

反倾销的会计学方法研究

袁 磊

一、反倾销基础的会计框架及其内部联系

随着经济全球化步伐的加快,国际市场竞争越演越烈,各国之间的贸易摩擦也日趋激烈,近十多年来,欧美等西方发达国家的贸易逆差不断上升,客观上使他们倾向于贸易保护主义政策。八十年代后经过关贸总协定八轮谈判,各国关税大幅下降,关税壁垒受到很大限制,这样实施贸易保护的“重任”就顺理成章地落到了世界贸易组织(WTO)规则允许的贸易保护做法——反倾销、反补贴、保障措施等手段上。伴随着中国贸易地位的上升,中国目前已成为世界上反倾销的最大受害国,我国已经有上百家企业接受了别国有关当局的反倾销调查。接受反倾销调查时,需在一本反倾销调查问卷中填写上百项会计项目,虽然企业内都是交给有关会计专家填写,但由于没有一个可以参照的反倾销会计学框架,对调查问卷各部分在会计学意义上的结构缺乏了解,在填写时,即使知道个别项目的会计学意义,却不能对其整个会计学框架和框架内各方面的联系有通盘的了解。也就难知道填写的个别数字对于最终数量结果的可能影响。本文通过研究力求证明:反倾销的判定基于它的成本会计、国际比较会计以及其它相关的会计学方法,但是它仅涉及到会计学中能成为反倾销基础的会计框架,而排除与反倾销无关或关系非常间接的会计内容,并研究构成这一框架的各方面之间的联系。生产成本的计算依赖于一个为各方面都能接受的成本会计学方法,做这一工作的必要性在于有了这一框架和框架内各方面的联系,才能在这一理论框架指导下寻求判定倾销的会计计算方法。

从美国和欧盟的调查问卷中可以发现在这些调查问卷背后有一个完整的会计学框架。首先,问卷在美国或欧盟销售部分,国内销售部分和国内生产部分有一个可供计算真实出口价格和正常价格的详细会计清单。其次,美国和欧盟在问卷中都要求填写者确认他们的会计数据是怎样得到的和用什么方法得到的。并且他们都提出了细密的技术性很强的会计问题。以美国的调查问卷为例,它要求被调查者说明的会计方法包括:对原材料、在产品 and 产品库存的定价方法;销售产品成本的定价方法;固定资产定价、折旧、加速折旧和处理闲置资产的方法;对年终、期间提留和应记(accruals)以及其它事项的

调节;汇率处理;一般行政费用(G&A)和利息费用的资本化;工厂关闭、停工和转产成本的处置;对成本的记录、分类、加总 and 分摊;对三种成本核算体系(分批成本法、分步成本法和作业成本法)的选择;直接成本中心和间接成本中心的清单;每一成本中心期末对在产品的处理(对约当量的计算);成本会计是否基于标准或预算成本,对标准成本和现时成本差异的处理。这些提问提示我们:在他们的反倾销调查问卷背后,有一个完整的严密的会计体系,只有研究和把握好这一体系,才有了应对倾销和反倾销的会计理论基础。

二、判定倾销的一般会计原则

《1994年反倾销守则》中判定倾销的最基本会计原则是非常简单明了的:一个产品的出口价格(EP)低于其正常价值(NV)就被认为是倾销了。正常价值决定于成本计价再加上一定的利润,而出口价格在会计上则为出卖给与之无关联的最终用户的价格;当进口商为出口商的关联企业时,他们间的交易价格可能被操纵,需要以该产品最终卖给与出口商无关联的客户的价格为基础,来计算、推算出口价格。

反倾销的表面层次的成本会计框架从一般的调查问卷所要求提供的主要会计项目中很清楚地显现出来,这一构架是构成产品的出厂价格的主要成本要素。出厂价格是反倾销会计的核心,因为出厂价格决定了正常价值(NV)的价值基础,我们知道正常价值和会计学上的公允价值(fair value)有直接的联系,而公允价值是由市场决定的价值。按照微观经济学理论,在完全竞争的最优状态下,一般均衡的结果使单个企业的利润趋于0,每一个企业的产品价格等于它的边际成本。而在非完全竞争的现实状态下,单个企业的利润不等于0,但是垄断竞争的结果使他们的利润率趋于平均化,所以归根到底,公允价值的基础在于企业的成本加上一定的利润。出厂价格之所以是反倾销会计的核心,还在于只要有了出厂价格,就有了判定倾销的最主要依据,判定倾销在于比较正常价值和出口价格的差异,出口价格的决定没有会计学上的困难,只要将出口的最终价格减去出口过程中支出的各种直接销售和运输费用,这些费用都是按实际发生的金额加以扣除。困难主要在于确定正常的价值方面。在市场经济条件下,可以按国内销售价

格确定正常价值,这也没有会计学上的困难。如若正常价值简单地通过国内销售价格确定,可以说反倾销不再是严格意义上的会计问题,最多是一个非常简单的会计问题。然而之所以在一般调查问卷中要求所有被调查企业都报告它的生产成本和费用情况,是因为这才是衡量正常价值的真实基础,企业有可能通过对国内销售价格的某种修饰来减少和出口价格的差异,然而只要有了它的生产成本情况和有关计量成本的会计方法的了解,衡量它的正常价值的失误的机率就大大减小。通过对出厂价格和国内销售价格的对比也可以确定被调查企业的诚实度,所以出厂价格和构成它的上述成本要素是反倾销会计的核心。然而构成出厂价格的上述要素只反映了反倾销会计的表面层次,或者说它只反映了成本会计分析的结果,没有反映成本会计分析的过程。反映反倾销的成本会计分析的过程和方法才是反倾销会计的深层次。反倾销会计的表面层次的要素只是成本经过会计分析而得出的结果。比如,对成本和费用的每一项都可以提出成本会计学问题:它们是怎样得到的?用什么方法得到的?它们是怎样计价的?特别是间接成本的费用是怎样摊销的?另外,这一作为最终结果的表面层次看不到生产过程的一个重要层面:库存状态在每一个生产时点都同时存在着原材料、在产品和产品状态,这些状态是怎样计量和转化的?所以反倾销的会计框架是研究更深层次的成本会计问题。

三、反倾销的成本会计学方法

企业组织的基本目的是把投入转变为产出,即都需要投入人工和资本,然后把它们转变为产品,以供销售。制造业成本会计的复杂性在于有必要把所耗用的材料、人工及制造费用分配予各特定产品。因此,制造业会计制度的重点在产品。

下图反映了成本会计和财务会计的关系,在成本会计中,存货账户处理最重要。在制造业中,生产过程发生的投入成本,累积于各制造(在产品)部门,这些部门是制造业的基本责任中心。因此,在产品存货帐户是制造业会计的重点。生产活动的类型多种多样,用的记录这些活动所设计的成本会计核算制度也多种多样,其中最常用的是分批成本法、分步成本法和作业成本法,在这三种方法下,成本的累积和在各产品或部门的分配都有各自的特点。在反倾销调查问卷中,成本会计是采用以上三种方法中的哪一种必须是必须回答的问题。同时被调查企业所选择的方法的连贯性和与该企业的行业特点的适应性,以及反映其会计报表的诚信度和真实性,也必须加以说明。

制造业成本流程过程可用下图表示:

1.成本分摊。在财务会计和管理会计中,成本分摊是一项重要课题。成本分摊的任意性在于没有一个绝对准确的方法。

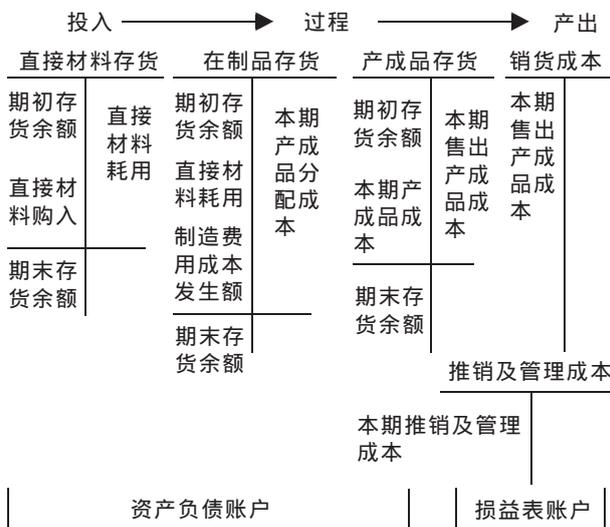


图 制造业成本流程图

需要分配给各成本对象的内容包括间接成本、间接制造费用、行政管理费用、销售费用,固定成本也需要分摊。不同性质的间接费用有不同的分摊基础。例如人事部门费用的分摊以职工人数、工资金额或人工小时为基础。设备保险、折旧、维修费以设备价值、运转小时、机器台数等为基础比较合适。房租、房屋修理费以占用面积为基础比较合适等。当成本对象存在着两种不同的关系时,或共同成本既有固定部分,又有变动部分时,需要用两种基础来分摊共同成本。分配服务部的间接费用的方法有直接分配法、顺序分配法、交互分配法三种。基于作业的成本动因分析是更为合理地反映成本分摊的方式,也是当今企业先进的成本管理的理念。在反倾销调查中,不可避免地要涉及被调查产品成本的分配问题。关于GATT1994第6条的解释和欧美反倾销法都要求尊重被调查人的会计制度,但要求该制度“合理”地反映被调查产品的成本。究竟何为“合理”?反倾销法自身并没有给出明确的解释。在执法实践中,会计学的“公允”理念成为实际上判断被调查企业成本分配方法是否“合理”的基础。

美国法并没有就说明哪种成本分配方法是调查机关的偏好。美国反倾销调查问卷E卷中对于在美国的进一步加工,要求报告美国关联公司的成本会计体系以及其成本分配方法。对于标准成本与实际成本方法的选择,调查机关也没有任何倾向。但如果是标准成本,调查机关会要求提供成本差异以及差异的计算、记录、审核与处理。调查机关希望,采用标准成本的公司,其成本体系能够公允地反映被调查产品的成本,对于实际成本与标准成本之间的差异,能够进行符合公认会计原则的计算、记录、审核与及时处理。另外,该成本制度应当是具备一贯性的。如果出现了成本会计制度的变更,应当指明并予

以合理解释,以免利用会计政策变更规避法律的嫌疑。与美国一样,欧盟同样没有指明要求企业采用何种成本分配方法分配被调查产品的成本。在调查问卷的F部分,欧盟要求被调查企业提供详细的成本会计体系说明。要求企业说明被调查产品的分配方法,以及财务会计与成本会计之间的衔接与统一。在涉及标准或预算成本时,要求报告发展公司标准成本的方法、标准与实际之间差异的记录、分配的方法和基础,以及标准修改的频率。要求提供间接成本分配的方法。

什么样的成本分配方法是“公允”的?成本理论认为,成本分配决策应当考虑因果关系、受益程度、以及承担能力三项标准。根据以往调查机关的认定,在将辅助部门成本分配到被调查产品时,直接法、阶梯法与交互法都是可以接受的,但前提是与被调查产品的具体情况相契合,能够公允反映被调查产品的成本。

2.标准成本和差异。采用标准成本或采用实际成本是成本会计中另外一个重要选择。标准成本是一项基准或定额成本,或是生产及销售每单位产品的预期成本。它是事前对生产产品规定的成本。标准成本制度是一种用标准成本而不是用实际成本进行产品成本计算的会计制度。对原材料,其标准成本根据购买价格并按预期变化加以调整,再估计生产每一种产成品所需要的直接材料数量。对人工,是估计每道工序所需计时职工完成工作的直接人工小时数,再根据期内预期工作率和附加福利计算。对间接费用的标准化,一般根据回归分析加以估计。对固定制造费用,先由各部门经理和会计人员对该费用作出估计,然后由会计和内部审计人员进行检查和调整,最后由最高企业管理当局批准。

成本差异是指标准成本和实际成本发生的差异。显然,各部门的成本差异可以用来衡量他们的效率,对企业内部管理是非常有用的。

在反倾销调查中,之所以需要被调查企业报告是否采用标准成本制度和如果采用该制度发生差异的大小,是因为制订标准中人为因素的作用很重要。如果差异太大,也可能反映出标准成本制订不太合理,甚至可能被怀疑有作弊的动机。这是被调查企业需要注意的一个问题。

3.反倾销和会计方法的选择。在美国商务部(DOC)、国际贸易委员会(ITC)和欧盟委员会评判的反倾销案件中,一些被指控倾销的出口企业的自我辩护被否决,往往是因为他们采用的计量成本的方法被认为不适当。因此成本的会计计量方法的选择对反倾销有密切关系。在分批和分步成本法的选择上,很显然,如果一个企业同时生产几种产品、特别是原材料投入量各不相同的产品,用分批成本法显然更能够准确反映这几种产品分别的真实成本。如果这几种产品中出口的是成

本较高的一种,则用不同成本会计方法来降低该产品的成本是可能的。比如在分批成本法和分步成本法之间选择后者,其结果这几种成本不同的产品会在一起平均计量,就能压低单个成本较高的出口产品的成本价格。在分摊部门成本给单位产品的程序的选择上也可以改变成本的数量。在先进先出法和加权平均法之间,采用一种方法得出的成本额可能低于另一种方法的成本额。最后在间接成本的分摊上也可能通过采用不同的分摊基础来改变间接成本的数量,从而改变总成本量。使用单项分摊率法,还是双重分摊率法,还是多重分摊率法,都对间接费用的分摊产生影响。而直接分配法、顺序分配法和交互分配法的选择也有影响。在反倾销当局的眼中并没有一个抽象的标准来判断成本会计方法的适合性。首先,他们看企业所属行业,生产过程的性质更适合哪一种成本计量方法,特别是在这一行业中多数企业一般更倾向于采用什么方法。其次,他们看被调查企业在采用方法上的连续一贯性。没有合理解释的突然改变会计计量方法容易引起怀疑企业有人为操纵成本的意图。最后根据不同性质的间接成本,对其分摊的基础总有一般的共识。例如对人事管理费用按部门职工人数来分摊比按机器台数分摊显然更合理。所以被调查企业在这些方面都要透明和合理解释。由于反倾销调查在会计上的主要目标是集中在基于被调查产品特定的制造工艺和路径的产品本身的制造成本上,因此作业成本法具有方法上的优势。但是对于长流程大型联合企业在众多产品分类中对指定调查的产品进行作业成本核算是极具挑战性的系统工程。

为了更直接地在被调查产品中分摊和反映间接费用,包括服务费用、能源介质成本费用等,反倾销会计中首选采用直接分配法,特别是对于非市场经济国家的调查中需要还原最初投入的生产要素时,这一方法更具有优越性。

四、对一些具体会计问题的处理

1.通货膨胀。当国内通货膨胀显著的时候,后期需要购买同实物量的物品的货币比前期多。在生产过程中,生产成本的货币价值也随时间增多。在这种情形下,不通过矫正得到的出厂价格和出口价格(设国外通货膨胀不显著)就缺乏真实性。所以关键在于调节国内价格,而调节国内价格的关键是将高通货膨胀期间进一步细分,再进行调节。表1演示通过生产成本(COP)、推算价值(CV)对制造成本(COM)的矫正。

矫正方法的关键在于用最后一个月(12月)的通胀指数除以当月的通胀指数得到矫正指数。例如3月份的总通胀调节后制造成本为 $270 \times 2.15 / 1.25$ 。然后用加总通胀调节后制造成本除以总产量就等于17.31。为当年通胀调节后的单位制造成本,而各月的单位产品通胀调节后制造成本则等于 $17.31 \times$ 当

表1 通货膨胀指数对产品制造成本计算所进行的调整

月	单位名义制造成本 (\$)	产量	总名义制造成本 (\$)	通胀指数	总通胀调整后制造成本 (\$)	单位产品通胀调整后 制造成本(\$)
1	8.00	25	200	1.00	430	8.05
2	8.00	26	208	1.10	407	8.86
3	9.00	30	270	1.25	464	10.06
4	10.00	28	280	1.30	463	10.47
5	11.00	25	275	1.42	416	11.43
6	13.00	19	247	1.55	343	12.48
7	15.00	13	195	1.60	262	12.88
8	15.00	12	180	1.73	224	13.93
9	16.00	17	272	1.85	316	14.89
10	16.00	19	304	1.91	342	15.38
11	17.00	21	357	2.00	384	16.10
12	18.00	24	432	2.15	432	18.00
加总		259	3220		4483	17.31

月通胀指数/2.15。

以上方法也适用于调节国内价格。在表中只要将制造成本换成国内价格,用同样的方法,可得出当年通胀调节后的单位产品价格。

表1 通货膨胀指数对产品制造成本计算所进行的调整

2.汇率的调整。在比较正常价值和出口价格牵涉到不同货币换算时,美国采用的汇率调节方式如下:

一般情况下,调节与否得看波动幅度是否超过目标汇率(Benchmark rate)的2.25%以上。所谓目标汇率为前四十个连续日的平均汇率;若当日汇率超过目标汇率的2.25%以上,则以当时实际汇率为准。

若汇率波动发生持续现象(Sustained movement),即持续八周(称为认定期间)的周平均每日汇率超出目标汇率的5%以上,应诉者可进行汇率调整的情况有二:首先当外国货币对美元发生连续八周大幅升值时,美国商务部将从认定期间之最后一日起,连续采用官方目标汇率至满六十天为止,至六十一天商务部将重新进行实际汇率与目标汇率比较;若外国货币对美元连续八周大幅度贬值时,商务部自认定期第一天起即以实际汇率为准。这项汇率调节的准则对于判定出口国不构成倾销是有利的。

3.对转移价格的处理。当出口企业与进口企业为关联企业时,利用转移价格,可能使他们两者的利润分配大大偏离平均利润。这时,如果没有一个合理的方法,就可能使对正常价值和出口价值的估计发生错误。美国和欧盟原先都采用以下方法,从关联进口企业的销售价格出发,扣除该企业为了销售这些产品发生的所有费用,再扣除该企业的利润就得到出口价格。该企业所得利润的高低决定于转移价格的高低,因此出口价格的高低也决定于转移价格的高低了,这显然不公平。所以美国和欧盟有关当局是将关联进口企业的最终销售价格减去进口企业发生的所有费用,再减去出口企业的制造成本和

行政、销售、财务、包装等所有费用,得到两企业共同的总利润。该总利润除以两企业的成本和费用的总和得到两企业平均的成本利润率。最后用关联进口企业的费用乘以成本利润率,就得到了关联进口企业应得到的利润。这一利润就排除了转移价格的影响。

4.对存货的处理。存货是流动资产的一个重要项目,由于存货成本和销售成本之间存在有机的联系,存货成本的核算方法在反倾销所涉产品成本的认定中有重要的作用。但是,中国的会计准则与国际会计准则对存货的规定有所不同(1)关于存货初始成本的计量。国际会计准则明确指出:存货应以成本与可变现净值中的较低者来计量,存货成本(初始成本)包括采购成本、加工成本和其他成本。国际会计准则中的存货采用“净价法”来计算,即扣除商业折扣和客户现金折扣。而我国会计准则中存货成本不包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用和仓储费用(不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用),且存货计价采用“总价法”,即扣除商业折扣但包括现金折扣。(2)关于发出存货的计价方法。国际会计准则允许企业采用个别计价法、加权平均法、先进先出法以及后进先出法。我国会计准则允许的方法有个别计价法、加权平均法、先进先出法、后进先出法、移动平均法、计划成本法定额成本法或售价法。英国和法国不允许使用后进先出法。(3)关于副产品成本确定方法。国际会计准则指出副产品成本采用可变现净值法,我国会计准则没有说明采用何种方法。企业通常采用正常核算法和内部定价法等。

在反倾销调查过程中,根据起诉国调查问卷的要求,往往会对存货的某些处理方式进行调整。这同时也是中国会计准则与国际会计准则接轨的过程。

作者简介

袁磊:宝钢股份有限公司财务部副部长