

研究 探索 改革

# 反倾销与反补贴中的财务信息揭示

刘朝晖 娄 权

## 一、问题的提出

我国已经加入了WTO,这给我们带来了前所未有的机遇和挑战。一方面,我国企业的出口在享受到WTO成员国的关税待遇时,更容易受到国外的倾销和补贴的指控;另一方面,我国进口关税大幅度降低,为保护国内产业免受进口产品的不公平冲击,国内企业将更多地诉诸于反倾销和反补贴的保障措施,以维护自身的合法权益。

在WTO的规则体系中,倾销和补贴都属于“不公平竞争”,二者共同之处都是出口产品以低于国内的正常价格在进口国市场销售,WTO的《反倾销协议》和《反补贴协议》允许成员国政府对受到外来不公平竞争影响的公司予以行业关税保护。我国于2001年12月发布了《中华人民共和国保障措施条例》、《中华人民共和国反倾销条例》和《中华人民共和国反补贴条例》,并成立了产业损

法,表示企业在经营中所创造的增值额。公式2和公式3右边是加法,表示增值额各有关方面(例如,职工、股东、债券持有人、政府等)的分配。

增值额计算完毕后,需用增值表加以归纳和分析。通常,增值表的上半部分反映增值额的形式,即以某经济实体在一定时期内的经营所得,扣除为进行相应经济活动而使用的材料和劳务后的余额表示;表的下半部分反映该经济实体增值额和分配状况,如雇员所得按工资、养老金等形式列示,政府所得按税收形式列示,投资者所得按股东股利等形式列示,债权人所得按利息形式列示,以及企业再投资按折旧和留存利润等形式列示。

20世纪70年代初,英国各公司首次编报增值表,这引起了各国会计界的广泛关注,并有力地推动了增值表的披露实务。自80年代后,世界上许多国家的公司纷纷开始编制增值表,从其发展的趋势来看,增值表日趋普及,并有可能继号称第三报表的现金流量表或财务状况变动表之后,发展成为第四报表。

## (二) 雇员披露

雇员披露对职员及其代表、投资者来说,是一项非常重要的披露。从国际角度看,联合国、经济合作与发展组织、欧盟、世界贸易组织等都要求企业进行雇员披露。从国家角度看,欧洲许多国家如德国、法

害调查局履行相关职责。按照这些协议和条例的有关规定展开的反倾销和反补贴调查,除了聘请律师外,还会有会计师的参与。这是因为在调查程序中会涉及到一些重要的财务信息,财务信息在出口产品正常价值的确定、补贴收入的确认和产业损害裁定三个方面具有重要的作用。本文将从WTO的相关规则入手,分析反倾销和反补贴调查中涉及的重要财务信息,讨论企业及财会人员应如何合理披露和利用财务信息,从而争取既能在国外的反倾销和反补贴调查中胜诉,又能在国内市场上利用反倾销和反补贴的有力武器保护自身权益。

## 二、财务信息与倾销产品的正常价值确定

所谓倾销,是指在正常贸易过程中一国的产品以低于其正常价值的出口价格销入另一国市场。进口产品的出口价格低于其正常价值的幅度,为倾销幅度。在国际贸易国、瑞士等也要求企业尤其是跨国公司进行雇员披露。一方面可借此反映在该公司工作的雇员人数及其合并和联营公司的雇员人数;另一方面亦可反映该公司本国雇员与外国或其他各洲雇员的人数。此外,有些公司还按百分比补充分解对职工支付的。例如某公司每支付100马克的直接工资,其中43马克是作为雇员的社会保险,这种非财务性披露反映了一家公司的持续成功,部分地依赖于确保雇员的职业保证以及支付他们足够的报酬。在某种程度上,雇员披露扩大了公司年度报告的读者。

## (三) 环境披露

相对于增值表披露和雇员披露来说,环境披露的重要性也毫不逊色。随着人们对环境保护意识的增强,环境披露在一些国家,尤其在欧洲公司的年度报告中日益普及。

\* \* \*

本文着重论述了财务报告的披露问题。但是,大多数会计人员认为,基本财务报表(包括资产负债表、损益表和现金流量表)仍是第一位的。但不管怎样,披露是一种沟通信息的有效手段,增加披露可以不受财务报告规则的限制,可由会计人员和公司管理当局根据需要加以确定。在完成世界范围的会计实务协调之前,披露是克服这一差异的有效手段。

中,一种产品是否被视为倾销首先需准确判定其正常价值。在实务中,倾销产品的正常价值有三种判定标准:第一种判定标准是出口国(地区)国内市场的正常贸易过程中的可比价格。该标准的前提为出口国是市场经济国家,否则即以在特定产品上劳动生产率和成本等方面与出口国相同或相似的市场经济国家的市场价格来代替;第二种判定标准是该同类产品出口到一个适当第三国(地区)的可比价格;第三种判定标准是该同类产品在原产国(地区)的生产成本加合理费用、利润。前两种标准主要通过市场调查取得。而第三种标准则必须通过相关的财务信息来确定。

例如,负责调查美国进口商品是不是有倾销,倾销幅度有多大的美国商务部,在核定从中国进口的钢丝绳的正常价值时,就采用中国出口商报告的生产要素数据和替代国印度的价格数据来计算;在调查中国帽子的公平价值时用我国生产企业的投入数量,主要包括原料、能源、劳动工时,和替代国菲律宾的生产资料的投入价格计算生产成本,再加上规定的10%管理费和8%的合理利润来计算公平价值。

因此,在采用第三种标准时,就需要我国企业的财会人员按照符合国际惯例的会计制度正确确认和计量产品的生产要素投入、直接成本、间接成本和费用。我国出口企业如果能对自己直接生产的中间产品、零部件等提供明细成本资料,就能说服美国商务部不采用这些中间产品和零部件的替代国价格。由于倾销诉讼一般涉及的是某个产品,故在会计核算中必须明确出口产品的明细信息,包括每种产品投入的外购原材料、自制零部件、能源、固定资产折旧、直接人工和间接人工等。这样,既能对国外的反倾销诉讼有备无患,又能加强自身的财务管理。

### 三、财务信息与补贴收入的确认

所谓补贴,是指出口国(地区)政府或者其任何公共机构提供的并为接受者带来利益的财政资助以及任何形式的收入或者价格支持。WTO的《反补贴协议》将补贴分为禁止性补贴、可申诉补贴与不可申诉补贴三种。对禁止性补贴是无条件的禁止,即使没有给其他WTO的成员国造成损害,其他成员国也可以采取“反击措施”;对可申诉补贴则是有条件的禁止,只有当补贴给其他WTO的成员国造成法定损害时,其他成员国才可以采取“反击措施”;对不可申诉补贴原则上是允许的,其他成员国不能采取“反击措施”。禁止性补贴主要是指出口补贴和进口替代补贴,例如出口国(地区)政府根据出口实绩对企业、产业提供的直接补贴,与出口奖励有关的外汇留成或者类

似做法等等;可申诉补贴则主要是生产补贴和其他国内补贴,在WTO的《反补贴协议》及其附件中并没有列举可申诉补贴的种类,主管机关在认定时具有一定的灵活性;不可申诉补贴主要指不具有专向性的补贴,但是在专向补贴范围内,也有3项不可申诉,即对研究与开发活动、地区扶贫、环保项目的资助。

我国现行的各种补贴政策尤其是税收优惠政策相对比较多,其中很多属于禁止性补贴,加入WTO后有必要相应调整现行政策。比如在《反补贴协议》规定的限制比例条件下,鼓励高新技术产业发展,在研究开发环节补贴远比直接生产环节和税收优惠有效且能免于被国外申诉。同样,随着对环境保护的重视,我国企业对环保项目支出加大,国家可以在政策上对此补贴。相应地,我国企业在财务报告中披露补贴收入信息时应尽量与研究开发费用和环保项目支出配比,也就是说,我国企业应重视自身对补贴收入的披露,以免授人以柄。

另外,我国目前还没有制定关于政府补贴的会计准则。国际会计准则第20号( IAS 20 )规定了对政府补贴的确认应采用收益法,即在配比期间内确定为收入,而不是采用直接贷记所有者权益的资本法。对于实行国际会计准则的国家,我们可以从该国上市公司的财务报告中捕捉到有关政府补贴的信息。当国外同类产品出口我国造成激烈价格竞争的,要善于收集出口国生产商的财务报告及披露的信息,获取对方是否接受政府补贴的初步证据,以便利用《反补贴条例》来寻求产业保护。

### 四、财务信息与产业损害的裁定

采取反倾销和反补贴的实质都是为了保护国内产业,WTO的《反倾销协议》和《反补贴协议》规定当进口产品存在补贴和倾销,并对已经建立的国内产业造成实质损害或者产生实质损害威胁,或者对建立国内产业造成实质阻碍的,才能采取反倾销和反补贴措施。可见,确定损害的存在是裁决能否采取保障措施的重要条件。

对损害的调查一般包括:进口产品的数量是否大量增加,进口产品的价格对国内同类产品的价格是否产生大幅度抑制,对国内产业的相关经济因素和指标的影响,倾销或补贴与产业损害之间存在的因果关系等内容。以下将以美国为例,说明对产业损害调查涉及的有关财务信息及披露。

1. 损害调查要求提供的财务信息。美国国际贸易委员会( ITC )调查损害是否存在时会要求被调查企业提供下列财务信息:(1)国内的企业在调查年度最近5年经审计的财务报告;(2)国内的企业在调查问卷上填写与财务报告一致的数据,包括净商业销售价值、经营收入、生产能力、净销售数量、销售商品的成本(原材料、直接人工、其他工厂成本)、毛利或亏损、销售、经营和管理费用总

援引的案例来自于我国产业损害调查局在www.cacs.gov.cn上披露的“经典案例”。

# 浅析国有资本金绩效评价新体系

张 娆

2002年财政部等联合发布了《国有资本金绩效评价规则》及《国有资本金绩效评价操作细则》，对国有企业的绩效考核采用新的评价指标及标准，从而进一步完善了企业绩效的评价方法，规范了企业经营绩效的评价行为，加强了对企业的监督管理。本文对此作以下探讨。

## 一、国有资本金绩效评价新体系内容简析

新的国有资本金绩效评价指标与1999年指标相比发生了一些变化，现用图表的形式具体对比说明如下页表。

## 二、对新指标体系变动的探讨

经过对比，我们发现新的指标体系中基本指标没变，而修正指标和评议指标都有所变动。现对修正指标和评议指标的构成作进一步探讨。

### 1. 对修正指标的探讨。

修正指标着重强调企业资本的净化和增长状况。企业设计、经营收入或亏损、其他收入和费用、所得税前净利润、折旧和摊销、资本支出、研究和开发费用（其中给关联公司的转移价格要求按市场公允价格计量，合并报表抵消的价值要求单独列出）；（3）国外的出口商提供经审计的财务报告；（4）国外的出口商填写对该产品的生产能力、产量、销量和库存量，该产品销量占出口商总销售收入的比例等信息的问卷。

ITC在这些信息和实地调查的基础上作出裁决。例如，由于我国企业积极提供ITC要求的信息和证据，ITC曾裁定美国国内的帽子产业和钢丝绳产业没有受到来自中国出口产品的实质性损害和实质性损害的威胁。

2. 损害调查中的盈余管理行为。在实证会计理论中，瓦茨和齐默尔曼曾指出假设，公司受政治利益的驱使，可能选择将报告收益从当期递延至以后各期的会计程序。例如外来竞争会降低本国企业的盈利能力，受影响的公司为寻求救济，就可能采用进一步降低报告净收益的会计政策，如增大折旧和摊销费用，虚增产品质量保证、意外事故及回扣所形成的负债等，让政府知道自己的盈利能力下降，达到促使政府采取进口保护措施的目的。当然，美国ITC、政治家和公众都知道这种动机。但琼斯（Jones，1991）认为，这些信息使用者群体没有动力去纠正这种下调利润的机会主义行为。例如，公司获得救济引发的高价

经营业绩的变动及经营流程的控制，并及时反映企业资产的更新及存货变动状况。1999年的指标体系修正指标是16个，而新的2002年的修正指标是12个。其中新增加的盈余现金保障倍数、三年销售平均增长率、技术投入比率这三个指标对原体系的不足进行了弥补与完善。

在“盈余现金保障倍数 = 经营现金流量 / 净利润”中引入了现金流量的指标，这表明对企业的收益质量还是增强了重视程度。因为企业实际财务效益状况如何，关键还是看实际的现金，现金流量反映了企业的流动性和财务安全。这一比率反映企业本期经营活动产生的现金净流量与净利润之间的比率关系，比率越大，企业财务效益就越好，如果比率小于1，则表明本期净利中存在尚未实现现金的收入，这一比例的可靠性比一般的收益指标更高。

“三年销售平均增长率 = [(当年主营业务收入总额 / 并不足以使顾客群起抵制；就连ITC，出于对申诉公司的同情，也不会去纠正这种盈余管理。

琼斯对处于美国ITC产业损害调查中的公司调低报告净收益的行为进行了研究。琼斯从1980年到1985年ITC的六次进口救济调查中的5种行业里，选出23家公司做为样本。经回归分析后，几乎所有的样本公司的操控性应计项目在ITC调查年度都显著地用来调低报告净收益，且发现被调查企业为调减收益而调整应计项目的金额明显比未进行调查的年份要大得多。这说明，美国国内企业提供的表面上的产业损害并不一定是由进口产品的冲击造成，很可能存在其他因素。

因此，我国企业在受到倾销指控时，应努力发现并陈述进口国内该产业受到损害的其他影响因素，例如上述的盈余管理中的不当行为。当然，国内企业在提出对进口产品倾销调查时，也不妨在我国会计制度和准则允许的范围內适当进行盈余管理，从而给我国产业损害调查局作出裁定提供充分的依据。

总之，在WTO的框架下，反倾销与反补贴就象双刃剑，我国既可以用来限制进口，保护国内产业，也可能被国外用来限制我国的出口。国内产业在申诉反倾销和反补贴保障或出口企业应诉国外指控时，在程序上不违背WTO的有关规则的前提下，应重视可资利用的财务信息处理及披露（包括自身和国外双方的信息），争取获得有利于我国企业的裁决。

（作者单位：厦门大学会计系）

操控性应计项目是指可以通过会计政策的选择影响报告年度利润的会计科目，例如应收账款等。