

反倾销视角下的环境成本核算

陈秀霞

(福建商业高等专科学校 福州 350001)

【摘要】 本文基于反倾销视角,根据产品生命周期对环境成本的内容进行了重新界定,然后分析了反倾销视角下环境成本核算的必要性,最后提出了应对反倾销的环境成本核算方法。

【关键词】 反倾销 环境成本 产品生命周期 作业成本法

近年来,环境保护问题引起全世界的重视,欧美一些国家的企业开始核算环境成本,并披露环境成本信息,国际贸易中也出现了“绿色壁垒”现象,这些使得我国企业建立环境成本核算体系具有较强的紧迫性。我国目前还没有建立完整的环境成本核算体系,许多环境成本项目尚未纳入核算范围,导致我国产品出口价格偏低而被提起反倾销诉讼。本文对反倾销视角下的环境成本核算进行了探讨。

一、反倾销视角下的环境成本内容

我国目前对环境成本的会计处理方法是将与环境有关的支出在实际发生时记入相关账户,将排污费列入管理费用,将违反环境标准的罚款列入营业外支出。这样处理没有考虑材料采购、产品设计、生产、销售、服务、废弃及回收各个环节的环境成本,使环境成本核算不全面,造成以下弊端:①收入与

费用配比不合理,导致环境成本低于真实成本,产品出口价格低。虽然在出口中低价能吸引客户,但被提起反倾销诉讼的概率也偏大,而一旦被提起反倾销诉讼,不但需要较高的应诉成本,而且可能对整个行业造成影响,从而付出沉重的代价。②财务报表信息失真,影响会计信息的决策有用性。FASB在SFAC NO.2中指出:决策有用信息必须同时满足相关性和可靠性这两个主要质量特征。由于会计信息系统未能提供完整、充分的环境成本信息,导致环境成本信息失真,使会计信息使用者在进行决策时缺乏对环境成本与效益的全面考虑,从而造成误导,使其做出错误的决策。同时,也会导致反倾销调查机构拒绝采用该成本信息,使我国企业在反倾销应诉中处于不利地位。

因此,有必要合理界定环境成本的内容,笔者认为应该根

$s_{ij} = v_{ij} - c_{ij}$ 。

(6)该员工价值剩余率 $I_{ij} = s_{ij} \div v_{ij}$ 。企业整体员工价值剩余为 $\sum_i^n \sum_j^m s_{ij}$ 。

3. 员工价值剩余指标的应用与评价。员工价值剩余指标的数值并不是越大越好,也不是越小越好。这个指标的数值取决于两个因素:员工或工作小组对企业的贡献以及企业为员工或工作小组支付的成本。所以,这个指标的数值大可能是员工对企业的贡献大,也可能是企业为员工支付的成本比较低;这个指标的数值小可能是员工对企业的贡献小,也可能是企业为员工支付的成本比较高。该指标的数值过大或者过小都不利于企业的发展,过大则说明员工的付出没有得到足够的认同和回报,而过小则说明企业的其他利益相关者不能得到足够的回报,会逐渐丧失聚集企业发展所需的其他资源。对于具体的某个企业来说,通过调查分析可以为员工价值剩余指标确定一个比较恰当的取值范围。

员工价值剩余率作为一个相对指标可以弥补员工价值剩余这个绝对指标的缺陷。当企业需要为不同的员工支付不同的成本,单纯依靠员工价值剩余指标不能准确说明员工对企业的贡献,高成本的员工能够创造比低成本的员工更多的员工价值剩余,但是其“性价比”并不一定高,就如同投资千万的

工厂产出的利润会远远高于投资仅数十万的工厂,但是利润率却不一定高。所以,需要将员工价值剩余与员工价值剩余率这两个指标结合起来分析员工对企业的贡献。

利用员工价值剩余和员工价值剩余率这两个指标不仅可以考核员工的绩效,也可以用来考核工作小组的绩效。只需要将各个工作小组的员工价值剩余加总就可以利用工作小组的员工价值剩余和员工价值剩余率比较分析工作小组对企业的贡献。企业可以通过调整不同岗位在产品中的价值权重影响其工作绩效,并以各个工作小组和员工评价结果为依据采取相应的激励措施来引导员工和工作小组的行为,使之更符合企业发展的需要。

主要参考文献

1. 郑兴山,唐元虎.企业人力资本产权理论研究.上海:上海社会科学院出版社,2003
2. 谢德仁.企业剩余索取权:分享安排与剩余计量.上海:上海人民出版社,2001
3. 魏刚.高级管理层激励与上市公司经营绩效.经济研究,2000;3
4. 洪联英,罗能生.人力资本产权与现代公司治理的互动性分析.社会科学家,2004;2

据产品生命周期重新界定环境成本的内容。运用这种方法界定的环境成本包括材料采购、产品设计、生产、销售、服务直至废弃、回收的整个生命周期的环境支出,是一种为了优化企业价值链而在成本计算上进行扩展的方法。环境成本的具体内容如下表所示:

企业环境成本分析表

阶段	环境成本	成本内容
采购	资源消耗成本	企业采用环保原材料、绿色能源所追加的成本;采购过程中对于选用有利于环保措施所支付的成本
	环境预防成本	环保产品的研发设计费、园区绿化支出、环保包装费
设计、生产、销售、服务	环境治理成本	环保设备的折旧费、清理费;企业环境管理机构及人员的经费支出
	环境损害成本	环境污染引起的停工损失;罚款、排污费、诉讼费、赔偿金;因环境原因引起的资产减值
	企业形象成本	环保产品的广告宣传费、环保活动赞助费、环境信息披露成本
	其他与环境相关的支出	环境认证费、环境审计费
消耗、废弃	环境控制成本	包装物的回收处理成本、产品使用后的废品回收处理成本
	循环再生成本	废弃物循环再生项目投资与运营成本

根据产品生命周期重新界定环境成本的内容具有以下优点:①基于产品生命周期重新界定环境成本的内容,在逻辑上将企业生产经营可能造成的环境负荷从时间上与空间上扩展到产品价值增值的整个过程,对环境成本的核算范围从材料采购、产品设计、生产、销售扩展至废弃、回收阶段,按“关注企业环境保护责任”的思想,完整地计算企业对环境造成影响所付出的代价,体现环境成本计算的真实性,为反倾销调查机构提供客观、真实的环境成本信息,提高会计信息的可用性,使其容易被反倾销调查机构认可。②基于产品生命周期重新界定环境成本的内容,企业会关注价值链,在产品设计阶段就开始考虑产品价值增值的整个过程对环境的影响,尽可能采用资源消耗少、包装无害、废弃物能回收利用的设计方案,改进工艺流程,将收益焦点转向技术创新、服务质量的提升、产品的科技含量和市场附加值的提高上。根据欧美国家的反倾销法,如果通过改进产品使其物理特性、消费者效用、最终用途和贸易渠道等方面与被指控的产品不同,或者提供一种不同于原已被裁定为倾销产品的主要功能,就可以使该产品不被列入反倾销或反规避指控的范围。③基于产品生命周期重新界定环境成本的内容,企业提供的环境成本信息比较全面、充分,有利于信息使用者充分了解企业履行环境保护责任的状况,判断企业由此获得的发展机会,从而做出科学的决策。

二、反倾销视角下环境成本核算的必要性

1. 进行环境成本核算能减小产品出口价格与正常价值之间的差额,降低被提起反倾销诉讼的风险。WTO《反倾销协议》规定:如一产品自一国出口至另一国的出口价格低于在正

常贸易过程中出口国供消费的同类产品的可比价格,即以低于正常价值的价格进入另一国的市场,则被视为倾销。根据此定义,将正常价值与出口价格进行公平比较后,才能得出是否存在倾销。因此,正常价值在倾销的认定中显得相当重要。在确定正常价值的实践中,起诉国对市场经济国家和非市场经济国家的正常价值的计算有所不同。对于市场经济国家,其正常价值的确认标准有三种,即出口国国内市场价格、向第三国出口价格和结构价格;而对于非市场经济国家,则采用替代国数据,即替代国国内市场价格、替代国与第三国交易价格或替代国结构价格。在确定我国产品的正常价值时,尽管少数符合条件的企业能够获得市场经济地位,但对大多数企业而言,替代国问题几乎不可避免,欧盟与美国的反倾销调查机构在确定我国产品的正常价值时,往往拒绝采用我国产品的价格,而是采用替代国数据。由于WTO《反倾销协议》中并没有具体规定选择替代国的方法和程序,在反倾销调查中,反倾销调查机构对于替代国的选择具有一定的随意性。如果选择那些环保标准较高的国家作为替代国,由于这些国家重视环境成本核算,将环境成本纳入产品成本核算范围,具备一系列较为成熟的环境成本核算和环境成本信息披露体系,以该替代国的价格作为正常价值必然偏高,从而增大了我国产品出口价格与正常价值之间的差额,导致我国产品在反倾销调查中被认定为倾销产品或具有较高的倾销幅度,以至于在终裁时被征以高额反倾销税。因此,我国企业有必要进行环境成本核算,将环境成本纳入产品成本,提高出口产品价格,减小产品出口价格与正常价值之间的差额,降低被提起反倾销诉讼的风险。

2. 进行环境成本核算可以有效地避免在反倾销调查中采用“可获得最佳信息”原则。“可获得最佳信息”(BIA)原则是反倾销程序法中一个知名的规则,它规定如果应诉方未在合理时间内提供必要的信息,主观上不合作或客观上无法提供令反倾销当局满意的财务数据,那么裁定将在“可获得事实”的基础上做出。其中,“可获得事实”一般是指申诉方提出的发起调查的申请书中所提供的信息,当然也是对应诉方非常不利的信息,一旦反倾销当局依据BIA原则做出裁定,往往导致出口企业被征收高额反倾销税。

国际反倾销法律规定的摊入成本的费用除了生产成本,还包括产品的包装费、研发费、运费、保险费和环境成本等。但目前我国企业的环境成本核算尚未形成规范的体系,仅仅将排污费列入管理费用、将违反环境标准的罚款列入营业外支出,核算范围较为狭窄,导致环境成本指标不具备可用性,使反倾销当局认为我国企业提供虚假或误导的财务数据,或者认为没有按照要求进行会计举证而被裁定采用BIA原则。而一旦采用BIA原则,对应诉方是非常不利的。因此,我国企业有必要合理界定环境成本的内容,采用科学的方法核算环境成本,在合理的时间内向反倾销调查机构提供真实、可信的环境成本信息,从而使我国企业的产品成本数据被采用而避免被使用BIA原则。

3. 进行环境成本核算是规避反生态倾销的积极举措。发达国家认为,发展中国家的产品生产、包装、运输、出口是在生

产环境比较恶劣、单位产值能耗和资源消耗巨大、对环境破坏较为严重的情况下进行的,它们不注意考虑人类的可持续发展,没有将环境成本纳入产品成本进行核算,故其产品价格低廉,在对外贸易中具备较强的价格竞争力,构成了“生态倾销”;而自己在生产同类产品时因执行了较严格的环境保护标准,将环境成本纳入产品成本进行核算,从而提高了产品成本,使自己在国际贸易中处于不利的竞争地位。为了体现公平贸易的原则,进口国往往要向出口国征收“反倾销税”,使其承担更多的环境成本。近年来,反生态倾销广泛地冲击着我国的贸易出口,使我国遭受巨大的损失,尤其是农业、纺织、服装和机电行业。为了规避反生态倾销诉讼,我国企业应将环境成本纳入产品成本核算的范畴,真实地反映出口产品的价值,以正确的价格信号为导向从事国际贸易活动。

4. 进行环境成本核算是遵循WTO有关环境保护法律和会计惯例的需要。考虑到环境保护的重要性,WTO的许多协定都有与环境保护相关的规定。这些规定可分为两大类:第一类是《关税与贸易总协定》,该协定赋予WTO成员国以“环保例外权”,即各成员国有权以保护人类及动植物的生命和健康或者为养护可用竭的天然资源为由,采取限制贸易的措施;第二类是WTO体系中其他协定的规定,这些规定散见于《补贴与反补贴措施协定》、《农业协定》、《技术性贸易壁垒协定》等,从不同角度对国际贸易中的环境问题作出规定。

在WTO法律框架下,各国纷纷重视环境的治理,在环保材料的采购、产品的设计、生产、销售、废弃与回收环节注重环境保护;同时也关注环境成本核算,建立较为规范的环境成本核算体系和披露制度,要求环境成本内在化。

我国已成为WTO成员国,应该遵循WTO的相关法律规定。另外,我国经过会计改革,在许多方面已经和会计惯例接轨,但有关企业环境成本核算的研究才刚刚起步,没有形成完整的思路,尚未与国际惯例接轨。因此,有必要借鉴国外环境成本核算的科学经验,加强我国的环境成本核算。

三、基于反倾销视角的环境成本核算方法

从反倾销调查中的成本核算要求看,企业应该采用变动成本法与作业成本法相结合的方法核算环境成本。

1. 依据成本性态将环境成本分为变动部分和固定部分。这样处理主要基于以下原因:①为了与国际反倾销法律接轨。WTO《反倾销协议》、《欧盟反倾销基本法》、美国反倾销调查问卷中关于“生产成本部分计算项目表”都明确对产品成本划分为变动部分和固定部分提出了要求,这表明成本性态的划分对于反倾销中的结构价格的计算非常重要。为了与这些反倾销法律接轨,我国有必要将环境成本按性态分为变动部分和固定部分。②利用边际成本进行反倾销抗辩。WTO《反倾销协议》规定:同类产品以低于单位生产成本加上管理、销售和一般费用的价格在出口国国内市场的销售或对第三国的销售,只要在主管机关确定此类销售属于在持续时间内以实质数量且以不能在一段合理时间内收回成本的价格进行时,方可以价格原因将其视为未在正常贸易过程中进行的销售,且可以在确定正常价值时不予考虑。例如在进行销售时,低于单

位成本的价格高于调查期间的加权平均单位成本,则以此类价格销售应被视为能在一段合理时间内收回成本。因此,我国出口企业可以利用边际成本进行反倾销抗辩。假如起初的售价可能低于平均成本,但是随着产量的增加,单位产品平均分摊的固定成本不断降低,当产量达到一定程度时,继续生产该种产品的边际成本只表现为变动成本,从而使平均成本降低。可见,企业预期能够大量销售产品,则随着平均成本的下降,起初以低于平均成本的价格销售依然可以收回成本,不构成倾销。因此,环境成本按成本性态分为变动部分和固定部分,以便在反倾销抗辩中有效运用边际成本的作用推翻倾销认定,争取合法权益。

2. 利用作业成本法归集并分配环境成本中的间接费用。对于环境成本中的间接费用(包括变动部分中的间接费用和固定部分中的间接费用),利用作业成本法进行归集并分配到各产品中。具体步骤如下:①分析和确定作业。作业是企业生产经营过程中的重要组成部分,作业都要消耗资源并产生相应的成本。在认定作业的基础上,企业发生的各项环境成本中的间接费用,通过一定方式与各种作业联系起来,并形成一系列的成本库。②选择成本动因,即选择驱动成本发生的因素。应选择与实耗资源相关性较强且易于量化的成本动因作为分配环境成本中间接费用的依据。③计算成本分配率,将环境成本中的间接费用分配至产品。某成本库环境成本分配率=某成本库环境成本间接费用/成本动因消耗量。某产品分摊的环境成本中的间接费用=某成本库环境成本分配率×某产品耗用成本动因数量。将产品涉及的各项作业成本库中环境成本的间接费用汇总,再加上直接成本,就是该产品的环境成本总额。环境成本总额与产品数量之比,即为算该产品的单位环境成本。

作业成本法按照作业中心披露成本信息,使环境成本与产生这些成本的作业相联系;选择多样化的成本动因进行环境成本的分配,将资源追踪至作业,将作业成本追踪至具体产品,对企业价值链进行分析,拓宽了环境成本的核算范围,更精确地将探究环境成本的触角伸向产品生命周期,极大地提高了反倾销应诉者提供的环境成本信息的质量,使环境成本信息在应对反倾销诉讼中更加具有说服力。

【注】本文系福建省教育厅社科研究项目“反倾销会计问题研究”(项目编号:JA072075)阶段性成果。

主要参考文献

1. 刘霞.反倾销的会计应对措施.国际商务财会,2006;10
2. 许叶枝.论反倾销的会计防范.南京审计学院学报,2007;1
3. 樊新鼎.浅析反倾销应诉中产品成本核算问题.商业会计,2006;8
4. 屈广清.反倾销法律问题研究.北京:法律出版社,2004
5. 孙晶.环境成本会计中外比较与借鉴.内蒙古科技与经济,2006;9
6. 叶伟勇.企业环境成本的构成与控制之探讨.上海会计,2006;5