美国所得税会计发展变化的成因分析

石天唯(副教授)

(吉林工商学院会计学院 长春 130507)

【摘要】本文以美国为例,分析所得税会计从产生到资产负债表债务法占据主流地位的演进过程,并解释所得税会计发展变化的原因:两权分离是确认所得税性质为利润分配的基础,证券市场的高度发展促使所得税的性质转变为费用,财务会计与税务会计的分离改变所得税费用的计量方法,会计目标定位引导所得税费用的计量观念发生转变,会计的国际趋同推动了资产负债表债务法主流地位的形成。

【关键词】所得税会计 演进 原因分析

美国是最早历经所得税会计发展变化的国家,其对所得税性质的确定从最初的利润分配很快过渡为费用,之后在所得税性质为费用的假设下,其计量方法历经了从应付税款法到递延法或利润表债务法,再到资产负债表债务法,几乎每次变化都伴随着来自理论界和实务界的持久争论。美国通过会计标准践行所得税会计的经验不仅对国际会计准则乃至于各国的所得税会计标准产生了深远的影响,也为揭示所得税会计发展变化的成因提供了现实的依据。

一、确认所得税性质为利润分配

1909年,美国公司所得税立法生效。1913年,美国通过第16号宪法修正案确立了联邦税收制度,并且明确了以会计收益作为课税的基础。由此所得税会计应运而生,明确所得税的性质成为首要的问题。1920年,美国会计师协会确认"所得税是一种分配"。可见,最初确认所得税的性质并不是费用支出,笔者认为这是以下各种原因共同作用的结果:

第一,企业内部的两权分离是最初确认所得税性质为利润分配的基础。企业的所有权与经营权分离后,由于企业实际受控于管理者,企业业主并非与企业的存在相同,所以可将企业看作是具有独立人格的主体。根据企业主体理论,企业支付给债权人的利息、股东的分红以及上缴国家的所得税,被视作是分别对债权人、企业业主和国家的利润分配。可见,企业两权分离奠定了确认所得税性质为利润分配的基础。

第二,资本市场的发展尚未形成依据业主权理论确认所得税性质的基础。20世纪30年代以前,美国尚不存在任何会计规范,企业自行操作会计记录,编制对外财务报表仅为满足债权人的要求,而股权投资者多数是作短期性的投机,并不关心会计信息。由于这一时期市场上尚未形成企业投资人对高质量会计信息的强烈需求,因此所得税的性质并未引起业主的关注和重视,不具备依据业主权理论将所得税性质确认为费用的条件。

第三,税法理论对会计方面确认所得税性质产生了重要影响。由于税法方面将所得税的征收视为国家参与社会利润的分配手段,所得税性质的国家分配论成为传统税法研究的理论基础,从而有力支持了会计方面确认所得税的性质为利润分配。

二、所得税的性质变为费用

20世纪30年代末,经济危机爆发后,美国意识到统一会计规范(尤其是上市公司)的重要性和迫切性,开始着手制定一系列强制性的会计规范。同时,美国证券市场逐渐走向健康、有序的发展,投资人对决策相关的高质量会计信息的需求激增。企业所有者出于决策的需要,开始关注会计方面计量所有者财富的问题。在此背景下,公司净收益通常被视为股东净收益,代表股东净财富的股本、股本溢价、留存收益等项目含蓄地体现了业主权益,使得业主权理论也同样适用于公司制企业组织。

根据业主权理论,从业主权益出发,费用是除资本退出交易(包括分派现金股利)外,导致所有者权益减少的经济利益流出。因而,所得税性质被确认是企业为获取国家提供的公共物品而支出的费用。在会计实务中,美国会计师协会于1936年转而确认所得税的性质为费用。从此,所得税性质的费用论取代了利润分配论,占据了主流地位并持续至今。

三、所得税费用计量方法的改变

在财务会计与税务会计分离前,财务会计收益等同于税务会计收益,所以所得税性质确认的不同并不会引

起其计量方法的不同,采用应付税款法是普遍的选择。但是在确认所得税为费用的假设下,当税务会计收益与财务会计收益出现差异时,所得税费用的计量方法则不限于应付税款法。

一般而言,所得税费用作为收益类要素,应基于权责发生制进行跨期分配。但所得税费用支出又与一般的费用支出不同,它不会产生任何经济利益流入(企业享有国家提供的公共品通常不会被作为经济利益流入加以确认和计量),也就无法作为与收入相配比的费用。因此,当财务会计与税务会计分离导致的重大差异于1954年第一次出现于美国时,引发了关于所得税费用是否要跨期分配的持久争论。

随着财务会计与税务会计的日渐分离,实务方面迫切要求解决这一问题。美国于1940年发布会计研究公告第18号(ARB 18),首次提出所得税跨期摊配和期内摊配,接着1944年发布的ARB 23则再一次明确"所得税是一项费用,应予以摊配"。会计收益理论方面,随着1929年会计学家坎宁(Canning)引入经济学家欧文·斐雪(Irving Fisher)的企业收益是"一定时间内的基金流动"的观点,基于利润表的传统收益理论逐渐形成,使得20世纪40年代以后收入费用观占据美国财务会计的主流地位。在此背景下,计量所得税费用的方法最终由应付税款法改为基于收入费用观进行跨期分配的方法。具体地,1967年,美国对所得税费用的会计处理从"当期计列法"(即应付税款法)改变为采用"全面所得税分摊法"(即收入费用观下的递延法),后来为了使税率发生变动后的递延所得税更加符合资产与负债的定义,又进一步完善为仍基于收入费用观的利润表债务法。

四、所得税费用计量观念的转变

20世纪60年代后期以来,以信息科学和系统工程为代表的新兴科学技术理论与思想迅速渗透到会计学科领域,改变着人们对财务会计本质的认识。会计被重新定义为"在企业中建立的一个以财务信息为主的经济信息系统"。根据系统论原理,财务会计系统的运行必须服从于财务会计的目标(以下简称会计目标),从此会计目标成为财务会计的研究起点与最基本的理论概念。1970年,美国会计原则委员会在APB4号中首次提出会计目标。之后于1976年,为了指导会计准则的制订和约束会计实务,美国最早提出财务会计概念框架(Conceptual Framework for Financial Accounting,CF)专门术语,并且明确了会计目标在会计概念框架范围中处于逻辑起点的主导地位。目前会计目标的通用提法有两种:一是反映管理当局受托责任的履行情况,即"受托责任观";二是提供对报表使用者经济决策有用的信息,即"决策有用观"。

由于会计目标是通过以报表为主体的财务会计报告所提供的会计信息来实现的,所以用于构建财务会计报表的会计要素的确认和计量,也必须服从于会计目标。而所得税会计就是要解决所得税的确认性质与计量方法的问题,因此在实务层面,所得税会计并非孤立的命题。当会计目标侧重于"受托责任观"时,强调受托者在报告当期的经营业绩,从而立足于利润表确认和计量收益是恰当的,所得税费用的计量采用递延法或利润表债务法为宜;当会计目标侧重于"决策有用观"时,由于会计信息使用者的决策是面向未来的,所以收益的确认和计量仅着眼于反映已成为历史的经营业绩是不够的,而应包含当期经济交易或重估价所确认的关于企业净资产的全部变动,从而立足于资产负债表确认和计量收益是合适的,所得税费用的计量采用资产负债表债务法为宜。

伴随着美国资本市场的成熟,"公众知情权"学说的浪潮蔓延开来,会计理论所关注的问题从收入与财富的计量转移到决策所需的会计信息的相关性上来,从而美国会计目标的定位逐渐倾向于"决策有用观"。1978年,美国财务会计准则委员会(FASB)发表了第1号财务会计概念公告(SFAC No.1)《企业财务报告的目标》,正式将会计目标定位于单一的"决策有用观"。在此背景下,历经数年争论和数次推迟后,美国财务会计准则委员会(FASB)于1992年发布美国财务会计准则公告第109号(SFAS109),率先明确要求所得税会计只能采用资产负债观下的资产负债表债务法,以使递延所得税完全符合资产、负债的定义,进而使所得税费用的确认与计量符合决策相关性会计目标的要求。

五、资产负债表债务法主流地位的形成

通过上文笔者对所得税会计发展变化的原因分析可知,资产负债表债务法的存在基于以下会计环境:

一是在两权分离的前提下,资本市场(尤其是证券市场)得到高度发展,市场中的企业投资人高度分散,他们对会计信息关注的重点在于对自身决策(是否持有证券)的相关性,而不是企业管理者的受托经营责任,这使得所得税的性质从所有者角度被确认为费用。

二是资本市场开放程度较高,财务会计趋向于国际化,与国家化的税务会计有比较明显的分离,进而在权责发生制计量基础上,使得所得税费用的计量方法从应付税款法转变为纳税影响会计法。

三是会计目标的定位侧重于决策有用观,仅围绕当期损益来计量、反映收益对投资人的决策需求而言是不充分的,从而立足于全面收益、从资产负债表出发来确认和计量收益,这使得所得税费用的计量方法有必要建立在资产负债观基础之上。

此外,市场的国际化和资本流动的全球化要求在世界范围内具有可比和透明的高质量的财务报告,推动了

中小企业财务压力文献综述

段华友[1](副教授) 干胜道[2](博士生导师) 徐泉源[1]

(1.海南师范大学经济与管理学院 海口 571158 2.四川大学商学院 成都 610064)

【摘要】中小企业融资难,持续经营时间短等问题相对于大型企业来说更为突出,而财务压力过大是其中的重要因素。目前国内外学术界尚没有"财务压力"的权威解释,专门针对中小企业财务压力的研究更少。因此,本文试图对中小企业财务压力的国内外文献进行梳理,以期为后续的研究提供理论支持。

【关键词】中小企业 财务压力 财务风险

一、理论渊源

20世纪六七十年代,Modiglian、Miller等外国学者对企业财务风险的相关理论问题进行过深入研究,他们尝试建立一种组合模型实现风险的分散,由此发展而来著名的CAPM模型。此后他们又提出了MM理论(关于资本结构与企业价值关系的一种理论),并展开对公司财务风险的研究。而我国关于财务风险问题的研究则起始于上个世纪80年代,郭仲伟(1987)在《风险分析与决策》中全面系统研究了公司财务风险分析与管理及风险决策的一系列方法。随着现代公司企业的发展,财务压力一词常常见诸于报端,主要用来形容公司严峻的财务问题,如融资困难、资金周转不灵等引发的一系列企业运营方面的问题。在国内外学者的研究中,财务压力虽偶尔有涉及,但是目前并没有系统的关于公司财务压力的专门研究。

相对于财务压力研究而言,财务风险的研究开展则比较早,并且也取得了很多研究成果。早期的企业财务研究主要集中在公司的负债经营上,一个企业的迅速发展依赖于融资,融资结构或者说财务杠杆的运用必然伴随

会计活动和会计服务的国际性拓展。以美国为首的发达国家主导了国际会计趋同的方向,这使得资产负债表债务法迅速成为当今世界范围内的主流方法。

通过以上对所得税会计在美国演进过程的分析,笔者阐述了所得税会计发展变化的原因,总结如下表所示。

美国所得税会计的发展变化原因分析

时间(年代)	研究对象	发展进程	原 因
20世纪30年代以前	所得税的性质	利润分配论	两权分离、市场因素、税法影响
20世纪30年代以后	所得税的性质	利润分配论→费用论	证券市场高度发展
20世纪40年代	所得税费用计量基础	收付实现制→权责发生制	财务会计与税务会计分离
20世纪80年代	所得税费用计量观念	收入费用观→资产负债观	会计目标导向
20世纪90年代以来	所得税费用计量方法	资产负债表债务法为主流	会计的国际趋同

六、对中国采用资产负债表债务法的启示

改革开放以来,我国资本市场得到了一定的发展,但是总体发达程度与开放程度较低,加之资产委托者与受托者比较明确的国有企业居于市场中的主导地位,这使得我国会计目标的定位应侧重于受托责任观,适当兼顾决策有用观。在此会计环境下,笔者认为我国所得税会计宜采用利润表债务法。然而现实中,为了更充分地参与全球经济,我国会计标准迫于国际趋同的压力,已将利润表债务法改为资产负债表债务法。

因此,笔者认为,资产负债表债务法在我国不宜全面实行,应在长期内仅适用于在资本市场中比较活跃的公众公司。而且,资产委托者在使用相关会计信息时,要注意到采用资产负债表债务法反映的会计信息可能会扭曲受托者的经营业绩所带来的影响。如资产评估增值后所形成的递延所得税资产与当期经营无关,但却增加了当期净收益,未能如实反映管理者的受托经营责任。

【注】本文受吉林省社科规划办马克思主义理论研究和建设工程专项课题"吉林省中小企业融资风险及其成本控制研究"(项目编号:2013M1)的资助。

主要参考文献

1. 王小鹏.所得税会计演进的史证考察与启示.西安石油大学学报(社会科学版),2013;4

2. 盖地.税务会计与纳税筹划(第六版).大连:东北财经大学出版社,2010