



Developing a Professional Judgment Framework for Implementing the Fair Value Standard

Zahra Aslani * 

*Corresponding Author, Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: aslani29@yahoo.com

Ghasem Blue 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. E-mail: blue@atu.ac.ir

Abstract

Objective

The transition toward International Financial Reporting Standards (IFRS) has emphasized the role of fair value in financial reporting. To determine fair value in financial reports, preparers rely on observable market-based inputs and unobservable inputs derived from the reporting entity's assumptions. Given the extensive reliance on professional judgment in determining fair value, particularly following the approval of Iranian Accounting Standard No. 42, and the lack of operational guidelines for its implementation, this study aims to develop a systematic framework for professional judgment in fair value measurement to enhance the preparation of financial information in Iran.

Methods

This study utilized a combination of systematic literature review and fieldwork methods. Data were collected through semi-structured interviews with 10 Iranian accounting and auditing experts from four groups—valuers, auditors, preparers, and regulators—conducted between the beginning and end of August 2023. Additionally, a structured questionnaire based on fuzzy logic was administered to 30 experts from the same groups, and the Delphi method was applied to analyze the results. The Best-Worst Method (BWM) was also used to

Citation: Aslani, Zahra & Blue, Ghasem (2025). Developing a Professional Judgment Framework for Implementing the Fair Value Standard. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 30- 62. (in Persian)



assess the significance and prioritize the components of the framework with input from 8 experts. The Kruskal-Wallis statistical test was employed to compare the views of the four groups, and follow-up interviews with 5 experts were conducted to evaluate the internal validity of the findings.

Results

The study resulted in developing a professional judgment framework for implementing Iranian Accounting Standard No. 42 (Fair Value Measurement). The framework comprises the following key components: (1) Identifying the scope of the judgment, (2) Evaluating accounting and auditing guidelines, (3) Collecting relevant information and analyzing them, (4) Concluding and making a judgment, and finally (5) Documenting the rationale of professional accounting judgment.

Conclusion

Professional judgment is a crucial skill for preparers, auditors, and regulators of financial statements, particularly under a principles-based accounting regime. However, making such judgments can be challenging, and there is not always a single correct answer. Also, fair value measurement inherently involves judgment, which introduces the potential for bias in financial statements. A structured professional judgment framework is recommended to improve the quality of financial reporting. This framework includes identifying the judgment scope, evaluating accounting and auditing guidelines, gathering relevant information, forming judgments, and thoroughly documenting them. The credibility and utility of financial reporting are highly dependent on sound judgments, particularly as business transactions become increasingly complex. Moreover, the ability to demonstrate that judgments are reasonable at the time of reporting, given the prevailing facts and circumstances, is crucial. Preparers and auditors suggest that such a framework could mitigate future regulatory challenges by leveraging foresight. Experts assert that adopting a professional judgment framework enhances the quality and consistency of judgments, ultimately reinforcing trust in principles-based accounting standards.

Keywords: Professional Judgment, Fair Value, Iranian Accounting Standard No. 42.

تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در راستای پیاده‌سازی استاندارد ارزش منصفانه

زهرا اصلانی*

* نویسنده مسئول، دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: aslani29@yahoo.com

قاسم بولو

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

چکیده

هدف: حرکت به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، نقش ارزش‌های منصفانه را در گزارشگری مالی، پررنگ کرده است. به منظور تعیین ارزش منصفانه در گزارش‌های مالی، تهیه‌کننده این گزارش‌ها از داده‌های ورودی قابل مشاهده مبتنی بر بازار و داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده مبتنی بر مفروضات خود واحد گزارشگر، استفاده می‌کند. با توجه به گستردگی قضاوت در تعیین ارزش منصفانه و اهمیت قضاوت پس از تصویب استاندارد حسابداری ۴۲ ایران و نبود رهنمود عملیاتی درخصوص پیاده‌سازی آن، هدف پژوهش حاضر، رسیدن به چارچوبی نظام‌مند در قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای تهیه اطلاعات مالی در محیط گزارشگری ایران است.

روش: در این پژوهش از روش مرور سیستماتیک مطالعات اسنادی و روش میدانی استفاده شد. داده‌ها با استفاده از دو ابزار مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۰ نفر از خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی ایران، از چهار گروه «ارزش‌گذاران»، «حسابرسان»، «تهیه‌کنندگان» و «تدوین‌کنندگان مقررات»، از ابتدای سال ۱۴۰۲ تا پایان مرداد ماه ۱۴۰۲ و تحلیل محتوای آن‌ها و پرسش‌نامه ساختاریافته بر مبنای منطق فازی از ۳۰ نفر خبره در چهار گروه نام برده، جمع‌آوری شد. این داده‌ها با استفاده از روش دلفی فازی و روش بهترین و بدترین معیار، از طریق توزیع پرسش‌نامه بهترین - بدترین به ۸ خبره، تجزیه و تحلیل شدند. از آزمون کروسکال والیس برای مقایسه چهار گروه شرکت‌کننده در پژوهش و از روش بهترین - بدترین نیز، برای تعیین اهمیت و اولویت‌بندی اجزای چارچوب استفاده شد. همچنین به منظور ارزیابی اعتبار داخلی نتایج نهایی پژوهش با ۵ نفر خبره مصاحبه شد.

یافته‌ها: تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در به‌کارگیری استاندارد حسابداری ۴۲ ایران (اندازه‌گیری ارزش منصفانه)، یافته این پژوهش است. «شناسایی حوزه قضاوت»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی»، «جمع‌آوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل آن»، «نتیجه‌گیری و انجام قضاوت» و «مستندسازی آن»، بخش‌های اصلی چارچوب قضاوت حرفه‌ای را شامل می‌شود.

نتیجه‌گیری: قضاوت حرفه‌ای یک مهارت اساسی برای تهیه‌کنندگان، حسابرسان و تنظیم‌کنندگان صورتهای مالی است؛ به‌ویژه تحت یک سیستم حسابداری مبتنی بر اصول. قضاوت‌کردن دشوار است و لزوماً یک پاسخ برای آن وجود ندارد. از طرف دیگر، اندازه‌گیری ارزش

استناد: اصلانی، زهرا و بولو، قاسم (۱۴۰۴). تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در راستای پیاده‌سازی استاندارد ارزش منصفانه. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲ (۱)، ۳۰-۶۲.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۵

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۲

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۲/۱۵

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.375838.1008944>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۱، صص. ۳۰-۶۲

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

منصفانه همواره با قضاوت همراه است و این پتانسیل را دارد که سوگیری را در صورت‌های مالی وارد کند؛ بنابراین براساس این پژوهش پیشنهاد می‌شود که به‌منظور افزایش کیفیت گزارشگری مالی، در تهیه اطلاعات مالی چارچوب قضاوت، یعنی شناسایی حوزه، ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی، جمع‌آوری اطلاعات، انجام قضاوت و مستندسازی صورت پذیرد. به عبارت دیگر، اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی به قضاوت‌های درست بستگی دارد؛ به‌ویژه با پیچیده‌تر شدن معاملات تجاری. همچنین مهم است که بتوان قضاوت‌ها را در زمان صدور گزارش و در پرتو واقعیات و شرایط موجود که معقول هستند، ثابت کرد. تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان نیز پیشنهاد کرده‌اند که این امر می‌تواند تا حدی از چالش‌های نظارتی بعدی با بهره‌گیری از آینده‌نگری محافظت کند. خبرگان معتقدند که یک چارچوب قضاوت حرفه‌ای، کیفیت و یکپارچگی قضاوت‌های انجام شده را بهبود می‌دهد و در نتیجه، اعتماد به عملکرد استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول را تقویت می‌کند.

کلیدواژه‌ها: قضاوت حرفه‌ای، ارزش منصفانه، استاندارد حسابداری ۴۲ ایران.



مقدمه

به دنبال افزایش استفاده از استانداردهای بین‌المللی به عنوان استانداردهای اصول محور، اعمال قضاوت حرفه‌ای توسط شرکت‌ها و حساب‌رسان اجتناب ناپذیر شده است (هیدوس و پیتل^۱، ۲۰۱۹). استانداردهای حسابداری اصول محور، بر یک چارچوب مفهومی مبتنی هستند و از سلسله‌مراتب واضحی از اصول اساسی تشکیل شده‌اند که مقررات یا خطوط کاملاً روشنی ندارند. چنین رویکردی، مستلزم استفاده گسترده از قضاوت تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و تنظیم‌کنندگان مقررات است (بازنگری حسابداری چین^۲، ۲۰۱۰). از سوی دیگر، در مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، آشکارا از به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه حمایت می‌شود و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، گامی مهم در راستای انتشار رهنمودهای جامع و یکنواخت برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط محسوب می‌شود؛ از این رو، در حال حاضر، مسئله اصلی استاندارداران از این موضوع که آیا می‌بایست از ارزش منصفانه استفاده کرد یا خیر، به این تغییر یافته است که چگونه باید از ارزش‌های منصفانه استفاده کرد (گل‌محمدی، ۱۳۹۷).

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. با وجود لازم‌الاجرا بودن استاندارد ۴۲ ایران، تاکنون این استاندارد توسط شرکت‌های ایرانی پیاده‌سازی نشده است. در استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران، به منظور افزایش ثبات رویه و قابلیت مقایسه اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه و افشاهای مرتبط با آن، سلسله‌مراتب ارزش منصفانه در سه سطح ۱، ۲ و ۳ طبقه‌بندی شده است. ورودی‌های سطح ۱ «مبتنی بر بازار» هستند؛ یعنی ورودی‌های قابل مشاهده از قیمت‌های اعلام‌شده و تعدیل‌نشده در بازارهای فعال. ورودی‌های سطح ۲، شامل ورودی‌های غیرمستقیم قابل مشاهده از قیمت اعلام‌شده و تعدیل‌نشده اقلام مشابه در بازارهای فعال، اقلام یکسان در بازارهای غیرفعال یا سایر اطلاعات مربوط به بازار است. ورودی‌های سطح ۳ «مبتنی بر مدل» هستند؛ یعنی ورودی‌های غیرقابل مشاهده‌ای که توسط شرکت‌ها ایجاد می‌شوند (سازمان حسابرسی، استاندارد ۴۲، ۱۳۹۹).

با افزایش سلسله‌مراتب اندازه‌گیری ارزش منصفانه، قضاوت و پیچیدگی مدل‌های ارزشیابی و میزان عدم تقارن اطلاعاتی بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در مورد ارزش منصفانه، به ویژه در سطح ۲ و ۳ افزایش می‌یابد. با عنایت به اینکه ارزشیابی با قضاوت همراه است، به دلیل استفاده از داده‌های ورودی مختلف و قضاوت در مورد داده‌های ورودی و با توجه به تکنیک‌های ارزشیابی متفاوت، بالقوه نتایج متفاوتی ممکن است حاصل شود. بنابراین مهم‌ترین چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، قضاوت حرفه‌ای گسترده است. البته 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 دارد (گیو، فیلیپ و جنی^۳، ۲۰۱۸). حال با استفاده از راهنمای کلی در تدوین استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و با توجه به فقدان رهنمود عملیاتی برای پیاده‌سازی ارزش منصفانه، به منظور کنترل تبعات قضاوت حرفه‌ای در جهت حفظ کیفیت گزارشگری مالی، تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای برای پیاده‌سازی استاندارد ۴۲ ایران ضرورت دارد. از این رو،

1. Heidhues & Patel

2. Chinese Accounting Reform, Published June 2010

3. Ghio, Filip & Jeny

پرسش اصلی پژوهش این است که فرایند قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، در محیط گزارشگری ایران شامل چه چارچوبی است. پیرو آن پرسش‌های فرعی پژوهش نیز به صورت زیر مطرح می‌شود:

۱. حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه کدام است؟
۲. ارزیابی رهنمودهای حسابداری در اندازه‌گیری ارزش منصفانه شامل چه مواردی است؟
۳. گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن شامل چه مواردی است؟
۴. نتیجه‌گیری و انجام قضاوت شامل چه مراحل است؟
۵. مستندسازی قضاوت شامل چه مواردی است؟

این پژوهش دارای دانش‌افزایی است. پژوهش‌های پیشین به طور عمده در خصوص حوزه‌هایی چون تأثیر کاربرد ارزش منصفانه در گزارش‌های مالی، برای بهبود ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری (حاجی کرمانی، معین الدین و حیرانی، ۱۳۹۶)، تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری (حجازی و میهمی، ۱۳۹۶)، مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه (کرمی و بیک بشرویه، ۱۳۹۶) و چالش‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷) متمرکز بوده‌اند و در خصوص قضاوت در ارزش منصفانه پژوهشی انجام نشده است (به نقل از سلیمانی امیری و محمودخانی، ۱۳۹۷). با توجه به نبود پژوهش کافی در خصوص قضاوت در ارزش منصفانه، در ادبیات حسابداری ایران و لزوم تهیه گزارش‌های مالی ارزش منصفانه‌محور، پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که در محیط کشور ایران با هدف ارائه چارچوب قضاوت حرفه‌ای، به منظور تهیه اطلاعات مالی ارزش منصفانه‌محور، این موضوع را بررسی کرده است.

مبانی نظری

با توسعه تجارت جهانی، نیاز به اطلاعات مالی قابل اعتماد و شفاف بیش از هر زمان دیگری مشهود شد. حرفه حسابداری در خط مقدم چالش ارائه اطلاعات با قابلیت اتکا و مقایسه به سرمایه‌گذاران، مدیران، تنظیم‌کنندگان استاندارد است. انتظار بر این است که تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی، قضاوت را در تهیه و حساب‌رسان قضاوت را در حسابرسی گزارش‌های مالی، به شیوه‌ای حرفه‌ای اعمال کنند. در این خصوص چندین سازمان اطلاعاتی را در مورد نیاز به قضاوت حرفه‌ای و چارچوب‌های قضاوت حرفه‌ای ارائه کرده‌اند. این سازمان‌ها عبارت‌اند از: هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار.

اصول چارچوب قضاوت حرفه‌ای مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند برای تهیه‌کنندگان مشتمل است بر چهار اصل

زیر:

اصل ۱. گردآوری، تجزیه و تحلیل اطلاعات: یک قضاوت حرفه‌ای حسابداری تنها زمانی می‌تواند انجام شود که تمام

اطلاعات مرتبط جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شود.

اصل ۲. ارزیابی رهنمودهای حسابداری: یک قضاوت حرفه‌ای حسابداری، فقط در چارچوب حسابداری قابل اجرا، استانداردهای حسابداری و سایر الزامات مربوطه می‌تواند انجام شود.

اصل ۳. فرایند قضاوت: قضاوت حرفه‌ای تنها پس از انجام مراحل قضاوت مندرج در دستورالعمل مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند می‌تواند انجام شود.

اصل ۴. مستندسازی قضاوت: یک قضاوت حرفه‌ای حسابداری باید به‌طور مناسب مستند باشد.

چارچوب قضاوت حرفه‌ای کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی بدین صورت است: هیئت‌مدیره در تعیین استراتژی نقش عمده‌ای ایفا می‌کند. تدوین اهداف بالای سازمان، تخصیص منابع، ارائه راهنمایی، جهت‌دهی و پاسخ‌گویی برای مدیریت، از جمله وظایف هیئت‌مدیره است. کمیته سازمان حامی کنترل داخلی کمیسیون تردوی، به‌عنوان چارچوب یکپارچه، نظارت مؤثر هیئت‌مدیره را یکی از اصول اساسی در سطح کلان سازمان می‌داند. مدیران با پیروی مداوم از فرایند قضاوت صحیح، درک مکان‌هایی که مدیران و مدیریت در برابر تله‌های قابل پیش‌بینی آسیب‌پذیرند و به چالش کشیدن قضاوت‌های خود و قضاوت‌های افرادی که مسئولیت نظارت بر آن‌ها را برعهده دارند، می‌توانند نظارت خود را بر استراتژی‌ها و ریسک‌های سازمان بهبود بخشند. پیروی از یک فرایند قضاوت بهتر، به‌معنای بهبود مدیریت ریسک و نتایج کسب‌وکار بهتر است. به‌منظور اعمال قضاوت صحیح، پیروی مداوم از یک فرایند قضاوت خوب، مفید است. با درک اجزای یک فرایند قضاوت خوب و همچنین تهدیدهای رایج برای قضاوت خوب، می‌توان کیفیت، توجه‌پذیری و قابلیت دفاع قضاوت‌ها را بهبود بخشید.

به استناد چارچوب قضاوت حرفه‌ای مؤسسه حسابداری کی‌پی‌ام‌جی، یک فرایند قضاوت خوب شامل پنج مرحله است:

مرحله اول: تعریف مشکل و شناسایی اهداف اساسی؛

مرحله دوم: در نظر گرفتن راه‌کارهای مختلف؛

مرحله سوم: جمع‌آوری و ارزیابی مقادیر و انواع مناسب اطلاعات؛

مرحله چهارم: رسیدن به نتیجه‌گیری آگاهانه؛

مرحله پنجم: بیان و مستندسازی منطق برای نتیجه‌گیری که تصمیم را ارائه می‌کند.

چارچوب قضاوت حرفه‌ای کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا بدین صورت است: کمیته مشورتی پیشنهاد کرده است که کمیسیون بورس و اوراق بهادار، باید یک چارچوب قضاوتی برای قضاوت‌های حسابداری اتخاذ کند. گزارش پیشرفت کمیته مشورتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۱، چارچوبی را برای قضاوت‌های حسابداری پیشنهاد می‌کند که از دو جزء تشکیل شده است: فرایند تفکر انتقادی و مستندسازی.

فرایند تفکر انتقادی: در قضاوت حرفه‌ای قبل از اعمال قضاوت از یک موضوع شناسایی شده، باید یک ارزیابی انتقادی، مستدل و با حسن نیت از موضوع انجام گیرد. ماهیت و دامنه موضوع بدین شرح است:

۱. تجزیه و تحلیل معامله، از جمله ماهیت و هدف تجاری از معامله؛
۲. حقایق با اهمیتی که در زمان انتشار گزارش‌های مالی به‌طور معقولی در دسترس است؛
۳. بررسی و تحلیل کامل ادبیات مربوطه، از جمله اصول زیربنایی مربوطه؛
۴. دیدگاه‌ها یا برآوردهای جایگزین، از جمله موافقان و مخالفان برای جایگزین‌های معقول؛
۵. منطق انتخاب شده، از جمله دلایل جایگزینی یا برآورد انتخاب شده و ارتباط این منطق با نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و قضاوت طرف‌های خارجی ذی‌صلاح؛
۶. پیوند جایگزین یا برآورد انتخاب شده با ماهیت و هدف تجاری معامله یا موضوع مورد ارزیابی؛
۷. تنوع شناخته شده در عمل در مورد گزینه‌ها یا برآوردها؛
۸. ثبات استفاده از جایگزین‌ها یا برآوردها برای معاملات مشابه؛
۹. استمرار و مناسب بودن مفروضات و داده‌های مورد استفاده.

در ضمن، فرایند تفکر انتقادی باید حاوی ورودی با سطح مناسبی از تخصص حرفه‌ای باشد و برای در نظر گرفتن صحیح قضاوت، زمان و تلاش کافی صرف شود. موضوعات یا تراکنش‌های با اهمیتی که بر اساس کاربرد چارچوب تجزیه و تحلیل شده‌اند، باید مطابق با الزامات افشای موجود افشا شوند. این افشا باید شفاف باشد تا سرمایه‌گذار معامله و مفروضاتی را که برای قضاوت حیاتی بودند، درک کند. هنگام ارزیابی قضاوت حرفه‌ای، حساب‌برسان یا سیاست‌گذاران باید افشای مربوط به قضاوت را در نظر بگیرند.

مستندسازی: گزینه‌های در نظر گرفته شده و نتیجه‌گیری‌های به‌دست‌آمده، باید به‌طور هم‌زمان مستند شوند. فقدان مستندات هم‌زمان، ممکن است به معنای نادرست بودن یک قضاوت نباشد؛ اما توضیح ماهیت و صحت قضاوت انجام شده در زمان انتشار گزارش‌های مالی را پیچیده می‌کند. از سوی دیگر، با پذیرش روزافزون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌عنوان استانداردهای ملی در تهیه گزارش‌های مالی، هماهنگی و هم‌گرایی حسابداری در سطح بین‌المللی افزایش یافته است. یکی از نتایج مهم، لازم الاجرا شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فراگیر شدن اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در گزارشگری و اعمال قضاوت حرفه‌ای گسترده توسط حسابداران است.

پنج گام اصلی در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ و استاندارد شماره ۴۲ ایران برای اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه به شرح شکل ۱ است (مؤسسه حسابرسی پرایس واتر‌هاووس کوپرز ال ال پی^۱، ۲۰۱۳). با توجه به چارچوب زیر، در «تعیین واحد حساب مبنا»، «تعیین مفروضات ارزشیابی»، «تعیین بازارها»، «تکنیک‌های ارزشیابی مناسب» و «تعیین ارزش منصفانه»، قضاوت‌های گسترده‌ای توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، به‌ویژه در سطح سوم سلسله‌مراتب ارزش منصفانه نیاز است. با عنایت به موارد فوق، ارزشیابی دربرگیرنده قضاوت‌های مهمی است و احتمال اینکه تکنیک‌های ارزشیابی متفاوت، به نتایج متفاوتی بینجامند، زیاد خواهد بود؛ زیرا داده‌های ورودی و هر گونه قضاوت در مورد داده‌های مزبور، ممکن است با توجه به تکنیک ارزشیابی مورد استفاده متفاوت باشد. البته وجود چنین تفاوت‌هایی، به این معنا نیست که هیچ یک از تکنیک‌های مزبور درست نیستند.

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، به‌منظور حفظ کیفیت گزارشگری مالی، ارائه چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه مسئله مهمی است؛ از این رو، تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای برای پیاده‌سازی استاندارد ۴۲ ایران هدف این پژوهش است.

پیشینه تجربی پژوهش

پژوهش‌های زیادی درخصوص «قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی» و نیز «گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه» در حسابداری وجود دارد؛ اما پژوهشی درخصوص «قضاوت حرفه‌ای در تعیین ارزش منصفانه» برای تهیه اطلاعات مالی مشاهده نشد. در بررسی تحقیقات ارزش منصفانه در ایران، این نکته آشکار می‌شود که در ایران نیز همانند سایر نقاط دنیا، تحقیقات اندکی از منظر تئوریک به بحث در خصوص ارزش منصفانه پرداخته‌اند و بسیاری از تحقیقات از منظر کاربردی، ارزش منصفانه را بررسی کرده‌اند. با این حال در سال‌های اخیر، چند تحقیق شاخص در خصوص ارزش منصفانه در ایران انجام شده است که ضمن بررسی عوامل تعیین‌کننده و نظر خبرگان در خصوص ارزش منصفانه، در نهایت به ارائه مدل اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ایران انجامیده است. در ادامه برای نمونه به برخی از این پژوهش‌ها، به‌ترتیب سال انتشار اشاره می‌شود.

حجازی و میهمی (۱۳۹۵)، پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و تأثیر آن بر سود حسابداری را از دیدگاه نمونه‌ای از تدوین‌کنندگان استاندارد و دانشگاهیان و انجمن حسابرسان داخلی و مدیران مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس بررسی کردند. روش تحقیق به‌کار رفته کاربردی بود. بر اساس این پژوهش، بین دیدگاه مدیران مالی با دیدگاه سایر نمونه‌ها تفاوت وجود دارد؛ اما بین دیدگاه دانشگاهیان و حسابرسان داخلی تفاوتی وجود ندارد. همچنین بین دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد و دانشگاهیان تفاوت وجود ندارد؛ اما بین دیدگاه حسابرسان داخلی و تدوین‌کنندگان استاندارد تفاوت وجود دارد (صالح‌آبادی و مهرانی، ۱۴۰۱).

کرمی و بیک بشرویه (۱۳۹۶) از طریق روش پژوهشی داده‌بنیاد، به تدوین مدلی برای پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران پرداختند. در پژوهش ایشان، شرایط علی عبارت بودند از: تأمین مالی خارجی، ارتباطات بین‌المللی بیشتر، بخشنامه‌های مربوط به نهادهای ناظر. راهبردها عبارت بودند 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 درخصوص قیمت‌ها، اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم. شرایط بستر عبارت بودند 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 مداخله‌گر عبارت بود از: نبود بازارهای منسجم و فعال، نوسان‌های اقتصادی، وجود پدیده ترس از بازار و قابلیت اتکای پایین قیمت‌ها در برخی بازارها، نداشتن دانش درخصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سطح سازمان و سطح مدیریت، هزینه‌نگفت اندازه‌گیری ارزش منصفانه، کارفرما محور شدن بسیاری از کارشناسان رسمی ارزشیابی و عدم استقلال آن‌ها. در نهایت پیامدهای پیاده‌سازی ارزش منصفانه در صورت اجرای راهبردها عبارت بود از: ایجاد فرصت برای جامعه دانشگاهی به‌منظور همراهی با تغییر و تألیف کتاب‌های

مفید در زمینه اندازه‌گیری ارزش 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 با تأکید بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ایران.

گل محمدی (۱۳۹۷) چارچوب عملیاتی به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه در محیط گزارشگری مالی در ایران را تدوین کرد. چارچوب عملیاتی وی، گویای یک ساختار نظام‌مند پایه بود و ابعاد اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در محیط گزارشگری مالی ایران را دربرداشت. در بستر آن، به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی ایران را میسر و تسهیل می‌کند. برای این منظور، ابتدا چالش‌های فنی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات ارزش منصفانه‌محور، عوامل محیطی زمینه‌ساز مقاومت در برابر پذیرش و به‌کارگیری گسترده و پذیرش و رعایت الزامات ارزش منصفانه‌محور 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 فراهم کردن بسترهای لازم برای پذیرش و به‌کارگیری الگوی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و رعایت اثربخش الزامات ارزش منصفانه‌محور 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 بود. وی بیان کرد که چالش‌های فنی شناسایی شده برای اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه، موجب چالش‌برانگیز شدن پذیرش الگوی گسترده در عمل می‌شود.

سلیمانی امیری و محمودخانی (۱۳۹۸)، به بررسی دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد حسابرسان معتقدند که مهم‌ترین چالش حسابرسی در رابطه با اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نبود بازار فعال برای اکثر دارایی‌ها و بدهی‌هاست. همچنین طبق یافته‌ها، چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی با دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی تفاوت دارد. دشواری حسابرسی سطوح ۲ و ۳ ارزش منصفانه، نبود رهنمودهای آموزشی، فقدان صلاحیت حسابرس و نبود کارشناسان با تجربه، می‌تواند بر کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه مؤثر باشد و همین مسئله، لزوم توجه به دانش حسابرسی و بازنگری در استانداردهای حسابرسی را روشن می‌سازد.

مرادی، جعفری دره‌در و حسین‌زاده (۱۳۹۸) چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران را بررسی کردند. مطابق با یافته‌های پژوهش، محیط اقتصادی، آموزش، ورودی‌های اندازه‌گیری، حسابرسی ارزش‌های منصفانه و مقاومت، به‌عنوان چالش‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه شناخته شده و صحت اطلاعات حسابداری، شفافیت و همسان‌سازی، فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه است.

به‌طور کلی، با توجه به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به ویژه استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ایران (تصویب استاندارد حسابداری شماره ۴۲) و گستردگی این استاندارد در گزارشگری مالی و همچنین، عدم اجرای آن تاکنون، در این پژوهش به‌دنبال چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای درخصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه در تهیه اطلاعات مالی هستیم.

روش‌شناسی پژوهش

گام نخست

در گام نخست این پژوهش، مقوله‌بندی اولیه چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از روش مرور سیستماتیک مورد بررسی قرار گرفت و چارچوب اولیه‌ای استخراج شد. برای مرور سیستماتیک از موارد زیر استفاده شده است:

- محتوای یافته‌های پژوهش‌های پیشین در رابطه با پذیرش و به‌کارگیری الزامات مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌ویژه استانداردهای ارزش منصفانه محور، اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات ارزش منصفانه محور و الزامات استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی ذی‌ربط برگرفته از مجله‌های علمی و پژوهشی معتبر و با کیفیت بالا در حوزه حسابداری و حسابرسی نمایه شده روی پایگاه‌های علمی معتبر داخلی و خارجی.
- متن گزارش‌های تحلیلی نهادهای حرفه‌ای درخصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه و استانداردهای حرفه‌ای با موضوع اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط شامل IFRS13، ASC820، گزارش‌های SEC برگرفته از تارنماهای رسمی نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی و گزارش‌های پس از اجرای استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه.
- رهنمودهای فنی مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بین‌المللی (KPMG 2014، PwC 2017، E&Y 2019 و Deloitte 2017) 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.
- کتاب ارزش منصفانه معتبر مانند/اندازه‌گیری ارزش منصفانه: راهنمایی و اجرا عملی (زایلا^۱، ۲۰۲۰) و کتاب کوچک ارزش‌گذاری. نحوه ارزش‌گذاری یک شرکت، انتخاب سهام و سود (داموداران^۲، ۲۰۱۰).
- بررسی ابعاد قضاوت حرفه‌ای و چارچوب‌های قضاوت حرفه‌ای تهیه شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی (PCAOB)، مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC).

گام دوم: نظرخواهی از خبرگان از طریق مصاحبه

پس از مطالعات کتابخانه‌ای و بررسی ادبیات نظری و استخراج الگوی اولیه، به جهت بازنگری، اصلاح، تکمیل و تطبیق آن با شرایط بومی و اقتصادی کشور و ساختار گزارشگری مالی ایران، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته‌ای با خبرگان صورت گرفت و الگوی اولیه در اختیار ایشان قرار گرفت تا در خصوص شناخت زوایای ناشناخته، اصلاح، تکمیل و بومی‌سازی آن اقدام شود.

1. Zyla

2. Damodaran

گام سوم: تدوین و توزیع پرسش‌نامه

به‌منظور سنجش میزان مقبولیت چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه براساس مصاحبه‌ها، پرسش‌نامه‌ای بر مبنای اجزای چارچوب طراحی شد و در اختیار خبرگان قرار گرفت. پرسش‌نامه مذکور به‌صورت طیف لیکرت، میزان موافقت یا مخالفت پاسخ‌دهنده را سنجید.

گام چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌های پرسش‌نامه

روایی پرسش‌نامه پژوهش در دو قسمت روایی سازه و روایی محتوا صورت گرفت.

گام پنجم: ارائه چارچوب و روش‌های اعتباربخشی به آن

در این پژوهش پس از انجام مصاحبه و دریافت پرسش‌نامه و تجزیه و تحلیل آن، جهت بررسی اعتبار درونی با پنج نفر از خبرگان که در تحقیق مشارکت داشتند، مصاحبه‌ای انجام شد. جهت بررسی اعتبار بیرونی نیز چارچوب حاصل با مطالعات پیشین مقایسه شد.

گام ششم: رتبه‌بندی اجرا، پیامدهای قضاوت حرفه‌ای و ویژگی‌ها

پس از تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه از طریق مرور سیستماتیک، مصاحبه و پرسش‌نامه، چارچوب قضاوت حرفه‌ای نهایی شد و سپس، از طریق روش بهترین و بدترین معیار، اجزا و پیامدها و ویژگی‌ها رتبه‌بندی شدند. در مرحله توزیع پرسش‌نامه بهترین - بدترین از ۸ نفر خبرگان حسابداری و حسابرسی ایران درخواست شد که ارجحیت بهترین معیار نسبت به سایر معیارها و همچنین ارجحیت سایر معیارها نسبت به بدترین معیار را با استفاده از اعداد ۱ تا ۹ مشخص کنند. این خبرگان در بخش پرسش‌نامه دلفی فازی نیز همکاری کرده بودند. ویژگی‌های اصلی خبرگان منتخب در این بخش، داشتن تجربه حرفه‌ای تهیه، حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، تدوین رساله یا دخیل بودن در تنظیم استاندارد ۴۲ ایران بوده است. از این ۸ خبره، دو نفر از خبرگان با موضوع اندازه‌گیری ارزش منصفانه رساله نگاشته بودند، دو نفر در تهیه صورت‌های مالی ارزش منصفانه‌محور درخصوص شرکت‌های مادر خارجی شرکت داشتند، دو نفر حسابرسی صورت‌های مالی ارزش منصفانه‌محور شرکت فرعی ایرانی و شرکت مادر خارجی را انجام داده بودند و در نهایت دو نفر در تهیه استاندارد ۴۲ ایران مشارکت داشتند.

گام ششم: ارائه چارچوب و روش‌های اعتباربخشی به آن

در این پژوهش پس از انجام مصاحبه و دریافت پرسش‌نامه و تجزیه و تحلیل آن، جهت بررسی اعتبار درونی، با پنج نفر از خبرگان که در تحقیق مشارکت داشتند، مصاحبه صورت پذیرفت. برای بررسی اعتبار بیرونی نیز چارچوب حاصل با مطالعات پیشین مقایسه شد.

پژوهش حاضر با توجه به هدف کلی و ماهیت پژوهش، از نوع رویکرد آمیخته مبتنی بر پارادایم اثبات‌گرایی است که بر اساس هدف، در زمره پژوهش‌های توسعه‌ای و کاربردی و از منظر نحوه گردآوری داده‌ها، در زمره پژوهش‌های پیمایشی - اکتشافی قرار می‌گیرد. خلاصه مراحل پژوهش به شرح جدول ۱ است.

جدول ۱. خلاصه مراحل پژوهش

مراحل پژوهش	خروجی	روش پژوهش	ابزار پژوهش	نمونه‌گیری
اول	استخراج چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	مرور سیستماتیک اسنادی و روش میدانی	مطالعات اسنادی و روش میدانی	
دوم	استخراج چارچوب قضاوت حرفه‌ای و اخذ نظر خبرگان در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	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 بهترین - بدترین	پرسش‌نامه دلفی فازی	قضاوتی و بر مبنای نمونه در دسترس

برای 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 استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مطالعات علمی و پژوهشی داشتند، قرار گرفت تا اصلاحات لازم را به پژوهشگران پیشنهاد کنند. سپس در اختیار ۵ نفر از افراد درگیر در تدوین استانداردهای حسابداری، اساتید دانشگاه، متخصصان حوزه حسابرسی و حسابداری قرار داده شد و از آن‌ها درخواست شد تا پرسش‌نامه پژوهش را تکمیل کنند و هر پرسشی که در رابطه با محتوای گزاره‌ها برای آن‌ها مطرح است و همچنین، اشکال‌های ظاهری در متن گزاره‌ها را مشخص کنند. در نهایت، با توجه به اصلاحات پیشنهادی، پرسش‌نامه‌ها تعدیل شد.

در این پژوهش از روش همسانی درونی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش پایایی پرسش‌نامه پژوهش استفاده شده است. آلفای کرونباخ برای چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه ۰/۹۸ به‌دست آمد. همچنین مقدار آلفای کرونباخ برای خرده آزمون شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه ۰/۹۴، خرده آزمون ارزیابی رهنمودهای حسابداری ۰/۸۴، خرده آزمون گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن ۰/۹۱، خرده آزمون نتیجه‌گیری و انجام قضاوت ۰/۹۳ و خرده آزمون مستندسازی قضاوت ۰/۹۴ محاسبه شد. بنابراین پایایی چارچوب قضاوت تأیید شد.

پژوهش حاضر از بُعد قلمرو زمانی، از نوع مقطعی و در سال ۱۴۰۲ اجرا شده است. قلمرو مکانی پژوهش، محیط گزارشگری مالی ایران جامعه آماری است. جامعه آماری پژوهش، از چهار گروه مختلف همگن از خبرگان حرفه، به شرح زیر تشکیل شده بود:

۱. ارزش‌گذاران، شامل متخصصان ارزش‌گذاری فعال در نهادهای مالی تحت نظارت سازمان بورس، کارشناسان رسمی دادگستری فعال در ارزش‌گذاری دارایی‌های مختلف و تحلیلگران و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری بوری و فراپرسی (تعداد ۳ خبره)؛

۲. حساب‌رسان، شامل اعضای مؤسسه‌های حسابرسی و خدمات حسابداری و مالی طراز اول معتمد بورس با رتبه کیفیت الف (تعداد ۱۰ خبره)؛

۳. تهیه‌کنندگان، شامل مقامات مالی ارشد (تعداد ۸ خبره)؛
۴. تدوین‌کنندگان مقررات شامل اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی و کمیته آموزش و استانداردهای حسابداری سازمان بورس و اوراق بهادار، ناظران سازمان بورس و بانک مرکزی و بیمه مرکزی و اساتید دانشگاه (تعداد ۹ خبره).
- برای انتخاب خبرگان حرفه از روش نمونه‌گیری «هدفمند طبقه‌ای» استفاده شد و در هر طبقه از جامعه پژوهش که به‌صورت هدفمند تعیین شدند، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی به‌گونه‌ای استفاده شد که تنها افراد مطلع به‌عنوان خبره در مطالعه مشارکت داشته باشند. خبرگان حرفه باید حداقل یکی از معیارهای خبرگی به شرح زیر را داشته باشند:
- داشتن سوابق علمی، مطالعات پژوهشی و تألیفات اعم از مقاله و کتاب در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر گزارشگری مالی بین‌المللی و حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، حسابرسی ارزش منصفانه و ارائه مطالب علمی و دیدگاه‌های علمی و فردی در همایش‌های حسابداری با موضوع محوری گزارشگری مالی مبتنی بر گزارشگری مالی بین‌المللی؛
 - داشتن سابقه تدریس در دانشگاه‌ها یا مراکز آموزش حرفه‌ای در زمینه گزارشگری مالی مبتنی بر گزارشگری مالی بین‌المللی و حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، حسابرسی ارزش منصفانه؛
 - داشتن تجارب حرفه‌ای و فعالیت‌های عملی در زمینه گزارشگری مالی بین‌المللی و حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، حسابرسی ارزش منصفانه.
- با توجه به عدم اجرای استاندارد ۴۲ ارزش منصفانه در ایران، تعداد افراد خبره دارای تجارب عملی در حوزه اندازه‌گیری ارزش منصفانه و گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه بسیار محدود است؛ از این رو تعداد ۴۲ خبره دارای تجارب عملی یا سوابق علمی و یا سابقه تدریس درخصوص ارزش منصفانه و گزارشگری مالی بین‌المللی شناسایی شد که تعداد ۳۰ نفر از آن‌ها حاضر شدند که در این پژوهش همکاری کنند و پرسش‌نامه‌ها را به‌طور کامل تکمیل کردند. جزئیات اطلاعات مصاحبه و پرسش‌نامه‌ها به شرح جدول‌های ۲ تا ۴ است.

جدول ۲. جزئیات بیشتر درباره جامعه آماری، نمونه آماری و نحوه توزیع پرسش‌نامه‌ها

طبقه‌بندی کلی	شماره گروه	شناسایی خبره	مصاحبه	عدم تمایل	تعداد پرسش‌نامه ارسال شده	تعداد پرسش‌نامه دریافتی و قابل اتکا	درصد پاسخ‌گویی
ارزش‌گذاران	گروه ۱	۱۰	۴	۶	۴	۳	۷۵
حسابرسان	گروه ۲	۱۱	۲	۱	۱۰	۱۰	۱۰۰
تهیه‌کنندگان	گروه ۳	۱۱	۲	۲	۹	۸	۸۹
تدوین‌کنندگان مقررات	گروه ۴	۱۰	۲	۰	۱۰	۹	۹۰
کل		۴۲	۱۰	۹	۳۳	۳۰	۹۱

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 ۵۶ تا ۶۵	بیش از ۶۵
سابقه کار	تا ۱۰ سال	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	بیش از ۲۰ سال	-	-
سطح تحصیلات	دکتری	دانشجوی دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	سایر
رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت مالی	اقتصاد	سایر	-
سوابق حرفه‌ای	امور مالی	حسابرسی مستقل و داخلی	متخصصان ارزش‌گذاری	مدیران سرمایه‌گذاری	تدوین‌کنندگان مقررات
سوابق آموزشی و پژوهشی	تدریس در دانشگاه	تدریس در مراکز آموزش حرفه‌ای	انجام پروژه‌های پژوهشی	تالیف کتاب و مقاله	سوابق اختصاصی در حوزه IFRS

یافته‌های پژوهش

در پاسخ به پرسش اصلی پژوهش (فرایند قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در محیط گزارشگری ایران چه چارچوبی دارد) و پرسش‌های فرعی پژوهش (حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه کدام است؟ ارزیابی رهنمودهای حسابداری در اندازه‌گیری ارزش منصفانه شامل چه مواردی است؟ گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن

شامل چه مواردی است؟ و نتیجه‌گیری و انجام قضاوت شامل چه مراحل است؟) تعداد ۸۱ گزاره در یک مقوله اصلی، در سؤال‌های پرسش‌نامه روش دلفی فازی قرار گرفتند و از خبرگان خواسته شد تا به سؤال‌ها پاسخ دهند. یافته‌های پژوهش به شرح زیر است.

۱. اصل ۱: شناسایی حوزه‌های قضاوت؛ اصل ۲: ارزیابی رهنمودهای حسابداری؛ اصل ۳: گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن؛ اصل ۴: نتیجه‌گیری و انجام قضاوت؛ اصل ۵: مستندسازی قضاوت.
۲. رتبه‌بندی شامل «شناسایی حوزه‌های قضاوت»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی»، «گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن»، «نتیجه‌گیری و انجام قضاوت» و «مستندسازی قضاوت» در اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

یافته‌های پژوهش در رابطه با شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

دیدگاه خبرگان حرفه درخصوص شناسایی حوزه‌های قضاوت، با استفاده از پرسش‌نامه دلفی و مقیاس لیکرت ۷ درجه با اعداد مثلث فازی اخذ شد. سپس با استفاده از روش میانگین فازی، نظرهای خبرگان تجمیع و به روش مرکز سطح، فازی‌زدایی و در نهایت، مقدار قطعی برای هر حوزه قضاوت محاسبه شد. به منظور غربال حوزه قضاوت، آستانه تحمل در این پژوهش ۰/۷ در نظر گرفته شد. آستانه تحمل را معمولاً ۰/۷ در نظر می‌گیرند؛ ولی این مقدار بر اساس دیدگاه پژوهشگر، می‌تواند از پژوهشی به پژوهش دیگر متفاوت باشد (جیبی، ایزدیار و سرافراز، ۱۳۹۳). به دلیل طولانی بودن جدول، نتایج روش دلفی فازی در خصوص شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به تفکیک گروه خبرگان، در جدول ۱ پیوست ارائه شده است.

طبق نظر گروه‌های خبرگان شرکت‌کننده در پژوهش بر مبنای ارزش‌گذاران، حساب‌رسان، تهیه‌کنندگان و تدوین‌کنندگان مقررات، ۲۷ گزاره از حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در ایران شناسایی شد (جدول ۱ پیوست). به منظور مقایسه چهار گروه خبره، با توجه به ناپارامتریک بودن، تعداد مشارکت‌کننده بیش از دو گروه و نمره رتبه‌ای، از آزمون آماری کروسکال والیس در نرم‌افزار اسپس‌اس استفاده شد. نتایج مقایسه گروه‌های خبرگان درخصوص شناسایی حوزه قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نشان می‌دهد که بین نظرات گروه‌های خبرگان در زمینه شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه ($p > 0/05$) تفاوت معناداری وجود ندارد.

یافته‌های پژوهش در رابطه با ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی

یافته‌های پژوهش (جدول ۲ پیوست) نشان می‌دهد که بر مبنای نظر خبرگان حرفه، ۱۱ گزاره با مقادیر قطعی، از اقدامات ارزیابی استانداردهای حسابداری در فرایند قضاوت اندازه‌گیری ارزش منصفانه شناسایی شده است؛ بنابراین چارچوب قضاوت حرفه‌ای ارائه شده توسط کوزو، برگرفته از چارچوب قضاوت حرفه‌ای کی‌پی‌ام‌جی و نیز، اصل دوم چارچوب قضاوت حرفه‌ای ارائه شده توسط مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند و چارچوب قضاوت حرفه‌ای کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، درخصوص ارزیابی استانداردهای حسابداری، هنگام قضاوت از نظر خبرگان حرفه در ایران نیز تأیید شد. نتایج حاصل از مقایسه گروه‌های خبرگان از طریق آزمون آماری کروسکال والیس درخصوص ارزیابی رهنمودهای

حسابداری و حسابرسی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نشان می‌دهد که بین گروه‌های خبرگان ($p > 0.05$) تفاوت معناداری وجود ندارد.

یافته‌های پژوهش در رابطه با گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد کلیه گزاره‌های گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن در فرایند قضاوت با مقادیر قطعی فازی (جدول ۳ پیوست) توسط گروه‌های حسابرسان، تهیه‌کنندگان و تدوین‌کنندگان مقررات تأیید شده است؛ بنابراین چارچوب قضاوت حرفه‌ای ارائه شده توسط کوزو و نیز، اصل سوم چارچوب قضاوت حرفه‌ای ارائه شده توسط مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند و چارچوب قضاوت حرفه‌ای کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، درخصوص گردآوری اطلاعات، از نظر خبرگان حرفه در ایران نیز تأیید شد.

نتایج حاصل از مقایسه گروه‌های خبرگان از طریق آزمون آماری کروسکال والیس درخصوص گردآوری اطلاعات در اندازه‌گیری ارزش منصفانه نشان می‌دهد که بین گروه‌های خبرگان در زمینه ارزیابی رهنمودهای حسابداری، به استثنای گزاره‌های «درک ماهیت، وسعت و نتایج روش‌های ارزیابی انجام شده»، «شناسایی کاربران مورد نظر ارزشیابی» و «درجه قضاوت مورد نیاز توسط ارزشیاب برای تهیه اطلاعات مورد استفاده برای برآورد نتیجه‌گیری ارزش» ($p > 0.05$) تفاوت معناداری وجود ندارد. با مقایسه بین گروه‌های خبرگان ارزش‌گذاران، حسابرسان و تهیه‌کنندگان استثنا از بین می‌رود.

یافته‌های پژوهش در رابطه با نتیجه‌گیری و انجام قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

دیدگاه خبرگان حرفه در خصوص ارزیابی رهنمودهای حسابداری، با استفاده از پرسش‌نامه دلفی حاوی ۱۷ گزاره است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کلیه گزاره‌های نتیجه‌گیری و انجام قضاوت با مقادیر قطعی به شرح جدول ۴ پیوست تأیید شده است.

نتایج حاصل از گروه‌های خبرگان از طریق آزمون آماری کروسکال والیس، درخصوص نتیجه‌گیری و انجام قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نشان می‌دهد که بین گروه‌های خبرگان، به استثنای گزاره «در نظر گرفتن زمان کافی برای قضاوت حرفه‌ای» ($p > 0.05$) تفاوت معناداری وجود ندارد.

یافته‌های پژوهش در رابطه با مستندسازی قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

دیدگاه خبرگان حرفه در خصوص مستندسازی قضاوت، با استفاده از پرسش‌نامه دلفی حاوی ۱۵ گزاره است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد کلیه گزاره‌های نتیجه‌گیری و انجام قضاوت در فرایند قضاوت با مقادیر قطعی به شرح جدول ۵ پیوست تأیید شده است.

نتایج حاصل از مقایسه گروه‌های خبرگان از طریق آزمون آماری کروسکال والیس در خصوص مستندسازی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نشان می‌دهد که بین گروه‌های خبرگان، به استثنای گزاره‌های «مستندسازی هدف»، «مستندسازی تاریخ»، «مستندسازی فرایند» و «مستندسازی نتایج» ($p > 0.05$) تفاوت معناداری وجود ندارد؛ بنابراین می‌توان نتایج اجرای روش دلفی فازی و کروسکال والیس را به شرح جدول ۵ خلاصه کرد.

جدول ۵. مقوله و گزاره‌های چارچوب قضاوت حرفه‌ای پس از انجام دلفی فازی و کروسکال والیس

مفهوم	تعداد گزاره	انجام روش دلفی	کروسکال والیس	تعداد گزاره نهایی	شاخص برای BWM
شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	۲۷	تأیید همه	بدون اختلاف معنادار	۲۷	۹
ارزیابی رهنمودهای حسابداری	۱۱	عدم تأیید C29-C34-C32	بدون اختلاف معنادار	۸	۸
گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن	۱۱	عدم تأیید C43-C44	اختلاف معنادار در C48-C43-C39	۷	۷
نتیجه‌گیری و انجام قضاوت	۱۷	تأیید همه	اختلاف معنادار در C51	۱۶	۹
مستندسازی قضاوت	۱۵	تأیید همه	اختلاف معنادار در C77-C72-C68-C67	۱۱	۹
	۸۱	۷۶		۶۹	۴۲

یافته‌های پژوهش در رابطه با رتبه‌بندی با روش بهترین – بدترین

در گام بعدی از ۸ خبره در چهار گروه بالا، درخواست شد تا به رتبه‌بندی اجزای چارچوب قضاوت اقدام کنند. ابتدا نتایج وزن‌دهی به شاخص‌ها با استفاده از بهترین – بدترین خطی آرمانی بررسی شد. به‌منظور وزن‌دهی گزاره‌های تأیید شده از مرحله دلفی فازی، تعداد ۶۹ گزاره در مقوله اصلی تعیین شد؛ از این رو ابتدا ترجیحات ۸ خبره درخصوص اجزای چارچوب قضاوت حرفه‌ای در قالب ۴۲ شاخص تعیین شد. خبرگان هر کدام به‌صورت مجزا بهترین و بدترین شاخص را تعیین کردند؛ سپس ترجیحات خود را در خصوص بُردار بهترین شاخص به سایرین و بردار سایر شاخص‌ها به بدترین شاخص را مشخص کردند. با توجه به داده‌های اخذ شده، مدل بهترین – بدترین آرمانی خطی برای هر تصمیم‌گیرنده ایجاد شد. مدل هر خبره به تفکیک در نرم‌افزار اکسل وارد شد و پس از حل مدل‌ها، نرخ سازگاری برای هر خبره به‌دست آمد. معمولاً وزن و درجه خبرگی تصمیم‌گیرندگان یکسان نیست؛ بنابراین با توجه به این موضوع، در این مطالعه وزن و خبرگی تصمیم‌گیرندگان از طریق وزن‌دهی به پرسش‌نامه بهترین – بدترین به‌صورت مجزا توسط هر خبره تعیین و در وزن حاصل از روش بهترین – بدترین اعمال شد. نرخ سازگاری در جدول ۶، گویای سازگاری مناسب است. هرچه این عدد به صفر نزدیک‌تر باشد، سازگاری بهتری دارد. معیار خبرگان در رتبه‌بندی دارای بهترین – بدترین معیار مشترک نبوده و برای هر شخص مجزا است.

گام‌های روش BWM به شرح زیر است:

گام ۱. تعیین شاخص‌های تصمیم: در این گام مجموعه شاخص‌ها شناسایی می‌شود.

گام ۲. انتخاب بهترین و بدترین شاخص‌ها: در این گام بهترین (مهم‌ترین) و بدترین (کم‌اهمیت‌ترین) شاخص‌ها از مجموعه شاخص‌های شناسایی شده در گام قبل توسط خبره تعیین می‌شود. بهترین شاخص را با CB و بدترین شاخص را با CW نشان می‌دهیم.

گام ۳. تعیین ترجیح بهترین شاخص بر سایر شاخص‌ها: در این گام مقدار ترجیح بهترین شاخص بر سایر شاخص‌ها تعیین می‌شود. بدین منظور معمولاً از مقیاس ۱ تا ۹ ساعتی، برای نشان دادن میزان ترجیح استفاده می‌شود.

مقدار ترجیح بهترین شاخص بر سایر شاخص‌ها را با α_{BJ} نشان می‌دهیم. نتیجه انجام این گام، تهیه بردار بهترین به سایرین است.

گام ۴. تعیین ترجیح سایر شاخص‌ها بر بدترین شاخص: در این گام مقدار ترجیح سایر شاخص‌ها بر بدترین شاخص تعیین می‌شود. در این گام نیز معمولاً از مقیاس ساعتی برای نشان دادن میزان ترجیح استفاده می‌شود. مقدار ترجیح بهترین شاخص بر سایر شاخص‌ها را با α_{JW} نشان می‌دهیم. نتیجه انجام این گام، تهیه بردار سایرین به بدترین است.

گام ۵. تعیین وزن شاخص‌ها: در این گام با توجه به داده‌های به‌دست‌آمده از گام‌های پیشین، مدل بهترین بدترین آرمانی خطی را ایجاد می‌کنیم. پس از حل مدل، وزن شاخص‌ها به‌دست می‌آید. حال با حل مدل و داشتن مقدار انحراف‌ها، نرخ سازگاری را می‌توان محاسبه کرد.

جدول ۶. رتبه‌بندی شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

رتبه	میانگین موزون	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	نام معیار
رتبه‌بندی شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه											
۴	۰/۱۰۴	۰/۰۵۷	۰/۰۳۸	۰/۰۳۸	۰/۰۴۹	۰/۱۲۳	۰/۱۷۰	۰/۰۷۶	۰/۰۶۶	Cf1	واحد حساب، واحد اندازه‌گیری
۵	۰/۰۹۴	۰/۰۷۹	۰/۱۰۰	۰/۱۲۰	۰/۱۳۰	۰/۰۷۴	۰/۱۱۴	۰/۰۷۶	۰/۰۷۹	Cf2	بازارها، ویژگی‌ها و دسترسی به آن
۶	۰/۰۸۷	۰/۰۶۶	۰/۲۲۵	۰/۰۶۸	۰/۱۹۵	۰/۰۶۲	۰/۰۸۵	۰/۰۶۵	۰/۰۲۱	Cf3	بیشترین و بهترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی
۸	۰/۰۷۶	۰/۱۳۲	۰/۲۲۰	۰/۰۶۰	۰/۰۷۸	۰/۰۵۳	۰/۰۲۳	۰/۰۲۸	۰/۰۶۶	Cf4	فعالان بازار، ویژگی‌ها و مفروضات آنان و تعدیلات مورد لزوم
۷	۰/۰۸۲	۰/۱۳۲	۰/۰۴۳	۰/۰۸۰	۰/۰۵۶	۰/۰۷۴	۰/۰۶۸	۰/۰۹۱	۰/۰۹۹	Cf5	تعیین تشابه و یکسان بودن دارایی، بدهی و تعدیل آن
۱	۰/۲۰۳	۰/۲۹۹	۰/۱۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۹۷	۰/۲۹۵	۰/۲۷۳	۰/۱۵۲	۰/۱۹۷	Cf6	داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات قابل اتکا، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب
۹	۰/۰۴۷	۰/۰۲۵	۰/۰۱۷	۰/۰۳۱	۰/۰۲۵	۰/۰۲۵	۰/۰۸۵	۰/۰۶۵	۰/۰۴۹	Cf7	سطوح سلسله‌مراتب ارزش منصفانه
۳	۰/۱۳۸	۰/۰۷۹	۰/۱۹۲	۰/۰۶۸	۰/۳۰۶	۰/۱۲۳	۰/۱۱۴	۰/۰۹۱	۰/۱۳۱	Cf8	انتخاب روش و رویکرد ارزشیابی مناسب، ضرورت تغییر روش ارزشیابی، قضاوت در مورد استفاده از چند روش ارزشیابی
۲	۰/۱۷۰	۰/۱۳۲	۰/۰۶۰	۰/۰۹۶	۰/۰۶۵	۰/۱۷۲	۰/۰۶۸	۰/۳۵۴	۰/۲۹۲	Cf9	تعیین اطلاعات مالی آینده‌نگر، نرخ تنزیل مناسب، ریسک و چرخه عمر
		۰/۰۱۹	۰/۰۱۴	۰/۰۱۹	۰/۰۱۶	۰/۰۱۴	۰/۰۱۳	۰/۰۲۰	۰/۰۲۰		نرخ سازگاری
		۰/۱۰۰	۰/۱۰۰	۰/۰۵۰	۰/۱۰۰	۰/۱۰۰	۰/۲۰۰	۰/۱۰۰	۰/۲۵۰		وزن خبره

نام معیار	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	رتبه بندی
رتبه‌بندی ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی											
انجام قضاوت حرفه‌ای در چارچوب استانداردهای حسابداری قابل اجرا	۰/۱۴۹	۰/۳۶۵	۰/۱۱۲	۰/۲۵۴	۰/۳۲۴	۰/۲۹۳	۰/۳۴۴	۰/۲۶۳	۰/۲۵۵	۱	رتبه
تعیین اینکه تحت پوشش استانداردهای موجود بودن حوزه قضاوت و میزان قضاوت	۰/۳۴۹	۰/۱۵۹	۰/۰۹۰	۰/۱۰۶	۰/۱۹۶	۰/۱۷۱	۰/۲۰۱	۰/۱۵۰	۰/۲۱۰	۲	رتبه
حوزه‌های قضاوت در صورت عدم وجود استاندارد مرتبط یا راهنمایی خاص در یک استاندارد یا در صورت وجود مواردی که استانداردها یا اصول متناقضی	۰/۱۱۲	۰/۰۹۵	۰/۱۴۹	۰/۱۵۹	۰/۱۳۱	۰/۱۷۱	۰/۰۳۲	۰/۱۵۰	۰/۱۱۰	۴	رتبه
مراجعه به چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری	۰/۰۹۰	۰/۰۷۹	۰/۳۴۹	۰/۰۷۹	۰/۰۹۸	۰/۰۲۷	۰/۱۳۴	۰/۱۵۰	۰/۱۲۸	۳	رتبه
در نظر گرفتن یک روش صنعتی پذیرفته شده در صورت وجود	۰/۰۹۰	۰/۰۷۹	۰/۰۹۰	۰/۰۶۳	۰/۰۲۸	۰/۰۸۶	۰/۰۵۷	۰/۰۷۵	۰/۰۷۰	۷	رتبه
در نظر گرفتن سایر سوابق برای معاملات مشابه	۰/۰۹۰	۰/۰۹۵	۰/۰۳۱	۰/۱۵۹	۰/۰۷۸	۰/۰۶۹	۰/۰۵۰	۰/۰۳۸	۰/۰۷۲	۶	رتبه
در نظر گرفتن اظهارات سایر نهادهای تنظیم استاندارد با چارچوب مفهومی مشابه	۰/۰۳۱	۰/۰۳۲	۰/۰۹۰	۰/۱۵۹	۰/۰۶۵	۰/۰۶۹	۰/۰۸۰	۰/۱۰۰	۰/۰۶۸	۸	رتبه
در نظر گرفتن مربوط بودن، قابلیت اطمینان و بیان صادقانه اطلاعات مالی به دست آمده	۰/۰۹۰	۰/۰۹۵	۰/۰۹۰	۰/۰۲۱	۰/۰۷۸	۰/۱۱۴	۰/۱۰۱	۰/۰۷۸	۰/۰۸۷	۵	رتبه
نرخ سازگاری	۰/۰۲۲	۰/۰۲۵	۰/۰۲۲	۰/۰۱۴	۰/۰۱۵	۰/۰۱۱	۰/۰۱۳	۰/۰۰۸			رتبه
وزن خبره	۰/۲۵۰	۰/۱۰۰	۰/۱۰۰	۰/۰۵۰	۰/۱۴۰	۰/۰۵۰	۰/۲۰۰	۰/۱۱۰			رتبه
رتبه‌بندی گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن											
درک رویکردها و روش‌های مورد استفاده ارزیابی یا درک عدم استفاده از رویکردها و روش‌های رایج	۰/۱۰۹	۰/۱۴۷	۰/۰۳۴	۰/۳۵۰	۰/۲۱۷	۰/۳۴۵	۰/۳۴۵	۰/۱۸۳	۰/۲۰۰	۲	رتبه
درک ورودی‌ها، قضاوت‌ها و مفروضات ساخته شده و منطق استفاده از آن‌ها.	۰/۳۵۴	۰/۲۲۱	۰/۱۲۰	۰/۴۰۴	۰/۳۶۶	۰/۲۱۶	۰/۲۱۶	۰/۲۸۸	۰/۲۵۵	۱	رتبه
تعیین اینکه چه کسی کار را انجام داده و شایستگی آن‌ها.	۰/۰۸۷	۰/۰۷۴	۰/۰۹۶	۰/۰۵۸	۰/۰۸۷	۰/۰۸۶	۰/۰۲۹	۰/۰۴۲	۰/۰۷۲	۷	رتبه
اهمیت داده‌ها یا اطلاعات در نتیجه‌گیری ارزش.	۰/۰۳۴	۰/۰۳۹	۰/۳۷۴	۰/۱۳۶	۰/۱۰۹	۰/۱۰۸	۰/۱۴۴	۰/۱۲۲	۰/۱۱۵	۴	رتبه
خطر سوگیری مدیریت بر نتیجه‌گیری ارزش.	۰/۱۰۹	۰/۰۸۸	۰/۱۲۰	۰/۰۸۲	۰/۰۷۲	۰/۰۷۲	۰/۱۰۸	۰/۰۹۱	۰/۰۹۴	۵	رتبه
خطر اسناد ناکافی که منجر به نتیجه‌گیری نادرست از ارزش شود.	۰/۰۸۷	۰/۰۷۴	۰/۰۹۶	۰/۱۳۶	۰/۰۳۴	۰/۰۲۹	۰/۰۸۶	۰/۰۹۱	۰/۰۷۹	۶	رتبه
معقول بودن یا مناسب بودن رویکردها و روش‌های مورد استفاده برای برآورد ارزش منصفانه موضوع.	۰/۲۱۸	۰/۳۵۸	۰/۱۶۰	۰/۰۳۲	۰/۱۴۵	۰/۱۴۴	۰/۰۷۲	۰/۱۸۳	۰/۱۸۵	۳	رتبه
نرخ سازگاری	۰/۰۲۲	۰/۰۲۲	۰/۰۳۱	۰/۰۱۶	۰/۰۲۶	۰/۰۲۳	۰/۰۲۳	۰/۰۲۱			رتبه
وزن خبره	۰/۳۰۰	۰/۱۸۰	۰/۱۰۰	۰/۱۰۰	۰/۱۲۰	۰/۱۰۰	۰/۱۰۰	۰/۱۰۰			رتبه

نام معیار	میانگین موزون	رتبه									
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
رتبه‌بندی نتیجه گیری و انجام قضاوت											
قضاوت حرفه‌ای به هنگام انتخاب از بین روش‌های حسابداری مختلف و جایگزین هم	Cc1	۰/۰۹۷	۰/۳۲۵	۰/۱۱۳	۰/۲۶۸	۰/۰۳۳	۰/۱۱۸	۰/۲۵۷	۰/۱۵۲	۰/۱۶۳	۱
مشورت با کارشناسان مناسب، بحث با همکاران و مشاوران حرفه‌ای و بحث با مؤسسه حرفه‌ای ارزشیابی در صورت لزوم	Cc2	۰/۱۲۹	۰/۱۳۸	۰/۰۸۴	۰/۱۰۹	۰/۱۵۶	۰/۱۷۶	۰/۱۰۴	۰/۱۰۲	۰/۱۳۲	۳
شناسایی هرگونه منافع شخصی و تضاد منافع	Cc3	۰/۳۱۹	۰/۱۰۳	۰/۱۶۹	۰/۰۸۲	۰/۰۷۸	۰/۰۵۹	۰/۰۶۲	۰/۰۷۶	۰/۱۲۵	۴
مشورت با حسابرسان مستقل درخصوص قضاوت اولیه، کمیته حسابرسی و سایر اعضای هیئت‌مدیره و اخذ تأیید از آن‌ها	Cc4	۰/۰۹۷	۰/۱۰۳	۰/۰۶۸	۰/۱۰۹	۰/۲۵۶	۰/۲۸۸	۰/۱۵۶	۰/۱۰۲	۰/۱۵۸	۲
انجام قضاوت	Cc5	۰/۰۹۷	۰/۰۸۳	۰/۲۷۸	۰/۱۶۳	۰/۱۰۴	۰/۰۸۸	۰/۰۲۳	۰/۱۵۲	۰/۱۱۹	۵
در نظر گرفتن احتمال سوگیری در فرایند قضاوت و ارزیابی مجدد در صورت لزوم	Cc6	۰/۰۷۸	۰/۰۶۹	۰/۱۱۳	۰/۰۵۴	۰/۰۷۸	۰/۰۵۹	۰/۰۶۲	۰/۰۷۶	۰/۰۷۳	۷
شناسایی رفتار حسابداری و ورودی‌های حاصل و اطمینان از منطقی بودن آن.	Cc7	۰/۰۷۸	۰/۰۸۳	۰/۰۶۸	۰/۰۸۲	۰/۰۷۸	۰/۰۷۱	۰/۰۷۸	۰/۰۳۲	۰/۰۷۲	۸
افشای یادداشت مناسب	Cc8	۰/۰۲۸	۰/۰۲۶	۰/۰۸۴	۰/۱۰۹	۰/۱۵۶	۰/۱۱۸	۰/۱۵۶	۰/۲۴۷	۰/۱۰۶	۶
تعیین نقاط زمانی مناسب به‌منظور ارزیابی مجدد قضاوت.	Cc9	۰/۰۷۸	۰/۰۶۹	۰/۰۲۴	۰/۰۲۳	۰/۰۶۲	۰/۰۲۵	۰/۱۰۴	۰/۰۶۱	۰/۰۵۳	۹
نرخ سازگاری		۰/۰۱۳	۰/۰۱۷	۰/۰۱۲	۰/۰۱۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۲	۰/۰۱۰	۰/۰۱۱		
وزن خبره		۰/۱۶۰	۰/۱۵۰	۰/۱۰۰	۰/۱۰۰	۰/۱۲۰	۰/۲۰۰	۰/۰۷۰	۰/۱۰۰		
رتبه‌بندی مستندسازی قضاوت											
مستندسازی رویدادهای بعدی (در صورت وجود و با اهمیت) حوزه قضاوت	Cdo1	۰/۱۱۹	۰/۱۱۲	۰/۰۶۸	۰/۰۵۳	۰/۰۲۷	۰/۰۴۵	۰/۰۳۱	۰/۰۵۰	۰/۰۶۱	۹
مستندسازی منابع اطلاعات ارزشیابی	Cdo2	۰/۰۲۸	۰/۱۱۲	۰/۰۸۱	۰/۰۶۴	۰/۰۶۱	۰/۱۲۱	۰/۰۶۲	۰/۰۷۰	۰/۰۷۳	۸
مستندسازی قابلیت اتکای اطلاعات موجود در تاریخ ارزشیابی	Cdo3	۰/۱۱۹	۰/۰۸۴	۰/۳۳۴	۰/۱۰۶	۰/۰۷۷	۰/۰۹۱	۰/۰۷۵	۰/۰۸۸	۰/۱۲۸	۳
مستندسازی فرایند و دلیل انتخاب رویکردها و روش‌های جایگزین و منطق وزن‌دهی انتخاب شده	Cdo4	۰/۲۷۷	۰/۲۶۴	۰/۰۳۹	۰/۲۶۵	۰/۱۵۳	۰/۱۸۲	۰/۱۸۷	۰/۱۷۶	۰/۱۸۰	۲
مستندسازی ارزیابی قابلیت اتکای نتایج به‌دست‌آمده	Cdo5	۰/۱۱۹	۰/۱۱۲	۰/۱۰۲	۰/۰۲۳	۰/۰۷۷	۰/۰۹۱	۰/۰۹۳	۰/۱۱۷	۰/۰۹۵	۴
مستندسازی در مورد هرگونه ناسازگاری آشکار در تجزیه‌وتحلیل نسبت به اسناد و یا داده‌های خارجی یا داخلی	Cdo6	۰/۰۷۱	۰/۰۳۹	۰/۱۳۶	۰/۰۶۴	۰/۱۰۲	۰/۰۷۳	۰/۱۲۴	۰/۰۲۷	۰/۰۸۹	۵
مستندسازی محدودیت‌های موجود درخصوص ارزشیابی و مستندسازی اطلاعات مالی و تعدیلات آن در شرایط عدم اطمینان	Cdo7	۰/۰۸۹	۰/۰۸۴	۰/۰۸۱	۰/۱۰۶	۰/۱۰۲	۰/۰۷۳	۰/۰۴۱	۰/۰۷۰	۰/۰۷۹	۷
مستندسازی افشای دامنه تغییرات	Cdo8	۰/۰۸۹	۰/۰۸۴	۰/۰۶۸	۰/۱۵۹	۰/۱۵۳	۰/۲۶	۰/۰۷۵	۰/۱۱۷	۰/۰۸۹	۶
مستندسازی مفروضات و برآوردهای مهم	Cdo9	۰/۰۸۹	۰/۱۱۲	۰/۱۰۲	۰/۱۵۹	۰/۲۴۷	۰/۳۹۹	۰/۳۱۱	۰/۲۸۳	۰/۲۰۷	۱
نرخ سازگاری		۰/۰۱۵	۰/۰۱۴	۰/۰۱۴	۰/۰۱۰	۰/۰۱۱	۰/۰۱۲	۰/۰۱۲	۰/۰۱۳		
وزن خبره		۰/۱۸۰	۰/۰۵۰	۰/۱۵۰	۰/۰۵۰	۰/۱۷۰	۰/۱۸۰	۰/۱۵۰	۰/۰۷۰		

اعتبار بخشی به چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

پس از انجام مصاحبه و پرسش‌نامه دلفی و پرسش‌نامه بهترین - بدترین، جهت اعتبار بخشی به چارچوب استخراج شده، نتایج تحقیق در اختیار پنج نفر از خبرگان قرار و مورد تأیید آنان قرار گرفت.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه حاصل از این پژوهش، پنج اصل را شامل می‌شود که عبارت‌اند از: «شناسایی حوزه‌های قضاوت»، «ارزیابی رهنمودهای حسابداری و حسابرسی»، «گردآوری اطلاعات»، «نتیجه‌گیری و انجام» و «مستندسازی». اجزای این چارچوب در جدول ۷ مشاهده می‌شود.

جدول ۷. چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	
شناسایی حوزه‌های قضاوت (۳۷ شاخص در ۹ طبقه)	۱. داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیر قابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات اتکاپذیر، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب (۰/۲۰۳)
	۲. تعیین اطلاعات مالی آینده‌نگر، نرخ تنزیل مناسب، ریسک و چرخه عمر (۰/۱۷۰)
	۳. انتخاب روش و رویکرد ارزشیابی مناسب، ضرورت تغییر روش ارزشیابی، قضاوت درباره استفاده از چند روش ارزشیابی (۰/۱۳۸)
	۴. واحد حساب، واحد اندازه‌گیری (۰/۱۰۴)
	۵. بازارها، ویژگی‌ها و دسترسی به آن (۰/۰۹۴)
	۶. بیشترین و بهترین استفاده از دارایی‌های غیرمالی (۰/۰۸۷)
	۷. تعیین تشابه و یکسان بودن دارایی، بدهی و تعدیل آن (۰/۰۸۲)
	۸. فعالان بازار، ویژگی‌ها و مفروضات آنان و تعدیلات مورد لزوم (۰/۰۷۶)
	۹. سطوح سلسله‌مراتب ارزش منصفانه (۰/۰۴۷)
ارزیابی رهنمودهای حسابداری (۸ شاخص در ۸ طبقه)	۱. انجام قضاوت حرفه‌ای در چارچوب استانداردهای حسابداری قابل اجرا (۰/۲۵۵)
	۲. تعیین تحت پوشش استانداردهای موجود بودن حوزه قضاوت و میزان قضاوت (۰/۲۱۰)
	۳. مراجعه به چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری مرتبط درخصوص تعریف، شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمد و هزینه‌ها (۰/۱۲۸)
	۴. 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 (۰/۱۱۰)
	۵. در نظر گرفتن رفتار معاملات مشابه تحت چارچوب حسابداری مربوطه توسط ارزشیاب/ واحد تجاری
	۶. در نظر گرفتن مربوط بودن، قابلیت اطمینان و بیان صادقانه اطلاعات مالی به‌دست‌آمده (۰/۰۸۷)
	۷. در نظر گرفتن سایر سوابق برای معاملات مشابه (۰/۰۷۲)
	۹. در نظر گرفتن یک روش صنعتی پذیرفته شده در صورت وجود (۰/۰۷۰)

قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه	
۱۰. در نظر گرفتن اظهارات سایر نهادهای تنظیم استاندارد با چارچوب مفهومی مشابه (۰/۰۶۸)	گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل (شاخص در ۷ طبقه)
۱. درک ورودی‌ها، قضاوت‌ها و مفروضات ساخته شده و منطق استفاده از آن‌ها (۰/۲۵۵)	
۲. درک رویکردها و روش‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل ارزشیابی یا عدم استفاده از رویکردهای رایج (۰/۲۰۰)	
۳. معقول بودن یا مناسب بودن رویکردها و روش‌های مورد استفاده برای برآورد ارزش منصفانه موضوع (۰/۱۸۵)	
۴. اهمیت داده‌ها یا اطلاعات در نتیجه‌گیری ارزش (۰/۱۱۵)	
۵. خطر سوگیری مدیریت بر نتیجه‌گیری ارزش (۰/۰۹۴)	
۶. خطر اسناد ناکافی منجر به نتیجه‌گیری نادرست ارزش (۰/۰۷۹)	
۷. تعیین اینکه چه کسی کار را انجام داده و شایستگی آن‌ها (۰/۰۷۲)	
۱. قضاوت حرفه‌ای به هنگام انتخاب از بین روش‌های حسابداری مختلف و جایگزین هم (۰/۱۶۳)	نتیجه‌گیری و انجام قضاوت (۱۶ شاخص در ۹ طبقه)
۲. مشورت با حساب‌رسان مستقل در خصوص قضاوت اولیه، کمیته حسابرسی و سایر اعضای هیئت‌مدیره و اخذ تأیید از کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره (۰/۱۵۸)	
۳. مشورت با کارشناسان مناسب، بحث با همکاران و مشاوران حرفه‌ای و بحث با مؤسسه حرفه‌ای ارزشیابی در صورت لزوم (۰/۱۳۲)	
۴. شناسایی هرگونه منافع شخصی و تضاد منافع به‌منظور اطمینان از عینیت قضاوت و اخلاقی عمل کردن هنگام تصمیم‌گیری و تحت فشارهای ناروا قرار نگرفتن (۰/۱۲۵)	
۵. انجام قضاوت (۰/۱۱۹)	
۶. افشای یادداشت مناسب (۰/۱۰۶)	
۷. در نظر گرفتن احتمال سوگیری در فرایند قضاوت و ارزیابی مجدد در صورت لزوم (۰/۰۷۳)	
۸. شناسایی رفتار حسابداری و ورودی‌های حاصل و اطمینان از منطقی بودن آن (۰/۰۷۲)	
۹. تعیین نقاط زمانی مناسب به‌منظور ارزیابی مجدد قضاوت (۰/۰۵۳)	
۱. مستندسازی مفروضات و برآوردهای مهم (۰/۲۰۷)	مستندسازی قضاوت (۱۱ شاخص در ۹ طبقه)
۲. مستندسازی فرایند و دلیل انتخاب رویکردها و روش‌های جایگزین و منطق وزن‌دهی انتخاب شده (۰/۱۸)	
۳. مستندسازی قابلیت اتکای اطلاعات موجود در تاریخ ارزشیابی (۰/۱۲۸)	
۴. مستندسازی ارزیابی قابلیت اتکای نتایج به‌دست‌آمده (۰/۰۹۵)	
۵. مستندسازی در مورد هرگونه ناسازگاری آشکار در تجزیه و تحلیل نسبت به اسناد یا داده‌های خارجی یا داخلی (۰/۰۸۹)	
۶. مستندسازی افشای دامنه تغییرات (۰/۰۸۹)	
۷. مستندسازی محدودیت‌های موجود در خصوص ارزشیابی و مستندسازی اطلاعات مالی و تعدیلات آن در شرایط عدم اطمینان (۰/۰۷۹)	
۸. مستندسازی منابع اطلاعات ارزشیابی (۰/۰۷۳)	
۹. مستندسازی رویدادهای بعدی (در صورت وجود و با اهمیت) حوزه قضاوت (۰/۰۶۱)	

مقایسه چارچوب حاصل از این پژوهش با چارچوب‌های مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند، کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، حاکی از انطباق چارچوب مزبور است. علاوه بر اجزای چارچوب، در این پژوهش رتبه‌بندی و وزن‌دهی به اجزا نیز انجام شده است.

چارچوب قضاوت حرفه‌ای حاصل از این پژوهش با ۴ اصل چارچوب‌های اسکاتلند، ۵ اصل تردوی و ۱۰ اصل کمیسیون بورس و اوراق بهادار منطبق است. در جدول ۸ چارچوب‌های قضاوت حرفه‌ای موجود را مقایسه کرده است؛ گفتنی است که به‌منظور استفاده از هر سه چارچوب موجود، دسته‌بندی آن کمی متفاوت ارائه شده است.

جدول ۸. مقایسه چارچوب‌های قضاوت حرفه‌ای موجود

چارچوب قضاوت این پژوهش	فرایند قضاوت: - شناسایی حوزه‌های قضاوت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه - ارزیابی رهنمودهای حسابداری - گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن - نتیجه‌گیری و انجام قضاوت - مستندسازی قضاوت
چارچوب‌های مؤسسه حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)	- گردآوری، تجزیه و تحلیل اطلاعات، - ارزیابی رهنمودهای حسابداری، - فرایند قضاوت - مستندسازی قضاوت
کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO)	- تعریف مشکل و شناسایی اهداف اساسی - در نظر گرفتن راه‌کارهای مختلف - جمع‌آوری و ارزیابی مقادیر و انواع مناسب اطلاعات - رسیدن به یک نتیجه‌گیری آگاهانه - بیان و مستندسازی منطق برای نتیجه‌گیری
کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC)	- تجزیه و تحلیل معامله، از جمله ماهیت و هدف تجاری از معامله - حقایق با اهمیتی که در زمان انتشار گزارش‌های مالی به‌طور معقولی در دسترس است - بررسی و تحلیل کامل ادبیات مربوطه، از جمله اصول زیربنایی مربوطه - دیدگاه‌ها یا برآوردهای جایگزین، از جمله موافقان و مخالفان برای جایگزین‌های معقول - منطق انتخاب شده، از جمله دلایل جایگزینی یا برآورد انتخاب شده و ارتباط این منطق با نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و قضاوت طرف‌های خارجی ذی‌صلاح - پیوند جایگزین یا برآورد انتخاب شده با ماهیت و هدف تجاری معامله یا موضوع مورد ارزیابی - تنوع شناخته شده در عمل در مورد گزینه‌ها یا برآوردها - ثبات استفاده از جایگزین‌ها یا برآوردها برای معاملات مشابه - استمرار و مناسب بودن مفروضات و داده‌های مورد استفاده - مستندسازی

در ایران، پژوهش‌هایی درخصوص، سطح سازگاری سیستم حسابداری فعلی ایران و بسترهای قانونی، اقتصادی، شرکتی و حرفه‌ای در آن با الزامات حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه و چگونگی ایجاد این انطباق و سازگاری، به‌منظور به‌کارگیری اثربخش الزامات حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، به‌عنوان بخشی از چارچوب عملیاتی (گل محمدی در

سال ۱۳۹۷) صورت گرفته است. بنابراین، تاکنون پژوهشی درخصوص قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای تهیه اطلاعات مالی در ایران انجام نشده است؛ از این رو، تدوین چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، در حکم نقشه‌راهی برای تهیه اطلاعات ارزش منصفانه‌محور، متناسب با شرایط ایران، بسیار ضروری است. با توجه به موارد فوق، در پژوهش حاضر، برای نخستین بار، چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، برای تهیه اطلاعات مالی متناسب با شرایط ایران، بررسی شده است.

پیشنهادهای پژوهش‌های آتی

به‌منظور بسط چارچوب قضاوت حرفه‌ای در اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی ایران که از یافته‌های پژوهش حاضر استخراج شده است، پیشنهادهایی برای انجام پژوهش‌های آتی به‌شرح ذیل از سوی پژوهشگران ارائه می‌شود:

۱. بررسی و تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای اندازه‌گیری ارزش منصفانه از دید تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی؛
۲. بررسی و تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای اندازه‌گیری ارزش منصفانه از دید حساب‌رسان؛
۳. بررسی و تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای اندازه‌گیری ارزش منصفانه از دید تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابداری؛
۴. تدوین چارچوب قضاوت حرفه‌ای اندازه‌گیری ارزش منصفانه از دید کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره؛
۵. ارزیابی تأثیر متخصصان ارزش‌گذاری خارجی برای کمک به اندازه‌گیری ارزش منصفانه و نبود سازمان‌های حرفه‌ای ارزش‌گذاری غیرانتفاعی بر کیفیت اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛
۶. ارزیابی داده‌های ورودی قابل مشاهده و غیرقابل مشاهده، دسترسی به اطلاعات اتکاپذیر، سازگاری داده‌های ورودی با واحد حساب در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ایجاد رهنمودی جامع به‌عنوان مبنایی برای داده‌های ورودی اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

پیوست

ردیف	موضوع	تیم‌های میزبان			تیم‌های میزبان			تیم‌های میزبان			نمره
		تیم ملی	تیم استانی	تیم دانشگاهی	تیم ملی	تیم استانی	تیم دانشگاهی	تیم ملی	تیم استانی	تیم دانشگاهی	
1	تیم ملی فوتبال	100	95	90	100	95	90	100	95	90	95
2	تیم ملی بسکتبال	98	93	88	98	93	88	98	93	88	93
3	تیم ملی والیبال	96	91	86	96	91	86	96	91	86	91
4	تیم ملی تنیس	94	89	84	94	89	84	94	89	84	89
5	تیم ملی ژیمناستیک	92	87	82	92	87	82	92	87	82	87
6	تیم ملی شمشیر	90	85	80	90	85	80	90	85	80	85
7	تیم ملی جودو	88	83	78	88	83	78	88	83	78	83
8	تیم ملی کشتی	86	81	76	86	81	76	86	81	76	81
9	تیم ملی ورزش‌های آبی	84	79	74	84	79	74	84	79	74	79
10	تیم ملی ورزش‌های زمستانی	82	77	72	82	77	72	82	77	72	77
11	تیم ملی ورزش‌های رزمی	80	75	70	80	75	70	80	75	70	75
12	تیم ملی ورزش‌های هنرهای نمایشی	78	73	68	78	73	68	78	73	68	73
13	تیم ملی ورزش‌های تفریحی	76	71	66	76	71	66	76	71	66	71
14	تیم ملی ورزش‌های سنتی	74	69	64	74	69	64	74	69	64	69
15	تیم ملی ورزش‌های مدرن	72	67	62	72	67	62	72	67	62	67
16	تیم ملی ورزش‌های ترکیبی	70	65	60	70	65	60	70	65	60	65
17	تیم ملی ورزش‌های ویژه	68	63	58	68	63	58	68	63	58	63
18	تیم ملی ورزش‌های غیررسمی	66	61	56	66	61	56	66	61	56	61
19	تیم ملی ورزش‌های دانشجویی	64	59	54	64	59	54	64	59	54	59
20	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای	62	57	52	62	57	52	62	57	52	57
21	تیم ملی ورزش‌های آماتور	60	55	50	60	55	50	60	55	50	55
22	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	58	53	48	58	53	48	58	53	48	53
23	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	56	51	46	56	51	46	56	51	46	51
24	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	54	49	44	54	49	44	54	49	44	49
25	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	52	47	42	52	47	42	52	47	42	47
26	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	50	45	40	50	45	40	50	45	40	45
27	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	48	43	38	48	43	38	48	43	38	43
28	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	46	41	36	46	41	36	46	41	36	41
29	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	44	39	34	44	39	34	44	39	34	39
30	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	42	37	32	42	37	32	42	37	32	37
31	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	40	35	30	40	35	30	40	35	30	35
32	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	38	33	28	38	33	28	38	33	28	33
33	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	36	31	26	36	31	26	36	31	26	31
34	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	34	29	24	34	29	24	34	29	24	29
35	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	32	27	22	32	27	22	32	27	22	27
36	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	30	25	20	30	25	20	30	25	20	25
37	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	28	23	18	28	23	18	28	23	18	23
38	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	26	21	16	26	21	16	26	21	16	21
39	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	24	19	14	24	19	14	24	19	14	19
40	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	22	17	12	22	17	12	22	17	12	17
41	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	20	15	10	20	15	10	20	15	10	15
42	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	18	13	8	18	13	8	18	13	8	13
43	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	16	11	6	16	11	6	16	11	6	11
44	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	14	9	4	14	9	4	14	9	4	9
45	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	12	7	2	12	7	2	12	7	2	7
46	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	10	5	0	10	5	0	10	5	0	5
47	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	8	3	-2	8	3	-2	8	3	-2	3
48	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	6	1	-4	6	1	-4	6	1	-4	1
49	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	4	-1	-6	4	-1	-6	4	-1	-6	-1
50	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	2	-3	-8	2	-3	-8	2	-3	-8	-3
51	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	0	-5	-10	0	-5	-10	0	-5	-10	-5
52	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-2	-7	-12	-2	-7	-12	-2	-7	-12	-7
53	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-4	-9	-14	-4	-9	-14	-4	-9	-14	-9
54	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-6	-11	-16	-6	-11	-16	-6	-11	-16	-11
55	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-8	-13	-18	-8	-13	-18	-8	-13	-18	-13
56	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-10	-15	-20	-10	-15	-20	-10	-15	-20	-15
57	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-12	-17	-22	-12	-17	-22	-12	-17	-22	-17
58	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-14	-19	-24	-14	-19	-24	-14	-19	-24	-19
59	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-16	-21	-26	-16	-21	-26	-16	-21	-26	-21
60	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-18	-23	-28	-18	-23	-28	-18	-23	-28	-23
61	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-20	-25	-30	-20	-25	-30	-20	-25	-30	-25
62	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-22	-27	-32	-22	-27	-32	-22	-27	-32	-27
63	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-24	-29	-34	-24	-29	-34	-24	-29	-34	-29
64	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-26	-31	-36	-26	-31	-36	-26	-31	-36	-31
65	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-28	-33	-38	-28	-33	-38	-28	-33	-38	-33
66	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-30	-35	-40	-30	-35	-40	-30	-35	-40	-35
67	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-32	-37	-42	-32	-37	-42	-32	-37	-42	-37
68	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-34	-39	-44	-34	-39	-44	-34	-39	-44	-39
69	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-36	-41	-46	-36	-41	-46	-36	-41	-46	-41
70	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-38	-43	-48	-38	-43	-48	-38	-43	-48	-43
71	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-40	-45	-50	-40	-45	-50	-40	-45	-50	-45
72	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-42	-47	-52	-42	-47	-52	-42	-47	-52	-47
73	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-44	-49	-54	-44	-49	-54	-44	-49	-54	-49
74	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-46	-51	-56	-46	-51	-56	-46	-51	-56	-51
75	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-48	-53	-58	-48	-53	-58	-48	-53	-58	-53
76	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-50	-55	-60	-50	-55	-60	-50	-55	-60	-55
77	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-52	-57	-62	-52	-57	-62	-52	-57	-62	-57
78	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-54	-59	-64	-54	-59	-64	-54	-59	-64	-59
79	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-56	-61	-66	-56	-61	-66	-56	-61	-66	-61
80	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-58	-63	-68	-58	-63	-68	-58	-63	-68	-63
81	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-60	-65	-70	-60	-65	-70	-60	-65	-70	-65
82	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-62	-67	-72	-62	-67	-72	-62	-67	-72	-67
83	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-64	-69	-74	-64	-69	-74	-64	-69	-74	-69
84	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-66	-71	-76	-66	-71	-76	-66	-71	-76	-71
85	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-68	-73	-78	-68	-73	-78	-68	-73	-78	-73
86	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-70	-75	-80	-70	-75	-80	-70	-75	-80	-75
87	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-72	-77	-82	-72	-77	-82	-72	-77	-82	-77
88	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-74	-79	-84	-74	-79	-84	-74	-79	-84	-79
89	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-76	-81	-86	-76	-81	-86	-76	-81	-86	-81
90	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-78	-83	-88	-78	-83	-88	-78	-83	-88	-83
91	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-80	-85	-90	-80	-85	-90	-80	-85	-90	-85
92	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-82	-87	-92	-82	-87	-92	-82	-87	-92	-87
93	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-84	-89	-94	-84	-89	-94	-84	-89	-94	-89
94	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-86	-91	-96	-86	-91	-96	-86	-91	-96	-91
95	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-88	-93	-98	-88	-93	-98	-88	-93	-98	-93
96	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-90	-95	-100	-90	-95	-100	-90	-95	-100	-95
97	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-92	-97	-102	-92	-97	-102	-92	-97	-102	-97
98	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-94	-99	-104	-94	-99	-104	-94	-99	-104	-99
99	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-96	-101	-106	-96	-101	-106	-96	-101	-106	-101
100	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-98	-103	-108	-98	-103	-108	-98	-103	-108	-103
101	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-100	-105	-110	-100	-105	-110	-100	-105	-110	-105
102	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-102	-107	-112	-102	-107	-112	-102	-107	-112	-107
103	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-104	-109	-114	-104	-109	-114	-104	-109	-114	-109
104	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-106	-111	-116	-106	-111	-116	-106	-111	-116	-111
105	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-108	-113	-118	-108	-113	-118	-108	-113	-118	-113
106	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-110	-115	-120	-110	-115	-120	-110	-115	-120	-115
107	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-112	-117	-122	-112	-117	-122	-112	-117	-122	-117
108	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-114	-119	-124	-114	-119	-124	-114	-119	-124	-119
109	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-116	-121	-126	-116	-121	-126	-116	-121	-126	-121
110	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-118	-123	-128	-118	-123	-128	-118	-123	-128	-123
111	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-120	-125	-130	-120	-125	-130	-120	-125	-130	-125
112	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-122	-127	-132	-122	-127	-132	-122	-127	-132	-127
113	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-124	-129	-134	-124	-129	-134	-124	-129	-134	-129
114	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-126	-131	-136	-126	-131	-136	-126	-131	-136	-131
115	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-128	-133	-138	-128	-133	-138	-128	-133	-138	-133
116	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-130	-135	-140	-130	-135	-140	-130	-135	-140	-135
117	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-132	-137	-142	-132	-137	-142	-132	-137	-142	-137
118	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-134	-139	-144	-134	-139	-144	-134	-139	-144	-139
119	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-136	-141	-146	-136	-141	-146	-136	-141	-146	-141
120	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-138	-143	-148	-138	-143	-148	-138	-143	-148	-143
121	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-140	-145	-150	-140	-145	-150	-140	-145	-150	-145
122	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-142	-147	-152	-142	-147	-152	-142	-147	-152	-147
123	تیم ملی ورزش‌های حرفه‌ای و آماتور	-144	-149	-154	-144	-149	-154	-144	-149		

جدول ۲. نتایج روش دلفی فازی در خصوص ارزیابی رهنمودهای حسابداری به تفکیک گروه‌های شرکت‌کننده

گروه	ارزش‌گذاران				حساب‌رسان				تهیه‌کنندگان				تدوین‌کنندگان مقررات			
	نتیجه	میانگین فازی			نتیجه	میانگین فازی			نتیجه	میانگین فازی			نتیجه	میانگین فازی		
		مقدار	بالا	وسط		مقدار	بالا	وسط		مقدار	بالا	وسط		مقدار	بالا	وسط
ارزیابی رهنمودهای حسابداری																
C28	وجود استانداردهای حسابداری قابل اجرا	تأیید	۰/۷۰۶	۰/۸۸۳	۰/۵۱۷	تأیید	۰/۷۲۲	۰/۹۰۰	۰/۶۲۳	تأیید	۰/۸۳۱	۰/۹۶۳	۰/۷۱۱	۰/۸۶۷	۰/۹۵۰	۰/۸۴۳
C29	رویکرد مورد انتظار با رویکرد مناسب حسابداری	رد	۰/۶۵۰	۰/۸۵۰	۰/۴۳۳	تأیید	۰/۷۱۰	۰/۸۹۰	۰/۵۴۴	تأیید	۰/۷۲۷	۰/۸۸۸	۰/۷۰۶	۰/۸۵۰	۰/۹۳۳	۰/۸۳۰
C30	پوشش استانداردهای موجود بودن حوزه و میزان قضاوت	تأیید	۰/۸۸۳	۰/۹۰۰	۰/۷۵۰	تأیید	۰/۷۶۰	۰/۹۱۰	۰/۶۱۳	تأیید	۰/۷۵۸	۰/۸۸۸	۰/۶۷۸	۰/۸۳۳	۰/۹۲۲	۰/۸۱۱
C31	بررسی خورده‌های قضاوت در صورت عدم وجود استاندارد مرتبط یا راهنمایی خاص	تأیید	۰/۸۸۳	۰/۹۰۰	۰/۷۵۰	تأیید	۰/۸۳۳	۰/۹۶۰	۰/۶۴۴	تأیید	۰/۸۴۲	۰/۹۶۳	۰/۷۷۲	۰/۹۰۶	۰/۹۶۱	۰/۸۸۰
C32	رفتار معاملات مشابه تحت چارچوب حسابداری	رد	۰/۵۸۳	۰/۸۰۰	۰/۲۶۷	تأیید	۰/۷۲۲	۰/۹۲۵	۰/۶۳۱	تأیید	۰/۷۲۹	۰/۹۰۰	۰/۷۵۰	۰/۸۸۹	۰/۹۷۲	۰/۸۷۰
C33	مراجعه به چارچوب مفهومی و استانداردهای حسابداری	تأیید	۰/۷۸۹	۰/۹۱۷	۰/۶۵۰	تأیید	۰/۸۲۵	۰/۹۵۰	۰/۷۹۴	تأیید	۰/۹۰۴	۰/۹۸۸	۰/۶۹۴	۰/۸۳۳	۰/۹۱۷	۰/۸۱۵
C34	بررسی و در نظر گرفتن روش حسابداری پذیرفته شده عمومی در کشور	رد	۰/۶۳۹	۰/۸۳۳	۰/۴۵۰	تأیید	۰/۸۱۷	۰/۹۵۰	۰/۵۸۸	تأیید	۰/۹۱۹	۰/۷۸۸	۰/۶۴۴	۰/۸۱۱	۰/۹۲۲	۰/۷۹۳
C35	در نظر گرفتن یک روش صنعتی پذیرفته شده	تأیید	۰/۷۰۶	۰/۸۸۳	۰/۵۱۷	تأیید	۰/۷۴۸	۰/۹۰۵	۰/۵۳۱	تأیید	۰/۷۱۷	۰/۸۸۵	۰/۵۶۶	۰/۷۳۳	۰/۸۶۷	۰/۷۱۹
C36	در نظر گرفتن سایر سوابق برای معاملات مشابه	تأیید	۰/۹۶۷	۰/۸۸۳	۰/۷۱۷	تأیید	۰/۹۱۰	۰/۷۷۰	۰/۶۷۵	تأیید	۰/۸۳۱	۰/۹۶۳	۰/۶۹۴	۰/۸۵۶	۰/۹۵۰	۰/۸۳۳
C37	در نظر گرفتن اظهارات سایر نهادهای تنظیم استاندارد با چارچوب مفهومی مشابه	تأیید	۰/۸۷۸	۰/۹۶۷	۰/۶۶۷	تأیید	۰/۷۲۳	۰/۸۸۵	۰/۵۴۳	تأیید	۰/۷۴۰	۰/۹۰۰	۰/۶۵۰	۰/۸۰۶	۰/۹۰۶	۰/۷۸۷
C38	در نظر گرفتن مربوط بودن، قابلیت اطمینان و بیان صادقانه اطلاعات مالی	تأیید	۰/۸۸۳	۰/۹۶۷	۰/۷۶۷	تأیید	۰/۸۵۸	۰/۹۷۰	۰/۶۴۴	تأیید	۰/۸۱۰	۰/۹۵۰	۰/۶۵۰	۰/۸۲۸	۰/۹۳۹	۰/۸۰۶

جدول ۳: نتایج روش دلفی فازی در خصوص گردآوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن به تکنیک گروه‌های شرکت کننده

تجهیز کنندگان مقدرات		تجهیز کنندگان						حسبرسان						ارزش‌گذاران						نوع	نوع داده‌های اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن
نتیجه	مقدار قطعی	میانگین فازی			نتیجه	مقدار قطعی	میانگین فازی			نتیجه	مقدار قطعی	میانگین فازی			نتیجه	مقدار قطعی	میانگین فازی				
		بالا	وسط	پایین			بالا	وسط	پایین			بالا	وسط	پایین			حد	وسط	پایین		
تایید	۰/۹۳۰	۱/۰۰۰	۰/۹۵۶	۰/۸۳۳	تایید	۰/۹۶۷	۰/۸۸۳	۰/۷۱۷	درک ماهیت، وسعت و نتایج روش‌های ارزیابی					C39							
تایید	۰/۸۵۲	۰/۹۶۱	۰/۸۷۳	۰/۷۲۲	تایید	۰/۸۴۳	۰/۷۳۸	۰/۵۰۶	درک همه رویکردها و روش‌های مورد استفاده یا عدم استفاده از آن					C40							
تایید	۰/۹۲۰	۰/۸۹۹	۰/۹۲۰	۰/۸۲۳	تایید	۰/۹۶۳	۰/۸۶۹	۰/۶۹۴	درک ورودی‌ها، قضاوت‌ها و مفروضات ساخته شده و منطق استفاده					C41							
تایید	۰/۸۸۳	۰/۹۷۸	۰/۹۱۱	۰/۷۶۱	تایید	۰/۹۲۱	۰/۸۱۹	۰/۶۳۸	تعیین اینکه چه کسی کار را انجام داده و شایستگی آن‌ها					C42							
تایید	۰/۸۶۵	۰/۹۶۷	۰/۸۹۴	۰/۷۳۳	تایید	۰/۹۲۵	۰/۸۰۰	۰/۵۸۱	شناسایی کاربران مورد نظر ارزشی					C43							
تایید	۰/۹۰۲	۰/۹۷۸	۰/۹۳۳	۰/۷۹۴	تایید	۰/۹۳۳	۰/۸۵۶	۰/۶۷۵	تعیین تاریخ اندازه‌گیری					C44							
تایید	۰/۹۱۱	۰/۸۸۹	۰/۹۳۹	۰/۸۰۶	تایید	۰/۹۷۵	۰/۹۰۰	۰/۷۳۴	اهمیت داده‌ها یا اطلاعات در نتیجه‌گیری ارزش					C45							
تایید	۰/۹۳۰	۰/۸۸۹	۰/۹۶۷	۰/۸۳۹	تایید	۰/۹۸۸	۰/۹۵۶	۰/۸۳۱	خط‌سوی‌گیری مدیریت بر نتیجه‌گیری ارزش					C46							
تایید	۰/۸۷۰	۰/۸۶۱	۰/۸۹۴	۰/۷۵۶	تایید	۰/۹۲۵	۰/۸۱۹	۰/۶۶۳	خط‌سوی‌سازی داده‌ها که منجر به نتیجه‌گیری نادرست از ارزش شود					C47							
تایید	۰/۹۳۰	۰/۸۸۹	۰/۸۶۱	۰/۷۸۵	تایید	۰/۹۲۱	۰/۸۰۶	۰/۶۱۹	درجه قضاوت مورد نیاز توسط ارزشیاب برای تهیه اطلاعات مورد استفاده					C48							
تایید	۰/۹۲۸	۱/۰۰۰	۰/۹۷۸	۰/۸۶۷	تایید	۰/۹۴۳	۰/۸۶۳	۰/۷۰۶	معیول بودن یا مناسب بودن رویکردها و روش‌های مورد استفاده برای برآورد ارزش منصفانه موضوع					C49							

جدول ۳: نتایج روش دلفی فازی در خصوص نتیجه‌گیری و انجام قضاوت به تفکیک گروه‌های شرکت کننده

گروه	حسابرسان						تیمه کنندگان					
	نتیجه‌گیری و انجام قضاوت	مقدار قضاوت	نتیجه	میانگین فازی			نتیجه	مقدار قضاوت	نتیجه	میانگین فازی		
				پایین	وسط	بالا				پایین	وسط	بالا
C50	قضاوت حرفه‌ای به هنگام انتخاب از بین روش‌های حسابداری مختلف و جانگیرین هم	۰/۸۲۸	تایید	۰/۶۱۵	۰/۹۶۵	۰/۹۲۰	تایید	۰/۸۴۳	تایید	۰/۸۳۳	۰/۹۵۶	۱/۰۰۰
C51	در نظر گرفتن زمان کافی برای قضاوت حرفه‌ای	۰/۸۸۳	تایید	۰/۷۰۶	۰/۸۱۰	۰/۹۲۵	تایید	۰/۷۸۸	تایید	۰/۷۸۹	۰/۹۲۸	۰/۹۰۲
C52	مشورت با کارشناسان مناسب	۰/۸۲۸	تایید	۰/۷۰۵	۰/۸۷۵	۰/۹۷۰	تایید	۰/۸۵۲	تایید	۰/۸۴۹	۰/۹۶۱	۰/۹۳۰
C53	شناسایی هرگونه منافع شخصی و تضاد منافع به‌منظور اطمینان از عینیت قضاوت	۰/۷۸۹	تایید	۰/۷۸۵	۰/۸۷۰	۰/۹۵۵	تایید	۰/۷۹۶	تایید	۰/۷۷۸	۰/۹۲۲	۰/۹۵۳
C54	اطلاقی عمل کردن هنگام تصمیم‌گیری و تحت فشارهای ناخواسته نگرین	۰/۸۸۳	تایید	۰/۶۸۰	۰/۸۶۵	۰/۹۷۰	تایید	۰/۸۴۳	تایید	۰/۸۱۷	۰/۹۳۴	۱/۰۰۰
C55	بحث با همکاران و مشاوران حرفه‌ای در صورت لزوم	۰/۷۰۶	تایید	۰/۶۸۰	۰/۸۴۰	۰/۹۶۰	تایید	۰/۷۸۵	تایید	۰/۷۳۳	۰/۹۱۷	۰/۹۸۹
C56	مشورت با حسابرس مستقل در خصوص قضاوت اولیه	۰/۷۷۲	تایید	۰/۶۱۰	۰/۷۸۵	۰/۸۸۵	تایید	۰/۷۰۶	تایید	۰/۷۲۸	۰/۸۸۹	۰/۹۷۸
C57	گفتگو با کمیته حسابرسی و سایر اعضای هیئت‌مدیره	۰/۷۷۲	تایید	۰/۶۵۰	۰/۷۹۵	۰/۸۸۵	تایید	۰/۷۴۵	تایید	۰/۸۱۷	۰/۹۳۳	۱/۰۰۰
C58	بحث با مؤسسه حرفه‌ای ارزشی در صورت لزوم	۰/۷۷۲	تایید	۰/۶۱۵	۰/۸۰۰	۰/۹۱۰	تایید	۰/۷۷۵	تایید	۰/۷۳۳	۰/۹۳۳	۱/۰۰۰
C59	گفتگو با تنظیم کننده در صورت لزوم	۰/۷۷۲	تایید	۰/۵۸۳	۰/۷۱۷	۰/۸۸۳	تایید	۰/۷۳۳	تایید	۰/۷۰۶	۰/۹۳۳	۱/۰۰۰
C60	دفاع از خیرات اخلاقی در خصوص پیشنهاد ارائه شده	۰/۷۰۶	تایید	۰/۵۵۰	۰/۷۵۵	۰/۸۸۵	تایید	۰/۷۱۳	تایید	۰/۷۰۶	۰/۸۵۰	۱/۰۰۰
C61	انجام قضاوت	۰/۸۸۳	تایید	۰/۶۴۵	۰/۸۲۵	۰/۹۳۰	تایید	۰/۷۷۵	تایید	۰/۷۳۳	۰/۸۶۷	۱/۰۰۰
C62	در نظر گرفتن احتمال سوگیری در فرایند قضاوت و ارزشی مجدد در صورت لزوم	۰/۹۱۱	تایید	۰/۷۵۵	۰/۹۰۵	۰/۹۹۰	تایید	۰/۸۳۱	تایید	۰/۸۲۳	۰/۹۵۰	۱/۰۰۰
C63	شناسایی خطر حسابداری و وودی‌های حاصل و اطمینان از مستقل بودن آن	۰/۸۸۳	تایید	۰/۶۵۵	۰/۸۳۵	۰/۹۵۰	تایید	۰/۷۸۸	تایید	۰/۷۶۹	۰/۹۶۱	۱/۰۰۰
C64	افشای یادداشت مناسب	۰/۹۳۹	تایید	۰/۶۲۰	۰/۸۱۰	۰/۹۲۵	تایید	۰/۷۷۵	تایید	۰/۷۲۸	۰/۸۷۸	۱/۰۰۰
C65	اندر تأیید از کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره	۰/۸۵۶	تایید	۰/۵۵۰	۰/۷۹۵	۰/۸۸۰	تایید	۰/۷۳۳	تایید	۰/۷۱۱	۰/۸۴۳	۱/۰۰۰
C66	تعیین نقاط ضعف مناسب به‌منظور ارزشی مجدد قضاوت	۰/۸۲۸	تایید	۰/۵۴۰	۰/۷۵۵	۰/۸۸۰	تایید	۰/۷۷۵	تایید	۰/۷۲۸	۰/۹۲۲	۱/۰۰۰

کود	مستندسازی	ارزش کناران				نتیجه	مستندسازی				نتیجه	نهیة کناران				نتیجه	تدوین کنندگان غیرارث																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
		مقدار قطعی	نتیجه	میانگین ناری			مقدار قطعی	نتیجه	میانگین ناری			مقدار قطعی	نتیجه	میانگین ناری			مقدار قطعی	نتیجه																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
				پایین	وسط				بالا	پایین				وسط	بالا				پایین	وسط	بالا	پایین	وسط	بالا																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
C67	مستندسازی هدف و استفاده مورد نیاز از گزارش‌های ارزشی	۱۰۰۰	۸۸۳	۷۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تایید	۸۸۳	۸۵۰	۸۵۵	۸۶۰	تای

منابع

- استاندارد حسابداری ۴۲. (۱۳۹۹). *سازمان حسابرسی، تصویب ۱۳۹۹، لازم‌الاجرا از ۱/۰۱/۱۴۰۰*. دسترسی در آدرس: <https://www.iica.ir/files/1400/7/dr-ghabool.pdf>
- حاجی کرمانی، سمیرا؛ معین‌الدین، محمود و حیرانی، فروغ (۱۳۹۶). تأثیر کاربرد ارزش منصفانه در گزارش‌های مالی در بهبود ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۷(۴)، ۷۲-۵۳.
- حبیبی، آرش؛ ایزدیار، صدیقه و سرافرازی، اعظم (۱۳۹۳). *تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی*. (چاپ اول). تهران: کتیبه گیل.
- حجازی، رضوان و میهمی، شیدا (۱۳۹۶). بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۷(۲)، ۱۲۷-۱۵۰.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و محمودخانی، مهناز (۱۳۹۷). دیدگاه حساب‌برسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۲۵۵-۲۷۸.
- صالح‌آبادی، رزا و مهرانی، کاوه (۱۴۰۱). ارزش منصفانه: نقدها و چالش‌ها با رویکرد حسابداری انتقادی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۲)، ۳۵۹-۴۰۳.
- کرمی، غلامرضا؛ بیک بشرویه، سلمان (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۷۳-۵۹۶.
- گل محمدی، مریم (۱۳۹۷). *تدوین چارچوب عملیاتی به‌کارگیری ارزش‌های منصفانه در گزارشگری مالی ایران*. رساله دکتری، دانشگاه الزهرا.
- گل محمدی، مریم و رحمانی، علی (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران، با تأکید بر الزامات IFRS 13. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.
- مرادی، محمد؛ جعفری دره در، مرتضی؛ حسین‌زاده، سهراب (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۴۵۶-۴۸۱.

References

- Accounting Standard 42. (2019). *Audit Organization, approved in 2019, effective from 01/01/2014*. <https://www.iica.ir/files/1400/7/dr-ghabool.pdf> (in Persian)
- Chinese Accounting Reform (June 2010). *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*.
- Damodaran, A. (2010). *The Little Book of Valuation. How to Value a Company, Pick a Stock, and Profit*. John Wiley & Sons, Inc.
- Deloitte, (2017). *Spotlight on key judgements and estimates*. Published on: May, 2017.
- Ghio, A., Filip, A. & Jeny, A. (2018). *Fair value disclosures and fair value hierarchy: Literature review on the implementation of IFRS 13 and SFAS 157*. DOI: 10.13140/RG.2.2.11458.43208.

- Golmohammadi, M. (2017). *Developing an operational framework for applying fair values in financial reporting in Iran*. Ph.D. Dissertation, Al-Zahra University. (in Persian)
- Golmohammadi, M., & Rahmani, A. (2017). Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414. (in Persian)
- Habibi, A., Izadyar, S. & Sarafarazi, A. (2014). *Fuzzy Multi-Criteria Decision Making*. (First Edition). Tehran: Katibeh Gil. (in Persian)
- Hajikermani, S., Moeinadin, M. & Heirany, F. (2018). Fair Value in Financial Reporting And Improvement of Accounting Information Value Relevance. *Empirical Research in Accounting*, 7(4), 53-72. doi: 10.22051/jera.2017.10363.1307 (in Persian)
- Heidhues, E. & Patel, C. (2019). *IFRS and exercise of accountants' professional judgments: Insights and concerns*. Macquarie University.
- Hejazi, R. & Meyhami, S. (2017). Survey adoption of fair value accounting standards and its impact on accounting profit. *Empirical Research in Accounting*, 7(2), 127-150. doi: 10.22051/jera.2017.8925.1184 (in Persian)
- ICAS (2012, 2016). *A Professional Judgement Framework for Financial Reporting*. August 2016.
- Karmi, Gh., Bek Beshrouye, S. (2018). Compilation of the implementation model of the fair values system in Iran with an emphasis on measurement. *Accounting and auditing reviews*, 24(4), 573-596. (in Persian)
- Moradi, M., Jafari Daredor, M. & Hosseinzadeh, S. (2019). Challenges and Opportunities for Measuring Fair Value, in International Financial Reporting Standards Adoption in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 456-481. doi: 10.22059/acctgrev.2019.288901.1008269 (in Persian)
- PCAOB (2012). *Staff Audit Practice Alert NO. 10. Maintaining And Applying Professional Skepticism In Audits*, December 4, (2012). Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB). Pozen, R. (2007). Discussion paper for consideration by the SEC advisory committee on improvements to financial reporting. *Draft dated*, 7(31), 07.
- PWC. (2019). *In depth A look at current financial reporting issues*. IFRS 13 disclosure requirements – Questions and answers. Inform.pwc.com.
- Salehabadi, R. & Mehrani, K. (2022). Fair value: Criticisms and challenges from Critical Accounting Perspective. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 359-403. doi: 10.22059/acctgrev.2022.335790.1008634 (in Persian)
- 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.
- Soleimani Amiri, Gh. & Mahmoudkhani, M. (2017). Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates. *Accounting and Auditing reviews*, 26(2), 255-278. (in Persian)
- Zyla, M. L. (2020). *Fair value measurement: Practical guidance and implementation*. John Wiley & Sons.