

新会计准则在反倾销会计中的应用

文/王蕾 曹永勤

加入WTO以来,发达国家设置种种壁垒阻挠中国市场经济地位,并且诉诸各种反倾销诉讼使中国遭受了大量经济损失。据有关部门估算,中国出口产品因遭受国外反倾销每年平均损失800多亿元人民币。反倾销是基于不同国家不同企业的会计资料进行的价格对比,从而转化为不同国家的会计准则质量之比。高质量的会计准则指导下的会计资料容易被倾销管理机构接受并采纳,而低质量的会计准则很可能影响本国市场经济地位的认定,从而在应诉中处于不利的地位。2007年1月1日起,我国开始实施与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系。新会计准则的颁布,对反倾销会计的应用产生了许多有利影响,在应用方面表现在以下几方面。

一、进一步完善了成本补偿制度

反倾销案件中确定产品生产成本是一个核心问题,企业会计对产品成本的计算直接影响判断被调查产品是否存在倾销。成本计算直接受企业会计准则的影响,选择不同的会计准则计算同一产品的成本很可能会得出不同的结果,新制度的规定在成本核算方面进行了相应的改革。

1、成本核算项目的增加

首先,在原材料的计算方面,新制度增加了存货成本的计算内容。在旧制度中借款费用可资本化的前提条件是需要经过相当长的时间构建或生产活动才能达到预定可使用状态固定资产时才可进行资本化;而新制度规定企业发生的借款费用可以资本化的资产包括的内容更为广泛,即需要经过相当长的时间构建或生产活动才能达到预定可使用或者销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。一方面,存货的借款费用一定条件下可以资本化对于生产周期长的行业影响较大,如造船、某些机械制造和房地产等行业的企业,如果借款较多,执行新准则后,允许将用于存货生产的借款费用资本化,计入存货成本,将大大降低这些企业的当期财务费用,提高当期的会计利润,但相应地存货的成本会有较大的增加,影响企业的毛利率。这样部分构建存货的资产所产生的借款费用可以增加存货的成本,而不像过去只能计入财务费用。另一方面,由于借款费用的资本化范围扩大,这与实际生产经营相一致,同时,由于借款费用通过资本化构成固定资产价值的一部分,在折旧方法不变的基础上将提高每期的折旧额,从而间接地影响企业的存货成本。

其次,在人工的计量方面,在旧会计准则里,会计核算上有很多应该列入成本的项目(如员工为企业提供服务所产生的退休养老保险等与服务报酬有关的支出以及职工住房、医疗、交通、津贴、奖励等),都没有强制规定列入人工成本;

新会计准则按照市场化和国际化的要求,进一步完善了成本补偿制度,改进了成本核算项目和方法,在准则规定中明确了企业应当全面核算职工薪酬费用,按照受益对象摊入成本,完善成本的补偿制度。

最后,成本中考虑了部分环境成本。有些企业为获取高额利润,不考虑或很少考虑环境成本,尤其一些高污染企业,以其较低的环境成本,反而成为一个地区的利税大户,受到地方政府的重点保护,从而大大降低了生产成本。这些企业的产品出口价格很低,不仅有害于国内环保,也容易引起国外的反倾销。

新会计准则要求,成本中应当考虑预计环境恢复等资产弃置费用;政府补助应当计入收益等,已将企业担负的社会责任引入到会计系统中,更符合谨慎性原则、更科学、合理、全面地反映成本信息,确保成本补偿。

2、计量方法的改变使存货的计价更合理

一方面体现在,新会计准则取消了后进先出法,原因是IAS 2(国际会计准则第2号——存货)在2003年度的改进计划中已经取消了后进先出法,理由是成本流与实务流在大多数情况下不一致,本次准则体系建设中,对于非原则性问题,尽可能与IFRS(International Financial Reporting Standards,国际财务报告准则)保持一致,使得我国产品的计价更具有公允性,以减少反倾销中的不利因素。

另一方面,取消了列举分配间接费用的标准。旧会计准则规定:对于分配间接费用列举分配方法,列举了定额类,消耗类,成果类以及生产工人工资,生产工时,机器小时,产品标准产量等标准。新会计准则规定:对于分配间接费用不再列举分配方法,企业可根据实际情况自行采取。在我国目前的会计处理中,分摊间接费用时常常使用品种法、分批法、分类法或者分步法,而且有许多是数种产品一起分配,与国际会计实务有一定距离,在国际反倾销涉诉产品的成本计算中要求数据准确、真实,涉诉产品往往仅仅是一种或者一类,要有合理的标准,不同企业根据实际情况选择

正确的费用分配方法是相当必要的。

目前的成本核算体系，对于材料间接费用的分配，其标准常常采用定额类（如材料定额消耗量，材料定额费用），消耗类（如各种产品直接消耗的材料费用）和成果类（如产量，重量，体积），制造费用常常使用生产工人工资，生产工时，机器工时，产品标准产量等。这些标准都与生产数量有关系。然而目前生产条件下，间接费用产生的真正，直接的原因与这些生产数量指标不再有非常直接的关系了，所以如果继续使用这种分配方法，分配的结果明显不太合理。比如随着现代科技的发展，许多产品技术含量较高，人工时间花的并不多，如果依照原先采取人工小时的标准类进行分配，就会使高科技较复杂的产品分摊的制造成本较少，而科技含量较低的产品反而分摊了较多的制造费用。

在新会计准则中，取消了列举分配间接费用的标准，这样给了企业更大的选择空间，可以根据费用产生的真正的，最直接的原因，采取最佳的分配标准。目前，企业在对间接费用进行分配时可以考虑从成本动因的角度出发。因为成本产生的动因是导致费用发生最直接的原因。在选择成本动因时，应注意在处理有多种成本动因产生的生产时，在选择相关度最大的主要成本动因，在处理未找到有密切相关性的成本动因时，不应生搬硬套，这样都会使间接费用分摊不合理。正确，客观的成本动因法，可使间接费用分摊发生根本的转变，改善共同成本的分摊的准确度，达到更精确的产品成本计算。

3、公允价值的使用使成本更趋于合理

在旧准则中，我国资产价值以历史成本计量，而象固定资产等的价值的多少直接决定着折旧的计提，从而影响着成本的计量。例如，我国的土地、厂房，很多是在上世纪五六十年计划经济下土地使用权是通过政府出让方式取得的，虽然这一方式在中国的企业中是较为普遍的，但国际反倾销法认为，土地使用权只有通过公开拍卖方式获取的价格才是公允的，才符合市场经济的要求，而政府出让的土地使用权的价格不是市场化的，被国际反倾销组织认定政府对企业的有资助倾向。计量基础的差异，有可能在反倾销调查中导致不利的结果。

在世界经济趋同的今天，历史成本作为唯一的计量基础已不再完全适应各方要求，因此，新准则在以历史成本计量为核心的同时，引入了重置成本、可变现净值、现值、公允价值并存的混合计量模式，有利于成本计量的合理性，同时增进了与国际会计准则的进一步趋同。

二、进一步完善了信息披露制度

信息披露制度的完善包括两个方面，一是会计信息质量的要求，二是会计信息的审计要求。现在我国的出口企业在应诉国外的反倾销调查时所提供的成本资料，欧美国家对其提出质疑，原因是一方面没有经过独立审计，再一方面是对信息披露的质量不信任。

新准则突出强调了对会计信息质量的要求。在保留了重要性、相关性、可比性、及时性、一贯性、谨慎性要求的基础上，新准则作了如下修改：（1）为满足信息使用者充分理解并便于使用相应的信息，将明晰性改为了可理解性。（2）出于保证会计信息的真实性、可验证性和中立性的考虑，将真实性改为可靠性。（3）为突出会计核算中注重经济业务实质，而不仅仅停留在法律形式上，增加了实质重于形式的要求。

着眼提高会计信息透明度、保护投资者和社会公众利益，在信息披露方面，突出了充分披露原则。企业会计准则对现行的财务报告披露要求进行了全面梳理和显著改进，创建了较为完整的财务报告体系，突破了传统的单一会计报表的概念。企业会计准则要求企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表和附注；附注应当提供充分、详细、及时的补充信息；企业所有控制的子公司都应当纳入合并报表范围；中期财务报告应当定期提供，并采用与年报相一致的会计政策；企业应当披露业务分部和地区分部信息以及关联方信息等。企业会计准则对会计信息披露时间、空间、范围、内容等的全面系统规定，使企业财务报告的内涵与外延大大延伸，从而将大大提高企业会计信息透明度，有效维护投资者和社会公众的知情权，体现保护投资者和社会公众利益的基本理念，促进资本市场健康发展，推动建立公开、公平、公正的市场经济秩序。

尽管我国已颁布了会计新准则，新会计准则与国际会计准则进行了趋同，但仍与国际惯例存在一定差距，为了在反倾销中获胜，企业会计必须在遵守法规的前提下合理选择与应用会计准则，同时改进财务管理和会计制度，提高会计信息的可靠性【基金项目：《上海市鼓励高校优秀青年基金项目》（中图分类号） F23；作者单位上海杉达学院】

相关链接

[会计师事务所的契约安排与可持续发展](#)
[新会计准则在反倾销会计中的应用](#)
[企业会计信息披露的博弈论分析](#)
[完善企业财务内部控制的探讨](#)
[地勘单位内部会计控制制度](#)
[浅议会计电算化存在的问题与对策](#)

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心