

# 美国所得税会计准则演进的经济分析

李 豪

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 从1909年美国开征所得税至今,美国会计准则制定机构多次更迭,所得税会计准则亦经历了多次修订和变更。本文对美国近一个世纪以来所得税会计准则演进背后的经济因素进行分析,以期为我国会计准则提供参考。

**【关键词】** 所得税 FASB 会计处理

在公元10年,我国“新”朝的建立者王莽开征了一项前所未有的税,即向自由职业者和手工艺者征收利润的10%作为岁入,可以说这是所得税的雏形。现代所得税是由英国首相威廉·皮特在1798年的预算法案中提出的。该法案要求征收所得税以满足战争需求。美国在1861年开征了所得税。但是几经反复,在1872年,美国废除了该税种。1909年,又再次确立了所得税征收制度。在经历了近百年的演进之后,美国现行所得税会计准则于1992年颁布(本文所称“美国所得税会计准则”为广义上的准则,包括会计研究公报、会计原则委员会意见书等),这个演进过程从一个侧面反映了美国经济的发展。

本文对美国历年颁布的所得税会计准则进行梳理,分析其背后的经济影响因素,以期为我国相关会计准则的发展和完善提供参考。

## 一、美国所得税会计准则的演进

1. 美国所得税会计准则的构成。美国于1909年通过了《公司法》,以法律形式开始对企业征收所得税。1913年,美国国会通过的“第16条宪法修正案”得到各州的承认,标志着所得税征收制度的正式形成。此后,美国所得税会计准则经历了多次修订和变更。以下是美国历史上涉及所得税的重要会计准则。

4. 研究上市公司盈余结构等方面的信息,识别上市公司盈余管理行为。研究ROE的预测能力及信息含量可揭示出上市公司会计盈余及其派生出来的相关财务指标的变化规律。通过与上市公司管理层发布的盈余公告相比较,会计信息使用者就不难识别上市公司盈余管理行为。诚如程小可(2005)所说,盈余是公司在一定期间的经营成果的体现,也是公司资本增值的具体表现形式。由于盈余在公司业绩评价与价值分析中发挥着重要作用,上市公司的盈余数据(如净利润等)以及派生出来的相关指标(如ROE等)成为市场投资者以及利益相关者关注的焦点。盈余数据以及相关指标在资本市场中的重要作用也是上市公司进行盈余管理的原因,上市公司大量盈余管理行为的存在极大地降低了公司的盈余质量。因此,投资者在分析上市公司业绩时仅仅考虑会计报表中最有操纵嫌疑的净利润数据以及派生出来的指标是不够的,还必须考虑盈余结构情况。

的未来收益,是广大投资者、证券商和债权人广泛关注的问题,也是有效资本市场资源配置的重要课题。因此,对我国资本市场不同盈余分解模型进行规范研究与实证研究,提供上市公司会计盈余及其派生出来的ROE等相关指标的预测模型,可以预测公司未来业绩变化规律,为资源提供者决定其资源投向提供指导。

通过比较国内外学者的研究成果,笔者认为,我国会计师在未来的研究中,应依托我国资本市场及财务报告结构,借鉴国外学者的研究成果,分行业对我国会计利润的驱动因素及会计盈余的持续能力进行实证研究,并利用样本外数据进行检验。同时,应对亏损上市公司的盈余稳健性进行研究,从而发现我国证券市场的利润驱动因素和会计盈余持续能力,为我国会计盈余预测提供相关理论基础,为会计信息使用者提供决策依据。

## 主要参考文献

5. 为我国资本市场资源的有效配置提供决策依据。上市公司未来盈余及其派生财务指标的大小关系到资源提供者的切身利益,直接影响着资源提供者的决策行为。这里的资源提供者,不仅仅指投资者,也应包括一切为上市公司提供资源的利益相关者,如供应商、企业员工等,从而也直接或间接地影响这些资源提供者的决策行为。而上市公司定期公布的财务会计报告所提供的信息是否对其未来收益的变化趋势具有预测能力,以及如何依据过去和现在的财务报告预测上市公司

1. 汤光华,唐伟.盈余分解对提高盈余预测能力的作用研究.现代管理科学,2007;9
2. 王俞,章道云.净资产收益率指标在获利预测分析中的缺陷及改造.会计之友,2006;6
3. 赵春光.现金流量价值相关性的实证研究.会计研究,2004;2
4. 石柱峰,苏力勇,齐伟山.财务分析师盈余预测精确度决定因素的实证分析.财经研究,2007;5

美国会计程序委员会(CAP)于1944年颁布了具有标志意义的《会计研究公报第23号——所得税会计处理》(ARB 23),涉及所得税的会计处理。在1954年又颁布了《会计研究公报第44号——余额递减折旧》(ARB 44),其中提及了计税差异的会计处理,并且这一所得税会计原则对今后的影响十分深远。1959年,美国会计原则委员会(APB)取代CAP成为会计准则制定机构,并于1967年颁布了《会计原则委员会意见书第11号——所得税会计处理》(APB 11),此后又陆续发布了第23号意见书(APB 23)、第24号意见书(APB 24)两项与所得税有关的会计准则。1973年,APB被美国财务会计准则委员会(FASB)所取代。FASB从1975年3月开始其发布了大量涉及所得税的会计准则,包括财务会计准则公告第9号(SFAS 9)、第37号(SFAS 37)、第96号(SFAS 96)、第108号(SFAS 108)、第109号(SFAS 109),财务会计准则委员会解释第18号、第48号,财务会计准则委员会技术公报83-1等。这些内容都是美国公认会计原则的重要组成部分。

**2. 主要的所得税会计准则。**在这些准则中,ARB 23、APB 11、SFAS 96和SFAS 109四项准则具有标志意义。下面笔者简要介绍这些准则主要内容。

ARB 23首次明确提出所得税的费用性质,并提出了时间性差异和永久性差异概念,规定对不重复出现的时间性差异予以跨期分摊,分摊结果记录在递延费用或备抵账户中,并允许在债务法和纳税净额法之间选择。该准则体现了部分分摊法,即对一次性非重复发生的时间性差异做跨期分摊的一种方法。

APB 11中明确提出所得税核算采用“全面分摊的递延法”,取消了债务法和纳税净额法。其他特点是:时间性差异可以在未来的会计期间予以转回;通过“递延费用”账户反映所得税等。但是APB 11没有明确也无法明确这两个账户是否符合通常意义上的资产或负债的定义,但是规定要按流动性进行划分,并在资产负债表中列示(许善达,2005)。

SFAS 96是历经多年研究和征求意见,并在遵循规定程序基础上制定的,是准则制定从损益表导向向资产负债表导向转变的一个典型。该准则首次提出了暂时性差异;要求预计差异的产生和转回年度;对递延所得税资产的确认要进行估计;递延所得税应根据税法 and 税率变化的影响进行调整等。该准则建立了确定递延所得税负债的资产负债表法,但是禁止确认预期在未来实现的所得税收益。

SFAS 109于1992年颁布,并一直沿用至今。这项准则对之前的相关准则、公报和会计解释的修订有几十项之多,可以说这是一项比较完善的、有代表性的准则。该准则坚持资产负债表观,明确规定采用资产负债表法,不能采用税后净额法或其他组合方法。

## 二、美国所得税会计准则演进的经济因素

美国所得税会计准则的修订和变更十分频繁。会计准则的制定往往伴随着政治斗争、利益集团的博弈、其他学科的发展等,经济因素尤其不能被忽视。笔者将分阶段对美国所得税

会计准则演进进行解读。

**1. 早期演进研究。**在1946年以前,所得税会计准则很不成熟,会计理论不完善,社会各界对所得税的认识也比较简单。但这并不意味着所得税研究就比较滞后,早在1914年就有学者提出了近似于时间性差异的概念。但是任何理论体系的构建都要有个过程,美国从上世纪初开始逐步确立以商品税为主体税种的税制框架,大大加强了所得税在整个税收体系中的地位,为美国经济发展开辟了新财源。

美国所得税会计准则的制定经历了实践为先、理论在后、由简单至完善的过程。当时所得税核算采用类似于应付税款法的纳税净额法,即本期应交所得税确认为本期所得税费用,不确认暂时性差异的纳税影响。此法相对简单,在所得税征收的初始阶段使用比较适合,但是随着经济业务日趋复杂,其报告的会计信息会失真,各期净利润也会出现忽高忽低的情况,有待其他核算方法来弥补。1910~1940年,美国GDP从334亿美元增长到1014亿美元,增加了近3倍,年均增长率约为3.8%。这种较低基数的稳定增长也适合于简易的所得税会计处理。在1944年发布的ARB 23也就是第一项涉及所得税的会计准则中,体现了一种“部分分摊法”的思想。这种方法是对一次性非重复发生的时间性差异才作跨期分摊的一种方法。重复发生的时间性差异,当旧的差异转回时,又有新的差异发生,将其抵消,使其差异永远延续下去故不作跨期分摊。1944年之后,二战接近尾声,经济发展开始加速,固定资产投资增加。

部分分摊法有一个假设——经济持续繁荣。如果出现失业、通货膨胀、国民经济增长乏力等经济衰退情况时,往往导致“递延税款”账户的部分或全部当期结算,加剧财务报表数据波动,影响财务信息的有用性。1939年,罗斯福总统实施的新政取得了巨大的成功。新政几乎涉及美国社会经济生活的各个方面,其中多数政策是针对美国摆脱危机、最大限度地减轻危机后果的具体措施,还有一些则是从资本主义长远发展目标出发的远景规划,它的直接效果是使美国避免了经济大崩溃。新政之后的美国经济的“觉醒”促进了所得税会计准则的发展。1944年前后的美国和世界经济形势使得这种方法能大行其道。当时二战进入尾声,美国经济开始飞速发展。二战之后的十年,年均7%的GDP增长率也和所得税会计处理原则实现了“匹配”。

**2. 中期演进研究。**1956~1973年又是一个研究阶段。由于部分分摊法存在一定的缺陷,因此,APB 11提出采用全面分摊法。全面分摊法是对除永久性差异之外的其他所得税影响都要确认。无论是重复发生还是非重复发生的暂时性差异对所得税的影响,均应做跨期分摊。在全面分摊法下,所得税费用包括本期所得税负债和用单项资产解释的未来负债的现值。

部分分摊法的一个缺陷是对重复出现的项目进行递延会使资产负债表中的递延所得税余额越来越大。但这一缺陷至少在当时没有对经济统计造成严重影响。20世纪50年代,艾森豪威尔总统实行“补偿性”的财政政策,但由于种种决策失

误,导致经济长期停滞不前,60年代初美国的国际收支出现赤字。因此,国会通过了减税刺激经济方案。这些经济促进手段使全面分摊法光明正大地采用了十多年,亦为美国公司提供了经济增长的契机,但是职业界对所得税分摊等问题的关注度始终不减。

此时所得税会计的核算采用的是递延法,递延法的盛行是收入费用观的体现。由于人们普遍认为收益就是指产出价值大于投入价值的差额,并且收益的重要性得到人们的认可(朱建红,2006)。同时,由于时间性差异这一概念的存在,也使人们注重损益表。因为时间性差异侧重于从收入和费用角度分析会计利润和应税所得之间的差异,强调时间性差异形成与转回是对本期所得税费用的调整,进而影响损益表。对于利润的看重本无可厚非,当时全球资本市场尚未完善,衍生金融工具也较少,这给收入费用观流行提供了便利。上世纪六七十年代的美国依旧崇尚“利润为王”的观念。从战后经济复苏开始,美国消费信贷率不断提高,盈余的重要性在美国民众中影响广泛。这也是递延法得到发展的客观条件,毕竟相对于应付税款法,递延法更符合会计理论。

**3. 后期演进研究。**1987年,FASB颁布了SFAS 96,该准则首次提出暂时性差异。暂时性差异除了包括所有时间性差异,还包括非时间性的暂时性差异。非时间性的暂时性差异是对资产或负债进行直接调整造成的,主要包括:资产重估,但计税时不作对应调整;外币折算中的按历史汇率折算;合并产生的商誉或负商誉;长期股权投资等非时间性的暂时性差异(郑红霞,2006)。显然,这些业务是经济发展的产物,20世纪80年代初,正值石油危机刚结束,这引发了公司重组兼并的浪潮。人们发现现行的时间性差异和永久性差异在运用于特殊会计业务时,不是十分恰当。之前提到了美国基本上采用全部分摊法,但是允许对少数可个别辨认的暂时性差异运用部分分摊法,这些差异主要是非时间性的暂时性差异。

SFAS 96明确要求对暂时性差异的跨期分摊采用全部分摊法下的债务法进行所得税核算,这是一种资产负债表债务法,并且废除了递延法。资产负债表债务法以暂时性差异为概念基础,弥补了时间性差异的局限性。这是资产负债观的体现。以往的非时间性的暂时性差异归入永久性差异,使财务数据相互之间不配比,影响了财务信息质量。该方法在遇到税率变动时,进行追溯调整,毕竟财务报表应以反映历史财务信息为重。而且,美国证券交易委员会(SEC)在上世纪90年代前对公允价值计量的财务报表并不支持。资产负债观提供的会计信息范围更广,内容更丰富,可以促使企业对报告日的财务状况和未来现金流量做出全面评价,提高预测价值。同时逐一确认资产或负债在会计与税法核算上的不一致,在某种程度上可以抵制因会计方法选择所产生的逃税行为。

1992年,SFAS 109取代SFAS 96并成为美国现行的所得税会计准则。这种取代更多的是因为前一项准则操作难度大

并且过于复杂。但是SFAS 109基本上延续了SFAS 96的规定,而且SFAS 109要求在对递延所得税进行预期偿付时,采用平均税率,这使得税法或税率变动对经济影响的计量更为可靠。在美国会计信息质量的层次结构中,可靠性位于中间层次,但它是针对决策质量所提出的一个要求。这种导致报表质量提升的演进,与民众的要求相符合。

### 三、启示

从以上三个阶段对美国所得税会计准则演进背后的经济因素进行分析之后,我们不难发现,一个国家所处的历史阶段和经济发展水平对会计准则的制定往往会产生重要影响。会计准则的制定必须适合经济发展要求。

安然事件后,SEC和FASB对美国的会计准则制定模式进行了重估。会计准则的制定开始考虑经济后果。一项会计准则规范的行业众多,而各行业众多的经济业务也会对准则制定产生影响。但是会计准则制定难以排除政治角力的因素,因此会计准则的制定也蕴含着博弈的过程。20世纪90年代以来,对公允价值的讨论开始升温。SEC和FASB都捕捉到了这一趋势,在之后的准则中都引入了公允价值的思想。

我国于2006年2月颁布了《企业会计准则第18号——所得税》,这是与国际会计准则趋同的重要成果,也借鉴了美国所得税会计准则的精华。该准则规定只能采用资产负债表债务法,引入了暂时性差异、资产的计税基础和负债的计税基础等概念,可以说我国的所得税会计准则是借鉴国际经验、参照我国国情的成果。

目前,我国处在改革的关键时期,发展市场经济,深化改革是必由之路。在改革过程中,会出现许多新的经济问题,会计准则必须紧跟时代潮流。关注国家产业政策、货币政策、财政政策,为国家宏观经济服务。尽管会计准则规范的是企业的会计处理、经济活动,但是归根结底也是国民经济服务。因此,我国会计准则制定部门必须要有全局意识。

此外,我国还应该加强对公允价值的研究。美国对公允价值的研究比较深入和透彻。在会计准则方面,FASB在2006年9月颁布的财务会计准则公告第157号(SFAS 157),2007年2月颁布的财务会计准则公告第159号(SFAS 159),都是与公允价值紧密相关的会计准则。我国资本市场还不发达,监管体系不是很健全,因此,构建适合我国国情的公允价值体系还有很长的路要走。而在今后的所得税会计准则修订中,应该考虑公允价值的影响,考虑递延税款负债时间价值,使所得税计量更公允。

总之,我国在制定所得税会计准则时应关注微观主体的经济活动,紧密结合宏观经济形势,坚持会计原则,取他国准则之精华,兼顾我国国情,努力构建高质量的所得税会计准则。

### 主要参考文献

1. 许善达.所得税会计.大连:大连出版社,2005
2. 斯蒂芬·A.泽夫著.财政部会计司译.会计准则制定:理论与实践.北京:中国财政经济出版社,2005