

基于反倾销应诉要求改进企业成本管理

陈叶珍

(台州广播电视大学 浙江台州 318000)

【摘要】 成本信息在企业反倾销应诉中有着举足轻重的作用。由于我国企业在成本核算和管理上的一些缺陷,在反倾销应诉实践中,企业所提供的成本信息往往不被调查当局所采纳,从而失去了它应有的举证、抗辩等功能。本文在论述成本信息作用的基础上,分析了反倾销应诉中我国企业成本管理的缺陷,并在此基础上提出了改进措施。

【关键词】 反倾销应诉 成本管理 成本追溯

据统计,自1995年世贸组织正式成立以来至2011年6月,全球共发起反倾销调查案件3922起,其中针对我国的就有825起,占全球反倾销立案调查总数的21.04%;全球共实施2543起反倾销措施,其中针对我国的有612起,占全球实施反倾销措施总数的24.07%。显然,我国已是遭遇反倾销诉讼最多、受害最大的国家。面对国外的反倾销指控,我国出口企业的应诉率为70%左右,其中胜率徘徊在30%上下,分别比发达国家低15%和30%左右。造成上述局面的原因是多方面的,但会计举证尤其是成本会计举证不力是一个非常关键的因素。反倾销应诉不仅仅是法律和国际贸易问题,从某种意义上讲,它是发生在既定法律程序下的会计纷争(冯巧根,2004),而企业成本核算和管理又是反倾销应诉中的重中之重(陈振凤、何海燕,2008)。本文尝试从企业成本管理角度寻找反倾销应诉的对策。

一、成本信息在企业反倾销应诉中的作用

根据WTO《反倾销协议》和各国反倾销法律的规定,判定是否存在倾销的关键就是比较涉案产品的出口价格和正常价值,如果出口价格低于正常价值,就可以认定为存在倾销。无论是“出口价格”还是“正常价值”,其实都属于“价格”范畴,而价格的核心是成本,通常在成本的基础上加上一定的附加价值即为价格。因此,成本数据是反倾销应诉中关键的会计证词(曹庆华,2005),它在申请市场经济地位、填写调查问卷、实地核查和替代国选择上均有举足轻重的作用。

1. 成本信息在申请“市场经济地位”中的作用。我国企业能否获得市场经济待遇决定着正常价值的确定,进而影响反倾销应诉的成效。《中国入世议定书》规定,允许其他WTO成员国在2016年前不承认我国的市场经济地位。欧盟等允许我国涉案企业个别申请市场经济地位,标准虽然因国家或地区不同而有所不同,但最重要的标准都与成本会计紧密相关,主要表现在以下几个方面:①说明企业的会计账簿是按照国际公认的会计准则来操作的,公司的会计报表经过了独立审计,具有通用性;②说明企业的财务会计资料完整、可靠,生产成本、财务状况、资金账目往来情况清晰;③说明企业的生产投

入、销售、投资方面的价格成本反映了市场供求关系,不受国家的控制或干预。通过审视以上标准,可以清晰地认识到我国企业要在反倾销应诉中获得正常调查待遇,必须达到市场经济的“成本会计标准”,成本信息在申请市场经济地位中发挥着至关重要的作用。

2. 成本信息在填写调查问卷和实地核查中的作用。填写反倾销调查问卷和接受实地核查是反倾销应诉中非常重要的环节,其中的产品成本资料是反倾销调查机构调查的重中之重。鉴于美国和欧盟是对我国提起反倾销诉讼最多的国家和地区,下面重点分析其在反倾销调查中的成本信息要求。美国调查问卷分为A~D四个部分,成本资料的填写主要在D部分,包括生产流程、采购发票、成本报表、核算流程及成本还原与分配的过程和结果等,掌握该部分资料主要为了获得涉案产品的生产成本及结构成本信息,以使用生产要素法来确定涉案产品的正常价值。欧盟反倾销调查问卷共分为A~I八个部分,其中F部分为成本内容,包括涉案公司的会计制度和政策(财务会计制度、成本会计制度)、生产过程的描述、生产成本中各生产要素的介绍、销售成本的明细等,该部分资料是专门针对非市场经济国家的,以使用结构价格法等来确定涉案产品的正常价值。另外,在实地核查时,成本信息也是调查者关注的重点,如原材料等的采购价格是否符合市场价值,成本核算过程是否清晰、采用的成本计算方法是否正确、费用分配是否合理,能否准确反映产品的成本结构和成本要素组成等。

3. 成本信息在“替代国”选择中的作用。当我国被认定为非市场经济国家或者涉案企业申请市场经济地位失败时,计算涉诉产品成本时就不能采用被调查企业的产品成本资料,而是要用“替代国”的方法来确定,比如美国的生产要素法其实就是一种替代国方法。调查当局在选择替代国时有比较大的自由裁量权,往往会对我国企业不利。这时,应诉企业应通过成本会计进行举证,要求对替代国价格中不合理的因素进行相应的调整。以滚珠轴承反倾销案为例,当企业决定应诉后,选择经验丰富并且比较了解企业生产情况的成本会计人员提供应诉成本会计资料,由于这名会计人员平时注重对“替

代国”信息的收集整理,进行应诉举证时及时排除了对企业不利的西班牙、印尼等“替代国”,选择了与我国国情十分相似的印度作为“替代国”并对其不合理因素进行了相应调整,使企业得到了良好的诉讼裁决。

二、反倾销应诉中我国企业成本管理的缺陷

在我国反倾销应诉实践中,企业所提供的成本信息往往不被调查当局所采纳,从而失去了它应有的举证、抗辩等功能。主要原因在于,我国企业成本信息的“可采性”(万寿义,2010)不够以及对泛成本信息(刘爱东,2011)的关注不够。具体表现在:

1. 对“成本追溯”的认识不够清楚。反倾销调查中结构价格的核算是“成本追溯”而不是“成本引用”(刘爱东,2011),对于这点,我国企业还不是很清楚。首先,我国企业产品成本组成与国际反倾销法规定的产品成本组成不同。前者是指制造成本,一般企业只包括直接材料、直接人工和制造费用三个成本项目,个别企业可能还有燃料和动力、废品损失等项目;后者是指完全成本,包括“生产成本”及“销售、管理和一般费用”(SA&G)。显然,我国会计准则没有采用 SA&G 这一术语,我们通常所说的三项费用是指管理费用、销售费用和财务费用,它们在发生时直接计入当期损益而不分配至产品的成本中,当然这里的“财务费用”也显然不同于“一般费用”。其次,反倾销涉诉产品成本核算是建立在变动成本法基础之上的,它要求将全部成本区分为变动成本和固定成本,而我国制造成本法对此不作要求。另外,每个企业大都同时生产多种产品,这样就会存在共同成本的分摊问题,这种分摊往往是建立在企业自身成本核算制度基础之上的,例如品种法、分批法、分类法或分步法,而且往往是数种产品一起分配,结果并不十分准确。而反倾销涉诉产品的成本计算要求相当准确,而且由于反倾销涉诉产品往往仅为一种或一类,这里不仅要进行变动成本和固定成本的区分,而且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。因此,对于我国企业来说,涉诉产品成本是要按照上述要求从原有的成本核算资料中分离出来的,而不是直接引用企业成本报表,对此出口企业要有清楚的认识。

2. 会计基础工作不够规范。主要表现在:①成本核算基础工作薄弱,如原始凭证不真实、不合法、不完整;收发计量不及时、不准确;未按企业会计准则做账,未按规定设置、使用会计科目和会计账簿等。②档案管理不够规范,尤其是中小企业普遍不重视档案工作,会计资料没有及时归档或者归档不完整、不全面,以至于在反倾销应诉时无法提供相应的证据,痛失胜诉机会。③财务报表没有经过独立审计或者应诉时进行临时突击审计,从而不被调查机构认可。④内部会计控制薄弱,未建立相应的内部会计控制制度,甚至存在人为操纵成本费用的现象,成本信息可信性大打折扣。

3. 成本核算不够细化。从欧美反倾销调查对成本信息的要求可知,企业在填写调查问卷时必须提供非常精确的成本信息资料,并详尽说明原材料、人工、能耗等各生产要素的具体组成,而这正是我国企业所忽视的。如不少小企业为简化核

算工作,往往将几笔甚至几十笔业务合并在一笔入账;更多企业对有关购、销过程中发生的各种费用往往按月甚至按季结算,因此无法提供每个批次、每个型号的材料、产品的进货费用和销售费用;生产过程中的费用归集与分配也是按企业原有成本核算方法(如品种法、分批法、分步法等)进行,很少考虑将出口产品单独进行费用归集与分配。凡此种种简单化的做法,导致企业在反倾销应诉中无法及时按各种产品、原材料和客户及供应商分别提供涉案产品的资料,从而失去抗辩的机会。

4. 费用分配不够合理。成本核算过程其实就是费用的归集与分配过程。直接费用在发生时往往能分辨出具体的受益对象,因此一般不存在分配问题,重点在间接费用的分配上。在我国,间接费用分配标准选择的非合理性是调查机关拒绝接受成本分配结果的最大理由。主要体现在分配标准的单一性和非相关性上,如对于间接材料费,其标准通常采用定额类(如材料定额消耗量、材料定额费用)、消耗类(如各种产品的直接材料费用)和成果类(如产量、重量、体积);对于间接人工费,则经常采用生产工时进行分配;对于制造费用中的其他间接费用,常常采用生产工人工资、产生工时和机器工时等标准。这些标准大多与生产数量有关,而与相关费用发生的真正驱动因素是否有关却值得我们思考。例如,在欧盟 2004 年对我国木质家具的反倾销调查中,13 家应诉企业里有 8 家因成本信息不被采纳而被实施“最佳可获得证据”(BIA)规则,被拒绝采纳的成本信息包括对固定制造费用的分摊、环境成本等管理费用的分摊等。因此,费用分配问题不能不引起我们的重视。

5. 对泛成本信息的关注不够。除本企业成本信息的“可采性”欠缺以外,我国企业普遍对企业外部泛成本信息关注不够,这也是屡屡遭遇反倾销及应诉不力的原因之一。这些信息包括进口国竞争对手成本信息、替代国成本信息、供应商和进口国分销商信息等。出口企业若不关注进口国竞争对手成本以及贸易环境等信息,就不能及时调整成本策略和出口定价,以至于无法有效规避反倾销;若不关注替代国成本信息,就无法就替代国选择问题提出抗辩意见,从而丧失抗辩机会;若不关注供应商和进口国分销商信息,则无法取得这些利益相关者的有力支持。

三、企业成本管理改进措施

由于反倾销案具有很大的偶发性,并且涉案产品往往只是企业众多产品中的一种或几种,笔者并不主张将企业现有成本会计信息系统推倒重来。笔者认为在原有的基础上作一定改进,使企业的成本核算和管理具有反倾销导向,这不失为既经济又可行的做法。

1. 成本追溯程序化。既然反倾销诉讼中的成本调查是“成本追溯”而非“成本引用”,那么我们对成本追溯的具体程序应有清楚的认识,以便在调查中做到有的放矢。反倾销“成本追溯”的基本业务流程如下:被调查产品海关税则号(发起国)→产品标准(发起国)→产品标准(我国企业内部)→销售合同和内部代码→分析工艺流程→投入产出(统计信息)→分

析成本报表(与财务报表勾稽)→成本追溯、还原与分摊→被调查产品生产要素结果呈报(回答发起国的调查问卷)→销售费用、管理费用和合理利润估计(回答发起国的调查问卷)→结构价格数据核实(发起国实地考察)。另外,在追溯的过程中要遵守以下三条原则:①尽量追溯到原材料,以减少半成品中包含的利润;②在分摊共同成本的时候,运用合理的方法使涉案产品尽量少地承担共同成本;③在分配利润的时候,运用合理的方法使涉案产品尽可能少分配到利润。

2. 基础工作规范化。规范的会计基础工作是增强会计信息可采性和应诉反倾销会计举证功能的基石。因此,出口企业应做好以下工作:①要按照《会计基础工作规范》的要求做好各项会计基础工作,建立一套符合国际会计准则且账目清晰的会计账簿体系,确保会计核算资料的原始性、真实性和准确性,并且企业财务报表每年都要由注册会计师进行独立审计。为了赢得调查当局的充分信任,财务报表审计最好是委托有影响力的、知名度高的会计师事务所进行。②加强档案管理。一是要扩大归档资料的范围。凡是能够直接或间接证明经济业务发生的各类凭据都应予以归档,如会议记录、设备工时记录、用工记录、进口商的订单、接受订单的书面文件或记录、不同时期的产品报价单等。二是要加强档案分类与编码工作,确保企业需要时能从中快速地找到。③建立健全内部会计控制制度,杜绝人为操纵成本费用的现象,以扎实的内部管理赢得调查当局的信任。

3. 成本核算精细化。一是要细化原始记录。反倾销应诉中所提供的成本信息要具有法律上的证据属性,详细、完整的原始记录往往是最有效的证据。比如,反倾销调查要求企业报告每一涉诉产品的实际人工小时数,并按熟练与非熟练分别列报,因此,出口企业平时就应加强对人工工时的统计工作,按不同业务、不同工种和熟练程度分门别类,并保存好人工成本的详细资料记录。二是要细化会计科目。为有效应对反倾销,企业应为出口产品单独设账进行成本核算,对于那些技术含量不高、价格相对较低的易涉案产品甚至按销往的国别进行明细核算。这样一旦涉案,即可对调查期内的涉案产品成本从销售环节追溯到最初的采购环节。另外,对于原材料,除了按品名规格设置明细账,建议再按供应商进行往来辅助核算,这样既可以提供每一种材料的采购资料,又可以按供应商提供所有材料的采购资料。三是要健全辅助账簿体系。这里要特别强调期间费用的辅助核算,因为按照反倾销调查的要求,期间费用最终也要分配到涉案产品中去,而我国企业在这方面往往达不到要求。为此,企业可设置期间费用备查簿,对所发生的期间费用,如果与产品直接相关(如广告费、运输费等),在备查簿中要作详细标注,并与该笔费用的记账凭证建立索引关系;对于共同费用,可先按部门进行归类登记,再按合理的成本动因进行分摊。

4. 费用分配动因化。成本动因即成本驱动因素,是指导致成本发生的原因。传统的成本系统通过假定数量是唯一的成本动因而过分简化了成本的产生过程。然而,在现代生产条件下,间接费用与这些数量指标的相关性正在消失,如果将数

量动因扩展为一系列更为复杂的成本动因,使得间接费用项目“各得其所”地使用不同的动因,则无疑将改善制造费用分配,进而获得更为准确的产品成本计算。

成本动因是作业成本法的核心内容,若出口企业能采用作业成本法,这无疑更加有利于应对反倾销。但考虑到我国遭遇反倾销调查的往往是中小企业,完全采用作业成本法还不太现实,因此,变通的做法是借鉴其原理,在成本核算时选择合理的成本动因。具体做法是在分析产品作业链的基础上,找到各种制造费用与各成本动因之间的回归关系,构建成本分配矩阵,以此来分摊各产品消耗的间接成本。对于期间费用,也可以借鉴这种方法进行合理分摊。在反倾销应诉中,企业还应对成本动因的选择做好书面解释,因为调查当局不仅关心分配的结果,更关心分配过程的合理性。

5. 成本管理战略化。出口企业要转变成本管理理念,实施战略成本管理。首先要制定合理的成本战略。目前,我国企业主要采用低成本战略进行国际市场的开拓,实际上单纯依靠低成本已很难获得竞争优势,反倒容易导致进口国的反倾销指控。企业可以科学运用差异化成本战略和聚焦成本战略。差异化成本战略是指为顾客提供某种特性不同于竞争对手的产品或服务;聚焦成本战略是指为某一特定的顾客群提供个性化的产品或服务。从一定意义上说,聚焦成本战略也是一种差异化战略。在目前的反倾销压力下,企业应在价格竞争的基础上采取差异化战略,将竞争的焦点转向技术创新、质量、服务、分销渠道和培养消费者群体等方面,从而有效规避反倾销的发生。另外,出口企业要善于运用价值链分析方法,对更广泛的成本实施管理,以做到知己知彼、百战不殆。价值链分析是战略成本管理重要的分析工具,包括行业价值链、组织内部价值链和竞争对手价值链分析。从反倾销应诉角度看,通过行业价值链分析,可以及时掌握供应商和进口国分销商等的信息,也可以了解组织在行业价值链中所处的位置;通过竞争对手价值链分析,可以及时掌握进口国竞争对手成本信息以及替代国成本信息;通过组织内部价值链分析,可以从产品研发、原料采购、生产制造和销售服务等整个过程加强成本管理,不仅关注产品制造成本,还应关注价值链其他环节的非制造成本,甚至还应关注环境成本、社会责任成本等的核算,以使企业的成本管理更全面、更具战略意义。

【注】本文系浙江省社科联项目“财务视角下企业反倾销应诉的顶层设计——基于浙江台州出口企业的研究”(项目编号:2012B011)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 刘爱东. 两型社会背景下我国企业应对反倾销会计联动机制设计与运行研究. 北京:经济科学出版社, 2012
2. 孙凤英. 反倾销应诉中的会计问题研究. 会计研究, 2008; 11
3. 万宇洵, 周琦. 基于反倾销导向的成本会计支持研究. 财经理论与实践, 2011; 4
4. 任中奇, 孟凡林. 我国反倾销应诉中的成本会计举证问题探讨. 山东工商学院学报, 2007; 6