

反倾销实践的会计思考

——兼论会计在反倾销中的作用

丁满清^{*}

【内容摘要】倾销是不同市场间的价格歧视，它不是基于不同产品成本的价格歧视，它本质上是一种不公平的竞争，倾销所造成的价格差异并包括成本的降低或生产效率的提高和科技进步。成本是价格的组成部分，反倾销与企业的成本、会计信息系统存在着天然的联系，各国反倾销之战实际上是在 WTO《反倾销协议》框架下的会计数据之战。本文从会计的视角对反倾销实践作了三方面的思考，并论证了会计在反倾销中的作用。

【关键字】倾销 会计

一、问题的提出

反倾销对应诉公司最具有影响的是反倾销税率，反倾销税率的高低直接决定了应诉公司被调查产品能否或在多大程度上出口到发起反倾销的国家和地区，并直接影响了应诉公司的利益。由此看来，在反倾销的各国实践中，反倾销税率的高低才是所有应诉公司的重中之重，尽可能低的反倾销税率才是所有应诉公司终极目标，而提供完整、准确、真实、可验证、可追查的销售数据、成本数据成为实现这一目标的唯一手段，各国反倾销之战实际上是在 WTO《反倾销协议》框架下的会计数据之战。完整、准确、真实、可验证、可追查的销售、会

^{*}作者系商务部进出口公平贸易局调查官员。

计数据在事实上决定了某一国家某一应诉公司反倾销税率的大小，这也就是为什么我国非常重视的“非市场经济地位问题”的一个重要原因。“非市场经济地位问题”在反倾销中的实质是反倾销发起国不承认我国的销售、成本会计数据，否认我国企业会计信息系统所提供的信息，使我国企业在反倾销中处于极为不利而又无处申辩的地步。

纵观汗牛充栋的反倾销书籍，大谈反倾销的程序多，谈实务的少，谈法律的多，谈财务的少，说反倾销法律的多，从会计学角度思考得少。出现这种现象当然有其客观的原因：

1、我国刚加入 WTO 不久，进口反倾销还刚刚起步，对反倾销理论的研究还刚刚开始；

2、“非市场经济地位”问题严重影响了我国企业出口应诉的积极性，也严重制约了我国会计事务所反倾销业务的发展。因为“非市场经济地位”的指控，不承认我国的会计数据，也不需要高明的会计专业人员加入；

3、在我国调查机关从事反倾销的调查官员大多是法律专业出身，相对缺乏比较系统的财务会计学知识，我国的调查机关也没有设立象美国商务部成立的会计办公室（OA）来处理反倾销调查中的财务会计问题。

本文拟从反倾销历史和现实的角度，对反倾销的实践作会计学方面的思考，以期引起各方面的重视。

二、不是基于不同产品成本的价格歧视是倾销的本质

WTO《反倾销协定》第2条第1款规定产品“以低于正常价值的价格进入另一国商业，则该产品被视为倾销”，我国《反倾销条例》第3条对倾销所下的定义为：“倾销，是指在正常贸易过程中进口产品以低于其正常价值的出口价格进入中华人民共和国市场”。从上述定义可以看出，所谓倾销其实是国内和国外两个不同市场间的价格歧视。即同一产品在出口国或原产国（地区）市场上以高价出售，而在进口国（地区）市场以低价出售。成本是价格的基础和重要组成部分，这种同一产品不同的销售价格不是基于产品不同的成本，而是基于国内（地区）与国外（地区）人为的价格差。倾销所造成的差价并不反映成本的降低或生产效率的提高和科技进步，它本质上是一种不公平的竞争。

倾销幅度是通过对应诉公司国内（地区）销售价格（也称正常价值）和出口销售价格（也称出口价格）的比较得出的。这种比较是同环节、同一水平的比较，应根据每一案件的具体情况，考虑销售条件、税收、贸易水平、销售数量和物理特性等对不同环节的费用和成本项目进行调整。这种公平比较的调整项目，笔者认为，与其说来源于公平比较，还不如说来源于对倾销的本质的认识，这种比较的目的，是要将不是价格歧视的部分即成本的降低、效率的提高和科技的进步剔除调整出来。

不论各国反倾销体制有多大的差异，各国反倾销计算原理和调整项目基本相同，它们大都是影响被调查产品价格的成本、直接销售费用的调整如运费、包装、仓储费用、售后服务等

综合美欧、中国等主要反倾销国家价格调整项目的内容，大致可以把调整项目分为三类：

1、直接影响成本费用的项目。如内陆运费、售前仓储费用、物理特性调整项目等。

2、成本费用的节约和劳动生产率的提高。如信用费用、库存风险费用、数量折扣调整项目等。

3、生产环节和流通环节的增加如深加工等。

在这些调整项目中，我们可以发现，有些调整项目是公司企业真金白银的支出如各种运保费，但个别调整项目却不是企业实际的现金流出如信用费用的调整和库存风险费用的调整，尽管两个调整项目都叫做费用但它们却不是公司企业的实际花费。为什么这些也要调整，这就涉及到的倾销的本质，这一部分其实就是费用的节约和效率的提高，在市场经济中，这部分节约和效率的提高会实实在在给公司企业带来成本上利益。

在各国反倾销实践中，尽管各国调整项目名称不一，调整项目的接受标准也不尽相同，但它们也有其共同特点，也有所有调整项目可接受的一般标准，那就是这些调整项目是企业成本、价格的一部分，是直接影响成本、价格的费用。也即在反倾销实务中，只有与被调查产品有关的，直接影响被调查产品价格和成本的项目，才可能作为国内销售价格（正常价值）和出口价格进行调整。

产品成本是会计信息系统的产物，按 WTO《反倾销协定》第 2 条第 2 款第（a）（i）项的规定，该成本是指产品出口商或生产者保存的

符合出口国公认会计原则会计核算中所合理反映产品的生产和销售成本。是否存在倾销、倾销的程度有多大，对应诉公司而言，就是要向调查机关提供业已存在企业会计系统中产品生产成本、销售成本上的差异和相关证据，而不是绞尽脑汁去证明内外销的价格是相同的。

成本作为会计学中最为重要的概念和一门最为重要的学科，在反倾销理论和实务中处于极为重要的地位，会计信息系统和会计学从来没有向今天这样运用于国际经济和贸易争端领域。由此也不难理解主管进口产品倾销及其幅度的美国商务部专门成立有专门处理反倾销调查中的财务、成本问题的会计办公室，也不难理解，国外企业的出口应诉通常是会计事务所和律师事务所联合作业，在国外尤其是遭受反倾销比较多的国家和地区，一般都有专司反倾销业务的会计公司象韩国比较有名的有三晟会计事务所，我国的台湾地区也有类似的义信会计事务所。与韩国等外国（地区）企业不同，因受“非市场经济地位”的影响，我国的会计公司从事反倾销业务的寥寥无几，更无专门从事出口应诉反倾销业务的专门会计事务所。但可以相信随着我国“非市场经济”的逐步解决，必定会出现越来越多的会计事务所加入到反倾销业务中来。那种认为，反倾销是价格问题与成本、会计无关的论调本身就是倾销本质的误读。

三、将低于成本销售问题纳入反倾销协定，从法律上确立了成本、会计在反倾销调查中的重要作用

将低于成本销售纳入 WTO《反倾销协定》是遭受攻击最多的，曾

被著名的反倾销专家 Lindsey&Ikenson 称为：“或许是现行反倾销实践中最为过分的扭曲方法”。但从反倾销本质上是**不是基于不同的成本的价格歧视**来看，将低于成本销售问题纳入反倾销协定确是反倾销本质概念的逻辑的必然，因为企业生产的产品目的就是获取利润，补偿成本。

乌拉圭回合谈判前，低于成本销售并没有纳入关贸总协定（GATT）中，最早在国内法中引入低成本销售概念的是美国，1974 美国修改了《反倾销法》，认为倾销是“出口销售价低于出口国国内市场或低于生产成本。1978 年美国、欧共体、加拿大和澳大利亚四方达成共识：将产品在出口国低于全部分摊的生产成本的销售视为“非正常贸易条件下”的销售，并将其排除在计算正常价值范围内。

乌拉圭谈回合谈判将低于成本销售最终正式纳入了 WTO《反倾销协议》第 2.2.1，该条俗称“成本检验条款”。从此，成本检验成为了反倾销调查中的特色。我国《反倾销条例》尽管没有将低成本销售纳入《条例》，但无论是作为负责倾销及倾销幅度的外经贸部还是现在的商务部在已公告的反倾销案件中均进行低于成本的审查测试，这说明中国的调查机关事实上在按 WTO 反倾销规则在运作。

将特定情况下的低成本销售视为倾销并纳入国际条约规范具有重要的意义和重大的影响。WTO《反倾销协定》对低于成本销售做出现在较为完善的规定，弥补了过去协议在该方面的缺陷和不足，WTO《反倾销协定》2.2.1 条的特别授权，从法律上确立了成本在反倾销调查中的重要作用，它标志着倾销的衡量办法由国内销售价格与出口

销售价格之间的比较推进到价格或成本与价格的比较，会计信息系统和会计学的功用在此得到了进一步的增强。要计算倾销幅度，首先要进行低于成本的测试，对应诉企业提供的成本数据进行审核和调整，只有经过成本测试的销售数据，才能用来计算正常价值。

按 WTO《反倾销协议》2.2.1 条的规定，如果进口国的调查机关认定被调查的同类产品在出口国国内市场或对一第三国在一持续时间内（通常为一年，但不少于 6 个月）以实质数量（低成本销售的数量不少于 20%）的销售，但不能在一段合理的时间内收回成本，这种低于单位生产成本（固定和可变）加管理、销售和一般费用的价格，可以价格原因将其视为“未在正常贸易过程”中进行的销售，并可在确定正常价值时不予考虑。如在进行销售时低于单位成本的价格高于调查期间的加权平均成本，则此类价格应被视为能在一段合理时间内收回成本。可见反倾销中的成本概念与会计学中成本概念不同，反倾销中的成本概念是完全成本概念，它不仅包括产品的生产成本（制造成本）还包括管理、销售和一般费用（SG&A）。

会计实务上，各国常用的成本归集方法有两种，即生产成本法（制造成本法）和完全成本法。根据制造成本法，生产成本是企业为生产产品而发生的各种耗费，包括直接原材料、直接人工和直接制造费用，而根据完全成本法，产品成本除生产成本外，还包括销售、管理和一般费用（SG&A）。我国现行会计成本核算与世界上其他大多数国家一样，采用生产成本法（制造成本法），而完全将完全成本法里的后三项费用作为期间费用处理。期间费用是指不能直接归属于某个

特定产品成本的费用，它是随着时间推移而发生的与当期产品的管理和产品销售直接相关，而与产品的产量、制造过程无直接关系。

各国生产成本的核算受到各国企业会计制度和准则的规制，但由于大部分国家的成本会计核算基本上是将 SG&A 作为期间费用处理，而《WTO 反倾销协议》对 SG&A 的内容也并没有明确的界定和提供清晰的标准，《WTO 反倾销协议》只是在第 2.2 条规定：“主管调查机关应考虑关于成本适当分摊的所有可获得的证据，包括出口商或生产者在调查过程中提供的证据，只要此类分摊方法是出口商或生产者一贯延续使用的，特别是关于确定资本支出和其他开发成本的适当推销和折旧期限及备抵的证据”；美国和欧美反倾销法也没有明确 SG&A 分摊标准，这就造成了在界定 SG&A 的范围和分摊标准上反倾销调查机关无限制的自由裁量和这种权力的滥用。

对相关成本与费用分摊的办法和依据，调查机关要进行审查和调整。各国在反倾销实践中，对成本、费用审查的总的原则是：

- 1、被调查产品和同类产品所承担的成本、费用是应诉企业生产经营过程中所发生的生产经营耗费，与生产经营无关的耗费不应计入被调查产品和同类产品的成本。中国调查机关在铜版纸反倾销案、苯酚等反倾销案中对应诉公司与生产经营无关的费用如股息收入，投资业务、货币期货交易损益等进行了调整。

- 2、成本费用的分摊办法应与受益对象相关，且此类分摊方法是出口商或生产商一贯延续使用的。中国调查机关在邻苯二酚反倾销案、苯酚等反倾销案中对某些应诉公司成本分摊办法如对联产品和副产

品的成本的分摊标准以及三项费用的分摊标准进行了调整。

3、管理费用、财务费用和销售费用是期间费用，在生产多种产品的情况下，只有销售费用才可划分直接的销售费用和间接的销售费用，只有直接销售费用才可以直接归结到被调查产品和同类产品成本中。其他的期间费用应采取合理的标准进行分摊。

如何正确地表达和提供被调查产品和同类产品的成本，是应诉公司应着力考虑的问题，也是会计公司会计技能和实力的展示。

四、反倾销之战实际上是在 WTO《反倾销协议》框架下的会计数据之战

由于反倾销本质上不是基于成本的一种价格歧视，对国内销售计算正常价值需要进行低成本测试。鉴于反倾销成本是一个完全成本概念，而各国成本计算系统通常是制造成本或生产成本的概念，同时反倾销调查中所使用的销售数据也来源于应诉公司的会计信息系统，这就为成本、会计提供了可供施展技术的舞台。成本、会计学的基本概念和技能在反倾销实务中得到了前所未有的推广和应用，各国反倾销之战实际上是在 WTO《反倾销协议》框架下的会计数据之战。

（一）计算倾销幅度数据均来源于应诉公司的会计信息系统。

《反倾销调查问卷》是各国反倾销调查的主要手段，纵观各国反倾销调查问卷，形式和内容各异，但有一点却是共同的，那就是反倾销问卷中涉及大量的销售和成本会计数据，内容大多与会计有关。以中美反倾销调查问卷为例，美国商务部的反倾销调查问卷分为 A 至 E

部分，A 部分主要涉及被调查公司的组织结构、会计实务和公司的销售程序；B 部分主要涉及被调查公司的国内销售或对第三国的销售；C 部分是被调查公司对美国的销售；D 部分是被调查产品的成本和构造价格；E 部分是在美国组装和进一步加工的成本。中国商务部反倾销调查问卷分为 7 部分，第一部分：被调查公司的机构和运作；第二部分：被调查产品；第三部分：对中国的出口销售；第四部分：被调查公司国内的销售；第五部分：对外国的出口销售；第六部分：生产成本和相关费用；第七部分：核对单。对比中美两国问卷可知，反倾销调查问卷的内容主要是被调查公司产品的销售数据和成本数据。这种数据主要来源于也只能来源于应诉公司的会计信息系统。反倾销中调查期的被调查产品销售日的确定和销售数据的剥离及提供均来源于会计上确认销售的时间和已做销售收入的销售记录，而不是销售部门的统计数据。销售日期的确定是反倾销调查，计算倾销幅度的起点，它界定了应诉公司提供调查数据的范围和边界，是归集调查期各种数据的前提和基础，决定了应诉公司的销售是在调查机关确定的调查期内还是调查期外。在出口销售数据是一笔的情况下，也是划分原始调查和新出口商复审的依据，进而决定了反倾销调查的不同程序。销售日期在反倾销调查中至关重要，一些应诉企业和会计公司也往往利用销售日期来规避对已不利的销售事实。验证应诉公司所提供的被调查产品销售数据的真实、完整只能从应诉公司的会计信息系统入手，脱离了会计学上的销售实现确认的标准和已作销售的记录是不能确定该公司提供的数据是转移了风险和报酬的销售，还是退回的销售，同

时也不能确定调查期截止日的销售数据情况。

(二)反倾销的过程其实是一国调查机关和国外应诉公司斗智斗勇的过程。

调查机关追求的是国外应诉公司真实的幅度，而应诉公司追求的是提供可追查的企业数据来获得调查机关认可的较低或零的幅度。确定或逼近国外应诉公司真实幅度的唯一手段就是证实公司所提供数据的真实和完整以及各种费用分摊标准的合理性。WTO 为应诉公司和调查机关分别提供了提交答卷和实地核查两种手段，这两种手段无非是提交数据和审核数据的过程，是彻彻底底的数据大战。(完)

工作单位： 商务部进出口公平贸易局进口调查二处

通讯地址： 北京东长安街 2 号商务部公平贸易局

邮政编码： 100731

E-mail: dingmanqing@mofcom.gov.cn)