

تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری

غلامرضا کرمی^۱، سلمان بیک بشرویه^۲

چکیده: حرکت نهادهای ناظر بازار به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، نقش ارزش‌های منصفانه را در گزارشگری مالی شرکت‌های ایرانی پررنگ‌تر خواهد کرد. تجربه به‌کارگیری استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در ایران نشان داده است هر زمان که ارزش‌های منصفانه به‌واسطه تطابق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی پررنگ‌تر شده، پیاده‌سازی استاندارد به‌دلیل فراهم‌نبودن زیرساخت‌های لازم با تعویق مواجه شده است. در همین رابطه با ۱۷ نفر از خبرگان حوزه‌های مختلف (سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، کارشناسان رسمی دادگستری و مدیران ارشد شرکت‌ها و متخصصان مالیاتی) مصاحبه به عمل آمد و با استفاده از روش تحقیق تئوری داده‌بنیاد، مدلی شامل شرایط علی، راهبردها، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر و پیامدها در خصوص پیاده‌سازی ارزش منصفانه با تأکید بر بخش اندازه‌گیری در ایران ارائه شد. توجه و توسعه حوزه ارزشیابی و ارزشگذاری در داخل کشور و ایجاد استانداردهای ارزشیابی برای ارزشیابان مستقل، از دستاوردهای مهم این تحقیق است که به ارتقای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: ارزش منصفانه، ارزشیابی، اندازه‌گیری، تئوری داده‌بنیاد، زیرساخت.

۱. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۶/۰۴/۰۳

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۰۹/۰۹

نویسنده مسئول مقاله: غلامرضا کرمی

E-mail: Gh.karami@ut.ac.ir

مقدمه

ابلاغیه شماره ۱۳۹۲/۱۰/۲۲ تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۲ عضو محترم هیئت‌مدیره و معاون نظارت بر بورس‌ها و ناشران سازمان محترم بورس و اوراق بهادار، مبنی بر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌صورت اختیاری در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و به‌کارگیری استانداردهای یاد شده در تهیه صورت‌های مالی ناشران بزرگ از سال ۱۳۹۵ و پیوند استانداردهای یاد شده با ارزش‌های منصفانه، موجب می‌شود که به‌کارگیری نظام ارزش‌های جاری در صورت‌های مالی و چالش‌های پیش روی آن بیش از پیش اهمیت داشته باشد. باید توجه داشت که به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه برای برخی دارایی‌ها با استاندارد شماره ۱۵۷ در آمریکا و همچنین در سطح بین‌الملل، به مرور و طی سال‌های مختلف و با طی فرایند استماع عمومی و با توجه به وضعیت اقتصادی کشورهای مختلف، منجمله بحران مالی سال ۲۰۰۸-۲۰۰۷ رخ داده است. به‌کارگیری این نظام ارزشیابی دفعی نبوده و در استاندارد شماره ۱۳ بین‌المللی گزارشگری مالی نیز بر این موضوع تأکید می‌شود. به موازات به‌کارگیری این نظام ارزشیابی جدید، زیرساخت‌های لازم در کل سطح اقتصاد و در بازارها فراهم شده است. در داخل کشور نیز باید به زیرساخت‌های لازم و وضعیت اقتصادی و دیدگاه صاحب‌نظران در خصوص پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه توجه شود. از این رو در پژوهش حاضر بیان می‌شود که چنانچه ارزش‌های منصفانه در گزارش‌های مالی شرکت‌ها به‌کار گرفته شود، به چه زیرساخت‌هایی نیاز دارد. به‌صورت کلی مسئله تحقیق پیش رو این است که مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در داخل ایران با توجه به شرایط فعلی و با تأکید بر بخش اندازه‌گیری، چگونه است. در همین رابطه، ضمن مصاحبه با خبرگان حوزه‌های درگیر در پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه در ایران، این پژوهش از روش تئوری داده‌بنیاد برای تحلیل داده‌های به‌دست آمده و ارائه مدل نهایی تحقیق استفاده می‌کند.

در ادامه، ابتدا پیشینه نظری و تجربی پژوهش مرور شده؛ سپس روش تحقیق شامل نحوه گردآوری داده‌ها و تحلیل آنها و در نهایت مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه بیان می‌شود و در نهایت نیز پیشنهادها و محدودیت‌های تحقیق ارائه خواهد شد.

پیشینه نظری و تجربی پژوهش

به نظر سولومونز، باید قبل از شناخت و نظارت در فرایند گزارشگری مالی، بحث اندازه‌گیری را حل کرد (ولک، داد و روزسکی، ۲۰۱۶). اندازه‌گیری عبارت است از اختصاص عدد به ویژگی‌ها یا خصایص اشیا که اندازه‌گیری می‌شوند. اشیا ویژگی‌ها یا خصایص متفاوتی دارند؛ برخی از این ویژگی‌ها فیزیکی (مانند طول، عرض، ارتفاع و وزن) و برخی نیز غیرفیزیکی هستند که بر حسب

پول (ریال) بیان می‌شوند؛ در حسابداری نیز منظور از اندازه‌گیری، اندازه‌گیری این موارد است. این ویژگی‌ها می‌تواند شامل بهای تمام‌شده تاریخی یک شی، بهای جایگزینی یک شی، قیمت فروش (ارزش خروجی) یک شی یا ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی حاصل از یک شی باشد (ولک و همکاران، ۲۰۱۶). در فرایند اندازه‌گیری، عناصر مختلفی دخیل هستند که عبارت‌اند از: خود شی و هدف از اندازه‌گیری آن، ویژگی‌ای که اندازه‌گیری شده، اندازه‌گیر، عملیات شمارش یا محاسبه، ابزار در دسترس برای اندازه‌گیری و محدودیت‌های اثرگذار بر اندازه‌گیر. خود شی و ویژگی‌ای که اندازه‌گیری می‌شود، بسیار متفاوت و گسترده است. برای مثال در یک شرکت خرده‌فروشی، وجه نقد در دسترس چقدر است؟ به‌طور مسلم این اندازه‌گیری با اندازه‌گیری وجه نقد در یک شرکت تولیدی یا عمده‌فروشی پیچیدگی بیشتری دارد. اندازه‌گیران نیز می‌توانند کیفیت‌های متفاوتی داشته باشند. برای مثال اندازه‌گیری حسابداری تازه‌کار با اندازه‌گیری‌هایی که یک فرد با تجربه انجام می‌دهد، به حتم متفاوت خواهد بود. عملیات شمارش نیز می‌تواند به طرق مختلفی انجام شود. برای مثال، عملیات شمارش وجه نقد با محاسبات پیچیده برای ابزارهای مالی بسیار متفاوت است. ابزار اندازه‌گیری نیز می‌تواند بسیار متفاوت باشد؛ از یک کاغذ و قلم آغاز می‌شود و تا پیشرفته‌ترین رایانه‌های شخصی می‌تواند پیش رود. مهم‌ترین محدودیت اثرگذار بر اندازه‌گیری نیز زمان است. قابلیت فهم، یکی دیگر از محدودیت‌های مؤثر بر اندازه‌گیر است و ممکن است اندازه‌گیر به‌صورت کامل شی مورد اندازه‌گیری را درک نکند (ولک و همکاران، ۲۰۱۶). بسیاری از اندازه‌گیری‌ها در سیستم سنتی حسابداری یعنی بهای تمام‌شده تاریخی، نه ارزیابی‌کننده‌اند و نه پیش‌بینی‌کننده. برای مثال، استهلاک بهای تمام‌شده تاریخی یا استفاده از مفروضات مختلف جریان بها در حسابداری موجودی کالا، هیچ ارتباطی با ویژگی‌های واقعی ندارند. البته این نوع روش‌های حسابداری در برخورد با سخت‌ترین موقعیت‌ها در حسابداری به‌وجود آمده‌اند و استانداردگذار گاهی چاره‌ای جز واردکردن انعطاف‌پذیری به حسابداری نداشته است. از نظر استرلینگ (۱۹۸۹)، روش‌هایی مانند فایفو یا لایفو «محاسبه» محسوب می‌شوند نه «اندازه‌گیری»؛ زیرا فقط به تخصیص بهای تمام‌شده بین دارایی‌ها و هزینه‌های دوره مربوط می‌شوند و ارتباطی با پدیده یا واقعیت اقتصادی (مانند بهای جایگزینی موجودی‌های پایان دوره یا ارزش فروش کالای فروخته شده) ندارند. از این رو به هر نوع عدد در حسابداری نمی‌توان برچسب اندازه‌گیری زد (ولک و همکاران، ۲۰۱۶). برای اندازه‌گیری در ادبیات حسابداری، نظام‌های مختلفی برای ارزشیابی وجود دارد که مهم‌ترین آنها بهای تمام‌شده تاریخی، بهای تمام‌شده تاریخی تعدیل‌شده، ارزش‌های جاری (ارزش ورودی و ارزش خروجی) و ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی است و هر یک محدودیت‌ها و مزیت‌هایی دارد که در این مقاله مجال پرداختن به آن نیست. تا قبل از ایجاد مفهوم ارزش منصفانه و در اوایل

سال‌های ۱۹۲۵، شرکت‌ها (و به‌ویژه شرکت‌های آمریکایی) اغلب از ارزش روز یا ارزش کارشناسی برای گزارشگری دارایی‌های خود استفاده می‌کردند. در آمریکا به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین اقتصادهای دنیا، ارزش منصفانه برای نخستین‌بار از سال ۱۹۶۰ بخشی از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری آمریکا قرار گرفت و هم‌اکنون بیش از ۵۰ سال است که مفهوم ارزش‌های منصفانه به‌وجود آمده و از آن استفاده می‌شود (استانیسیک و همکاران، ۲۰۱۲). در سال ۱۹۹۸، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای به‌کارگیری ارزش منصفانه در قالب یک مبنای ارزشیابی، در خصوص استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۲ بین‌الملل با عنوان ابزارهای مالی (ارائه و توصیف) و استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۳۹ با عنوان ابزارهای مالی (تأیید و تجدید ارزیابی) به تجدید نظر پرداخت. در سپتامبر ۲۰۰۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۷ تحت عنوان «اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه» را با هدف ارائه راهکاری به‌منظور چگونگی اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای اهداف گزارشگری، منتشر کرد. به‌دلیل توافق نوروک بین هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای همگرایی مدل‌های حسابداری در سطح بین‌الملل، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی تعریف ارزش منصفانه را در استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی شماره ۱۳ به «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» تغییر داد. استاندارد یاد شده، اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه‌ای که در استانداردهای مختلف وجود داشت را به‌صورت واحد در یک استاندارد قرار داد و در واقع به آنها نوعی یکسانی و چارچوب بخشید و از ابتدای سال ۲۰۱۳ اجرای آن را الزامی کرد. مفهوم جدید ارزش منصفانه در استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی یادشده بسیار شبیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۷ است: «ارزش منصفانه برابر قیمتی است که در یک مبادله عادی (و نه فروش اجباری) بین عناصر بازار (دیدگاه مبتنی بر بازار) در تاریخ اندازه‌گیری (قیمت جاری) از فروش یک دارایی عاید شده یا در قبال انتقال بدهی پرداخت می‌شود (ارزش خروجی)». از آنجا که تعریف قبلی از ارزش منصفانه در بازارهای ناقص و محدود به درستی تعریف نشده‌اند، از نظر بارث و لاندسمن (۱۹۹۵) «بسیار محدود» در نظر گرفته می‌شود. بر خلاف مفهوم قبلی ارزش منصفانه که بیان‌کننده ارزش ورودی (خرید) بود، تعریف جدید به وضوح ارزش منصفانه را در قالب ارزش خروجی (فروش) در نظر می‌گیرد که طی آن منافع اقتصادی آتی به دارایی، بدهی یا ارزش ویژه متصل شده و از نگاه عناصر بازار (و نه خود واحد تجاری) تحلیل می‌شود. در استاندارد گزارشگری مالی شماره ۱۳ بین‌المللی، سه تکنیک ارزشیابی برای تعیین ارزش‌های منصفانه تعریف و پیش‌بینی شده است: رویکرد بازار، رویکرد سود و رویکرد بها. ماهیت یک دارایی یا بدهی و در دسترس بودن قیمت‌های بازار برای آنها، تعیین‌کننده تکنیک یا تکنیک‌های استفاده‌شده برای تعیین ارزش منصفانه است.

برای مثال رویکرد بازار در خصوص تعیین ارزش منصفانه دارایی یا بدهی های مالی که برای آنها در بازارهای فعالی مانند نزدک قیمت جاری وجود دارد، استفاده می شود. از طرف دیگر، در مواردی استفاده از رویکردهای ترکیبی برای تعیین ارزش منصفانه مناسب است؛ برای مثال هنگام تعیین ارزش منصفانه یک کسب و کار، از رویکردهای بازار و سود استفاده می شود. استاندارد شماره ۱۳ تأکید می کند که تکنیک های تعیین ارزش منصفانه باید استفاده از ورودی های قابل مشاهده را حداکثر کرده و ورودی های غیر قابل مشاهده را حداقل کنند؛ بدین معنا که مهم تر از خود تکنیک ارزشیابی، ورودی های به کار رفته در این تکنیک هاست. استاندارد، برای ارزش منصفانه، سلسله مراتبی بر حسب نوع ورودی های استفاده شده در تعیین ارزش منصفانه تعریف می کند که در آن، سطح یک در اولویت بوده و قابل اتکاترین محسوب می شود و کمترین قابلیت اتکا در سطح سه قرار می گیرد.

با توجه به ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار و پویایی فعلی در جهت همگرایی بیشتر با استانداردهای حسابداری بین المللی، توجه به اندازه گیری ارزش های منصفانه (قبل از گزارشگری و نظارت) در ایران و شناسایی چالش های پیش رو و ارائه راهبردهایی برای حل چالش های یادشده، موضوع با اهمیتی است که در این تحقیق بررسی شده است. با توجه به موارد ذکر شده و حرکت تدریجی کشورها به سمت ارزش های منصفانه تا کنون در ایران پژوهش منسجمی در این زمینه اجرا نشده است. در خصوص عوامل مؤثر بر به کارگیری موفق ارزش منصفانه توسط کشورها نیز تحقیقات چندانی مشاهده نمی شود، اما در زمینه پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی و عوامل مؤثر بر آن - که خود استانداردهای یاد شده در حال حرکت به سمت به کارگیری بیشتر ارزش منصفانه است - پژوهش های اندکی وجود دارد که در زیر به این عوامل اشاره کوتاهی می شود. همان گونه که در نتایج آمده است، بسیاری از این عوامل توسط مشارکت کنندگان در این تحقیق نیز بیان شده اند.

الف) منبع اصلی تأمین مالی

۱. تأمین مالی از طریق انتشار سهام: در کشورهایی که تأمین مالی از طریق سهام در اولویت قرار دارد، سیستم حسابداری بیشتر متمایل به بازار سرمایه و تأمین نیازهای اطلاعاتی آن بوده و دست به افشای اطلاعات بیشتر می زند (سالتر و نیواندر، ۱۹۹۵ و سالتر، ۱۹۹۸). به علاوه، پژوهش ها نشان می دهد حتی اندازه بازار هم تأثیر بسزایی در میزان افشای اطلاعات دارد (آدیکاری و تندکار، ۱۹۹۲). اغلب، به کارگیری استانداردهای بین المللی به مصالحه و ملاحظاتی در این خصوص نیاز دارد. برای مثال در کشوری مانند آمریکا که استانداردهای حسابداری قوی ای وجود دارد و بازار آنها را به عنوان حفاظی برای تأمین کنندگان منابع پذیرفته

است، معمولاً در قبال عوض شدن و جایگزینی آنها با استانداردهایی که ممکن است از نظر بازار ضعیف‌تر به نظر برسند، مخالفت می‌کند (رامانا و اسلتن، ۲۰۰۹). برعکس، در کشورهایی که بازار سرمایه چندان پیشرفته نیست، معمولاً تمایل بیشتری برای پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی وجود دارد تا بدین ترتیب خود را به بازارهای بین‌المللی نزدیک کنند.

۲. تأمین مالی از طریق بدهی‌های خارجی: سیستم حسابداری در کشورهایی که اغلب تأمین مالی از طریق بانک‌ها صورت می‌گیرد و اقتصاد آنها بر اساس بانک‌هاست، بیشتر متمایل به حفاظت از اعتباردهنده‌ها است (دوپنیک و سالتز، ۱۹۹۵). در این حالت اغلب اطلاعات از طریق کانال‌های محرمانه منتقل می‌شود و به افشای اطلاعات به صورت عمومی نیاز کمتری دارد. با این حال، جمع‌آوری اطلاعات محرمانه ممکن است در سطح اقتصاد یک کشور دیگر به سختی انجام پذیرد و افشاهایی که از طریق استانداردهای حسابداری بین‌المللی انجام می‌شود، ممکن است به تأمین مالی خارجی کمک کند.

ب) سیستم‌های قانونی

لاپورتا، لوپز دی سیلانز، شلیفر و ویشنی (۱۹۹۷) به رابطه مستقیم بین سیستم‌های قانونی، سطح حفاظت از سرمایه‌گذاران و توسعه بازارهای سرمایه رسیدند. به علاوه، سیستم‌های قانونی به صورت مستقیم با رویه‌های افشا (دوپنیک و سالتز، ۱۹۹۵ و جاگی و لو، ۲۰۰۰) و تفاوت مشوق‌های گزارشگری و ویژگی‌های سود در ارتباط بودند (بال، کوتاری و روبین، ۲۰۰۰). پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در جایی که مشوق‌هایی برای افشای بهتر وجود دارد، مزیت‌هایی را برای بازار در پی خواهد داشت (داسک، هیل، لیوز و وردی، ۲۰۰۸).

ج) مالیات

مالیات تأثیر بسیار زیادی بر توسعه سیستم‌های حسابداری می‌گذارد. دولت‌هایی که بر هدایت منابع کشور کنترل بیشتری دارند و در آنها اقتصاد کلان دارای اهمیت زیادی است، معمولاً سعی دارند که تأثیر زیادی بر استانداردهای حسابداری گزارشگری مالی داشته باشند (النجار، ۱۹۸۶؛ دوپنیک و سالتز، ۱۹۹۳ و زیائو، ویتمن و سان، ۲۰۰۴). نظارت بیشتر دولت‌ها موجب می‌شود استانداردهای حسابداری به جای اولویت قرار دادن نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، برآورده کردن نیازهای اطلاعاتی قانونی، همانند مالیات یا قوانین نظارتی دیگر را در اولویت قرار دهند. پژوهش‌ها نشان می‌دهند تطابق گزارشگری مالیاتی و مالی موجب کاهش ارتباط با ارزش سود (علی و هانگ، ۲۰۰۰) و کاهش پویایی بازار سرمایه می‌شود (یانگ و گانتز، ۲۰۰۳). پذیرش استانداردهای

گزارشگری مالی بین‌المللی می‌تواند باعث افزایش هزینه برآورده کردن اطلاعات نظارتی همانند مالیات شود (هیل، لیوز و وایسوکو، ۲۰۱۰).

د) عوامل اقتصادی و سیاسی

۱. استعمار: به دلیل روابط سیاسی و اجتماعی بین کشورهای مختلف همانند استعمار، رویه‌های حسابداری بین آنها انتقال پذیر است (نابز، ۱۹۸۸، گرنون و میک، ۲۰۰۱). برای مثال، بریتانیای کبیر هم سیستم‌های حسابداری و هم حسابداران خود را به مستعمره‌های قبلی خود صادر می‌کند. مشاهده شده است که بسیاری از کشورها، سیستم‌های خود را از پیشینیان به ارث برده‌اند (نابز، ۱۹۹۸). به‌طور مشابه، مطالعه در خصوص کشورهای در حال توسعه خاورمیانه نشان داد مستعمره‌بودن همانند نیروی بازار آزاد می‌تواند بر رویه‌های حسابداری اثرگذار باشد (یانگ و لی، ۱۹۹۴؛ کریچ و دیگا، ۱۹۹۶ و زیائو و همکاران، ۲۰۰۴).
۲. همکاری‌های اقتصادی: سازمان بین‌المللی که هدف اصلی و نخست آن تحصیل سود اقتصادی بیشتر از طریق سرمایه‌گذاری و تجارت مشترک است، اغلب چنین گروه‌هایی را تشکیل می‌دهد؛ همانند اتحادیه اروپا. اعضای این گروه‌های تجاری اغلب در پی حداقل کردن تفاوت‌های موجود بین اعضای خود هستند تا بدین ترتیب مباحث قراردادی را بین خود حل و فصل کنند. برای مثال تأمین مالی خارج از مرزهای یک کشور اغلب توسط تحلیل‌های مالی هر شرکت انجام می‌شود. چنانچه قواعد حسابداری کشورها مشابه باشد، این کار بسیار ساده‌تر خواهد بود؛ نه به این معنا که حتماً باید وضعیت اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی کشورهای مختلف مشابه باشد (کریچ و دیگا، ۱۹۹۶ و دیگا و سایوداگاران، ۲۰۰۰). اعضای سازمان‌های اقتصادی منطقه‌ای اغلب با سرعت بیشتری با استانداردهای بین‌المللی وفق می‌یابند (الگازار، فین و جاکوب، ۱۹۹۹ و رامانا و اسلتن، ۲۰۰۹).

ه) تورم

تورم همیشه از چالش‌های مهم استانداردگذاران، به‌خصوص در کشورهای دچار تورم یا تورم حاد، بوده است. استاندارد حسابداری مالی شماره ۲۹ بین‌المللی تجدید ارائه اقلام غیرپولی بر مبنای شاخص سطح عمومی قیمت‌ها را در تاریخ ترازنامه الزام کرده است. با این حال، استانداردهای حسابداری بین‌المللی در ارائه رویه‌های حسابداری مناسب با توجه به وضعیت یک کشور از نظر تورم و در مقایسه با اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری ملی، ناکام می‌ماند. بسیاری از کشورهای آمریکای جنوبی مانند آرژانتین، برزیل و شیلی که طی تاریخ از تورم زیاد رنج برده‌اند، نسبت به پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی تمایلی ندارند. تورم در این کشورها بخش جدایی‌ناپذیری

از فرایند کسب‌وکار است و نهادهای استانداردگذار، قواعد و قوانین پیچیده‌ای برای برخورد با این تورم به کار می‌برند، برای مثال در برزیل الزام شده است که شرکت‌ها با استفاده از الزامات گزارشگری مختلف چند نوع صورت مالی تهیه کنند (دوپنیک و سالتر، ۱۹۹۵).

ر) آموزش

جمعیت آموزش‌دیده و آگاه می‌تواند به‌کارگیری سیستم‌های حسابداری پیچیده‌تری را برای برآورده کردن نیازهای اطلاعاتی آنها مطالبه کند. هرچه استانداردها و رویه‌های حسابداری پیچیده‌تر باشد، توانایی به‌کارگیری و تفسیر آن استانداردها و رویه‌ها، به سطح آموزش عمومی وابسته می‌شود (چوی و میک، ۲۰۰۸). کشورهای با سیستم آموزش ضعیف معمولاً در گذر زمان برای پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، نسبت به کشورهایی که در آنها سطح آموزش عمومی بالاست، هزینه‌های سنگین‌تری متحمل می‌شوند.

ز) فرهنگ

شواهد تجربی در خصوص تأثیر عوامل فرهنگی بر توسعه سیستم‌های حسابداری متناقض بوده و در آنها از متغیرهای بازار و سازمانی فرهنگی مختلفی برای توضیح تفاوت رویه‌های افشا استفاده شده است (زارسکی، ۱۹۹۶، جاگی و لو، ۲۰۰۰). اجتناب از عدم اطمینان شاید مربوط‌ترین بُعد فرهنگی هافستد در خصوص توضیح انتخاب و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشد. جوامعی که به اجتناب از عدم اطمینان تمایل زیادی دارند، معمولاً سیستم‌هایی را ترجیح می‌دهند که محرمانه‌تر بوده و اطلاعات کمتر و محافظه‌کارانه‌تری ارائه می‌دهند. طرف‌های قرارداد در این گونه جوامع اغلب از طریق مبادله اطلاعات محرمانه، عدم تقارن اطلاعاتی بین خود را حل می‌کنند و کمتر در این جوامع افشای اطلاعات صورت می‌گیرد (گری، ۱۹۸۸ و سالتر، ۱۹۹۸). در این پژوهش با استفاده از نظر خبرگان و نظر افراد درگیر در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مقوله‌های پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، استخراج خواهد شد. پژوهش پیش رو جزء نخستین پژوهش‌هایی است که نگاه جامعی به این عناصر و راهکارها دارد. همان‌گونه که در روش تحقیق تئوری داده‌بنیاد بیان خواهد شد، بررسی ادبیات پژوهش با توجه به آن که مدل استخراج شده بومی است، ضرورت ندارد (کرسول، ۲۰۱۴) و فقط برای شناسایی الگوهای کلی ارائه می‌شود. در این پژوهش نیز از عنوان عناصر فوق، تنها برای شناسایی الگوهای کلی و نام‌گذاری مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده در مصاحبه‌ها استفاده شده است.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش از روش تئوری داده‌بنیاد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) برای گردآوری و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود. این پژوهش از بُعد هدف از نوع تحقیقات اکتشافی شمرده می‌شود و از بعد استراتژی در دسته تحقیقات غیرآزمایشی، میدانی و کیفی قرار می‌گیرد. این روش پژوهش که با نام گراند تئوری^۱ شناخته می‌شود، ترجمه‌های مختلفی دارد، از جمله نظریه زمینه‌ای، نظریه بنیادی، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، نظریه مبتنی بر داده‌ها و نظریه برخاسته از داده‌ها. استراوس (۱۹۸۷) و استراوس و کوربین (۱۹۹۸ و ۱۹۹۰) به معرفی رویه‌های تولید استقرایی نظریه در روش کیفی با اتکا به بررسی دقیق و منظم داده‌ها پرداختند. روش داده‌بنیاد روش استقرایی برای نظریه‌پردازی و نظریه‌گستری است که نظریه تدوین شده برخاسته از داده‌هایی است که به شکل نظام‌مند و همزمان گردآوری و تحلیل می‌شوند (گلنیز و استراوس، ۱۹۶۷ و استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). منظور از استقرایی بودن نظریه داده‌بنیاد این است که در این روش به آزمودن فرضیه پرداخته نمی‌شود، بلکه نظریه تدوین شده در نتیجه گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها روییده و زاییده می‌شود (گولدینگ، ۲۰۰۲ و نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). الگوهای مختلفی از این تئوری توسط صاحب‌نظران ارائه شده که در این پژوهش از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۸۹ و ۱۹۹۰) استفاده شده است که بر تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و گزینشی تمرکز می‌کند و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید دارد. همچنین در نگارش این مقاله از سامانه مشابه‌یاب متون نور (سمیم نور) استفاده شده است که درصد مشابهت متن این مقاله با سایر متون کمتر از ۱ درصد (۰/۵۶ درصد) بود.

جامعه و نمونه آماری

معمول‌ترین نوع نمونه‌گیری در این روش تحقیق، نمونه‌گیری نظری است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این نمونه‌گیری، افراد، اطلاعات یا رخدادهایی انتخاب می‌شوند که در روشن ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله‌ها به محقق کمک کنند. در این مرحله محقق نمونه‌ای انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبط‌تری را در اختیار وی قرار می‌دهد. همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به‌دست آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند (گولدینگ، ۲۰۰۲). نمونه‌گیری نظری تا زمانی ادامه می‌یابد که مقوله‌ها به اشباع نظری^۲ برسند. در این پژوهش، با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود

1. Grounded theory
2. Theoretical saturation

که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه، در این خصوص آگاهی کافی داشته باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً یا در حال حاضر، ضمن تجربه در کار خود، در سایر حوزه‌ها نیز تخصص داشته و شاغل بودند، جزء جامعه آماری قرار گرفتند. عضو هیئت علمی دانشگاه، شاغل در سازمان حسابرسی یا کمیته‌های آن، شاغل در سازمان بورس و اوراق بهادار، عضو کانون کارشناسان یا کانون کارشناسان قوه قضائیه، متخصص امور مالیاتی، عضو جامعه حسابداران رسمی، مدیر اجرایی شرکت‌ها جزء تخصص‌های مد نظر برای مصاحبه بودند. برخی افراد نمونه در حوزه خود تصمیم‌گیرنده و بنام بودند که ابتدا مصاحبه از آنها شروع شد؛ سپس با پیش رفتن تحقیق و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با سایر افراد خبره در هر حوزه مصاحبه می‌شد. بدین ترتیب با ۱۷ صاحب‌نظر مصاحبه به عمل آمد و پس از برگزاری این مصاحبه‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیدند. اغلب مصاحبه‌ها ضبط شدند، مگر افرادی که با ضبط صدا مخالف بودند که در این موارد نکات مهم یادداشت‌برداری می‌شد. ترکیب مصاحبه‌شونده‌ها و تخصص آنها در جدول ۱ مشاهده می‌شود. شایان ذکر است که تمام مصاحبه‌شونده‌ها در حوزه کاری خود بیش از ۵ سال سابقه کار حرفه‌ای داشتند و بجز سه نفر با مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد، سایر افراد دانش‌آموخته دکتری بوده‌اند.

جدول ۱. مشخصات مصاحبه‌شونده‌ها

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

فرایند انجام مصاحبه نیز بدین صورت بود که مصاحبه ابتدا با سؤال‌های کلی شروع می‌شد و با پیشرفت در مصاحبه و بسته به موقعیت، سؤال‌های دقیق‌تری مطرح می‌شد؛ پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل‌های لازم روی داده‌ها صورت می‌گرفت و مفاهیم استخراج می‌شدند تا در نهایت مدل پژوهش مشخص شد و در اختیار شش صاحب‌نظر که سه نفر از آنها در گروه مصاحبه‌شونده‌ها نبودند و سه نفر نیز در گروه مصاحبه‌شونده‌های قبلی حضور داشتند، قرار گرفت و مدل نهایی پژوهش ارائه شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

همان‌گونه که قبلاً بیان شد، تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می‌گیرد که در ادامه هر یک از این روش‌های کدگذاری و نحوه استفاده از آنها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان ذکر است که تحلیل مفاهیم و مقوله‌ها بر اساس هر یک از مصاحبه‌ها، در چارچوب و حوصله این مقاله نمی‌گنجد و صرفاً مهم‌ترین تحلیل‌ها در این خصوص ارائه می‌شود.

۱. کدگذاری باز

در این مرحله، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به‌صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود (استراوس، ۱۹۸۷). هدف، تولید مفاهیمی منطبق بر نظریه و کاهش غفلت از طبقه‌بندی‌های عمده است و به همین دلیل کدگذاری باز به تولید یک نظریه مفهومی انبوه منجر می‌شود. در این مرحله استراوس و کوربین کدگذاری مبتنی بر تحلیل خرد را توصیه می‌کنند. از نظر آنها تحلیل خرد، یعنی تحلیل داده‌ها به‌صورت واژه به واژه و کدگذاری یعنی معنایی که از واژه‌ها یا مجموعه واژه‌ها استنباط می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). اما همان‌گونه که آلن (۲۰۰۳) هم بیان می‌کند، رویه کدگذاری از طریق تحلیل خرد داده‌ها (تحلیل کلمه به کلمه یا سطر به سطر)، دو ایراد اساسی دارد؛ نخست آن که این شیوه خیلی زمان‌بر است و دوم، اتخاذ چنین شیوه‌ای در تحلیل داده‌ها، ممکن است به سردرگمی و ابهام منجر شود. علاوه بر این، گاهی تقسیم داده‌ها به کلمات موجب می‌شود که سطح تحلیل‌ها به تحلیل نکات جزئی تنزل یابد. گلیرز (۱۹۹۲) نیز می‌گوید که این نوع تحلیل داده، موجب مفهوم‌پردازی افراطی می‌شود. از این رو، وی معتقد است که واحد تحلیل در داده‌ها بسته به نوع داده‌ها و حجم آنها بسیار متفاوت است. یعنی واحد تحلیل می‌تواند یک خط، یک سطر، یک بند یا کل سند باشد (گلیرز، ۱۹۷۸ و ۱۹۹۲). پس از شناسایی مفاهیم، روابط بین آنها و محور مشترک ارتباط دهنده آنها با یکدیگر شناسایی می‌شود. به بیان دیگر از طریق مقایسه مفاهیم با

یکدیگر، محورهای مشترک دیگری به‌دست می‌آید که به آنها مقوله (طبقه) اطلاق می‌شود. به‌دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، مشخصات و ابعاد هر مقوله نیز تعیین می‌شود. در این پژوهش به‌طور میانگین، از هر مصاحبه ۲۸ مفهوم استخراج شد و هر مفهوم به‌طور میانگین سه بار تکرار شده است. بیشترین تکرار مفهوم ۱۰ بار و مربوط به مفهوم «قیمت تابلوها قابل اتکا نیستند» بوده است.

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

«در بحث اندازه‌گیری استاندارد شرایط مختلف را لحاظ کرده است. برای مثال در سطح اول اگر دارایی بازار دارد، ارزش بازار و اگر ندارد در سطح دوم، بازار دارایی مشابه و نهایتاً سطح سوم که یک مقدار پیچیده‌تر است. هر چقدر ما برویم سطوح پایین‌تر، قابلیت اتکا {قابلیت اتکای پایین ارزش منصفانه} نیز کاهش می‌یابد. ولی حتی در همون مرحله اول هم در بحث بازارها هم بحث داریم و اینکه بازارهای ما چقدر ویژگی یک بازار رقابتی را دارند {بازار رقابتی} و قیمت‌هایی که در آن در می‌آیند چقدر می‌شود به آن اتکا کرد {قابلیت اتکای قیمت‌ها} .. مثلاً ما بازار سهام را نگاه کنیم، قیمت‌ها در تابلو هستند ولی این قیمت‌ها لزوماً در مورد برخی سهام متفاوت معتبر نیستند (اعتبار قیمت‌ها در بازار) و ما مجبوریم در این موارد تست‌های دیگری نیز انجام دهیم {استفاده از روش‌های مختلف قیمت‌گذاری}، برای مثال گردش معاملات و سهام شناور که می‌تواند سودمند باشد. ما در سطح یک نیز این چنین نقصان‌هایی داریم، نقصان جدی در ساختار بازارها که می‌تواند ویژگی کشف قیمت و تعیین قیمت‌ها را تا حد زیادی تحت تأثیر قرار دهد {نحوه قیمت‌گذاری در بازار}. این به این مفهوم نیست که در مورد همه دارایی‌ها این گونه است. برای مثال اگر در بورس ۳۰۰ یا ۳۲۰ سهم وجود دارد، مثلاً ۱۰۰ تا ش قابل اعتماد است ولی ۲۲۰ مورد آن قابل اتکا نیست {قابلیت اتکای قیمت‌ها} و این به‌دلیل میکرو استراکچرهای بازار یا زیر ساختارهای بازار (زیر ساختارهای بازار) است. بحث ساختار مالکیت بازارها که در بورس‌های نیویورک و... نیز مطرح است، به‌دلیل ساختار بهینه مالکیت در بازارها (ساختار بهینه مالکیت در بازارها) هستند و کمک به این می‌کند که معاملات روان باشد و کشف قیمت درست باشد {روند قیمت‌گذاری صحیح}. در خود بازارها هم در یک دهه گذشته در بورس‌های مطرح، بحث آشفتگی بازار و ترس بازار یک بحث مهم است {پدیده ترس بازار} که خود این هم اندازه‌گیری را دچار مشکل می‌کند. از این رو یک مشکل جدی، نبود بازار ساختار یافته است {بازار ساختار یافته} که در مورد سطوح اول و دوم ارزش‌های منصفانه بسیار ملموس است».

با بررسی نقل قول بالا، مفاهیم «بازار رقابتی، قابلیت اتکای قیمت‌ها، اعتبار قیمت‌ها در بازار، استفاده از روش‌های مختلف قیمت‌گذاری، نحوه قیمت‌گذاری در بازار، زیرساخت‌های بازار، ساختار بهینه مالکیت در بازارها، روند قیمت‌گذاری صحیح، پدیده ترس از بازار و بازار ساختاریافته»، استخراج شد؛ سپس برای تشکیل مقوله‌ها، مفاهیم به‌دست آمده با یکدیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آنها بررسی شدند و مقوله‌ها که نشان‌دهنده محورهای مشترک بین مفاهیم‌اند، استخراج گردیدند. برای مثال در مفاهیم بالا، مفاهیم بازار رقابتی، اعتبار قیمت‌ها در بازار، نحوه قیمت‌گذاری در بازار، زیرساخت‌های بازار، ساختار بهینه مالکیت در بازارها و بازار ساختاریافته» نشان‌دهنده مقوله اصلی «ویژگی بازارها در تعیین قیمت‌ها» (در طبقه عوامل اقتصادی و عوامل کلان) هستند. سایر مفاهیم و مقوله‌ها نیز به همین ترتیب استخراج شدند. شایان ذکر است در این پژوهش پس از آن که مقوله‌ها شناسایی شدند، در دسته‌های مختلفی همچون عوامل کلان، سازمانی، محیط حرفه و سایر طبقه‌بندی‌های کلی قرار گرفتند. تعداد کل مفاهیم و مقوله‌های اصلی در این پژوهش به ترتیب ۱۶۲ مفهوم و ۵۷ مقوله بوده است که تقریباً به‌طور میانگین، هر سه مفهوم، یک مقوله را تشکیل داده است.

۲. کدگذاری محوری

همان‌گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنج‌گانه زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند.

الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.

ب) راهبردها: فعالیت‌های پیام‌محور یا نتیجه‌محور هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. اغلب محققان در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل مواجه می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و

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

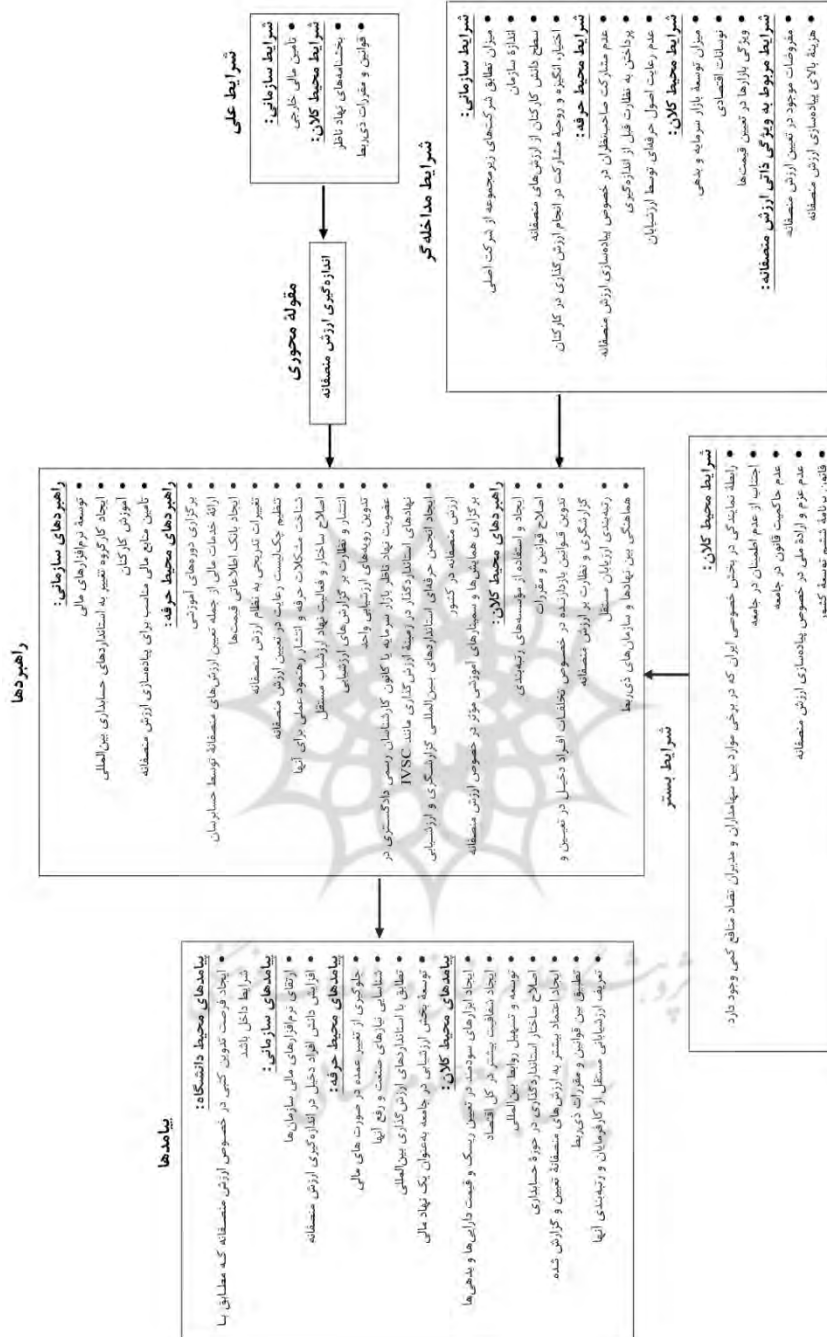
مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).
 (ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در ادامه مقاله در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است.

۳. کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷)، سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). استراوس و کوربین (۱۹۹۸) معیارهای زیر را برای انتخاب یک مقوله محوری ضروری می‌دانند:

- این مقوله باید در کانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند (قابلیت تلفیق و ترکیب سایر مقوله‌ها را داشته باشند)؛
- با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛
- به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد؛
- با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد.

هرچند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد، اما در غیر این صورت باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).
 پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیف‌گر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله‌های فرعی و مفاهیم مطالعه به صورت یکپارچه، نظریه داده‌بنیاد تدوین می‌شود (نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰). در این پژوهش، مقوله «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» که تمام مقوله‌ها در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند، به عنوان مقوله محوری انتخاب شده است.



شکل ۱. مدل پیاده‌سازی ارزش منشأه: اندازه‌گیری

یافته‌های پژوهش

مدل استخراج شده این پژوهش از فرایند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده در صفحه قبل مشاهده می‌شود. استراوس و کوربین دو روش را برای بیان مدل و نتیجه تحقیق بیان می‌کنند؛ روش نمودار و روش خط سیر داستان (دانایی فرد، ۱۳۹۴). ساده و موجزترین روش‌ها، روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است. در ادامه بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود. گفتنی است به دلیل محدودیت‌های موجود، در هر یک از بخش‌ها تنها به یک یا چند مورد از مقوله‌های شناسایی شده، اشاره شده است.

۱. شرایط علی: از مهم‌ترین شرایط علی که در نتیجه مصاحبه با خبرگان استخراج شد، می‌توان به تأمین مالی خارجی اشاره کرد. تأمین مالی خارجی و ارتباطات بین‌المللی بیشتر، یکی از عواملی است که به کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی و اندازه‌گیری صحیح ارزش‌های منصفانه را توجیه می‌کند. این روابط می‌تواند استفاده از تسهیلات بانک‌های خارجی یا مشارکت بین‌المللی در تأمین مالی پروژه‌های شرکت باشد. از دیدگاه خبرگان شرایط علی مهم بعدی، بخشنامه‌های مربوط به نهادهای ناظر است، همانند سازمان بورس و اوراق بهادار (در مورد شرکت‌های بورسی) و بانک مرکزی و بیمه مرکزی در خصوص ابلاغ صورت‌های مالی نمونه و الزام به رعایت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (و از جمله استاندارد حسابداری شماره ۱۳ بین‌المللی) و همچنین مفاد ماده ۱۶ و بند پ ماده ۱۷ قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور، ابلاغ شده در ۲۷ اردیبهشت ۱۳۹۴ توسط رئیس‌جمهور برای بانک‌ها که اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه دارایی‌های مازاد در پایان هر سال را الزامی می‌کند و می‌تواند برای شرکت‌ها تبعات مالیاتی به همراه داشته باشد. تمام این موارد در حوزه اندازه‌گیری، جزء شرایط علی طبقه‌بندی شده‌اند.

۲. مقوله محوری: اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، حائز شرایط مقوله محوری بیان شده در فوق است و سایر مقوله‌ها و شرایط را پوشش می‌دهد.

۳. راهبردها: از مهم‌ترین راهبردهایی که صاحب‌نظران برای پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در حوزه اندازه‌گیری مطرح کرده‌اند، اصلاح ساختار ارزشیابی در وضعیتی است که بازار فعالی برای دارایی‌ها وجود ندارد. ایجاد رویه‌های ارزشیابی واحد، تعریف ارزشیاب طبق قانون بازار اوراق بهادار، پیوستن به نهادهای حرفه‌ای ارزشگذاری بین‌المللی (مانند شورای استانداردهای ارزشگذاری بین‌المللی^۱)، اصلاح ساختار واحدهای ارزشگذار فعلی داخل کشور و رتبه‌بندی ارزشیابان مستقل، از جمله این موارد است. ایجاد بانک اطلاعاتی در خصوص قیمت‌ها در سطح ملی به گونه‌ای که

معامله دارایی‌ها در شرایط توافقی روی آن ثبت شده و به‌طور عمومی گزارش شود، از سایر راهبردهای پیشنهادی برای اندازه‌گیری صحیح ارزش‌های منصفانه است که صاحب‌نظران به آنها اشاره کرده‌اند. اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به‌گونه‌ای که تغییرات ایجاد شده از به‌کارگیری نظام ارزش‌های منصفانه، آثار مالیاتی سوئی برای شرکت‌ها به‌دنبال نداشته باشد، از راهبردهای مهم دیگر در حوزه کلان است.

۴. شرایط مداخله‌گر: همان‌گونه که بیان شد، نبود بازارهای منسجم و فعال و نوسانات اقتصادی و وجود پدیده ترس از بازار و اتکای پایین قیمت‌ها در بازارهایی مانند فرابورس ایران، از مهم‌ترین شرایط مداخله‌گر در زمینه اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه است که کار اندازه‌گیری را با محدودیت مواجه می‌کند. از سایر عوامل و شرایط مداخله‌گر مهم مطرح‌شده، می‌توان به نداشتن دانش در خصوص اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در سازمان و سطح مدیریت و همچنین هزینه زیاد اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در شرکت‌ها و کارفرما محور شدن بسیاری از کارشناسان رسمی دادگستری و بی‌استقلالی آنها اشاره کرد.

۵. شرایط بستری: عدم عزم و اراده ملی و همچنین نبود رابطه نمایندگی پیش‌فرض در شرکت‌های ایرانی (همسو بودن منافع مدیر و مالک در برخی موارد)، اجتناب از عدم اطمینان و مقاومت در برابر تغییر، از مهم‌ترین شرایط بستری است که راهبردهای پیشنهادی باید در این شرایط اجرا شوند.

۶. پیامدها: در صورت اجرای راهبردها، پیامدهای مورد انتظار در حوزه‌های مختلف حرفه، دانشگاه، کلان و سازمان بیان شدند. ایجاد فرصت برای جامعه دانشگاهی به‌منظور همراهی با تغییر و تألیف کتاب‌های مفید در زمینه اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، ارتقای نرم‌افزارهای 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، از مهم‌ترین پیامدهای بیان شده است.

استراوس و کوربین (۲۰۰۸) معیار مقبولیت را برای سنجش اعتبار مدل حاصل شده پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت به این معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجربه مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است، اگرچه در عمل تبیین ارائه شده از پدیده ممکن است تفسیری معتبر و پذیرفتنی از آن پدیده باشد. استراوس و کوربین ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر اساس آنها پژوهش حاضر نیز ارزیابی شده است.

۱. **تناسب:** به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا یافته‌های پژوهش با تجربه هر یک از متخصصان حوزه مورد مطالعه و همچنین مشارکت‌کنندگان، سازگاری و همخوانی دارد؟ در پژوهش حاضر، سعی شد به کمک مصاحبه با مشارکت‌کنندگانی که در حوزه‌های مختلف تجربه و تخصص دارند، مفاهیم و مقوله‌ها به درستی و در ارتباط با تجربه آنها استخراج شود.

۲. **کاربردی بودن یا مفید بودن یافته‌ها:** به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا یافته‌های پژوهش می‌تواند در تدوین سیاست‌ها و اقدامات اجرایی به کار گرفته شده و دانش‌افزایی کند؟ در این پژوهش سعی شد که راهبردهای پژوهش به‌طور دقیق، اقدامات اجرایی لازم برای پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه را پیشنهاد دهد؛ زیرا در مصاحبه‌ها به‌طور دقیق به اقدامات عملی لازم برای پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه اشاره می‌شد و با توجه به تأیید این راهبردها و شناسایی شرایط مداخله‌گر و بستر توسط صاحب‌نظران، انتظار بر این است که نتایج، مد نظر سازمان‌های ذی‌ربط قرار گرفته و اجرایی شوند.

۳. **مفاهیم:** مفاهیم برای ایجاد درک مناسب از پدیده مد نظر و دستیابی به زبان مشترک در حوزه مورد مطالعه ضروری هستند و انتظار بر آن است که یافته‌های پژوهش از مفاهیم و مقوله‌ها استخراج شوند. در این پژوهش مدل ارائه شده برای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه از مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها شکل گرفت و با طبقه‌بندی‌های چندین و چند باره تلاش شد مدل موجز و مختصری برای چارچوب فوق‌ترسیم شود که صاحب‌نظران نیز آن را تأیید کردند. پیوستن به نهادهای بین‌المللی ارزش‌گذاری، ایجاد رویه‌های ارزشیابی در ایران و تعریف در کتاب‌های درسی هر رشته، تشکیل نهاد ارزشیابی در ایران، ارائه خدمات ارزشیابی توسط حساب‌برسان، تدوین قوانین بازدارنده در زمینه تخلف ارزشیابان درباره اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه و ایجاد انجمن‌های حرفه‌ای ارزش‌های منصفانه و... از مفاهیم جدیدی بود که توانست سهم دانش‌افزایی را در این خصوص ایفا کند.

۴. **زمینه مفاهیم:** به این سؤال می‌پردازد که آیا شرایط بستر به درستی شناسایی شده‌اند و به آنها اشاره شده است یا خیر. گاهی شناسایی راهبردها از شرایط مداخله‌گر و شرایط بستر مشکل است. با تجدید نظر چندباره در این خصوص و بهره‌مندی از نظر صاحب‌نظران، شرایط بستر در این پژوهش که شامل محافظه‌کاری افراد در جامعه، عدم عزم و اراده ملی در خصوص پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه و همچنین رابطه خاص نمایندگی در ایران می‌شود، جزء مواردی است که برای نخستین بار در این پژوهش معرفی شده‌اند تا خواننده ضمن مطالعه راهبردها با شرایط بستر ایران نیز آشنا شود.

۵. **منطق:** آیا مدل پژوهش جریان منطقی ای را با خود به همراه داشته و آن را به خواننده القا می کند؟ آیا شکافی در مدل وجود ندارد که خواننده را دچار ابهام کند؟ آیا مدل پژوهش منطقی است؟ در این پژوهش تا حد امکان تلاش شد با ترسیم روابط و نمایش چند زاویه ای از مفاهیم و مقوله ها، این رابطه منطقی برقرار شود.

۶. **عمق:** آیا در ارائه مدل به میزان کافی جزئیات کار ارائه شده است. در این پژوهش با توجه به محدودیت متن مقاله، مهم ترین مقوله ها بیان شدند.

۷. **تغییرپذیری یا انحراف:** آیا درون یافته ها، انحراف وجود دارد یا به بیان دیگر، آیا مواردی وجود دارد که همسو با الگوی پژوهش نباشد؟ در این پژوهش در موارد بسیاری از جمله شرایط مداخله گر یا شرایط بستر، به آنها اشاره شده است. برای مثال می توان به «عدم عزم و اراده ملی در خصوص پیاده سازی ارزش های منصفانه» اشاره کرد. این موارد موجب درک بهتر خواننده از چالش های پیش رو در پیاده سازی ارزش های منصفانه می شود.

۸. **بداعت:** آیا یافته ها به شکل بدیع ارائه شده اند؟ آیا پژوهش حرف جدیدی برای گفتن دارد؟ این نخستین تحقیقی است که به پیاده سازی ارزش های منصفانه در شرایط ایران و با تأکید بر زیرساخت های لازم در حوزه اندازه گیری می پردازد و با توجه به رویه فعلی استانداردگذاری در ایران که به سمت پذیرش کامل استانداردهای حسابداری بین المللی می رود، توجه به این زیرساخت ها بدیهی به نظر می رسد.

۹. **حساسیت:** آیا پژوهشگر نسبت به موضوع پژوهش حساس بوده و آن را جدی گرفته است؟ آیا سؤال ها در فرایند پژوهش شکل گرفته اند یا این که پیش فرض های محقق بوده اند؟ به بیان دیگر، آیا داده ها از فرایند پژوهش شکل گرفته اند یا این که محقق پیش فرض های خود را در خصوص جمع آوری داده ها القا کرده است. مورد دوم لزوماً بد نیست، اما مهم آن است که محقق تعصبات خود را به مدل پژوهش وارد نکرده باشد. در این پژوهش با اتکا به متن مصاحبه ها و با استفاده از ابزارهایی همچون یادداشت های تحلیلی و برگشت چندین و چندباره به متون مصاحبه و بازنگری مفاهیم و مقوله ها، سعی شد که در آن تعصبات محقق وارد نشود.

۱۰. **استناد به یادداشت ها:** اینکه آیا به یادداشت های مصاحبه ها اشاره شده است یا خیر؟ در این پژوهش تلاش شد به اندازه کافی به بخش های مختلف یادداشت ها و متن مصاحبه ها در خصوص هر یک از مقوله ها اشاره شود (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸ و مشایخی، مداحی، مهرانی و رحمانی، ۱۳۹۲).

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ارزش‌های منصفانه نقش پررنگی دارند؛ ارائه بیانیه مفهومی گزارشگری مالی شماره ۸ توسط هیئت استانداردهای حسابداری در آمریکا و حذف ویژگی قابلیت اتکا از مجموعه ویژگی‌های اصلی کیفی اطلاعات حسابداری و جایگزینی آن با ویژگی صداقت در ارائه، گواه این گفته است. پیروی از استانداردهای حسابداری بین‌المللی و به تبع آن رعایت ارزش منصفانه در خصوص برخی دارایی‌ها و نحوه اندازه‌گیری آن در استاندارد حسابداری شماره ۱۳ بین‌المللی، احتمالاً با چالش‌هایی روبه‌رو خواهد بود، چنانکه اجرایی کردن استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در ایران طی سال‌های گذشته و تأخیر در اجرای آن، مصداقی از این موضوع است. در همین خصوص، پژوهش حاضر به این موضوع پرداخت که در صورت لزوم پیاده‌سازی ارزش‌های منصفانه در ایران، چه راهبردهایی باید مد نظر قرار گیرد و در چه شرایطی (اعم از بستر و مداخله‌گر) راهبردهای یادشده باید اجرا شود و نتیجه مورد انتظار آن چگونه است. این مدل که با استفاده از روش پژوهش تئوری داده‌بنیاد ارائه شد، می‌تواند به‌عنوان نقشه راهی برای اشخاص و نهادهای ذی‌ربط در پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی و به‌ویژه نظام ارزش‌های منصفانه در ایران و نیز، سازمان‌های حسابرسی و بورس و اوراق بهادار باشد.

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

۱. در تحقیق جداگانه و با روش‌های کمی، عناصر مؤثر بر پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه و استانداردهای حسابداری بین‌المللی بررسی شود تا محدودیت تعمیم‌دهی این تحقیق نیز رفع شود؛
۲. در تحقیق جداگانه‌ای بررسی شود که آیا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، هنگامی که اطلاعات ارزش منصفانه و صورت‌های مالی تهیه شده بر این در اختیار آنان قرار گیرد، واقعاً می‌توانند تصمیم‌گیری‌های صحیح انجام دهند. روش این تحقیق باید به‌صورت آزمایشگاهی و در شاخه تحقیقات رفتاری باشد.

۳. با تحلیل ترکیب دارایی ها و بدهی های شرکت های ایرانی و به ویژه بانک ها و بیمه ها، اولویت کاری استانداردها گذاری در حوزه ارزش گذاری و تحت نظارت درآمدن آن مشخص شود. این کار باید دقیق باشد و با استفاده از عدد و ارقام و به کمک تحلیل ترازنامه و اطلاعات مالی شرکت ها انجام شود.

همچنین با توجه به راهبردهای پیشنهادی در این تحقیق، می توان برای هر یک از نهادهای دخیل در پیاده سازی ارزش منصفانه پیشنهادهایی ارائه داد. برای مثال در مورد سازمان بورس و اوراق بهادار می توان به راه اندازی مؤسسه های رتبه بندی در ایران، ایجاد ارزشیاب مستقل، رتبه بندی ارزشیابان، انتشار عمومی ارزشیابان در خصوص ارزشیابی دارایی های تمام شرکت های بورسی و فرابورسی، تدوین قوانین بازدارنده در خصوص تخلف در اندازه گیری، گزارشگری و نظارت بر ارزش های منصفانه، پذیرش نقش متولی در پیاده سازی نظام ارزش های منصفانه و پیگیری دریافت مصوبه قانونی هیئت دولت در این خصوص و همکاری منسجم با سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، بانک مرکزی و بیمه مرکزی و کانون کارشناسان و کانون وکلای قوه قضائیه و صاحب نظران حرفه و دانشگاه تا حصول نتیجه مورد انتظار اشاره کرد.

فهرست منابع

- دانایی فرد، ح. (۱۳۹۴). *بویش کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم نگاری، مطالعه موردی)*. تهران: صفار.
- مشایخی، ب؛ مداحی، آ؛ مهرانی، س؛ رحمانی، ع. (۱۳۹۲). *تدوین مدل کیفیت حسابرسی. بورس اوراق بهادار*، ۲۳(۶)، ۱۳۷-۱۰۳.
- نوری، ع؛ مهرمحمدی، م. (۱۳۹۰). *الگویی برای بهره گیری از روش نظریه برخاسته از داده ها در پژوهش های تربیتی. مطالعات برنامه درسی*، ۶(۲۳)، ۳۵-۸.
- Adhikari, A. & Tondkar, R. (1992). Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4 (2), 75-105.
- Ali, A. & Hwang, L. (2000). Country-Specific Factors Related To Financial Reporting and the Value Relevance of Accounting Data. *Journal of Accounting Research*, 38 (1), 1-21.
- Alnajjar, F. (1986). Standardization in Accounting Practice: A Comparative international Study. *International Journal of Accounting*, 21(1), 161-176.

- Ball, R., Kothari, S. & Robin, A. (2000). The Effects of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), 1-51.
- Barth, M. E., & Landsman, W. R. (1995). Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 9(4), 97-107.
- Craig, R. & Diga, J. (1996). Financial Reporting Regulation In ASEAN: Features and Prospects. *The International Journal of Accounting*, 31 (2), 239-259.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches* (4th Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on The Economic Consequences. *Journal of Accounting Research*, 46 (5), 1085-1142.
- Douppnik, T. & Salter, S. (1995). External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development. *The International Journal of Accounting*, Vol. 30, 189-207.
- El-Gazzar, S., P. Finn, And R. Jacob, (1999), An Empirical Investigation Of Multinational Firms Compliance With International Accounting Standards, *The International Journal Of Accounting* 34 (2): 239-248.
- Gernon, H. & Meek, G. (2001). *Accounting: An International Perspective* (5 Ed.). MA: Mcgraw-Hill, Boston.
- Glaser, B. G. & Strauss, A. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies Forqualitative Research*. Aldine Publishing, Chicago.
- Glaser, B. (1978) Theoretical sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory. Mill Valley, CA: Sage.
- Glaser, B. (1992). Basics of grounded theory analysis. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- Goulding, C. (2002) *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business Andmarket Researchers*. Sage, London.
- Gray, S., (1988), Towards A Theory Of Cultural Influence On The Development Of Accounting Systems Internationally, *ABACUS* 24 (March): 1-15.
- Hail, L., Leuz, C. & Wysocki, P. (2010). Global Accounting Convergences and The Potential Adoption of IFRS By The U.S. (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis. *Accounting Horizons*, 24 (3), 355-394.

- Jaggi, B. & Low, P. (2000). Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. *The International Journal of Accounting*, 35 (4), 495-519.
- La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., Shleifer, A. & Vishny, R. (1997). Legal Determinants of External Finance. *The Journal of Finance*, 52 (3), 1131-1150.
- Mashayekhi, B., Maddahi, A., Mehrani, S. & Rahmani, A. (2013). Development of audit quality model. *Securities and Exchange Quarterly*, 6(23), 103-137. (in Persian)
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *ABACUS*, 34 (2), 162-187.
- Nouri, A., Mehr Mohammadi, M. (2011). A model for using the grounded theory in educational research. *Curriculum Studies*, 6(23), 8 - 35. (in Persian)
- Ramanna, K. & Sletten, E. (2009). Why Do Countries Adopt International Financial Reporting Standards? Harvard Business School Accounting and Management Unit. *Working Paper No. 09-102*.
- Salter, S. (1998). Corporate Financial Disclosure In Emerging Markets: Does Economic Development Matter? *The International Journal of Accounting*, 33 (2), 211-234.
- Salter, S. & Niswander, F. (1995). Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business*, 26 (2), 379-397.
- Saudagaran, S. & Diga, J. (2000). The Institutional Environment of Financial Reporting Regulation In ASEAN. *The International Journal of Accounting*, 35 (1), 1-26.
- Stanisic, N., Avric, S. P., Mizdrakovic, V., Djani, M. (2012). Mark-To-Market Accounting As The Magnifier Of Financial Crisis.
- Strauss, A. (1987). *Qualitative Analysis For Social Scientists*. New Work: Cambridge University Press.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures For Developing Grounded Theory* (2nd Ed.). Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.

- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (3rd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Wolk, H.I., Dodd, J.L. & Rozycki, J.J. (2016). *Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, SAGE Publications.
- Xiao, J., Weetman, P. & Sun, M. (2004). Political Influence and Coexistence of a Uniform Accounting System and Accounting Standards: Recent Development In China. *ABACUS*, 40 (2), 193-218.
- Yang, D. & Lee, C. (1994). An Empirical Analysis of Pan-Pacific Accounting Practices in the 1970s. *Advances in International Accounting*, 6, 133-145.
- Young, D. & Guenther, D. (2003). Financial Reporting Environments and International Capital Mobility. *Journal of Accounting Research*, 41 (3), 553-579.
- Zarzeski, M. (1996). Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices. *Accounting Horizons*, 10 (1), 18-37.

