

# 成本会计在反倾销中应用的几点思考



大连 吴晓明

## 一、成本因素在应对反倾销过程中的重要作用

### 1. 成本因素是反倾销胜诉与否的关键。

根据《WTO反倾销协议》(简称《协议》)规定,如果某一产品由出口国销往进口国的价格低于正常贸易过程中出口国对内销售的可比价格,即以低于正常价值的价格进入另一国的商业,那么该产品的出口销售被视为倾销。如果倾销产品在出口国国内市场的正常贸易过程中不存在该类产品的销售,或由于出口国国内市场的特殊情况,不允许对此类销售进行适当的比较,那么倾销产品的倾销幅度应通过同类产品出口至某适当第三国的可比价格加以确定,或通过原产国的生产成本加上管理、销售和一般费用的合理金额及利润加以确定。可见,在接受反倾销调查中,应诉方举证出口产品不低于正常价值的价格标准成为胜诉与否的关键。而成本是价格的基本组成部分,产品成本的计算会直接影响

价格。因此,成本因素是确定倾销与否的最根本标准,也是企业应对反倾销调查中最关键的环节。

### 2. 成本因素是正常价值认定的核心。

根据《协议》有关规定,正常价值的认定有三种标准:同类产品在国内的可比价格、同类产品在国内第三国的可比价格和产品的“结构价值”。而成本是构成任何一种正常价值认定的基本因子。

首先,国内的可比价格是确定正常价值的最基本和最首要的依据。需要注意的是:判断某产品在出口国国内市场的销售是否属“正常贸易”的主要依据是看该产品在出口国国内市场的销售价格是否低于成本。如果在一定期间内(通常为一年,最短不少于6个月),该产品的大量销售价格低于包括生产成本(固定的和可变的)、管理费用、销售和一般费用在内的单位成本,那么该产品出口很可能被认为是不正常贸易。

### 2. 会计准则制定过程中的政治行为。它主要体现在:

(1) 政府为实现社会经济发展目标对会计准则的制定施加政治影响。以美国为例,美国国会干预会计准则的制定有三种形式:一是国会议员以个人名义写信,要求美国财务会计准则委员会(FASB)就制定中的某项准则加以解释;二是通过约见、面谈的方式,让FASB成员当面就某个事项进行说明;三是公开举行听证会,全面听取FASB的解答。

(2) 企业管理当局对会计准则制定施加的政治行为。仍以美国为例,美国财务会计准则委员会在制定关于石油、天然气行业会计处理准则时,对废井成本的处理规定采用“成功法”进行一次摊销。显然,这种处理规定对于初创期的中小企业很不利,一次性摊销必然影响到经营业绩,从而影响到这些中小企业在资本市场筹措资本。为此,石油、天然气行业的中小企业家们通过游说,借助于国会的力量,促使财务会计准则委员会最后允许采用“成功法”、“递延法”等多样化的处理方法。我国上市公司管理当局对会计准则制定的态度比较冷漠,这除了历史、文化传统方面的原因外,主要是会计准则对管理当局报酬绝对额和相对比例的影响幅度不大,即使影响较大,管理当局也可以借助“内部人控制”,通过操纵会计信息粉饰经营业绩,所以,他们一般不直接参与发表意见。

(3) 注册会计师行业、投资者、债权人等也是受会计准则影响的利益相关者。由于受政治文化的影响,在这众多的利益相关者中,除注册会计师因其职业的需要能关注会计准则制定,并对公开的会计准则征求意见稿比较熟悉外,投资者、债权人对会计准则制定几乎没有任何反应。

## 三、会计准则是一种政治文化

文化是一个复杂的综合体。文化的结构可以分为三个层面,即物质文化、制度文化和观念(精神)文化。物质文化是文化结构的基础,是制度文化和观念文化的前提和条件;制度文化是文化结构的保障,只有通过合理的制度文化,才能保证物质文化和观念文化的协调发展;观念文化是文化结构的主导,它保证物质文化和制度文化建设的正确发展方向。

会计文化是会计人员在长期的会计活动中形成的会计意识形态,可分为会计物质文化、会计制度文化和会计观念文化三个层面。其中会计观念文化是核心,是一种内化了的的行为准则,它包括会计价值观、会计伦理道德、会计思想、会计理论与方法等。会计制度文化是会计观念文化的外显,是会计观念文化与会计物质文化的中介,它包括会计法律、会计法规、会计准则和会计制度等。一定时期的会计观念文化和会计制度文化取决于该时期的政治和经济环境。会计准则具有配置和分配经济资源之功能,表面看会计准则是规范会计行为的规则,实质是维护、调整和分配经济利益的规则。

会计准则文化是政治文化的一个组成部分。会计准则文化的内涵主要表现为:①准则制定机构制定的会计准则应遵循《宪法》、《会计法》、《公司法》、《证券法》以及有关法律法规的原则并予以具体化。②会计准则执行主体应按会计准则的规定对企业发生的经济业务的交易和事项进行确认、计量、记录和报告,如实反映企业的财务状况、经营业绩、现金流量等会计信息。③会计准则是会计监督机构、投资者和利益相关者认定和检验会计信息的质量标准。☒

其次,如果选用第三国可比价格,要注意两点:一是要选择与本国具有可比性的国家,不足之处是《协议》没有进一步说明选择合适的第三国标准;二是要收集第三国的同类产品的成本资料,这需要多渠道的信息体系的支持。

再次,产品的“结构价值”是指该产品在原产国的生产成本基础上加上销售、管理和一般费用及合理的利润组成的价格。“结构价值”中的生产成本包括原材料、能源和劳动力等成本。如果受调查的出口商按出口国普遍采用的会计原则,其有关的成本以及产品销售存有记录,那么对其生产成本的计算应以这些记录为基础。

## 二、接受反倾销调查的成本举证

### 1. 成本资料的提供。

首先,需要提供的成本资料大部分通过填写调查问卷的方式体现出来。欧盟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。成本部分数据量大且逻辑关系复杂,是反倾销应诉的主要工作量、核查的重点、确定正常价值的关键。

其次,应诉企业还应主动向反倾销调查当局提交其他成本信息资料,目的在于说明企业所提供的资料是公允和可信的,这样做也是争取市场经济地位待遇的有利条件。这通常包括:第一,提交按照国际会计准则做账的材料,说明企业成本核算符合公认会计准则;第二,说明应诉企业所运用的会计政策和总体会计制度,如成本会计核算遵循一贯性原则,成本分摊方法适当,且是应诉企业一贯延续的做法等。

### 2. 具体成本举证中应该注意的问题。

根据《1994国际反倾销守则》和欧盟“384/96号规则”,反倾销中认可的产品成本包括除生产成本外还包括SG&A即销售、管理和一般费用。成本的不同组成部分具有不同的特性,在举证过程中应注意以下问题:

①原材料成本和能源成本应该选用现有市场价格标准,不能过度强调自身购买成本。②人工成本应以现有的正常人工成本为依据,要具有时间和区域的可比性。近年欧盟对我国出口产品提出的反倾销案件,多数都是针对劳动密集型产品,因为劳动密集型产品提供劳动者就业职位较多,其争端是长期性的,在举证中一定要把握好时间性和区域性的尺度。③会计政策的选择与变更,通常应以国际会计惯例作为标准,不能随意变更会计政策。④各种间接成本的分配必须合理、科学、规范。⑤合理分摊SG&A价格。分摊SG&A价格要提供不同产品分摊的依据,从而证明其产品属于正常价值的定价,特别要注意诸如借款费用资本化等问题,有些企业以往没有严格执行会计准则标准,应注意完善,在反倾销财务会计报告中,必须严格按照规定执行。⑥出口产品成本不得包含国家补贴和税收返还的项目。

## 三、成本技术在应对反倾销中的应用

### 1. 反倾销的一种成本抗辩方法——边际成本法。

《1994年国际反倾销守则》规定:“在出口国国内市场销售

的和可变的)生产成本加上行政管理费、销售费和一般费用时,则该产品的销售价格可视为不属于正常贸易价格,它只有在当局决定该销售的实质性数量是在延长的期间内作出且在一段合理的期间内以不能收回成本的价格出售时,才可在确定正常价值时不予考虑。”该规定表明,并不是所有的低于生产成本加SG&A的价格都是不可接受的,只要不构成“持续时间内数量巨大,其价格不能在合理的期限内补偿其所有的费用”。而管理会计中的边际成本概念可以满足此条件。

边际成本法是管理会计中计算企业在一定时期的产品或服务的生产成本和对产品及在产品存货进行计价,然后计算利润的一种方法。根据英国特许管理会计师公会定义:边际成本法是一种会计制度,在此制度下,成本单位仅包括变动成本,而某一时期的固定成本全部计入边际贡献总额(即总销售收入和总变动成本之间的差额)中。可见,在边际成本法下,企业所有的成本都要划分为固定成本和变动成本,只有变动成本才计入各个成本单位,从而构成生产成本。固定成本分配给企业内各个相关成本中心后不再分配给各个成本单位,而是作为期间费用计入当期损益。因此,在边际成本法下,成本的计算结果更精确地反应了生产成本的发生额,从而与企业短期内的产量决策更加相关。但该方法也有不足之处,如果以边际成本作为产品或服务的价格,其产生的毛利将很可能不足以补偿固定成本,导致企业发生亏损。

从边际成本法的特点可以看出,边际成本虽可以作为产品定价的依据,但它只限于一定时期、一定范围内,因而它不可能“在持续时间内发生”,也不可能“数量巨大”。因此,即使基于边际成本的产品价格低于生产成本与SG&A的总和,在满足前述条件时,这种价格在反倾销法上仍然是正常的,因而边际成本法确定的价格可用作反倾销诉讼中的抗辩理由。

### 2. 间接能源成本分摊的方法选择。

间接能源成本(亦称介质成本)的分摊一般可以采用三种方法:第一,顺序分配法。此方法中各种能源介质成本遵循预定顺序以递减的方式全部分配到产品中去。以美国为例,美国采用顺序分配法计算生产要素,按其商务部选择的第三国生产要素单位价格,简单计算A产品的生产要素构成= $\sum$ 成本项目单耗 $\times$ 替代国单价+期间费用=M美元/单位(期间费用一般为第三国的一个固定的额度)。第二,交互分配法。此方法中,一种能源介质使用另一种能源介质的数量将被用来确认该种能源介质消耗另一种能源介质消耗的成本。此方法的最终结果是A产品的生产要素基本也包括其生产过程中的所有能源介质的消耗,简单计算A产品的生产要素构成也在M美元/单位左右。第三,直接分配法。此方法是将能源介质分配到主产品中的一种最简单的方法,各种能源介质的成本只分配到主产品上,能源介质与能源介质之间不进行成本分配。简单计算A产品的生产要素构成将小于M美元/单位。

由于反倾销的特殊性,在成本要素归集过程中要尽可能地降低半成品的投入,选用归集直接支出的投入来计算生产要素构成,这样可以进一步挤出半成品替换单价中的利润,从而降低能源投入生产要素成本。因此,采用直接分配法进行间接能源成本分配,不但能反映出企业实际的成本水平,而且也是一种有力的反倾销方案。□