

# 反倾销涉诉产品成本核算研究

广东省二轻工业集团公司 丘小广

改革开放以来,我国对各国贸易额迅速上升,同时我国也日益成为许多国家反倾销的对象。如何应对反倾销,已经成为我国出口企业不得不面对的问题。应对国际反倾销需要有一个会计举证的诉讼支持,这就需要建立反倾销会计,而反倾销产品成本的核算在会计举证中尤为重要。本文就反倾销涉诉产品成本的构成、成本核算的基础以及核算过程中应注意的问题进行探讨,以期为我国企业反倾销迅速应诉提供有利的会计证据。

## 一、反倾销涉诉产品成本的构成

我国会计制度和会计准则关于成本的范围、确认、计量等规定与国际会计准则不一致,与国际反倾销法中的规定也不一致,这是导致我国涉案企业很难胜诉的重要原因。对反倾销案件中产品成本的范围,《WTO反倾销协议》和《欧盟反倾销规则》都进行了界定。

《WTO反倾销协议》第2条第2款规定:“如在出口国国内市场的正常贸易过程中不存在该同类产品的销售,或由于出口国国内市场的特殊市场情况或销售量较低,不允许对此类销售进行适当比较,则倾销幅度应通过比较同类产品出口至一适当第三国的可比价格确定,只要该价格具有代表性,或通过比较原产国的生产成本加合理金额的管理、销售和一般费用及利润确定。”

同时,《欧盟反倾销规则》第2条第3款规定:“如果在正常贸易过程中没有或者没有充分的相似产品的销售,或因为特殊的市场情况,这种销售没有适当的可比性,相似产品的正常价值应当根据原产地国的生产成本加上合理的销售费用、一般费用和管理费用以及合理的利润来计算,或者根据在正常贸易过程中向一个适当的第三国出口的具有代表性的价格来计算。”

根据上述规定可以看出,国际反倾销法中所认可的产品成本包括“生产成本”和“销售、管理和一般费用”(SA&G)两部分,即反倾销调查中所指的产品成本除生产成本外,还包括SA&G。我国会计准则没有采用SA&G这一国际上广泛采用的专业术语。我国企业通常所说的三项费用是指管理费用、销售费用和财务费用。财务费用显然不同于一般费用,即使同为管理费用或销售费用,我国规定的具体范围也可能与其他国家不同。

## 二、反倾销涉诉产品成本核算的基础

从上述反倾销涉诉产品成本的构成可以看出,反倾销涉诉产品成本核算是建立在变动成本法的基础之上的,与我国会计制度规定的制造成本法有较大差异。

变动成本法是管理会计中最基本的方法之一,企业进行内部管理时,需要按变动成本计算边际利润,进而确定税前利润。而该方法应用的前提之一是成本性态(也叫成本习性),即成本总额与特定业务量之间在数量方面的依存关系。根据这一依存关系,企业的全部成本可分为变动成本和固定成本。变动成本和固定成本的区分主要体现在制造费用上。随着现代生产中制造费用比重的提高,将制造费用再进行细分是获得更加准确成本的重要途径,但对于制造费用中的混合成本(介于变动成本和固定成本之间,既随业务量变动又与其变动不成正比例关系的那部分成本),应采用合理、准确的方法如线性回归法进行分解。对于销售费用、管理费用等的混合成本也可采用上述方法分解。另外,每一个企业大多同时生产几种产品,这样就会存在共同成本(即间接费用)的分摊问题,由于往往是数种产品一起分配,因此并不十分准确。而反倾销涉诉产品的成本计算要相当准确,而且由于反倾销涉诉产品往往仅是一种或一类,这就不仅要区分变动成本和固定成本,而且还要进行共同成本的分摊,这也正是我国企业产品成本核算的一大“软肋”。

## 三、间接费用分配标准的选择

间接费用分配标准常采用生产工时、机器工时、产品标准产量等,这些标准都与生产数量有关。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迅速消失。制造费用分配的标准应当是导致制造费用发生的一系列作业或驱动成本的因素,即成本动因。在进行间接费用的分摊时,除传统上有限的财务变量成本动因之外,还应特别注意那些非财务变量成本动因(如单据张数、接待客户次数等),这无疑有利于共同成本的分摊,并使产品成本计算更为准确。

企业在生产经营过程中引起间接成本变动的因素很多,但并不是所有的因素都要被确定为成本动因,根据重要性原则和充分性原则,成本动因的数量确定要注意三个问题:一是成本动因与间接费用的相关程度。在既定的产品成本精确度下,运用相关程度较高的成本动因时,成本动因的数目可以减少。二是产品成本的期望精确度。倘若对产品成本的精确度要求比较高,成本动因的数目就要增加。三是产品组合的复杂程度。倘若产品组合的复杂程度低,多个作业成本可以汇集在一个作业成本库中,则可以减少所需的成本动因数目。

## 四、反倾销涉诉产品成本核算应注意的问题

目前,我国企业成本核算按照《企业会计制度》的要求采



# 增值税转型对会计处理的影响



江西九江 梁瑞红 陈爱林

根据税金价值构成的不同,增值税可分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三大类型。我国在东北地区“六大行业”开始试行扩大增值税抵扣范围,标志着我国部分地区增值税税收政策正在由生产型增值税向消费型增值税转变。增值税转型的内容为:将企业购买固定资产所支付价款中包含的增值税款作为进项税额抵扣,不再计入固定资产价值中。这势必对会计处理产生一定影响,笔者拟从以下两方面进行分析。

## 一、增值税转型前后企业外购固定资产的会计处理分析

企业外购的固定资产按照发票上注明的增值税额,借记“应交税金——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)”

用品种法、分批法、分步法或分类法,这些方法与《国际会计准则》规定的方法有一定的差异。这就要求企业在进行反倾销涉诉产品成本的核算时,应尽可能地缩小差异。为此,在进行反倾销涉诉产品成本的核算时,应注意以下问题:

**1. 细化成本核算体系。**应诉反倾销,是对我国企业内部管理的一次挑战,尤其是对会计基础工作的一次挑战。以产品生产成本为例,国内一般把产品生产成本分为直接材料、直接人工、制造费用三项,个别企业可能增设燃料及动力、包装物、废品损失等成本项目,但这还远远不能满足反倾销涉诉产品成本核算的要求。如在2002年欧盟对宁波新海公司的打火机进行实地核查时,仅对原材料一项就要求提供20多项细目,提供的数据多达3226个;美国在对慈兴集团出口产品进行成本核算时,对包装所用木材的材质、产地、厚薄、售价,甚至连出口包装箱所需铁钉的成本都要计算出来。这就要求企业必须做好成本核算的各项基础工作,按作业成本法归集有关费用,细化成本核算体系。

**2. 选用科学、合理的成本计算方法。**企业可以成本习性为基础,运用作业成本法进行成本核算。这里的作业成本法与一般的作业成本法略有不同。一般的作业成本法理论认为,成本分为变动成本和固定成本,这种分类没有揭示成本习性的本质。从多维角度看,产品的生产成本是变动的,其中直接随产品产量变动的是短期变动成本,如直接材料和直接人工;而被视为固定成本的实际上是产量的函数,应视为长期变动成本。间接生产成本与企业生产、管理、服务等部门的作业(活动)直接相关。因此,既要按成本习性对成本进行分类,又要把各项间接费用(包括变动成本中的间接费用和固定成本中的间接费用)按作业成本法进行归集和分配。

**3. 加强直接人工成本的核算。**我国企业绝大多数将生产

科目,按照专用发票上记载的应计入固定资产价值的金额,借记“固定资产”等科目,按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。当购入的固定资产发生退货时,作相反的会计分录。

例1:2004年10月6日,A公司购进用于管理的设备一台,不含税价款为400 000元,增值税额为68 000元,该款项通过银行转账支付。该设备预计使用4年,预计净残值为4 000元,采用直线法计提折旧。增值税转型前后的会计处理如下:

**1. 取得时。**转型前:借:固定资产468 000元;贷:银行存款468 000元。转型后:借:固定资产400 000元,应交税金——应

工时作为直接人工成本分配标准,而有些企业对这种标准很难计算准确。起诉国尤其是美国在其反倾销调查问卷中通常会要求报告每一涉诉产品所需要的人工小时数,并按熟练与非熟练分别报告,这些小时数为实际的人工小时数,而不是标准工时。非熟练工人包括所有的非熟练生产工人、检查工人、临时工人和其他直接参与产品生产的非熟练工人;熟练工人包括监督员、高级工程师、技师、质量控制工程师等。因此,建立健全直接人工成本核算的原始记录工作显得尤为重要。企业要加强人工工时的统计工作,按不同业务、工程进行归类,从而提高反倾销涉案产品成本核算的准确性。另外,我国企业直接人工成本过低,有部分职工的住房福利、退休养老、医疗、交通等方面的支出未正式纳入人工成本,导致企业产品在进口国的销售价格很低,给进口国以低价倾销的借口。因此,涉诉企业要根据反倾销应诉的需要,及时调整传统成本核算的口径与方法。

**4. 加强与生产产品和提供服务相关的成本核算。**与生产产品和提供服务相关的成本如产品销售成本、管理成本以及质量保证成本等我国会计准则规定这些成本不能被资本化或计入存货成本。但国际反倾销法中所认可的产品成本包括“生产成本”和“销售、管理和一般费用”两部分。也就是说,按照国际惯例,摊入成本的费用除了生产成本外,还包括产品包装费、研发费、运费、保险费和广告费等。另外,还要计算出信用成本,这在国内财务核算中也是不考虑的。

总之,反倾销涉诉产品涉及的成本信息量大、涉及面广、专业性强,企业应结合反倾销调查内容做好有关资料的收集工作,做到有备无患。同时,应该加强变动成本法、作业成本法等管理会计方法的应用,以减少因成本核算差异而导致的不良影响。□