

# 我国企业受制于反倾销的产品成本问题分析

崔建华(博士)

(嘉兴学院商学院 浙江嘉兴 314001)

**【摘要】** 历来“非市场经济地位”就是我国企业应诉反倾销的“绊脚石”,会计信息尤其是成本信息不合要求也是导致应诉企业不被承认市场经济地位的重要原因之一。本文结合以往我国企业应诉反倾销的诸多案例分析,归纳了常见的困扰我国企业应诉反倾销成本信息举证问题,并提出相应的对策建议。

**【关键词】** 反倾销 成本 费用

## 一、成本信息与被调查产品正常价值的关系

在应对反倾销诉讼时,被调查企业成本信息质量的高低不仅直接影响到被调查企业“市场经济地位”的获得,而且被调查产品的成本数据影响到最终倾销与否的裁定及倾销幅度的大小。因为正常价值被确定的根本前提就是要求被调查企业的成本信息能够真实、公允地反映产品的真实成本。在倾销与反倾销调查中,正常价值往往是发起反倾销方和应诉方关注的焦点,出口产品的价格是否高于正常价值,是应诉成功与否的关键。判定倾销幅度的计算公式为:

正常价值(NV)=制造成本(COM)+涉案产品应摊的销售和一般行政费用(SG&A)+利润(PM)+包装费用(PA)

倾销幅度=[正常价值(NV)-出口价格(EP)]/出口价格(EP)×100%

在上述倾销的计算公式中,出口价格计算较为简单,在反倾销诉讼中基本不存在争议,而正常价值的计算调整则较为复杂且争议大。由于被调查产品的实际成本是正常价格的一个最为重要的部分,更是确定正常价值的关键。因此,无论是成本倾销还是价格倾销,产品真实成本的确认和计算都将成为直接影响被调查产品的正常价值乃至最终认定倾销是否存在及倾销幅度大小的证据。

涉案产品成本的构成及核算是计算正常价值以及确定倾销幅度的关键问题,也是出口企业应对反倾销调查的关键所在,是涉案双方都密切关注的问题(Kaplan,1988)。由于在反倾销调查当中需要采集涉案产品的成本信息量不仅巨大,而且相互关系错综复杂,加之我企业成本核算体系存在的一些问题,导致我国应诉企业所提供的涉诉产品成本信息不被反倾销调查当局采纳,在反倾销调查中往往采用“替代国”价格来衡量我国产品是否倾销,使我国企业很容易败诉并被征收高额的反倾销税。

## 二、我国企业应诉对成本信息举证不利的常见问题

从以往我国企业应对反倾销调查的案件来看,我国企业

应诉反倾销成本信息采纳障碍常见问题可归为以下几类:

1. 分配标准选择的非合理性。反倾销调查的产品常常只是企业的一种产品,如果企业生产多种产品,那么就涉及到共同费用的分配问题,在反倾销调查中的共同费用主要是制造费用和销售、综合及行政费用(SG&A)。从以往的一些应诉反倾销案例来看,我国企业共同费用分配标准选择不合理是反倾销调查当局拒绝采信企业成本信息的一个重要原因。由于先进成本管理思想在我国企业中的普遍缺位,相当一部分企业的制造费用只是停留在以车间为单位的归集而没有落实到特定的产品中去。在那些进行制造费用分配的企业中,对于制造费用的分配,其标准常常采用材料定额消耗量、产量、重量、生产工时等等,上述标准都与生产数量有关系,但是在现代生产条件下,制造费用与代表生产数量指标的相关性正在迅速消失,尤其制造费用代表的是一类服务和后援功能的业务所发生的各项费用,其分配的标准应当是按业务基础表示的一系列作业。

此外,也有一部分应诉企业对期间费用的分摊标准也不尽合理,如营销费用、运输费用、办公费用等常常是粗略地分配,而不是去找到合理标准或动因进行分配,使被调查产品的成本真实性遭到质疑。

2. 事先没有对期间费用进行分摊。反倾销调查当局要求的是被调查企业及时准确地提供包括销售、管理及行政费用在内的所有成本信息,只要被调查企业在规定的短期限内能够提供合理SG&A分摊信息,通常调查当局就会采信。但问题在于即使这样仍有不少国内企业无法提供相关可靠的SG&A分摊数据。这主要是因为反倾销调查当局遵循过程导向的原则,即不仅要求SG&A的分配结果,而且还要求提供分配标准选择的理由、分配的计算过程等相关信息。由于我国企业在日常成本管理中就对SG&A费用进行分摊的就很少,加之许多出口企业没有应对反倾销的防范意识,因此对SG&A费用进行认真计算分摊更是少之又少。在面临突发的反倾销调

查时,被调查企业要么不能及时提供SG&A费用分摊信息,要么对调查机关的质疑不能提供强有力的证据支持,从而导致SG&A费用的分摊信息不被采信。

3. 不符合公允原则的交易。目前在国际反倾销法中,越来越多的判断标准也都涉及到了公允价值的概念,而反倾销过程中正常价值计算的背后就体现出了会计上的公允价值的理念。所谓公允价值,就是在公平交易中相关熟悉情况的当事人自愿商议进行资产交换或债务清偿的金额。具体到反倾销调查中,比如,作为企业重要资产的土地是否合理、公允地取得并合理地计入产品成本直接影响被诉企业是否能够获取市场经济地位。由于西方国家实行的是土地私有制,企业在取得土地时付出的成本也是为生产产品所付出的必要成本,因此,必须纳入产品的成本中去,由出售产品所获得的收益来补偿。故此,欧盟美国等常以我国企业获得土地成本未计入产品成本为由,拒绝承认应诉企业的市场经济地位。

例如,浙江阳光股份有限公司(简称“浙江阳光”)是我国最大的节能灯生产出口企业。2000年欧洲照明公司联合会向欧盟委员会起诉我国一体化电子紧凑型荧光灯倾销,在此案中欧盟拒绝浙江阳光市场经济地位的原因之一就是浙江阳光未按市场交易方式取得土地使用权,欧盟调查当局认为,浙江阳光的土地使用权是通过政府出让方式取得,而土地使用权只有通过公开拍卖方式获取的价格才是公允的,才符合市场经济的要求。

又如,2005年浙江诺力机械股份有限公司应诉欧盟反倾销案中。欧盟调查官员比较关注该公司的土地成本问题,因为浙江诺力机械股份有限公司由长兴诺力机械厂改制而来,股份制改革以前该公司的土地是划拨的,股份制改革以后是以出让方式取得的并且拥有土地证,而且出让价是当地的基准价,土地取得成本也合理地摊入了产品成本。欧盟调查官员经实地核查后,对浙江诺力机械股份有限公司的土地成本问题表示无异议。

4. 人为操纵成本费用。我国企业尤其是中小企业普遍存在会计工作不规范的情形。主要表现为原始凭证不真实、不合法、不完整;操纵成本费用的情况时有发生,比如:将费用作为资产挂账,导致当期费用虚低;成本计算方法和费用分配方法存在随意变更行为等。这些行为必然导致成本费用数据的不准确,使得成本信息不能反映涉诉产品的真实价值。

甚至有一些中小企业的会计工作呈现“税务导向”,会计的中心工作就是要少交税,而这又给反倾销过程中的会计举证造成了麻烦。比如,对在生产过程中产生的副产品或联产品不进行核算,其目的是销售时收入不入账。根据反倾销相关规定,该部分副产品或联产品所耗用的生产要素可以进行抵免,因企业平时不进行核算,企业账簿无相关记录。然而在反倾销调查举证中,被调查企业则无法提供相关证据,必定造成正常价值高估。又如,企业通过虚增工人数达到虚增劳动力成本,以达到少缴企业所得税和个人所得税,但由此会导致在应

对反倾销举证时正常价值的高估。也有一些企业出于骗取银行贷款、私设小金库等目的,搞“两本账”甚至“三本账”。甚至有不少企业表示,不应诉的一个主要原因就是不愿意或不敢让外国人来审核企业的财务账目。毫无疑问,企业以上行为都导致了会计信息尤其是成本信息严重失真。在反倾销调查时,反倾销调查当局一旦发现企业有这些违法行为,就会拒绝采信企业的成本信息。

5. 产品成本核算基础资料不完整。相当一部企业不重视会计档案的管理,对会计档案规范化管理标准知之甚少,既谈不上有专职的管理机构或是专人管理,也谈不上将会计档案规范化管理纳入会计人员的岗位职责中。这些问题都导致了会计档案的不完整甚至是凌乱不堪,当企业遭遇突发反倾销调查时,给企业的举证与应对实地核查工作埋下隐患。

成本核算基础资料是反倾销诉讼案件中很重要的证据,而我国许多企业在应诉反倾销案件中之所以成本信息不被采信,其中很重要的原因是提供不了应当提供的成本核算基础资料。

在反倾销实地核查中,调查机关会就被调查企业在调查问卷中回答的问题进行进一步的现场查证。然而,调查问卷中成本数据的采集是否真实准确,与被调查企业的产品核算基础资料是否规范关系密切,例如:调查人员抽取涉案期间某一个月成本基础资料复核,企业应当提供从原材料采购到生产过程,再到产品完工入库的成本核算资料,包括领料单、工时记录、共同费用分摊计算表、入库单等,这就需要企业产品成本核算基础资料健全完整。而实际上,部分企业尤其是中小企业产品成本核算不规范,压根就没有成本计算和分配表,完工产品的成本是根据倒轧法而来,成本结转的随意性造成了被调查企业不能提供符合要求的成本基础资料。

6. 涉诉产品成本举证信息提取困难。由于在反倾销调查当中需要采集涉案产品的成本信息量不仅巨大,而且要求一致、准确,这些数据的提供往往不仅要靠企业会计部门手工收集的各类原始单据、各类报表信息,而且还需运用计算机信息技术来提供更多更为间接的数据信息。

而目前我国出口企业中中小企业所占比重较大,其中大多数产品成本核算仍处在手工阶段,所提供的成本信息属于事后的会计信息,仅能满足日常会计工作的需要。通常手工成本核算只能计算产品成本,没有标准成本的计算及分析,也无法计算零部件成本,大量成本数据采集是人工归集的且数据准确性很差、加之成本费用分摊粗放,难以做到成本数据准确(任长道,2008)。然而,应对反倾销调查的会计举证往往数据量大且关系复杂,是一项专业性和时效性极强的工作。出口企业以落后的手工成本核算来应对反倾销调查显然心有余而力不足。例如,2005年欧盟对我国皮面鞋发起反倾销调查,一些制鞋企业由于没应用会计电算化系统,会计核算还停留在手工账阶段,在短时间内既无法提供准确的数据资料,也不能保证数据之间的衔接一致。

此外,目前我国大多数出口企业没有建立健全的成本还原制度,即使是进行成本还原的企业,也大多是“模糊还原”,即并没有清晰地划分产品中细化的直接材料、直接人工、制造费用等。然而,成本要素作为调查问卷会计信息中的重中之重,其工作量占绝大部分时间,被调查企业在极短的时间内完成这项复杂的调查问卷,其难度可想而知。许多企业常常是在匆忙之中完成调查问卷,导致“差之毫厘,谬以千里”的教训比比皆是。

7. 企业社会责任成本的缺失。随着国际贸易的不断发展和多边贸易体制的日益完善,非关税贸易壁垒呈现出日益升级的趋势,社会倾销理论便是这升级化的非关税贸易壁垒之一。所谓社会倾销,是指一个工资水平较高的国家进口相对低廉的外国商品,而商品之所以廉价是因为该出口国企业未为本国劳工提供合理的工资、福利及其他保障,故此出口国能够以远低于市场价值的价格在高工资国家销售其产品。也就是说,出口国将其社会问题“倾销”到了进口国,其后果是,迫使进口国降低工人工资及福利以使其产品价格不失去竞争力甚至导致进口国工人失业。

针对社会倾销行为,西方国家提出了“社会条款”(Trebilcock, 2005)。所谓“社会条款”是指西方发达国家主张在贸易与投资协议里加入关于保护劳动权问题的条款。通过缔结“社会条款”制定各成员国均应遵守的“最低劳工标准”。如果一方违反该条款,相应方可以给予贸易制裁,如征收反倾销税等。因此,作为三大基本生产要素之一的人工成本是反倾销调查的一个重点。例如,2002年美国对中国轴承反倾销中,浙江新昌皮尔轴承有限公司是应诉企业之一。在实地核查中,美国反倾销调查官员从财务工资单着手,对员工年龄、工作时间、工作环境等展开细致的调查。当调查官员调查了所有的相关资料以后并进行计算后认为:公司提供的数据是每月工作时间为26个工作日,但该公司有31个工作日,这样就违背了基本的人权。

事实上,当前跨国公司等已经不再紧盯低价产品,价格已经不是谈判的唯一因素。美国第二大电子零售商Circuit City香港地区负责人在接受采访时谈到:“我们在选择供应商的过程中,如果一旦发现企业使用童工将立刻终止合作;对于超时加班情况不严重的,比如一个星期加班10多个小时,我们会给其一次改正机会,但如果他们不改,我们最终将放弃订单合作。”从这个角度而言,我国企业应该遵守SA8000中的劳工标准,否则就会被反倾销调查官员认为是“血汗工厂”,恶意降低人工工资,进而不授予应诉企业以市场经济地位(浙江省总会计师协会, 2007)。

目前在我国,企业社会责任方面认证推行的主要是SA8000。胡作华(2007)对位于我国上海、江苏、浙江、山东等地主要涉及生产服装、鞋、帽和玩具的20家工厂进行相关调查,这些工厂主要是国外一些知名品牌和大型超市的供应商,在调查中发现的问题不少(参见右上表)。

出口企业不符SA8000行为调查表

主要审核内容	主要不符之处	工厂数目
健康安全	安全设施	15
	文件记录	11
	化学品处理	4
工资	加班工资	10
	最低工资	12
	保险	7
	年休假	5
童工	加班时间	7
	未成年工登记	3
	未成年工体检	2
	保留身份证	3

8. 企业环境成本的缺失。《WTO反倾销协定》及《国际反倾销法》明确规定:产品成本既包括生产成本,又包括环境成本,这里的环境成本指企业因改进企业的环境质量而增加的成本。也就是说,如果应诉企业的被调查产品在生产过程中产生污染,则消除污染和处置污染物的成本也要合理地计入调查产品成本。

通常欧美反倾销调查人员对这方面的核查会按照国际环保标准来执行。然而,由于我国企业环境成本意识不强,甚至有些企业是缺失,导致一些企业存在环境污染成本部分进入或是根本没有进入产品成本的行为。而在反倾销调查中,调查机关若发现被诉企业的环境成本明显低于经正常推算应承担的标准,那么反倾销调查机关就会选择不采纳此成本数据。因为调查当局会认为未被量化的企业环境成本影响了成本数据的完整而使倾销判定无法进行。

### 三、结论及建议

1. 为了应对国际反倾销诉讼,拥有能够准确计算产品成本的制度(从而才能确保产品定价合理)对于出口企业至关重要。因为在日趋激烈的市场竞争环境中,日益狭小的产品获利空间已容纳不了成本的误差,在这方面,有许多必须加以考虑的问题,包括哪些成本宜计入产品成本,以及这些成本是否合理地分摊到各种产品中。当然,在评估各企业的成本计算制度时,这些制度必须适合各企业所处的运营环境,同时又必须真实反映企业的战略和管理工作的成熟程度。

因此,一个相对“粗糙”的成本计算制度,虽不能作为扭曲产品成本的结论性依据,但由于应诉反倾销会计举证是在既定法律框架下的诉讼行为,强调的是证据的可采性,因此,不符合可靠性、一致性和及时性的成本信息无疑会给企业应诉反倾销带来灾难性的后果,以往众多的应诉反倾销的案例也证明了这一点。

2. 反倾销调查中的成本数据调查分析思路是有章可循的,不管是基于变动成本法的思路,还是要求细化的成本信息、成本分配标准的公允等都要求应诉企业须具有高水平的

# 市场化程度、股权制衡与上市公司价值

卞琳琳(博士) 宋芬

(上海第二工业大学经济管理学院 上海 201209 烟台职业学院 山东烟台 264025)

**【摘要】**本文以2006~2010年在沪深两市发行A股的上市公司为样本,实证研究了不同市场化程度下股权制衡作用机制的不同。研究结果显示:就整体而言,股权制衡度与上市公司市场价值正相关,市场化程度对上市公司市场价值的影响不显著;分组的数据表明,在市场化程度不同的地区,股权制衡的作用机制、市场化进程对上市公司价值的影响存在较大的差异性。在市场化程度发达的地区,股权制衡的作用退为其次,市场价值更多地与市场化指数、股权集中度等因素相关;在市场化程度中等的地区,上市公司价值与股权制衡度显著正相关,而与市场化指数显著负相关;在市场化程度落后的地区,无论是股权制衡度,还是市场化指数,对上市公司价值的影响均不显著。

**【关键词】**市场化程度 股权制衡 上市公司价值

## 一、文献回顾

股权制衡及其对公司绩效的影响是近年来国内外学术界研究的热点问题之一。国外的研究表明,股权制衡既有可能导致有利经济影响,也有可能产生不利经济影响,而对公司的净影响则取决于“有利”和“不利”这两方面的比较(Bolton、Von Thadden,1998;Pagano,Roell,1998;Gomes和Novaes,1999;Bloch、Hege,2001)。

国内方面,大部分学者对股权制衡的效果持肯定态度,认为股权制衡有利于提高公司价值,增强上市公司竞争力(孙永祥和黄祖辉,1999;白重恩等,2005)。然而,另外一些学者却持反对意见。赵景文和于增彪(2005)通过对比股权制衡公司与

一股独大公司的相对业绩后发现,股权制衡公司的业绩显著差于同行业总资产规模接近的一股独大公司。徐莉萍等(2006)则提出,过高的股权制衡程度对公司的经营绩效会产生负面影响。因此,股权制衡的作用机制似乎仍然是一个悬而未解之谜。

与此同时,上市公司所处的经济环境在各地区之间并不完全相同。由于资源禀赋、地理位置以及国家政策的不同,我国各地区的市场化程度存在较大的差异。在某些省份,特别是沿海省份,市场化已经取得了决定性进展;而在另外一些省份,经济中非市场因素还占有非常重要的地位(樊纲和王小鲁,2010)。各地区市场化程度的差异,导致地方政府获取资源

成本核算能力与完善的成本管理系统。但从我国企业应诉反倾销成本信息采纳障碍表现出的常见问题来看,我国企业日常成本核算中存在成本管理职能弱化的通病,大多数企业的现存成本会计系统难以提供满足应对反倾销诉讼要求的产品成本信息。

我们从另外一个视角来看,应诉反倾销的过程就是迫使企业各项管理(包括成本会计管理)工作与国际标准接轨的过程。也正是由于反倾销诉讼是一把“双刃剑”,它遵循的是优胜劣汰的经济法则,因此,我国许多的企业在此过程中认识到了企业各项管理(包括成本管理)按照国际规则运作的重要性,更有一些企业就是在应对反倾销的过程中迅速提升自身各项管理水平并成长壮大起来的。

但同时我们应看到,企业应诉国际反倾销又是个系统工程,并非企业一方所能承担的,更需要宏观制度层面的引导与支持。比如,在应诉反倾销的过程中应充分发挥行业协会的作用以形成合力;继续积极完善有关企业社会责任的法律、会计

体系,以切实保证企业社会责任的履行;利用多种手段促进环境成本内部化,从而避免授人以柄。

## 主要参考文献

1. Kaplan, Gilbert B, Kamarck, Lynn G, Parker, Merrie. Cost Analysis Under The Antidumping Law. The George Washington Journal of International Law and Economics, 1988; 21
2. 反倾销文集编委会. 反倾销文集——浙江省百名注册会计师反倾销应诉人才培养心得. 北京: 中国财政经济出版社, 2007
3. 任长谊. 我国机械制造企业信息化现状. 微型机与应用, 2008; 3
4. Trebilcock, Michael J, Robert Howse. Trade Policy & Labor Standards. Minnesota Journal of Global Trade, 2005
5. 浙江省注册会计师协会. 反倾销财务与会计工作实务指南及案例. 北京: 经济科学出版社, 2007