

# 会计准则的国际差异对我国反倾销应诉的影响

杭州 徐柯芝

截至2004年2月,我国企业遭受的国外反倾销案件已超过600起。从1995~2003年,针对我国企业的反倾销立案在全球所占比重高达15%,居全球之首,而我国企业反倾销应诉案件平均败诉率则高达64.5%。我国企业的市场经济地位问题是反倾销应诉的最大障碍,在此前提下以替代国的成本价格计算正常价值得到的产品成本往往很高,我国原料和工资的价格优势无法体现。

不同的成本计算方法会导致完全不同的裁定结果,为此,国际上对于核算原则提出了标准化的要求。除了1994年《关贸总协定》和《反倾销守则》中的有关规定外,国际会计准则已成为国际趋同的成本核算标准。许多企业未按市场经济地位要求,依据国际会计准则编制财务报表从而引发真实成本不被接受的现象是普遍存在的。

即使企业获得了市场经济地位,但如果日常核算与调查时按国际会计准则调整后的结果不同,则其在反倾销应诉中仍会处于不利地位。因此,有必要从反倾销的角度研究我国会计准则与国际会计准则的差异及其影响,这不仅有助于加速我国会计准则与国际会计准则接轨的进程,也能为反倾销财务预警奠定理论基础。本文仅从影响成本计算的几个主要方面进行论述。

## 一、非货币性资产计量属性的差异及其影响

非货币性资产存在着各种不同的计价基础,比如固定资产,国际会计准则要求以公允价值作为计量基础(成本计量也要符合公允性原则),考虑当前用途的影响,经常对其价值进行重估,以提供营运资本保全方面的信息,而我国会计准则要求固定资产以取得成本入账,虽然也要求确认固定资产减值损失,但是不允许确认利得。

反倾销调查要求应诉企业按国际会计准则调整财务报表,由于物价上涨等原因,重估后非货币性资产价值提高,折旧费用随之增加,分摊到产品后正常价值显然要高于按原折旧费用分摊的成本,而且还可能高于以此成本为基础计算的出口价格,致使企业倾销成立的可能性被提高或被裁定更高的倾销幅度,这是大多数企业没有防备的。如果企业在日常业务中按国际会计准则作另外处理,随时发现成本计算的差异,及时调整出口产品定价,则可以避免出口价格低于结构价格,起到反倾销财务预警的作用。

我国会计准则在计算无形资产成本时不考虑现值因素,在以赊销或分期付款方式购入无形资产的情况下,按承担的负债总额入账。比如购入一项无形资产,价款100万元,一年后付清款项。实务中,我国按100万元作为购入无形资产的成

本。这种处理方式与国际会计准则及其他一些国家将100万元折现确定为该购入无形资产的成本、将差额作为支付期的财务费用的做法有所不同。在资产金额较大或付款期限较长的情况下,不同的处理方式会对资产计量和费用摊销造成不同影响。按国际会计准则调整后,伴随着无形资产入账价值的降低,摊销费用减少了,而财务费用却增加了。因此,对正常价值的影响还要看实务中具体如何处理。

要素成本的计量属性还反映出价格的决定因素,从而影响企业市场经济地位的获得。我国会计准则规定存货应当以其成本入账,而国际会计准则规定存货以成本与可变现净值两者中较低者来计量。如果存货来源受到关联方交易或其他非市场经济因素的影响,那么按照我国会计准则记录的存货价格显然是非公允的。

欧盟等国经常以我国企业获得土地未按市场经济国家标准计价作为借口,拒绝承认我国企业的市场经济地位。这是由于我国企业将取得土地使用权的支出作为无形资产核算,资产的账面价值很小,甚至因没有发生支出而为零,从而导致企业财务的真实性受到怀疑。

除此以外还有:①在承租人对融资租入资产的计量上,国际会计准则是“公允价值与最低租赁付款额现值之较低者”;我国则是“出租人原账面价值与最低租赁付款额现值之较低者”。②在商誉计量上,国际会计准则按购买成本与购买企业获得的净资产公允价值所占份额之间的差额计量;我国则按购买成本与购买企业获得的净资产账面价值所占份额之间的差额计量,如果购买一个企业100%的股份,则按获得的净资产的评估价值计量。③我国会计准则规定,如果不涉及补价,非货币性交易以换出资产的账面价值加相关税费入账,不确认利得或损失;而国际会计准则区分了同类和非同类的资产交换,规定非货币性交易换入的同类资产按换出资产的账面价值加相关税费入账,不同类的资产交换按收到资产的公允价值计量,例如易货贸易。我国会计准则的规定显得稳健,而国际会计准则则体现账面价值的公允性。

## 二、资本化或费用化处理的差异及其影响

会计上将支出分为收益性支出和资本性支出,收益性支出直接费用化计入当期损益,资本性支出则形成长期资产,在未来分期摊销或折旧。支出该资本化还是费用化,我国会计准则和国际会计准则的规定存在很大差异。例如,我国会计准则要求开发支出等无形资产支出和后续支出直接计入当期损益,不得资本化,只有开发成功依法取得时发生的注册费、律师费等支出才能资本化。而国际会计准则规定,开发支出在符

## □·参考资料

合一定条件(如技术上可行、有足够资源完成项目、很可能产生未来经济利益等)时就可确认为无形资产,后续支出也是如此,即可以有条件地资本化。我国会计准则将支出费用化的合理性在于遵循了谨慎性原则,但是费用经常具有滞后效应和长期性,特别是在支出金额较大的情况下,会对当期损益造成很大影响。如将开发支出作为当期损益,在开发阶段会虚减当期利润,可能使企业由盈利转为亏损,而在开发成功时,又会虚增利润,歪曲企业的财务信息。因此,支出资本化在某些方面更具有合理性,更符合配比原则和实质重于形式原则,也就更具有可比性。

不但国际会计准则允许开发支出在一定条件下可以资本化,《反倾销守则》也有同样的要求,其第2条第2款规定:除非根据本项已在成本分摊中得以反映,否则应对那些有利于当前或将来生产的非经常性支出或在调查期间支出受投产影响的情况作出适当调整。要求调整的情况是:符合资本化条件的支出如果没有列入资本项目计提折旧,需将其资本化;应在几年中分摊,却一次全部计入损益的支出,需进行调整;使当前生产受益,但前一年已分摊完毕的支出,需将其分摊到当期甚至更长时期;在当期分摊完毕,却使今后受益的支出,则同样需将其调整至今后各期。因此,支出费用化或资本化对于当期正常价值的计算都会有很大影响,如果不考虑前期支出在当期的分摊,则当期支出资本化可减少当期费用,从而减少正常价值,这样会降低倾销成立的可能性。

我国对于财务支出的处理也与国际上的做法不同,同样影响着成本分摊的基础。例如借款费用资本化,根据国际会计准则,对于一般性借入资金用于获得一项符合条件的资产,如某些存货、设施以及投资性房地产等,其借款费用应予资本化,成为该资产成本的一部分。而依据我国会计准则,只有为建造固定资产而专门借款所发生的费用才予以资本化。这表明,我国会计准则准予资本化的借款费用范围要小得多。如果按国际会计准则进行调整,原材料、能源等资产的账面价值将会提升,这种由于资产确认造成的影响同资产计量一样,会增加产品成本,提升正常价值。

此外,财务收入的对冲还可以减少资产账面价值,从而影响成本计算。企业可能将暂时不用的借款用于其他临时性投资,因而产生临时性投资收入。国际会计准则规定,专门借款获得的临时性投资收入须冲减固定资产的资本化金额(非专门借款获得的临时性投资收入不能同借款费用对冲)。我国会计准则没有涉及临时性投资引起的收益问题。国际会计准则还指出,直接产生的汇兑损失包含于诸如存货的采购成本中,直接产生的汇兑收益则扣减成本。我国会计准则不允许将汇兑损益计入存货成本,而要求在其发生时直接借记或贷记财务费用。《反倾销守则》也要求财务收入在以下的前提下对冲支出:财务收入如果与企业的生产和销售直接相关,则只能冲减生产和销售活动中直接发生的财务支出。因此,站在反倾销的角度,我国会计准则核算的会计记录确实需要按国际会计准则进行调整,调整结果是直接财务支出增加产品成本,直接财务收入的对冲降低产品成本。

### 三、损益和权益的选择及其影响

资本化与费用化两难选择是谨慎性原则和实质重于形式

原则两难选择的体现。同样,反倾销中对于支出该计入损益还是权益也颇有异议。如1997年2月发生的中国台湾静美的静态随机内存倾销案,诉讼争议的焦点是台美双方对台湾员工分红制度的认识不同。台湾厂商每年配发给员工高额股票分红作为奖励,美方认为该支出属于成本支出,应列入工资费用,以此合并计算后的产品成本高于产品销售价格,因此认定台方有倾销行为。而台方认为,股票是经集中交易市场交易的,不属于固定成本支出项目,不能计入成本。于是,会计准则之间的差异便成为核定倾销是否成立的关键。

国际会计准则规定,将企业按当年净利润的一定比例计算的利润分享部分确认为一项负债,同时确认为一项费用。其理由是:利润分享产生于雇员的服务而不是产生于与企业所有者之间的交易,因此企业应将其确认为费用,而不是净利润的分配。法定公益金也同样被确认为费用类。而我国会计准则还受过去意识形态的影响,认为职工是企业的主人,因此都将上述分配列入所有者权益类。随着现代企业制度的建立和公司法人制度的逐步完善,企业产权关系逐渐明晰,谁是所有者已经很明确,因此有必要修改我国会计准则,从而有利于减少倾销裁定中的争议。

### 四、折旧或摊销方法的差异及其影响

除以上所述外,折旧或摊销方法也经常成为影响成本计算的因素。例如,在1999年欧盟钢铁反倾销案中,我国某企业对无形资产误用了加速折旧法,虽然只影响到销售成本的0.004%,但欧盟却据此否定了该企业的市场经济地位。另外,会计准则对折旧或摊销方法规定的差异是企业被迫调整会计记录的重要原因。例如,国际会计准则同意折旧或摊销时考虑减值的影响,而我国关于减值确认与折旧或摊销之间的关系没有明确规定。如果确认了减值,说明资产能为企业带来预期经济利益的能力发生了变化,对该资产正常损耗的估计就应建立在新的资产状况基础上,所以反倾销调查中要求按国际会计准则对原会计报表进行调整,结果是折旧减少,正常价值随着每期折旧分摊的调低而减少,因此对我国有利。

关于固定资产的折旧方法,加速折旧法在发达国家被普遍使用,而我国只有少数符合有关规定的企业经批准后才能使用。此外,会计准则对使用年限的规定也不同,如无形资产摊销,我国会计准则规定摊销不长于10年,而国际会计准则允许摊销20年,摊销期限的不同同样对每期的费用分摊产生影响,进而影响正常价值。

可见,纯粹的会计处理差异也可能导致成本计算的不同,从而改变倾销裁定的结果。我国会计准则同国际会计准则的差异是调整的基础,促使企业全面了解与产品有关的成本和费用,及时调整出口价格以规避反倾销。同时,系统了解我国会计准则与国际会计准则之间的差异有助于我国企业参与反倾销案件的应诉工作,有助于企业在反倾销调查中进行抗辩。

综上所述,从反倾销应诉的角度来看,进行我国会计准则与国际会计准则之间的协调是相当必要的,这有利于为出口产品定价建立一套符合国际通行规则的标准,从而支持我国企业获得市场经济地位和低成本优势,减少被裁定为倾销行为的可能性。☒