

# 反倾销会计下中外成本核算差异及对策思考

许丹

(上海杉达学院商学院 上海 201209)

**【摘要】** 本文以我国企业反倾销应诉的核心正常价值和结构价格为切入点,分析了我方面临的中外成本核算的两类差异:中外国情政策不同导致的差异,成本会计制度和不同方法导致的差异。建议以政府或行业协会出具相关的政策证明文件的形式应对第一类差异,以成本会计账务处理与成本核算“两条腿走路”的形式应对第二类差异。

**【关键词】** 反倾销会计 正常价格 结构价格 成本核算

## 一、反倾销应诉的核心环节:正常价值和结构价格

反倾销是指进口国的主管当局根据受到损害的国内企业或产业的申诉,按照一定的法律程序,对以低于正常价值的价格在该国销售,并对该国的生产相同或相类似产品的企业或产业造成实质损害的外国产品进行立案、调查、处理的过程和措施。正常价值的确定是认定倾销行为的核心环节。

WTO《反倾销协定》中,正常价值(NV)是指在正常贸易过程中,同一产品在出口国的国内消费时,正常情况下的可比价格,即出口国产品的国内市场价格(Home Market Price)。如果没有这种国内价格,则按相同产品正常贸易中出口至第三国的最高可比价格,即第三国交易价格。如果没有上述两价格,则正常价值为产品原产国的结构价格(CV),即产品的生产成本加上合理的管理、销售、一般费用及利润。而欧共体理事会议规定,在进口商品来自非市场经济国家时,其正常价值应根据一个市场经济国家相似产品的价格或其结构价格或该国向其他国家包括欧共体的出口价格来定。可见,当出口国的产品没有内销,也仅对单一国家出口时,或不存在一个相似产品的市场经济国家时,其结构价格就是正常价值。

## 二、结构价格的中外差异

欧美结构价格的构成如图1所示。与欧美的“结构价格”相对应的是我国工业企业的“产品成本”,其构成如图2所示。

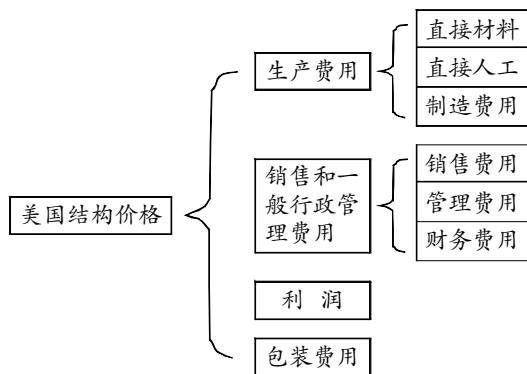


图1 欧美结构价格的构成

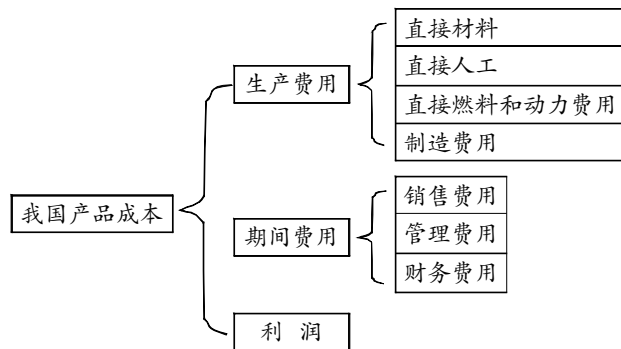


图2 我国工业企业产品成本的构成

比较图1和图2可以看出,欧美结构价格与我方产品成本之间主要有两点不同:①燃料和动力费用核算不同。我国工业企业单独将“直接燃料和动力费用”从生产费用中列出,按照产品品种消耗的,直接计入产品成本,几种产品共同消耗的,则进行分配。而欧美结构价格中,企业耗用的燃料和动力中“直接燃料和动力”归入“直接材料”中,“间接燃料和动力”归入“制造费用”。②包装费用核算不同。欧美的结构价格把包装费用独立于生产费用之外,单独核算。而我国则将包装费用看作生产费用的一部分。各品种的包装材料计入直接材料,几种产品共同消耗的,则进行分配。由此可见,其实我国工业企业的产品成本核算方法与欧美的结构价格并无太大差异。因此,在欧美对我国企业发起的反倾销调查中,争议在于具体的成本项目的核算方法上。

核算方法的差异主要有以下两类:

### 1. 国情不同、政策不同导致的中外成本核算差异。

(1)土地使用权计价的问题。与土地私有制的欧美国家不同,我国企业对土地拥有使用权。企业在取得土地时,往往或多或少地得到过地方政府的政策优惠。在反倾销成本调查中,企业土地是否公允地取得关系到企业是否能获得市场经济地位。如果土地账面价值明显低于其公允价值,就说明企业获取土地时享受过政府的优惠政策。这时,外方调查官员极有可能认定我方“非市场经济”,产品成本被低估。

(2) 银行贷款的利率问题。与推行浮动利率的欧美国家不同,我国商业银行贷款利率是依据人民银行公布的基准利率,人民银行允许商业银行给予贷款企业一定的折扣率。在反倾销成本调查中,外方往往不认可这种利率折扣,认为企业成本会计中的利息费用被低估。

(3) 固定资产的折旧年限问题。在浙江绍兴一家公司的反倾销应诉中,外方调查官员对该企业的二手机械设备 5~7 年的折旧年限提出质疑,要求企业提供权威机构对二手设备的评估报告或公共机构发布的二手设备的折旧年限规定。由于我国尚无公共机构发布二手设备的信息和数据,企业就难以给调查官员提供所要求的信息。

(4) 政府补助问题。在反倾销反补贴调查中,政府补助是核查的重点。争议较多的政府补助项目有如下几项:①企业低价获得土地使用权;②地方政府低价供应水、电、原材料;③政府减免企业债务和税收;④政府提供的优惠贷款;⑤政府直接给予企业研发、创新等补贴。这些补贴当中,符合国家规定的出口退税,以及符合 WTO 规则的技术创新补贴,外方调查官员是认可的。其他补贴极有可能导致企业得不到市场经济地位。

## 2. 成本会计制度不同导致的中外成本核算差异。

(1) 来源于成本还原的偏差。我国企业的产品成本核算中,采用品种法和分批法计算产品成本的,产品成本构成正如图 2 所示,生产产品所投入的各项成本较为清楚。然而,采取分步法计算产品成本时,每道工序投入的成本需按工序进行结转,如图 3 所示。因为我国许多企业生产的半成品通过半成品库收发,所以在分步法中,由于前一道工序所产半成品数量与下一道工序所耗用的半成品数量不一定相等,产成品中所耗用的半成品数量与前一道工序中所生产的半成品数量不一定相等,所以必须进行成本还原。于是,从产成品开始,把产成品成本中所耗用的前一道工序的半成品的成本逐一进行还原,以求得产成品中所含有的原始成本(直接材料、直接人工、制造费用等)。这样,如何提高成本还原的准确性关系到产品成本,即外方认定的结构价格的准确性。

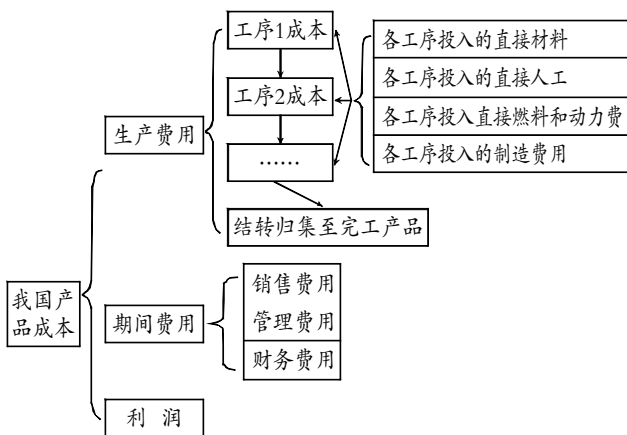


图 3 分步法下我国工业企业产品成本的构成

成本还原的准确性主要取决于还原分配率。还原分配率是本期消耗的半成品的综合成本与上一工序所生产的该半成

品的全部成本的比率,因而所有成本项目(直接材料、人工、制造费用等)均要按此比率还原。但是,使用相同的比率进行各项成本的还原就难以避免还原过程与实际情况不相符,从而导致成本还原偏差的产生。所以,成本还原要做到准确,必须针对每个成本项目,依据各项成本的成本动因,分别计算出还原分配率,再逐一还原。

欧美企业如何解决成本还原准确性的问题呢?其实,欧美企业通过最大限度地减少库存,甚至零库存的生产模式从源头上解决了成本还原偏差问题,即采用订单生产,半成品不入库而全部制成产成品。在我国,从合资到本土的几乎所有的汽车企业已经采用了订单生产、JIT 和精益生产的模式。有待向越来越多的出口制造企业推广转化。

(2) 来源于成本性态的偏差。成本会计不外乎有两大功能:①为企业编制财务报表服务;②为企业的日常经营和决策服务。对于前者,应按照国家的企业会计准则规范进行。我国企业会计准则和美国 GAAP 都明确规定企业编制财务报表中的成本会计核算必须使用完全成本法,而不能使用变动成本法、作业成本法等其他方法。对于后者,由于无需编制财务报表,所以无需考虑由于会计期间的划分所造成的在产品问题和费用分配问题。这时可通过区分成本性态,依据直接归集变动成本,并依据成本动因把固定成本分配到产品中去,以提高产品成本核算的准确性。

## 三、我方企业的应对策略

1. 政府协助应对中外国情政策导致的成本差异。如果企业享受过土地使用权的优惠政策,则企业需要出示政府文件证明优惠原因、幅度,以及证明该政策并非针对一家企业,所有满足条件的企业都能公平享受。有关银行折扣利率的争议,可以通过地方政府或行业协会出具说明文件解释我国商业银行利率在基准利率基础上可以适当浮动的情况。有关折旧年限的争议可通过我国行业协会进行二手设备信息备案,或税务部门制定明确的法律法规来统一解决。而应对政府补贴的争议,出口企业须事先明确什么补贴是允许的,什么补贴是不允许的。

2. 成本会计账务处理与成本核算“两条腿走路”:应对成本会计制度不同导致的差异。在欧美发起的反倾销调查中,涉案产品的结构价格多要求区分成本性态,即区分变动成本项目和固定成本项目之后再逐一调查。因此,我方在应诉准备时也应“两条腿走路”:一是完善成本会计原始凭证和账簿报表体系,二是依照成本性态归集变动成本和固定成本,使料工费的各项成本的计算与国外接轨。

【注】本文系上海市教委科研创新项目“浙江出口型中小企业的成本与定价策略”(项目编号:10ZS230)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

- 李传双.反倾销应诉中成本会计应对策略研究.财会月刊(会计),2008;1
- 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