول از حسابرسان انتظار می‌رود و وظایف فعلی حسابرسان که به‌وسیله قانون و اعلامیه‌های حرفه‌ای تعریف شده‌اند) یا عملکرد ناقص و ناکافی (شکاف میان استاندارد مورد انتظار عملکرد حسابرسان، و وظایف موجود و عملکرد درک‌شده حسابرسان) ایجاد شود.

کشف شکاف عملکرد ناشی از استانداردهای ناکافی، شامل مقایسه نقش و مسئولیتهای مبتنی بر اعلامیه‌های قانونی و حرفه‌ای و از طریق پاسخهای دریافتی از بررسیها و مشاهده‌ها است. براساس پژوهش **هنیفه و هودید** (Haniffa & Hudaid, 2007)، به‌رغم وجود استانداردهای کافی، شکاف عملکرد ممکن است در نتیجه حمایت‌نکردن عوامل محیطی از عملکرد مؤثر حسابرسان نیز به‌وجود آید. بنابراین، شناسایی و کشف جنبه‌های زمینه‌ای که ممکن است شکاف عملکرد را افزایش دهد، بهترین روش را برای کاهش شکاف انتظارها مشخص می‌سازد. با این وجود، پورتر

(۲۰۰۳) استنتاج می‌کند زمانی که میان انتظارهای جامعه از حسابرسان و عملکرد درک‌شده حسابرسان، اختلافی کشف شود (یعنی هنگامی که عملکرد حسابرس، یا ناکامی در انجام وظیفه به‌وسیله بخش درخور توجهی از جامعه یا گروهی ذینفع مورد انتقاد قرار گیرد)، باید تجزیه و تحلیل لازم انجام گیرد تا مشخص شود شکاف با کدام عنصر خاص در ارتباط است. بدین ترتیب پس از مشخص شدن این مسئله، اقدام مناسب برای رفع آن تقریباً واضح و مشخص خواهد بود.

مطالعات بسیاری وجود دارد که وجود شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی را نشان می‌دهد. این مطالعات در ایالات متحده، انگلستان، استرالیا، عربستان سعودی، لبنان، مصر، مالزی و چین صورت گرفته‌اند (Ebimobwei, 2010). تجزیه و تحلیل ادبیات این مطالعات نشان می‌دهد که چند عامل باعث ایجاد شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی می‌شود. براساس پژوهش **شالخ و طلحه** (Shalkh & Talha, 2003)، شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی به دلایل زیر ایجاد می‌شود:

- ۱- ماهیت دشوار حسابرسی،
- ۲- ناآگاهی، زودباوری و انتظارهای نامعقول سایر افراد غیر از حسابرسان،
- ۳- بحران شرکتها که منجر به انتظارهای جدیدی می‌شود،
- ۴- تلاش حرفه حسابرسی برای کنترل جهت و نتیجه مباحث مربوط به شکاف انتظارها، و
- ۵- گذشته‌نگری، ارزیابی عملکرد حسابرسی و توسعه تدریجی مسئولیتهای حسابرسی که موجب ایجاد وقفه زمانی در پاسخ می‌شود.

**سیکا و همکاران** (Sikka et al., 1998) بیان می‌کنند که دو دلیل برای شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی وجود دارد: اول، شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی ناشی از عدم توافق حسابرسان و مردم بر سر معنای ماهیت، نحوه عمل و نتایج حسابرسی است و دوم، شکاف انتظارها در نتیجه تناقض میان حداقل مقررات دولتی حرفه حسابرسی و اختیار حرفه حسابرسی برای تنظیم مقررات است. **سوئیفت و داندو** (Swift & Dando, 2002) بیان می‌کنند که شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی می‌تواند از هر عاملی مانند نبود صلاحیت



## واکنش حرفه حسابداری به شکاف از طریق روشهای تدافعی یا ساختاری

بوده است

هر چه شکاف وسیع تر باشد

اعتبار و حسن شهرت

مربوط به کار حسابرسی

در سطح پایین تری خواهد بود

۳- ناکافی بودن قوانین و مقررات.  
هیز و همکاران (Hayes et al., 1999) بر این عقیده‌اند که انتظارات با وظایف حساب‌رسان در ارتباط است. این وظایف عبارتند از:

- ۱- اظهارنظر درباره منصفانه بودن صورتهای مالی،
- ۲- اظهارنظر درباره توانایی شرکت برای تداوم فعالیت،
- ۳- اظهارنظر درباره نظام کنترل داخلی شرکت،
- ۴- اظهارنظر درباره وقوع تقلب، و
- ۵- اظهارنظر درباره وقوع اقدام‌های غیرقانونی.

### روشهای کاهش شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی

مشکل شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی و روشهای برطرف کردن آن، مورد توجه گروه‌های دانشگاهی و حرفه‌ای سراسر جهان بوده است. با این وجود برخی متخصصان معتقدند که به دلیل ماهیت شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی و عواملی که باعث تشدید آن می‌شود، ممکن است این شکافها هرگز به‌طور کامل از بین نرود. براساس پژوهش‌گی و همکاران (Gay et al., 1998)، واکنش حرفه حسابداری به شکاف از طریق روشهای تدافعی یا ساختاری بوده است.

واکنش‌های تدافعی<sup>۹</sup> عبارتند از:

الف- تأکید بر ضرورت آموزش و آگاهی‌بخشی به عموم مردم

فنی، به‌موقع بودن و مربوط بودن ارتباط‌های حساب‌رس، نبود استقلالی که فراهم‌کننده اطمینان باشد و پایین بودن میزان تعهد نسبت به منافع عمومی، ناشی شود. هنیفه و هودید (۲۰۰۷) در پژوهش خود بیان می‌کنند که علل انتظاراتی حسابرسی مرتبط با نقش و مسئولیتهای حساب‌رسان، ناشی از ناکافی بودن استانداردها است. همچنین، ممکن است شکاف زمانی ایجاد شود که جامعه از حساب‌رسان انتظار داشته باشد وظایفی فراتر از آنچه که به‌طور قانونی تشریح شده، انجام دهند. افزون‌بر این، شکاف انتظاراتی می‌تواند به دلیل عوامل محیطی مانند سیاستهای صدور مجوز، روند استخدام، ساختار سیاسی و قانونی و ارزشهای اجتماعی غالب به‌وجود آید.

لی و همکاران (Lee et al., 2009) در پژوهش خود بیان می‌کنند که علل شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی در کشور مالزی به شرح زیر است:

- ۱- انتظارات نامعقول، ترکیبی از عواملی مانند درک نادرست استفاده‌کنندگان و ناآگاه بودن آنان از وظایف و مسئولیتهای حساب‌رسان، تفسیر نادرست هدف حسابرسی و انتظاراتی بیش از حد استفاده‌کنندگان از عملکرد حساب‌رسان،
- ۲- عملکرد ناقص حساب‌رسان ناشی از عواملی مانند روند انتصاب حساب‌رس، حق‌الزحمه‌های پایین حسابرسی، رقابت برای سرمایه انسانی، پذیرش در گروه‌های حرفه‌ای حسابداری و ارزیابی گذشته‌نگر حساب‌رسان، و

و اطمینان دادن به آنان درباره اعتراضهای عمومی مبالغه شده درباره عدم موفقیت‌های حسابرسی،

ب- مدون کردن رویه‌های موجود برای قانونی کردن آنها، و ج- تلاش برای کنترل مباحث مربوط به شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی و در میان گذاشتن مکرر دیدگاه‌های حرفه حسابرسی.

#### واکنش‌های ساختاری<sup>۱۰</sup> عبارتند از:

الف- تأکید بر آگاهی درباره هدف حسابرسی، و ب- تسهیل شرایط برای گسترش آزادی عمل و دامنه کاری حسابرس.

در همین راستا، مک انرو و مارتنز (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که اقدام مناسب برای کاهش شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی می‌تواند از طریق آموزش عموم مردم صورت پذیرد. به طور خلاصه، آنان دو راهبرد آموزشی برای عموم پیشنهاد می‌کنند: راهبرد اول، بخشی از گزارش سالانه است و در واقع توضیح یکپارچه‌ای از کار حسابرسی می‌باشد که طراحی شده است. این راهبرد می‌تواند دربرگیرنده خلاصه فشرده‌ای از رهنمودهای معتبر درباره مسئولیت‌های حسابرسی باشد.

راهبرد دوم، حسابرسی را ملزم می‌کند تا توضیح‌های مشابهی در مجمع عمومی سالانه ارائه دهند. راهبرد دوم می‌تواند شامل جلسه پرسش و پاسخ درباره ماهیت و دامنه کاری حسابرسی باشد.

لی و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهش خود در کشور مالزی، ادعا کردند که شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی می‌تواند با استفاده از ابزار زیر کاهش یابد:

الف- برگزاری سمینارهای رایگان و منظم از سوی مقررات‌گذاران حرفه حسابداری،

ب- آگاهی‌بخشی عمومی بیشتر درباره حسابرسی،

ج- به‌کارگیری قرارداد حسابرسی مناسب برای افزایش آگاهی صاحبکار،

د- افزایش آگاهی سهامداران درباره حسابرسی از طریق توضیح هدف حسابرسی و آنچه که به‌طور معقول از حسابرسی در مجمع عمومی سالانه انتظار می‌رود،

ه- ایجاد مؤسسه دولتی مستقل برای نظارت بر کاربرد قوانین حسابرسی،

و- به‌کارگیری برنامه‌های ارزیابی قبل از ورود به گروه‌های تخصصی حسابداری،

ز- انجام پژوهش برای تعیین انتظارات جامعه و آن دسته از وظایف حسابرسی که باید براساس مبنایی مشخص باشد تا انتظارات فعلی جامعه از حسابرسی شناسایی شود. این اقدام، اطلاعات مناسبی را فراهم می‌آورد که از طریق آن، تنظیم‌کنندگان مقررات می‌توانند مقررات موجود را مورد تجدیدنظر قرار دهند و بدین وسیله اطمینان حاصل کنند که مقررات به‌گونه معقولی در جهت انتظارات جامعه قرار گرفته است، و

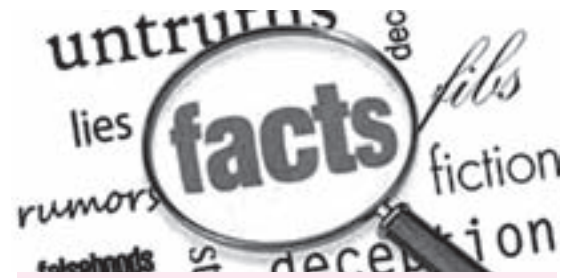
ح- توصیه به مقررات‌گذاران برای بررسی مداوم مقررات موجود به منظور کسب اطمینان از مربوط بودن و مناسب بودن مقررات فعلی با رویه‌های حسابداری و حسابرسی.

**آدنچی (Adeniji, 2004)** بیان می‌کند که **انجمن حسابداران رسمی نیجریه<sup>۱۱</sup>**، چند کنترل را برای بررسی شکاف انتظارها- عملکرد حسابرسی قرار داده است. این کنترل‌ها عبارتند از: افزایش دوره‌های آموزشی حسابداران آینده، فرایند نظارت پیشرفته بر رویه‌ها، آموزش حرفه‌ای مداوم و اجباری و غیره. همچنین در نیجریه، نظام قضایی، کمیته حسابرسی، مجمع عمومی سالانه، ایجاد آگاهی، کیفیت کارکنان حسابرسی، استقلال حرفه‌ای، ارزیابی حرفه‌ای مدیریت ریسک و نقش انجمن حسابداران رسمی در بررسی شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی را به‌عنوان ابزار کاهش شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی در نظر گرفته‌اند.

#### چالش‌های شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی

براساس پژوهش **جدیدی و ریچارد (Jedidi & Richard, 2009)**، حذف شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی غیرممکن است. آنان چنین استدلال می‌کنند که حذف شکاف، نیازمند ایجاد معنایی ثابت برای حسابرسی است و این امر امکان‌پذیر نیست؛ زیرا تعریف حسابرسی با توجه به پیشرفت‌های اجتماعی، اقتصادی و سیاسی، همواره در معرض چالش و تغییر قرار می‌گیرد.

هنیقه و هودید (۲۰۰۷) می‌گویند که ارزش‌های اجتماعی، از عملکرد مؤثر حسابرسی جلوگیری می‌کند. براساس آرای این دو پژوهشگر، تغییر ارزش‌های اجتماعی منفی، چالشی



## شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی

### تفاوت میان درک عموم و

### استفاده‌کنندگان صورتهای مالی

### از نقش حسابرس است با آنچه که

### حرفه حسابرسی

### از حسابرس انتظار دارد

### طی حسابرسی انجام دهد

چالش‌هایی روبه‌رو می‌شوند. در بسیاری از موارد، آنان مطمئن نیستند که چه میزان تلاش برای کشف تقلب مورد نیاز است. مهمتر از آن، ممکن است زمانی که علامت خطر تقلب در فرایند حسابرسی پدیدار می‌شود، حساب‌رسان مراحل مناسبی را برای کشف تقلب در نظر نگیرند؛ هر چند که صاحبکار، قضات، سهامداران و سایر گروه‌های مربوط از حساب‌رسان انتظار دارند که برای کشف تقلب طی حسابرسی، مراحل مناسبی مد نظر قرار دهند. در صورتی که تقلب کشف نشود، یا مدتی بعد برحسب تصادف و به‌صورت اتفاقی کشف شود، سبب نارضایتی افراد مذکور می‌شود. بررسی نهایی یا ارائه مجدد صورتهای مالی، اثرهایی منفی بر سازمان و کارکنان آن به‌دنبال خواهد داشت. در همین راستا، هیز و همکاران (۱۹۹۹) ادعا می‌کنند که در برخی مطالعات مربوط به شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی، حساب‌رسان در رابطه با کنترل داخلی شرکت، اظهار نظر درباره وقوع تقلب و اظهار نظر درباره وقوع اقدام‌های غیرقانونی، با چالش روبه‌رو هستند. این چالشها، مسئله حذف شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی را بسیار دشوار می‌سازد؛ زیرا درک استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به‌راحتی قابل تغییر نیست و این امر به‌دلیل ماهیت اجتماعی، سیاسی و اقتصادی استفاده‌کننده گزارشهای مالی است.

سیکا و همکاران (۱۹۹۸) بیان می‌کنند که شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی، مسئله‌ای زیان‌بار برای حرفه حسابرسی است؛ زیرا هرچه شکاف وسیع‌تر باشد، اعتبار و حسن شهرت مربوط به کار حسابرسی در سطح پایین‌تری خواهد بود. آنان بسیار تأکید می‌کنند که شکاف انتظارها برای عموم، سرمایه‌گذاران و سیاست‌مداران، زیان‌بار است؛ زیرا در اقتصاد سرمایه‌ای، فرایند تولید ثروت و ثبات سیاسی تا حد زیادی به اعتماد بر فرایند پاسخگویی وابسته است. بنابراین، برای کاهش دعاوی حقوقی و اتهام علیه حساب‌رسان و مهمتر از آن برای بازگرداندن اعتماد عمومی به گزارشگری مالی و وظایف حسابرسی، باید شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی به‌طور درخور توجهی کاهش یابد (Lee et al., 2009). با این حال، فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱۵</sup> در سال ۲۰۰۳ گزارش مطالعاتی با این محتوا منتشر کرد که حذف شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی، موفقیت‌آمیز نبوده است.

زمان‌بر است و برای از بین بردن آن، روشی کنش‌گرایانه مورد نیاز است. در همین راستا، سیکا و همکاران (۱۹۹۸) چنین استدلال می‌کنند که در جامعه‌ای که ویژگی آن تقسیم‌بندی گسترده اجتماعی است، بدون شک معنای روبه‌های اجتماعی، موضوع بسیاری از چالشها و مذاکره‌ها قرار خواهد گرفت.

براساس نظر زی‌کمونند (Zikmund, 2008)، حسابرسی دشواری یا چالشی فزاینده با قواعد و مقررات جدید است که حساب‌رسان را تشویق یا به عبارتی ملزم به افزایش تلاش برای کشف تقلب در طول فرایند حسابرسی می‌کند. متأسفانه، این قواعد و مقررات حاوی اصطلاح‌هایی مانند معقول بودن<sup>۱۶</sup>، اهمیت، تردید حرفه‌ای<sup>۱۷</sup> و طوفان فکری<sup>۱۸</sup> است که معانی این اصطلاحات در ذهن حساب‌رسان مختلف، متفاوت است. حساب‌رسان در رابطه با کشف تقلب در فرایند حسابرسی، با

به دنبال رشد روزافزون رسوایی‌های مالی و مطرح شدن گسترده شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی در بسیاری از ملتها، مطالعات بسیاری نیز در این زمینه انجام شده است. براساس پژوهش بوستیک و لونل فینگ (Bostick & Luehlfing, 2004)، با توجه به رشد روزافزون رسوایی‌های گزارشگری مالی مانند انرون و غیره، گزارشگری مالی بار دیگر در وضعیت حساسی قرار گرفته است.

**مون روئه و وودلیف (Monroe & Woodliff, 1994)** به بررسی شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی در استرالیا پرداختند. نتیجه این پژوهش بیان می‌کند که تفاوت‌های درخور توجهی میان گزارش‌های قدیمی و گزارش‌های جدید وجود دارد که برای حسابرسان دارای اهمیت است. حوزه‌های اصلی این تفاوت در دیدگاه‌های مورد مطالعه در این پژوهش شامل: عامل مسئولیت، عامل درک و عامل قابلیت اتکا می‌باشد. این پژوهش نشان می‌دهد که:

۱- نحوه بیان اصلاح‌شده در گزارش‌های جدید، اثر درخور توجهی بر باورهای مرتبط با ماهیت حسابرسی، حسابرسان و مدیریت داشته است،  
 ۲- نحوه بیان اصلاح‌شده، برخی از اختلافها را از بین برده است؛ اما اختلاف‌های جدیدی را نیز میان حسابرسان و گروه‌های مختلف استفاده‌کننده به وجود آورده است، و  
 ۳- تفاوت در دیدگاه‌ها، برای استفاده‌کنندگان آگاه و مطلع، بسیار کمتر از استفاده‌کنندگان ناآگاه بوده است.

مطالعات بسیاری به این نتیجه رسیده‌اند که کاهش شکاف نیازمند نحوه بیان ویژه‌ای برای گزارش حسابرسی است.

**هیلان (Hilan, 2000)**، شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی در سنگاپور را با اشاره به هدف‌های حسابرسی شرکت مورد مطالعه قرار داده است. او به این نتیجه رسید که با توجه به هدف‌های حسابرسی شرکت، چنین شکافی وجود دارد. سایر افراد غیر از حسابرسان، در مقایسه با آنچه که خود حسابرسان به عنوان نقش و مسئولیت خود در نظر دارند، تقاضای درخور توجهی را بر حسابرسی و حسابرسان تحمیل می‌کنند. در سنگاپور پژوهش دیگری نیز از سوی **مارتینز و همکاران (Martins et al., 2000)** صورت گرفته که هدف این پژوهش موضوع‌های زیر است:

۱- بررسی اینکه تا چه اندازه پایین بودن سطح درک استفاده‌کنندگان از نقش، هدفها و محدودیت‌های حسابرسی، با انتظارات حسابرسی نامعقول و درک استفاده‌کنندگان مرتبط است، و

۲- شناسایی میزان شکاف با توجه به انتظارات مربوط به درک وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان، جلوگیری و کشف تقلب. میزان شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی، از طریق مقایسه انتظارات دیگر افراد غیر از حسابرسان و دیدگاه‌های مربوط به نقش، هدفها و محدودیت‌های حسابرسی با واکنش‌های حسابرسان صورت می‌گیرد که منعکس‌کننده واقعیت حسابرسی در استانداردها است.

**فازدلی و احمد (Fazdly & Ahmad, 2004)** با مقایسه دیدگاه‌های حسابرسان و استفاده‌کنندگان، به بررسی این مسئله پرداختند که «حسابرسان چه کاری انجام می‌دهند؟» این پژوهش از دو قسمت تشکیل شده بود. در بخش اول، نظرها و باورهای پاسخ‌دهندگان درباره وظایف حسابرسی جمع‌آوری شد تا شواهدی از شکاف انتظارات به دست آید. در بخش دوم، آزمایشی کنترل‌ی روی سرمایه‌گذاران انجام شد تا اثر منابع مطالعاتی بر انتظارات پاسخ‌دهندگان مشخص شود. برای آزمایش کنترل‌ی، منابع مطالعاتی به شکل بروشور در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت که شامل اطلاعاتی درباره وظایف حسابرسی بود؛ به‌ویژه توضیح مسائلی که امکان تصور غلط در مورد آنها از سوی استفاده‌کنندگان وجود داشت؛ مانند مسئولیت‌های حسابرس برای بررسی صورتهای مالی، کنترل‌های داخلی و تقلب. ۱۰۰ دانشجوی دوره کارشناسی انتخاب شدند و طی دوره‌ای ۴ ماهه، ۲ بار پرسشنامه به آنان داده شد؛ به‌گونه‌ای که بروشورها فقط در بار دوم میان آنان توزیع شد. این دانشجویان در سه ماهه اول سال آخر قرار داشتند و تنها در ترم دوم خود حسابرسی مالی را آموخته بودند. نتایج نشان داد که پس از خواندن بروشورها، هیچ تفاوت درخور توجهی میان انتظارات دانشجویان و حسابرسان وجود نداشت. نتایج این پژوهش، شکاف وسیع‌تری را در رابطه با مسئله مسئولیت حسابرس و شکاف انتظارات کمتری در مورد قابلیت اتکا و سودمندی حسابرسی، نشان می‌دهد.

**لین و کوهن (Lin & Cohen, 2004)** به بررسی هدف‌های حسابرسی، تعهد حسابرس برای کشف و گزارش

و مربوط بودن ارتباط‌های حسابرسی، فقدان استقلالی که اطمینان را فراهم سازد و پایین بودن میزان تعهد نسبت به منافع عموم، به وجود می‌آید. این عوامل می‌توانند از طریق روشهای تدافعی و ساختاری کاهش یابد.

این مقاله رویکردی توصیفی-هنجاری را برای تجزیه و تحلیل داده‌ها به کار برده است.

بررسی یافته‌های پژوهشهای گذشته نشان می‌دهد که شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی در کشورهای توسعه یافته و کشورهای در حال توسعه وجود دارد. این پژوهشها بیان می‌کنند که علل شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی پیچیده است. این علل شامل ترکیبی از تصورات غلط و ناآگاهی استفاده‌کنندگان، ماهیت پیچیده کار حسابرسی، انتظارهای نامعقول، وقفه زمانی و تأخیر در پاسخ به انتظارهای اجتماعی در حال تغییر، پایین بودن حق الزحمه‌های حسابرسی، استفاده از روشهای گاهنده قیمت برای جلب مشتری<sup>۱۶</sup> و عملکرد ناقص و ناکافی حسابرسان است.

ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که آموزش عمومی درباره هدفهای حسابرسی و مسئولیتهای حسابرسان، به کاهش شکاف انتظارها کمک خواهد کرد. در نهایت، شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی، نتیجه ناکارآمدی در حسابرسی، استقلال حسابرسان، فرایند حسابرسی، سازوکار قانونی و اجتماع است.



### پانوشتها:

- 1- Audit Expectation Gap
- 2- The Audit Expectation-Performance Gap
- 3- Canadian Institute of Chartered Accountant (CICA)
- 4- Unreasonable Expectation
- 5- Deficient Performance
- 6- Deficient Standard
- 7- Reasonableness Gap
- 8- Performance Gap
- 9- Defensive Response
- 10- Constructive Response
- 11- Institute of Chartered Accountants of Nigeria (ICAN)
- 12- Reasonable
- 13- Professional Skepticism
- 14- Brainstorming

تقلب و مسئولیت حسابرسان در قبال اشخاص ثالث در چین پرداختند. این پژوهش، شواهدی را به دست داد که از وجود شکاف انتظارها در چین حکایت می‌کند. آنان دریافتند که ذینفعان باور دارند حسابرسان مسئولیت صادقانه بودن و قابلیت اتکای صورتهای مالی، کشف و گزارش اشتباهها و تقلبها را بر عهده دارند و مسئولیت متقلبانه بودن یا گمراه‌کننده بودن اطلاعات افشاشده، ناکارآمدی و اقدامهای غیرقانونی، بیشتر بر گردن حسابرسان است تا مدیریت. آنان به این نتیجه رسیدند که اقدامهای زیادی باید انجام شود تا رویه‌های حسابداری دولتی در چین بهبود یابد و شکاف انتظارها برطرف شود. **دیکسون و همکاران** (Dixon et al., 2006)، شکاف انتظارها میان حسابرسان و صورتهای مالی را در مصر مورد بررسی قرار دادند. این پژوهش، وجود شکاف انتظارها را در ماهیت وظایف حسابرسی، عملکرد درک شده حسابرسان، وظایف و نقش آنان، استقلال آنان و خدمات غیرحسابرسی، تأیید کرد. داده‌های این پژوهش از طریق پرسشنامه گردآوری شد و شرکت‌کنندگان در این بررسی، حسابرسان، بانکداران و سرمایه‌گذاران بودند. ۱۰۰ پرسشنامه به هر گروه توزیع شد و رتبه کلی براساس روش **آزمون یومن ویتنی** (Mann-Whitney U-Test) ۳۷ درصد به دست آمد. نتایج پژوهش نشان داد که شکاف انتظارهای وسیع‌تری درباره مسئله مسئولیت حسابرس و شکاف انتظارهای کمتری درباره قابلیت اتکا و سودمندی حسابرسی، وجود دارد.

### نتیجه گیری

هدف این مقاله، ارزیابی مسائل و چالشهای شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی است. شکاف انتظارها از حرفه حسابرسی، تفاوت میان درک عموم و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از نقش حسابرس است با آنچه که حرفه حسابرسی از حسابرس انتظار دارد طی حسابرسی انجام دهد. شکاف انتظارها در نتیجه ماهیت احتمالی حسابرسی، ناآگاهی، زودباوری و انتظارهای نامعقول جامعه، توسعه و تکامل مسئولیتهای حسابرسی، واکنش به شکاف زمانی انتظارهای در حال تغییر، بحران مالی شرکتها و الزامهای پاسخگویی، تضاد میان حداقل مقررات دولتی حرفه حسابرسی، فقدان صلاحیت فنی، به موقع بودن



**Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into its Causes and Remedies**, South African Journal of Accountancy and Auditing Research, 9, 2009, 57-88

- Liggio C., **The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo**. Journal of Contemporary Business, 3, 1974
- Lin Z.J., and F. Cohen, **An Empirical Study of Audit Expectation Gap in the People's Republic of China**, International Journal of Auditing, 8 (2), 2004, 93 - 115
- Martins D.M., E.M. Kin, and A.W. Amy, **An Expectation of the Audit Expectation Gap in Singapore**, Asian Review of Accounting, 8(1), 2000, 59 - 82
- McEnroe J.E., and C. Martens, **Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectation Gap**, Accounting Horizons, 15 (4), 2001, 345 - 358
- Monroe G.S. and D.R. Woodliff, **An Empirical Investigation on the Audit Expectation Gap: Australia Evidence**, Accounting and Finance, 34 (1), 1994, 47-75
- Ojo M., **Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality?** Munich Personal RePeEc Archives, Retrieved on 2/7/2010 from [http://mpa.ub.uni-muenchen.de/232/mpa\\_paper](http://mpa.ub.uni-muenchen.de/232/mpa_paper), 2006
- Porter B., **An Empirical Study of The Audit Expectation-Performance Gap**, Accounting and Business Research, 24(93), 1993, 49-68
- Porter B., J. Simon, and D. Hatherly, **Principles of External Auditing**, Chichester: Wiley, 2003
- Salehi M., and V. Rostami, **Audit Expectation Gap: International Evidence**, International Journal of Academic Research, 1(1),1, 2009, 40-146. Retrieved on 2/7/2010 from [www.ijar.lit.az](http://www.ijar.lit.az)
- Shalkh J.M., and M. Talha, **Credibility and Expectation Gap in the Reporting on Uncertainties**, Managerial Auditing Journal, 18(6), 2003, 517 - 529
- Sikka P., A. Puxty, H. Wilmot, and C. Copper, **The Impossibility of Eliminating the Expectation Gap: Some Theory and Evidence**, Critical Perspective on Accounting, Vol. 9(3); 299-330, 1998, Retrieved on 16/7/2010 from <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pub/104523597901593>
- Swift T., and N. Dando, **From Methods to Ideologies: Closing the Assurance Expectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting**, Journal of Corporate Citizenship, 8, winter, 2002, 81 - 90
- Zikmund P.E., **Reducing the Expectation Gap**, CPA Journal, 2008, Retrieved on 17/7/2010 from [www.nys-scpa.org/cpapjournal/2008/008/essentials/p20.htm](http://www.nys-scpa.org/cpapjournal/2008/008/essentials/p20.htm)

15- International Federation of Accountants (IFAC)

16- Low Balling

منابع:

- Adeniji A.A., **Auditing and Investigations**, Lagos: Value Analysis Consult (Publishers), 2004
- Bostick L.N., and M.S. Luehlfing, **Minimising the Expectation Gap**, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 8(1), 2004, 51-61
- CICA, **Report of the Commission to Study the Public's Expectations of Audits (Macdonald Commission)**, Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto, 1988
- Dixon R., A.D. Woodhead, and M. Sohlman, **An Investigation of the Expectation Gap in Egypt**, Managerial Auditing Journal, 21, 2006, 293 - 302
- Ebimobowei A., **An Evaluation of Audit Expectation Gap: Issues and Challenges**, International Journal of Economic Development Research and Investment, 1(2), 2010, 129-141
- Fazdly M., and Z. Ahmed, **Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia**, Managerial Auditing Journal, 19(7), 2004, 897-915
- Gupta K., **Contemporary Auditing**, (6th ed.), New Delhi: Tata McGraw Hill, 2005
- Gay, G.P. Schelluch, and A. Baines, **Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 11(4), 1998, 472 - 494
- Haniffa R., and M. Hudaib, **Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16, 2007, 179-206
- Hayes R., A. Schilder, R. Dassen, and P. Wallage, **Principles of Auditing: An International Perspective**, London: McGraw Hill, 1999
- Hilan C.K., **The Audit Expectation Gap in Singapore: An Empirical Study of Company Audit Objectives**, Asian Review of Accounting, 8 (1), 2000, 83 - 105
- Humphrey C., P. Moizer, and W. Turley, **The Audit Expectation Gap in Britain: An Empirical Investigation**, Accounting and Business Research, 23, 1993, 395- 411
- Jedidi I., and C. Richard, **The Social Construction of the Audit Expectation Gap: The Market of Excuses**, La place de la dimension europeenne dans la Comptabilite controle Audit, Strasbourg, France, 2009
- Lee T.H., A. Ali Md., and J.D. Gloeck, **The Audit**