



ارزیابی استاندارد حسابداری ارزش منصفانه پس از اجرای آن

داریوش اخترشناس*، امیرمحمد حیدری**، بهروز بادپا***

چکیده

استاندارد حسابداری شماره ۴۲ با عنوان اندازه‌گیری ارزش منصفانه از مهم‌ترین موضوعات حوزه گزارشگری مالی به شمار می‌رود که دارای اهمیت اقتصادی و حسابداری می‌باشد. با وجود اهمیت حسابداری ارزش منصفانه و انتقادات وارد شده به این استاندارد، تاکنون چالش‌ها و ارزیابی پس از اجرای آن، مورد بررسی قرار نگرفته است. این مقاله با هدف بررسی ارزیابی پس از اجرای استاندارد ارزش منصفانه با استفاده از روش پژوهش کمی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش شامل تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، استفاده‌کنندگان، حساب‌رسان و اساتید دانشگاه می‌باشد. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه پژوهشگر ساخته و با استفاده از روش نمونه‌گیری غیر تصادفی (قضاوتی) جهت انتخاب هدفمند پاسخ‌دهندگان جمع‌آوری شده و با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که توضیحات و پیچیدگی‌های ذاتی استاندارد، هزینه‌های زیاد اجرای آن، میزان سودمندی یادداشت‌های مربوط به استاندارد و عملیاتی نبودن اجرای آن از مهم‌ترین چالش‌های به کارگیری استاندارد ارزش منصفانه در محیط گزارشگری ایران می‌باشد. به‌روزرسانی ارقام صورت وضعیت مالی، انعکاس اجماع بازار در مورد ارزش اقتصادی دارایی‌ها و بدهی‌ها، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و قابلیت پیش‌بینی سود از مهم‌ترین فرصت‌های اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: ارزش منصفانه، استاندارد حسابداری ارزش منصفانه، ارزیابی پس

* استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۱۷

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۰

*** استادیار گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. نویسنده مسئول: داریوش اخترشناس

d.akhtarshenas@uok.ac.ir

DOI: 10.22034/arfr.2024.217701

از اجرای استاندارد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳.

مقدمه

گزارشگری مالی، ارتباط اطلاعات مالی و غیرمالی واحدهای تجاری با استفاده کنندگان برون‌سازمانی و درون‌سازمانی را فراهم می‌کند؛ به همین دلیل، توجه و اهتمام مناسب و کافی متولیان امر به ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری^۱ ضروری می‌باشد. در تهیه صورت‌های مالی و گزارشگری مالی، اندازه‌گیری محور و حلقه اصلی می‌باشد و این مفهوم از سالیان گذشته و تا به امروز دستخوش تغییرات قابل ملاحظه‌ای شده است. معیار اندازه‌گیری در گذشته عمدتاً بر مفهوم قابلیت اتکا تمرکز داشت؛ اما به مرور زمان، تحولی اساسی در اندازه‌گیری رخ داد؛ به نحوی که در حال حاضر، مفهوم مربوط بودن و بیان صادقانه اهمیت یافته است. مفهوم ارزش منصفانه در سال‌های اخیر و پس از بحران مالی سال ۲۰۰۸ بیشتر مورد توجه قرار گرفته است (بادرستچر و همکاران^۲، ۲۰۱۲). از طرف دیگر، تجربه تاریخی مؤید آن است که حرکت از ارزش تاریخی به ارزش منصفانه با خطرات و چالش‌هایی روبه‌رو است و برخی از پژوهشگران ریشه بحران مالی ۲۰۰۸ را ناشی از به کارگیری حسابداری ارزش منصفانه دانسته‌اند. به بیان دیگر، معتقدند که ارزش منصفانه موجب تشدید و گسترش بحران مالی شده است. در پژوهشی پازن^۳ (۲۰۰۹) بیان کرد که حسابداری ارزش منصفانه دلیل اصلی بحران مالی سال ۲۰۰۸ بوده است. همچنین، برخی از طرفداران حسابداری بهای تمام شده تاریخی، به کارگیری ارزش منصفانه را عامل مهمی در ایجاد و تشدید بحران مالی در مؤسسات مالی ایالات متحده و دیگر نقاط جهان دانسته‌اند (بتاکووا و همکاران^۴، ۲۰۱۴). در همین راستا، براتن و همکاران^۵ (۲۰۱۶) معتقدند به کارگیری ارزش منصفانه سبب پیش‌بینی سودآوری آتی بانک‌ها می‌گردد، به نحوی که تعدیلات ارزش منصفانه در توانایی پیش‌بینی سود یک سال و دو سال آتی بانک‌ها و مؤسسات مالی مؤثر می‌باشد. از طرف دیگر، سبک‌های تصمیم‌گیری عقلایی، وابستگی و آنی در برآورد ارزش منصفانه طبق نظر مدیریت، تأثیرگذار است (ارچین و همکاران، ۱۴۰۱). بر این اساس، نهاد پیشرو در تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری یعنی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۶ در سال ۲۰۱۰ اقدام به انتشار نسخه جدید چارچوب

نظری گزارشگری مالی نمود و در آن مربوط بودن و بیان صادقانه را از ویژگی‌های کیفی بنیادی اطلاعات مالی برشمرد. لازم به ذکر است که در نسخه قبلی چارچوب نظری گزارشگری مالی بر مفهوم قابلیت اتکا توجه ویژه شده بود و همین امر سبب به کارگیری حسابداری بهای تاریخی شده بود، اما با اصلاح چارچوب نظری و طرح مفهوم بیان صادقانه، حسابداری ارزش منصفانه مورد توجه قرار گرفت. در اقدام بعدی توسط هیئت مذکور، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ با عنوان حسابداری ارزش منصفانه در سال ۲۰۱۱ تصویب و از ابتدای سال ۲۰۱۳ لازم‌الاجرا گردید. در همین راستا در ایران نیز در سال ۱۳۹۹ استاندارد حسابداری شماره ۴۲ با عنوان اندازه‌گیری ارزش منصفانه مورد تصویب قرار گرفت. این استاندارد که مبتنی بر استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ می‌باشد، با هدف انتشار رهنمود و رویه‌ای یکنواخت و جامع برای شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشاء ارزش منصفانه و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از ابتدای فروردین ماه سال ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا گردیده است. البته از همان سال‌های اولیه انتقاداتی در خصوص به کارگیری این استاندارد از طرف استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و صاحب‌نظران مطرح شد. شدت این انتقادات به نحوی بود که برخی از خبرگان حرفه عدم وجود درک و تفسیر یکپارچه و یکسان از الزامات و تفاوت در شیوه اجرا، زمان بر بودن، هزینه‌بر بودن، عدم رعایت منفعت - هزینه و عدم رعایت الزامات استاندارد مذکور را سبب ایجاد مقاومت در برابر گزارشگری حسابداری ارزش منصفانه دانسته‌اند (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷). برخی از خبرگان نیز معتقدند که نبود بازار فعال و ارزش کارشناسی به‌عنوان ورودی‌های اندازه‌گیری و حساب‌رسی ارزش منصفانه از دیگر انتقادات به استاندارد ۴۲ در ایران می‌باشد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸). پژوهش‌های پیشین عمدتاً در بخش‌هایی مانند چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸)، بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری (حجازی و میهمی، ۱۳۹۶)؛ ایدئولوژی سیاسی محافظه‌کارانه و انتخاب رویه‌های حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه (عبدی و همکاران، ۱۴۰۱)؛ تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری (کرمی و بیگ بشرویه، ۱۳۹۶)؛ شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات ۱۳ IFRS

(گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷) و ارزش منصفانه: نقدها و چالش‌ها با رویکرد حسابداری انتقادی (صالح آبادی و مهرانی، ۱۴۰۱) متمرکز بوده است و تاکنون ارزیابی پس از اجرای این استاندارد مورد بررسی قرار نگرفته است. بر این اساس، با توجه به فقدان پژوهش کافی در مورد ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری شماره ۴۲ در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی ایران، این پژوهش نخستین پژوهشی است که در محیط گزارشگری مالی ایران با هدف بررسی دیدگاه خبرگان و ذی‌نفعان تدوین شده است.

علی‌رغم انتقادات وارد شده و گذشت بیش از ۲ سال از لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری اندازه‌گیری ارزش منصفانه، تاکنون ارزیابی پس از اجرای این استاندارد مورد بررسی دقیق قرار نگرفته است و پژوهشی نیز در این خصوص انجام نشده است. اهمیت و ضرورت انجام این پژوهش به تغییر رویکرد نظام بهای تمام شده تاریخی به نظام ارزش منصفانه بر می‌گردد. گذار از بهای تاریخی به ارزش منصفانه موافقان و مخالفانی دارد که با انجام پژوهش‌های علمی به حل چالش‌ها و رفع دغدغه‌های مخالفان کمک شایانی می‌کند.

مبانی نظری

چنانچه استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط مراجع مقررات‌گذار در حسابداری از قابلیت درک و خوانایی لازم برخوردار نباشند، به‌کارگیری آن‌ها نیز توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده با مشکل و تناقض مواجه خواهد بود و در نتیجه گزار شگری مالی از هدف اصلی خود باز می‌ماند (سروی و همکاران، ۱۳۹۷). فقدان نظام ارزشیابی مناسب در ایران برای پیاده‌سازی ارزش منصفانه و وجود تناقضات متعدد بین قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از مهم‌ترین مشکلات سرمایه‌گذاران می‌باشد (الیاسی و ابراهیمی، ۱۳۹۸). بررسی تأثیر پیامدها و ارزیابی پس از اجرای یک استاندارد حسابداری باید طی چرخه عمر تعریف پروژه استاندارد حسابداری جدید و یا تعدیلات و اصلاحات اساسی یک استاندارد مدنظر قرار گیرد؛ بر همین اساس، استانداردهای حسابداری مصوب توسط نهادهای تدوین‌کننده استاندارد مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا^۷، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا^۸، هیئت استانداردهای حسابداری مالزی^۹ و هیئت استانداردهای حسابداری

استرالیا^{۱۱} مورد بررسی قرار می‌گیرد. یکی از روش‌های بررسی تأثیر و پیامدهای استانداردها، روش ارزیابی پس از اجرا^{۱۱} می‌باشد. ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری به نهاد تدوین‌کننده استانداردها یاری می‌رساند تا در صورت لزوم، تحقق و اجرایی نمودن اهداف اعلامی هر استاندارد و پیامدهایی که ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای مصوب و لازم‌الاجرا می‌باشد را مورد ارزیابی قرار داده و در صورت نیاز، استاندارد مورد بررسی اصلاح و یا تجدیدنظر گردد. به عبارت دیگر، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در زمره تجزیه و تحلیل اثرات استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد و به نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری در شناسایی هزینه‌های تحمیل شده به تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی و منافع ناشی از تصمیمات، قابل اجرا بودن استانداردها، درک و فهم اطلاعات حاصل از استانداردهای مصوب و موارد دیگر کمک می‌نماید (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا^{۱۲}، ۲۰۱۱). ارزیابی پس از اجرای استانداردهای مصوب و لازم‌الاجرای هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا توسط بنیاد حسابداری مالی^{۱۳} انجام می‌گیرد. بررسی پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^{۱۴} و استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۵} نیز توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری انجام می‌شود. به عبارت دیگر، در روش ارزیابی پس از اجرا، تجزیه و تحلیل تأثیرات و پیامدهای اجرای یک استاندارد حسابداری بررسی می‌گردد و به دنبال پاسخ به سؤالاتی چون آیا استاندارد مورد نظر نیاز به بازنگری و اصلاح و تجدیدنظر دارد؟ آیا استاندارد مورد اشاره به اهداف تعیین شده دست یافته است؟ آیا استاندارد مورد نظر مطابق پیش‌بینی‌ها و انتظارات عمل نموده است؟ هزینه‌های ناشی از اجرای استاندارد چه چیزی می‌باشد؟ آیا پس از اجرای استاندارد مورد نظر منفعی برای استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان ایجاد شده است؟ (بنیاد حسابداری مالی^{۱۶}، ۲۰۱۴).

به دلیل اهمیت و جایگاه ویژه ارزش منصفانه در گزارشگری مالی، تاکنون استانداردهای حسابداری مختلف و متنوعی توسط نهادهای پیشرو در تدوین استانداردهای حسابداری وضع و منتشر شده است؛ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در سال ۲۰۰۶ استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۷^{۱۷} را تحت عنوان اندازه‌گیری ارزش منصفانه منتشر نمود و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز در سال ۲۰۰۱ استاندارد بین‌المللی

گزارشگری مالی شماره ۱۳ را تصویب و این استاندارد از ابتدای سال ۲۰۱۳ لازم‌الاجرا شد. شالوده استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی، دوری از مفاهیمی همچون بهای تمام شده تاریخی و وظیفه مباشرتی مدیران و میل به سمت ارزش منصفانه و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بر مبنای جریان‌های نقدی آتی می‌باشد (بال^{۱۸}، ۲۰۰۶؛ جورجیو و جک^{۱۹}، ۲۰۱۱؛ ریچارد^{۲۰}، ۲۰۰۴). ارزش منصفانه به‌عنوان قیمتی که از فروش دارایی یا برای پرداخت بدهی در یک معامله بین شرکت‌کنندگان در بازار دریافت یا پرداخت می‌شود، تعریف شده است (استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۲۱۳^{۲۱}، ۲۰۱۱). این تعریف از ارزش منصفانه منعکس‌کننده ارزش خروجی می‌باشد که قیمت بازار دارایی را برای دارنده آن نشان می‌دهد. از نظر مفهومی و براساس توضیحات استاندارد ۴۲ که مبتنی بر استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ می‌باشد، به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی به افزایش شفافیت، دقت و به روز بودن اطلاعات مالی و به ویژه اطلاعات منعکس در صورت وضعیت مالی کمک شایانی می‌نماید (بدری و قائمی، ۱۴۰۰). در همین راستا، سونگ^{۲۲} (۲۰۱۵) معتقد است در زمان نوسانات بالا، ارزش منصفانه با تنزیل قابل توجه، قیمت‌گذاری می‌گردد و سرمایه‌گذاران با درک درست نسبت به نحوه تأثیرگذاری نوسانات بازار در ارزش منصفانه، اقدام به قیمت‌گذاری می‌کنند. از طرف دیگر و با توجه به الزامی بودن تهیه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از ابتدای سال ۱۳۹۵ برای برخی از نمادهای بورسی، توجه به ارزش منصفانه بیش از پیش اهمیت یافته است (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارتی، حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حرکت به سمت ارزش منصفانه می‌باشد و با پذیرش تدریجی و کامل استانداردهای مذکور در نظام گزارشگری مالی ایران، به کارگیری ارزش منصفانه گسترش یافته و فراگیر می‌شود. برخی از پژوهشگران مانند پنمن^{۲۳} (۲۰۰۷) معتقدند که صورت وضعیت مالی جایگزین صورت سود و زیان در انتقال اطلاعات در خصوص ارزش شرکت به سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان شناخته می‌شود. به بیان دیگر، به رسمیت شناختن بیشتر دارایی‌ها و بدهی‌های صورت وضعیت مالی به ارزش منصفانه سبب به‌روزرسانی اطلاعات می‌گردد و همین اطلاعات منجر به انعکاس وضعیت اقتصادی در تاریخ گزارشگری می‌شود و به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کمک می‌کند (حسینی و حامدی، ۱۴۰۱). از طرفی، اندازه‌گیری‌های مربوط به ارزش منصفانه برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

سودمند است؛ اما این اندازه‌گیری‌ها عمدتاً مشاهده‌ناپذیر و ذهنی هستند (کانن و بدارد^{۲۴}، ۲۰۱۶) و قابلیت و صول ارزش منصفانه برآورد بازار از جریان‌های نقدی مناسب‌تر است و به تبع آن، در برخی از صنایع مانند صنعت بانکداری، ارزش منصفانه برای گزارشگری تسهیلات و سایر ابزارهای مالی کاربردی‌تر است (تروت^{۲۵}، ۲۰۰۹). بنابراین، می‌توان سؤال نخست پژوهش را بدین ترتیب بیان کرد:

سؤال اول: آیا توضیحات و الزامات استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه (استاندارد ۴۲) قابل فهم است؟

از طرف دیگر، زمانی که یک استاندارد تصویب و لازم‌الاجرا می‌گردد، مقاومت در برابر پذیرش آن استاندارد توسط ذی‌نفعان از چالش‌های جدی می‌باشد. به نحوی که مقاومت در برابر رعایت دقیق، درست و کامل الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه، پذیرش الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، مشروعیت نداشتن الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه بین اعضای جامعه حرفه‌ای و ارزیابی منفی آن‌ها از کارایی و اثربخشی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه سبب ایجاد مشکل در اجرا و پیاده‌سازی استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه می‌گردد (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷). اگرچه نباید انتظار داشت که تمامی قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و استانداردها جزء به جزء رعایت شوند؛ زیرا، در حوزه عمل و اجرا قوانین و استانداردها به صورت کامل رعایت نمی‌شوند و در همین راستا، باید توجه داشت که مقاومت و ایستادگی در برابر استاندارد ۴۲ در محیط گزارشگری ایران یعنی عدم به کارگیری الزامات استاندارد. همین امر منجر به افزایش هزینه‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه می‌شود. در طرف مقابل، علاوه بر هزینه‌های اجرا برای یک استاندارد، فرصت‌ها و مزایایی نیز در خصوص اجرای یک استاندارد برای ذی‌نفعان و ارکان محیط گزارشگری ایجاد می‌شود و در خصوص ارزش منصفانه، مهم‌ترین مزیت ارزش جاری نسبت به بهای تاریخی، مربوط بودن آن در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان می‌باشد که خواهان ارزیابی و سنجش وضعیت حال و گذشته واحد تجاری می‌باشند. به عبارت دیگر، صورت وضعیت مالی واحد تجاری که دارایی‌ها و بدهی‌ها را به ارزش منصفانه ارائه و گزارشگری می‌نماید در قیاس با صورت وضعیت مالی که چنین عناصر و اقلامی را به بهای تمام شده تاریخی منعکس می‌کند، وضعیت مالی واحد تجاری را واقع‌بینانه‌تر نمایش می‌دهد. در همین رابطه، (بارث و

لندن من^{۲۶}، ۲۰۱۰؛ لاکس و لوئز^{۲۷}، ۲۰۰۹) بیان می‌دارند که ارزش منصفانه شرایط بازار را در تاریخ اندازه‌گیری نشان می‌دهد و به همین دلیل اطلاعات لازم را به موقع منعکس می‌کند. بنابراین، سؤال دوم و سوم پژوهش به صورت ذیل مطرح می‌شود:

سؤال دوم: هزینه‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه (استاندارد ۴۲) شامل

چه مواردی می‌باشد؟

سؤال سوم: فرصت‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه (استاندارد ۴۲)

شامل چه مواردی می‌باشد؟

در اجرا و پیاده‌سازی یک استاندارد عوامل گوناگونی مانند وجود بازار سرمایه، نظام حقوقی، سطح آموزش و موارد دیگر اهمیت دارد (حیدری و همکاران، ۱۴۰۰). اما مهم‌ترین عامل در اجرای استانداردهای حسابداری، عملیاتی بودن یا نبودن اجرای آن استاندارد در محیط گزارشگری مالی می‌باشد. پذیرش، تصویب و لازم‌الاجرا نمودن استانداردهای بین‌المللی گزار شگری مالی و عدم توجه به مباحث آموزشی، انطباق یا عدم انطباق با قانون مالیات‌های مستقیم، اطلاع‌رسانی نامناسب و ویژگی‌های متضاد سیستم گزار شگری ایران با سایر کشورها سبب اختلال در به کارگیری استانداردهای حسابداری می‌شود. در همین رابطه، ادامه سؤالات پژوهش به شرح زیر تدوین گردیده است:

سؤال چهارم: آیا الزامات استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه (استاندارد ۴۲) عملیاتی است؟

سؤال پنجم: نحوه اطلاع از اخبار و جزئیات استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه

(استاندارد ۴۲) به چه صورت می‌باشد؟

سؤال ششم: نحوه آشنایی، یادگیری و آموختن استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه

(استاندارد ۴۲) به چه صورت می‌باشد؟

همچنین، تعدادی از کشورها بیان می‌دارند که استانداردهای وضع شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری متناسب با ویژگی‌های کشورهای در حال توسعه نیست و هر کشوری متناسب با ویژگی‌های محیط گزارشگری موجود، باید به بومی‌سازی این استانداردها پردازد (فروزی و همکاران، ۱۴۰۱).

در ادامه به برخی از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه پرداخته شده است:

زارع‌رفیع و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های

(تعیین) اندازه‌گیری ارزش منصفانه در اجرای استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره

۱۳ در بانک‌های غیر دولتی ایران با استفاده از تحلیل فراترکیب و روش سوارا و ارائه راهکار به کمک تکنیک آراس دریافتند که شاخص‌های رتبه‌بندی ریسک اعتباری، زیرساخت‌ها و ساختار نظارتی، تخصیص درست منابع ارزی توسط بانک مرکزی به بانک‌ها، آگاهی از ریسک سرمایه‌گذاری و تحلیل بازده و ریسک، کاهش مطالبات معوق و تخصیص مناسب اعتبار توسط بانک‌ها از موانع بسیار جدی اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد و شاخص‌های سطح فعالیت‌های کنترلی، بسترهای توسعه، ایجاد و استفاده از مؤسسه‌های رتبه‌بندی در ایجاد مدل‌های دقیق و کارا، لزوم توجه به دانش حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای، مدیریت ریسک مؤثر نظام کنترل‌های داخلی و ارتقای مدل‌سازی ریسک به‌عنوان راهکار جهت مقابله با موانع و چالش‌ها شناسایی گردید.

رحمانی و معنوی (۱۴۰۲) در پژوهشی به استفاده از سطح سه ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: چالش‌ها و راهکارها پرداختند. این پژوهش به‌صورت پیمایشی انجام شده و از ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که دشواری در تشخیص واحد حساب برای سطح سه نسبت به سطح یک و دو، وجود تخمین و برآورد در سطح سه ارزش منصفانه و تشریح اطلاعات کمی در مورد ورودی با اهمیت غیرقابل مشاهده مورد استفاده در افشائات گزارشگری مربوط به اندازه‌گیری سطح سه ارزش منصفانه مهم‌ترین چالش‌های پیاده‌سازی استاندارد بین‌المللی ناظر بر ارزش منصفانه در ایران می‌باشد و بهترین راهکار برای بهبود استفاده از سطح سه ارزش منصفانه در گزارشگری مالی، ارائه آموزش‌های فنی و تکنیکی به حسابداران و حسابرسان می‌باشد.

کاربرد پیاده‌سازی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ در پیش‌بینی تسهیلات غیر جاری و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹ در پیش‌بینی سودآوری عملیاتی آتی بانک‌ها، پژوهش دیگری است که توسط ملک‌شاه و رستمی (۱۴۰۲) انجام شده است. نتایج این پژوهش نشان داد که ارزش منصفانه تسهیلات مالی توانایی پیش‌بینی تسهیلات غیر جاری را دارد و توانایی زیان اعتباری مورد انتظار در مقایسه با زیان کاهش ارزش تحقق‌یافته انباشته در پیش‌بینی سودآوری عملیاتی یک سال آتی بانک‌ها بیشتر است. همچنین، تنها متغیر زیان اعتباری مورد انتظار توانایی پیش‌بینی سودآوری عملیاتی دو سال آتی بانک‌ها را دارد.

عبدی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان ایدئولوژی سیاسی محافظه کارانه و انتخاب رویه‌های حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه دریافتند که ایدئولوژی سیاسی محافظه کارانه رابطه منفی و معنی داری با تعیین ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت طبق نظر مدیریت واحد تجاری دارد و با افزایش تحصیلات، استفاده از نظر مدیریت در تعیین ارزش منصفانه بیشتر می‌شود.

دیناربر و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به تدوین مدل راهبردی جهت بررسی عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در قضاوت حسابداران رسمی ایران در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی پرداختند. در این پژوهش به منظور جمع‌آوری داده‌ها، از ابزار مصاحبه و پرسشنامه عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه از نمونه آماری مشتمل بر ۲۱۴ نفر از حسابداران رسمی شریک شاغل و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران ارشد سازمان حسابرسی استخراج شد. نتایج پژوهش نشان داد که عامل استاندارد گذاری، بیشترین تأثیر را بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه دارد و عملیات حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرس به ترتیب در جایگاه دوم و سوم قرار می‌گیرند.

مرادی و همکاران (۱۳۹۸) چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران را بررسی نمودند. در این پژوهش با ۱۴ نفر از خبرگان شاغل در سازمان بورس اوراق بهادار، افراد شاغل در سازمان حسابرسی، کارشناس رسمی دادگستری، حسابداران رسمی، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، مبتنی بر رویکرد نوع شناسی چالش‌ها و فرصت‌ها، مصاحبه‌ای صورت گرفت و بر اساس تحلیل تم، اطلاعات به دست آمده تحلیل گردید. نتایج این پژوهش نشان داد که محیط اقتصادی، آموزشی، ورودی‌های اندازه‌گیری، حسابرسی ارزش‌های منصفانه و مقاومت، چالش‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه می‌باشند و صحت اطلاعات حسابداری، شفافیت و همسان‌سازی، فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ایران می‌باشند.

شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات استاندارد بین‌المللی شماره ۱۳ پژوهش دیگری است که توسط گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) انجام شده است. در این مطالعه، از روش تحلیل محتوای کیفی برای

استخراج مدل اولیه مقوله‌بندی چالش‌های فنی و از پرسشنامه ساختاریافته مبتنی بر منطق فازی برای جمع‌آوری نظر خبرگان حرفه استفاده شده است. یافته‌های این پژوهش نشان داد که خبرگان حرفه در ایران نسبت به الگوی ارزش منصفانه نظری مثبت دارند؛ اما چالش‌های فنی شناسایی شده در مورد اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه سبب ایجاد چالش در پذیرش الگوی ارزش منصفانه و به کارگیری گسترده ارزش منصفانه در عمل می‌شود. از دیگر نتایج این پژوهش می‌توان به ارزیابی مثبت خبرگان حرفه از کمیّت و کیفیت الزامات افشای استاندارد بین‌المللی ۱۳، اثربخشی گزارش‌گری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران از بعد ارزیابی وظیفه مباشرت و کارایی آن از دیدگاه استفاده‌کنندگان از اطلاعات چالشی است. همچنین، عدم رعایت برخی الزامات افشای استاندارد بین‌المللی گزارش‌گری مالی شماره ۱۳ ممکن است در کنار ضعف ضمانت‌های اجرایی در محیط گزارش‌گری مالی ایران بر اثربخشی استاندارد مذکور و گزارش‌گری مالی ارزش منصفانه محور در ایران تأثیر منفی بگذارد و در مورد الزامات افشاء که ممکن است در عمل رعایت نشوند و عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت، بین دو گروه اجرایی و گروه نظریه‌پردازان و استنادار گذاران اختلاف‌نظرهایی مشاهده شود.

تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری عنوان پژوهش دیگری می‌باشد که توسط کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) انجام شده است. در این پژوهش با ۱۷ نفر از خبرگان سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، کارشناسان رسمی دادگستری و مدیران ارشد شرکت‌ها و متخصصان مالیاتی مصاحبه انجام شد و با استفاده از روش تئوری داده‌بنیاد، مدلی شامل شرایط علی، راهبردها، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر و پیامدها در خصوص پیاده‌سازی ارزش منصفانه با تأکید بر بخش اندازه‌گیری در ایران ارائه گردید. نتایج پژوهش نشان داد که توجه و توسعه حوزه ارزشیابی و ارزش‌گذاری در داخل کشور و ایجاد استانداردهای ارزشیابی برای ارزشیابان مستقل، از دستاوردهای مهم این پژوهش است که به ارتقای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه کمک شایانی می‌نماید.

پیرامون ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری پژوهش‌های اندکی در ایران انجام شده است. به‌عنوان نمونه، غلام‌زاده لداری و ثقفی (۱۳۹۵) در پژوهشی، چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در ایران تدوین نمودند. در این

پژوهش با مطالعه تطبیقی اجزا و بخش‌های چارچوب‌های طراحی شده توسط نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و به کمک روش پیمایشی و با مشارکت ۱۰۸ نفر از دست‌اندرکاران گزارشگری مالی در ایران، چارچوب مناسب برای ارزیابی پس از اجرا استخراج و ارائه شد. در این پژوهش اهداف کلی، اهداف خاص، فرآیند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ارائه شده است. علاوه بر آن، ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری طرح‌های مزایای بازنشستگی (بهزادپور و همکاران، ۱۳۹۷)؛ چالش‌های اجرایی الزامات استاندارد حسابداری مزایای بازنشستگی کارکنان (عالمی و همکاران، ۱۴۰۰)؛ ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری تجدید نظر شده شماره ۱۹ (تقفی و همکاران، ۱۳۹۸) از پژوهش‌های انجام شده در خصوص ارزیابی پس از اجرای استانداردها می‌باشد و تاکنون اثربخشی استاندارد ارزش منصفانه بررسی نشده است؛ بر این اساس، نظر به نبود پژوهش کافی در مورد ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری شماره ۴۲؛ اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی ایران، پژوهش فعلی نخستین پژوهشی است که در محیط گزارشگری مالی ایران با هدف بررسی دیدگاه و نظر ذی‌نفعان گزارشگری مالی در خصوص ارزیابی پس از اجرای ارزش منصفانه، این موضوع را بررسی کرده است.

در پژوهش‌های صورت گرفته در خارج از کشور می‌توان به پژوهش بلزیس و همکاران (۲۰۱۹) اشاره کرد. این پژوهش به بررسی تأثیر بحران مالی سال ۲۰۰۸ بر ارتباط ارزشی صورت‌های مالی واحدهای تجاری در ایالات متحده پرداخت و نتایج نشان داد که پس از بحران مالی، کاهش ارزشی اطلاعات صورت‌های مالی رخ داده و همین امر سبب افزایش عدم اطمینان در خصوص صورت و وضعیت مالی واحدهای تجاری گردیده است. از دیگر نتایج این پژوهش می‌توان به انتظار توجه بیشتر سرمایه‌گذاران به توانایی واحد تجاری در تولید ثروت اشاره کرد و به طور همزمان، توجه کمتری به صورت وضعیت مالی منجر شود. بنیاد حسابداری مالی (۲۰۱۷) در گزارشی به ارزیابی عملکرد استاندارد حسابداری ارزش منصفانه پرداخت و نتایج این گزارش نشان داد که ذی‌نفعان مختلف در خصوص اثربخشی استاندارد حسابداری ارزش منصفانه تردید و ابهام دارند و الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در چهار بخش کفایت رهنمودها و تحقق اهداف کلی گزارشگری مالی، کفایت رهنمودها، صرفه اقتصادی در رعایت الزامات مرتبط با ارزش منصفانه و ارائه

به موقع اطلاعات و توجه به ملاحظات منفعت - هزینه، مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد که استاندارد ارزش منصفانه، استانداردی ذهنی می‌باشد و نیاز به بازنگری برای اجرا و به کارگیری دارد.

پانديا^{۲۹} (۲۰۱۶) نیز به بررسی منطق ایستادگی و مقاومت در برابر حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه مشتمل بر بخش‌های سازوکارهای مقاومت و نیت و انگیزه پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که هر زمان که حسابداری ارزش منصفانه به صورت دستوری برای تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌های مالی به کار گرفته می‌شود منجر به پذیرش، رعایت و به کارگیری صوری و ظاهری آن می‌گردد.

بیرد و روجیتی^{۳۰} (۲۰۱۴) مزایا و چالش‌های به کارگیری حسابداری ارزش منصفانه با تأکید بر بانک‌ها را بررسی نمودند و با ارائه مدلی دریافتند که مزایای شناسایی ارزش‌های بالاتری برای دارایی‌ها و هزینه‌های تغییرپذیری آتی بیشتری را منجر می‌شود. همچنین، این مدل رابطه مثبت و معناداری را میان گزارشگری ارزش منصفانه و نسبت کفایت سرمایه بانک‌ها پیش‌بینی می‌کند و این همبستگی به مرور زمان با افزایش ثبات اقتصادی کاهش می‌یابد.

در پژوهشی دیگر، نتایج پژوهش مگنان^{۳۱} (۲۰۰۹) نشان داد که ارزش منصفانه نسبت به بهای تاریخی برتری دارد و مفهوم ارزش منصفانه نه مفهوم جدیدی است و نه روش جدیدی. این روش در اواخر قرن ۱۹ و اوایل قرن ۲۰ میلادی برای واحدهای تجاری رواج بود و دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌های خود را بر اساس ارزش منصفانه ارائه می‌کردند و در سال‌های بعد نیز کماکان این مفهوم برای بخش زیادی از نظریه پردازان حسابداری و سایر ذی‌نفعان جذاب و مورد استفاده قرار می‌گرفت.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار^{۳۲} (۲۰۰۸) در پژوهشی با عنوان بررسی پیامدهای به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی و تأثیر آن بر شکل‌گیری بحران مالی دریافتند که با وجود پذیرش و به کارگیری ارزش منصفانه دلیلی بر وجود بحران مالی نبوده، اما این امر منجر به تشدید و طولانی شدن بحران مالی شده است و در این بین بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، کارگزاران بیمه و سایر نهادهای واسطه‌گری مالی بیشترین تأثیر را پذیرفته‌اند و ارزش منصفانه منجر به کمتر از واقع نشان دادن ارزش اقتصادی ابزارهای مالی در شرایط رکود بازار می‌گردد و همین امر سبب اثر فراچرخگی می‌شود.

در مورد اهمیت ارزش منصفانه در گزارشگری مالی نیز همین بس که موضوع مبتلا به

استاندارد گذاران در حال حاضر دیگر استفاده از ارزش منصفانه نیست، بلکه به اینکه به چه نحوی باید از ارزش منصفانه استفاده کرد تغییر پیدا کرده است (بارث^{۳۳}، ۲۰۰۶).
 بارث و همکاران^{۳۴} (۲۰۰۱) در پژوهشی دریافتند که حسابداری ارزش منصفانه نسبت به بهای تمام شده تاریخی اطلاعات مفیدتری در گزار شگری مالی فراهم می کند، ولی باید با احتیاط نسبت به این موضوع برخورد شود.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی، به لحاظ شیوه انجام، توصیفی-پیمایشی و به لحاظ زمانی، مقطعی است. در این پژوهش از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. پرسشنامه استفاده شده در این پژوهش مبتنی بر مقیاس لیکرت پنج گزینه‌ای می‌باشد.

در تجزیه و تحلیل داده‌ها از تحلیل عاملی اکتشافی (از طریق نرم‌افزار SPSS، نسخه ۲۶) و تحلیل عاملی تأییدی (از طریق نرم‌افزار AMOS، نسخه ۲۶) استفاده شده است. بدین معنی که ابتدا از طریق تحلیل عاملی اکتشافی مؤلفه‌های اصلی پژوهش شناسایی و سپس از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول معناداری رابطه بین متغیرهای پنهان و گویه‌های آزمون و در ادامه با استفاده از تحلیل عاملی مرتبه دوم رتبه‌بندی این متغیرها بر اساس میزان تأثیر هر کدام در تشکیل و تبیین سازه اصلی (ارزش منصفانه) بررسی شده است. همچنین، بازه زمانی گردآوری داده‌ها، فصل تابستان و پاییز ۱۴۰۲ بوده است.

جامعه و نمونه آماری

مطالعه پژوهش‌ها و رویه‌های مورد استفاده نهادهای تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری در سطح دنیا نشان می‌دهد که مشارکت مؤثر و کارای ۴ گروه در زمان تدوین استانداردهای حسابداری و به تبع آن ارزیابی اثربخشی کلی استاندارد ضروری و لازم است (غلامزاده لداری و تقفی، ۱۳۹۵)؛ بنابراین، جامعه آماری پژوهش شامل: ۱) تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، ۲) حساب‌برسان مستقل، ۳) استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و ۴) نخبگان و صاحب‌نظران دانشگاهی می‌باشد و با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی (قضاوتی) جهت انتخاب

هدفمند پاسخ دهندگان جمع آوری شده است. در این روش نمونه گیری تنها افرادی که از لحاظ تجربه و تخصص و ارتباط با موضوع واجد صلاحیت باشند از نظرات آنان استفاده شده است و پس از پیگیری ها و تلاش های مداوم، تعداد ۳۱۱ پرسشنامه به صورت الکترونیکی دریافت شد و ۱۱ پرسشنامه به دلیل عدم پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه حذف و در نهایت تعداد ۳۰۰ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت. توزیع و جمع آوری پرسشنامه ها از اول تیرماه سال ۱۴۰۲ شروع و تا ۳۰ آذر ماه سال ۱۴۰۲ ادامه داشت.

روایی و پایایی پرسشنامه

پس از تدوین و طراحی پرسشنامه، روایی و پایایی آن مورد محاسبه قرار گرفت. روایی ابزار پژوهش با نظرخواهی از خبرگان و متخصصان حوزه ارزش منصفانه و استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار گرفت و اصلاحات پیشنهادی آنها اعمال شد. پرسشنامه دارای ۴۱ سؤال می باشد. به منظور سنجش پایایی ابزار پژوهش، از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای کل سؤالات پژوهش ۰/۸۷۴ به دست آمد که در بخش بعدی به جزئیات اشاره می گردد.

یافته ها

در ابتدا، مشخصات افراد پاسخ دهنده به تفکیک مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، جنسیت، سنوات خدمتی در جدول ۱ ارائه گردیده است. مشخصات عناوین شغلی پاسخ دهندگان نیز در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی

متغیر	گونه	تعداد	درصد	متغیر	گونه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۸۲	۶۰/۷٪	مدرک تحصیلی	کارشناسی	۷۴	۲۴/۶٪
	زن	۱۱۸	۳۹/۳٪		کارشناسی ارشد	۱۵۶	۵۲/۰٪
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۱۵	۳۸/۳٪		دکتری	۷۰	۲۳/۴٪
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۱۱	۳۷/۰٪	حسابداری	۲۷۳	۹۱/۰٪	
	۴۰ تا ۵۰ سال	۵۷	۱۹/۰٪	مدیریت	۲۳	۷/۷٪	
	۵۰ سال و بیشتر	۱۷	۵/۷٪	اقتصاد	۴	۱/۳٪	

نتایج حاصل از جدول ۱ نشان می‌دهد که ۵۲٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۲۳٪ دارای مدرک دکتری می‌باشند و از این جهت بخش قابل ملاحظه‌ای از پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات تکمیلی بوده و همین امر سبب قابل اتکا بودن یافته‌های پژوهش گردیده است. بیشترین فراوانی در بین پاسخ‌گویان مربوط به گروه سنی کمتر از ۳۰ سال با ۳۸/۳٪ است. در میان پاسخ‌دهندگان، رشته تحصیلی حسابداری با ۹۱٪ بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داده است. این یافته نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان تحصیلات مرتبط و تخصصی با پژوهش حاضر دارند. لازم به ذکر است، ۷/۶۰٪ پاسخ‌دهندگان مرد و ۳/۳۹٪ آنان نیز زن بودند.

در جدول ۲، عناوین شغلی پاسخ‌دهندگان به تفکیک ارائه شده است.

جدول ۲: عناوین شغلی پاسخ‌دهندگان

متغیر	گویه	تعداد	درصد
عناوین شغلی	حسابرسان مستقل	۸۳	۲۷/۷٪
	اساتید دانشگاهی	۵۴	۱۸/۰٪
	تهیه‌کنندگان صورتهای مالی	۸۹	۲۹/۷٪
	استفاده‌کنندگان صورتهای مالی	۷۴	۲۴/۶٪

نتایج حاصل از گویه عناوین شغلی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی به‌عنوان مدیران و کارکنان ارشد مالی شرکت‌ها با ۲۹/۷٪ بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان را تشکیل داده‌اند، این افراد به‌عنوان افرادی که با استانداردهای حسابداری آشنایی دارند و از این استانداردها در گزارشگری مالی واحد تجاری بهره می‌گیرند حائز اهمیت می‌باشند. پس از آن حسابرسان مستقل به‌عنوان افراد اطمینان بخش به صورتهای مالی و افرادی که وظیفه بررسی انطباق صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری را دارند با ۲۷/۷٪، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به‌عنوان سرمایه‌گذاران که از صورتهای مالی جهت انتخاب و حداکثر کردن سود بهره می‌گیرند با ۲۴/۶٪ و اساتید دانشگاهی به‌عنوان نخبگانی که به صورت مداوم دانش و اطلاعات آنان در حال گسترش است با ۱۸٪ به‌عنوان صاحب‌نظر عناوین شغلی پژوهش را تشکیل داده‌اند.

آزمون نرمال بودن داده‌ها

قبل از تجزیه و تحلیل داده‌ها، اطمینان از نرمال بودن داده‌ها ضروری است. برای آزمون نرمال بودن داده‌ها روش‌های مختلفی وجود دارد. در این پژوهش برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. در جدول ۳، نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها ارائه شده است.

جدول ۳: آزمون نرمال بودن داده‌ها

سوالات	سطح معناداری	آمار	سوالات	سطح معناداری	آمار
۱	۰/۰۰۰	۰/۳۰۲	۲۲	۰/۰۰۰	۰/۲۹۲
۲	۰/۰۰۰	۰/۳۴۹	۲۳	۰/۰۰۰	۰/۲۴۲
۳	۰/۰۰۰	۰/۳۳۰	۲۴	۰/۰۰۰	۰/۲۷۸
۴	۰/۰۰۰	۰/۳۲۲	۲۵	۰/۰۰۰	۰/۲۹۶
۵	۰/۰۰۰	۰/۳۰۴	۲۶	۰/۰۰۰	۰/۲۵۲
۶	۰/۰۰۰	۰/۳۸۱	۲۷	۰/۰۰۰	۰/۳۲۶
۷	۰/۰۰۰	۰/۳۳۳	۲۸	۰/۰۰۰	۰/۱۹۶
۸	۰/۰۰۰	۰/۲۸۳	۲۹	۰/۰۰۰	۰/۳۰۳
۹	۰/۰۰۰	۰/۳۲۳	۳۰	۰/۰۰۰	۰/۳۰۳
۱۰	۰/۰۰۰	۰/۳۰۸	۳۱	۰/۰۰۰	۰/۳۰۴
۱۱	۰/۰۰۰	۰/۳۳۸	۳۲	۰/۰۰۰	۰/۲۴۲
۱۲	۰/۰۰۰	۰/۲۶۵	۳۳	۰/۰۰۰	۰/۲۸۳
۱۳	۰/۰۰۰	۰/۳۱۳	۳۴	۰/۰۰۰	۰/۲۶۸
۱۴	۰/۰۰۰	۰/۲۵۴	۳۵	۰/۰۰۰	۰/۱۵۴
۱۵	۰/۰۰۰	۰/۲۷۱	۳۶	۰/۰۰۰	۰/۲۱۰
۱۶	۰/۰۰۰	۰/۳۱۵	۳۷	۰/۰۰۰	۰/۲۱۲
۱۷	۰/۰۰۰	۰/۲۵۲	۳۸	۰/۰۰۰	۰/۳۲۱
۱۸	۰/۰۰۰	۰/۲۸۵	۳۹	۰/۰۰۰	۰/۱۲۵
۱۹	۰/۰۰۰	۰/۳۱۱	۴۰	۰/۰۰۰	۰/۱۵۴
۲۰	۰/۰۰۰	۰/۲۹۳	۴۱	۰/۰۰۰	۰/۲۶۶
۲۱	۰/۰۰۰	۰/۳۰۵			

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۳، مقدار سطح معناداری برای تمامی متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است و بنابراین، تمامی سؤالات دارای توزیع نرمال نیستند.

تحلیل عاملی اکتشافی

به منظور استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی ابتدا لازم است از آزمون KMO-Bartlett برای بررسی کفایت نمونه‌گیری داده‌ها استفاده گردد. کفایت داده‌ها بدین معنی است که آیا تعداد داده‌های پژوهش برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی مناسب هستند یا خیر؟ طبق جدول شماره ۴ مقدار KMO برابر با ۰/۷۰۹ بوده است و بیانگر کفایت نمونه‌ها برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی است. همچنین، برای سنجش کفایت همبستگی بین متغیرها و همبستگی داده‌های پژوهش با یکدیگر از آزمون کرویت بارتلت استفاده شده است. از آنجا که سطح معناداری این آزمون کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، داده‌ها با یکدیگر همبستگی داشته است و در نتیجه امکان شناسایی و تعریف عامل‌های جدید مبتنی بر همبستگی بین متغیرها وجود دارد. بنابراین، تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار الگو مناسب است.

جدول ۴: نتایج آزمون KMO و بارتلت

سطح معناداری	درجه آزادی	تقریب کای دو	آزمون بارتلت و kmo
۰,۰۰۰	۱۳۷۸	۳۵۴۳/۲۵۰	۰/۷۰۹

جدول ۵ بیانگر اشتراکات استخراجی است. هر چه مقادیر این نوع اشتراک بزرگتر باشد، عامل‌های استخراج شده به نحو مناسبی قادر به تبیین متغیرها هستند. از آنجا که تمامی اشتراک‌های استخراجی بالاتر از ۰/۰۵ هستند؛ بنابراین، تمامی عامل‌های تعیین شده از توانایی لازم برای تبیین واریانس متغیرهای مورد مطالعه برخوردار هستند.

جدول ۵: اشتراکات استخراجی

سؤالات	اشتراکات استخراجی	سؤالات	اشتراکات استخراجی	سؤالات	اشتراکات استخراجی
۱	۰/۶۲۲	۱۵	۰/۷۳۸	۲۹	۰/۶۹۸
۲	۰/۷۶۱	۱۶	۰/۶۶۰	۳۰	۰/۶۸۸
۳	۰/۶۰۷	۱۷	۰/۶۸۴	۳۱	۰/۵۷۷
۴	۰/۷۶۳	۱۸	۰/۷۰۸	۳۲	۰/۷۳۵
۵	۰/۸۲۵	۱۹	۰/۷۳۵	۳۳	۰/۸۱۰
۶	۰/۷۲۶	۲۰	۰/۶۶۴	۳۴	۰/۶۱۶
۷	۰/۷۵۴	۲۱	۰/۶۸۲	۳۵	۰/۶۳۱
۸	۰/۷۰۷	۲۲	۰/۷۶۲	۳۶	۰/۶۶۴
۹	۰/۶۲۰	۲۳	۰/۷۴۰	۳۷	۰/۷۳۷
۱۰	۰/۷۴۱	۲۴	۰/۷۳۳	۳۸	۰/۷۲۵
۱۱	۰/۷۷۷	۲۵	۰/۷۷۲	۳۹	۰/۷۵۷
۱۲	۰/۶۶۹	۲۶	۰/۷۶۳	۴۰	۰/۶۰۶
۱۳	۰/۷۰۴	۲۷	۰/۷۹۹	۴۱	۰/۶۵۰
۱۴	۰/۶۷۹	۲۸	۰/۷۳۶		

طبق جدول ۶ تحلیل عاملی نهایی منجر به استخراج ۱۵ عامل گردیده است. این عامل‌ها در مجموع قادر به تبیین ۷۰/۹۹۴ درصد از واریانس کل هستند. در این تحلیل به منظور دستیابی به ساختار عاملی ساده‌تر، چرخش داده‌ها به روش واریماکس صورت گرفته است که نتایج آن‌ها در جدول شماره ۶ منعکس شده است. چرخش عامل‌ها با هدف بهبود معناداری، پایایی و تکثیرپذیری تحلیل‌ها انجام می‌گیرد. بنابراین، عامل‌های چرخش یافته، منجر به پدیدار شدن دقیق‌تر همبستگی‌های اولیه از راه حل چرخش نیافته می‌گردند. عامل‌های چرخش یافته، به درستی راه‌حل اولیه، واریانس مشترک (همبستگی‌ها) را تبیین می‌کنند.

جدول ۶: تحلیل عامل نهایی

جرخش مجموع مربعات بارها			استخراج مجموع مربعات بارها			ردیف
درصد تجمیعی	درصد از واریانس	کل	درصد تجمیعی	درصد از واریانس	کل	
۲۰/۳۹۰	۲۰/۳۹۰	۱۰/۸۰۷	۲۰/۳۹۰	۲۰/۳۹۰	۱۰/۸۰۸	۱
۲۷/۴۹۳	۷/۱۰۲	۳/۷۶۴	۲۷/۴۹۳	۷/۱۰۲	۳/۷۶۴	۲
۳۲/۴۶۹	۴/۹۷۶	۲/۶۳۷	۳۲/۴۶۹	۴/۹۷۶	۲/۶۳۷	۳
۳۶/۹۰۵	۴/۴۳۶	۲/۳۵۱	۳۶/۹۰۵	۴/۴۳۶	۲/۳۵۱	۴
۴۱/۱۵۹	۴/۲۵۴	۲,۲۵۴	۴۱/۱۵۹	۴/۲۵۴	۲/۲۵۴	۵
۴۴/۹۵۹	۳/۸۰۰	۲/۰۱۴	۴۴/۹۵۹	۳/۸۰۰	۲/۰۱۴	۶
۴۸/۳۸۵	۳/۴۲۶	۱/۸۱۶	۴۸/۳۸۵	۳/۴۲۶	۱/۸۱۶	۷
۵۱/۵۷۸	۳/۱۹۳	۱/۶۹۲	۵۱/۵۷۸	۳/۱۹۳	۱/۶۹۲	۸
۵۴/۴۲۲	۲/۸۴۴	۱/۵۰۷	۵۴/۴۲۲	۲/۸۴۴	۱/۵۰۷	۹
۵۷/۱۹۹	۲/۷۷۸	۱/۴۷۲	۵۷/۱۹۹	۲/۷۷۸	۱/۴۷۲	۱۰
۵۹/۷۶۹	۲/۵۶۹	۱/۳۶۲	۵۹/۷۶۹	۲/۵۶۹	۱/۳۶۲	۱۱
۶۲/۲۱۷	۲/۴۴۹	۱/۲۹۸	۶۲/۲۱۷	۲/۴۴۹	۱/۲۹۸	۱۲
۶۴/۶۰۷	۲/۳۹۰	۱/۲۶۶	۶۴/۶۰۷	۲/۳۹۰	۱/۲۶۶	۱۳
۶۶/۹۶۴	۲/۳۵۸	۱/۲۵۰	۶۶/۹۶۴	۲/۳۵۸	۱/۲۵۰	۱۴
۷۰/۹۹۴	۱/۹۳۶	۱/۰۲۶	۷۰/۹۹۴	۱/۹۳۶	۱/۰۲۶	۱۵

در جداول ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱ و ۱۲ بارهای عاملی هر کدام از سؤالات پرسشنامه مرتبط با مؤلفه‌های استخراج شده، مشخص شده‌اند. بارهای عاملی بالاتر از ۰/۴ جهت اختصاص هر سؤال به یک مؤلفه در نظر گرفته شده است. با توجه شناسایی مؤلفه‌های استخراج شده به تعداد ۱۵، در این مطالعه تعداد مؤلفه‌ها با هم دسته‌بندی شده است و تعداد مؤلفه‌ها به ۶ مورد کاهش یافته است. همچنین، در این جداول مقدار آلفای کرونباخ هر کدام از عامل‌ها نیز محاسبه شده است که همگی آن‌ها بالاتر از مقدار ۰/۶ بوده است و بنابراین، پایایی

سؤالات مرتبط با هر عامل در حد مطلوبی قرار داشته است و در نتیجه می توان از بابت همبستگی درونی آن ها نیز مطمئن گردید. نام گذاری هر کدام از عامل ها بر اساس سؤالات لحاظ شده در آن ها صورت گرفته است.

جدول ۷: بارهای عاملی و مقدار آلفای کرونباخ عامل اول (قابل فهم بودن توضیحات استاندارد اندازه گیری ارزش منصفانه)

شماره سؤال	بار عاملی	آلفای کرونباخ	عنوان سؤالات
۱	۰/۷۸	۰/۷۱	توضیحات استاندارد حسابداری ارزش منصفانه برای واحدهای تجاری با مقاصد مورد نظر به کار گرفته می شود.
۲	۰/۶۷		توضیحات استاندارد حسابداری ارزش منصفانه منجر به بازنمایی درست اطلاعات بر آورد قیمتی می گردد.
۳	۰/۷۴		توضیحات استاندارد حسابداری ارزش منصفانه سبب مهیا نمودن شرایطی برای انجام معامله نظام مند برای فروش دارایی بین فعالان بازار می شود.
۴	۰/۶۷		توضیحات استاندارد حسابداری ارزش منصفانه سبب مهیا نمودن شرایطی برای انجام معامله نظام مند برای انتقال بدهی بین فعالان بازار می شود.
۵	۰/۷۷		توضیحات استاندارد حسابداری ارزش منصفانه برای قضاوت حرفه ای واحدهای تجاری قابل دفاع است.
۶	۰/۶۵		توضیحات استاندارد حسابداری ارزش منصفانه برای واحدهای تجاری شواهد کافی برای پشتیبانی از قضاوت های ضروری را فراهم می نماید.

بر اساس جدول ۷ نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه ها جهت پاسخ به سؤال نخست پژوهش می توان دریافت که توضیحات و الزامات استاندارد اندازه گیری ارزش منصفانه سبب: ۱- به کارگیری استاندارد برای مقاصد مورد نظر، ۲- قابل دفاع بودن برای قضاوت حرفه ای واحدهای تجاری، ۳- مهیا بودن شرایط برای انجام معامله نظام مند برای فروش دارایی بین فعالان بازار، ۴- بازنمایی در ست اطلاعات بر آورد قیمتی، ۵- مهیا بودن شرایط برای انجام معامله نظام مند برای انتقال بدهی بین فعالان بازار و ۶- فراهم نمودن شواهد کافی برای پشتیبانی از قضاوت حرفه ای می گردد.

جدول ۸: بارهای عاملی و مقدار آلفای کرونباخ عامل دوم (هزینه‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه)

شماره سؤال	بارعاملی	آلفای کرونباخ	عنوان سؤالات
۷	۰/۶۶	۰/۷۲	هزینه آموزش کارکنان، از موانع و چالش‌های به کارگیری استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۸	۰/۷۸		تغییر در فرآیندهای داخلی واحد تجاری از موانع به اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۹	۰/۶۵		تغییر در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری واحد تجاری از موانع اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۱۰	۰/۷۵		تغییر در اطمینان از کار متخصصین ارزش‌گذاری داخلی از چالش‌های اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۱۱	۰/۷۷		تورم حاد و دورقمی اقتصاد ایران از موانع اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.

بر اساس جدول ۸ برای پاسخ به سؤال دوم پژوهش می‌توان دریافت که هزینه‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه شامل مواردی از جمله: آموزش کارکنان، تغییر فرآیندهای داخلی، تغییر سیستم‌های اطلاعاتی، تغییر از اطمینان کار متخصصین و تورم حاد می‌باشد.

جدول ۹: بارهای عاملی و مقدار آلفای کرونباخ عامل سوم (فرصت‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه)

شماره سؤال	بارعاملی	آلفای کرونباخ	عنوان سؤالات
۱۸	۰/۶۷	۰/۷۲	به‌روزرسانی ارقام صورت وضعیت مالی از فرصت‌های به‌کارگیری استاندارد ۴۲ بوده است.
۱۹	۰/۷۳		انعکاس اجماع بازار در خصوص ارزش اقتصادی دارایی‌ها و بدهی‌ها از فرصت‌های به‌کارگیری استاندارد ۴۲ بوده است.
۲۰	۰/۷۸		انعکاس اجماع سرمایه‌گذاران در تاریخ اندازه‌گیری در مورد جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی یک دارایی یا بدهی از ثمرات اجرای استاندارد ۴۲ بوده است.
۲۱	۰/۸۷		جذب منابع مالی خارجی از فرصت‌های اجرای استاندارد ۴۲ بوده است.
۲۲	۰/۶۶		از فرصت‌های به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه برآورد بیشتر از آینده در صورت‌های مالی حال حاضر منجر به کاهش قابلیت پیش‌بینی سود می‌گردد.
۲۳	۰/۷۶		قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از نتایج به‌کارگیری استاندارد ۴۲ بوده است.
۲۴	۰/۷۷		از فرصت‌های مهم واحدهای تجاری ایرانی که استاندارد ۴۲ را اجرا نموده‌اند، تسهیل فعالیت‌های خارجی و بین‌المللی بوده است.
۲۵	۰/۵۶		یک‌سان‌سازی صورت‌های مالی واحدهای تجاری ایرانی از فرصت‌های اجرای استاندارد ۴۲ بوده است.

بر اساس جدول ۹ برای پاسخ به سؤال سوم پژوهش می‌توان دریافت که فرصت‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری استاندارد ارزش منصفانه شامل مواردی از جمله: افزایش مسئولیت پاسخگویی، افزایش انگیزه در تهیه صورت‌های مالی، به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای، کاهش هزینه گزارشگری مالی و افزایش دانش و سواد مالی می‌باشد.

جدول ۱۰: بارهای عاملی و مقدار آلفای کرونباخ عامل چهارم (عملیاتی بودن اجرای استاندارد ارزش منصفانه)

شماره سؤال	بارعاملی	آلفای کرونباخ	عنوان سؤالات
۲۶	۰/۶۶	۰/۷۳	تعیین جنبه‌های مختلف استاندارد ارزش منصفانه در شناخت ارزش منصفانه دارایی و بدهی در جهت اقدام برای بهترین منافع اقتصادی عملیاتی می‌باشد.
۲۷	۰/۶۵		تعیین جنبه‌های مختلف استاندارد ۴۲ در شناخت و وضعیت و موقعیت مکانی دارایی اثرگذار است.
۲۸	۰/۷۶		تعیین جنبه‌های مختلف استاندارد ارزش منصفانه در توجه قرار دادن بیشترین و بهترین استفاده از دارایی مورد نظر برای یک دارایی غیر مالی عملیاتی می‌باشد.
۲۹	۰/۷۳		تعیین جنبه‌های مختلف استاندارد ارزش منصفانه در شناخت وضعیت و موقعیت مکانی دارایی عملیاتی می‌باشد.
۳۰	۰/۶۷		جنبه‌های مختلف استاندارد ارزش منصفانه در مشاهده مستقیم و غیرمستقیم داده‌های ورودی غیر از سطح یک عملیاتی می‌باشد.
۳۱	۰/۷۵		جنبه‌های مختلف استاندارد ارزش منصفانه در شناسایی داده‌های غیرقابل مشاهده برای دارایی و بدهی عملیاتی می‌باشد.
۳۲	۰/۷۶		آیا در سازمان و واحد تجاری محل خدمت به یادگیری و به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه توجه شده است؟
۳۳	۰/۷۸		آیا مطالعه مقالات، تحقیقات و پژوهش‌های داخلی در یادگیری و به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه مفید بوده است؟
۳۴	۰/۷۹		آیا مطالعه نسخه پیش نویس استاندارد و نسخه استاندارد مصوب شده ارزش منصفانه در یادگیری و به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه مفید بوده است؟
۳۵	۰/۷۳		آیا حضور و شرکت در کنفرانس‌ها همایش‌ها و سمینارها در یادگیری و به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه مفید بوده است؟

مطابق مندرجات جدول ۱۰ و جهت پاسخ به سؤال چهارم پژوهش می‌توان دریافت که عملیاتی بودن اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه شامل: به روز بودن ارقام صورت وضعیت مالی، انعکاس اجماع بازار و سرمایه گذار، جذب منابع مالی خارجی، کاهش قابلیت پیش‌بینی سود، مقایسه صورت‌های مالی، تسهیل فعالیت‌های خارجی و یکسان سازی صورت‌های مالی می‌باشد.

جدول ۱۱: بارهای عاملی و مقدار آلفای کرونباخ عامل پنجم (نحوه آشنایی و آموختن استاندارد ارزش منصفانه)

شماره سؤال	بارعاملی	آلفای کرونباخ	عنوان سؤالات
۱۲	۰/۶۷	۰/۷۰	افزایش مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی از موانع اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۱۳	۰/۷۱		پیچیدگی ذاتی استاندارد ارزش منصفانه از چالش‌های این استاندارد می‌باشد.
۱۴	۰/۷۴		نبود انگیزه در تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی از موانع اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۱۵	۰/۶۷		لزوم به کارگیری قضاوت حرفه‌ای در اجرای استاندارد ۴۲ از موانع اصلی می‌باشد.
۱۶	۰/۶۹		افزایش هزینه گزارشگری مالی واحدهای تجاری از موانع اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.
۱۷	۰/۷۱		ضعف دانش و سواد مالی و مهارت‌های علمی از موانع و چالش‌های اجرای استاندارد ارزش منصفانه می‌باشد.

مطابق مندرجات جدول ۱۱ و به‌منظور پاسخ به سؤال پنجم پژوهش می‌توان دریافت که نحوه آشنایی، یادگیری و آموختن استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه: به‌صورت اقدام برای بهترین منافع اقتصادی، شناخت موقعیت و وضعیت مکانی، مشاهده مستقیم و غیر مستقیم داده‌های ورودی، شناسایی داده‌های غیرقابل مشاهده، توجه به یادگیری و به کارگیری استاندارد ارزش منصفانه، استفاده از مقالات، تحقیقات و پژوهش‌های داخلی و

خارجی و شرکت در کنفرانس‌ها و همایش‌ها می‌باشد.

جدول ۱۲: بارهای عاملی و مقدار آلفای کرونباخ عامل ششم (میزان سودمندی یادداشت‌ها و نحوه اطلاع از اخبار مربوط به استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه)

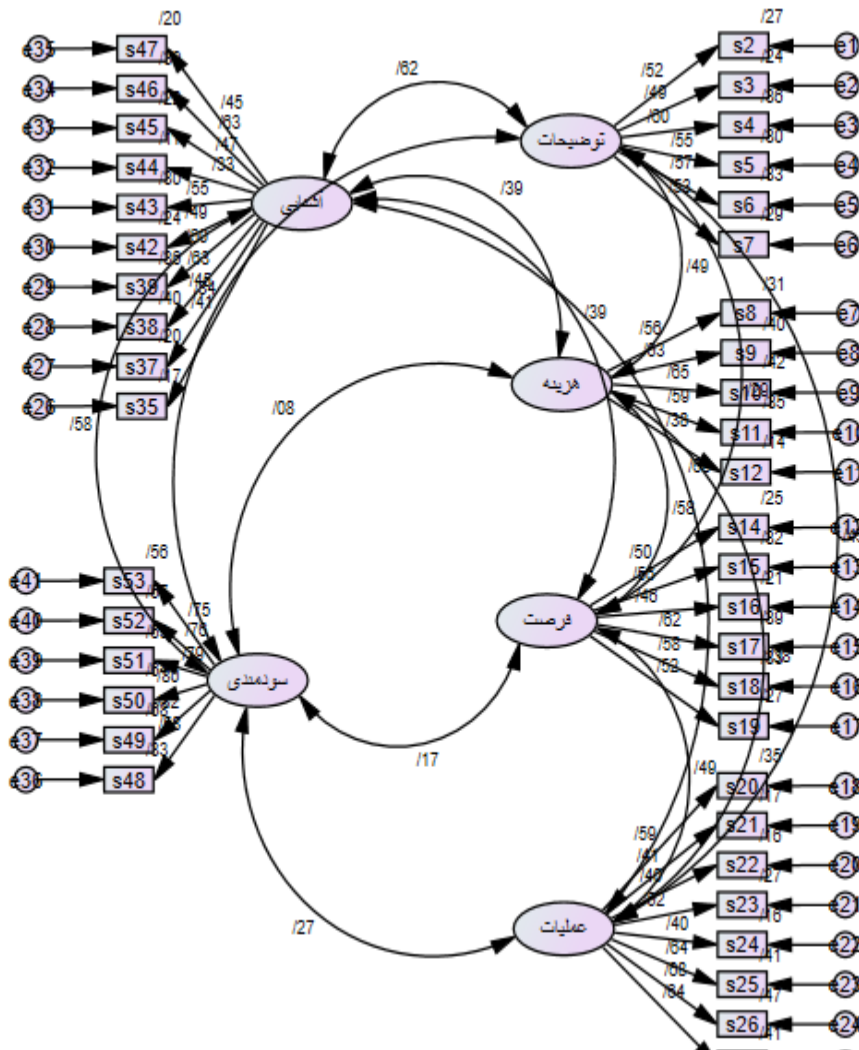
شماره سؤال	بارعاملی	آلفای کرونباخ	عنوان سؤالات
۳۶	۰/۶۶	۰/۷۳	افشا و یادداشت توضیحی مربوط به ارزش منصفانه، تکنیک‌های ارزشیابی و داده‌های ورودی مورد استفاده برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها را پس از شناخت اولیه در صورت وضعیت مالی نشان می‌دهد.
۳۷	۰/۷۶		افشا و یادداشت توضیحی مربوط به ارزش منصفانه، تأثیر اندازه‌گیری ارزش منصفانه به کمک داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده با اهمیت (سطح ۳) بر سود و زیان دوره یا سایر اقلام سود و زیان جامع دوره را نشان می‌دهد.
۳۸	۰/۷۰		افشا و یادداشت توضیحی مربوط به ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه، اندازه‌گیری در پایان دوره گزارشگری را نشان می‌دهد.
۳۹	۰/۷۴		افشا و یادداشت توضیحی مربوط به ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری غیر منصفانه ارزش منصفانه دلایل اندازه‌گیری را نشان می‌دهد.
۴۰	۰/۷۵		افشا و یادداشت توضیحی مربوط به ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری متناوب و غیر متناوب ارزش منصفانه، سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه (سطح ۱، ۲، ۳) را نشان می‌دهد.
۴۱	۰/۷۶		افشا و یادداشت توضیحی مربوط به ارزش منصفانه مبالغ انتقال بین سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه، دلایل انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها و رویه‌های واحد تجاری را نشان می‌دهد.

مبتنی بر نتایج جدول ۱۲ و جهت پاسخ به سؤال پنجم پژوهش می‌توان دریافت که میزان سودمندی یادداشت‌ها و نحوه اطلاع از اخبار مربوط به استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه به صورت افشاء و یادداشت‌های توضیحی در اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، اندازه‌گیری داده‌های غیرقابل مشاهده، اندازه‌گیری متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه سطوح ۱، ۲، ۳ و اندازه‌گیری بین سطوح سلسله مراتب می‌باشد. پس از این مرحله نوبت به تحلیل عاملی تأییدی می‌رسد که هدف آن تأیید ساختار عاملی شناسایی شده است.

تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول

به منظور تدوین مدل ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری شماره ۴۲؛ ارزش منصفانه، متغیرهای مکنون شناسایی شده (مرحله تحلیل عاملی اکتشافی) با استفاده از نرم‌افزار AMOS نسخه ۲۴ و از طریق تحلیل عاملی تأییدی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل در مدل ۱ و جدول

۱۵ منعکس شده است. براساس اطلاعات کسب شده بارهای عاملی تمامی متغیرهای مشاهده شده بیشتر از ۰/۵ بوده است و بنابراین واریانس بین سازه‌ها و شاخص‌های مربوطه از واریانس خطای اندازه‌گیری آن بیشتر بوده و در نتیجه پایایی در مورد مدل اندازه قابل قبول است. هدف تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول سنجش رابطه عامل‌ها (متغیرهای پنهان) با گویه‌ها (متغیرهای مشاهده‌پذیر) می‌باشد. بنابراین، در این روش رابطه بین متغیرهای پنهان مورد توجه و بررسی قرار نمی‌گیرد. در نتیجه، این روش صرفاً برای اطمینان از اندازه‌گیری درست متغیرهای پنهان است. در نهایت، در تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول رابطه یک (یا چند) عامل با چند گویه مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد.



مدل ۱: مدل اندازه‌گیری برآش یافته (تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول) براساس ضرایب استاندارد مدل ۱ تحلیل کوارانانس متغیرهای پژوهش بر اساس مرحله تحلیل عامل تأییدی مرحله اول در حالت استاندارد را نشان می‌دهد. برای نمونه ضریب همبستگی بین سازه عوامل عملیات بودن استاندارد و سازه سودمندی ۰/۲۷ است. ضریب همبستگی بین سودمندی و فرصت ۰/۱۷ می‌باشد. ضریب همبستگی بین سودمندی و هزینه ۰/۰۸ است. ضریب همبستگی هزینه و آشنایی ۰/۳۹ و ضریب همبستگی بین آشنایی و توضیحات استاندارد ۰/۶۲ می‌باشد.

نتایج مربوط به پایایی و روایی ابزار اندازه گیری (پرسشنامه) به شرح جدول ۱۳ می باشد.

جدول ۱۳: نتایج مرتبط با پایایی و روایی مدل

عوامل	CR	AVE	MSV	ASV	توضیحات	هزینه	فرصت	عملیاتی	آشنایی	سودمندی
توضیحات	۰/۷۱۲	۰/۵۲۱	۰/۴۱۴	۰/۳۱۲	۰/۷۳۳					
هزینه	۰/۷۲۱	۰/۵۴۵	۰/۴۳۴	۰/۳۲۲	۰/۵۲۲	۰/۷۴۱				
فرصت	۰/۷۰۱	۰/۵۵۴	۰/۳۸۱	۰/۲۲۳	۰/۴۸۸	۰/۴۸۵	۰/۷۴۶			
عملیات	۰/۷۲۱	۰/۵۱۲	۰/۴۲۲	۰/۳۶۷	۰/۴۴۷	۰/۶۷۳	۰/۵۳۶	۰/۷۴۰		
آشنایی	۰/۷۳۶	۰/۵۳۴	۰/۴۷۸	۰/۳۴۵	۰/۶۸۵	۰/۵۲۱	۰/۵۱۵	۰/۴۹۸	۰/۷۴۰	
سودمندی	۰/۷۳۱	۰/۵۲۱	۰/۴۱۱	۰/۲۴۵	۰/۶۲۱	۰/۶۲۱	۰/۵۳۳	۰/۴۱۲	۰/۷۵۶	۰/۵۴۹

جدول ۱۴: حداقل های مورد نیاز مرتبط با پایایی و روایی مدل

عنوان	مقدار آستانه
پایایی ترکیبی	$CR > 0.7$
روایی همگرا	$AVE > 0.5$ ؛ $CR > AVE$
روایی واگرا	$MSV < AVE$ ؛ $ASV < AVE$

با توجه به این که مقادیر محاسبه شده در جدول ۱۴ بیشتر از مقادیر آستانه هستند؛ بنابراین، مدل پژوهش از پایایی و روایی مناسبی برخوردار است. برای مثال، تمامی مقادیر پایایی مرکب بیشتر از ۰/۷ و یا تمامی مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از ۰/۵ هستند. همچنین، حداکثر واریانس مشترک (MSV) و میانگین واریانس مشترک (ASV) کوچکتر از میانگین واریانس استخراج شده هستند.

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۱۴ مشخص می گردد، مقادیر نسبت بحرانی (CR) محاسبه شده برای هر شش متغیر مکنون مورد بررسی بیشتر از ۰/۷ می باشد و در نتیجه این متغیرهای مکنون دارای اثر مثبت و معناداری در تبیین / شکل گیری سازه اصلی پژوهش «ارزیابی پس از اجرای استاندارد اندازه گیری ارزش منصفانه» هستند. به عبارت دیگر، شش متغیر مکنون انتخاب شده برای سنجش سازه اصلی پژوهش درست بوده است و مؤید اعتبار

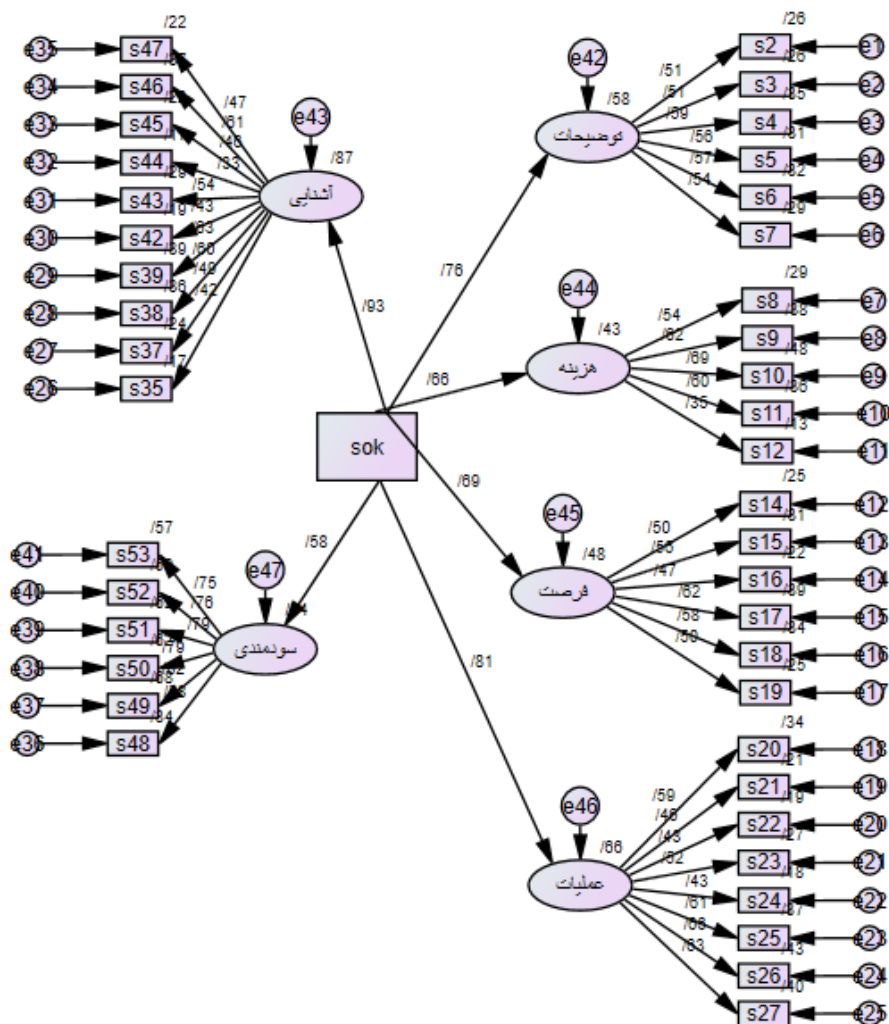
مبانی تئوریک استفاده شده می‌باشد. بنابراین، می‌توان اظهار داشت که اولاً پرسش‌های پرسشنامه برای اندازه‌گیری مفاهیم مورد نظر از همسویی بالایی برخوردار بوده است و ثانیاً در سطح اطمینان ۹۹ درصد می‌توان انتظار داشت، بهبود در هر یک از عوامل اشاره شده می‌تواند منجر به بهبود ارزیابی پس از اجرای استاندارد ارزش منصفانه ارزش منصفانه گردد. یافته‌های پژوهش در خصوص آزمون برازش مدل و شاخص‌های مختلف برازندگی در جدول ۱۵ منعکس شده است.

جدول ۱۵: آزمون برازش مدل با استفاده از شاخص‌های مختلف برازندگی

IFI	NFI	PGFI	CFI	RMSEA	RMR	$\frac{df}{x^2}$	شاخص برازش
۰/۴۰۸	۰/۹۰۱	۰/۹۰۶	۰/۹۰۱	۰/۰۴۵	۰/۰۴۶	۱/۳۴۵	مقدار به دست آمده
۰-۱	>۰/۹۰	>۰/۹۰	>۰/۰۵	<۰/۰۵	<۰/۰۵	۱-۵	دامنه پذیرش
مطلوب	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	ایده آل	مقداری مطلوب	ایده آل	وضعیت

تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم

پس از اجرای تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول، در این بخش با توجه به اثرات علی در مدل مفهومی پژوهش و به منظور بررسی معناداری اثر هر یک از متغیرهای مکنون اصلی و نیز رتبه‌بندی این متغیرها بر اساس میزان تأثیر آن‌ها در تشکیل و تبیین سازه اصلی ارزیابی استاندارد ارزش منصفانه از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم استفاده شده است که نتایج حاصل از اجرای آن در مدل ۲ منعکس شده است. مقادیر مربوط به برازش مدل اندازه‌گیری تحلیل عاملی مرتبه دوم همانند مقادیر محاسبه شده برای تحلیل عاملی مرتبه اول بوده است و بنابراین، از ذکر آن‌ها خودداری می‌گردد.



مدل ۲: مدل اندازه‌گیری برای ارزش یافته (تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم) بر اساس ضرایب استاندارد

با توجه به مدل ۲ و براساس بارهای عاملی مرتبه دوم، ترتیب اثرگذاری عوامل مختلف بر سازه ارزیابی استاندارد ارزش منصفانه عبارتند از: عملیاتی بودن استاندارد (۰,۶۶)، فرصت‌های استاندارد (۰,۶۹)، هزینه‌های استاندارد ارزش منصفانه (۰,۶۶)، قابل فهم بودن

توضیحات و الزامات استاندارد (۰,۷۶)، نحوه آشنایی با استاندارد (۰,۹۳) و نحوه اطلاع از اخبار و جزئیات استاندارد (۰,۵۸) می‌باشد. بنابراین، مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

بحث و نتیجه‌گیری

ارزش منصفانه به دلیل اینکه اندازه‌گیری مبتنی بر بازار است در برخی موارد ممکن است، دارایی‌ها و بدهی‌ها مبتنی بر معاملات قابل مشاهده بازار یا اطلاعات قابل مشاهده بازار در دسترس باشد و در خصوص سایر دارایی‌ها و بدهی‌ها، ممکن است معاملات قابل مشاهده بازار و اطلاعات قابل مشاهده بازار در دسترس نباشد. به هر حال، هدف از اندازه‌گیری ارزش منصفانه در هر دو مورد یکسان است و آن هدف برآورد قیمتی است که بر اساس آن معامله‌ای نظام‌مند برای فروش دارایی یا انتقال بدهی بین فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری در شرایط جاری بازار انجام می‌شود. با گذشت بیش از دو سال از لازم‌الاجرا استاندارد حسابداری اندازه‌گیری ارزش منصفانه، تاکنون چالش‌های به کارگیری الزامات استاندارد ۴۲ مورد بررسی دقیق قرار نگرفته است. در این پژوهش به ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری شماره ۴۲؛ اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از روش پژوهش کمی صورت گرفته است. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه محقق ساخته بود که در میان استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان مستقل و اساتید دانشگاهی به صورت الکترونیکی توزیع و تعداد ۳۰۰ پرسشنامه به‌عنوان نمونه آماری جمع‌آوری شد.

یافته‌های این پژوهش نشان داد که اکثریت پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد و در گروه سنی کمتر از ۳۰ سال هستند که نشان می‌دهد بیشتر پاسخ‌دهندگان جوان و دارای تحصیلات تکمیلی هستند. رشته تحصیلی غالب حسابداری است و این نشان‌دهنده ارتباط مستقیم تخصص پاسخ‌دهندگان با موضوع پژوهش است. از نظر عناوین شغلی، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حساب‌برسان مستقل بیشترین نقش را دارند؛ زیرا، این گروه‌ها بیشترین ارتباط را با تحلیل و ارائه گزارش‌های مالی دارند. با توجه به نتایج، می‌توان بیان داشت که پژوهش حاضر شامل نظرات تخصصی و تجربیات افراد با تحصیلات بالا و مرتبط با موضوع پژوهش بوده و همین امر می‌تواند به افزایش اعتبار و کیفیت نتایج پژوهش کمک کند.

پس از گردآوری و تحلیل داده‌های پرسشنامه به کمک تحلیل عاملی اکتشافی،

یافته‌های پژوهش استخراج شدند. نتایج بیانگر شناسایی شش عامل بود. در ارتباط با سؤال قابل فهم بودن توضیحات و الزامات استاندارد ۴۲ از منظر پاسخ‌دهندگان (سؤال ۱)، نتایج پژوهش بیانگر آن است که عواملی مانند قابل فهم بودن، استفاده از توضیحات استاندارد برای واحدهای تجاری با مقاصد مورد نظر، بازنمایی درست اطلاعات برآورد قیمتی، مهیا نمودن شرایطی برای انجام معامله نظام‌مند برای فروش دارایی بین فعالان بازار، مهیا نمودن شرایطی برای انجام معامله نظام‌مند برای انتقال بدهی بین فعالان بازار، قابل دفاع بودن برای قضاوت حرفه‌ای واحدهای تجاری، شواهد کافی برای پشتیبانی از قضاوت‌های ضروری ایجاد می‌شود. نتایج این بخش با نتایج پژوهش گرین^{۳۵} (۲۰۱۵) همسو می‌باشد.

بر اساس یافته‌های پژوهش و در پاسخ به سؤال هزینه‌های اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه (سؤال ۲)، نتایج نشان می‌دهد که عواملی مانند هزینه آموزش کارکنان، تغییر در فرآیندهای داخلی واحد تجاری، تغییر در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و تغییر در اطمینان از کار متخصصین ارزشگذاری داخلی می‌باشد. همچنین، این نتایج با یافته‌های گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) همسو می‌باشد.

در پاسخ به سؤال فرصت‌های اجرای استاندارد ۴۲ (سؤال ۳)، نتایج بیانگر آن است که عواملی مانند به‌روزرسانی ارقام صورت وضعیت مالی، انعکاس اجماع بازار در خصوص ارزش اقتصادی دارایی‌ها و بدهی‌ها، انعکاس اجماع سرمایه‌گذاران در تاریخ اندازه‌گیری در مورد جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی یک دارایی یا بدهی، جذب منابع مالی خارجی، برآورد بیشتر از آینده در صورت‌های مالی حال حاضر منجر به کاهش پیش‌بینی سود و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌باشد. لازم به ذکر است که یافته‌های مذکور با نتایج پژوهش مرادی و همکاران (۱۳۹۸) همسو می‌باشد. بر اساس یافته‌های پژوهش و به‌منظور پاسخ به سؤال عملیاتی بودن الزامات استاندارد ۴۲ (سؤال ۴)، نتایج پژوهش مؤید آن است که عواملی همچون شناخت وضعیت و موقعیت مکانی دارایی در محیط گزارشگری ایران، شناخت محدودیت‌های فروش یا استفاده از دارایی در ایران، شناخت ارزش منصفانه دارایی و بدهی در جهت اقدام برای بهترین منافع اقتصادی، عدم تعدیل قیمت بازار اصلی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی و بدهی برای مخارج معامله، شناخت وضعیت و موقعیت مکانی دارایی، توجه قرار دادن بیشترین و بهترین استفاده از دارایی مورد نظر برای یک دارایی غیر مالی، انعکاس ریسک عدم ایفای تعهدات، شناسایی قیمت‌های اعلام نشده در

بازار فعال به منظور ورودی سطح یک، مشاهده مستقیم و غیر مستقیم داده‌های ورودی غیر از سطح یک، شناسایی داده‌های غیر قابل مشاهده برای دارایی و بدهی می‌باشد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش رونان^{۳۶} (۲۰۰۸) هم‌خوانی دارد.

نتایج پژوهش در پاسخ به سؤال نحوه اطلاع از اخبار و جزئیات استاندارد ۴۲ (سؤال ۵) پژوهش، نشان می‌دهد که عواملی مانند یادگیری و به کارگیری استاندارد ارزش منصفانه، مطالعه مقالات، تحقیقات و پژوهش‌های داخلی، مطالعه نسخه پیش نویس استاندارد و نسخه استاندارد مصوب، حضور و شرکت در کنفرانس‌ها همایش‌ها و سمینارها می‌باشد. نتایج این بخش با نتایج پژوهش غلامزاده لداری و ثقفی (۱۳۹۵) مطابقت دارد.

به منظور پاسخ به سؤال نحوه آشنایی، یادگیری و آموختن استاندارد ۴۲ (سؤال ۶) پژوهش، نتایج بیانگر آن است که عواملی مانند تکنیک‌های ارزشیابی و داده‌های ورودی مورد استفاده برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، تأثیر اندازه‌گیری ارزش منصفانه به کمک داده‌های ورودی غیر قابل مشاهده با اهمیت (سطح ۳) بر سود و زیان دوره، اندازه‌گیری متناوب و غیرمتناوب ارزش منصفانه، اندازه‌گیری در پایان دوره گزارشگری، اندازه‌گیری غیر منصفانه ارزش منصفانه، اندازه‌گیری متناوب و غیر متناوب ارزش منصفانه، سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه (سطح ۱، ۲، ۳)، انتقال بین سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه، دلایل انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها و رویه‌های واحد تجاری می‌باشد. این نتایج با یافته‌های گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) همسو می‌باشد.

نظر به اهمیت موضوع ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و کاربرد گسترده ارزش منصفانه توسط نهادهای پیشرو در تدوین استاندارد، لازم است مطالعات و پژوهش‌های بیشتری جهت هموار نمودن مسیر برای به کارگیری و پیاده‌سازی استاندارد ارزش منصفانه به منظور اجرای بهتر و شناخت ابعاد مختلف و به کارگیری سریع برای پیوستن به نظام گزارشگری مالی بین‌المللی گردد. بر این اساس، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد به منظور آگاهی و شناخت بیشتر پیرامون استاندارد حسابداری ملی شماره ۴۲، ارزیابی پس از اجرای این استاندارد را در صنایع خاص مانند بیمه، بانک، صندوق‌های بازنشستگی و صندوق‌های سرمایه‌گذاری انجام دهند و نتایج را با پژوهش حاضر مقایسه نمایند. همچنین، پیشنهاد می‌گردد ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری مرتبط با ارزش منصفانه مانند استاندارد حسابداری شماره ۳۶ با عنوان ابزارهای مالی، ارائه و استاندارد

حسابداری شماره ۳۷ با عنوان ابزارهای مالی افشاء نیز طی پژوهش‌های جداگانه مورد بررسی قرار گیرد.

برگزاری دوره‌های آموزشی پیرامون ارزش منصفانه توسط نهادهای متولی در حرفه حسابداری و حسابرسی، تدوین رهنمود و کتاب در خصوص به کارگیری ارزش منصفانه، هماهنگی و همکاری بیشتر سازمان امور مالیاتی و سازمان حسابرسی در خصوص رفع نگرانی واحدهای تجاری پیرامون مباحث مالیاتی ارزش منصفانه و تدوین دستورالعمل و چارچوبی برای تعیین مفروضات اندازه‌گیری ارزش منصفانه از پیشنهادات کاربردی این پژوهش می‌باشد. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های کلان و راهبردی گزارشگری مالی در خصوص کارایی بازار سرمایه و برطرف نمودن بخشی از موانع و مشکلات سرمایه‌گذاری خارجی، پذیرش و به کارگیری استانداردهای مرتبط با ارزش منصفانه، برطرف نمودن چالش گزارشگری تسهیلات مالی بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری به ارزش منصفانه استفاده شود.

با توجه به گذشت بیش از دو سال از تاریخ تصویب و لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و با اینکه جامعه آماری پژوهش به صورت هدفمند انتخاب گردیدند؛ اما به نظر می‌رسد که هنوز اطلاعات دقیق و بیش کافی در خصوص ارزش منصفانه و ارزیابی پس از اجرای این استاندارد در محیط گزارشگری ایران وجود ندارد. علاوه بر موارد ذکر شده، دانش اندک، نبود پرسشنامه استاندارد در مورد موضوع پژوهش از دیگر محدودیت‌های پژوهش فعلی می‌باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|--|
| 1. Post-Implementation Review of Accounting Standards | 2. Badertscher et al. |
| 3. Pozen | 4. Betakova et al. |
| 5. Bratten et al. | 6. International Accounting Standards Board (IASB) |
| 7. Government Accounting Standards Board (GASB) | 8. Financial Accounting Standards Board (GASB) |
| 9. Malaysian Accounting Standards Board (MASB) | 10. Australian Accounting Standards Board (AASB) |

- | | |
|--|---|
| 11. Post Implementation Review (PIR) | 12. European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) |
| 13. Financial Accounting Foundation (FAF) | 14. International Financial Reporting Standards (IFRS) |
| 15. International Accounting Standards (IAS) | 16. Financial ACCOUNTING Foundation (FAF) |
| 17. Statements of Financial Accounting Standards (SFAS) No.157 | 18. Ball |
| 19. Georgiou & Jack | 20. Richard |
| 21. International Financial Reporting Standards No. 13: Fair Value Measurement | 22. Song |
| 23. Penman | 24. Cannon & Bedard |
| 25. Trott | 26. Barth & Landsman |
| 27. Laux & Leuz | 28. Belesis et al. |
| 29. Pandya | 30. Bird & Ruchti |
| 31. Magnan | 32. Securities and Exchange Commission (SEC) |
| 31. Barth | 34. Barth et al. |
| 35. Green | 36. Ronan |

منابع

- ارچین لیسار، محسن؛ بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ همتی، بهرام. (۱۴۰۱).
سبک‌های تصمیم‌گیری و قضاوت
در برآورد ارزش منصفانه؛ اثر چارچوب ذهنی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت،
۱۱(۴۳)، ۲۹۳-۳۰۷.
- الیاسی، الهام و ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی مشکلات
سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران.
دانش حسابداری مالی، ۶(۲)، ۱۳۵-۱۶۰.
- بدری، الیاس و قائمی، محمدحسین. (۱۴۰۰). موانع به‌کارگیری مبنای ارزش منصفانه در
صنعت بانکداری ایران در سطح کلان. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۱)،
۳۰۳-۳۴۲.
- بهبزادپور، سمیرا؛ رحمانی، علی؛ سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۳۹۷). ارزیابی استاندارد
حسابداری طرح‌های مزایای بازنشستگی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی،

(۲)۷، ۱۴۰-۹۹.

تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین و رستمی، مریم. (۱۴۰۲). کاربرد پیاده‌سازی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ در پیش‌بینی تسهیلات غیرجاری و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۹ در پیش‌بینی سودآوری عملیاتی آتی بانک‌ها. فصلنامه پژوهش‌های پولی و بانکی، ۱۶(۵۵)، ۶۳-۹۱.

ثقفی، علی، رحمانی؛ علی، لنگری؛ محمود؛ غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۹۸). ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ (ترکیب‌های تجاری). تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۵-۳۰.

حجازی، رضوان و میهمی، شیدا. (۱۳۹۶). بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷(۲)، ۱۲۷-۱۵۰.

حسینی، سید علی و حامدی، فاطمه. (۱۴۰۱). نقش حسابداری ارزش منصفانه در ارتباط با ارزش ارقام کلیدی حسابداری، طی دوران بحران مالی در میان شرکت‌های سرمایه‌گذاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۴)، ۶۰۷-۶۲۷.

حیدری، محمد؛ طاهرآبادی، علی‌اصغر؛ جمشیدی نوید، بابک؛ قنبری، مهرداد. (۱۴۰۰). تأثیر محیط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشورها در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، ۱۷۷-۱۹۲.

دیناربر، مینا؛ ساعدی، رحمان، بهزادیان، فتاح؛ صفدریان، لیلا. (۱۴۰۱). تدوین مدلی راهبردی از عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با استفاده از رویکرد مدل‌سازی براساس معادلات ساختاری. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۴(۵۶): ۶۲-۷۸.

رحمانی، علی؛ و معنوی پوده، سمیرا. (۱۴۰۱). استفاده از سطح سه ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: چالش‌ها و راهکارها. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۴(۵۶): ۷۹-۱۰۱.

زارع رفیع، سمانه؛ تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین؛ جهانشاد، آرزیتا؛ حیدرپور، فرزانه. (۱۴۰۳). شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌های (تعیین) اندازه‌گیری ارزش منصفانه در اجرای استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۱۳ (IFRS13) در بانک‌های غیر دولتی ایران با استفاده از تحلیل فراترکیب و روش سوارا و ارائه راهکار به کمک تکنیک

آراس. دانش سرمایه‌گذاری، ۱۳(۵۲)، ۶۳-۹۲.

سروی، اعظم؛ طالب‌نیا، قدرت اله؛ پورزمانی، زهرا؛ جهانشاد، آزیتا. (۱۳۹۷). ارزیابی خوانایی و قابلیت فهم استانداردهای حسابداری از منظر حسابداران و حسابرسان با استفاده از شاخص‌های فلش و کلوز. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۲(۷)، ۲۷۴-۲۴۱.

صالح‌آبادی، رزا و مهرانی، کاوه. (۱۴۰۱). ارزش منصفانه: نقدها و چالش‌ها با رویکرد حسابداری انتقادی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۲)، ۳۵۹-۴۰۳.

عالمی، محمدرضا؛ خدادادی، ولی؛ واعظ، سید علی؛ حسین زاده، علی حسین. (۱۴۰۰). چالش‌های اجرایی الزامات استاندارد حسابداری مزایای بازنشستگی کارکنان (استاندارد ۳۳). پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۱)، ۱۵۵-۱۸۶.

عبدی، سعید؛ آزادی، کیهان؛ خریدار، سینا؛ بیات، علی. (۱۴۰۱). ایدئولوژی سیاسی محافظه‌کارانه و انتخاب رویه‌های حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۲)، ۸۷-۹۵.

غلامزاده لرداری، مسعود و ثقفی، علی، (۱۳۹۵). چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۴)، ۲۳-۴۴.

کریمی، غلامرضا و بیگ بشرویه، سلمان، (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۵۷۳-۵۹۶.

گل‌محمدی، مریم و رحمانی، علی، (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS13. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.

مرادی، محمد؛ جعفری دره‌در، مرتضی؛ حسین‌زاده، سهراب، (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۵۶-۴۸۱.

نصیری‌فروزی، علیرضا؛ مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد؛ رحمانی، علی. (۱۴۰۱). امکان‌سنجی و ارائه چارچوبی جهت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی واحدهای کوچک و متوسط در ایران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری

مالی، ۱۱(۱)، ۲۹-۷۵.

- Abdi, s., Azadi, K., Kheradyar, S., & Bayat, a. (2022). Conservative political ideology and the choice of fair value-based accounting procedures. *Accounting knowledge & Management Auditing*, 11(42), 87-95. [In Persian].
- Alami, M., Khodadadi, Vaez, S. A., & Hosseinzadeh, A. H. (2020). Challenges of applying the requirements of accounting standard of employee retirement benefits(NO.33). *The financial accounting and auditing researches*, 13(51), 155-186.
- Alipour Shirsavar, H., Gilaninia, S., & Mohammadi Almani, A. (2012). A study of factors influencing positive word of mouth in the iranian banking industry. *Middle-East journal of scientific research*, 11(4), 454-460. [In Persian].
- Archin lisar, M., Banimahd, B., Moradzade Fard, M., & Hemati, B. (2022). Decision making and judgment styles in fair value estimation: The effect of the mental framework. *Journal of management accounting and auditing knowledge*, 11(43), 293-307. [In Persian].
- Badertscher, B. A., Burks, J. J. & Easton, P. D. (2012). A convenient scapegoat: Fair value accounting by commercial banks during the financial crisis. *The Accounting Review*, 87(1), 59-90.
- Badri, E., & Ghaemi, M. H. (2021). Macro impediments of implementing fair value accounting in iran's banking industry. *APPLIED RESEARCH IN FINANCIAL REPORTING*, 10(18), 303-342. [In Persian].
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors. *accounting and business research-international accounting policy forum*, 36(sup1), 5-27.
- Barth, M. E. (2006). Including estimates of the future in today's financial statements. *accounting horizons*, 20(3), 271-285.
- Barth, M. E., & Landsman, W. R. (2010). How did financial reporting contribute to the financial crisis? *European accounting review*, 19(3), 399-423.
- Barth, M. E.; Beaver, W.H. & Landsman, W.R. (2001). The relevance of the value relevance literature for accounting standard-setting: Another view. *Journal of accounting and economics*, Vol. 31, No. 1-3, (June 2001), pp. 77-104, ISSN 0165- 4101.
- Behzadpour, S., & Rahmani, A. (2020). Implementation challenges of accounting standard requirements of retirement benefit plans. *Financial accounting and auditing research*, 12(47), 1-30. [In Persian].

- Belesis, N., Sorros, J., Karagiorgos, A. (2019). Financial crisis and value relevance of financial statements. *Journal of business research*, 105(4), 283-292.
- Betakova, J.; Hrazdilova-Bockova, K. & Skoda, M.(2014). Fair value usefulness in financial statements. DAAAM international scientific book 2014. pp. 433-448. Chapter 35.
- Bird, A., & Ruchti, T. G. (2014). Costs and benefits of fair value accounting: Evidence from the crisis. *Ssrnelectronic journal*.
- Bratten, B., Causholli, M., & Khan, U. (2016). Usefulness of fair values for predicting banks' future earnings: evidence from other comprehensive income and its components. *Review of accounting studies*, 21(1), 280- 315.
- Cannon, N. H., & Bedard, J. C. (2016). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The accounting review*, 92(4), 81-114.
- Dinarbar M, Saedi R, Behzadian F, Safdarian L. Developing a strategies model of factors affecting auditing fair value accounting estimates using modeling approach based on structural equation. *fa* 2022; 14 (56) : 4.[In Persian].
- EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), (2011), Considering the effect of accounting standards, discussion paper.
- Eliasi, E., & ebrahimi romenjan, M. (2019). Identification and ranking of investors' problems following the implementation of international financial reporting standards in iran. *Financial accounting knowledge*, 6(2), 135-160. [In Persian].
- FAF, (2014), "Post implementation review report on fasb statement No. 123, Share-based payment", available at <http://www.accountingfoundation.org>.
- Financial Accounting Foundation (FAF). 2017. Post implementation report of SFAS157: fair value measurement. Norwalk, CT: FASB.
- Georgiou, O., & Jack, L. (2011). In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting. *The british accounting review*, 43(4), 311-323.
- Gholamzadeh Ledari, M., & Thaghafi, A. (2015). A framework for evaluation after the implementation of Iranian accounting standards. *Experimental accounting research*, 6(4), 23-44. [In Persian].
- Golmohammadi, M., & Rahmani, A. (2017). Identifying the technical challenges of using fair value in financial reporting in Iran: emphasizing the requirements of IFRS13. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(3), 414-387. [In Persian].

- Green, K. Y. (2015). Can fair value accounting create a cognitive bias? The effects of recognized level 3 fair value on manager selling decisions. <https://scholarscompass.vcu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4717&context=etd>
- Hejazi, R. & Meyhami, S. (2017). Survey adoption of fair value accounting standards and its impact on accounting profit. *Empirical research in accounting*, 7(2), 127-150. [In Persian].
- Heydari, M., Taherabadi, A.A., Jamshidi Navid, B. & Ghanbari, M. (1398). The impact of countries' environmental factors on the adoption of international financial reporting standards. *Financial accounting quarterly*, 11 (41), 46-69. [In Persian].
- Hosseini, Seyed Ali & Hamedi, Fatemeh (2022). Investigating the role of fair value accounting in the value relevance of key; Accounting items during the financial crisis in investment companies. *Accounting and auditing review*, 29(4), 607-627. [In Persian].
- International Accounting Standards Board (IASB). 2011. International financial reporting standard No. 13: Fair value measurements.
- Karami, G. & Beik Boshrouyeh, S. (2017), Developing a model for implementing the fair value approach in iran: With emphasis on measurement. *Accounting and auditing review*, 24(4), 573-596. [In Persian].
- Laux, C., & Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 826-834.
- Magnan, M.L. (2009). Fair value accounting and the financial crisis: Messenger or contributor? *Accounting prospect*, 8(3), 189-213.
- Moradi, M., Jafari Daredar, M., & Vahsinzadeh, S. (2018). Challenges and opportunities of measuring fair values in line with the implementation of international financial reporting standards in Iran. *Accounting and auditing reviews*. 26 (3). 456-481. [In Persian].
- Nasiri Farvazi, A., Mehrani, S., Moradi, M., & Rahmani, A. (2022). Feasibility and providing a framework for applying international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises in iran. *Applied research in financial reporting*, 11(1), 29-75. [In Persian].
- Pandya, A. (2016). Resistance to IFRS 13 - initial insights (Doctoral dissertation).
- Penman, S. H. (2007). Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus? *Accounting and Business Research*, 37(sup 1), 33-44.
- Pozen, R. C. (2009). Is it fair to blame fair value accounting for the financial crisis? *Harvard business review*, 87(11), 84-92.

- Rahmani A, Maanavi Poudeh S. Using level three fair value in financial reporting of Iran: *Challenges and Solutions*. fa 2022; 14 (56) : 5. [In Persian].
- Richard, J. (2004). The secret past of fair value: Lessons from history applied to the French case. *Accounting in europe*, 1(1), 95-107.
- Ronan, J. (2008). To fair value or not to fair value: A broader perspective. *Abacus*, 44(2), 181-208.
- Saghafi, A., Rahmani, A., Langari, M., & Gholamzadeh Ledari, M. (2019). Effectiveness of revised iranian accounting standards No.19 (business combination). *Financial accounting and auditing research*, 11(42), 5-30. [In Persian].
- Salehabadi, Roza & Mehrani, Kaveh (2022). Fair value: Criticisms and challenges from critical accounting perspective. *Accounting and auditing review*, 29(2), 359-403. [In Persian].
- Sarvi, A., Talebnia, G., Pourzamani, Z., & Jahanshad, A. (2019). Assessment readability and understandability of accounting standards by accountants and auditors using flesch and cloze indexes. *Applied research in financial reporting*, 7(2), 241-274. [In Persian].
- Song, X. (2015). Value relevance of fair values—Empirical evidence of the impact of market volatility. *Accounting perspectives*, 14(2), 91-116.
- The U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). (2008). Report and recommendations pursuant to section 133 of the emergency economic stabilization act of 2008: *study on mark-to-market accounting*.
- Trott, E. W. (2009). Accounting for debt instruments held as assets. *Accounting horizons*, 23(4), 457-469.
- Van Zijl, W., & Maroun, W. (2017). Discipline and punish: Exploring the application of IFRS 10 and IFRS 12. *Critical perspectives on accounting*, 44, 42-58.
- zarerafi, S., Taghi Nataj Malekshah, G., Jahanshad, A., & Heidarpoor, F. (2024). Identify and rank the challenges of (determining) fair value measurement in the implementation of International Financial Reporting Standard No. 13 (IFRS13) in Iranian non-governmental banks using Meta-synthesis qualitative analysis and SWARA method and provide a solution using the ARAS technique. *Journal of Investment Knowledge*, 13(52), 63-92. [In Persian].