

بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها بر افشای دارایی ها ومالیات بر درآمد شرکت ها

دکتر خدای پور^۱

دکتر انصاری^۲

علی نمازیان^۳

تاریخ دریافت : ۸۸/۸/۹ تاریخ پذیرش : ۸۸/۱۰/۸

چکیده:

تورم گسترده در جوامع مختلف و پیچیده تر شدن روشهای تحلیل گری مالی، همراه با نیازهای متنوع استفاده کنندگان داخلی و خارجی و به ویژه حساسیتهای مربوط به مراجع تصمیم گیرنده، ارائه اطلاعات واقع گرایانه در فرآیند گزارشگری مالی را ایجاب نموده است. تجدید ارزیابی دارایی های ثابت رویکردی است که خود نتیجه چنین تحولاتی محسوب می شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها بر افشای دارایی ها ومالیات بر درآمد شرکت ها است. در انجام این تحقیق از دو روش توصیفی از نوع همبستگی وپیمایشی استفاده شده است. علاوه بر استفاده از پرسش نامه داده های مورد نیاز از صورت های مالی شرکت های زیر مجموعه سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران برای دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ استخراج گردیده است. تجزیه وتحلیل نتایج تحقیق نشان دهنده آن است که در مجموع ارتباط قوی ومؤثری بین تجدید ارزیابی دارایی ها و افشای دارایی ها وجود دارد، از طرف دیگر تجدید ارزیابی دارایی ها برمالیات بر درآمد شرکت های مورد بررسی تأثیر گذاشته که البته رابطه تجدید ارزیابی با مالیات بر درآمد شرکت ها یک رابطه معکوس بوده است.

واژه های کلیدی:

تجدیدارزیابی - مبلغ تجدید ارزیابی - ارزش منصفانه افشاء - مالیات ارزش های تاریخی

^۱ - استاد یار دانشگاه آزاد اسلامی بندر عباس

^۲ - استاد یار دانشگاه آزاد اسلامی بندر عباس

^۳ - کارشناس ارشد حسابداری

۱- مقدمه:

حسابداری به عنوان سیستم اطلاعاتی وظیفه تبدیل داده های مرتبط با رخدادهای مالی را به عهده دارد. سیستم های اطلاعاتی حسابداری ضمن پردازش این اطلاعات، اثرات این گونه رویدادها را برای تصمیم گیرندگان به منظور ارضاء نمودن نیازهای اطلاعاتی آنها گزارش می نمایند. نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به دلیل تحولات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و اثرات آنها بر محیط فعالیت سازمان ها در حال تغییر و تبدیل می باشد. حسابداری نیز در جهت تأمین این نیازها، بدان سبب که اساسا سیستمی باز است و از برخی مؤلفه های پیرامونی خویش اثر پذیرفته و برخی از آنها مؤثر می باشد به ناچار در مبانی، اصول و استانداردهای گزارشگری و اندازه گیری تجدید نظر می نماید تا هدف نهایی حسابداری، یعنی تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از خدمات حسابداری تحقق یابد (عالیپور، ۱۳۶۶).

تصمیم گیری صحیح نیازمند اطلاعاتی است که بیانگر واقعیت و منطبق بر وضع موجود باشد. کاهش قدرت خرید پول کشورها در طول زمان و تغییرات عمده در قیمت های نسبی کالا و خدمات، موجب می شود که اطلاعاتی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی دارایی های ثابت گزارش شده در صورت های مالی از ارزش های جاری به عنوان بیان کننده واقعیت های اقتصادی، به شدت فاصله بگیرند. برای حل این مسئله، انجمن های حرفه ای حسابداری در بسیاری از کشورها مثل آمریکا، کانادا و انگلستان، راه کارهایی را برای بهبود گزارش های مالی ارائه کرده اند. در ایران نیز براساس استاندارد شماره ۱۱ با عنوان حسابداری دارایی های ثابت مشهود، تجدید ارزیابی دارایی های ثابت به عنوان روش مجاز پذیرفته شده است (رحمانی، حمیدی، ۱۳۸۵).

۲- پیشینه تحقیق:

به لحاظ نظری، تجدید ارزیابی دارایی های ثابت تا حدودی در قلمرو نظریه حفظ سرمایه مادی قرار دارد. بر اساس این نظریه سود عبارت است از افزایش در سرمایه مادی در یک دوره از زمان. سرمایه در صورتی حفظ می گردد که ظرفیت بالقوه تولید کالا یا خدمات یک واحد، در طول یک دوره از زمان ثابت باقی بماند. از نظر حسابداری حفظ سرمایه مادی به معنی توانایی واحد در جایگزین کردن دارایی های اولیه خود با دارایی هایی از همان نوع یا همان کیفیت در انتهای دوره است. اگر چه حفظ سرمایه مادی

به معنی جایگزین کردن عملی دارایی ها محسوب نمی گردد، اما ارزش های جاری ارقام، در کل می تواند به عنوان جایگزینی مناسب برای سنجش توان تولید به کار رود. به این صورت با تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در واقع بخشی از نظریه عنوان شده در اندازه گیری سود و ارزیابی صحیح تر کارایی مؤسسات تحقق یافته است (اقبال، ۱۳۸۳).

استاندارد حسابداری شماره ۱۲ انگلستان به این منظور تجدید ارزیابی دارایی های ثابت را پذیرفته و ترویج می نماید که اطلاعات مربوط تر و مفید تری را برای استفاده کنندگان صورت های مالی فراهم می آورد. در ادامه و تکمیل استاندارد مزبور در سال ۱۹۹۰ متن پیشنهاد شده که تجدید ارزیابی در استاندارد حسابداری دارایی های ثابت و استهلاک آنها را در شماره ۵۱ خود توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان منتشر کرد که علاوه بر تأکید بر شناختن تجدید ارزیابی دارایی های ثابت و سرمایه گذاری های بلند مدت به صورت طبقاتی شرایطی مفصل تر در مورد نحوه اجرای آن پیشنهاد نموده است. این متن مجددا در سال ۱۹۹۱ توسط همان هیأت مورد تجدید نظر قرار گرفت و تحت عنوان متن پیشنهادی گزارشگری مالی شماره ۱۷ منتشر شد. در این متن عنوان گردید در صورتی که روش تجدید ارزیابی به عنوان یک روش توسط شرکتی به کار گرفته شود، باید حداقل هر ۵ سال یکبار تکرار گردد. در این متن به سه مبنای برای تجدید ارزیابی دارایی ها اشاره شده است (علی مدد، ۱۳۷۸):

- ۱- ارزش بازار: در مورد دارایی های مازاد بر نیاز مؤسسه استفاده می شود.
 - ۲- ارزش جایگزینی مستهلک شده: در مورد دارایی هایی با ماهیت اختصاصی نظیر ماشین آلات و تجهیزات استفاده می شود.
 - ۳- ارزش مصرف کنونی: در مورد دارایی های غیر اختصاصی نظیر زمین و ساختمان استفاده می شود. علاوه بر موارد فوق قاعده کلی در مورد ارزش گذاری و انعکاس دارایی های ثابت در صورت های مالی، تعیین ارزش خالص بازیافتنی آنهاست و چنانچه این ارزش ثبت شده کمتر باشد باید به این مبلغ تقلیل داده شود.
- به لحاظ مراجع بین المللی حرفه ای حسابداری، استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶ حسابداری اموال، ماشین آلات و تجهیزات که توسط کمیته بین المللی تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری وضع و از اوایل سال ۱۹۸۳ قابل اجرا بوده است در بند های ۲۱ تا ۲۸ و بندهای ۴۴ و ۴۹ ضمن پذیرش

تجدید ارزیابی دارایی های عنوان شده شرایطی را در مورد مبانی قیمت گذاری، نحوه ارزیابی و چگونگی حسابداری دارایی های تجدید ارزیابی شده و مازاد تجدید ارزیابی مقرر داشته است. این استاندارد در سال ۱۹۹۳ بر اساس متن پیشنهادی که در سال ۱۹۹۲ به شماره ۴۳ منتشر و به نظرخواهی گذاشته شده بود مورد تجدید نظر قرار گرفت و از ابتدای سال ۱۹۹۵ استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶ اموال، ماشین آلات و تجهیزات لازم الاجرا شد (علی مدد، ۱۳۷۸).

تجدید ارزیابی دارایی های ثابت از سال ها قبل مورد توجه بوده و در این خصوص از دهه ۱۹۳۰ تا ۱۹۴۰ میلادی در تعدادی از کشورهای اروپایی از جمله بریتانیا، هلند، ایرلند، فرانسه، ایتالیا، اسپانیا و پرتغال و اغلب کشورهای مشترک المنافع و نیز استرالیا متداول بوده است. با کاهش نرخ تورم در دهه ۱۹۸۰ میلادی استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی ها کاهش یافته به طوری که تعدادی از شرکت ها و حتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که تجدید ارزیابی را به عنوان یک روش برگزیده بودند آن را کنار گذاشتند (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، ۱۹۹۴).

در ایران به کار گیری ارزش های جاری در ارزشیابی دارایی ها به منظور دسترسی به اطلاعات مربوط و مفید با استفاده از تجدید ارزیابی دارایی ها و منطبق با شرایط چهار گانه مندرج در استانداردهای حسابداری ایران ضرورتی اجتناب ناپذیر است. هدف گزارش های مالی تهیه اطلاعات صحیح و به موقعی است که اعتبار دهندگان، سرمایه گذاران و دیگر ذینفعان از آن استفاده کرده اند تا تصمیمات اقتصادی صحیحی اتخاذ نمایند، از همین رو چگونگی و زمان تجدید ارزیابی دارایی ها از اهمیت خاصی برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی برخوردار است. این موضوع یکی از موارد افشاء دارایی ها بر اساس استاندارد شماره ۱۱ حسابداری ایران نیز می باشد.

در خارج از کشور تحقیقاتی در خصوص تجدید ارزیابی دارایی ها صورت گرفته است، از جمله بررسی دلایل و اثرات تجدید ارزیابی دارایی ها (چیا، ۱۹۹۵) و تجدید ارزیابی فرآیند حسابداری به منظور درک بهتر (الیوت و شاو، ۱۹۹۵)، انجام شده است، که نتایج این پژوهش ها نشان دهنده آن است که هدف اصلی تجدید ارزیابی بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم گیری آگاهانه تر است و منجر به ارتقاء کیفیت صورت های مالی می شوند. اما هر یک از این پژوهش ها با توجه به قوانین کشورهای خود برای شرکت های آنها مفید بوده است و قانون های تعمیم یافته ای برای تمامی کشورها نمی باشد.

در ایران نیز تحقیقاتی در این زمینه صورت گرفته است. از جمله پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در جهان و مقررات و تجارب تجدید ارزیابی در ایران توسط مصطفی علیمدد در سال ۱۳۸۱ صورت گرفت. نتایج این پژوهش نشان می دهد که هدف اصلی از تجدید ارزیابی دارایی ها در هیچ موردی بهبود کیفیت اطلاعات مالی برای تصمیم گیری آگاهانه تر نبوده است و قوانین و مقررات و تجدید ارزیابی انجام شده هدفهایی چون افزایش سرمایه، پوشانیدن زیان انباشته، افزایش بهای تولیدات و فروش سهام شرکت ها به قیمتی بالاتر را دنبال کرده است.

تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در دوران تورم و اثرات آن بر نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت ها توسط نقی بهرامفر در سال ۱۳۷۳ انجام گرفته است، این تحقیق در دو محور تجدید ارزیابی دارایی های ثابت به عنوان یک روش معمول حسابداری و قابلیت کاربرد قانون مالیاتی (ماده ۴۴ و ۱۴۳) به تحقیق و پژوهش پرداخته است. نتایج حاصل از این تحقیق به صورت موارد زیر بیان شده است: ۱- مفید بودن و قابلیت کاربرد قانون برای مقطع و هدف خاص، ۲- عدم شمول تمام شرکت ها و به دنبال داشتن مسائلی برای موسسات دولتی، غیر دولتی و صنایع خاص، ۳- ضرورت اصلاح قانون.

تدابیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تاملی بر روی تجدید ارزیابی دارایی های ثابت توسط عظیم اجاق زاده در سال ۱۳۷۶ انجام گرفته است. نتیجه این تحقیق نشان می دهد استفاده از روش تجدید ارزیابی دارایی های ثابت با توجه به شرایط تورمی حاکم بر محیط اقتصادی ایران و نیز ضرورت عدول از اصول حاکم بر حسابداری از جمله اصل بهای تمام شده و نیز مخدوش شدن مستندات که در فرآیند عملیات تکمیل گردیده اند، مشکلات عدیده مرتبط با ارزیابی دارایی های ثابت را به وجود می آورند که اساسا نمی توانند منجر به شفافیت و ارتقاء صورت های مالی گردند.

۳- بیان مسئله و فرضیه های تحقیق:

تجدید ارزیابی، جایگزینی ارزش های عادلانه دارایی های ثابت در تاریخ های تجدید ارزیابی به جای ارزش های تاریخی در صورت های مالی می باشد (اجاق زاده، ۱۳۷۶). در فرآیند تجدید ساختار شرکت ها، به دو دلیل ساختار مالی واحد های تولیدی تجدید ارزیابی می شوند. نخست زمانی است که به خاطر محاسبه نامناسب قیمت تمام شده، شرکت دچار زیان دهی می شود و دیگر این که زمانی ساختار مالی واحد ها مورد تجدید ارزیابی واقع می شوند که نرخ تورم در اقتصاد یک کشور دو رقمی بوده و سطح

عمومی قیمت کالا و خدمات دائماً در حال افزایش باشد و افزایش نرخ تورم بافت و عملیات مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر خود قرار دهد. طبق اصول متداول حسابداری هر گاه نرخ تورم سه سال متوالی دو رقمی باشد، باید بدهی‌ها و دارایی‌های شرکت‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند.

در ایران از سال ۱۳۶۰ به بعد دارایی‌های تولیدی به دلیل بسته شدن مرزهای سیاسی - تجاری، تحریم‌ها و محاصره اقتصادی و بروز جنگ تحمیلی، مورد بازسازی قرار نگرفت و بنگاه‌ها عمدتاً نتوانستند با انتقال تکنولوژی و خرید و نصب ماشین‌آلات جدید، سیستم‌های تولیدی خود را ارتقاء دهند. به همین دلیل در ایران پس از آیین‌نامه اجرایی ماده ۶۲ برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دولت جمهوری اسلامی ایران مبنی بر مکلف شدن شرکت‌های دولتی به تجدید ارزیابی دارایی‌ها طی برنامه سوم توسعه، در خرداد ماه ۱۳۸۰ دولت لایحه‌ای را به مجلس شورای اسلامی تقدیم کرد که طبق آن اشخاص حقوقی با رعایت ضوابط مقرر، مجاز به تجدید ارزیابی دارایی‌های خود می‌باشند (اقبال، ۱۳۸۵).

در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال خواهیم بود که آیا تجدید ارزیابی دارایی شرکت‌ها باعث افشای مناسب اطلاعات درباره دارایی‌ها می‌شود؟ از سوی دیگر چون که تجدید ارزیابی دارایی‌ها پیامدهای احتمالی مالیاتی به همراه دارد و ممکن است منجر به تغییر در رفتار مالیاتی مودیان مالیاتی گردد، در صدد پاسخگویی به این سوال خواهیم بود که آیا میزان مالیات بر درآمد شرکتها تحت تأثیر تجدید ارزیابی دارایی‌ها قرار می‌گیرد؟ نتایج حاصل از این مطالعه کلیه گروه‌های استفاده‌کننده از صورتهای مالی به ویژه سرمایه‌گذاران و مراجع مالیاتی را در امر تصمیم‌گیری یاری خواهد رساند.

فرضیه اصلی ۱: بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت‌ها همبستگی وجود دارد.

فرضیه اصلی ۲: تجدید ارزیابی دارایی شرکتها در افشاء دارایی‌ها تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱: بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی داراییها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی ۲: بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی‌ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد.

فرضیه فرعی ۳: بیان روشهای با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

فرضیه فرعی ۴: بیان میزان استفاده از قیمت‌های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

فرضیه فرعی ۵: بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

فرضیه فرعی ۶: بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

فرضیه فرعی ۷: بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی ها، افشاء اطلاعات صورتهای مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

۴- روش تحقیق:

انتخاب روش تحقیق تا حد زیادی بستگی به هدف ها و ماهیت موضوع پژوهش و نیز امکانات اجرایی آن دارد. هم چنین ملاحظات اخلاقی و انسانی ناظر بر تحقیق و وسعت و دامنه آن را نباید از نظر دور داشت.

در این تحقیق با توجه به نوع فرضیه ها از روش تحقیق استفاده می شود، برای فرضیه اصلی ۱ از روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی استفاده می شود. هدف از این روش میزان ارتباط بین متغیرها است. در این مطالعه ارتباط بین تغییرات مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها را با تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت هایی که عمل تجدید ارزیابی را نسبت به دارایی های خود انجام داده اند مورد بررسی قرار دادیم. برای فرضیه اصلی ۲ و فرضیه های فرعی ۱ تا ۷، از روش تحقیق نوع پیمایشی استفاده شد تا عوامل مؤثر بر افشای اطلاعات را (بر اساس موارد هفت گانه افشای طبق استاندارد حسابداری ایران) توصیف نماییم به گونه ای که پرسش نامه های طراحی شده را به دو گروه مدیران (شامل: مدیرعامل، مدیر مالی و سرمایه گذار عضو هیأت مدیره) شرکت هایی که دارایی های خود را تجدید ارزیابی کرده اند و حسابرسان مستقل توزیع کرده و براساس استخراج از نتایج پرسش نامه ها و با استفاده از روش های آماری مناسب به بررسی آن نتایج پرداختیم. برای آن بخش از تحقیق که به صورت پرسش نامه ای بود، ابزار اندازه

گیری جهت کسب اعتبار ساختاری و محتوایی، مورد آزمون قرار گرفته است. همچنین جهت اطمینان از پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده و مشخص گردیده است که پرسش‌نامه دارای پایایی بالا می‌باشد. از طرف دیگر از روایی پرسش‌نامه در جهت بررسی دقیق موضوع مورد مطالعه نیز به کمک متخصصین اطمینان لازم کسب شده است. از آنجایی که بیشتر شرکت‌های دولتی عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده‌اند، جامعه آماری این پژوهش برای فرضیه اصلی ۱ شرکت‌هایی که عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده بودند به عنوان جامعه آماری انتخاب شد، از آن جایی که بیشتر شرکت‌های دولتی عمل تجدید ارزیابی دارایی‌ها را انجام داده‌اند جامعه آماری این پژوهش به طور دقیق شرکت‌های زیر مجموعه سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران انتخاب شد که با توجه به استعلام صورت گرفته و نامه‌های ارسال شده از سازمان امور مالیاتی کشور به شماره‌های ۲۲۱/۹۸۶۰۸ و ۲۲۱/۹۸۶۰۶ در تاریخ ۱۳۸۷/۰۹/۳۰ برای آن سازمان-ها و در پی آن جواب آن سازمان‌ها به نامه سازمان امور مالیاتی کشور با شماره نامه‌های ۸۷/۴۳۸۳۳ به تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۲۹ و ۲۵۹۳۵ به تاریخ ۱۳۸۷/۱۰/۱۶ به ترتیب از سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران جامعه آماری این پژوهش برای فرضیه اصلی ۱ شرکت‌های زیر تعیین شد:

سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران: ۱- شرکت بین‌المللی توسعه و مهندسی پارس پیدکو
 ۲- شرکت نوسازی صنایع ایران ۳- سازمان مدیریت صنعتی ۴- شرکت صدرا امید چابهار ۵- شرکت گسترش صنایع ریلی ۶- گروه ماشین‌سازی تبریز ۷- شرکت ماشین‌سازی لرستان ۸- شرکت بازرسی کیفیت و استاندارد ایران ۹- شرکت صنایع هوایی ایران.

سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران:

۱- شرکت ملی فولاد ایران ۲- شرکت فولاد مبارکه ۳- شرکت ذوب آهن اصفهان ۴- شرکت فولاد خوزستان ۵- شرکت گروه ملی صنعتی فولاد ایران ۶- شرکت تهیه و تولید مواد اولیه فولاد خراسان ۷- شرکت تهیه و تولید مواد معدنی ایران ۸- شرکت سنگ آهن مرکزی ایران ۹- شرکت ذغال سنگ کرمان ۱۰- شرکت ذغال سنگ البرز مرکزی ۱۱- شرکت ذغال سنگ البرز غربی ۱۲- شرکت ذغال سنگ

البرز شرقی ۱۳- شرکت بازرگانی معادن و صنایع معدنی ۱۴- شرکت ملی صنایع مس ایران، البته به دلیل حجم کم جامعه آماری تمام آن به عنوان نمونه انتخاب شد.

برای فرضیه اصلی ۲ و فرضیه های فرعی ۱ تا ۷ جامعه آماری مورد نظر جامعه حسابرسان مستقل کشور با جمعیت ۱۶۰۰ نفر و مدیران شرکت های عنوان شده در بالا (شامل: مدیر عامل، مدیر مالی، و سرمایه گذار عضو هیأت مدیره) با جمعیت ۶۹ نفر به صورت جداگانه به عنوان جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفت.

در گروه مدیران تمام ۶۹ نفر به دلیل حجم کم جامعه انتخاب شدند که در مجموع ۳۳ نفر پرسش نامه ها را برگشت دادند ولی در گروه حسابرسان مستقل با توجه به جمعیت ۱۶۰۰ نفری و با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده ۳۱۰ حسابرس مستقل انتخاب شد که در مجموع ۲۲۵ پرسش نامه برگشت دادند.

n: نمونه ، N: جامعه ، Z: ۱/۹۶ ، d : ۰/۰۵

۵- روش تجزیه و تحلیل داده ها:

با توجه به اطلاعات استخراج شده در این تحقیق روش های آماری مورد استفاده عبارتند از، ضریب همبستگی پیرسون برای فرضیه اصلی ۱، و برای فرضیه اصلی ۲ و فرضیه های فرعی ۱ تا ۷ داده های مورد نیاز تحقیق از ۲۲۵ پرسشنامه اعضای حسابرسان مستقل و ۳۳ پرسش نامه مدیر عامل، مدیر مالی و سرمایه گذار عضو هیأت مدیره ، که حاوی سؤالات مشخصات فردی و سؤالات مربوط به فرضیه های تحقیق می باشند، جمع آوری گردیده است، که با استفاده از جدول های فراوانی و نمودارهای ستونی، توصیفی از وضعیت شاخص های دموگرافیک و فرضیات تحقیق ارائه شده است. سپس جهت بررسی فرضیه های تحقیق و ارتباط آن ها با شاخص های دموگرافیک از آزمونهای دو جمله ای همراه نمودار میله ای، آزمون T همراه با نمودار جعبه ای برای مقایسه دو نمونه مستقل و آزمون ANOVA (تحلیل واریانس یک طرفه) همراه با نمودار جعبه ای برای مقایسه چند نمونه مستقلاستفاده شده است.

۶- یافته های تحقیق:

با توجه به بررسی مشخصه های فردی افراد به این نتیجه ها رسیدیم:

- در هر دو گروه مدیران و حسابرسان مستقل افراد بالاتر از ۲۰ سال سابقه کار به نسبت افراد دیگر کمتر اعتقاد دارند که تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشای دارایی ها تأثیر دارد.
- اعضای حسابرسان مستقل نسبت به مدیران بیشتر اعتقاد دارند که تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشای دارایی ها تأثیر دارد.
- در هر دو گروه مدیران و حسابرسان مستقل رشته تحصیلی تأثیری در تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشای دارایی ها ندارد.

۶-۱- الویت بندی متغیر های تحقیق از نظر هر دو گروه:

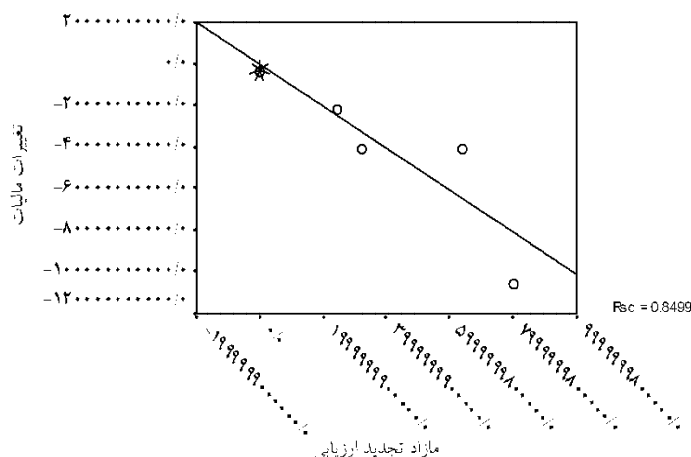
با توجه به تحلیل های آماری انجام گرفته، الویت بندی متغیر ها از نظر گروه مدیران، متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در رتبه اول، و متغیر های بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان روش های با اهمیت به کاررفته، بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها، بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان ارزیاب مستقل و بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال به ترتیب رتبه های ۲ تا ۸ را در الویت بندی های خود درباره عمل تجدید ارزیابی قرار داده اند، در حالی که از نظر گروه حسابرسان مستقل، متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در رتبه اول، و متغیر های بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی دارایی ها، بیان ارزیاب مستقل، بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال، بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها و بیان روش های با اهمیت به کاررفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها به ترتیب در رتبه های ۲ تا ۸ قرار گرفتند، با توجه به مقایسه الویت بندی های دو گروه مشاهده می گردد که، هر دو گروه حسابرسان مستقل و مدیران الویت اول خود را به متغیر تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها داده اند که، نشان دهنده آن است که هر دو گروه بر این موضوع که تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها بر افشای دارایی ها تأثیر دارد، تأکید می ورزند.

پس از آزمون فرضیه های تحقیق به نتایج زیر دست یافتیم:

در بررسی فرضیه اصلی ۱ با عنوان بین تغییرات مبلغ مازاد تجديد ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها همبستگی وجود دارد، با توجه به تجزیه و تحلیل داده ها، مشخص شد که ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر تغییرات مبلغ مازاد تجديد ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها برابر 0.922 - و با توجه به جدول و نمودار شماره ۱ - مقدار (معنی داری) برابر 0.000 می باشد، که کوچکتر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، و در نتیجه بین تغییرات مبلغ مازاد تجديد ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها یک رابطه معنی داری وجود دارد، که در ضمن منفی بودن ضرایب همبستگی و شیب خط برازش شده نشان از رابطه عکس بین این دو متغیر است.

جدول شماره ۱

تغییرات مبلغ مازاد تجديد ارزیابی دارایی ها			متغیر	
نوع رابطه	وجود رابطه	تعداد	پیرسون	
			معنی داری	ضریب همبستگی
عکس	دارد	11	0.000	-0.922



نمودار شماره ۱ (نمودار پراکنش بین تغییرات مبلغ مازاد تجديد ارزیابی دارایی ها و تغییرات در مالیات بر درآمد شرکت ها)

- در خصوص فرضیه اصلی ۲ با عنوان، تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشای دارایی ها تاثیر دارد، با توجه به تجزیه و تحلیل داده ها از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که مقدار (معنی داری) p - به طور کلی برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $0.05 = \alpha$ است، همچنین به صورت مجزا برای هر دو گروه حسابرسان مستقل و مدیران با توجه به جدول شماره ۲ مقدار معنی داری p - کوچک تر از $0.05 = \alpha$ است که در نتیجه می توان گفت تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشای دارایی ها تأثیر دارد، در نتیجه می توان گفت تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها در افشای دارایی ها تأثیر دارد.

جدول شماره ۲

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	تجدید ارزیابی دارایی شرکت ها	
					حسابرسان مستقل	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
0.000	14.20	0.027	2.7	6	پایین	حسابرسان مستقل
		0.973	97.3	219	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	5.74	0	0	0	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		1.00	100.0	33	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
0.000	۱۵/۳۲	۰/۰۲۴	2/4	6	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۷۶	97/6	252	بالا	
		۱/۰	100/0	258	کل	

- در بررسی فرضیه فرعی ۱، با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۳ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p - مقدار (معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $0.05 = \alpha$ است، در نتیجه می توان گفت بیانتاریخ موثر تجدید ارزیابی دارایی ها، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۳

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیاناتاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها	
					پایین	بالا
0.000	14.73	0.9	0.9	2	پایین	حسابرسان
		0.991	99.1	223	بالا	مستقل
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	3.66	0.182	18.2	6	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.818	81.8	27	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
./0.000	۱۵/۰۷	۰/۰۳۲	3/2	8	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۶۸	96/8	250	بالا	
		۱۰۰/۰	100/0	258	کل	

-در بررسی فرضیه فرعی ۲ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۴ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار (معنی داری) به طور کلی و در گروه حسابرسان مستقل برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $0.05 = \alpha$ است، در نتیجه می توان گفت بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی ها، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد. ولی در گروه مدیران به دلیل بزرگ تر بودن مقدار معنی داری p - از $0.05 = \alpha$ مدیران اعتقادی به استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی ها، که سبب افشای بهتر دارایی ها می شود، ندارند.

جدول شماره ۴

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان استفاده از ارزیاب مستقل به منظور تجدید ارزیابی دارایی ها	
					پایین	بالا
0.000	10.87	0.138	13.8	31	پایین	حسابرسان مستقل
		0.862	86.2	194	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.808	-0.87	0.576	57.6	19	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.424	42.4	14	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
./0.000	۹/۸۴	۰/۱۹۴	19/4	50	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۸۰۶	80/6	208	بالا	
		۱/۰	100/0	100	کل	

-در بررسی فرضیه فرعی ۳ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۵ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار (معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $0.05 = \alpha$ است، در نتیجه می توان گفت بیان روش های با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها ، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۵

معنی داری	آماره Z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان روش های با اهمیت به کار رفته در برآورد ارزش منصفانه دارایی ها	
					حسابرسان مستقل	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
0.000	13.67	0.44	4.4	10	پایین	حسابرسان مستقل
		0.956	95.6	215	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	4.00	0.152	15.2	5	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.848	84.8	28	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
0.000	۱۴/۱۹	۰/۰۵۸	5/8	15	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۴۲	94/2	243	بالا	
		۱/۰	100/0	258	کل	

-در بررسی فرضیه فرعی ۴ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۶ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار (معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه کوچک تر از سطح معنی داری $0.05 = \alpha$ است، در نتیجه می توان گفت بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی ها، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۶

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بررسی بیان میزان استفاده از قیمت های عینی در بازار فعال در تجدید ارزیابی دارایی ها	
					حسابرسان مستقل	پایین
۰/۰۰۰	۱۲/۸۷	۰/۷۱	۷/۱	۱۶	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰/۹۲۹	۹۲/۹	۲۰۹	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۲۵	کل	
۰/۰۰۲	۲/۹۶	۰/۲۴۲	۲۴/۲	۸	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		۰/۷۵۸	۷۵/۸	۲۵	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۳۳	کل	
۰/۰۰۰	۱۳/۰۷	۰/۰۹۳	۹/۳	۲۴	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۰۷	۹۰/۷	۲۳۴	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

در بررسی فرضیه فرعی ۵ تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۷ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار (معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر 0.000 و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۷

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها	
					حسابرسان مستقل	پایین
0.000	13.27	0.58	5.8	۱۳	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات
		0.942	94.2	212	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	4.35	0.121	12.1	4	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات
		0.879	87.9	29	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ دفتری هر طبقه از دارایی ها بر اساس بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی دارایی ها	
					مدیره	
۰/۰۰۰	۱۳/۹۵	۰/۰۶۶	۶/۶	۱۷	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۳۴	۹۳/۴	۲۴۱	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

- در بررسی فرضیه فرعی ۶ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۸ از طریق آزمون دو جمله ای نشان می دهد که p -مقدار (معنی داری) چه به صورت کلی و چه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر ۰/۰۰۰ و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۸

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان مبلغ مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سهام	
0.000	14.33	0.22	2.2	5	پایین	حسابرسان مستقل
		0.978	97.8	220	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	3.66	0.182	18.2	6	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.818	81.8	27	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
۰/۰۰۰	۱۴/۶۹	۰/۰۶۳	۶/۳	۱۱	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۳۷	۹۳/۷	۲۴۷	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

- در بررسی فرضیه فرعی ۷ با توجه به تجزیه و تحلیل داده های جدول شماره ۹ از طریق آزمون دو جمله ای مشخص شد که p -مقدار (معنی داری) چه به صورت کلی

وجه به صورت تفکیک شده برای هر دو گروه برابر ۰/۰۰۰ و کوچک تر از سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ است، در نتیجه می توان گفت بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی ها ، افشای اطلاعات صورت های مالی را برای استفاده کنندگان افزایش می دهد.

جدول شماره ۹ -

معنی داری	آماره z	احتمال مشاهده شده	درصد فراوانی	فراوانی	بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از دارایی ها	
					پایین	حسابرسان مستقل
0.000	13.00	0.67	6.7	15	پایین	حسابرسان مستقل
		0.933	93.3	210	بالا	
		1.0	100.0	225	کل	
0.000	3.66	0.182	18.2	6	پایین	مدیر عامل، مدیر مالی و عضو هیات مدیره
		0.818	81.8	27	بالا	
		1.0	100.0	33	کل	
۰/۰۰۰	۱۳/۴۵	۰/۰۹۲	۹/۲	۲۱	پایین	به طور کلی (مدیران و حسابرسان مستقل)
		۰/۹۱۸	۹۱/۸	۲۳۷	بالا	
		۱/۰	۱۰۰/۰	۲۵۸	کل	

نتیجه گیری:

- در این تحقیق این نتیجه به دست آمد که تعداد شرکت هایی که عمل تجدید ارزیابی دارایی ها را انجام داده اند کم بوده و محدود به شرکت های دولتی است. شاید عواملی از قبیل مالیات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی هاسبب عدم استقبال شرکت های خصوصی از انجام تجدید ارزیابی دارایی ها باشد.
- با توجه به نتایج بدست آمده از تجزیه تحلیل داده ها می توان بیان نمود که تجدید ارزیابی دارایی ها به طور کلی سبب افشای بهتر اطلاعات صورت های مالی می شود همچنین تمامی متغیرهای به کاررفته براساس موارد هفت گانه افشا طبق استاندارد حسابداری ایران به جزء متغیر ارزیاب مستقل از طرف هر دو گروه حسابرسان مستقل و مدیران قابل قبول بوده که نشان از تأثیر این متغیرها بر شفافیت صورت های مالی داد.
- با توجه به نتایج بدست آمده مشخص گردید که مدیران استفاده از ارزیاب مستقل را در تجدید ارزیابی دارایی ها سبب افشای بهتر دارایی ها نمی دانند که این امر می تواند از آن جا ناشی شود که

مدیران با انتخاب یک ارزیاب داخلی از مجموعه خود می توانند مبنای قیمت گذاری را تعیین و اطلاعات مالی را در جهت نیل به هدف های مورد نظر خود شکل دهند.

- با توجه به الویت بندی صورت گرفته در متغیر های تحقیق مشاهده می گردد که بیان تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی دارایی ها از نظر حسابرسان مستقل در رتبه دوم اهمیت قرار دارد، حال آن که از نظر مدیران در رتبه چهارم می باشد.

- از طرف دیگر بیان دوره تناوب تجدید ارزیابی دارایی ها از نظر مدیران در رتبه دوم و از نظر حسابرسان مستقل در رتبه چهارم اهمیت قرار دارد.

- طبق قانون، تفاوت حاصل از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت شرکت های دولتی مشمول پرداخت مالیات بر درآمد و سایر مالیات ها نخواهند شد. از این رو شرکت های دولتی بدون نگرانی از عواقب مالیاتی تجدید ارزیابی، مبادرت به انجام آن نموده اند. پیشنهاد می گردد به منظور تسهیل فرآیند تجدید ارزیابی برای بخش خصوصی نیز معافیت های مالیاتی در این خصوص اعمال گردد.

- علاوه بر این با استناد به نتایج حاصل از تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت تجدید ارزیابی دارایی ها بر افشا، پیشنهاد می گردد سایر شرکت ها نیز به منظور ارتقا سطح گزارشگری مالی، و با توجه به شرایط تورمی کشور، نگاه خود را به مقوله تجدید ارزیابی دارایی ها تغییر دهند و به سوی انجام این امر گام بردارند.

منابع فارسی:

۱. عالیپور، عزیز، ۱۳۶۶، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۶، ص: ۱-۳
۲. رحمانی، علی، حمیدی، الهام، مبانی نظری و عملی تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، ماهنامه انجمن حسابداران خیره ایران، ۱۳۸۵، مهرماه، شماره ۱۷۶، ص: ۵۶-۶۳
۳. علیمدد، مصطفی، پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در جهان و مقررات و تجارت تجدید ارزیابی در ایران، فصل نامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱، مهر و آبان، شماره ۱۶، ص: ۲۸-۳۸

۴. علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورتها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۱۹، ص: ۲-۵
۵. علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۲۰، ص: ۲-۹
۶. علیمدد، مصطفی، نگاهی به مبانی نظری ضرورت ها و الزامات تجدید ارزیابی دارایی ها، حسابداری برق، ۱۳۷۸، شماره ۲۱ و ۲۲، ص: ۲-۵
۷. اجاق زاده، سید عظیم، تأثیر حسابداری به منظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی و تأملی بر روش تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۳۷۶
۸. اقبال، مریم، بررسی دیدگاه مدیران نسبت به شیوه تجدید ارزیابی دارایی ها، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد از دانشگاه تهران، ۱۳۸۳
۹. بهرامفر، نقی، تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در دوران تورم و اثرات آن بر نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکتهای، رساله جهت اخذ درجه دکترا، دانشگاه تهران، ۱۳۷۳

منابع لاتین:

1. Chia, f., 1995. "An Investigation into the causes and effects of asset write-offs in Australia", PhD dissertation. University of Western Australia, November.
2. Elliot, J., and Shaw, W., 1996, "Write-Offs as Accounting Procedures to Mange Perceptions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 26 (Supplement).
3. Financial reporting 1991- 1992, A surveryofuk published accounts, skerrat and Tonkin (editors), the institute charterad accountants in England and wales, London 1994, p.206

