

构建反倾销导向的 出口产品成本核算系统

山东外贸职业学院 万欣钧

【摘要】 廉价的生产成本使我国的出口产品具有较大的竞争优势,同时也使我国成为反倾销的“重灾区”。当前,我国出口企业应诉反倾销不力的原因不在于我国会计准则和制度与国际会计准则和制度的差异,出口企业应诉反倾销的关键与核心在于提供真实可靠、反映本企业实质又有利于企业抗辩的产品成本和价值指标。同时,本文还就如何建立反倾销导向的出口产品成本核算系统提出建议。

【关键词】 反倾销 正常价值 结构价格

一、倾销的认定:对产品出口价格正常与否的认定

所谓倾销,就是指商品的出口价格低于其正常价值。世贸组织规定,只有满足三个条件,进口国才可以实施反倾销措施:①确实存在倾销;②存在对进口国国内产业的损害;③认定倾销与损害之间存在必然的因果关系。因此在应对反倾销调查的过程中,我国出口企业及相关组织需着力从三个方面进行抗辩:①我国出口产品没有构成倾销,即证明产品的出口价格没有低于其正常价值;②进口国国内产业没有受到损害,或者即使我国出口产品构成倾销,但进口国国内产业也没有受到损害;③我国出口产品即使构成倾销,但和损害之间没有因果关系。这三个方面证明任何之一都足以取得应诉反倾销的胜利。

对于正常价值,其确定的优先顺序是:①出口产品的国内价格(本国市场价格);②向第三国出口的最高价格(第三国交易价格);③生产成本加合理的推销费用和利润(结构价格)。上述正常价值的确定是针对出口国是市场经济国家而言的。对于被认为不是市场经济国家的出口国,正常价值的确定采用替代国或类比国制度,即确定方法分别为:替代国国内市场价格,替代国与第三国交易价格,替代国结构价格。

我国被西方国家视为“非市场经济国家”,《中国加入WTO议定书》明确了在2016年以前,如果我国无法向进口国证明是一个市场经济体,则一直处于“非市场经济国家”地位,但在此期限内若我国企业能够达到进口国市场经济的标准,则应该给予“个别市场经济”待遇。由于该标准的主动权掌握在对方手中,我国企业往往很难跨过这道门槛。因此,应对反倾销的首要重点是力争“个别市场经济”待遇,做到在反倾销应诉中采用企业本身的成本、价格等会计资料,这就需要进一步研究进口国对我国所设定的市场经济标准。

二、美国与欧盟对我国设定的市场经济标准以及涉诉出口产品正常价值的计算方法

美国视我国为“非市场经济国家”。在1999年11月中美两国达成的关于我国加入世贸组织的双边协议中,包含有把我国当做“非市场经济国家”的“反倾销和反补贴条款”,其在我国“入世”后的有效期长达15年。

在对“非市场经济国家”反倾销涉诉出口产品正常价值的确认上,美国《综合贸易与竞争法》规定,“非市场经济国家”涉诉出口产品正常价值的确定主要采用替代国结构价格。所谓结构价格(CV),用公式表示为: $CV=COM+SG\&A+PM+PA$ 。其中:COM是产品出口前的生产费用;SG&A是销售、管理和一般费用;PM是利润;PA是出口包装费用。

替代国结构价格,就是以出口产品生产企业的生产要素耗用量为基础,用一个市场经济国家(替代国)的价格计算生产成本。具体到我国,对我国涉诉出口产品,以我国出口产品的成本组成结构以及替代国的原材料、人工成本来确定产品的正常价值。由于在替代国的选择上进口国有自由裁量权,因此,进口国相应机构往往选择要素价格高的替代国,使我国出口产品正常价值偏高从而形成倾销认定。值得注意的是,美国是从1992年3月的中美电风扇反倾销案初裁后,开始对我国市场经济所取得的巨大成就做出积极反应的,同意在反倾销调查中对具体出口产品的行业部门具体分析、个别对待,如果该行业能够证明其生产要素的投入完全是由市场机制决定的,商务部就会把该行业视为“市场工业”,则该企业(通常是私营企业、三资企业)的生产要素价格就可以被用来确定产品的正常价值。

1997年以前,欧盟一直将我国视为“非市场经济国家”,对我国出口产品正常价值的确定也采用替代国制度。1998年4月,欧盟对《欧盟反倾销基本法》作了补充,不再将我国和俄罗斯视为纯粹的“非市场经济国家”,允许我国和俄罗斯的出口商在满足一定条件后申请拥有“有条件市场经济”地位,该市场经济地位需要由遭遇反倾销起诉的企业主动申请并举证。其具体条件为:①生产投入、销售、投资方面的成本是在市场供求关系的调节下形成的且不受国家干预。②企业必须建立起一套而且是惟一的一套符合国际会计准则、能用于所有场合的并按国际会计标准审计的会计账簿。③在市场经济的法则下公正地反映生产成本、财务状况,包括资产的折旧、债务的偿还等,并且生产成本构成、财务收支状况方面的详细说明反映的是市场经济关系。④企业的经营受法律保护,企业的成立与关闭受相关法律约束,而不受政府干预。⑤在汇率方面

遵从市场汇率。

2004年7月,我国政府向欧盟提出欧盟应给予我国“市场经济国家”待遇,欧盟指出我国尚未完全满足以上五条标准而拒绝给予我国“市场经济国家”待遇。但是,企业可以根据自己的实际情况,争取“个别市场经济”待遇。目前,只要在所有制上属于私人企业或者股份制企业,并能证明自己满足条件二与条件三,企业就基本可以获得“个别市场经济”待遇,在确定涉诉出口产品正常价值时采用我国出口企业本身的成本、价格数据。

三、我国企业出口产品成本核算中存在的问题

1.我国于1993年7月开始的会计改革是以国际会计准则为基础的,其目的就在于与国际会计惯例接轨,从而与外国投资者进行更好的沟通,促进我国经济的发展。国际会计准则委员会和世界银行代表都认同我国的会计改革,认为我国是转轨经济国家和发展中国家中会计改革最为成功的典型之一。

2.关贸总协定规定,如果受调查的生产者能够证明生产该同类产品的产业在制造、生产和销售该产品方面具备市场经济条件,则该世贸组织进口国在确定价格可比性时,应采用受调查产品的国内价格和成本。另外,关于“个别市场经济”的国际会计准则条件来源于欧盟,但欧盟对该条件一直采取“实质重于形式”的态度,即只要企业所遵循的制度或准则与国际会计准则一致,则欧盟都将予以承认。

3.产品生产成本的确是反倾销案件中最重要的内容之一,它的确认、计量直接影响到被调查产品的正常价值,是最终确定倾销是否存在的依据之一。而反倾销法中的正常价值,其会计本质就是“公允价值”。正常价值、公允价值的本质要求就是企业核算的成本能够真实、公允地反映产品的市场价值。然而,从我国目前的情况看,受长期以来市场不完善、法制不健全的会计环境的影响,许多企业的法人治理结构不完善,内部控制弱化。此外,企业操纵成本费用问题还很严重。由于反倾销的成本资料汇报一般只涉及某一个特定的会计期间,即使是复审期间也不会连续考察企业几年的成本资料,但是连续两年的数据的连续性还是要进行审查的。企业进行成本费用操纵,也许达到了操纵会计利润的目的,但企业进行不符合会计制度要求的会计操作,必然会用多笔会计处理来进行粉饰。而国外反倾销调查官员审查采取随机抽取资料的方式,如果其发现有不规范的行为,那么企业就会被冠以“视为不合作”的标签,企业的成本资料将会被全面怀疑,从而给企业应诉反倾销带来不利影响。

四、应诉反倾销的措施

1.按会计准则和制度的规定确认成本费用。成本费用的核算资料是反倾销应诉的重要举证资料,直接关系到反倾销应诉的胜败。按国际反倾销标准规定,企业产品成本的主要构成要基本反映其市场价值。而从我国目前情况看,企业操纵成本费用的情况还是很严重的。因此,在成本费用核算管理方面,企业必须按照会计制度的规定确认成本费用,不得随意改变成本费用的确认标准或者计量方法,不得虚列、多列、不列或者少列成本费用,保证成本费用的准确性。

2.在不增加企业核算成本或尽可能少地增加核算成本的

前提下,使成本费用核算能够基本满足企业应对反倾销调查的需要。国外反倾销调查所需的成本资料非常精细,这就要求企业细化可能招致反倾销诉讼的出口产品的成本核算体系。同时,由于应对反倾销调查所需提供的出口产品结构价格资料是进行成本追溯即进行一系列的成本还原、分摊而得,并且产品出口前生产费用是建立在变动成本法的基础上,因此在出口产品的核算过程中一定要注意选用科学、合理的成本计算方法,选择合理的成本费用分配标准,以便于进行成本还原。具体来说,可以采取如下措施:

(1)细化材料、能耗、人工的核算,在日常工作中保持完备的材料、能耗、人工的原始记录与资料。反倾销的调查问卷一般需要详尽说明材料、能耗、人工等各项要素费用的组成。为细化成本核算,有条件的企业可以尽快建立、完善ERP系统,使数据的即时准备成为可能。

(2)选择科学、合理的成本计算方法,进一步在会计核算中明确成本分配的成本动因。成本计算方法包括传统的完全成本法、变动成本法与新兴的作业成本法。目前,我国对产品成本的核算采用完全成本法。该方法与变动成本法的主要区别在于对固定制造费用的处理不同,由于固定制造费用如折旧等一般期末按期计提再进行分配,因此只要企业管理规范、成本核算清晰,基本就可以保证反倾销调查中对成本性态划分的需要。随着现代企业的发展,间接生产费用即制造费用所占产品成本的比重不断增大,这些费用所代表的是各类服务和后援功能的业务(作业)所发生的费用,其分配的基础自然就是驱动作业发生的成本动因,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,更利于满足国外反倾销调查需要。但鉴于我国目前的实际情况,采用作业成本法尚有一定的难度。变通的做法是借鉴作业成本法,进一步在会计核算中明确成本分配的成本动因,进行更为准确、精确的成本计算。

(3)加强对期间费用的核算与分摊工作。在反倾销调查中,出口产品的正常价值是由生产费用、销售管理与一般费用、利润、出口包装费用四部分组成。也就是说,对期间费用也要细化核算,要按反倾销调查要求归类并进行分摊,计算每种出口产品所包含的研发费、广告费、运费、保险费、包装费等。这通常是外销型企业成本费用核算中容易被忽视的环节。

3.进行恰当的盈余管理,使可能涉诉的出口产品分配尽量少的资源。由于反倾销调查涉及的产品不会是全系列的,往往只是企业某几种产品的某几种型号,因此,出口企业在进行成本核算时,在不影响成本费用资料真实、公允的前提下,可以进行恰当的盈余管理,使可能涉诉的出口产品分配尽量少的资源,只要这些盈余管理方法符合公认的会计准则,并且公允地反映了被调查产品的生产成本与销售价格,就会被调查机构采纳。

主要参考文献

①刘浩.反倾销会计中的“结构价格”研究.商业经济与管
理,2004;10

②周友梅.“中国制造”的成本优势与国际反倾销的会计
应对.国际贸易问题,2004;10