

پیامدهای همگرایی اصول حسابداری عمومی پذیرفته شده ایالات متحده و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر محیط کسب و کار



دکتر حمید حقیقت
دانشیار گروه حسابداری دانشگاه
بین‌المللی امام خمینی (ره)
افشین نخبه فلاح
حسابدار رسمی، دانشجوی دکتری
حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام
خمینی (ره)، عضو هیات علمی دانشگاه

جهانی برای نیاز جهانی است. البته، هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تا حد امکان برای توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نیازهای کشورهای بطور مجزا مانند ایالات متحده تلاش می‌کند.

بحثی که اغلب وجود داشته است در مورد مسئله مطلوبیت همگرایی^(۶) استانداردهای حسابداری آمریکا با استانداردهایی است که توسط اکثر کشورهای صنعتی شده استفاده می‌شوند و تاثیر آن بر بهبود فضای کسب و کار در آمریکا است.

بحث‌هایی هم بر سر معنای واقعی واژه همگرایی وجود دارد. صرفنظر از اینکه کدامیک از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده استفاده می‌شوند، برخی همگرایی را به معنی کاربست استانداردهای حسابداری بر اساس اصولی مشابه تعریف کرده‌اند، در حالی که برخی همگرایی را توجه به همسان‌سازی پیامدهای استفاده از استانداردهای حسابداری دانسته‌اند (استریت، ۲۰۱۴). همگرایی بین استانداردها، مجموعه عمومی از استانداردها را فراهم می‌کند که قابلیت مقایسه گزارشگری مالی میان کسب و کارها و در کل کشورها را ارتقا خواهند داد (استنباک و تانگ، ۲۰۱۴). تغییر در استانداردهای حسابداری، تغییر بنیادین بزرگ برای شرکت‌های آمریکایی است. پیامدهای چنین تغییر ناگهانی، چه مالی و چه غیرمالی، می‌تواند هنگفت باشد. یک توافق عمومی وجود دارد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی رویکردی اصول محور^(۷) نسبت به اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده دارد که بیشتر مبتنی بر قواعد^(۸) است. نویسندگانی تفسیر کرده‌اند که حسابداران آمریکایی این

حسابداری به عنوان زبان تجارت^(۱) تعریف شده است. مشابه آنچه در دنیا از زبان‌های متفاوتی استفاده می‌شود، در دنیای تجارت نیز به منظور گزارشگری مالی از استانداردهای گوناگونی استفاده می‌گردد. در بعد جهانی نیز دو مجموعه اصلی برای گزارشگری مالی تدوین گردیده است: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)^(۲) و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده (US GAAP)^(۳). هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)^(۴) تدوین اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده و هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)^(۵) تهیه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برعهده دارد.

تفاوت در استانداردهای حسابداری میان کشورها به عواملی از جمله سیستم‌های سیاسی، روش‌های تأمین سرمایه، تورم، قوانین مالیاتی، فرهنگ، رویدادهای تاریخی و پیچیدگی فضای کسب و کار بستگی دارد. استانداردهای ایالات متحده منحصرًا مختص محیط ایالات متحده طراحی شده، درحالی‌که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای برآوردن نیازهای گزارشگری مالی در سراسر دنیا طرح ریزی شده است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی راه حل مطلوب برای هر کشور بصورت مجزا نیست، اما نباید از نظر دور داشت که این استانداردها تلاش می‌کنند تا برای تمامی بازارهای مالی جهانی راه حلی مطلوب باشند. اگر هیچ بازار مالی جهانی موجود نبود، در نتیجه سهام شرکت‌ها بزرگ تنها در یک کشور داد و ستد می‌شد، در نتیجه الزام و نیاز برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورها وجود نداشت. بنابراین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی راه حل



۳) هزینه‌های تغییر استانداردهای ملی و
۴) حاکمیت و استقلال ملی.

پذیرش اولیه این استانداردها توسط کشورهای عضو اتحادیه اروپا، استرالیا و نیوزیلند صورت گرفت. پذیرش نهایی آن نیز توسط کشورهایمانند کانادا، کره جنوبی، تایوان، مکزیک، برزیل و آرژانتین صورت گرفته است. همچنین در بعضی از کشورها مثل ژاپن، هندوستان، سنگاپور و سوئیس، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجاز اعلام شده، اما اجباری نیستند. گزارش‌ها حاکی از آن است که دو سوم کشورهای بزرگ عضو گروه بیست (جی-۲۰)^(۹) شامل ۱۹ کشور صنعتی بزرگ و اتحادیه اروپا و تقریباً نصف ۵۰۰ شرکت بزرگ جهانی، هم‌اکنون از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کنند.

همانطور که در شکل زیر دیده می‌شود، ایالات متحده و کلمبیا تنها کشورهای جهان هستند که برای همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برنامه‌ای ندارند. در نمودار مشخص است که بسیاری از کشورها بدون برنامه همگرایی یا با برنامه همگرایی ناشناخته شامل کشورهای در حال توسعه در آفریقا، کشورهای که آشوب‌های سیاسی را در خاورمیانه تجربه می‌کنند و کوبای کمونیستی می‌باشند. اما طرفداران استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌گویند که این استاندارد یک استاندارد طلایی برای گزارشگری مالی در بازار مالی جهانی است و اینکه استفاده روزافزون آن در جهان، کاربران اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده را به همگرایی در جذب سرمایه‌گذاری خارجی ترغیب می‌کند (سی، ۲۰۱۴).

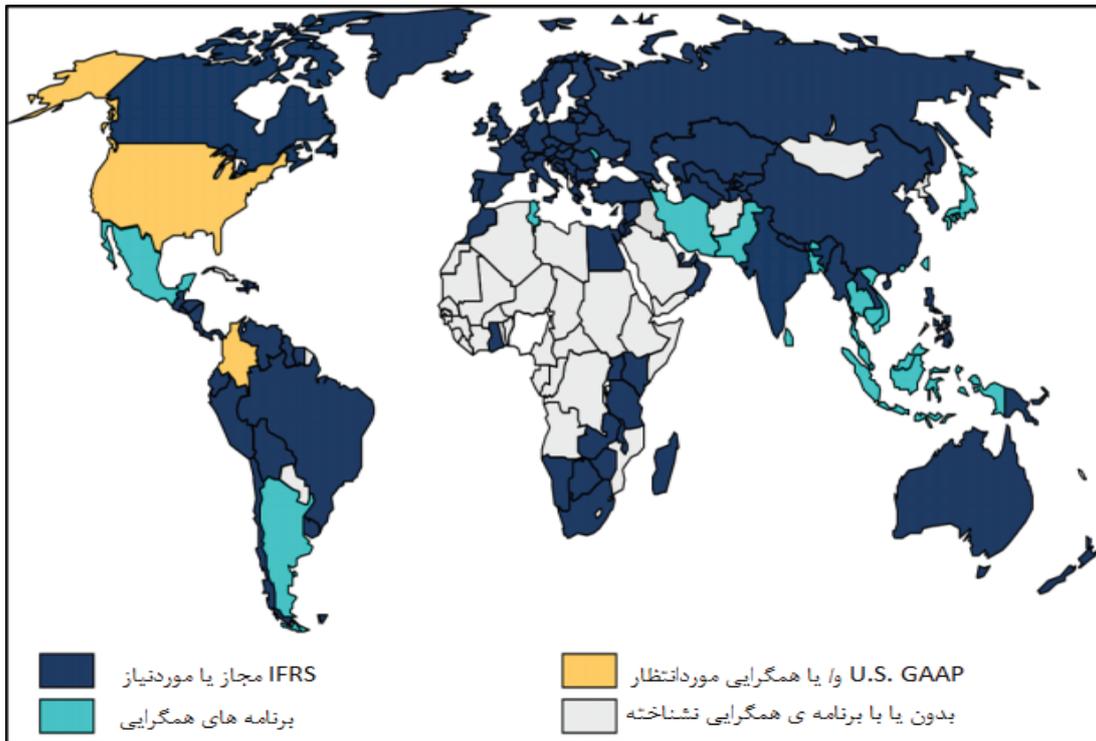
با تفکیک کشورها با توجه به اندازه بازار سرمایه، اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده توسط تقریباً ۴۰ درصد، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۴۱ درصد، و

قواعد را به‌عنوان راهی برای کمک به رهاسازی خود از بدهی‌های ناشی از حجم بالای دادخواهی‌ها در ایالات متحده، طرح کرده‌اند. نویسنده ادامه می‌دهد که اصول وابسته به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نسبت به اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده انعطاف‌پذیری بیشتر برای کاربران میسر می‌سازد، به عبارتی، به کارشناسان کسب و کار اجازه می‌دهد با توجه به تجربیات و قضاوت خود برای تصمیم‌گیری نسبت به گزارشگری مالی استفاده کنند (بریگینشاو، ۲۰۰۸). بر اساس این عقیده که اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده قاعده محور است می‌توان انتظار داشت که محافظه‌کاری بیشتری نسبت به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشد. (سی، ۲۰۱۴).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر بر تصمیمات ذهنی و قضاوت مدیران شرکت‌ها و حساب‌رسان آنها متکی است. از این‌رو کل قواعد وضع شده توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در یک جلد خلاصه می‌شود، در حالی که اطلاعات شامل اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده در چند جلد گنجانده شده است در نتیجه در مقایسه با اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده تنوع زیادی در روش‌های حسابداری و حسابرسی وجود دارد که تحت سیستم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فعالیت می‌کنند.

ایستادگی و مقاومت در برابر اتخاذ و تصویب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شامل موارد ذیل می‌شود:
۱) توافق بر سر این موضوع که چه کسی این قواعد را تدوین خواهد کرد،

۲) قواعد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده داخلی یک کشور چقدر متفاوت خواهد بود،





بقیه استانداردها (استانداردهای ملی سایر کشورها) توسط ۱۹ درصد کشورهای دنیا استفاده می‌شوند (استریت، ۲۰۱۴). ایالات متحده به تنهایی تقریباً ۳۵ درصد بازار سرمایه را در سطح جهانی دارا است (فاسبری، فاسبری و کرافت، ۲۰۰۹).

ماموریت FASB بهبود استانداردهای حسابداری مالی کشور آمریکا با هدف حفظ منافع سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بالفعل و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان است و هدف IASB ارائه مجموعه یکتایی از استانداردهای با کیفیت است که تمام شرکتها در سراسر جهان برای گزارشگری مالی داخلی و برون مرزی خود از آن بهره ببرند. از آنجا که این کار باعث افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در سراسر جهان و ایجاد منفعت برای تمام استفاده‌کنندگان از جمله سرمایه‌گذاران می‌شود، بنابراین FASB به همکاری با IASB برای گسترش این استانداردهای مشترک روی آورده است.

فرآیند همکاری در گذر زمان

اولین بار مفهوم همکاری در اواخر دهه ۱۹۵۰ و در پاسخ به ائتلاف اقتصادی پس از جنگ جهانی دوم و افزایش جریان‌های بین‌المللی سرمایه مطرح شد و تلاش‌های اولیه بر مفهوم هماهنگ‌سازی^(۱۰) (کاهش اختلافات بین استانداردهای حسابداری مورد استفاده در بازارهای سرمایه در جهان) متمرکز بود. آن زمان هری مک‌دونالد، رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC^(۱۱)، در سخنرانی خود گفت، "به یک زبان بین‌المللی حسابداری نیاز است" (استریت، ۲۰۱۴). در پایان دهه ۱۹۹۰، مفهوم هماهنگ‌سازی با مفهوم همکاری (توسعه مجموعه‌ای یکنواخت از استانداردهای بین‌المللی حسابداری با کیفیت بالا و با امید استفاده در تمام بازارهای سرمایه) جایگزین شد. پروژه همکاری بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده تاکنون چندین بار به تعویق افتاده است. این فرآیند به صورت رسمی در سپتامبر ۲۰۰۲ در نشست نوروک شروع شد، جایی که FASB و IASB بیشترین تلاش خود را برای استانداردهای گزارشگری مالی همسو بکار بردند و حمایت از تفاهم را که فقط یکبار به دست آمده اعلام می‌کنند. این الزام به موافقت‌نامه نوروک معروف شد^(۱۲) (فیشر و مارش، ۲۰۱۲). در فوریه ۲۰۰۶، FASB و IASB طی یادداشت تفاهمی^(۱۳) تعدادی از پروژه‌ها را شناسایی کردند که بر مبنای همکاری تکمیل می‌شدند. در سال ۲۰۰۸، این دو هیأت یادداشت تفاهم خود را به روز کردند تا برنامه‌کاری مشترکی را برای شناسایی موضوعات اساسی اولویت‌بندی کنند. این یادداشت تفاهم بر مبنای سه اصل اساسی زیر مبتنی بود:

- ۱) همکاری استانداردهای حسابداری از طریق توسعه استانداردهای مشترک با کیفیت بالا، که با گذشت زمان می‌تواند حاصل شود.
 - ۲) تلاش برای حذف نقاط اختلاف بین دو مجموعه استاندارد که لازمه پیشرفت اساسی است، بهترین استفاده از منابع آن‌ها نیست، بلکه استانداردهای مشترک جدیدی باید ایجاد شوند که اطلاعات مالی گزارش شده به سرمایه‌گذاران را بهبود بخشند.
 - ۳) تأمین نیازهای سرمایه‌گذاران، بدین معنی که دو هیأت باید در جستجوی همکاری از طریق تدوین استانداردهای جدیدی باشند که به صورت مشترک توسعه داده شوند.
- این تفاهم‌نامه که تعهد به همکاری را دوباره تأکید می‌کند اهدافی را برای پیاده‌سازی تا پایان سال ۲۰۰۸ ارائه می‌کند.

تفاهم‌نامه در سپتامبر ۲۰۰۸ به روز شد و اهداف را تا سال ۲۰۱۱ به تعویق انداخت (استریت، ۲۰۱۴).

SEC در گزارش جولای ۲۰۱۲، اظهار داشته که آنها مشتاق به صدور جدول زمان بندی برای تغییر در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نبودند (لین، ۲۰۱۳). در نهایت، بعضی محققین مطمئن نیستند که آیا همکاری اتفاق خواهد افتاد یا خیر. حتی رید و پنس (۲۰۱۳) در مقاله‌ای اینگونه بیان کردند، "روشن است که تفاوت‌های بین اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از قبل خواهند شد و ممکن است آشتی ناپذیر باشند" (۲۰۱۳، ۱۴).

حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا فرآیند پیچیده و طولانی خواهد داشت چرا که نیازمند اعمال تغییرات عمده در سیستم گزارشگری مالی آمریکا، تغییر در استانداردهای حسابداری، شرایط اعطا گواهی نامه‌های حرفه‌ای و حتی سیستم آموزش حسابداری است.

هزینه‌های همکاری

دو پاسخ کلی به پرسش مورد این بحث که "چرا وقتی ثابت شده که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به ارائه سود بیشتر می‌شود اما همکاری هنوز به دست نیامده است" وجود دارد. ابتدا، طبق گفته فاسبری، فاسبری و کرافت، نهادهای بین‌المللی واهمه دارند که یک مجموعه همگرا از استانداردها که کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده (SEC) تدوین کننده آن باشد یا نهاد جایگزینی داشته باشد، به اقتصاد ایالات متحده قدرت زیادی بدهد (فاسبری، فاسبری و کرافت، ۲۰۰۹). دوم، هزینه‌هایی که شرکتها در ایجاد تغییر متحمل می‌شوند بسیار هنگفت است. آنها شامل هزینه‌هایی برای آموزش حسابداران و هزینه‌هایی برای پیاده‌سازی سیستم‌های کامپیوتری جدید هستند. یک محقق گفته که SEC هزینه‌های انتقال (تغییر) را برآورده کرده که این هزینه‌ها می‌تواند بیش از ۳۰ میلیون دلار برای هر شرکت باشد (مکانرو و سالیوان، ۲۰۱۴). این برآورد هزینه‌هایی را برای شرکت‌های با اندازه کوچک تا متوسط ارائه می‌کند. منبع دیگر گفته که بین ۰.۵ تا ۱ درصد از درآمدهای سالانه (نه سود) را برای تغییر کامل به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هزینه خواهد داشت. این هزینه می‌تواند بین ۴۰ تا ۶۰ میلیارد دلار برای شرکت‌های S&P ۵۰۰ باشد (لین، ۲۰۱۳). هزینه‌هایی که شرکتها در خصوص همکاری متحمل می‌شوند محدود به هزینه‌های پولی نمی‌شود.

نظرات در مورد میزان دقیق زمان صرف شده برای اجرای یک سیستم حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جدید متفاوت است و می‌تواند بین ۱۸ تا ۲۴ ماه طول بکشد، که گفته می‌شود بیشتر این زمان بر آموزش گسترده کارکنان صرف می‌شود (فیشر و مارش، ۲۰۱۲). منبع دیگری می‌گوید که سیستم‌های تبدیل بین دو تا سه سال زمان و ۵ درصد از جمع درآمد را به خود اختصاص می‌دهد. همان منبع ذکر می‌کند که اگر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایالات متحده پذیرفته شود، آموزش دوباره برای مدیران مالی و حسابداران به منظور آشنایی با استانداردهای جدید الزامی است (توماس، ۲۰۰۸). اولین گام‌ها در سال‌های اخیر به منظور آمادگی برای همکاری احتمالی



می‌کنند و بهای واحدهای فروخته شده و واحدهای باقی‌مانده در موجودی‌های پایان دوره لحاظ می‌شوند. روش شناسایی ویژه، هزینه دقیق هر واحد را که در یک تبادل فروخته می‌شود با هم متناسب می‌سازند. این تنها روشی است که جریان فیزیکی کالاها را در نظر می‌گیرد که معمولاً هم عملی نیست.

انگیزه شرکت‌ها برای بکارگیری اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده در استفاده از روش لایفو برای تعیین ارزش موجودی‌ها مبتنی بر این واقعیت است که روش لایفو سود مشمول مالیات را کاهش می‌دهد (چون بهای تمام شده کالای فروش رفته بیشتر است)، که منجر به بدهی مالیاتی کمتر برای شرکت می‌شود (رید و پنس، ۲۰۱۳). تغییر روش ارزشیابی موجودی‌ها، سود مشمول مالیات را افزایش می‌دهد (بریگین‌شواو، ۲۰۰۸) که به طور قطع در سال بعد از ایجاد همگرایی اثر خود را خواهد گذاشت. اداره مالیات بر درآمد^(۱۷) می‌تواند در صورتی که شرکت‌ها بهای کالاهای فروش رفته خود را برای یک سال کامل تعدیل نکنند، جرایمی را در نظر بگیرد.

گفته می‌شود که روش لایفو روش بهتری برای تعیین ارزش موجودی‌ها توسط بسیاری از حسابداران در ایالات متحده است. چراکه سودهای محاسبه شده تحت روش لایفو پایدارتر از روش فایفو است، و لایفو سنجش بهتری از درآمد و کیفیت سودها ارائه می‌کند (رید و پنس، ۲۰۱۳). این امر در راستای بحث قبلی مبنی بر این واقعیت رخ می‌دهد که اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده محافظه‌کارتر از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، چراکه سود خالص به دست آمده تحت روش لایفو کمتر است. (رید و پنس، ۲۰۱۳).

تفاوت اساسی دیگر بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده در خصوص تعیین ارزش موجودی، مبلغ موجودی کالا است که باید گزارش شود. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اقل بهای تمام شده و خالص ارزش بازیافتنی را الزامی کرده (IAS ۲)^(۱۸) در حالی که اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده اقل بهای تمام شده و ارزش بازار را تجویز می‌کند (فیشور و مارش، ۲۰۱۲). بهای تمام شده (تحت دو استاندارد) مبلغی است که فروشنده برای تحویل موجودی‌ها پرداخت کرده است. تحت اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده، ارزش بازار بهای جایگزینی اقلام از طریق خرید یا تولید مجدد است (کیسو، ویگانت و وارفیلد، ۲۰۱۳). تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خالص ارزش بازیافتنی: ارزش برآوردی فروش پس از کسر هزینه‌های برآوردی تکمیل و هزینه‌های برآوردی فروش است. ارزش خالص بازیافتنی یک مؤلفه کلیدی در تشخیص بهای بازار است که حداکثر قیمت بازار (بالاترین قیمتی که به طور بالقوه می‌تواند باشد) محسوب می‌شود. بهای حداقل بازار، ارزش خالص بازیافتنی به کسر حاشیه سود متعارف است.

زین کاهش ارزش^(۱۹)

تفاوت اصلی بعدی بین دو مجموعه از استانداردها روش اندازه‌گیری و ثبت زین کاهش ارزش است. زین کاهش ارزش زمانی اتفاق می‌افتد که قیمت منصفانه یک دارایی (ارزش بازار) کمتر از ارزش دفتری آن باشد. دو تفاوت بنیادین بین اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با توجه به زین کاهش ارزش، آزمون

با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برداشته شده است که آن یکسان بودن امتحان CPA (حسابدار قسم‌خورده) است. یک محقق ذکر کرد که دانشکده‌های بازرگانی باید دانشجویان خود را بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به منظور آماده‌سازی آنها برای احراز شغل آموزش دهند، اما قبل از اینکه آنها بتوانند دانشجویان را آموزش دهند، خود مربیان هم باید آموزش ببینند (توماس، ۲۰۰۹).

در کتب درسی مورد استفاده برای سطوح میانی حسابداری مالی در دانشگاه کاستال کارولینا که مبنایی برای برنامه آموزشی است، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به طور مختصر در پایان هر فصل گنجانده شده است.

حسابرسان نیز لازم است همه جوانب استانداردهای همگرا را یاد بگیرند، همانطور که برای حسابداران چین امری لازم است. در حالی که بعضی اختلاف‌ها در سنجش‌های دقیق بر اساس تاثیر همگرایی وجود دارد، اما روشن است که فرآیندی پر هزینه برای کسب و کار، تاجران فعلی و آتی در ایالات متحده خواهد داشت.

منبع همگرایی

ISAB و FASB هر دو اعلام کرده‌اند که هدف آنها اولویت دادن به تکمیل سه پروژه است: شناسایی درآمد، اجاره‌ها و ابزارهای مالی و سپس بر سایر جنبه‌هایی تمرکز کنند که پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی توسط آمریکا را تسهیل کند. هدف کلی هر دو هیأت قرار دادن همه بازارهای اصلی سرمایه در موقعیتی است که آمریکا را به سوی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هدایت کند.

اگرچه تفاوت‌های بسیاری، هم فلسفی و هم عملی، بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات وجود دارد، اما چند موضوع فنی فرآیند همگرایی را کند می‌کند: ارزشیابی موجودی‌ها، زین کاهش ارزش، اجاره‌ها، شناخت درآمد، و ارائه صورت مالی. از این پنج موضوع، چهار موضوع هنوز حل نشده باقی مانده است.

ارزایی موجودی

شاید مهمترین تفاوت بین دو استاندارد، تعیین ارزش موجودی باشد، به خصوص با این واقعیت که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)^(۱۵) را مجاز نمی‌داند. این روش توسط حدود ۳۶ درصد شرکت‌ها برای تعیین ارزش بخشی از موجودیشان استفاده می‌شود (رید و پنس، ۲۰۱۳). در روش لایفو فرض بر این است که کالاهای جدید خریداری شده اولین واحدهای فروخته شده هستند. براساس نظریه اقتصادی که می‌گوید قیمت‌ها همیشه در طولانی مدت افزایش می‌یابند، این امر موجب شود بهای تمام شده کالاهای فروش رفته (یک هزینه) افزایش یابد. روش‌های اولین صادره از اولین وارده (FIFO)^(۱۶)، میانگین موزون و شناسایی ویژه‌ی، همگی روش‌های تعیین ارزش موجودی هستند که توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجاز می‌باشند (کیسو، ویگانت و وارفیلد، ۲۰۱۳). تحت روش فایفو، اولین واحدهای خریداری شده (انتهایی که قبل از همه خریداری شدند) اولین واحدهای فروش رفته هستند. میانگین موزون، میانگین قیمت خرید همه موجودی‌ها در دسترس را محاسبه



شناسایی و اندازه‌گیری زیان و این واقعیت است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برگشت زیان کاهش ارزش را ممکن می‌سازد.

طبق ۳۶ IAS اگر بعد از شناسایی کاهش ارزش، مبلغ بازیافتی بیشتر از ارزش دفتری جدید باشد باید بازیافت کاهش ارزش حداکثر تا مبلغ شناسایی شده قبلی به عنوان ((درآمد)) شناسایی گردد اما طبق اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده امکان بازیافت کاهش ارزش وجود ندارد.

به نظر می‌رسد هر یک از استانداردها برای دیگری با توجه به حوزه‌های خاص حسابداری مطلوب باشد. بنابراین، یک استاندارد همگرا باید مصالحه‌ای بین آن دو و ترکیبی بهترین ایده‌ها از هر کدام باشد.

یک منبع مزیت‌های هر دو استاندارد در ارتباط با زیان کاهش ارزش را به تفصیل بیان می‌کند. این محققین به نظر می‌رسد آزمون دو مرحله اندازه‌گیری زیان کاهش ارزش که FASB تجویز می‌کند را نسبت به آزمون یک مرحله‌ای IASB طرفداری می‌کنند. اولین آزمون در صورتی اندازه‌گیری می‌شود که ارزش منصفانه دارایی کمتر از ارزش دفتری آن باشد، و آزمون دوم برای اندازه‌گیری زیان انجام می‌شود. بعلاوه، دلیل اینکه این محققین خواهان IASB بر اساس بودن برگشت زیان کاهش ارزش‌ها است، چون زمانی که دارایی به سبب یک زیان کاهش ارزش تقلیل می‌یابد، ارزش دفتری آن دارایی تغییر می‌کند. اگر ارزش بازار بعد از تقلیل، دوباره افزایش یابد، دارایی‌ها در ترازنامه شرکت کمتر گزارش می‌شوند (همیلتون، هیلند، داد، ۲۰۱۱). در این صورت، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اجازه داده است دارایی‌ها به مبالغ اولیه ثبت شوند بگونه‌ای که ارزش آنها در دفاتر شرکت، ارزش بازار آنها را نشان دهد (برینگ‌شاو، ۲۰۰۸). زیان کاهش ارزش‌ها اغلب در خصوص دارایی‌های ثابت و سرقفلی کاربرد دارند، اما می‌توانند ابزارهای مالی را نیز تحت تأثیر قرار دهند.

مسئله زیان کاهش ارزش شکافی را بین دو نهاد استانداردگذار ایجاد می‌کند و FASB و IASB باید آن شکاف را به منظور پیشرفت پروژه همگرایی کنترل کنند (اتریج و سیا یو هسو، ۲۰۱۳).

ارائه صورت‌های مالی

تفاوت دیگر بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده در نحوه ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. دو صورت مالی مهم شامل ترازنامه و صورت سود و زیان هستند. آشکارترین تفاوت در این زمینه این است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قالب ویژه‌ای را برای این دو صورت مالی تعیین نمی‌کند (فیشر و مارش، ۲۰۱۲). تحت اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده، دارایی‌ها باید در ابتدای ترازنامه نوشته شوند، سپس بدهی‌ها و بعد حقوق صاحبان سهام ذکر گردند. بعلاوه، دارایی‌های جاری باید قبل از دارایی‌های درازمدت نوشته شوند، و بدهی‌های جاری باید قبل از بدهی‌های درازمدت بیایند. در بخش دارایی‌های جاری، دارایی‌ها باید بر حسب نقدشوندگی ارائه گردند. (نقدشوندگی به سرعت تبدیل دارایی به وجه نقد اشاره دارد).

اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده الزامات سخت‌گیرانه‌تری را در خصوص صورت سود و زیان در نظر می‌گیرد. استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری مالی الزامات حداقلی را در نظر می‌گیرد که باید ارائه شوند، و فضایی را برای چگونگی گزارش سایر اقلام توسط شرکت‌ها باقی‌گذارد. شش عنصر صورت سود و زیان عبارتند از: درآمد، هزینه‌های مالی، سود و زیان مربوط به اشخاص وابسته و سرمایه‌گذاری‌های مشترک، هزینه‌های مالیات، عملیات‌های متوقف‌شده و سود یا زیان خالص (نتیجه نهایی عملکرد).

اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده دو قالب (تک‌مرحله‌ای یا چندمرحله‌ای) را تجویز می‌کند و SEC می‌گوید که هزینه‌ها باید با توجه به کارکرد ارائه گردند (فیشر و مارش، ۲۰۱۲). این بدان معنی است که صورت سود و زیان اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده مفصل‌تر از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. همچنین، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان نکات کلیدی در صورت‌های مالی که به طور رایج برای اندازه‌گیری مختلفی چون درآمد حاصل از عملیات و سایر درآمدهای غیرعملیاتی استفاده می‌شوند، اشاره‌ای نمی‌کند (کیسو، ویگانگت و وارفیلد، ۲۰۱۳).

اجاره‌ها

مسئله بعدی تفاوت بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده که در این مقاله بحث خواهد شد، اجاره‌ها هستند. تفاوت‌های اندکی در رابطه با اجاره‌ها وجود دارند و روشن‌ترین آن این است که چیزی که تحت اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده اجاره سرمایه‌ای نامیده می‌شود براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اجاره مالی نام دارد. وقتی یک اجاره سرمایه‌ای (مالی) (۲۰) ثبت می‌شود، شرکت اجاره را در دفاترش به عنوان یک دارایی یا بدهی ثبت می‌کند. این دارایی سپس توسط مستأجر (و نه مؤجر) مستهلک می‌گردد. تفاوت مهم دیگر مربوط به سرمایه‌ای کردن اجاره‌ها است که شامل معیارهای مورد استفاده برای تشخیص این است که یک اجاره، اجاره سرمایه‌ای یا اجاره عملیاتی (۲۱) باشد. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی الزام می‌کند در صورتی که همه ریسک‌ها و مزایای مالکیت به مستأجر انتقال گردد یک اجاره سرمایه‌ای تلقی می‌گردد. اما، اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده شرایط سختی را برای سرمایه‌ای کردن اجاره تجویز می‌کند. برای مثال، یکی از این چهار معیار الزامی اجاره سرمایه‌ای این است که ارزش فعلی حداقل پرداخت‌های اجاره باید بزرگتر یا مساوی ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی اجاره شده باشد. مثال دیگر دوره اجاره است که باید حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی باشد (کیسو، ویگانگت و وارفیلد، ۲۰۱۳). این مثال دیگری از کیفیت قاعده محور اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده و اصول محور استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

تفاوت‌های مورد بحث بالا می‌تواند به طور بالقوه به سرمایه‌ای تلقی کردن اجاره توسط شرکت تحت مجموعه‌ای از استانداردها و عدم سرمایه‌ای بودن برخی دیگر منجر شوند. این تفاوت بین یک اجاره سرمایه‌ای و عملیاتی معنادار است. تحت یک اجاره عملیاتی، هیچ دارایی یا بدهی در دفاتر شرکت اجاره کننده ثبت نمی‌شود. در عوض، پرداخت‌های اجاره‌بها زمانی که پرداخت می‌شوند هزینه تلقی می‌گردند. این یک مزیت برای شرکت‌ها محسوب می‌شود چون نرخ بدهی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد، و یک معیار کلیدی



تهیه صورت‌های مالی، مبادلات غیرپولی بین شرکت‌ها در راستای کسب و کار و ضمانت‌های مشخصی که در حیطه استانداردها اتفاق می‌افتند، بکار می‌رود. استاندارد جدید یک روش پنج مرحله‌ای برای شناسایی درآمد طرح‌ریزی می‌کند. ابتدا، قرارداد باید شناسایی گردد. سپس، تعهدات عملکرد همه طرفین مشمول باید قبل از مرحله سوم، یعنی تعیین قیمت مبادله، شناسایی گردند، مرحله چهارم قیمت را به تعهدات جداگانه عملکرد اختصاص می‌دهد، و گام نهایی باید درآمد را به عنوان تعهداتی که تکمیل می‌شوند شناسایی کند (PricewaterhouseCoopers، ۲۰۱۴). بعد از یک دوره راکد طولانی‌مدت، توسعه اخیر در جامعه حسابداری می‌تواند دلیل بر این باشد که باور داشته باشیم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده در آینده‌ای نه چندان دور به هم نزدیکتر یعنی همگرا تر می‌شوند.

نتیجه‌گیری و پیش‌بینی

همگرایی بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده حاصل یک فرآیند طولانی مدت بوده است. در این تغییر هزینه‌های پولی و غیرپولی بسیار زیادی وجود خواهد داشت که در ایجاد چنین تغییری بکار گرفته می‌شوند، و ایالات متحده ممکن است بعضی از قدرت سیاسی اش را به خاطر کشورهای دیگر که در مورد یک سیستم همگرا موافقت کنند، قربانی کند.

تفاوت‌های زیادی بین دو مجموعه از استانداردها وجود دارد، از جمله تعیین ارزش موجودی، زیان کاهش ارزش‌ها، اجاره‌ها و ارائه صورت مالی. با این حال، اخیراً دو طرف بر اساس یک استاندارد تقریباً همگرا که با شناسایی درآمد سروکار دارد، موافقت کرده‌اند. جدول شماره (۱) تفاوت‌های بسیار مهم بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده را خلاصه می‌کند. جهانی شدن کسب و کار، همراه با پیشرفت در تکنولوژی و فناوری، بازارهای به هم پیوسته در سراسر جهان را ایجاد کرده است. با وجود شرکت‌هایی که روزبه‌روز جهانی‌تر می‌شوند، تا حد زیادی احتمال آن می‌رود که کسب و کارهای ایالات متحده دارای مشتریان، عرضه‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، یا دیگر سهامدارانی باشند که صورت‌های مالی را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تنظیم می‌کنند (هوگز و ساندر، ۲۰۰۷). بیشتر تحقیقات انجام شده توجه به همگرایی انجام شده که بزرگترین اقتصادهای جهان را قابل مقایسه‌تر می‌سازد توصیه می‌کنند. در خلاصه‌ای از نظریات مربوط به SEC تدوین شده توسط چهار مؤسسه بزرگ حسابداری^(۲۴)، PricewaterhouseCoopers، ۸۴ درصد پاسخ‌دهندگان به مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری و ۶۶ درصد به همگرایی کامل با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی علاقمند هستند (تیسون، ۲۰۱۱).

اگر چه پروژه همگرایی بین FASB و IASB گام اولیه در مسیر جهانی کردن استانداردها است، به نظر می‌رسد که تحولات جدید در FASB، SEC و کنگره آمریکا در جهت تسریع حرکت این کشور به پذیرش استانداردهای بین‌المللی و جایگزینی آن با اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده است. در یک تحقیق پیمایشی که IASB در بین مدیران انجام داد، ۵۵ درصد از آنان اظهار داشتند که به شیوه‌ای،

برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است. این امر موجب می‌شود شرکت‌ها برای اجتناب از سرمایه‌های کردن اجاره‌ها به هر تلاشی دست بزنند.

تفاوت دیگر تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این است که مستأجر از نرخ بهره ضمنی^(۲۳) در حسابداری برای اجاره‌ها استفاده می‌کنند مگر اینکه تشخیص این نرخ عملی نباشد. اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده نرخ بهره تفاضلی^(۲۳) را الزام می‌کند مگر اینکه نرخ ضمنی کمتر از نرخ تفاضلی باشد و نرخ ضمنی برای مستأجر آشکار باشد. نرخ ضمنی نرخ مطلوب مؤجر از نرخ بازده و نرخ تفاضلی نرخ است که انتظار می‌رود مستأجر آن را از یک مؤسسه مالی برای خرید دارایی قرض گرفته‌اند، پرداخت کند (کیسو، ویگانت و وارفیلد، ۲۰۱۳).

شناسایی درآمد

در همه چهار موضوع پیش گفته یعنی تعیین ارزش موجودی، کاهش ارزش‌ها، ارائه صورت‌های مالی و اجاره‌ها هنوز هم توسط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده به گونه‌ای متفاوت مورد عمل قرار می‌گیرند. با این حال، مساله شناخت درآمد، اخیراً حل شده است. شناخت درآمد اشاره به زمانی دارد که یک شرکت ثبت درآمد را انجام می‌دهد (یا شناسایی می‌کند) که حاکی از کسب سود از یک مبادله است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی درآمد را زمانی که یک فروش اتفاق بیافتد شناسایی می‌کند، در حالی که تحت اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده شناخت درآمد تا زمانی که فرآیند کسب سود تکمیل شود به تأخیر می‌افتد (فاسبری، فاسبری و کرافت، ۲۰۰۹). این وضعیت منطبق با اصل تطابق چارچوب مفهومی است که می‌گوید درآمدها باید با هزینه‌هایی که به ایجاد آن درآمد کمک می‌کند، تطبیق داده شود. سرانجام، چون اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده قاعده محور است، قواعد ویژه‌ای را برای به شناخت درآمد فراهم کرده است. بیش از ۱۰۰ استاندارد در اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده برای شناخت (شناسایی) درآمد وجود دارد ولی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تنها دو استاندارد وجود دارد (بوسوا و نرودوا، ۲۰۰۹). در قراردادهای بلندمدت، سه روش شناخت درآمد تحت اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده مجاز است: روش کار تکمیل شده، روش بازبافت بهای تمام شده، و روش درصد پیشرفت کار. روش کار تکمیل شده تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممنوع است (سی، ۲۰۱۴). روش کار تکمیل شده درآمد را زمانی شناسایی می‌کند که پروژه تمام می‌شود، در روش درصد پیشرفت کار درآمد بر اساس درصد هزینه‌های کلی برآورد شده قرارداد شناسایی می‌شود که در طول دوره تکمیل شده اند، و در روش بازبافت بهای تمام شده امکان شناسایی درآمدها تا زمانی که از هزینه‌های کل فراتر نروند، (تا زمانی که پروژه سودآور شود) وجود ندارد.

در می ۲۰۱۴، یک استاندارد تقریباً همگرا بین IASB و FASB مورد توافق واقع شد. در ۲۸ می ۲۰۱۴، IFRS ۱۵/ASU ۲۰۱۴-۰۹ صادر شد. این اولین استاندارد همگرا، تقریباً همگرا، حدوداً همگرا صادرشده از سال ۲۰۱۱ بود (استریت، ۲۰۱۴). استاندارد جدید برای همه قراردادهای فروش (نه اجاره) به غیر از قراردادهای بیمه،



جدول شماره (۱) - تفاوت‌ها بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده

مسئله	اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	وضعیت/ نظریات
تعیین ارزش موجودی	فایفو، میانگین موزون، شناسایی ویژه، و لایفو مجاز هستند؛ موجودی به اقل بهای تمام شده و ارزش بازار گزارش می‌شود	لایفو ممنوع شده؛ موجودی‌ها به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش بازیافتی گزارش می‌شود.	اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده احتمال کنار گذاشتن لایفو را ندارد بنابراین احتمال همگرایی کامل وجود ندارد.
زیان کاهش ارزش‌ها	آزمون دو مرحله‌ای برای زیان کاهش ارزش‌ها، برگشت زیان کاهش ارزش ممنوع شد.	آزمون یک مرحله‌ای برای زیان کاهش ارزش‌ها؛ در نظر گرفتن ذخیره‌ی کاهش ارزش را ممکن می‌سازد (ثبت بازگشت به ارزش منصفانه‌ی بازار)	هنوز همگرا نشده است، به نظر می‌رسد ترکیبی از بهترین نقاط دو استاندارد بهترین نتیجه را ایجاد کند.
شناخت درآمد	قبلاً: شناخت درآمد بعد از اینکه فرآیند کسب سود تکمیل شد، روش کار تکمیل شده، روش بازیافت بهای تمام شده، روش درصدهای پیشرفت کار، می‌تواند برای قراردادهای بلندمدت استفاده شود.	قبلاً: درآمد وقتی فروش اتفاق می‌افتد شناسایی می‌شود، روش کار تکمیل شده ممنوع شد.	استاندارد تقریباً همگرا در می‌۲۰۱۴ صادر شد، پنج مرحله برای شناسایی درآمد مطرح شد.
ارائه صورت‌های مالی	قالب ویژه‌ی تعیین‌شده برای صورت‌های مالی	حداقل الزامات برای صورت‌های مالی، باقی گذاشتن فضا برای تفسیر توسط متخصصان کسب و کار؛ اقلام غیرمترقبه ممنوع شده	SEC بعضی شرکت‌ها را که دارای عملیات‌هایی خارجی برای تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند، مجاز می‌داند.
اجاره‌ها	قواعد خاصی برای سرمایه‌ای کردن یک اجاره مطرح شد، نظیر اینکه دوره اجاره باید حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی باشد و ارزش فعلی حداقل پرداخت‌های اجاره باید حداقل ۹۰ درصد ارزش منصفانه‌ی بازار دارایی باشد.	یک اجاره باید وقتی سرمایه‌ای شود که اساساً هم‌ریسک‌ها و مزایای مالکیت انتقال یافته‌اند.	همگرایی در حال پیشرفت است، استاندارد احتمالی همگرا شده برای صدور در سال ۲۰۱۵

- Harmonization
- Securities and Exchange Commission (SEC)
- Norwalk Agreement
- Memorandum of Understanding (MoU)
۱۴. همگرایی تا به امروز کامل نشده است. IFRS شماره ۱۵ نخستین کار مشترک در سال ۲۰۱۵ منتشر شد.
- last-in-first-out (LIFO)
- First-in-first out (FIFO)
- The Internal Revenue Service (IRS)
- International Accounting Standards (IAS)
- Impairments
- capital (finance) lease
- non-capitalized (operating) lease
- the implicit rate of interest
- the incremental interest rate
۲۴. big four public accounting firm: چهار بزرگ، چهار مؤسسه بزرگ حسابداری عمومی جهان هستند: پرایس واتر‌هاوس کوپرز، دلویت، ارنست اند یانگ، کی‌پی‌ام‌جی.

منابع و ماخذ:

- این مقاله عمدتاً برگرفته از مقاله زیر است:
- Austin Willmore, (Spring 2015). The Implication of US GAAP and IFRS Convergence on American Business. Bridges 9.

سایر منابع:

- Institute of Management Accountants (IMA), Key Differences Between IFRS And U.S. GAAP: Impact On financial reporting, 2015.
- ۳- حقیقت، حمید و علی آشتاب (۱۳۹۴)، پیامدهای همگرایی بعد از گذشت ده سال، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۴۳، ص ۸-۱۱ و ۶۳-۶۴.
- ۴- فروغی، داریوش و علیرضا رهروی دستجردی (۱۳۹۳)، فرآیند یکپارچه‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آمریکا و اروپا، حسابدار رسمی، شماره ۳۷، ص ۱۴-۲۲.
- Timothy Douppnik & Hector Perera, International Accounting, Fourth Edition, Mc GRAW-HILL INTERNATIONAL EDITION, 2015.

آماده پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. آمارهای بالا این باور را تصریح می‌کند اقداماتی باید انجام شود تا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول حسابداری عمومی پذیرفته‌شده ایالات متحده را اگر چه به طور کامل به‌عنوان مجموعه‌ای از استانداردهای جهانی همگرا نگردیده‌اند، حداقل به هم نزدیکتر گردند. آنها همچنین اشاره می‌کنند که چندین شکاف وجود دارد که هنوز بین دو مجموعه از استانداردهای گزارشگری، بیش از ده سال پس از توافق هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر سر پیگیری همگرایی در نشست‌هایشان در نورواک، باقی مانده است. باید گفت اگر چه هزینه‌های پیاده‌سازی مجموعه جدید استانداردها زیاد است، در طولانی مدت همگرایی برای کسب و کار آمریکا مفید خواهد بود چون به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا خود را با رقیبان بین‌المللی مقایسه کنند، چرا که به طور فزاینده کسب و کار جهانی تر و رقابتی تر می‌شود. توافق اخیر بین FASB و IASB در خصوص شناسایی درآمد نشانه مثبتی است، چون نشان می‌دهد اگر چه فرآیند همگرایی کند است، و فرصت‌های را یکی پس از دیگری از دست می‌رود اما هیچ یک از طرفین پروژه همگرایی را ترک نمی‌کنند.

پی‌نوشت‌ها:

- the language of business
- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)
- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- International Accounting Standards Board (IASB)
- Convergence
- principles based
- rules based
- G20-