



Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates

Gholamreza Soleymani Amiri

*Corresponding author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: gh.soleymani@alzahra.ac.ir

Mahnaz Mahmoudkhani

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: mahnaz.mahmoudkhani@gmail.com

Abstract

Objective: The dominant approach in international financial reporting standards is measuring fair value. The complexity of estimates of fair value mentioned in the International Financial Reporting Standard No. 13 will create challenges in auditing and it affects the quality of the audit; therefore, the main objective of this study is examining the views of Iranian auditors about the audit of fair value estimates and its audit challenges.

Methods: Data was collected by questionnaire. In this study, statistical tests like One-Sample T-Test and Friedman have been used for analyzing data.

Results: The findings of 118 collected questionnaires indicate that the use of Audit Standard 540 approved by the Audit Organization is difficult and requires reconsideration. Auditors believe that the most important audit challenge with regard to measuring fair value is the absence of an active market for most assets and liabilities. Also, according to the findings, the audit challenges of the measurement of the fair value for financial assets and liabilities are different from non-financial assets and liabilities.

Conclusion: Audit difficulty Levels 2 and 3 of the fair value, the lack of educational guidelines, lack of auditor's competence and lack of experienced specialists can affect the quality of auditing fair value, and these issues point to the need for auditing knowledge and revision of audit standards. Also, the Audit Organization is the most important reference in the codification of educational guidelines on auditing fair value estimates; therefore, it is necessary that the Audit organization takes the necessary steps to codification these guidelines.

Keywords: Fair value, International financial reporting standard No. 13, Auditing, Auditing standards, Valuation specialists.

Citation: Soleymani Amiri, GH., & Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 255-278. (in Persian)



دیدگاه حساب‌رسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه

غلامرضا سلیمانی امیری

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

مهناز محمودخانی

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

چکیده

هدف: رویکرد غالب در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اندازه‌گیری ارزش منصفانه است. پیچیدگی در برآوردهای ارزش منصفانه اشاره شده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، چالش‌هایی را برای حسابرسی ایجاد خواهد کرد و بر کیفیت حسابرسی اثرگذار خواهد بود، از همین رو، هدف اصلی این پژوهش بررسی دیدگاه حساب‌رسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و چالش‌های حسابرسی آن است.

روش: ابزار جمع‌آوری داده‌های این پژوهش پرسش‌نامه بوده است. در این پژوهش از آزمون‌های میانگین یک جامعه و فریدمن استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های ۱۱۸ پرسش‌نامه گردآوری شده، نشان می‌دهد که استفاده از استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی دشوار و مستلزم بازنگری است. حساب‌رسان معتقدند که مهم‌ترین چالش حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌هاست. همچنین طبق یافته‌ها، چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی با دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی تفاوت دارد.

نتیجه‌گیری: دشواری حسابرسی سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه، نبود رهنمودهای آموزشی، بی‌صلاحیتی حسابرس و نبود کارشناسان با تجربه می‌تواند بر کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه مؤثر باشد و همین مسئله لزوم توجه به دانش حسابرسی و بازنگری در استانداردهای حسابرسی را روشن می‌سازد. همچنین سازمان حسابرسی مهم‌ترین مرجع در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه است؛ از این رو، باید این سازمان اقدامات لازم را برای تدوین چنین رهنمودهایی انجام دهد.

کلیدواژه‌ها: ارزش منصفانه، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، کارشناسان ارزش‌گذاری.

استناد: سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۸). دیدگاه حساب‌رسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۲۵۵-۲۷۸.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۸، دوره ۲۶، شماره ۲، صص. ۲۷۸-۲۵۵

DOI: 10.22059/acctgrev.2019.267774.1008023

دریافت: ۱۳۹۷/۰۸/۱۶، پذیرش: ۱۳۹۸/۰۲/۱۲

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

از دهه‌های گذشته، تغییر عمیقی در پارادایم اندازه‌گیری حسابداری مالی به سمت حسابداری ارزش منصفانه ایجاد شده (کوماراسیری و فیشر^۱، ۲۰۱۱)، به همین دلیل، پیچیدگی برآوردهای منعکس در صورت‌های مالی افزایش یافته است. با وجود این، محتوای گزارش‌های حسابرسی نسبت به صورت‌های مالی تغییر چندانی نکرده است (کریستینسن، گلاور و وود^۲، ۲۰۱۲). در حالی که اندازه‌گیری‌های مربوط به ارزش منصفانه برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سودمند است، آنها اغلب ذهنی بوده و مشاهده‌ناپذیرند (کانن و بدارد^۳، ۲۰۱۶) و همین امر نگرانی‌هایی را در خصوص استفاده از حسابداری ارزش منصفانه و پتانسیل مدیریت برای اعمال مدیریت سود در استفاده از برآوردهای ارزش منصفانه ایجاد کرده است (برینک، یانگ و ویر^۴، ۲۰۱۲). همچنین قضاوت و ذهنی‌گرایی زیاد در برآوردهای ارزش منصفانه ممکن است خطرهای ناشت گرفته از تحریف با اهمیت را به دنبال داشته باشد (لی و پارک^۵، ۲۰۱۳).

«اندازه‌گیری ارزش منصفانه» یکی از حوزه‌های مهم حسابرسی پرریسک است که در گزارش هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام هم بر آن تأکید شده است (لی و پارک، ۲۰۱۳؛ گلاور، تیلور و وو^۷، ۲۰۱۷). نقص‌های فراوانی از حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و برآوردهای دیگر حسابداری توسط این نهاد و سایر نظارت‌کنندگان بین‌المللی در سالیان اخیر گزارش شده است. تداوم روند نواقص گزارش‌شده مشکل‌ساز است؛ زیرا نواقص دائمی، باعث می‌شود ادراک استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش یابد (گلاور و همکاران، ۲۰۱۷) و همین مسئله موجب خواهد شد که قانون‌گذاران حسابرسان را متهم کنند که به اندازه کافی ورودی‌های ذهنی برآوردهای ارزش منصفانه را آزمون نمی‌کنند (جو، واندروولد و وو^۸، ۲۰۱۴). گذار به حسابداری ارزش منصفانه موجب می‌شود حسابرسان به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه با دشواری‌های زیادی مواجه شوند (کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱)؛ با این حال، با عنایت به کمبود پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی ارزش منصفانه به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، این نیز فرصتی عالی برای محققان حسابرسی است (مارتین، ریچ و ویلکس^۹، ۲۰۰۶؛ کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱).

با توجه به ابلاغیه شماره ۱۲۱/۲۵۱۷۵۴ مورخ ۱۰/۲۲/۱۳۹۲ عضو هیئت‌مدیره و معاون نظارت بر بورس‌ها و ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تهیه صورت‌های مالی ناشران بزرگ از سال ۱۳۹۵، حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه منعکس در این صورت‌های مالی حائز اهمیت است. در این پژوهش، نقش خدمات کارشناسان و دشواری استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی که در پژوهش‌های پیشین حوزه حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کمتر به آن توجه شده، بررسی خواهد شد. نتایج این پژوهش برای سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، حسابرسان و استانداردهاگذاران سودمند است. در حقیقت یافته‌های حاصل از دشواری استاندارد حسابرسی ۵۴۰، لزوم بازنگری در این استاندارد با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه و نبود رهنمودهای کافی در خصوص حسابرسی ارزش

1. Kumarasiri and Fisher
3. Cannon, & Bedard
5. Lee, & Park
7. Glover, Taylor, & Wu
9. Martin, Rich, & Wilks

2. Christensen, Glover, & Wood
4. Brink, Yang, & Wier
6. The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
8. Joe, Vandervelde & Wu

منصفانه، بینشی را برای جامعه حسابرسی کشور فراهم خواهد کرد که با سنجش دقیق‌تر دیدگاه ذی‌نفعان، درصدد بهبود استانداردها و ارائه رهنمودهای کافی در این زمینه باشند.

این پژوهش دارای دانش‌افزایی است. پژوهش‌های پیشین عمدتاً در خصوص حوزه‌هایی چون تأثیر کاربرد ارزش منصفانه در گزارش‌های مالی در بهبود ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری (حاجی کرمانی، معین‌الدین و حیرانی، ۱۳۹۶)، تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری (حجازی و میهمی، ۱۳۹۶)، مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه (کرمی و بیک بشرویه، ۱۳۹۶) و چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷) متمرکز بوده و حوزه حسابرسی ارزش منصفانه را بررسی نکرده‌اند. محدود پژوهش‌های صورت‌گرفته در خصوص چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه (مانند سلیمانی امیری و جعفری نسب، ۱۳۹۵) نیز، این چالش‌ها را بر اساس شرایط ایران ارائه نکرده‌اند و فقط به بررسی ادبیات نظری این حوزه در قالب مقالات ترویجی و مروری پرداخته‌اند؛ از این رو، با توجه به نبود پژوهش کافی در خصوص حسابرسی ارزش منصفانه در ادبیات حسابرسی ایران و لزوم شناسایی مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه، پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که در محیط کشور ایران با هدف بررسی دیدگاه حسابرسان در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و چالش‌های حسابرسی آن، این موضوع را بررسی کرده است. در این پژوهش ابتدا مبانی نظری و تجربی پژوهش ارائه می‌شود، سپس روش تحقیق و تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتیجه‌گیری بیان خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش

اهمیت حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه

اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» از اول ژانویه ۲۰۱۳ الزامی شد. طبق این استاندارد، ارزش منصفانه مبلغی است که در زمان اندازه‌گیری، فعالان بازار می‌توانند در معامله‌ای منظم از فروش دارایی به‌دست آورند یا برای انتقال بدهی پرداخت کنند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ از طریق افزایش در الزامات افشا، سودمندی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و نیز گزارش‌های حسابرسی را باعث می‌شود (بال^۱، ۲۰۰۶؛ مندز، نیاما و سیلوا^۲، ۲۰۱۸؛ اوگاندا، لیوها، فاکیل و جاشوا^۳، ۲۰۱۸). در مقایسه با سایر مبانی ارزشیابی، اطلاعات ارزش منصفانه، معیارهای چارچوب نظری را برای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بهتر برآورده می‌کند. اطلاعات ارزش منصفانه مربوط، بی‌طرفانه، به‌هنگام و مقایسه‌پذیرند (مقدسی نیکجه، حجازی، اکبری، دهقان دهنودی، ۱۳۹۶). بر مبنای نوع ورودی‌های استفاده‌شده در تعیین ارزش منصفانه، سه سطح ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ تعریف شده است. سطح اول اتکاپذیرترین سطح است و سطح سوم کمترین قابلیت اتکا را دارد. اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر اساس ورودی‌های سطح ۱، به‌دلیل وجود شواهد عینی و اختیار محدود مدیریت در برآوردهای ارزش منصفانه، دشواری کمتری برای حسابرس دارد. با وجود این، با حرکت از سطح ۱ به‌سمت سطح ۳ ارزش منصفانه، دشواری و چالش‌های حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، به‌علت رقیق شدن عینیت شواهد اثبات‌کننده

1. Ball

2. Mendes, Niyama, & Silva

3. Ogundana, Iyoha, Fakile & Joshua

برآوردهای ارزش منصفانه صورت گرفته توسط مدیریت، افزایش می‌یابد (سینگ و دولیا^۱، ۲۰۱۵). دشواری وظایف بر کیفیت تصمیم‌گیری تأثیر منفی می‌گذارد (سلیمانی امیری و جعفری نسب، ۱۳۹۶) و بیشتر بحث در خصوص حسابداری و حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، مربوط به برآوردهای ذهنی ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌های فاقد بازار فعال و سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه است (هرمنسون، کرلر و روخاس^۲، ۲۰۱۷).

سیستم حسابداری مبتنی بر اصول، مستلزم قضاوت بیشتر برای ارائه صورت‌های مالی تحت واقعیت اقتصادی است و این امر به احتمال زیاد پاسخگویی حسابرسان را افزایش می‌دهد؛ زیرا حسابرسی ارزش منصفانه مستلزم کیفیت بیشتر در قضاوت و تصمیم‌گیری است (مندز و همکاران، ۲۰۱۸). بر مبنای ادبیات نظری پیشین (مانند، براتن، گینور، مک‌دانیل، مانتاگیو و سییرا^۳، ۲۰۱۳؛ گلاور، تیلور و وو، ۲۰۱۶؛ بل و گریفین^۴، ۲۰۱۲) اندازه‌گیری ارزش منصفانه فرایند حسابرسی را به‌طور شایان توجهی پیچیده می‌کند. افزایش پیچیدگی و خطر، اثر متفاوتی بر تلاش‌های حسابرس و هزینه‌های حسابرسی دارد؛ بنابراین، ارزیابی برآوردهای با سطح بی‌اطمینانی بیشتر (سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه) تلاش بیشتر حسابرس و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر را می‌طلبد (الکسیوا و لیکوزوا^۵، ۲۰۱۶).

صلاحیت و دانش حسابرسی

جمعیت آموزش دیده و آگاه می‌تواند به‌کارگیری سیستم‌های حسابداری پیچیده‌تر را برای برآورده کردن نیازهای اطلاعاتی آنها مطالبه کند (کرمی و بیک بشرویه، ۱۳۹۶) و حسابرسان نیز بایستی به‌منظور کسب دانش اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای دستیابی به مقادیر اتکاپذیر در خصوص برآوردهای مدیریت، اقدامات لازم را انجام دهند. البته کسب دانش لازم برای اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه دشوار است و این موضوع باید در دانشگاه‌ها و در دروسی که مدرسان حسابداری تدریس می‌کنند، در کانون توجه قرار گیرد (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶). از سویی ذهنی‌گرایی و پیچیدگی ذاتی در حسابرسی سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه نشان می‌دهد حسابرسانی که از دانش و تجربه بیشتری در خصوص حسابرسی سطوح مذکور برخوردارند، حسابرسی این سطوح را انجام می‌دهند. انتظار بر این است که رابطه معکوسی بین سطوح ارزش منصفانه و دانش درک‌شده حسابرسان و تناوب تجارب برقرار باشد. یکی از عوامل مهم در کیفیت حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، تجربه و دانش حسابرسان در برآوردهای ارزش منصفانه است (هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷).

استفاده از خدمات کارشناسان

برآوردهای ارزش منصفانه اغلب شامل اطلاعات پیش‌بینی‌شده می‌شود و عنصر قضاوت در آن دخیل است. اکثر حسابرسان در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه به اندازه کافی آموزش ندیده‌اند؛ از همین رو اغلب، کارشناسان این کار را برعهده می‌گیرند (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶)؛ از این رو، بایستی مشخص شود که تخصص و خبرگی تیم حسابرسی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه چقدر است تا در صورت نیاز فراخوانده شود. در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، لازم است که در تیم حسابرسی یک یا چند عضو ماهر و آگاه در زمینه برآوردهای ارزش منصفانه به‌منظور

1. Singh, & Doliya

2. Hermanson, Kerler & Rojas

3. Bratten, Gaynor, McDaniel, Montague & Sierra

4. Bell, & Griffin

5. Alexeyeva & Likosova

رعایت روش‌های کنترل کیفیت حضور داشته باشد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۱، ۲۰۰۸). حسابرسان، دانش لازم در خصوص فرایندهای برآورد ارزش منصفانه صاحبکار و کنترل‌های مرتبط را با ترکیبی از دانش فنی اعضای تیم حسابرسی و کارشناسان ارزش‌گذاری که توسط تیم حسابرسی استفاده می‌شود، توسعه می‌دهند (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶). مؤسسه‌های حسابرسی ممکن است در بلندمدت بتوانند با استفاده از اطلاعات به‌دست‌آمده از اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه مشابه انجام‌شده توسط مشتریان، برآوردهای مستقلی را در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه انجام دهند، اما در کوتاه‌مدت و حداقل تا زمانی که چنین سازه‌ای توسعه یابد، ممکن است حسابرسان به دانش نظری خود متکی باشند و از کارشناسان استفاده کنند (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶؛ سینگ و دولیا، ۲۰۱۵). کانن و بدارد (۲۰۱۶) گزارش می‌دهند که تیم‌های حسابرسی اغلب از کارشناسان داخلی برای تهیه پیش‌بینی‌های مستقل استفاده می‌کنند. نتایج پژوهش گلاور و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که حسابرسان برای هر دو اندازه‌گیری ارزش منصفانه مالی و غیرمالی معمولاً از کارشناسان ارزش‌گذاری بهره می‌برند.

استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی ارزش منصفانه

ضرورت برنامه حسابرسی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه در استانداردهای حسابرسی مطرح شده است (سینگ و دولیا، ۲۰۱۵). استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط»، مسئولیت حسابرس در زمینه برآوردهای حسابداری شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط در حسابرسی صورت‌های مالی را برشمرده است. حسابرسان باید بتوانند مفروضات کلیدی و ورودی‌های فرایند اندازه‌گیری ارزش منصفانه را شناسایی کنند. نبود رهنمودهای کافی درباره اینکه چه چیزی یک فرض مهم را تشکیل می‌دهد، نشان می‌دهد که استانداردهاگذاران حسابرسی، به احتمال زیاد باید اصولی را برای شناسایی چنین مفروضاتی مشخص سازند (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶). زمانی که استانداردهای حسابرسی راهنمایی‌های نسبتاً کم و محدودی ارائه می‌دهند، چالش حسابرسی ارزش منصفانه نیز رو به افزایش می‌گذارد (گلاور و همکاران، ۲۰۱۶). براتن و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که برخی از استانداردهای حسابرسی مربوط به برآوردهای ارزش منصفانه مبهم‌اند. استانداردهای حسابرسی موجود، ممکن است آنچه هست، آنچه باید باشد و چگونگی ایفای مسئولیت حسابرس برای ارزیابی برآوردهای ارزش منصفانه با سطح عدم اطمینان بالا را به‌وضوح مشخص نسازند؛ زیرا استانداردها و حسابرسان، به‌تازگی کسب تجربه از حسابرسی برآوردهای پیچیده ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها را آغاز کرده‌اند (بل و گریفین، ۲۰۱۲). یافته‌های بازرسی‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نشان می‌دهد برخی از حسابرسان و بازرسان متوجه شده‌اند که با استفاده از استانداردهای حسابرسی موجود، به‌سختی می‌توان تعیین کرد که چه چیزی به اطمینان‌بخشی معقول در خصوص برآوردهای ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا منجر می‌شود و اغلب استانداردها درباره چگونگی برخورد با این موضوعات سکوت کرده‌اند (ارنست و یانگ^۲، ۲۰۱۷؛ بل و گریفین، ۲۰۱۲).

چالش‌های حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه

«حسابرسی ارزش منصفانه» چالش‌برانگیز است، زیرا عدم اطمینان در برآوردهای ارزش منصفانه شایان توجه است (جو و همکاران، ۲۰۱۴؛ مارتین و همکاران، ۲۰۰۶؛ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۰۸). از آنجا که ممکن است برای هر یک از سه سطح ورودی برآوردهای ارزش منصفانه پیامدهای مختلفی ظاهر شود، مدیران برای طبقه‌بندی نامناسب اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه در سلسله‌مراتب ارزش منصفانه، انگیزه کافی دارند (لی و پارک، ۲۰۱۳). یکی از چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه، ارزیابی کنترل‌های داخلی است. در حالی که برنامه‌های سنتی کنترل‌های داخلی سال‌به‌سال نسبتاً پایدارند، کنترل‌های مرتبط با اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای انجام حسابرسی به احتمال زیاد به درک و ارزیابی سالیانه نیاز دارد؛ از این رو، ایجاد و افزایش کنترل برای مفروضات مشکل است (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶). شایع‌ترین چالش در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه «ارزیابی معقول بودن مفروضات و مدل‌های استفاده‌شده» است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۰۸، گلاور و همکاران، ۲۰۱۶). این چالش به‌خصوص زمانی که مدیریت از مدل‌های چندگانه استفاده می‌کند، افزایش می‌یابد؛ از همین رو حسابرسان باید از مناسب بودن مدل‌ها اطمینان حاصل کنند (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). یافته‌های پژوهش گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که قضاوت حرفه‌ای برای «تعیین بازارها و فعالان آنها و ویژگی‌های بازارها و فعالان آنها»، «برآورد صرف ریسک و برآورد نرخ بازده بدون ریسک برای تعیین نرخ تنزیل» و «مفروضات به‌کار برده شده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری»، از جمله چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه است. هنگامی که بازار فعالی وجود دارد، قیمت‌های بازار بهترین شواهد ارزش منصفانه‌اند (لی و پارک، ۲۰۱۳)؛ با این حال، در کشورهای در حال توسعه بسیاری از بازارها فعال نیستند و قیمت‌های بازار ممکن است تنها توسط چند شرکت یا معامله تجاری تحت تأثیر قرار گیرند. در نتیجه، معاملات تجاری اخیر ممکن است ارقام اتکاپذیری از ارزش منصفانه ارائه ندهند (کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱).

برای مقابله با چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، حسابرسان اغلب به خدمات ارزش‌گذاری کارشناسان برای ارزیابی مدل‌های مالی و اقتصادی پیچیده روی می‌آورند و این کار ممکن است به بروز نواقص عملکرد حسابرسان به‌علت وابستگی بیش از حد به کارشناسان منجر شود. ناکارآمدی در عملکرد حسابرسان یکی از عوامل مهم در تداوم نواقص گزارش شده است. وابستگی گسترده به خدمات کارشناسان ارزشیابی، به انتقادهایی از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام منجر شده است (هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷؛ گلاور و همکاران، ۲۰۱۶؛ جو و همکاران، ۲۰۱۴)؛ زیرا با این وابستگی، حسابرسان به اندازه کافی جنبه‌های ذهنی مفروضات و مدل‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه مشتری را آزمون نمی‌کنند (جو و همکاران، ۲۰۱۴) و این مسئله به بروز نواقصی منجر می‌شود که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی اثری منفی داشته باشد (گلاور و همکاران، ۲۰۱۶). شایان ذکر است که نبود کارشناس ماهر نیز دغدغه دیگری برای حسابرسی ارزش منصفانه به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه محسوب می‌شود (کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱). استفاده از کارشناسان رسمی معتمد که در تعیین ارزش منصفانه تخصص کافی داشته باشند و استفاده گسترده از خدمات کارشناسان ارزشیابی و اطمینان زیاد به نتایج کار آنها، ازجمله چالش‌های اصلی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران محسوب می‌شود (سلیمانی امیری و رسولی، ۱۳۹۶؛ گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷). ذهنی‌گرایی برآوردهای ارزش منصفانه به‌طور بالقوه زمینه را برای

جانب‌داری‌های مدیریت باز می‌گذارد (هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷). به‌طور نمونه ممکن است که مدیریت به‌دلیل فزونی اطلاعات کمیت‌گرا در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، دچار بیش اعتمادی شود. البته همین مسئله نیز ممکن است برای حسابرسان رخ دهد (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶). از سویی این احتمال وجود دارد که حسابرسان بیش از حد به تخصص خود تکیه کنند و در نتیجه به مشارکت کارشناسان برای افزایش اثربخشی حسابرسی تمایلی نداشته باشند (سینگ و دولیا، ۲۰۱۵)؛ بنابراین حسابرسان نیز باید هنگام حسابرسی اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه از جانب‌دار نبودن خود اطمینان حاصل کنند (مارتین و همکاران، ۲۰۰۶).

چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه – دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، چالش‌های حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه را برای هر دو اندازه‌گیری ارزش منصفانه مالی و غیرمالی گزارش کرده است (نقل از گلاور و همکاران، ۲۰۱۶). حسابرسان ممکن است هنگام برخورد با دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی بر داده‌های مدیریت، به‌خصوص پیش‌بینی‌ها تکیه کنند؛ زیرا برای برآوردهای ارزش منصفانه غیرمالی، اطلاعات بازار محدود یا کمی در دسترس است. ولی برای بسیاری از دارایی‌ها و بدهی‌های مالی، معمولاً اطلاعات مستقل وجود دارد. از این رو چالش اصلی در حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه غیرمالی، کسب شواهد تأیید شده برای دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی از منابع مستقل از مدیریت و نبود اطلاعات بازار قابل مشاهده است. به همین دلیل، ممکن است روش‌های ارزیابی خطر حسابرسی و آزمون‌های کنترل و محتوا بین اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه مالی و غیرمالی متفاوت باشد و در صورت لزوم، بازنگری استانداردهای حسابرسی ضرورت یابد (گلاور و همکاران، ۲۰۱۶).

شکست حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا

حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه کار دشواری است و حسابرسان اغلب برای حسابرسی ارزش منصفانه، به‌خصوص برآوردهای پیچیده و ذهنی، آموزش ندیده و تخصص لازم را ندارند (جو و همکاران، ۲۰۱۴؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳). یافته‌های پژوهش گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) حاکی از آن است که کمبود دانش علمی و مهارت‌های حرفه‌ای، اندازه‌گیری ارزش منصفانه را با چالش‌هایی مواجه کرده است. از سویی نبود رهنمودهای کافی، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نگرانی‌هایی را ایجاد کرده است. در کشورهای در حال توسعه، هزینه اعمال شناخت و اصول اندازه‌گیری ارزش منصفانه بیش از منافع آن است؛ به‌ویژه هنگامی که بازار فعال وجود ندارد و باید از تکنیک‌های ارزش‌گذاری پیچیده استفاده شود که این مسئله به افزایش زمان حسابرسی منجر می‌شود. افزایش زمان و هزینه لازم برای حسابرسی ارزش منصفانه، احتمالاً به‌وسیله هزینه حسابرسی به تهیه‌کننده منتقل می‌شود (کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱). موارد یاد شده باعث می‌شود که حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا، با شکست مواجه شود.

پیشینه تجربی پژوهش

کوماراسیری و فیشر (۲۰۱۱) به بررسی ادراک حسابرسان از حسابداری برآوردهای ارزش منصفانه در سریلانکا پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حسابرسان سریلانکا عموماً از سودمندی در تصمیم‌گیری برآوردهای ارزش منصفانه،

حمایت می‌کنند، با وجود این، آنها به مسائل خاصی در کشورهای در حال توسعه اشاره کرده‌اند، مانند: نبود دانش فنی، شیوع بازارهای غیرفعال و مشکلات مرتبط با تفاوت تکنیک‌های استفاده‌شده در تعیین ارزش منصفانه در صنایع مختلف. نتایج پژوهش ایتراج، شو و یی^۱ (۲۰۱۴) نشان داد که بین نسبت دارایی‌های اندازه‌گیری‌شده به وسیله ارزش منصفانه در بانک‌ها و هزینه حسابرسی، رابطه مثبتی وجود دارد. در پژوهش یاد شده، اثرهای فزاینده سه سطح ورودی ارزش منصفانه در حق‌الزحمه حسابرسی گزارش شده است. جو و همکارانش (۲۰۱۴) با اجرای پژوهشی روی ۹۳ حسابرس ارشد نشان دادند که اتکای بیش از اندازه حسابرسان به کارشناسان صاحبکار را می‌توان از طریق آثار مشترک ریسک صاحبکار و میزان وجود داده‌های کمی در گزارش کارشناس توجیه کرد. آنها اشاره کردند هنگامی که ریسک صاحبکار بالاست و گزارش کارشناس دارای سطح بالایی از داده‌های کمی است، حسابرس تحت تأثیر میزان داده‌های کمی گزارش‌شده کارشناس قرار می‌گیرد. نتایج یافته‌های گلاور و همکاران (۲۰۱۶) بر مبنای نظر شرکای حسابرسی نمایان کرد که چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی با غیرمالی تفاوت دارد و ۴۲ درصد از شرکای حسابرسی، مهم‌ترین چالش حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سطوح ۲ و ۳ را نبود شواهد تأییدشده معرفی کردند. الکسیو و لیکوزوا (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین برآوردهای ارزش منصفانه و هزینه‌های حسابرسی پرداختند. آنها با نمونه‌ای از ۱۷۷ بانک از ۲۴ کشور اروپایی در دوره ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۳ نشان دادند که ارزش منصفانه دارایی‌های با سطح عدم اطمینان بالا با هزینه‌های حسابرسی رابطه مثبت دارد. کانن و بدارد (۲۰۱۶) با بررسی چالش‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از پرسش‌نامه و رویکرد گذشته‌نگر بیان کردند که چالش‌های بسیار شایع در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، مربوط به ارزیابی مفروضات مدیریت، کنترل‌ها و مناسب بودن مدل‌ها و روش‌هاست. نوران نبی^۲ (۲۰۱۷) به بررسی موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بنگلادش پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سیاست‌گذاران باید بر عواملی چون حق‌الزحمه حسابرسی کم و نبود حسابداران واجد شرایط توجه کنند تا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌طور اثربخش اجرا شود. هرمنسون و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی ادراک حسابرسان در سطوح ۱، ۲ و ۳ برآوردهای ارزش منصفانه پرداختند. نتایج یافته‌های آنها نشان داد که با افزایش سطوح ارزش منصفانه از سطح ۱ به ۳، دشواری حسابرسی بیشتر و قابلیت اطمینان کمتر می‌شود. بر مبنای نتایج این پژوهش توجه به ملاحظات منفعت - هزینه، مهم‌ترین عامل مؤثر در شکست حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه تلقی می‌شود. مندز و همکارانش (۲۰۱۸) ادراک حسابرسان را در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزارهای مالی در سطح سه ارزش منصفانه در مؤسسه‌های مالی تحلیل کردند. یافته‌های آنها نشان داد که حضور نداشتن کارشناس مالی در تیم‌های حسابرسی، چالشی در ارزیابی مدل‌های قیمت‌گذاری ابزارهای مالی شمرده می‌شود. نتایج پژوهش اوگاندا و همکارانش (۲۰۱۸) بر مبنای دیدگاه دانشجویان حسابداری نیجریه نشان داد که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ بر تصمیمات سرمایه‌گذاران از طریق افزایش در الزامات افشا مؤثر است؛ با این حال، این یافته با دیدگاه حسابرسان مغایر بود. حسابرسان معتقد بودند که درک صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای ارزش منصفانه، دشوار است؛ چراکه مسائلی چون تکنیک‌های ارزشیابی مختلف وجود دارد. آهن، هویتاش و هویتاش^۳ (۲۰۱۸) به بررسی ارتباط تخصص حسابرسان و

1. Ettredge, Xu, & Yi
3. Ahn, Hoitash, & Hoitash

2. Nurunnabi

بهبود کیفیت گزارشگری مالی مرتبط با ارزش منصفانه پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که تخصص حسابرس در زمینه ارزش منصفانه به اعتبار و سودمندی افشاهای ارزش منصفانه منجر می‌شود.

در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه، پژوهش‌های کمی در داخل کشور صورت گرفته است. حجازی و میهمی (۱۳۹۶) به بررسی پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و تأثیر آن بر سود حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیان‌کننده این بود که بین دیدگاه مدیران مالی با دیدگاه سایر نمونه‌ها نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر سود حسابداری، تفاوت وجود دارد؛ اما بین دیدگاه دانشگاهیان و حسابرسان داخلی تفاوتی وجود ندارد. همچنین بین دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد و دانشگاهیان تفاوت وجود ندارد؛ اما بین دیدگاه حسابرسان داخلی و تدوین‌کنندگان استاندارد تفاوت وجود دارد. کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) به تدوین مدلی برای پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه پرداختند. نتایج پژوهش آنان بر اساس دیدگاه ۱۷ نفر از خبرگان حوزه‌های مختلف بیانگر این بود که نبود بازارهای منسجم و فعال، نوسان‌های اقتصادی، وجود پدیده ترس از بازار و اتکای پایین قیمت‌ها در بازارهایی مانند فرابورس ایران، از مسائل بسیار مهم در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه است که کار اندازه‌گیری را با محدودیت مواجه می‌کند. مقدسی نیکجه و همکارانش (۱۳۹۶) کاهش ارزش و ارزش منصفانه پورتهوی تسهیلات اعطایی یکی از بانک‌های ایرانی را با رویکرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برآورد کرده و نتیجه آن را با ارزش گزارش شده با رویکرد فعلی بانک مرکزی که بر مبنای گزارش بهای تاریخی و زیان تحقق‌یافته بود، مقایسه کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که رویکرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر نسبت کفایت سرمایه بانک تأثیر دارد و آن را کاهش می‌دهد. گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) به شناسایی چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهادشده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ و عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر گزارشگری مالی ارزش منصفانه محور پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که دیدگاه خبرگان حرفه در ایران نسبت به الگوی ارزش منصفانه مثبت است؛ اما چالش‌های فنی در خصوص اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه موجب می‌شود که در عمل پذیرش الگوی ارزش منصفانه و به‌کارگیری گسترده آن چالش‌برانگیز شود. برخلاف پژوهش‌های خارجی موجود، در داخل کشور پژوهشی وجود ندارد که به بررسی حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه در محیط کشور ایران پرداخته باشد و سایر پژوهش‌های صورت گرفته (مانند سلیمانی امیری و جعفری نسب، ۱۳۹۵) فقط ادبیات نظری این حوزه را در قالب مقاله‌های ترویجی و مروری، بررسی کرده‌اند و به حوزه حسابرسی ارزش منصفانه بر اساس محیط کشور ایران بی‌توجه بوده‌اند. ما تلاش کردیم که برای نخستین بار در ایران با بررسی پیشینه‌های نظری و تجربی پژوهش، عوامل مؤثر در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه را از دیدگاه حسابرسان بسنجیم. در این پژوهش اهمیت دانش، تجربه و صلاحیت حسابرسان، استفاده از خدمات کارشناسان، رهنمودها و استانداردها را در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه بر اساس محیط کشور ایران بررسی کرده‌ایم. همچنین با بررسی چالش‌های حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و اولویت‌بندی آنها و نیز، شناسایی عوامل مؤثر بر شکست حسابرسان در حسابرسی برآورد ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا، بینشی را فراهم آورده‌ایم که بر اساس آن، برای کاهش چالش‌ها اقدامات لازم توسط جامعه حسابرسی کشور صورت پذیرد، از همین رو پرسش‌های اصلی این پژوهش به شرح ذیل است:

- دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه (اهمیت حسابرسی ارزش منصفانه، صلاحیت و دانش حسابرسی و استفاده از خدمات کارشناسان) چیست؟
- حسابرسان ایران دشواری استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی را چگونه ارزیابی می‌کنند و چه دیدگاهی نسبت به رهنمودهای آموزشی در خصوص حسابرسی ارزش منصفانه دارند؟
- چالش‌های حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه چیست و اولویت‌بندی این چالش‌ها چگونه است؟
- آیا بین چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی تفاوت وجود دارد و در صورت وجود تفاوت، دلایل آن چیست؟
- عوامل مؤثر بر شکست حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا چیست؟
- مهم‌ترین مرجع در تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای آموزشی حسابرسی ارزش منصفانه چه نهادی است؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع توصیفی بوده و ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه بوده است؛ از این رو در گروه پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. به‌منظور تهیه پرسش‌نامه، متون ادبیات نظری و تجربی مرتبط با موضوع پژوهش مطالعه شد. بر مبنای تحقیقات پیشین مرتبط با حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، ۵ بعد اصلی و ۷ بعد فرعی شناسایی شد و گزاره‌های مرتبط به هر بعد در طبقه مربوط به خود قرار گرفت.

جدول ۱. ماتریس نظری دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه

مؤلفه اصلی	مؤلفه فرعی	منابع پژوهش
حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه	اهمیت حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه	کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ ایترج و همکاران، ۲۰۱۴؛ الکسیوا و لیکوزوا، ۲۰۱۶؛ اوگاندا و همکاران، ۲۰۱۸
	صلاحیت و دانش حسابرسی ارزش منصفانه	براتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷؛ مارتین و همکاران، ۲۰۰۶
	استفاده از خدمات کارشناسان	مارتین و همکاران، ۲۰۰۶؛ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۰۸؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ سینگ و دولیا، ۲۰۱۵
استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی ارزش منصفانه	-	مارتین و همکاران، ۲۰۰۶؛ کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱؛ بل و گریفین، ۲۰۱۲؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ گلاور و همکاران، ۲۰۱۶؛ ارنست و یانگ، ۲۰۱۷
چالش‌های حسابرسی در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه	-	مارتین و همکاران، ۲۰۰۶؛ کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱؛ لی و پارک، ۲۰۱۳؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ جو و همکاران، ۲۰۱۴؛ سینگ و دولیا، ۲۰۱۵؛ کانن و بدارد، ۲۰۱۶؛ گلاور و همکاران، ۲۰۱۶؛ هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷
چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه - دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی	-	گلاور و همکاران، ۲۰۱۶
عوامل مؤثر بر شکست حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا	-	کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ جو و همکاران، ۲۰۱۴؛ هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷؛ نوران نبی، ۲۰۱۷

جدول ۱ ماتریس نظری گزاره‌های پژوهش را نشان می‌دهد. سؤال‌های پرسش‌نامه بر مبنای ماتریس نظری طراحی شده است. شایان ذکر است که هدف اصلی استفاده از ماتریس نظری، افزایش روایی پرسش‌نامه بوده است. همچنین پرسش‌نامه برای بررسی در اختیار اساتید و افراد خبره و باتجربه در زمینه حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار گرفت و توصیه‌های آنان در پرسش‌نامه نهایی منظور شد.

پایایی هر یک از ابعاد گزاره‌های پرسش‌نامه به شرح جدول ۲ است. آلفای کرونباخ ۵۶ گزاره اصلی این پژوهش ۰/۹ به دست آمد که حاکی از پایایی مناسب کل پرسش‌نامه است. پایایی مؤلفه‌های پرسش‌نامه نیز در سطح مطلوبی قرار دارد. در این پژوهش دیدگاه حسابرسان در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه با استفاده از مقیاس لیکرت پنج‌گانه پرسیده شده است. برای گزاره‌های ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ مقیاس پنج‌گزینه‌ای بسیار کم تا بسیار زیاد و برای سایر گزاره‌های پژوهش نیز گزینه‌های کاملاً مخالف تا کاملاً موافق استفاده شده است. شایان ذکر است که در ابتدای پرسش‌نامه تعریف ارزش منصفانه طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ و سطوح ارزش منصفانه همراه با مثال و توضیحی از استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی برای پاسخ‌دهندگان ارائه شد.

جدول ۲. پایایی ابزار پرسش‌نامه

مؤلفه اصلی	شماره گزاره	تعداد گزاره	آلفای کرونباخ
حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه	۱ تا ۱۸	۱۸	۰/۷۲۶
استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی ارزش منصفانه	۱۹ تا ۲۴	۶	۰/۶۹۸
چالش‌های حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۲۵ تا ۴۳	۱۹	۰/۸۹۲
چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه - دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی	۴۴ تا ۵۰	۷	۰/۷۵۹
عوامل مؤثر بر شکست حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا	۵۱ تا ۵۶	۶	۰/۷۸۵
دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه	۱ تا ۵۶	۵۶	۰/۹۰

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی است. با توجه به تخصصی بودن سؤال‌های پرسش‌نامه که با تأکید بر استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ است و نظر به اینکه حسابرسان ایران چندان درگیر حسابرسی صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیستند؛ انتخاب نمونه با توجه به دسترسی به افراد جامعه آماری در خصوص موضوع پژوهش انجام شده است. علاوه بر شکل کاغذی پرسش‌نامه نسخه الکترونیکی آن نیز برای سهولت دسترسی به پاسخ‌دهندگان تهیه شد. زمان گردآوری پرسش‌نامه، بهار و تابستان ۱۳۹۷ بوده است. ۷۴ پرسش‌نامه به صورت حضوری توزیع و از این تعداد ۴۱ پرسش‌نامه برگشت داده شد. ۹۲ پرسش‌نامه نیز به شکل اینترنتی جمع‌آوری شد. بدین ترتیب در مجموع ۱۳۳ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد که ۱۱۸ پرسش‌نامه قابلیت استفاده را داشت. به منظور بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناسی

پاسخ‌دهندگان، اطلاعاتی از جمله سمت شغلی، تجربه حسابرسی و سطح تحصیلات پرسیده شد که نتایج آن در جدول ۳ درج شده است. طبق این جدول، حدود ۷۵ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای رده حسابرسی سرپرست به پایین و حدود ۲۵ درصد دارای رده شغلی مدیر و شریک مؤسسه حسابرسی هستند. حدود ۳۷ درصد دارای تجربه حسابرسی کمتر از ۶ سال و ۶۳ درصد دارای تجربه بیش از ۶ سال هستند. ۸۳ درصد از پاسخ‌دهندگان نیز دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا هستند. ۶۵ درصد از پاسخ‌دهندگان نیز در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور فعالیت دارند.

جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

ویژگی	شرح ویژگی	تعداد	درصد
سمت	شریک مؤسسه حسابرسی	۷	۰/۰۵۹
	مدیر ارشد / مدیر	۲۲	۰/۱۸۶
	سرپرست ارشد / سرپرست	۴۱	۰/۳۴۷
	حسابرس ارشد	۲۸	۰/۲۳۷
	حسابرس	۲۰	۰/۱۶۹
تجربه	کمتر از ۳ سال	۱۸	۰/۱۵۳
	۳ تا ۶ سال	۲۶	۰/۲۲
	۶ تا ۱۰ سال	۲۷	۰/۲۲۹
	بیش از ۱۰ سال	۴۷	۰/۳۹۸
تحصیلات	کارشناس	۲۰	۰/۱۶۹
	کارشناس ارشد	۷۷	۰/۶۵۳
	دانشجوی دکتری	۱۳	۰/۱۱
	دکتری	۸	۰/۰۶۸
محل اشتغال	سازمان حسابرسی	۴۱	۰/۳۴۷
	مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور	۷۷	۰/۶۵۳

یافته‌های پژوهش

آزمون آماری میانگین یک جامعه

آزمون میانگین یک جامعه برای سنجش اثرگذار بودن یا نبودن یک سنججه اجرا می‌شود. در این آزمون، گزاره مطرح‌شده در خصوص میانگین جامعه در سطح خطای ۵ درصد بررسی شده است. از آنجا که مقیاس سنجش پنج‌گزینه‌ای بود، میانگین نظری ۳ انتخاب شد. یافته‌های این پژوهش بر مبنای ماتریس نظری پژوهش در ۵ بعد اصلی و ۷ بعد فرعی در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. آزمون آماری میانگین یک جامعه روی گزاره‌های حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه

شماره گزاره	گزاره	میانگین	میانه	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
۱. حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه							
۱.۱. اهمیت حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه							
۱	افشای اطلاعات ارزش منصفانه برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی، سودمند است	۴/۲	۴	۰/۶۲۱	۲۱/۰۵۰	۱۱۷	۰/۰۰۰
۲	به موازات اجرای حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و افزایش سطوح (از سطح ۱ به ۳) حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد	۳/۸۲	۴	۰/۸۶۷	۱۰/۲۳۵	۱۱۶	۰/۰۰۰
۳	افشای اطلاعات ارزش منصفانه بر استنباط سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.	۴/۰۶	۴	۰/۶۵۰	۱۷/۵۷۱	۱۱۵	۰/۰۰۰
۴	وجود و دسترسی به منابع قیمت‌گذاری و ارزش‌گذاری برای دارایی‌ها و بدهی‌های سطح ۲ ارزش منصفانه در محیط ایران.	۲/۴۲	۲	۰/۷۷۲	-۸/۰۹۲	۱۱۴	۰/۰۰۰
۵	وجود و دسترسی به منابع قیمت‌گذاری و ارزش‌گذاری برای دارایی‌ها و بدهی‌های سطح ۳ ارزش منصفانه در محیط ایران	۲/۲۲	۲	۰/۸۹۳	-۹/۴۶۶	۱۱۵	۰/۰۰۰
۶	دشواری حسابرسی برآورد ارزش منصفانه در سطح ۱ ارزش منصفانه	۲/۹۷	۳	۱/۰۱۷	-۰/۲۷۴	۱۱۵	۰/۷۸۵
۷	دشواری حسابرسی برآورد ارزش منصفانه در سطح ۲ ارزش منصفانه	۳/۵۹	۴	۰/۷۸۰	۸/۲۱۴	۱۱۵	۰/۰۰۰
۸	دشواری حسابرسی برآورد ارزش منصفانه در سطح ۳ ارزش منصفانه	۴	۴	۰/۸۹۲	۱۱/۹۶۴	۱۱۳	۰/۰۰۰
۹	صورت‌های مالی شرکتی که به طور بااهمیتی برآورد ارزش منصفانه در سطح ۱ انجام داده است، تمام جنبه‌های بااهمیت را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد	۳/۵۷	۴	۰/۹۱۹	۶/۵۹۶	۱۱۴	۰/۰۰۰
۱۰	صورت‌های مالی شرکتی که به طور بااهمیتی برآورد ارزش منصفانه در سطح ۲ انجام داده است، تمام جنبه‌های بااهمیت را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد	۳/۲۶	۳	۰/۸۷۳	۳/۱۷۹	۱۱۶	۰/۰۰۲
۱۱	صورت‌های مالی شرکتی که به طور بااهمیتی برآورد ارزش منصفانه در سطح ۳ انجام داده است، تمام جنبه‌های بااهمیت را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب نشان می‌دهد	۳/۰۱	۳	۱/۰۵۵	۰/۰۸۸	۱۱۴	۰/۹۳۰
۲-۱. دانش و صلاحیت حسابرسی ارزش منصفانه							
۱۲	دانش ارزشیابی در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه در توانایی‌های حسابرسان برای تعیین جانب‌داری‌های مدیریت (عمدی یا غیرعمدی) مفید است	۴/۰۱	۴	۰/۵۹۲	۱۸/۵۰۸	۱۱۷	۰/۰۰۰
۱۳	تخصص و دانش ارزشیابی حسابرس بر قدرت ارتباط و مذاکره حسابرسان با کمیته حسابرسی، مدیریت یا کارشناسان ارزشیابی داخلی شرکت تأثیر دارد	۴/۰۸	۴	۰/۵۲۶	۲۲/۲۴۷	۱۱۷	۰/۰۰۰

ادامه جدول ۴

شماره گزاره	گزاره	میانگین	میانه	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
۱۴	حسابرسی ارزش منصفانه «سطوح ۲ و ۳» بایستی توسط افراد باتجربه بیشتر نسبت به «سطح ۱» انجام پذیرد	۴/۱۲	۴	۰/۶۲۹	۱۹/۳۰۹	۱۱۷	۰/۰۰۰
۱۵	حسابرسی ارزش منصفانه «سطوح ۲ و ۳» بایستی توسط افراد با دانش بیشتر نسبت به «سطح ۱» انجام پذیرد	۴/۱۳	۴	۰/۵۴۸	۲۲/۳۵۶	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳-۱. استفاده از خدمات کارشناسان							
۱۶	نداشتن دانش ارزشیابی و بی‌اطمینانی در برآورد ارزش منصفانه موجب اتکای بیش‌ازحد حسابرسان به کارشناسان ارزشیابی می‌شود	۴	۴	۰/۷۰۴	۱۵/۴۲۸	۱۱۷	۰/۰۰۰
۱۷	استفاده از خدمات کارشناسان ارزشیابی باعث می‌شود دانش و آگاهی اعضای تیم حسابرسی افزایش یابد	۳/۷۴	۴	۰/۷۷۸	۱۰/۲۹۲	۱۱۷	۰/۰۰۰
۱۸	استفاده حسابرسان از کارشناسان برای خدمات قیمت‌گذاری در برآورد ارزش منصفانه ضرورت دارد	۳/۹۷	۴	۰/۷۱۵	۱۴/۶۷۱	۱۱۷	۰/۰۰۰
۲. استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی ارزش منصفانه							
۱۹	استفاده از استانداردهای حسابرسی ۵۴۰ در حسابرسی ارزش منصفانه، دشوار است	۳/۵۲	۴	۰/۸۵۵	۶/۵۷۰	۱۱۷	۰/۰۰۰
۲۰	استاندارد حسابرسی ۵۴۰، مسئولیت و چگونگی مواجهه حسابرسان با برآوردهای ارزش منصفانه با سطح عدم اطمینان بالا را با وضوح کمی منعکس می‌سازد و در این زمینه ابهام دارد	۳/۴۶	۴	۰/۷۹۴	۶/۲۹	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۱	با الزام شرکت‌ها به پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مستلزم تجدیدنظر است	۳/۶۶	۴	۰/۸۳۲	۸/۵۵۵	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۲	دستورالعمل‌ها و رهنمودهای بیشتر در خصوص حسابرسی و چگونگی برآوردهای ارزش منصفانه، حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه را بهبود می‌بخشد	۴/۱۲	۴	۰/۴۳۹	۲۷/۶۰۷	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۳	منفعت رهنمودهای اضافه برای حسابرسی برآورد ارزش منصفانه با سطح عدم اطمینان بالا از هزینه آن بیشتر است	۳/۵۳	۴	۰/۸۹۶	۶/۳۹۷	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۴	وجود دستورالعمل و رهنمودی که به‌صراحت نحوه مواجهه با برآوردهای ارزش منصفانه با سطح عدم اطمینان بالا را مشخص کند، آگاهی حسابرسان را برای نحوه برخورد با جانب‌داری‌های مدیریت در برآورد ارزش منصفانه افزایش می‌دهد.	۴/۰۲	۴	۰/۶۴۳	۱۷/۱۰۹	۱۱۶	۰/۰۰۰
۳. چالش‌های حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه							
۲۵	نداشتن شواهد کافی و مناسب (از جمله شواهد برون‌سازمانی) و نبود مستندات که از مفروضات مدیریت پشتیبانی کند	۴/۰۸	۴	۰/۵۲۶	۲۲/۲۴۷	۱۱۷	۰/۰۰۰

ادامه جدول ۴

شماره گزاره	گزاره	میانگین	میانه	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
۲۶	قضاوت زیاد در برآوردها (ذهنی بودن برآوردها)	۴/۰۶	۴	۰/۵۹۱	۱۹/۳۸۲	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۷	ارزیابی معقول بودن مدل‌ها، مفروضات و معیارهای استفاده شده توسط مدیریت در برآوردها	۳/۸۵	۴	۰/۶۶۰	۱۴/۰۰۸	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۸	ناتوانی حسابرسی در سطح اطمینان مدنظر	۳/۸۲	۴	۰/۷۳۸	۱۲/۰۲۱	۱۱۶	۰/۰۰۰
۲۹	شناسایی جانب‌داری‌های مدیریت	۴/۰۳	۴	۰/۶۳۳	۱۷/۵۸۹	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۰	شناسایی خطاها در داده‌های مهمی که توسط مدیریت به‌عنوان ورودی استفاده می‌شود	۳/۹۷	۴	۰/۶۶۶	۱۵/۷۶۲	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۱	نبود کارشناسان ارزشیابی متخصص و باتجربه در تعیین اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۳/۹۸	۴	۰/۷۷۳	۱۳/۸۰۹	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۲	حل اختلافات ارزش‌گذاری شرکت‌های مورد رسیدگی حسابرس	۳/۹۷	۴	۰/۶۹۱	۱۵/۱۸۸	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۳	ارزیابی و مستندسازی اطلاعات قیمت‌گذاری از منابع شخص ثالث (مانند اطلاعات ارائه‌شده توسط مؤسسه‌های خدمات قیمت‌گذاری) به‌طوری‌که از آن به‌عنوان شواهد حسابرسی استفاده شود	۳/۸۲	۴	۰/۷۰۰	۱۲/۷۶۴	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۴	ارزیابی مناسب بودن طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها توسط صاحب‌کار در سلسله‌مراتب طبقه‌بندی ارزش منصفانه	۳/۵۳	۴	۰/۹۰۳	۶/۴۲۴	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۵	ارزیابی و آزمون کنترل‌های داخلی حاکم بر اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه و نظارت بر اثربخشی کنترل‌ها	۳/۷۶	۴	۰/۷۲۴	۱۱/۴۴۱	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۶	ارزیابی کفایت افشای اطلاعات صاحبکار	۳/۷۴	۴	۰/۸۴۹	۹/۳۳۶	۱۱۴	۰/۰۰۰
۳۷	انتخاب یک یا چند رویکرد و روش محتوا (آزمون محتوا) برای آزمون اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد در دست رسیدگی	۳/۶۹	۴	۰/۸۴۵	۸/۸۵۷	۱۱۶	۰/۰۰۰
۳۸	بررسی اینکه تا چه اندازه می‌توان به ارزیابی‌های ارائه‌شده توسط کارشناسان قیمت‌گذاری واحد در دست رسیدگی، اعتماد کرد.	۳/۹۲	۴	۰/۷۸۰	۱۲/۷۴۹	۱۱۷	۰/۰۰۰
۳۹	بررسی اینکه تا چه اندازه می‌توان به خدمات ارائه‌شده توسط کارشناسان ارزش‌گذاری به‌کار گرفته‌شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی، اعتماد کرد	۳/۹	۴	۰/۷۸۹	۱۲/۳۷۲	۱۱۷	۰/۰۰۰

ادامه جدول ۴

شماره گزاره	گزاره	میانگین	میانه	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری
۴۰	غلبه حسابرسان بر جانب‌داری‌های خود هنگام حسابرسی ارزش منصفانه	۳/۵۸	۴	۰/۸۴۰	۷/۵۵۷	۱۱۷	۰/۰۰۰
۴۱	نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌ها	۴/۰۸	۴	۰/۷۹۷	۱۴/۶۷	۱۱۷	۰/۰۰۰
۴۲	تفاوت تکنیک‌های استفاده‌شده در صنایع مختلف برای تعیین اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه	۳/۹۵	۴	۰/۷۰۲	۱۴/۶۸۳	۱۱۷	۰/۰۰۰
۴۳	افزایش در زمان حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و افشاهای آن	۳/۷۶	۴	۰/۷۸۱	۱۰/۶۰۹	۱۱۷	۰/۰۰۰
۴. چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه - دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی							
(میزان توافق پاسخ‌دهندگان بر وجود تفاوت در چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی: ۰/۹۰۷)							
۴۴	میزان دسترسی و مربوط بودن داده‌های بازار در خصوص دارایی‌ها و بدهی‌های مالی، متفاوت از دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی است	۴/۰۹	۴	۰/۶۴۳	۱۷/۱۵۴	۱۰۲	۰/۰۰۰
۴۵	میزان آشنایی حسابرسان با دارایی‌ها و بدهی‌های مالی متفاوت از دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی است	۳/۸۵	۴	۰/۷۵۰	۱۱/۴۸۸	۱۰۱	۰/۰۰۰
۴۶	درک استفاده‌کنندگان از دارایی‌ها و بدهی‌های مالی نسبت به دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی متفاوت است	۴	۴	۰/۶۸۶	۱۴/۷۹۴	۱۰۲	۰/۰۰۰
۴۷	میزان هماهنگی و سازگاری استفاده از فرایندها، روش‌ها، مدل‌ها یا مفروضات در خصوص دارایی‌ها و بدهی‌های مالی متفاوت از دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی است	۴/۰۱	۴	۰/۶۰۵	۱۶/۸۵۲	۱۰۱	۰/۰۰۰
۴۸	اندازه و مبلغ ریالی دارایی‌ها و بدهی‌های مالی متفاوت از دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی است	۳/۸۹	۴	۰/۸۷۳	۱۰/۳۷۸	۱۰۲	۰/۰۰۰
۴۹	میزان قضاوتی بودن (ذهنی بودن) برآورد ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی، متفاوت از دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی است	۴/۰۵	۴	۰/۷۳۳	۱۴/۵۲۴	۱۰۲	۰/۰۰۰
۵۰	درجه پیچیدگی مدل‌های برآورد ارزش منصفانه برای دارایی‌ها و بدهی‌های مالی با دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی متفاوت است	۴/۰۳	۴	۰/۵۸۸	۱۷/۶۸۳	۱۰۱	۰/۰۰۰
۵. عوامل مؤثر بر شکست حسابرسان در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا							
۵۱	فزونی هزینه در مقابل منفعت کسب‌شده	۳/۸۶	۴	۰/۸۲۶	۱۱/۳۶۸	۱۱۷	۰/۰۰۰
۵۲	نداشتن صلاحیت و دانش کافی حسابرسان	۳/۹۸	۴	۰/۷۱۶	۱۴/۹۱۶	۱۱۷	۰/۰۰۰
۵۳	محدودیت زمانی در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه	۳/۸۴	۴	۰/۷۹۸	۱۱/۳۵	۱۱۶	۰/۰۰۰
۵۴	دستورالعمل‌ها و رهنمودهای داخلی مؤسسه‌های حسابرسی در خصوص حسابرسی ارزش منصفانه کافی نیست	۳/۹۲	۴	۰/۷۲۳	۱۳/۷۵۲	۱۱۷	۰/۰۰۰
۵۵	دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس کافی نیست	۳/۹۲	۴	۰/۷۸۰	۱۲/۷۴۹	۱۱۷	۰/۰۰۰
۵۶	نبود فرصت کافی برای کسب دانش در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه	۳/۹۱	۴	۰/۸۸۷	۱۱/۱۱	۱۱۷	۰/۰۰۰

نتایج به‌دست‌آمده از جدول ۴ نشان می‌دهد که به‌جز دو گزاره ۶ و ۱۱ که سطح معناداری بیش از ۵ درصد دارند و معنادار نیستند، سطح معناداری سایر گزاره‌ها، کمتر از ۵ درصد است که حاکی از معناداری گزاره‌هاست. با توجه به میانگین گزاره‌ها، حسابرسی سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه دشوار است. سطح اول ارزش منصفانه با میانگین ۲/۹۷ آسان‌ترین سطح و سطح سوم ارزش منصفانه با میانگین ۴ دشوارترین سطح برای حساب‌برسان است؛ بنابراین با افزایش سطوح ارزش منصفانه از سطح ۱ به ۳، حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه دشوارتر می‌شود. این امر عمدتاً بدین خاطر است که اندازه‌گیری‌های سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه به‌دلیل ذهنی‌گرایی و نبود بازار فعال، به‌مراتب به قضاوت‌های بیشتر در خصوص مناسب بودن مفروضات استفاده شده مدیریت نیاز دارد. نتایج نشان می‌دهد که میانگین سطوح ۱، ۲ و ۳ ارزش منصفانه گزاره‌های ۹، ۱۰ و ۱۱ به‌ترتیب ۳/۵۷، ۳/۲۶ و ۳/۰۱ است که نشان می‌دهد با افزایش سطوح ارزش منصفانه، میزان ارائه به نحو مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، کاهش می‌یابد. سطح ۱ ارزش منصفانه دارای میزان ارائه به نحو مطلوب بیشتر و سطح ۳ دارای ارائه به نحو مطلوب کمتری است. میانگین گزاره‌های ۴ و ۵ کمتر از ۳ است. سطح ۲ ارزش منصفانه دارای میانگین ۲/۴۲ و سطح ۳ ارزش منصفانه دارای میانگین ۲/۲۲ است؛ بنابراین با افزایش سطوح ارزش منصفانه، میزان دسترسی به منابع قیمت‌گذاری و ارزش‌گذاری کاهش می‌یابد. با توجه به میانگین بالاتر از ۳ گزاره ۲، نتایج نشان می‌دهد که به‌موازات اجرای حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و افزایش سطوح ارزش منصفانه از سطح ۱ به ۳، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش خواهد یافت؛ بنابراین به‌نوعی می‌توان نتیجه گرفت که چون با افزایش سطوح ارزش منصفانه، دشواری حسابرسی بیشتر می‌شود، بالطبع زمان بیشتری نیز برای حسابرسی صرف خواهد شد و حساب‌برسان انتظار حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری دارند. شایان ذکر است که بر اساس نتایج گزاره ۴۳، افزایش در زمان حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، ازجمله چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه است.

یافته‌ها بر اهمیت نقش دانش و تخصص حساب‌برسان و استفاده از خدمات کارشناسان در حسابرسی برآورد ارزش منصفانه تأکید دارد. در بخش «استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی ارزش منصفانه» نتایج نشان می‌دهد که گزاره‌ها معنادار هستند و با توجه به میانگین بیشتر از ۳ گزاره‌ها، یافته‌ها از موافقت حساب‌برسان با گزاره‌های مربوطه حکایت می‌کند. از نظر حساب‌برسان استفاده از استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی دشوار است و این استاندارد با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مستلزم تجدیدنظر است. طبق یافته‌ها، چالش‌های حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه معنادار و دارای میانگین بیشتر از ۳ بودند که حاکی از موافقت پاسخ‌دهندگان با گزاره‌های مربوطه است. در بخش «چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه - دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی»، از بین ۱۱۸ پاسخ‌دهنده، ۹۱ درصد (۱۰۷ نفر) معتقد بودند که چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه بین دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی متفاوت است و تنها ۹ درصد (۱۱ نفر) از پاسخ‌دهندگان تفاوتی را قائل نشدند. گفتنی است که در پرسش‌نامه تأکید شده بود که تنها پاسخ‌دهندگانی که معتقدند چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه بین دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی متفاوت است، میزان موافقت یا مخالفت خود را با گزاره‌های ۴۴ تا ۵۰ مشخص سازند. در این بخش هم گزاره‌های پژوهش معنادار و دارای میانگین بالاتر از ۳ است که موافقت پاسخ‌دهندگان با دلایل تفاوت چالش‌های حسابرسی دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی را نشان می‌دهد. اغلب پاسخ‌دهندگان با گزاره‌های عوامل مؤثر بر شکست حساب‌برس در حسابرسی ارزش منصفانه نیز با توجه به میانگین بالاتر از ۳، موافق بودند.

مهم‌ترین مرجع در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی

بر اساس گزاره‌های ۵۴ و ۵۵ جدول ۴، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان دستورالعمل‌های آموزشی در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه کافی نیست؛ به همین دلیل، از پاسخ‌دهندگان درخواست شد مهم‌ترین مرجع برای تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای آموزشی در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه را مشخص سازند که به شرح جدول ۵ است. بر اساس یافته‌های جدول ۵ و دیدگاه پاسخ‌دهندگان، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور دو نهاد مسئول بسیار مهم در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی هستند. در حقیقت اکثر پاسخ‌دهندگان معتقدند که جامعه حرفه‌ای حسابرسی کشور با توجه به تجاربی که در خصوص حسابرسی دارد، خود نیز بایستی دستورالعمل‌های آموزشی را تدوین کند. گفتنی است که سازمان حسابرسی از دیدگاه هر دو دسته پاسخ‌دهندگان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور، مهم‌ترین مرجع در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی معرفی شده است.

جدول ۵. توزیع فراوانی دیدگاه پاسخ‌دهندگان در خصوص مهم‌ترین مرجع در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی

جمع کل		محل اشتغال پاسخ‌دهنده				نهاد مسئول در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی
		سازمان حسابرسی		مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور		
درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	
۰/۵۹۳	۷۰	۰/۷۳۲	۳۰	۰/۵۱۹	۴۰	سازمان حسابرسی
۰/۲۵۴	۳۰	۰/۰۹۸	۴	۰/۳۳۸	۲۶	جامعه حسابداران رسمی کشور
۰/۰۵۹	۷	۰/۰۹۸	۴	۰/۰۳۹	۳	دولت و نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس
۰/۰۴۲	۵	۰/۰۲۴	۱	۰/۰۵۲	۴	دانشگاه‌ها
۰/۰۱۷	۲	۰/۰۲۴	۱	۰/۰۱۳	۱	مؤسسه‌های حسابرسی
۰/۰۳۴	۴	۰/۰۲۴	۱	۰/۰۳۹	۳	سایر موارد
%۱۰۰	۱۱۸	%۱۰۰	۴۱	%۱۰۰	۷۷	جمع کل

آزمون فریدمن

در این پژوهش، ابعاد گوناگونی از چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه شناسایی شد. از آزمون فریدمن برای شناسایی چالش‌های بسیار مهمی که لازم است به آنها توجه بیشتری شود و نیز بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی گزاره‌ها استفاده شد. در این آزمون هرچه میانگین رتبه بزرگ‌تر باشد، اهمیت آن گزاره از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بیشتر است. همان‌طور که از یافته‌های جدول ۶ مشخص است، از دیدگاه حسابرسان سه چالش مهم در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه عبارت‌اند از: ۱. نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ ۲. وجود سطح بالایی از قضاوت در برآوردها؛ ۳. نبود شواهد کافی و مناسب و نداشتن مستندانی که از مفروضات مدیریت پشتیبانی کند. کم‌اهمیت‌ترین چالش «ارزیابی مناسب بودن طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها توسط صاحبکار در سلسله‌مراتب طبقه‌بندی ارزش منصفانه» است. اهمیت وجود بازار فعال

در این است که چنانچه بازارها فعال نباشند، اطلاعات مربوط به قیمت بازار دسترس‌ناپذیرند و برآوردهای ارزش منصفانه باید بر اساس اطلاعات دیگری چون مدل‌ها صورت گیرد که برخی از آنها شامل ترکیب ورودی‌هایی است که «قابل مشاهده» نیستند؛ از این رو درجه عدم اطمینان در برآورد نیز، خطرهای ناشی از تحریف بااهمیت را افزایش می‌دهد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۰۸).

جدول ۶. آزمون فریدمن روی گزاره‌های چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه

رتبه	گزاره	میانگین رتبه
۱	نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌ها	۱۱/۴۱
۲	وجود سطح بالایی از قضاوت در برآوردها (ذهنی بودن برآوردها)	۱۱/۲۴
۳	نداشتن شواهد کافی و مناسب (از جمله شواهد برون سازمانی) و نداشتن مستندات که از مفروضات مدیریت پشتیبانی کند	۱۱/۲۱
۴	نبود کارشناسان ارزشیابی متخصص و باتجربه در تعیین اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۱۰/۹
۵	شناسایی جانب‌داری‌های مدیریت	۱۰/۸۷
۶	حل اختلافات ارزش‌گذاری شرکت‌های در دست رسیدگی حسابرس	۱۰/۶۶
۷	شناسایی خطاها در داده‌های مهمی که توسط مدیریت به‌عنوان ورودی استفاده می‌شود	۱۰/۵۸
۸	بررسی اینکه تا چه اندازه می‌توان به ارزشیابی‌های ارائه‌شده توسط کارشناسان قیمت‌گذاری واحد در دست رسیدگی، اعتماد کرد	۱۰/۴۲
۹	تفاوت تکنیک‌های استفاده‌شده در صنایع مختلف برای تعیین اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه	۱۰/۲۶
۱۰	بررسی اینکه تا چه اندازه می‌توان به خدمات ارائه‌شده توسط کارشناسان ارزش‌گذاری به‌کار گرفته‌شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی، اعتماد کرد.	۱۰/۱۸
۱۱	ارزیابی معقول بودن مدل‌ها، مفروضات و معیارهای استفاده‌شده مدیریت در برآوردها	۹/۸۳
۱۲	ناتوانی حسابرسی در سطح اطمینان مدنظر	۹/۸۱
۱۳	ارزیابی و مستندسازی اطلاعات قیمت‌گذاری از منابع شخص ثالث (مانند اطلاعات ارائه‌شده توسط مؤسسه‌های خدمات قیمت‌گذاری) به‌طوری‌که از آن به‌عنوان شواهد حسابرسی استفاده شود	۹/۴۵
۱۴	ارزیابی کفایت افشای اطلاعات صاحبکار	۹/۴۲
۱۵	ارزیابی و آزمون کنترل‌های داخلی حاکم بر اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه و نظارت بر اثربخشی کنترل‌ها	۹/۲۸
۱۶	افزایش در زمان حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و افشاهای آن	۹/۲۵
۱۷	انتخاب یک یا چند رویکرد و روش محتوا (آزمون محتوا) برای آزمون اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد در دست رسیدگی	۹/۰۴
۱۸	غلبه حسابرسان بر جانب‌داری‌های خود هنگام حسابرسی ارزش منصفانه	۸/۲۵
۱۹	ارزیابی مناسب بودن طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها توسط صاحب‌کار در سلسله‌مراتب طبقه‌بندی ارزش منصفانه	۷/۹۴

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۲ ابلاغیه‌ای را مبنی بر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تهیه صورت‌های مالی ناشران بزرگ صادر کرد. از آنجا که رویکرد غالب در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» است و با توجه به تأثیر زیاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ بر کیفیت صورت‌های مالی، حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه مندرج در این صورت‌های مالی حائز اهمیت است. در این پژوهش تلاش شد که با توجه به پژوهش‌های اندک در زمینه حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه در ایران، دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و چالش‌های حسابرسی آن بررسی شود. از بین ۵۶ گزاره این پژوهش، به‌جز گزاره‌های ۶ و ۱۱، سایر گزاره‌ها معنادار بودند. طبق یافته‌ها، سطوح ۱ و ۳ برآورد ارزش منصفانه به‌ترتیب آسان‌ترین و دشوارترین سطح برای حسابرسی و سطح ۱ دارای میزان ارائه به نحو مطلوب بیشتر و سطح ۳ دارای ارائه به نحو مطلوب کمتری است که این یافته با پژوهش هرمنسون و همکاران (۲۰۱۷) سازگار است. با توجه به میانگین نتایج، حسابرسان توافق داشتند که اطلاعات ارزش منصفانه بر تصمیمات سرمایه‌گذاران اثرگذار و مفید است. این یافته نیز در تطابق با یافته‌های کوماراسیری و فیشر (۲۰۱۱) و ناسازگار با پژوهش اوگاندا و همکاران (۲۰۱۸) است. در پژوهش اوگاندا و همکاران (۲۰۱۸) حسابرسان معتقد بودند که درک صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای ارزش منصفانه دشوار است؛ چراکه مسائلی چون تکنیک‌های ارزشیابی مختلف وجود دارد. بر مبنای میانگین نتایج این پژوهش، از نظر حسابرسان استفاده از استاندارد حسابرسی ۵۴۰ دشوار است و این استاندارد با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مستلزم تجدیدنظر است که این یافته با نتایج هرمنسون و همکاران (۲۰۱۷) در تضاد و با سایر پژوهش‌های پیشین (مانند گلاور و همکاران، ۲۰۱۶؛ براتن و همکاران، ۲۰۱۳) سازگار است. البته نتایج هرمنسون و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که به‌دلیل ماهیت پیچیده برآوردهای ارزش منصفانه و ابهام در استانداردهای حسابرسی کنونی، وجود دستورالعمل‌های بیشتر و انتظارات واضح‌تر، حسابرسی ارزش منصفانه را بهبود می‌بخشد که این موضوع نیز در پژوهش حاضر با موافقت پاسخ‌دهندگان روبه‌رو شد. با عنایت بر اینکه هنوز استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌طور کامل توسط ناشران بزرگ در ایران اجرایی نشده است و حسابرسان به‌تازگی کسب تجربه در زمینه حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه را آغاز کرده‌اند؛ تفاوت در نتایج این پژوهش با پژوهش‌های پیشین توجیه می‌شود. در این پژوهش، حسابرسان با کلیه چالش‌های حسابرسی مرتبط با اندازه‌گیری ارزش منصفانه موافق بودند که این نتیجه در تطابق با پژوهش‌های پیشین است (مانند، سلیمانی امیری و رسولی، ۱۳۹۶؛ گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷؛ کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱؛ جو و همکاران، ۲۰۱۴؛ گلاور و همکاران، ۲۰۱۶؛ هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷). بر مبنای یافته‌ها، «نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌ها» مهم‌ترین چالش حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه است. مشابه با پژوهش گلاور و همکاران (۲۰۱۶) ۹۱ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی متفاوت است. عوامل مؤثر بر شکست حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه در سطح عدم اطمینان بالا به تأیید رسید که این نیز هم‌راستا با پژوهش‌های قبلی است (مانند، کوماراسیری و فیشر، ۲۰۱۱ و هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷). این پژوهش با توجه به محدودیت‌های ذاتی ابزار پرسش‌نامه نمی‌توانست همه ابعاد مربوط به حسابرسی برآوردهای

ارزش منصفانه را از دیدگاه حسابرسان به صورت جزئی بسنجد. همچنین حسابرسان ایران چندان درگیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیستند و در این زمینه تجربه کافی ندارند و ممکن است این موضوع بر نتایج این پژوهش اثر گذاشته باشد. با این حال، علی‌رغم محدودیت‌های ذکرشده، نگارندگان بر این باورند که نتایج این پژوهش برای ادبیات حسابرسی و نیز حسابرسان، مؤسسه‌های حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان حسابرسی و استانداردها، راهگشا خواهد بود؛ چراکه این پژوهش می‌تواند چالش‌ها و عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه را روشن سازد تا نهادهای مسئول اقدامات لازم و بررسی‌های بیشتری را در این خصوص به عمل آورند. نداشتن دانش فنی در حسابرسان، به‌عنوان نگرانی مهم در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه مطرح است؛ از همین رو، محققان می‌توانند در زمینه مؤثرترین ابزار برای تسهیل انتقال دانش در این زمینه و به‌خصوص نقش فناوری در کمک و تسهیل فرایند تصمیم‌گیری در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه به پژوهش بپردازند. بر مبنای یافته‌ها، استفاده از استاندارد حسابرسی ۵۴۰ دشوار بوده و در صورت اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مستلزم تجدیدنظر است و حسابرسان معتقدند که چالش‌های حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی متفاوت است؛ از این رو لازم است که هنگام تدوین و بازنگری استانداردها و رهنمودها، این موضوع توسط استانداردها و افراد مسئول در زمینه تدوین رهنمودهای حسابرسی در کانون توجه قرار گیرد. با عنایت بر موارد مطرح شده، یک زمینه پژوهش جدید برای محققان، شناسایی مواردی از استاندارد حسابرسی ۵۴۰ است که برای حسابرسان دشوار و مستلزم تجدیدنظر است. همچنین محققان آتی می‌توانند ابعاد دقیق‌تر چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و غیرمالی را بررسی کنند. در این پژوهش، ضمن تأکید بر اهمیت نقش خدمات کارشناسان در ارزش‌گذاری، حضور نداشتن کارشناسان ارزشیابی متخصص و باتجربه در تعیین اندازه‌گیری ارزش منصفانه به‌عنوان یک چالش مطرح شد. از همین رو زمینه پژوهش دیگر، بررسی راهکارهای فائق آمدن بر این چالش است. بنا بر یافته‌ها، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور دو مرجع بسیار مهم در تدوین دستورالعمل‌های آموزشی در خصوص حسابرسی ارزش منصفانه‌اند؛ از این رو بهتر است که آنها اقدامات لازم را برای تدوین این رهنمودها انجام دهند. با توجه به نتایج که نشان داد تفاوت در تکنیک‌های ارزش‌گذاری در صنایع مختلف، چالشی در حسابرسی ارزش منصفانه به‌شمار می‌رود؛ به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که به بررسی چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه در صنایع مختلف بپردازند و تفاوت‌ها را شناسایی کنند. همچنین پژوهشگران می‌توانند با انجام تحقیقات کیفی در حوزه حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، چالش‌های آن را به‌طور عمیق‌تر بررسی کرده و ابعادی را شناسایی کنند که ممکن است در این پژوهش به آن توجه نشده باشد.

منابع

- حاجی کرمانی، سمیرا؛ معین‌الدین، محمود؛ حیرانی، فروغ (۱۳۹۶). تأثیر کاربرد ارزش منصفانه در گزارش‌های مالی در بهبود ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۷(۲)، ۵۳-۷۲.
- حجازی، رضوان؛ میهمی، شیدا (۱۳۹۶). بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۱۲۷-۱۵۰.

- سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۲). مصوبه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS). سازمان حسابرسی (۱۳۹۲). استاندارد حسابرسی ۵۴۰.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ جعفری نسب کرمانی، ندا (۱۳۹۵). چالش‌های حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها. پژوهش‌های حسابداری، ۶(۴)، ۱۲۸-۱۴۴.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ رسولی، ندا (۱۳۹۶). دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۴)، ۱-۲۴.
- 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.
- گل محمدی، مریم؛ رحمانی، علی (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS 13. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.
- مقدسی نیکجه، مینا؛ حجازی، رضوان؛ اکبری، مرتضی؛ دهقان دهنودی، محمدعلی (۱۳۹۶). تأثیر برآورد ارزش منصفانه پورتنوی تسهیلات اعطایی بانک‌ها با رویکرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (مطالعه موردی: یک بانک ایرانی). بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۵۹۷-۶۲۱.

References

- Ahn, J., Hoitash, R., & Hoitash, U. (2018). *Auditor Fair Value Expertise*. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3192536>.
- Alexeyeva, I., & Mejia-Likosova, M. (2016). The impact of fair value measurement on audit fees: Evidence from financial institutions in 24 European countries. *International Journal of Auditing*, 20(3), 255-266.
- Audit Organization of Iran (2014). Audit Standard 540. (in Persian)
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research*, 36(sup1), 5-27.
- Bell, T. B., & Griffin, J. B. (2012). Commentary on auditing high-uncertainty fair value estimates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 147-155.
- 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
- Brink, A.G., Yang, L. & Wier, B. (2012). *The Impact of Social Pressure and Estimate Source on Auditors' and Financial Statement Preparers' Fair Value Estimate Choices*. Available at: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.434.4525&rep=rep1&type=pdf>
- Cannon, N. H., & Bedard, J. C. (2016). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 92(4), 81-114.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2012). Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 127-146.
- Ernst & Young (2017). PCAOB proposes expanding guidance on auditing estimates and using the work of specialists.

- Ettredge, M. L., Xu, Y., & Yi, H. S. (2014). Fair value measurements and audit fees: Evidence from the banking industry. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 33-58.
- 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.
- Glover, S., Taylor, M., & Wu, Y. J. (2017). *Mind the Gap: Why Do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements?* <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12480>.
- 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)
- Haji Kermani, S., Moeinoddin, M., & Heirani, F. (2018). Fair Value in Financial Reporting and Improvement of Accounting Information Value Relevance. *Journal of Empirical Researches in Accounting*, 7(2), 53-72. (in Persian)
- Hejazi, R., Meyhami, SH. (2017). Survey adoption of fair value accounting standards and its impact on accounting profit. *Journal of Empirical Researches in Accounting*, 6(4), 127-150. (in Persian)
- Hermanson, S. D., Kerler III, W. A., & Rojas, J. D. (2017). An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(3), 18-37.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2008). *Challenges in Auditing fair value accounting in the current market environment*.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2011). *International Financial Reporting Standard No. 13: Fair value measurement*.
- Joe, J. R., Vandervelde, S. D., & Wu, Y. (2014). Use of Third Party Specialists' Reports When Auditing Fair Value Measurements: Do Auditors Stay in their Comfort Zone? Available at SSRN. DOI: 10.2139/ssrn.2461858.
- 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), 573-596. (in Persian)
- Kumarasiri, J., & Fisher, R. (2011). Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidence. *International Journal of Auditing*, 15(1), 66-87.
- Lee, C., & Park, M. S. (2013). Subjectivity in fair-value estimates, audit quality, and informativeness of other comprehensive income. *Advances in accounting*, 29(2), 218-231.
- 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.
- Mendes, P. C. D. M., Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2018). The Perception of Auditors in the Measurement of Instruments Financial Institutions at Fair Value in Financial Institutions. *BBR. Brazilian Business Review*, 15(4), 363-381.
- Moghadasi Nikjeh, M., Hejazi, R., Akbari, M. & Dehghan Dehnavi, M.A. (2018). 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)
- Nurunnabi, M. (2017). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1), 108-133.
- Ogundana, O.M., Iyoha, F.O., Fakile, A.S., & Joshua, A. (2018). Fair value measurement (IFRS 13) and investing decision: the standpoint of accounting academics and auditors in lagos and ogun state, Nigeria. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(1), 1-12.
- Securities and exchange organization (2014). *Approval of the International Financial Reporting Standards (IFRS)*. (in Persian)
- Singh, J. P., & Doliya, P. (2015). On the audit of fair value measurements. *Ekonomski horizonti*, 17(1), 61-71.
- Soleimani Amiri, GH., & Jafari Nasab, N. (2017). Auditing Challenging Fair Value and Other Estimates. *Journal of Accounting Research*, 6(4), 128-144. (in Persian)
- Soleimani Amiri, GH., & Rasouli, N. (2017). Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of International Financial Reporting Standards in Iran. *Journal of Empirical Researches in Accounting*, 6(4), 1-24. (in Persian)