

# 反倾销成本核算的会计标准认识误区

中南大学商学院 刘悦 刘爱东(博士生导师)

**【摘要】** 本文首先分析了我国会计准则与国际会计准则的差异、结构价格与我国现行产品成本构成的差异、成本性态划分以及成本追溯问题,然后提出评价单个企业成本核算的反倾销应对能力只需评价其是否具备反倾销导向性即可。

**【关键词】** 反倾销成本核算 会计标准 认识误区

对于反倾销成本核算的会计标准,容易引起争议和认识误区的主要有四个方面:一是我国会计准则与国际会计准则的差异问题,这个问题涉及我国企业是否一定要按照国际会计准则单独进行成本和费用的核算。二是反倾销结构价格与我国会计制度下产品成本组成的差异问题,它涉及我国企业是否需要按照结构价格的计算方法来计算产品成本以符合反倾销的需要。三是成本性态的划分问题,它涉及为应对反倾销我国企业的日常成本核算是否也要随之采用变动成本法。四是成本追溯问题,它涉及企业是否需要迎合反倾销中成本追溯的实务操作来设计日常成本核算方法。

## 一、会计准则差异问题

企业适用的会计准则是对企业在应诉一些国家的反倾销诉讼时能否取得市场经济地位、自身的产品成本和相关费用数据能否被采信的会计标准之一。在会计准则问题上,各国的反倾销规定有较大不同。一些国家的反倾销规定要求企业提供符合国际会计准则要求的成本数据,比如欧盟关于认定市场经济地位的五条标准,另一些国家则没有。

美国至今仍将我国视为非市场经济国家,对我国市场经济地位的规定是针对具体某一行业的三条标准,按这三条标准对该行业进行市场导向检验:①政府不能干预被调查商品的定价或产量;②被调查商品所属的行业应以私人企业或集体所有制企业为主;③所有主要投入,不论是实物或非实物(例如劳动力、企业管理费用)以及总投入中占重要比例的那部分投入,应该是按照市场价格支付的。可见,美国满足市场导向行业的三条标准均未涉及会计准则,也没有要求我国企业采用美国的一般公认会计原则。欧盟于1998年将我国和俄罗斯一道视为特殊的反倾销体制国家,我国企业在反倾销应诉中可以单独申请市场经济地位。欧盟对我国符合市场经济地位的企业制定了五条标准,其中第二条明确规定企业要有一套适用于所有场合、按国际会计准则审计的基础会计账簿,该账簿需按国际通用会计准则进行过独立审计并有通用性。规定的第一条、第二条和第四条也与会计制度相关。但欧盟在实践中则是一直采取实质重于形式的态度:2001年7月19日欧盟委员会对原产于我国的节能灯做出反倾销裁定,12家企业中有2家获得市场经济地位,而这两家企业都执行《企业

会计制度》。厦门某石材企业,该企业记账严格清晰、财产来源清楚、折旧摊销规范,欧盟委员会办案人员到该企业检查两次,反复核查发票、凭证、明细分类账、总账和报表,最后给予该企业市场经济地位。

另外,就国际上普遍遵守的WTO相关协议中《反倾销协定》明确规定,成本通常应以被调查的出口商或生产者保存的记录为基础进行计算,只要此类记录符合出口国的公认会计原则并合理反映与被调查的产品有关的生产和销售成本。主管机关应考虑关于成本适当分摊的所有可获得证据。对于成本分摊方法的规定是,只要此类分摊方法是出口商或生产者一贯延续使用的,调查机构就应对企业采用的分摊方法予以承认。可见,WTO并未规定被调查企业一定要采用哪种会计准则,只需要满足出口国的合理会计原则即可。

以上至少说明三点:第一,虽然我国企业提供的符合国际会计准则的成本数据将更可能被调查机构所接受,但是否采用国际会计准则核算成本费用与我国企业的成本管理系统是否能产生真实反映产品成本费用的信息并无必然联系。因为没有任何一个国家希望其所采用的会计准则会产生虚假信息,这同时也与是否市场化无必然联系。另外,理论上,除了成本内容的合法性在我国转轨经济中尚存认识上的差异外,我国会计准则和国际会计准则在成本核算方面没有本质上的差别。第二,一些国家的反倾销法对市场经济地位有会计准则上的要求,对于企业的成本信息来说,是为了检验企业的成本管理系统产生的成本费用信息是否符合实质重于形式原则。不论企业是否采用国际会计准则,但企业的成本费用信息必须是真实、完整的,提交的信息是相关和可靠的,才可能会被反倾销调查机构所采用。这里说“可能”是因为企业的会计信息还会因为其他一些从会计上来说不重要的错误而不被采用,如某车间日考勤记录与管理会计报表之间核对时出现差错,从重要性来说可能不影响报表的客观公允,但这一小差错可能会从法律上被解释为证据不具备可采性。第三,提供符合国际会计准则的成本数据要求企业日常成本核算的基础工作更加规范。欧洲反倾销专家克里夫·斯蒂文森曾指出,国际通行的会计准则虽然对反倾销不产生直接的影响,但是对于任何一个企业来说,有规范的操作会更好。因此,企业管理规

范、成本核算清晰、账册资料完整、业务流程和会计处理程序即成本核算方法一致,就有利于企业根据现有的账册报表进行调整,提供符合国际会计准则的成本信息。

## 二、结构价格与我国现行产品成本构成的差异问题

在具体结构价格的测算上,各国的结构价格组成不同,没有统一标准。如果直接比较产品成本的组成,我国会计制度下的产品成本组成确实与结构价格的成本组成不同。

以美国的结构价格为例,美国的结构价格包括生产费用、SG&A费用、利润和包装费用。其中SG&A费用包括销售费用、管理费用和一般费用,而我国的产品成本一般包括直接材料、直接人工和制造费用。结构价格中的生产费用类似于我国的产品成本,按照我国会计制度的规定,是可以分解为原材料(包括直接原材料和制造费用中的原材料)、人工(包括直接人工和制造费用中的人工)和固定成本(包括折旧、摊销和其他固定费用)的。SG&A费用是美国利润表中的一个项目,类似于我国的管理费用加营业费用,利润和包装费用与我国会计制度的理解基本相同。可以看出结构价格不仅是成本概念,从某种意义上说也是销售收入概念。从这一层面来看,除了一般费用与我国的财务费用有较大的差异外,结构价格与我国产品成本组成的差异本质上是概念理解的差异。另外,即便成本核算向结构价格靠拢,欧盟的结构价格和美国的结构价格也不相同,没有统一的标准。

## 三、成本性态划分问题

在成本性态问题上,WTO《反倾销协定》、欧盟反倾销基本法和美国调查问卷中关于生产成本部分计算项目表还对产品成本划分为变动部分和固定部分提出了要求。按照我国会计制度解读结构价格中的生产费用,如果与我国产成品最后一步的料工费相比,结构价格中的生产费用的性态划分确实不同。但从整个成本核算角度看,与我国企业的日常成本核算制度相比,仅仅是归类不同,并不意味着我国企业的成本核算制度就一定要随之采用变动成本法。

WTO、美国和欧盟划分成本性态的目的在于防止固定费用被非反倾销调查产品承担,从而少计被调查产品的成本,或在调查期使固定费用被不恰当地削减或调整,所以更强调费用分摊方法的一贯性。即使我国企业成本核算中不对成本性态进行名义划分,但如果企业管理规范、成本核算清晰、账册资料完整,则企业投入产出关系、产品工艺流程等就已经基本上表达了消耗物资与人力资源的性态特点,特别是企业成本账户的明细科目组成和不同性态成本的入账时间,都可以保证企业在反倾销调查中正确完成相应的成本性态划分。如果企业成本管理信息化程度高,能够对整个生产流程和资源消耗进行及时控制,那么也可以帮助企业在基于我国成本制度下,对包括成本性态在内的成本结构进行分析。

## 四、成本追溯问题

反倾销正常价值产品的结构价格确定需要从受调查产品的进口国海关税则号开始,经过我国企业内部产品标准、工艺流程、成本报表的分析,对成本进行还原和分摊,调查产品的生产要素,加上合理的销售管理费用和利润估计。从反倾销调

查过程看,调查方对企业的生产流程和成本核算流程非常关注,通常对被调查的某几个产品型号,从产成品追溯半成品,再追溯到最原始的材料、人工,还会调查各个步骤的折旧和摊销。但这种结构价格的成本追溯与企业日常的成本核算是完全分离的。结构价格的成本追溯取材于企业的成本核算资料,并且仅仅是在应对反倾销需要时对调查问卷进行逐项分析和填列。成本追溯的基础在于,日常工作要在严格遵守会计制度和会计准则的前提下,建立明晰完整的基础会计账簿并加强保管;企业的业务流程与成本核算方法应该一致、正确;核算过程中确保会计记录完整、会计凭证和会计附件的有效与合法等。但并不要求企业一定要按照反倾销成本追溯的流程重新设计核算方法。

## 五、小结

通过对成本核算的会计标准问题的分析,笔者认为设计一种通用的基于反倾销应对的成本核算模式会面临以下现实矛盾:反倾销调查具有偶发性的特点,单个企业的成本核算完全按照反倾销调查模式来设计可能不符合成本效益原则,同时会使企业的成本数据失去同行业可比性,甚至可能会使企业的部分成本管理功能无法发挥。另外,对于不同行业、生产不同产品、不同经营状况的企业,设计出一种通用的成本核算模式是比较困难的。各国的反倾销调查机构重构产品成本(即正常价值)的方法不仅相互不同,而且要区分市场经济和非市场经济,即便同为市场经济或非市场经济,要开发一个对不同产业、不同经济形式和不同国家都能采用的一致结构价格计算方法也需要一个较长的调整过程。目前我国会计准则尚未完全被国际所认同,而大部分企业又必须按照国内会计准则做账,企业是否需要仅为应对反倾销而按照国际会计准则进行产品成本和费用的核算还要经过成本效益分析。对于出口业务较多的企业来说,最好是寻求能缓解反倾销和会计准则及制度差异这两者矛盾的方法。在按我国会计准则做账的基础上,在不增加企业成本或尽可能少地增加成本的情况下,尽量满足反倾销的需求。

就目前来看,评价单个企业成本核算的反倾销应对能力无需以该企业的成本核算模式是否完全按照反倾销调查模式来设计作为评价标准,更无需以企业是否按照国际会计准则进行成本费用核算作为评价标准,只需评价其是否具备反倾销导向性即可。反倾销导向性与目前学术界提倡的我国会计准则应与国际会计准则相协调最终达到趋同而不是完全照搬的总思想是一致的。

## 主要参考文献

1. 王仲兵. 应诉反倾销会计——理论框架与运作实务. 北京:经济科学出版社,2006
2. 王磊. 中国产品被反倾销的几个深层次问题. WTO 经济导刊,2003;7
3. 孙铮,刘浩. 反倾销会计研究中的若干问题辨析. 会计研究,2005;1
4. 孙铮,刘浩,李琳. 贸易救济会计——理论与实务(反倾销、反补贴、保障措施). 北京:经济科学出版社,2004