

反倾销措施引致的 原材料成本增加及其会计处理

杨悦 陈振凤 何海燕(博士生导师)

(北京理工大学管理与经济学院 北京 100081)

【摘要】本文分析了反倾销措施下原材料成本增加额的具体构成,提出了反倾销措施引致的原材料成本增加额的计量方法和会计处理,以平滑企业利润和合理评价企业绩效。

【关键词】反倾销 成本计量 会计处理

反倾销是进口国为了保护本国产业,对来自于国外的倾销商品采取的强制性措施。国内外专家和学者从国家整体利益的宏观角度对实施反倾销的成本进行了大量的经验分析和理论探索。但是,任何产业都有一个严密的产业链,对某一个环节的产品采取反倾销措施,势必影响整个产业链的平衡。从微观角度来看,实施反倾销措施后企业购入此类产品的成本会骤然增加,恰当处理反倾销措施引致的采购成本增加额有利于正确计算企业收益,合理评价企业绩效。如何公允、充分地反映这类成本增加额,成了会计理论界和实务界亟待解决的一个重要问题。

存货的采购成本一般包括采购价格、运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用和按规定应计入成本的税金以及其他费用。商品流通企业的商品采购成本包括采购价格、进口关税和其他税金等。反倾销措施引致的原材料采购成本的增加额是指由于上游企业向国家申请反倾销调查,调查期间因采取临时征收反倾销关税、最终裁定征收反倾销关税以及采取其他贸易保护措施所增加的原材料采购成本。

本文以工业企业为例,探讨在对中间产品实施反倾销措施

的条件下,企业对反倾销措施引致的原材料成本增加额的处理如下:

处理如下:

(1)2005年10月1日,签订合同,将净外投资转入套期,借:被套期项目——远期外汇合同84 500 000元;贷:长期股权投资84 500 000元。

(2)2005年12月31日,套期工具形成的利得或损失中属于有效套期的部分,应当直接确认为所有者权益,并单列项目反映。套期工具形成的利得或损失中属于无效套期的部分,应当计入当期损益。借:套期工具——远期外汇合同800 000元 $[10\ 000\ 000 \times (8.43-8.35)]$;贷:资本公积——其他资本公积800 000元。借:公允价值变动损益200 000元,资本公积——其他资本公积800 000元;贷:被套期项目——长期股权投资1 000 000元 $[10\ 000\ 000 \times (8.45-8.35)]$ 。

2006年4月1日,投资收回,同时合同到期,进行交割,借:套期工具——远期外汇合同1 000 000元 $[10\ 000\ 000 \times (8.35-8.25)]$;贷:资本公积——其他资本公积1 000 000元。借:资本公积——其他资本公积1 000 000元;贷:被套期项目——长期股权投资1 000 000元。借:银行存款——美元户82 500 000元;贷:被套期项目——长期股权投资82 500 000元。借:银行存款——人民币户84 300 000元;贷:套期工具——远期外汇合同1 800 000元,银行存款——美元户82 500 000元。

主要参考文献

财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

支付利息1 000元 $[1\ 000\ 000 \times (9.6\%+0.5\%-10\%)]$,属无效套期,计入当期损益。借:公允价值变动损益1 000元;贷:银行存款1 000元。

(3)2004年12月31日,按10%的固定利率支付第二年借款利息100 000元,借:财务费用100 000元;贷:银行存款100 000元。同时,根据利率互换协议,应按利率差 $0.3\%[10\%- (9.2\%+0.5\%)]$ 收取利息3 000元,属有效套期,应计入所有者权益。借:银行存款3 000元;贷:资本公积——其他资本公积3 000元。

(4)2005年1月1日,协议到期。借:被套期项目——银行借款1 000 000元;贷:长期借款1 000 000元。同时归还借款,借:长期借款1 000 000元;贷:银行存款1 000 000元。

3. 境外经营净投资套期。是指对境外经营净投资外汇风险进行的套期。境外经营净投资,是指企业在境外经营净资产中的权益份额。

例:甲公司是中国企业,拥有一家美国子公司,净投资额为USD1 000万元,拟在2006年4月1日收回投资。为规避美元汇率下降的风险,2005年10月1日,甲公司与某金融机构按6个月的远期汇率USD1:RMB8.43签订了一项应付USD1 000万元的远期合同。2005年12月31日,汇率为USD1:RMB8.35;2006年4月1日,汇率为USD1:RMB8.25;另假定投资日汇率与2005年10月1日的汇率一致,为USD1:RMB8.45。则相关会计

会计处理。

一、反倾销措施引致的原材料成本增加额的计量

无论是采取临时保护措施还是终裁措施,无论是征收反倾销税还是作出价格承诺,只要国家实施反倾销贸易保护措施,相应的产品价格就会立即上涨。那么,企业就需要对现在的产品购入价格加以调整,以确定贸易保护带来的采购成本增加额,其计算公式为:

反倾销措施引致的原材料成本增加额=原材料的采购成本-(非反倾销措施引致的成本增加率×实施反倾销措施前平均采购单价+实施反倾销措施前平均采购单价)×本次采购数量

非反倾销措施引致的成本增加率=(其他非应税产品当期采购单价-其他非应税产品上一会计期间的平均采购单价)-其他非应税产品上一会计期间的平均采购单价

式中,非反倾销措施引致的成本增加率为通货膨胀、运输成本增加、供应紧张等原因引致的原材料采购成本增加率,可以根据企业购入的其他非应税产品的价格变动来估计,选取的非应税产品应与实施反倾销措施的产品类似。如果导致这类成本增加的原因与反倾销措施是同时出现的,那么这类成本可以根据上述公式计算;如果不是同时出现,那么这类成本已经在“实施反倾销措施前平均采购单价”中反映出来,可予以忽略。实施反倾销措施前平均采购单价为实施反倾销措施前一个会计年度企业会计账目记录的该类原材料采购单价的平均值。

二、确认反倾销措施引致的采购成本增加额的条件

反倾销措施引致的采购成本增加额与现有企业核算的成本相比具有不确定性,其原因是由于反倾销措施有临时措施、终裁措施、价格承诺等不同类型,不同的措施持续的时间不同,很难准确估计。但是,仍能根据相关法律或文件进行推定,除了要符合会计准则和会计制度的相关规定外,反倾销措施引致的采购成本增加额还应满足以下两个条件:

1. 导致采购成本增加的事项已经发生,这是成本确认的首要条件。确定的关键是看采购总成本增加是否与反倾销贸易保护相关。例如,商务部发布公告对某产品征收临时反倾销税,那么这种产品的采购总成本就会相应增加。而且,采购总成本增加有较为明显的时间起点,即在实施贸易保护措施后,该产品成本呈上升趋势。如果符合上述条件,就应确认为贸易保护带来的采购成本增加额。

2. 反倾销措施引致的采购成本增加的金额能够合理计量或合理估计。引起原材料采购成本增加还有很多其他原因,如通货膨胀、供应紧张、运输成本增加等。采购成本增加额中由于反倾销措施引致的成本增加部分能否合理计量或合理估计,是确认成本的第二个条件。对于反倾销措施引致的采购成本增加额可以通过上面提及的公式来计算确定。

三、反倾销措施引致采购成本增加的会计处理

1. 科目设置。工业企业在“原材料”科目下设置“待处理倾销税损失”二级科目。该科目的借方登记当期反倾销措施引致的采购成本增加额,期末借方余额反映库存存货对应的

尚未处理的反倾销措施引致的采购成本增加额,贷方登记当期分摊到“营业外收支”中的反倾销措施引致的采购成本增加额。

2. 会计处理。

(1) 购入实施反倾销措施的存货,以邻苯二酚为例。借:原材料——邻苯二酚、——待处理倾销税损失(邻苯二酚),应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款(应付账款等)。

(2) 企业发出原材料时,借:生产成本;贷:原材料——邻苯二酚。

(3) 期末转出反倾销措施引致的采购成本增加额借:营业外支出——倾销税损失;贷:原材料——待处理倾销税损失(邻苯二酚)。

转出数额=本期呋喃酚的销售数量×生产单位呋喃酚对邻苯二酚的需要量×反倾销措施引致的单位成本增加额-反倾销措施的持续期间

上式中,生产单位呋喃酚对邻苯二酚的需要量可以通过成本会计的核算资料获得。反倾销措施引致的单位成本增加额可以通过反倾销措施引致的原材料成本增加额与采购数量计算获得。

3. 财务会计报告中的反映。在资产负债表中,“存货”项目反映“原材料待处理倾销税损失”的期末余额,即:未处理的反倾销措施引致的采购成本增加额。在利润表中,“营业外支出”项目反映“营业外支出——倾销税损失”科目的本期发生额,即已经处理的反倾销措施引致的采购成本增加额。

在附注中,反倾销措施引致的原材料采购成本信息的披露应包括企业对反倾销措施引致的采购成本增加额的确认条件、计量方法、会计处理过程,以及如此处理的理由及其对资产和利润的影响数额。

实施反倾销措施后企业购入相应原材料的成本会骤然增加,可以通过“原材料——待处理倾销税损失”科目单独核算反倾销措施引致的原材料采购成本增加额,并在实施反倾销措施期间,通过期末合理分摊反倾销措施引致的采购成本增加额,将分摊数额列入营业外支出,从而恰当反映企业当期生产经营成果,合理评价企业绩效。本文的会计处理方法仅适用于工业企业,并且实施反倾销措施的产品是该企业的直接上游产品。另外,本文中反倾销措施引致的原材料成本增加额的计量方法和会计处理还有不足之处,有待进一步推敲。

【注】本文由国家自然科学基金项目(项目编号:70573011)资助。

主要参考文献

1. 何海燕,杨悦.中国产业损害问题研究综述.经济与管理研究,2006;7

2. 胡海峰.《企业会计准则第1号——存货》解析.财会月刊(会计),2006;5

3. 李玫瑰,莲序海,刘艳红.反倾销措施对下游企业的产业关联和继发性保护影响——以邻苯二酚和呋喃酚案为例.金融经济,2006;12