



新企业会计准则

对反倾销应诉的积极影响

湖南湘潭大学商学院 刘长青(教授) 郭维

【摘要】反倾销一直是困扰我国产品出口的重要因素。2006年颁布的新企业会计准则在存货成本的计量方面进行了较多的修改与补充,基本实现了与国际会计准则的趋同,从而在一定程度上改变了我国在国际反倾销应诉中的被动地位,有利于推动我国产品的国际贸易。

【关键词】存货 产品成本 反倾销

《关贸总协定》规定:倾销为一国产品以低于相似产品的正常价值进入进口国的流通领域。WTO关于倾销有两种认定标准,即价格倾销和成本倾销。根据价格倾销标准,如果一个产品的出口价格低于在正常贸易过程中为该出口国确定的相似产品的可比价格,则该产品将被认为是倾销产品;而根据成本倾销标准,如果相似产品在出口国国内市场的销售价格或者向第三国销售的出口价格低于单位生产成本加上销售费用、管理费用等之和,并且这种销售在一个持续时期内数量巨大,其价格不能在合理的期限内补偿其所有的费用,则这些销售因为价格的原因可在确定正常价值时不予考虑。

无论是价格倾销还是成本倾销,都与产品成本的计算相关,产品成本的计算将直接影响到正常价值的确定和倾销幅度的裁定。而成本的归集和计算又受到会计准则的影响,虽然各国的反倾销法对企业采用会计准则的要求不尽相同,但都将企业会计准则作为一个重要因素考虑。此次财政部颁布新企业会计准则,一个很重要的背景就是迫于日益严峻的国际反倾销形势。因此,加强对企业会计准则的比较研究,揭示新准则对企业反倾销应诉的影响就显得非常必要和紧迫。

一、新企业会计准则在成本核算内容上的变化

1. 存货准则。

(1)新准则扩大了存货成本的核算范围。存货的采购成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用,取消了将商品流通企业采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用归入期间费用的规定。

(2)新准则增强了会计信息的可比性,缩小了会计政策的选择空间。新准则取消了用后进先出法核算发出存货的成本。这一变化一方面是为了与国际准则接轨,另一方面是由于后进先出法的固有局限性,其与货物的流转程序完全相反,不能提供特定收入与特定成本的良好配比,很少能反映出存货的特定金额,也难以反映出存货的正常周转情况。当存货不是以“后进先出”这种特定方式流转时,后进先出法就被视为一种人为的方法。这一规定能够使企业采用一致的

方法来核算发出存货的成本,使会计信息更具可比性,而这在物价水平不稳定的情况下尤其重要。

(3)新准则在间接费用的分配上,更加注重公允性与合理性,这为会计人员提供了足够的职业判断空间。新准则规定,制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。企业应当根据制造费用的性质,合理地选择制造费用分配方法。与旧准则相比,新准则取消了列举相关分配标准的做法。

2. 固定资产准则。其变化主要表现在以下三个方面:①在初始计量上,新准则考虑了以信用方式购入固定资产的时间价值因素;②在后续计量上,新准则不允许将固定资产减值转回;③新准则将固定资产的预计处置费用以折现金额计入固定资产的价值,将发生的符合条件的后续支出确认为固定资产。

以上第①、③条规定将直接影响固定资产的计价及折旧,进而通过固定制造费用的分配来影响存货计价。而按照新准则,一旦影响减值的因素消失之后,就不能恢复资产的真实价值,这样会使分摊到每一期间的折旧额减少,从而影响到存货真实价值的计量。

3. 借款费用准则。其变化主要表现在以下方面:①扩大了借款费用资本化的资产范围,既包括固定资产,又包括需要相当长时间才能达到可销售状态的存货以及投资性房地产等;②扩大了可予以资本化的借款范围,既包括专门借款,又涉及一般借款。新准则充分借鉴了国际会计准则,扩大了资本化的范围,对存货成本的核算有较大的影响。一方面,对于那些需要经过长时间才能达到可销售状态的存货而言,按新准则规定核算出的成本可能会比按其他规定核算出的成本要高得多;另一方面,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。

4. 职工薪酬准则。新准则系统地规范了职工建立在雇佣关系上的各种支付关系,同时明确了职工薪酬的内容,增加了诸如辞退福利、带薪休假、非累积的带薪休假和可累积的带薪休假等职工薪酬形式和职工薪酬的会计处理方法。它第一次明确地规范了员工的权益和企业对员工应尽的义务,适应了

我国社会主义市场经济发展的需要。旧准则没有对职工薪酬进行系统的规范,很多企业没有保证员工的合法权益。虽然廉价的劳动力是我国企业的竞争优势,但是一方面,产品成本的挤压空间是有限的,过度降低劳动力成本(采用不合理甚至是不合法的手段)是违反国际劳工标准的,可能遭到国际贸易相关法律的制裁,从而影响到企业的出口;另一方面,通过低价出口来争夺国际市场的营销方式并不是长久之计。

5. 非货币性资产交换准则。新准则充分借鉴国际会计准则,引入了公允价值计量属性,使资产的入账价值更加合理。在新准则下,具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换以公允价值计价,不符合条件的,以换出资产的账面价值计价;不管以何种基础计价,不对收到补价所含收益或损失进行确认,而是将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入损益。

6. 债务重组准则。新准则规定,以非现金资产清偿债务的,应当将重组债务的账面价值超过抵债资产的公允价值的差额确认为债务重组利得,计入营业外收入;同时,将清偿债务的非现金资产的公允价值超过账面价值的差额确认为资产转让收益。

7. 企业合并准则。新准则将合并的形式分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种,并对它们采用不同的会计处理方法,这将给资产的入账价值带来很大的影响。对于同一控制下的企业合并,采用的是权益结合法;而对于非同一控制下的企业合并则采用购买法。以账面价值作为合并的基础是为了避免利润操纵,这是根据我国特有的国情所做出的规定。对于非同一控制下的企业合并,采用了与国际会计准则相一致的会计处理方法,引入了公允价值计量属性。

二、新企业会计准则的变化对反倾销应诉的影响

由以上分析可知,新准则在成本核算方面有较大的变化,而这些变化对我国企业反倾销应诉产生了十分有利的影响。

1. 改变了存货成本核算内容,有利于企业全面了解产品的真实成本,避免遭受反倾销制裁。企业的成本核算制度不健全、成本内容不合理是我国企业应诉反倾销的软肋,成本的少计或漏计将直接影响到正常价值的计算和反倾销幅度的裁定。存货准则、借款费用准则和职工薪酬准则的修订使存货的成本核算范围更加广泛,同时也使成本构成更加合理。原有的存货准则将商品流通企业的运输费用和装卸费用等排除在存货成本之外是不合理的;同时,某些可间接归属于存货采购成本的费用(如采购人员的工资等),也不应该被排除在成本核算范围之外,否则会造成存货成本的低估。

在判断“哪些存货成本是必要的”这一问题上,美国注册会计师协会将“正常性”标准作为可接受的基础。笔者认为,一切使存货处于销售或交付顾客的合适条件和状态前所发生的正常成本均应列入存货成本,新准则在存货核算范围方面的修订正是基于以上原因考虑的。在对我国发起反倾销诉讼的国家、地区或组织中,欧盟和美国最具代表性。欧盟的反倾销法将我国视为“有条件的市场经济国家”。也就是说,如果企业的生产销售严格按照市场机制操作,并且会计核算资料符合国际标准而且经过独立审计,则其就有可能将我国视为市场经济国家来对待。这就意味着我们的成本资料可以被采

用,企业可以清楚地知道自身的产品的价值,不会因为采用替代国价格或者结构价格而给企业带来太大的不确定性,同时也有利于快速填写调查问卷。美国的反倾销法一直将我国视为“非市场经济国家”,采用的是替代国价格或者结构价格。企业在日常经营过程中如果严格按照新准则的要求进行成本核算和管理,则这些成本核算资料可以作为选择合适的替代国的参考,在反倾销诉讼的过程中,我们可以据此对调查机构选择的替代国提出质疑。

总体来说,新准则广泛采用了国际标准,规范了成本核算内容,扩大了成本核算范围,使企业能够清楚地了解企业存货的实际情况,不会因为成本的漏计或少计而承担更大的倾销风险,同时也增强了企业成本信息的通用性和可靠性。采用新准则后,企业在日常经营过程中应密切关注产品实际价值的变化,并与以前核算方式进行比较,必要时调整出口价格。

2. 选择合理的成本因子,使间接费用的分配更加公允。成本性态的划分在反倾销的结构价格计算中有非常重要的作用,是反倾销结构成本核算的基础。新准则不再列举间接费用的分配方法,并且删除了“联产品”、“主副产品”的提法。对于反倾销应诉中的化学类企业来说,一个衍生产品到底是“共同产品”还是“副产品”,对涉诉产品正常价值的计算将会产生重大的影响。^①如果衍生产品是共同产品,美国商务部将按照普遍接受的会计准则,依照共同产品和涉诉产品的价值(或替代价值)的比例对要素投入加以分配。同时,基于涉诉产品每个生产阶段所必需的生产时间,将人工、能源和间接制造费用的数量在共同产品与涉诉产品之间进行分配,这意味着相当一部分的投入将被划至共同产品的名下,从而加大了涉诉产品倾销的风险。^②如果衍生产品是副产品,涉诉产品的正常价值会因为副产品销售收入的扣除而降低,但这部分的减少比共同产品要小得多。在反倾销应诉时,企业应尽量将衍生产品作为副产品而不是共同产品,这样比较有利。

旧准则列举间接费用分配标准的做法使得企业在实际分配制造费用时容易受到惯性思维的影响,而没有考虑到自己的实际情况,从而使企业在反倾销调查时处于不利地位。新准则给予了企业更大的自由选择权,即根据自身的实际情况合理分配制造费用,这也符合反倾销调查机构对制造费用分配所提出的要求——公允。企业所处行业不同,生产产品的工艺流程就很难相同,因此制造费用的成本动因和受益对象就会有差异。在寻找成本动因时,既要考虑到成本动因的合理性,同时也要顾及到贸易救济中出口产品与国内产品在成本分配中的平衡。

此外,在采用新准则时应注意将其与旧准则中的会计处理方法进行比较,分析固定资产入账价值的变化对折旧等固定间接费用的影响,并在考虑到企业自身实际情况的基础上尽量采用国际通行的标准进行成本费用的分配,若核算结果与国际通行标准相差较大,则应调整商品的销售价格。

3. 有条件地采用公允价值计量属性,能提高会计信息的通用性。公允价值概念的根本特征是“真实与公允”。谢诗芬认为,公允价值概念特征包括交易的公平性、计量对象的全面性(资产有公允价值,负债也有公允价值)、交易市场的兼容性(既有活跃市场也有非活跃市场)、交易和交易双方的假定

财 务 报 表 分 析 新 探

中国矿业大学(徐州)管理学院 侯晓红 史敏娜

【摘要】 财务报表分析是评价企业财务状况、经营成果的一种重要方法。为了克服目前财务报表分析的缺陷,笔者提出了以“经营策略分析——会计质量分析——财务比率分析”为主线的企业分析,构建了财务报表分析的理论框架。

【关键词】 企业分析 经营策略分析 会计质量分析 财务比率分析

一、目前财务报表分析中存在的问题

财务报表及其相关会计资料是企业经营活动及其成果通过会计系统加工处理后的产品,即最终的财务报表是企业活动和会计活动的一项综合产品。然而,目前的财务报表分析只是将分析对象局限于财务报表及其相关资料的基础之上,这势必不能全面、客观、准确地反映企业的实际情况,以致降低财务报表分析的质量、误导投资者的决策。具体地说,目前财务报表分析的问题主要表现在以下几个方面:

1. 未从企业经营角度进行分析。目前的财务报表分析仅是以报表数据为基础,并通过简单的数据或比率分析来判断企业经营成果的优劣,而没有将财务报表分析上升到企业经营的高度。因此,这种分析不能找出企业活动与其财务状况和经营成果之间的内在联系,且容易割裂财务报表与企业经营活动之间的关系,导致财务分析与企业管理脱节。

2. 未关注企业会计质量的高低。会计政策的可选择性影响了财务报表数据,为盈余管理提供了空间。目前的财务报表分析只是对经过会计系统处理后的财务数据的单纯分析,并未对影响会计质量高低的会计政策、会计估计及披露进行分析与评价,因而难以保证作为分析基础的财务报表数据的准确性和客观性。因此,以真实性不高的财务报表为基础所进行的报表分析和经营业绩评价,无论其手段和方法多么先进,最终的分析结果都可能无用甚至具有误导性。

性(虚拟性)、计量的不可加性、概念的动态性、与历史成本相比的概念优势(包括信息及时、充分,因面向市场而客观、可比,全面反映管理层决策水平,可简化金融工具会计的复杂性)等。

在非货币性资产交换准则、债务重组准则和企业合并准则中有条件地接受公允价值计量属性,这在一定程度上能更好地体现存货的真实价值,但同时也对企业管理层提出了更高的要求。因为一旦公允价值被利益集团操纵,就会造成资产不实。当某些资产被低估时,则可能造成产品成本的低估,如果低估的价值在数量上大于价格确定时所加成的利润,无疑该出口产品会倾销。而固定资产虚增,以后年度折旧增加,最终结果是人为地加大存货的入账价值,若企业没有合理确

3. 未关注指标之间的内在联系。财务报表分析的目的在于全方位地揭示企业的经营状况,并对企业经济效益的优劣做出合理的评价,而财务指标所揭示的仅仅是企业经济效益某一方面的信息。目前的财务报表分析未将这些方面纳入一个有机的整体之中,未能通过指标之间的内在关系全方位地对企业的经营成果及财务状况做出评价与判断。

二、财务报表分析的新视角——企业分析

为了克服以上财务报表分析中存在的问题,应该将传统的财务报表分析的范围进行扩展,即从单纯的以财务报表数据及相关资料为基础的报表分析上升到以企业经营策略分析、会计质量分析、财务比率分析为一体的全面的企业分析。

企业分析是通过对企业经营环境与经营策略的分析,全面了解企业活动,并通过会计质量分析对财务报表信息质量的可靠性进行确定,以全面、客观地进行财务报表分析。因此,企业分析的一个最基本、最重要的方面就是能更好地说明财务报表数据,增强财务报表数据的可靠性,为报表使用者进行决策提供有力而准确的分析基础。企业分析主要包括以下三个方面的内容:

1. 经营策略分析。经营策略分析的目的在于找出企业活动与其财务状况和经营成果之间的内在逻辑关系,防止孤立地看待企业财务报告所反映的企业经营业绩和财务成果,并为会计质量分析和财务比率分析提供一个框架。其主要包括

定出口产品价格,一旦被提起反倾销诉讼,企业面临的是被裁定更高的倾销幅度。因此,企业在日常经营过程中,对公允价值的引用应该持谨慎态度,并不断加强内部控制,这样才能使公允价值成为提高会计信息质量的工具,而不是作为利润操纵的手段。

主要参考文献

- ①孙铮,刘浩,李琳.贸易救济会计——理论与实务.北京:经济科学出版社,2004
- ②颜延.反倾销司法会计.北京:中信出版社,2003
- ③张燕.应战美国反倾销.北京:法律出版社,2004
- ④孙铮,刘浩.反倾销会计研究中的若干问题辨析.会计研究,2005:1