



## ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ (ترکیب‌های تجاری)

دکتر علی ثقفی<sup>۱</sup>

استاد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر علی رحمانی<sup>۲</sup>

استاد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر محمود لنگری<sup>۳</sup>

دکترای حسابداری از دانشگاه علامه طباطبایی

دکتر مسعود غلامزاده لداری<sup>۴</sup> ©

دکترای حسابداری از دانشگاه علامه طباطبایی

(تاریخ دریافت: ۰۹ تیر ۱۳۹۵؛ تاریخ پذیرش: ۰۶ مهر ۱۳۹۵)

در این پژوهش تلاش شده است با مشارکت ذینفعان مختلف (۱۴۸ نفر متشکل از مدیران ارشد مالی بنگاه‌های اقتصادی، خبرگان عرصه حسابرسی مستقل، مدیران ارشد سرمایه‌گذاری و اساتید دانشگاهی) اثربخشی استاندارد حسابداری بازنگری شده شماره ۱۹ در قالب یک تحقیق دانشگاهی و به روش پیمایشی در ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گیرد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در مجموع، نیازهایی که براساس آن، استاندارد حسابداری شماره ۱۹ بازنگری شد برطرف گردیده، مسائل بااهمیتی که در روش اتحاد منافع وجود داشت حل شده است و اجرای استاندارد بازنگری شده از نظر ذینفعان عملیاتی است، اما در راستای بهبود قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا حوزه‌های مهمی وجود دارند که پتانسیل بهبود و اصلاح را دارند. همچنین، اطلاعات ترکیب‌های تجاری تهیه شده براساس استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سودمند است و منافع حاصل از روش حسابداری جدید، بیش از هزینه تغییر تجزیه و تحلیل آنها می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** ترکیب‌های تجاری، استاندارد حسابداری شماره ۱۹، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری، اثربخشی استانداردهای حسابداری.

<sup>1</sup> iranianaa@yahoo.com

<sup>2</sup> rahmani.ali@gmail.com

<sup>3</sup> mlidtwo@yahoo.com

<sup>4</sup> masoud.gholamzade@gmail.com

#### مقدمه

طی یک دهه گذشته نهادهای پیشروی بین‌المللی در زمینه تدوین استاندارد به این نتیجه رسیده‌اند که انجام اقداماتی از قبیل انتشار پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اظهارنظر ذینفعان و علاقمندان مختلف جهت اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده دیگر کافی نیست و "ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری"<sup>۱</sup> را باید در قالب چارچوبی منسجم و جامع به اجرا بگذارند تا از اثربخشی استانداردهای وضع شده اطمینان حاصل نمایند [۱]. به عبارت دیگر، گام دیگری به فرآیند تدوین استاندارد اضافه شده است و یکی از مهم‌ترین چالش‌های تدوین‌کنندگان استاندارد در آینده این خواهد بود که آیا ارزیابی‌های پس از اجرای آنها بازخوردهای به‌موقعی را تولید می‌کنند یا خیر [۱۲]. در این پژوهش قصد داریم اثربخشی استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ (ترکیب‌های تجاری) را با مشارکت دانشگاهیان و ذینفعان مختلف (تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌برسان مستقل و مدیران ارشد سرمایه‌گذاری به‌عنوان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی) در قالب یک پژوهش دانشگاهی مورد ارزیابی قرار دهیم.

#### بیان مساله

قبل از بازنگری استاندارد حسابداری شماره ۱۹، ترکیب‌های تجاری به دو دسته تقسیم می‌شدند: (۱) تحصیل و (۲) اتحاد منافع. برای اولی از "روش خرید" و برای دومی از "روش اتحاد منافع" استفاده می‌شد. نهاد تدوین استاندارد ایران با استدلال‌هایی اقدام به حذف روش اتحاد منافع در استاندارد تجدیدنظر شده نمود و براساس استاندارد تجدیدنظر شده، حسابداری کلیه ترکیب‌های تجاری باید با استفاده از "روش خرید" انجام شود.

با توجه به تغییرات اساسی بوجود آمده در استاندارد حسابداری شماره ۱۹، سؤالات اصلی که در این تحقیق به دنبال پاسخگویی به آن هستیم عبارتند از:

- سوال اصلی ۱: آیا استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ در حال تحقق اهداف اعلام شده است یا خیر؟
- سوال اصلی ۲: آیا اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ از نظر معیار هزینه-منفعت قابل توجیه است؟
- سوال اصلی ۳: با توجه به ارزیابی‌های انجام شده و بازخوردهای دریافت شده، نیازی به بهبود استانداردهای حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ وجود دارد؟ آیا نیاز به بهبود فرآیند تدوین استاندارد وجود دارد؟

#### اهمیت و ضرورت موضوع

با توجه به شواهد موجود در ارتباط با واکنش گروه‌های مختلف نسبت به فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری، چنین استنباط می‌شود که این استانداردها به احتمال زیاد بر رفاه اقتصادی و ثروت آنها

<sup>1</sup> Post-Implementation Review of Accounting Standards

اثرگذار است. بنابراین، هر یک از افراد و گروه‌ها برای تامین ثروت و رفاه اقتصادی خویش به استدلال پیرامون قبول یا رد استانداردهای حسابداری می‌پردازند [3].

بازخورد، برای حفظ و ارتقای کیفیت یک فرآیند و ستاندهای آن فرآیند ضروری است. فرآیند تدوین استاندارد نیز از این قاعده مستثنی نیست. ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری کمک می‌کند تا تحقق اهداف اعلام شده و پیامدهای استانداردهای تصویب و اجرا شده مورد بررسی قرار گرفته و در صورت نیاز، استاندارد مورد بررسی اصلاح شود. یک چنین تجزیه و تحلیلی در واقع از نوع "تجزیه و تحلیل اثرات" استانداردهای حسابداری<sup>۱</sup> است که به نهاد تدوین استانداردهای حسابداری کمک می‌کند تا علاوه بر درک هزینه‌های تحمیل شده بر تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و منافع حاصل از بهبود تصمیمات، نسبت به ابعاد دیگر پیامدهای اقتصادی ناشی از اجرای استانداردها، قابل اجرا بودن استانداردها، درک و فهم اطلاعات حاصل از استانداردهای وضع شده توسط استفاده‌کنندگان و ... شناخت پیدا کنند [7].

#### پیشینه تحقیق

هم دانشگاهیان و هم نهادهای تدوین استاندارد بر این باورند که مربوط بودن تحقیقات دانشگاهی در فرآیند تدوین استاندارد به صورت روزافزون رو به کاهش است [۱]. برای مثال، فولبیر و همکاران [8] مجموعه گسترده‌تری از تحقیقات تدوین استاندارد را بررسی نموده‌اند و بارس [۴]، ۵ و ۶ مجموعه بزرگی از فرصت‌ها برای تحقیقاتی که باید مورد توجه نهادهای استانداردگذار باشد، را بررسی نموده است. لیسترینگ و جانسون [11]، سوورینگا [۱۵]، سینگلتن-گرین [۱۴]، رادرفورد [۱۳] و دیگران، دلایلی مبنی بر علت سودمندی پایین تحقیقات دانشگاهی برای نهادهای تدوین استاندارد ارائه نمودند و تحقیقاتی را که از نظر این نهادها مربوط تلقی می‌شود جستجو کردند. در این تحقیقات، استدلال‌هایی درخصوص مسائل مختلف مربوط به سودمندی پژوهش‌های دانشگاهی ارائه شده است.

خلاصه اینکه علی‌رغم فرصت‌های تحقیقاتی مناسب، تاکنون ارزیابی جامع اثربخشی استانداردهای حسابداری در قالب پژوهش‌های دانشگاهی چندان مورد توجه واقع نشده است و تنها تعدادی از استانداردهای خاص براساس معیارهای محدود و پراکنده مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند. این در حالی است که هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به ترتیب در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۹ تصمیم گرفتند تا ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در فرآیند تدوین استاندارد خود بگنجانند [۱] و نخستین گزارش‌های ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری آنها به ترتیب در سال‌های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۲ منتشر شده است. یکی از استانداردهایی که هر دو هیات اقدام به ارزیابی اثربخشی آن نمودند، استاندارد حسابداری ترکیب‌های تجاری می‌باشد که یافته‌های ارزیابی‌های دو هیات یاد شده در نمایه ۱ آمده است [۹ و ۱۰].

<sup>1</sup> - impact analysis

نمایه ۱- یافته‌های ارزیابی اثربخشی استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۳ و بیانیه استاندارد حسابداری مالی آمریکا شماره ۱۴۱

مسائل مورد نظر	ارزیابی پس از اجرای IFRS 3 (۲۰۱۵)	ارزیابی پس از اجرای SFAS 141 (۲۰۱۳)
هزینه و دشواری بکارگیری	برخی تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی بر این باورند که هزینه رعایت برخی الزامات این استاندارد بیش از منافع قابل ایجاد برای سرمایه‌گذاران است.	بیشتر از انتظارات در زمان بکارگیری استاندارد بوده است. بخش عمده پیچیدگی‌ها مربوط به بکارگیری الزامات اندازه‌گیری بیانیه شماره ۱۵۷ (ارزش منصفانه) بوده است. تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان صورت‌های مالی به هزینه‌های مربوط به بکارگیری متخصصین ارزشگذاری برون‌سازمان اشاره داشته‌اند. واحدهای تجاری کوچک‌تر باید زمان و هزینه بیشتری را صرف دسترسی به منابع برون‌سازمانی نمایند.
منافع بکارگیری		این استاندارد بهبودهایی را در زمینه مربوط بودن و کامل بودن اطلاعات ترکیب‌های تجاری ایجاد کرده است. در زمینه قابلیت مقایسه، قابلیت اتکا و بازنمایی منصفانه اطلاعات در بخش‌های قابل توجهی بهبود مورد انتظار حاصل نشده است، که الزامات اندازه‌گیری برحسب ارزش منصفانه مهم‌ترین دلیل این امر بوده است.
حل و فصل مسائل اساسی موجود در استاندارد قبلی	-	برخی از مسائل مرتبط با روش خرید برای حسابداری تحصیل‌های تجاری را حل نموده است، اما برخی دیگر حل نشده باقی مانده‌اند.
قابلیت فهم الزامات استاندارد	-	قابل فهم است و می‌توان آن را برای مقاصد مورد نظر بکار گرفت.
سودمندی	استفاده از ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اطلاعات سودمندی را راجع به نحوه مصرف وجوه سرمایه‌گذاران توسط مدیریت و درک بهتر معامله فراهم می‌کند.	اطلاعات حاصل از بکارگیری این استاندارد، اطلاعات سودمندی را برای درک و تجزیه و تحلیل اکثر ترکیب‌های تجاری فراهم می‌کند.
عملیاتی بودن	مهم‌ترین چالش‌های اجرای استاندارد در حوزه‌های مختلف به شرح زیر اعلام شده است: ۱) اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ۲)	در مجموع عملیاتی است، اما اجرای برخی الزامات دشوار است که عمدتاً به اندازه‌گیری ارزش منصفانه مربوط است. تهیه‌کنندگان صورت‌های

مسائل مورد نظر	ارزیابی پس از اجرای IFRS 3 (۲۰۱۵)	ارزیابی پس از اجرای SFAS 141 (۲۰۱۳)
	آزمون کاهش ارزش	مالی واحدهای تجاری متوسط و کوچک بیشترین مشکلات را در این زمینه دارند.
الزامات افشا	<p>۱- افشای سرقفلی منفی و علت ایجاد آن طبق الزامات این استاندارد از نظر سرمایه‌گذاران سودمند بوده است.</p> <p>۲- بسیاری از سرمایه‌گذاران بر این باورند که سود و زیان اندازه‌گیری مجدد سرمایه‌گذاری قبلی برحسب ارزش منصفانه منجر به شناسایی سود یا زیان غیرمستمر می‌شود که بخشی از عملکرد واحد تجاری نیست. به همین دلیل، آنها بر این باورند که افشای روشن اینگونه سودها (یا زیانها) در صورت‌های مالی سودمند است.</p>	<p>رهنمودهایی برای افشای اطلاعات ارائه نموده است تا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بتوانند ماهیت و اثرات ترکیب‌های تجاری را ارزیابی نمایند.</p>
ارزیابی کلی استاندارد	<p>نارسایی‌های بااهمیتی وجود ندارد، ولی حوزه‌های مهمی وجود دارند که نیاز به بررسی‌های تکمیلی داشته و پتانسیل بهبود و اصلاح را دارند.</p>	<p>استاندارد قابل فهم است، می‌تواند به شکل مورد نظر به کار گرفته شود و منجر به تولید اطلاعات مربوطتر و کامل‌تر شود. اما در زمینه قابلیت مقایسه، قابلیت اتکا و بازنمایی منصفانه اطلاعات در بخش‌های قابل توجهی بهبود مورد انتظار حاصل نشده است، که الزامات اندازه‌گیری برحسب ارزش منصفانه مهم‌ترین دلیل این امر بوده است.</p>

### روش تحقیق

در این پژوهش، عمدتاً از روش پیمایشی استفاده شده است. ابزار مورد استفاده در این پژوهش نیز پرسش‌نامه و بحث و تبادل نظر با خبرگان بوده است.

ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری بازنگری شده شماره ۱۹ در قالب ۶ عامل کلی بررسی شده است. هر عامل خود شامل چند جنبه می‌باشد و جمعاً این استاندارد بلحاظ ۵۵ جنبه مورد بررسی قرار گرفته است.

## جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق شامل (۱) حسابرسان مستقل در سطح شرکا و مدیران موسسات حسابرسی، (۲) مدیران ارشد مالی شرکتها، (۳) مدیران ارشد سرمایه‌گذاری فعال در شرکتها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری و هلدینگها و (۴) صاحب‌نظران دانشگاهی می‌باشد، به نحوی که از نظر تجربه و تخصص و ارتباط با موضوع واجد صلاحیت باشند. تشکیل گروه خبرگان از بین صاحب‌نظرانی صورت گرفته است که از نظر تجربه و تخصص و ارتباط با موضوع واجد صلاحیت باشند. بنابراین، نمونه‌گیری از جامعه آماری در این نوع آزمون‌ها چندان مصداق نداشته و صرفاً ویژگی‌های خبرگی افراد، ملاک است. در این مطالعه در مجموع ۱۴۸ نفر مشارکت داشتند که فراوانی و میزان تحصیلات هر گروه مطابق نمایه ۲ بوده است.

## نمایه ۲- ترکیب تحصیلات هر گروه از پاسخ‌دهندگان

سطح تحصیلات	دانشگاهیان		حسابرسان مستقل		تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی		استفاده‌کنندگان		کل گروه‌ها	
	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی
کارشناسی	۰	۰	۱۲	۳۲٪	۸	۱۸٪	۰	۰	۲۰	۱۳٪
کارشناسی ارشد	۰	۰	۱۶	۴۴٪	۳۲	۷۱٪	۱۷	۵۳٪	۶۵	۴۴٪
دانشجوی دکتری	۱۶	۴۷٪	۲	۵٪	۵	۱۱٪	۶	۱۹٪	۲۹	۲۰٪
دکتری	۱۸	۵۳٪	۷	۱۹٪	۰	۰	۹	۲۸٪	۳۴	۲۳٪
کل	۳۴	۱۰۰	۳۷	۱۰۰	۴۵	۱۰۰	۳۲	۱۰۰	۱۴۸	۱۰۰٪

## یافته‌های تحقیق

عامل ۱- عملیاتی بودن یا نبودن اجرای الزامات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹

## عامل فرعی اول: کفایت توضیحات استاندارد حسابداری شماره ۱۹

برای فهم دیدگاه سه گروه (تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حسابرسان مستقل و دانشگاهیان) درباره اینکه آیا توضیحات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ جهت تهیه و ارائه اطلاعات ترکیب‌های تجاری از کفایت لازم برخوردار است یا خیر، از آنها سوال شده است که توضیحات این استاندارد جهت احراز شرایط زیر تا چه حد کافی است:

توضیحات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹:

ادعای ۱. برای شرکتها قابل فهم است.

ادعای ۲. توسط شرکتها برای مقاصد مورد نظر بکارگرفته می‌شود.

ادعای ۳. منجر به بازنمایی درست اطلاعات تحصیل می‌شود.

ادعای ۴. برای قضاوت قابل دفاع کافی می‌باشد.

ادعای ۵. شرکت‌ها می‌توانند شواهد کافی برای پشتیبانی از قضاوت‌های ضروری فراهم نمایند.

نماینه ۳- آزمون کفایت توضیحات استانداردهای حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹

شرح وضعیت	ادعای ۱		ادعای ۲		ادعای ۳		ادعای ۴		ادعای ۵	
	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف
۱	۰	۸	۰	۴	۰	۵	۰	۴	۰	۷
۲	۰	۷	۰	۱۰	۰	۱۲	۰	۲۱	۰	۱۹
۳	۰	۲۱	۰	۲۱	۰	۶	۰	۱۷	۰	۲۱
۴	۷۱	۰	۷۰	۰	۶۷	۰	۹	۰	۶۰	۰
۵	۹	۰	۱۱	۰	۲۶	۰	۶۵	۰	۹	۰
تعداد	۸۰	۳۶	۸۱	۳۵	۸۳	۳۳	۷۴	۴۳	۶۹	۴۷
نسبت مشاهده شده	/۶۹		/۷۰		/۷۲		/۶۴		/۵۹	
نسبت مورد انتظار	/۵۰		/۵۰		/۵۰		/۵۰		/۵۰	
سطح معنی Z-score	۰/۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰		۰/۰۰۴		۰/۰۰۳	
میانگین	۳/۴۶		۳/۶۸		۳/۷۳		۲/۷۸		۱/۴۳	
مقدار t	۴/۴۹		۷/۳۴		۸/۷۴		-۱/۱۱		-۱۶/۹۸	
سطح معنی	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰۰		۰/۰۲۶		۰/۰۰۰۱	
نتیجه نهایی	تأیید		تأیید		تأیید		تأیید		تأیید	

۱ اصلاً، ۲ تا حد اندکی، ۳ در حد متوسط، ۴ زیاد و ۵ کاملاً

براساس نتایج آزمون دوجمله‌ای و تی تک‌نمونه‌ای، اکثریت اعضای سه گروه پاسخ‌دهنده بر این باورند که توضیحات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ جهت تهیه و ارائه اطلاعات ترکیب‌های تجاری از کفایت لازم برخوردار است، به نحوی که برای شرکت‌ها قابل فهم است، توسط شرکت‌ها برای مقاصد مورد نظر می‌تواند بکارگرفته شود، منجر به بازنمایی درست اطلاعات قسمت‌ها می‌شود، برای قضاوت قابل دفاع کافی می‌باشد و شرکت‌ها می‌توانند شواهد کافی برای پشتیبانی از قضاوت‌های ضروری فراهم نمایند.

**عامل فرعی دوم: عملیاتی بودن/نبودن جنبه‌های مختلف استاندارد حسابداری شماره ۱۹**  
در این بخش از پژوهش، عملیاتی بودن یا نبودن ۱۱ جنبه مختلف استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ به شرح زیر از دیدگاه سه گروه دانشگاهیان، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است.

۶. تعیین اینکه یک واحد تجاری چیست؟، ۷. تعیین واحد تحصیل‌کننده، ۸. تعیین ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تحصیل شده، ۹. حسابداری تحصیل تدریجی، ۱۰. اندازه‌گیری ارزش منصفانه سهم اقلیت، ۱۱. اندازه‌گیری ارزش منصفانه ما به ازای مشروط، ۱۲. اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارقام احتمالی قبل از تحصیل متعلق به واحد تحصیل شونده، ۱۳. تعیین معاملاتی که جدای از تحصیل است، ۱۴. اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود قابل تشخیص، ۱۵. اندازه‌گیری ارزش منصفانه ما به ازای پرداختی (غیر از ما به ازای مشروط) و ۱۶. آزمون کاهش ارزش سرقفلی  
تحلیل نتایج به دست آمده از آزمون دو جمله‌ای به شرح نمایه ۴ حاکی از این است که در مجموع سه گروه مشارکت‌کننده معتقدند اندازه‌گیری ارزش منصفانه ما به ازای مشروط، اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارقام احتمالی قبل از تحصیل متعلق به واحد تحصیل شونده و آزمون کاهش ارزش سرقفلی عملیاتی نیست، و سایر جنبه‌های استاندارد حسابداری بازنگری شده شماره ۱۹ عملیاتی می‌باشد.

نمایه ۴- نتایج آزمون عملیاتی بودن یا نبودن جنبه‌های مختلف استاندارد مورد بررسی

آزمون دو جمله‌ای							وضعیت		جنبه‌های مختلف استاندارد
سطح معنی داری Z	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	سه گروه	تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی	حسابرسان مستقل	دانشگاهیان	فراوانی	عملیاتی است	
۰/۰۰۷	۵۰٪	۶۳٪	۷۳	۲۱	۳۷	۱۵	فراوانی	عملیاتی است	
			۴۳	۲۴	۰	۱۹	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۰	۵۰٪	۶۸٪	۷۹	۳۸	۲۱	۲۰	فراوانی	عملیاتی است	
			۳۷	۷	۱۶	۱۴	فراوانی	عملیاتی نیست	



آزمون دو جمله‌ای							وضعیت		جنبه‌های مختلف استاندارد
سطح معنی داری Z	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	سه گروه	تهیه کنندگان صورت‌های مالی	حسابرسان مستقل	دانشگاهیان			
۰/۰۲	۵۰٪	۶۱٪	۷۱	۲۶	۲۱	۲۴	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۸
			۴۵	۱۹	۱۶	۱۰	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۰	۵۰٪	۶۸٪	۷۹	۴۵	۱۲	۲۲	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۹
			۳۷	۰	۲۵	۱۲	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۰	۵۰٪	۷۳٪	۸۳	۴۳	۱۶	۲۴	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۰
			۳۳	۲	۲۱	۱۰	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۱	۵۰٪	۶۲٪	۴۴	۸	۱۶	۲۰	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۱
			۷۲	۳۷	۲۱	۱۴	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۰	۵۰٪	۶۸٪	۳۷	۱۳	۱۰	۱۴	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۲
			۷۹	۳۲	۲۷	۲۰	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۲	۵۰٪	۶۱٪	۷۱	۲۵	۲۰	۲۶	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۳
			۴۵	۲۰	۱۷	۸	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۰	۵۰٪	۶۳٪	۷۳	۳۶	۱۳	۲۴	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۴
			۴۳	۹	۲۴	۱۰	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۱	۵۰٪	۶۶٪	۷۷	۳۳	۲۶	۱۸	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۵
			۳۹	۱۲	۱۱	۱۶	فراوانی	عملیاتی نیست	

آزمون دو جمله‌ای							وضعیت		جنبه‌های مختلف استاندارد
سطح معنی داری Z	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	سه گروه	تهیه کنندگان صورت‌های مالی	حسابرسان مستقل	دانشگاهیان			
۰/۰۰۰	۵۰٪	۷۸٪	۲۵	۷	۷	۱۱	فراوانی	عملیاتی است	جنبه ۱۶
			۹۱	۳۸	۳۰	۲۳	فراوانی	عملیاتی نیست	

عامل فرعی سوم: عملیاتی بودن / نبودن موارد افشای الزامی شده در استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹

افشای باکیفیت بالا، ارتباط بین مدیریت و بازار سرمایه را تسهیل می‌نماید و در نتیجه باعث کاهش ارزشیابی نادرست شرکت و اقدامات فرصت طلبانه مدیریت ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد [2]. لذا بررسی عملیاتی بودن یا نبودن الزامات افشای درنظر گرفته شده توسط یک استاندارد حسابداری از اهمیت بالایی برخوردار است. در این بخش، عملیاتی بودن یا نبودن ۱۰ مورد الزامات افشای تعیین شده در استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ به شرح زیر از دیدگاه سه گروه دانشگاهیان، تهیه کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است.

نماینه ۵- نتایج آزمون عملیاتی بودن/نبودن موارد افشای الزامی شده در استاندارد حسابداری

تجدیدنظر شده شماره ۱۹

آزمون دو جمله‌ای							وضعیت		موارد افشا
سطح معنی داری Z	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	سه گروه	تهیه کنندگان صورتهای	حسابرسان مستقل	دانشگاهیان			
۰/۰۰۰	۵۰٪	۷۰٪	۸۱	۲۴	۲۶	۳۱	فراوانی	عملیاتی است	مورد ۱۷
			۳۵	۲۱	۱۱	۳	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۱	۵۰٪	۶۶٪	۷۷	۳۳	۱۹	۲۵	فراوانی	عملیاتی است	مورد ۱۸
			۳۹	۱۲	۱۸	۹	فراوانی	عملیاتی نیست	
۰/۰۰۰	۵۰٪	۶۵٪	۷۵	۲۲	۲۴	۲۹	فراوانی	عملیاتی است	مورد ۱۹
			۴۱	۱۸	۱۴	۹	فراوانی	عملیاتی نیست	

مورد افشا	وضعیت	آزمون دو جمله‌ای					نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	سطح معنی داری Z
		دانشگاهیان	حسابرسان مستقل	تهیه‌کنندگان صورتهای	سه گروه	مورد			
مورد ۲۰	عملیاتی است	۲۱	۲۵	۳۲	۷۹	۵۰٪	۶۹٪	۰/۰۰۰	
	عملیاتی نیست	۱۳	۱۲	۱۳	۳۷				
مورد ۲۱	عملیاتی است	۱۰	۱۲	۱۵	۳۷	۵۰٪	۶۸٪	۰/۰۰۰	
	عملیاتی نیست	۲۴	۲۵	۳۰	۷۹				
مورد ۲۲	عملیاتی است	۱۴	۲۱	۳۷	۷۲	۵۰٪	۶۳٪	۰/۰۱	
	عملیاتی نیست	۲۰	۱۶	۸	۴۴				
مورد ۲۳	عملیاتی است	۲۳	۳۰	۳۱	۸۴	۵۰٪	۷۳٪	۰/۰۰۰	
	عملیاتی نیست	۱۱	۷	۱۴	۳۲				
مورد ۲۴	عملیاتی است	۲۴	۲۸	۳۳	۸۵	۵۰٪	۷۳٪	۰/۰۰۰	
	عملیاتی نیست	۱۰	۹	۱۲	۳۱				
مورد ۲۵	عملیاتی است	۲۲	۳۲	۳۳	۸۷	۵۰٪	۷۵٪	۰/۰۰۰	
	عملیاتی نیست	۱۲	۵	۱۲	۲۹				
مورد ۲۶	عملیاتی است	۲۳	۲۵	۲۸	۷۶	۵۰٪	۶۶٪	۰/۰۰۰	
	عملیاتی نیست	۱۱	۱۲	۱۷	۴۰				

۱۷. بهای تمام شده ترکیب و شرح مختصری درمورد اجزای آن، شامل هرگونه مخارجی که مستقیماً به ترکیب قابل انتساب است.

۱۸. جزئیات مربوط به عملیاتی که واحد تجاری در نتیجه ترکیب، تصمیم به واگذاری آن دارد.

۱۹. مبالغ شناسایی شده برای هر طبقه از داراییها و بدهی‌های واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل و مبالغ دفتری هر کدام از آن طبقات براساس استانداردهای حسابداری در تاریخ تحصیل.
۲۰. مبلغ مازاد کسر شده از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی‌های غیر پولی
۲۱. توصیف عواملی که منجر به ایجاد سرقفلی شده است یا توصیف ماهیت کسری اشاره شده در بند بالا
۲۲. مبلغ سود یا زیان واحد تحصیل شده از تاریخ تحصیل که در سود و زیان دوره واحد تحصیل‌کننده منظور شده است.
۲۳. درآمد عملیاتی واحدها و یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده از ابتدای دوره مالی جاری
۲۴. سود یا زیان خالص واحدها و یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده از ابتدای دوره مالی جاری.
۲۵. صورت تطبیق مبالغ دفتری سرقفلی در ابتدا و انتهای دوره
۲۶. دوره و روش استهلاك سرقفلی
- تحلیل نتایج به دست آمده از آزمون دو جمله‌ای به شرح نمایه ۵ حاکی از این است که در مجموع سه گروه مشارکت‌کننده معتقدند الزامات افشای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ به شرح زیر (به استثنای توصیف عواملی که منجر به ایجاد سرقفلی شده است یا توصیف ماهیت کسری بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در تاریخ تحصیل) عملیاتی می‌باشند.
- عامل ۲- تاثیر تغییر الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۹ بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی ترکیب‌های تجاری**
- در این قسمت، اثرات مهم‌ترین تغییرات ایجاد شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۹ به شرح پیش‌گفته بر ۵ ویژگی کیفی اطلاعات مالی ترکیب‌های تجاری (۲۷. کامل بودن اطلاعات، ۲۸. قابلیت مقایسه، ۲۹. مربوط بودن، ۳۰. قابلیت اتکا و ۳۱. گزارش ماهیت اقتصادی معامله ترکیب) از نظر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مورد بررسی قرار گرفته است.
- نتایج آزمون‌ها نشان می‌دهد که از نظر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، تغییر الزامات یاد شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۹، مربوط بودن اطلاعات مالی مربوط به ترکیب‌های تجاری و انعکاس ماهیت اقتصادی معامله ترکیب را بهبود بخشیده است، اما بر قابلیت اتکای آن تاثیر معکوس داشته است. دیدگاه موافقین و مخالفین درخصوص تاثیر این تغییرات بر کامل بودن و قابلیت مقایسه اطلاعات تفاوت معناداری نداشته است.

نمایه ۶- نتایج آزمون تغییر الزامات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی ترکیب‌های تجاری

ویژگی‌های کیفی	وضعیت		فرآوانی نظرات		آزمون دو جمله‌ای		آزمون t		نتیجه نهایی	
	موافق	مخالف	فرآوانی	مخالف	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	مقدار t	سطح معنی داد		
۲۷	فرآوانی	۰	۱	۰	۱۵	۱۷	/۵۳	/۵۰	۲/۶۱	۰/۰۱
	فرآوانی	۴	۸	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۵	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
۲۸	فرآوانی	۰	۱۱	۰	۱۱	۲۱	/۶۶	/۵۰	۲/۴۸	۰/۰۱
	فرآوانی	۰	۱۵	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۶	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
۲۹	فرآوانی	۰	۲۳	۰	۲۳	۹	/۷۳	/۵۰	۳/۷۵	۰/۰۳
	فرآوانی	۰	۳	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۴	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
۳۰	فرآوانی	۰	۸	۰	۸	۲۴	/۷۵	/۵۰	-۰/۵۱	۰/۵۵
	فرآوانی	۰	۶	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۱۸	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
۳۱	فرآوانی	۰	۲۴	۰	۲۴	۸	/۷۵	/۵۰	۳/۶۸	۰/۰۳
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۲۰	۰	۰	۰				
	فرآوانی	۰	۰	۰	۰	۰				
نتیجه نهایی	رد		رد		تأیید		تأیید		تأیید	

۱. بسیار بدتر شده است، ۲. کمی بدتر شده است، ۳. تغییری ایجاد نشده است، ۴. کمی بهبود ایجاد شده است، ۵. بهبود زیادی ایجاد کرده است.



ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹

۱۹.

میزان سودمندی اطلاعات و کسبها، تصحیح، برآء، ...	۳۳ قضاوت راجع به کل شرکت		۳۴ ارزیابی جریانهای نقد آتی شرکت		۳۵ پیشبینی سود (زیان) آتی شرکت		۳۶ درک ریسکها و بازدهی شرکت	
	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف
معیار:	۱	۵	۰	۳	۰	۳	۰	۴
	۲	۱۱	۰	۳	۰	۷	۵	
	۳	۴	۰	۹	۰	۳	۰	
	۴	۰	۱۲	۰	۱۳	۱۳	۰	
	۵	۰	۵	۰	۶	۱۰	۰	
تعداد	۲۰	۱۷	۱۵	۱۹	۱۳	۲۳	۹	
نسبت مشاهده شده	۱/۶۳	۱/۵۳	۱/۵۹	۱/۷۲				
نسبت مورد انتظار	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰				
سطح معنی داری Z	۰/۳۲	۰/۸۶	۰/۳۷	۰/۴				
میلتکین	۲/۸۴	۳/۴۰	۳/۲۷	۳/۸۷				
مقدار تی	-۰/۶۶	۱/۹۸	۱/۶۴	۴/۹۱				
سطح معنی داری	۰/۵۰	۰/۰۵	۰/۱۱	۰/۰۰۰				
نتیجه نهایی	رد	رد	رد	تأیید				

میزان سودمندی اطلاعات و کسبها، نگاه به راه.....	۲۷۷ تعیین ارزش دقیق شرکت		۲۸۱ درک محتوای اقتصادی معامله		۲۸۹ تجزیه و تحلیل روند جهت ارزیابی عملکرد شرکت	
	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف
۱. میزان	فرآیندی	فرآیندی	فرآیندی	فرآیندی	فرآیندی	فرآیندی
	۱	۱	۰	۶	۰	۱
	۲	۳	۰	۹	۰	۴
	۳	۵	۰	۴	۰	۲
	۴	۱۴	۴	۰	۱۰	۰
۲. تعداد	۵	۹	۱۳	۰	۱۵	۰
	۲۳	۱۰	۱۷	۱۹	۲۵	۷
نسبت مشاهده شده	/۷۱		/۵۳		/۷۸	
	نسبت مورد انتظار		/۵۰		/۵۰	
نسبت معنی داری Z	/۰۰۴		/۰۸۶		/۰۰۲	
	میانگین		۳۷۵		۴/۰۸	
مقدار تی	۳/۹۸		۳/۵۱		۵/۱۷	
	سطح معنی داری		۰۰۰۰۰		۰۰۰۰۰	
نتیجه نهایی	تأیید		رد		تأیید	

۱. اصلاً سودمند نیست، ۲. کمی سودمند است، ۳. در حد متوسط سودمند است، ۴. زیاد سودمند است و ۵. بسیار زیاد سودمند است.

#### عامل فرعی دوم: میزان سودمندی موارد افشا برای تصمیمات سرمایه‌گذاری

براساس نتایج آزمون دوجمله‌ای به شرح نمایه زیر، از بین ۱۱ مورد افشای الزامی شده در استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹، موافقت با سودمندی سه مورد و مخالفت با سودمندی دو مورد معنادار بوده است. موافقت و مخالفت با ۶ مورد دیگر از افشای الزامی شده در استاندارد حسابداری یاد شده از منظر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی معنی‌دار نبوده است.



نماینه ۸ - میزان سودمندی هر یک موارد افشای مربوط به ترکیبهای تجاری

موارد افشا	۵۰		۵۱		۵۲		۵۳	
	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف
وضعیت	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی
	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
	۰	۵	۰	۰	۰	۲	۰	۲
	۰	۶	۰	۵	۰	۱۵	۰	۸
	۰	۰	۴	۰	۲	۰	۰	۰
تعداد	۱۱	۰	۱۹	۰	۱۱	۰	۱۶	۰
	۲۱	۱۱	۲۳	۹	۲۰	۱۳	۲۰	۱۲
	۱/۶۶	۱/۶۶	۱/۷۲	۱/۶۳	۱/۶۳	۱/۵۹	۱/۶۳	۱/۶۳
	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار	نسبت مشاهده شده	نسبت مورد انتظار
	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰	۱/۵۰
آزمون دو جمله‌ای	سطح معنی داری Z	۰/۱۱	۰/۰۲	۰/۳۱	۰/۳۷	۰/۳۱	۰/۳۱	۰/۳۱
	میانگین	۳/۸۴	۴/۰۶	۳/۷۸	۳/۵۳	۳/۹۳	۳/۹۳	۳/۹۳
	مقدار تی	۴/۴۱	۴/۳۲	۳/۷۳	۲/۴۱	۴/۷۸	۴/۷۸	۴/۷۸
آزمون t	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱
	نتیجه نهایی	رد	تأیید	رد	رد	رد	رد	رد

موارد افشا	۵		۵		۵		۵		۵		۵	
	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف	موافق	مخالف
فراوانی نظرات	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی	فراوانی
	۰	۳	۰	۲	۰	۳	۰	۴	۰	۲	۰	۷
	۰	۱	۰	۵	۰	۲	۰	۳	۰	۱۶	۰	۱۲
	۰	۵	۰	۴	۰	۵	۰	۱۰	۰	۶	۰	۳
	۱۳	۰	۱۹	۰	۱۲	۰	۷	۰	۴	۰	۸	۰
۵	۱۰	۲	۰	۱۰	۰	۸	۰	۴	۰	۲	۰	
تعداد	۲۳	۹	۲۱	۱۱	۲۳	۱۰	۱۵	۱۷	۸	۲۴	۱۰	۲۲
نسبت مشاهده شده	۱/۷۳		۱/۶۶		۱/۶۹		۱/۵۳		۱/۷۵		۱/۶۹	
نسبت مورد انتظار	۱/۵۰		۱/۵۰		۱/۵۰		۱/۵۰		۱/۵۰		۱/۵۰	
سطح معنی داری Z	۰/۰۲		۰/۳۱		۰/۰۵		۰/۸۶		۰/۰۷		۰/۰۵	
میانه	۳/۸۱		۳/۴۳		۳/۷۵		۳/۳۷		۲/۷۵		۲/۵۶	
مقدار تی	۳/۸۲		۲/۳۶		۳/۴۴		۱/۶۱		-۳/۲۵		-۱/۹۵	
سطح معنی داری	۰/۰۰۱		۰/۰۲۱		۰/۰۲		۰/۱۱		۰/۰۳		۰/۰۶	
نتیجه نهایی	تأیید		رد		تأیید		رد		تأیید		تأیید	

۱. اصلاً سودمند نیست، ۲. کمی سودمند است، ۳. در حد متوسط سودمند است، ۴. زیاد سودمند است و ۵. بسیار زیاد سودمند است.

موارد افشا مندرج در نمایه فوق به شرح زیر می‌باشد:

۴۰. بهای تمام شده ترکیب و شرح مختصری درمورد اجزای آن، شامل هرگونه مخارجی که مستقیماً به ترکیب قابل انتساب است.

۴۱. جزئیات مربوط به عملیاتی که واحد تجاری در نتیجه ترکیب، تصمیم به واگذاری آن دارد.

۴۲. مبالغ شناسایی شده برای هر طبقه از داراییها و بدهی‌های واحد تحصیل شده در تاریخ تحصیل و مبالغ دفتری هر کدام از آن طبقات براساس استانداردهای حسابداری در تاریخ تحصیل.

۴۳. مبلغ مازاد کسر شده از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی

۴۴. توصیف عواملی که منجر به ایجاد سرقفلی شده است یا توصیف ماهیت کسری اشاره شده در بند بالا

۴۵. مبلغ سود یا زیان واحد تحصیل شده از تاریخ تحصیل که در سود و زیان دوره واحد تحصیل‌کننده منظور شده است.

۴۶. درآمد عملیاتی واحدها و یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده از ابتدای دوره مالی جاری

۴۷. سود یا زیان خالص واحدها و یا فعالیتهای تجاری ترکیب شده از ابتدای دوره مالی جاری

۴۸. صورت تطبیق مبالغ دفتری سرقفلی در ابتدا و انتهای دوره

۴۹. دوره استهلاك سرقفلی

۵۰. روش استهلاك سرقفلی و دلایل انتخاب آن در مواردی که از روش خط مستقیم استفاده نمی‌شود.

#### عامل ۴: تغییرات و پیامدهای غیرمنتظره مرتبط با استاندارد حسابداری شماره ۱۹

اکثریت دانشگاهیان، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حساب‌رسان مستقل بر این باور بودند که اجرای استاندارد تجدیدنظر شده شماره ۱۹ بر استراتژی تحصیل شرکت‌ها تاثیر داشته است و مهم‌ترین تاثیر از نظر این سه گروه این بوده است که شرکت‌ها سعی می‌کنند معاملات را طوری سازمان‌دهی می‌کنند که شرایط حسابداری ترکیب تجاری را احراز نمایند.

از طرف دیگر، اکثریت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی اظهار داشتند که اجرای استاندارد حسابداری بازنگری شده شماره ۱۹، استراتژی‌های سرمایه‌گذاری و فرآیندهای تصمیم‌گیری آنها را تحت تاثیر قرار داده است و پیامدهای با اهمیتی داشته است. ضمناً، اختلاف موافقین و مخالفین با تغییرات اقتصادی ناشی از رعایت این استاندارد با اهمیت نبوده است.

#### عامل ۵: هزینه اجرای استاندارد حسابداری شماره ۱۹

اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ تغییرات با اهمیتی را در روش حسابداری ترکیب‌های تجاری ایجاد کرده است. نتایج آزمون‌های دو به شرح نمایه ۹ نشان می‌دهد که سه گروه از ذینفعان استانداردهای حسابداری در مجموع بر این باورند که هزینه اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ بیشتر از مقدار مورد انتظار بوده است.

## نمایه ۹- بررسی نتایج آزمون هزینه‌های غیرمنتظره استاندارد حسابداری شماره ۱۹

۵۱. آیا اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شماره ۱۹، هزینه غیرمنتظره بالهیمیتی را تحمیل نموده است؟	وضعیت	بلی	خیر	نظری ندارم
دانشگاهیان	فراوانی	۲۱	۹	۴
حسابرسان مستقل	فراوانی	۱۹	۱۱	۷
تهیه‌کنندگان صورتهای مالی	فراوانی	۲۸	۱۱	۶
کل سه گروه	فراوانی	۶۸	۳۱	۱۷
	درصد	%۵۹	%۲۷	%۱۴
آزمون $X^2$	$X^2= ۱/۴۱, df= ۴, sig < ۰/۱۸۴$			

در مرحله بعد، مهم‌ترین هزینه رعایت استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ از سه گروه سوال شده است. بیشترین فراوانی مربوط به هزینه استفاده از متخصصین ارزشگذاری برون‌سازمانی بوده است و هزینه آموزش کارکنان در رتبه دوم قرار دارد.

همچنین، از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی سوال شده است که منافع حاصل از این تغییرات ایجاد شده در استاندارد حسابداری در مقایسه با هزینه تغییر تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری آنها چگونه است. تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون خی دو تک متغیری (نمایه ۱۰) نشان داد که اکثریت استفاده‌کنندگان صورتهای مالی معتقدند منافع حاصل از روش‌های حسابداری جدید، بیش از هزینه تغییر تجزیه و تحلیل آنهاست و اختلاف موافقین و مخالفین در این خصوص معنی‌دار است.

## نمایه ۱۰- نتایج آزمون هزینه اجرای استاندارد حسابداری شماره ۱۹

۵۲. منافع حاصل از روش خرید (و حذف روش اتحاد منافع) براساس استاندارد تجدیدنظر شده شماره ۱۹ در مقایسه با هزینه تغییر تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری‌تان را چطور ارزیابی می‌کنید؟	منافع بیشتر از هزینه است	هزینه و منافع تقریباً برابرند	هزینه بیشتر از منافع است	مطمئن نیستم.
آزمون $X^2$	فراوانی مشاهده شده	۷	۴	۴
	درصد فراوانی مشاهده شده	%۵۳	%۲۲	%۱۲/۵
	مقدار و سطح معنی‌داری	$X^2= ۱۴/۲۵, df= ۲, p < .۰۰۳$		

## عامل ۶: فرایند بازنگری در استاندارد حسابداری شماره ۱۹

ضرورت بهبود جنبه (جنبه‌هایی) از استاندارد حسابداری شماره ۱۹ از سه گروه سوال شده است. ۴۷ درصد از پاسخ‌دهندگان با این موضوع موافق بودند و ۳۸ درصد نظر مخالف داشتند. براساس نتایج آزمون آماری، تفاوت معنی‌داری بین پاسخ‌دهندگان در این خصوص وجود ندارد.

## نمایه ۱۱- آزمون ضرورت بازنگری استاندارد مورد بررسی

سوال ۵۳	وضعیت	بلی	خیر	نظری ندارم
دانشگاهیان	فراوانی	۱۴	۱۳	۷
حسابرسان مستقل	فراوانی	۲۰	۱۴	۳
تهیه‌کنندگان صورت مالی	فراوانی	۲۱	۱۷	۷
کل سه گروه	فراوانی	۵۵	۴۴	۱۷
	درصد	%۴۷	%۳۸	%۱۵
آزمون $X^2$	$X^2 = ۲/۵۵, df = ۴, sig < ۰/۰۰۳$			

همچنین، تجزیه و تحلیل پاسخ استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به شرح نمایه ۱۲ نشان می‌دهد که علی‌رغم رضایت کلی آنها از اطلاعات ترکیب‌های تجاری، به بهبود برخی جنبه‌های استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ اعتقاد دارند.

## نمایه ۱۲- آزمون ضرورت بهبود جنبه‌هایی از استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ از نظر

## استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

سؤال	فراوانی مشاهده شده			مقدار	درجه آزادی df	سطح معنی‌داری
	بلی	خیر	مطمئن نیستم			
۵۴. آیا از نظر شما، جنبه (جنبه‌هایی) از استاندارد ۱۹ وجود دارد که نیاز به بهبود داشته باشد؟	۲۰	۸	۴	۱۳/۰۱	۲	۰/۰۰۲

در ادامه رضایت کلی استفاده‌کنندگان از نحوه اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ و اطلاعات ترکیب‌های تجاری که در حال حاضر در صورت‌های مالی و یادداشتهای توضیحی منتشر می‌شود سوال شده است. تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها (نمایه ۱۳) نشان می‌دهد که آنها از اطلاعات ترکیب‌های تجاری که در حال حاضر و در اجرای استاندارد حسابداری یاد شده در صورت‌های مالی شرکت‌ها افشا می‌شود، در مجموع راضی هستند.

## نمایه ۱۳- آزمون رضایت کلی استفاده‌کنندگان از نحوه اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ و

## اطلاعات حاصله

نتیجه نهایی	پراکندگی نظرات					آزمون t			تأیید	
	۱	۲	۳	۴	۵	نسبت مشاهده شده نسبت مورد انتظار	Z سطح معنی‌داری	میانگین		مقدار تی
۵۵. رضایت کلی استفاده‌کنندگان	۰	۰	۰	۷	۱۹	%۸۱	۰/۰۰۰	۴/۲۸	۶/۸۷	۰/۰۰۰
	فرآوانی	فرآوانی	فرآوانی	فرآوانی	فرآوانی					
موافق	۰	۰	۰	۰	۲۶					
مخالف	۰	۴	۲	۰	۶					

ناراضی هشتم (۱)، بسیار اندک راضی هشتم (۲)، نه راضی و نه ناراضی هشتم (۳)، تا حدودی راضی هشتم (۴)، بسیار راضی هشتم (۵)

### نتیجه‌گیری

یافته‌های حاصل از ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری بازنگری شده شماره ۱۹ به‌طور خلاصه در نمایه ۱۴ ارائه شده است.

### نمایه ۱۴- خلاصه نتیجه ارزیابی اثربخشی استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹

ابعاد ارزیابی	خلاصه یافته‌ها
حل و فصل مسائل اساسی موجود در استاندارد قبلی	<ul style="list-style-type: none"> <li>در مجموع نیازهایی که براساس آن این استاندارد بازنگری شد را برطرف نمود و مسائل بالاهمیتی که در روش اتحاد منافع وجود داشت را حل کرده است، اما برخی موارد خاص هنوز حل نشده‌اند.</li> </ul>
تغییرات و پیامدهای غیرمنتظره	<ul style="list-style-type: none"> <li>اگرچه تغییرات اقتصادی در اثر اجرای این استاندارد تایید یا رد نشده است، لکن استراتژی سرمایه‌گذاری و فرآیندهای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تحت تاثیر قرار گرفته است و اجرای استاندارد حسابداری دارای پیامدهایی بوده است.</li> <li>تعداد موافقین تاثیر اجرای استاندارد تجدیدنظر شده شماره ۱۹ بر استراتژی تحصیل شرکت‌ها از تعداد مخالفین بیشتر بوده است. پس از اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹، شرکت‌ها سعی می‌کنند معاملات را طوری سازمان‌دهی کنند که شرایط حسابداری ترکیب تجاری را احراز نماید.</li> </ul>
سودمندی	<ul style="list-style-type: none"> <li>اطلاعات ترکیب‌های تجاری تهیه شده براساس استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ برای درک ریسک‌ها و بازدهی شرکت، تعیین ارزش دقیق شرکت و تجزیه و تحلیل روندها جهت ارزیابی عملکرد شرکت سودمند می‌باشد. البته اطلاعات مربوط به ارزیابی سالانه سرفقلی به منظور تعیین کاهش ارزش و سهم اقلیت سودمند تشخیص داده نشده است.</li> </ul>
عملیاتی بودن	<ul style="list-style-type: none"> <li>توضیحات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ جهت تهیه و ارائه اطلاعات ترکیب‌های تجاری از کفایت لازم برخوردار است. البته تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی مشکلاتی در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه ما به ازای مشروط، اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارقام احتمالی قبل از تحصیل متعلق به واحد تحصیل شونده و آزمون کاهش ارزش سرفقلی دارند و از نظر آنها الزامات افشای مربوط به توصیف عواملی که منجر به ایجاد سرفقلی شده است یا توصیف ماهیت کسری بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در تاریخ تحصیل، عملیاتی نیست.</li> </ul>
هزینه و منفعت	<ul style="list-style-type: none"> <li>هزینه اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ در برخی موارد بیشتر از مقدار مورد انتظار بوده است. هزینه بکارگیری متخصصین ارزشگذاری برون‌سازمان و سپس هزینه آموزش کارکنان مهم‌ترین هزینه‌های رعایت و اجرای این استاندارد از نظر ذینفعان بوده است.</li> </ul>

خلاصه یافته‌ها	ابعاد ارزیابی
<ul style="list-style-type: none"> <li>• مربوط بودن اطلاعات مالی مربوط به ترکیب‌های تجاری و انعکاس ماهیت اقتصادی معامله ترکیب را بهبود داده است، اما بر قابلیت اتکای آن تاثیر معکوس داشته است. دیدگاه موافقین و مخالفین درخصوص تاثیر حذف روش اتحاد منافع و سایر الزامات استاندارد تجدیدنظر شده بر کامل بودن و قابلیت مقایسه اطلاعات تفاوت معناداری نداشته است.</li> <li>• از نظر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، منافع حاصل از روش حسابداری جدید، بیش از هزینه تغییر تجزیه و تحلیل می‌باشد.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• نارسایی‌های بااهمیتی وجود ندارد زیرا قابل فهم است، می‌تواند به شکل مورد نظر به کار گرفته شود و منجر به تولید اطلاعات مربوطتر و کامل‌تر شود. اما در راستای بهبود قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا حوزه‌های مهمی وجود دارند (از جمله الزامات استفاده از ارزش‌های منصفانه، سرقفلی و کسری بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در تاریخ تحصیل) که نیاز به بررسی‌های تکمیلی داشته و پتانسیل بهبود و اصلاح را دارند.</li> <li>• استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در مجموع از اطلاعات ترکیب‌های تجاری که در حال حاضر و در اجرای استاندارد حسابداری بازنگری شده شماره ۱۹ در صورتهای مالی شرکت‌ها افشا می‌شود، راضی هستند.</li> </ul>	<p>جمع‌بندی: (ارزیابی کلی استاندارد و بررسی ضرورت بهبود)</p>

### پیشنهادات

۱. علی‌رغم اهمیت ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری و تلاش نهادهای تدوین استاندارد پیشروی بین‌المللی برای حل و فصل مسائل و چالش‌های موجود در این زمینه، فرآیند تدوین استاندارد در ایران همان فرآیند سنتی است و دریافت بازخورد و ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری تصویب و لازم‌الاجرا شده، در قالب چارچوب ارزیابی متناسب با شرایط و مناسبات ایران جزئی از فرآیند رسمی تدوین استاندارد ایران به شمار نمی‌رود. لذا پیشنهاد می‌شود با مشارکت ۴ گروه از خبرگان (اساتید دانشگاهی و مدیران ارشد مالی، حسابرسی و سرمایه‌گذاری) و با بکارگیری چارچوب ارزیابی معرفی شده در این پژوهش، اثربخشی سایر استانداردهای حسابداری ایران مورد بررسی قرار گیرد.
۲. استفاده‌کنندگان، افشای دوره و روش استهلاک سرقفلی در صورتهای مالی را سودمند تشخیص نداده‌اند، و تفاوت تعداد موافقین و مخالفین در مورد سودمندی افشای شش مورد دیگر نیز معنادار نبوده است. لذا پیشنهاد می‌شود الزامات افشای استاندارد حسابداری شماره ۱۹ بازنگری شود.

۳. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد اندازه‌گیری ارزش منصفانه ما به ازای مشروط، اندازه‌گیری ارزش منصفانه اقلام احتمالی قبل از تحصیل متعلق به واحد تحصیل شونده، آزمون کاهش ارزش سرقتی و افشای عواملی که منجر به ایجاد سرقتی شده است یا توصیف ماهیت کسری بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در تاریخ تحصیل، عملیاتی نیست. لذا پیشنهاد می‌شود این موارد توسط نهاد تدوین استاندارد مورد بازنگری قرار گیرد.
۴. براساس یافته‌های این پژوهش، اجرای استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده شماره ۱۹ بر قابلیت اتکای اطلاعات ترکیب‌های تجاری تاثیر معکوس داشته است و دیدگاه موافقین و مخالفین درخصوص تاثیر آن بر کامل بودن و قابلیت مقایسه اطلاعات تفاوت معناداری نداشته است. لذا برای رفع این موارد لازم است تدابیری اندیشیده شود.





## فهرست منابع

۱. غلامزاده لداری، مسعود؛ ثقفی، علی. (۱۳۹۵). "چارچوبی برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری ایران". *پژوهش های تجربی حسابداری*، شماره ۲۲، صص ۴۴-۲۳.
۲. کرمی، غلامرضا؛ فرجی، امید. (۱۳۹۶). "کیفیت افشا حسابداری و عملکرد آتی: رویکرد معادلات ساختاری". *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۵، صص ۹۰-۷۱.
۳. مهدوی، غلامحسین؛ برزگر، الهه. (۱۳۹۴). "عدالت در تدوین استانداردهای حسابداری". *فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۵، صص ۲۷-۱۶.
4. Barth, M. E. (2006). "Research, Standard Setting, and Global Financial Reporting", **Foundations and Trends in Accounting**, Vol. 1, No. 2.
5. Barth, M. E. (2007). "Standard-Setting Measurement Issues and the Relevance of Research", **Accounting and Business Research**, Special Issue, International Accounting Policy Forum, Vol 37, Supplement 1.
6. Barth, M. E. (2008). "Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academics", **The Accounting Review**, Vol. 83, No.5.
7. European Financial Reporting Advisory Group. (2011). "Considering the Effects of Accounting Standards", Discussion Paper.. [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk).
8. Fülber, R.U., J.-M. Hitz and T. Sellhorn. (2009). "Relevance of Academic Research and Researchers' Role in the IASB's Financial Reporting Standard Setting", **Abacus**, Vol. 45, No.4.
9. Financial Accounting Foundation, (2013), "Post-Implementation Review of FASB Statement No. 141 (revised 2007) , Business Combinations".
10. IASB. (2015). "Post-implementation Review of IFRS 3 Business Combinations", Report and Feedback Statement.
11. Leisenring, J. J., and L. T. Johnson. (1994). "Accounting Research: On the Relevance of Research to Practice", **Accounting Horizons**, Vol. 8, No. 4.
12. Pounder, B. (2013). "Post-Implementation Reviews of Accounting Standards", **Strategic Finance**, Vol. 95 Issue 2.
13. Rutherford, B. A. (2011). "Accounting Research and Accounting Policy: What Kind of Gap?", **Accounting in Europe**, Vol. 8, No. 2.
14. Singleton-Green, B. (2010). "The Communication Gap: Why Doesn't Accounting Research Make a Greater Contribution to Debates on Accounting Policy?", **Accounting in Europe**, Vol. 7, No. 2.
15. Swieringa, R. J. (1998). "Accounting Research and Policy Making", **Accounting and Finance**, Vol. 38, No. 1.



## Effectiveness of Revised Iranian Accounting Standards No.19 (Business Combination)

**Ali Saghafi (PhD)<sup>1</sup>**

Professor, Allameh Tabataba'i University, Iran.

**Ali Rahmani (PhD)<sup>2</sup>**

Professor, Al-Zahra University, Iran.

**Mahmood Langari (PhD)<sup>3</sup>**

Ph.D. in Accounting, Allameh Tabataba'i University, Iran.

**Masoud Gholamzadeh Ledari (PhD)<sup>4</sup>©**

Ph.D. in Accounting, Allameh Tabataba'i University, Iran.

(Received: 29 Jun 2016; Accepted: 27 September 2016)

In this research, with different stakeholder's participation (included 148 people: enterprise Chief financial officer, expert external auditors, Chief investment officers and university professors) it has been tried to consider the effectiveness of revised Iranian accounting standards No.19 (Business Combination) with survey in different aspects. The results show, in general, the requirements which led to revise the accounting standard NO.19, has been resolved and moreover important issues which existed in pooling of interest method has been resolved. Although in stakeholder's view the appliance of revised standard is operational, there are several fields in comparability and reliability which have the potential to be improved and revised. Furthermore, the information of business combination based on the revised accounting standard NO.19 prepared for users would be useful. What's more, the benefit of accounting methods which are required in the last version is more than the cost of changing users analysis.

**Keywords:** Business Combination, Revised Iranian Accounting Standards No.19 , Post Implementation Review of Accounting Standards, Effectiveness of Accounting Standards.

---

<sup>1</sup> iranianaa@yahoo.com

<sup>2</sup> rahmni.ali@gmail.com

<sup>3</sup> mlidtwo@yahoo.com

<sup>4</sup> masoud.gholamzade@gmail.com © (Corresponding Author)