



Shanghai National Accounting Institute

上海国家会计学院 论文集

(第二辑)

上海国家会计学院 编



经济科学出版社
Economic Science Press

上海国家会计学院 论文集

(第二辑)

上海国家会计学院 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

上海国家会计学院论文集. 第2辑 / 上海国家会计学院编. —北京: 经济科学出版社, 2011. 6

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0729 - 6

I. 上… II. ①上… III. ①会计学 - 文集 IV.
①F230 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 101919 号

责任编辑: 白留杰 刘殿和

责任校对: 王苗苗

技术编辑: 李 鹏

上海国家会计学院论文集 (第二辑)

上海国家会计学院 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路中 28 号 邮编: 100142

教材分社: 88191354 发行部电话: 88191540

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: bailiujie518@126.com

北京欣舒印务有限公司印刷

三河市三佳印刷装订有限公司

787 × 1092 16 开 21.25 印张 390000 字

2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0729 - 6 定价: 40.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

经过近两年的准备，这套凝结着上海国家会计学院教师许多心血的论文集和案例集即将付梓出版了。建院十周年之际，当散发着油墨清香的书稿呈现在我面前时，内心不由感到欣喜。这套论文集和案例集反映了我院教师在学术道路上孜孜以求、不断进取的精神和成绩，是我院教师研究成果和研究能力的展示，体现了十年来教师们的不断探索与成长，也是学院十年发展成效的最好证明。

此次出版的论文集收集了2000~2008年以来学院教师在《管理世界》、《会计研究》、《审计研究》、《财政研究》以及《中国工业经济》、《数量经济技术经济研究》等权威学术期刊公开发表的近百篇学术论文，涉及会计与审计、财务与金融以及产业经济与战略等的诸多前沿领域。案例集中收录的案例也都是学院教师近年来自主开发的优秀案例，其中的一些已经在《管理世界》等公开发表，全部案例都经过教师们的教学实践及反复修改，受到了学员的广泛好评。学院教师队伍以中青年骨干教师为主，十年里，我与他们有过无数次的促膝长谈，常常我们都会为交流所迸发出的火花激动不已，我了解他们对于上海国家会计学院的情感，也感动于他们对于教学与研究工作的热情。他们都曾遇到过种种困难与困惑，但从未畏惧与退缩，而是用他们求真务实、执著奋进的科研精神努力攻克一个又一个难题，不断攀登学术高峰。经过十年的历练与洗礼，我很高兴他们能扛起属于上海国家会计学院自己的学术大旗。

上海国家会计学院是在前国务院总理朱镕基同志的倡导下建立的高级经济管理人才国家级继续教育基地，学院于2000年9月正式组建。1995年6月22日，朱镕基总理在国家会计学院基地建设的批示中指出：“举办注册会计师培训中心很有必要，这是根据江泽民同志关于要培养30万注册会计师的指示提出来的。这是千秋万代的事业，是为社会主义市场经济奠基的一件极为重要的事情。”2001年4月16日，总理视察我院时指出，“实行社会主义市场经济，不能没有与之相适应的‘游戏规则’。不按‘游戏规则’办事，经济秩序就会大乱，现代化就不可能实现。要按‘游戏规则’办事，就必须培养大批高素质的会计人才。”

‘不做假账’是每个会计人员最基本的职业道德和行为准则，应该铭刻在国家会计学院每一个师生的心里”，“做假账，中国没希望；不做假账，中国有希望”，金石之言，掷地有声。短短几句话，道出了国家会计学院所肩负的重任和使命，也道出了他对中国经济的良苦用心和深切期望。

以财政部为坚强后盾，在董事会单位以及社会各界的大力支持和广泛关注下，成立以来，上海国家会计学院取得显著的办学成效。十年里，学院形成了较为清晰的办学思路、办学模式以及短期培训、学位教育、远程教育“三足鼎立”的事业格局，截至2009年，学院已累计举办短期培训、学位教育、远程教育、国际培训等各类项目1600多班次，培训学员40万多人次，这样的培训规模在全国的教育机构中是不多见的。2008年、2009年，学院与美国亚利桑那州立大学合作举办的金融与财务方向EMBA项目被英国《金融时报》分别评为全球42名、41名（中国大陆地区第4名），连续两年跻身全球50强，学院在探索高级经济管理人才培养模式方面取得了明显的成效。学院还是中国政府倡导成立的亚太财经与发展中心（AFDC）所在地，该中心是中国政府在亚太经济合作组织（APEC）框架下倡导建立的第一个旨在促进区域能力建设的机构，为加强区域内各经济体金融发展领域的能力建设作出了积极贡献，成为中国政府开展“财经外交”的重要平台。

十年来所取得的进步和发展与学院教师的努力和贡献是密不可分的。教师是学校的核心竞争力所在，学院从一开始便着手建立一支具有较高专业素养和行业影响的专职师资队伍。目前，学院建立了一支30多人的师资队伍，他们都是复旦大学、上海交通大学、上海财经大学、厦门大学、香港中文大学等国内一流大学财务、会计、金融等专业的博士，其中很多都有在国内著名证券公司、国际“四大”会计师事务所等的丰富实践经验。他们也都有更好的发展机会，但十年来，他们始终默默地坚守着学院的学术阵地，不为所动，心无旁骛，潜心钻研，用心教学，他们的这种奉献和执著精神着实令人感动。除了学院的专职师资外，学院每年外聘的师资也在200人以上，尽管专职师资的人数不多，但他们的授课课时已占到学院总课时的40%。学院教师的教学和研究能力与建院之初已不可同日而语，他们中的很多人都成为社会培训机构争相聘请的热门师资。到学院来学习的学员绝大多数都是公司、金融机构等的高层管理者，为他们授课不仅需要深厚的理论功底，更需要谙熟资本市场、企业经营管理等的实践，能得到这些学员的认可是相当不容易的。学院教师取得这样的发展，我为他们感到骄傲，同时也甚感欣慰。我想，此次出版的论文集、案例集即是学院十年来师资队伍成长的最好见证。

十年树木，百年树人。学院里当年的小树苗如今已长成大树，蔚然成林，他

们是流动的风景，也是凝固的历史，静静地见证着我们的奋斗和努力，我很高兴能带领这样一支有抱负、有激情、永远不缺乏斗志的优秀团队。历史是一所学校最好的名片，古今中外，概莫能外。因此，相对于动辄具有百年校史的世界名校来讲，相对于长期发展来讲，相对于国家人才战略的百年大计而言，学院的十年校史当然还是显得有些过于短暂。对于下一个五到十年的发展，国家会计学院董事会提出了努力实现跨越式发展、建设“国际知名会计学院”的发展目标。十年的发展，尽管我们取得了一些成绩，实现了超常规发展，但想到学院的愿景和使命，我更愿意想象激动人心的未来。

谨以此序感谢学院教师为上海国家会计学院发展作出的卓越贡献和不懈努力，并向十周年院庆献礼。

是为序！

夏大慰

2010年仲夏于上海国家会计学院

目 录

第一部分 会计与审计篇

法律背后的会计理念

- 从反倾销法涉及的会计问题看会计对法律的影响 顾 延 (3)

现金流量价值相关性的实证研究

- 兼评现金流量表准则的实施效果 赵春光 (12)

战略管理会计的兴起与发展 郭永清 (24)

风险导向审计与独立审计准则的应用 高 伟 李晚慧 (32)

现代风险导向审计理论与实务发展 谢 荣 吴建友 (39)

中国会计改革与谨慎性的提高 赵春光 (49)

我国会计标准与国际会计标准的差异分析及

- 国际趋同的思考 郭永清 高 伟 (66)

用益物权会计初探 马贤明 郑朝晖 (72)

现代风险导向审计基本内涵分析 谢 荣 吴建友 (84)

会计准则国际差异的制度背景与解决方案

- 以无形资产的确认与计量为例 顾 延 (95)

中国会计国际化的路径选择

- 无形资产准则国际差异的制度背景与解决方案 顾 延 (102)

土地所有权制度对会计准则的影响 顾 延 (116)

现代风险导向审计探讨 马贤明 郑朝晖 (123)

股权结构、股东保护与上市公司现金持有量 张人骥 刘春江 (135)

会计年度研究：来自实务界的证据 马贤明 邓传洲 (149)

基于政策监管下的新股增发与股市波动研究	张人骥	刘春江	(157)
公允价值的价值相关性：B 股公司的证据	邓传洲		(174)
分析师短期和长期财测特性研究综述	单喆懿		(191)
关联交易与公司价值			
——基于我国证券市场的实证证据	朱国民	张人骥	赵春光 (199)
现代风险导向审计发展及运用研究	王咏梅	吴建友	(210)

第二部分 产业经济与战略篇

网络效应、消费偏好与标准竞争	夏大慰	熊红星	(221)
----------------------	-----	-----	-------

第三部分 财务与金融篇

基于跳跃过程的复合期权定价模型	郑德洲		(233)
构建稳定的金融体系 促进亚太地区经济发展			
——APEC 金融与发展项目 (AFDP) 2003 年度			
论坛综述	彭润中	李晚华	(243)
基于期权理论动态证券资产配置策略研究	王铁锋	张屹山	(249)
职业会计师能力框架研究	邓传洲	赵春光	郑德洲 (257)
日本中小企业融资及其对我国的启示	李晚华	彭润中	(266)
中国可转换公司债券期权定价模型的有效性	王铁锋		(277)
中国债券市场债券封闭式回购与开放式			
回购比较研究	王铁锋	王成军	(286)
现行制度下中国金融市场的系统风险：			
以货币市场为例	王铁锋		(296)
组合投资中类别资产配置和个股选择影响研究	王铁锋		(301)
中外可转换公司债券市场比较研究	王铁锋		(308)
中国市场分割下的多贝它资本资产定价模型			
——理论模型及实证检验	张人骥	贾万程	(316)

后记			(329)
----------	--	--	-------

第一部分 会计与审计篇

法律背后的会计理念

——从反倾销法涉及的会计问题看会计对法律的影响

颜 延^①

摘要：可比性这—次要的会计信息质量特征，实际上已经成为反倾销法的核心理念。反倾销法对于涉及被调查产品的产品分配方法并无任何偏好，但是将分配方法是否“公允”作为采集数据的标准。盎格鲁—撒克逊会计模式与法典式会计模式的差异，对美欧反倾销法的立法和执法有着一定的影响。

关键词：可比性 公允 会计模式 反倾销

翻开反倾销法典，一名有着深厚法学修养的律师面对复杂的会计术语与财务数据，可能会束手无策；而一名专攻财务的会计师面对复杂的诉讼程序与精深的法学名词，也会茫然若失。反倾销法，以其精深玄奥，名列贸易法之首。

律师与会计师这两个令人尊敬的职业界，在反倾销诉讼中走到了一起；法学与会计学这两门当今社会的显学，在反倾销领域找到了合作的契机。在反倾销调查发起之后，调查机关与有关当事人迅速地卷入了一场关于产品成本与价格的会计论争之中。不论是调查机关还是当事各方，都必须从会计师那里寻求帮助。看起来，反倾销好像不是普通的法律诉讼，而是发生在既定法律程序之下的会计专业纷争。因此，反倾销为法学与会计学提供了一面相互观照的镜子。

本文将从一个会计学的视角，来审视反倾销法。

一、“可比”：反倾销法的核心理念

可比性是会计信息质量的重要特征。所谓可比性，是指能够使信息使用者从两组经济情况中区别其异同的质量特征。如果下一个广泛的定义，就是“具有

* 本文发表于《会计研究》2004年第2期，pp. 64-67。

① 颜延，上海国家会计学院，博士。

一定共同特征的质量或状况。”^② 比较则通常是共同特征的定量评估。当经济情况相同时，会计信息应能显示相同的情况；反之，当经济情况不同时，会计信息亦应能反映其差异。为了达到可比性，相同的经济事项应采用相同的会计原则或方法，而不同的经济事项应采用不同的会计原则或方法。但是，可比性并不要求各企业均采用相同的会计方法，而应该按各企业实际情况选用适当的会计方法，以反映真实性为依据。因此，有学者认为，可比性是会计的次要品质，但却是准则制定机构首要考虑的问题。^③

然而，就是这一次要的会计信息质量特征，实际上已经构成反倾销法核心理念。反倾销法将倾销定义为出口价格低于正常价值之后，就要在两个价格之间进行比较。而要进行这种比较，首先涉及的就是两个价格是否“可比”的问题。反倾销法，无论是国际协议还是各国国内法，在可比的问题上无不浓墨重彩，予以详细的规定。

关于 GATT1994 第 6 条的解释第 2.4 条规定，对出口价格和正常价值应进行公平比较。这一比较应在“相同贸易水平上”进行，通常在出厂前的水平上进行，且应尽可能针对在相同时间进行的销售。应根据每一案件的具体情况，适当考虑影响价格可比性的差异，包括在销售条件和条款、税收、贸易水平、数量、物理特征方面的差异，以及其他能够证明影响价格可比性的差异。在出口商与进口商之间存在关联关系的情况下，还应对进口和转售之间产生的费用（包括捐税）及所产生的利润进行抵免。如在这些情况下价格的可比性已经受到影响，则主管机关应在与推定的出口价格相同的贸易水平上确定正常价值，或应根据本款进行适当抵免。调查阶段倾销幅度的存在通常应在对加权平均正常价值与全部可比出口交易的加权平均价格进行比较的基础上确定，或在逐笔交易的基础上对正常价值与出口价格进行比较而确定。如主管机关认为一种出口价格在不同购买者、地区或时间之间差异很大，且如果就为何不能通过使用加权平均对加权平均或交易对交易进行比较而适当考虑此类差异作出说明，则在加权平均基础上确定的正常价值可以与单笔出口交易的价格进行比较。

根据国际协议的这一规定，各国反倾销法对正常价值与出口价格的计算与调整进行了详细的规定。这一调整的目的，就是要在正常价值与出口价格之间建立可比性，使二者处于同一贸易水平、处于同一时间、销售条件与条款基本相同、经过相同的数据转换。

② [美] FASB 著，姜尔行译：论财务会计概念，中国财政经济出版社，1992. 87.

③ 汤云为，钱逢胜：会计理论，上海财经大学出版社，1997. 117.

美国反倾销法对正常价值进行了大量的调整。^④之所以需要进行调整是因为，在出口到美国的商品与出口国或第三国市场销售的商品之间常常存在物理差异，商品销售的环境也常常存在差异。因此，为了确定比较没有受到与在不同市场之间进行价格歧视这一核心问题无关的其他因素的扭曲，商务部调整“出发”价格以说明任何来自于经核实的物理特性、销售数量、贸易水平、销售环境、可适用的税收以及包装和运送费用方面的差异。因为结构出口价格（CEP）必须结构自商品在美国的后来发生的转售，关税法第 772（d）和（f）规定了有关 CEP 详细减除项目，而这些项目在出口价格（EP）中都不用减除。为了得到计算 EP 和 CEP 的出发价格，要考虑进行价格调整。这些价格调整构成了买方实际支付的净价的一部分。“价格调整”是指对名义价格（例如在一个价格目录或价格表上的价格）进行的调整。EP 或 CEP 价格中要加上：包装成本、进口税（退税）、出口补贴的反补贴税，减去运费、出口税、偿还的反倾销税。对 CEP，还要进行附加的减除。

欧盟反倾销条例也规定，应当在出口价值与正常价值之间进行公平的比较。这个比较应在相同的贸易水平上并尽可能就同一时期的销售进行，并适当考虑影响价格可比性的其他差别。当正常价值与确定的出口价格间不存在这种可比基础时，应当对所主张的并且证实将影响价格可比性的因素差别，按其是非曲直，在每种情况下予以调整。不得进行重复调整，特别是有关折扣、回扣、数量和贸易水平的重复。欧盟条例详细地列举了调整的要点：（1）物理特性。应当对相关产品在物理特性方面的差异进行调整。调整的数额应符合对这些差异的市场价值的合理估价。（2）进口费用和间接税。应将与相似产品及物理上构成这些产品的原材料所负担的任何进口费用或间接税相一致的数额调整到正常价值，如果它们打算在出口国消费以及对出口到共同体的产品不征税或退税的话。（3）折扣、回扣和数量。如果折扣和回扣方面的差额，包括因数量不同而出现的差额，能够合理确定，且直接与审议中的销售有关，应对这些差异进行调整。（4）贸易水平。如果有关两个市场上的销售链已经表明，包括推定出口价在内的出口价格是在一种与正常价格不同的贸易水平上，而且这种已被出口国国内市场是不同贸易水平的卖方在功能和价格方面一贯的和明确的差别所证实的差别已经影响到价格的可比性，就应当承认对贸易水平上的差别、包括在原始设备制造商的销售中产生的任何差额所进行的调整。调整的数额应以该差别的市场价格为基础。（5）运输费、保险费、处理费、装卸费以及附加费用。如果相关产品从卖主处运送至独立买主所产生的各种直接有关费用已包括在卖价中，对于在这些直接有关费用中

④ 可悲的是，在可比性大旗下进行的调整，有时被调查人机关任意用于歧视被调查人。

的差额应该进行调整。这些费用应包括运输费、保险费、处理费、装卸费以及附加费用。(6) 包装。对于相关产品的直接有关的各种包装费用中的差额应该进行调整。(7) 信贷。如果贷款方面的费用在决定卖价时是一个应予考虑的因素，对审议中的那些销售在贷款费用方面的差额应该进行调整。(8) 售后费用。对于依照法律和/或销售合同的规定提供保证、担保、技术援助和服务而发生的直接费用方面的差额应该进行调整。(9) 佣金。对于审议中的销售在支付佣金方面的差额应该进行调整。(10) 货币兑换。当价格比较需要兑换货币时，兑换应使用销售日的汇率。然而，当期货市场的外汇买卖直接与该出口销售有关时，则应使用该远期销售的汇率。通常销售日应当是发展上的日期，但如果合同、订货单或者购货确认书上的日期更适宜确定实质性的销售条件，也可使用这些日期。

二、“公允”：成本分配的靈魂

在反倾销调查中，不可避免地要涉及被调查产品成本的分配问题。这是因为，被调查产品会发生与其他联产品的共同成本分摊问题；被调查产品在生产过程中，会发生服务部门费用的分摊问题。前文已经讲过，关于 GATT1994 第 6 条的解释和欧美反倾销法都要求尊重被调查人的会计制度，但要求该制度“合理”地反映了被调查产品的成本。究竟何为“合理”？反倾销法自身并没有给出明确的解释。在执法实践中，会计学的“公允”理念成为实际上判断被调查企业成本分配方法是否“合理”的基础。

美国法并没有就说明哪种成本分配方法是调查机关偏好的。美国反倾销调查问卷 E 卷中对于在美国的进一步加工，要求报告美国关联公司的成本会计体系以及其成本分配方法。对于标准成本与实际成本方法的选择，调查机关没有任何倾向。但如果是标准成本，调查机关会要求提供成本差异以及差异的计算、记录、审核与处理。调查机关希望，采用标准成本的公司，其成本体系能够公允地反映被调查产品的成本，对于实际成本与标准成本之间的差异，能够进行符合公认会计原则的计算、记录、审核与及时处理。另外，该成本制度应当是具备一贯性的。如果出现了成本会计制度的变更，应当指明并予以合理的解释，以免利用会计政策变更规避法律的嫌疑。

与美国一样，欧盟同样没有指明要求企业采用何种成本分配方法分配被调查产品的成本。在调查问卷的 F 部分，欧盟要求被调查企业提供详细的成本会计体系说明。要求企业说明被调查产品的分配方法，以及财务会计与成本会计之间的衔接与统一。在涉及标准或预算成本时，要求报告发展公司标准成本的方法、

标准与实际之间差异的记录、分配的方法和基础，以及标准修改的频率。要求提供间接成本分配的方法。

什么样的成本分配方法是“公允”的？成本理论认为，成本分配决策应当考虑因果关系、受益程度、承担能力三项标准。所谓因果关系标准，就是要在引起资源耗用的变量之间确立因果联系，并据以分配成本。例如，对于产品检测成本，以检测时间作为随机变量；所谓受益程度标准，是指确定成本对象产出的受益者，成本对象的成本按照受益者受益的在其间分配。如广告费用的支出，按照销售收入来进行，收入越高，其从广告中获益越多，从而应当分配的广告成本就越大。所谓承担能力标准，是指按照成本对象的承担能力来分摊成本。例如，按照各部门的营业收入分配公司高级管理人员的工资，假定利润高的部门更能够吸收公司总部的成本。如果一项成本对于公司的整体运营是必要的，尽管它与任何一个特定成本目标均未显示有直接联系，也应当对被调查产品进行分配。例如，公司发生的下岗职工安置费用。

那么，哪些方法是常用的“公允”分配方法呢？根据以往调查机关的认定，在将辅助部门成本分配到被调查产品时，直接法、阶梯法与交互法都是可以接受的，但前提是与被调查产品的具体情况相契合，能够公允反映被调查产品的成本。所谓直接分配法，就是将每个辅助部门的全部成本直接分配给各营业部门。所谓阶梯分配法，又称顺序分配法、分步分配法。这一方法部分地认可其他辅助部门成本或本辅助部门自身对服务的使用。这一方法要求按阶梯分配的过程将辅助部门（按顺序）排列。列于第一位的辅助部门的成本分配给其他辅助部门与营业部门。列于第二位的部门的成本分配给那些还未分配成本的辅助部门和营业部门，这一过程将一直进行，直到列于最后一位的辅助部门的成本分配给了营业部门。所谓交叉分配法，是指分配成本时明确包括了所有辅助部门间的相互服务。交互分配法一般采用三个步骤来进行。步骤一：以线性过程的形式表示辅助部门的成本及其相互联系；步骤二：解联立方程以求得第一辅助部门的全部交互成本；步骤三：以使用比例为基础（按向所有部门提供的服务量计算），将各辅助部门的全部交互成本分配给其他所有部门（包括营业部门和辅助部门）。在涉及服务部门之间的相互使用服务时，交互法优于阶梯法，阶梯法优于直接法。

在两个或多个使用者共同使用某设备、工作站或其他成本目标时，会产生共同成本。共同成本的分配，有独立法和增量法两种。独立成本分配法将每一成本视为独立的营业实体以此决定成本分配的权重，这种分配方法的特点是其公平性。增量成本分配法将各个成本对象排列，然后按此排列把成本分配到成本对象。列于第二位的成本对象被称为增量方，只分配因两者共同使用而非主要方单独使用所导致的额外成本。在增量成本下，主要方分摊到的共同成本最高。在反

倾销调查中，增量成本法常常为被调查人用来摊低被调查产品应当承担的成本。调查机关在核查时会对此给予额外的关注。

在涉及联产品时，可接受的成本分配方法有受益法、相对市场价值法两大类。所谓联产品，是指在同一生产过程中分离点之前同时生产出来的两种或更多种的产品。分离点是指在该点联产品相互分离并可以区分。受益法又分为实物量分配法与加权平均法。实物量分配法试图根据每种最终产品获得的利益来分配联合成本，在主要原料能够直接追溯到产品的情况下，这种方法最佳。在实物量分配法下，联合产品是以一些实物指标为基础分配到产品的。这些实物指标可以是磅、吨、加仑，等等。在计算上，实物量分配法分配到每种联产品上的联合成本比例与产量的比例相同。加权平均法在分配时，使用了权重因子。这些权重因子可能包括诸如耗用材料的数量、生产的难度、耗费的时间、耗用人工类型的差别行为产量大小等各种因素。这些因素和它们的相对权重通常组合成一个值，即权重因子。市场价值分配法根据产品吸收联合成本的能力来将联合成本分配到产品，可以分为分离点销售价值分配法、净实现价值法、固定毛利率法与相对销售生产比率法。分离点销售价值分配法是指根据分离点每一种产品的市场或销售价值的份额比例分配联合成本。净实现价值法从最终市场价值中减去所有可区分（或进一步）的加工成本，获得每一种联产品的假设销售价值。然后，用净实现价值法根据每一种产品的假设销售价值按比例分配成本。固定毛利率法假设进一步的加工不仅产生利润，而且它产生与最终产品相同的利润。该方法确认分离点发生的成本是为实现预期利润所发生的全部成本的一部分。首先计算全部收入和成本来确定总体毛利和毛利率，然后根据毛利率调整单个产品的收入，再减去可区分的成本，得到应分配的联合成本。相对销售生产比率法则通过比较每种产品的销售百分比和产量百分比，确定一个权数，据以分配联合成本。

三、会计体系的差异：两大法系反倾销制度差异的会计根源^⑤

与判例法系与民法法系之间的区分一样，会计制度领域也存在所谓盎格鲁—撒克逊会计制度与法典式会计制度的差异。在财务报告中，二者的区别主要在于会计的定位。而盎格鲁—撒克逊会计制度要求财务报告对财务状况与经营成果进行“公允”和“实质重于形式”的反映；法典式会计制度则要求财务报告严格

^⑤ 实际上，法律文化的差异决定了会计体系的区别，而会计体系的区别又反过来导致了具体的立法，如反倾销法的差异。

遵循法律，特别是商法与税法的要求，形式合法性被放在了首要的位置。^⑥ 盎格鲁—撒克逊会计通常存在于适用普通法系的国家，以及那些直接融资在经济生活中占据重要地位、资本市场相对比较发达的国家，如英国、美国、荷兰等国。法典式会计制度将会计定位于遵循国家的法律，主要存在于那些属于成文法法系的国家，其企业的资金来源严重依赖于银行和政府，社会间接融资比重较大。此类国家具有相对稳健的计量实务，财务会计与税务会计关系紧密。由于公司必须在其账目中按纳税申报要求记录收入与费用，税法有效地决定了财务报告中报告的金额。

英国是“盎格鲁—撒克逊会计”模式的典范。在英国，“真实和公允的要求是至高无上的”。它是财务报告的指导思想，也是对财务报表的最终测试。英国会计准则委员会规定，如果在例外的情况下，遵守会计准则的要求与提供真实与公允的观点的要求不一致，那么，在提供真实和公允的观点的条件下，可以放弃会计准则的要求，采取理智和无偏见的判断，建立合适的替代处理方法，使之符合上述情况的经济和商业特点。经修订的《1985 年公司法》第 226（5）条和 227（6）条也规定，当按照《公司法》的要求对包括在财务报表中的事项进行处理时，可能会发生不符合真实和公允的要求的特殊情况。在这种情况下，只要能够提供真实和公允的观点，就可以背离《公司法》的有关要求。^⑦ 美国也要求财务报告“根据公认会计原则”“公允反映”公司的财务状况和经营成果。但相对来说，美国对“公允”的强调没有达到英国那种可以超越会计准则与法律的主观程度。

德国一向以崇尚秩序与纪律闻名于世，其会计打上了其民族性的烙印。德国的会计制度，表现出很强的秩序性。德国没有会计准则，但却拥有逻辑严密而又高度统一的账户体系，其会计规范是由经济生活的基本法——商法来调整的。其他的专业法，如股份公司法、有限责任公司法、公开法来对与特定法律形式和特定规模有关的企业的会计制度进行了规范。由于德国银行在经济生活中占据举足轻重的地位，其会计制度也定位于保护债权人的利益，将债权人作为财务报告的主体，重视资产负债表、资产计价以及谨慎原则。德国商法规定了许多计价的选择权，奉行过度谨慎的会计原则。^⑧

会计制度的差异，明显地反映于两大会计体系国家的反倾销立法与执法中。

美国反倾销法规定，在计算生产成本时，原则上应当尊重被调查国的会计原

⑥ [美] 弗雷德里克·D·S·乔伊等著，周晓苏主译：《国际会计学（第3版）》，东北财经大学出版社，2000。

⑦ 汪祥耀等：《英国会计准则研究与比较》，立信会计出版社，2002。

⑧ 任永平：《中德财务会计比较研究》，东北财经大学出版社，2001。