

## A Pattern of Implementing Fair Value System in Iran: Focusing on Reporting and Monitoring<sup>1</sup>

Gholamreza Karami<sup>2</sup>, Salman Beik Boshrouyeh<sup>3</sup>

Received: 2021/09/21

Accepted: 2022/02/25

Research Paper

### Abstract

According to Accounting Standard No. 42 being approved by Auditing Organization (in accordance with the 2018 version of International Standard No. 13) and executive from the beginning of 2021, and the previous notices of the Securities and Exchange Organization, paying attention to fair value reporting and its monitoring by auditors or other relevant institutions is much more required. Therefore, dealing with the necessary infrastructures as well as the challenges exposed by standard setters, managers, auditors and analysts is the most important. This study focusing on fair values reporting and monitoring infrastructures and challenges provides a model using grounded theory method and interviews with 17 experts in various fields involved in implementing a fair value system. The most important findings of this research is considering valuation assumptions, equipping the auditing profession with valuation services rendering and using the legal capacity existing in the Securities Market Law.

**Keyword:** Fair Value, Evaluation, Grounded Theory, Reporting and Monitoring.

**JEL Classification:** M41

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2020.29578.2612

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (ghkarami@ut.ac.ir).

3. Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (beik.sa@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## ارائه الگوی پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه در ایران: با تأکید بر گزارشگری و نظارت<sup>۱</sup>

غلامرضا کرمی<sup>۲</sup>، سلمان بیگ بشرویه<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۰۶

مقاله پژوهشی

### چکیده

تصویب استاندارد شماره ۴۲ حسابداری توسط سازمان حسابرسی (مطابق با نسخه ۲۰۱۸ استاندارد شماره ۱۳ بین‌المللی) و لازم‌الاجرا بودن آن از ابتدای سال ۱۴۰۰ و ابلاغیه‌های قبلی سازمان بورس و اوراق بهادار، لزوم توجه به گزارشگری ارزش‌های منصفانه و نظارت بر آن توسط حسابرسان یا سایر نهادهای ذیربط را دوچندان نموده است. یکی از مهم‌ترین ابعاد این موضوع، توجه به زیرساخت‌های لازم و همچنین چالش‌های پیش‌رو از نظر استاندارد‌گذاران، مدیران، حسابرسان، و تحلیل‌گران است. در این پژوهش، با تأکید بر چالش‌ها و مسایل زیرساختی گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه، و طی مصاحبه با ۱۷ خبره در حوزه‌های مختلف درگیر در پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه، مدلی با استفاده از روش تئوری داده‌بنیاد ارائه شده است. توجه به مفروضات ارزشیابی و تجهیز نمودن حرفه حسابرسی به انجام خدمات ارزشیابی و استفاده از ظرفیت قانونی موجود در قانون بازار اوراق بهادار از مهم‌ترین یافته‌های این پژوهش است.

**واژه‌های کلیدی:** ارزش منصفانه، ارزشیابی، تئوری داده‌بنیاد، گزارشگری و نظارت.

طبقه‌بندی موضوعی: M41

10.22051/JERA.2020.29578.2612 :DOI ۱

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (ghkarami@ut.ac.ir).

۳. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (beik.sa@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## مقدمه

تصویب و ابلاغ استاندارد حسابداری شماره ۴۲ (مطابق بانسخه ۲۰۱۸ استاندارد شماره ۱۳ بین المللی) در ایران و ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۵ جهت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط ناشران بزرگ فرابورسی، و همچنین تغییرات ارزش‌داری‌ها با توجه به شرایط کلان اقتصادی در دهه اخیر، اهمیت توجه به ارزش‌های منصفانه، بالاخص در حوزه گزارشگری و نظارت را بیشتر نموده است. باید توجه داشت که تغییرات گزارشگری مالی و نظارت در حوزه ارزش‌های منصفانه همگام با اندازه‌گیری و اهمیت ارزش‌های منصفانه در بازارهای مالی، رشد کرده و این تغییرات به صورت یکباره نبوده است و از یک فرآیند تکاملی در حسابداری پیروی نموده است و همزمان با این موارد ضمن افزایش آگاهی استفاده‌کنندگان، آمادگی به کارگیری آن نیز برای شرکت‌ها و سایر نهادهای درگیر در این موضوع، از جمله سازمان امور مالیاتی، نهاد ناظر بازار سرمایه، حسابرسان، و تحلیل‌گران فراهم آمده است. بی‌شک حسابرسان طرفدار گزارشگری و حسابرسی اقلامی هستند که با برآورد کمتری روبرو بوده باشد و نیاز به قضاوت کمتری باشد و به اصلاح قابلیت اتکای آن بالاتر باشد، با این حال گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه خلاف این جهت است و در آن سعی شده است قابلیت اتکا اندکی کم‌رنگ‌تر شده و همزمان مربوط بودن اطلاعات افزایش یابد تا سیستم حسابداری بتواند در رقابت با سایر منابع اطلاعاتی و در شرایطی که بازار با نابهنجاری‌های متعددی روبروست، موجبات افزایش سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها را فراهم آورد. با این حال رسیدن به این مقصود نیازمند زیرساخت‌ها و توجه به مشکلات و چالش‌های زیرساختی است که موضوع این تحقیق را تشکیل می‌دهد. در ادامه تحقیق کرمی و بیگ بشرویه (۱۳۹۶) که مدل پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه با تاکید بر حوزه اندازه‌گیری را ارائه نمودند، در این تحقیق سعی بر آن بوده است تا چالش‌ها و راه‌کارهای پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه با تاکید بر گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های مذکور با استفاده از روش تئوری داده بنیاد جهت جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها، جمع‌آوری گردیده و در قالب یک مدل منسجم ارائه شود.

## مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس پژوهش منتشر شده توسط هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین المللی (۲۰۰۸) تحت عنوان چالش‌های حسابرسی ارزش‌های منصفانه در شرایط فعلی بازار، مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی ارزش‌های منصفانه به صورت ذیل می‌باشد: ۱. عینیت در اندازه‌گیری به

گونه ای که برآوردها نشان دهنده شرایط فعلی باشند، ۲. بکارگیری قضاوت توسط اشخاصی که به اندازه گیری ارزش منصفانه می پردازند از جمله قضاوت های صورت گرفته توسط متخصصانی (ارزش گذارانی) که توسط شرکت یا حسابرس بکار گرفته شده اند، ۳. در دسترس بودن یا فقدان اطلاعات یا شواهد و قابلیت اتکای آنها، ۴. انتخاب و پیچیدگی تکنیک‌ها و مدل های قابل قبول ارزشیابی، ۵. نیاز به افشای مناسب در صورت های مالی درباره روش های اندازه گیری و عدم اطمینان در این خصوص مخصوصاً وقتی که بازار غیرنقد باشد.

لاینگ و پور جلالی<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان "دلایل اقتصادی برای گزارشگری اموال، ماشین آلات و تجهیزات به ارزش بازار توسط شرکت های خارجی پذیرفته شده در آمریکا" به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که در بورس آمریکا پذیرفته شده اند و به طور داوطلبانه از ارزش های منصفانه استفاده نموده‌اند (شرکت‌های چند ملیتی معمولاً از ارزش های منصفانه استفاده نمی‌کنند) دارای ویژگی‌های اقتصادی متفاوتی نسبت به بقیه هستند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که از این سیستم حسابداری برای اموال ماشین آلات و تجهیزات خود استفاده نمودند اغلب دارای مبلغ زیادی اموال ماشین الات و تجهیزات بوده اند و جزو شرکت‌های بزرگ بودند. آنها همچنین به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های دارای نسبت بدهی به سرمایه بالاتر، از رویکرد ارزش منصفانه برای گزارشگری اموال، ماشین آلات و تجهیزات خود استفاده نمودند.

بل و گریفین (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان "تقریظی بر حسابرسی برآوردهای همراه با عدم اطمینان بالای ارزش منصفانه" به بررسی چالش‌های پیش روی استانداردارگذاران، استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در برخورد با عدم اطمینان بالای برآوردهای ارزش منصفانه پرداختند. و بیان نمودند که ایجاد اطمینان نسبت به برآوردهای ارزش منصفانه بسیار دشوار است. آنها بیان نمودند که افشای برآوردهای قبلی مدیریت در صورت های مالی و تفاوت آن با واقعیت، و همچنین افشای عدم اطمینان های موجود در برآورد ارزش منصفانه به همراه تغییر در فرآیند حسابرسی و نحوه ارتباط با استفاده کننده و افشای این موارد توسط حسابرسان، می تواند به شفافیت برآوردهای ارزش منصفانه و افزایش قابلیت تایید آن کمک شایان توجهی بنماید.

بر اساس پژوهش احمد (۲۰۱۲) با عنوان "حسابرسی اندازه گیری ها و افشای ارزش های منصفانه: مطالعه موردی چهار موسسه بزرگ حسابرسی"، مهم ترین چالش های پیش روی حسابرسی ارزش های منصفانه به شرح ذیل می باشد: الف) قابلیت اتکا: بسیاری از مطالعات نشان داده اند که قابلیت اتکا، مهم ترین چالش پیش روی حسابرسی ارزش های منصفانه است. احمد (۲۰۱۲) در تحقیق خود با مطرح نمودن دو سوال با پاسخ دهندگان پژوهش خود در این رابطه به این نتیجه رسید که الف) تصدیق ارزش های منصفانه در غیاب یک بازار فعال کار بسیار مشکلی است، و ب) به دلیل اینکه در تعیین ارزش های منصفانه از شواهد اخیر استفاده می شود و با شرایط اقتصادی اخیر مطابقت دارد، روش ارزش منصفانه نسبت به روش بهای تاریخی دارای قابلیت اتکای بیشتری است که نتایج این ادعا با پژوهش میرزا<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۰) نیز مطابقت دارد. ب) سوگیری مدیریت و مشکل تایید پذیری: مدل های ریاضی و مفروضات مدیریت و همچنین پیچیدگی محیط اقتصادی و بازار بسیار چالش برانگیز است. درک تکنیک های ارزشیابی مورد استفاده توسط مدیریت، می تواند سوگیری مدیریت و مشکل تایید پذیری را کاهش دهد. ج) صلاحیت: پیرو پژوهشهای قبلی همچون گریفیت<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، صلاحیت حسابرس یکی از مهم ترین چالش های حسابرسی ارزش های منصفانه است. در این خصوص احمد (۲۰۱۲) به این نتیجه رسید که آشنایی حسابرسان با تکنیک های اندازه گیری ارزش های منصفانه می تواند در حسابرسی ارزش های منصفانه به آنها بسیار کمک کند و در این خصوص حسابرسان با تجربه بسیار راحت تر این حسابرسی را انجام خواهند داد. د) رهبری<sup>۳</sup>: بر اساس تحقیق احمد (۲۰۱۲) سبک رهبری و مدیریت در شرکت مشتری، می تواند بر صحت ارزش های منصفانه تاثیر گذار باشد بدین معنا که هر چند بر اساس قوانین موجود (از جمله قانون ساربنز آکسلی) مسئولیت صورت های مالی با مدیریت است، ولیکن در برخورد با برآوردهای مدیریت، سبک مدیریت و مهارت های رهبری می تواند بر صحت ارزشیابی و برآوردهای صورت گرفته اثر گذار باشد.

سالکا<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان "حسابداری ارزش منصفانه: یک سیستم پیچیده اما امیدوار کننده"، به بررسی مشکلات بیاذه سازی ارزش های منصفانه از دیدگاه تئوریک و عملی پرداخت و پس از بررسی،

1. Mirza  
2. Griffith  
3. leadership  
4. Sawalqa

پیشنهاداتی در خصوص پیاده سازی مناسب ارزش های منصفانه به شرح ذیل ارائه داد: ۱. تلاش برای افزایش شفافیت اطلاعات حسابداری از طریق افشای هر گونه عدم اطمینان مربوط به اندازه گیری ارزش های منصفانه توسط واحد تجاری یا حسابرسان، بالاخص در مورد سطح سوم ارزش های منصفانه ( همانند پژوهش بل و گریفین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲، لجت و ویکینز و کلارک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵)، ۲. تلاش برای محدود نمودن عدم اطمینان در بازارهای مالی از طریق ایجاد رویه های اجباری ارزشیابی برای دارایی ها و بدهی های مالی مخصوصاً در مورد سطح سوم ارزش های منصفانه (مانند جاگی، ویندر و لی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰، و لیین، ساراس و شرادر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳، لجت و ویکینز و کلارک<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵)، ۳. تلاش برای استفاده بیشتر از قیمت های تعیین شده در سطح یک و استفاده از تکنیک هایی که این ارزش ها که در بازارهای فعال به دست می آیند برای بازارهای غیرفعال نیز شیشه سازی شوند (در مورد دارایی های یکسان و مشابه)، ۴. تلاش برای ایجاد یک زمان بندی جهت کنار گذاری کامل نظام بهای تمام شده تاریخی. این به شرکت ها اجازه خواهد داد که علاوه بر ارتقای سیستم های حسابداری خود، محیط اطراف خود را نیز جهت پیاده سازی کامل نظام ارزش های منصفانه تغییر دهند و خواهند دانست که صرفاً تا یک تاریخ مشخص زمان خواهند داشت (جردن و کلارک و پیت<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳، بتاکوا و هاردیلوا-بوکوا و شودا<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴، لینسمر<sup>۷</sup>، ۲۰۱۳)، ۵. تلاش برای بهبود محیط تجاری جهانی جهت بهبود وضعیت بازارهای فعال. این هدف شاید با حمایت از بازارهای نوظهور جهت آزادی بیشتر در آنها، شکل بگیرد. شاید این کار از طریق ایجاد شرایط تسهیل تجارت با اقتصاد کشورهای در حال توسعه توسط کشورهای توسعه یافته شکل بگیرد. در این صورت کشورهای در حال توسعه از فرهنگ غربی و استانداردهای حسابداری بین المللی و به تبع آن از ارزش های منصفانه استفاده خواهند نمود و بازارهای آنها نیز به تبع آن ارتقا خواهند یافت (بارث و لاندسمن، ۱۹۹۵)، ۶. تلاش جهت اصلاح استانداردهای حسابداری بین المللی به گونه ای که به سادگی قابل بکارگیری باشند. این باعث خواهد شد که موارد ابهام در استانداردها بالاخص در مورد ارزش های منصفانه کمتر شود. این مورد توسط فعال شدن کمیته تفسیر استانداردهای حسابداری بین المللی و بیان نحوه بکارگیری این استانداردها در عمل، قابل انجام است. این پیشنهاد همچنین با حمایت و دخیل شدن کشورهای مختلف برای تدوین استانداردهای حسابداری برای بازارهای مختلف نیز قابل انجام است، ۷. تلاش برای اصلاح قوانین

1. Bell & Griffin
2. Leggett, Wilkins & Clark
3. Jaggi, Winder & Lee
4. Lilien, Sarath & Schrader
5. Jordan, Clark & Pate
6. Betakova, Hrazdilova-Bockova & Skoda
7. Linsmeier

حسابداری جاری در هر کشور برای تبعیت بیشتر از استانداردهای حسابداری بین‌المللی (جاگی، ویندر و لی، ۲۰۱۰). این در واقع پلی میان کشورهای مختلف در تطابق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی و حسابداری ارزش‌های منصفانه خواهد بود. ۷. تلاش جهت تعریف یک واحد درسی به نام ارزش‌های منصفانه در تدریس استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سراسر جهان برای رشته حسابداری که بدین وسیله چالش‌های آن را شناخته و با آن آشنا شوند (مانند، بی دوین، و هاگنر، ۲۰۱۴)، ۸. تلاش برای عرضه همه‌نوع آموزش مورد نیاز برای کلیه اشخاصی که نیاز به آموزش در حوزه ارزش‌های منصفانه و استانداردهای حسابداری ذیربط دارند (از جمله حسابداران و حسابرسان). این پیشنهاد بیشتر می‌تواند توسط نهادهای استاندارد‌گذار اجرا شود زیرا آنها نسبت به نکات مبهم استانداردها تسلط کافی دارند، و ۹. تلاش برای ایجاد پل‌های ارتباطی بین نهادهای استاندارد‌گذار و جامعه حسابداران رسمی در سراسر دنیا. این ارتباط، درک بخش حرفه‌ای را در مورد ارزش‌های منصفانه افزایش خواهد داد.

کرمی و بیگ بشرویه (۱۳۹۶) در پژوهش با عنوان "تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران: با تأکید بر اندازه‌گیری" و با استفاده از تئوری داده بنیاد، مدلی را ارائه نمودند که در آن با تأکید بخش اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، شرایط علی، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه بیان گردید.

رحمانی و گل محمدی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "شناسایی چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS 13" و با استفاده از مصاحبه، به روش تحلیل محتوی کیفی و منطق فازی به این نتیجه رسیدند که چالش‌های فنی پیش روی استاندارد شماره ۱۳ بین‌المللی احتمالاً بکارگیری عمده استاندارد مذکور را در خصوص اندازه‌گیری و افشای ارزش‌های منصفانه را محدود می‌نماید.

مرادی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران" به این نتیجه رسیدند که محیط اقتصادی، آموزش، ورودی‌های اندازه‌گیری، حسابرسی ارزش‌های منصفانه و مقاومت، چالش‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه شناخته شدند و صحت اطلاعات حسابداری، شفافیت و همسانسازی، فرصت‌های اندازه‌گیری، ارزش‌های منصفانه بودند.

در این پژوهش با استفاده از نظر خبرگان و نظر افراد درگیر در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مقوله‌های پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر گزارشگری و نظارت بر

ارزش‌های منصفانه، استخراج شده است همان‌گونه که در روش پژوهش تئوری داده‌بنیاد بیان خواهد شد، بررسی ادبیات پژوهش با توجه به آن که مدل استخراج شده بومی است، ضرورت ندارد (کرسول، ۲۰۱۴) و فقط برای شناسایی الگوهای کلی ارائه می‌شود. در این پژوهش نیز از عنوان عناصر فوق، تنها برای شناسایی الگوهای کلی و نام‌گذاری مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده در مصاحبه‌ها استفاده شده است.

### روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش از روش تئوری داده‌بنیاد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) برای گردآوری و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود. این پژوهش از بُعد هدف از نوع تحقیقات اکتشافی، و از بعد استراتژی در دسته تحقیقات غیرآزمایشی، میدانی و کیفی قرار می‌گیرد. استراوس (۱۹۸۷) و استراوس و کوربین (۱۹۹۸ و ۱۹۹۰) به معرفی رویه‌های تولید استقرایی نظریه در روش کیفی با اتکا به بررسی دقیق و منظم داده‌ها پرداختند. الگوهای مختلفی از این تئوری توسط صاحب‌نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹ و ۱۹۹۰) استفاده شده است که بر تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و گزینشی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. در این پژوهش از نمونه‌گیری نظری استفاده شده است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روشن ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در این مرحله محقق نمونه‌ای انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط‌تری را در اختیار وی قرار می‌دهد. همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به‌دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند (گولدینگ، ۲۰۰۲). نمونه‌گیری نظری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری<sup>۱</sup> برسند. در این پژوهش، با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه، در این خصوص آگاهی کافی داشته باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً یا در حال حاضر، ضمن تجربه در کار خود، در سایر حوزه‌ها نیز تخصص داشته و شاغل بودند، جزء جامعه آماری قرار گرفتند. در این تحقیق با ۱۷ صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری این مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه‌ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که

1. Theoretical saturation



در این موارد نکات مهم یادداشت‌برداری می‌شد. ترکیب مصاحبه‌شونده‌ها و تخصص آنها در نگاره ۱ مشاهده می‌شود.

نگاره ۱: مشخصات مصاحبه‌شونده‌ها

مدیران اجرایی شرکت‌ها	اعضای جامعه حسابداران رسمی	اعضای سازمان امور مالیاتی کل کشور	اعضای کانون کارشناسان و کانون کارشناسان قوه قضائیه	اعضای سازمان بورس و اوراق بهادار	سازمان حسابرسی و کمیته تدوین استانداردها عضو	هیأت علمی دانشگاه‌ها	
۷	۳	-	۲	۲	۲	۹	اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها
۱	۲	-	-	-	۲	۲	اعضای سازمان حسابرسی و کمیته تدوین استانداردها
۱	-	-	-	۳	-	۲	اعضای سازمان بورس و اوراق بهادار
۴	۲	۱	۴	-	-	۳	اعضای کانون کارشناسان و کانون کارشناسان قوه قضائیه
۴	۳	۴	۱	-	-	-	اعضای سازمان امور مالیاتی کل
۵	۶	۳	۲	-	۲	۳	اعضای جامعه حسابداران رسمی
۱۴	۵	۴	۴	۱	۱	۷	مدیران اجرایی شرکت‌ها

فرایند انجام مصاحبه نیز بدین صورت بود که مصاحبه ابتدا با سؤال‌های کلی شروع می‌شد و با پیشرفت در مصاحبه و بسته به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شد؛ پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل‌های لازم روی داده‌ها صورت می‌گرفت و مفاهیم استخراج می‌شدند تا در نهایت مدل پژوهش مشخص شد و در اختیار شش صاحب‌نظر که سه نفر از آنها در گروه مصاحبه‌شونده‌ها نبودند و سه نفر نیز در گروه مصاحبه‌شونده‌های قبلی حضور داشتند، قرار گرفت و مدل نهایی پژوهش ارائه شد. شایان ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله‌ها بر اساس هر یک از مصاحبه‌ها، در چارچوب و حوصله این مقاله نمی‌گنجد و صرفاً مهم‌ترین تحلیل‌ها در این خصوص ارائه می‌شود.

### ۱. کدگذاری باز

در این مرحله، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام

می‌شود (استراوس، ۱۹۸۷). هدف، تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده است و به همین دلیل کدگذاری باز به تولید یک نظریه مفهومی انبوه منجر می‌شود. گلنزر (۱۹۹۲) نیز می‌گوید که این نوع تحلیل داده، موجب مفهوم‌پردازی افراطی می‌شود. از این رو، وی معتقد است که واحد تحلیل در داده‌ها بسته به نوع داده‌ها و حجم آنها بسیار متفاوت است. یعنی واحد تحلیل می‌تواند یک خط، یک سطر، یک بند یا کل سند باشد (گلنزر، ۱۹۷۸ و ۱۹۹۲). پس از شناسایی مفاهیم، روابط بین آنها و محور مشترک ارتباط دهنده آنها با یکدیگر شناسایی می‌شود. به بیان دیگر از طریق مقایسه مفاهیم با یکدیگر، محورهای مشترک دیگری به دست می‌آید که به آنها مقوله (طبقه) اطلاق می‌شود. به دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، مشخصات و ابعاد هر مقوله نیز تعیین می‌شود. در این پژوهش به‌طور میانگین، از هر مصاحبه ۲۸ مفهوم استخراج شد و هر مفهوم به‌طور میانگین سه بار تکرار شده است. بیشترین تکرار مفهوم ۱۰ بار بوده است.

نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش به شرح زیر است.

"... ما در بحث ارزشیابی مشکلات خیلی زیادی داریم، از خود مفروضات اندازه گیری و اینکه مبنای اندازه گیری خیلی از دارایی‌ها و بدهی‌ها چی هست مشکل داریم تا اینکه کی ارزیابی را انجام دهد... الان یک فهرستی توسط کانون کارشناسان وجود دارد و یک لیستی هم توسط کارشناسان قوه قضائیه و محدودیتی هم در استفاده از این‌ها وجود نداره و ارزیابی کیفی و معیاری که رتبه بندی بشن یا تحت نظارت قرار بگیرند عملاً وجود نداره، خوب در این وضعیت نتیجه این میشه که یک دارایی خیلی عادی رو اور ولیو میکنند و می‌چرخوند و بر اساس اون‌ها هم معامله می‌کنند و دارایی قیمت می‌خوره و حسابرس بدبخت هم میاد و بر اساس اون‌ها تایید می‌کنه معاملات رو.. چرا باید اینطوری باشه؟ ما از بقیه دنیا عقب‌تریم در این زمینه.. هم استاندارد نداریم و هم اینکه ارائه دهنده خدمات ارزشیابی منسجم نداریم.. مثل بقیه دنیا ما میتونیم اجاره بدیم حسابرس هامون علاوه بر کار حسابرسی تو حوزه خدمات مالی اشون هم به خدمات ارزشیابی پردازند و همزمان از این نظر هم ارزیابی بشن و اجازه ندیم هر فرد عادی بیاد و تو بحث قیمت گذاری دارایی‌های مختلف، وارد شه و انجام بده.. بحث دانش و تقویت دانش هم در این زمینه وجود داره و اگر موسسات تخصصی در این زمینه وارد شن قطعاً میتونند به روز باشند و از استانداردهای روز دنیا استفاده کنند... مجوز این کارها هم باید توسط نهادی صادر بشه که حسابرس‌ها از حساب می‌برند و به نوعی در درآمد اون‌ها اثرگذار

هستش... برای مثال سازمان بورس و اوراق بهادار که به بحث رتبه بندی هم پردازند... نمیشود همه بروند دنبال این کار، باید منسجم کرد این کار را... مخصوصاً در شرایط ایران که نهادهای موازی تا دلت بخواد داریم..

با بررسی نقل قول بالا، مفاهیم «مفروضات و مبانی اندازه گیری، نهاد و ویژگی های ارزشیاب، نهاد متولی ارائه مجوز ارزشیابی، تحت نظارت قرار گرفتن ارزشیابان، ابهام در ارزشیابی، ارائه خدمات ارزشیابی توسط حسابرسان، رتبه بندی کیفی خدمات ارزشیابان»، استخراج شد؛ سپس برای تشکیل مقوله‌ها، مفاهیم به دست آمده با یکدیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آنها بررسی شدند و مقوله‌ها که نشان‌دهنده محورهاى مشترك بین مفاهیم‌اند، استخراج گردیدند. برای مثال در مفاهیم بالا، مفاهیم «نهاد و ویژگی‌های ارزشیاب، نهاد متولی ارائه مجوز ارزشیابی، تحت نظارت قرار گرفتن ارزشیابان، و ارائه خدمات ارزشیابی توسط حسابرسان» تشکیل‌دهنده مقوله اصلی «مجوز انجام خدمات ارزشیابی به حسابرسان توسط نهادهای نظارتی» هستند. سایر مفاهیم و مقوله‌ها نیز به همین ترتیب استخراج شدند. تعداد کل مفاهیم و مقوله‌های اصلی در این پژوهش به ترتیب ۱۴۷ مفهوم و ۵۰ مقوله بوده است که تقریباً به‌طور میانگین، هر سه مفهوم، یک مقوله را تشکیل داده است.

## ۲. کدگذاری محوری

استراوس و کوربین (۱۹۹۸) بیان کردند که محققان باید مقوله‌های شناسایی شده را در ۵ دسته ذیل طبقه بندی نمایند. به این مرحله از کدگذاری، کدگذاری محوری اطلاق می‌شود.

الف) شرایط علی<sup>۱</sup>: به رویدادها و متغیرهایی گفته می‌شود که ایجاد یا توسعه یک پدیده را باعث می‌شوند.

ب) راهبردها<sup>۲</sup>: فعالیت‌های نتیجه‌محوری هستند که در رابطه با پدیده مورد نظر و در بستر مشخص شده و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام می‌شوند.

ج) شرایط مداخله‌گر<sup>۳</sup>: به شرایطی گفته می‌شود که انجام راهبردها را با محدودیت روبه‌رو کرده یا انجام آنها را تسهیل می‌نماید.

د) شرایط بستر<sup>۴</sup>: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از

1. Causal conditions
2. Action strategies
3. Intervening conditions
4. Context

مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

ها پیامدها<sup>۱</sup>: نتایج حاصل از اجرای راهبردها می‌باشند.

مقوله‌های شناسایی شده در این تحقیق در مدلی که در ادامه ارائه خواهد شد، طبقه‌بندی گردیده‌اند.

### ۳. کدگذاری انتخابی

در این مرحله، مقوله محوری انتخاب شده و سایر مقوله‌ها در دسته بندی بیان شده در بالا، در ارتباط با آن دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌شوند (استراوس، ۱۹۸۷)، و به بیان دیگر، محقق مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به صورتی نظام‌مند مرتبط می‌کند، روابط را بررسی می‌کند و مقوله‌های نیازمند بهبود را تکمیل می‌نماید (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهای ذیل را جهت انتخاب مقوله محوری تعیین کردند:

- مقوله محوری باید در مرکز قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها با آن مرتبط باشند؛ در تحلیل‌ها دارای فراوانی بالایی باشد و تکرار شده باشد؛
  - انتزاعی بوده باشد و بتواند توضیح منطقی از رابطه میان مقوله‌ها ارائه نماید؛
  - با تغییر شرایط، کماکان محور بودن آن مصداق داشته باشد.
- شناسایی مقوله محوری سخت است ولیکن در تدوین نظریه، یک عامل اساسی است. ممکن است این مقوله در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی ایجاد نمود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).
- پس از شناسایی مقوله محوری، سایر مقوله‌ها مقوله‌های فرعی و توصیف‌کننده مقوله محوری هستند. در نهایت، نظریه داده بنیاد از طریق ترسی روابط بین مقوله محوری و سایر مقوله‌ها، ایجاد می‌گردد (نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). در این تحقیق، مقوله «گزارشگری و نظارت بر ارزش منصفانه» که تمام مقوله‌ها سعی در توضیح و تبیین آن دارند، به‌عنوان مقوله محوری انتخاب گردید.

### یافته‌های پژوهش

مدل استخراج شده این پژوهش از فرایند سه گانه کدگذاری تشریح شده در بخش قبل است. استراوس و کوربین برای ارائه مدل و نتیجه تحقیق دو مدل را ارائه کردند؛ روش نمودار و روش خط سیر داستان (دانایی فرد، ۱۳۹۴). روش نمودار، ساده‌ترین و قابل فهم‌ترین روش است که در این تحقیق نیز از آن استفاده شده است. از مهم‌ترین شرایط علی که در نتیجه مصاحبه با خبرگان استخراج شد، می‌توان به لزوم افزایش سودمندی در تصمیم اطلاعات حسابداری اشاره داشت. با توجه به مشکلاتی که در بحث کارایی بازار سرمایه ایران وجود دارد، حرکت به سمت رویکرد اندازه‌گیری جهت افزایش سودمندی در تصمیم اطلاعات حسابداری حائز اهمیت است و بیش از پیش احساس می‌شود و همین مورد حرکت به سمت گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه را که خود مصداق پررنگ‌تر شدن رویکرد اندازه‌گیری است، توجیه می‌نماید. مقوله گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه نیز، قوه محوری این تحقیق است و سایر مقوله‌ها و شرایط سعی در توضیح آن دارند. مهم‌ترین راهبردهایی که مشارکت‌کنندگان در پژوهش برای پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در حوزه گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه ارائه نمودند را می‌توان به صورت ذیل بیان نمود: ارائه مجوز انجام خدمات ارزشیابی به حساب‌برسان توسط نهادهای نظارتی، انتشار رهنمودهای عملی برای حسابداران و حساب‌برسان و رتبه‌بندی ارزیابان مستقل و ارزیابی دوره ای آنها است. موردی که در شرایط فعلی علیرغم ظرفیت قانونی که در قانون بازار اوراق بهادار وجود دارد، در عمل اتفاق نیافته است و مغفول مانده است. همان‌گونه که بیان شد، مخالفت حساب‌برسان با پیاده‌سازی ارزش منصفانه به دلیل ایجاد مسئولیت بیشتر برای آنها، نوسانات اقتصادی و اثر آن روی نظارت بر ارزش‌های منصفانه، بخشی از با اهمیت‌ترین شرایط مداخله‌گر در زمینه اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه است که کار گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه را دچار محدودیت می‌نماید. اجتناب از تغییر در جامعه، عدم عزم و اراده ملی در خصوص تغییرات عمده در سیستم‌های گزارشگری شرکت‌ها، و الویت قانون بر استانداردهای حسابداری در گزارشگری مالی، از مهم‌ترین شرایط بستری است که راهبردها باید در آن شرایط انجام شوند و در بخش انتهایی مدل، در صورت اجرای راهبردها، پیامدهای قابل پیش‌بینی بیان شده از جمله مطابقت کامل با استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، بکارگیری استانداردهای ارزشیابی در تعیین ارزش منصفانه و گسترش فعالیت حساب‌برسان در زمینه ارزشیابی حاصل خواهد شد.

نگاره (۲): مدل پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه: با تأکید بر گزارشگری و نظارت

پیامدها

- هماهنگی بین سازمان‌های داخلی در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی
- بهبود ارتباط بین‌المللی
- مطابقت کامل با استانداردهای حسابداری بین‌المللی
- صرف منابع مالی جهت انشاع استانداردهای حسابداری بین‌المللی
- ایجاد انجمن حرفه‌ای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ارزشیابی ارزش منصفانه در کشور
- تغییرات تدریجی به استانداردهای حسابداری بین‌المللی
- یکارگیری استانداردهای ارزشیابی در تعیین ارزش منصفانه
- ایجاد ابزارهای سودمند در تعیین ریسک و قیمت‌داری‌ها و بدهی‌ها
- تطبیق حسابداری از رعایت تمامی مفاد مقررات و قواعد موجود در خصوص تعیین و گزارشگری ارزش منصفانه
- گسترش فعالیت حسابداری در زمینه ارزشیابی
- افزایش دانش کارکنان شرکت در خصوص اندازه‌گیری و گزارشگری ارزش منصفانه
- ایجاد فرصت برای دانش‌گاه جهت آشنایی کافی محیط دانش‌گاهی با ارزش منصفانه و استانداردهای ارزشیابی
- آگاهی بیشتر حرفه‌ای از ارزش منصفانه
- تدوین رهنمود عملی برای صنایع مختلف جهت پیاده‌سازی ارزش منصفانه

راهبردها

- تطبیق کامل با استانداردهای حسابداری بین‌المللی جهت جامعیت در گزارشگری
- هماهنگی بین نهادها و سازمان‌های مرتبط در گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه
- ارائه مجوز انجام خدمات ارزشیابی به حسابداران توسط نهادهای نظارتی
- بررسی ارزش‌های تعیین‌شده با چند منبع اطلاعاتی در مباحث نظارتی
- تنظیم چک لیست رعایت در گزارشگری و نظارت بر ارزش منصفانه
- انتشار رهنمودهای عملی برای حسابداران و حسابداران
- تهیه‌بندی ارزیابی مستقل و ارزشیابی دوره‌ای آنها
- طبقه‌بندی‌داری‌ها و بدهی‌ها و ایجاد رویه‌های مشخص ارزشیابی برای هر گروه
- تعیین و تقویت وظایف و مسئولیت‌ها در کل فرایند اندازه‌گیری، گزارشگری و نظارت بر ارزش‌های منصفانه
- برگزاری کارگاه‌های آموزشی و پژوهشی موثر در خصوص گزارشگری و نظارت بر ارزش منصفانه
- ایجاد و استفاده از موسسات رتبه‌بندی جهت ارزشیابی و تأیید آنها توسط مدیران و حسابداران
- تدوین قوانین بازتابنده در خصوص تخلفات افراد داخل در گزارشگری و نظارت بر ارزش منصفانه

شرایط بستری

- اجتناب از تغییر در جامعه
- عدم عزم و اراده ملی در خصوص تغییرات عمده در سیستم‌های گزارشگری شرکت‌ها
- الویت قانون بر استانداردهای حسابداری در گزارشگری مالی
- عدم وجود تضاد بین منافع سهام‌دار، شرکت‌ها و اثر آن روی نیازهای اطلاعاتی

شرایط مداخله‌گر

- پذیرفته شدن شرکت‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار تهران و رعایت الزامات سازمان
- عدم اعتقاد مدیریت از تند به تغییر در سیستم حسابداری مالی
- و پشتیبانی از تغییر آن
- تهیه صورت‌های مالی شرکت‌ها از طریق برون‌سپاری آن
- تهدید رقبا
- عدم آشنایی کارکنان با نحوه گزارشگری ارزش منصفانه
- عدم مشارکت صاحب‌نظران در خصوص پیاده‌سازی ارزش منصفانه
- مخالفت حسابداران با پیاده‌سازی ارزش منصفانه به دلیل ایجاد مسئولیت بیشتر برای آنها
- عدم آشنایی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از ارزش منصفانه و اثر آن روی صورتهای مالی
- نوسانات اقتصادی و اثر آن روی نظارت بر ارزش‌های منصفانه
- ملاحظات و مشکلات فنی گزارشگری و نظارت بر ارزش منصفانه
- ملاحظات عملی و سیاسی عدم اجرای ارزش‌های منصفانه
- عینیت کمتر ارزش منصفانه
- محرک بحران‌های اقتصادی
- مشکل پاداش مدیران و ارزشیابی عملکرد مدیران در نظام ارزش‌های منصفانه

مقوله محوری

گزارشگری و نظارت بر ارزش منصفانه

شرایط علی

- افزایش سودمندی در تصمیم‌گیری‌های حسابداری
- رقابت با سایر منابع اطلاعاتی
- ارتباطات بین‌المللی و توسعه اقتصادی
- قوانین و مقررات الزامی ذریبط
- اهمیت اطلاعات حسابداری در انعقاد قراردادهای

استراوس و کورین (۲۰۰۸) برای سنجش اعتبار مدل، ده معیار مقبولیت را معرفی نمودند. مقبولیت یعنی آنکه یافته‌های پژوهش تا چه میزان در بیان تجربه مشارکت کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد نظر موثق و باورپذیر است. استراوس و کورین ده شاخص مقبولیت را معرفی کردند که پژوهش حاضر نیز بر اساس آنها ارزیابی شد. معیارهای تناسب، کاربردی بودن و مفید بودن یافته‌ها، مفاهیم، زمینه مفاهیم، منطقی، عمق، تغییر پذیری، بداعت، حساسیت و استناد به یاد نوشته‌ها، معیارهایی بودند که در سنجش مقبولیت مدنظر قرار گرفتند (استراوس و کورین، ۲۰۰۸ و مشایخی، مداحی، مهرانی و رحمانی، ۱۳۹۲)، ولیکن به دلیل محدودیت در حجم این نوشتار از توضیح هر یک به صورت جداگانه خودداری می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

همانند تجربه سایر کشورها، پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در حالت مطلوب خود و همچنین در حدود استانداردهای تعیین شده، نیازمند زیرساخت‌هایی است و با چالش‌هایی نیز روبرو است. این تحقیق با مصاحبه با خبرگان این حوزه در ابعاد مختلف، سعی شد توجه را به این زیرساخت‌ها و مشکلات جلب نموده و مدلی با استفاده از تئوری داده‌بنیاد ارائه نماید. این مدل که با استفاده از روش پژوهش تئوری داده‌بنیاد ارائه شد، می‌تواند برای متولیان حوزه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بالانحص سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار مفید باشد. نتایج این تحقیق با تحقیقات جاگی و همکاران (۲۰۱۰)، لاینک و پورجلالی (۲۰۱۲)، احمد (۲۰۱۲)، لیین و همکاران (۲۰۱۳)، بتاکوا و همکاران (۲۰۱۴)، یاتوف پرسی و هو (۲۰۱۴)، سالکا (۲۰۱۶)، و کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) مطابقت دارد.

مهم‌ترین محدودیت این پژوهش به روش پژوهش مربوط می‌شود که البته نوعی محدودیت ذاتی آن است. هر چند تئوری داده‌بنیاد برای تئوری‌های بومی بسیار مفید است، همانند سایر روش‌های پژوهش کیفی با محدودیت تعمیم‌دهی مواجه است؛ بدین معنا که لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر محیط‌ها و محیط‌های سایر کشورها مناسب نیست. مشکل ذاتی دیگر این روش پژوهش، احتمال ورود تعصبات و قضاوت‌های شخصی محقق است که تلاش شد با روش‌های آزمون مقبولیت مختلف، این تعصبات و قضاوت‌های شخصی در انجام پژوهش حداقل شود. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. میزان آگاهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از استانداردهای حسابداری بین‌المللی و تغییراتی که در صورت‌های مالی بوجود می‌آورد بررسی شود.
۲. ریسک‌های فنی نظارت و حسابرسی ارزش‌های منصفانه در پژوهش جداگانه‌ای بررسی شود.
۳. پس از پیاده‌سازی استاندارد ۴۲، اثر اطلاعات جدید بر روی بازارهای سهام بررسی شود.

## منابع

- دانایی فرد، حسن؛ کاظمی، حسین، (۱۳۹۴)، پویش کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده‌بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی)، تهران: صفار.
- سازمان حسابرسی (۱۳۹۹)، استاندارد شماره ۴۲: اندازه‌گیری ارزش منصفانه.
- کریمی، 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 به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS13، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲(۱)، ۳۷۲-۴۳۴.
- مرادی، محمد؛ جعفری دره‌در، مرتضی و حسین‌زاده، سهراب (۱۳۹۸)، چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۵۶-۴۸۱.
- مشایخی، بیتا، مداحی، آزاده، مهرانی، ساسان، رحمانی، علی، (۱۳۹۲)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۳۷-۱۰۳.
- نوری، علی؛ مهرمحمدی، محمود، (۱۳۹۰)، الگویی برای بهره‌گیری از روش نظریه برخاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی. مطالعات برنامه‌درسی، ۶(۲۳)، ۳۵-۸.
- Adhikari, A. & Tondkar, R. (1992). Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4 (2), 75-105.
- Ahmed, K. (2012), auditing Fair Value Measurements and Disclosures: A Case of the Big 4 Audit Firms, Master's Thesis in Accounting Umeå University, Umeå School of Business and Economics.
- Ali, A. & Hwang, L. (2000). Country-Specific Factors Related To Financial Reporting and the Value Relevance of Accounting Data. *Journal of Accounting Research*, 38 (1), 1-21.
- Alnajjar, F. (1986). Standardization in Accounting Practice: A Comparative international Study. *International Journal of Accounting*, 21(1), 161-176.
- Auditing Organization of Iran (2020), Standard No. 42: Measuring Fair Value. (In Persian).
- Ball, R., Kothari, S. & Robin, A. (2000). The Effects of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), 1-51.
- Barth, M. E., & Landsman, W. R. (1995). Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 9(4), 97-107.
- 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.



- Craig, R. & Diga, J. (1996). Financial Reporting Regulation in ASEAN: Features and Prospects. *The International Journal of Accounting*, 31 (2), 239-259.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (4th Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Creswell, J. W., (2007), Qualitative inquiry and research design: choosing among five approaches, 2nd ed, translate by danaeifar.h and kazemi.h. Tehran, saffar press. (In Persian)
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. *Journal of Accounting Research*, 46 (5), 1085-1142.
- Douppnik, T. & Salter, S. (1995). External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development. *The International Journal of Accounting*, Vol. 30, 189-207.
- El-Gazzar, S., P. Finn, And R. Jacob, (1999), An Empirical Investigation Of Multinational Firms Compliance With International Accounting Standards, *The International Journal Of Accounting* 34 (2): 239-248.
- Gernon, H. & Meek, G. (2001). *Accounting: An International Perspective* (5 Ed.). MA: Mcgraw-Hill, Boston.
- Glaser, B. G. & Strauss, A. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies Forqualitative Research*. Aldine Publishing, Chicago.
- Glaser, B. (1978) Theoretical sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory. Mill Valley, CA: Sage.
- Glaser, B. (1992). Basics of grounded theory analysis. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- 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*, Vol. 25, No.3, Pp. 387-414.(In Persian)
- Goulding, C. (2002) *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business Andmarket Researchers*. Sage, London.
- Gray, S., (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *ABACUS* 24 (March): 1-15.
- Griffith, Emily E., Hammersley, Jacqueline S. And Kadous, Kathryn. (2012). Auditing Complex Estimates: Understanding The Process Used And Problems Encountered. Available At SSRN: [Http://Ssrn.Com/Abstract=1857175](http://Ssrn.Com/Abstract=1857175).
- Hail, L., Leuz, C. & Wysocki, P. (2010). Global Accounting Convergences and the Potential Adoption of IFRS by the U.S. (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis. *Accounting Horizons*, 24 (3), 355-394.
- Hlaing, K. P., & Pourjalali, H. (2012). Economic reasons for reporting property, plant, and equipment at fair market value by foreign cross-listed firms in the United States. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(4), 557-576.
- IAASB. (2008).Staff Audit Practice Alert, PCOAB. Challenges in Auditing Fair Value Estimates in the Current Market Environment, 1-25.
- Jaggi, B. & Low, P. (2000). Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. *The International Journal of Accounting*, 35 (4), 495-519.

- Jaggi, B., Winder, J. P., & Lee, C. (2010). Is There a Future for Fair Value Accounting After the 2008–2009 Financial Crisis? *Review of Pacific Basin Financial Markets & Policies*, 13(3), 469-493.
- Karami, G.H., Beik Boshrouyeh, S., (2017), Developing A Model For Implementing The Fair Value Approach In Iran: With Emphasis On Measurement, *Quarterly Journal Of The Iranian Accounting And Auditing Review*, 24(4), 573 -596. (In Persian).
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., Shleifer, A. & Vishny, R. (1997). Legal Determinants of External Finance. *The Journal of Finance*, 52 (3), 1131-1150.
- Leggett, D., Wilkins, A., & Clark, S. (2015). The frequency, magnitude, and measurement subjectivity associated with liabilities reported at fair value. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 19(1), 160-170.
- Mashaykhi. B., Mehrani, K., Rahmani, A., Maddahi, A., (2013), Develop An Audit Quality Model, *Quarterly Journal Of The Stock Exchange*, Vol. 23, Pp. 103-137. (In Persian)
- Mirza, A., Orrel, M. & Holt, G., (2008), *Practical Implementation Guide and Workbook. 2<sup>nd</sup> Willey IFRS: Edition.*
- Moradi, M., Jafari Daredor, M., Hosseinzadeh, S., (2019), Challenges And Opportunities For Measuring Fair Value, In *International Financial Reporting Standards Adoption In Iran*, *Journal Of Accounting And Auditing Review*, Vol. 26, No.3, Pp. 456-481. (In Persian)
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *ABACUS*, 34 (2), 162-187.
- Noori, A., Mehrmohammadi, M., (2012), A Model for Applying Grounded Theory in Educational Studies, *Journal of Curriculum Studies (J.C.S.)* Vol.6 (23); 2012, 8-35. (In Persian)
- Ramanna, K. & Sletten, E. (2009). Why Do Countries Adopt International Financial Reporting Standards? Harvard Business School Accounting and Management Unit. *Working Paper* No. 09-102.
- Salter, S. (1998). Corporate Financial Disclosure In Emerging Markets: Does Economic Development Matter? *The International Journal of Accounting*, 33 (2), 211-234.
- Salter, S. & Niswander, F. (1995). Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business*, 26 (2), 379-397.
- Saudagaran, S. & Diga, J. (2000). The Institutional Environment of Financial Reporting Regulation in ASEAN. *The International Journal of Accounting*, 35 (1), 1-26.
- Sawalqa, A.AI, (2016), Fair Value Accounting: A Controversial but Promising System, *Accounting and Finance Research*, Vol. 5, No. 1.
- Scott, W.R., (2015), *Financial Accounting Theory*, 7th Edition, Pearson Publications.
- Stanisic, N., Avric, S. P., Mizdrakovic, V., Djani, M. (2012). Mark-To-Market Accounting as the Magnifier of Financial Crisis.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures For Developing Grounded Theory* (2<sup>nd</sup> Ed.). Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.

- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (3<sup>rd</sup> Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Wolk, H.I., Dodd, J.L. & Rozycki, J.J. (2016). *Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, SAGE Publications.
- Xiao, J., Weetman, P. & Sun, M. (2004). Political Influence and Coexistence of a Uniform Accounting System and Accounting Standards: Recent Development in China. *ABACUS*, 40 (2), 193-218.
- Young, D. & Guenther, D. (2003). Financial Reporting Environments and International Capital Mobility. *Journal of Accounting Research*, 41 (3), 553-579.
- Zarzeski, M. (1996). Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices. *Accounting Horizons*, 10 (1), 18-37.

#### COPYRIGHTS



© 2022 by the authors. License Alzahra University, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)