



出口企业反倾销对策与 会计制度改革的研究

山东理工大学管理学院 白福萍 王黎(教授)

【摘要】近年来,由于我国国际贸易的迅速发展,出口额的不断增长,世界各国对我国产品的反倾销立案连年增加,我国已成为反倾销的最大受害国。如何应对反倾销已成为刻不容缓的任务,而要成功应对反倾销,会计必须打“先锋”。本文分别从反倾销法、市场经济地位、调查问卷三个方面论述了对会计的要求,从而提出出口企业进行会计制度改革的方向及内容。

【关键词】反倾销 会计 调查问卷

反倾销作为世界贸易组织(WTO)认可的保护国内产业的合法手段之一,随着我国对外贸易的不断发展,世界各国针对我国的反倾销投诉与日俱增,目前我国遭遇的反倾销投诉已经达到600多起,连续9年成为世界头号反倾销目标国。尤其近几年,不仅西方发达国家频繁对我国实施反倾销调查,就连一些发展中国家如墨西哥、尼日利亚、委内瑞拉、印度等也对我发起了空前的反倾销诉讼,涉案产品包括矿产、化工、轻纺、机电、农产品等4 500多种。我国不仅遭受反倾销调查的案件数排在世界首位,而且遭受反倾销案件最终裁定的比率同样位居世界第一,是国际反倾销的最大受害国,平均每年的损失额高达人民币800多亿元。

我国的企业为何频繁遭受反倾销调查,经贸界和法学界对这个问题的研究可以说是如火如荼,分别从国际贸易发展、法学的角度进行了细致的分析,但是,反倾销不是普通的法律诉讼,一旦反倾销调查展开后,调查机关与有关当事人就卷入到一场关于产品成本与价格的会计争论中。因此,要想保护我国出口企业的利益,在反倾销诉讼中取得胜利,我国必须加快会计准则的国际协调,进一步健全和完善企业的各项内部会计制度。

一、倾销与反倾销

1.倾销。倾销是指低价抛售商品,是一种不正当的贸易行为。此处特指国际倾销,是指一个国家或地区的出口经营者以低于国内市场正常或平均价格甚至低于成本的价格向另一国市场销售其产品的行为,目的在于击败竞争对手,夺取市场,并因此给进口国相同或类似产品的生产者带来损害。对于倾销的法律界定,最为权威的当属1948年1月1日生效的《关税与贸易总协定》(GATT),其第六条规定:用倾销的手段将一国产品以低于正常价值的办法引入另一国的商业,如因此对一缔约方领土内一个已建立的产业造成实质损害或实质损害威胁,或实质阻碍一个国内产业的新建,则倾销应予以谴责。

由此可见,法律界定的倾销概念由以下三个要件构成:

①产品以低于正常价值的价格向另一国销售;②这种倾销行为对进口国产业造成了损害;③倾销与损害之间存在因果关系。只有同时具备上述条件的低价销售行为,才构成法律意义

上的倾销,成为反倾销法的调整对象,也是导致反倾销调查的三个要件。

从倾销的定义可以看出,倾销与倾销幅度的确定取决于两个因素:正常价值、出口价格。出口价格与正常价值之间的差额即为倾销幅度,是计算征收反倾销税税率的基本依据。WTO《反倾销协议》规定了可以采取的几种正常价值的计算方法:①出口国国内市场销售价格:是指某一进口产品的相同或类似产品在出口国国内正常贸易条件下消费时的可比价格;②第三国出口价格:如果没有或不能得到出口国市场上的可比价格,则以该相同或类似产品出口到第三国的价格来确定;③推算出口价格:又称为“结构价格”或“构成价格”,是指以该相同或类似产品原产地的生产成本加合理的管理、销售和一般费用及利润推算出来的价格;④替代国价格:是针对“非市场经济国家”使用的价格,当“非市场经济国家”的产品被诉倾销时,反倾销发起国以市场经济第三国或进口国的价格确定来自“非市场经济国家”进口的受诉倾销产品的正常价值。这种市场经济第三国一般被称为替代国。出口价格是指在正常贸易中一国向另一国出口的某一产品的价格,即出口经营者将产品出售给进口经营者的价格。

根据世界贸易组织的规定,在我国加入WTO的15年内,WTO其他成员有权不承认中国的市场经济地位,欧美等国家根据其国内反倾销法,视中国为“非市场经济国家”,进而在计算中国产品的正常价值时拒绝使用中国国内本身的内销价格或成本,而采用某个第三国的替代价格。由于我国劳动力、原材料具有低成本的比较优势,但在采用替代国的价格作为正常价值计算倾销幅度时,我国企业的产品无疑会被裁决征收高额的反倾销税。

2.反倾销。由于倾销被认为是违背了国际贸易中的公平竞争与公平贸易的原则,因此,反倾销是世界贸易组织允许采取的,也是各国公认的维护公平贸易和保护国内产业安全的合法手段。尽管反倾销措施的初衷是对破坏国际贸易“游戏规则”的国家和地区予以惩戒,迫使其走上规范的国际贸易自由化轨道,但对于发起国的对等产业而言,反倾销措施却是实实在在的贸易保护,它所带来的益处短期内要降低成本和

加快技术创新来得更直接、更容易。因此,反倾销措施在当前形势下已经演变为“合法的”贸易保护主义的代名词,各国也为此制定了专门的反倾销法,通过对倾销的产品征收高额反倾销税的方法保护国内的相关产业。

1948年1月1日生效的《关税与贸易总协定》第六条是一个最初的有关反倾销的国际规则,主要内容是:缔约方为了抵消或防止倾销,可以对另一缔约方在该国倾销的商品征收不超过倾销幅度的反倾销税。该规定奠定了现代反倾销法的基本原则,特别是奠定了国际反倾销法律规范的基础。其缺点是过于原则,无法有效约束各国对反倾销措施的滥用。在后来的肯尼迪、东京、乌拉圭回合谈判中对第六条进行了多次重大修改,最终于1994年达成了世界贸易组织反倾销协议,该协议全称为《关于实施一九九四年关税与贸易总协定第六条的协议》。

二、国际反倾销法对会计的要求

与反倾销直接相关的会计制度主要是成本核算制度。虽然根据相关会计准则计算得出的产品成本是反倾销案件中产品成本确定的基础,但与纯粹会计学上的成本核算相比,反倾销中的成本确定具有不同的特征。

1. 会计上的生产成本。会计上对生产经营过程中发生的一系列的支出按照不同的标准划分成不同的种类,最常见的划分是按支出的经济用途或职能划分为制造成本和非制造成本。制造成本包括直接材料、直接人工和制造费用;非制造成本包括销售费用、管理费用和财务费用。在对成本进行分类的基础上,还须对所有成本要素进行归集才能计算出产品生产成本。会计上常用的成本归集方法有两种,即制造成本法和完全成本法。根据制造成本法,生产成本包括原材料、直接人工和直接制造费用。而根据完全成本法,生产成本还包括销售费用、管理费用和财务费用。我国目前与世界上其他大多数国家一样,采用制造成本法,而将完全成本法中的后三项费用作为期间费用于发生当期进行摊销。

2. 反倾销法中的产品成本。虽然世界贸易组织《反倾销协定》和欧盟第384/96号规则都规定了在确定成本时可以有条件地接受企业的会计记载,但企业财务会计中的成本与反倾销中的成本却不尽相同,两者之间的差别需在了解会计生产成本构成的基础上,结合反倾销法的相关具体条文来把握。根据世界贸易组织《反倾销协定》和欧盟第384/96号规则的规定,反倾销中所认可的产品成本除包括生产成本外,还包括销售费用、管理费用和财务费用,即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,国际惯例是摊入成本的费用除了生产成本外,还需要算出每个产品所含的包装费、研发费、运费、保险费和广告费等。另外,还要算出信用成本,这在国内财务核算中也是不考虑的。

三、市场经济地位对会计的要求

1998年4月7日,欧盟通过决议,将我国从其反倾销政策中的“非市场经济国家”名单中除去,给予我国介于“非市场经济国家”和“市场经济国家”之间的“特殊市场经济国家”待遇。也就是说,从法律上承认我国的市场经济地位,但同时又附加了一个限制条件,即我国企业必须经过申请并在审查认

可后,才能得到市场经济地位和分别裁决,并为我国企业在受到反倾销指控时申请市场经济地位设定了五条标准:①生产投入、销售、投资方面的价格、成本要反映供求关系,不得有国家干预;②企业要有一套适用于所有场合、按国际会计准则审计的会计账簿;③生产成本和财务状况,包括资产的折旧、债务的偿还等,按市场经济法则,不得有歪曲;④企业在法律保护下经营,包括受制于破产法和企业财产法的约束,企业不受政府干预而成立或关闭;⑤货币的兑换按照市场汇率。

由此可见,要想获得市场经济地位,关键要完善企业的会计制度,需要有一套准确的账目,并且需要按照国际会计准则来记录企业生产经营的全过程。我国自《企业会计准则》和《企业财务通则》颁布以来,在内容上与国际会计准则逐步趋于一致,但是,在许多会计处理上仍存在差异。实务中还有一个最大的问题就是假账严重,做假账的企业是很难获得市场经济地位的。

自1998年7月1日该规则生效以来,在欧盟对我国企业提起的反倾销调查中,共有27家我国企业提出市场经济待遇的请求,只有3家企业最终得到该待遇,基本上是独资企业和欧美合资企业。由于未能获得应有的市场经济地位,在反倾销调查中我国长期被视为“非市场经济国家”,我国企业在反倾销调查中中长期处于被动地位,我国企业的产品在本国市场的销售价格不能作为正常价值,从而否定了我国涉诉企业成本资料的公允性,取而代之的是替代国有关产品的成本资料 and 价格,无法反映我国产品的销售现实,具有极大的不公平性。那么在目前我国属于“非市场经济国家”的前提下,企业争取到个案处理,享受市场经济待遇就成为其在反倾销中获胜的“法宝”,而要享受正常待遇,就必须完善会计制度。

四、调查问卷对会计的要求

反倾销立案后,外国反倾销受理当局都会要求涉案企业在规定时间内完成各类调查问卷,这个期限一般只有一个月左右,而需要填写的内容多达数百页,且涉及面广、专业性强。国外反倾销调查机构提出的调查问卷(可分机密卷和非机密卷)分四个部分:A卷:关于我国的有关法律法规内容、企业的组织结构、销售情况和财务报表、会计制度、生产经营活动、产品及销售的总体情况;B卷:国内销售情况;C卷:出口销售情况;D卷:被调查产品的生产要素情况,如价格及其替代国方面的情况。从这四部分调查问卷的内容可以看出,有很多事项和资料需要会计举证,有些会计处理方法也需要从国际会计准则的角度来进行必要的陈述和抗辩。会计可以帮助被诉企业准备所提供的会计资料,填答调查问卷中的会计问题,陈述企业成本核算的可信性、通用性,针对不同国家进行会计抗辩。

以美国商务部的调查问卷为例,涉及的会计问题主要包括:①公司资本及股本构成,公司财务会计状况,从申诉之日起上一会计年度的公司财务报表及独立审计报告,零部件出口美国后再组装所占总出口量的比例以及组装前后的产品成本和利润。这些内容是用来确定出口国政府是否通过法律或在事实上对企业的会计事项进行控制,以证明会计资料是否公允和可信。②所涉产品在美国的销售量和销售价格,有关出

口费用和销售条件的详细情况,以及出口后再加工或再销售费用。③涉诉产品生产成本的要素及金额,产品包装所用的原材料、使用工艺及所需的其他成本。应诉反倾销可以说是我国企业内部管理的一场挑战。

以原材料成本一项为例,国内细分为耗料、耗工、耗费三项,而在2002年欧盟对宁波新海公司的打火机进行实地核查时,要求增列到20多项,提供的数据多达3 226个,打印纸足足长16米。美国有关方面在对慈兴集团出口产品进行成本核算时,连包装所用木材的材质、产地、厚薄、售价都要求提供,甚至连一个出口包装箱需要用200只左右铁钉的成本,都要计算出来,而这恰恰是我国企业容易忽略的。

五、出口企业会计制度改革的方向及内容

1.会计准则、会计制度的国际化。我国的会计制度所遵循的主要依据是“一法两则”,即《会计法》、《企业财务通则》和《企业会计准则》。虽然我国于2000年7月1日开始实施新的《会计法》,2001年1月1日实施《企业财务会计报告条例》,加速了我国会计国际化的进程。但是,我国的会计制度与国际惯例仍然存在着一定的差距:①我国尚未对许多会计问题发布具体准则。目前,有效的国际会计准则有四十余个,而我国的会计准则才十多个,诸如企业合并、职工福利义务、金融工具、所得税、政府补贴等都还是空白。②我国的准则对某些重要会计信息的披露尚无要求,如金融工具的公允价值、终止经营的部门、每股收益(包括摊薄)的计算方法等。③在我国已有准则或制度加以规范的一些会计业务问题上,同国际会计准则之间也还存在着一定的差别,例如,商品销售和提供劳务收入的计量、债务准备的计量、最佳估计数的确定、债务准备的适用范围、追加的资产建造、利润分配方案、债务重组等。国际会计准则是按照国际制度来做,而我国的会计准则是我国自己制定的,有些已经实行了很多年都没有修改过,甚至有些已经过时。例如,我国的土地、厂房,很多是在上世纪五六十年代划拨的,不是按照市场价值评估,而是按照折旧方法评估,两者相差较大。

世界贸易组织《关于实施一九九四年关税与贸易总协定第六条的协议》规定,反倾销中确定成本时的会计要求是符合出口国的公认会计原则并合理反映被调查产品的生产和销售成本。《欧共体理事会关于抵制非欧洲共同体成员国倾销进口的第384/96号规则》修正案明确提出了“符合国际会计准则”的要求。显然,国际上将采用国际会计准则作为反倾销中的一个重要因素来考虑。这些方面的会计举证,也是维护我国企业市场经济地位的重要依据。因此,我国会计准则、会计制度的国际化至关重要,应当进一步向国际会计准则靠拢,同时,加强我国会计准则与国际会计准则的比较研究,加强这方面的宣传工作。一方面,要做到尽量与国际接轨;另一方面,还要让国际社会了解我国在会计国际化进程中取得的成绩,并承认这一事实。这样才能有助于有关国家在对我国产品进行倾销指控时,能够将我国视为市场经济国家,直接采用我国企业的成本和会计资料,而不是采用替代国的资料。

2.企业成本核算和会计资料的规范化。无论是在争取市场经济地位过程中,还是在申请市场经济待遇或分别裁决过

程中,都需要有关企业严格按照会计准则、会计制度的规定,建立、健全账簿,保证成本核算和会计资料的规范化,使反倾销调查当局能够及时、准确地获取企业的真实会计资料,从而在反倾销调查中争取有利地位。建立、健全各种财务制度,为应诉成功打下良好基础。我国现在仍有许多企业财务会计制度不健全,账目经不起检查,有的甚至连原始凭证和明细账都没有;企业的统计数据前后不一,总账与分类账不相符,产量与销量加库存不相等;企业对自己的单位生产成本、劳动生产率不能做到计算清楚、心中有数,而这正是反倾销调查的重点对象。

例如,厦华之所以未能如愿拿到“零”倾销税率,可能是企业在用电量、用工量等账目上提供的数据不够详尽,也就是说企业的内部管理尚不够规范。美方核查员在现场核查中,曾要求厦华的生产线线长拿出2002年12月的打卡手工原始记录单来证实公司电脑数据的真实性,由于没有保存当时的记录单,对方对厦华的人工成本产生了怀疑。

实际上,加入WTO,意味着企业在体制、管理、财务等方面都要向国际标准看齐,按国际规则行事。因此,企业不仅要健全内部财务制度,保存好能够充分反映本企业生产经营方面的商业资料,而且要尽可能采用国际通行的会计准则。这不仅有利于进行市场经济的抗辩,也可以在被起诉时快速做出反应,及时提供对方所要的相关资料。

3.审计质量的提高。从1998年开始,欧盟同意给予我国企业申请市场经济地位的机会,条件之一就是要求企业建立一套按照国际会计准则审计的会计账簿,而之所以多数企业未能申请到市场经济待遇,就是因为企业缺乏经适当审计的账簿,账簿残缺不全,未经审计或未按照国际会计准则审计。这就要求我国的注册会计师必须熟悉国际会计准则,并能够按照国际会计准则对企业的会计账簿进行审计,提供高质量的审计报告。而高质量的审计报告可以进一步提高涉诉企业成本核算和会计资料的可信度,促使反倾销调查当局能够采纳涉诉企业的有关资料。在应诉反倾销案中,败诉最直接原因是我国企业市场经济待遇的申请经常被否决,欧盟委员会否决我国企业市场经济待遇申请的主要原因之一是因为企业缺乏经过正确审计的财务账目。欧盟委员会认为,我国大多数企业提交的是不完整的账目,其中相当部分根本未经过审计或没有按照国际会计准则进行审计。

主要参考文献

- ①国家经贸委产业损害调查局.反倾销反补贴保障措施法律与实务.北京:中国经济出版社,2002
- ②周友梅.解读“调查问卷”中的会计问题.财会时报,2003-09-03
- ③周友梅.中国彩电业迎战反倾销需要会计打“前锋”.财会时报,2003-07-16
- ④成琪.应对“反倾销”按会计规则做账.财会时报,2003-05-28