



反倾销应诉中成本会计应对策略研究

浙江商业职业技术学院 李传双

【摘要】 决定价格的产品成本是反倾销中的核心问题。成本核算的准确性以及能否被调查机构认可可是影响反倾销应诉成功与否的关键因素,本文主要阐述了我国企业反倾销应诉中成本核算存在的问题及应对策略。

【关键词】 反倾销应诉 成本 策略

在接受反倾销调查时,应诉方能举证出口产品价格不低于正常价值标准是胜诉的关键。成本是价格的基本组成部分,直接影响价格。因此,成本是反倾销调查的重点,也是涉案双方密切关注的问题。

一、反倾销诉讼对产品成本调查的要求

鉴于美国和欧盟是对我国提起反倾销诉讼最多的国家和地区,下面重点分析其在反倾销调查中的成本会计问题。

欧盟反倾销调查问卷共分为A~H八部分,其中F部分为成本,包括会计体系和方法、生产流程、原材料采购、生产成本、销售成本。美国调查问卷分为A~D四个部分,成本资料填写在D部分,包括生产流程图、采购发票、成本报表、核算流程、成本还原与分配的过程及结果等。综合美国和欧盟反倾销成本调查内容,可归纳为以下几个方面:

1. 生产要素方面。生产要素方面涉及生产要素的数量、价格、运输状况、性能、分配方法等调查:①在数量的调查方面,要求被调查单位提供每一单位涉案产品所需投入的生产要素数量。②在价格的调查方面,要求被调查单位提供每种生产要素价格的取得及确定方法。③在要素的运输状况方面,要求被调查企业提供取得生产要素时的运输方式和运输距离。④在要素的性能方面,要求被调查企业提供生产要素的规格和等级。⑤在生产要素的分配方法方面,主要明确生产要素分配至不同产品的分配方法,以便确定方法是否合理。

2. 生产过程方面。生产过程方面包括对生产流程的调查、工厂的调查和设备的调查等:①在生产流程的调查方面,主要通过应诉企业对生产过程进行陈述并绘制涉案产品的生产流程图,同时对流程图中的每一个生产步骤进行文字描述。②在工厂的调查方面,要求被调查企业列出生产涉案产品的所有工厂及生产内容的清单。③在生产设备的调查方面,要求被调查企业提供生产设备的使用情况,包括每个生产设备的具体生产活动、利用该生产设备生产的涉案产品之外的所有其他产品。

3. 成本核算体系方面。在反倾销调查过程中,要求被调查企业提供其成本会计核算体系的详细信息,包括相关成本账户的设置;原材料投入时的成本核算;直接成本和直接费用的核算;间接成本、间接制造费用、一般费用、行政管理费用和

销售费用的归集以及分配计入产品成本的方法;产品成本在各个生产车间的分配方法;成本会计体系与财务会计体系的衔接等。调查的目的是了解被调查企业的财务会计制度与成本核算体系是否符合公认会计准则,成本核算的方法是否真实反映了涉案产品的生产成本。运用该部分所提供的信息,可以进行成本的测算以及成本追溯和还原。

二、我国企业成本核算中存在的问题

1. 缺乏成本资料信息平台。对于反倾销调查所需的成本资料,我国缺乏成本信息平台,主要体现在以下两个方面:①不能及时搜集到在应诉时所需的成本信息,甚至很多成本信息根本无法搜集到;②反倾销中涉案产品常常仅有几种,而出口企业生产的产品品种繁多,因此把涉案产品的成本信息从众多产品的成本信息中分离出来极为困难。

2. 产品成本核算口径不一致。

(1)产品成本核算范围不一致。国际反倾销法中所认可的产品成本包括“生产成本”和“selling, general and administrative costs”(简称SG&A)两部分,其中,SG&A包括销售费用、管理费用和一般费用。我国产品成本仅指生产成本,该生产成本与国际反倾销法中的生产成本构成要素基本相同。而我国会计制度中“期间费用”与“SG&A”是有差异的,尤其是一般费用与财务费用的差异。“一般费用”是指在正常贸易条件下除生产成本、管理费用、销售费用以外所发生的其他费用,如信用成本和交货成本等,美国通常认定一般费用应占生产成本的10%;而“财务费用”是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的费用,包括利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。

(2)产品成本包含的具体内容不一致。我国企业现有成本具体内容与国际惯例存在的差异突出表现在以下两个方面:①土地成本。我国的土地所有权属于国家,大部分企业特别是国有企业的土地使用权都是由国家无偿划拨或者只是支付了很少的使用费,土地的价值也就没有摊销到企业的产品成本中去;而国外的土地是私有制,企业取得土地时付出的成本分配计入产品成本中。②政府补贴、税费返还等。市场经济发达国家的企业生产一般属于完全的独立行为,政府通常不会干预企业的生产,为鼓励其积极生产而给予补贴等。我国的

社会主义市场经济还处于完善之中,各级政府给予优势企业特别是出口型企业大量的补贴。

3. 产品成本核算方法存在差异。我国企业产品生产成本核算方法基本上采用完全成本法,其最大的缺点是对间接费用分配标准的选择不科学。我国企业对制造费用中间接费用的分配标准,常常采用生产工人工资、生产工时、机器工时、产品标准产量等。这些标准都与生产数量有关系。然而,在现代生产条件下,间接费用与这些代表生产数量指标的相关性正在逐渐消失,制造费用分配的标准应当是导致费用发生的一系列作业或驱动成本的因素,即成本动因。所以我国企业成本核算结果导致产品成本不准确,无法满足反倾销对成本数据高度准确的计量要求。

三、我国企业反倾销应诉的成本策略

1. 加强成本会计的国际协调。在国际贸易中,我国一些应诉反倾销的案例之所以失败,往往在于我国现行成本会计体系与反倾销调查机构的要求有很大差距。因此,加强成本会计的国际协调势在必行。首先,产品成本的界定要向国际惯例靠拢,包括SG&A成本,还应充分考虑土地、政府补助、税收返还等非市场因素对出口产品成本的影响。其次,会计科目的设置、成本会计账簿体系的设计应符合国际惯例的要求,应先从基本的账簿体系、报表的生成以及会计科目的编码等方面入手;在账户设计时应有明确的二级或者更为细致的子科目,以便对出口产品的型号,尤其是技术相对低端、价格水平也相对较低的易涉案产品型号按照销往国家的国别进行明细分类核算,为成本以及产品销售信息能够合理分离做好准备。这样做不仅有利于进行“市场经济”的抗辩,而且能够使调查与被调查双方在同一平台上进行沟通与交流,从而达到共识。

2. 建立健全反倾销的成本管理信息系统。

(1) 建立应对反倾销的自身成本管理信息系统。在反倾销调查过程中,被调查企业需要提供大量的涉案产品成本数据,这些成本数据对反倾销诉讼的判决至关重要。而这些数据的提供不仅仅要依靠企业财务部门手工搜集的各类原始单据、各类报表以及各类直接的财务信息,还需运用计算机信息技术来提供更多、更为间接的、无法由手工来完成的成本数据信息。出口企业应设计出一整套应对反倾销的成本管理信息系统,这套系统至少应包括采购成本子系统、成本数据资料提取(生产过程控制)子系统、成本分析子系统、成本预警子系统、模拟问卷子系统等。

(2) 建立竞争对手成本资料信息平台。企业进行成本分析时要掌握竞争对手的产品资料,包括成本资料、成本结构、产品研发、市场份额、经营策略等财务与非财务信息。为了应对反倾销诉讼,除了要掌握上述信息之外,还需要搜集以下资料:竞争对手相同产品的原产地或出口的分布情况;竞争对手产品的生产成本要素、成本结构、费用开支、市场份额、经营策略等财务与非财务信息;竞争对手产品在本国市场的销售价格及在第三国市场的销售价格、销售数量情况;竞争对手产品在与我方竞争市场上的销售价格、销售数量情况等。

3. 细化成本费用核算。主要从以下三个方面考虑:

(1) 细化材料成本核算。企业可以将原材料的采购业务分为国内业务和国际业务。对国际业务的项目分类必须细化,以扩大会计反映的内容和范围。应诉企业在面对“非市场经济国家”待遇时有市场经济国家采购和非市场经济国家采购两种情况。当企业从非市场经济国家采购时,平时不仅要保存好采购凭证,还应注重搜集“替代国”有关企业同类产品的生产成本要素,如运输、保险费用、销售价格等相关信息。当企业从市场经济国家直接进口原材料时,应妥善保管完整的订购合同、正式购货发票及相关付款资料等。如果是委托物流公司采购还应完整保存物流公司的正式发票等,因为在反倾销调查中,调查人员很有可能直接采用来自市场经济国家相关的价格信息。原材料在生产领用中的领料单、用料记录明细表等应保存完好,因为材料成本的追溯基本上是根据这些原始凭证。

(2) 细化人工成本核算。企业应设置人工成本统计和人工成本计算两个岗位。反倾销调查要求应诉企业报告每一被调查产品所需要的实际而非标准的人工小时数,并按熟练与非熟练分级列报。因此,企业成本核算人员在平时应加强人工工时的统计工作,按不同业务、不同工种和熟练程度做好分类,对于相关文件包括工人每日工时记录表、车间工人工资记录、产量记录等成本资料要保存完整。同时,统计人员还应关注相关“替代国”的同业人工成本信息并做好记录,以便在反倾销机构采用替代国制度时进行会计抗辩。人工成本计算与分配要有合理性,在计算每种产品分摊的人工费时,要考虑成本追溯的因素,在日常工作中认真核算每一种产品的成本,绝对不允许出现应该计入这种产品的成本被计入其他产品的成本中,工资单要与计算产品成本明细表的数字完全符合。

(3) 细化期间费用的核算。反倾销调查中的SG&A和包装费,在我国企业成本核算中表现为期间费用,具体来说,包括研发费、广告费、运输费、保险费、包装费等。由于期间费用很零散,根据我国会计制度这部分费用不按产品进行分摊,只按管理费用、销售费用在利润表上集中反映,企业要想在反倾销调查机构规定的短时间内将这部分费用快速、准确地分摊到涉诉产品中,就必须做好这些费用的分类、登记备查工作。因此,在期间费用核算的细化方面,出口企业财务部门应增设期间费用的登记备查岗位,对所发生的期间费用,可按部门进行归类登记,保存好发票、报销单等原始凭证;对与产品直接相关的费用(如广告费、销售费等)在备查簿中要作详细标注,并与该笔费用的记账凭证建立索引关系;考虑到长途运输的因素,企业要对出口产品采用防潮、防水、防撞、防腐等措施,这部分费用资料是调查的重点对象之一,登记备查人员必须对包装及花费的人工费用等相关资料完整保存,并能在进行反倾销成本举证时及时提交。

4. 变革成本核算方法。要保证所有成本费用准确地分摊到涉案产品中,需要企业选择合理的成本动因。按照成本性态分类,直接材料和直接人工属于变动成本,其成本动因比较明显,可分别按产品所耗原材料数量(或金额)和人工工时进行分摊。但是,对于间接制造费用和SG&A则不同,需要先对其按成本性态划分为变动成本和固定成本,再依据合理的成本

基于内部控制的 多维财务预警系统设计

武汉理工大学管理学院 张友棠(博士生导师)

【摘要】 财务出现风险或危机,有一个逐步显现征兆或先兆的过程,即财务预警的显示过程。该过程具有时间上的“继起性”和空间上的“并存性”特征。基于此,本文用“内部控制理论”和“周期波动理论”来识别不同区域、不同行业、不同规模企业的财务风险预警征兆,构建了一个分行业财务预警征兆识别系统,并由此形成一个多维财务预警征兆显示雷达图。

【关键词】 内部控制风险评估 控制风险容忍度 多维征兆识别 征兆显示雷达图

一、财务预警模型产生偏差的原因

1. 常见的财务预警模型偏差。①Altman的Z计分模型。Altman的Z计分模型虽然计算简单,易于理解,但最易产生偏差,主要是单一的财务指标无法区分不同国别、不同地区、不同产业、不同行业、不同产品之间的临界点差异,无法涵盖企业不同时间和空间的影响,而且不同的财务比例之间容易产生相互矛盾的结论。②线性多元判别分析模型。虽然考虑多项指标,但是,由于财务比率的选择一般不符合正态分布假设,因而,样本选择的偏差会导致模型偏差。③多元线性概率模型。由于模型的概率常落在0与1之间,因而自变量与因变量之间的非线性关系无法描述,且与实际情况偏差大。④Logistic回归分析模型。虽然模型适用于非线性状况,但是,由于该模型必须对原始数据、原始资料进行一系列的转换,计算程序复杂,无法确认运行过程和运作原理的准确性。⑤类神经网络模型。虽然可以通过计算机进行大量的数据处理,但其

动因分摊到涉案产品成本中。我国传统的成本系统对于间接制造费用分配,往往采用一个全厂范围的费用分配率或是分部门、分产品的费用分配率,这样分配很不准确。随着现代企业的发展,制造费用占产品成本的比重逐渐增大,其分配的基础应是驱动作业开展的成本动因。作业成本法将作业分为四类:单位级、批量级、产品级、顾客级;将成本动因分为三类:经济业务动因、期间动因、密度或直接收费动因。作业成本法就是按作业产生的成本动因分配间接生产费用的成本计算方法。若采用作业成本法,进行成本追溯与还原、计算结构成本将相对容易,且便于满足国外反倾销调查需要。鉴于目前我国企业的实际生产情况,采用作业成本法尚有一定难度,变通的做法是借鉴作业成本法计算原理,进一步在会计核算中明确成本分配的动因,按照基于对产品作业的研究,找到各种制造费用与各成本之间的回归关系,构建成本分配矩阵,用这种关系来分摊各产品应承担的制造费用。对于期间费用,也可以模拟作业成本法,寻找动因进行追溯分摊。

5. 合理利用反倾销规则。正确理解和把握国际反倾销的

处理过程如“黑箱”,无法完整地确认其运作原理和运作过程。

2. 产生模型偏差的原因。构建在单一财务指标基础之上的预警模型由于取值的单一性和片面性,所以,无论模型怎样科学,都仅仅是对局部现象的“系统描述”,是一种片面的、局部的、单一的数据模拟和仿真:①从时间层面分析。经济出现周期性波动是不以人们意志为转移的客观规律。财务出现风险和危机必然在时间上具有“继起性”,即经历一个时间顺序相连的发展阶段。而现有财务危机预警模型未充分考虑这一时间因素,也许这是产生模型偏差的主要原因。②从空间层面分析。不同区域、不同行业则有不同的财务预警敏感指标,即使是同一行业的不同规模企业,都有其不同的财务预警特征。财务危机预警模型必须从行业的外部环境风险和企业内部控制风险两个维度来描述,其在空间上具有“并存性”的特征。所以,财务危机预警模型产生偏差,从时间层面分析,未充分描述其先后相连的时间上的“继起性”;从空间层面分析,主要是

规则,有助于正确制定应对反倾销的成本策略,有效减少或避免我国企业因遭受反倾销判决所造成的损害。①对产品成本进行有效的筹划。在反倾销规则以及符合国际惯例的企业会计准则允许的范围之内,使生产成本在出口产品和内销产品之间进行更有利于自己的分配,降低出口产品的生产成本。②充分利用WTO反倾销协议中规定的产品低于成本销售的合理性规则。在WTO反倾销协议中,一定程度上承认了一定条件下产品低于成本销售的合理性。当然,我国企业在必要的情况下采取低于成本价格销售的手段时,必须注意不能超过一定的限度。

主要参考文献

1. 吴革,张凌云.反倾销调查中的成本会计与应对策略.对外经贸财会,2006;9
2. 万欣韵.构建反倾销导向的出口产品成本核算系统.财会月刊(综合版),2006;4
3. 万俊杰.反倾销应诉的成本策略分析.对外经贸财会,2005;6