

A Professional Judgement Framework for the Measurement of Fair Value Especially at Level 3

Zahra Aslani¹, Ghasem Blue², Mohammad Hossein Ghaemi³ and Maghsoud Amiri⁴

1. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

Email: aslani29@yahoo.com

2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Email: blue@atu.ac.ir

3. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

Email: ghaemi_d@ikiu.ac.ir

4. Department of Industrial Management, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran.

Email: amiri@atu.ac.ir

Article Info

A B S T R A C T

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 22 November 2023

Revised in revised form: 27 February 2024

Accepted: 11 March 2024

Accepted online: 29 January 2025

Keywords:

Professional Judgment,
Fair Value,
Hierarchy of Fair Values,
Professional Judgment Framework.

JEL Classification:

M40, M41, M49.

Objective: This study aims to develop a professional judgment framework for measuring fair value, especially level three.

Method: In this paper, a mixed approach based on the positivism paradigm was conducted using a systematic review of documentary studies and a field method. Research data were analyzed using semi-structured interviews and a structured questionnaire based on fuzzy logic, the fuzzy Delphi method and the best and worst methods.

Results: The main finding is developing a professional judgment framework for measuring fair value, especially level three. The parts of this framework are: "The process of judgment in measurement", "The impact of the preparer of financial reports", "The influence of the organizational environment" and "The influence of the external environment" on judgment in measuring fair value, especially at level three. Also, the judgment process itself consists of the sections of "identifying the areas of judgment", "evaluating accounting guidelines", "collecting information and analyzing it", "concluding and making judgments" and "documenting judgments". On the other hand, "measurement characteristics" and "consequences of professional judgment" in measuring fair value, especially level three, were also extracted.

Conclusion: In order to control the adverse consequences of professional judgment and maintain the quality of financial reporting, it is recommended that the judgment process include identifying the area of judgment, evaluating accounting guidelines, collecting information, making judgments and documenting judgments by financial information providers.

Cite this article: Aslani, Z., Blue, Gh., Ghaemi, M.H., & Amiri, M. (2025). A professional judgement framework for the measurement of fair value especially at level 3. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(1), 1-26 [In Persian].

DOI: <https://doi.org/10.22103/jak.2024.22435.3991>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.
© Blue et al.

Introduction

In the process of convergence with the development of International Financial Reporting Standards (IFRS) as national standards, the application of professional judgment by accountants is increasingly recognized as an important and controversial issue. International financial reporting standards are often known as principle-based standards, and the role of judgment becomes more prominent. This is due to the complexity of economic conditions and environment, followed by freedom in choosing accounting and disclosure procedures and methods. Of course, freedom of choice may also cause some problems in accounting quality. However, one of the most difficult areas of professional judgment in preparing financial statements is determining the replacement value of various items. IFRS and Iranian accounting standards support the use of fair value. Fair value is a hypothetical value based on the current market. This market value is not always directly observable. Measuring fair value often requires experience and judgment and has the potential to introduce bias into the financial statements. The importance and breadth of judgment in fair value estimation is becoming more prominent in the third level of the fair value hierarchy. The current research seeks to formulate a professional judgment framework in fair value measurement to prevent disruption in the quality of financial reporting. The third level is in Iran's financial reporting. The research aims to develop a principles-based framework to help preparers of accounting information in making professional judgments for the third-level fair value measurement. In order to formulate this professional framework, the background (practical factors), characteristics and consequences of professional judgment should be identified and the principles of professional judgment should be extracted.

Method

The general approach of the current research is a mixed approach based on the positivist paradigm, in which the research methods of systematic review of documentary studies and field methods are used. Research data using two tools: a) a semi-structured interview to collect the views of 10 experts in Iran's accounting and auditing profession from four different groups (appraisers, auditors, drafters and drafters of regulations) from the beginning of 1402 until the end of July 1402 and b) a structured questionnaire compiled based on fuzzy logic (with closed-answer and open-answer questions) was collected from 30 experts (in four different groups of valuers, auditors, senior financial officials and regulations compilers). Then, it was analyzed using the fuzzy Delphi and best and worst criterion methods. In order to confirm the research results, 5 participants from the above four groups were interviewed.

Results

The main outputs of this research is: Developing a professional judgment framework in measuring fair value, especially the third level. This framework includes a) the process of judgment in measuring the fair value of the third level, 1- identifying the areas of judgment (27 items in 9 categories), 2- evaluating accounting guidelines (11 items in 3 categories), and 3- collecting information and analyzing it. 11 items in 7 categories) 4- concluding and making judgments (17 items in 9 categories), 5- documenting the judgment (15 items in 1 category), b) the impact of the person and its characteristics (4 items), c) the environment of the organization and the specific characteristics of the company (6 items) d) The influence of the external environment (8 items) in judging the measurement of fair value, especially the third level. On the other hand, the characteristics (6 items) of fair value measurement in the financial reporting environment of Iran and the consequences of professional judgment (8 items) in the third level of fair value measurement were also extracted. Finally, the areas of judgment, person and its characteristics,

organizational environment, external environment on professional judgment and also the impact of the consequences of professional judgment in measuring the fair value of the third level of fair value were ranked through the best-worst (BWM) method. The most important option from the point of view of experts in the field of judgment is "input data" and the least significant option is "classification of fair value hierarchy levels". The most important option from the point of view of experts in the field of a person's influence in judgment is "skill and experience" and the least significant option is "level of conservatism". The most important option from the experts' point of view in the field of organizational environment's impact on the judgment is "complexity of the organization in terms of type of activity" and the least important option is "stage of the life cycle". The most important option from the experts' point of view regarding the impact of the external environment is "macroeconomic conditions" and the least important option is "credibility, reputation and quality of independent auditing". The most important option according to the experts in the field of the consequences of professional judgment in measuring the fair value of the third level is "asymmetry of information and transparency" and the least important option is "damages, fines and legal complaints".

Conclusions

In order to control the consequences of professional judgment and maintain the quality of financial reporting, the financial information preparer should conduct the judgment process, including identifying the judgment area, evaluating accounting guidelines, gathering information, making judgment, and documenting the judgment.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Acknowledgements

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

ارائه چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم

زهرا اصلانی^۱، قاسم بولو^۲، محمدحسین قائمی^۳ و مقصود امیری^۴

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: aslani29@yahoo.com

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: blue@atu.ac.ir

۳. گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. رایانامه: ghaemi_d@ikiu.ac.ir

۴. گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: amiri@atu.ac.ir

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: هدف پژوهش حاضر تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم در گزارشگری مالی ایران است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

روش: در این مقاله از رویکرد آمیخته مبتنی بر پارادایم اثبات‌گرایی با استفاده از روش مرور سیستماتیک مطالعات اسنادی و روش میدانی استفاده شده است. داده‌های پژوهش با استفاده از دو ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته و پرسشنامه ساختار یافته بر مبنای منطق فازی و با استفاده از روش دلفی فازی و روش بهترین و بدترین معیار تجزیه و تحلیل شده است.

تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۹/۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۱۲/۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۱

تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۳/۱۰/۱۰

یافته‌ها: تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم، یافته این پژوهش است. بخش‌های این چارچوب عبارتند از: «فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری»، «تأثیر شخص»، «تأثیر محیط سازمان» و «تأثیر محیط بیرونی» بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم. همچنین فرآیند قضاوت، خود از بخش‌های «شناسایی حوزه‌های قضاوت»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری»، «گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن»، «نتیجه‌گیری و انجام قضاوت» و «مستندسازی قضاوت» تشکیل شده است. از سوی دیگر «ویژگی‌های اندازه‌گیری» و «پیامدهای قضاوت حرفه‌ای» در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم نیز استخراج شد.

واژه‌های کلیدی:

قضاوت حرفه‌ای، ارزش منصفانه، سلسله مراتب ارزش‌های منصفانه، چارچوب قضاوت حرفه‌ای.

نتیجه‌گیری: به منظور کنترل تبعات نامطلوب قضاوت حرفه‌ای و حفظ کیفیت گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود، فرآیند قضاوت شامل شناسایی حوزه قضاوت، ارزیابی رهنمودهای حسابداری، گردآوری اطلاعات، انجام قضاوت و مستندسازی قضاوت توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی صورت پذیرد.

طبقه‌بندی JEL:

M40, M41, M49.

استناد: اصلانی، زهرا؛ بولو، قاسم؛ قائمی، محمدحسین و امیری، مقصود (۱۴۰۴). ارائه چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم. مجله دانش حسابداری، ۱۶(۱)، ۲۶-۱. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.22435.3991>

ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© بولو و همکاران.



۱- مقدمه

حسابداری با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و سهامداران همواره مدعی بوده به عنوان یک منبع اطلاعاتی مهم نقش اساسی و حیاتی ایفا می‌نماید. اما موضوع این است که گزارشگری مالی در این مسیر تا چه میزان موفق بوده است. (رضایی، ۱۴۰۱). با پذیرش روزافزون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای ملی، هماهنگی و همگرایی حسابداری در سطح بین‌المللی افزایش یافته است. به دنبال افزایش استفاده از استانداردهای بین‌المللی، اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابداران به عنوان یک موضوع مهم و بحث برانگیز شناخته شده است. در واقع، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، اغلب به عنوان استانداردهای اصول محور شناخته می‌شود و به گفته سر دیوید تودی، رئیس هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی در سال ۲۰۰۲، هم شرکت‌ها و هم حساب‌رسان را ملزم به اجرای قضاوت حرفه‌ای می‌کنند. علاوه بر این، اهمیت قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای مرتبط با ارزش منصفانه و انتخاب‌های مربوط به آن، که گزارشگری مالی در پژوهش‌های پیشین به طور گسترده مورد بحث قرار گرفته است. در واقع، بیشتر مطالعات در مورد قضاوت حرفه‌ای به ارزیابی مربوط بودن، قابلیت اطمینان و ارزش اطلاعاتی رویکردهای ارزش منصفانه بحث کرده‌اند. اغلب این مطالعات مبتنی بر استفاده از ابزارهای اندازه‌گیری کمی خاص یا مطالعات موردی خاص است و تعداد کمی از این مطالعات در خصوص بینش گسترده درباره قضاوت حرفه‌ای پرداخته‌اند (هیدوس و پیتل^۱، ۲۰۱۹).

بنابراین، با توجه به استفاده از راهنمای کلی، در تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری که براساس رویکرد مبتنی بر اصول است، نقش قضاوت پررنگ‌تر می‌شود. این امر بدلیل پیچیدگی شرایط و محیط اقتصادی و به دنبال آن آزادی در انتخاب رویه‌ها و روش‌های حسابداری و افشاء است. البته آزادی در انتخاب نیز ممکن است موجب بروز برخی مشکلات در کیفیت گزارشگری مالی شود (لونلا^۲، ۲۰۱۶). در مقابل، استاندارد‌گذاری براساس رویکرد مبتنی بر قواعد از رهنمودهای جزئی در تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌نماید. در متن استانداردهای بین‌المللی حسابداری به صراحت ۳۲ مرتبه از قضاوت حرفه‌ای یاد شده است. میرلا به نقل از ریستا و دومیترو بیان می‌کند سیستم حسابداری مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر اساس اصولی تدوین شده است، اما این اصول نیاز به قضاوت دارند و قضاوت جزء لاینفک گزارش‌های مالی بوده که با جهانی شدن اقتصاد، شرکت‌های حسابداری نیز باید طیف وسیعی از خدمات را توسعه دهند و تأثیر قضاوت حرفه‌ای بر شرکت‌ها را در نظر بگیرند (میرلا^۳ و همکاران، ۲۰۱۷).

در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ارزش منصفانه، با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه»، که در سال ۲۰۱۱ منتشر شد، اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه مورد تأکید است. در این استاندارد، ارزش منصفانه «قیمت خروج» مبتنی بر بازار است و از «سلسله مراتب ارزش منصفانه» (سطح ۱، ۲ و ۳) استفاده می‌شود. از یک سو با توجه به استفاده گسترده ارزش منصفانه در گزارشگری مالی و از سوی دیگر وسعت استفاده از داده‌های غیرقابل مشاهده بویژه در سطح سوم سلسله مراتب ارزش منصفانه و استفاده کمتر از اطلاعات بازار، کاربرد برآورد در آن بسیار زیاد است که این امر در گزارشگری مالی سؤال ایجاد می‌کند. استفاده زیاد از برآورد موجب می‌شود قابلیت اطمینان آن زیر سؤال رود (سپاکاوسکین و اورلوسکیچ^۴، ۲۰۱۷).

به منظور حفظ کیفیت گزارشگری مالی ضرورت دارد برای قضاوت حرفه‌ای، چارچوب قضاوت حرفه‌ای وجود داشته باشد. لذا، تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در سطح سوم از سلسله مراتب ارزش منصفانه اهمیت زیادی دارد. هدف این

¹ Heidhues & Patel² Ionela³ Mirela⁴ Sapkauskienė & Orlovskij

مقاله، پیشنهاد چارچوب برای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه در سطح سوم از سلسله مراتب ارزش منصفانه طبق استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران است.

۲- مبانی نظری

تدوین یک چارچوب قضاوت حرفه‌ای، فرآیند ساختاری را تعیین می‌کند که از طریق آن تهیه کنندگان و حساب‌برسان، با سطح دانش، تجربه و عینیت مناسب، می‌توانند در مورد موضوعی حسابداری بر اساس واقعیت‌ها و شرایط مربوطه در چارچوب ارائه شده توسط استانداردهای حسابداری قابل اجرا، نظر دهند. به اعتقاد مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند، ایجاد یک چارچوب قضاوت حرفه‌ای، کیفیت و یکپارچگی قضاوت‌های انجام شده را تقویت نموده و موجب افزایش اعتماد به عملکرد استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول می‌شود (مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند^۱، ۲۰۱۲). در سال ۲۰۱۱، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد ۱۳ را منتشر نمود که هدف‌های آن تعریف ارزش منصفانه، تعیین چارچوبی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و الزام به افشای ارزش منصفانه است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی قبلاً نیز استاندارد بسیار مشابهی را در سال ۲۰۰۶ صادر کرده بود (موسوی مطهر و همکاران، ۱۴۰۱).

با تمایل نهادهای استاندارد‌گذار در حسابداری به ارزش‌های منصفانه، توجه به اندازه‌گیری و حل مشکل آن، قبل از مساله شناخت در گزارشگری مالی، بیش از پیش بااهمیت شده است (مکدوننا^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). برای این منظور استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ارزش منصفانه تدوین و در سطح جهان مورد استفاده واقع شده است. در ایران نیز استاندارد حسابداری شماره ۴۲ «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» در سال ۱۳۹۹ تصویب و در مورد کلیه صورت‌های مالی که دوره مالی آن از ابتدای سال ۱۴۰۰ و بعد از آن شروع می‌شود لازم الاجرا شده است.

در استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران، به منظور افزایش ثبات رویه و قابلیت مقایسه در اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه و افشاهای مرتبط با آن، سلسله مراتب ارزش منصفانه در سه سطح ۱، ۲ و ۳ طبقه بندی شده است. ورودی‌های سطح ۱ «مبتنی بر بازار» هستند یعنی ورودی‌های قابل مشاهده از قیمت‌های اعلام شده و تعدیل نشده در بازارهای فعال. ورودی‌های سطح ۲ شامل ورودی‌های غیرمستقیم قابل مشاهده از قیمت اعلام شده و تعدیل نشده اقلام مشابه در بازارهای فعال، اقلام یکسان در بازارهای غیرفعال یا سایر اطلاعات مربوط به بازار است. ورودی‌های سطح ۳ «مبتنی بر مدل» هستند و ورودی‌های غیرقابل مشاهده‌ای هستند، که توسط شرکت ایجاد می‌شوند.

موضوع اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه بر مبنای هر سطح از سلسله مراتب ارزش‌های منصفانه، از نظر الزامات افشاء بویژه برای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه بر مبنای سطح ۳ بسیار مهم است. پیچیدگی اجرای استاندارد و میزان عدم تقارن اطلاعاتی بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان گزارش‌های مالی در مورد ارزش منصفانه در سطح ۱ پایین به نظر می‌رسد، اما این امر در مورد مقادیر سطح ۲ و ۳، بویژه در سطح ۳ پائین نیست. همچنین، با افزایش سلسله مراتب اندازه‌گیری ارزش منصفانه، قضاوت و پیچیدگی مدل‌های ارزشیابی افزایش می‌یابد. قضاوت و اختیار در انتخاب، می‌تواند تلاش حساب‌برسان را برای تأیید برآورد ارزش منصفانه افزایش دهد. همچنین پیچیدگی روش‌های ارزش‌گذاری اعتماد حساب‌برسان به متخصصان خارجی را افزایش می‌دهد تا فرآیند اندازه‌گیری هر چه بیشتر شفاف شود. به موجب بند ۹۲ استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران، واحدهای تجاری موظفند برای داده‌های غیر قابل مشاهده مورد استفاده برای دارایی‌ها یا بدهی‌های طبقه بندی شده در سطح ۳ اطلاعات کمی ارائه

¹ Institute of Chartered Accountants of Scotland

² McDonough

دهند. در سطح صنایع و همچنین در سطح کشورهای مختلف، استفاده از حسابداری ارزش منصفانه متفاوت است. به زعم گیو^۱ و همکاران (۲۰۱۸) هرچه در سطح سوم ارزش منصفانه، برآورد بیشتر باشد هزینه بدهی بیشتر، هزینه سرمایه بیشتر، هزینه حسابرسی بیشتر و درجه اعتباری پایین‌تر می‌شود. با عنایت به اینکه ارزشیابی با قضاوت همراه است لذا، به دلیل استفاده از داده‌های ورودی مختلف و قضاوت در مورد داده‌های ورودی با توجه به تکنیک‌های ارزشیابی متفاوت، بالقوه نتایج متفاوتی حاصل شود. بنابراین، مهم‌ترین چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، قضاوت حرفه‌ای گسترده است. قضاوت حرفه‌ای همراه با آزادی عمل، احتمال بروز مشکلات خطر اخلاقی یا خطر گزینش نامناسب و در نهایت انحراف در گزارشگری مالی را به همراه خواهد داشت (گیو و همکاران، ۲۰۱۸).

از سوی دیگر، تأثیر عوامل مختلف بر قضاوت حرفه‌ای موجب کاهش قابلیت اتکاء و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی می‌شود. کاهش قابلیت قیاس و قابلیت اتکاء موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی خواهد شد. عوامل خاص مانند سنت و فرهنگ حسابداری بر اعمال قضاوت حرفه‌ای، تفاوت ملی در تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ترجمه استاندارد (زبان) و درک افراد از مفاهیم مرتبط با قضاوت می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر گذارد و به دنبال آن قابلیت مقایسه و قابلیت اطمینان کاهش یابد (هیدوس و پیتل، ۲۰۱۹).

ارزش مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها که با ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، به عناصر متعددی بستگی دارد. براساس بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۵۷ آمریکا، می‌توان این عوامل را در نوع مدل اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نوع دارایی‌ها، اثربخشی حاکمیت شرکتی، شرایط بازار مالی و محیط اطلاعات گروه بندی کرد. در مطالعات پس از پیاده سازی و اجرای استاندارد شماره ۱۳ (اندازه‌گیری ارزش منصفانه) که در سال ۲۰۱۸ توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی انجام شده است. برخی چالش‌ها به شرح زیر گزارش شده است:

- قضاوت برای ارزیابی فعال بودن یا نبودن بازار.
- قضاوت درخصوص قابل مشاهده بودن یا نبودن اطلاعات ورودی.
- قضاوت در مورد واحد حساب و هماهنگی ورودی‌های آن (هنگامی که واحد حساب برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه با واحد حسابی که ورودی‌های سطح ۱ برای آن در دسترس است متفاوت باشد)
- قضاوت در استفاده از مفهوم بالاترین و بهترین استفاده.
- قضاوت در تعیین دارایی‌های بیولوژیکی و ابزارهای مالی.

چنین چالش‌هایی می‌تواند منجر به طبقه بندی ناسازگار در سلسله مراتب ارزش منصفانه شود. ارزیابی ناسازگار از فعال بودن بازار نیز می‌تواند به اندازه‌گیری ناهماهنگ ارزش منصفانه منجر شود زیرا ورودی‌های سطح ۱ بدون تعدیل استفاده می‌شوند، در حالی که ورودی‌های سطح ۲ قابل تعدیل هستند (SFSA157). قضاوت درخصوص طبقه‌بندی سلسله مراتب سطح ۱، ۲ و ۳ برآورد ارزش منصفانه، پیامدهای بالقوه‌ای بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. یعنی مدیران می‌توانند در برآورد ارزش منصفانه از اختیارات خود استفاده کنند و اطلاعاتی را به شرکت کنندگان در بازار منتقل کنند و یا به صورت فرصت طلبانه از منافع درون شرکت استفاده کنند. وابستگی به ورودی‌های سطح ۲ و سطح ۳ نیز این اختیار را تشدید می‌کند و ممکن است به گزارشگری مالی مغرضانه و غیرقابل اعتماد منجر شود.

¹ Ghio

مگنان^۱ و همکاران (۲۰۱۵) در خصوص برآورد ارزش منصفانه گزارش می‌دهند که در سطح ۲ ارزش منصفانه، برآورد بهتری از ارزش منصفانه ارائه می‌شود در حالی که سطح ۳ ارزش منصفانه، پراکندگی در پیش بینی سود شرکت‌ها را به همراه خواهد داشت. این امر ناشی از دیدگاه فرصت طلبانه مدیران است.

با وجود حرکت به سمت حسابداری ارزش منصفانه، در استاندارد حسابداری شماره ۴۲، هیچ رهنمود خاصی برای چگونگی ارزیابی اهمیت ورودی‌های غیرقابل مشاهده وجود ندارد. عدم وجود خطوط روشن به شرکت امکان می‌دهد تا برای تعیین اهمیت یک روش داخلی به کار برد، که باید به طور مداوم اعمال شود. برای این منظور می‌توان از رویکرد کیفی یا کمی و یا ترکیبی از هر دو استفاده کرد. توسعه یک رویکرد کیفی مستلزم قضاوت و در نظر گرفتن حقایق خاص دارایی یا بدهی مورد سنجش است.

با توجه به آنچه بیان شد، به منظور حفظ کیفیت گزارشگری مالی، تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه در سطح سوم سلسله مراتب ارزش منصفانه مسئله مهمی است، از این رو، مسأله اصلی این مقاله بدین صورت است، چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه در سطح سوم چیست؟

۳- پیشینه تجربی

پژوهش‌های بسیاری در حوزه «قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی» و نیز «گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه» در ادبیات حسابداری وجود دارد. اما پژوهش درخصوص «قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه» برای تهیه اطلاعات مالی مشاهده نشد. بنابراین، با توجه به موضوع پژوهش می‌توان خلاصه پژوهش‌های انجام شده مرتبط با موضوع مقاله را به بخش‌های «فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری»، «تأثیر شخص»، «تأثیر محیط سازمان» و «تأثیر محیط بیرونی» بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم به شرح جدول ۱. خلاصه پیشینه خارجی پژوهش ارائه نمود.

جدول ۱. خلاصه پیشینه خارجی پژوهش

پژوهشگر	شرح پژوهش	موضوع	دسته بندی
کلاسن ^۲ (۲۰۲۱)	ارتباط افشای ارزش منصفانه سطح ۳ در گزارش‌های مالی برای تحلیلگران حقوق صاحبان سهام	سلسله مراتب ارزش منصفانه، جریان نقدی	فرآیند قضاوت
فومنا ^۳ (۲۰۲۱)	پیش نیازهای نظری و الزامات قانونی برای رویکردهای عملی به کارگیری قضاوت حرفه‌ای	سطح ریسک و عدم قطعیت و اصول قضاوت حرفه‌ای	فرآیند قضاوت
باباجاید ^۴ (۲۰۲۰)	چالش‌های پس از اجرای ارزش منصفانه از دید حساب‌رسان در نیجریه	بازار فعال و غیر فعال، دستکاری مدیران	فرآیند قضاوت - پیامد قضاوت در ارزش منصفانه
علیو ^۵ (۲۰۲۰)	مروری بر رویکرد اندازه‌گیری ارزش منصفانه درخصوص انتخاب روش ارزشیابی در گزارشگری مالی	مفروضات مدیریت، ماهیت ذهنی، جرائم عدم رعایت، بازار فعال، سلسله مراتب ارزش منصفانه	فرآیند قضاوت
هیدوس و پیتل (۲۰۱۹)	بررسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری بر قضاوت حرفه‌ای حسابداران در آلمان.	فرهنگ ملی، فرصت‌طلبی مدیریتی، ویژگی‌های اقتصادی، حقوقی، تاریخی، سیاسی و فرهنگی بر اعمال قضاوت حرفه‌ای، فرضیه‌ها و ارزیابی‌های مدل برای ایجاد ارزش‌های منصفانه.	محیط بیرونی - ویژگی ارزش منصفانه، شخص و ویژگی‌های آن

¹ Magnan

² Claessen

³

⁴ Babajide

⁵ Aliyu

پژوهشگر	شرح پژوهش	موضوع	دسته بندی
گیو و همکاران ^۱ (۲۰۱۸)	تحلیل انتقادی از ادبیات دانشگاهی درخصوص استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳. تأیید تأثیر ورودی‌های سلسله مراتب ارزش منصفانه بر برآورد ارزش منصفانه.	مربوط بودن، محتوای اطلاعاتی، قضاوت مدیریتی، پیامدهای اقتصادی و انتقادات رایج به برآوردهای ارزش منصفانه، رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران، هزینه تأمین مالی و تلاش حسابرسی، مقررات بانکی، نوع دارایی‌های اساسی، قصد مدیریت، شرایط بازار و محیط سازمانی.	پیامد قضاوت در ارزش منصفانه
والید ^۲ (۲۰۱۸)	بانک‌ها چگونه از قوانین افشای هیئت استانداردهای حسابداری مالی در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح ۳ پیروی کرده‌اند	کمیته حسابرسی و اثربخشی کنترل داخلی، کیفیت حسابرسی، سطح نظارت خارجی، اندازه شرکت، افشای اخبار خوب یا بد به طور داوطلبانه، افشای تغییرات حسابرسی، قالب جریمه‌ها، شکایت‌های حقوقی و کاهش قیمت سهام، تأثیر کمیته‌های حسابرسی را بر انطباق با قوانین افشای ارزش منصفانه	محیط سازمانی - پیامد قضاوت در ارزش منصفانه
اوچی ^۳ (۲۰۱۷)	محدودیت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح ۳	سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه	فرآیند قضاوت
سیکین ^۴ (۲۰۱۷)	تأثیر ویژگی‌های اعضای هیئت مدیره بر مربوط بودن برآورد ارزش منصفانه.	ویژگی‌های هیئت مدیره	محیط سازمانی
فیشر ^۵ (۲۰۱۷)	تأثیر تفاوت‌های نهادی مانند محیط اطلاعاتی و پیچیدگی بازار بر ارتباط ارزش برآورد ارزش منصفانه.	محیط اطلاعاتی و پیچیدگی بازار	محیط بیرونی
لین ^۶ و همکاران (۲۰۱۷)	ارتباط بین تجدید ارائه حسابداری و گزارش سطوح مختلف اندازه‌گیری ارزش منصفانه.	سلسله مراتب ارزش منصفانه	فرآیند قضاوت
لیم ^۷ (۲۰۱۷)	تفاوت در قابلیت اطمینان اندازه‌گیری‌های سلسله مراتبی ارزش منصفانه را به صورت یک مطالعه بین کشوری	زیرساخت‌های توسعه مالی (سطح پیچیدگی بازار سهام کشور و سطح واسطه‌های مالی)، سطح اعتماد، مقررات امنیتی و سطح بالاتر الزامات افشاء، افشای اخبار منفی	محیط بیرونی
کانون ناتان ^۸ (۲۰۱۷)	چالش‌های حسابرسی ارزش منصفانه	عدم قطعیت تخمین بالا، ذهنیت بالا، مفروضات مهم و پیچیده، تکنیک‌های ارزش‌گذاری چندگانه، مفروضات ذهنی و آینده نگر، نوسانات اقتصادی، عدم قطعیت برآورد ذاتی (EU) ارزش‌گذاری‌ها، ویژگی‌های FVM (یعنی مفروضات مدیریتی، پیچیدگی، ذهنی بودن، ارزش‌گذاری‌های اختصاصی و فقدان داده‌های قابل تأیید)	ویژگی‌های ارزش منصفانه
آرتمیو ^۹ (۲۰۱۶)	بررسی تأثیر استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ بر الزامات افشاء طبق سلسله مراتب ارزش منصفانه در فنلاند. تأثیر افشاء علی‌الخصوص در سطح سوم.	سلسله مراتب ارزش منصفانه	فرآیند قضاوت
مگنان و همکاران (۲۰۱۵)	تأثیر محتوای اطلاعاتی برآورد دارایی‌ها و بدهی‌های ارزش منصفانه بر توانایی سرمایه‌گذاران در پیش‌بینی عملکرد آتی شرکت‌ها.	محتوای اطلاعاتی	ویژگی‌های ارزش منصفانه
اودو ^{۱۰} (۲۰۱۱)	بررسی خطرات مربوط به قضاوت حرفه‌ای ناشی از اجرای استانداردهای گزارشگری بین‌المللی در برخی کشورهای کمونیست.	خطرات و پیامدهای قضاوت حرفه‌ای	پیامد قضاوت در ارزش منصفانه
ریدل و صرافیم ^{۱۱} (۲۰۱۱)	ریسک اطلاعاتی ارزش منصفانه برآوردی بر مبنای داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده و ذهنی.	ریسک، داده‌های ورودی	فرآیند قضاوت - ویژگی‌های ارزش منصفانه

باباجاید (۲۰۲۰) چالش‌های پس از اجرای ارزش منصفانه از دید حسابرسان در نیجریه را بررسی نمود. از مهمترین چالش‌های شناسایی شده، احتمال دستکاری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های فاقد بازار فعال از طریق دستکاری

¹ Walied

² Ochi

³ Siekkinen

⁴ Lin

⁵ Lim

⁶ Cannon Nathan

⁷ Artemyeva

⁸ Ovidiu

⁹ Riedl & Serafeim

گزارش‌های مالی، تکنیک ارزشیابی و استفاده از سطوح پایین‌تر سلسله مراتب ارزش منصفانه است. **هیدوس و پیتل (۲۰۱۹)** به بررسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری بر قضاوت حرفه‌ای حسابداران در آلمان پرداختند. بر اساس مصاحبه، این مقاله به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای پرداخته و به طور انتقادی ارزیابی می‌کند که تا چه اندازه عواملی مانند فرهنگ ملی و فرصت طلبی مدیریتی می‌توانند IFRS را برای رسیدن به هدف قابلیت اطمینان و مقایسه جهانی مانع ایجاد کنند. مقاله آنان به بررسی عواملی می‌پردازد که احتمالاً بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر می‌گذارند و به طور انتقادی ارزیابی می‌کند که تا چه حد عواملی مانند فرهنگ ملی و فرصت طلبی مدیریتی می‌توانند مانع از دستیابی IFRS به هدف قابلیت اطمینان و مقایسه جهانی شوند.

گیو و همکاران (۲۰۱۸) پنج موضوع، یعنی مربوط بودن ارزش، محتوای اطلاعاتی، قضاوت مدیریت، پیامدهای اقتصادی و نیز انتقادهای متداول در برآورد ارزش منصفانه را شناسایی و مورد بحث قرار داده‌اند. تحقیق آنان تأیید می‌کند که ارائه دارایی‌ها و بدهی‌ها به ارزش منصفانه مربوط بوده و سرمایه‌گذاران برای افشای ارزش منصفانه به دنبال اطلاعات اضافی هستند. نتایج نشان می‌دهد که ورودی‌های سلسله مراتب ارزش منصفانه بر برآورد ارزش منصفانه مؤثر است اما عوامل متعددی، مانند نوع دارایی، قصد مدیریتی، شرایط بازار و محیط نهادی نیز تأثیرگذار است.

اوجی (۲۰۱۷) در ارتباط با محدودیت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح ۳ تحقیق نموده است. به اعتقاد وی، IASB اظهار می‌نماید که در بررسی چارچوب مفهومی، اگر عدم اطمینان در اندازه‌گیری بسیار زیاد باشد، مبنای اندازه‌گیری متفاوت از ارزش منصفانه ممکن است اطلاعات مناسب‌تری را ارائه دهد. اندازه‌گیری‌های ارزشی منصفانه سطح ۳ برای مناطقی که در آن مدل‌های ارزشیابی فرموله نشده و دارای عدم اطمینان در اندازه‌گیری هستند، نامناسب است.

سیکین (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر ویژگی‌های اعضای هیئت مدیره بر مربوط بودن ارزش منصفانه پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که در دوره بعد از IFRS 13، استقلال هیئت مدیره و تنوع جنسیتی تأثیر مثبتی بر ارزش مربوط به برآوردهای ارزش منصفانه در سطح ۳ دارد. علاوه بر این، شرکت‌های دارای هیئت مدیره بزرگتر، کیفیت اطلاعات پایین‌تری از برآورد ارزش منصفانه ایجاد شده توسط شرکت را دارا هستند. در تحقیق دیگری توسط ایشان در خصوص حمایت از سرمایه‌گذاران و تأثیر سلسله مراتب ارزش منصفانه بررسی شده است. نتایج حاکی از تفاوت ناچیز برآورد ارزش منصفانه سطح ۱ و ۳ در کشورهای که محیط حفاظت از سرمایه‌گذاران قوی است، است.

فیشر و همکاران^۱ (۲۰۱۷) در خصوص تأثیر تفاوت نهادی در سراسر کشورها، مانند محیط اطلاعاتی و پیچیدگی بازار بر ارتباط ارزش برآورد ارزش منصفانه بررسی نمودند. آنها دریافتند توانایی سرمایه‌گذاران برای پردازش اطلاعات ارزش منصفانه خاص شرکت است. شرکت‌هایی که دارای محیط اطلاعاتی قوی‌تری هستند، ارتباط بیشتری با گزینه‌های ارزش منصفانه نشان می‌دهند و این نشان می‌دهد که اطلاعات ضعیف‌تر در سطح کشور، توانایی سرمایه‌گذاران در پردازش اطلاعات ارزش منصفانه را مختل می‌کند.

لین^۲ و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی اثر حسابداری ارزش منصفانه بر کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. رابطه بین تجدید ارائه‌های حسابداری و گزارش سطوح مختلف اندازه‌گیری ارزش منصفانه در پژوهش آنها بررسی شده است. با ورودی‌های غیرقابل مشاهده و تولید شده توسط سرمایه‌گذاری به کل دارایی‌ها بیشتر احتمال دارد که بعداً گزارش‌های مالی خود را مجدداً

¹ Fiechter² Lin

ارائه کنند. تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می‌دهد این ارتباط ناشی از بیان مجدد ناشی از اشتباهات و دستکاری مدیریتی است. به طور کلی، نتایج نشان می‌دهد استفاده از اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه کمتر قابل اعتماد (سطح ۳) ممکن است کیفیت گزارشگری مالی را کاهش دهد.

آرتمیوا (۲۰۱۶) به طور خاص بر استاندارد حسابداری اندازه‌گیری ارزش منصفانه متمرکز شده است. هدف پژوهش وی این است که چگونه الزامات افشای سطوح سلسله مراتبی برای ابزارهای مالی و غیرمالی در مورد ابزارهای مالی تأثیر می‌گذارد. دامنه تحقیق محدود به شرکت‌های بزرگ و متوسط است که در بخش صنعتی فنلاند فعالیت می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد استاندارد حسابداری اندازه‌گیری ارزش منصفانه افشاگری را گسترش داده، با این حال، بیشترین تأثیر روی شرکت‌هایی داشته که ورودی‌های سطح ۳ داشتند. **اویدو (۲۰۱۱)** به بررسی خطرات مربوط به قضاوت حرفه‌ای ناشی از اجرای استانداردهای گزارشگری بین‌المللی در برخی کشورهای کمونیست پرداخته است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بزرگترین خطر اعمال قضاوت حرفه‌ای، ظاهر شدن روش‌های مختلف حسابداری خلاقانه است که به طور منفی بر روند تصمیم‌گیری برای استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد.

علیمردی و همکاران (۱۳۹۸) درخصوص تأثیر اختیارات مدیران در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری در ایران بررسی نمودند. نتایج حاکی از تأثیر معنادار سطح محافظه‌کاری و تعامل آن با سطح نوسان ارزش منصفانه، بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری مبتنی بر ارزش منصفانه است. همچنین نتایج نشان می‌دهد نوسان ارزش منصفانه تأثیر معناداری بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری ندارد. در کل این پژوهش بیانگر تأثیر اختیارات مدیران در حسابداری ارزش منصفانه، بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری است.

گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) به دنبال تدوین چارچوب عملیاتی به کارگیری ارزش‌های منصفانه در محیط گزارشگری مالی در ایران بوده‌اند. چارچوب عملیاتی آنها نشان دهنده‌ی یک ساختار نظام مند پایه بوده و ابعاد اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران را در بر گرفته و در بستر آن به کارگیری ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی ایران را میسر و تسهیل می‌کند. برای این منظور، ابتدا چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات ارزش منصفانه محور، عوامل محیطی زمینه ساز مقاومت در برابر پذیرش و به کارگیری گسترده و پذیرش و رعایت الزامات ارزش منصفانه محور استانداردهای مجموعه IFRS و کاستی‌های زیرساختی در سطح محیط حرفه‌ای، در سطح محیط نهادی و در سطح محیط سازمانی شناسایی شد. در ادامه، راهکارهای عملیاتی جهت فراهم نمودن بسترهای لازم برای پذیرش و به کارگیری الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و رعایت اثربخش الزامات ارزش منصفانه محور و نیز کنترل شیوه عمل افراد حرفه در محیط گزارشگری مالی ایران مشخص شد. نتایج پژوهش آنان حاکی از دیدگاه مثبت خبرگان حرفه در ایران نسبت به الگوی ارزش منصفانه بوده است اما چالش‌های فنی شناسایی شده در مورد اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه، موجب چالش برانگیز شدن پذیرش الگوی گسترده در عمل می‌شود.

کرمی و بیگ بشرویه (۱۳۹۶) از طریق روش پژوهشی داده بنیاد به تدوین مدلی برای پیاده سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران پرداخته‌اند. در پژوهش ایشان، شرایط علی متشکل از تأمین مالی خارجی، ارتباطات بین‌المللی بیشتر، بخشنامه‌های مربوط به نهادهای ناظر، راهبردها متشکل از اصلاح ساختار نظام ارزشیابی، ایجاد رویه‌های ارزشیابی واحد، تعریف واحد از ارزشیاب، پیوستن به نهادهای حرفه‌ای ارزشیابی بین‌المللی، اصلاح ساختار واحدهای ارزش‌گذاری فعلی، رتبه‌بندی ارزشیابان

مستقل، ایجاد بانک اطلاعاتی در خصوص قیمت‌ها، اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، شرایط بستر متشکل از عدم وجود عزم و اراده ملی، نبود رابطه نمایندگی پیش فرض در شرکت‌های ایرانی، اجتناب از عدم اطمینان و مقاومت در برابر تغییر، شرایط مداخله گر متشکل از نبود بازارهای منسجم و فعال، نوسانات اقتصادی، وجود پدیده ترس از بازار و قابلیت اتکای پایین قیمت‌ها در برخی بازارها، نداشتن دانش در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سطح سازمان و سطح مدیریت، هزینه بالای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، کارفرما محور شدن بسیاری از کارشناسان رسمی ارزشیابی و عدم استقلال آنها و پیامدهای پیاده سازی ارزش منصفانه در صورت اجرای راهبردها متشکل از ایجاد فرصت برای جامعه دانشگاهی به منظور همراهی با تغییر و تألیف کتاب‌های مفید در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه، ارتقای نرم افزارهای مالی در سطح سازمان‌ها و اختصاص منابع مالی در جهت انجام صحیح این تغییر در نظام حسابداری، توسعه بخش ارزشیابی و همچنین تطبیق بین قوانین و مقررات و شفافیت بیشتر در کل اقتصاد با تأکید بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ایران ارائه شد.

مجتهدزاده و اثنی‌عشری (۱۳۹۰) با توجه به تأکید بر استفاده از مدل ترازنامه‌ای جهت گزارشگری مالی در فرآیند هماهنگ‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی، به بیان دلایل مناسب نبودن مدل ترازنامه‌ای پرداختند. استفاده از مدل ترازنامه‌ای، حسابداران را وادار به ارزیابی بیشتر و به دنبال آن ایجاد شکاف بین بازارهای مالی و اقتصاد واقعی نماید. نتایج بیانگر دو ویژگی برای یک مدل مناسب گزارشگری است. اولاً، یک مدل مناسب بایستی فعالیت‌های عملیاتی و تأمین مالی واحد تجاری را تفکیک نماید و چنین تمیزی در کلیه صورت‌های مالی منعکس شود و ثانیاً تأکید مجدد بر اصل تطابق هزینه و درآمد و اصل شناخت درآمد برای حسابداری فعالیت‌های تجاری بسیاری از واحدهای تجاری، نیازاست.

۴- روش‌شناسی

در این مقاله، ابتدا، الگوی مقوله بندی اولیه چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم با انجام مطالعه مروری گسترده با رویکرد تحلیلی روی پژوهش‌های پیشین و تحلیل محتوای کیفی یافته‌های آنها و همچنین تحلیل محتوای کیفی IFRS13، استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران و مبانی تصمیم‌گیری الزامات این استاندارد، یافته‌های پژوهش‌های پیمایشی انجام شده توسط نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه و استانداردهای حرفه‌ای با موضوع اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط شامل IFRS 13، ASC 820، گزارش‌های SEC و رهنمودهای فنی مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی (KPMG)، (PwC)، (E&Y) و (Deloitte) در زمینه استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی با موضوع اندازه‌گیری ارزش منصفانه و همچنین چارچوب قضاوت ارزش منصفانه برگرفته از تارنماهای رسمی مؤسسات مزبور، استانداردهای ارزش‌گذاری بین‌المللی برگرفته از تارنمای سازمان ارزش‌گذاری (IVSC)، بررسی محتویات کتاب ارزش منصفانه معتبر مانند ارزش منصفانه نوشته مارک زایلا، کتاب ارزش‌گذاری داموداران، بررسی ابعاد قضاوت حرفه‌ای و چارچوب‌های قضاوت حرفه‌ای تهیه شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی (PCAOB)، مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) و پاسخ‌های مصاحبه شوندگان انتخاب شده از بین خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی در محیط گزارشگری مالی ایران در رابطه با چارچوب اولیه استخراج شد که مبنای طراحی چارچوب اولیه برای مصاحبه و به دنبال آن طراحی پرسشنامه دلفی فازی است. پس از انجام مصاحبه و تحلیل پاسخ‌های خبرگان، چارچوب اولیه قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم تدوین و با استفاده از پرسشنامه ساختاریافته شده بر اساس منطق فازی جمع‌آوری و

به روش دلفی فازی و روش بهترین-بدترین (BWM) تحلیل شد. از این رو، در این مقاله از روش شناسی آمیخته با طرح تحقیق اکتشافی استفاده شده است. به طور خلاصه، مقاله حاضر با توجه به هدف کلی و ماهیت پژوهش از نوع رویکرد آمیخته مبتنی بر پارادایم اثبات گرایی است که بر اساس هدف، در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای و کاربردی و از منظر نحوه گردآوری داده‌ها، در زمره پژوهش‌های پیمایشی، اکتشافی قرار می‌گیرد. رویکرد کلی پژوهش به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. خلاصه روش و ابزار پژوهش

گام‌های پژوهش	خروجی	روش پژوهش	ابزار پژوهش	نمونه‌گیری
اول	استخراج چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم.	بررسی نظام مند مطالعات اسنادی و روش میدانی	مطالعات اسنادی و روش میدانی	
دوم	استخراج چارچوب قضاوت حرفه‌ای و اخذ نظر خبرگان در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم.	تحلیل محتوا	مصاحبه	هدفمند طبقه‌ای- گلوله برفی تا رسیدن به اشباع
سوم	تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای و اخذ نظر خبرگان برای تأیید.	روش دلفی فازی- روش BWM	پرسشنامه دلفی فازی	قضاوتی و بر مبنای نمونه در دسترس

به منظور ارزیابی روایی پرسشنامه، پرسشنامه‌ها در اختیار ۵ نفر از اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها که در حوزه گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه و گزارشگری مالی مبتنی بر مجموعه IFRS مطالعات علمی و پژوهشی داشتند، قرار داده شد تا اصلاحات لازم را به پژوهشگران پیشنهاد نمایند. سپس در اختیار ۵ نفر از افراد درگیر در تدوین استانداردهای حسابداری، اساتید دانشگاه، متخصصان حوزه حسابداری و حسابداری قرار گرفت و از آنها درخواست شد تا پرسشنامه پژوهش را تکمیل نمایند و هرگونه پرسشی که در رابطه با محتوای گزاره‌ها برای آنها مطرح است و همچنین اشکالات ظاهری در متن گزاره‌ها را مشخص نمایند. در نهایت، با توجه به اصلاحات پیشنهادی، پرسشنامه‌ها تعدیل و نهایی شد.

در این مقاله از روش همسانی درونی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش پایایی پرسشنامه پژوهش استفاده شده است. پرسشنامه چارچوب قضاوت حرفه‌ای مناسب برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم در محیط گزارشگری ایران متشکل از سه قسمت معجزاست. ضریب آلفای کرونباخ برای هر بخش و خرده آزمون‌های آن بدین شرح است: ۱- چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح سوم ۲- ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران ۳- پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح سوم. بخش اول یعنی چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم شامل «فرآیند قضاوت»، «شخص و ویژگی‌های آن»، «محیط سازمانی» و «محیط بیرونی» است. پژوهش حاضر از بعد قلمرو زمانی، از نوع مقطعی بوده و در سال ۱۴۰۲ اجرا شده است.

جامعه آماری پژوهش متشکل از چهار گروه مختلف همگن از خبرگان حرفه است. گروه نخست، «ارزش‌گذاران» هستند (تعداد ۶ خبره) که شامل «متخصصان ارزش‌گذاری فعال در نهادهای مالی تحت نظارت سازمان بورس»، «کارشناسان رسمی دادگستری فعال در ارزش‌گذاری دارایی‌های مختلف»، «تحلیلگران و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری بورسی و فرابورسی» و «ناظران سازمان بورس و بانک مرکزی و بیمه مرکزی» است. گروه دوم، شرکا و حسابرسان ارشد مؤسسات حسابداری طراز اول معتمد بورس با رتبه کیفیت الف هستند که حسابرسان مستقل ناشران بورسی و فرابورسی که ملزم به تهیه گزارش‌های مالی مبتنی بر IFRS هستند، از بین آنها انتخاب می‌شوند (تعداد ۷ خبره). گروه سوم، مدیران مالی ناشران بورسی و فرابورسی که ملزم به تهیه گزارش مالی مبتنی بر IFRS هستند (تعداد ۸ خبره) و گروه چهارم اعضای واحد تدوین استانداردهای سازمان حسابداری و اعضای کمیته‌های تخصصی IFRS سازمان بورس و اوراق بهادار و همچنین اعضای هیئت علمی گروه

حسابداری دانشگاه‌های مادر در ایران هستند. این گروه از خبرگان در زمره نظریه‌پردازان و استاندارد‌گذاران در گزارشگری مالی ایران می‌گنجد (تعداد ۹ خبره). به‌منظور انتخاب خبرگان حرفه در مرحله مصاحبه نیمه ساختار یافته، با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند طبقه‌ای، نخست زیرگروه‌های جمعیت مورد مطالعه شناسایی شده و سپس مواردی از هر زیرگروه به صورت هدفمند انتخاب شد. به منظور بهبود کیفیت نمونه آماری، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی تا رسیدن به اشباع نیز استفاده شد.

در مرحله ارزیابی که از طریق پرسشنامه دلفی فازی انجام شد، پرسشنامه متناسب با حجم جامعه انتخاب و بین آنها براساس قضاوتی و بر مبنای نمونه در دسترس توزیع شد. از روش نمونه‌گیری گلوله برفی به گونه‌ای استفاده شد که فقط افراد مطلع به‌عنوان خبره در مطالعه مشارکت داشته باشند. خبرگان حرفه باید حداقل یکی از معیارهای خبرگی به‌شرح ذیل را داشته باشند: الف. داشتن سوابق علمی، مطالعات پژوهشی و تألیفات اعم از مقاله و کتاب در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS و حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه یا حسابرسی ارزش منصفانه و ارائه مطالب علمی و دیدگاه‌های علمی و فردی در همایش‌های حسابداری با موضوع محوری گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS، به داشتن سابقه تدریس در دانشگاه‌ها یا مراکز آموزش حرفه‌ای در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS/ حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه یا حسابرسی ارزش منصفانه و ج. داشتن تجارب حرفه‌ای و فعالیت‌های عملی در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر IFRS/ حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه یا حسابرسی ارزش منصفانه. پس از بررسی سوابق علمی و پژوهشی خبرگان حرفه از منابع اطلاعاتی موجود و در دسترس، اطلاعات مرتبط با سوابق علمی، آموزشی، پژوهشی و حرفه‌ای خبرگان حرفه نیز در بخش جمعیت شناختی پرسشنامه پژوهش مستند شده است. با نرخ پاسخگویی بالای ۵۰ درصد برای هر یک از گروه‌های خبرگان، نظر ۳۰ نفر در بخش پرسشنامه اخذ شد. در بخش مصاحبه نیمه‌ساختار یافته از گروه نخست با ۴ خبره، گروه دوم ۲ خبره، گروه سوم ۲ خبره و گروه چهارم نیز ۲ خبره جمعاً ۱۰ خبره مصاحبه انجام شد.

۵- یافته‌ها

جدول ۳، اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان و جدول ۴، جزئیات بخش جمعیت‌شناختی پرسشنامه را نشان می‌دهد.

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

شماره مصاحبه‌شونده	طبقه‌بندی مصاحبه‌شونده	جنسیت	سن	سابقه اجرایی	تحصیلات	حوزه‌های فعالیت
۱	ارزش‌گذاران	مرد	۴۵	۲۰	کارشناسی ارشد	ارزش‌گذاری
۲	ارزش‌گذاران	مرد	۷۰	۳۰	دکتری	ارزش‌گذاری
۳	ارزش‌گذاران	مرد	۴۵	۲۰	دکتری	ارزش‌گذاری
۴	ارزش‌گذاران	مرد	۴۰	۱۵	دکتری	ناظر بورس
۵	حسابرسان	زن	۷۰	۴۰	کارشناسی	حسابرسی
۶	حسابرسان	مرد	۵۵	۳۰	کارشناسی ارشد	حسابرسی
۷	تهیه‌کنندگان	مرد	۵۵	۳۰	کارشناسی	امور مالی
۸	تهیه‌کنندگان	مرد	۴۸	۲۵	کارشناسی ارشد	امور مالی
۹	تدوین‌کنندگان مقررات	زن	۴۰	۱۵	دکتری	استاندارد‌گذاری
۱۰	تدوین‌کنندگان مقررات	مرد	۵۵	۳۰	دکتری	استاندارد‌گذاری

جدول ۴. جزئیات بخش جمعیت‌شناختی پرسشنامه

عنوان	طیف	سن
بین ۲۵ تا ۳۵	بین ۳۶ تا ۴۵	بین ۴۶ تا ۵۵
بین ۱۰ سال	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	بیش از ۲۰ سال
دکتری	دانشجوی دکتری	کارشناسی ارشد
کارشناسی	کارشناسی ارشد	کارشناسی
سایر	سایر	سایر

عنوان		طیف			
سن	بین ۲۵ تا ۳۵	بین ۳۶ تا ۴۵	بین ۴۶ تا ۵۵	بین ۵۶ تا ۶۵	بیش از ۶۵
رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت مالی	اقتصاد	سایر	–
سوابق حرفه‌ای	امور مالی	حسابرسی مستقل و داخلی	متخصصان ارزش گذاری	مدیران سرمایه گذاری	تدوین کنندگان مقررات
سوابق آموزشی و پژوهشی	تدریس در دانشگاه	تدریس در مراکز آموزش حرفه‌ای	انجام پروژه‌های پژوهشی	تألیف کتاب و مقاله	سوابق اختصاصی در حوزه IFRS

آلفای کروناخ برای بخش چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم برابر با ۰/۹۸۱ است. بنابراین، پایایی چارچوب قضاوت تأیید شد. خرده آزمون‌های بخش اول یعنی چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح سوم- فرآیند قضاوت شامل «شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری»، «گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن»، «نتیجه‌گیری و انجام قضاوت» و «مستندسازی قضاوت» است. آلفای کروناخ برای بخش فرآیند قضاوت از ابزار پژوهش برابر با ۰/۹۷۷ است. برای خرده آزمون شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه آلفای کروناخ ۰/۹۳۶، خرده آزمون ارزیابی رهنمودهای حسابداری ۰/۸۴۴، خرده آزمون گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن ۰/۹۱۰، خرده آزمون نتیجه‌گیری و انجام قضاوت ۰/۹۲۹ و خرده آزمون مستندسازی قضاوت ۰/۹۳۹ است، بنابراین، پایایی فرآیند قضاوت تأیید شد. آلفای کروناخ برای بخش شخص و ویژگی‌های آن از ابزار پژوهش برابر با ۰/۷۵۵ است، بنابراین، پایایی این بخش تأیید شد. آلفای کروناخ برای بخش محیط سازمانی از ابزار پژوهش برابر با ۰/۸۳۹ است، بنابراین، پایایی این بخش تأیید شد. آلفای کروناخ برای بخش محیط بیرونی از ابزار پژوهش برابر با ۰/۸۹۷ است، بنابراین، پایایی این بخش تأیید شد. درخصوص بخش دوم یعنی ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران، آلفای برابر با ۰/۸۷۱ است، بنابراین، پایایی این بخش تأیید شد. در بخش سوم یعنی پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح سوم، آلفای کروناخ برابر با ۰/۸۷۴ است، بنابراین، پایایی این بخش تأیید شد. آلفای کروناخ در قالب جدول ۵ خلاصه‌گزاره‌ها و آلفای کروناخ قابل مشاهده است.

در پاسخ به پرسش اصلی پژوهش یعنی «چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم چیست؟» و پرسش‌های فرعی شامل «عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم، ویژگی‌های قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و در نهایت رتبه‌بندی حوزه‌های قضاوت، تأثیر شخص، تأثیر محیط سازمان، تأثیر محیط بیرونی و پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه کدام است؟» داده‌های حاصل از بخش اول، دوم، سوم و چهارم ابزار پژوهش به روش دلفی فازی تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های پژوهش به شرح زیر است.

۱- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی عوامل مؤثر (پیش‌زمینه‌های) قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم ارزش منصفانه.

۱-۱- یافته‌های پژوهش در رابطه با فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم شامل «شناسایی

حوزه‌های قضاوت»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری»، «گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن»،

«نتیجه‌گیری و انجام قضاوت» و «مستندسازی قضاوت»

- ۱-۲- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی تأثیر شخص و ویژگی‌های آن در اندازه‌گیری ارزش منصفانه.
- ۱-۳- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی تأثیر محیط سازمان و ویژگی‌های خاص شرکت، در اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

- ۱-۴- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی تأثیر محیط بیرونی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه.
- ۲- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران.
- ۳- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه.
- ۴- رتبه‌بندی عوامل شناسایی حوزه‌های قضاوت، شخص، سازمان و محیط بیرونی در چارچوب اولیه قضاوت حرفه‌ای و پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی (PCAOB)، مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) درخصوص چارچوب قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی مطالعاتی انجام داده و در آن در مورد دلایل نیاز به چارچوب، نحوه عملکرد و اجزای آن، اطلاعاتی ارائه نموده‌اند. اجزای چارچوب قضاوت حرفه‌ای شامل فرآیند قضاوت، تأثیر شخص، محیط سازمانی و محیط بیرونی بر قضاوت است.

جدول ۵. خلاصه گزاره‌ها و آلفای کروباخ

شماره مقوله	مقوله	مفهوم	تعداد گزاره	آلفای کروباخ
۱	فرآیند قضاوت	شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۲۷	۰/۹۳۶
		ارزیابی رهنمودهای حسابداری	۱۱	۰/۸۴۴
		گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن	۱۱	۰/۹۱۰
		نتیجه‌گیری و انجام قضاوت	۱۷	۰/۹۲۹
		مستندسازی قضاوت	۱۵	۰/۹۳۹
۲	شخص	شخص و ویژگی‌های آن	۴	۰/۷۵۵
۳	محیط سازمانی	شرکت و ویژگی‌های خاص آن	۷	۰/۸۳۹
۴	محیط بیرونی	محیط بیرونی	۸	۰/۸۹۷
۵	ویژگی‌ها	ویژگی‌ها	۶	۰/۸۷۱
۶	پیامدها	پیامدها	۸	۰/۸۷۴
				۱۱۴

۱-۵- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی حوزه‌های فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

دیدگاه خبرگان حرفه درخصوص شناسایی حوزه‌های قضاوت، با استفاده از پرسشنامه دلفی حاوی بیست و هفت گویه را می‌توان در نه طبقه مجزا دسته‌بندی نمود. به منظور جمع‌آوری بهتر و دقیق‌تر نظرات خبرگان حرفه، از طیف لیکرت ۷ درجه با اعداد مثلث فازی استفاده شد. سپس، با استفاده از روش میانگین فازی، نظرات خبرگان تجمیع و به روش مرکز سطح، فازی زدایی شد. در نهایت، مقدار قطعی برای هر حوزه قضاوت محاسبه شد. به منظور غربال حوزه قضاوت ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران، آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است. مقادیر قطعی حاصل از فازی زدایی بزرگتر از آستانه تحمل، به عنوان حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری سطح سوم ارزش منصفانه تأیید و در غیر این صورت رد شد.

یافته‌های پژوهش به شرح جدول ۶ نشان می‌دهد بر مبنای نظر خبرگان حرفه، کل بیست و هفت گویه در نه طبقه با مقادیر قطعی به شرح جدول مزبور از حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم در محیط گزارشگری ایران

است. با توجه به اینکه کلیه گویه‌ها از چارچوب استاندارد بین‌المللی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، استانداردهای آمریکا و استاندارد ایران استخراج شده، بنابراین، از نظر خبرگان حرفه در ایران نیز گویه‌های فوق مورد تأیید قرار گرفته است. همچنین شناسایی حوزه‌های قضاوت در ارزش منصفانه معادل اصل اول چارچوب قضاوت حرفه‌ای مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند، چارچوب ارائه شده توسط COSO و چارچوب قضاوت حرفه‌ای کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) آمریکا است.

جدول ۶. نتایج روش دلفی فازی درخصوص شناسایی حوزه‌های قضاوت در فرآیند قضاوت

طبقه	حوزه‌های قضاوت	گزاره	مقدار مقدار قطعی	نتیجه	ارزش‌گذاران	حساب‌رسان	مقامات مالی ارشد	تدوین‌کنندگان مقررات
					مقدار مقدار قطعی	نتیجه	مقدار مقدار قطعی	نتیجه
واحد حساب، واحد اندازه‌گیری	واحد حساب، واحد اندازه‌گیری	C1	۰/۷۳۷	تأیید	۰/۷۴۴	تأیید	۰/۷۶۵	تأیید
	انواع بازار	C2	۰/۸۲۱	تأیید	۰/۷۹۴	تأیید	۰/۸۳۱	تأیید
	ویژگی‌های بازار	C3	۰/۷۶۵	تأیید	۰/۸۱۴	تأیید	۰/۷۸۵	تأیید
بازارها، ویژگی‌ها و دسترسی به آن	تعیین معامله فرضی	C4	۰/۸۱۰	تأیید	۰/۷۴۴	تأیید	۰/۸۲۷	تأیید
	تعیین دسترسی به اطلاعات بازار و اطلاعات قابل اعتماد	C5	۰/۷۵۵	تأیید	۰/۷۴۴	تأیید	۰/۷۰۸	تأیید
	قضاوت فیزیکی، قانونی و مالی	C6	۰/۷۹۱	تأیید	۰/۷۳۹	تأیید	۰/۸۲۱	تأیید
بالاترین و بهترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی	تعیین بیشترین و بهترین استفاده از دارایی غیرمالی از دیدگاه فعالان بازار	C7	۰/۷۶۹	تأیید	۰/۷۸۶	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید
	ویژگی‌های فعالان بازار	C8	۰/۸۵۱	تأیید	۰/۸۶۴	تأیید	۰/۸۱۷	تأیید
فعالان بازار، ویژگی‌ها و مفروضات آنان و تعدیلات مورد لزوم	تعیین و تعدیل مفروضات فعالان بازار	C9	۰/۸۱۱	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۸۳۱	تأیید
	تعیین تشابه و یکسان بودن دارایی، بدهی و تعدیل آن	C10	۰/۸۷۰	تأیید	۰/۸۰۰	تأیید	۰/۹۰۷	تأیید
	تعیین و تحلیل یکسان بودن یا تشابه موضوع مورد ارزشیابی	C11	۰/۸۳۷	تأیید	۰/۸۲۲	تأیید	۰/۹۳۱	تأیید
داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات قابل اتکا، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب	داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده	C12	۰/۷۶۳	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۷۲۹	تأیید
	تعیین سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب	C13	۰/۷۵۲	تأیید	۰/۷۰۶	تأیید	۰/۷۷۹	تأیید
سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه	طبقه‌بندی ارزش منصفانه در یکی از سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه	C14	۰/۸۱۶	تأیید	۰/۸۰۰	تأیید	۰/۷۹۵	تأیید
انتخاب روش و رویکرد ارزشیابی	انتخاب روش ارزشیابی مناسب	C15	۰/۸۰۴	تأیید	۰/۸۱۴	تأیید	۰/۷۳۳	تأیید
مناسب، ضرورت تغییر روش ارزشیابی، قضاوت در مورد	قضاوت در مورد استفاده از چند روش ارزشیابی							

طبقه	حوزه‌های قضاوت	گزاره	کل	ارزش‌گذاران	حساب‌برسان	مقامات مالی ارشد	تدوین‌کنندگان مقررات
			مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی
استفاده از چند روش ارزیابی	انتخاب ضرایب مناسب یا روش‌های رویکرد بازار	C16	۰/۸۲۰	تأیید	۰/۸۶۹	تأیید	۰/۷۷۱
	انتخاب رویکرد مناسب از روش‌های رویکرد درآمد	C17	۰/۷۹۸	تأیید	۰/۷۱۱	تأیید	۰/۸۲۴
	انتخاب تکنیک‌های ارزشیابی پیشرفته	C18	۰/۸۲۱	تأیید	۰/۷۵۳	تأیید	۰/۸۲۴
	تعیین اطلاعات مالی آینده‌نگر (PFI)	C19	۰/۸۴۶	تأیید	۰/۹۳۹	تأیید	۰/۸۷۱
تعیین اطلاعات مالی آینده‌نگر، نرخ تنزیل مناسب، ریسک و چرخه عمر	برآورد ارزش پایانی	C20	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۸۷۱
	تعیین نرخ تنزیل مناسب روش DCF	C21	۰/۸۳۰	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۷۹۵
	برآورد نرخ تنزیل هزینه حقوق صاحبان سهام در CAPM	C22	۰/۷۹۵	تأیید	۰/۷۸۱	تأیید	۰/۸۰۷
	برآورد نرخ تنزیل هزینه بدهی در WACC	C23	۰/۷۶۰	تأیید	۰/۷۰۳	تأیید	۰/۷۴۸
تعیین اطلاعات مالی آینده‌نگر، نرخ تنزیل مناسب، ریسک و چرخه عمر	تحلیل چرخه عمر دارایی‌های نامشهود	C24	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۷۲۵	تأیید	۰/۷۷۱
	صرف ریسک برای ریسک غیرسیستماتیک	C25	۰/۷۹۳	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۷۷۱
	انتخاب نرخ تنزیل و تعیین ریسک دارایی‌های نامشهود	C26	۰/۸۳۱	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۷۴۸
	تعیین نرخ تنزیل مناسب ابزارهای مالی	C27	۰/۷۵۳	تأیید	۰/۷۰۳	تأیید	۰/۷۴۸

۵-۲- یافته‌های پژوهش در رابطه با ارزیابی رهنمودهای حسابداری در فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌های پژوهش در ارتباط با ارزیابی رهنمودهای حسابداری در فرآیند قضاوت به تفکیک نظر کل و به تفکیک خبرگان در گروه‌های ارزش‌گذاران، حساب‌برسان، مقامات مالی ارشد و تدوین‌کنندگان مقررات با مقادیر قطعی به شرح جدول ۷ است:

جدول ۷. نتایج روش دلفی فازی درخصوص ارزیابی رهنمودهای حسابداری در فرآیند قضاوت

ارزیابی رهنمودهای حسابداری	گزاره	کل	ارزش‌گذاران	حساب‌برسان	مقامات مالی ارشد	تدوین‌کنندگان مقررات
		مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی
انجام قضاوت حرفه‌ای در چارچوب استانداردهای حسابداری قابل اجرا	C28	۰/۷۶۹	تأیید	۰/۶۴۲	رد	۰/۷۱۴
در نظر گرفتن رویکرد مورد انتظار یا رویکرد مناسب حسابداری برای حوزه قضاوت	C29	۰/۷۱۲	تأیید	۰/۶۱۴	رد	۰/۶۲۶
تعیین اینکه تحت پوشش استانداردهای موجود بودن حوزه قضاوت و میزان قضاوت	C30	۰/۷۸۷	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۷۳۱
بررسی حوزه‌های قضاوت در صورت عدم وجود استاندارد مرتبط یا راهنمایی خاص در یک استاندارد یا در صورت وجود مواردی که استانداردها یا اصول متناقضی	C31	۰/۸۵۴	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۸۳۶

ارزیابی رهنمودهای حسابداری	گزاره	کل			ارزش‌گذاران			حساب‌رسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
		نتیجه	مقدار	قطعی	نتیجه	مقدار	قطعی	نتیجه	مقدار	قطعی	نتیجه	مقدار	قطعی
در نظر گرفتن رفتار معاملات مشابه تحت چارچوب حسابداری مربوطه توسط ارزشیاب/ واحد تجاری	C32	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۵۸۱	رد	۰/۸۰۰	تأیید	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۸۷۰	تأیید	۰/۸۷۰
مراجعه به چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری مرتبط درخصوص تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد و هزینه‌ها	C33	تأیید	۰/۸۳۹	تأیید	۰/۷۸۱	تأیید	۰/۸۴۸	تأیید	۰/۹۰۴	تأیید	۰/۸۱۵	تأیید	۰/۸۱۵
بررسی و در نظر گرفتن روش حسابداری پذیرفته شده عمومی در کشور یا سایر کشورها	C34	تأیید	۰/۷۷۸	تأیید	۰/۷۰۶	تأیید	۰/۸۳۶	تأیید	۰/۷۶۵	تأیید	۰/۷۹۳	تأیید	۰/۷۹۳
در نظر گرفتن یک روش صنعتی پذیرفته شده در صورت وجود	C35	تأیید	۰/۷۲۷	تأیید	۰/۷۳۳	تأیید	۰/۷۴۳	تأیید	۰/۷۱۷	تأیید	۰/۷۱۹	تأیید	۰/۷۱۹
در نظر گرفتن سایر سوابق برای معاملات مشابه	C36	تأیید	۰/۸۰۸	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۷۱۹	تأیید	۰/۸۳۱	تأیید	۰/۸۳۳	تأیید	۰/۸۳۳
در نظر گرفتن اظهارات سایر نهادهای تنظیم استاندارد با چارچوب مفهومی مشابه	C37	تأیید	۰/۷۵۷	تأیید	۰/۷۶۷	تأیید	۰/۷۳۱	تأیید	۰/۷۴۰	تأیید	۰/۷۸۷	تأیید	۰/۷۸۷
در نظر گرفتن مربوط بودن، قابلیت اطمینان و بیان صادقانه اطلاعات مالی به دست آمده	C38	تأیید	۰/۸۳۲	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۸۹۵	تأیید	۰/۸۱۰	تأیید	۰/۸۰۶	تأیید	۰/۸۰۶

همانگونه که از جدول فوق قابل ملاحظه است گویه «در نظر گرفتن رویکرد مورد انتظار یا رویکرد مناسب حسابداری برای حوزه قضاوت» توسط حساب‌رسان و گویه‌های «انجام قضاوت حرفه‌ای در چارچوب استانداردهای حسابداری قابل اجرا» و «در نظر گرفتن رویکرد مورد انتظار یا رویکرد مناسب حسابداری برای حوزه قضاوت» و «در نظر گرفتن رفتار معاملات مشابه تحت چارچوب حسابداری مربوطه توسط ارزشیاب/ واحد تجاری» مورد تأیید ارزش‌گذاران قرار نگرفت.

۵-۳- یافته‌های پژوهش در رابطه با گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن در فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌های پژوهش در ارتباط با گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن در فرآیند قضاوت به تفکیک نظر کل خبرگان و به تفکیک خبرگان در گروه‌های ارزش‌گذاران، حساب‌رسان، مقامات مالی ارشد و تدوین‌کنندگان مقررات با مقادیر قطعی به شرح جدول ۸ است.

جدول ۸ نتایج روش دلفی فازی درخصوص گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن در فرآیند قضاوت

گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن	گزاره	کل			ارزش‌گذاران			حساب‌رسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
		نتیجه	مقدار	قطعی	نتیجه	مقدار	قطعی	نتیجه	مقدار	قطعی	نتیجه	مقدار	قطعی
درک ماهیت، وسعت و نتایج روش‌های ارزیابی انجام شده	C39	تأیید	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۷۴۰	تأیید	۰/۹۳۰	تأیید	۰/۹۳۰
درک همه رویکردها و روش‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل ارزشیابی	C40	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۶۸۸	رد	۰/۸۵۲	تأیید	۰/۸۵۲
درک ورودی‌ها، قضاوت‌ها و مفروضات ساخته شده و منطق استفاده از آنها.	C41	تأیید	۰/۸۶۶	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۸۶۶	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۹۲۰	تأیید	۰/۹۲۰
تعیین اینکه چه کسی کار را انجام داده و شایستگی آنها.	C42	تأیید	۰/۷۹۵	تأیید	۰/۶۶۹	رد	۰/۷۹۵	تأیید	۰/۷۹۶	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۸۳
شناسایی کاربران مورد نظر ارزشیابی.	C43	تأیید	۰/۷۴۷	تأیید	۰/۴۸۱	رد	۰/۷۴۷	تأیید	۰/۷۶۹	تأیید	۰/۸۶۵	تأیید	۰/۸۶۵
تعیین تاریخ اندازه‌گیری.	C44	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۷۳۹	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۸۳۱	تأیید	۰/۹۰۲	تأیید	۰/۹۰۲
اهمیت داده‌ها یا اطلاعات در نتیجه‌گیری ارزش.	C45	تأیید	۰/۸۸۶	تأیید	۰/۸۹۷	تأیید	۰/۸۶۶	تأیید	۰/۸۷۳	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۹۱۱
خطر سوگیری مدیریت بر نتیجه‌گیری ارزش.	C46	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۳۰	تأیید	۰/۹۳۰
خطر اسناد ناکافی که منجر به نتیجه‌گیری نادرست از ارزش شود.	C47	تأیید	۰/۸۴۵	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۸۴۵	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید	۰/۸۷۰	تأیید	۰/۸۷۰

طبق جدول ۸، گویه «درک همه رویکردها و روش‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل ارزشیابی یا درک عدم استفاده از رویکردها و روش‌های رایج مورد استفاده در تجزیه و تحلیل ارزش‌گذاری» توسط مقامات مالی ارشد و گویه‌های «تعیین اینکه همه کسانی که کار را انجام داده و شایستگی آنها» و «شناسایی کاربران مورد نظر ارزشیابی» توسط ارزش‌گذاران تأیید نشد.

یافته‌های پژوهش در ارتباط با نتیجه‌گیری و انجام قضاوت در فرآیند قضاوت به تفکیک نظر کل و به تفکیک گروه‌های خبرگان قطعی به شرح جدول ۹ است:

کل	ارزش گذاران	حسابرسان	مقامات مالی ارشد	تدوین کنندگان مقررات
----	-------------	----------	------------------	----------------------

نتیجه گیری و انجام قضاوت	گزاره	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه
قضاوت حرفه‌ای به هنگام انتخاب از بین روش‌های حسابداری مختلف و جایگزین هم	C50	۰/۸۵۱	تأیید	۰/۷۰۶	تأیید	۰/۸۶۰	تأیید	۰/۸۶۳	تأیید
در نظر گرفتن زمان کافی برای قضاوت حرفه‌ای	C51	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۶۹۷	رد	۰/۷۷۱	تأیید	۰/۶۸۱	رد
مشورت با کارشناسان مناسب	C52	۰/۸۷۲	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۸۶۰	تأیید	۰/۸۵۲	تأیید
شناسایی هرگونه منافع شخصی و تضاد منافع به منظور اطمینان از عینیت قضاوت	C53	۰/۸۴۱	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۷۹۶	تأیید
اخلاقی عمل کردن هنگام تصمیم‌گیری و تحت فشارهای ناروا قرار نگرفتن	C54	۰/۸۵۲	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۸۷۱	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید
بحث با همکاران و مشاوران حرفه‌ای در صورت لزوم	C55	۰/۸۲۶	تأیید	۰/۷۳۹	تأیید	۰/۸۶۰	تأیید	۰/۷۸۵	تأیید
مشورت با حساب‌رسان مستقل درخصوص قضاوت اولیه	C56	۰/۷۶۶	تأیید	۰/۷۰۳	تأیید	۰/۸۱۹	تأیید	۰/۶۵۶	رد
گفتگو با کمیته حسابرسی و سایر اعضای هیئت مدیره	C57	۰/۸۱۷	تأیید	۰/۶۷۵	رد	۰/۸۶۷	تأیید	۰/۷۶۵	تأیید
بحث با مؤسسه حرفه‌ای ارزشیابی در صورت لزوم	C58	۰/۸۳۸	تأیید	۰/۷۴۴	تأیید	۰/۸۳۶	تأیید	۰/۸۳۸	تأیید
گفتگو با تنظیم‌کننده در صورت لزوم	C59	۰/۷۵۴	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۷۰۲	تأیید	۰/۷۰۲	تأیید
دفاع از خطرات احتمالی درخصوص پیشنهاد ارائه شده	C60	۰/۷۲۶	تأیید	۰/۶۷۲	رد	۰/۷۷۶	تأیید	۰/۶۳۸	رد
انجام قضاوت	C61	۰/۸۱۹	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید
در نظر گرفتن احتمال سوگیری در فرآیند قضاوت و ارزیابی مجدد در صورت لزوم	C62	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۶۹	تأیید	۰/۹۰۷	تأیید	۰/۸۳۱	تأیید
شناسایی رفتار حسابداری و ورودی‌های حاصل و اطمینان از منطقی بودن آن.	C63	۰/۸۴۴	تأیید	۰/۸۰۰	تأیید	۰/۸۶۰	تأیید	۰/۷۶۹	تأیید
افشای یادداشت مناسب	C64	۰/۸۱۹	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۷۹۵	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید
اخذ تأیید از کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره برای اطمینان از قضاوت‌های بااهمیت انجام شده	C65	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۶۸۹	رد	۰/۸۳۶	تأیید	۰/۷۴۸	تأیید
تعیین نقاط زمانی مناسب به منظور ارزیابی مجدد قضاوت.	C66	۰/۷۹۹	تأیید	۰/۷۰۳	تأیید	۰/۷۸۸	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید

با توجه به جدول ۹، گویه «زمان کافی برای انجام قضاوت»، «مشورت با حسابرسان مستقل در خصوص قضاوت اولیه» و «دفاع از خطرات احتمالی در خصوص پیشنهاد ارائه شده» توسط مقامات مالی ارشد و گویه‌های «در نظر گرفتن زمان کافی برای قضاوت حرفه‌ای»، «گفتگو با کمیته حسابرسی و سایر اعضای هیئت مدیره»، «دفاع از خطرات احتمالی در خصوص پیشنهاد ارائه شده» و «اخذ تأیید از کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره برای اطمینان از قضاوت‌های بااهمیت انجام شده» توسط ارزش‌گذاران تأیید نشد.

۵-۵- یافته‌های پژوهش در رابطه با مستندسازی فرآیند قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌ها در ارتباط با مستندسازی فرآیند قضاوت به تفکیک نظر کل و به تفکیک گروه‌های خبرگان قطعی به شرح جدول ۱۰ است. قابل ذکر است که کلیه گویه‌های مستندسازی توسط ارزش‌گذاران، حسابرسان، مقامات مالی ارشد و تدوین‌کنندگان مقررات تأیید شده است.

جدول ۱۰. نتایج روش دلفی فازی در خصوص مستندسازی فرآیند قضاوت

مستندسازی	گزاره	مقدار قطعی	کل		ارزش‌گذاران		حسابرسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
			نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی
مستندسازی هدف و استفاده مورد نظر از گزارش‌های ارزشیابی	C67	۰/۸۴۴	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید	۰/۸۴۸	تأیید	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	تأیید
مستندسازی تاریخ اندازه‌گیری و تاریخ گزارش ارزشیابی	C68	۰/۹۰۷	تأیید	۰/۸۲۲	تأیید	۰/۹۰۷	تأیید	۰/۹۰۴	تأیید	۰/۹۶۷	تأیید	تأیید
مستندسازی رویدادهای بعدی حوزه قضاوت	C69	۰/۸۴۷	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۷۴۴	تأیید	۰/۹۴۸	تأیید	تأیید
مستندسازی منابع اطلاعات ارزشیابی	C70	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۱۹	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۹۶۷	تأیید	تأیید
مستندسازی قابلیت اتکای اطلاعات موجود در تاریخ ارزشیابی	C71	۰/۸۶۳	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۸۹۵	تأیید	۰/۸۴۸	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	تأیید
مستندسازی فرآیند و دلیل انتخاب رویکردها ارزشیابی یا استثناء روش‌های ارزیابی رایج برای برآورد ارزش منصفانه	C72	۰/۸۷۸	تأیید	۰/۸۹۷	تأیید	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۸۳۱	تأیید	۰/۹۴۸	تأیید	تأیید
مستندسازی فرآیند و دلیل انتخاب رویکردها و روش‌های جایگزین	C73	۰/۸۸۲	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۷۱	تأیید	۰/۸۲۷	تأیید	۰/۹۳۹	تأیید	تأیید
مستندسازی فرآیند و منطق وزن دهی انتخاب شده	C74	۰/۸۱۳	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۷۶۰	تأیید	۰/۷۶۵	تأیید	۰/۸۹۸	تأیید	تأیید
مستندسازی ارزیابی قابلیت اتکای نتایج به‌دست آمده	C75	۰/۸۳۸	تأیید	۰/۸۲۲	تأیید	۰/۷۶۰	تأیید	۰/۸۱۷	تأیید	۰/۹۳۰	تأیید	تأیید
مستندسازی در مورد هرگونه ناسازگاری آشکار در تجزیه و تحلیل نسبت به اسناد و یا داده‌های خارجی یا داخلی	C76	۰/۸۶۱	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۹۲۰	تأیید	تأیید
مستندسازی نتایج	C77	۰/۸۸۲	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۸۶۰	تأیید	۰/۷۹۶	تأیید	۰/۹۵۷	تأیید	تأیید
مستندسازی محدودیت‌های موجود در خصوص ارزشیابی	C78	۰/۹۲۸	تأیید	۰/۹۳۹	تأیید	۰/۸۷۱	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۶۷	تأیید	تأیید
مستندسازی افزایش دامنه تغییرات	C79	۰/۸۸۲	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۸۳۶	تأیید	۰/۹۰۴	تأیید	۰/۸۸۰	تأیید	تأیید
مستندسازی اطلاعات مالی و تعدیلات آن در شرایط عدم اطمینان	C80	۰/۸۹۹	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۸۶۷	تأیید	۰/۸۵۲	تأیید	۰/۹۴۸	تأیید	تأیید
مستندسازی مفروضات و برآوردهای مهم	C81	۰/۹۴۲	تأیید	۰/۹۲۵	تأیید	۰/۹۳۱	تأیید	۰/۹۵۶	تأیید	۰/۹۴۸	تأیید	تأیید

۵-۶- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی تأثیر شخص و ویژگی‌های آن بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌ها در ارتباط با تأثیر شخص و ویژگی‌های آن بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تفکیک نظر کل و به تفکیک گروه‌های خبرگان قطعی به شرح جدول ۱۱ است.

جدول ۱۱. نتایج روش دلفی فازی درخصوص تأثیر شخص و ویژگی‌های آن بر قضاوت

شخص و ویژگی‌های آن	گزاره	کل		ارزش‌گذاران		حساب‌رسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
		مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه
دانش تخصصی	C82	۰/۹۳۶	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۹۵۵	تأیید	۰/۹۱۵	تأیید	۰/۹۵۷	تأیید
مهارت‌ها و تجربه	C83	۰/۹۴۴	تأیید	۰/۹۳۹	تأیید	۰/۹۳۱	تأیید	۰/۹۵۶	تأیید	۰/۹۴۸	تأیید
اصول اخلاقی	C84	۰/۹۳۱	تأیید	۰/۸۹۷	تأیید	۰/۹۴۳	تأیید	۰/۹۱۵	تأیید	۰/۹۵۷	تأیید
سطح محافظه کاری	C85	۰/۸۳۳	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۷۷۶	تأیید	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید

۵-۷- یافته‌های پژوهش در رابطه با تأثیر محیط سازمان و ویژگی‌های آن بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌ها در ارتباط با تأثیر محیط سازمان و ویژگی‌های خاص شرکت بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تفکیک نظر کل و به تفکیک گروه‌های خبرگان قطعی به شرح جدول ۱۲ است.

جدول ۱۲. نتایج روش دلفی فازی درخصوص تأثیر محیط سازمان و ویژگی‌های آن بر قضاوت

تأثیر محیط سازمان و ویژگی‌های آن	گزاره	کل		ارزش‌گذاران		حساب‌رسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
		مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه
حاکمیت شرکی و مکانیزم‌های آن	C86	۰/۸۲۷	تأیید	۰/۷۱۷	تأیید	۰/۸۷۱	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید
ساختار مالکیت	C87	۰/۷۹۱	تأیید	۰/۸۶۹	تأیید	۰/۷۷۱	تأیید	۰/۷۰۶	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید
پیچیدگی شرکت از نظر نوع فعالیت	C88	۰/۸۴۳	تأیید	۰/۸۰۰	تأیید	۰/۸۳۶	تأیید	۰/۸۰۶	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید
پیچیدگی شرکت از نظر گزارشگری مالی	C89	۰/۷۸۹	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۸۱۹	تأیید	۰/۷۵۴	تأیید	۰/۸۰۹	تأیید
مرحله چرخه عمر شرکت و بلوغ آن	C90	۰/۷۰۴	تأیید	۰/۷۰۳	تأیید	۰/۵۸۳	رد	۰/۶۶۰	رد	۰/۸۳۷	تأیید
اندازه شرکت	C91	۰/۷۷۶	تأیید	۰/۷۷۲	تأیید	۰/۶۹۵	رد	۰/۷۲۹	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید
پایبندی به اصول اخلاقی	C92	۰/۸۱۶	تأیید	۰/۷۲۵	تأیید	۰/۸۰۷	تأیید	۰/۸۳۸	تأیید	۰/۸۶۵	تأیید

۵-۸- یافته‌های پژوهش در رابطه با تأثیر محیط بیرونی بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌ها در ارتباط با تأثیر محیط بیرونی بر قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تفکیک نظر کل و به تفکیک گروه‌های خبرگان قطعی به شرح جدول ۱۳ است.

جدول ۱۳. نتایج روش دلفی فازی درخصوص تأثیر محیط بیرونی بر قضاوت

تأثیر محیط بیرونی	گزاره	کل		ارزش‌گذاران		حساب‌رسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
		مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه
سطح کارایی بازارها	C93	۰/۸۳۸	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید	۰/۸۷۴	تأیید
اوضاع کلان اقتصادی	C94	۰/۸۹۷	تأیید	۰/۹۱۱	تأیید	۰/۹۰۷	تأیید	۰/۹۰۴	تأیید	۰/۸۷۴	تأیید
محیط قانونی و حقوقی	C95	۰/۸۶۳	تأیید	۰/۸۶۹	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۱۷	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید
شناخت از صنعت	C96	۰/۸۳۳	تأیید	۰/۸۶۹	تأیید	۰/۸۰۰	تأیید	۰/۷۹۰	تأیید	۰/۸۷۴	تأیید
نظارت بر کسب و کار	C97	۰/۷۳۷	تأیید	۰/۷۸۱	تأیید	۰/۷۱۴	تأیید	۰/۷۰۲	تأیید	۰/۷۵۶	تأیید
نظارت بر حرفه حسابداری و حسابرسی	C98	۰/۷۸۲	تأیید	۰/۷۸۶	تأیید	۰/۷۹۵	تأیید	۰/۷۱۷	تأیید	۰/۸۲۸	تأیید
نظارت بر حرفه اندازه‌گیری و ارزشیابی	C99	۰/۸۵۰	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۹۵	تأیید	۰/۷۶۹	تأیید	۰/۸۶۵	تأیید
اعتبار، شهرت و کیفیت حساب‌رسان مستقل	C100	۰/۸۰۸	تأیید	۰/۸۵۰	تأیید	۰/۸۰۷	تأیید	۰/۶۸۱	رد	۰/۸۹۳	تأیید

۵-۹- یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌ها در ارتباط با شناسایی ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تفکیک نظر کل و به تفکیک گروه‌های خبرگان قطعی به شرح جدول ۱۴ است.

جدول ۱۴. نتایج روش دلفی فازی درخصوص ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه

ویژگی‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه	گزاره	کل		ارزش‌گذاران		حساب‌رسان		مقامات مالی ارشد		تدوین‌کنندگان مقررات	
		مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه
درک ارزشیاب از دیدگاه‌های فعال بازار	C101	۰/۷۹۹	تأیید	۰/۸۱۴	تأیید	۰/۷۰۵	تأیید	۰/۷۷۵	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید
ایجاد بازارهای فرضی	C102	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۷۲۵	تأیید	۰/۸۳۶	تأیید	۰/۸۳۸	تأیید	۰/۸۷۰	تأیید
مفروضات زیاد و پیچیدگی در محاسبات	C103	۰/۸۳۵	تأیید	۰/۷۵۸	تأیید	۰/۸۱۹	تأیید	۰/۸۸۳	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید
تکنیک‌های ارزش‌گذاری چندگانه	C104	۰/۸۴۲	تأیید	۰/۷۳۱	تأیید	۰/۸۲۴	تأیید	۰/۸۵۲	تأیید	۰/۹۲۰	تأیید
فقدان داده‌های قابل تأیید	C105	۰/۸۰۶	تأیید	۰/۶۸۳	رد	۰/۷۳۸	تأیید	۰/۸۲۷	تأیید	۰/۹۲۰	تأیید
قابلیت اتکای نسبی کمتر	C106	۰/۷۴۳	تأیید	۰/۷۵۸	تأیید	۰/۶۷۴	رد	۰/۶۷۷	رد	۰/۸۴۶	تأیید

۵-۱۰- یافته‌های پژوهش در رابطه با پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌ها در ارتباط با پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تفکیک نظر کل، و به تفکیک گروه‌های خبرگان به شرح جدول ۱۵ است.

جدول ۱۵. نتایج روش دلفی فازی درخصوص پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

تأثیر محیط بیرونی	گزاره	کل	ارزش‌گذاران	حسابرسان	مقامات مالی ارشد	تدوین‌کنندگان مقررات
مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی	نتیجه	مقدار قطعی
عدم تقارن اطلاعاتی و میزان شفافیت گزارش‌های مالی	C107	۰/۸۰۵	تأیید	۰/۷۳۱	تأیید	۰/۷۵۴
دقت اطلاعات افشاء شده	C108	۰/۸۸۸	تأیید	۰/۸۵۶	تأیید	۰/۸۴۴
ریسک دستیابی به جریان‌های نقدی مورد انتظار	C109	۰/۷۷۹	تأیید	۰/۶۶۴	رد	۰/۷۴۴
دیدگاه فرصت طلبانه مدیر	C110	۰/۷۷۵	تأیید	۰/۷۹۴	تأیید	۰/۷۱۵
هزینه بدهی، هزینه سرمایه، هزینه‌های حسابرسی	C111	۰/۷۱۹	تأیید	۰/۶۰۶	رد	۰/۷۴۴
کیفیت حسابرسی	C112	۰/۷۶۳	تأیید	۰/۷۱۷	تأیید	۰/۷۳۳
خسارات دادرسی / جریمه و شکایات حقوقی	C113	۰/۷۱۸	تأیید	۰/۷۶۷	تأیید	۰/۶۴۰
افزایش زیاد حجم گزارش‌های مالی	C114	۰/۷۲۸	تأیید	۰/۷۱۱	تأیید	۰/۷۲۵

نتایج مربوط به رتبه‌بندی «حوزه‌های قضاوت»، «پیامدهای قضاوت»، تأثیر «شخص، محیط سازمانی و محیط بیرونی» به شرح زیر است:

۵-۱۱- یافته‌های پژوهش در رابطه با رتبه‌بندی شناسایی حوزه‌های قضاوت در فرآیند قضاوت از نظر خبرگان

یافته‌های پژوهش به شرح جدول ۱۶ نشان می‌دهد درخصوص شناسایی حوزه‌های قضاوت از نظر متوسط نظر خبرگان گویه «داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات قابل اتکا، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب» بااهمیت‌ترین گویه و گویه «تعیین سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه» کم‌اهمیت‌ترین گویه نسبت به سایر گویه‌های است. نتایج رتبه‌بندی به روش BWM درخصوص پیامدهای قضاوت حرفه‌ای حاکی از آن است که «عدم تقارن اطلاعاتی و شفافیت» بااهمیت‌ترین و «خسارات دادرسی / جریمه و شکایات حقوقی» کم‌اهمیت‌ترین مقوله است.

جدول ۱۶. نتایج روش BWM درخصوص شناسایی حوزه‌های قضاوت و پیامدهای اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم

شناسایی حوزه‌های قضاوت	کل	پیامدها	کل
BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی
داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات قابل اتکا، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب	۱	۰/۱۴۴۰	۱
تعیین اطلاعات مالی آینده نگر، نرخ تنزیل مناسب، ریسک و چرخه عمر	۲	۰/۱۳۴۰	۲
بازارها، ویژگی‌ها و دسترسی به آن	۳	۰/۱۲۲۶	۳
بالاترین و بهترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی	۴	۰/۱۲۲۶	۴
انتخاب روش و رویکرد ارزشیابی مناسب، ضرورت تغییر روش ارزشیابی، قضاوت در مورد استفاده از چند روش ارزشیابی	۵	۰/۱۲۰۱	۵
تعیین تشابه و یکسان بودن دارایی، بدهی و تعدیل آن	۶	۰/۱۰۷۸	۶
فعالان بازار، ویژگی‌ها و مفروضات آنان و تعدیلات مورد لزوم	۷	۰/۰۹۸۷	۷
واحد حساب، واحد اندازه‌گیری	۸	۰/۰۸۹۱	۸
تعیین سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه	۹	۰/۰۶۱۱	۹

۵-۱۲- یافته‌های پژوهش در رابطه با رتبه‌بندی تأثیر محیط بیرونی، محیط سازمانی و شخص در اندازه‌گیری ارزش منصفانه از نظر خبرگان

یافته‌های پژوهش به شرح جدول ۱۷ نتایج رتبه‌بندی را نشان می‌دهد.

جدول ۱۷. یافته‌های پژوهش در رابطه با رتبه‌بندی تأثیر محیط بیرونی، محیط سازمانی و شخص در اندازه‌گیری ارزش منصفانه از نظر خبرگان

محیط سازمانی	کل	محیط بیرونی	کل	شخص	کل
BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی
حاکمیت شرکی و مکانیزم‌های آن	۲	۰/۲۰۳۶	کارایی بازارها	۲	۰/۱۸۳۲
ساختار مالکیت	۳	۰/۱۲۹۶	اوضاع کلان اقتصادی	۱	۰/۱۹۰۲

محیط سازمانی		کل		محیط بیرونی		کل		شخص	
BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی	BWM	رتبه‌بندی
پیچیدگی شرکت از نظر نوع فعالیت	۰/۲۱۳۸	۱	محیط قانونی و حقوقی	۰/۱۰۵۸	۵	اصول اخلاقی	۰/۲۷۲۰	۳	
پیچیدگی شرکت از نظر گزارشگری مالی	۰/۱۳۲۴	۴	شناخت از صنعت	۰/۱۳۷۰	۳	سطح محافظه کاری	۰/۰۵۲۹	۴	
مرحله چرخه عمر	۰/۰۸۵۵	۷	نظارت بر کسب و کار	۰/۰۸۳۳	۷				
اندازه شرکت	۰/۱۱۷۶	۵	نظارت بر حریف حسابداری و حسابرسی	۰/۰۹۰۲	۶				
پایبندی به اصول اخلاقی	۰/۱۱۷۵	۶	نظارت بر حریف اندازه‌گیری و ارزشیابی	۰/۱۳۲۰	۴				
			اعتبار، شهرت و کیفیت حسابرس مستقل	۰/۰۷۸۲	۸				

۶- نتیجه‌گیری

اجزای چارچوب قضاوت حرفه‌ای حاصل از این پژوهش شامل پیش‌زمینه‌ها، ویژگی‌ها و پیامدهای قضاوت حرفه‌ای به شرح جدول ۱۸ است. همانطور که از شکل مشخص است پیش‌زمینه‌ها به بخش‌های «فرآیند قضاوت»، «شخص»، «محیط سازمانی» و «محیط بیرونی» قابل تقسیم است. اجزای «پیامدها» و «ویژگی‌های قضاوت حرفه‌ای» در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم از دید خبرگان در جدول مشاهده می‌شود. از دیدگاه خبرگان فرآیند قضاوت نیز شامل پنج مرحله «شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری»، «گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن»، «نتیجه‌گیری و انجام قضاوت» و «مستندسازی قضاوت» است که اجزای آن در جدول ۱۹ قابل مشاهده است. در این چارچوب رتبه‌بندی درخصوص «شخص»، «محیط سازمانی»، «محیط بیرونی» و «پیامدها» در جدول ۱۸ منعکس شده است.

جدول ۱۸. اجزای چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم

قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح ۲				
ویژگی‌ها	پیش‌زمینه‌ها	فرآیند قضاوت	شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	
			ارزیابی رهنمودهای حسابداری	
			گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن	
			نتیجه‌گیری و انجام قضاوت	
		مستندسازی قضاوت		
		شخص	۱. مهارت‌ها و تجربه	
			۲. دانش تخصصی	
			۳. اصول اخلاقی	
	۴. سطح محافظه‌کاری			
	محیط سازمانی	۱. پیچیدگی شرکت از نظر نوع فعالیت		
		۲. حاکمیت شرکتی و مکانیزم‌های آن		
		۳. ساختار مالکیت		
		۴. پیچیدگی شرکت از نظر گزارشگری مالی		
		۵. اندازه شرکت		
		۶. پایبندی به اصول اخلاقی		
		۷. مرحله چرخه عمر شرکت و بلوغ آن		
	محیط بیرونی	۱. اوضاع کلان اقتصادی		
		۲. سطح کارایی بازارها		
		۳. شناخت از صنعت		
		۴. نظارت بر حریف اندازه‌گیری و ارزشیابی		
		۵. محیط قانونی و حقوقی		
		۶. نظارت بر حریف حسابداری و حسابرسی		
		۷. نظارت بر کسب و کار		
		۱۸ اعتبار، شهرت و کیفیت حسابرس مستقل		
		درک ارزشیاب از دیدگاه‌های فعال بازار		
		ایجاد بازارهای فرضی		
	مفروضات زیاد و پیچیدگی در محاسبات			
	تکنیک‌های ارزش‌گذاری چندگانه			

تأمینات	فقدان داده‌های قابل تأیید
	قابلیت اتکای نسبی کمتر
	۱. عدم تقارن اطلاعاتی و میزان شفافیت گزارش‌های مالی
	۲. دقت اطلاعات افشا شده
	۳. ریسک دستیابی به جریان‌های نقدی مورد انتظار
	۴. دیدگاه فرصت طلبانه مدیر
	۵. کیفیت حسابرسی
	۶. هزینه بدهی، هزینه سرمایه، هزینه‌های حسابرسی
	۷. افزایش زیاد حجم گزارش‌های مالی
	۸. خسارات دادرسی/ جریمه و شکایات حقوقی

جدول ۱۹. اجزای فرآیند قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم

فرآیند قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطح ۳	شناسایی حوزه‌های قضاوت	ارزیابی رده‌بندی حسابداری	گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل	نتیجه‌گیری و انجام قضاوت	۱. داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات قابل اتکا، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب
					۲. تعیین اطلاعات مالی آینده نگر، نرخ تنزیل مناسب، ریسک و چرخه عمر
					۳. بازارها، ویژگی‌ها و دسترسی به آن
					۴. بالاترین و بهترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی
					۵. انتخاب روش و رویکرد ارزشیابی مناسب، ضرورت تغییر روش ارزشیابی، قضاوت در مورد استفاده از چند روش ارزشیابی
					۶. تعیین تشابه و یکسان بودن دارایی، بدهی و تعدیل آن
					۷. فعالان بازار، ویژگی‌ها و مفروضات آنان و تعدیلات مورد لزوم
					۸. واحد حساب، واحد اندازه‌گیری
					۹. سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه
					انجام قضاوت حرفه‌ای در چارچوب استانداردهای حسابداری قابل اجرا
					در نظر گرفتن رویکرد مورد انتظار یا رویکرد مناسب حسابداری برای حوزه قضاوت
					تعیین اینکه تحت پوشش استانداردهای موجود بودن حوزه قضاوت و میزان قضاوت
					بررسی حوزه‌های قضاوت در صورت عدم وجود استاندارد مرتبط یا راهنمایی خاص در یک استاندارد یا در صورت وجود مواردی که استانداردها یا اصول متناقض
					در نظر گرفتن رفتار معاملات مشابه تحت چارچوب حسابداری مربوطه توسط ارزشیاب/ واحد تجاری
					مراجعه به چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری مرتبط درخصوص تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد و هزینه‌ها
					بررسی و در نظر گرفتن روش حسابداری پذیرفته شده عمومی در کشور یا سایر کشورها
					در نظر گرفتن یک روش صنعتی پذیرفته شده در صورت وجود
					در نظر گرفتن سایر سوابق برای معاملات مشابه
					در نظر گرفتن اظهارات سایر نهادهای تنظیم استاندارد یا چارچوب مفهومی مشابه
					در نظر گرفتن مربوط بودن، قابلیت اطمینان و بیان صادقانه اطلاعات مالی به دست آمده
					درک ماهیت، وسعت و نتایج روش‌های ارزیابی انجام شده
					درک رویکردها و روش‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل ارزشیابی یا عدم استفاده از رویکردهای رایج
					درک ورودی‌ها، قضاوت‌ها و مفروضات ساخته شده و منطق استفاده از آنها.
					تعیین اینکه چه کسی کار را انجام داده و شایستگی آنها.
					شناسایی کاربران مورد نظر ارزشیابی.
					تعیین تاریخ اندازه‌گیری.
					اهمیت داده‌ها یا اطلاعات در نتیجه‌گیری ارزش.
					خطر سوگیری مدیریت بر نتیجه‌گیری ارزش.
					خطر اسناد ناکافی منجر به نتیجه‌گیری نادرست ارزش
					درجه قضاوت مورد نیاز توسط ارزشیاب برای تهیه اطلاعات مورد استفاده برای برآورد نتیجه‌گیری ارزش.
					معقول بودن یا مناسب بودن رویکردها و روش‌های مورد استفاده برای برآورد ارزش منصفانه موضوع.
					قضاوت حرفه‌ای به هنگام انتخاب از بین روش‌های حسابداری مختلف و جایگزین هم
					در نظر گرفتن زمان کافی برای قضاوت حرفه‌ای
					مشورت با کارشناسان مناسب
					شناسایی هرگونه منافع شخصی و تضاد منافع به منظور اطمینان از عینیت قضاوت
					اخلاقی عمل کردن هنگام تصمیم‌گیری و تحت فشارهای ناروا قرار نگرفتن
					بحث با همکاران و مشاوران حرفه‌ای در صورت لزوم
					مشورت با حساب‌رسان مستقل درخصوص قضاوت اولیه
					گفتگو با کمیته حسابرسی و سایر اعضای هیئت مدیره
					بحث با مؤسسه حرفه‌ای ارزشیابی در صورت لزوم
					گفتگو با تنظیم‌کننده در صورت لزوم
					دفاع از خطرات احتمالی درخصوص پیشنهاد ارائه شده
					انجام قضاوت
					در نظر گرفتن احتمال سوگیری در فرآیند قضاوت و ارزیابی مجدد در صورت لزوم
					شناسایی رفتار حسابداری و ورودی‌های حاصل و اطمینان از منطقی بودن آن.

	افشای یادداشت مناسب اخذ تأیید از کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره برای اطمینان از قضاوت‌های بااهمیت انجام شده تعیین نقاط زمانی مناسب به منظور ارزیابی مجدد قضاوت. مستندسازی هدف و استفاده مورد نظر از گزارش‌های ارزشیابی مستندسازی تاریخ اندازه‌گیری و تاریخ گزارش ارزشیابی مستندسازی رویدادهای بعدی (در صورت وجود و بااهمیت) حوزه قضاوت مستندسازی منابع اطلاعات ارزشیابی مستندسازی قابلیت اتکای اطلاعات موجود در تاریخ ارزشیابی مستندسازی فرآیند و دلیل انتخاب رویکردها و روش (های) ارزشیابی یا استثناء روش‌های ارزشیابی رایج برای برآورد ارزش منصفانه مستندسازی فرآیند و دلیل انتخاب رویکردها و روش‌های جایگزین مستندسازی فرآیند و منطق وزن دهی انتخاب شده (یا تأکید بر) هر رویکرد و یا روش مستندسازی ارزیابی قابلیت اتکای نتایج مستندسازی در مورد هر گونه ناسازگاری آشکار در تجزیه و تحلیل نسبت به اسناد و یا داده‌های خارجی یا داخلی مستندسازی نتایج یعنی نتیجه‌گیری ارزش بر اساس نتایج یک رویکرد و روش ارزشیابی است یا بر اساس نتایج چندین رویکرد و روش. مستندسازی محدودیت‌های موجود در ارزشیابی مستندسازی افشای دامنه تغییرات مستندسازی اطلاعات مالی و تعدیلات آن در شرایط عدم اطمینان مستندسازی مفروضات و برآوردهای مهم	مستندسازی قضاوت
--	---	-----------------

۷- پیشنهادها برای اقدامات عملی

همان‌طور که پیشتر عنوان شد، اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی به قضاوت‌های درست بستگی دارد، بویژه با پیچیده‌تر شدن معاملات تجاری. همچنین مهم است که بتوان قضاوت‌ها را در زمان صدور گزارش و در پرتو واقعیات و شرایط موجود ثابت کرد که معقول هستند. تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان نیز پیشنهاد کرده‌اند که این امر می‌تواند تا حدودی از چالش‌های نظارتی بعدی با بهره‌گیری از آینده‌نگری محافظت کند. مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند معتقد است که یک چارچوب قضاوت حرفه‌ای، کیفیت و یکپارچگی قضاوت‌های انجام شده و در نتیجه اعتماد به عملکرد استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول را تقویت می‌کند. این نیاز به راهنمایی بیشتر با نتایج یک نظرسنجی از اعضای مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند در مورد آینده گزارشگری مالی تأیید شد. قضاوت باید در چارچوبی که توسط استانداردها، قوانین حسابداری قابل اجرا ارائه شده است، انجام شود. این چارچوب برای کمک به تعیین رفتار حسابداری مناسب برای یک معامله یا گروهی از معاملات، در موارد زیر تهیه شده است:

- استاندارد خاصی برای پوشش معامله وجود ندارد؛ یا
 - استاندارد وجود دارد اما پیش‌بینی دقیقی در مورد نحوه برخورد با اجرای آن در عمل وجود ندارد؛ یا
 - اصول حسابداری وجود دارد، اما هیچ پیش‌بینی دقیقی درباره نحوه برخورد با یک اصل خاص در عمل وجود ندارد؛ یا
 - بیش از یک مجموعه از اصول حسابداری وجود دارد که ممکن است در مورد معامله اعمال شود.
- بنابراین، پیشنهادهای کاربردی برخاسته از یافته‌های پژوهش به استفاده‌کنندگان از یافته‌های پژوهش در محیط گزارشگری مالی ایران همان چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بویژه سطح سوم ضمن حفظ و یا بهبود کیفیت اطلاعات و شفافیت گزارشگری مالی است که از انجام پرسشنامه و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان حرفه استخراج شده است.

۷-۱- پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

- ۱- ارزیابی تأثیر متخصصان ارزش‌گذاری خارجی برای کمک به اندازه‌گیری ارزش منصفانه و نبود سازمان‌های حرفه‌ای ارزش‌گذاری غیرانتفاعی بر کیفیت اندازه‌گیری ارزش منصفانه.
- ۲- تدوین رهنمودی عملیاتی و جامع به عنوان مبنایی برای انتخاب روش‌های ارزشیابی مناسب در اندازه‌گیری ارزش منصفانه سطوح دوم و سوم سلسله مراتب ارزش منصفانه، در حکم نقشه راهی برای تهیه‌کنندگان اطلاعات ارزش منصفانه محور با استفاده از رویکردهای مدل محور.
- ۳- ارزیابی داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات قابل اتکا، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ایجاد رهنمودی جامع به عنوان مبنایی برای داده‌های ورودی اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

تقدیر و تشکر

نویسندگان مقاله بر خود واجب می‌دانند از همکاری تمامی عزیزانی که در این مطالعه ما را یاری نموده‌اند، سپاسگزاری نمایند.

منابع

- علیمرادی، محمد؛ علی احمدی، سعید و فروغی، داریوش (۱۳۹۸). تأثیر اختیارات مدیران در اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۲(۱۱)، ۲۸۴-۲۵۳. https://jaa.shirazu.ac.ir/article_5422.html
- رضایی، شعیب و کردستانی، غلامرضا (۱۴۰۱). بررسی روند سودمندی اطلاعات حسابداری از منظر ارتباط ارزشی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۲۲-۱. https://jak.uk.ac.ir/article_3268.html
- کرمی، غلامرضا و بیگ‌بشروی، سلمان (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۹۶-۵۷۳. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_65137.html
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۹). استاندارد حسابداری ۴۲. سازمان حسابرسی، تصویب ۱۳۹۹، لازم‌الاجرا از ۱۴۰۰/۰۱/۰۱. <https://www.iica.ir/files/1400/7/dr-ghabool.pdf>
- موسوی مطهر، سیدسجاد، رحمانی، علی و امیری، هوشنگ (۱۴۰۱). تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر صورت وضعیت مالی در ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۳)، ۴۴-۲۱. https://jak.uk.ac.ir/article_3305.html
- گل محمدی، مریم رحمانی، علی؛ بزرگ اصل، موسی و حسینی، سیدعلی (۱۳۹۷). تدوین چارچوب عملیاتی به کارگیری ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی ایران. *رساله دکتری، دانشگاه الزهرا (س)*. <https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/7fca7d94c9f4b92c469beea011a3cbc9>
- مجتهدزاده، ویدا و اثنی‌عشری، حمیده (۱۳۹۰). نقدی بر کاربرد مدل ترازنامه‌ای در گزارشگری مالی. *دانش و پژوهش حسابداری*، ۲۷، ۴-۷. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/883786>

References

- Accounting Standards Setting Committee. (2019). Accounting Standard 42. Audit organization, approved in 2019, effective from 01/01/2014. <https://www.iica.ir/files/1400/7/dr-ghabool.pdf> [In Persian].
- Alimoradi, M., Aliahmadi, S., & Foroghi, D. (2019). The effect of managers discretion in fair value measurement on investment selling decisions. *Journal of Accounting Advances*, 11(2), 253-284. https://jaa.shirazu.ac.ir/article_5422.html?lang=en [In Persian].
- Aliyu, Sh.U. (2020). Approaches for obtaining audit evidence asset valuation: An overview of fair value measurement approach. *Jalingo Journal of Social and Management Sciences*, 2(3), 68-76. <https://www.researchgate.net/publication/344167728>.
- Claessen, Á. (2021). Relevance of Level 3 fair value disclosures and IFRS 13: A case study. *International Journal of Disclosure and Governance, Palgrave Macmillan*, 18(4), 378-390. https://ideas.repec.org/a/pal/ijodag/v18y2021i4d10.1057_s41310-021-00119-z.html.
- Artemyeva, A. (2016). Impact of IFRS 13 on disclosure requirements under fair value hierarchy Case: Industrial sector in Finland. *Degree Thesis International Business*, <https://core.ac.uk/download/pdf/45600413.pdf>.
- Babajide, O. (2020). Post-implementation challenges of fair value measurement (IFRS 13). *African Journal of Economics and Management Studies, Emerald Publishing Limited*, <https://doi.org/10.1108/AJEMS-05-2019-0183>.
- Cannon Nathan, H., & Bedard Jean, C. (2017). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field.. *The Accounting Review*, 92(4), 81-114. <https://doi.org/10.2308/accr-51569>.
- Lim, Ch.Y., Jeffrey NG, T.Y., Ow Yong, K.K., & Pan, G. (2017). Differences in the reliability of fair value hierarchy measurements: A cross country study. Singapore Management University. *Institutional Knowledge at Singapore Management University*. https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research.
- Fiechter, P., & Novotny-Farkas, Z. (2017). The impact of the institutional environment on the value relevance of fair values. *Review of Accounting Studies*, 22(1), 392-429. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1758683>.

- Fomina, O., Zadniprotsky, O., Korol, S., & Romashko, O. (2022). Professional judgement in accounting :contents and conditions of application. *Business: Theory and Practice*, 23(1), 26–38. <https://doi.org/10.3846/btp.2022.13330>.
- Olena, F., Oleksandr, Z., Svitlana, K., & Olha, R. (2022). Professional judgement in accounting: contents and conditions of application. *Business: Theory and Practice*, 23(1), 26–38. <https://doi.org/10.3846/btp.2022.13330>.
- Ghio Alessandro, F.A., & Jeny A. (2018). Fair value disclosures and fair value hierarchy: Literature review on the implementation of IFRS 13 and SFAS 157. Monash University, ESSEC Business School, <https://research.monash.edu/en/publications/fair-value-disclosures-and-fair-value-hierarchy-literature-review>.
- Golmohammadi, M., Rahmani, A., Bozorg Asl, M., & Hosseini, S.A. (2017). Developing an operational framework for applying fair values in financial reporting in Iran. *Ph.D. Dissertation*, Al-Zahra University. <https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/7fca7d94c9f4b92c469bcea011a3cbc9> [In Persian].
- Heidhues E., & Patel C. (2019). IFRS and exercise of accountants' professional judgments: Insights and concerns from a German perspective. Macquarie University. Faculty of business and economics department of accounting and finance Australia. https://www.immagic.com/eLibrary/SOURCE/PJ_Forms/Macquarie%20University%20New%20South%20Wales%20NSW,%20Australia070-Heidhues-Patel.pdf.
- ICAS © 2012, 2016. A Professional Judgement Framework for Financial Reporting decision making, An international guide for preparers, auditors, audit committees, regulators and standard setters across business and not-for-profit sectors. First published August 2012, 2nd edition published August 2016. https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0018/256104/Professional-judgement-framework.pdf.
- Ionela, I. (2016). The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards. *The Audit Financier journal, Chamber of Financial Auditors of Romania*, 14(142), 1127-1127. http://revista.cafr.ro/temp/Article_9503.pdf.
- Karami, G., & Beik Boshrouyeh, S. (2018). Developing a model for implementing the fair value approach in Iran: With emphasis on measurement. *Accounting and Auditing Review*, 24(4), 573-596. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_65137.html?lang=en [In Persian].
- Walied, K., Hung-Yuan L. (Richard), & Vivek, M. (2018). How have US banks adopted the Financial Accounting Standards Board's Level 3 fair value disclosure rules? *Accounting & Finance*, First published: 11 May 2018. <https://doi.org/10.1111/acfi.12366>.
- Lin, Y.H., Lin, S., Fornaro, M.J., & Huang Solomon, H.W. (2017). Fair value measurement and accounting restatements. *Advances in Accounting*, 38(C), 30-45. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2017.07.003>.
- Magnan, M., Menini, A., & Parbonetti, A. (2015). Fair value accounting: Information or confusion for financial markets? *Review of Accounting Studies*, 20(1), 559-591. DOI: [10.1007/s11142-014-9306-7](https://doi.org/10.1007/s11142-014-9306-7).
- McDonough, R., Panaretou, A., & Shakespeare, C. (2019). Fair value accounting: Current practice and perspectives for future research. *Journal of Business Finance & Accounting*, <https://doi.org/10.1111/jbfa.12447>.
- Mirela, V.Ş.D., & ŞtefanDuicu, A. (2017). The Professional Judgment and the IAS/IFRS Referential. *Global Economic Observer; Bucharest*, 5(2), 113-117. <https://www.proquest.com/docview/1990422499>.
- Mojtahedzadeh, V., Ezniashri, H. (2010). A critique on the application of the balance sheet model in financial reporting. *Accounting Knowledge and Research* 27, 4-7. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/883786> [In Persian].
- Mousavi Motahar, S.J., Rahmani, A., & Amiri, H. (2022). The impact of implementing international financial reporting standards on the statement of financial position in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(3), 21-44. https://jak.uk.ac.ir/article_3305.html?lang=en [In Persian].
- Ochi, N. (2017). Limits of level 3 fair value measurement: Based on conceptual framework. Shobi University, Saitama, Japan. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 13(12), 493-507. DOI: [10.17265/1548-6583/2017.12.001](https://doi.org/10.17265/1548-6583/2017.12.001).
- Ovidiu Megan, D. (2011). Professional judgment under IFRS IN ex-communist countries: Case Of Romania. West University of Timisoara, Romania, <https://doi.org/10.17077/etd.sj215cbh>.
- Rezaie, Sh., & Kordestani, Gh. (2022). A studying the accounting information decision-usefulness in value relevance perspective. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 1-22. https://jak.uk.ac.ir/article_3268.html?lang=en [In Persian].

- Riedl, E.J., & Serafeim, G. (2011). Information risk and fair values: An examination of equity betas. *Journal of Accounting Research*, 49(4), 1083-1122. <https://www.jstor.org/stable/20869901>.
- Sapkauskiene, A., & Orlovskij, S. (2017). The usefulness of fair value estimates for financial decision making a literature review. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości* tom 93 (149), 2017, s. 163-173. DOI: [10.5604/01.3001.0010.3195](https://doi.org/10.5604/01.3001.0010.3195).
- SFAS 157 Fair Value Measurements (2006). Portions of FASB statement No. 157, fair value measurements, copyright 2006 by the financial accounting standards board, 401 Merrit 7, Norwalk, Connecticut 06856, USA. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/fair-value-measurement/ddfairvalue2.pdf>.
- Siekkinen, J. (2017). Board characteristics and the value relevance of fair values. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 435-471. DOI: [10.1007/s10997-016-9350-8](https://doi.org/10.1007/s10997-016-9350-8).