

Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements

Maryam Golmohammadi

PhD Candidate, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic, Al-Zahra University, Tehran, Iran. E-mail: mgolmohammadi1365@gmail.com

Ali Rahmani

*Corresponding author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Social and Economic, Al-Zahra University, Tehran, Iran. E-mail: rahmani@alzahra.ac.ir

Abstract

Objective: By the full adoption of IFRS, measurement and disclosure of fair values become more common in Iranian financial reporting. The present study aims to identify the technical challenges of fair value measurement and disclosure in accordance with the proposed framework in IFRS13 as well as technical factors underlying resistance to fair-value based financial reporting from accounting and auditing experts' points of view in the financial reporting environment of Iran.

Methods: Technical challenges were identified by conducting a comprehensive review study with analytical approach. Then, we used qualitative content analysis method in order to elicit the primary model of categorizing technical challenges. Using the structured research questionnaires developed based on the Fuzzy Logic, experts' points of view about technical challenges of fair-value based financial reporting in Iran were collected from three different groups: 1) Theorists and standard setters group (23 experts), 2) Independent auditors group (29 experts) and 3) financial managers group (27 experts). The data of the study was analyzed via Fuzzy Delphi method as well as Fuzzy Hierarchical Analysis method.

Results: Findings reveal that Iranian professional experts had a positive viewpoint about Fair-Value measurement paradigm. However, adoption of fair value measurement paradigm and widespread implementation of it is challenging in practice, because of the technical challenges of fair value measurement and disclosure. Results show that, in spite of positive viewpoint of professional experts about quality and quantity of disclosure requirements in IFRS 13, effectiveness of fair-value based financial reporting in Iran is controversial from two aspects: the usefulness of fair-value based information in evaluating of stewardship and efficiency of those requirements from information users' standpoint. Results reveal that there is some possibility of non-compliance with IFRS13 disclosure requirements in financial reporting environment of Iran. In addition to the weakness of enforcement requirements in Iran, non-compliance with disclosure requirements will have negative impact on effectiveness of IFRS13 and fair-value based financial reporting. Albeit, some differences exist between experts' viewpoint among "Theorists and standard setters group" and "executive group" in regards to determination of those disclosure requirements which will not be accomplished in practice and technical factors underlying resistance to adoption and implementation of IFRS13.

Conclusion: Standard setters and professional accounting and auditing communities should be aware of significant technical challenges of fair value accounting and also prepare suitable infrastructures for high quality fair-value based financial reporting as well as implementation of IFRS13 effectively and efficiently in financial reporting environment of Iran.

Keywords: Fair Value, Fair Value-based Financial Report, Fair Value-Based Accounting, Disclosing Fair Value Information, International Standard of Financial Reporting No. 13.

Citation: Golmohammadi, M., Rahmani, A. (2018). Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414. (in Persian)

Journal of Accounting and Auditing Review, 2018, Vol. 25, No.3, pp. 387-414

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.259285.1007908

Received: February 14, 2018; Accepted: June 02, 2018

© Faculty of Management, University of Tehran

شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS13

مریم گل محمدی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. رایانامه: mgolmohammadi1365@gmail.com

علی رحمانی

* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. رایانامه: rahmani@alzahra.ac.ir

چکیده

هدف: با پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران فراگیرتر خواهد شد. هدف این پژوهش شناسایی چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهاد شده در استاندارد بین‌المللی ۱۳ و عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور از دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران است.

روش: پس از مطالعه مروری گسترده با رویکرد تحلیلی، چالش‌های فنی شناسایی شدند. سپس با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی، مدل اولیه مقوله‌بندی چالش‌های فنی استخراج شد. از پرسش‌نامه‌های ساختاریافته مبتنی بر منطق فازی، برای گردآوری دیدگاه خبرگان حرفه از سه گروه مختلف نظریه پردازان و استانداردگذاران (۲۳ خبره)، حساب‌رسان مستقل (۲۹ خبره) و مدیران مالی (۲۷ خبره) بهره برده شد. داده‌های پژوهش با استفاده از روش‌های دلفی فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی فازی تجزیه و تحلیل شدند.

یافته‌ها: دیدگاه خبرگان حرفه در ایران نسبت به الگوی ارزش منصفانه مثبت است. اما، چالش‌های فنی شناسایی شده در خصوص اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه موجب می‌شوند که پذیرش الگوی ارزش منصفانه و به‌کارگیری گسترده آن در عمل چالش‌انگیز شود. یافته‌ها نشان می‌دهد با وجود ارزیابی مثبت خبرگان حرفه از کمیت و کیفیت الزامات افشای استاندارد بین‌المللی ۱۳، اثربخشی گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران از بعد ارزیابی وظیفه‌محور و کارایی آن از دیدگاه استفاده‌کنندگان از اطلاعات بحث‌برانگیز است. همچنین عدم رعایت برخی الزامات افشای استاندارد ۱۳ امکان‌پذیر است که در کنار ضعف ضمانت‌های اجرایی در محیط گزارشگری مالی ایران می‌تواند بر اثربخشی استاندارد یاد شده و گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور در ایران تأثیر منفی داشته باشد. البته، در خصوص الزامات افشایی که ممکن است در عمل رعایت نشوند و عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت، بین دو گروه اجرایی و گروه نظریه‌پردازان و استانداردگذاران اختلاف نظرهایی وجود دارد.

نتیجه‌گیری: استانداردگذاران و جوامع حرفه‌ای باید نسبت به چالش‌های فنی حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه آگاه باشند و بسترهای مناسب و لازمی را برای گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور با کیفیت و کارا و اثربخش بودن استاندارد بین‌المللی ۱۳ در محیط گزارشگری مالی ایران فراهم کنند.

کلیدواژه‌ها: اندازه‌گیری ارزش منصفانه، افشای اطلاعات ارزش منصفانه‌محور، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، چالش فنی گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور.

استناد: گل محمدی، مریم؛ رحمانی، علی (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS13. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.

فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۳، صص. ۳۸۷-۴۱۴

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.259285.1007908

دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۲۵، پذیرش: ۱۳۹۷/۰۳/۱۲

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه^۱

در مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۲ آشکارا از به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه حمایت می‌شود و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳^۳، گامی مهم در راستای انتشار رهنمودهای جامع و یکنواخت برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط محسوب می‌شود (مبنای تصمیم‌گیری IFRS13، ۲۰۱۷). با پذیرش کامل مجموعه IFRS به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی، اندازه‌گیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی فراگیر می‌شود (بارلو و حداد^۴، ۲۰۰۳؛ بال^۵، ۲۰۰۶؛ بوشمن و لندسمن^۶، ۲۰۱۰؛ کی. پی. ام. جی^۷، ۲۰۱۱ و مؤسسه حسابرسی پرایس واتر هاووس کوپرز ال ال پی، ۲۰۱۳). تغییر نظام گزارشگری مالی به‌واسطه حرکت به‌سمت به‌کارگیری گسترده الگوی ارزش منصفانه، اغلب به‌عنوان تغییر الگوی حسابداری تلقی می‌شود که خود در حوزه گزارشگری مالی، تحولی اساسی محسوب می‌شود (بارلو و حداد، ۲۰۰۳ و هیتز^۸، ۲۰۰۷). برتری حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه نسبت به حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی به‌صورت گسترده از سوی استانداردگذاران و افراد حرفه‌ای در حوزه گزارشگری مالی پذیرفته و تأیید شده (پنگ و بیولی^۹، ۲۰۱۰) و مسئله اصلی روز استانداردگذاران از این موضوع که آیا می‌بایست از ارزش منصفانه استفاده کرد یا خیر به این‌که چگونه باید از ارزش‌های منصفانه استفاده کرد، تغییر یافته است (بارث^{۱۰}، ۲۰۰۶). اما، همچنان نسبت به الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دیدگاه‌های متضادی وجود دارد که نشان‌دهنده عدم مشروعیت شناختی و عملی کامل این دیدگاه است (جورجیو و جک^{۱۱}، ۲۰۱۱).

بر مبنای منطق مقاومت، رعایت قوانین و مقررات جدید (شامل الزامات جدید گزارشگری مالی) را نباید به‌عنوان یک فرض مسلم در نظر گرفت. زیرا در عمل قوانین و مقررات جدید به‌طور کامل رعایت نمی‌شوند (وان زیجل و مارون^{۱۲}، ۲۰۱۷). مقاومت در برابر یک استاندارد از مجموعه IFRS، به‌معنای عدم تمایل برای پذیرش یا رعایت آن استاندارد (سایدین، بادارا و دانریمی^{۱۳}، ۲۰۱۴؛ وان زیجل و مارون، ۲۰۱۷ و سئیت، پاتل و مارون^{۱۴}، ۲۰۱۸) و همچنین عدم تفسیر و به‌کارگیری الزامات جدید آن استاندارد (همچون الزامات IFRS13) در عمل است، به‌طور خودکار همان‌گونه که توسط استانداردگذاران از قبل تعیین شده است (وان زیجل و مارون، ۲۰۱۷). هدف این پژوهش شناسایی محدودیت‌ها و چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه طبق الزامات IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران در شرایط پذیرش دستوری مجموعه IFRS به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی است؛ محدودیت‌هایی که با ایجاد مقاومت در برابر پذیرش و رعایت IFRS13 در عمل می‌توانند کارایی و اثربخشی الزامات این استاندارد را تحت تأثیر قرار داده و بر کیفیت اطلاعات و شفافیت در گزارش‌های مالی اثرهای منفی داشته باشند. از این رو، پرسش‌های اصلی پژوهش عبارت‌اند از:

۱. مستخرج از رساله دکتری حسابداری در دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)

2. International Financial Reporting Standards (IFRS)

3. International Financial Reporting Standard No.13 (IFRS13)

4. Barlev & Haddad

6. Bushman & Landsman

8. Hitz

10. Barth

12. Van Zijl & Maroun

14. Swait, Patel & Maroun

5. Ball

7. Klynveld Peat Marwick Goerdeler LLP (KPMG)

9. Peng & Bewley

11. Georgiou & Jack

13. Saidin, Badara & Danrimi

۱. دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی نسبت به الگوی ارزش منصفانه و در رابطه با کارایی و اثربخشی الزامات IFRS13 از بعد دستیابی به هدف‌های اصلی گزارشگری مالی و هدف‌های زیربنای تدوین و انتشار این استاندارد در محیط گزارشگری مالی ایران چیست؟
 ۲. چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی ایران طبق چاقوب پیشنهادی IFRS13 و همچنین عوامل زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران از دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی چیست؟
 ۳. از دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی، در ارتباط با کدام دسته از الزامات افشا طبق IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران با مقاومت در پذیرش و رعایت در عمل مواجه خواهیم شد؟ مقاومت در پذیرش و رعایت الزامات نام‌برده به چه میزان می‌تواند اثربخشی الزامات IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران را تحت تأثیر قرار دهد؟
- به موجب مصوبات سازمان حسابرسی (مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۲۷) و سازمان بورس و اوراق بهادار ایران (مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ و ۱۳۹۵/۰۸/۱۸)، برخی نهادهای مالی و ناشران بزرگ بورسی و فرابورسی، که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، ملزم به تهیه و ارائه یک مجموعه صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده بر اساس مجموعه IFRS هستند. با پذیرش مجموعه IFRS به عنوان مبنای گزارشگری مالی در ایران، چگونگی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط، موضوع جدید و بااهمیتی است که جامعه حسابداری و حسابرسی ایران با آن درگیر خواهد شد. تجربه حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها نیز نشان می‌دهد که پیاده‌سازی استانداردهای ارزش منصفانه‌محور در محیط گزارشگری مالی ایران چالش‌برانگیز است.
- یکی از عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و رعایت دقیق و درست و کامل الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه (به‌ویژه الزامات IFRS13)، مشروعیت نداشتن الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه بین اعضای جامعه حرفه‌ای و ارزیابی منفی آنها از کارایی و اثربخشی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در یک محیط گزارشگری مالی است. پژوهش حاضر برای نخستین بار در ایران، دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی نسبت به الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ارزیابی آنها از کارایی و اثربخشی الزامات IFRS13 را با استفاده از روش علمی دلفی مستند می‌کند. شناسایی آن دسته از الزامات افشای IFRS13 که ممکن است به صورت کامل از سوی تهیه‌کنندگان اطلاعات رعایت نشوند و دیدگاه خبرگان حرفه در رابطه با سطح اهمیت هر گروه از الزامات افشای نام‌برده و رتبه‌بندی آنها و همچنین شناسایی عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران ضمن مشخص شدن چالش‌های فنی بااهمیت ناشی از قضاوت‌های حرفه‌ای و تفاوت در شیوه عمل به‌واسطه آزادی عمل برای انتخاب رویه از سایر خروجی‌های پژوهش حاضر هستند. برای دستیابی به هدف‌های گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه و هدف‌های انتشار و تدوین IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران می‌بایست در راستای رفع چالش‌های فنی شناسایی شده در این پژوهش از سوی نهادهای ناظر بر بازار سرمایه و نهادهای حرفه‌ای در حوزه حسابداری و حسابرسی، اقدامات بهبودبخشی انجام شود.

پیشینه نظری پژوهش

زیربناهای مفهومی استانداردها در مجموعه IFRS باعث دور شدن رویه‌های حسابداری از مفاهیم پایه‌ای «بهای تمام‌شده تاریخی»، «مباشرت»، جهت‌دهی آنها به سمت مفاهیم «تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بر مبنای جریان‌های نقدی آتی» و «ارزش‌های منصفانه» شده است (بال، ۲۰۰۶؛ ریچارد^۱ ۲۰۰۴؛ جورجیو و جک، ۲۰۱۱). ارزش منصفانه، معیار اندازه‌گیری بازار محور و نه بنگاه محور و قیمتی است که در یک معامله عادی بین فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری از بابت فروش یک دارایی دریافت یا از بابت انتقال یک بدهی پرداخت می‌شود (IFRS13، ۲۰۱۷). همچنین می‌توان ارزش منصفانه را بر مبنای معامله‌ای فرضی در زمان اندازه‌گیری از دیدگاه فعالان بازار تعیین کرد (مؤسسه حسابرسی پرایس واتر هاووس کوپرز ال ال پی، ۲۰۱۳). موارد کاربرد الزامات IFRS13 برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط که طبق رهنمودهای استانداردهای دیگر در مجموعه IFRS الزامی و اختیاری هستند، در جدول ۱ منعکس شده است.

جدول ۱. موارد استفاده از الزامات IFRS13 در مجموعه IFRS

استاندارد	استفاده از ارزش منصفانه	شناخت اولیه	پس از شناخت اولیه	اندازه‌گیری طبق IFRS 13	افشا طبق IFRS 13
IFRS 2	الزامی	✓	✓	خارج از دامنه	خارج از دامنه
IFRS 3	الزامی با موارد استثنا	✓	-	✓	✓
IFRS 5	الزامی	✓	✓	✓	✓
IFRS 9	الزامی	✓	✓	✓	✓
IFRS 10	اختیاری	✓	-	✓	✓
IAS 2	اختیاری	-	✓	خارج از دامنه	خارج از دامنه
IAS 16	اختیاری - انتخاب رویه	-	✓	✓	✓
IAS 17	الزامی	✓	-	خارج از دامنه	خارج از دامنه
IAS 19	الزامی	✓	✓	✓	خارج از دامنه
IAS 26	الزامی	✓	✓	✓	خارج از دامنه
IAS 27	اختیاری	-	✓	✓	✓
IAS 28	الزامی	✓	✓	✓	✓
IAS 36	الزامی	-	✓	خارج از دامنه	خارج از دامنه
IAS 38	اختیاری - انتخاب رویه	-	✓	✓	✓
IAS 39	الزامی / اختیاری	✓	✓	✓	✓
IAS 40	اختیاری - انتخاب رویه و الزامی برای افشا	-	✓	✓	✓
IAS 41	الزامی	✓	✓	✓	✓

عدم به‌کارگیری اثربخش الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه، اساسی‌ترین هدف‌های گزارشگری مالی که فراهم کردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان از اطلاعات است، را به مخاطره خواهد

انداخت (پتنگ و بیولی، ۲۰۱۰). در واژه‌نامه آکسفورد، اثربخشی به معنای میزان موفقیت در ایجاد نتایج مطلوب و مورد انتظار است (آکسفورد، ۲۰۱۸). از این رو، اثربخشی الزامات یک استاندارد گزارشگری مالی را می‌توان بدین صورت تبیین کرد که این استاندارد تا چه اندازه در دستیابی به هدف‌های اصلی گزارشگری مالی و هدف‌های زیربنایی تدوین و انتشار استاندارد نام‌برده موفق است. در نتیجه، کارایی استاندارد نیز بدین معناست که تحقق هدف‌ها با کمترین هزینه ممکن در مقایسه با منافع حاصل از استاندارد میسر باشد.

طبق تعریف ارزش منصفانه در IFRS13، هدف‌های اصلی و اولیه اندازه‌گیری در فرایند گزارشگری مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها هستند. بر همین اساس می‌توان چنین استدلال کرد که در این تعریف بر رویکرد ترازنامه‌محور تأکید شده است (IFRS13، ۲۰۱۷؛ هیتز، ۲۰۰۷). به موجب یافته‌های پژوهش‌های دیچو^۱، (۲۰۰۸) و کوایف^۲ (۲۰۰۸)، به رویکرد ترازنامه‌ای انتقادهایی وارد است که می‌توانند زمینه‌ساز مقاومت در برابر گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه شوند:

۱. این رویکرد درباره مفاهیمی همچون مدل کسب‌وکار تجاری و عملکرد واحد اقتصادی که عامل اصلی موفقیت و ایجاد ارزش در شرکت هستند، سکوت می‌کند. در نتیجه، اثربخشی الزامات گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه از بعد ارزیابی عملکرد مدیران در راستای انجام وظیفه مباشرت (هدف‌های نقش قراردادی حسابداری) بحث‌برانگیز به نظر می‌رسد.

۲. در رویکرد ترازنامه‌ای، در سطح عملیاتی، تغییر در ویژگی‌های سود (افزایش نوسان در سود، کم شدن استمرار سودها در آینده و کاهش قابلیت پیش‌بینی سودهای آتی بر مبنای سودهای جاری) از پیامدهای احتمالی به‌کارگیری این رویکرد است. در نتیجه، اثربخشی الزامات گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه از بعد هدف‌های نقش اطلاعاتی حسابداری بحث‌برانگیز به نظر می‌رسد.

۳. حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه بر درست و قابل اعتماد بودن قیمت‌های بازار تأکید زیادی دارد و قیمت‌های بازار را تا اندازه استاندارد پایدار برای صحت و درستی مبنای اندازه‌گیری بالا می‌برد. در شرایطی که قیمت‌های بازار از ارزش‌های ذاتی و بنیادی متمایز هستند، این فرض بسیار خطرناک خواهد بود.

بر اساس شواهد به‌دست‌آمده از گزارش ارزیابی عملکرد SFAS157^۳ پس از اجرای آن (۲۰۱۷) مشخص شد که گروه‌های مختلف در عمل، درباره اثربخشی الزامات استاندارد نام‌برده تردید دارند. کارایی و اثربخشی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه را می‌توان از چهار بعد مختلف الف. کفایت رهنمودها، ب. کیفیت رهنمودها و تحقق هدف‌های کلی گزارشگری مالی و هدف‌های انتشار IFRS13، ج. ارائه به‌موقع اطلاعات و در نهایت د. صرفه اقتصادی رعایت الزامات مرتبط با ارزش منصفانه با توجه به ملاحظات هزینه - منفعت بررسی کرد. ارزیابی هزینه - منفعت یک استاندارد بسیار

1. Dichev

2. Kvitte

۳. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در سال ۲۰۰۳ میلادی پروژه اندازه‌گیری ارزش منصفانه را آغاز کرد که به انتشار استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۷ (SFAS157) در سال ۲۰۰۶ انجامید. در استاندارد نام‌برده ارزش منصفانه تعریف، چارچوبی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارائه و الزامات افشای در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه تعیین شده است. در سال ۲۰۱۱ میلادی، FASB به انتشار اصلاحیه این استاندارد تحت عنوان ASC820 اقدام کرد.

ذهنی است و برای قضاوت، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری موارد ذیل را در نظر می‌گیرد: هزینه‌های تحمیل شده به تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، هزینه‌های تحمیل شده به استفاده‌کنندگان، وقتی که اطلاعات در دسترس نباشد، مزایای مقایسه‌ای که تهیه‌کنندگان گزارش مالی در ایجاد اطلاعات دارند، در مقایسه با هزینه‌هایی که استفاده‌کنندگان از گزارش مالی متحمل می‌شوند تا کاستی اطلاعاتی را رفع کنند و مزایای تصمیم‌گیری اقتصادی بهتر حاصل از بهبود گزارشگری مالی (مبنای نظری گزارشگری مالی بین‌المللی، ۲۰۱۸). چنانچه دیدگاه اعضای حرفه در یک محیط گزارشگری مالی نسبت به الگوی ارزش منصفانه مثبت باشد و کارایی و اثربخشی الزامات IFRS13 از بعد دستیابی به هدف‌های اصلی گزارشگری مالی و هدف‌های زیربنای تدوین و انتشار این استاندارد در محیط گزارشگری مالی ایران مثبت ارزیابی شود، انتظار می‌رود برای الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه در آن محیط مشروعیت عملی محقق شده و در برابر پذیرش و رعایت الزامات استانداردهای ارزش منصفانه محور مقاومتی صورت نگیرد.

بر مبنای «منطق مقاومت»، مقاومت در برابر یک استاندارد از مجموعه IFRS به معنای عدم تمایل برای پذیرش یا رعایت آن استاندارد (سایدین و همکاران، ۲۰۱۴؛ وان زیجل و مارون، ۲۰۱۷؛ سنیت و همکاران، ۲۰۱۸) و همچنین، عدم تفسیر و به‌کارگیری الزامات استاندارد جدید (همچون الزامات IFRS13) در عمل به‌طور خودکار همان‌گونه که توسط استانداردها گذاران از قبل تعیین شده (وان زیجل و مارون، ۲۰۱۷)، است. پژوهش‌های محدودی به بررسی محدودیت‌های فنی مؤثر بر مقاومت در برابر پذیرش و رعایت IFRS13 می‌پردازند. از این رو، به یافته‌های پژوهش‌هایی که به شناسایی چالش‌های فنی مؤثر بر ایجاد مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات مندرج در استانداردهای مجموعه IFRS می‌پردازند، نیز توجه می‌شود. مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. مدل مفهومی پژوهش (عوامل زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات IFRS13)

نام پژوهشگران	مقوله‌های اصلی
گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)	دیدگاه گروه‌های ذی‌نفع گزارشگری مالی نسبت به اثربخشی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه
جرماکوئیسز و گورنیک توماسزسکی ^۱ (۲۰۰۶)، کپکون، کولینز و جین جین ^۲ (۲۰۱۲) و گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)	نبود درک و تفسیر یکپارچه از الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه و تفاوت در شیوه عمل
گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)	چالش‌های فنی و مالیاتی تعیین واحد حساب مبنای چالش فنی به کارگیری معیار بیشترین و بهترین استفاده در زمان اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌های غیرمالی
رون ^۳ (۲۰۰۸)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)، هوپ‌وود ^۴ (۱۹۸۷)، هیتز (۲۰۰۷)، دیچو (۲۰۰۸)، کوایف (۲۰۰۸)، استنت، برادبری و هوکز ^۵ (۲۰۱۳)	دیدگاه گروه‌های ذی‌نفع گزارشگری مالی نسبت به الگوی ارزش منصفانه (مثبت/ منفی)
گزارش کمیسیون بورس اوراق بهادار (۲۰۱۷)، جی ویلیام و جکسون ^۶ (۲۰۰۸)	اثر فراچرخگی ارزش منصفانه بر اقتصاد

1. Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski
3. Ronen
5. Stent, Bradbury & Hooks

2. Capkun, Collins & Jeanjean
4. Hopwood
6. Gwilliam & Jackson

ادامه جدول ۲

مقوله‌های اصلی	نام پژوهشگران
نوسان زیاد سود حسابداری	گزارش کمیسیون بورس اوراق بهادار (۲۰۰۸)، بارث، لندزمن و والن ^۱ (۱۹۹۵)
ملاحظات هزینه - منفعت و کارایی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه	گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)، واگن‌هوفر ^۲ (۱۹۹۰)، گیتزمن و ترومبتا ^۳ (۲۰۰۳)، لیئو، یاو، هو و لیو ^۴ (۲۰۱۱)، سایدین و همکاران (۲۰۱۴) و سئیت و همکاران (۲۰۱۸)
چالش‌های فنی مرتبط با اندازه‌گیری ارزش منصفانه در صورت فقدان بازارهای قابل مشاهده و عدم دسترسی به داده‌های قابل مشاهده بازار	گزارش کمیسیون بورس اوراق بهادار (۲۰۰۸)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)، بیور و همکاران (۱۹۹۲)، جی ویلیام و جکسون (۲۰۰۸)، ریدل و صرافیم ^۵ (۲۰۱۱) و سانگ، توماس و یی ^۶ (۲۰۱۰)
انگیزه‌های گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه و تمایل برای ایجاد شفافیت بیشتر (کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود)	کریستینسن، لی، والکر و زنگ ^۷ (۲۰۱۵)، آرمسترانگ، بارث، جاگولینزر و ریدل ^۸ (۲۰۱۰)، داسک، هیل، لوییژ و وردی ^۹ (۲۰۰۸)، کریستینسن، لی و والکر ^{۱۰} (۲۰۰۷)، لیئو و همکاران (۲۰۱۱) و سئیت و همکاران (۲۰۱۸)
پیچیدگی الزامات اندازه‌گیری ارزش منصفانه و کمبود/ فقدان رهنمودهای فنی	هویتاش، هویتاش و یزیگل ^{۱۱} (۲۰۱۷)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)، جرماکوئیسز و همکاران (۲۰۰۶)، کپکون و همکاران (۲۰۱۲) و فرقاندوست حقیقی و نصر (۱۳۹۳)
حجم و نحوه افشای اطلاعات ارزش منصفانه‌محور	ایزلین و نیکولتی ^{۱۲} (۲۰۱۷)، فیلیپ و همکاران ^{۱۳} (۲۰۱۷)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)، لچمن و هرمان ^{۱۴} (۲۰۱۷)؛ واگن‌هوفر (۱۹۹۰)، گیتزمن و ترومبتا (۲۰۰۳)، لیئو و همکاران (۲۰۱۱)؛ سایدین و همکاران (۲۰۱۴)، سئیت و همکاران (۲۰۱۸) و فرقاندوست حقیقی و نصر (۱۳۹۳)
برآوردهای حسابداری و قضاوت‌های حرفه‌ای گسترده	بادیا، دورو، پنالوا و رایان ^{۱۵} (۲۰۱۷)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷) و ABA (۲۰۰۹)
آزادی عمل برای انتخاب رویه حسابداری و تفاوت در شیوه عمل	گرین ^{۱۶} (۲۰۱۵)، وو، ثیبودآو و کج ^{۱۷} (۲۰۱۶)، ایزلین و نیکولتی (۲۰۱۷)، بادیا و همکاران (۲۰۱۷)، هوسو و لین ^{۱۸} (۲۰۱۶)؛ لین و همکاران ^{۱۹} (۲۰۱۷) و گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)
فرایند ارزشیابی، خطای اندازه‌گیری و استفاده از خدمات کارشناسان ارزشیابی	لین، فورنارو و هوآنگ (۲۰۱۷)، استرلینگ ^{۲۰} (۱۹۷۵)، فرقاندوست حقیقی و نصر (۱۳۹۳)، مارتین، ریچ و ویلکس ^{۲۱} (۲۰۰۶)، بارتن و همکاران (۲۰۱۳) و گلوور، تیلو و وو ^{۲۲} (۲۰۱۶)

1. Barth, Landsman & Wahlen
3. Gietzmann & Trombetta
5. Riedl & Serafeim
7. Christensen, Lee, Walker & Zeng
9. Daske, Hail, Leuz & Verdi
11. Hoitash, Hoitash & Yezegel
13. Filip et. al
15. Badia, Duro, Penalva & Ryan
17. Wu, Thibodeau & Couch
19. Lin, Lin, Fornaro & Huang
21. Martin, Rich & Wilks

2. Wagenhofer
4. Liu, Yao, Hu & Liu
6. Song, Thomas & Yi
8. Armstrong, Barth, Jagolinzer & Riedl
10. Christensen, Lee & Walker
12. Iselin & Nicoletti
14. Lachmann & Herrmann
16. Green
18. Hsu & Lin
20. Sterling
22. Glover, Taylor & Wu

ادامه جدول ۲

مقوله‌های اصلی	نام پژوهشگران
دانش علمی و مهارت‌های حرفه‌ای و آموزش افراد حرفه برای پذیرش و رعایت الزامات	دوروچر و جندرون ^۱ (۲۰۱۴)، باسو (۲۰۱۴)، جرماکوئیسز و گورنیک توماسزسکی (۲۰۰۶)، کپکون، کولینز و جیانجین (۲۰۱۲)، زهری و عبدالباکی ^۲ (۲۰۱۳)، سئیت، پاتل و مارون (۲۰۱۸)، بارتن و همکاران (۲۰۱۳)؛ احمد (۲۰۱۲) و پانس و دلفاورو (۲۰۱۰)
اثربخشی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه	مولر، ریدل و شلهورن (۲۰۱۵)، فیلمن ^۳ (۲۰۱۷) و حمامی و ملدووان ^۴ (۲۰۱۶)
هزینه‌های گزارشگری مالی	کریستینسن، لی، والکر و زنگ (۲۰۱۵)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)
عدم رعایت الزامات افشای ارزش منصفانه	باسو (۲۰۱۴)، فیلمن (۲۰۱۷)، ساندگرین، مآکی و سوموزا لویز ^۵ (۲۰۱۸)، فیلیپ و همکاران (۲۰۱۷)، گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157 (۲۰۱۷)

پیشینه تجربی پژوهش

کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) به تدوین مدلی برای پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران (با تأکید بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه) پرداختند. در این پژوهش، بر اساس دیدگاه ۱۷ نفر از خبرگان حرفه و با استفاده از ابزار مصاحبه، شرایط علی، راهبردها، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر و پیامدها در خصوص پیاده‌سازی، ارزش منصفانه با تأکید بر بخش اندازه‌گیری در ایران ارائه شد. وجه تمایز اصلی این پژوهش با پژوهش کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) در این است که این پژوهش برای نخستین بار در ایران شواهدی در خصوص دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی ایران نسبت به الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه فراهم می‌کند و در ادامه، به شناسایی چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه با تأکید بر جزئیات الزامات IFRS13 می‌پردازد که این جزئیات در پژوهش کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) لحاظ نشده است. همچنین در گام بعد، به شناسایی چالش‌های فنی افشای اطلاعات ارزش منصفانه‌محور و محدودیت‌های فنی مؤثر بر ایجاد مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات IFRS13 (اعم از الزامات اندازه‌گیری و افشا) در عمل با استفاده از روش دلفی فازی می‌پردازد. گفتنی است پژوهش کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) فقط بر چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و چالش‌های محیطی مؤثر بر آن متمرکز است. از سوی دیگر، رحمانی و طاهری (۱۳۹۶) نشان دادند که در شبکه بانکی ایران، بهای تمام‌شده تسهیلات در مقایسه با ارزش منصفانه، زبان اعتباری بانک‌ها را بهتر پیش‌بینی می‌کند. مقدسی نیکجه، حجازی، اکبری و دهقان دهنوی (۱۳۹۶) نیز نشان دادند که زبان اعتباری طبق رویکرد سه مرحله‌ای IFRS9 در مقایسه با رویکرد فعلی طبق بخشنامه بانک مرکزی، موجب افزایش ذخایر مطالبات مشکوک‌الوصول و در نتیجه کاهش سود و نسبت کفایت سرمایه بانک می‌شود. بنابراین، مطالعه آثار احتمالی تعیین ارزش منصفانه تسهیلات اعطایی بانک‌ها با استفاده از رویکرد IFRS9 در سیستم بانکی ایران ضروری به نظر می‌رسد.

1. Durocher & Gendron

2. Zehri & Abdelbaki

3. Feldmann

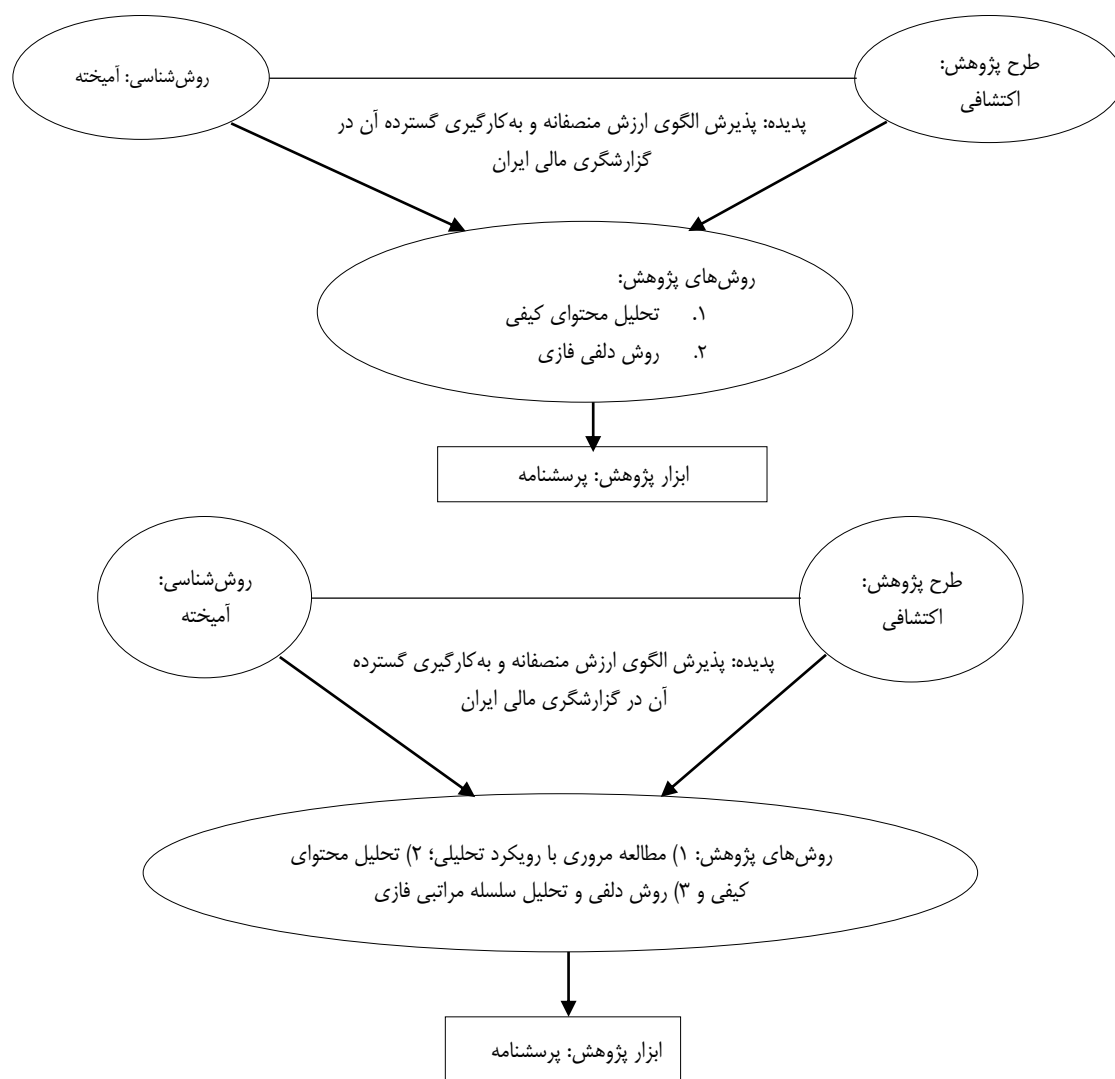
4. Hammami & Moldovan

5. Sundgren, Mäki & Somoza-López

پژوهش‌های محدودی به بررسی عوامل زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات IFRS13 در عمل می‌پردازند. سئیت (۲۰۱۵) و سئیت و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که محدودیت‌های فنی همچون ضرورت افشای اطلاعات بیشتر، آموزش افراد درگیر در فرایند گزارشگری مالی، تأثیر پذیرش استاندارد جدید بر سود حسابداری، تصمیم‌های اتخاذشده از سوی رقبا در زمینه پذیرش و رعایت استاندارد جدید و مربوط بودن یک استاندارد جدید با فعالیت‌های تجاری یک واحد تجاری، می‌توانند پذیرش و رعایت الزامات IFRS13 را به تعویق بیندازد. همچنین منطبق مقاومت بسیار بااهمیتی که پذیرش و رعایت الزامات IFRS13 را تحت تأثیر قرار می‌دهد، وجود دیدگاه منفی در رابطه با فراهم کردن اطلاعات مفیدتر برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است. پاندیا^۱ (۲۰۱۶) نیز به بررسی منطق مقاومت در برابر حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه شامل انگیزه‌ها و مکانیزم‌های مقاومت پرداخت. یافته‌های آنها نشان می‌دهد هر گاه حسابداری ارزش منصفانه به صورت دستوری برای تهیه صورت‌های مالی به کار گرفته شود، پذیرش و رعایت آن ظاهری و صوری خواهد بود. رعایت ظاهری الزامات IFRS13 منعکس‌کننده طیفی از انگیزه‌های مقاومت در برابر این الزامات است که ناشی از ملاحظات عملی و نظری است.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش ابتدا، الگوی مقوله‌بندی اولیه چالش‌های فنی پذیرش و به‌کارگیری گسترده الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش‌های منصفانه طبق چارچوب پیشنهادی IFRS13 با انجام مطالعه مروری گسترده با رویکرد تحلیلی روی پژوهش‌های پیشین و تحلیل محتوای کیفی یافته‌های آنها و همچنین تحلیل محتوای کیفی IFRS13 و مبانی تصمیم‌گیری الزامات این استاندارد، یافته‌های پژوهش‌های پیمایشی انجام‌شده توسط نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی در رابطه با گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه همچون گزارش SEC (۲۰۰۸) و گزارشات ارزیابی پس از اجرای استانداردهای IFRS13 و FAS157 همچون گزارش FASB (۲۰۱۷) و رهنمودهای فنی مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه، گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه و استانداردهای IFRS13 و FAS157 همچون گزارش KPMG (۲۰۱۱ و ۲۰۱۵)، PwC (۲۰۱۵)، Deloitte (۲۰۱۶) و E&Y (۲۰۱۷) استخراج شد که مبنای طراحی ابزار پژوهش است. سپس، دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی ایران درباره «الگوی ارزش منصفانه»، «چالش‌های فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش، به‌کارگیری گسترده ارزش‌های منصفانه در عمل و رعایت کامل الزامات IFRS13»، «کارایی و اثربخشی الزامات IFRS13» و «چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهادی IFRS13» در محیط گزارشگری مالی ایران با استفاده از پرسش‌نامه ساختاریافته شده بر اساس منطق فازی جمع‌آوری و به روش دلفی فازی و سلسله مراتب فازی تحلیل شد. از این رو، در این پژوهش از روش‌شناسی آمیخته با طرح تحقیق اکتشافی استفاده شده است. رویکرد کلی پژوهش به شرح شکل ۱ است.



شکل ۱. چارچوب طرح کلی پژوهش

به‌منظور سنجش روایی ظاهری ابزار پژوهش، پرسش‌نامه در اختیار پنج نفر از دانشجویان دکتری حسابداری دارای دانش علمی در زمینه گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور بر مبنای IFRS قرار گرفت و اصلاحات پیشنهادی آنها اعمال شد. سپس، برای سنجش روایی محتوایی ابزار پژوهش، کمیت و کیفیت پرسش‌ها از دیدگاه پنج نفر از اعضای هیئت علمی دانشگاه و پنج نفر از شاغلان حرفه حسابداری که بر حوزه موضوعی گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه بر مبنای IFRS13 اشراف داشتند، قرار گرفت و اصلاحات پیشنهادی آنها اعمال شد. از سوی دیگر، دچو، جی و شراند^۱ (۲۰۱۰) طی پژوهشی شاخص‌های سنجش کیفیت سود را شناسایی کرده و از رویکرد ۳۶۰ درجه برای ارزیابی جامعیت شواهد درباره هر یک از شاخص‌های کیفیت سود با هدف سنجش اعتبار سازه مجهول «کیفیت سود» استفاده کردند. به‌کارگیری رویکرد ۳۶۰ درجه به‌منظور ارزیابی اعتبار سازه مفاهیم مجهول، توسط کروناخ و میل^۲ (۱۹۵۵) توصیه شده است. بنابراین، کارکرد

1. Dechow, Ge & Schrand
2. Cronbach & Meehl

رویکرد ۳۶۰ درجه در افزایش اعتبار سازه ابزارهای پژوهشی ساخته شده توسط پژوهشگر تجلی پیدا می‌کند. برای طراحی ابزار پژوهش با روایی سازه بالا، از رویکرد ۳۶۰ درجه به منظور ارزیابی جامعیت شواهد درباره هر یک از عوامل فنی شناسایی شده به منظور اطمینان از توانایی عوامل نام برده در انعکاس ابعاد مختلف مقاومت در برابر گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه استفاده شده است. ابزار پژوهش متشکل از شش قسمت مجزاست. گزاره‌های هر بخش با توجه به مقوله‌های مورد آزمون در آن بخش، یک خرده آزمون محسوب می‌شوند. به منظور سنجش پایایی ابزار پژوهش، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ برای هر بخش از ابزار پژوهش به شرح ذیل است و اگر ضریب آلفا بیشتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است (مؤمنی و قیومی، ۱۳۹۶): فصل دهم. چالش‌های عمومی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت IFRS13: آلفای کرونباخ برای کل بخش نخست از ابزار پژوهش برابر با ۰/۸۳۸ است. برای چهار خرده آزمون مجزا در این بخش آلفای کرونباخ به ترتیب عبارت‌اند از: خرده آزمون ۱ (۰/۸۱۲)، خرده آزمون ۲ (۰/۷۱۰)، خرده آزمون ۳ (۰/۷۹۶) و خرده آزمون ۴ (۰/۷۸۲). پایایی بخش نخست تأیید شد. بخش ۲. قضاوت‌های حرفه‌ای چالش‌برانگیز در اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه: بخش دوم فاقد خرده آزمون است و آلفای کرونباخ برای کل بخش دوم از ابزار پژوهش برابر با ۰/۷۵۲ است. بخش ۳. آزادی عمل‌های چالش‌برانگیز در اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه: بخش سوم فاقد خرده آزمون است و آلفای کرونباخ برای کل بخش سوم از ابزار پژوهش برابر با ۰/۸۰۱ است. بخش ۴. چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه: آلفای کرونباخ برای کل بخش چهارم از ابزار پژوهش برابر با ۰/۷۷۳ است. برای پنج خرده آزمون مجزا در این بخش، آلفای کرونباخ به ترتیب عبارت‌اند از خرده آزمون ۱ (۰/۸۶۱)، خرده آزمون ۲ (۰/۸۴۴)، خرده آزمون ۳ (۰/۷۲۱) و خرده آزمون ۴ (۰/۷۳۱) و خرده آزمون ۵ (۰/۷۰۱) پایایی بخش چهارم تأیید شد. بخش ۵. ارزیابی دیدگاه نسبت به الگوی ارزش منصفانه و کارایی و اثربخشی IFRS13: آلفای کرونباخ برای کل بخش پنجم از ابزار پژوهش برابر با ۰/۷۶۵ است. آلفای کرونباخ برای خرده آزمون اثربخشی (۰/۷۸۶) و برای خرده آزمون کارایی (۰/۷۱۱) است. پایایی بخش پنجم تأیید شد. بخش ۶. شناسایی مواردی از الزامات افشا که در عمل ممکن است رعایت نشوند. بخش ششم فاقد خرده آزمون است و آلفای کرونباخ برای کل بخش ششم از ابزار پژوهش برابر با ۰/۸۷۷ است.

پژوهش حاضر از بعد قلمرو زمانی، از نوع مقطعی بوده و در سال ۱۳۹۷ اجرا شده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از سه گروه مختلف همگن از خبرگان حرفه است. گروه نخست، اعضای واحد تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی و اعضای کمیته‌های تخصصی IFRS سازمان بورس و اوراق بهادار و همچنین اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه‌های مادر در ایران. این گروه از خبرگان در زمره نظریه‌پردازان و استانداردها گذاران در گزارشگری مالی ایران می‌گنجد (تعداد ۲۳ خبره)، گروه دوم، شرکا و حسابرسان ارشد مؤسسات حسابرسی طراز اول معتمد بورس با رتبه کیفیت الف هستند که حسابرسان مستقل ناشران بورسی و فرابورسی که ملزم به تهیه گزارش‌های مالی مبتنی بر IFRS هستند، از بین آنها انتخاب می‌شوند (تعداد ۲۹ خبره) و گروه سوم، مدیران مالی ناشران بورسی و فرابورسی که ملزم به تهیه گزارش مالی مبتنی بر IFRS هستند (تعداد ۲۷ خبره). به منظور انتخاب خبرگان حرفه از روش نمونه‌گیری «هدفمند طبقه‌ای» و روش نمونه‌گیری «گلوله برفی» استفاده شده است. از روش نمونه‌گیری گلوله برفی به گونه‌ای استفاده شد که فقط افراد مطلع به عنوان خبره در مطالعه مشارکت داشته باشند. خبرگان حرفه باید حداقل یکی از معیارهای خبرگی به شرح ذیل را داشته

باشند: الف. داشتن سوابق علمی، مطالعات پژوهشی و تألیفات اعم از مقاله و کتاب در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS / حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه / حسابرسی ارزش منصفانه و ارائه مطالب علمی و دیدگاه‌های علمی و فردی در همایش‌های حسابداری با موضوع محوری گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS، ب. داشتن سابقه تدریس در دانشگاه‌ها یا مراکز آموزش حرفه‌ای در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS / حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه / حسابرسی ارزش منصفانه و ج. داشتن تجارب حرفه‌ای و فعالیت‌های عملی در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS / حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه / حسابرسی ارزش‌های منصفانه. پس از بررسی سوابق علمی و پژوهشی خبرگان حرفه از منابع اطلاعاتی موجود و در دسترس، اطلاعات مرتبط با سوابق علمی، آموزشی، پژوهشی و حرفه‌ای خبرگان حرفه نیز در بخش جمعیت‌شناختی پرسش‌نامه پژوهش مستند شده است. با نرخ پاسخگویی بالای ۵۰ درصد برای هر یک از گروه‌های خبرگان، نظر ۷۹ نفر اخذ شد.

یافته‌های پژوهش

برخی چالش‌های فنی برای تمام استانداردهای ارزش منصفانه محور عمومیت دارند و می‌توانند در برابر گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه زمینه‌ساز مقاومت باشند. در پاسخ به پرسش پژوهش مبنی بر اینکه «چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران و همچنین عوامل زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران از دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی چیست؟»، داده‌های حاصل از بخش اول، دوم، سوم و چهارم ابزار پژوهش به روش دلفی فازی تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش در خصوص این چالش‌ها به شرح جدول ۳ است.

گروه سیاست‌گذاران، استانداردگذاران و نظریه‌پردازان معتقدند که در صورت پذیرش کامل IFRS به‌عنوان مبنای گزارشگری مالی در ایران، تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی ملزم به رعایت کامل این الزامات در عمل هستند (هر چند چنین فرضی بر مبنای «منطق مقاومت» قابل رد است). طبق دیدگاه آنها، عواملی همچون نداشتن انگیزه برای گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه و عدم تمایل برای افزایش شفافیت نمی‌توانند چالش‌های فنی زمینه‌ساز مقاومت محسوب شوند. افزون بر این، در صورت پذیرش IFRS، فقط چگونگی ارائه اطلاعات مفید تغییر می‌کند و مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات همچون گذشته خواهد بود. در حالی که، گروه اجرایی شامل حساب‌برسان مستقل و مدیران مالی بر این باور هستند که افزایش مسئولیت پاسخگویی، افزایش حجم و هزینه گزارشگری مالی و عدم تمایل مدیران واحدهای تجاری برای پذیرش نظام گزارشگری مالی جدید و اجرای آن در عمل، می‌تواند باعث مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات استانداردهای ارزش منصفانه محور شود. با پذیرش و رعایت الزامات ارزش منصفانه محور، حسابداران این مسئولیت را می‌پذیرند که اقلام دارایی/ بدهی را به‌درستی و به‌گونه‌ای قابل اتکا بر مبنای ارزش منصفانه منعکس کنند و مسئله اعتباربخشی این اندازه‌گیری‌ها از سوی حساب‌برسان نیز مطرح است. بنابراین نگرانی از بابت افزایش مسئولیت پاسخگویی صحیح به نظر می‌رسد.

جدول ۳. چالش‌های فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات IFRS13

چالش‌های فنی	میانگین فازی	مقدار قطعی	اجماع کلی
فقدان/کمبود انگیزه برای رعایت الزامات گزارشگری مالی	(۰/۸۹۷، ۰/۷۹۳، ۰/۶۱)	۰/۷۶۷	پذیرش
فقدان/کمبود انگیزه برای افشای اختیاری اطلاعات	(۰/۹۲۱، ۰/۸۲۴، ۰/۶۴۴)	۰/۷۹۶	پذیرش
عدم وجود تمایل برای بهبود شفافیت	(۰/۸۷۱، ۰/۷۵۷، ۰/۵۷۴)	۰/۷۳۴	پذیرش
فقدان/ضعف ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی	(۰/۹۱۵، ۰/۸۰۲، ۰/۶۱۶)	۰/۷۷۸	پذیرش
پیچیدگی و دشواری پیاده‌سازی الزامات در عمل	(۰/۸۹۳، ۰/۷۶۸، ۰/۵۷)	۰/۷۴۴	پذیرش
عدم وجود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات	(۰/۹۲۳، ۰/۸۰۱، ۰/۶۰۸)	۰/۷۷۷	پذیرش
زمان‌بر و هزینه‌بر بودن پیاده‌سازی الزامات	(۰/۹۱۵، ۰/۸۰۱، ۰/۶۱۲)	۰/۷۷۶	پذیرش
لزوم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای گسترده	(۰/۹۵۱، ۰/۸۴۷، ۰/۶۶۴)	۰/۸۲۱	پذیرش
افزایش مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات	(۰/۸۸۵، ۰/۷۶۳، ۰/۵۶۸)	۰/۷۳۸	پذیرش
افزایش حجم گزارش‌های مالی	(۰/۸۶۳، ۰/۷۳۵، ۰/۵۴)	۰/۷۱۳	پذیرش
چالش‌های فنی	سیاست‌گذاران حرفه	حسابرسان مستقل	مدیران مالی
فقدان/کمبود انگیزه برای رعایت الزامات گزارشگری مالی	۰/۶۵-رد	۰/۸۴-پذیرش	۰/۷۵-پذیرش
فقدان/کمبود انگیزه برای افشای اختیاری اطلاعات	۰/۷۰-پذیرش	۰/۸۸-پذیرش	۰/۷۴-پذیرش
عدم وجود تمایل برای بهبود شفافیت	۰/۵۷-رد	۰/۸۰-پذیرش	۰/۸۰-پذیرش
فقدان/ضعف ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی	۰/۷۴-پذیرش	۰/۷۷-پذیرش	۰/۷۷-پذیرش
پیچیدگی و دشواری پیاده‌سازی الزامات در عمل	۰/۷۳-پذیرش	۰/۷۵-پذیرش	۰/۷۰-پذیرش
عدم وجود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات	۰/۷۶-پذیرش	۰/۷۹-پذیرش	۰/۷۷-پذیرش
زمان‌بر و هزینه‌بر بودن پیاده‌سازی الزامات	۰/۷۳-پذیرش	۰/۷۹-پذیرش	۰/۷۸-پذیرش
لزوم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای گسترده	۰/۸۳-پذیرش	۰/۸۱-پذیرش	۰/۷۹-پذیرش
افزایش مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات	۰/۶۴-رد	۰/۷۹-پذیرش	۰/۷۰-پذیرش
افزایش حجم گزارش‌های مالی	۰/۶۳-رد	۰/۷۹-پذیرش	۰/۶۷-رد

یکی از مهم‌ترین چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه، قضاوت حرفه‌ای گسترده است. سوگیری یا اشتباهات سهوی بااهمیت در قضاوت حرفه‌ای در کنار آزادی عمل تهیه‌کنندگان اطلاعات، می‌تواند زمینه‌ساز بروز مشکلات خطر اخلاقی یا خطر گزینش نامناسب و در نهایت انحراف در گزارشگری مالی شود (لندسمن، ۲۰۰۷). برآوردهای حسابداری و قضاوت‌های حرفه‌ای بااهمیت و چالش‌برانگیز، به ترتیب وزن اختصاص یافته به آنها از دیدگاه خبرگان حرفه، به شرح جدول ۴ است.

جدول ۴. برآوردهای حسابداری و قضاوت‌های حرفه‌ای چالش‌برانگیز در اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه

نتیجه	مقدار قطعی	میانگین فازی	قضاوت حرفه‌ای و برآوردهای حسابداری
پذیرش	۰/۸۷۴	(۰/۷۵۴، ۰/۹۰۱، ۰/۹۶۶)	مفروضات مورد استفاده فعالان بازار به‌هنگام قیمت‌گذاری
پذیرش	۰/۸۴۱	(۰/۷۰۸، ۰/۸۶۷، ۰/۹۴۹)	تعیین طبقه‌بندی اولیه ابزارهای مالی
پذیرش	۰/۸۲۸	(۰/۶۷۹، ۰/۸۵۱، ۰/۹۵۴)	برآورد صرف ریسک برای تعیین نرخ تنزیل
پذیرش	۰/۸۱۲	(۰/۶۶، ۰/۸۳۵، ۰/۹۴۲)	برآورد نرخ بازده بدون ریسک برای تعیین نرخ تنزیل
پذیرش	۰/۸۰۹	(۰/۶۵۸، ۰/۸۳۳، ۰/۹۳۷)	انتخاب روش ارزشیابی مناسب و تشخیص ضرورت تغییر روش
پذیرش	۰/۸۰۶	(۰/۶۴۶، ۰/۸۳۱، ۰/۹۴)	تعیین بالاترین و بیشترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی
پذیرش	۰/۸۰۴	(۰/۶۳۲، ۰/۸۲۹، ۰/۹۵)	تعیین بازارها و فعالان آنها و ویژگی‌های بازارها و فعالان آنها
پذیرش	۰/۷۸۸	(۰/۶۲۶، ۰/۸۱۱، ۰/۹۲۶)	ایجاد داده‌های غیرقابل مشاهده مورد نیاز
پذیرش	۰/۷۷۶	(۰/۶۰۷، ۰/۷۹۷، ۰/۹۲۵)	برآورد ریسک بازار و سایر ریسک‌ها
پذیرش	۰/۷۶۰	(۰/۵۸۴، ۰/۷۷۹، ۰/۹۱۶)	یک معامله فرضی از دیدگاه فعالان بازار در نبود قیمت بازار
پذیرش	۰/۷۰۴	(۰/۵۲۲، ۰/۷۲۴، ۰/۸۶۶)	میزان تأکید بر هر یک از الزامات افشای یا میزان ارائه جزئیات

قضاوت درباره «مفروضات فعالان بازار»، «طبقه‌بندی اولیه ابزارهای مالی» و «نرخ تنزیل، نرخ بازده بدون ریسک و صرف ریسک» از دیدگاه خبرگان حرفه اهمیت بیشتری دارند. اندازه‌گیری ارزش منصفانه باید بر مبنای مفروضات فعالان بازار انجام شود، نه واحد تجاری. ممکن است در عمل این قاعده رعایت نشود. همچنین، ممکن است مفروضات واحد تجاری درباره یک قلم دارایی/ بدهی در مقایسه با مفروضات فعالان بازار به واقعیت نزدیک‌تر و در نتیجه مناسب‌تر باشد. گفتنی است طبقه‌بندی اولیه ابزارهای مالی یکی از مبانی تعیین معیار اندازه‌گیری آن ابزارهاست و ممکن است مشکلات خطر اخلاقی یا خطر گزینش نامناسب در مورد آن محقق شود. برآورد نرخ تنزیل در شرایط اقتصادی پرنوسان ایران نیز در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر مبنای رویکرد مدل محور اهمیت بسیاری دارد. البته خبرگان حرفه درباره اهمیت برآورد «نرخ سود تضمین‌شده مؤثر و نرخ سود تضمین‌شده بازار» اجماع نظر نداشتند (مقدار قطعی ۰/۳۴۷) که می‌تواند به دلیل وجود رأی کمیته فنی سازمان حسابرسی و تعیین تکلیف در این خصوص باشد. از سوی دیگر، یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های استانداردهای ارزش منصفانه محور IFRS، اصول محور بودن آنهاست. وجود آزادی عمل و اختیار برای انتخاب رویه توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات در کنار چالش‌های فنی همچون عدم وجود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات ارزش منصفانه محور و پیچیدگی و دشواری اجرای آنها در عمل (به شرح جدول ۳) می‌تواند به تفاوت در عمل و کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات بینجامد.

یافته‌های پژوهش به شرح جدول ۵، نشان‌دهنده آن دسته از الزامات IFRS 13 است که دربرگیرنده آزادی عمل برای انتخاب رویه هستند و از دیدگاه خبرگان حرفه بسیار چالش‌برانگیز بوده و می‌توانند به صورت قابل توجهی به تفاوت در عمل بینجامند. با توجه به عدم وجود اجماع نظر در خصوص «ناکافی بودن الزامات IFRS 13» (مقدار قطعی ۰/۴۴۳)، «عدم وجود یکنواختی» (مقدار قطعی ۰/۳۹۱)، «وجود ابهام» (قطعی ۰/۳۹۹) در اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه پس از

تدوین و انتشار IFRS13 ضمن توجه به چالش‌های فنی و عمومی ذکرشده در محیط گزارشگری مالی ایران، جای خالی رهنمودهای فنی مناسب برای به‌کارگیری درست الزامات ارزش منصفانه محور احساس می‌شود.

جدول ۵. چالش‌های فنی ناشی از تفاوت در شیوه عمل به‌واسطه وجود آزادی عمل برای انتخاب رویه

گروه‌ها	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه
انتخاب از بین روش‌های ارزشیابی مجاز	(۰/۷۶۸، ۰/۹۱۵، ۰/۹۸۲)	۰/۸۸۸	پذیرش
اولویت‌بندی روش‌های ارزشیابی مناسب و مجاز	(۰/۷۴، ۰/۸۹۷، ۰/۹۷۵)	۰/۸۷۱	پذیرش
اجرای مراحل طبقه‌بندی ابزارهای مالی	(۰/۷۲۷، ۰/۸۹، ۰/۹۷۱)	۰/۸۶۳	پذیرش
پیامدهای مالیاتی الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه	(۷۲۶، ۰/۸۸۹، ۰/۹۷۲)	۰/۸۶۳	پذیرش
اجرای مراحل فرایند قیمت‌گذاری	(۰/۶۹۵، ۰/۸۶۴، ۰/۹۵۱)	۰/۸۳۷	پذیرش
فرایند تعیین بالاترین و بیشترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی	(۰/۶۹، ۰/۸۵۸، ۰/۹۴۷)	۰/۸۳۲	پذیرش
دسترسی به داده‌های ورودی مربوط	(۰/۶۶۷، ۰/۸۵۱، ۰/۹۵۹)	۰/۸۲۶	پذیرش
اجرای مراحل فرایند تعیین کاهش ارزش	(۰/۶۴۹، ۰/۸۴۱، ۰/۹۵)	۰/۸۱۳	پذیرش
تعیین واحد حساب مبنا	(۰/۶۴۱، ۰/۸۳۱، ۰/۹۴۵)	۰/۸۰۶	پذیرش
انتخاب بازار در دسترس و مناسب در تاریخ اندازه‌گیری	(۰/۵۸۹، ۰/۷۹۴، ۰/۹۲۲)	۰/۷۶۸	پذیرش

یافته‌های پژوهش درباره سایر چالش‌های فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت الزامات ارزش منصفانه محور به شرح جدول ۶ است. از دیدگاه خبرگان حرفه، فقدان یا کمبود دانش علمی، مهارت‌های حرفه‌ای و تجربه عملی همچون چالش‌های فنی ناشی از ناکارآمدی بازارها و تمایل برای استفاده از رویکرد بها در مقابل رویکرد سود در نبود قیمت قابل مشاهده بازار و چالش‌های فنی مرتبط با انتخاب روش ارزشیابی مناسب وزن بیشتری دارند.

جدول ۶. چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران

طبقه کلی	چالش فنی	مقدار قطعی	میانگین فازی	نتیجه
فقدان / کمبود دانش علمی و مهارت‌های حرفه‌ای	مدل‌های مختلف ارزشیابی	۰/۸۸۷	(۰/۷۷۱، ۰/۹۱۱، ۰/۹۷۹)	پذیرش
	ریاضیات و آمار و علم اکچوئری	۰/۸۳۴	(۰/۶۹۸، ۰/۸۵۸، ۰/۹۴۷)	پذیرش
	مدل‌های ارزیابی ریسک	۰/۸۶۳	(۰/۷۳۵، ۰/۸۹، ۰/۹۶۵)	پذیرش
فقدان / کمبود تجربه عملی و حرفه‌ای	طبقه‌بندی ابزار مالی و حسابداری آن	۰/۸۳۸	(۰/۶۹۱، ۰/۸۶۴، ۰/۹۵۹)	پذیرش
	حسابداری ابزارهای مالی مصون‌ساز	۰/۸۵۰	(۰/۷۰۸، ۰/۸۷۶، ۰/۹۶۵)	پذیرش
	حسابداری تأمین مالی از طریق انتقال مطالبات	۰/۸۲۶	(۰/۶۸۴، ۰/۸۵۱، ۰/۹۴۳)	پذیرش
چالش‌های فنی مرتبط با داده‌های ورودی	سطح کارایی بازارها	۰/۸۳۸	(۰/۷۰۲، ۰/۸۶۶، ۰/۹۴۶)	پذیرش
	استفاده گسترده از داده‌های ورودی سطح ۳	۰/۷۸۴	(۰/۶۱۱، ۰/۸۰۹، ۰/۹۳۲)	پذیرش
	عدم انعکاس مفروضات فعالان بازار در داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده	۰/۷۷۸	(۰/۶۱۲، ۰/۸۰۱، ۰/۹۲۲)	پذیرش

ادامه جدول ۶

نتیجه	میانگین فازی	مقدار قطعی	چالش فنی	طبقه کلی
پذیرش	(۰/۶۵۱، ۰/۸۳۲، ۰/۹۴۱)	۰/۸۰۸	انتخاب روش ارزشیابی مناسب	چالش‌های فنی مرتبط با رویکرد مدل محور
پذیرش	(۰/۵۷۸، ۰/۷۸۴، ۰/۹۲۱)	۰/۷۶۱	به‌کارگیری صحیح مدل ارزشیابی	
پذیرش	(۰/۶۰۷، ۰/۷۹۹، ۰/۹۲۱)	۰/۷۷۶	تعیین فرض‌های اولیه در مدل ارزشیابی	
پذیرش	(۰/۶۱۲، ۰/۸۰۷، ۰/۹۲۱)	۰/۷۸۰	انتخاب داده‌های ورودی در مدل ارزشیابی	
پذیرش	(۰/۶۶۳، ۰/۸۲۵، ۰/۹۲۴)	۰/۸۰۴	تمایل برای استفاده از رویکرد بها در مقابل رویکرد سود در نبود قیمت قابل مشاهده بازار	
پذیرش	(۰/۶۳۲، ۰/۸۱، ۰/۹۱۸)	۰/۷۸۷	مربوط‌تر نبودن اطلاعات حاصل از رویکرد سود نسبت به رویکرد بها	
پذیرش	(۰/۶۴۳، ۰/۸۲۵، ۰/۹۳۹)	۰/۸۰۲	وجود تفاوت بین بالاترین و بیشترین استفاده از دارایی غیرمالی از دیدگاه فعالان بازار نسبت به چگونگی استفاده فعلی از دارایی غیرمالی	چالش‌های فنی مرتبط با الزامات اندازه‌گیری ارزش منصفانه در IFRS13
پذیرش	(۰/۶۲۶، ۰/۸، ۰/۹)	۰/۷۷۵	استفاده گسترده از خدمات کارشناسان ارزشیابی و اطمینان زیاد به نتایج کار آنها	
پذیرش	(۰/۶۳۱، ۰/۸۱۵، ۰/۹۳۸)	۰/۷۹۵	هزینه بالاتر استفاده از بهای تمام‌شده مفروض	
پذیرش	(۰/۶۰۱، ۰/۸۰۴، ۰/۹۳۱)	۰/۷۷۸	یکسان نبودن ریسک بازار برای ابزارهای مالی	
پذیرش	(۰/۶۶، ۰/۸۲۶، ۰/۹۱۸)	۰/۸۰۱	پیچیده و دشوار بودن تخصیص تعدیلات در سطح پرتفوی به هر ابزار مالی درون پرتفوی	
پذیرش	(۰/۵۴۴، ۰/۷۲۵، ۰/۸۴۸)	۰/۷۰۶	تعیین نرخ بازده بدون ریسک	چالش‌های فنی مرتبط با نرخ تنزیل
پذیرش	(۰/۶۲، ۰/۸۰۴، ۰/۹۱۷)	۰/۷۸۰	برآورد صرف ریسک در محاسبه نرخ تنزیل	
پذیرش	(۰/۶۶۴، ۰/۸۳۵، ۰/۹۳)	۰/۸۱۰	پرنوسان بودن نرخ سود تضمین شده بانکی	

به‌موجب یافته‌های پژوهش به شرح جدول ۴، قضاوت حرفه‌ای برای تعیین «میزان تأکید بر هر یک از الزامات افشای یا میزان ارائه جزئیات» به‌عنوان یکی از قضاوت‌های چالش‌برانگیز شناخته شده است. زیرا، تصمیم‌گیری در رابطه با کمیت و کیفیت افشا کاملاً در اختیار مدیریت ارشد واحد تجاری خواهد بود و ذهنی می‌شود. از این رو، نگرانی مبنی بر عدم رعایت کامل الزامات افشا با توجه به ملاحظات مدیریت ارشد واحدهای تجاری، وجود دارد. در پاسخ به پرسش پژوهش مبنی بر اینکه «از دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی، در ارتباط با کدام دسته از الزامات افشا طبق IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران با مقاومت در پذیرش و رعایت در عمل مواجه خواهیم شد؟»، داده‌های حاصل از بخش ششم ابزار پژوهش به روش دلفی فازی تجزیه و تحلیل شد. در این پژوهش از افراد خبره درخواست شد دیدگاه خود را در رابطه با اینکه کدام یک از الزامات افشای IFRS13 در عمل ممکن است در محیط گزارشگری مالی ایران رعایت نشوند، ابراز کنند.

جدول ۷. چالش‌های فنی ناشی از عدم رعایت الزامات افشای IFRS 13 در عمل

الزامات افشا در IFRS 13	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه
دلایل اندازه‌گیری غیرمستمر ارزش منصفانه	(۰/۵۴۳، ۰/۷۲۹، ۰/۸۶۲)	۰/۷۱۱	پذیرش
دلایل هر گونه جابه‌جایی عمده بین سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه	(۰/۵۴۶، ۰/۷۳۸، ۰/۸۶۸)	۰/۷۱۷	پذیرش
سیاست شرکت برای تعیین زمان‌بندی هر گونه جابه‌جایی عمده بین سطوح	(۰/۶۵، ۰/۸۴، ۰/۹۵)	۰/۸۱۲	پذیرش
تأثیر تغییر در روش ارزشیابی	(۰/۵۶۳، ۰/۷۶۳، ۰/۸۹)	۰/۷۳۹	پذیرش
داده‌های ورودی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	(۰/۶۶، ۰/۸۲۶، ۰/۹۱۸)	۰/۸۰۱	پذیرش
اطلاعات کمی درباره داده‌های غیرقابل مشاهده بااهمیت	(۰/۵۸۶، ۰/۷۶، ۰/۸۷۷)	۰/۷۴۱	پذیرش
توضیحات تشریحی درباره حساسیت اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سطح ۳ به تغییرات در داده‌های غیرقابل مشاهده و روابط متقابل داده‌های ورودی	(۰/۶۲۳، ۰/۸۰۱، ۰/۹۲)	۰/۷۸۱	پذیرش
تغییر در داده‌های ورودی و اثرهای این تغییر بر محاسبات عددی در سطح ۳	(۰/۹۴۶، ۰/۸۶۶، ۰/۶۴۶)	۰/۸۳۸	پذیرش
توضیحات تشریحی درباره فرایندهای ارزشیابی واحد تجاری برای سطح ۳	(۰/۷۱۵، ۰/۸۸۱، ۰/۹۶۴)	۰/۸۵۳	پذیرش
الزامات افشایی که در مورد آنها تفاوت دیدگاه وجود دارد	سیاست‌گذاران حرفه	حسابرس	مدیران مالی
دلایل اندازه‌گیری غیرمستمر ارزش منصفانه	۰/۵۱-رد	۰/۷۸-پذیرش	۰/۸۳-پذیرش
تفاوت بین بهترین و بالاترین استفاده از یک دارایی غیرمالی با نحوه استفاده فعلی از آن و دلایل تفاوت	۰/۵۳-رد	۰/۷۵-پذیرش	۰/۷۷-پذیرش
افشای اطلاعات کافی برای تطبیق دادن و برقراری ارتباط بین طبقات مختلف دارایی‌ها/ بدهی‌ها در هر سطح از سلسله مراتب با طبقات مختلف ترازنامه	۰/۲۶-رد	۰/۷۶-پذیرش	۰/۸۰-پذیرش
تغییر روش ارزشیابی یا استفاده از یک روش ارزشیابی اضافی و دلایل آن در سطوح ۲ و ۳ سلسله مراتب	۰/۱۷-رد	۰/۷۷-پذیرش	۰/۷۷-پذیرش
جابه‌جایی‌های عمده به درون یک سطح به صورت جداگانه از جابه‌جایی‌های عمده به خارج از یک سطح از سلسله مراتب	۰/۱۷-رد	۰/۶۹-رد	۰/۷۵-پذیرش
جابه‌جایی عمده به درون سطح ۳ یا به خارج از سطح ۳	۰/۱۷-رد	۰/۶۳-رد	۰/۸۰-پذیرش
صورت تطبیق برای ارقام اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه در سطح ۳ سلسله مراتب	۰/۳۹-رد	۰/۴۷-رد	۰/۷۴-پذیرش

در این پژوهش الزامات افشای IFRS 13 در هشت گروه مختلف همگن طبقه‌بندی شدند. سپس، خبرگان حرفه سطح اهمیت هر گروه از الزامات نام‌برده در تحقق هدف‌های IFRS 13 و بهبود کیفیت افشای اطلاعات را با گروه دیگر مقایسه کردند. مقایسه زوجی گروه‌ها با استفاده از مقیاس فازی کمی انجام شد. نرخ ناسازگاری مقایسه ۰/۰۷۱ به دست آمده که

از ۰/۱ کوچک‌تر است. در نتیجه، مقایسه‌ها از قابلیت اتکای لازم و کافی برخوردار هستند. گروه الزامات افشای D3 با وزن نرمال ۰/۲۲۶ از بیشترین اولویت برخوردار است و گروه الزامات افشای D6 با وزن نرمال ۰/۲۰۳، D2 با وزن نرمال ۰/۱۷۰ و D4 با وزن نرمال ۰/۱۶۷ به‌ترتیب دارای اولویت دوم و سوم و چهارم هستند.

جدول ۸. یافته‌های حاصل از تحلیل سلسله مراتبی فازی برای گروه‌های اصلی الزامات افشا

مقدار نرمال	مقدار فازی زدایی شده	معیارهای پژوهش
۰/۰۳۶	۰/۰۳۷	افشای دلایل اندازه‌گیری غیرمستمر ارزش منصفانه
۰/۱۷۰	۰/۱۷۳	افشای سطح سلسله مراتب ارزش منصفانه
۰/۲۲۶	۰/۲۳۰	افشای جابه‌جایی‌های عمده بین سطوح سلسله مراتب
۰/۱۶۷	۰/۱۷۰	افشای روش‌های ارزشیابی
۰/۰۸۲	۰/۰۸۳	افشای داده‌های ورودی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه
۰/۲۰۳	۰/۲۰۷	افشای اطلاعات سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه
۰/۰۶۲	۰/۰۶۳	افشای اطلاعات برای دارایی غیرمالی
۰/۰۵۲	۰/۰۵۳	افشای اطلاعات برای تطبیق طبقه‌بندی و سایر موارد

یافته‌های پژوهش به‌شرح جدول ۷ نشان می‌دهد که از دیدگاه خبرگان حرفه، آن دسته از الزامات افشایی که دربرگیرنده توضیحات تشریحی (اطلاعات کیفی)، تجزیه و تحلیل حساسیت ارزش منصفانه و اطلاعات کمی گسترده در خصوص داده‌های ورودی هستند، با احتمال بالاتری ممکن است رعایت نشوند. آنها بر این باورند که سیاست واحد تجاری برای تعیین زمان‌بندی هر گونه جابه‌جایی عمده بین سطوح «سلسله مراتب» و دلایل هرگونه جابه‌جایی عمده بین سطوح «سلسله مراتب» از جمله مواردی هستند که ممکن است در عمل رعایت نشوند. با توجه به اهمیت بالای الزامات افشای مرتبط با جابه‌جایی‌های عمده بین سطوح مختلف «سلسله مراتب» (به‌شرح جدول ۸)، چنین به نظر می‌رسد که کیفیت افشا در گزارش‌های مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران از این بابت با تهدید جدی مواجه خواهد بود. اما چنانچه پیش‌بینی مدیران مالی در رابطه با عدم رعایت الزامات افشای مرتبط با جابه‌جایی‌های عمده بین سطوح مختلف «سلسله مراتب» در دنیای واقعی محقق شود، اثربخشی الزامات افشای IFRS13 در عمل آسیب‌پذیر خواهد بود. همچنین، در خصوص عدم افشای تجزیه و تحلیل حساسیت اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تغییر در روش ارزشیابی و عدم رعایت بخش زیادی از الزامات افشای مرتبط با سطح سوم سلسله مراتب ارزش منصفانه در عمل اتفاق نظر وجود دارد. افزون بر این، خبرگان حرفه گروه اجرایی بر این باورند که ممکن است تغییر روش ارزشیابی یا استفاده از یک روش ارزشیابی اضافی و دلایل آن افشا نشود. با توجه به اهمیت این گروه از الزامات افشا، اثربخشی الزامات افشای IFRS13 در عمل از بابت الزامات افشای یادشده آسیب‌پذیر خواهد بود.

در پاسخ به پرسش پژوهش مبنی بر این که «دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی نسبت به الگوی ارزش منصفانه و در رابطه با کارایی و اثربخشی IFRS13 از بعد دستیابی به اهداف اصلی گزارشگری مالی و هدف‌های زیربنایی

تدوین و انتشار این استاندارد در محیط گزارشگری مالی ایران چیست؟» داده‌های حاصل از بخش پنجم ابزار پژوهش به روش دلفی فازی تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش در خصوص دیدگاه خبرگان نسبت به کارایی و اثربخشی الزامات افشای ارزش منصفانه به شرح جدول ۹ است.

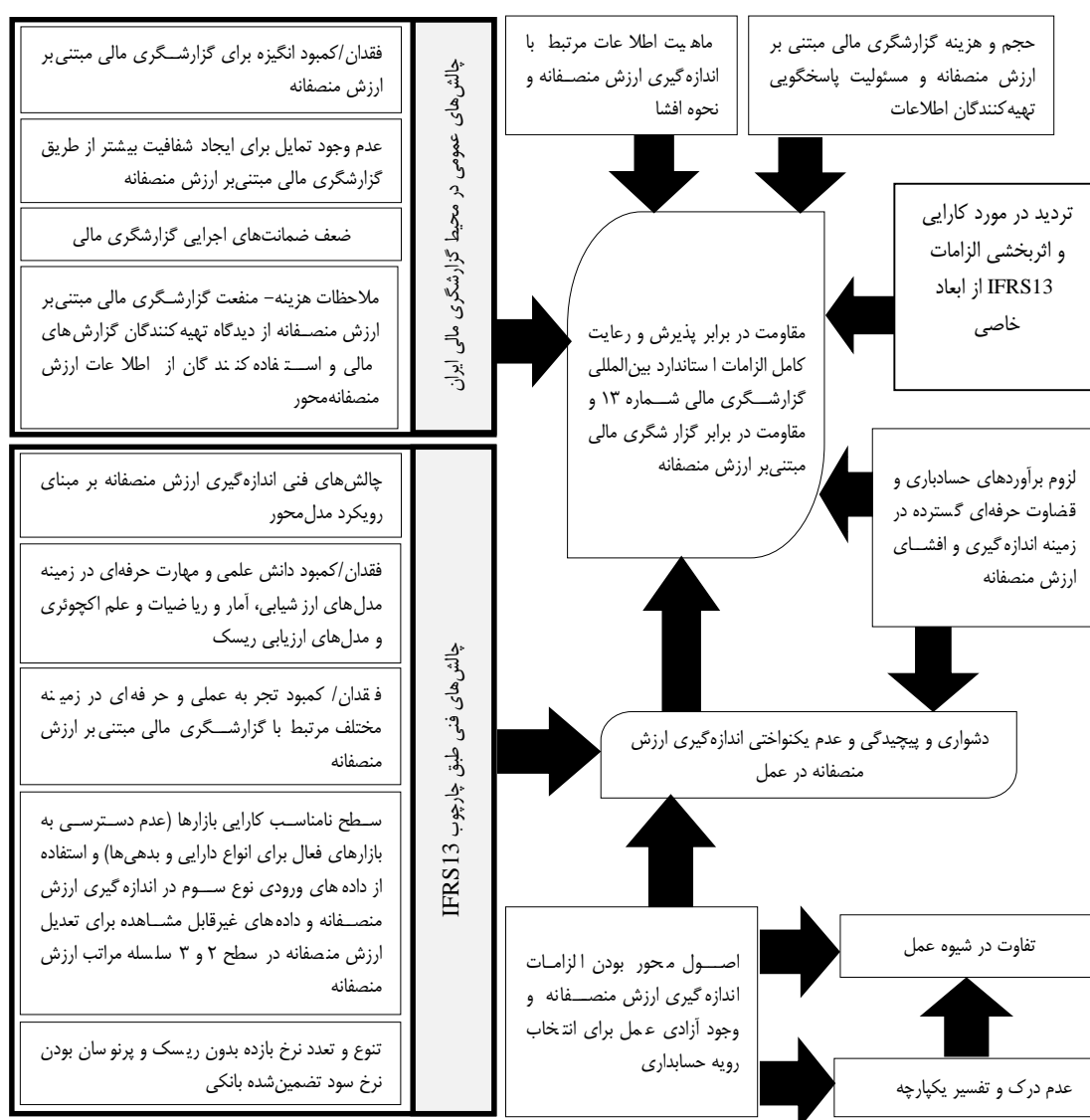
جدول ۹. یافته‌های روش دلفی فازی در خصوص کارایی و اثربخشی الزامات افشای ارزش منصفانه

نتیجه	مقدار قطعی	میانگین فازی	چالش فنی افشا
پذیرش	۰/۷۵۰	(۰/۵۸۹، ۰/۷۷۲، ۰/۸۹)	اثربخشی - تحقق هدف کلی
رد	۰/۵۹۶	(۰/۴۰۳، ۰/۶۱۳، ۰/۷۷۱)	
پذیرش	۰/۷۴۷	(۰/۵۶۸، ۰/۷۷۱، ۰/۹۰۱)	
پذیرش	۰/۷۳۰	(۰/۵۴۹، ۰/۷۵۴، ۰/۸۸۶)	اثربخشی - تحقق هدف IFRS 13
پذیرش	۰/۷۱۸	(۰/۵۳۱، ۰/۷۴۲، ۰/۸۸۲)	
پذیرش	۰/۷۰۹	(۰/۵۲۱، ۰/۷۳۴، ۰/۸۷۳)	کیفیت افشا
پذیرش	۰/۷۴۲	(۰/۵۶، ۰/۷۶۵، ۰/۹۰۱)	
رد	۰/۶۲۳	(۰/۴۲۲، ۰/۶۴۴، ۰/۸۰۴)	
پذیرش	۰/۷۱۸	(۰/۵۳۵، ۰/۷۳۶، ۰/۸۸۲)	
پذیرش	۰/۷۴۰	(۰/۵۸۵، ۰/۷۶، ۰/۸۷۶)	
رد	۰/۵۳۶	(۰/۳۶۲، ۰/۵۴۶، ۰/۷۰۱)	کارایی - به‌موقع بودن
رد	۰/۵۹۸	(۰/۴۰۹، ۰/۶۱۳، ۰/۷۷۱)	کارایی - هزینه و منفعت
رد	۰/۶۲۹	(۰/۴۳۵، ۰/۶۴۵، ۰/۸۰۸)	
پذیرش	۰/۷۴۱	(۰/۵۶۴، ۰/۷۶۳، ۰/۸۹۵)	
رد	۰/۴۷۵	(۰/۲۷۲، ۰/۴۸۷، ۰/۶۶۸)	

بر اساس شواهد، خبرگان حرفه در رابطه با این قاعده کلی اتفاق نظر دارند که اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه اطلاعات مفیدی را برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات در راستای پیش‌بینی مبلغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان جریان‌های نقدی آتی (هدف گزارشگری مالی در نقش اطلاعاتی حسابداری) فراهم می‌کند. همچنین، باعث بهبود کیفیت اطلاعات و افزایش شفافیت در گزارشگری مالی می‌شود (منطبق با یافته‌های بارث، ۲۰۰۶؛ بارث، بیور و لندزمن^۱، ۲۰۰۱ و معایر با یافته‌های عبدالخالیک، ۲۰۱۱ و پالتا و ماینو^۲، ۲۰۱۳). افزون بر این، آنها معتقدند که کمیت و کیفیت الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه مناسب است و هدف‌های این استاندارد در ایران محقق می‌شود (منطبق با یافته‌های

1. Barth, Beaver & Landsman
2. Palea & Maino

گزارش ارزیابی پس از اجرای SFAS157، ۲۰۱۷). اما، درباره اثربخشی الزامات گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه از بعد نقش قراردادی حسابداری تردید وجود دارد (منطبق با نتایج پژوهش مولر، ریدل و سل‌هورن^۱، ۲۰۱۵؛ پالنا و ماینو، ۲۰۱۳؛ عبدالخالیک، ۲۰۱۱ و هیتز، ۲۰۰۷). بارلو و حداد (۲۰۰۳) معتقدند در نظام گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه، حفاظت از ارزش حقوق صاحبان سهام، وظیفه اصلی مدیریت خواهد بود که باید بابت تلاش‌های انجام‌شده در این زمینه پاسخگو باشند. در نتیجه، در چشم‌اندازهای مدیریت از وظایف وی یک تحول اساسی رخ خواهد داد. آنها به‌موجب نتایج پژوهش به‌شرح جدول ۹، تأیید می‌کنند که از دیدگاه ملاحظات هزینه - منفعت، رعایت کامل الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش‌های منصفانه مطلوب ارزیابی نمی‌شود. مدل نهایی حاصل از یافته‌های پژوهش به‌شرح شکل ۲ است.



شکل ۲. خلاصه یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش مبتنی بر نتایج حاصل از اجرای راند دوم روش دلفی است و بین میانگین نظرهای خبرگان در دو مرحله تفاوت قابل ملاحظه‌ای وجود ندارد. همچنین، برای تجزیه و تحلیل حساسیت و تشخیص هرگونه تفاوت دیدگاه بین گروه‌های اصلی خبرگان حرفه، میانگین فازی و مقدار قطعی نظرهای خبرگان در هر سه گروه به صورت مجزا محاسبه و نتایج با یکدیگر مقایسه شدند. به جز درباره برخی چالش‌های فنی عمومی و موارد عدم رعایت الزامات افشا، در سایر موارد بین نتایج حاصل از تجمیع نظرهای خبرگان گروه‌های نام‌برده تفاوت قابل ملاحظه‌ای مشاهده نشد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

خبرگان حرفه نسبت به الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دیدگاه مثبتی دارند. زیرا معتقدند اطلاعات ارزش منصفانه‌محور برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات، حداقل اطلاعات مفید برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی را فراهم آورده و باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود و در نتیجه افزایش شفافیت می‌شود. اما، خبرگان درباره مفید بودن اطلاعات ارزش منصفانه‌محور برای ارزیابی عملکرد و وظیفه مباشرت مدیران اجماع نظر ندارند (چالش فنی خاص ایران و سایر کشورهای در حال توسعه). به موجب یافته‌های پژوهش‌های پیشین، دلیل وجود این چالش فنی را باید در عدم تطابق نظام گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه با محتوای قراردادهای پاداش مدیران، فرایندهای ایجاد ارزش در واحدهای تجاری، نامناسب و نامربوط بودن این شیوه گزارشگری با فعالیت‌های واحد تجاری و همچنین متفاوت بودن محیط اقتصادی ایران با محیط اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته‌ای که استانداردهای ارزش منصفانه‌محور در بستر آن شکل گرفته‌اند جست‌وجو کرد. افزون بر این، چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات ارزش منصفانه‌محور و عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و رعایت استانداردهای ارزش منصفانه‌محور باعث می‌شوند تا گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران مشروعیت عملی نداشته باشد و پذیرش الگوی ارزش منصفانه و به‌کارگیری گسترده آن در عمل چالش‌برانگیز شود. فقدان یا کمبود انگیزه برای گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش‌های منصفانه (پذیرش و رعایت دستوری یا اختیاری استانداردهای ارزش منصفانه‌محور)، عدم وجود تمایل برای بهبود شفافیت از طریق پذیرش و به‌کارگیری گسترده الگوی ارزش منصفانه در کنار ضعف ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی می‌تواند باعث مقاومت در برابر به‌کارگیری گسترده الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران شوند (چالش فنی خاص ایران). البته خبرگان حرفه در گروه نظریه‌پردازان و استانداردهاگران برخلاف خبرگان حرفه در گروه اجرایی معتقدند که در محیط گزارشگری مالی ایران برای بهبود شفافیت از طریق پذیرش و به‌کارگیری گسترده الگوی ارزش منصفانه تمایل وجود دارد و در صورت وجود الزام برای گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی، عدم وجود انگیزه برای گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه نمی‌تواند مانع پذیرش و رعایت کامل استانداردهای ارزش منصفانه‌محور شود. گفتنی است دیدگاه گروه نظریه‌پردازان و استانداردهاگران بر مبنای منطق مقاومت قابل رد است. به باور خبرگان، افزایش حجم و هزینه گزارشگری مالی (چالش فنی فراگیر) و مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات (چالش فنی خاص ایران)، ضعف دانش علمی و مهارت‌های حرفه‌ای و تجربه‌های عملی افراد حرفه‌ای درگیر در فرایند گزارشگری مالی (چالش فراگیر)، چالش‌های فنی مرتبط با سطح کارایی بازارها و داده‌های ورودی (چالش فنی خاص ایران و سایر کشورهای در حال توسعه)، چالش‌های فنی ناشی از به‌کارگیری رویکرد مدل‌محور یا استفاده گسترده از خدمات کارشناسان ارزشیابی برای تعیین ارزش منصفانه

و اطمینان زیاد به نتایج کار آنها (چالش فنی خاص ایران) می‌توانند زمینه‌ساز مقاومت در برابر گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه باشند.

از سوی دیگر، خبرگان حرفه معتقدند الزامات IFRS13 کافی و هدف‌های زیربنای انتشار این استاندارد در محیط گزارشگری مالی ایران قابل دستیابی است. اما محدودیت‌های فنی مرتبط با ماهیت الزامات استانداردهای ارزش منصفانه محور از قبیل پیچیدگی و دشواری الزامات و لزوم استفاده گسترده از قضاوت‌های حرفه‌ای و عوامل فنی مرتبط با رعایت استانداردهای ارزش منصفانه محور از قبیل عدم وجود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات و در پی آن تفاوت در شیوه عمل و زمان بر بودن و هزینه بر بودن رعایت کامل الزامات می‌توانند باعث ایجاد مقاومت در برابر گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران شوند (چالش فراگیر). همچنین، کارایی الزامات IFRS13 از دیدگاه ملاحظات هزینه - منفعت در محیط گزارشگری مالی ایران بحث‌برانگیز است (چالش خاص ایران). زیرا آنها معتقدند منافع حاصل از گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه از دیدگاه تهیه‌کنندگان اطلاعات کمتر از هزینه‌های آن است. همچنین، منافع حاصل از افشای برخی اطلاعات ارزش منصفانه محور برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات کمتر از هزینه عدم دسترسی به آن اطلاعات بوده و هزینه دستیابی به اطلاعات ارزش منصفانه از منابع اطلاعاتی دیگر غیر از صورت‌های مالی اساسی، کمتر از منافع حاصل از آن اطلاعات است. میزان افشای اطلاعات ارزش منصفانه محور نیز بیشتر از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات است. گفتنی است فقدان یا ضعف ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی در ایران بر کارایی و اثربخشی الزامات ارزش منصفانه محور اثرهای منفی دارد (چالش فنی خاص ایران و سایر کشورهای در حال توسعه). البته، خبرگان حرفه در گروه اجرایی معتقدند افزایش مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات نیز می‌تواند در زمره چالش‌های فنی مرتبط با رعایت استانداردهای ارزش منصفانه محور قرار گیرند، در حالی که گروه نظریه پردازان و استانداردگذاران معتقدند پذیرش الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و به‌کارگیری گسترده آن در عمل بر حجم گزارش‌های مالی و مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان اطلاعات تأثیری نخواهد داشت.

در ادامه، چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهادی IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران در سه سطح بررسی شد. سطح نخست شامل قضاوت‌های حرفه‌ای بااهمیتی است که اشتباهات سهوی یا سوگیری در آنها می‌تواند بر کیفیت اطلاعات ارزش منصفانه محور اثر منفی داشته باشد (چالش‌های فنی خاص ایران و بعضاً فراگیر). به‌موجب یافته‌های پژوهش، قضاوت حرفه‌ای برای «تعیین بازارها و فعالان آنها و ویژگی‌های بازارها و فعالان آنها» و «مفروضات مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری»، «برآورد صرف ریسک و برآورد نرخ بازده بدون ریسک برای تعیین نرخ تنزیل»، «تعیین طبقه‌بندی اولیه ابزارهای مالی» و «تعیین بالاترین و بیشترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی» و در نهایت «انتخاب روش ارزشیابی مناسب و تشخیص ضرورت تغییر روش» بسیار بااهمیت بوده و در گزارشگری مالی ایران چالش‌برانگیز هستند. قضاوت حرفه‌ای برای «برآورد ریسک‌ها»، «ایجاد داده‌های غیرقابل مشاهده مورد نیاز» و «میزان تأکید بر هر یک از الزامات افشای یا میزان ارائه جزئیات» در سطح دوم اهمیت قرار می‌گیرند. سطح دوم چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه مرتبط با چالش‌های فنی ناشی از آزادی عمل‌های اعطا شده برای انتخاب رویه هستند که می‌توانند باعث تفاوت در شیوه عمل شده و در نتیجه بر قابلیت مقایسه اطلاعات ارزش منصفانه محور اثر منفی بگذارند

(چالش فنی فراگیر). وجود آزادی عمل برای انتخاب از بین روش‌های ارزشیابی مجاز و اولویت‌بندی روش‌های مزبور از دیدگاه تهیه‌کنندگان اطلاعات، چگونگی اجرای مراحل طبقه‌بندی ابزارهای مالی و مراحل تعیین بالاترین و بیشترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی و به‌دنبال آن اجرای مراحل قیمت‌گذاری، لحاظ کردن اثر پیامدهای مالیاتی بر انتخاب رویه‌های مجاز، تفاوت در دسترسی به داده‌های ورودی، چگونگی اجرای مراحل فرایند پیچیده تعیین کاهش ارزش و همچنین تفاوت در تعیین واحد حساب مینا می‌توانند بر قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی ارزش منصفانه‌محور در ایران اثر منفی داشته باشند. در سطح سوم، سایر عوامل فنی که می‌توانند باعث ایجاد مقاومت در برابر به‌کارگیری گسترده الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران شوند، شناسایی می‌شوند. کمبود نیروهای حرفه‌ای متخصص (چالش فنی فراگیر) در کنار کمبود دانش علمی در خصوص مبانی نظری دیدگاه ارزش منصفانه و تفاوت بین استانداردهای بین‌المللی ارزش منصفانه‌محور با استانداردهای حسابداری ملی ایران (چالش فنی خاص ایران)، کمبود دانش علمی و مهارت‌های حرفه‌ای در زمینه مدل‌های ارزشیابی و مدل‌های ارزیابی ریسک، کمبود دانش علمی و مهارت‌های حرفه‌ای و تجربه عملی در زمینه اکچوئری (چالش فنی خاص ایران) و چگونگی اندازه‌گیری ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهادی در IFRS13 (چالش فنی فراگیر) و همچنین کمبود تجربه عملی در زمینه طبقه‌بندی ابزارهای مالی و حسابداری آن‌ها به‌ویژه حسابداری مصون‌سازی و حسابداری تأمین مالی از طریق انتقال مطالبات (چالش فنی خاص ایران) و کمبود تجربه عملی حساب‌برسان برای ارائه خدمات اطمینان‌بخشی روی برآوردهای ارزش منصفانه (چالش فنی فراگیر) می‌تواند باعث شکل‌گیری مقاومت در برابر پذیرش الگوی ارزش منصفانه و به‌کارگیری گسترده آن در گزارشگری مالی ایران شوند. چالش‌های فنی مرتبط با محاسبه نرخ تنزیل، چالش‌های فنی ناشی از سطح نامناسب کارایی بازارها در ایران و در نتیجه بروز چالش‌های فنی مرتبط با داده‌های ورودی همچون استفاده گسترده از داده‌های ورودی سطح سوم و عدم انعکاس مفروضات فعالان بازار در داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده ایجادشده توسط واحدهای تجاری و اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از روش‌های ارزشیابی یا استفاده گسترده از خدمات کارشناسان ارزشیابی و اطمینان‌یابان زیاد به نتایج کار آنها (چالش فنی خاص ایران و سایر کشورهای در حال توسعه)، پیچیده و دشوار بودن تخصیص تعدیلات در سطح پرتفوی به هر ابزار مالی درون پرتفوی و وجود تفاوت بین بالاترین و بیشترین استفاده از دارایی غیرمالی از دیدگاه فعالان بازار نسبت به چگونگی استفاده فعلی از دارایی غیرمالی (چالش فنی خاص ایران) برای گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور در ایران چالش‌برانگیز خواهند بود.

چالش‌های افشا نیز در دو سطح «عدم کارایی و اثربخشی الزامات افشا» و «عدم رعایت الزامات افشا» بررسی شد. نتایج نشان می‌دهد علی‌رغم ارزیابی مثبت خبرگان حرفه از کمیت و کیفیت الزامات افشای IFRS13، اثربخشی گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران از بعد ارزیابی وظیفه‌مبشرت و کارایی آن از دیدگاه استفاده‌کنندگان از اطلاعات بحث‌برانگیز است. همچنین امکان عدم رعایت برخی الزامات افشای IFRS13 در محیط گزارشگری مالی ایران وجود دارد که در کنار ضعف ضمانت‌های اجرایی می‌تواند بر اثربخشی استاندارد یادشده و گزارشگری مالی ارزش منصفانه‌محور در ایران اثرهای منفی داشته باشد. البته، درباره الزامات افشایی که ممکن است در عمل رعایت نشوند، بین دو گروه اجرایی و گروه نظریه‌پردازان و استانداردهاگذاران اختلاف نظر وجود دارد. به‌طور خلاصه آنها در خصوص مناسب بودن نحوه افشای اطلاعات ارزش منصفانه‌محور (چالش خاص ایران) و رعایت دقیق و کامل الزامات افشای IFRS13 در گزارشگری مالی

ایران نیز اجماع نظر ندارند (چالش فنی فراگیر). هر چند معتقدند الزامات IFRS13 به رفع ابهام و عدم یکنواختی در چگونگی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه می‌انجامد.

به‌منظور تقویت انگیزه‌های گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه (به‌ویژه افشای داوطلبانه) و ایجاد تمایل برای بهبود شفافیت در گزارش‌های مالی و بازارهای سرمایه از طریق گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه و همچنین تقویت ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی، اصلاح زیرساخت‌های قانونی در حوزه تجارت و اصلاح نظام راهبری شرکتی و نظارت بر اجرای صحیح و دقیق قوانین و مقررات در عمل، بازبینی قراردادهای پاداش مدیران و ایجاد هماهنگی بین این قراردادهای با نظام گزارشگری مالی جدید و همچنین برقراری تناسب بین زنجیره ایجاد ارزش، فرایندهای مدیریتی و فعالیت‌های شرکت با الگوی گزارشگری جدید توصیه می‌شود. اصلاح زیرساخت‌های حرفه‌ای‌گری و تدوین رهنمودهای فنی توسط نهادهای حرفه‌ای به بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای و برآوردهای حسابداری و تفاوت‌ها در شیوه عمل به‌واسطه وجود آزادی عمل‌های چالش‌برانگیز برای انتخاب رویه توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات طی فرایند اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه و شکل‌گیری درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه و کاهش‌های این الزامات و به‌طور کلی رفع چالش‌های فنی کمک می‌کند. برگزاری دوره‌های آموزشی برای افراد حرفه در زمینه مدل‌های ارزیابی ریسک، رویکرد اندازه‌گیری مدل محور و روش‌های مختلف ارزشیابی و علم اکچوئری در سطح دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حرفه‌ای به‌منظور ایجاد آمادگی لازم در افراد حرفه و همچنین تدوین استانداردهای ارزشیابی به‌منظور بهبود کیفیت گزارش‌های کارشناسان ارزشیابی پیشنهاد می‌شود. افزون بر این، با اصلاح زیرساخت‌های اقتصادی و بازار، نوسانات اقتصادی کنترل و داده‌های قابل مشاهده در بازار که معیار مناسبی برای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه هستند، فراهم می‌شود. گفتنی است الزامات استاندارد IFRS13 مبتنی بر مدل کسب‌وکار تجاری خاص و برای نوع خاصی از دارایی یا بدهی نیست. در نتیجه، به‌کارگیری نظام ارزش منصفانه در صنایع خاصی همچون صنعت سرمایه‌گذاری و بیمه با توجه به شرایط و قوانین حاکم بر آن صنایع می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی باشد. به‌علاوه، رتبه‌بندی چالش‌های فنی از دیدگاه خبرگان و تعیین نقشه راه برای آماده‌سازی محیط گزارشگری مالی ایران به‌منظور به‌کارگیری نظام ارزش منصفانه نیز در پژوهش‌های آتی قابل بررسی است.

منابع

- رحمانی، علی؛ طاهری، ماندانا (۱۳۹۶). بهای تمام شده یا ارزش منصفانه تسهیلات، کدام‌یک بر زیان اعتباری شبکه بانکی ایران مؤثرتر است؟ فصلنامه پژوهش‌های پولی-بانکی، ۱۰(۳۳)، ۴۸۱-۵۰۷.
- کرمی، غلامرضا؛ بیک بشرویه، سلمان (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۵۷۳-۵۹۶.
- مقدسی نیکجه، مینا؛ حجازی، رضوان؛ اکبری، مرتضی؛ دهقان دهنوی، محمد علی (۱۳۹۶). تأثیر برآورد ارزش منصفانه پرتفوی تسهیلات اعطایی بانک‌ها با رویکرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (مطالعه موردی: یک بانک ایرانی). بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۵۹۷-۶۲۱.
- مؤمنی، منصور؛ فعال قیومی، علی (۱۳۹۶). تحلیل آماری با استفاده از SPSS. چاپ یازدهم. تهران: انتشارات نگارنده دانش.

References

- Ahmed, K. (2012). *Auditing Fair Value measurements and Disclosures: A case of the Big 4 Audit Firms*. Master Thesis: Umera school of Business and Economics.
- Alinia, Es., Vojoudinobakht, A. (2014). *Interpretation and application of International Financial Reporting Standards & Auditing*. 1th Edition, Tehran: Green Thinking press. (in Persian)
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review*, 85(1), 31-61.
- Badia, M., Duro, M., Penalva, F., & Ryan, S. (2017). Conditionally conservative fair value measurements. *Journal of Accounting and Economics*, 63(1), 75-98.
- 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.
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2003). Fair value accounting and the management of the firm. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 383-415.
- Barth, M. E. (2006). Including estimates of the future in today's financial statements. *Accounting Horizons*, 20(3), 271-285.
- Barth, M. E., Beaver, W. H., & Landsman, W. R. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 77-104.
- Barth, M., Landsman, W., & Wahlen, J. (1995). Fair Value Accounting: Effects on Banks' Earnings Volatility, Regulatory Capital, and Value of Contractual Cash Flows. *Journal of Banking and Finance*, 19, 577-605.
- Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2013). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 7-44.
- Bushman, R., & Landsman, W. R. (2010). The pros and cons of regulating corporate reporting: a critical review of the arguments. *Accounting and Business Research*, 40(3), 259-273.
- Busso, D. (2014). Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement? An empirical analysis of the real estate sector in Europe. *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 3(4), 1-8.
- Capkun, V., Collins, D. W., & Jeanjean, T. (2012). Does adoption of IAS/IFRS deter earnings management? *Google Scholar, SSRN, uiova. Edu, accessed*, 22(8), 2014- 2072.
- Christensen, H. B., Lee, E., & Walker, M. (2007). Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. *The International Journal of Accounting*, 42(4), 341-379.
- Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? *European Accounting Review*, 24(1), 31-61.
- Cronbach, L. J., & Meehl, P. E. (1955). Construct validity in psychological tests. *Psychological bulletin*, 52(4), 281-302.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of accounting research*, 46(5), 1085-1142.
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 344-401.
- Dichev, I. D. (2008). On the balance sheet-based model of financial reporting. *Accounting Horizons*, 22(4), 453-470.

- Durocher, S., & Gendron, Y. (2014). Epistemic commitment and cognitive disunity toward fair-value accounting. *Accounting and Business Research*, 44(6), 630-655.
- Feldmann, D. (2017). Financial Reporting of Investment Property under IFRS [in German]. *PhD Thesis University of Zurich*.
- Filip, A., Hammami, A., Huang, Z., Jeny, A., Magnan, M., & Moldovan, R. (2017). Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement.
- Financial Accounting Foundation (FAF). 2017. *Post Implementation Report of SFAS157: fair value measurement*. Norwalk, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2006. *Statement of Financial Accounting Standard No. 157: Fair value measurements*. Norwalk, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2011. *ASC820: Fair Value Measurements and Disclosures*. Norwalk, CT: FASB.
- Forghandoost Haghighi, K., Nasr, M. A. (2014). Discussion Paper Preliminary Views on Financial Statement Presentation. Tehran: Termeh press. (in Persian)
- Georgiou, O., & Jack, L. (2011). In pursuit of legitimacy: A history behind fair value accounting. *The British Accounting Review*, 43(4), 311-323.
- Gietzmann, M. B., & Trombetta, M. (2003). Disclosure interactions: accounting policy choice and voluntary disclosure effects on the cost of raising outside capital. *Accounting and Business Research*, 33(3), 187-205.
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2016). Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 63-84.
- Green, K. Y. (2015). *Can Fair Value Accounting Create a Cognitive Bias? The Effects of Recognized Level 3 Fair Value on Manager Selling Decisions*. Virginia Commonwealth University.
- Gwilliam, D., & Jackson, R. H. (2008, September). Fair value in financial reporting: Problems and pitfalls in practice: A case study analysis of the use of fair valuation at Enron. In *Accounting Forum*, 32(3), 240-259.
- KPMG (2011). *First Impressions: Fair value measurement*. KPMG International Standards Group: Publication No. 314672.
- Hammami, A., & Moldovan, R. (2016). Fair Value Measurement Disclosure by US Closed-End Funds. *Google Scholar, SSRN, Working paper*.
- Hitz, J. M. (2007). The decision usefulness of fair value accounting—a theoretical perspective. *European Accounting Review*, 16(2), 323-362.
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Yezegel, A. (2017). The Effect of Accounting Reporting Complexity on Financial Analysts. *Working paper, Bentley University and Northeastern University*.
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society*, 12(3), 207-234.
- Hsu, P. H., & Lin, Y. R. (2016). Fair value accounting and Earnings Management. *Eurasian Journal of Business and Management*, 4(2), 41-54.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2011. *International Financial Reporting Standard No. 13: Fair value measurements*.
- Iselin, M., & Nicoletti, A. (2017). The effects of SFAS 157 disclosures on investment decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2-3), 404-427.

- Iselin, M., & Nicoletti, A. (2017). The effects of SFAS157 disclosures on investment decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2-3), 404-427.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 15(2), 170-196.
- Karami, Gh., Beik Boshrouyeh, S. (2018). Developing a Model for Implementing the Fair Value Approach in Iran: With Emphasis on Measurement. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 24(4), 596-573. (in Persian)
- Kvifte, S. S. (2008). Revisiting the Concepts: Time to Challenge the Asset-Liability View. *Australian Accounting Review*, 18(1), 81-92.
- Lachmann, M., & Herrmann, T. (2017). The decision usefulness of additional disclosures on fair value estimates for nonprofessional investors: One disclosure type does not fit all. *Technical University Berlin Working Paper*.
- Landsman, W. R. (2007). Is Fair Value Accounting Information Relevant and Reliable? Evidence from Capital Market Research. *Accounting and Business Research*, Special Issue: International Accounting Policy Forum, pp: 19-30.
- Lin, Y. H., Lin, S., Fornaro, J. M., & Huang, H. W. S. (2017). Fair value measurement and accounting restatements. *Advances in accounting*, 38, 30-45.
- Liu, C., Yao, L. J., Hu, N., & Liu, L. (2011). The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market: An empirical study of China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 26(4), 659-676.
- Maroun, W., & van Zijl, W. (2016). Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12. *The British Accounting Review*, 48(2), 220-239.
- Martin, R. D., Rich, J. S., & Wilks, T. J. (2006). Auditing fair value measurements: A synthesis of relevant research. *Accounting Horizons*, 20(3), 287-303.
- Moghadasi Nikjeh, M., Hejazi, R., Akbari, M., & Dehghan Dehnavi, M.A. (2017). Impact of Estimating Fair Values of Bank Loans Using the Approach of the International Financial Reporting Standards (Case Study: An Iranian Bank). *Journal of Accounting and Auditing Review*, 24(4), 597-621. (in Persian)
- Müller, M. A., Riedl, E. J., & Sellhorn, T. (2015). Recognition versus disclosure of fair values. *The Accounting Review*, 90(6), 2411-2447.
- Oxford Dictionary of English (2018). <http://en.oxforddictionaries.com/english>.
- Palea, V., & Maino, R. (2013). Private equity fair value measurement: a critical perspective on IFRS 13. *Australian Accounting Review*, 23(3), 264-278.
- Pandya, A. (2016). *Resistance to IFRS 13-initial insights* (Doctoral dissertation).
- Pannese, D. & Delfavero, A. (2010). Fair Value Accounting: Affect On The Auditing Profession. *Journal of Applied Business Research*, 26(3), 43-50.
- Peng, S., and Bewley, K. (2010). Adaptability to fair value accounting in an emerging economy: A case study of China's IFRS convergence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(8), 982 – 1011.
- PriceWaterhouseCoopers LLP (2013). *A Global Guide to Fair Value Measurements*. Available at: www.pwc.com/...guides/pwc_fair_value_2013.pdf.
- Rahmai, A., Taheri, M. (2017). Financial Loans Cost or Fair Value, Which One Has More Effect on Credit Loss of Banking System. *Journal of Monetary and Banking Research*, 10 (33), 481-507. (in Persian)

- Rashad Abdel-Khalik, A. (2010). Fair value accounting and stewardship. *Accounting Perspectives*, 9(4), 253-269.
- Richard, J. (2004). The secret past of fair value: Lessons from history applied to the French case. *Accounting in Europe*, 1(1), 95-107.
- Riedl, E. J., & Serafeim, G. (2011). Information risk and fair values: An examination of equity betas. *Journal of accounting research*, 49(4), 1083-1122.
- Ronen, J. (2008). To Fair Value or Not to Fair Value: A Broader Perspective. *Abacus*, Vol. 44, No. 2, pp: 181-208.
- Saidin, S. Z., Badara, M. A. S., & Danrimi, M. L. (2014). The Effect of Acceptability and Enforceability of International Financial Reporting Standard (IFRS) on Global Accounting Standard Convergence. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(10), 295- 302.
- Song, C. J., Thomas, W. B., & Yi, H. (2010). Value relevance of FAS No. 157 fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. *The Accounting Review*, 85(4), 1375-1410.
- Stent, W., Bradbury, M., & Hooks, J. (2013). What firms' discretionary narrative disclosures reveal about the adoption of International Financial Reporting Standards. *Australian Accounting Review*, 23(3), 252-263.
- Sterling, R. (1975). Relevant Financial Reporting in an Age of Price Changes. *Journal of Accountancy*, pp: 42-51.
- Sundgren, S., Mäki, J., & Somoza-López, A. (2018). Analyst coverage, market liquidity and disclosure quality: a study of fair-value disclosures by European real estate companies under IAS 40 and IFRS 13. *The International Journal of Accounting*, 53(1), 54-75.
- Swait, N. J. (2016). *IFRS 13: exploring decisions to early adopt or refrain from doing so* (Doctoral dissertation).
- Swait, N., Patel, A., & Maroun, W. (2018). Exploring the decision to adopt International Financial Reporting Standards early: The case of International Financial Reporting Standards 13. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 11(1), a171, 1-12.
- 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*.
- 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.
- Wagenhofer, A. (1990). Voluntary disclosure with a strategic opponent. *Journal of accounting and economics*, 12(4), 341-363.
- Wu, W., Thibodeau, N., & Couch, R. (2016). An Option for Lemons? The Fair Value Option for Liabilities during the Financial Crisis. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31(4), 441-482.
- Zehri, C., & Abdelbaki, A. (2013). Does adoption of international accounting standards promote economic growth in developing countries? *International Open Journal of Economics*, 1(1), 1-13.