Quarterly Financial Accounting
E-ISSN: 2783-4417
Vol. 14, Issue 4, No. 56, Winter 2023, p 62-78
Received: 19.12.2022 Accepted: 15.05.2023

Research Paper

Developing a Strategic Model of Factors Affecting Auditing Fair Value Accounting Estimates Using Modeling Approach Based on Structural Equation

Mina Dinarbar
Ph.D Student, Department of Accounting, Mobarakeh Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
mina_dinarbar@Yahoo.com

Rahman Saedi *
Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
r.saedi@khuisf.ac.ir

Fatah Behzdian
Assistant Professor, Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad , Iran.
Fatahbehzadian@shu.iaun.ac.ir

Leila Safdarian
Assistant Professor, Department of Accounting, Mobarakeh Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
l.safdarian@mau.ac.ir

Abstract
In this research a Strategic model for investigation of factors affecting auditing fair value accounting estimates in the judgment of Iranian CPA's is designed using main and sub-characters in this regard suitable factors were extracted after literature review. Data were gathered with questionnaire which was filled by a sample of Iranian CPA. This research is among basic-experimental research. using exploratory factor analysis and Structure equation modeling chose factors affecting auditing fair value accounting estimates. Results show that standardization has the highest effect on auditing fair value accounting estimates and audit characteristics and individual character of auditor are in second and third place.

Keywords: Auditing Fair Value Accounting Estimates, Structural Equation Model.

Introduction: Due to the importance of auditing fair value accounting estimates in order to promoting the society trust to the job and compliance with Iran's audit standard No. 540, the matter is that which factors have effects on the auditing fair value accounting estimates of the judgment of Iranian CPA's? In other words purpose of this research is investigating the importance of the factors in auditing fair value accounting estimates of Iranian CPA.

Method and Data: In order to gathering data we use a questionnaire which is contained a list of research including factors which has effect on the auditing fair value accounting estimates of expert accountants and distributed among the 214 sample of people who make suggestion in the official accountants society. 133 questionnaires were returned. The internal consistency reliability was 0.856 and logical validity was reported as favorable by experts. The exploratory factor analysis method and Structure equation modeling was used to analyze the data.

Findings: Data gathered from the questionnaire showed 8 factors that legislation and monitoring, auditor's function, and audit institution's characteristics, individual charater 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.

* Corresponding author
Dinarbar, M., Saedi, R., Behzdian, F., Safdarian, L. (2023). Developing a Stategic Model of Factors Affecting Auditing Fair Value Accounting Estimates Using Modeling Approach Based on Structural Equation. *Quarterly Financial Accounting*, 14(56): 62-78.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

Conclusion and discussion: By the use of structural equations method, a model was designed for auditing fair value accounting estimates of the Iranian certified public accountants. Due to the model, standardization has the highest effect on auditing fair value accounting estimates and audit characteristics and individual character of auditor are in second and third place.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

فصلنامه حسابداری مالی
سال چهاردهم، شماره ۵۶، زمستان ۱۴۰۱، ص ۷۸-۶۲
تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۲۵

مقاله پژوهشی

تدوین مدلی راهبردی از عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با استفاده از رویکرد مدلسازی بر اساس معادلات ساختاری

مینا دینار بر
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.
mina_dinarbar@Yahoo.com

رحمان ساعدی *
استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.
r.saedi@khuisf.ac.ir

فتاح بهزادیان
استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف‌آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.
Fatahbehzadian@shu.iaun.ac.ir

لیلا صفدریان
استادیار، گروه حسابداری، واحد مبارکه، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.
l.safdarian@mau.ac.ir

چکیده:
در این پژوهش یک مدل راهبردی جهت بررسی عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در قضاوت حسابداران رسمی ایران در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی طراحی گردیده است. بدین منظور بعد از مطالعه ادبیات موضوع، متغیرهای مناسب انتخاب شد. ابزار جمع‌آوری داده، پرسشنامه می‌باشد که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. پژوهش حاضر بنیادی تجربی است. با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری، عوامل تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه استخراج گردید. نتایج نشان می‌دهد که عامل استاندارد گذاری، بیشترین تأثیر را بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه دارد و عملیات حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرس به ترتیب در جایگاه دوم و سوم قرار می‌گیرند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، مدل معادلات ساختاری.

* نویسنده مسئول

دینار بر، مینا، ساعدی، رحمان، بهزادیان، فتاح، صفدریان، لیلا. (۱۴۰۱). تدوین مدلی راهبردی از عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با استفاده از رویکرد مدلسازی بر اساس معادلات ساختاری. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۴(۵۶): ۷۸-۶۲.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

مقدمه

به علت عدم اطمینان‌های ذاتی فعالیت‌های تجاری، بسیاری از اقلام صورت‌های مالی را نمی‌توان با دقت اندازه‌گیری کرد، بلکه تنها می‌توان آنها را برآورد کرد. برآورد، مستلزم قضاوت‌های مبتنی بر آخرین اطلاعات در دسترس و قابل‌اتکا است. برای مثال، ممکن است برآورد موارد زیر الزامی باشد: الف) دریافتنی‌های مشکوک الوصول؛ ب) نابابی موجودی‌ها؛ پ) ارزش منصفانه دارایی‌های مالی یا بدهی‌های مالی؛ ت) عمر مفید، یا الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی دارایی‌های استهلاک‌پذیر و ث) تعهدات مرتبط با تضمین‌ها. استفاده از برآوردهای معقول، بخش اساسی تهیه صورت‌های مالی است و قابلیت اتکای آن را کاهش می‌دهد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری،۱۳۹۹: بند ۳۱ و ۳۲ استاندارد شماره ۳۴ ایران). حسابرس باید بر مبنای شواهد حسابرسی ارزیابی کند که آیا برآوردهای حسابداری مندرج در صورت‌های مالی با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط، معقول بوده یا تحریف شده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۴۰۰: بند ۱۸ استاندارد شماره ۵۴۰ ایران). هدف حسابرس کسب شواهد کافی و مناسب درباره این است که آیا با توجه به چارچوب گزارشگری مالی مربوط: الف) برآوردهای حسابداری شناسایی یا افشا شده در صورت‌های مالی، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، معقول هستند یا خیر و ب) موارد افشای مربوط در صورت‌های مالی کافی است یا خیر (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۴۰۰: بند ۶ استاندارد شماره ۵۴۰ ایران)؛ و اندازه‌گیری ارزش منصفانه، قیمتی است که بابت فروش دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای نظام‌مند بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۹: بند ۹ استاندارد شماره ۴۲ ایران). با توجه به ابهامات موجود در محیط اقتصادی، انجام برآوردهای حسابداری و تجدیدنظر در آن برای تهیه صورت‌های مالی امری اجتناب‌ناپذیر است. پیش‌بینی رویدادهای آتی و برآورد اثرات آن مستلزم اعمال قضاوت و تجدیدنظر در این برآوردها به هنگام وقوع رویدادهای جدید، حصول تجربه بیشتر یا دستیابی به اطلاعات اضافی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۹: بند ۳۲ استاندارد ۶ ایران).

حسابرسی این برآوردها نیز دارای اهمیت فراوانی است و از این بابت استاندارد ۵۴۰ حسابرسی با عنوان "حسابرسی برآوردهای حسابداری " به 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. البته باید به این موضوع نیز اشاره کرد که با توجه به اهمیت موضوع، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ نیز در سال ۲۰۱۸ تغییر یافته است. مصادیق برآوردهای حسابداری عبارت‌اند از: هزینه مطالبات مشکوک الوصول، کاهش ارزش موجودی‌های مواد و کالا، روش استهلاک یا عمر مفید دارایی‌ها، هزینه‌های مربوط به حل‌وفصل دعاوی حقوقی و مهم‌تر از همه برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه. استاندارد حسابرسی ۵۴۰ تجدیدنظر شده ۱۳۹۲ به بسیاری از مسائلی که در استاندارد قبلی به آن اشاره نشده بود، در قالب توضیحات کاربردی اشاره کرده است. ازجمله این موارد می‌توان به انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای، ملاحظات خاص مربوط به روش‌های مختلف حسابرسی برآوردهای حسابداری در واحدهای تجاری کوچک، برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط و ... اشاره کرد. بنابراین به نظر می‌رسد این استاندارد درمجموع پاسخگوی نیازهای مربوط باشد (محجوب،۱۳۹۸). حسابرسان بایستی به‌منظور کسب دانش حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه برای دستیابی به مقادیر اتکاپذیر در خصوص برآوردهای مدیریت، اقدامات لازم را انجام دهند. البته کسب دانش لازم برای حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه دشوار است و این موضوع باید در دانشگاه‌ها در کانون توجه قرار گیرد (مارتین و ویلکس[1]،۲۰۰۶). برخلاف پیشینه خارجی گسترده در این زمینه و همچنین استفاده از تکنیک‌های مدلسازی و تحلیل عاملی برای تبیین و شناسایی عوامل مؤثر آن مانند مدل دولیا و سینگ[2] (۲۰۱۵) و کانن و بدارد[3] (۲۰۱۳)، تاکنون مدل حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران وجود نداشته است و این پژوهش به دنبال این است که مدلی برای حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران طراحی نماید.

[1] Martin & Wilks
[2] Doliya & Singh
[3] Canon & Bedard

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

در ادامه ساختار مقاله به این ترتیب خواهد بود: ابتدا مبانی نظری پژوهش تشریح می‌گردد. بخش بعد به پیشینه‌های تجربی و طرح پرسش‌های پژوهش اختصاص دارد. در ادامه روش‌شناسی پژوهش، جامعه و نمونه آماری و ابزار گرداوری، آماده‌سازی و تحلیل داده‌ها ارائه می‌شود. در بخش پایانی نیز پس از بیان یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادها خواهد آمد.

مبانی نظری

سال‌های متمادی بود که نیاز به اندازه‌گیری برخی از اقلام صورت‌های مالی با ارزش منصفانه، در ادبیات حسابداری مطرح شده بود و تنها منبع راهنمایی و عمومی حسابرسی در این زمینه، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۷، با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری بود. برآوردهای مربوط به ارزش منصفانه با سایر برآوردهای حسابداری تفاوت دارد زیرا در صورت عدم دسترسی به قیمت بازار، مدیریت باید با استفاده از رویکردی مناسب و مفروضاتی که منعکس‌کننده نظر افراد حاضر در بازار است، ارزش منصفانه را برآورد کند. این جنبه منحصربه‌فرد، همراه با افزایش تعداد استانداردهای حسابداری که اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط به آن را الزامی می‌کند و همچنین پیچیدگی برخی از این اندازه‌گیری‌ها و اهمیت آنها برای صورت‌های مالی ایجاب می‌کرد که یک رهنمود حسابرسی ویژه برای چنین اندازه‌گیری‌هایی تدوین شود. در ژانویه ۲۰۰۳ هیئت استانداردهای حسابرسی امریکا، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۰۱ را با عنوان حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط با آن، منتشر کرد. این استاندارد برای حسابرسی صورت‌های مالی که از ژوئن ۲۰۰۳ و پس از آن شروع می‌شود لازم‌الاجرا است و راهنمایی‌های لازم را به‌منظور حسابرسی اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مرتبط به آن، ارائه می‌کند (یعقوب نژاد،۱۳۸۳). در فرایند حسابرسی، حسابرس همواره مفروضات مهم را ارزیابی نموده، مناسب بودن مدل‌های ارزشیابی را رسیدگی و اطلاعات اساسی را آزمون می‌کند. او فرایند یاد شده را حتی زمانی که مدیریت در انجام برآوردها از کارشناسان ارزیابی استفاده می‌کند نیز رعایت می‌کند، در امریکا بسیاری از بیانیه‌های مهم حسابداری منتشر شده توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، ازجمله بیانیه‌های استانداردهای حسابداری شماره ۱۴۱، با عنوان ترکیب واحدهای تجاری و استاندارد حسابداری شماره ۱۴۲ با عنوان سرقفلی و دارایی‌های نامشهود، استفاده از برآوردهای ارزش منصفانه را لازم می‌دانند و در مواردی که حسابرس بخواهد از یک کارشناس به‌منظور ارزیابی اندازه‌گیری ارزش منصفانه واحد تجاری استفاده کند و کارشناس یاد شده جزء کارکنان موسسه حسابرسی یا شخصی خارج از شرکت و همانند یکی از اعضای گروه حسابرسی باشد مفاد بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۲۲ با عنوان برنامه‌ریزی و سرپرستی رعایت می‌شود و در سایر موارد، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۷۳ با عنوان استفاده از کار یک کارشناس به اجرا درمی‌آید (منلایدز، لینفورد و فیشبچ[1]، ۲۰۰۳).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، در فوریه ۲۰۰۸، کارگروهی را برای بررسی رهنمود جدید درباره‌ی ارزش منصفانه تعیین کرد و از آن کارگروه خواسته شد پاسخی را برای تشکل ثبات مالی تدوین کند. این کارگروه، متشکل از نمایندگانی از حسابرسان و مقررات گذاران بود. گروه وسیع‌تری از اشخاص ذینفع شامل تهیه‌کنندگان و سرمایه‌گذاران، برای مشارکت در بحث‌های این کارگروه و کسب بازخورد درباره فعالیت‌های این هیئت در تدوین رهنمودهای حسابرسی درباره‌ی برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، مورد مشاوره قرار گرفت. استاندارد بین‌المللی ۵۴۵، استاندارد مرتبط با این موضوع است. این استاندارد، رهنمودهای لازم را برای حسابرسی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در صورت‌های مالی نشان می‌دهد. این استاندارد حسابرسی با الزام اصلی برای حسابرس جهت کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اطمینان از اینکه معیارها و افشاهای ارزش منصفانه مطابق با چارچوب گزارشگری مالی بنگاه است، ارتباط دارد. در این استاندارد، الزامات اضافی، الزامات سایر استانداردها را در زمینه حسابرسی ارزش منصفانه به‌ویژه آن‌هایی را که با شناخت بنگاه و محیط آن و ارزیابی مخاطرات مرتبط با تحریف‌های با اهمیت، پاسخ به مخاطرات ارزیابی شده، استفاده از کار یک کارشناس، دریافت اظهارات مدیریت و ارتباط با مسئولان و مدیران بنگاه مربوط می‌شود، سامان می‌دهد. استاندارد ۵۴۵ حسابرس را ملزم می‌کند به اینکه نیاز استفاده از کار یک کارشناس را تعیین کند. هنگامی که استفاده از چنین کارشناسی برنامه‌ریزی شد،

[1] Menelaides, Lynford & Fishbach

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

حسابرس الزامات استاندارد ۶۲۰ را رعایت می‌کند. استاندارد ۶۲۰ رهنمودهایی را برای استفاده از کار کارشناس به‌عنوان شواهد حسابرسی فراهم می‌کند. همچنین استاندارد ۵۴۵ حسابرس را ملزم می‌کند به اینکه از مدیریت تأییدیه‌های کتبی در مورد منطقی بودن مفروضات اصلی بگیرد. استاندارد ۲۴۰، حسابرس را ملزم می‌کند تا به ریسک‌های تحریف‌های با اهمیت برای کشف تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی توجه کند. درنهایت، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در راستای پروژه شفافیت خود، تعدادی از استانداردها ازجمله استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰، حسابرسی برآوردهای حسابداری را بازنگری کرده است. شباهت در روش‌های حسابرسی برآوردها و ارزش منصفانه، منجر به تصمیم‌گیری برای ترکیب دو استاندارد ۵۴۰ و ۵۴۵ "حسابرسی معیارها و افشای ارزش منصفانه" شد. این هیئت معتقد است که ترکیب دو استاندارد، تمایز میان برآوردها شامل معیارهای ارزش منصفانه و انواع دیگر برآوردها را ارتقا می‌دهد؛ زیرا شباهت‌های بین این دو را همراه با برجسته کردن تفاوت‌های ظریف آنها، مشخص می‌کند. استاندارد بازنگری شده ۵۴۰، تأکید بیشتری بر حوزه‌های دارای ریسک بالاتر، قضاوت‌های حسابداری و احتمال سوگیری دارد و در نتیجه به حسابرس در شکل‌گیری نتایج مناسب درباره منطقی بودن برآوردها بر اساس چارچوب گزارشگری مالی حاکم، کمک می‌کند (یعقوب نژاد،۱۳۸۳). به‌کارگیری ارزش منصفانه از طریق افزایش در الزامات افشا، سودمندی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و نیز گزارش‌های حسابرسی را باعث می‌شود. در مقایسه با سایر مبانی ارزشیابی، اطلاعات ارزش منصفانه، معیارهای چارچوب نظری را برای ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بهتر برآورده می‌کند. اطلاعات ارزش منصفانه مربوط، بی‌طرفانه، به هنگام و مقایسه پذیرند (مندز، نیاما و سیلوا[1]،۲۰۱۸). بر مبنای نوع ورودی‌های استفاده شده در تعیین ارزش منصفانه، سه سطح ارزش منصفانه تعریف شده است. سطح اول اتکاپذیرترین سطح است و سطح سوم کمترین قابلیت اتکا را دارد. اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر اساس ورودی‌های سطح یک، به دلیل وجود شواهد عینی و اختیار محدود مدیریت در برآوردهای ارزش منصفانه، دشواری کمتری برای حسابرس دارد با وجود این، با حرکت از سطح یک به سمت سطح سه ارزش منصفانه، دشواری و چالش‌های حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، به علت رقیق شدن عینیت شواهد اثبات‌کننده برآوردهای ارزش منصفانه صورت گرفته توسط مدیریت، افزایش می‌یابد (دولیا و سینگ،۲۰۱۵). دشواری وظایف بر کیفیت تصمیم‌گیری تأثیر منفی می‌گذارد و بیشتر بحث در خصوص حسابداری و حسابرسی ارزش منصفانه، مربوط به برآوردهای ذهنی ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌های فاقد بازار فعال و سطوح دو و سه ارزش منصفانه است (هرمنسون، کرلر و روجاس[2]،۲۰۱۷). حرکت به سمت ارزش منصفانه باعث شده است که پیاده‌سازی آن به قضاوت مدیران و حسابرسان بستگی پیدا کند و فرایند حسابرسی را به‌طور قابل‌توجهی پیچیده کند بنابراین ممکن است در معرض اثرات سیاسی و اقتصادی قرار بگیرد و این افزایش پیچیدگی و خطر، اثر متفاوتی بر تلاش‌های حسابرس و هزینه‌های حسابرسی دارد بنابراین ارزیابی برآوردهایی با سطح بی اطمینانی بیشتر، تلاش بیشتر حسابرس و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر را می‌طلبد (الهارسیس، هدداد، شهاده و تراونه[3]،۲۰۲۲). ضرورت برنامه حسابرسی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه در استانداردهای حسابرسی مطرح شده است. استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مصوب سازمان حسابرسی با عنوان "حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط"، مسئولیت حسابرس در زمینه برآوردهای حسابداری شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط در حسابرسی صورت‌های مالی را برشمرده است. حسابرسان باید بتوانند مفروضات کلیدی و ورودی‌های فرایند اندازه‌گیری ارزش منصفانه را شناسایی کنند (مارتین و همکاران،۲۰۰۶). گذار به حسابداری ارزش منصفانه موجب می‌شود حسابرسان به‌ویژه در کشورهای درحال‌توسعه نیز با دشواری‌های زیادی مواجه شوند با این حال، با عنایت به کمبود پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی ارزش منصفانه به‌ویژه در کشورهای درحال‌توسعه، این نیز فرصتی عالی برای محققان حسابرسی است (کوماراسیری و فیشر[4]،۲۰۱۱). در حسابرسی برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، حسابرس باید شرایطی را که زمینه‌ساز ریسک‌های خیلی زیاد هستند، کاملاً زیر نظر داشته باشد. حسابرس در بررسی قضاوت‌ها و تصمیم‌های مدیریت در برآورد حسابداری ارزش منصفانه باید

[1] Mendes, Niyama & Silva
[2] Hermenson, Kerler & Rojas
[3] Alharasis, Haddad, Shehadeh & Tarawneh
[4] Kumarasiri & Fisher

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

نشانگرهای سوگیری احتمالی مدیریت را شناسایی کند. اگر چنین موردی وجود داشته باشد، لازم است تا حسابرس ادامه حسابرسی را بر اساس شواهد جدید برنامه‌ریزی کند. نتایج پژوهش‌های رفتاری را نمی‌توان الزاماً به محیط‌های دیگر تعمیم داد در نتیجه شناسایی عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه حسابرسان در ایران نیازمند پژوهش مستقلی است. با مبنا قرار دادن این رویکرد، با استفاده از سابقه پژوهش‌های قبلی و اخذ نظرات صاحب‌نظران حسابدار رسمی، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه و چالش‌های زیرساختی در محیط کشور پرداخته و در انتها به‌عنوان ابزاری برای کمک به درک عوامل تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای مبتنی بر ارزش منصفانه مدلی برای حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه ایران ارائه خواهد شد.

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

الهاراسیس و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان "هزینه حسابرسی غیرعادی 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 تکنیک‌های داده کاوی و با استفاده از داده‌های ۱۰۵ شرکت سهامی عام بین سال‌های ۲۰۰۵ و ۲۰۱۸ پرداخت و نتایج نشان می‌دهد که پروسه ارزش منصفانه تأثیر قابل‌توجهی بر افزایش هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های اردن داشته است و از عوامل مؤثر بر حسابرسی ارزش منصفانه افزایش هزینه‌های حسابرسی و ذهنی بودن ارزش منصفانه به‌خصوص در سطح سه می‌باشد.

نوردلاند، لرنتزن و لایند[1] (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان "حسابرسی ارزش منصفانه دارایی‌ها" به بررسی تأثیرگذارترین عوامل بر حسابرسی حسابرسان شرکت‌های سوئدی در خصوص ارزش منصفانه دارایی‌ها از طریق مصاحبه با آنان پرداخت و نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه در خصوص حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با ریسک ذاتی مواجه است اما جانب‌داری مدیریت، هزینه‌های تحمیلی حسابرسی و همچنین پیچیدگی استانداردها در این خصوص از تأثیرگذارترین عوامل حسابرسی ارزش منصفانه می‌باشد.

هرمنسون و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان "دیدگاه حسابرسان در خصوص برآورد ارزش منصفانه" به بررسی ادراک حسابرسان در سطوح یک، دو و سه برآوردهای ارزش منصفانه از طریق توزیع پرسشنامه پرداختند. نتایج یافته‌های آنها نشان داد که با افزایش سطوح ارزش منصفانه از سطح یک‌به‌سه، دشواری حسابرسی بیشتر و قابلیت اطمینان کمتر می‌شود. بر مبنای نتایج این پژوهش توجه به ملاحظات منفعت هزینه، مهم‌ترین عامل مؤثر در شکست حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه تلقی می‌شود.

دولیا و سینگ (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از معادلات ساختاری" به مدلسازی مقوله حسابرسی ارزش منصفانه جهت شناسایی عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه از طریق تکنیک معادلات ساختاری و تحلیل عاملی با استفاده از توزیع پرسشنامه پرداختند. در این مدل تردید حرفه‌ای، دانش و درک حسابرسان و پیچیدگی استانداردها و قانون‌گذاری قرار گرفت و از مهم‌ترین عوامل شناسایی گردید.

براتن، گینور، مکدنیل، مونتاگو و سیررا[2] (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان "حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها" ریسک‌های اقتصاد کلان را از مؤثرترین عوامل بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه معرفی کردند و از طریق توزیع پرسشنامه به بررسی ابهام در اندازه‌گیری در خصوص پارامترهای ورودی یا انتخاب مدل موجود در محیط پایدار اقتصاد پرداختند. نتایج نشان می‌دهد ریسکی که به خاطر اشتباه در مدل‌سازی یا تخمین پارامترهای مدل به وقوع می‌پیوندد و در واقع زمانی که نهاد

[1] Nordlund, Lorentzon & Lind
[2] Bratten, Gaynor, McDaniel, Montague & Sierra

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

مالی با استفاده از مدل‌های ریاضی به دنبال ارزش‌گذاری اوراق است با ریسک مدل مواجه می‌شود که ممکن است این ریسک از طریق شرایط اقتصادی ناپایدار افزایش یابد.

کانن و بدارد (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان "چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه" شواهدی را مبنی بر مواردی ارائه می‌دهند که مدیران حسابرسی و مدیران ارشد در هنگام حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه با آنها مواجه می‌شوند. آنها از طریق مصاحبه با صاحب‌نظران و حسابرسان به این نتیجه رسیدند که حسابرسان در هنگام اظهارنظر نسبت به قابلیت اطمینان اندازه‌گیری ارزش منصفانه دچار مشکل می‌شوند، زیرا مفروض‌های مدل و روش‌های اندازه‌گیری تا حد زیادی ذهنی بوده و مبتنی بر قضاوت فردی است و درک رویه‌های به کار گرفته شده توسط مدیریت چالشی برای حسابرسان می‌باشد.

اسمیت لاکرو، دورچر و گندرون[1] (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان "تحلیل قلمرو حسابرسی ارزش‌گذاری‌های حسابداری" به بررسی عوامل مؤثر و استخراج تأثیرگذارترین آنها در حوزه حسابرسی برآوردها و ارزش‌گذاری‌های مدیریت از طریق توزیع پرسشنامه پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که اعتماد بالقوه بیش از حد تهیه‌کنندگان و حسابرسان به متخصصان ارزش‌گذاری برون‌سازمانی که به دلیل پیچیدگی برآوردها موردتقاضا بوده، یکی از مؤثرترین عوامل در حسابرسی برآوردهای حسابرسی است.

پیشینه داخلی

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 بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، بر کیفیت کار حسابرسان با در نظر گرفتن حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی به‌عنوان جامعه آماری پرداختند. ابزار گرداوری داده‌ها پرسشنامه بود و نتایج نشان می‌دهد که از دید حسابرسان چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی با دارایی‌ها و بدهی‌های غیرمالی متفاوت است و همچنین دشواری حسابرسی سطح دو و سه ارزش منصفانه بر کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه مؤثر است.

گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران با تأکید بر الزامات IFRS" به بررسی و شناسایی چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهاد شده در استاندارد بین‌المللی ۱۳ پرداختند برای این کار از پرسشنامه‌های ساختار یافته مبتنی بر منطق فازی، برای گردآوری دیدگاه خبرگان حرفه بهره برده‌اند. یافته‌های 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 می‌پذیرند که اقلام دارایی/ بدهی را به‌درستی و به‌گونه‌ای قابل‌اتکا بر مبنای ارزش منصفانه منعکس کنند و مسئله اعتباربخشی این اندازه‌گیری‌ها از سوی حسابرسان نیز مطرح می‌شود؛ بنابراین نگرانی از بابت افزایش مسئولیت پاسخگویی صحیح به نظر می‌رسد.

حسینی پور، باقر پور و صالحی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان "شناسایی متغیرهای مالی و غیرمالی مؤثر بر مبانی تعدیل گزارش حسابرسی مرتبط با برآوردهای حسابداری: رویکرد داده کاوی" عنوان نمودند که مطابق با استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید شواهد کافی و قابل‌قبولی را درباره برآوردهای حسابداری گردآوری کند تا از منطقی بودن آنها در شرایط موجود و در صورت لزوم، افشای مناسب آنها اطمینان حاصل کند و از این رو به ارائه مدلی برای پیش‌بینی مبانی مذکور با استفاده از سه تکنیک شبکه‌های عصبی مصنوعی، درخت تصمیم‌گیری و ماشین بردار پشتیبان پرداختند. نتایج حاصله، نشان می‌دهد که متغیرهای نوع مبانی تعدیل سال قبل، نسبت حساب‌های دریافتنی به‌کل دارایی‌ها، سود یا زیان ده بودن شرکت، مدیریت سود، درصد تغییرات ذخیره مالیات، تخصص صنعت، نوع صنعت، اندازه شرکت، بازده دارایی‌ها و دفعات گردش موجودی کالا مهم‌ترین متغیرها جهت پیش‌بینی می‌باشند.

[1] Smith-Lacroix, Durocher & Gendron

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

خدایی پور و سعیدی گراغانی (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حسابرسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری" به بررسی و آزمون اثر تعدیل‌کننده ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و سطح تجربه آنان بر میزان این تلاش پرداختند. آزمودنی‌های موردبررسی در این پژوهش از طریق پرسشنامه، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی رسمی کشور بودند. یافته‌های تحقیق تأثیر قابل‌ملاحظه نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حسابرسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری را نشان می‌دهد. حسابرسانی که در بررسی‌های تحلیلی و نسبت‌های مالی نوسانات عمده‌ای مشاهده می‌کنند در مقایسه با حسابرسانی که چنین نوساناتی را مشاهده نمی‌کنند، زمان بیشتری صرف برآوردهای حسابداری می‌نمایند. همچنین در بررسی و آزمون تأثیر متغیرهای تعدیل‌کننده، خوش‌بینی، محافظه‌کاری و تجربه حسابرس بر میزان این تلاش تأثیرگذار بوده است.

پرسش‌های پژوهش

۱- عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه چیست؟

۲- چه مدلی می‌توان برای تبیین عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه ارائه نمود؟

روش پژوهش

نوع پژوهش

این پژوهش ازنظر هدف کاربردی است زیرا پژوهش به دنبال توسعه موضوعی در حوزه شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در راستای رسیدگی به برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه است. ازنظر نوع داده‌ها، پژوهش کمی می‌باشد چون قسمت اعظم داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع می‌گردد. منتها در مراحل اولیه جهت شناسایی عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای مبتنی بر ارزش منصفانه تعدادی مصاحبه اکتشافی نیز با خبرگان حسابداری انجام می‌شود که داده‌های این قسمت کیفی می‌باشد. این کار بعد از بررسی دقیق ادبیات پژوهش و شناسایی عوامل مؤثر از سابقه تحقیقات گذشته به‌منظور بومی‌سازی در ایران صورت می‌گیرد. همچنین این پژوهش ازنظر ماهیت مسائل تحقیقی، همبستگی است چون در تحلیل عاملی هدف تلخیص مجموعه‌ای از داده‌ها یا رسیدن به متغیرهای مکنون (سازه) بوده و در مدل معادله ساختاری هدف آزمودن روابط ساختاری مبتنی بر نظریه‌ها و یافته‌های تحقیقاتی موجود است. ازنظر روش جمع‌آوری داده‌ها نیز تحقیق از شاخه توصیفی تحلیلی است چون هیچ‌گونه دستکاری بر روی متغیرها و عوامل صورت نمی‌گیرد و به این علت تحلیلی می‌باشد که هم خود حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه و هم عوامل مؤثر بر آن مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

جامعه و نمونه

جهت شناسایی عوامل مؤثر و توزیع پرسشنامه جامعه آماری کلیه حسابداران رسمی شریک شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (۳۸۹ نفر) و نیز کلیه مدیران سازمان حسابرسی (۹۲ نفر) می‌باشند. برای نمونه‌گیری از طریق پرسشنامه، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شد. در این تحقیق از جامعه موردنظر، جهت محاسبه حجم نمونهٔ مورد نیاز از رابطه زیر استفاده گردیده است. مقدار P برابر با ۰/۵ در نظر گرفته شده است. زیرا اگر P= ۰/۵ باشد، n حداکثر مقدار ممکن خود را پیدا می‌کند. این امر سبب می‌شود که نمونه به حد کافی بزرگ باشد (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۳).

$$n = \frac{N \times Z\alpha^2/2 \times P(1-P)}{\varepsilon^2 (N-1) + Z\alpha^2/2 \times P(1-P)} \quad (1)$$

که در آن

P: برآورد نسبت صفت متغیر، (P= ۰/۵)

Z: مقدار متغیر نرمال واحد، متناظر با سطح اطمینان ۹۵ درصد ($Z\alpha^2$ =۱/۹۶)

ε: مقدار اشتباه مجاز (ε =۰/۰۵)

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

N: حجم جامعه محدود

بر اساس نتیجه محاسبه از طریق فرمول فوق، ۲۱۴ پرسشنامه توزیع گردید که ۱۳۳ عدد تکمیل شده و دریافت گردید؛ و جهت بررسی کفایت حجم نمونه دریافتی از شاخص کفایت نمونه‌گیری کیزر- میر- اولکین[1] استفاده گردید و کفایت نمونه‌گیری ۰/۸۵۶ به دست آمد و بر این اساس مورد تأیید قرار گرفت.

روش و ابزار گردآوری، آماده‌سازی و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش به‌منظور گرداوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده گردیده است. به این صورت که ابتدا کلیه متغیرهای تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با توجه به پیشینه مطرح شده پژوهش و اخذ نظرات خبرگان حرفه موردبررسی قرار گرفت، این عوامل به ۳۹ گویه دسته‌بندی یافت. سپس پرسشنامه‌ای مشتمل از این ۳۹ گویه با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت طراحی شده است. در تحقیق حاضر برای تعیین روایی پرسشنامه، بعد از بررسی‌ها و مطالعات انجام شده در مورد پرسشنامه به رؤیت و تأیید جمعی از صاحب‌نظران حسابدار رسمی رسید. همچنین به‌منظور تعیین روایی سازه از شاخص میانگین واریانس استخراج شده که از آن تحت عنوان روایی همگرا نیز یاد می‌شود، استفاده شد؛ و از آنجا که مقدار ۰/۵ به بالا برای تمامی سازه‌ها محاسبه شد روایی سازه‌ها با توجه به این شاخص نیز مورد تأیید قرار گرفت. 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 سؤالات ۰/۹۱۷ محاسبه گردید. البته این مقدار برای بخش‌های مختلف پرسشنامه بیشتر از ۰/۷ به دست آمد که نشان‌دهنده‌ی همسویی و هماهنگی درونی سؤالات و پایایی مطلوب ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده می‌باشد. همچنین در این پژوهش برای از بین بردن خطاهای اندازه‌گیری از روش پایایی ترکیبی استفاده شد که با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و در قالب مدلسازی معادلات ساختاری محاسبه می‌شود. ازآنجایی‌که مقدار پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۶ برای تمامی سازه‌ها اندازه‌گیری شد، لذا پایایی تحقیق از این لحاظ نیز مورد تأیید قرار گرفت؛ بنابراین روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات در این پژوهش شامل روش‌های کیفی و کمی بوده است. به‌طور مشخص در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل یافته‌های حاصل از پرسشنامه در ابتدا به کمک تحلیل عاملی اکتشافی ساختار داده‌ها و متغیرهای تأثیرگذار در هر عامل شناسایی شده است. در تحلیل عاملی از روش مؤلفه‌های اصلی برای استخراج عامل‌ها استفاده شده است و سپس برای برازش مدل نهایی از تکنیک مدل یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار آموس بهره گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

تعیین عوامل مؤثر و متغیرهای آن به کمک تحلیل عاملی اکتشافی

در این پژوهش متغیرهای تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه از طریق بررسی مقالات و پژوهش‌های مرتبط و نظرخواهی از کارشناسان به ۳۹ متغیر اصلی خلاصه گردید. سپس عامل‌های اصلی و متغیرهای تأثیرگذار بر هرکدام به کمک تحلیل عاملی اکتشافی مشخص گردید. متغیرهای ناشی از تحلیل عاملی به هشت گروه اصلی طبقه‌بندی گردید. عامل‌ها بر اساس ماهیت متغیرهای موجود در هر عامل، نام‌گذاری شدند: عامل قانون‌گذاری و نظارت، عامل عملکرد حسابرس، عامل ویژگی‌های موسسه حسابرسی، عامل ویژگی‌های فردی حسابرس، عامل استاندارد گذاری، عامل چالش‌های زیرساختی، عامل ویژگی‌های عملیات حسابرسی و عامل چالش‌های محیطی به تفکیک عوامل اصلی و متغیرهای آن در راستای هدف اول پژوهش شناسایی شدند و متغیرهایی که بار عاملی آنها از ۰/۵ کمتر بوده، حذف گردیده است.

[1] Kaiser-Meyer-Olkin

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

جدول (۱): عوامل مؤثر و متغیرهای آن

عامل	متغیر	بار عاملی
قانون‌گذاری و نظارت	نظارت مستمر نهادهای حرفه‌ای	۰/۷۸
	انگیزه لازم و کافی حسابرسان برای رعایت الزامات سازمان قانون‌گذار	۰/۷۲
	فرایند قانون‌گذاری و الزامات قانونی و رهنمودهای انضباطی	۰/۷۲
	بازرسی سازمان بورس اوراق بهادار جهت نظارت بر عمل و رفتار حسابرسان	۰/۶۲
	درک رویه‌های مدیریت توسط حسابرسان	۰/۸۹
عملکرد حسابرس	توانایی حسابرسان بر پردازش اطلاعات	۰/۷۸
	اطمینان از به‌کارگیری یکنواخت مفروضات ذهنی توسط حسابرسان در خصوص برآوردهای ارزش منصفانه	۰/۶۱
	رتبه‌بندی کیفی ازنظر جامعه حسابداران رسمی	۰/۸۴
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	معتمد یا مورد معتمد نبودن در فهرست مؤسسات بورس اوراق بهادار	۰/۷۱
	اندازه موسسه حسابرسی	۰/۶
	تخصص فنی حسابرسان در خصوص روش‌های ارزشیابی	۰/۸۵
ویژگی‌های فردی حسابرس	دانش علمی حسابرسان در خصوص مبانی نظری الگوی ارزش منصفانه	۰/۸۲
	تجارب قبلی حسابرسان	۰/۵
	پیچیدگی‌های استانداردهای گزارشگری در خصوص نحوه اندازه‌گیری برآوردها توسط شرکت‌ها و واحدهای تجاری	۰/۸۶
استاندارد گذاری	پیچیدگی‌های استانداردهای گزارشگری در خصوص برخورد و اظهارنظر حسابرسان بر نحوه اندازه‌گیری برآوردها	۰/۸۴
	وجود استانداردهای متعدد و عدم درک جامع از مبانی نظری	۰/۵۶
	ابهام در اندازه‌گیری برآوردهای ارزش منصفانه	۰/۷۸
	فقدان رهنمودهای خاص و آموزش‌های شرکتی و تخصصی	۰/۶۴
چالش‌های زیرساختی	ضرورت استفاده حسابرسان از کارشناسان رسمی ارزشیابی	۰/۶۱
	ضعف در مقوله تردید حرفه‌ای	۰/۵
	محدودیت زمانی	۰/۸۱
ویژگی‌های عملیات حسابرسی	نیروهای متخصص در زمینه استانداردهای به‌روز خدمات اطمینان بخشی	۰/۷۱
	افزایش هزینه‌های حسابرسی	۰/۶۵
	افزایش مسئولیت پاسخگویی به گروه ذینفعان در خصوص گزارشگری ارزش منصفانه	۰/۶۶
چالش‌های محیطی	عدم امکان دسترسی به داده‌های مستقل	۰/۵۵
	نوسان زیاد در بازارها	۰/۵۲

برای بررسی وضعیت موجود متغیرها از شاخص‌های توصیفی مانند میانگین و انحراف معیار و آزمون t استیودنت بهره گرفته شد. نتایج آزمون استنباطی نشان داد که وضعیت متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ در صد بیشتر از حد متوسط (۳) است.

جدول (۲): شاخص‌های توصیفی و نتایج آزمون تی یک نمونه‌ای

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

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

بررسی پیش‌فرض‌های اساسی مدل‌سازی معادلات ساختاری

- **شناسایی و حذف داده‌های پرت (شاخص ماهالانوبیس)**

برای بررسی داده‌های پرت چند متغیره از شاخص ماهالانوبیس استفاده شد. چنانچه شاخص ماهالانوبیس برای نمونه‌ای معنادار باشد (هر دو شاخص p-value کمتر از ۰/۰۱) یعنی پاسخ‌های این نمونه با پاسخ‌های سایر پاسخگویان تفاوت چشم‌گیری وجود دارد. شماره نمونه‌هایی که دارای داده‌های پرت هستند در جدول زیر نشان داده شده است که از قبل انجام معادلات ساختاری از فایل داده‌ها حذف می‌شوند.

جدول (۳): محاسبه شاخص ماهالانوبیس برای شناسایی داده‌های پرت

شماره نمونه	شاخص ماهالانوبیس	p-value1	p-value2
۱۳۲	۸۶/۳۰۹	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۹۷	۸۱/۷۶۹	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۹۰	۷۹/۹۸۲	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۶۳	۷۸/۷۸	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۷۶	۷۵/۲۱۲	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۸۹	۷۴/۹۵۳	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۹۳	۷۳/۸۳۷	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱
۵۲	۷۱/۸۴۱	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱

- **بررسی نرمال بودن متغیرها (آزمون شاپیرو-ویلکس)**

همان‌گونه که یافته‌های جدول زیر نشان می‌دهد مقدار سطح معناداری آزمون شاپیرو-ویلکس برای متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۰۵ است. بنابراین توزیع متغیرها نرمال می‌باشد. همچنین شاخص چولگی و کشیدگی متغیرها بین (۲ و ۲-) قرار دارد، بنابراین توزیع متغیرها به توزیع نرمال شباهت زیادی دارد. بر این اساس می‌توان داده‌ها را هم بر اساس شاخص چولگی و کشیدگی و هم از لحاظ آزمون استنباطی شاپیرو- ویلکس نرمال در نظر گرفت.

جدول (۴): نتایج بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره شاپیرو	سطح معناداری	چولگی	کشیدگی	وضعیت
قانون‌گذاری و نظارت	۰/۱۰۷	۰/۹۶۲	-۰/۸۲	۱/۱۵	نرمال است.
عملکرد حسابرس	۰/۱۴۳	۰/۹۶۶	-۰/۵۱	۰/۱۴	نرمال است.
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	۰/۰۵۵	۰/۹۶۵	-۰/۳۳	-۰/۲۴	نرمال است.
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰/۰۶۳	۰/۹۶۳	-۰/۵۷	۰/۹۲	نرمال است.
استاندارد گذاری	۰/۰۵۲	۰/۹۶۴	-۰/۴	۰/۱۴	نرمال است.
چالش‌های زیرساختی	۰/۰۷۶	۰/۹۶۲	-۰/۲۹	-۰/۵۲	نرمال است.
عملیات حسابرسی	۰/۱۸۳	۰/۹۷۵	-۱/۱۵	۰/۰۶	نرمال است.
چالش‌های محیطی	۰/۰۷۴	۰/۹۶۱	-۰/۲۶	-۰/۵۴	نرمال است

- **نرمال بودن چند متغیره (ضریب مردیا)**

در جدول زیر، ضریب مردیا برای بررسی فرض نرمال بودن چند متغیره نشان داده شده است. مقدار آماره z ضریب مردیا کوچک‌تر از ۲/۵۷ می‌باشد که این مطلب فرض صفر مبنی بر نرمال بودن چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵ درصد را تأیید می‌کند.

جدول (۵): بررسی نرمال بودن چند متغیره

ضریب مَردیا (نرمال بودن چند متغیره)	آماره z	نتیجه
۴/۹۰۴	۱/۶۳۷	نرمال بودن چند متغیره برقرار است.

- **حجم منطقی نمونه و کفایت نمونه‌گیری (آزمون KMO)**

نتیجه آزمون KMO در جدول فوق نشان می‌دهد که مقدار KMO برای همه مقیاس‌ها بیشتر از ۰/۷ می‌باشد بنابراین حجم نمونه از کفایت خوبی برای انجام تحلیل عاملی تأییدی برخوردار است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

جدول (۶): نتایج آزمون KMO

نام متغیر	KMO	نتیجه
قانون‌گذاری و نظارت	۰/۸۳۱	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
عملکرد حسابرس	۰/۹۲۳	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	۰/۹۳۹	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰/۸۴۵	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
استاندارد گذاری	۰/۷۱۳	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
چالش‌های زیرساختی	۰/۹۱۴	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
عملیات حسابرسی	۰/۸۶۵	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.
چالش‌های محیطی	۰/۷۲۴	توان آماری و کفایت نمونه تأیید می‌شود.

روش مدل معادلات ساختاری

○ سنجش مدل‌های اندازه‌گیری به روش تحلیل عاملی تأییدی

در چارچوب این تحقیق، برای اندازه‌گیری مفاهیم «چالش‌های زیرساختی»، «استاندارد گذاری»، «قانون‌گذاری»، «عملیات حسابرسی»، «عملکرد حسابرس»، «چالش‌های محیطی»، «ویژگی‌های موسسه حسابرسی» و «ویژگی‌های فردی حسابرس» از ابعاد و گویه‌های جداگانه‌ای در پرسشنامه استفاده شد که از نرم‌افزار آموس ۲۴ به روش تحلیل عاملی تأییدی برای برازش هرکدام از مدل‌های اندازه‌گیری استفاده گردید. برای تعیین صحت مدل‌های اندازه‌گیری شاخص‌های متعددی وجود دارد که در ادامه آورده شده است.

جدول (۷): شاخص‌های برازش مدل‌های اندازه‌گیری

شاخص	حد مطلوب	قانون‌گذاری و نظارت	عملکرد حسابرس	ویژگی‌های موسسه حسابرسی	ویژگی‌های فردی حسابرس	استاندارد گذاری	چالش‌های زیرساختی	عملیات حسابرسی	چالش‌های محیطی
X2/df	۳ و کم‌تر	۱/۲۱	۱/۴۴	۱/۲۷	۱/۲۷	۱/۲۴	۱/۴۶	۱/۴۹	۱/۳۱
RMR	نزدیک به صفر	۰/۰۹۱	۰/۰۰۲	۰/۰۰۳	۰/۰۹	۰/۰۳۶	۰/۰۴۴	۰/۰۱	۰/۰۵۸
GFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۳۳	۰/۹۱۲	۰/۹۱۳	۰/۹۱۱	۰/۹۰۲	۰/۹۱	۰/۹۳۸	۰/۹۲۵
AGFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۰۶	۰/۹۲۹	۰/۹۱۴	۰/۹۴۴	۰/۹۲	۰/۹۲	۰/۹۳۹	۰/۹۱۲
NFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۵۴	۰/۹۱۳	۰/۹۲۶	۰/۹۲۱	۰/۹۴۵	۰/۹۴۲	۰/۹۴۸	۰/۹۴۱
RFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۵۴	۰/۹۵۴	۰/۹۱	۰/۹۲۵	۰/۹۲۴	۰/۹۴۷	۰/۹۴۷	۰/۹۲۴
IFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۲۴	۰/۹۱۳	۰/۹۱۳	۰/۹۳۴	۰/۹۳۶	۰/۹۵۲	۰/۹۵۵	۰/۹۳۹
TLI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۴۸	۰/۹۲۸	۰/۹۲۸	۰/۹۳۴	۰/۹۲۳	۰/۹۱۵	۰/۹۵۸	۰/۹۳۶
CFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۳۳	۰/۹۱۲	۰/۹۱۳	۰/۹۱۱	۰/۹۰۲	۰/۹۱	۰/۹۳۸	۰/۹۲۵
PRATIO	۰/۵ و بالاتر	۰/۷۰۶	۰/۶۰۱	۰/۶۷	۰/۷۰۴	۰/۵۲۲	۰/۵۶۱	۰/۶۷	۰/۸۱۶
PNFI	۰/۵ و بالاتر	۰/۸۰۴	۰/۷۸۲	۰/۶۴۴	۰/۶۸۱	۰/۵۱	۰/۷۵۷	۰/۵۳۸	۰/۷۴۸
PCFI	۰/۵ و بالاتر	۰/۷۱۳	۰/۷۱۶	۰/۵۴۳	۰/۸۰۲	۰/۵۷۶	۰/۷۴	۰/۷۶۵	۰/۶۰۹
RMSEA	کوچک‌تر از ۰/۰۸	۰/۰۳	۰/۰۷۱	۰/۰۲۱	۰/۰۷۷	۰/۰۰۶	۰/۰۳۴	۰/۰۰۱	۰/۰۷۷

نتایج جداول فوق نشان می‌دهد که شاخص‌های برازش همه مدل اندازه‌گیری در حد مطلوب هستند. در ادامه مدل اندازه‌گیری کلی بررسی می‌شود. در نرم‌افزار آموس میزان معناداری بارهای عاملی با شاخص‌های p-value و نسبت بحرانی (CR) نمایش می‌دهد که در جدول زیر معناداری بارهای عاملی در مدل‌های اندازه‌گیری گزارش شده است.

جدول (۸): بررسی معناداری مدل‌های اندازه‌گیری

عامل‌ها	گویه‌ها	بار عاملی	نسبت بحرانی (CR)	معناداری (p-value)
قانون‌گذاری و نظارت	x28	۰/۷۵	۸/۷۱	P <۰/۰۱
	x6	۰/۷۴	۸/۶۶	P <۰/۰۱
	x8	۰/۷۳	۸/۵۶	P <۰/۰۱

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

	x9	۰/۷۱	۸/۳۱	۰P <۰/۰۱
	x39	۰/۸۴	۹/۶۹	۰P <۰/۰۱
عملکرد حسابرس	x37	۰/۸۲	۹/۴۸	۰P <۰/۰۱
	x35	۰/۷۵	۸/۷۱	۰P <۰/۰۱
	x12	۰/۸۶	۹/۸۸	۰P <۰/۰۱
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	x16	۰/۷۹	۹/۱۲	۰P <۰/۰۱
	x34	۰/۷۳	۸/۵۳	۰P <۰/۰۱
	x5	۰/۸۶	۹/۸۶	۰P <۰/۰۱
ویژگی‌های فردی حسابرس	x4	۰/۸	۹/۲۶	۰P <۰/۰۱
	x3	۰/۷۶	۸/۸۸	۰P <۰/۰۱
	x14	۰/۸۷	۹/۹۲	۰P <۰/۰۱
استاندارد گذاری	x15	۰/۸۱	۹/۳۹	۰P <۰/۰۱
	x18	۰/۷۷	۸/۹۴	۰P <۰/۰۱
	x30	۰/۷۸	۹/۰۹	۰P <۰/۰۱
چالش‌های زیرساختی	x32	۰/۷۶	۸/۸۲	۰P <۰/۰۱
	x13	۰/۷۵	۸/۷۱	۰P <۰/۰۱
	x29	۰/۷۲	۸/۴۱	۰P <۰/۰۱
	x23	۰/۸۳	۹/۵۷	۰P <۰/۰۱
عملیات حسابرسی	x38	۰/۷۴	۸/۶۶	۰P <۰/۰۱
	x22	۰/۷۲	۸/۴۹	۰P <۰/۰۱
	x25	۰/۷۶	۸/۸۲	۰P <۰/۰۱
چالش‌های محیطی	x19	۰/۷۵	۸/۷۱	۰P <۰/۰۱
	x10	۰/۷۵	۸/۷۱	۰P <۰/۰۱

یافته‌ها در جدول فوق نشان می‌دهد در هر مقیاس بارهای عاملی بیشتر از ۰/۷ هستند و نسبت بحرانی بیشتر از ۲/۵۶ است بنابراین در سطح اطمینان ۹۹ درصد معناداری بارهای عاملی مورد تأیید قرار می‌گیرد.

پس از انجام تحلیل عاملی تأییدی و به دست آمدن بارهای عاملی و سطح معناداری آنها، در ادامه روایی و پایایی مقیاس اندازه‌گیری، موردبررسی قرار می‌گیرد.

جدول (۹): شاخص‌های روایی و پایایی سازه‌ها

عوامل	آلفای کرونباخ	CR	AVE
قانون‌گذاری و نظارت	۰/۸۵۵	۰/۸۲۲	۰/۵۳۷
عملکرد حسابرس	۰/۸۰۸	۰/۸۴۶	۰/۶۴۷
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	۰/۸۶۱	۰/۸۳۷	۰/۶۳۲
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰/۸۷۲	۰/۸۴۹	۰/۶۵۲
استاندارد گذاری	۰/۷۸۷	۰/۸۵۸	۰/۶۶۹
چالش‌های زیرساختی	۰/۸۳۹	۰/۸۳۹	۰/۵۶۷
عملیات حسابرسی	۰/۸۵۱	۰/۸۰۸	۰/۵۸۵
چالش‌های محیطی	۰/۷۸۸	۰/۷۹۷	۰/۵۶۸

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که نشانگرهای انتخابی جهت اندازه‌گیری سازه‌های مدل از دقت لازم برخوردار بوده‌اند چون بارهای عاملی همگی بیشتر ۰/۵ است و معنادار می‌باشند (سطح معناداری کمتر از ۰/۰۱ است). مقدار شاخص میانگین واریانس‌های استخراج شده (AVE) برای کلیه سازه‌ها بیشتر از ۰/۵ می‌باشد و شاخص پایایی مرکب نیز از ۰/۶ بیشتر است؛ بنابراین هرکدام از سازه‌های مدل از روایی همگرا و پایایی مرکب مطلوبی جهت اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش برخوردار هستند.

○ برآورد و آزمون مدل ساختاری پژوهش

پس از اطمینان از قابل‌قبول بودن مدل‌های اندازه‌گیری حاضر در مدل معادله ساختاری تدوین شده می‌توان به برآورد و آزمون مدل مفهومی پژوهش از طریق مدل یابی معادلات ساختاری پرداخته شود. دلیل استفاده از این روش آن است که این مدل قابلیت این را دارد که به جای بررسی دو به دو و منفک متغیرها، روابط همه متغیرها را به‌طور هم‌زمان تحلیل کند. برای تعیین میزان تناسب مدل ساختاری پژوهش، شاخص‌های برازش محاسبه شده‌اند که نتایج در جدول زیر آمده است.

جدول (۱۰): شاخص‌های برازش مدل ساختاری پژوهش

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

شاخص	حد مطلوب	مقدار گزارش شده
X2/df	۳ و کم‌تر	۱/۳۸
RMR	نزدیک به صفر	۰/۰۵۲
GFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۰۲
AGFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۰۶
NFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۳۵
RFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۳۶
IFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۲۸
TLI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۱۹
CFI	۰/۹ و بالاتر	۰/۹۰۲
PRATIO	۰/۵ و بالاتر	۰/۵۵۸
PNFI	۰/۵ و بالاتر	۰/۶۴۷
PCFI	۰/۵ و بالاتر	۰/۵۸۲
RMSEA	کوچک‌تر از ۰/۰۸	۰/۰۷۵

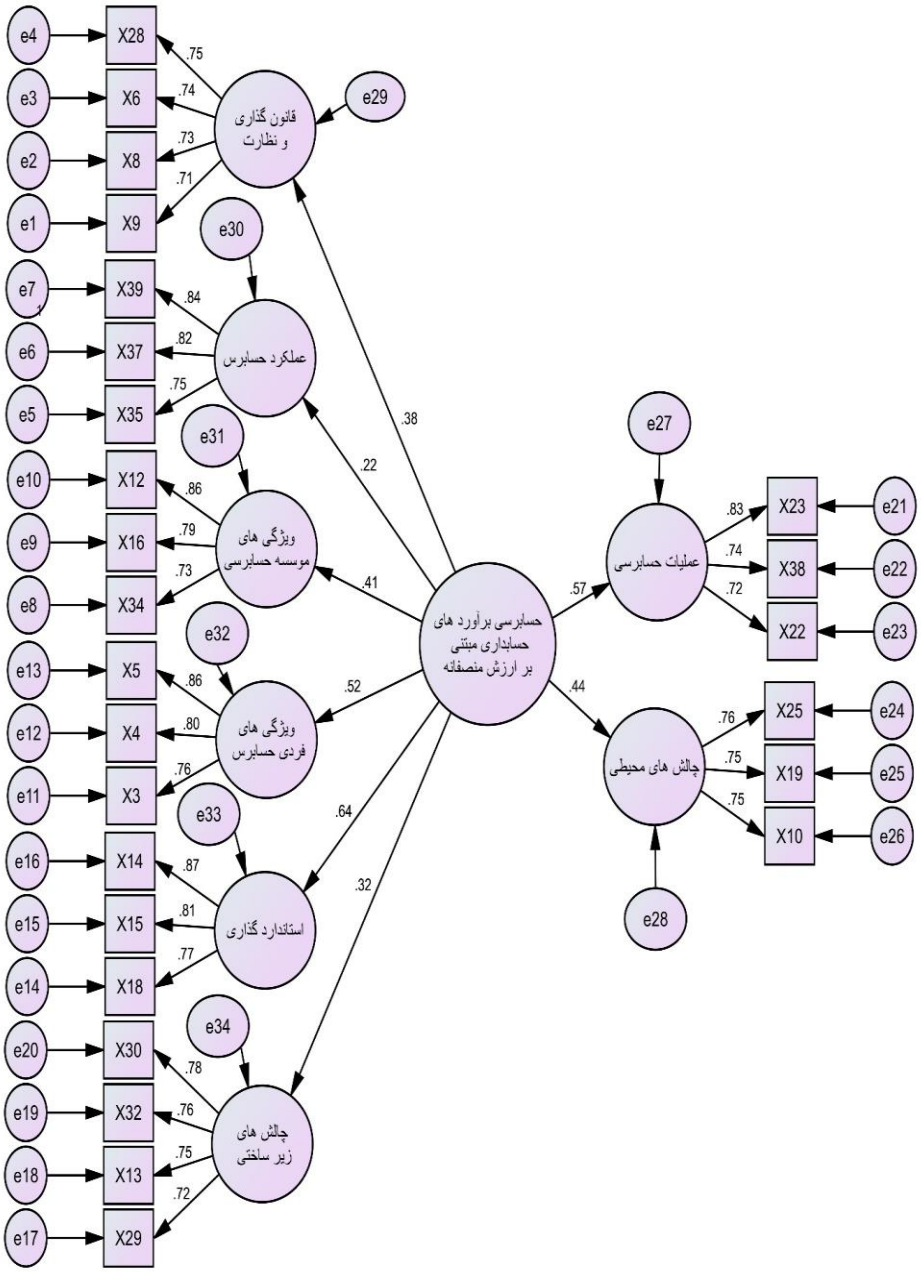
نتایج شاخص‌های فوق نشان می‌دهد که مدل ساختاری پژوهش از برازش مناسبی برخوردار است بنابراین می‌توان بر مدل ساختاری تأیید شده، به سؤالات پژوهش پاسخ داد. بررسی معنی‌داری عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در جدول زیر میزان تأثیرگذاری و معنی‌داری هر یک از عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه گزارش شده است.

جدول (۱۱): ضرایب استاندارد و معنی‌داری عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه

نام عوامل	ضریب استاندارد شده	نسبت بحرانی	سطح معناداری
قانون‌گذاری و نظارت	۰/۳۸	۵/۰۴	۰/۰۰۱
عملکرد حسابرس	۰/۲۲	۳/۴۸	۰/۰۰۱
ویژگی‌های موسسه حسابرسی	۰/۴۱	۵/۳۶	۰/۰۰۱
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰/۵۲	۶/۴۹	۰/۰۰۱
استاندارد گذاری	۰/۶۴	۷/۶۲	۰/۰۰۱
چالش‌های زیرساختی	۰/۳۲	۴/۴۲	۰/۰۰۱
عملیات حسابرسی	۰/۵۷	۶/۹۴	۰/۰۰۱
چالش‌های محیطی	۰/۴۴	۵/۶۷	۰/۰۰۱

یافته‌ها نشان می‌دهد از بین عوامل اصلی، عامل استاندارد گذاری با ضریب استاندارد شده ۰/۶۴ بیشترین تأثیر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه دارد بعد از آن عملیات حسابرسی با ضریب استاندارد شده ۰/۵۷ در جایگاه دوم قرار دارد و ویژگی‌های فردی حسابرس با ضریب استاندارد شده ۰/۵۲ در جایگاه سوم قرار دارد. با توجه به اینکه نسبت بحرانی همه عوامل بیشتر از ۱/۹۶ است در نتیجه تأثیرگذاری عوامل بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد. در ادامه مدل ساختاری پژوهش به شکل زیر آمده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]



شکل (۱): مدل ساختاری پژوهش (تخمین استاندارد)

بحث نتیجه‌گیری و محدودیت‌های پژوهش

مطابق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری، یکی از اهداف انتشار صورت‌های مالی ارائه اطلاعات سودمند به استفاده‌کنندگان است. برآوردهای حسابداری به جهت تأثیر بالقوه بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری و با حرکت به سمت حسابداری ارزش منصفانه با چالش و محدودیت‌هایی مواجه بوده که سودمندی آنها را زیر سؤال می‌برد. این محدودیت‌ها شامل دشواری ذاتی برآورد و احتمال دستکاری می‌باشند (لیو و همکاران[1]، ۲۰۱۰). در صورت‌های مالی، دارایی‌ها اغلب بر اساس ارزش منصفانه گزارش می‌شود، یا از دیگر برآوردهای حسابداری از قبیل ذخیره حساب‌های مشکوک الوصول، زیان‌های اعتباری و کاهش ارزش دارایی‌های بلندمدت استفاده می‌شود. این برآوردها ممکن است تا حدی شامل ابهام در اندازه‌گیری باشد؛ بنابراین،

[1] Lev & Sougiannis

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

تحریف پذیری احتمالی این برآوردها توجه بیشتر حسابرس را ایجاب می‌کند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام[1]، به‌تازگی به نهایی شدن دو استاندارد مرتبط با هدف بهبود حسابرسی برآوردهای حسابداری و استفاده از کار کارشناسان رأی داد. این دو استاندارد گرچه جدید و دربردارنده رهنمودهای سازگارتری به‌ویژه برای شرکت‌های سهامی عام هستند، آثار آن به احتمال زیاد به حسابرسی واحدهای تجاری خصوصی تسری پیدا می‌کند که از برآوردهای حسابداری استفاده یا به کار کارشناسان تکیه می‌کنند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام این دو استاندارد را به‌طور هم‌زمان در اواخر سال ۲۰۱۸ منتشر کرد و خواستار اجرای آنها برای حسابرسی صورت‌های مالی شده است که سال مالی آنها از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ یا پس از آن شروع می‌شود (نوردلاند و همکاران،۲۰۲۱).

بنابراین در راستای اهمیت حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه، در این پژوهش یک مدل راهبردی در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی با تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری ارائه گردید. بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، هشت عامل اصلی قانون‌گذاری و نظارت، عملکرد حسابرس، ویژگی‌های موسسه حسابرسی، ویژگی‌های فردی حسابرس، استاندارد گذاری، چالش‌های زیرساختی، ویژگی‌های عملیات حسابرسی و چالش‌های محیطی از عوامل تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه تعیین گردید. بررسی‌های مدلسازی معادلات ساختاری، تأثیرگذاری عوامل شناسایی شده بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه را مناسب دانسته و عوامل اصلی اثرگذار بر مدل را در قالب این هشت عامل اصلی مدلسازی نمود. نتایج نشان می‌دهد که از میان این شاخص‌ها، عامل استاندارد گذاری، بیشترین تأثیر را بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه دارد و بعد از آن عملیات حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرس به ترتیب در جایگاه دوم و سوم قرار می‌گیرند.

مدل به‌دست‌آمده از پژوهش حاضر با مدل دولیا و سینگ (۲۰۱۵) و کانن و بدارد (۲۰۱۳) شباهت‌هایی دارد. در مدل دولیا و سینگ دانش حسابرسان، قانون‌گذاری، تردید حرفه‌ای و پیچیدگی استانداردها به‌عنوان عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه مطرح گردیده است. در مدل پژوهش حاضر دانش حسابرسان در قالب ویژگی‌های فردی حسابرس و همچنین دو مقوله تردید حرفه‌ای و پیچیدگی استانداردها به ترتیب تحت عنوان چالش‌های زیرساختی و استاندارد گذاری مطرح شده‌اند. همچنین در مدل کانن و بدارد به درک رویه‌های مدیریت اشاره شده است که این عامل تحت عنوان عملکرد حسابرس در مدل پژوهش حاضر وارد شده است. در پژوهش براتن و همکارانش (۲۰۱۳) نوسان بازار و ریسک‌های اقتصاد کلان از عوامل مؤثر بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه شناسایی شده است که در این پژوهش نیز این عوامل تحت مشخصه اصلی، چالش‌های محیطی شناسایی شده‌اند. همچنین در پژوهش اسمیت لاکرو و همکاران (۲۰۱۲) و هرمنسون و همکاران (۲۰۱۷) به ترتیب، عامل استفاده از متخصص ارزش‌گذاری برون‌سازمانی و ملاحظات منفعت و هزینه مطرح گردیده است که در مدل پژوهش حاضر استفاده از کارشناسان رسمی ارزیابی تحت عنوان چالش‌های زیرساختی و افزایش هزینه‌های حسابرسی تحت عنوان ویژگی‌های عملیات حسابرسی مطرح شده‌اند.

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. همچنین فرض بر این است که تجارب قبلی و تخصص فنی در خصوص روش‌های مختلف ارزشیابی همراه با به‌کارگیری سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان بر سطح مطلوبیت حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه اثرگذار است؛ بنابراین شایسته است جامعه حسابداران رسمی ایران در جذب اعضاء به این خصوصیات توجه نموده و در طول دوره کاری افراد نیز با برگزاری دوره‌های آموزشی، وظایف حسابرسان را به آنها یادآور شوند.

در انجام این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات کمی از پرسشنامه استفاده شده است که محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه بر آن وارد است. همچنین حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه امری دشوار است و چون هدف از اجرای این

[1] Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

پژوهش بررسی عوامل تأثیرگذار بر حسابرسی برآوردهای حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه می‌باشد، سنجش دقیق این عامل ازجمله محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌باشد.

منابع

آذر، عادل؛ و منصور مؤمنی. (۱۳۸۳). **آمار و کاربرد آن در مدیریت (جلد اول)**. تهران: سازمان مطالعه و تدوین علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).

حسینی پور، رضا؛ محمدعلی باقرپور و مهدی صالحی. (۱۳۹۶). متغیرهای مالی و غیرمالی مؤثر بر مبانی تعدیل گزارش حسابرسی مرتبط با برآوردهای حسابداری: رویکرد داده کاوی. **فصلنامه دانش حسابرسی** ۶۶: ۱۳۰-۱۰۷.

خدایی پور، احمد؛ و مسلم سعیدی گراغانی. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حسابرسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری. **نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی** ۱۰: ۱۳۱-۱۱۸.

سلیمانی امیری، غلامرضا؛ و مهناز محمودخانی. (۱۳۹۸). دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه .**بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۶(۲): ۲۷۸-۲۵۵.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۹). **استانداردهای حسابداری (نشریه ۱۶۰)**. تهران: سازمان حسابرسی.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۴۰۰). **استانداردهای حسابرسی (نشریه ۱۲۴)**. تهران: سازمان حسابرسی.

گل محمدی، مریم؛ و علی رحمانی. (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات IFRS13. **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۵(۳): ۴۱۴-۳۸۷.

محجوب، دانیال. (۱۳۹۸). برآوردهای حسابداری ابزار مدیریت سود. **حسابرس** ۱۰۲: ۳۵-۳۴.

یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۸۳). رویکرد حسابرسان در ارتباط با ارزش منصفانه. **حسابدار رسمی** ۱(۳): ۵۵-۵۰.

Alharasis, E.E., H. Haddad, M. Shehadeh & A.S. Tarawneh. (2022). Abnormal Monitoring Costs Charged for Auditing Fair Value Model: Evidence from Jordanian Finance. Available on Sustainability at**: https://doi.org/10.3390/su14063476**.

Bratten, B., L. Milici Gaynor, L. McDaniel, N.R. Montague & 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.

Cannon, N.H., & J.C. Bedard. (2013). **Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field**. Working paper. Bentley university.

Doliya, P., & 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.**

Hermanson, S.D., W.A. Kerler & J.D. Rojas. (2017). An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates. **Journal of Corporate Accounting &Finance** 28(3): 18-37.

Kumarasiri, J., & R. Fisher. (2011). Auditors' perceptions of fair-value accounting: Developing country evidence. **International Journal of Auditing** 15(1): 66-87.

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.

Martin, R., S. Rich & J. Wilks. (2006). Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research. **Accounting Horizons** 20: 287-303.

Mendes, P.C.D.M., J.K. Niyama & C.A.T. Silva. (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.

Menelaides, S.L., E.L. Graham & G. Fishbach. (2003). Auditors Approach to Fair Value. **Journal of Accountancy** 38:30-45.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

Nordlund, B., J. Lorentzon & H. Lind. (2021).A Note on Auditing Fair Value of Investment Properties. Available on Emerald Insight at**: https:// www.emerald.com/ insight/ 1463-578X.htm**

Smith-Lacroix, J., S. Durocher & Y. Gendron. (2012). The erosion of jurisdiction: Auditing in a market value accounting regime. **Critical Perspectives on Accounting** 23(1): 36-53.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]