

反倾销条件下谈环境成本核算

刘凯旋 孙凤英(教授)

(中南林业科技大学商学院 长沙 410004)

【摘要】近年来,我国产品在欧美市场屡遭反倾销起诉,给外贸出口带来了很大的影响。为提高应诉反倾销的会计举证的有效性,出口企业应提供准确、完备的会计资料尤其是产品的环境成本资料。本文分析了在反倾销条件下进行环境成本核算的作用,并对环境成本核算提出了相关建议,以期能为出口企业真实反映产品成本、规避“反倾销”诉讼提供借鉴。

【关键词】反倾销 环境成本核算 会计举证

从“成本”的经济实质来看,它应是资源耗费与补偿的有机统一体。大循环成本观认为,成本应当是环境成本、物化劳动消耗和活劳动消耗的总和。其中:环境成本应该包括自然资源耗减费用、生态资源降级费用、维持自然资源基本存量费用、生态资源保护费用以及排放废弃物所带来的损失等。这些费用有的可能是潜在的或难以计量的,有的是显性化的。不同的行业、企业或产品,其环境成本的内容不尽相同。目前,世界各国政府及相关机构还没有制定统一的环境成本会计标准,它们对环境成本内容的看法也不一致。联合国的《环境会计和财务报告的立场公告》对环境成本的定义是:本着对环境负责的原则,由于企业生产经营活动对环境造成影响而被要求采取相关措施所发生的成本,以及企业因执行环保标准而发生的其他成本。这一定义只明确了环境成本的对象和目标,并没有从正面揭示环境成本的实质内容。孙铮教授认为,环境成本是指某一会计主体在其生产经营活动或其他活动中所耗用的资产的转化形式,是企业对于某项产品从资源开采、生产、使用、回收到处理的全过程中,为解决环境污染和生态环境破坏问题所需支付的全部费用。

传统的会计核算依据的是劳动价值学说理论。该理论将不是劳动结晶的环境资产置于会计核算系统之外,从而也没有对企业利用环境资产开展经济活动而发生的环境成本进行会计核算,这带来不少问题,主要表现为资源产品成本不真实、环境成本外部化、收入和费用不能真实配比、歪曲了资产的本质属性。

环境资源符合资产的本质属性,可是会计实务操作中并没有把环境资源作为资产要素进行核算,相应的环境资源的耗费也没有列入企业的产品成本中去,这与会计准则的规定相背离。

一、反倾销条件下环境成本核算的作用

近年来,反倾销之所以愈演愈烈,除一些西方国家对我国采取歧视性政策的原因以外,还存在一个会计上的诱因,那就是我国产品的成本不包括环境成本,这使得出口产品的价格相对低廉,从而使进口国对我国采取反倾销措施。世界贸易组

织的《反倾销协定》及《国际反倾销法》规定:产品成本既包括生产成本,又包括环境成本。而我国由于受会计目标的制约,企业产品成本核算采用的是制造成本法,销售费用、管理费用和财务费用的核算是针对整个会计主体而不是某个产品,产品成本信息属于内部会计信息,只向企业管理当局披露而不对外公布,这与国际上规定的成本核算口径不一致。这导致出口企业一旦遭到反倾销起诉,产品成本信息将成为会计举证的一个难点。在出口企业应对反倾销起诉时,环境成本核算表现出以下作用:

1. 减小出口产品价格与正常价值的差额。所谓正常价值,是指一进口产品的相同或类似产品在出口国正常贸易条件下的可比价格;如果没有或不能得到出口国市场上的可比价格,则以该进口产品的相同或类似产品出口到第三国的价格作为正常价值,或者以该进口产品的相同或类似产品的生产成本加上合理费用、利润作为正常价值。在对外贸易中合理确定产品的正常价值相当重要,因为正常价值成为认定是否存在倾销的重要标准。

在反倾销调查中,起诉国对市场经济国家和非市场经济国家的产品正常价值的确认标准不一样。对于市场经济国家,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(结构价格是指产品的完全成本,具体包括产品的直接和间接材料、直接和间接人工、管理费用、销售费用、一般费用及利润。从某种意义上讲,结构价格并不是成本价格而是销售价格);而对于非市场经济国家,正常价值的确认则采用替代国数据,包括替代国市场价格、替代国与第三国交易价格和替代国结构价格。

欧共体与美国的反倾销调查机构在确定我国出口产品的正常价值时,往往拒绝使用我国数据而采用替代国数据。由于世界贸易组织的《反倾销协定》并没有具体规定选择替代国数据的方法和程序,所以在反倾销调查中,调查机构对于替代国数据的选择具有一定的随意性。如果调查机构选择那些环保标准较高的国家作为替代国,由于这些国家将环境成本纳入产品成本核算范围,从而正常价值必然偏高,这也必然会增大

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存在倾销或具有较大的倾销幅度,从而使我国企业在最终裁决时被征以高额反倾销税。因此,我国出口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,减小出口产品价格与正常价值之间的差额,从而减小反倾销风险。

2. 防止反倾销调查机构采用“可获得最佳信息”(BIA)原则。BIA原则是《国际反倾销法》中的一个重要原则。BIA原则规定:如果应诉方未在合理时间内提供必要的会计资料,主观上不合作或客观上无法提供令反倾销调查机构满意的财务数据,那么最终裁定将在“可获得事实”的基础上做出。这里的“可获得事实”,一般是指起诉方提出的发起调查的申请书中的信息。反倾销调查机构依据BIA原则所裁定的额度往往高于实际倾销额度和反倾销税的额度,对出口企业极为不利。因此,如果出口企业进行环境成本核算,将由于对生态环境造成影响而发生的支出也列入产品成本,使产品成本具有可比性,一旦遭到反倾销起诉,其会向反倾销调查机构提供真实、准确的财务数据,按照国际惯例进行会计举证,从而可以防止反倾销调查机构使用BIA原则,以避免带来不必要的经济损失。

3. 规避“反生态倾销”诉讼。近年来,随着各国对环境保护问题的重视,贸易与环境的冲突也引起人们的广泛关注。我国经济连续多年的高速增长引起世界各国对我国环境保护程度的高度关注,“反生态倾销”开始强烈冲击我国的贸易出口行业。

贸易与环境之所以发生冲突,一个很重要的原因就是发达国家认为自己的企业在生产产品的过程中严格执行了环保标准,将环境成本纳入产品成本核算体系,产品成本内容完整;同时,发达国家认为发展中国家生产环境比较恶劣、单位产值能耗大、企业生产对环境的破坏较为严重,而且没有把环境成本列入产品成本中去,将本来应由企业承担的环境成本转嫁给了社会,即所谓“环境成本外部化”,这使得产品成本虚低,从而产品价格也虚低,出口企业具备了价格上的竞争优势,在国际贸易中处于有利地位,因而构成了“生态倾销”。为了体现公平贸易原则,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。因此,将环境成本纳入产品成本核算体系,使产品价格真实反映其价值,有利于规避“反生态倾销”诉讼,同时也有利于用正确的价格信号引导我国出口企业开展国际贸易活动。

二、反倾销条件下环境成本核算的建议

1. 扩大会计核算对象的范围。传统会计核算对象是导致企业资金运动的经济事项;而环境会计必须考虑企业除资金以外的周围环境,以及资金循环之外的社会生产消费循环和生态循环,不仅要考虑那些以货币计量的会计事项,而且要关注非货币性项目,会计计量也应包括非货币性价值计量。

2. 扩展产品成本的内容。根据大循环成本观,产品成本除了包括传统的成本项目,还应包括生成成本、再生成本、恢

复成本、替代成本和服务成本。一般来说,生成成本是指自然资源本身的有用性所表现出来的价值形式;再生成本是指自然资源从被消耗到再生成原来的规模和水平所发生的成本或应补偿的价值;恢复成本是指人们在开发利用某项资源时污染、破坏或消耗了另一项资源,用来恢复另一项资源所发生的成本;替代成本是指能以其他资源替代不可再生资源所需支付的相关费用;服务成本是指利用某些资源来改善人们的生存环境所发生的支出。

3. 预提环境污染和生态环境破坏费用。传统成本核算是在环境被污染和生态环境遭到破坏后作备忘记录,这表现为企业一旦因影响居民生活和破坏社会环境而被要求索赔时,直接把损失计入管理费用,使其体现在当期损益中。这样做起不到事前估计和预防的作用。笔者认为,预提环境污染和生态环境破坏费用可以改变这种状况,有利于正确核算企业各期的损益,具体做法与预提固定资产修理费一样。

4. 改变产品成本的归集方式和核算方法。我们可以在“制造费用”科目下设置相关的明细科目(如“排污费”、“绿化费”等)来归集发生的环境成本,这样可以改变原来把排污费、绿化费等计入管理费用的做法,把游离于产品价值之外的环境成本纳入产品的价值循环中,真实反映产品成本。这样做符合国际会计准则和《国际反倾销法》的要求。

核算方法可以采用作业成本法,具体做法是:确定环境成本的成本动因,即环境资源被各作业消耗的方式和原因,以成本动因而不是以产品产量作为环境成本分配的依据。例如,对于化工厂的污水排放量这个指标,可按照各个车间排放物的超标程度来进行环境成本分配。这样做能正确反映各个产品耗费的资源数量,使产品成本接近于真实情况,体现了“谁污染、谁负担”的原则。

随着经济的快速发展,企业迟早都要为其造成的环境污染和生态环境破坏付出代价;经济全球化进程的加快使我国对外贸易的环境日趋复杂,使我国出口企业受到的反倾销威胁更大。在此现实背景下,企业应建立健全环境成本核算体系,重视产品的环境成本核算,真实反映产品的价值,使企业效益和社会效益相互协调,规避“反倾销”诉讼。

【注】本文系国家社科基金项目“反倾销应诉的会计学研究”(项目编号:08BJY020)的研究成果。

主要参考文献

1. 章竟.企业环境成本核算初探.武汉大学学报(哲学社会科学版),2006;5
2. 孙铮等.反倾销会计研究中的若干问题辨析.会计研究,2005;1
3. 高山.可持续发展观下的企业环境成本管理研究.价格理论与实践,2007;8
4. 孙凤英.反倾销的会计学研究.长沙:湖南教育出版社,2004
5. 徐成松.“温州精神”赢得阿根廷反倾销案.中国眼镜科技杂志,2005;9