

# ظهور و افول لایفو

نویسندگان:

دانیل پی. تینکلمن و چانهیوآ لینگ

ترجمه:



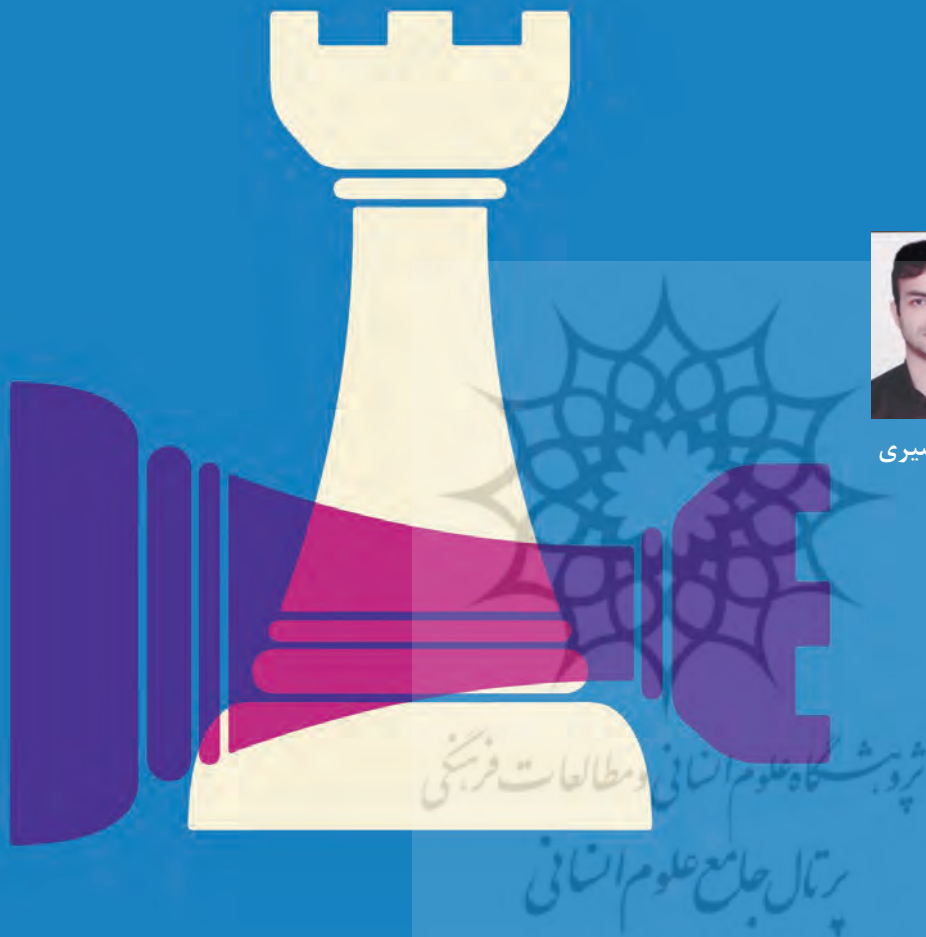
علیرضا نصیری



محمد ثانوی



وحید منتی



## چکیده

در این پژوهش تاریخچه لایفو از دهه ۱۹۳۰ تا سال ۲۰۲۱ میلادی مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که به‌کارگیری لایفو در دهه ۱۹۷۰ میلادی به‌شدت افزایش پیدا کرده است. طرفداران لایفو به علت تطابق آخرین بهای خرید با فروش و

همچنین عدم شناسایی سودهای ناشی از نگهداری موجودی‌ها، استفاده از این روش را تحسین کردند. مدیران نیز به علت تأثیر اندازه‌گیری موجودی‌ها به روش لایفو بر کاهش در مالیات پرداختی در دوره‌های تورمی از آن استقبال کردند. پذیرش لایفو در دهه ۱۹۷۰ میلادی منجر به انجام پژوهش‌های حسابداری درباره

حسابداری مالی که در آن به اصل تطابق تأکید نداشت و در عوض به مربوط بودن ارزش، سودمندی در تصمیم، بیان صادقانه و مقایسه‌پذیری ارزش بیشتری می‌داد؛ تضعیف شد. با کم‌رنگ شدن مزایای مالیاتی عمده و توجیهات نظری قوی این روش، استفاده از لایفو در اواسط دهه ۱۹۸۰ به‌طور چشمگیری کاهش یافت. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۵ استفاده از لایفو را غیرمجاز اعلام کرد. تا سال ۲۰۲۰، لایفو به یک روش خاص تبدیل شده بود که عمدتاً به دلیل اصل تطابق باقی‌مانده بود اما اینکه استفاده از آن با رشد مجدد تورم افزایش می‌یابد یا خیر مشخص نیست.

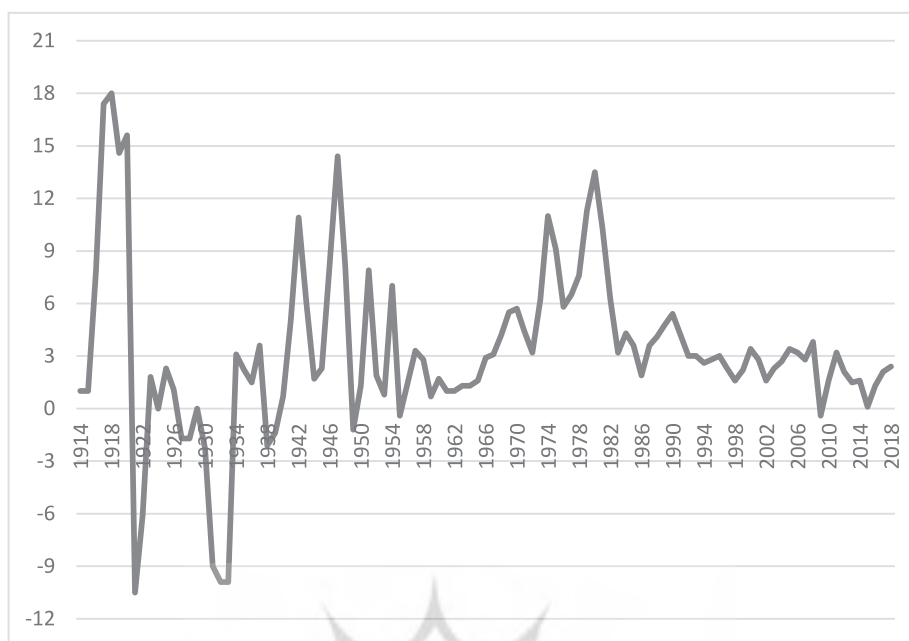
#### مقدمه

در حالی که مقاله‌های بسیار خوبی در مورد تاریخچه اولیه روش اندازه‌گیری موجودی به شیوه اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) وجود دارد (مثل پینکوس، ۱۹۸۹؛ لسرد، ۲۰۰۶) اما از زمانی که دیویس (۱۹۸۲) پذیرش اولیه و رشد آن را تا سال ۱۹۸۲ بررسی کرد، هیچ خلاصه‌ای از تاریخچه این روش وجود نداشت. اوایل دهه ۱۹۸۰ بالاترین سطح به‌کارگیری لایفو بود. در این مقاله، ادبیات قبلی را گسترش داده و دلایل کاهش میزان به‌کارگیری لایفو تا سال ۲۰۲۰ را مورد بحث قرار می‌گیرد. کاهش میزان به‌کارگیری لایفو، ناشی از آثار روندهای اقتصادی اساسی و هم‌ناشی از تغییرات در استانداردها و دیدگاه‌های حسابداری رخ داده است. ما تاریخچه لایفو را به پنج دوره با مرزهای تا حدی نا روشن تقسیم می‌کنیم. در دوره اول، از حدود سال ۱۹۳۰ تا حدود ۱۹۵۰، لایفو برای اهداف حسابداری و مالیاتی ایالات متحده معرفی و پذیرفته شد.

در دوره‌ای که قیمت‌ها نوسان داشتند و تورم ثابت فرض نمی‌شد، عمدتاً به‌کارگیری لایفو به‌عنوان شیوه‌ای برای هموارسازی سود و مالیات تلقی می‌شد. عدم شناسایی سودهای ناشی از نگهداری موجودی‌ها در روش لایفو با سوءظن گسترده درباره حسابداری بهای جاری مطابقت داشت. همان‌طور که استوری و استوری (۱۹۹۸) خاطرنشان کرد، در این زمان، نظریه‌پردازان حسابداری اصالت را برای صورت سود و زیان قائل می‌شدند و پذیرفته بودند که اقلام مختلف ترازنامه، با ارزش‌هایی کاملاً متفاوت از آنچه می‌توانند به فروش برسند، درج شوند. در دوره دوم از حدود سال‌های ۱۹۵۰ تا ۱۹۷۲، نظریه‌پردازان حسابداری همچنان اولویت بالایی برای اندازه‌گیری سود خالص قائل بودند و در نتیجه تطبیق هزینه‌های جاری با فروش از طریق لایفو جذاب تلقی می‌شد. از آنجایی که تورم ثابت (اگرچه تدریجی) در اقتصاد ایالات متحده عادی شد، می‌توان انتظار داشت که لایفو منجر به ایجاد مالیات‌های انتقالی (معوق) می‌شد. در نمونه‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری<sup>۲</sup> سالانه انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۳</sup>، استفاده از لایفو در بین شرکت‌های بورسی بزرگ بین ۲۵ تا ۳۴ درصد بود که در سال ۱۹۷۲، حدود ۲۵ درصد از شرکت‌ها از لایفو استفاده کرده بودند. در دوره سوم از سال ۱۹۷۲ تا ۱۹۸۶، استفاده از لایفو به‌طور قابل‌توجهی افزایش یافت. تورم بالا، نرخ بهره بالا و نرخ‌های مالیاتی بالا لایفو را در این دوره جذاب کرده بود. همچنین قوانین مالیاتی برای تشویق استفاده از لایفو در این دوره آزاد شد. تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری لایفو را راهی برای انطباق

کارایی بازار و انتخاب روش حسابداری شد. مزایای مالیاتی لایفو در دهه ۱۹۸۰ میلادی به دلیل کاهش نرخ مالیات، تورم پایین و تغییر در شیوه‌های اندازه‌گیری موجودی‌ها به تدریج کاهش یافت. توجیه نظری آن با اتخاذ یک چهارچوب مفهومی در دهه ۱۹۸۰ توسط هیئت استانداردهای

شکل ۱: درصد تغییر سالانه در شاخص قیمت مصرف‌کننده



دولت آقایان بوش و اوباما پیشنهادهای مختلفی برای حذف آن از قوانین مالیاتی ایالات متحده به منظور افزایش درآمدها (درآمدهای مالیاتی) ارائه دادند. اخیراً به کارگیری این روش به عنوان پارانه‌ای برای صنایع سوخت فسیلی مورد انتقاد قرار گرفته است. در این دوره مقاله‌های کمی مرتبط با لایفو در مجلات برتر حسابداری منتشر شده است.

تا پایان سال ۲۰۲۰، لایفو یک روش خاص و با آینده نامشخص بود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰۱۰)، با چهارچوب مفهومی مشابه با هیئت استانداردهای حسابداری مالی، لایفو را یک روش غیرقابل قبول در سال ۲۰۰۳ تلقی کرد و در سال ۲۰۰۵ به کارگیری آن را غیرمجاز دانست. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری استدلال می‌کند که فرض لایفو به‌طور قابل‌اتکایی جریان موجودی واقعی را نشان نمی‌دهد و لایفو اغلب منجر به

زمان و همان‌طور که شرکت‌ها از لایفو استفاده می‌کردند، تفاوت بین مبنای لایفو در اندازه‌گیری موجودی‌ها و بهای تمام شده جاری بزرگ‌تر شد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، همتای بین‌المللی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، در سال ۲۰۰۵ اجازه استفاده از لایفو را برای حسابداری مالی متوقف کرد. پژوهش‌های دانشگاهی در مورد لایفو پس از اوایل دهه ۱۹۹۰ کاهش یافت؛ زیرا پژوهشگران روی راه‌حلی برای برخی از پرسش‌هایی که پیشتر مطرح شده بودند؛ تمرکز کردند.

از دوره پنجم (از سال ۲۰۰۶) به بعد، استفاده شرکت‌ها از لایفو به دلیل کاهش مزایای مالیاتی آن و افول تورم، کاهش یافت و پیشنهاد‌های جدی برای حذف آن برای اهداف مالیاتی و حسابداری ارائه شد. تلاش‌های هیئت استانداردهای حسابداری مالی احتمال حذف لایفو را برای حسابداری ایالات متحده افزایش داد.

مدل بهای تمام شده تاریخی برای مقابله با تورم می‌دانستند، هرچند پروژه در حال توسعه چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، توجیه‌های نظری لایفو را تا پایان این دوره کاهش می‌داد. افزایش پذیرش لایفو الهام‌بخش موجی از پژوهش‌های تجربی دانشگاهی حسابداری شد.

در دوره چهارم از سال ۱۹۸۶ تا ۲۰۰۵، نرخ‌های مالیاتی، تورم و نرخ‌های بهره پایین ایالات متحده، مزایای مالیاتی لایفو را کاهش داد و استفاده از لایفو کاهش یافت. اداره خدمات درآمد داخلی آمریکا به‌طور خودکار به شرکت‌هایی کرد که می‌خواستند به سایر روش‌های قابل قبول حسابداری موجودی‌ها روی بیاورند، شروع به اعطای مجوز کرد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی تأکید کمتری بر صورت سود و زیان داشت و بیشتر بر مفاهیم سودمندی در تصمیم، بیان صادقانه و مقایسه‌پذیری توجه داشت. با گذشت



درج موجودی به مبالغی می‌شود که رابطه کمی با بهای تمام شده (مخارج) جاری دارد.<sup>۵</sup> در ایالات متحده اگر قاعده انطباق لایفو تغییر نکند، حذف لایفو در گزارشگری مالی عواقب مالیاتی برای استفاده‌کنندگان کنونی روش لایفو ایجاد می‌کند؛ بنابراین استفاده‌کنندگان کنونی روش لایفو به‌شدت با حذف آن مخالف هستند. با این حال، تعداد استفاده‌کنندگان و نفوذ آنها در حال کاهش است. در ایالات متحده تنها حدود یک درصد از تمام شرکت‌ها و ۷ درصد از کل شرکت‌های بورسی (دارای موجودی) از این روش استفاده می‌کنند.

**تاریخچه لایفو در اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری؛ حسابداری بین‌المللی و استانداردهای مالیاتی دوره ۱: ۱۹۳۰-۱۹۵۰ تاریخچه اولیه و پذیرش لایفو در ایالات متحده پذیرش مالیاتی**

دیویس (۱۹۸۲) تاریخچه کاملی از استفاده اولیه و پذیرش لایفو برای اهداف مالیاتی و حسابداری در ایالات متحده نوشت. لایفو حاصل یک روش حسابداری قبلی، «روش موجودی پایه» بود. در روش موجودی پایه فرض بر این بود که شرکت‌ها همیشه برای حفظ عملیات به سطح معینی از موجودی نیاز دارند و این «موجودی پایه» به بهای تمام‌شده تاریخی در دفاتر ثبت می‌شد. این بدان معناست که مالیات بر درآمد و سود خالص گزارش‌شده تحت تأثیر نگهداری سود یا زیان موجودی پایه قرار نمی‌گیرند. این موضوع برای شرکت‌هایی جذاب بود که موجودی‌های نسبتاً زیادی در معرض نوسان قیمت‌ها داشتند. دیویس (۱۹۸۲) از شرکت ملی سرب که دارای موجودی‌های زیادی از فلزات فاسد نشدنی بود به‌عنوان اولین

افزایش یافت و سپس بلافاصله پس از جنگ کاهش یافت. قیمت‌ها دوباره در دهه ۱۹۲۰ رشد کرد و در طی رکود دهه ۱۹۳۰ دوباره سقوط کرد. جنگ جهانی دوم و پیامدهای آن باعث نوسانات بیشتری در قیمت‌ها شد.

انتظار این بود که لایفو به شرکت‌ها کمک کند تا از گزارش سود و مالیات‌های مخدوش شده توسط سود و زیان نگهداری غیردائمی موجودی‌ها جلوگیری کنند. سندرز<sup>۶</sup> (۱۹۲۶) دریافت که به‌کارگیری روش موجودی پایه توسط شرکت ملی سرب در دوره ۱۹۱۳-۱۹۲۳ سود خالص کل یکسانی اما با نوسانات کمتری نسبت به روش اولین صادره از اولین وارده (فایفو) در طول دوره ایجاد کرده است. استفاده از لایفو می‌تواند بار مالیاتی را به شیوه‌ای مشابه با

استفاده‌کننده از این روش یاد می‌کند. پس از اینکه دادگاه عالی در سال ۱۹۳۰ در پرونده لوکاس علیه شرکت فولاد سازه‌ای کانزاس سیتی رأی داد که روش موجودی پایه برای اهداف مالیات بر درآمد قابل قبول نیست، طرفداران این روش به لایفو روی آوردند.

طرفداران اولیه لایفو انتظار نداشتند که به تعویق انداختن مالیات دائمی شود. در عوض، دیویس (۱۹۸۲) نشان داد که لایفو برای هموارسازی سود در نظر گرفته شده است. در دهه‌های اخیر نوسانات گسترده‌ای در قیمت‌ها به‌خصوص برای کالاهایی مثل فلزات غیر آهنی و نفت وجود داشته است. شکل ۱، درصد تغییر سالانه در شاخص قیمت مصرف‌کننده<sup>۷</sup> را نشان می‌دهد. زمانی که ایالات متحده وارد جنگ جهانی اول شد؛ قیمت‌ها



میانگین گیری سود یا انتقال به دوره‌های قبل و بعد کاهش دهد. استاب<sup>۱</sup>(۱۹۴۲) نیز به نتایج مشابهی رسید. علاوه بر این لایفو می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا از پرداخت مالیات بر سود مازاد (تحمیل‌شده در دهه ۱۹۳۰) بر سود نگهداری شده در موجودی‌ها خودداری کند (لسارد<sup>۱۰</sup>:۲۰۰۶).

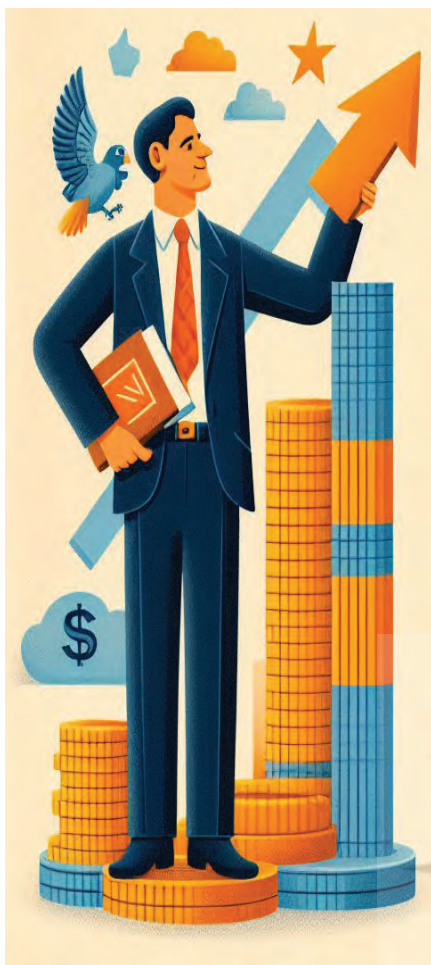
پالایشگاه‌های نفت و شرکت‌های فلزی طرفداران اولیه لایفو بودند. مؤسسه نفت آمریکا برای اولین بار استفاده از آن را در سال ۱۹۳۴ توصیه کرد (دیویس، ۱۹۸۲). گزارشی در سال ۱۹۳۸ توسط کمیته مالیات فدرال انجمن حسابداران آمریکا از پذیرش لایفو تحت شرایط خاص حمایت کرد. این کمیته فرض می‌کرد که قیمت‌ها به‌صورت چرخه‌ای رفتار می‌کنند و پرداخت‌های مالیاتی تحت لایفو یکنواخت‌تر خواهد بود و در طول زمان با روش‌های دیگر برابر می‌شود.

کنگره آمریکا برای اولین بار استفاده از لایفو را در قوانین درآمد در سال‌های ۱۹۳۸ و ۱۹۳۹ تصویب کرد (دیویس، ۱۹۸۲؛ پینکوس، ۱۹۸۹). کنگره دو گام برای رسیدگی به نگرانی‌ها در مورد اینکه لایفو می‌تواند صرفاً به‌عنوان یک روش فرار مالیاتی به‌جای یک روش قانونی برای ارزیابی موجودی‌ها استفاده شود، برداشت. اول، اصلاحیه‌ای در قانون در سال ۱۹۳۸ بیان داشت: «هر مؤدی که برای هر سال مالیاتی، طبق جمله قبل اجازه تغییر به آن مبنا را داشته باشد، در آن سال و سال‌های مالیاتی بعدی، انتخاب غیرقابل‌برگشتی انجام داده است و در هیچ‌یک از آنها مجاز به تغییر از آن مبنا به سال مالیاتی مشمول بعدی نیست». الزام اتخاذ لایفو به «غیرقابل‌برگشت» در قانون برای جلوگیری از تغییر فرصت‌طلبانه شرکت‌ها به روش لایفو برای به حداقل رساندن پرداخت‌های

مالیاتی خود، در نظر گرفته شد. دوم، قانون درآمد سال ۱۹۳۹ شامل «قاعده انطباق لایفو» است که شرکت‌هایی را که مایل به انتخاب لایفو برای اهداف مالیاتی هستند ملزم می‌کند از آن برای اهداف حسابداری (گزارشگری مالی) نیز استفاده کنند.

در اصل خرده‌فروشان هم به دلیل پیچیدگی لایفو و هم به دلیل مقاومت اداره خدمات درآمد داخلی آمریکا از آن استفاده نمی‌کردند. روش خرده‌فروشی و ارزش دلاری لایفو به‌عنوان روش‌های عملی برای اجرای لایفو پیشنهاد شد. پرفیرمین (۱۹۶۳)، استفاده از روش ارزش دلاری لایفو را در سال ۱۹۴۱ پیشنهاد کرد و تصمیمات دادگاه در سال‌های ۱۹۴۷ و ۱۹۴۹ به مؤدیانی که لایفو را انتخاب می‌کردند اجازه داد تا از روش‌های خرده‌فروشی و ارزش دلاری استفاده کنند.





از آن زمان، اصول پذیرفته شده حسابداری به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد که آزادانه از میان چندین فرض جریان بهای موجودی را انتخاب کنند. لایفو در کتاب‌های درسی حسابداری مختلف در این دوره مانند حسابداری میانه نیولو، اسمیت و وایت (۱۹۳۹) و ویرایش سوم کتاب اصول حسابداری میانه فینی در سال ۱۹۴۶ (فینی، ۱۹۴۶) گنجانده شد. از همان ابتدا کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱۱</sup> مایل به پذیرش انتخاب‌های شرکت‌ها در مورد مناسب بودن لایفو بود. طبق گفته پینکوس (۱۹۸۹)، حداقل ۲۶ شرکت سهامی عام از روش‌های موجودی پایه یا لایفو برای گزارشگری عمومی در دهه ۱۹۳۰ استفاده کردند. در یک سخنرانی در سال ۱۹۴۵، ویلیام ورنتر، حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار خاطر-نشان کرد که اگرچه مطلوب است که روش حسابداری به‌طور دقیق هم بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و هم موجودی را منعکس کند، کمیسیون

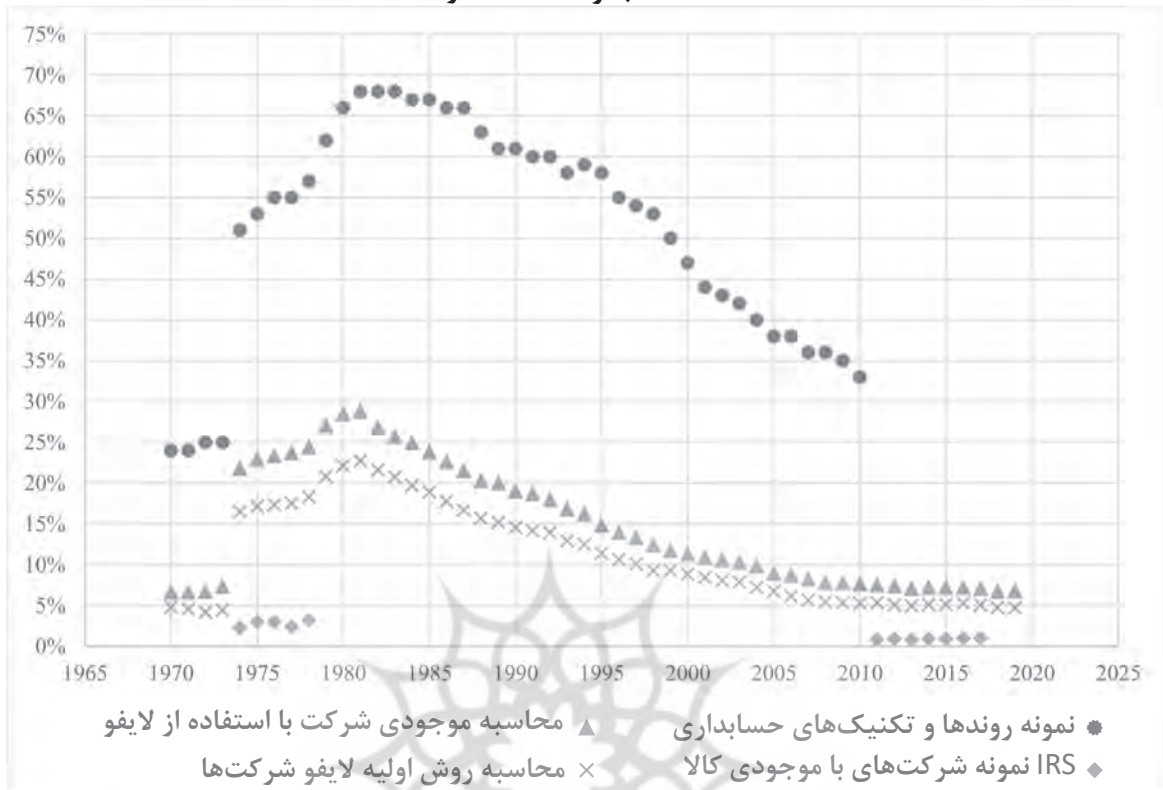
پذیرش حسابداری مالی - ایالات متحده  
طبق نظر استوری و استوری (۱۹۹۸) در این دوره اولیه هیچ خلاصه معتبری از اصول حسابداری وجود نداشت. بررسی آنها از بولتن تحقیقات حسابداری نشان می‌دهد که این اظهارات بر اساس فلسفه‌ای استوار است که بر صورت سود و زیان اولویت داده و ارزش بالایی برای ارزیابی دارایی قائل نبوده و همچنین با به‌کارگیری طیف وسیعی از روش‌های حسابداری مدارا می‌کرده است. مطابق با این تفسیر، زمانی که بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۲۹ (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۴۷) در سال ۱۹۴۷ منتشر شد، چندین روش حسابداری موجودی، از جمله لایفو را پذیرفت. انجمن حسابداران رسمی آمریکا نشان داد که هدف اصلی یک شرکت در انتخاب یک روش باید انتخاب روشی باشد که با دقت بیشتری سود خالص شرکت را در آن شرایط خاص منعکس کند.<sup>۱۱</sup>

شکل ۲-

روندها و تکنیک‌های حسابداری داده‌ها در مورد درصد شرکت‌هایی که لایفو را بکار گرفته‌اند.



شکل ۳  
مقایسه درصد شرکت‌هایی که از لایفو استفاده می‌کنند.  
سه مجموعه داده متفاوت



The Accounting Trends and Techniques samples were only published through 2010. Usable IRS data on the frequency of LIFO usage were not published between 1979 and 2010. Data for 2017 were the latest available when this article was drafted.

منتشر شده است. تا سال ۱۹۵۱، حدود ۳۱ درصد از شرکت‌ها در نظرسنجی خود از لایفو استفاده می‌کردند. این درصد تقریباً تا سال ۱۹۶۸ ثابت ماند یعنی زمانی که ۲۸ درصد شرکت‌ها از آن استفاده می‌کردند و در سال ۱۹۷۲ به ۲۵ درصد کاهش یافت. همان‌طور که شکل ۱ نشان داده شده است، این دوره تورم به‌طور کلی در حد متوسط بود و برخلاف دوره قبل کاهش قیمت واقعی وجود نداشت.

پذیرش لایفو در اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری و مالیات

می‌شد و انتظار می‌رفت که تحریف‌های مندرج در ترازنامه موقتی باشد. لایفو به‌عنوان روش‌های خرده‌فروشی و ارزش دلاری، هم برای مالیات و هم برای حسابداری در ایالات متحده پذیرفته شد و در کتاب‌های درسی نیز تدریس شد. دوره ۲: ۱۹۵۰-۱۹۷۲ ادامه استفاده در دوره تورم تدریجی و مالیات‌های بالا

#### به‌کارگیری

شکل ۲ اطلاعاتی از بررسی‌های سالانه روندها و تکنیک‌های حسابداری شرکت‌های بزرگ را نشان می‌دهد که این روندها هر ساله توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا تا سال ۲۰۱۰

بورس و اوراق بهادار نسبت به هر شرکتی که لایفو را اتخاذ می‌کند «با ملایمت اعتراض» کرده است (ورنتز، ۱۹۴۵). در سال ۱۹۴۹ جانشین ورنترز به‌عنوان حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ارل کینگ (۱۹۴۹) در یک سخنرانی در انجمن حسابداری آمریکا<sup>۱۳</sup> گفت که لایفو یک روش عمومی پذیرفته‌شده برای ارزش‌گذاری موجودی‌ها است.

به‌طور خلاصه در این دوره هدف اصلی انتخاب یک روش تحت اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری و منعکس کردن دقیق سود دوره بود. لایفو در درجه اول به‌عنوان راهی برای هموارسازی سود و مالیات در دنیای نوسان قیمت‌ها تلقی



در این دوره نظریه پردازان حسابداری به تطابق و اندازه گیری سود دوره ای نسبت به دقت و صحت ترازنامه بیشتر اولویت می دادند و این نگاه ادامه پیدا کرد (استوری و استوری، ۱۹۹۸). لایفو به عنوان ابزاری بهتر برای تطابق هزینه ها با درآمدها توجیه می شد، اگرچه برخی همچنان این پرسش را مطرح می کردند که آیا به کارگیری لایفو زمانی که شرکتها واقعاً موجودی خود را به روش های دیگری مدیریت می کنند، یعنی جریان های فیزیکی موجودی به طور کلی با جریان های بهای تمام شده تحت لایفو متفاوت است، منطقی است؟ کمیته مفاهیم و استانداردهای حسابداری انجمن حسابداری آمریکا (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۵۷) اشاره کرد که لایفو به طور گسترده مورد استفاده قرار می گرفته است، اگرچه به ندرت با جریان واقعی کالا مطابقت داشت. این کمیته همچنین خاطرنشان کرد که لایفو می تواند در زمان تغییرات سریع قیمت به عنوان راهی برای تطبیق بهای تمام شده جاری با درآمدهای جاری، استفاده شود. با این حال، کمیته انتقاد را مبنی بر مصنوعی بودن تطابق مورد توجه قرار داد و تردید جدی داشت که آیا لایفو به اندازه کافی تطابق بهتری برای توجیه انحراف از واقعیت ایجاد کرده است یا خیر. این کمیته ابراز امیدواری کرد که بتوان روش های بهتری برای تطبیق بهای تمام شده جاری با درآمدها در آینده پیدا کرد.

هیلتون (۱۹۶۲) دریافت که استفاده کنندگان لایفو تمایل دارند که اولویت صورت سود و زیان باشد. هیئت اصول حسابداری<sup>۱۴</sup> این ایده را در بیانیه (غیر الزام آور) اصول حسابداری خود (۱۹۷۰) تکرار کرد. هیئت اصول حسابداری

نشان داد که با توجه به اینکه سودآوری بیشترین نگرانی و اهمیت را برای استفاده کنندگان صورت های مالی دارد، اطلاعات صورت سود و زیان مهم ترین اطلاعات ارائه شده توسط حسابداری مالی است.

در بیشتر این دوره مردم تصور نمی کردند که قیمت ها به طور پیوسته افزایش می یابد و بنابراین همیشه فرض نمی شد که لایفو منجر به تعویق مالیات دائمی شود. در ویرایش سوم حسابداری میان کارنبروک و سیمونز (۱۹۵۸)، مثال اصلی جریان بهای تمام شده موجودی، بهای پیوسته افزایشی ندارد. وقتی نویسندگان روش های مختلف را مقایسه می کنند، به سادگی نشان می دهند که بهای موجودی نهایی متفاوت است. آنها ادامه می دهند که اگر قیمت ها به طور

مداوم افزایش یا کاهش یابد، تفاوت ها می تواند نسبتاً چشمگیر باشد. مهم تر از همه، آنها فرض می کنند که تغییرات بها چرخه ای است و لایفو تمایل دارد تا فرارزوفروند چرخه تجاری را تعدیل کند. به طور مشابه، در ویرایش سوم ولش، زلاتکویچ و وایت (۱۹۷۲)، فرضی مبنی بر تورم دائمی وجود ندارد. آنها نشان می دهند که طی یک چرخه کامل از تغییرات قیمت، فایفو و لایفو نتایج کلی یکسانی را تولید می کنند، اگرچه میزان سود و موجودی در سال های خاص متفاوت است.

عاملی که کاربرد لایفو را پیچیده کرد، صدور بیانیه شماره ۱۶ هیئت اصول حسابداری (ترکیب های تجاری) در سال ۱۹۷۰ بود که روش های حسابداری خرید و اتحاد منافع در





تحصیل را تعریف می‌کرد. درحالی‌که شرکت‌هایی که تحصیل را به‌عنوان اتحاد منافع<sup>۱۵</sup> تلقی می‌کردند، می‌توانند پایه‌های لایفو موجودی‌های شرکت‌های خریداری‌شده را بدون تغییر به‌کارگیرند اما شرکت‌هایی که از روش خرید استفاده می‌کنند باید موجودی‌های تحصیل شده را در تاریخ تحصیل را تجدید ارزیابی کنند. اداره خدمات درآمد داخلی به شرکت‌ها اجازه داد تا صورت‌های مالی را طبق قواعد هیئت اصول حسابداری ارائه کنند اما لایه‌های موجود لایفو را برای اهداف مالیاتی به جلو ببرند (دیویس، ۱۹۸۲). ما در این مدت تغییر چندانی در قوانین مالیاتی در مورد لایفو مشاهده نمی‌کنیم. به گفته فیومن (۱۹۶۳)، در سال ۱۹۶۱، وزارت خزانه‌داری موافقت کرد که به مؤدیان اجازه دهد از مجموعه نسبتاً گسترده‌ای از موجودی‌ها استفاده کنند که اجرای لایفو را تسهیل می‌کرد.

دوره ۳: ۱۹۷۳-۱۹۸۶ پذیرش گسترده

## در یک دوره مالیات بالا و تورم بالا اقتصاد

این دوره که با شوک نفتی سال ۱۹۷۳ شروع شد و با تصویب قانون اصلاحات مالیاتی ۱۹۸۶ به پایان رسید، با تورم بالا و نرخ‌های مالیات بالا شناخته شد. همان‌طور که در شکل ۱ نشان داده شده است، ایالات‌متحده در سال‌های ۱۹۷۳ و ۱۹۷۹ دو جهش در تورم داشت که بخشی از آن ناشی از «شوکه‌های نفتی» بود. نرخ‌های مالیات نهایی شرکت‌ها نسبتاً بالا و در حدود ۴۸ درصد باقی ماندند. ترکیب تورم و نرخ‌های مالیاتی بالا به این معنی است که لایفو تعویق مالیاتی قابل‌توجهی را به همراه داشت. ایالات‌متحده همچنین شاهد نرخ‌های بهره بالا بود و نرخ بهره اصلی در سال ۱۹۸۰ به بیش از ۲۱ درصد رسید. نرخ‌های بهره بالا هرگونه تعویق مالیاتی را ارزشمندتر می‌کند. انتظار رایج اکنون این بود که تورم ادامه داشته باشد. کتاب‌های درسی از این دوره به بعد

عمدتاً از نمونه‌های جریان بهای تمام موجودی استفاده می‌کردند که در آن بهای تمام شده مدام افزایش می‌یابد.

## تحولات مالیاتی

قاعده انطباق لایفو در سال ۱۹۸۱ تسهیل شد تا به شرکت‌ها اجازه دهد افشای اطلاعات تکمیلی موجودی خود را با بهای تمام شده جاری، مطابق با الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار افشاء کنند و اجازه انطباق با قواعد هیئت استانداردهای حسابداری مالی را که مستلزم تجدید ارزیابی موجودی‌های شرکت‌های فرعی تحصیل شده به ارزش منصفانه بازار در تاریخ تحصیل است را می‌دهد (دیویس، ۱۹۸۲؛ هافمن و مک کنزی، ۲۰۰۹). این امر به تحلیلگران امکان داد تا شرکت‌هایی که از روش اندازه‌گیری لایفو و فایفو استفاده می‌کنند را با سهولت بیشتری مقایسه کنند. با این حال، تحلیلگران به راحتی نمی‌توانستند اثر مالیاتی واقعی پذیرش



لایفو را تعیین کنند، زیرا قانون خدمات درآمد داخلی که در سال ۱۹۸۱ اعلام کرد امکان به‌کارگیری شیوه‌های متفاوتی را برای اهداف گزارشگری (حسابداری) و مالیاتی وجود دارد که در آن بهای تمام شده شامل بهای تمام شده بر اساس بهایابی جذبی، شاخص‌های بهای تمام شده استفاده‌شده و موارد دیگر بود. الزامی که مربوط به «غیرقابل برگشت» بودن پذیرش لایفو می‌شد، به شدت اجرا نشد. به گفته جانسون و دالیوال (۱۹۸۸)، درحالی‌که شرکت‌هایی که قصد داشتند لایفو را کنار بگذارند به مجوز خدمات درآمد داخلی برای انجام این کار نیاز داشتند اما این امر به ندرت رد می‌شد. کنگره پذیرش لایفو را آسان‌تر کرد. در سال ۱۹۸۴، کنگره یک روش ساده لایفو را برای مؤدیان کوچک‌تر به قوانین درآمد داخلی اضافه کرد زیرا

معتقد بود پیچیدگی و هزینه‌های انطباق لایفو مؤدیان کوچک‌تر را از به‌کارگیری آن منصرف می‌کند (لسرد، ۲۰۰۶). قواعد لایفو در قانون اصلاح مالیات در سال ۱۹۸۶ (هود، ۱۹۸۸) بسیار ساده‌تر شد.

#### تحولات حسابداری

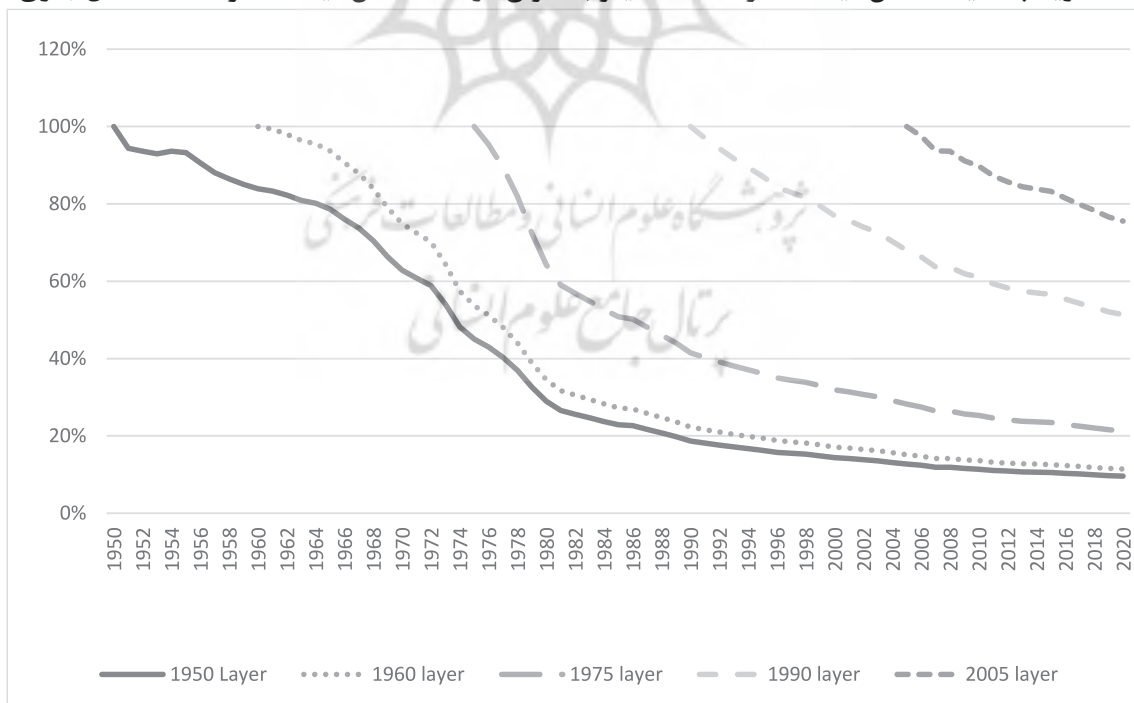
روش لایفو عموماً در این دوره به‌خوبی مورد توجه قرار گرفت. به گفته لسارد (۲۰۰۶)، بسیاری این روش را دقیق‌ترین معیار اندازه‌گیری سود در طول دوران تورم می‌دانند. لسارد (۲۰۰۶) به نقل از فردریک هیچمن، دستیار وزیر خزانه‌داری در سیاست‌های مالیاتی می‌گوید عدم استفاده از روش لایفو برای ارزیابی موجودی می‌تواند سود خالص را نادرست محاسبه کند. حرفه حسابداری نیز از این روش پشتیبانی می‌کرد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۸۲) یک کارگروه

را تشکیل داد که به مطالعه راه‌های پیاده‌سازی روش‌های ساده‌شده لایفو می‌پرداخت.

شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس ملزم به افشای اطلاعات بیشتر در رابطه با روش لایفو بودند. در سال ۱۹۷۲، کمیسیون بورس و اوراق رسماً شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس را ملزم به افشای هرگونه تفاوت عمده بین موجودی در روش لایفو و بهای تمام شده جاری کرد (جنینگ، سیمکو و تامپسون، ۱۹۹۶). همچنین به‌منظور جلوگیری از گمراهی استفاده‌کنندگان، کمیسیون بورس و اوراق بهادار از شرکت‌ها می‌خواست که تأثیر تصفیه این روش را افشاء کنند، زیرا شرکت‌هایی که از این روش استفاده می‌کنند، می‌توانند با فروش لایفه‌های قدیمی، سود قابل توجهی کسب کنند. برای محاسبه تورم، روش لایفو با

شکل ۴

تاریخچه لایفه شاخص قیمت مصرف‌کننده لایفو به‌عنوان درصد شاخص قیمت مصرف‌کننده سال جاری



دارایی‌ها و بدهی‌ها، هزینه‌های معوق ناشی از تلاش برای هموارسازی سود بود مانند هزینه‌های بیمه خویش‌فرما و هزینه‌های کوشش‌های ناموفق (در حسابداری نفت و گاز) را رد می‌کرد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی همچنین نشان داد که پذیرای حسابداری بهای جاری را دارد. بند ۹۰ بیانیه مفهومی پنجم (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۴) بیان می‌کند که اطلاعات مبتنی بر قیمت‌های جاری در صورتی ارجحیت دارد که به‌اندازه کافی مربوط و قابل‌اتکاء باشد و مزایای آن از هزینه‌های کسب اطلاعات فزونی داشته باشد. در سال ۱۹۸۹، بیانیه مفهومی هشتم هیئت استانداردهای حسابداری مالی و نسخه اصلاحی آن (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰)، اظهار داشت که هیئت استانداردهای حسابداری مالی اطلاعات مربوط به وضعیت مالی و عملکرد مالی را با اهمیت یکسان در نظر می‌گیرد.



ممکن است برای تصفیه بااهمیت لایفو، تعدیلاتی لازم باشد. استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار بعداً لغو شدند. استاندارد حسابداری مالی ۸۹ (منتشر شده در دسامبر ۱۹۸۶) الزامات مربوط به افشاء را حذف کرد (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۶).

به همان نسبت که چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی توسعه و تکامل می‌یافت، تمایل روش لایفو به کم کردن موجودی در ترازنامه مشکل‌سازتر می‌شد. در سال ۱۹۷۸، بیانیه مفهومی اول هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیان کرد که تمرکز اصلی گزارشگری مالی بر روی سود خالص و اجزای آن است، اما این موضع خیلی زود تغییر کرد. دو سال بعد، در بیانیه مفهومی سوم، هیئت استانداردهای حسابداری مالی بر مربوط بودن و قابل‌اتکاء بودن ترازنامه تأکید کرد (زف، ۱۹۹۹؛ استوری و استوری، ۱۹۹۸). هیئت استانداردهای حسابداری مالی تعاریفی از دارایی و بدهی را اتخاذ کرد که بر اساس ملاحظات اقتصادی واقعی بود (استوری و استوری، ۱۹۹۸). این تعریف مفاهیم قبلی را به‌عنوان

تلاش‌های اولیه هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۷۹) مطابقت دارد. استاندارد حسابداری مالی شماره ۳۳، صادر شده در ماه سپتامبر، گزارشگری مالی و تغییر سطح قیمت‌ها، روش لایفو را مورد توجه قرارداد. استاندارد شماره ۳۳ برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس لازم‌الاجرا بود که: (۱) موجودی‌ها و دارایی‌ها، ماشین‌آلات و تجهیزاتی به ارزش بیش از ۱۲۵ میلیون دلار (قبل از کسر استهلاک انباشته) را دارا باشند یا (۲) کل دارایی‌هایشان (پس از کسر استهلاک انباشته) بیش از ۱ میلیارد دلار باشد. این قانون شرکت‌های بزرگ را ملزم می‌کرد تا درآمد عملیاتی در حال تداوم خود را بر مبنای بهای جاری گزارش کنند. استفاده از روش لایفو تا آنجا که به بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته مربوط می‌شود، مطابق با این قاعده است. به‌طور مشابه، سری نشریات (نشریه سری شماره ۱۹۰) حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار، شرکت‌های بزرگ را ملزم به افشای بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته بر اساس بهای جایگزینی جاری کرد و به‌منظور برآورد این نیاز، استفاده از روش لایفو را پذیرفت؛ اگرچه

### کاربرد

در شکل ۳، داده‌های حاصل از روندها و تکنیک‌های حسابداری و کامپیوستات افزایش قابل‌توجهی را در استفاده از روش لایفو در دوره ۲۹۷۵-۱۹۷۳ نشان می‌دهد. همچنین استفاده از این روش تا حدود سال ۱۹۸۱ رو به رشد بود. میزان استفاده در شرکت‌های کامپیوستات (دارای موجودی کالا) ۷/۳ درصد در سال ۱۹۷۳ به ۲۱/۸ درصد در سال ۱۹۷۴ افزایش یافت و تا سال ۱۹۸۱ به ۲۸/۸ درصد افزایش پیدا کرد. درصد شرکت‌های کامپیوستات که از لایفو به‌عنوان روش اصلی خود استفاده می‌کنند در مقایسه با روندها و تکنیک‌های حسابداری، الگوی مشابهی را با ارقام تا حدودی پایین‌تر را نمایش



می‌دهد. در پیمایش روندها و تکنیک‌های حسابداری که به سمت شرکت‌های بزرگ‌تر گرایش دارد، این نرخ از ۲۵ درصد در سال ۱۹۷۳ به ۵۳ درصد در سال ۱۹۷۵ و سپس به ۶۸ درصد در سال ۱۹۸۱ افزایش یافت.

به نظر می‌رسد که اکثر شرکت‌هایی که لایفو را برگزیدند از روش خرده‌فروشی یا ارزش دلاری لایفو استفاده می‌کردند. استارک (۱۹۷۸) نشان داد که در سال ۱۹۷۵، تنها ۱۸ درصد از شرکت‌هایی که لایفو را انتخاب کرده بودند از روش ارزش واحد استفاده کردند. شرکت‌های کوچک به احتمال بسیار کمتری از این روش استفاده می‌کنند. این موضوع به‌خوبی در تفاوت میان درصدهای میزان استفاده بیشتر در نظرسنجی‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری (پیمایش شرکت‌های بسیار بزرگ) نسبت به

داده‌های کل جمعیت کامپیوستات منعکس شده است. هیلکه (۱۹۸۶) اظهار کرد که شرکت‌های کوچک، پذیرش بهای ثابت مربوط به این روش را سنگین می‌دانند.

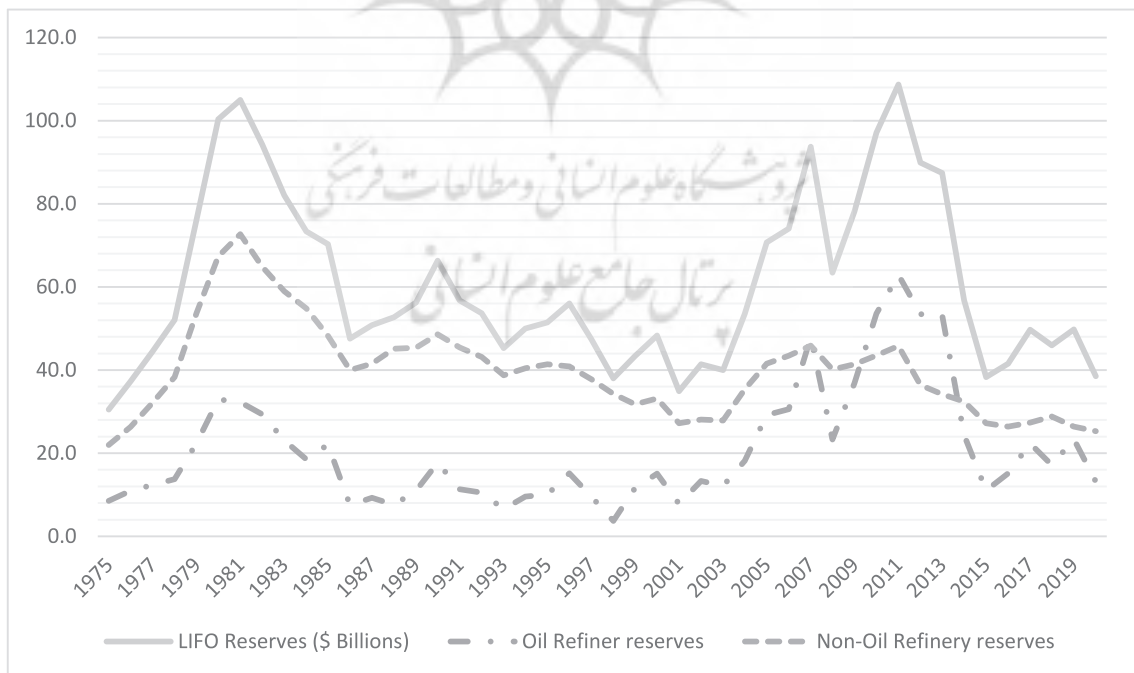
### پژوهش حسابداری دانشگاهی در مورد انتخاب حسابداری

این دوره شاهد افزایش پژوهش‌های تجربی حسابداری مرتبط با روش لایفو بود. بررسی کامل ادبیات حسابداری تجربی مرتبط با این روش خارج از حیطه این مقاله است و خوانندگان علاقه‌مند می‌توانند به پژوهش‌های پیشین مراجعه کنند. مجله ادبیات (متون) حسابداری دو منبع را طی شش سال منتشر کرده است که نشان‌دهنده حجم زیاد این نوع از پژوهش‌ها است.

ما ۴۵ مقاله در مجلات برتر منتشر شده

از سال ۱۹۷۱ تا ۱۹۸۶ مرتبط با روش لایفو یا انتخاب حسابداری موجودی را شناسایی کرده‌ایم؛ از جمله ۳۰ مقاله در مجله تحقیقات حسابداری، هشت مقاله در بررسی‌های حسابداری، چهارمقاله در مجله حسابداری و اقتصاد، دو مورد در مجله حسابداری، حسابرسی و مالی و یکی در مجله ادبیات (متون) حسابداری. پژوهش‌های حسابداری تجربی از دسترسی بهتر به داده‌ها در این دوره بهره‌مند شدند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار افشای ذخایر روش لایفو را اجباری کرده بود و همین امر پژوهشگران را قادر می‌ساخت تا تفاوت روش‌های لایفو و فایفو را کمی کنند. تعداد زیادی از شرکت‌ها روش لایفو را در دهه ۱۹۷۰ پذیرفتند و دسترسی گسترده‌تر به داده‌های کامپیوستات حجم نمونه‌ها را بیشتر افزایش داد. پژوهش‌های تجربی

شکل ۵: ذخایر لایفو



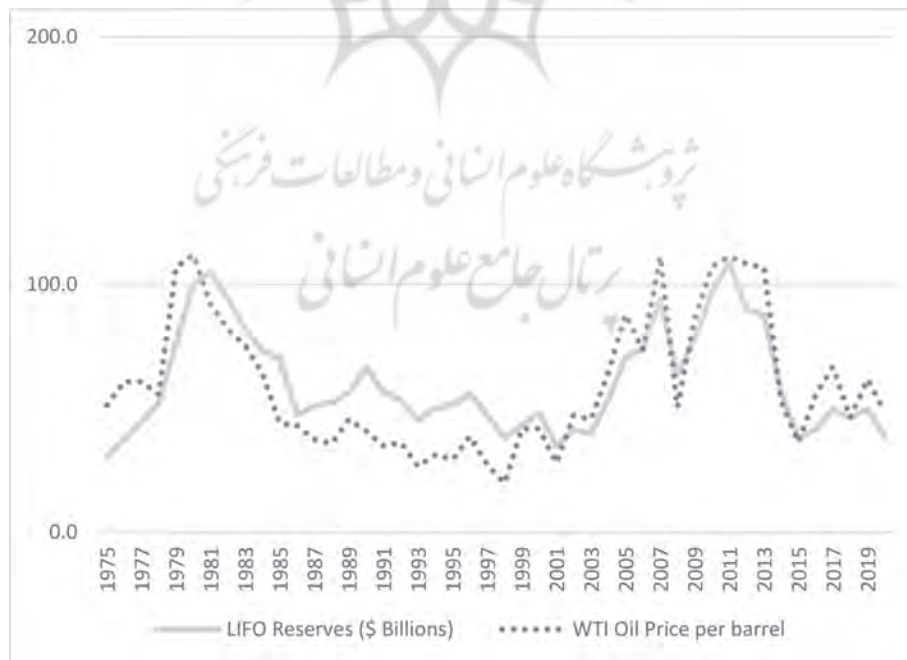
قبلی در مورد استفاده از این روش بر نمونه‌های نسبتاً کوچکی که از بررسی روندها و تکنیک‌های حسابداری برای دوره‌های طولانی استخراج شده بود تکیه داشت. به‌عنوان مثال، پژوهش‌های بال (۱۹۷۲) برای دوره ۱۹۴۷-۱۹۶۰ و مطالعات ساندر (۱۹۷۳) برای دوره ۱۹۴۶-۱۹۶۶ به ترتیب شامل تنها ۸۹ و ۱۱۹ پذیرش روش لایفو بود. در مقابل هند (۱۹۹۳) از یک پایگاه داده حاوی ۴۴۴ افزایش پذیرش واقعی یا پیشنهادی روش لایفو فقط در دو سال ۱۹۷۴ و ۱۹۷۵ استفاده کرد. پذیرش چنین روشی برای پژوهشگران حسابداری جالب بود زیرا آثار مثبت مالیات و جریان‌های نقدی را در برمی‌گرفت، اما آثار منفی صورت سود و زیان را در بر نمی‌گرفت. بسیاری از پژوهش‌ها در مورد پیچیدگی روزافزون به دست آوردن بینش‌هایی از پذیرش روش لایفو در مورد انگیزه‌های مدیریتی، عوامل

تعیین‌کننده انتخاب حسابداری، کارایی بازار، درک فعالان بازار سرمایه از آثار این روش و موضوعات مرتبط، انجام شده است. بیدل (۱۹۸۰) دریافت که بسیاری از شرکت‌ها با استفاده از روش لایفو میلیون‌ها دلار مالیات اضافی پرداخت کرده‌اند. «معمای لایفو» مبنی بر این که چرا شرکت‌ها چنین صرفه‌جویی را کنار می‌گذارند، پژوهش‌های قابل توجهی را برانگیخت. این پژوهش‌ها نشان دادند که مدیریت سعی کرده است صرفه‌جویی نقدی حاصل از مالیات و سود خالص گزارش شده را متوازن کند.

جریان مهمی از ادبیات لایفو مربوط به کارایی بازار با پژوهش‌های ابتدایی بال و براون (۱۹۶۸) و بیور (۱۹۶۸) در این زمینه آغاز شد. اگر بازار به‌درستی درک کند که استفاده از روش لایفو باعث صرفه‌جویی نقدی می‌شود، انتظار می‌رود که نسبت به پذیرش آن واکنش مثبت

نشان دهد. پژوهش‌ها در مورد کارایی واکنش‌های بازار به پذیرش این روش نتایج متناقضی را ارائه کردند. در حالی که بال (۱۹۷۲) و ساندر (۱۹۷۳) در نمونه‌های خود قبل از دهه ۱۹۷۰، واکنش‌های بازار را مطابق با دیدگاه کارایی یافتند، ریکس (۱۹۸۲) و برخی پژوهش‌های دیگر واکنش‌های منفی به پذیرش این روش در دهه ۱۹۷۰ نشان دادند. مطالعات پیچیده به‌طور فزاینده‌ای به توضیح‌های مختلف پرداختند. به‌عنوان مثال، بیدل و لیندال (۱۹۸۲) اطلاعات مربوط به میزان صرفه‌جویی مالیاتی روش لایفو شرکت‌ها را با استفاده از اطلاعات جدید موجود در مدل خود وارد کردند و دریافتند که بازده اضافی سهام در تاریخ‌های پذیرش این روش به‌طور مثبت با مقدار صرفه‌جویی مالیاتی مرتبط است. با در نظر گرفتن میزان صرفه‌جویی مالیاتی، یافته‌های این پژوهش از نظریه کارایی بازار پشتیبانی

شکل ۶: ذخایر لایفو



می‌کند. با این حال، پژوهش‌ها در پایان این دوره بی‌نتیجه ماندند.

### خلاصه

از سال ۱۹۷۳ تا ۱۹۸۶، شرایط اقتصادی و مالیاتی به نفع روش لایفو بود. کنگره آمریکا همچنین برای استفاده از آن در امور مالیاتی موافق بود. استفاده از روش لایفو در این دوره به‌طور قابل توجهی افزایش یافت. در اوایل این دوره، روش لایفو به‌عنوان یک روش حسابداری مفید در دوران تورم دیده می‌شد. با این حال، با کاهش تورم و پیشرفت پروژه چهارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، نظریه حسابداری کمتر پذیرای روشی بود که ترازنامه را مخدوش می‌کرد. پژوهشگران رشته حسابداری پژوهش‌های متعددی را انجام داده بودند، اما در مورد پاسخ به پرسش‌های اصلی در مورد انگیزه‌های مدیریتی و کارایی بازار به اتفاق نظر نرسیده بودند.

### دوره ۴: ۱۹۸۷-۲۰۰۵ کاهش تدریجی در ایالات متحده و عدم پذیرش

#### بین المللی

#### به کارگیری

شکل ۳ کاهش استفاده از روش لایفو را در بررسی‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری و جمعیت گسترده‌تر کامپیوسات در این دوره نشان می‌دهد. نرخ استفاده از این روش در نظرسنجی‌های روندها و تکنیک‌های حسابداری از ۶۶ درصد در سال ۱۹۸۷ به ۳۸ درصد در سال ۲۰۰۵ کاهش یافت. میزان به‌کارگیری لایفو از کامپیوسات نیز از ۲۲ درصد به ۹ درصد کاهش یافت. این کاهش به‌کارگیری تا حدی نشان‌دهنده کاهش تورم است. همان‌طور که شکل ۱ نشان داده شد، شاخص قیمت مصرف‌کننده

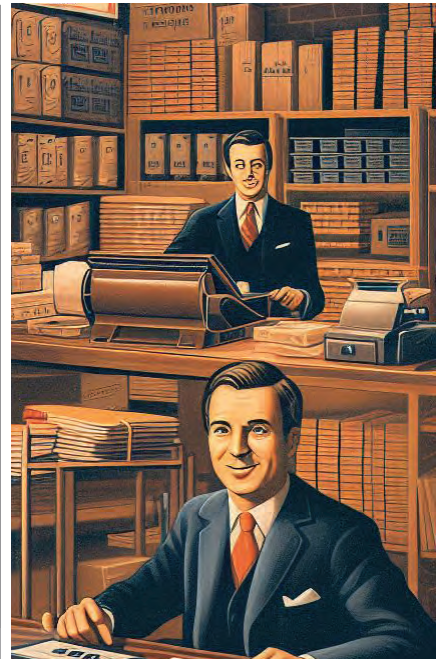
ایالات متحده در این دوره به‌طور کلی در هر سال ۳ درصد یا کمتر بوده است؛ بنابراین بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته اضافی سالانه ناشی از استفاده از این روش کاهش یافت. با توجه به قانون اصلاح مالیات در سال ۱۹۸۶، نرخ مالیات شرکت‌های فدرال از ۴۸ درصد در سال ۱۹۸۶ به ۳۴ درصد در سال ۱۹۸۸ کاهش یافت. این بدان معنا بود که میزان صرفه‌جویی مالیاتی در هنگام استفاده از روش لایفو در هر سال کمتر می‌شد. سایر تغییرات اقتصادی نیز ممکن است به کاهش استفاده از این روش کمک کرده باشد. به‌عنوان مثال، اهمیت نسبی صنعت فناوری در حال افزایش بود و این صنعت به‌طور کلی شاهد کاهش هزینه‌ها بود که همین امر موجب شد تا روش لایفو جذابیت کمتری داشته باشد. تا

جایی که شرکت‌ها شیوه‌های موجودی محدودتری را اتخاذ کردند و گردش مالی را افزایش دادند. در این دوران روش لایفو نسبت به سایر روش‌های موجودی، برتری کمتری داشت. همچنین، همان‌طور که در بخش تحولات مالیاتی بحث شد، تغییر روش‌های حسابداری موجودی برای اهداف مالیاتی آسان‌تر شد. در حالی که قانون همچنان می‌گوید پذیرش این روش «غیرقابل برگشت» است، اداره درآمدهای داخلی آمریکا در سال ۱۹۸۸ نشان داد که به‌طور خودکار به شرکت‌هایی که مایل به تغییر روش‌های تأیید شده دیگر هستند مجوز می‌دهد.

بررسی چندین پژوهش نشان می‌دهد که اغلب شرکت‌ها به‌جای پذیرش روش لایفو، آن را رد می‌کنند. بارتلی و چن (۱۹۹۲) به مدت دو سال قانون مالیات







۱۹۸۶ را بررسی کردند و دریافتند که ۱۵ شرکت‌های سهام عام استفاده از روش لایفو را رد کردند و تنها دو شرکت آن را پذیرفتند. بیتی و وبر (۲۰۰۳) تغییرات روش حسابداری اختیاری را از سال ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۰ بررسی کردند و ۴۱ تغییر از روش لایفو به روش‌های دیگر و شش تغییر از روش‌های دیگر به این روش را شناسایی کردند. کاتز، رگو و ویلسون (۲۰۱۹) داده‌های کامپیوستات را از سال ۱۹۹۳ تا ۲۰۱۵ بررسی کردند. آنها ۱۳۸ شرکت را پیدا کردند که رویه موجودی آنها در کامپیوستات از روش لایفو به فایفو تغییر کرد و همچنین کمتر از ۷۰ شرکت را یافتند که رویه آنها از روش فایفو به لایفو تغییر کرد. توجه داشته باشید که رویه آنها شامل شرایطی است که تغییر رویه ناشی از خرید یا واگذاری شرکت‌های فرعی و همچنین تغییر رویه حسابداری موجودی کالا در گروه شرکت‌های مستمر تغییر کرده است.

داده‌های اداره درآمدهای داخلی آمریکا نشان داد که استفاده از روش لایفو توسط

شرکت‌های کوچک بسیار کم بوده است (نیتل، ۲۰۰۹). نیتل (۲۰۰۹) اعلام کرد که در سال ۲۰۰۶، از اظهارنامه‌های مالیاتی شرکت‌ها با موجودی زیر ۱ میلیون دلار، تنها ۰/۵ درصد آنها از این روش استفاده می‌کردند.

### تغییرات مالیاتی

به‌طور کلی، مقامات مالیاتی همچنان نسبت به روش لایفو خرسند بودند. در سال ۱۹۸۸، اداره درآمدهای داخلی رویه درآمد ۱۵-۸۸ را صادر کرد که عملاً این شرط را که برای اولین بار در قانون ۱۹۳۸ گنجانده شده بود، مبنی بر غیرقابل برگشت بودن پذیرش روش لایفو لغو کرد. تحت این رویه درآمد، پذیرش اداره درآمدهای داخلی برای تغییر از روش لایفو به سایر روش‌های تأیید شده خودکار شد. این امر تا به امروز به همین صورت باقی‌مانده است.

در سال ۱۹۹۲، اداره درآمدهای داخلی به فروشندگان خودرو اجازه داد تا از نوع خاصی از روش ارزش دلاری استفاده کنند. این روش تا حدودی در روش درآمد ۲۳-۲۰۰۱ روش جایگزینی وسیله نقلیه استفاده شده اصلاح شد. در سال ۲۰۰۲، اداره درآمدهای داخلی استفاده از ارزش دلاری روش لایفو را برای همه مالیات‌دهندگان تسهیل کرد.

### تغییرات حسابداری

در حالی که هیچ‌گونه اظهار مستقیمی مبنی بر مقبولیت روش لایفو وجود نداشت، چندین اقدام هیئت استانداردهای حسابداری مالی زمینه نظری آن را تضعیف کرد. همان‌طور که در بالا ذکر شد، چهارچوب مفهومی از تأکید اولیه بر صورت سود و زیان دور شده بود. برخی از بیانیه‌های هیئت استانداردهای حسابداری

مالی بر بیان صادقانه اعداد ترازنامه تأکید کردند.

به‌عنوان مثال، بیانیه شماره ۹۶ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۷) در مورد مالیات بر درآمد مستلزم اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های مالیات انتقالی بر اساس آثار مورد انتظار آتی بر مالیات است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی زمانی که بهای جاری قابل قابل‌اتکاء در دسترس بود، تمایل بیشتری به دور شدن از اندازه‌گیری دارایی‌ها بر اساس بهای تمام‌شده تاریخی داشت. استاندارد حسابداری مالی ۱۱۵ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۹۳) خواستار ثبت و شناسایی سود و زیان‌های غیرعملیاتی تحقق‌نیافته حاصل از نگهداری در اوراق سهام قابل دادوستد بود. استاندارد حسابداری ۱۴۱ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۰۱؛ بازنگری شده، ۲۰۰۷) قوانین حسابداری تحصیل را در سال ۲۰۰۱ تغییر داد و روش اتحاد منافع را حذف کرد. طبق استانداردهای جدید، موجودی لایفو که به‌عنوان بخشی از یک خرید تحصیل شده بود، باید در ارزش منصفانه تاریخ تحصیل برای اهداف گزارشگری تجدید ارزیابی می‌شد. شرکت‌هایی که از نسخه قدیمی روش لایفو برای اهداف مالیاتی استفاده می‌کردند، باید تفاوت‌ها را پیدا می‌کردند و مالیات‌های معوق را به‌طور صحیح حساب می‌کردند.

در این دوره پذیرش روش لایفو به‌گونه‌ای بود که شامل یک موازنه بین اندازه‌گیری بهتر سود (زیان) و اندازه‌گیری بدتر ترازنامه بود، بنابراین به‌کارگیری روش لایفو مطلوب نبود. این امر تا حدی به این دلیل بود که بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته طبق لایفو کاملاً نزدیک به محاسبات بهای تمام‌شده

کالاهای فروش رفته طبقه روش لایفو بود. می‌توان نشان داد که در هر دوره درصد اختلاف بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته بین این دو روش، تابعی از میزان افزایش موجودی، نرخ تورم هزینه سالانه و گردش موجودی است. بر اساس تحلیل‌های ما، در سالی با تورم ثابت ۳ درصد، شرکتی با گردش مالی ۶ درصد و افزایش موجودی انبار ۵ درصد، حدود ۱/۳ درصد تفاوت در بهای تمام‌شده کالای فروش رفته بین روش‌های لایفو و لایفو مشاهده خواهد شد و حدود نیمی از این تفاوت به علت استفاده از بهای متوسط است. این میزان تفاوت این ادعا مبنی بر این که میزان بهای تمام‌شده کالاهای فروش رفته هر یک از این دو روش گمراه‌کننده است را تأیید نمی‌کند.

از سوی دیگر، در دوره‌های درازمدتی که تورم وجود داشت، میزان انباشته این انحراف در ترازنامه رو به رشد بود. شکل ۴ که ارقام شاخص قیمت مصرف‌کننده را از

سال ۱۹۵۰ تا ۲۰۲۰ نشان می‌دهد، بیان می‌کند که بهای تمام شده جاری چقدر متفاوت از بهای تمام شده اولیه لایفه‌های موجودی است که در سال‌های ۱۹۵۰، ۱۹۶۰، ۱۹۷۵، ۱۹۹۰ و ۲۰۰۵ ایجاد شده‌اند. برای هر یک از این لایفه‌های سال پایه، قیمت سال پایه را به‌عنوان درصدی از قیمت متأخر (با تورم) که شرکت برای جایگزینی لایفه در پایان سال‌های بعد می‌پردازد رسم می‌کنیم؛ بنابراین، بهای لایفه اول در سال ۱۹۵۰، صد درصد بهای جایگزینی در سال ۱۹۷۰ بود. هرچه این خط کمتر باشد، ترازنامه در مقایسه با بهای تمام شده موجودی فعلی کمتر اعلام می‌شود. شکل ۴ به‌وضوح نشان می‌دهد که با گذشت زمان، انحرافات ترازنامه افزایش می‌یابد. تا سال ۲۰۲۰، بهای تمام شده واقعی یک‌لایفه موجودی اضافه‌شده در سال ۱۹۶۰ در روش لایفو تنها حدود ۱۱ درصد بهای جایگزینی

خواهد بود. برای یک‌لایفه اضافه‌شده از سال ۱۹۹۰ تا سال ۲۰۲۰، بهای اصلی به ۵۱ درصد از بهای جایگزینی کاهش می‌یابد، حتی اگر نرخ تورم سالانه در طول دوره زمانی نسبتاً پایین باشد. البته، بهایی که هر شرکتی با آن مواجه می‌شود احتمالاً با شاخص قیمت مصرف‌کننده متفاوت است و شرکت‌ها در سال‌های مختلف لایفه‌هایی را اضافه می‌کنند؛ بنابراین این مثال بسیار افراطی و غیرمعمول است. با این حال نکته این است که با افزایش دارایی‌ها، انحرافات ترازنامه می‌تواند قابل توجه باشد و واحدهای موجودی یکسان که توسط شرکت‌های مختلف نگهداری می‌شوند، می‌توانند تفاوت‌های چشمگیری در بهای نگهداری در روش لایفو داشته باشند.

#### تحولات بین‌المللی

روش لایفو عموماً در خارج از ایالات متحده مورد استفاده قرار نمی‌گرفت. گوتتر و





حسین (۱۹۹۵) دریافتند که روش لایفو تنها توسط کشورهای همچون آلمان حمایت می‌شود که در آنها استفاده از این روش برای مقاصد مالیاتی مجاز است و شرکت‌ها وقتی قوانین مالیاتی این روش را مجاز نمی‌دانستند به ندرت از آن استفاده می‌کردند. برای مثال آفریقای جنوبی در سال ۱۹۸۴ استفاده از این روش را برای مقاصد مالیاتی ممنوع کرد. شرکت‌هایی که از روش لایفو استفاده می‌کردند روش خود را به فایفو یا میانگین بهای تمام شده تغییر دادند. در کانادا که روش لایفو تنها برای گزارش‌های مالی مجاز بود و برای مسائل مالیاتی غیرمجاز بود و تنها چند شرکت این روش را انتخاب کردند و دلیل استفاده از آن این بود که به دنبال مزایای مالیاتی ایالات متحده بودند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مجوز استفاده از لایفو را صادر نکرد. در سال ۱۹۹۰، کارگروهی از کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی غیرمجاز دانستن روش لایفو را پیشنهاد داد (زف، ۲۰۱۲). با وجود اینکه هیئت ایالات متحده تا

حدودی موافق این امر بود، این اقدام با شکست مواجه شد چراکه کشورهای آلمان، ایتالیا، ژاپن و کره به آن رأی منفی دادند. باین‌حال در سال ۲۰۰۳، استاندارد حسابداری بین‌المللی بازنگری شده شماره ۲ (حسابداری موجودی کالا)، دستور حذف روش لایفو را از فهرست روش‌های قابل قبول از سال ۲۰۰۵ صادر کرد. در پایان، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰۱۰) دلایل مختلفی را برای رد روش لایفو ذکر کرده است، از جمله اینکه این که مبالغ موجودی مندرج در ترازنامه طبق لایفو از منظر بیان صادقانه با جریان واقعی موجودی کالا هم‌راستا نبوده و اینکه با استفاده از این روش مبالغ موجودی ترازنامه رابطه کمی با بهای تمام شده جاری دارد.

#### پژوهش‌های دانشگاهی حسابداری

علاقه پژوهشی رشته حسابداری به روش لایفو در نیمه اول این دوره قوی بود اما پس از این دوره کاهش یافت. ما ۴۶ مقاله را در مجلات برتر از سال ۱۹۸۷ تا ۱۹۹۵

شناسایی کردیم، از جمله ۱۵ مقاله در مجله تحقیقات حسابداری، هفت مقاله در مجله بررسی‌های حسابداری و نه مقاله در مجله حسابداری و اقتصاد. از سال ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۵، ما ۱۷ مقاله را در مجلات برتر شناسایی کردیم که تعداد آنها در مجلات تحقیقات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری و اقتصاد نسبتاً کمتر بود. این سه مجله برتر تنها هفت مقاله را به خود اختصاص داده بودند، در حالی که مجله تحقیقات معاصر حسابداری، مجله حسابداری، حسابرسی و مالی و مجله افق‌های حسابداری در این زمینه تنها ده مقاله منتشر کرده‌اند.

این مطالعات موضوعاتی را روشن می‌کند که با اولین انفجار تحقیقاتی در مورد پذیرش لایفو در دهه ۱۹۷۰ مطرح شده بودند اما به‌طور کامل حل نشده بودند. مطالعات قبلی، «معمای لایفو» را شناسایی کرده بود که چرا شرکت‌های بیشتری با توجه به مزایای مالیاتی فرضی آن روش لایفو را انتخاب نکرده بودند. پژوهش‌ها در این دوره،





به‌ویژه پژوهش‌های دوپاچ و پینکوس (۱۹۸۸) نشان دادند که استفاده‌کنندگان روش لایفو و فایفو از نظر اقتصادی متفاوت هستند و شرکت‌هایی که در درازمدت از روش فایفو استفاده می‌کنند در واقع با استفاده از این روش از مزایای مالیاتی عمده چشم‌پوشی نمی‌کنند؛ بنابراین ایده «معمای لایفو» ایده‌ای اغراق‌آمیز (بیش‌نمایی شده) بود. شرکت‌های استفاده‌کننده از روش لایفو تمایل داشتند بزرگ‌تر شوند، تنوع کالای کمتری داشته باشند و با افزایش قیمت نهاده روبرو شوند.

پژوهش‌های قبلی نشان دادند که مدیران در انتخاب روش‌های شناسایی موجودی کالا تحت فشارهای مختلفی از جمله عوامل گزارشگری مالی، مسائل جبران خدمات و برنامه‌ریزی مالیاتی هستند. جنکینز و پینکوس (۱۹۹۸) به این نتیجه رسیدند که در بین همه عوامل، برنامه‌ریزی مالیاتی عامل غالب در انتخاب‌های حسابداری روش نگهداری حساب موجودی‌ها است.

پژوهش‌های انجام‌شده در دوره قبل در مورد واکنش بازار به پذیرش روش لایفو نتایج غیرعادی به همراه داشت. برخی تلویحاً اشاره کردند که بازار به‌جای چشم‌انداز اقتصادی واقعی شرکت‌ها، به‌طور نامناسبی بر سود حسابداری متمرکز شده است. کانگ (۱۹۹۳) بر پیچیدگی این موضوع اشاره کرد. پذیرش لایفو نه تنها نشان‌دهنده تمایل شرکت به صرفه‌جویی در مالیات است بلکه انتظار شرکت را نشان می‌دهد که افزایش قیمت نهاده در آینده آن قدر قابل توجه باشد که میزان صرفه‌جویی مالیاتی لایفو از هزینه‌های دفترداری و سایر هزینه‌های پذیرش این روش بیشتر شود. مدل کانگ (۱۹۹۳) نشان داد که

واکنش قیمت سهام به پذیرش روش لایفو بسته به باورهای قبلی بازار در مورد مزایای مالیاتی و هزینه‌های مؤثر بر تصمیم شرکت می‌تواند تأثیرگذار باشد. این تأثیر می‌تواند به‌صورت مثبت، منفی یا صفر باشد. یافته‌های مطالعاتی هند (۱۹۹۳) به‌طور کلی با مدل کانگ (۱۹۹۳) سازگار بود.

حمایت دیگر برای کارایی بازار، مطالعه رویدادی پینکوس (۱۹۹۷) در مورد تحولات قانونی در مورد پذیرش اولیه روش لایفو برای اهداف مالیاتی بود. او دریافت که واکنش‌های بازار به تحولات در تاریخ قانون‌گذاری با پیش‌بینی بازار از مزایای مالیاتی برای شرکت‌هایی که به احتمال زیاد قادر به استفاده از این روش هستند، سازگار است.

#### خلاصه

با کاهش تورم و کاهش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها از طریق اصلاحات مالیاتی در سال ۱۹۸۶، مزایای مالیاتی لایفو برای اکثر شرکت‌ها متوسط بود و شرکت‌های کمتری از لایفو استفاده کردند. مقامات مالیاتی برای تسهیل اجرای لایفو اقدام کردند و هیچ تغییری در اصول پذیرفته‌شده حسابداری برای محدود کردن استفاده از آن وجود نداشت. باین‌حال، استفاده روزافزون هیئت استانداردهای حسابداری مالی از چهارچوب مفهومی خود برای هدایت تصمیمات، نشان‌دهنده تضعیف حمایت نظری از لایفو بود. در سطح بین‌المللی، اقدامات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری استفاده از لایفو در خارج از ایالات متحده را از سال ۲۰۰۵ محدود کرد. در همین حال، پژوهش‌های جدید لایفو در ایالات متحده نشان می‌داد که واکنش‌های بازار می‌تواند با ملاحظات مالیاتی و سود

پیش‌بینی‌شده آتی مطابق با نظریه کارایی بازار سازگار باشد.

#### دوره ۵: ۲۰۰۶-۲۰۲۰ چالش‌ها و افول

حرکت به‌سوی پذیرش یا همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این احتمال که هیئت استانداردهای حسابداری مالی یا کمیسیون بورس و اوراق بهادار از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در حذف استفاده از لایفو پیروی کند، در آغاز این دوره یک تهدید بزرگ برای لایفو بود. در توافقنامه نوروالک در سال ۲۰۰۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری توافق کردند که استانداردهای گزارشگری مالی خود را در اسرع وقت کاملاً سازگار کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار به ناشران خارجی اجازه داد تا با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که از سال ۲۰۰۷ شروع شد و به نظر می‌رسید پذیرش کامل آن به نفع ایالات متحده باشد؛ پرونده خود را تشکیل دهند. در سال ۲۰۰۸، کمیسیون بورس و اوراق بهادار یک نقشه راه برای پذیرش اجباری احتمالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تا سال ۲۰۱۴، با پذیرش زودتر توسط شرکت‌های بزرگ‌تر (کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۰۸) صادر کرد. در سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۲، همچنان انتظار می‌رفت که کمیسیون بورس و اوراق بهادار گام‌هایی به سمت پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بردارد (پون، ۲۰۱۲).

موضوعاتی که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مورد لایفو مطرح کرد، از جمله تأثیر آن بر ترازنامه گزارش‌شده و قابل‌مقایسه بودن نتایج، در مورد شرکت‌های ایالات متحده نیز

اعمال شد. پژوهش‌ها در مورد میزان انحرافی که لایفو در ترازنامه‌های شرکت‌های تولیدی و نفت و گاز ایجاد کرد، کمی شد (کافی، روگ، لیری و لیتل، ۲۰۱۰؛ لی و سان، ۲۰۱۴، ۲۰۱۶، ۲۰۱۷). این دوره زمانی بود که هیئت استانداردهای حسابداری مالی پذیرای استفاده از ارزش‌های منصفانه بود، جایی که می‌توان آن را به‌طور عینی تعیین کرد. استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۹ (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۰۷) اندازه‌گیری ارزش منصفانه بسیاری از دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و شناسایی سودها و زیان‌های تحقق‌نیافته را با تغییر ارزش‌ها مجاز می‌کند. استفاده عمدی از بهای موجودی قدیمی که بسیار متفاوت از سطوح شناخته‌شده بهای قابل تحقق جاری بود با این روند مطابقت نداشت (نتایج روش لایفو).

بیشتر نگرانی‌هایی که شرکت‌ها با حذف پیشنهادی لایفو ابراز کردند، مربوط به آثار مالیاتی است که به دلیل قاعده انطباق لایفو است. ائتلاف لایفو (یک گروه لابی) در نامه نظر خود به کمیسیون بورس و اوراق بهادار در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موضع رسمی در مورد اینکه آیا کمیسیون بورس و اوراق بهادار باید شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را ملزم به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کند، اتخاذ نکرد. در عوض، توصیه کرد که کمیسیون بورس و اوراق بهادار و وزارت خزانه‌داری با هم همکاری کنند تا شاید با ایجاد استثناهایی در قاعده انطباق لایفو، آثار مالیاتی چنین اقدامی را بهبود بخشند. همچنین اظهار داشت که وزارت خزانه‌داری از اختیارات لازم برای ایجاد چنین استثناهایی برخوردار است.

پژوهش‌های مختلفی در این زمان در مورد پیامدهای احتمالی حذف لایفو انجام شد. مولفورد، کومیسکی و توماسون (۲۰۰۸) نمونه‌ای از ۳۰ شرکت که از لایفو استفاده می‌کردند را بررسی کردند و نشان دادند که اگر مجبور به تغییر روش‌های موجودی شوند، مقادیر قابل توجهی بدهی مالیاتی برای آنها ایجاد خواهد شد. داده‌های ارائه‌شده توسط پلامر و ویگلند (۲۰۱۱) و هنری و هولزمن (۲۰۱۰) در فراوانی استفاده از لایفو و اندازه ذخایر شرکت‌های بورسی نشان‌دهنده کاهش استفاده از لایفو بود. گری (۲۰۱۳) همچنین نشان داد که تعداد شرکت‌هایی که از لایفو استفاده می‌کنند در حال کاهش است و به این نتیجه رسید در حالی که استفاده از لایفو مانعی برای همگرایی است، اهمیت آن در حال کاهش است. البته کمیسیون بورس و اوراق بهادار هرگز به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار را مجبور به به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نکرد؛ بنابراین از زمان نگارش این مقاله، به‌کارگیری لایفو طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحده (استانداردهای حسابداری آمریکا) و کمیسیون بورس و اوراق بهادار مجاز است.

### چالش‌های کسر (کاهش) مالیات به‌عنوان بخشی از تلاش‌های اصلاح مالیات

چندین پیشنهاد برای حذف لایفو برای اهداف مالیاتی یا برای تأمین مالی برنامه‌های دیگر از سال ۲۰۰۵ تا پایان دولت آقای اوباما در سال ۲۰۱۶ ارائه شد. (گراول، ۲۰۱۰؛ هریس، ۲۰۱۱؛ کمیته مسئول بودجه فدرال، ۲۰۱۳). برای مثال، لایحه‌ای در سال ۲۰۰۶ در سنا ارائه شد

و سپس از آن خارج شد تا لایفو را برای همه شرکت‌ها لغو کند تا به تأمین مالی ۱۰۰ دلاری تخفیف در مالیات گاز کمک کند (موسباخ، ۲۰۱۴). از سال ۲۰۰۸، کمیته مشترک مالیات هم قاعده لایفو و هم قاعده اقل بهای تمام‌شده و ارزش بازار را در خلاصه‌های سالانه مخارج مالیاتی در قوانین مالیاتی ایالات متحده گنجانده است. از سال ۲۰۰۹، دولت آقای اوباما هر سال پیشنهاد حذف لایفو را با مقادیر متفاوتی از صرفه‌جویی پیش‌بینی کرده بود.

از آنجایی که استفاده از لایفو در صنایع خاصی (از جمله پالایش نفت) متمرکز بود و بخش بالایی از کل ذخایر تنها در اختیار چند شرکت قرار داشت، لایفو به‌عنوان حفره‌ای تلقی شد که می‌توان آن را بدون تأثیر اکثر رأی‌دهندگان پر کرد. کلینبارد، پلسکو و گودمن (۲۰۰۶) از لایفو به‌عنوان معافیت موقت مالیاتی عظیم برای گروهی از مؤدیان یاد کردند. شرکت‌های نفت و گاز محبوبیتی نداشتند و اغلب هدف این پیشنهادها بودند. قیمت بنزین در برخی مواقع به‌شدت افزایش یافت. متوسط قیمت خرده‌فروشی بنزین در سال ۲۰۰۲، ۱/۷۵ دلار، در سال ۲۰۰۸، ۳/۶۱ دلار و در سال ۲۰۱۲، ۳/۸۰ دلار بود (وزارت انرژی ایالات متحده، ۲۰۲۰). اولین پیشنهاد برای حذف استفاده از لایفو توسط شرکت‌های نفت و گاز در کمیته سنا در سال ۲۰۰۵ ارائه شد (موسباخ، ۲۰۱۴). ۲۱ لایحه از ۲۳ لایحه حاوی نوعی مقررات لغو لایفو بین سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۱، لایفو را فقط برای شرکت‌های بزرگ نفتی یکپارچه لغو می‌کرد (پلامر و ویگلند، ۲۰۱۱).

برآورد آثار درآمدی حذف لایفو برای همه شرکت‌ها متفاوت است. بخش عمده‌ای از درآمد اضافی از مالیات بر

ذخایر ساخته شده لایفو حاصل می‌شود. پبیر (۲۰۱۱) ادعا کرد لغو لایفو یکی از بزرگ‌ترین ایجادکنندگان درآمد بود که توسط رئیس‌جمهور اوباما پیشنهاد شد. تالاکای، اسکوسن و اولر (۲۰۱۵) درآمد مالیاتی ازدست‌رفته از ذخایر لایفو شرکت‌های نفت و گاز در سال ۲۰۱۳ را ۱.۱۹ میلیارد دلار برآورد کردند. دفتر بودجه کنگره در صورت حذف لایفو و روش اقل بهای تمام‌شده و ارزش بازار، مجموعاً ۹.۱۰۱ میلیارد دلار درآمد مالیاتی اضافی را طی ده سال پیش‌بینی کرد (به ارزش فعلی تنزیل نمی‌شود). این بسیار بالاتر از برآورد تینکلمن و تان (۲۰۱۸) از مالیات‌های بین ۳.۱۹ تا ۳.۲۴ میلیارد دلار (بدون تنزیل به ارزش فعلی) با نرخ‌های مالیات جاری بود. تینکلمن و تان (۲۰۱۸) پیشنهاد کردند که ارقام دفتر بودجه کنگره هم میزان استفاده از لایفو و هم سطح متوسط ذخیره را بیش‌ازحد برآورد کرده است.

برآورد درآمدهای افزایشی پس از مشمول مالیات بر ذخایر ایجادشده، عموماً اندک بوده است. کمیته مشترک مالیات (۲۰۰۸) درآمد مالیاتی ازدست‌رفته پنج‌ساله را که به لایفو اجازه می‌دهد، ۲.۲۲ میلیارد دلار تا ۴.۴ میلیارد دلار در سال برآورد کرد. دفتر بودجه کنگره، با اتکاء بر داده‌های کارکنان کمیته مشترک، نشان داد که دولت آقای اوباما پس از دوره انتقالی که در آن ذخایر موجود لایفو مشمول مالیات می‌شود، انتظار درآمدهای نسبتاً کمی را داشت. طبق گزارش‌های دفتر بودجه کنگره در سال‌های ۲۰۱۳ و ۲۰۱۴، در اولین سال پس از دوره انتقال، درآمد اضافی حدود ۲ میلیارد دلار پیش‌بینی می‌شد. در گزارش دفتر بودجه کنگره (۲۰۱۶)، درآمد اضافی مورد انتظار در سال اول پس از دوره انتقال تنها

۱.۱ میلیارد دلار برآورد کرده است. در برآورد آنها برای سال‌های مالیاتی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۲، درآمد مالیاتی اضافی پنج‌ساله به ۴.۴ میلیارد دلار یا حدود ۹.۰ میلیارد دلار در سال کاهش یافته است. شرکت‌های نفت و گاز برای مخالفت با این لوایح با شرکت‌های دیگر صنایع متحد شدند. ائتلاف لایفو که اکنون به‌عنوان ائتلاف حفظ لایفو شناخته می‌شود، در سال ۲۰۰۶ تشکیل شد و به‌طور مداوم برای حفظ لایفو در قوانین مالیاتی مبارزه کرده است. طبق وب‌سایت آن، اعضای آن شامل شرکت‌ها و گروه‌های صنعتی متعددی هستند. وب‌سایت آنها از ۱۴ ژوئیه ۲۰۲۰، رونوشت‌هایی از ۱۴ نامه یا بیانیه‌ای داشت که به کمیته‌های کنگره یا کمیسیون بورس و اوراق بهادار ارائه داده بودند. این نامه‌ها معمولاً بیان می‌کنند که لغو لایفو برای بسیاری از

مشاغل ویرانگر خواهد بود. مدافعان لایفو ادعا کردند که لایفو به‌طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گرفته و تنها یک معافیت مالیاتی برای شرکت‌های نفت و گاز نبوده است. ائتلاف لایفو (۲۰۱۷) ادعا کرد که صدها هزار واحد تجاری آمریکایی از لایفو استفاده می‌کنند. تأثیر منفی لغو لایفو بر مشاغل در سراسر اقتصاد توسط مطالعه‌ای توسط مؤسسه نفت آمریکا (۲۰۱۴) پیش‌بینی شد. ائتلاف لایفو (۲۰۱۲)، در بیانیه‌ای به کمیته راه‌ها و روش‌ها در مجلس نمایندگان، می‌گوید: لایفو به‌طور گسترده توسط شرکت‌های سهامی عام و خاص، تولیدکنندگان، صنایع استخراجی، توزیع‌کنندگان عمده‌فروش، خرده‌فروشان، روزنامه‌ها، فروشندگان خودرو و تجهیزات و طیف وسیعی از مشاغل دیگر استفاده می‌شود. طبق





دو پژوهش جدید جداگانه، یکی توسط مؤسسه فناوری جورجیا و دیگری توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا، لایفو توسط ۳۶ تا ۴۰ درصد از مشاغل در هر بخش صنعتی دارای موجودی هستند، استفاده می‌شود. لایفو به‌طور گسترده توسط مشاغل کوچک استفاده می‌شود و به‌ویژه برای مشاغلی که دارای سرمایه ناچیز، حاشیه سود اندک و یا حساسیت خاصی نسبت به افزایش بهای مواد دارند مهم است. بسیاری از این شرکت‌ها برای چندین دهه از لایفو استفاده کرده‌اند و سال‌ها ذخایر لایفو ایجاد کرده‌اند. ادعای استفاده گسترده توسط آنان از طریق داده‌ها به‌خوبی پشتیبانی نمی‌شود. دو مطالعه‌ای که آنها اشاره می‌کنند در واقع فقط یک مطالعه است. مطالعه مؤسسه فناوری جورجیا که آنها به آن اشاره می‌کنند، میزان استفاده از لایفو را بررسی نکرده، بلکه صرفاً به مطالعات انجمن حسابداران رسمی آمریکا استناد کرد. داده‌های آن بر اساس شرکت‌های بورسی بزرگ

است که نماینده‌ای از جمعیت تجاری نیست. داده‌های مؤسسه جورجیا به‌طور مداوم نرخ استفاده بسیار کمتری را نشان می‌دهد. ادعای آسیب بیشتر بر صنایع متأثر شده متمرکز است. به‌عنوان مثال، موسیباخ (۲۰۱۴)، با تمرکز بر صنعت نفت و گاز، این واقعیت را نادیده گرفت که هرگونه مالیاتی که لغو می‌شود، طی چندین سال مرحله‌به‌مرحله اجرا می‌شود. هافمن و مک کنزی (۲۰۰۹) و بنیاد مالیات (پومرلو، ۲۰۱۶) نیز تأثیر اقتصادی قابل‌توجهی را از لغو لایفو پیش‌بینی کردند.

شایان‌ذکر است، مدافعان لایفو بیشتر استدلال خود را نه بر مالیات سالانه، بلکه بر این ایده استوار می‌کنند که مالیات بر ذخایر موجود لایفو ناعادلانه و سنگین است. ائتلاف لایفو (۲۰۱۰، ۲۰۱۷)، در بیانیه‌های خود از لغو لایفو به‌عنوان یک مالیات عطف به ماسبق انتقاد می‌کند. مؤسسه نفت آمریکا (۲۰۱۴)، در یک بیانیه مطبوعاتی نشان داد تا زمانی که از ذخایر موجود مالیات گرفته نشود

می‌تواند حذف لایفو را بپذیرد.

### ارتباط با بحث تغییر آب‌وهوا

طرفداران کاهش وابستگی به سوخت‌های فسیلی اخیراً از لایفو به‌عنوان یکی از یارانه‌های پنهانی که به شرکت‌هایی که از سوخت فسیلی سنتی استفاده می‌کنند، یاد کرده‌اند. به‌عنوان مثال، رابرتز (۲۰۱۸) قوانین مالیاتی لایفو را به‌عنوان سودی ۷.۱ میلیارد دلاری برای صنعت انرژی در سال‌های ۲۰۱۵-۲۰۱۶ لحاظ کرد. به‌طور مشابه مطالعه‌ای توسط مؤسسه مطالعات محیطی و اقتصادی (کلمن و دیتز، ۲۰۱۹) نیز لایفو را در میان یارانه‌های مالیاتی غیرمستقیم ذکر کرده است.

در ژانویه ۲۰۲۱، رئیس‌جمهور بایدن یک فرمان اجرایی را صادر کرد که در آن رویکردهای مختلفی برای مقابله با موضوع تغییرات آب‌وهوا ارائه شد. بخش مربوطه فرمان اجرایی (بایدن، ۲۰۲۱) به روسای آژانس‌های فدرال دستور داد تا هرگونه یارانه سوخت فسیلی ارائه‌شده توسط آژانس‌های خود را شناسایی کنند و



سپس اقداماتی را انجام دهند تا اطمینان حاصل شود که بودجه فدرال مستقیماً به سوخت‌های فسیلی یارانه نمی‌دهد. هدف حذف یارانه سوخت‌های فسیلی از سال مالی ۲۰۲۲ و درخواست‌های بودجه بعدی بود. اگر لایفو به‌عنوان یارانه غیرمستقیم برای سوخت‌های فسیلی در نظر گرفته شود، این تهدید دیگری برای ادامه استفاده از آن خواهد بود.

### روندهای اقتصادی

دوره ۲۰۰۵ تا ۲۰۲۰ شامل رکود بزرگ و بهبود طولانی و آهسته بعدی است. همان‌طور که شکل ۱ نشان می‌دهد، شاخص قیمت مصرف‌کننده هرگز بیش از ۳ درصد در این دوره افزایش نیافته است. نرخ‌های مالیات شرکت‌ها به‌طور کلی ۳۴ درصد بود و در سال ۲۰۱۸ به ۲۱ درصد کاهش یافته است. نرخ‌های بهره در طول این دوره پایین بوده است. همه این روندها مزایای مالیاتی لایفو را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، قوانین مالیاتی آسان‌تر به بسیاری از مشاغل کوچک اجازه می‌دهد تا موجودی‌های خود را بر مبنای نقدی محاسبه کنند و سودمندی لایفو را حذف کنند (کلارک، ۲۰۱۹).

این دوره به‌طور فزاینده‌ای شاهد افزایش خرده‌فروشی اینترنتی بوده است. تا جایی که استفاده از اینترنت به شرکت‌ها امکان می‌دهد موجودی نسبتاً کمتر و گردش مالی بیشتری داشته باشند و این مزیت لایفو را نیز کاهش می‌دهد. بر اساس آمار دولت ایالات‌متحده، فروش تجارت الکترونیک از ۰.۲۶ درصد کل خرده‌فروشی در سه‌ماهه چهارم سال ۲۰۰۵ به ۳.۱۴ درصد در سه‌ماهه سوم سال ۲۰۲۰ افزایش یافته است (دفتر سرشماری، ۲۰۲۱). تأثیرات همه‌گیری

کووید که از مارس ۲۰۲۰ شروع شد، احتمالاً فروش اینترنتی را بیشتر افزایش داده است.

یکی دیگر از عوامل مؤثر بر مطلوبیت لایفو حرکت در قیمت نفت بوده است. از نظر تاریخی از دهه ۱۹۳۰، پالایشگاه‌های نفت از حامیان اصلی لایفو بوده‌اند. ذخایر لایفو آن‌ها بخش عمده‌ای از کل ذخایر لایفو شرکت‌های دولتی ایالات‌متحده بوده، همان‌طور که در شکل ۵ نشان داده شده است. در سال ۲۰۰۷، ذخایر پالایشگاه‌های نفت حدود نیمی از کل ذخایر لایفو ۰.۹۳ میلیارد دلاری را تشکیل می‌داد. از آن زمان حداقل سه دوره وجود داشته است که ذخایر لایفو آنها به‌طور قابل توجهی کاهش یافته است و منجر به تصفیه قابل توجه لایفو شده است. از سال ۲۰۲۰، کاهش قیمت نفت، ذخایر لایفو پالایشگاه‌ها را به‌شدت کاهش داد. با این حال قیمت نفت در سال ۲۰۲۱ دوباره افزایش یافت و این ذخایر را افزایش داد. از نظر تاریخی، ذخایر لایفو شرکت‌های بورسی ایالات‌متحده روندهای قیمت نفت را از نزدیک دنبال کرده، همان‌طور که در شکل ۶ نشان داده شده است. این نشان‌دهنده ذخایر بزرگ پالایشگاه‌های نفت و تأثیر هزینه‌های انرژی بر صنایع مرتبط مانند مواد شیمیایی و فلزات است. نمایندگی‌های خودرو اغلب از لایفو استفاده می‌کنند. در سال‌های اخیر موجودی خودروهای داخلی ایالات‌متحده کاهش یافته است و این کاهش به‌ویژه در طول سال همه‌گیری کرونا، یعنی سال ۲۰۲۰ شدیدتر شده است. طبق داده‌های اقتصادی فدرال رزرو (۲۰۲۱)، تعداد واحدهای موجودی خودروهای داخلی از ۷.۷۲۴ هزار دستگاه در سال گذشته ۸۹ درصد کاهش یافت. از ۷.۷۲۴ هزار دستگاه در ۱ ژانویه ۲۰۱۹ به ۴.۷۶ هزار و

در ۱ سپتامبر ۲۰۲۱ رسیده است. این امر منجر به کاهش شدید لایفه‌های لایفو و ذخایر لایفو شده است.

### کاربرد لایفو

همان‌طور که پیشتر در شکل ۳ نشان داده شد، استفاده از لایفو به تدریج در طول زمان کاهش یافت. تا سال ۲۰۱۹، تنها ۰.۶ درصد از شرکت‌های کامپیوستات دارای موجودی از لایفو و تنها ۰.۴ درصد از آن به‌عنوان روش اندازه‌گیری موجودی



خود استفاده می‌کردند. لینگ و تینکلمن (۲۰۲۰) شرکت‌های کامپوستات را بین سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۹ مورد مطالعه قرار دادند و تنها یک شرکت را یافتند که لایفو را (برای بخشی از موجودی خود) استفاده کرد، در حالی که ۴۶ شرکت به روش‌های دیگر روی آوردند. در نمونه‌های گسترده‌تر شرکت‌ها از اداره درآمدهای داخلی در سال ۲۰۱۷ (آخرین سالی که داده‌های آن در دسترس است)، استفاده از لایفو به حدود ۱ درصد کاهش یافته است.

### پژوهش‌های دانشگاهی در مورد لایفو

برخلاف دهه‌های قبل، پژوهش‌های کمی در مجلات برتر حسابداری در مورد انگیزه‌های مدیریتی برای انتخاب حسابداری موجودی یا واکنش‌های بازار به اعلام روش موجودی وجود داشت. برای دوره ۲۰۰۶-۲۰۲۱، ما هیچ مقاله مرتبطی در مورد لایفو یا انتخاب حسابداری در نشریه تحقیقات حسابداری یا نشریه حسابداری و اقتصاد، سه مقاله در نشریه تحقیقات حسابداری، سه مقاله در نشریه حسابداری، حسابرسی و مالی و یک مقاله در تحقیقات حسابداری معاصر پیدا کردیم. این ممکن است تا حدی به این دلیل باشد که داده‌های جهش لایفو در دهه ۱۹۷۰ به‌طور کامل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته بود و پژوهشگران با نتیجه‌گیری‌های به‌دست‌آمده کنار آمده بودند، یعنی اینکه پذیرش عمدتاً با انگیزه مالیاتی بوده و بازار ممکن است واکنش مؤثری نشان داده باشد؛ بنابراین به دلیل نبود جریان‌های مخالف یا موضوعات رها شده درباره لایفو، علاقه جدیدی برای انجام پژوهش‌های بیشتر روی این موضوع ایجاد نشده است. در

واقع، تعداد کمی از پذیرش‌های لایفو توسط شرکت‌ها ممکن است مسائل و محدودیت‌های مربوط به اندازه نمونه را برای پژوهش‌های جدید، ایجاد کرده باشد. به‌طور کلی، همان‌طور که هیئت استانداردهای حسابداری مالی جایگزین‌های (بدیل‌های) حسابداری را کاهش داده است، موضوع کلی تغییرات داوطلبانه حسابداری کمتر برجسته شده بود.

### وضعیت جاری لایفو

تحت شرایط اقتصادی ۲۰۲۰ و نرخ‌های مالیاتی، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و مالیات تقریباً مشابه بودند، چه از لایفو یا روش‌های دیگر مانند بهای تمام شده میانگین استفاده شود؛ بنابراین، انگیزه کمی برای شرکت‌هایی وجود دارد که از سایر روش‌های دیگر استفاده می‌کردند که روش خود را به لایفو تغییر دهند و آن را بپذیرند. در همین حال، یک حرکت تدریجی از لایفو وجود دارد. بررسی ما نشان داد که در سال ۲۰۲۰ تنها ۲۳۰ شرکت سهامی عام از لایفو استفاده می‌کنند. لینگ و تینکلمن (۲۰۲۰) استدلال می‌کنند که بقیه کاربران لایفو عمدتاً شرکت‌هایی هستند که سال‌ها از لایفو استفاده کرده‌اند و در صورت تغییر به روش‌های دیگر، جریمه‌های مالیاتی قابل توجهی تحمل خواهند کرد.

در حالی که در سال‌های ۲۰۲۱ و ۲۰۲۲ تورم افزایش یافته است، تکرار افزایش ۱۹۷۲-۱۹۷۴ در پذیرش لایفو بعید به نظر می‌رسد. در دهه ۱۹۷۰، این انتظار وجود داشت که تورم با نرخ دورقمی بالا ادامه یابد، در حالی که در سال ۲۰۲۲، بسیاری بر این باورند که تورم یک پدیده موقت است و ناشی از همه‌گیری کووید است. با در نظر گرفتن نرخ مالیات که در حال

حاضر ۲۱ درصد است، مزیت مالیاتی لایفو بسیار کمتر از نرخ ۴۸ درصدی حاکم در سال ۱۹۷۲ است.

ما معتقدیم که لایفو ممکن است در دهه آینده برای گزارشگری مالی در ایالات متحده ناپدید شود. حذف لایفو همگرایی اصول پذیرفته‌شده حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ایالات متحده را بهبود می‌بخشد، بیان صادقانه و مربوط بودن گزارشگری موجودی‌ها را افزایش می‌دهد و مقایسه پذیری موجودی‌های گزارش شده شرکت‌های مختلف را بهبود می‌بخشد. این امر منجر به سود ناخالص، سرمایه در گردش و نسبت‌های جاری مقایسه‌پذیرتر در بین شرکت‌ها می‌شود. یکی از توجیحات اولیه لایفو، این است که از نشان دادن سود و زیان ناشی از نگهداری موجودی‌ها اجتناب می‌کند. امروزه زمانی که حسابداران به‌طور معمول سودهای نگهداری دارایی‌ها و بدهی‌های مالی را گزارش می‌کنند، این توجیه قانع‌کننده نیست.

مشخص نیست که آیا لایفو روشی مجاز برای گزارشگری مالیاتی باقی خواهد ماند یا خیر. در گذشته حامیان قدرتمند و تأثیرگذاری داشته است. با کاهش تعداد کاربران لایفو، قدرت سیاسی طرفداران آن کاهش خواهد یافت. لایفو مرتباً در فهرست‌های مخارج مالیاتی ظاهر می‌شود، به این معنی که اصلاح‌طلبان مالیاتی ممکن است به دنبال لغو آن برای افزایش درآمد برای اهداف دیگر باشند. کاهش موجودی خودرو و کامیون در همه‌گیری کرونا، مزیت لایفو را برای فروشندگان خودرو که استفاده‌کنندگان عمده آن بودند، بسیار کاهش داده است. ارتباط آن با شرکت‌های نفت و گاز در زمانی که دولت بایدن در تلاش است



دانیل پی. تینکلمن: استاد تمام حسابداری، کالج بروکلین، دانشگاه نیویورک، نیویورک، ایالات متحده آمریکا

چانهیوآ لینگ: دانشیار حسابداری، دانشگاه مارکت، میلواکی، ویسکانسین، ایالات متحده آمریکا.

وحید منتی: استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

محمد ثانوی: استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

علیرضا نصیری: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

8- Sanders

9- Staub

10- Lessard

۱۱- توضیح مترجم: سود گزارش شده به سود حقیقی نزدیک تر باشد.

12- SEC

13- AAA

14- APB

۱۵- توضیح مترجم: در روش اتحاد منافع ارزش دفتری شرکت های ترکیب شده مدنظر قرار می گیرد. شایان ذکر است رویه جاری حسابداری درباره ترکیب های تجاری مبتنی بر روش خرید (به کارگیری ارزش های منصفانه) است.

منبع

Daniel P. Tinkelman, Qianhua (Q) Ling; The Rise and Decline of LIFO. Accounting Historians

یارانه شرکت های سوخت فسیلی را کاهش دهد، مشکل ساز است. فشار برای مقابله با تغییرات آب و هوایی می تواند به طور بالقوه چالش بر سر سر نوشت لایفو را تسریع کند.

مقاله های آتی می توانند با دقت بیشتری بررسی کنند که چگونه پذیرش، رشد و کاهش لایفو در پژوهش های حسابداری دانشگاهی و تنظیم استاندارد منعکس شده است. به عنوان مثال، بحث در مورد لایفو در دهه های ۱۹۳۰ و ۱۹۴۰ چگونه به بحث های کلی تر در مورد حسابداری تغییرات سطح قیمت و اولویت صورت سود و زیان مرتبط بوده است؟ داده های مربوط به پذیرش لایفو در دهه ۱۹۷۰ برای پژوهش های حسابداری در مورد انگیزه های مدیریتی و کارایی بازار چقدر مهم بوده است؟ تمایل مدیران برای توجیه مزایای مالیاتی ارائه شده توسط لایفو چقدر بر اصول (استانداردهای) حسابداری تأثیر گذاشته است. ما معتقدیم که اینها سؤالاتی هستند که ارزش بررسی در پژوهش های آینده را دارند. ■

پی نوشت ها:

1- FASB

2- Accounting Trends and Techniques (ATT)

3- AICPA

4- Internal Revenue Service

۵- توضیح مترجم: همین استدلال در بند ۳۰ استاندارد حسابداری شمار ۸ ایران (حسابداری موجودی مواد و کالا) که با استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲ همگراست، به چشم می خورد.

۶- منظور از اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری (GAAP) همان استانداردهای حسابداری ایالات متحده آمریکا است.

7- CPI

