

## بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری

رضوان حجازی\*، شیدا میهمی\*\*

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۶/۰۴

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۹/۲۸

### چکیده

علیرغم پذیرش عمومی حسابداری ارزش منصفانه در میان استاندارد گذاران، ویژگی‌های خاص این روش باعث شکل‌گیری بحث‌های جذابی در میان دانشگاهیان، تجار، قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران شده است. یکی از عناصر کلیدی در بحث‌های مربوطه، ظهور وضعیت‌های متفاوتی می‌باشد که به وسیله حامیان و یا مخالفان حسابداری ارزش منصفانه مطرح می‌گردد. این موضوع ما را بر آن داشت تا پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و تأثیر آن بر سود حسابداری را از دیدگاه نمونه‌ای از تدوین‌کنندگان استاندارد و دانشگاهیان و انجمن حساب‌رسان داخلی و مدیران مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس بررسی کنیم. برای این منظور ۴۸ نفر از دانشگاهیان، ۴۷ نفر از اعضای انجمن حساب‌رسان داخلی، ۳۸ نفر از مدیران مالی شرکت‌های تولیدی و ۲۰ نفر از تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مورد مطالعه قرار گرفتند روش تحقیق حاضر کاربردی است. بر اساس این پژوهش بین دیدگاه مدیران مالی با دیدگاه سایر نمونه‌ها تفاوت وجود دارد اما بین دیدگاه دانشگاهیان و حساب‌رسان داخلی تفاوتی وجود ندارد و بین دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد و دانشگاهیان تفاوت وجود ندارد اما بین دیدگاه حساب‌رسان داخلی و تدوین‌کنندگان استاندارد تفاوت وجود دارد.

**واژه‌های کلیدی:** ارزش منصفانه، سود، استانداردهای حسابداری.

**طبقه‌بندی موضوعی:** G11, G14

### مقدمه

استدلال حسابداری ارزش منصفانه این است که این روش، اطلاعات حسابداری مربوط تری را ارائه می‌دهد. در حالی که حسابداری بهای تمام‌شده تاریخی محافظه کارانه تر و قابل اتکاتر است (شفیع زاده، ۱۳۹۲). حسابداری ارزش منصفانه یک روش گزارشگری مالی است که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد دارایی‌ها و بدهی‌ها را بر مبنای برآورد قیمت‌هایی گزارش کنند که در صورت فروش دارایی دریافت یا در صورت تصفیه‌ی بدهی پرداخت خواهند کرد (امید قائمی، ۱۳۹۰). استفاده از حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند اطلاعات به موقع تری را با توجه به تغییر شرایط اقتصادی، فراهم نماید و حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند در نقش یک هشداردهنده، باشد. با توجه به شرایط بازار ارزش منصفانه می‌تواند با توجه به شرایط به سه سطح طبقه‌بندی شود. سطح ۱: استفاده از قیمت تعدیل نشده نقل شده قیمت بازار. با این حال سطح ۲ و ۳ برآورد ارزش منصفانه از ورودی‌های و مفروضات تعیین شده توسط مدیران می‌باشد (فارگر و ژانگ، ۲۰۱۴). این سلسله‌مراتب می‌تواند اطلاعات به موقعی را در مورد چگونگی شرایط اقتصادی که می‌تواند بر ارزش تأثیرگذار باشد، را فراهم نماید. همچنین اجازه می‌دهد که به تشخیص مدیریت به‌طور قابل توجهی به اندازه‌گیری و طبقه‌بندی پردازند (فارگر و ژانگ، ۲۰۱۴). تشخیص اهمیت استفاده از ارزش منصفانه در گزارشگری مالی موضوع جدیدی نیست. در واقع، در طول دهه‌های اخیر از ارزش منصفانه برای دارایی‌های مالی استفاده شده است. اما حتی در طول سال‌های فوق نیز استفاده از ارزش منصفانه برای تمامی دارایی‌های مالی الزامی نشده است. الزام ارزش منصفانه، به نوع دارایی‌های مالی که موضوع حسابداری هستند و درجه متفاوت نیت واحد گزارشگر مالی در ارتباط با دارایی‌های یادشده بستگی دارد (قنبریان، ۱۳۸۹). اندازه‌گیری ارزش منصفانه به‌طور فزاینده‌ای بر فرضیات مدیریتی مبتنی می‌باشد حتی زمانی که قیمت بازار موجود باشد. چنین تغییری سبب بحث‌های زیادی بین مدیران بانک‌ها، تنظیم‌کنندگان صورت‌های مالی و سرمایه‌گذاران به وجود آورده است (بوشمن و لندسمن، ۲۰۱۰). طرفداران تغییر استدلال می‌نمایند که به مدیران آزادی عمل بیشتری در اندازه‌گیری ارزش منصفانه مربوط به انتقال و استفاده از اطلاعات فراهم می‌نماید. در حالی که منتقدان معتقدند که انعطاف‌پذیری بیشتر در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، زمینه استفاده فرصت طلبانه مدیران را برای بهره‌برداری از قابلیت اطمینان اندازه‌گیری ارزش منصفانه

را فراهم می‌نماید. هرناوندز هرناوندز (۲۰۰۴) استدلال می‌کنند که اگر ارزش منصفانه به درستی قابل اندازه‌گیری نشده باشد و بر اساس تکنیک‌هایی با استفاده از برآوردهای واحد مورد رسیدگی تعیین شده باشد، در این حالت ارزش منصفانه برآوردی کمتر حاوی جریان‌های نقد آتی می‌باشد. به‌طور مشابه پنمن (۲۰۰۷) هشدار می‌دهد که در مقابل پذیرش کامل حسابداری منصفانه از سوی مدیران، به‌طور طبیعی آن‌ها برآورد متعصبانه و خوش‌بینانه از کسب‌وکار خود، خواهند داشت.

باین حال هرمان، سادوگران و توماس (۲۰۰۶) استدلال می‌کنند که ارزش منصفانه نسبت به هزینه‌های تاریخی برای اندازه‌گیری هزینه اموال، امکانات و تجهیزات در مورد تمام ویژگی‌های کیفی برتری دارد. چنین ویژگی‌های کیفی شامل ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش بازخورد، به‌موقع بودن، بی‌طرفی، قابل مقایسه بودن و سازگاری را در برداشته باشد.

با توجه به‌مرور مبانی نظری و دیدگاه‌های مطرح شده، بررسی حسابداری ارزش منصفانه و پذیرش این استاندارد ضروری می‌باشد. مطالعات گسترده‌ای در زمینه استاندارد ارزش منصفانه حسابداری انجام شده است. اما تاکنون به تحقیقی به بررسی میزان پذیرش استاندارد ارزش منصفانه حسابداری صورت نگرفته است که این تحقیق می‌تواند به بررسی میزان پذیرش این استاندارد در بین متخصصان و اساتید امر بپردازد.

## مروری بر پیشینه

### جایگاه و اهمیت سود

حسابداران برای تعریف سود معمولاً به دو مفهوم اقتصادی که بر مشاهدات دنیای واقعی مبتنی است، به‌عنوان نقطه شروع منطقی استناد می‌کنند. این دو مفهوم اقتصادی عبارت‌اند از تغییر در رفاه و حداکثر کردن سود تحت شرایط مشخص ساختار بازار، تقاضا و بهای تمام شده عوامل تولید، این مفاهیم به‌طور ضمنی در تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی به شرح زیر نیز ملحوظ شده است سود جامع عبارت است از تغییر در حقوق صاحبان: « سرمایه واحد انتفاعی طی یک دوره... ». «آزمون موفقیت (یا شکست) عملیات یک واحد انتفاعی نیز میزان فزونی وجوه نقد دریافتی (یا کسری آن) نسبت به وجوه نقد مصرف شده (سرمایه‌گذاری شده) در بلندمدت می‌باشد.» بخش اول تعریف بالا بر مفهوم حفظ سرمایه و بخش دوم آن بر مفهوم

حداکثر کردن سود مبتنی می باشد. اگرچه اقتصاددانان برای بهبود مفاهیم بالا و انطباق آن با مشاهدات دنیای واقعی کوشش کرده‌اند اما در حل مسائل مربوط به اندازه‌گیری آن موفقیت چندانی نداشته‌اند. در نتیجه، حسابداران برای اندازه‌گیری سود قواعد دقیقی را بکار گرفته و به موضوع نزدیکی آن به مفاهیم اقتصادی نیز توجه چندانی نکرده‌اند. اگرچه مفهوم تعهدی سود به‌عنوان یک اندازه‌گیری بنیادی، با انتقادهایی مواجه است. اما از دیدگاه اطلاعاتی، این مفهوم بیانگر نتیجه فعالیت حسابداری می‌باشد ( ویلیام و دمسکی، ۱۹۷۹).

محاسبه سود حسابداری از لحاظ یک اندازه‌گیری یگانه عملکرد و یا اطلاعاتی که در محاسبه آن لحاظ می‌شود، توسط حسابداران حرفه‌ای و تحلیل‌گران مالی همواره مورد تأکید قرار داشته است. مثلاً در بیانیه شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمده است که کانون توجه گزارشگری مالی، اطلاعات مربوط به عملکرد واحد انتفاعی است که توسط معیارهای سود و اجزای تشکیل‌دهنده آن تأمین می‌شود. هدف اولیه از گزارش سود، تأمین و ارائه اطلاعات مفید برای کسانی است که بیشترین علاقه را به گزارش‌های مالی دارند. اما تبیین اهداف مشخص‌تر نیز برای درک بهتر گزارشگری سود ضرورت دارد. یکی از هدف‌های اساسی که بااهمیت‌ترین هدف از دیدگاه تمامی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی محسوب می‌شود، اینجا تمایز بین سرمایه‌گذاری و سود (منابع و جریان‌ها) به‌عنوان بخشی از فرآیند توصیفی حسابداری است (شباهنگ، ۱۳۸۱).

هدف‌های مشخص گزارش سود شامل موارد زیر است:

۱. استفاده از سود به‌عنوان معیاری برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت.
۲. استفاده از مبالغ تاریخی سود برای پیش‌بینی آینده واحد انتفاعی و توزیع آتی سود سهام.
۳. استفاده از سود به‌عنوان معیاری برای اندازه‌گیری دستاوردها و همچنین نشانه‌ای از تصمیمات آتی مدیریت.

سایر هدف‌ها شامل استفاده از سود به‌عنوان مبنایی برای تشخیص مالیات، بررسی قیمت محصولات واحدهایی که مشمول قیمت‌گذاری می‌باشند و بالاخره ارزیابی تخصیص منابع توسط اقتصاددانان می‌باشد (شباهنگ، ۱۳۸۱).

### ضرورت وجود استانداردهای حسابداری

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان مهم پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی هسته اولیه منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد و تقریباً حسابداران مسئول تهیه و ارائه این صورت‌ها هستند. حسابداری به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی، مبتنی بر پردازش و تحلیل اطلاعات مالی است و هر نظام تحلیلی لازم است بر یک سلسله از قواعد و اصول مشخص استوار باشد. اصول حسابداری برخلاف اصول علوم پایه و طبیعی که از قوانین طبیعت ناشی شده و منتج از مشاهده و تجربه قابل تکرار و سنجش هستند، عمدتاً برجسته از میثاق‌ها، قواعد و رویه‌هایی است که موردقبول و پذیرش بیشتر حسابداران و مجامع حرفه‌ای حسابداری قرار گرفته‌اند. استانداردهای حسابداری برگرفته از اصول و مفاهیم اولیه حسابداری هستند و تا حدی می‌توان گفت جلوه‌های عملی اصول و مفاهیم اولیه حسابداری در این استانداردها دیده می‌شود. برای نمونه تنها پذیرش اصل بهای تمام شده ضامن کاربرد آن اصل در حرفه حسابداری نیست بلکه وجود استانداردهای ساده، عملی و لازم‌الاجرا که در تدوین آن‌ها اصل بهای تمام شده موردپذیرش قرار گرفته است و همچنین انجام عملیاتی مانند حسابرسی که کاربرد استانداردها در تهیه صورت‌های مالی را تأیید می‌کند برای رسیدن به اطمینانی منطقی از کاربرد اصل بهای تمام شده توسط حسابداران ضروری است (نیکومرام و فتحی، ۱۳۹۰). استانداردها، راهنمای عمل افراد حرفه هستند. آن‌ها خط‌مشی اعضای حرفه را مشخص کرده و رهنمودهایی برای مواجهه با مشکلات ارائه می‌دهند. به‌عبارتی دیگر می‌توان گفت وجود استانداردها نشانه تلاش اهل حرفه برای داشتن کاری هماهنگ و باکیفیت بالا است. بدون اعتماد جامعه هیچ حرفه‌ای موفق به ادامه فعالیت نخواهد بود و بدون استانداردهایی هماهنگ، ساده و عملی هیچ حرفه‌ای موفق به کسب اعتبار در جامعه نخواهد شد (اصغری، ۱۳۸۴).

### ارزش منصفانه

آنچه در بازار سرمایه دارای اهمیت است، ایجاد و حفظ محیط گزارشگری است؛ محیطی که در آن منافع سرمایه‌گذاران با اطلاع‌رسانی بهنگام حفظ شود و با فراهم آوردن اطلاعات

مورد نیاز سرمایه گذار، فعالیت‌های سازنده در بازارهای سرمایه تقویت و بر واقعیت‌ها که روش‌های حسابداری بر پایه آن‌ها قرار گرفته است، تأکید شود. اما هنگامی که قصد بیان این واقعیت‌ها با ارقام مالی است، باید به سیستم‌های ارزشیابی مراجعه نمود که در بسیاری موارد، بر گزارش ارقام در یک دامنه مشخص تأکید می‌شود. یکی از سیستم‌های گزارش شگری، ارزش منصفانه است و براساس ویژگی‌های رویدادها و محیطی که رویدادها در آن واقع شده‌اند، تعریف می‌شود. تعیین ارزش یک قلم دارایی یا بدهی بر مبنای ارزش بازار، ارزش فعلی دریافت‌های نقدی آینده یا براساس مبانی ریاضی خواهد بود و تمام موارد فوق به ساختار و ویژگی‌های محیط مورد گزارش مربوط است. زمانی که درباره ارزش منصفانه بحث می‌شود، تنها به دیدگاه سرمایه گذار یا طرفین معامله توجه نمی‌گردد، بلکه ذینفعان دیگری که در ساختار این رویداد مشارکت داشته‌اند نیز مورد تأکید قرار می‌گیرند. اما این موضوع زمانی فراگیر خواهد بود که توجه گروه‌های دیگری نیز به ارزش منصفانه جلب شود و از نظر آن‌ها درخور اتکا باشد و مدیران در گزارش رویدادها و فعالیت‌های شرکت به‌طور منصفانه عمل کنند؛ به‌طوری که واکنش سایر افراد ذینفع و ذی‌حق نسبت به اطلاعات گزارش شده درک شود. البته، درخور ذکر است که سرمایه گذار نیز آگاهانه در برابر ارزش ارقام خاصی از دارایی‌های شرکت که بر مبنای منصفانه ارزیابی شده است، واکنش مثبتی نشان می‌دهد؛ زیرا چنین دیدگاهی دارد "این روش ارزشیابی و تعیین بهای مورد معامله به وی کمک کرده است تا عملکرد آینده شرکت را پیش‌بینی و درنهایت در مورد قرار دادن سرمایه خود در شرکت، تصمیم بگیرد." از دیدگاه سیستم اقتصادی، گزارش‌های منصفانه در صداقت و اعتماد در بازار سرمایه تأثیر بسزایی دارد و این امر، کارایی بازار سرمایه را افزایش می‌دهد (هزینه‌های مازادی را که برای به دست آوردن اطلاعات بر استفاده کننده تحمیل می‌شود، تعدیل می‌کند). اما در عین حال، مانعی در تعیین ارزش منصفانه در بازار سرمایه وجود دارد و در ارزشیابی اطلاعات به‌طور منصفانه، اثرگذار خواهد بود. این مانع عدم دستیابی به اطلاعات بازار دارایی منفرد یا خاص در مقایسه با اطلاعات مبتنی بر بهای تاریخی است که بدون تعصب، یک‌سونگری و اتکاپذیری باشد (تاری وردی و داغانی، ۱۳۹۰).

همان‌طور که بحث شد، برای تعیین ارزش منصفانه یک دارایی دو راه وجود دارد؛ نخست براساس ارزش فعلی جریان‌های نقدی آینده و دوم، بر مبنای ارزش بازار (براساس معامله

حقیقی). اما تفاوت اصلی بین حسابداری ارزش منصفانه و سیستم حسابداری ارزش‌های تاریخی یا سایر مبانی حسابداری، مربوط به زمان شناسایی تغییر در ارزش‌هاست. برای مثال، در تعیین ارزش فعلی جریان‌های نقدی، افزایش یا کاهش دارایی‌ها و بدهی‌ها هنگامی شناسایی و ثبت می‌شود که رویدادهای مؤثر بر تغییر ارزش رخ داده باشد (تاری وردی و داغانی، ۱۳۹۰).

### تحقیقات خارجی

یائو و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی حسابداری ارزش متعارف دارایی‌های غیر جاری و هزینه‌های حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های استرالیا پرداختند. رابطه بین تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر جاری و هزینه‌های حسابرسی را با استفاده از ۳۰۰ شرکت ASX طی سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۷ بررسی می‌کنیم. گزارش می‌کنیم که افزایش چشمگیری در هزینه‌های حسابرسی پرداخت شده وجود دارد وقتی دارایی‌های غیرمالی (ماشین‌آلات و تجهیزات، اموال سرمایه‌گذاری و دارایی‌های نامشهود) با ارزش متعارف اندازه‌گیری شوند. علاوه بر این، شواهدی ارائه می‌دهیم که ارزیاب مستقل رابطه مثبت بین تجدید ارزیابی دارایی‌ها و هزینه‌های حسابرسی را به نحوی معنادار تضعیف می‌کند. علاوه بر این، شرکت‌هایی که دارایی‌های غیر جاری‌شان به صورت صعودی تجدید ارزیابی می‌شود و شرکت‌هایی که دارایی‌های غیر جاری‌شان را هر سال به صورت صعودی تجدید ارزیابی می‌کنند هزینه حسابرسی به نحوی معنادار بالاتری دارند. آزمون‌های دیگر شواهد تجربی ارائه می‌دهند که توان حاکمیت شرکتی تأثیر تعدیل‌کننده‌ای بر سطح هزینه‌های حسابرسی دارد. تحقیق حاضر به مباحثه موجود پیرامون نقش حسابداری ارزش متعارف کمک می‌کند. یافته‌ها حاکی از آن است که هزینه‌های نمایندگی مربوط به ارزش متعارف برآورد شده ممکن است منافع حاصل از کاربرد حسابداری ارزش متعارف را تعدیل کنند.

فارگر و ژانگ (۲۰۱۴) به بررسی تغییراتی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه: پیامدها برای سود حسابداری پرداختند. در این مطالعه به بررسی تأثیر تغییر در کیفیت سود پرداختند. در این تحقیق دریافتند که ارزش منصفانه با سطوح کیفی مدیریت سود و اطلاع‌دهندگی سود پایین مرتبط است. نتایج دلالت بر این دارد که تمایلات مدیران در ارزش منصفانه بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر می‌باشد.

مکوی (۲۰۱۴) به بررسی ارزش منصفانه در مقابل محافظه‌کاری، جنبه‌های تاریخ حسابداری، حسابرسی، کسب‌وکار امور مالی از بین‌النهرین باستان به چین مدرن پرداختند. در این تحقیق به بررسی درک تئوری حسابداری مدرن و نقش آن در توسعه امور مالی و کسب‌وکار پرداختند. در این تحقیق حاضر به توسعه و ارائه یک چارچوب مفهومی در پذیرش تئوری‌های حسابداری مدرن پرداخت. با توجه به مرور مبانی نظری حسابداری سؤال اصلی نحوه سیاست‌گذاری حسابداری و حسابرسی می‌باشد. و نحوه اجرای استانداردهای مختلف در جوامع و زمان‌های گوناگون در کشورهای مختلف و فرهنگ غالب آن بستگی دارد.

لیائو و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی عدم تقارن اطلاعات حسابداری ارزش منصفانه در طول بحران مالی پرداختند. در این تحقیق به بررسی اثر ارزش منصفانه خالص دارایی با توجه به سه سطح معرفی‌شده در SFAS 157 به همراه عدم تقارن اطلاعاتی در طول بحران مالی ۲۰۰۸ پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که پروکسی عدم تقارن اطلاعاتی به طور مثبتی با ارزش منصفانه خالص دارایی‌هاست. درجه ارتباطات منوط به سه سطح می‌باشد. به این نتیجه رسیدند که گستردگی پایین سطح یک با تغییرات سریع بحران مالی همراه بوده است.

اسکینز (۲۰۰۸) به بحث در مورد " مفاهیم اثبات‌ناپذیر حسابداری ارزش منصفانه: شواهد از اقتصاد سیاسی حسابداری حسن نیت " پرداخت. در این تحقیق به بررسی اثرات استانداردهای ارزش منصفانه حسابداری پرداختند. نتایج این تحقیق که به صورت مطالعات اسنادی بوده است بیانگر این بوده است که رأی‌گیری در شرکت‌ها برای استفاده از حسابداری ارزش منصفانه مهم می‌باشد و برای جلوگیری در تسهیل دست‌کاری صورت‌های مالی مهم می‌باشد و باید مدنظر قرار بگیرد .

کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸)، به بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری آمریکا بر کیفیت اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج نشان داد که تفاوتی در پراکندگی یا پایداری پیش‌بینی سود قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری در طی دوره مورد بررسی وجود ندارد و کاهش خطاهای پیش‌بینی تحلیلگر با پیروی از استانداردهای جدید با محیط‌های اطلاعاتی ارتقاء یافته برای تحلیلگر به منظور پیش‌بینی سود همخوانی دارد. ضرایب واکنش سود و کیفیت اقلام تعهدی کاهش می‌یابد اما محتوای اطلاعاتی تراز نامه افزایش می‌یابد که با روندی که متوجه تمرکز بر دارایی- بدهی استانداردهای حسابداری است همخوانی دارد. آنها



همچنین با استفاده از سه مدل ارزیابی شامل مدل ارزش دفتری هر سهم، مدل سود هر سهم و مدلی ترکیبی از هر دو متغیر، تغییرات طی زمان در توان تبیین را مورد بررسی قرار دادند. توان تبیین را از تخمین‌های سالانه این سه معادله، قبل و بعد از اجرای هر استاندارد برآورد و سپس مقایسه کردند. آنها هیچ تفاوتی بین دوره قبل و دوره بعد از بکارگیری استانداردهای حسابداری برای ارزش دفتری هر سهم و مدل ترکیبی نیافتند اما کاهش قابل ملاحظه‌ای را در قدرت توضیحی مدل سود هر سهم بعد از اجرای استاندارد پیدا کردند.

بارث و همکاران (۲۰۰۸)، ویژگی‌های ارقام حسابداری را برای شرکت‌هایی که استانداردهای بین‌المللی را به کار می‌برند، در مقایسه با شرکت‌هایی که این استانداردها را به کار نمی‌برند و متکی به استانداردهای داخلی هستند، مقایسه کردند. به‌طور کلی نتایج آن‌ها، بهبود در کیفیت حسابداری مربوط به به کارگیری استانداردهای بین‌المللی را نشان داد.

### تحقیقات داخلی

تاری وردی و داغانی (۱۳۸۹)، به بررسی روش‌های سود باقی‌مانده، جریان نقد تنزیل شده و تعدیل سود در تعیین ارزش منصفانه شرکت در بازار سرمایه پرداختند. نتایج نشان داد که بین میانگین ارزش منصفانه شرکت‌ها با استفاده از روش سود باقی‌مانده و میانگین ارزش شرکت‌ها در اولین عرضه سهام تفاوت معناداری وجود ندارد. در حالی که بین میانگین ارزش منصفانه روش‌های جریان نقد تنزیل شده و تعدیل سود در مقایسه با میانگین ارزش شرکت‌ها در اولین عرضه سهام، تفاوت معناداری وجود دارد. افزون بر این، بین میانگین ارزش منصفانه شرکت‌ها مبتنی بر روش‌های سود باقی‌مانده و جریان نقد تنزیل شده و نیز مبتنی بر روش‌های جریان نقد تنزیل شده و تعدیل سود تفاوت معناداری وجود ندارد. در مقابل، بین میانگین ارزش منصفانه شرکت‌ها مبتنی بر روش‌های سود باقی‌مانده و تعدیل سود تفاوت معناداری وجود دارد.

مومن زاده و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی تطبیقی سیاست‌های تجدید ارزیابی دارایی‌ها و مقررات تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران (با تأکید بر شرایط تحریم اقتصادی) پرداختند. در مقاله حاضر پس از نگاهی به پیشینه تجدید ارزیابی دارایی‌ها، رویه حسابداری و نحوه عمل در زمینه تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای حسابداری ایران و اصول پذیرفته شده حسابداری برخی از کشورها، به صورت تطبیقی بررسی

می‌شود. در پایان نیز به مقررات تجدید ارزیابی دارایی‌ها در ایران و ابعاد حسابداری افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها پرداخته می‌شود. بررسی اصول پذیرفته‌شده حسابداری در کشورهای مختلف نشان می‌دهد در برخی از کشورها مدل بهای تمام‌شده به‌عنوان رویه حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد و تجدید ارزیابی دارایی‌ها مجاز نمی‌باشد. در ایران، در سال‌های گذشته با تصویب قوانین مقطعی و برای اهدافی خاص، مازاد تجدید ارزیابی از معافیت مالیاتی برخوردار شده و در نتیجه شرکت‌ها نسبت به انجام آن تمایل بیشتری داشته‌اند. در سال‌های اخیر به دلیل تحریم‌های اقتصادی و نوسانات نرخ ارز، ارزش روز دارایی‌ها با ارزش دفتری آن‌ها تفاوت اساسی دارد. از این رو سیاست‌های به کار گرفته شده در خصوص نحوه برخورد با مازاد تجدید ارزیابی بر بازارهای مالی می‌تواند تأثیرات بااهمیتی داشته باشد.

مهربان و جمالی (۱۳۹۳)، به بررسی حسابداری ارزش منصفانه و تأثیر آن بر گزارشگری مالی پرداختند. در این تحقیق به تعریف حسابداری ارزش منصفانه و تأثیر آن بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌پردازد و در ادامه دیدگاه طرفداران و منتقدین ارزش منصفانه و منافع و معایب آن برای سرمایه‌گذاران بیان گردیده است. گرچه حسابداری ارزش منصفانه شامل اطلاعات مربوط و به‌روزتری می‌باشد اما صرفاً اتکا بر این ارزش، اطلاعات کاملی را در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار نمی‌دهد. لذا استفاده از یک مدل گزارشگری دوگانه پیشنهاد می‌شود.

قاضوی (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابرسی بر روی ۵۴ شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۷۵ الی ۱۳۸۵ پرداخت. یافته‌های تحقیق نشان داد که تدوین استانداردهای حسابداری که سازمان حسابرسی آن را تدوین و وزارت امور اقتصادی و دارایی رعایت آن را الزامی کرده است، بر کیفیت حسابرسی اثر داشته و باعث افزایش آن شده است. می‌توان نتیجه گرفت که تدوین استانداردهای ملی حسابداری گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و باید این کار با جدیت هر چه بیشتر ادامه یابد.

ساعی و رضایی (۱۳۹۴)، به بررسی تفاوت نگرش حسابداران رسمی و مدیران مالی نسبت به استانداردهای حسابداری بر مبنای اصول در برابر استانداردهای حسابداری بر مبنای قانون

پرداختند. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی استفاده شد. جامعه آماری حسابداران رسمی و مدیران مالی بود. از نتایج تحقیق چنین برمی‌آید که در بیشتر موارد از نظر حسابداران رسمی و مدیران مالی تفاوت معناداری بین استانداردهای حسابداری مبتنی بر قوانین و استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول وجود ندارد.

### فرضیه‌های تحقیق

- بین دیدگاه مدیران مالی و دانشگاهیان نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین دیدگاه مدیران مالی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین دیدگاه مدیران مالی و حساب‌برسان داخلی نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین دیدگاه دانشگاهیان و حساب‌برسان داخلی نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین دیدگاه دانشگاهیان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.
- بین دیدگاه حساب‌برسان داخلی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

### روش پژوهش

روش تحقیق حاضر کاربردی است و تحقیق حاضر روش تحقیق آمیخته‌ای از روش توصیفی-پیمایشی و همبستگی است.

از آنجایی که این تحقیق درباره یک موضوع واقعی، عینی، زنده و پویا صورت گرفته است و از نتایج آن می‌توان به طور علمی استفاده کرد، یک تحقیق کاربردی نیز می‌باشد. هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است.

## جامعه و نمونه آماری

جامعه این تحقیق به ترتیب زیر می‌باشد:

۱. شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دفاتر آن‌ها در استان تهران می‌باشد.

۲. اساتید و دانشجویان دانشگاه الزهراء، تهران، علامه طباطبایی، بهشتی و خوارزمی

۳. اعضای گروه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری ایران

۴. اعضای انجمن حسابرسان داخلی

روش نمونه‌گیری اتخاذ شده برای این بخش پژوهش، روش طبقه‌ای متناسب است که در آن، نمونه تحقیق به گونه‌ای انتخاب می‌شود که زیرگروه‌ها در حد امکان با همان نسبتی که در جامعه وجود دارند در نمونه نیز حضور یابند (دلاور، ۱۳۸۷). حجم نمونه در نمونه‌گیری تصادفی ساده به شکل زیر است:

### تکانه (۱): حجم نمونه

ردیف	نمونه	تعداد
۱	دانشگاهیان	۴۸
۲	انجمن حسابرسان داخلی	۴۷
۳	مدیران مالی	۳۸
۴	تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری	۲۰
	جمع	۱۵۳

## روش گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت گردآوری مبانی نظری اطلاعات در خصوص تبیین ادبیات موضوع تحقیق از روش کتابخانه‌ای و مطالعات اسنادی استفاده شد. یکی از اصلی‌ترین روش‌های جمع‌آوری داده‌ها در تحقیق حاضر، روش کتابخانه‌ای می‌باشد. به طوری که مباحث تئوریک مورد نیاز تحقیق، از منابع مرتبط از جمله کتب، مقالات، پایان نامه‌ها و همچنین از منابع موجود در پایگاه‌های اطلاعاتی و کتابخانه‌های دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی جمع‌آوری گردید.

در این تحقیق از پرسشنامه نیز برای جمع‌آوری اطلاعات استفاده شده است. که داده‌ها از طریق پرسشنامه به دست آمده است. پرسشنامه حاوی ۳۵ سؤال درباره متغیرهای مورد سنجش از جامعه مورد مطالعه است که با استفاده از نرم‌افزار اکسل در قالب پرونده‌های اطلاعاتی گردآوری گردید. روش آزمون فرضیات در مطالعه حاضر داده‌های تحقیق با استفاده از نرم‌افزار SPSS19 می‌باشد.

قبل از انجام نمونه‌گیری نهایی، برای اطمینان از روایی صوری و اعتبار پرسشنامه، کارایی پرسشنامه، روش کار و مشکلات اجرایی احتمالی، بررسی اولیه روی یک نمونه تصادفی در مقیاس کوچک و با ۳۰ آزمودنی (حدود ۱۰٪ نمونه) از جامعه آماری انجام می‌گیرد. در این مرحله از پیش‌آزمون روایی صوری با استفاده از نظر اعضای نمونه در مورد درجه وضوح سؤالات یا ابهام بررسی می‌گردد. همچنین در این مرحله اعتبار پرسشنامه با ضریب آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بررسی اعتبار پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ و ضریب همبستگی استفاده می‌گردد. بنابراین اگر اعتبار و روایی پرسشنامه نهایی در مرحله مطالعه اولیه و پیش‌آزمون مورد تأیید قرار گرفت در مرحله بعد برای اجرا بر روی نمونه نهایی در تحقیق آماده می‌شود.

## پایایی

پایایی مقیاس سنجش از طریق پیش‌آزمون انجام شده به صورت زیر به دست می‌آید که در نگاره ۲، ارائه می‌گردد. مقادیر آلفای کرونباخ به دست آمده برای زیر شاخص‌ها در کل مورد قبول بوده و لذا پایایی پرسشنامه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نگاره (۲): ضریب آلفای کرونباخ، اسپیرمن - براون

مقیاس‌های مربوطه	مقدار آلفای کرونباخ	اسپیرمن - براون
پرسشنامه طراحی شده	۰/۸۴۹	۰/۸۵۶

جهت بررسی پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شد. نتایج بررسی نشان داد که به علت بزرگ‌تر بودن میزان آلفای کرونباخ از ۰/۷ دارای پایایی مطلوب می‌باشند. همچنین جهت سنجش روایی سازه نیز، آزمون تحلیل عاملی و نرم‌افزار آماری SPSS19 استفاده شده است. برای آماره کفایت نمونه‌برداری (KMO) نیز معمولاً مقادیر بیش از ۵۰ درصد قابل قبول است.

شاخص‌های مذکور برای متغیرهای پژوهش اندازه‌گیری شد و با توجه به مقادیر به دست آمده، روایی سازه متغیرها مورد تأیید قرار گرفت. نتایج این آزمون در نگاره ۳ نشان داده شده است.

### نگاره (۳): بررسی پایایی سؤالات و کفایت نمونه‌برداری

پرسشنامه تحقیق	آلفای کرونباخ	KMO	سطح معنی داری بارتلت
	۰/۹۰۶	۰/۷۶۷	۰/۰۰۰

### بررسی نرمال بودن داده‌ها

قبل از وارد شدن به مرحله آزمون‌ها لازم است تا از وضعیت نرمال بودن متغیرها اطلاع حاصل شود. تا بر اساس نرمال بودن یا نرمال نبودن متغیرها آزمون‌های پارامتریک یا ناپارامتریک استفاده شود.

### نگاره (۴): آزمون بررسی نرمالیتی داده‌ها، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

نتیجه	سطح معنی داری آزمون	آماره آزمون	متغیر
نرمال	۰/۵۶۶	۰/۷۸۷	نرمال بودن داده‌ها در گروه دانشگاهیان
نرمال	۰/۹۷۳	۰/۴۸۴	نرمال بودن داده‌ها در گروه حساب‌برسان داخلی
نرمال	۰/۷۰۲	۰/۷۰۶	نرمال بودن داده‌ها در گروه مدیران مالی
نرمال	۰/۸۹۷	۰/۵۷۴	نرمال بودن داده‌ها در گروه تدوین‌کنندگان استاندارد

سطح معنی داری آماره بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین با توجه به نگاره ۴-۷، فرضیه صفر مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیرها در فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۰/۹۵ رد نشده و بیان‌گر این است که متغیرهای هر فرضیه از توزیع نرمال برخوردار می‌باشند. پ

### متغیرهای پژوهش

۱. متغیر وابسته حسابداری ارزش منصفانه

یک روش گزارشگری مالی است که به شرکت‌ها اجازه می‌دهد دارایی‌ها و بدهی‌ها را بر مبنای برآورد قیمت‌هایی گزارش کنند که در صورت فروش دارایی دریافت یا در صورت تصفیه بدهی پرداخت خواهند کرد. به موجب حسابداری ارزش منصفانه، شرکت‌ها زیان‌های

ناشی از کاهش ارزش دارایی یا افزایش بدهی‌های خود را گزارش می‌کنند. این زیان‌ها ممکن است منجر به کاهش حقوق مالکانه و سود شود. طرفداران حسابداری ارزش منصفانه معتقدند این روش اطلاعات کاملی را افشا می‌کند و شفافیت حسابداری بدین معنی است که صورت‌های مالی، درست و دقیق تهیه شده‌اند و اطلاعات کاملی را درباره‌ی فعالیت‌های موسسه و وضعیت مالی شرکت ارائه می‌کنند. به دلیل این که در حسابداری ارزش منصفانه، صورت سود و زیان، ارزش اقتصادی واقعی فعالیت‌های شرکت و ترازنامه دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکان را به ارزش منصفانه منعکس می‌کنند. بنابراین می‌توان گفت که این روش اطلاعات شفاف‌تری را ارائه می‌کند (محسنی ملکی، ۱۳۹۲).

## ۲. متغیر مستقل سود حسابداری

حسابداران برای تعریف سود معمولاً به دو مفهوم اقتصادی که بر مشاهدات دنیای واقعی مبتنی است، به عنوان نقطه شروع منطقی استناد می‌کنند. این دو مفهوم اقتصادی عبارتند از تغییر در رفاه و حداکثر کردن سود تحت شرایط مشخص ساختار بازار، تقاضا و بهای تمام شده عوامل تولید، این مفاهیم بطور ضمنی در تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی به شرح زیر نیز ملحوظ شده است سود جامع عبارتست از تغییر در حقوق صاحبان: «سرمایه واحد انتفاعی طی یک دوره...». «آزمون موفقیت (یا شکست) عملیات یک واحد انتفاعی نیز میزان فزونی وجوه نقد دریافتی (یا کسری آن) نسبت به وجوه نقد مصرف شده (سرمایه گذاری شده) در بلند مدت می‌باشد.» بخش اول تعریف بالا بر مفهوم حفظ سرمایه و بخش دوم آن بر مفهوم حداکثر کردن سود مبتنی می‌باشد. اگرچه اقتصاد دانان برای بهبود مفاهیم بالا و انطباق آن با مشاهدات دنیای واقعی کوشش کرده‌اند اما در حل مسایل مربوط به اندازه گیری آن موفقیت چندانی نداشته‌اند. در نتیجه، حسابداران برای اندازه گیری سود قواعد دقیقی را بکار گرفته و به موضوع نزدیکی آن به مفاهیم اقتصادی نیز توجه چندانی نکرده‌اند. اگرچه مفهوم تعهدی سود به عنوان یک اندازه گیری بنیادی، با انتقادهایی مواجه است. اما از دیدگاه اطلاعاتی، این مفهوم بیانگر نتیجه فعالیت حسابداری می‌باشد (ویلیام و دمسکی، ۱۹۷۹).

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار آماری SPSS19 استفاده می‌گردد. که در سه سطح توصیفی، تبیینی و تحلیل چند متغیری با تکنیک‌های مناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

## تکراه (۵): نتایج بررسی فرضیه‌های تحقیق

نتیجه آزمون فرضیه	آزمون فرضیه	شرح فرضیه	فرضیه
در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود	$Prob. < 0/05$	بین دیدگاه مدیران مالی و دانشگاهیان نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.	فرضیه اول
در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود	$Prob. < 0/05$	بین دیدگاه مدیران مالی و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.	فرضیه دوم
در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود	$Prob. < 0/05$	بین دیدگاه مدیران مالی و حسابرسان داخلی نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.	فرضیه سوم
در سطح خطای ۵ درصد تأیید نمی‌شود	$Prob. > 0/05$	بین دیدگاه دانشگاهیان و حسابرسان داخلی نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.	فرضیه چهارم
در سطح خطای ۵ درصد تأیید نمی‌شود	$Prob. > 0/05$	بین دیدگاه دانشگاهیان و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.	فرضیه پنجم
در سطح خطای ۱۰ درصد تأیید می‌شود	$Prob. > 0/05$	بین دیدگاه حسابرسان داخلی و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.	فرضیه ششم



## نتیجه‌گیری تحقیق و بررسی تطبیقی یافته‌ها

### نتایج توصیفی تحقیق

از مجموع پرسشنامه گردآوری شده: ۶۴ درصد مرد و ۳۶ درصد زن می‌باشند. ۷۷ درصد کارشناسی ارشد و بالاتر می‌باشند. همچنین ۸۸/۹ درصد رشته تحصیلی حسابداری می‌باشند. ۳۱/۴ درصد دانشگاهی، ۲۴/۸ درصد مدیران مالی و حسابداران ارشد و ۳۰/۷ درصد حساب‌برسان داخلی و ۱۳/۱ درصد تدوین‌کنندگان استاندارد می‌باشند. جهت بررسی وضعیت متغیرها آزمون تی ساده استفاده گردید که نشان داد تمامی متغیرها در وضعیت متوسط به بالا می‌باشند. به عبارتی در چند سال اخیر حرکت به سمت استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی جهانی به یکی از اصلی‌ترین و داغ‌ترین موضوعات حرفه‌ی حسابداری مبدل شده است. در این میان بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی کانون توجه خود را از هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی به همگرایی این استانداردها تغییر داده‌اند و به دنبال تدوین مجموعه‌ی استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیتی هستند که از پذیرش جهانی برخوردار باشد. از سوی دیگر، همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در تمام اقتصادهای برتر دنیا پذیرفته شده و یا برنامه زمان‌بندی همگرایی با این استانداردها در آینده نزدیک تهیه شده است. همچنین با توجه به پشتیبانی گروه بیست از تلاش‌های بین‌المللی برای دستیابی به همگرایی انتظار می‌رود فرایند دستیابی به همگرایی استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی جهانی با شتاب بیشتری همراه شود و استفاده از این استانداردها در آینده‌ی نزدیک بتواند زمینه‌ی رشد اقتصادی بیشتر جهانی را به دنبال داشته باشد.

پس از انتشار یک استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی، کارکنان و اعضای هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی جلسات منظمی را با گروه‌های ذینفع، از جمله سایر نهادهای استاندارد‌گذاری، برای کمک به شناخت موضوعات پیش‌بینی‌نشده مربوط به اجرای عملی و اثر بالقوه‌ی طرح پیشنهادی آن برگزار می‌کنند.

همچنین بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی فعالیت‌های آموزشی را به منظور اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی طراحی و برگزار می‌کند. پس از یک‌زمان

مناسب، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی به بررسی مطالعات اولیه در زمینه‌های زیر می‌پردازد:

- بازبینی اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.
- تغییر در محیط گزارشگری مالی و الزامات قانونی.
- نظرات شورای رایزنی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، کارگروه تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استاندارد گذارها و ارکان تشکیل دهنده در ارتباط با کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی.

ارزش منصفانه دارایی یا بدهی باید بر اساس مفروضاتی که شرکت کنندگان بازار در قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی استفاده می‌کنند، تعیین شود. در ایجاد آن فرضیات، واحد گزارشگر نیازی به شناسایی شرکت کنندگان خاصی در بازار ندارد. به عبارت دیگر واحد گزارشگر باید ویژگی‌هایی را که عموماً مشخص‌کننده شرکت‌کننده‌های بازار است را شناسایی نماید. ارزش منصفانه، مبلغی است که در زمان اندازه‌گیری، فعالان بازار می‌توانند در معادله‌ای منظم از فروش دارایی به دست آوردند یا برای انتقال بدهی پرداخت کنند. قبل از این بیانیه، تعاریف متفاوتی از ارزش منصفانه و رهنمودهای محدودی برای به کارگیری آن تعاریف در GAAP وجود داشت. علاوه بر این، رهنمودهای موجود بین بیانیه‌های حسابداری زیادی که مربوط به اندازه‌گیری ارزش منصفانه می‌باشند، پراکنده شده بود. تفاوت‌ها در این رهنمودها، موجب ایجاد تناقضاتی شده بود که به کارگیری آن‌ها را با GAAP پیچیده‌تر ساخته بود. در ایجاد این بیانیه، هیئت استانداردهای حسابداری نیاز به افزایش همگونی و قابلیت مقایسه در اندازه‌گیری ارزش منصفانه را برای افسانه‌های کامل‌تر در خصوص اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه در نظر گرفته است.

در اندازه‌گیری ارزش منصفانه فرض بر بالاترین و بهترین استفاده از دارایی توسط شرکت کنندگان بازار، با در نظر گرفتن میزان استفاده ممکن از لحاظ فیزیکی (مکان‌یابی یا اندازه دارایی)، توجیه منطقی (محدودیت قانونی از لحاظ استفاده از دارایی) و قابلیت انجام از لحاظ مالی (توانایی برای ایجاد درآمد یا جریان نقد مناسب برای تولید بازده سرمایه‌گذاری که مورد انتظار فعالان بازار) در تاریخ اندازه‌گیری است.

با توجه به نتایج به‌دست آمده می‌توان بیان کرد که به خاطر نزدیکی تبادلات بین دانشگاهیان و حساب‌رسان داخلی و همچنین اشتراک میان دانشگاهیان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری که می‌توان چنین بیان کرد که دانشگاهیان خود جزئی از جامعه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در ایران می‌باشند تفاوتی در اظهارنظر ایشان در خصوص استاندارد ارزش منصفانه بر روی سود حسابداری وجود ندارد.

همچنین فارگر و ژانگ (۲۰۱۴)، نشان دادند که تمایلات مدیران در ارزش منصفانه بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر می‌باشد. کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸)، نشان دادند که تفاوتی در پراکندگی یا پایداری پیش‌بینی سود قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری در طی دوره موردبررسی وجود ندارد و کاهش خطاهای پیش‌بینی تحلیلگر با پیروی از استانداردهای جدید با محیط‌های اطلاعاتی ارتقاء یافته برای تحلیلگر به‌منظور پیش‌بینی سود همخوانی دارد.

مهربان و جمالی (۱۳۹۳)، بیان کردند که حسابداری ارزش منصفانه شامل اطلاعات مربوط و به‌روزتری می‌باشد اما صرفاً اتکا بر این ارزش، اطلاعات کاملی را در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار نمی‌دهد. لذا استفاده از یک مدل گزارشگری دوگانه پیشنهاد می‌شود.

### محدودیت‌های تحقیق

تحقیقات علمی و پژوهشی غالباً با محدودیت‌هایی مواجه است که به ثبات و روایی یافته‌های پژوهش لطمه می‌زند و تعمیم‌پذیری آن را دچار مشکل می‌سازد. توجه به این محدودیت‌ها می‌تواند ذهن خواننده را در برداشت از نتایج و تعمیم آن به نتایج مشابه، آماده سازد. تحقیق حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده و از جمله محدودیت‌های حاکم بر آن می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- ضعف در مستندسازی دقیق اهداف تحقیق و همچنین عدم امکان دسترسی به اطلاعات ثبت‌شده از محدودیت‌های این تحقیق به شمار می‌آید.
- ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه می‌باشد که نگرش پاسخ‌دهنده را مورد ارزیابی قرار می‌دهد، بنابراین با محدودیت‌های ذاتی همراه است.
- زمان ناکافی برای تست نتایج این تحقیق در سایر بخش‌های سازمان‌های مشابه.

- عدم همکاری همکاران هنگام پاسخگویی به سؤالات، باوجود اطمینان از محرمانه ماندن اطلاعات آن‌ها، برخی از همکاران از پاسخ دادن به سؤالات امتناع می‌ورزیدند که مجاب نمودن آن‌ها زمان زیادی از محقق طلبید.

### پیشنهادات تحقیق

محدودیت‌های هر پژوهشی از جمله این تحقیق، می‌تواند بر امکان اتکا و تعمیم نتایج مؤثر باشد. بنابراین رعایت احتیاط در به کارگیری و تفسیر نتایج همواره باید مدنظر استفاده‌کنندگان باشد. درعین حال بر مبنای نتایج این پژوهش و برخی پژوهش‌های انجام‌شده در سایر مطالعه موردی‌های دیگر تا حدی مشابه، پیشنهادها در دو بخش جداگانه ارائه می‌گردد. ابتدا پیشنهادات برگرفته از نتایج تحقیق عنوان می‌شود و در ادامه نیز با توجه به ادبیات موضوعی و پیشینه تحقیق، موضوعات پیشنهادی جهت انجام تحقیقات آتی معرفی خواهد گردید.

### پیشنهادات برآمده از تحقیق برای اجرای IFRS و استاندارد ارزش منصفانه

یافتن راه‌حل‌های مناسب و کاربردی از اهداف تحقیق می‌باشد. برخی از این راه‌حل‌ها عبارت‌اند از:

در ایران با توجه به حرکت به سمت ایجاد بازار سرمایه بین‌المللی، بورس اوراق بهادار در نظر دارد تا استفاده از این استاندارد را از سال ۹۵ در شرکت‌های بورسی اجرایی کند. به این ترتیب تمام شرکت‌ها و نهادهای ثبت شده در بورس و شرکت‌های فرعی و وابسته آن‌ها مجاز به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی IFRS هستند و لزومی به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای ایران ندارند.

با در نظر گرفتن موضوع فوق نیاز به تبدیل اطلاعات مالی از استانداردهای جاری به IFRS ضروری بوده و برای رسیدن به این مهم داشتن دو توانمندی در شرکت‌های بزرگ نیز لازم است. نخست اینکه کارشناسان مالی باید تخصص لازم در خصوص تغییرات بین این دو استاندارد را داشته باشند و دوم، داشتن ابزاری توانمند جهت ترجمه اطلاعات مالی به IFRS است.

با پذیرش IFRS، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه به شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. در نتیجه قابلیت مقایسه بین اطلاعات این شرکت‌ها وجود داشته و علاوه بر آن شرکت‌های مادری که شرکت‌های تابعه آن‌ها در سایر کشورهایی وجود دارند که IFRS را پذیرفته‌اند قادر خواهند بود تا یک‌زبان مشترک حسابداری داشته باشند. همچنین به کارگیری IFRS می‌تواند برای شرکت‌هایی که قصد افزایش سرمایه‌گذاری خارجی خود را دارند، سودمند باشد.

تمام شرکت‌هایی که قصد به کارگیری IFRS را دارند باید صورت‌های مالی آغازین مبتنی بر IFRS در تاریخ جابجایی به این استاندارد را ارائه دهند. در این صورت‌های مالی، باید نکات زیر مدنظر قرار گیرند:

۱. شناسایی کلیه دارایی‌ها و بدهی‌ها آن‌طور که IFRS الزام کرده است.
  ۲. مواردی که IFRS اجازه نداده به‌عنوان دارایی یا بدهی شناسایی شوند، در نظر گرفته نشوند.
  ۳. تغییر طبقه‌بندی اقلامی که تحت استاندارد حسابداری داخلی به‌عنوان دارایی و بدهی شناسایی شده‌اند ولی در انواع متفاوت با IFRS این طبقه‌بندی انجام شده است.
- در برخی شرایط IFRS به صورت گذشته‌نگر مورد استفاده قرار می‌گیرد که در این صورت به قضاوت مدیریت در خصوص شرایط ایجاد رخداد نیاز دارد.
- همچنین IFRS الزام می‌کند تا چگونگی گذر به IFRS را در صورت‌های مالی را افشا کنند.

استاندارد ارزش منصفانه الزاماتی را در خصوص افشای موارد زیر مقرر نموده است:

- توصیف اطلاعات، فرایند و فنون ارزش‌گذاری استفاده‌شده برای تعیین ارزش‌های منصفانه.
- سود (زیان)‌های دوره و سود (زیان)‌های طبقه‌بندی شده در بخش سایر در آمد (هزینه)‌های صورت سود و زیان جامع
- دارایی‌ها و بدهی‌هایی که نوع سطح اندازه‌گیری آن تغییر نموده است

- تغییرات در تکنیک‌های ارزش‌گذاری و دلایل تغییر
- تغییر در سطوح ارزش منصفانه.

با در نظر گرفتن شرایطی که یک شرکت ملزم به رعایت آن در رسیدن به صورت‌های مالی بر مبنای IFRS است مشخص می‌شود که باید کلیه رخدادهای مالی یک‌بار دیگر با رویکرد IFRS مورد قضاوت حرفه‌ای قرار گرفته و مجدداً ثبت شوند، هرچند که احتمال دارد بسیاری از این رخدادهای به دلیل شباهت‌های بین دو استاندارد دارای ثبت مالی یکسانی باشند.

### پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به نتایج تحقیق و سؤالاتی که طی انجام آن برای محقق مطرح گردید، جهت تکمیل این تحقیق و انجام تحقیقات بیشتر در حوزه‌های مرتبط با این پژوهش پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

- بررسی میزان پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و اجرای آن بر اساس نوع صنعت.
- بررسی شکاف‌های موجود در استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و میزان اثرگذاری شکاف‌های موجب بر سود حسابداری.
- بررسی رابطه بین پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و میزان دست‌کاری سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- به نظر می‌رسد استفاده از سایر روش‌های آماری دیگر همچون معادلات ساختاری برای به دست آوردن نتایج فرضیه‌ها و مقایسه آن با نتایج تحقیق حاضر و ارائه یک مدل جامع در این موضوع مفید باشد.

## منابع

- Asgari, Iraj. (2005). study of effective factors on efficiency of knowing auditors from Iran's accounting standards. MD dissertation, Emam Khomeini International University. (In Persian).
- Douglas J. Skinner. (2008). Discussion of "the implications of unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 282–288.
- Farghera Neil, Zhang. John Ziyang. (2014). Changes in the measurement of fair value: Implications for accounting earnings, *www. elsevier. com/locate/accfor*.
- Ganbarian, reza. (2010). the model of fair value accounting. *Auditor journal*, 51-77 (In Persian).
- Liao. Lin, Helen Kang, Richard D. Morris, Qingliang Tang. (2013). Information asymmetry of fair value accounting during the financial crisis. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 9, 221–236.
- Mehraban, nayereh. Jamali, Elham. (2014). fair value accounting and its impact on financial Reporting. *International conference of accounting, economy and financial management*. (In Persian)
- Mohseni maleki, bahram. (2013). Fair value accounting and financial crisis, Alarming or contributor. *The first national conference of accounting and management*. (in Persian)
- Momenzadeh, Mohammad. Arebehnamiri, Mohammad. Momenzadeh, Hadi. (2013). A comparative study of asset revaluation policies and regulations on Asset revaluation in Iran (focusing on economic sanctions conditions). *International conference of economy under sanctions – DEN: 723287*. (In Persian)
- Nikoomaram, hashem. Fathizad, Elahe. (2011). the Impact of national standards of Iran's accounting on quality of financial reporting with emphasis on stability of profit in Tehran stock exchange. *Management accounting journal*, 4 (8) , 31-45. (In Persian)
- Omid qaemi, Mostafa. (2011). financial crisis and changing in accounting standards of financial tools. *Internal audit journal*, 28, 85. (In Persian)
- R. H. Macve. (2014). Fair value vs conservatism? Aspects of the history of accounting, auditing, business and finance from ancient Mesopotamia to modern China. *The British Accounting Review* xxx, 1–18.
- Shabahang, Reza. (2002). Accounting theory. *Tehran, Accounting and auditing professional research center*. (In Persian)
- Shafizadeh, Bahareh. 2013. Why we use "fair value ". (The reasons of using "fair value"). *Donyay-e eghtesa newspaper*, 2917. (In Persian)

- Tariverdi, yadollah. Daqani, Reza. (2010). survey of residual earning methods, discounted cash flows and profit adjustment in determining the fair value of contributing in a capital market. *Accounting and auditing surveys Journal*, 17 (59) , 17-30. (in Persian)
- Tariverdi, yadollah. Daqani, Reza. (2011). Fair value, Fair insight. *Auditor journal*. 52, 98. (In Persian)
- Thomas J. F, Anthony H. Z, Margaret A. B, Roger, Susan A. R. , Robert J. W and Alan, R. William, Beaver, H. , Demski, J. (1979). The Nature of Income Measurement. *The Accounting Review*, 38-46.
- Yao. Dai Fei (Troy) , Majella Percy, Fang Hu. (2015). Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (1) , 31-45