

شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی

مینا دیناربر

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران
m.dinar@yahoo.com

رحمان ساعدی

استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول)
Saedi.rahman@yahoo.com

فتاح بهزادیان

استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران
Fata.b@yahoo.com

لیلا صفدریان

استادیار، گروه حسابداری، واحد مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۲

چکیده

هدف از انجام این پژوهش، بر اساس اهمیت حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در ارتقای اعتبار حرفه و رعایت استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ ایران، بررسی این موضوع است که حسابداران رسمی کشور می باشد. برای گردآوری داده ها از روش پرسشنامه ارزش منصفانه چه عواملی را دخیل می دانند. جامعه آماری، حسابداران رسمی کشور می باشد. برای گردآوری داده ها از روش پرسشنامه با طرح سوالاتی در زمینه عواملی که بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه تاثیر می گذارد، استفاده شد. سوالات پرسشنامه عمدتاً بر اساس مبانی نظری تحقیق و با بهره گیری از نظر خبرگان و پیشکسوتان این رشته ساخته شد. پایایی همسانی درونی ابزار برابر ۰.۸۵۶ و اعتبار منطقی آن توسط کارشناسان خبره، مطلوب گزارش گردید. از روش تحلیل عاملی اکتشافی جهت تجزیه و تحلیل داده ها استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که قانون گذاری و نظارت، عملکرد حسابرس، ویژگی های موسسه حسابرسی، ویژگی های فردی حسابرس، استاندارد گذاری، چالش های زیر ساختی، ویژگی های عملیات حسابرسی، چالش های محیطی از جمله عواملی هستند که می تواند بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه حسابداران رسمی کشور تاثیر بگذارند.

واژه های کلیدی: برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، حسابداران رسمی، حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، تحلیل عاملی اکتشافی.

۱- مقدمه

برآوردهای حسابداری، تاثیر بسزایی بر اغلب بازیگران صحنه گزارشگری مالی از قبیل استاندارد گذاران واحدهای گزارشگر حسابداری دارد. بر اساس چارچوب نظری گزارشگری مالی، یکی از اهداف انتشار صورتهای مالی، ارائه اطلاعات سودمند به استفاده کنندگان است. تلاش و هزینه صرف شده در ارائه برآوردهای حسابداری به شرطی قابل توجیه است که اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم کند (لو، لی و سوگیانیس، ۲۰۱۰). از آنجا که حسابرسان با وظیفه اظهار نظر درباره مطلوبیت صورتهای مالی صاحبکار مواجه هستند، در حین انجام عملیات حسابرسی باید شواهد کافی جمع آوری کنند. برای مثال حسابرسان باید دانش کافی از استانداردهای حرفه ای حسابرسی و فعالیت تجاری صاحبکار داشته باشند تا بتوانند برنامه ریزی و عملیات حسابرسی را به نحو مطلوب انجام دهند. در انجام چنین وظیفه ای، آنها برای تعیین نوع و مقدار اطلاعاتی که باید جمع آوری کنند از قضاوت حرفه ای خود استفاده می کنند. حسابرسان باید در مورد اقلام صورتهای مالی که حاوی برآوردهای مدیریت است، از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند. نمونه هایی از برآوردهای حسابداری عبارت است از ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و ذخیره کاهش ارزش موجودی های ناباب. مسئول تخمین برآوردهای حسابداری مدیریت است و چنین برآوردهایی معمولاً بیش از حسابهایی با مبالغ قطعی در معرض تحریف با اهمیت می باشند. بنابراین حسابرسان هنگام حسابرسی برآوردهای حسابداری باید شواهد بیشتری جمع آوری کنند (بالکیر، ۲۰۰۰). هنگام اجرای روشهای ارزیابی خطر و فعالیتهای مرتبط، به منظور کسب شناخت از واحد تجاری و محیط آن، شامل کنترلهای داخلی، که طبق استاندارد ۳۱۵ الزامی شده است، حسابرس، باید برای فراهم کردن مبنایی جهت تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از برآوردهای حسابداری، از موارد زیر شناخت کسب کند: الف. الزامات چارچوب گزارشگری مالی مربوط درخصوص برآوردهای حسابداری، شامل موارد افشای مرتبط. ب. راهکار مدیریت برای تشخیص آن دسته از معاملات، رویدادها و شرایطی که ممکن است نیازمند شناسایی یا افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی باشد. برای کسب این شناخت، حسابرس باید در مورد تغییر در شرایطی که می تواند منجر به برآورد جدید یا اصلاح برآوردهای قبلی گردد، از مدیریت پرس و جو کند. پ. چگونگی انجام برآوردهای حسابداری توسط مدیریت و کسب شناخت از داده هایی که مبنای این برآوردها قرار گرفته است، از جمله موارد زیر: ۱. روش انجام برآورد حسابداری، از جمله مدل مورد استفاده ۲. کنترلهای مربوط ۳. استفاده مدیریت از

کارشناس ۴. مفروضات مبنای برآوردهای حسابداری ۵. تغییرات صورت گرفته در روشهای انجام برآوردهای حسابداری نسبت به دوره قبل و یا تغییراتی که باید در این روش ها صورت می گرفت، و در صورت وجود، دلایل آن تغییرات ۶. چگونگی ارزیابی اثر ابهام در برآورد توسط مدیریت (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۴۰۰: بند ۸ استاندارد ۵۴۰ ایران). استاندارد ۱۳ بین المللی حسابداری، ارزش منصفانه را معیاری مبتنی بر بازار معرفی نموده که ممکن است برای دارایی یا بدهی، ارزش بازاری آن قابل مشاهده باشد و یا ممکن است ارزش، قابل مشاهده نباشد، اما هدف از اندازه گیری ارزش منصفانه در هر دو حالت یکسان است و آن برآورد قیمتی است که بر اساس آن معامله ای متعارف برای فروش دارایی و یا انتقال بدهی بین فعالان بازار در تاریخ اندازه گیری طبق شرایط جاری بازار باشد. تغییرات استانداردهای گزارشگری مالی، اهمیت شفافیت برآوردهای حسابداری را برای استفاده کنندگان از صورت های مالی افزایش داده است. حسابرسان از این به بعد باید تمرکز بیشتری بر خطر تحریفهای با اهمیت ناشی از برآوردهای حسابداری داشته باشند و با الزام های مفصل تری درخصوص شواهد حسابرسی، به این خطرها رسیدگی کنند. لذا در راستای اعتبار حرفه و رعایت استاندارد حسابرسی ۵۴۰ در این پژوهش برای اولین بار با الهام از تحقیقات پیشین و ادبیات موضوع، عوامل اثرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه را مد نظر قرار داده و بومی سازی عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای مبتنی بر ارزش منصفانه بر اساس فضای کشور شکل گرفت. بر خلاف گستردگی پیشینه خارجی موضوع پژوهش، در ایران با توجه به تغییرات استانداردها و نو ظهور بودن استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران، در حال حاضر با تحقیقات اندکی در این زمینه مواجه هستیم بنابراین اهمیت برآوردهای حسابداری در گزارشگری مالی از یکسو و لزوم کسب دانش در این خصوص از سوی دیگر می طلبد که به درک عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه روی آورد. پژوهش های داخلی پیشین عمدتاً در خصوص چالش های رعایت استاندارد بین المللی گزارشگری مالی (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷)، (مرادی و جعفری دره در، ۱۳۹۸) و (سلیمانی امیری و محمود خانی، ۱۳۹۸) بوده است اما انجام این تحقیق علمی بنیادی می تواند موجب گسترش شناخت نسبت به تمامی ابعاد مختلف حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه از طریق شناسایی عوامل تاثیر گذار بر آن باشد تا برآن اساس پیشنهاد هایی برای بهبود و توسعه استانداردهای حرفه ای از جمله استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای متناسب با نیازهای کشور ارائه شود و مراجع ذی ربط و ناظر بر کار

۱۳ به "اندازه گیری ارزش منصفانه" تغییر داد. استاندارد یاد شده، اندازه گیری های ارزش منصفانه ای که در استانداردهای مختلف وجود داشت را به صورت 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 (جنوفری، ۲۰۰۷).

استانداردهای حسابداری ایران در سال ۱۳۹۷ دستخوش تغییراتی شد. یکی از این تغییرات تصویب استاندارد حسابداری ۳۴ با عنوان "رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات" است. استاندارد حسابداری ۳۴ ایران از ابتدای ۱۳۹۸ لازم الاجرا می باشد که بر اساس استاندارد بین المللی حسابداری ۸ ویرایش ۲۰۱۷ تدوین و انتشار یافته است، و پاسخگویی مناسب برای نحوه برخورد با تغییرات حسابداری را دارد (طاهری، ۱۳۹۸). قبل از آن نیز در استاندارد حسابداری ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" به بحث برآوردها پرداخته شده است. و اما در همین راستا در تازه ترین تغییرات، در استاندارد حسابداری شماره ۴۲ ایران با عنوان اندازه گیری ارزش منصفانه سه تکنیک ارزشیابی برای تعیین ارزش های منصفانه تعریف و پیش بینی شده است: رویکرد بازار، رویکرد سود و رویکرد بها. ماهیت یک دارایی یا بدهی و در دسترس بودن قیمت های بازار برای آنها، تعیین کننده تکنیک یا تکنیک های استفاده شده برای تعیین ارزش منصفانه است. برای مثال رویکرد بازار در خصوص تعیین ارزش منصفانه دارایی یا بدهی های مالی که برای آنها در بازار های فعال، 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. این استاندارد تأکید می کند که تکنیک های تعیین ارزش منصفانه باید استفاده از ورودی های قابل مشاهده را حداکثر کرده و ورودی های غیرقابل 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. لذا برآوردهای حسابداری، از اهمیت خاصی در چارچوب های گزارشگری مالی برخوردارند.

تخصیص و برآورد در اندازه گیری رویدادهای اقتصادی باعث شده که اطلاعات حسابداری در یک دامنه دقت قابل قبول تهیه و در صورت های مالی ارائه شود. یکی از وظایف حسابرسان سنجش این دامنه و تعیین دقت و معقول بودن آن در ادعاهای مدیریت بوده که معیار این سنجش، استانداردهای حسابداری می

حسابرسان و همچنین استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسان از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان بورس اوراق بهادار بر جنبه های مهم تر بیشتر تاکید و نظارت کنند. لذا هدف از اجرای تحقیق حاضر بررسی عواملی است که می تواند حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه حسابرسان رسمی کشور را تحت تاثیر قرار دهند. نتایج این تحقیق می تواند به شناسایی عواملی که در حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه حسابرسان رسمی کشور موثرند، کمک کند. از این رو، سوالات پژوهش به صورت زیر خواهد بود:

- ۱) چه عواملی می تواند بر فرایند حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه از دیدگاه حسابداران رسمی ایران، تاثیر گذار باشد؟
- ۲) میزان اثرگذاری عوامل شناسایی شده بر فرایند حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه از دیدگاه حسابداران رسمی ایران به چه صورتی است؟

۲- مبانی نظری تحقیق

در سال ۱۹۹۸ هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی برای به کارگیری ارزش منصفانه در قالب یک مبنای ارزشیابی، در خصوص استاندارد حسابداری بین المللی شماره ۳۲ با عنوان ابزارهای مالی "ارائه و توصیف" و استاندارد حسابداری بین المللی شماره ۳۹ با عنوان ابزارهای مالی "تأیید و تجدید ارزیابی" به تجدید نظر پرداخت. در سپتامبر ۲۰۰۶ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۷ تحت عنوان "اندازه گیری ارزش های منصفانه" را با هدف ارائه راهکاری به منظور چگونگی اندازه گیری ارزش منصفانه برای اهداف گزارشگری، منتشر کرد. براساس بیانیه ۱۵۷ هیات استانداردهای حسابداری مالی، ارزش منصفانه عبارت است از قیمتی که در ازای فروش یک دارایی دریافت می شود و یا جهت پرداخت یک بدهی در یک معامله حقیقی میان فعالان بازار در تاریخ اندازه گیری مورد استفاده قرار می گیرد. حسابداری ارزش منصفانه بر این موضوع دلالت دارد که دارایی ها و بدهی ها بایستی به قیمت بازار یا قیمت های نزدیک به قیمت بازار، در صورت مالی منعکس شوند. به دلیل توافق نوروک بین هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای همگرایی مدل های حسابداری در سطح بین الملل، هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی تعریف ارزش منصفانه را در استاندارد گزارشگری مالی بین المللی شماره

عوامل موثر بر حسابرسی ارزش منصفانه افزایش هزینه های حسابرسی و قضاوت حرفه ای حسابرس در خصوص ذهنی بودن ارزش منصفانه به خصوص در سطح سه می باشد.

نوردلاند و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان "حسابرسی ارزش منصفانه دارایی ها" به بررسی تاثیر گذارترین عوامل بر حسابرسی حسابرسان شرکت های سوئدی در خصوص ارزش منصفانه دارایی ها از طریق مصاحبه با آنان پرداخت و نتایج پژوهش نشان می دهد که اگر چه در خصوص حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با ریسک ذاتی مواجه است اما جانبداری مدیریت، هزینه های تحمیلی حسابرسی و همچنین پیچیدگی استانداردها در این خصوص از تاثیر گذارترین عوامل حسابرسی ارزش منصفانه می باشد.

ایوا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان "چالش های حسابرسی اندازه گیری ارزش منصفانه و برآوردهای حسابداری" عنوان نمودند که به دنبال تصویب استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ در خصوص اندازه گیری ارزش منصفانه به بررسی چالش های حسابرسی این موضوع پرداختند و با توزیع ۴۰۰ پرسشنامه بین حسابرسان و دریافت ۲۷۷ پرسشنامه به تجزیه و تحلیل این موضوع پرداخته و نتایج حاکی از آن بود که تمایل مدیران برای دستکاری کردن سود و اطمینان از بکارگیری یکنواخت مفروضات توسط حسابرسان و همچنین عدم تجربه و ناتوانایی حسابرسان بر تکنیک های ارزشیابی از مهم ترین چالش ها از این بابت می باشد.

اوگاندا و همکارانش (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "اندازه گیری ارزش منصفانه و بررسی تصویب استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ از دیدگاه استادان حسابداری و حسابرسان در نیجریه" از طریق مصاحبه و بر مبنای دیدگاه دانشگاهیان حسابداری نیجریه نشان داد که استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ بر تصمیمات سرمایه گذاران از طریق افزایش در الزامات افشا مؤثر است؛ با این حال، این یافته با دیدگاه حسابرسان مغایر بود. نتایج بیانگر این موضوع بود که حسابرسان معتقدند که درک صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای ارزش منصفانه، دشوار است؛ چراکه مسائلی چون تکنیک های ارزشیابی مختلف وجود دارد.

بکوف (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "حسابرسی برآوردهای پیچیده و توجه حسابرسان به شواهد ناسازگار" به بررسی رابطه تردید حرفه ای و اندازه گیری ارزش منصفانه حسابرسان از طریق توزیع پرسشنامه پرداخت. نتایج نشان داد که مطابق با یافته های بازرسی های اخیر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام مربوط به قانون گذاران حسابرسی در سراسر جهان، عدم موفقیت حسابرسان در تردید حرفه ای هنگام حسابرسی برآوردهای

باشد (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). اهمیت و نحوه افشا حسابرسی اندازه گیری برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی با عنوان "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط" آمده است.

ارزشهای منصفانه برآوردهایی هستند که از قضاوتهای ذهنی بیشتری در آنها استفاده می شود. بنابراین، سختی حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در مقایسه با دیگر برآوردهای حسابداری، بیشتر است. استفاده از ارزشهای منصفانه در گزارشگری مالی صنایع مختلف، روبه افزایش است. شرکتهای کارشناسان ارزشیابی ارزش منصفانه مدلهای ارزشیابی و مفروضهای خودشان را دارند و به این دلیل حسابرسان با چالش بزرگی در ارتباط با این ارزشیابی ها و مفروضها، با نبود اطلاعات اتکالپذیر و بازارهای کامل و فعال، روبه رو می شوند (عبداللطیف، ۲۰۱۶). هنگامی که استفاده از چنین کارشناسی برنامه ریزی شد، حسابرس الزامات استاندارد ۶۲۰ را رعایت می کند. استاندارد ۶۲۰ رهنمودهایی را برای استفاده از کارشناس به عنوان شواهد حسابرسی فراهم می کند. مدیریت، کارشناس ارزشیابی و حسابرس، باید قبل از شروع کار، در رابطه با دامنه ارزشیابی و چگونگی استفاده از کارشناس، با یکدیگر مذاکره کنند. حسابرس باید از مدیریت بخواهد تا کارشناس ارزشیابی ملزم به ارائه اطلاعات مورد نیاز حسابرس شود. این اطلاعات، شامل رویکرد و روشهای ارزشیابی به کار رفته و ورودی های مهم و خروجی های مورد انتظار مدل و زمانبندی کار است. در این مذاکره، چالشهای احتمالی درباره ارزشیابی و هر محدودیتی که صاحبکار بر کار کارشناس تحمیل کرده است، مورد بحث قرار می گیرد. انجام این مذاکره ممکن است به صرفه جویی در زمان صرف شده و جلوگیری از تأخیر احتمالی در حسابرسی کمک کند و از انتظارهای نامناسب بعد از دریافت گزارش ارزشیابی، جلوگیری کند.

تحقیقات مختلفی انجام شده است که تلاش نموده اند عوامل اثرگذار بر حسابرسان را در خصوص حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه شناسایی نمایند.

الهاراسیس و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان "هزینه حسابرسی غیر عادی برای حسابرسی ارزش منصفانه: بر اساس شواهد مالی اردن" به بررسی مقوله افزایش هزینه حسابرسی در خصوص برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با تکیه بر تکنیک های داده کاوی و با استفاده از داده های ۱۰۵ شرکت سهامی عام بین سالهای ۲۰۰۵ و ۲۰۱۸ پرداخت و نتایج نشان می دهد که پروسه ارزش منصفانه تاثیر قابل توجهی بر افزایش هزینه های حسابرسی در شرکت های اردن داشته است و از

سلیمانی امیری و محمودخانی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه" به بررسی اثر پیچیدگی در برآوردهای ارزش منصفانه در استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، بر کیفیت کار حسابرسان با در نظر گرفتن حسابرسان شاغل در مؤسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی به عنوان جامعه آماری پرداختند. ابزار گردآوری داده ها پرسشنامه بود و نتایج نشان می دهد که از دید حسابرسان چالش های حسابرسی اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی ها و بدهی های مالی با دارایی ها و بدهی های غیر مالی متفاوت است و همچنین دشواری حسابرسی سطح دو و سه ارزش منصفانه بر کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه موثر است.

گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "شناسایی چالش های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران با تاکید بر الزامات IFRS" به بررسی و شناسایی چالشهای فنی اندازه گیری و افشای ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهاد شده در استاندارد بین المللی ۱۳ پرداختند برای این کار از پرسشنامه های ساختار یافته مبتنی بر منطق فازی، برای گردآوری دیدگاه خبرگان حرفه بهره برده اند. یافته های پژوهش آنان نشان داد که دیدگاه خبرگان حرفه در ایران نسبت به الگوی ارزش منصفانه مثبت است؛ و با پذیرش و رعایت الزامات ارزش منصفانه محور، حسابداران این مسئولیت را می پذیرند که ارقام دارایی/ بدهی را به درستی و به گونه ای قابل اتکا بر مبنای ارزش منصفانه منعکس کنند و مسئله اعتبار بخشی این اندازه گیری ها از سوی حسابرسان نیز مطرح می شود. بنابراین نگرانی از بابت افزایش مسئولیت پاسخگویی صحیح به نظر می رسد.

در این پژوهش، چک لیستی از عوامل موثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه که بر اساس ادبیات موضوع این پژوهش می باشد، مطابق با آنچه که در جدول شماره ۱ آمده است تهیه گردید و پس از نظر خواهی از خبرگان ملاک تهیه پرسشنامه این پژوهش قرار گرفت.

پیچیده از مهمترین عوامل موثر بر حسابرسی ارزش منصفانه می باشد.

براتن و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان "حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها" ریسک های اقتصاد کلان را از موثرترین عوامل بر اندازه گیری ارزش منصفانه معرفی کردند و از طریق توزیع پرسشنامه به بررسی ابهام در اندازه گیری در خصوص پارامترهای ورودی یا انتخاب مدل موجود در محیط پایدار اقتصاد پرداختند. نتایج نشان می دهد ریسکی که به خاطر اشتباه در مدل سازی یا تخمین پارامترهای مدل به وقوع می پیوندد و در واقع زمانی که نهاد مالی با استفاده از مدل های ریاضی به دنبال ارزش گذاری اوراق است با ریسک مدل مواجه می شود که ممکن است این ریسک از طریق شرایط اقتصادی ناپایدار افزایش یابد.

کریستنسن و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان "عدم قطعیت برآوردهای ارزش منصفانه و پیامد اطمینان حسابرسان" کسب اطلاعات اتکا پذیر درباره ارزش منصفانه را یکی از بزرگترین چالش های پیش روی تهیه کنندگان صورتهای مالی و حسابرسان برشمردند و به بررسی حسابرسی ارزش منصفانه از منظر عدم قطعیت آن از طریق مصاحبه با صاحب نظران پرداختند، نتایج نشان داد که به دلیل اینکه ماهیت و اتکا پذیری اطلاعات در دسترس مدیریت به منظور انجام برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه در بسیاری از موارد متفاوت است در نتیجه بر میزان ابهام در برآورد مرتبط با آن ارزش منصفانه اثر می گذارد. در ایران پژوهش های اندکی در این زمینه وجود دارد. مرتبط ترین آنها با موضوع این پژوهش در زیر آمده است:

مرادی و جعفری دره در (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "چالش ها و فرصت های اندازه گیری ارزش منصفانه در راستای پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی" از طریق مصاحبه با ۱۴ نفر از متخصصان و اعضای جامعه حسابداران رسمی و با تحلیل تم به بررسی این چالش ها پرداخته و نتایج تحقیق حاکی از آن است که برای پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، علاوه بر اینکه می بایست به محیط اقتصادی، فاکتورهای رفتاری و اندازه گیری ارزشهای منصفانه توجه شود، آموزش حسابداران و حسابرسان نیز امری حیاتی به نظر می رسد.

جدول ۱- عوامل موثر بر حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه برگرفته از ادبیات تحقیق

ردیف	عوامل موثر	منابع مورد استفاده جهت استخراج عوامل
۱	قضاوت حرفه ای	(Alharasis et al,2022),(Badia et al,2017)
۲	نوع و ماهیت مفروضات ذهنی	(Wagenhofer,1990),(Saidin et al,2014)

ردیف	عوامل موثر	منابع مورد استفاده جهت استخراج عوامل
۳	تجارب قبلی حسابرسان	(Oyewo et al,2020),(Zahri and Abdelaki,2013),(Swait et al,2018),(Pannese and Delfavero,2010)
۴	دانش علمی حسابرسان در خصوص مبانی نظری الگوی ارزش منصفانه	(Martin et al,2006),(Smith-Lacroix et al,2012)
۵	تخصص فنی حسابرسان در خصوص روش های ارزشیابی	(Kumarasiri and Fisher,2011),(Bratten et al,2013)
۶	انگیزه لازم و کافی حسابرسان برای رعایت الزامات سازمان قانون گذار	(Christensen et al,2015),(Armstrong et al,2010),(Daske et al,2008)
۷	مد نظر قرار دادن ملاحظات هزینه منفعت توسط حسابرسان	(Gietzmann and Trombetta,2003),(Liu and Yao-Hu,2011)
۸	فرایند قانون گذاری و الزامات قانونی و رهنمودهای انضباطی	(Feldmann,2017),(Sundgren et al,2018)
۹	بازرسی سازمان بورس اوراق بهادار جهت نظارت بر عمل و رفتار حسابرسان	(Busso,2014),(Filip et al,2017)
۱۰	نوسان زیاد در بازارها	(Mendes et al,2018),(Hermanson et al,2017),(Barth and Landsmn,1995)
۱۱	مهارت حسابرسان در زمینه امور مالی و اقتصاد	(Hoitash et al,2017),(Jermakowicz et al,2006),(Capkun,2012)
۱۲	رتبه بندی کیفی از نظر جامعه حسابداران رسمی	(Clor-Proell et al,2014)
۱۳	ضرورت استفاده حسابرسان از کارشناسان رسمی ارزشیابی	(Glover et al,2015),(Griffith et al,2014),(Joe et al,2014),(Carpentier et al,2008),(Brown-Liburd et al,2014)
۱۴	پیچیدگی های استانداردهای گزارشگری در خصوص نحوه اندازه گیری برآوردها توسط شرکتها و واحدهای تجاری	(Nordlund et al,2021),(Lin et al,2017),(Sterling,1975),(Martin et al,2006)
۱۵	پیچیدگی های استانداردهای گزارشگری در خصوص برخورد و اظهار نظر حسابرسان بر نحوه اندازه گیری برآوردها	(Christensen et al,2013),(Holthausen and Watts,2001),(Bratten et al,2013)
۱۶	معتمد یا مورد معتمد نبودن در فهرست موسسات بورس اوراق بهادار	(Bell and Griffin,2012)
۱۷	فقدان ساختار منسجم و یکنواخت برای ارائه خدمات اطمینان بخشی	(Jermakowicz et al,2006),(capkun et al,2012)
۱۸	وجود استانداردهای متعدد و عدم درک جامع از مبانی نظری	(Green,2015),(Wu et al,2016),(Hsu and Lin,2016)
۱۹	عدم امکان دسترسی به داده های مستقل	(Gwilliam and Jackson,2008),(Riedl and Serafiem,2011),(Song et al,2010)
۲۰	پیچیدگی های روش های ارزش گذاری در برآورد مدیریت	(Cannon and Bedard,2014),(Christensen et al,2012),(Bratten et al,2013),(Griffin,2014),(Ogundana et al,2018)
۲۱	حساسیت حسابرسان در مقابل جانبداری اطلاعات	(Christensen et al,2007),(Liu et al,2011),(Swait et al,2018)
۲۲	افزایش هزینه های حسابرسی	(Alharasis et al,2022),(Nordlund et al,2021),(Goncharov et al,2014),(Mohrmann et al,2013)
۲۳	محدودیت زمانی	(Hermanson et al,2017),(Ettredge et al,2014),(Doliya and Singh,2015)
۲۴	نوسان زیاد متغیرهای کلان اقتصادی	(Gwilliam and Jackson,2008),(Bratten et al,2013)
۲۵	افزایش مسئولیت پاسخگویی به گروه ذینفعان در خصوص گزارشگری ارزش منصفانه	(Ronen,2008),(Hopwood,1987),(Stent et al,2013),(Hitz,2007),(Dichev,2008),(Kvifte,2008)
۲۶	بررسی شواهد موجود و ناهماهنگ با برآوردها	(Filip et al,2017),(Saidin et al,2014)
۲۷	اجرای آزمون کنترل	(Hammami and Moldovan,2016),(Feldmann,2017)
۲۸	نظارت مستمر نهادهای حرفه ای	(Carmichael,2004),(Hughes and Tett,2008),(Glover et al,2015),(Church and Shefchik,2011),(PCAOB,2011,2012,2013,2014)
۲۹	ضعف در مقوله تردید حرفه ای	(Glover and prawitt,2014),(Nolder and Kadous,2014),(Backof et al,2014),(Kang et al,2015)
۳۰	ابهام در اندازه گیری برآوردهای ارزش منصفانه	(Martin et al,2006),(Cannon and Bedard,2014),(Bratten et al,2013)
۳۱	ارائه خدمات غیر گواهی دهی توسط موسسات حسابرسی	(Martin et al,2006),(Griffith et al,2015),(PCAOB,2011,2012,2013,2014),(Doliya and Singh,2015),(Rasso,2015),(Backof et al,2014)
۳۲	فقدان رهنمود های خاص و آموزش های شرکتی و تخصصی	(Durocher and Gendron,2014),(Bratten et al,2013)

ردیف	عوامل موثر	منابع مورد استفاده جهت استخراج عوامل
۳۳	فقدان استاندارد شفاف در خصوص بکارگیری متخصصین درون سازمانی	(Muller et al,2015),(Feldmann,2017)
۳۴	اندازه شرکت حسابرسی	(Maksymov et al,2012),(Backof et al,2014)
۳۵	اطمینان از بکارگیری یکنواخت مفروضات ذهنی توسط حسابرسان در خصوص برآوردهای ارزش منصفانه	(Oyewo et al,2020),(Swait et al,2018)
۳۶	توانایی حسابرسان در زمینه حسابرسی مدل ها و مفروضات به گونه ای موثر	(Iselin and Nicoletti,2017),(Wagenhofer,1990),(Swait et al,2018)
۳۷	توانایی حسابرسان بر پردازش اطلاعات	(Lachman and Herrmann,2017),(Saidin et al,2014),(Gietzmann and Trombetta,2003)
۳۸	نیروهای متخصص در زمینه استانداردهای به روز خدمات اطمینان بخشی	(Busso,2014),(Jermakowicz and Gornik-Tomaszewski,2006)
۳۹	درک رویه های مدیریت توسط حسابرسان	(Lin et al,2017),(Iselin and Nicoletti,2017),(Badia et al,2017)

۳- روش شناسی تحقیق

پژوهش بر اساس رویکرد تحقیق کمی می باشد. همچنین از لحاظ هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده های تحقیق، توصیفی از نوع پیمایشی بوده که در آن از ابزار پرسشنامه استفاده گردیده است. کلیه متغیرهای تاثیر گذار برگرفته از مبانی نظری و ادبیات موضوع و اخذ نظرات صاحب نظران مطابق با آنچه که در جدول شماره ۱ آمده است در قالب پرسشنامه با استفاده از طیف پنج گزینه ای لیکرت طراحی شده است. در تحقیق حاضر برای تعیین روایی پرسشنامه، بعد از بررسی ها و مطالعات انجام شده در مورد پرسشنامه و مقایسه با کارهای قبلی در این زمینه، پرسشنامه به رویت و تایید جمعی از صاحب نظران حسابداری رسمی رسید. قابلیت اعتماد (پایایی) ابزار مورد استفاده در این تحقیق از طریق آلفای کرونباخ، با انجام طرح پایلوت (پیش آزمون) که طی آن ۳۰ پرسشنامه توزیع گردید، برای تمامی سوالات ۰/۹۱۷ محاسبه گردید. البته این مقدار برای بخش های مختلف پرسشنامه بیشتر از ۰/۷ به دست آمد که نشان دهنده ی همسویی و هماهنگی درونی سوالات و پایایی مطلوب ابزار اندازه گیری مورد استفاده می باشد. در این پژوهش ابتدا به کمک تحلیل عاملی اکتشافی در راستای هدف اول پژوهش به شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه پرداخته شده است و عامل های اصلی و متغیرهای تاثیر گذار در هر عامل مشخص گردید. عامل ها بر اساس ماهیت متغیرهای موجود در هر عامل، نام گذاری شده اند. تحلیل اکتشافی وقتی به کار می رود که پژوهشگر مایل باشد درباره تعیین تعداد یا ماهیت عامل هایی که هم پریشی بین متغیرها را توجیه می کنند، داده ها را بکاود. به بیان دیگر تحلیل اکتشافی علاوه بر آنکه ارزش تجسسی یا

پیشنهادی دارد می تواند ساختار ساز، مدل ساز یا فرضیه ساز باشد. همچنین برای بررسی وضعیت موجود متغیرها از شاخص های توصیفی مانند میانگین و انحراف معیار و آزمون استنباطی تی استیودنت بهره گرفته شده است. سپس در راستای هدف دوم پژوهش میزان تاثیر گذاری متغیرهای شناسایی شده و رتبه بندی آنها از طریق آزمون فریدمن تعیین گردید.

جامعه آماری این تحقیق را خبرگان حسابداری رسمی - کلیه حسابداران رسمی شریک شاعل عضو جامعه حسابداران رسمی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (۳۸۹ نفر) و کلیه مدیران سازمان حسابرسی (۹۲ نفر) - تشکیل می دهند. از میان جامعه مذکور با روش نمونه گیری کوکران ۲۱۴ پرسشنامه توزیع گردید که ۱۳۳ پرسشنامه دریافت شد و کفایت نمونه دریافت شده با شاخص کفایت نمونه گیری کیزر-میر-ولکین (Kaiser-Meyer-Olkin) ۰/۸۵۶ بدست آمده است و نشان دهنده آن است که حجم نمونه در حد کفایت است.

۴- یافته های پژوهش

در این پژوهش کلیه متغیرهای تاثیر گذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه از طریق بررسی مقالات و پژوهش های مرتبط و نظر خواهی از کارشناسان به ۳۹ گویه دسته بندی یافت. با توجه به اهمیت موضوع، ابتدا طی یک تحقیق آزمایشی از حسابداران رسمی، فهرست مقدماتی از سوالات پرسشنامه با تکیه بر پیشینه ادبیات تحقیق ساخته شد و نهایتاً برای اطمینان از مقتضی بودن سوالات، آنها با نمونه ای از خبرگان حرفه برای اظهار نظر در میان گذاشته شد. خبرگان اعتبار یا روایی محتوایی سوالات پرسشنامه را برای بررسی هدفی که تحقیق حاضر دنبال خواهد کرد، مورد تایید قرار دادند. سپس

بدست آمده است که نشان دهنده آن است که داده‌های تحقیق قابل تقلیل به تعدادی عامل‌های زیربنایی و بنیادی می‌باشد و حجم نمونه نیز در حد کفایت است. همچنین، نتیجه آزمون بارتلت (۱۲۴۰۲) که در سطح خطای ۰/۰۰۱ معنی‌دار است، نشان می‌دهد که بین گویه‌های داخل عامل همبستگی خوبی وجود دارد.

پرسشنامه در بین جامعه آماری پژوهش توزیع و ۱۳۳ پرسشنامه تکمیل شده، دریافت گردید. در ادامه ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ آمده است.

نخست برای اینکه پی‌بریم آیا می‌توان داده‌های مربوطه را به چندین عامل تقلیل دهیم یا خیر از دو آزمون استفاده گردید. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود شاخص کفایت نمونه‌گیری کیزر-میر-اولکین (Kaiser-Meyer-Olkin) ۰/۸۵۶

جدول ۲- توزیع فراوانی ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۱۷	۸۷.۹۷
	زن	۱۶	۱۲.۰۳
سن	۳۰ تا ۴۰ سال	۳۴	۲۵/۶
	۴۰ تا ۵۰ سال	۵۲	۳۹/۱
	بالای ۵۰ سال	۴۷	۳۵/۳
میزان سابقه کار	کمتر از ۱۵ سال	۳۴	۲۵/۶
	بیشتر از ۱۵ سال	۹۹	۷۴/۴
سطح تحصیلات	کارشناسی	۵۵	۴۱/۴
	کارشناسی ارشد	۷۶	۵۷/۱
	دکتری	۲	۱.۵
پست سازمانی	شریک موسسه حسابرسی	۸۸	۶۶/۲
	مدیر سازمان حسابرسی	۴۵	۳۳/۸

جدول ۳- شاخص کفایت نمونه‌گیری و ضریب بارتلت

شاخص کفایت نمونه‌گیری کیزر-میر-اولکین (KMO)	۰/۸۵۶
آزمون بارتلت	۱۲۴۰۲
درجه آزادی	۱۵۲۸
سطح معناداری	۰/۰۰۱

تحلیل عاملی اکتشافی، یافته‌های پژوهش نشان داد ۳۹ گویه این پژوهش روی ۸ عامل کلی قابل تلیخیص هستند یا به عبارتی بر روی این ۸ عامل بارگذاری شده و بین آنها مسیرهای معنی‌دار برقرار شده است و با توجه به محتوای آنها، عوامل به صورت آنچه در جدول ۵ آمده است، نامگذاری شد، بارهای عاملی، میانگین و انحراف معیار نظرات پاسخگویان در هر عامل مشخص شده است.

در این پژوهش، باید مشخص کنیم که چه تعداد متغیر باید وارد تحلیل شوند. روش شناسان پیشنهاد می‌کنند که حداقل ۳ تا ۵ متغیر سنجش شده باید یک عامل مشترک را بازنمایی کنند. نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که هر عامل توانسته چند درصد از واریانس مجموعه متغیرها را تبیین کند. در خروجی جدول، دوازده عامل با ارزش ویژه بالاتر از ۱ استخراج شده است. بنابراین از مجموع ۳۹ گویه می‌توان آنها را به دوازده عامل مفهومی تقلیل داد. ارزش ویژه نخستین عامل ۷/۴۷ و ارزش ویژه دوازدهمین عامل ۱/۱۱۷ می‌باشد.

سپس متغیرهایی که در هر عامل بار عاملی بالایی دارند مشخص و متغیرهایی که بارعاملی آنها از مقدار ۰/۵ کمتر بوده است حذف گردیده است تا باعث کاهش روایی سازه نشود. پس از انجام

جدول ۴- تعداد عامل ها و کل واریانس های استخراج شده

عامل ها	مقادیر ویژه اولیه		
	مقادیر ویژه	درصد واریانس	درصد تجمعی
۱	۷/۴۷۸	۱۹/۱۷۴	۱۹/۱۷۴
۲	۴/۴۶۷	۱۱/۴۵۵	۳۰/۶۲۹
۳	۳/۹۸۶	۱۰/۲۲	۴۰/۸۵
۴	۳/۱۰۹	۷/۹۷۱	۴۸/۸۲
۵	۲/۹۲۹	۷/۵۱	۵۶/۳۳
۶	۲/۲۹۱	۵/۸۷۵	۶۲/۲۰۴
۷	۲/۱۴۷	۵/۵۰۶	۶۷/۷۱
۸	۱/۶۶۸	۴/۲۷۶	۷۱/۹۸۶
۹	۱/۵۶۶	۴/۰۱۵	۷۶/۰۰۱
۱۰	۱/۴۲	۳/۶۴۱	۷۹/۶۴۲
۱۱	۱/۲۴	۳/۱۸	۸۲/۸۲۳
۱۲	۱/۱۱۷	۲/۸۶۵	۸۵/۶۸۸

جدول ۵- عوامل موثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه و متغیرهای آن

عامل	متغیر (گویه)	بار عاملی	میانگین	انحراف استاندارد
قانون گذاری و نظارت	نظارت مستمر نهادهای حرفه ای	۰/۷۸	۰/۷۸	۰/۷۸
	انگیزه لازم و کافی حسابرسان برای رعایت الزامات سازمان قانون گذار	۰/۷۲	۰/۷۲	۰/۷۲
	فرایند قانون گذاری و الزامات قانونی و رهنمودهای انضباطی	۰/۷۲	۰/۷۲	۰/۷۲
عملکرد حسابرس	بازرسی سازمان بورس اوراق بهادار جهت نظارت بر عمل و رفتار حسابرسان	۰/۶۲	۰/۶۲	۰/۶۲
	درک رویه های مدیریت توسط حسابرسان	۰/۸۹	۰/۸۹	۰/۸۹
	توانایی حسابرسان بر پردازش اطلاعات	۰/۷۸	۰/۷۸	۰/۷۸
ویژگی های موسسه حسابرسی	اطمینان از بکارگیری یکنواخت مفروضات ذهنی توسط حسابرسان در خصوص برآوردهای ارزش منصفانه	۰/۶۱	۰/۶۱	۰/۶۱
	رتبه بندی کیفی از نظر جامعه حسابداران رسمی	۰/۸۴	۰/۸۴	۰/۸۴
	معتمد یا مورد معتمد نبودن در فهرست موسسات بورس اوراق بهادار	۰/۷۱	۰/۷۱	۰/۷۱
ویژگی های فردی حسابرس	اندازه شرکت حسابرسی	۰/۶	۰/۶	۰/۶
	تخصص فنی حسابرسان در خصوص روش های ارزشیابی	۰/۸۵	۰/۸۵	۰/۸۵
	دانش علمی حسابرسان در خصوص مبانی نظری الگوی ارزش منصفانه	۰/۸۲	۰/۸۲	۰/۸۲
استاندارد گذاری	تجارب قبلی حسابرسان	۰/۵	۰/۵	۰/۵
	پیچیدگی های استانداردهای گزارشگری در خصوص نحوه اندازه گیری برآوردها توسط شرکتها و واحدهای تجاری	۰/۸۶	۰/۸۶	۰/۸۶
	پیچیدگی های استانداردهای گزارشگری در خصوص برخورد و اظهار نظر حسابرسان بر نحوه اندازه گیری برآوردها	۰/۸۴	۰/۸۴	۰/۸۴
چالشهای زیر ساختی	وجود استانداردهای متعدد و عدم درک جامع از مبانی نظری	۰/۵۶	۰/۵۶	۰/۵۶
	ابهام در اندازه گیری برآوردهای ارزش منصفانه	۰/۷۸	۰/۷۸	۰/۷۸
	فقدان رهنمود های خاص و آموزش های شرکتی و تخصصی	۰/۶۴	۰/۶۴	۰/۶۴
ویژگی های عملیات حسابرسی	ضرورت استفاده حسابرسان از کارشناسان رسمی ارزشیابی	۰/۶۱	۰/۶۱	۰/۶۱
	ضعف در مقوله تردید حرفه ای	۰/۵	۰/۵	۰/۵
	محدودیت زمانی	۰/۸۱	۰/۸۱	۰/۸۱
	نیروهای متخصص در زمینه استانداردهای به روز خدمات اطمینان بخشی	۰/۷۱	۰/۷۱	۰/۷۱

انحراف استاندارد	میانگین	بار عاملی	متغیر (گویه)	عامل
۰/۶۵	۰/۶۵	۰/۶۵	افزایش هزینه های حسابرسی	چالشهای محیطی
۰/۶۶	۰/۶۶	۰/۶۶	افزایش مسئولیت پاسخگویی به گروه ذینفعان در خصوص گزارشگری ارزش منصفانه	
۰/۵۵	۰/۵۵	۰/۵۵	عدم امکان دسترسی به داده های مستقل	
۰/۵۲	۰/۵۲	۰/۵۲	نوسان زیاد در بازارها	

حسابرس، استاندارد گذاری، چالش های زیر ساختی، ویژگی های عملیات حسابرسی و چالش های محیطی بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه موثر است. در گام نهایی از طریق آزمون فریدمن به بررسی میزان تاثیر گذاری عوامل اصلی و مولفه های آن و رتبه بندی آنها پرداخته، ابتدا برای اینکه بدانیم آیا از نظر پاسخ دهندگان بین مولفه های قرار گرفته شده در عوامل اصلی تفاوت معناداری وجود دارد یا نه از آزمون فریدمن استفاده شد و نتایج آن در جدول ۷ آمده است.

در گام بعدی مطابق با عوامل شناسایی شده و با توجه به اینکه متغیرها از توزیع نرمال برخوردار هستند به منظور بررسی وضعیت موجود متغیرها از آزمون پارامتریک t یک نمونه ای استفاده گردید که نتیجه بررسی در جدول ۶ گزارش شده است. با استناد به جدول ۶ با توجه به اینکه سطح معنی داری تمامی متغیرها کوچکتر از سطح خطا است (کمتر از ۰/۰۵ است)، لذا با سطح اطمینان ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت مقدار میانگین واقعی متغیرها از میانگین مفروض (۳) بالاتر است و از نظر حسابداران رسمی، عوامل قانون گذاری و نظارت، عملکرد حسابرس، ویژگی های موسسه حسابرسی، ویژگی های فردی

جدول ۶- شاخص های توصیفی و نتایج آزمون t یک نمونه ای

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
قانون گذاری و نظارت	۱۳۳	۳/۶۷	۰/۷۷	۹/۹۸	۰/۰۰۱
عملکرد حسابرس	۱۳۳	۳/۸۸	۰/۷۲	۱۴/۰۴	۰/۰۰۱
ویژگی های موسسه حسابرسی	۱۳۳	۳/۴۱	۰/۹۱	۵/۲۵	۰/۰۰۱
ویژگی های فردی حسابرس	۱۳۳	۳/۹۷	۰/۶۷	۱۶/۸۴	۰/۰۰۱
استاندارد گذاری	۱۳۳	۳/۸۳	۰/۶۱	۱۵/۷۵	۰/۰۰۱
چالش های زیر ساختی	۱۳۳	۳/۸	۰/۶۳	۱۴/۷۷	۰/۰۰۱
عملیات حسابرسی	۱۳۳	۳/۵۵	۰/۷۶	۸/۴۳	۰/۰۰۱
چالش های محیطی	۱۳۳	۳/۹۷	۰/۴۷	۲۳/۸۵	۰/۰۰۱

جدول ۷- نتایج آزمون فریدمن

متغیر	عامل اول	عامل دوم	عامل سوم	عامل چهارم	عامل پنجم	عامل ششم	عامل هفتم	عامل هشتم
تعداد	۱۳۳	۱۳۳	۱۳۳	۱۳۳	۱۳۳	۱۳۳	۱۳۳	۱۳۳
آماره آزمون	۹/۵۹	۷۱/۸۹	۳۶/۸۶	۰/۴۱۴	۳۵/۵۵	۲۹/۰۶	۱۱۹/۰۲	۱۴/۵۸
درجه آزادی	۳	۲	۲	۲	۲	۳	۲	۲
سطح معناداری	۰/۰۰۷	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱

رتبه بندی عوامل اصلی و مولفه آنها از طریق آزمون فریدمن مطابق آنچه که در جدول ۸ آمده است پرداخته شد.

یافته های آزمون فریدمن نشان می دهد عدد معناداری برای تمامی عوامل اصلی از سطح استاندارد (۰/۰۱) کمتر است، بنابراین می توان گفت بین مولفه های قرار گرفته شده در هر عامل اصلی از نظر افراد تفاوت معناداری وجود دارد. بنابراین به

جدول ۸- میانگین رتبه های عوامل اصلی و مولفه های آنها

میانگین رتبه عوامل	مولفه ها	میانگین رتبه عوامل	عوامل
۴/۴۳	پیچیدگی های استانداردهای گزارشگری در خصوص نحوه اندازه گیری برآوردها توسط شرکتهای واحدهای تجاری	۲/۲۶	استاندارد گذاری
۴/۴۳	پیچیدگی های استانداردهای گزارشگری در خصوص برخورد و اظهار نظر حسابرسان بر نحوه اندازه گیری برآوردها	۲/۰۱	
۴/۲۸	وجود استانداردهای متعدد و عدم درک جامع از مبانی نظری	۱/۷۳	عملیات حسابرسی
۴/۲۸	نیروهای متخصص در زمینه استانداردهای به روز خدمات اطمینان بخشی	۲/۶۷	
۴/۲۸	افزایش هزینه های حسابرسی	۱/۶۸	
۳/۷۶	محدودیت زمانی	۱/۶۵	ویژگی های فردی حسابرس
۳/۷۶	دانش علمی حسابرسان در خصوص مبانی نظری الگوی ارزش منصفانه	۲/۰۳	
۳/۷۶	تخصص فنی حسابرسان در خصوص روش های ارزشیابی	۲	
۳/۵۴	تجارب قبلی حسابرسان	۱/۹۷	چالش های محیطی
۳/۵۴	نوسان زیاد در بازارها	۲/۱۹	
۳/۵۴	عدم امکان دسترسی به داده های مستقل	۱/۹۶	
۳/۲۸	افزایش مسئولیت پاسخگویی به گروه ذینفعان در خصوص گزارشگری ارزش منصفانه	۱/۸۵	ویژگی های موسسه حسابرسی
۳/۲۸	اندازه شرکت حسابرسی	۲/۳۲	
۳/۲۸	رتبه بندی کیفی از نظر جامعه حسابداران رسمی	۱/۹۲	
۳/۱۲	معتمد یا مورد معتمد نبودن در فهرست موسسات بورس اوراق بهادار	۱/۷۶	قانون گذاری و نظارت
۳/۱۲	فرایند قانون گذاری و الزامات قانونی و رهنمودهای انضباطی	۲/۷۱	
۳/۱۲	نظارت مستمر نهادهای حرفه ای	۲/۵۱	
۳/۱۲	بازرسی سازمان بورس اوراق بهادار جهت نظارت بر عمل و رفتار حسابرسان	۲/۴۴	
۲/۹۷	انگیزه لازم و کافی حسابرسان برای رعایت الزامات سازمان قانون گذار	۲/۳۳	چالش های زیر ساختی
۲/۹۷	ابهام در اندازه گیری برآوردهای ارزش منصفانه	۲/۷۴	
۲/۹۷	ضعف در مقوله تردید حرفه ای	۲/۷۰	
۲/۵۶	ضرورت استفاده حسابرسان از کارشناسان رسمی ارزشیابی	۲/۴۰	عملکرد حسابرس
۲/۵۶	فقدان رهنمود های خاص و آموزش های شرکتی و تخصصی	۲/۱۶	
۲/۵۶	درک رویه های مدیریت توسط حسابرسان	۲/۳۰	
۲/۵۶	توانایی حسابرسان بر پردازش اطلاعات	۲/۱۴	
۲/۵۶	اطمینان از بکارگیری یکنواخت مفروضات ذهنی توسط حسابرسان در خصوص برآوردهای ارزش منصفانه	۱/۵۶	

۵- بحث و نتیجه گیری

حسابرسی شاخه ای از دانش اجتماعی است. شناخت مردم از اهمیت حسابرسی همراه با درگیری فزاینده ی حسابرسان و موسسات حسابرسی در دعاوی حقوقی به شناساندن بیشتر آن در کشورهایی که محیط حقوقی فربه تر دارند کمک کرده است. علاوه بر این، زیان مالی دعاوی حقوقی علاقه ی زیادی را به ابعاد رفتاری حسابرسی ایجاد کرده است. با این وجود آگاهی اندکی نسبت به ابعاد رفتاری حسابرسی، به ویژه در ایران وجود دارد. حرکت حسابداری به سمت حسابداری ارزش منصفانه موجب افزایش برآورد مدیریت در شناسایی و اقلام صورت های مالی

شده است. برآوردهای حسابداری تاثیر به سزایی بر اغلب بازیگران صحنه گزارشگری مالی از قبیل استانداردگذاران، واحد های گزارشگر حسابرسان دارد. برآوردهای صحیح صورت گرفته توسط مدیریت می تواند سرمایه گذاران را در اخذ تصمیمات بهینه اقتصادی یاری نمایند، ولی این احتمال می رود که انگیزه های مدیریتی، این برآوردها را تحت تاثیر قرار دهند. در مواردی که برآوردهای حسابداری وجود داشته، احتمال خطر وقوع اشتباه و یا تحریف با اهمیت نیز افزایش می یابد. بنابراین حسابرسی این برآوردها نیز دارای اهمیت فراوانی است و از این بابت استاندارد ۵۴۰ حسابرسی با عنوان "حسابرسی برآوردهای حسابداری" به

نیز با برگزاری دوره‌های آموزشی، وظایف حسابرسان را به آنها یادآور شوند. همچنین برای پذیرش عضو از افراد با تجربه استفاده نماید و سقف ۶ سال را برای جذب اعضاء افزایش دهد.

۲) حسابداران رسمی مسئولیت حساسی در انجام امور مالی قشر وسیعی از سرمایه‌گذاران، سهامداران و جامعه را به عهده دارند، نظارت سازمان‌های ذیربط بر قضاوت مناسب حسابداران رسمی خود در خصوص حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، می‌تواند در بلندمدت به ایجاد اعتماد متقابل و افزایش سودآوری سازمان بینجامد. همچنین اگر نظارت مضاعف توسط سازمان بورس بر حسابرسان وجود داشته معتمد بورس باشد، حسابداران رسمی توجه بیشتری به این مقوله می‌نمایند.

۳) با توجه به رابطه داشتن ویژگی‌های عملیات حسابرسی و حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه پیشنهاد می‌گردد، فشار بودجه زمانی در ارائه گزارش حسابرسی، به عنوان عامل هشدار دهنده برای ارگان‌های نظارتی رسمی مدنظر قرار گیرد. همچنین سازمان‌های حسابرسی‌کننده می‌توانند از این عوامل در پیش‌بینی عدم سطح مطلوبیت حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه توسط حسابدار رسمی خود استفاده نمایند.

۴) از نتایج این پژوهش می‌توان در برنامه آموزش مستمر جامعه حسابداران رسمی و سرفصل‌های آموزشی تدریس در دانشگاه‌ها استفاده نمود تا حسابداران رسمی فعلی و آتی را در شناخت و ارزیابی، حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه و عوامل مؤثر بر آن یاری رساند.

فهرست منابع

- حساس یگانه، یحیی، و حسین کثیری. (۱۳۸۲). کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان. فصلنامه مطالعات حسابداری ۱ (۲): ۳۸-۱.
- سلیمانی امیری، غلامرضا، و مهناز محمودخانی. (۱۳۹۸). دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآورد های ارزش منصفانه. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۲۶ (۲): ۲۷۸-۲۵۵.
- طاهری، اصغر. (۱۳۹۸). برآوردهای حسابداری فراگیر و پر ابهام. حسابرس ۱۰۲: ۳۳-۳۰.

این موضوع می‌پردازد، که در سال ۱۳۹۲ نیز تجدیدنظر شده و عنوان آن به "حسابرسی برآوردهای حسابداری شامل برآوردهای حسابداری ارزشهای منصفانه و موارد افشای مرتبط" تغییر یافته است. مصادیق برآوردهای حسابداری عبارتند از: هزینه مطالبات مشکوک الوصول، کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا، روش استهلاک یا عمر مفید داراییها، هزینه های مربوط به حل و فصل دعاوی حقوقی و مهمتر از همه برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه. این پژوهش با این فرض انجام گرفته است تا عواملی را که امکان دارد بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه حسابداران رسمی کشور تاثیر بگذارند، مورد بررسی قرار دهد. تحلیل داده های این تحقیق نشان می‌دهد که قانون گذاری و نظارت، عملکرد حسابرس، ویژگی های موسسه حسابرسی، ویژگی های فردی حسابرس، استاندارد گذاری، چالش های زیر ساختی، ویژگی های عملیات حسابرسی و چالش های محیطی از جمله عواملی هستند که احتمالاً می‌توانند حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه را تحت تاثیر قرار دهند. با توجه به اینکه در ایران نیز در سال ۱۳۹۸ با تصویب استانداردهای حسابداری جدید و اصلاح برخی استانداردهای حسابداری بین المللی اقدامات زیادی صورت گرفته شد، از حسابرسان انتظار می‌رود نسبت به نیاز به درک و شناخت اصول و قواعد حسابداری مرتبط با حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه شامل موارد افشا و بذل توجه کافی به کاربرد آنها، هوشیار باشند. در انجام این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات کمی از پرسشنامه استفاده شده است که محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه بر آن وارد است (از جمله: پاسخ‌دهنده ناخودآگاه در جهت تأیید یا رد فرضیه پاسخ دهد؛ ممکن است، پاسخ‌دهندگان، دیگران را نیز در جریان پاسخ خود قرار داده باشند). همچنین در این پژوهش تلاش گردیده است که کلیه عوامل اثرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در حسابداران رسمی دیده شود ولی کماکان متغیرهای دیگری وجود دارد که می‌توان مؤثر باشند. شناسایی آنها نیز از محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌باشد. برگرفته از یافته های پژوهش حاضر پیشنهادات زیر قابل بهره برداری است:

- ۱) تخصص فنی و تجارب قبلی حسابرسان در خصوص روشهای مختلف ارزشیابی بر سطح مطلوبیت حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه اثرگذار است. شایسته است جامعه حسابداران رسمی ایران در جذب اعضاء به خصوصیت تخصص فنی روشهای ارزشیابی افراد توجه نموده و در طول دوره کاری افراد

- Busso, D. (2014). Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement? An empirical analysis of the real estate sector in Europe. *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 3(4): 1-8.
- Cannon, N. H., and J. C. Bedard. 2014. Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2220445
- Capkun, V., Collins, D. W., & Jeanjean, T. (2012). Does adoption of IAS/IFRS deter earnings management? *Google Scholar, SSRN, uiowa. Edu*, accessed 22(8): 2014- 2072.
- Carmichael, D. R. 2004. The PCAOB and the social responsibility of the independent auditor. *Accounting Horizons* 18 (2): 127-133.
- Carpentier, C., R. Labelle, B. Laurent, and J.-M. Suret. 2008. Does Fair Value Measurement Provide Satisfactory Evidence for Audit? The Case of High Tech Valuation. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1269743
- Christensen, B. E., S. M. Glover, T. C. Omer, and M. K. Shelley. (2013). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Partners and Investors. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2358163
- Christensen, B.E., Glover, S.M., & Wood, D.A. (2012). Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 31(1):127-146.
- Christensen, H. B., Lee, E., & Walker, M. (2007). Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. *The International Journal of Accounting* 42(4): 341-379.
- Clor-Proell, S. M., C. A. Proell, and T. D. Warfield. (2014). The effects of presentation salience and measurement subjectivity on nonprofessional investors' fair value judgments. *Contemporary Accounting Research* 31 (1): 45-66.
- Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? *European Accounting Review* 24(1): 31-61.
- Christensen, B.E., Glover, S.M., & Wood, D.A. (2012). Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 31(1):127-146.
- Church, B. K., and L. B. Shefchik. 2011. PCAOB inspections and large accounting firms. *Accounting Horizons* 26 (1): 43-63.
- 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.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۴۰۰). استانداردهای حسابداری (نشریه ۱۲۴). تهران: سازمان حسابداری.
- گل محمدی، مریم، و علی رحمانی. (۱۳۹۷). شناسایی چالشهای فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS13. فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۲۵ (۳): ۳۸۷-۴۱۴.
- مرادی، محمد، جعفری دره درر، مرتضی، و سهراب حسین زاده. (۱۳۹۸). چالش ها و فرصت های اندازه گیری ارزش های منصفانه در راستای پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۲۶ (۳): ۴۸۱-۴۵۶.
- Abdullatif, Modar. (2016). Auditing Fair Value Estimates in Developing Countries: The Case of Jordan. *Asian Journal of Business and Accounting* 6(2): 101-140.
- Alharasis, E.E.; Haddad, H.; Shehadeh, M.; Tarawneh, A.S. (2022). Abnormal Monitoring Costs Charged for Auditing Fair Value Model: Evidence from Jordanian Finance. Available on Sustainability at: <https://doi.org/10.3390/su14063476>
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review* 85(1): 31-61.
- Backof, Am G. and Thayer, Jane M. and Carpenter, Tina. (2014). Auditing Complex Estimates: Management-provided Evidence and Auditor's Consideration of Inconsistent Evidence. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2279138>
- Badia, M., Duro, M., Penalva, F., & Ryan, S. (2017). Conditionally conservative fair value measurements. *Journal of Accounting and Economics* 63(1): 75-98.
- Balkir I. (2000). Effects of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates. *The British Accounting Review* 48 (3): 117-133.
- Barth, M. E., & Landsman, W. R. (1995). Fundamental Issues Related to Using Fair Value Accounting for Financial Reporting. *Accounting Horizons* 9(4): 97-107.
- Bell, T. B., and J. B. Griffin. 2012. Commentary on auditing high-uncertainty fair value estimates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (1): 147-155.
- Bratten, B., L. Milici Gaynor, L. McDaniel, N. R. Montague, and G. E. Sierra. 2013. The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32: 7-44.
- Brown-Liburd, H., S. Mason, and S. Shelton. 2014. The Effect of Reliance on Third-Party Specialists under Varying Levels of Internal Control Effectiveness on the Audit of Fair Value Measurements. Working paper, Rutgers, The State University of New Jersey.

- valuation at Enron. In *Accounting Forum* 32(3): 240-259.
- Hammami, A., & Moldovan, R. (2016). Fair Value Measurement Disclosure by US Closed-End Funds. Google Scholar, SSRN, Working paper.
- Hitz, J. M. (2007). The decision usefulness of fair value accounting—a theoretical perspective. *European Accounting Review* 16(2): 323-362.
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Yezegel, A. (2017). The Effect of Accounting Reporting Complexity on Financial Analysts. Working paper, Bentley University and Northeastern University.
- Holthausen, R. W., and R. L. Watts. 2001. The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of Accounting & Economics* 31 (1): 3–75.
- Hermanson, S. D., Kerler III, W. A., & Rojas, J. D. (2017). An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates. *Journal of Corporate Accounting & Finance* 28(3): 18-37.
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, organizations and society* 12(3): 207-234.
- Hsu, P. H., & Lin, Y. R. (2016). Fair value accounting and Earnings Management. *Eurasian Journal of Business and Management* 4(2): 41-54.
- Hughes, J., and G. Tett. (2008). An unforgiving eye: Bankers cry foul over fair value accounting. *Financial Times* (March 13): 14.
- Iselin, M., & Nicoletti, A. (2017). The effects of SFAS157 disclosures on investment decisions. *Journal of Accounting and Economics* 63(2–3): 404–427.
- Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of international accounting, auditing and taxation* 15(2): 170-196.
- Joe, J. R., Vandervelde, S. D., & Wu, Y. (2014). Use of Third Party Specialists' Reports When Auditing Fair Value Measurements: Do Auditors Stay in their Comfort Zone? Available at SSRN. DOI: 10.2139/ssrn.2461858
- Kang, Y. J., A. J. Trotman, and K. T. Trotman. 2015. The effect of an audit judgment rule on audit committee members' professional skepticism: The case of accounting estimates. *Accounting, Organizations and Society* 46: 59–76.
- Kumarasiri, J., & Fisher, R. (2011). Auditors' perceptions of fair-value accounting: Developing country evidence. *International Journal of Auditing* 15(1): 66-87.
- Kvifte, S. S. (2008). Revisiting the Concepts: Time to Challenge the Asset-Liability View. *Australian Accounting Review* 18(1): 81-92.
- Lachmann, M., & Herrmann, T. (2017). The decision usefulness of additional disclosures on fair value estimates for nonprofessional investors: One disclosure type does not fit all. Technical University Berlin Working Paper.
- Lev, B., S. Li., T. Sougiannis. (2010). The Usefulness of Accounting Estimates for Predicting Cash Flows and Earnings. *Review of Accounting Studies* 15(4): 779–807.
- Dichev, I. D. (2008). On the balance sheet-based model of financial reporting. *Accounting Horizons* 22(4): 453-470.
- Doliya, P., and J. P. Singh. 2015. Auditing Fair Value Measurements: A Systematic Review And Meta-Synthesis. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2505969
- Durocher, S., & Gendron, Y. (2014). Epistemic commitment and cognitive disunity toward fair-value accounting. *Accounting and Business Research* 44(6): 630-655.
- Ettredge, M. L., Y. Xu, and H. S. Yi. 2014. Fair value measurements and audit fees: Evidence from the banking industry. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (3): 33–58.
- Feldmann, D. (2017). Financial Reporting of Investment Property under IFRS [in German]. PhD Thesis University of Zurich.
- Filip, A., Hammami, A., Huang, Z., Jeny, A., Magnan, M., & Moldovan, R. (2017). Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement.
- Geoffrey, W. (2007). Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View. September 2007 Draft, for comment.
- Gietzmann, M. B., & Trombetta, M. (2003). Disclosure interactions: accounting policy choice and voluntary disclosure effects on the cost of raising outside capital. *Accounting and Business Research* 33(3): 187-205.
- Glover, S. M., and D. F. Prawitt. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing* 8 (2): 1–10.
- Glover, S. M., M. H. Taylor, and Y.-J. Wu. 2015. Mind the Gap: Why do Experts Disagree on the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements? Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2504521
- Goncharov, I., E. J. Riedl, and T. Sellhorn. 2014. Fair value and audit fees. *Review of Accounting Studies* 19 (1): 210–241.
- Green, K. Y. (2015). Can Fair Value Accounting Create a Cognitive Bias? The Effects of Recognized Level 3 Fair Value on Manager Selling Decisions. Virginia Commonwealth University.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research* 53(1): 49-77.
- Griffith, E. E., J. S. Hammersley, and K. Kadous. (2014). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research* 32 (3): 833–863.
- Griffin, J. B. 2014. The effects of uncertainty and disclosure on auditors' fair value materiality decisions. *Journal of Accounting Research* 52 (5): 1165–1193.
- Gwilliam, D., & Jackson, R. H. (2008, September). Fair value in financial reporting: Problems and pitfalls in practice: A case study analysis of the use of fair

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2014. Annual Report. Washington, DC: PCAOB.
- Rasso, J. T. (2015). Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates. *Accounting, Organizations and Society* 46: 44-55.
- Riedl, E. J., & Serafeim, G. (2011). Information risk and fair values: An examination of equity betas. *Journal of accounting research* 49(4): 1083-1122.
- Ronen, J. (2008). To Fair Value or Not to Fair Value: A Broader Perspective. *Abacus* 44(2): 181-208.
- Saidin, S. Z., Badara, M. A. S., & Danrimi, M. L. (2014). The Effect of Acceptability and Enforceability of International Financial Reporting Standard (IFRS) on Global Accounting Standard Convergence Mediterranean. *Journal of Social Sciences* 5(10): 295- 302.
- Smith-Lacroix, J., Durocher, S., & Gendron, Y. (2012). The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime. *Critical Perspectives on Accounting* 23(1): 36-53.
- Song, C. J., Thomas, W. B., & Yi, H. (2010). Value relevance of FAS No. 157 fair value hierarchy information and the impact of corporate governance mechanisms. *The Accounting Review*, 85(4): 1375-1410.
- Stent, W., Bradbury, M., & Hooks, J. (2013). What firms' discretionary narrative disclosures reveal about the adoption of International Financial Reporting Standards. *Australian Accounting Review* 23(3): 252-263.
- Sterling, R. (1975). Relevant Financial Reporting in an Age of Price Changes. *Journal of Accountancy* 42- 51.
- Sundgren, S., Mäki, J., & Somoza-López, A. (2018). Analyst coverage, market liquidity and disclosure quality: a study of fair-value disclosures by European real estate companies under IAS 40 and IFRS 13. *The International Journal of Accounting* 53(1): 54-75.
- Swait, N., Patel, A., & Maroun, W. (2018). Exploring the decision to adopt International Financial Reporting Standards early: The case of International Financial Reporting Standards 13. *Journal of Economic and Financial Sciences* 11(1): a171: 1-12.
- Wagenhofer, A. (1990). Voluntary disclosure with a strategic opponent. *Journal of accounting and economics* 12(4): 341-363.
- Wu, W., Thibodeau, N., & Couch, R. (2016). An Option for Lemons? The Fair Value Option for Liabilities during the Financial Crisis. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 31(4): 441-482.
- Zehri, C., & Abdelbaki, A. (2013). Does adoption of international accounting standards promote economic growth in developing countries? *International Open Journal of Economics* 1(1): 1-13.
- Lin, Y. H., Lin, S., Fornaro, J. M., & Huang, H. W. S. (2017). Fair value measurement and accounting restatements. *Advances in accounting* 18(1): 81-92.
- Liu, C., Yao, L. J., Hu, N., & Liu, L. (2011). The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market: An empirical study of China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 26(4): 659-676.
- Maksymov, E. M., M. W. Nelson, and W. R. Kinney, Jr. (2012). Effects of Procedure Frame, Procedure Verifiability, and Audit Efficiency Pressure on Planning Audits of Fair Values. *Johns on School Research Paper Series*. Available at: <http://www.american.edu/kogod/research/upload/mnk-fair-value-auditing-paper-7-4-12-final-with-cover.pdf>
- Martin, R., Rich S. & Wilks, J. (2006). Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research. *Accounting Horizons* 20: 287-303.
- Mendes, P. C. D. M., Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2018). The Perception of Auditors in the Measurement of Instruments Financial Institutions at Fair Value in Financial Institutions. *BBR. Brazilian Business Review* 15(4): 363-381.
- Mohrmann, U., J. Riepe, and U. Stefani. (2013). Are Extensive Audits "Good News"? Market Perceptions of Abnormal Audit Fees and Fair Value Disclosures. *Working Paper Series 2013-08*, University of Konstanz.
- Müller, M. A., Riedl, E. J., & Sellhorn, T. (2015). Recognition versus disclosure of fair values. *The Accounting Review* 90(6): 2411-2447.
- Nolder, C. J., and K. Kadous. (2014). The Way Forward on Professional Skepticism: Conceptualizing Professional Skepticism as an Attitude. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2524573
- Nordlund, Bo., Lorentzon, Johan., Lind, Hans. (2021). A Note on Auditing Fair Value of Investment Properties. Available on Emerald Insight at: <https://www.emerald.com/insight/1463-578X.htm>
- Pannese, D. & Delfavero, A. (2010). Fair Value Accounting: Affect On The Auditing Profession. *Journal of Applied Business Research* 26(3): 43-50.
- Ogundana, O.M., Iyoha, F.O., Fakile, A.S., & Joshua, A. (2018). Fair value measurement (IFRS13) and investing decision: the standpoint of accounting academics and auditors in lagos and ogun state, Nigeria. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 22(1):1-12.
- Oyewo, Babajide., Emebinah, Ebuka., Savage, Romeo. (2020). Auditing fair value measurement and accounting estimates some evidence from the field. Available on Emerald Insight at: <http://www.emerald.com/insight/1985-2517.htm>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011. Annual Report. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2012. Annual Report. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2013. Annual Report. Washington, DC: PCAOB.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

Identifying Factors Influencing Auditing Fair Value Accounting Estimates Using Exploratory Factor Analysis

Mina Dinarber

Ph.D. Candidate, Department of Accounting , Mobarakeh Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran

Rahman Saedi

Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan(Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan Iran.
(Correspondence author)

Fattah Behzadian

Assistant Professor, Department of Accounting, NajafAbad Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.

Leila Safdariyan

Assistant Professor, Department of Accounting, Mobarakeh Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran

Abstract

The purpose of this research, based on the importance of auditing fair value accounting estimates in promoting the credibility of the profession and compliance with Iran's audit standard No. 540, is to investigate what factors Iranian Certified Public Accountants consider to be involved in auditing fair value accounting estimates. The statistical population is Iranian certified public accountants. The questionnaire method was used to collect data by asking questions about the factors that affect auditing fair value accounting estimates. The questions of the questionnaire were mainly based on the theoretical foundations of research and using the opinion of experts and veterans of this field. The internal consistency reliability was 0.856 and logical validity was reported as favorable by experts. The exploratory factor analysis method was used to analyze the data. The results of the research show that legislation and monitoring, auditor's function, audit institution's characteristics, individual character of auditor, standardization, infrastructural challenges, audit operation characteristics, environmental challenges are among the factors that can affect auditing fair value accounting estimates Iranian certified public accountants.

Keywords: Fair value Accounting Estimates, Certified Public Accountants, Auditing Fair Value Accounting Estimates, Exploratory Factor Analysis.