会计信息质量特征在反倾销会计举证中的表现

杭州　徐柯芝

美国财务会计准则委员会认为,会计信息必须符合一系列的质量要求,其中,相关性和可靠性是首要质量要求,可比性是次要和起交互作用的质量要求。笔者就会计信息质量特征在反倾销会计举证中的表现作以下阐述。

一、相关性的具体表现

在会计信息质量特征中,相关性是会计信息对决策有用的主要质量特征之一,它要求企业提供的会计信息能够满足使用者的需要。在反倾销实践中,相关性即要求会计证据与诉讼中的待证事实相关,从而具有能够证明待证事实的属性。它主要体现在以下两个方面:

1.所提供的会计信息要与特定产品有关。"产品范围"是反倾销法中一个很重要的概念。发起反倾销调查首先要确定的就是产品范围,一次调查只能涵盖一种产品。它的作用是非常关键的,因为如果允许起诉方将调查产品的范围任意扩大,就会对国外出口商造成歧视,加大贸易保护的程度。确定产品范围一般考虑以下标准:相同的基本物理、化学特征和技术性能,用途的相似性以及产品的替代性、竞争性等,并将确定了的产品配以相应的海关编码。

应诉企业所提供的会计信息应围绕着"同类产品"展开,如果是以出口国或第三国市场价格为依据来确定正常价值,则以下相关会计信息会同其他基本信息一道被要求提供:关于被调查产品的内部财务报告;所有涉及在比较进口国市场上生产和销售"同类产品"的关联方的财务报告,这些关联方的所有关联供应商的财务报告,以及关联方母公司的财务报告;该产品在进口国价值增值的有关信息等。如果是按构成价格来确定正常价值,则应诉企业所提供的会计信息要包括与受诉产品相关的所有成本,即制造成本、销售费用和管理费用等。

2.所提供的会计信息要与特定期间相关。所谓相关是指所提供的会计信息要反映受诉方在被控诉为"倾销"期间的生产和销售行为同"倾销"后果有联系,所以反倾销当局要求会计信息所反映的时期要与反倾销的发生时期一致。由于倾销是在调查前就已经发生,美国通常要求在调查期有关出口商提供受诉产品被控诉之前两年的有关情况,欧盟要求是一年,当然也可以附加或候补认为是适当的期间。

在低于生产成本销售的情况下,"期间"更具有特殊意义。美国商务部通常以一定期间内每一单位产品的平均生产成本计算"充分分摊成本"。而在日本输美钛海绵倾销案(1987)中,国际贸易法院认为,美国商务部在评价调查期内的价格时应考虑到未来的预期销售和成本,因为逐渐下降的边际成本使得即使以现行的低于平均成本的价格销售也可以收回成本,因而这种销售是正常的。国际贸易法院没有指明预期销售和成本的计算时间,而是认为有必要进行个案分析。产品的生产周期通常大于"合理期间",应诉企业为了以"边际成本"为理由进行抗辩,当然希望以生产周期作为成本收回的"合理周期"。但是,1994年《反倾销协议》(简称《协议》)作了新的规定,"合理期间"就是指调查期。这种做法虽然便于进口国当局进行调查,但是对于受诉产品的出口商而言显然是不公平的。

二、可靠性的具体表现

所谓可靠性是指会计信息应能如实表述所要反映的对象,尤其要作到不偏不倚地表述经济活动的过程和结果。可靠性是"决策有用"的另一个主要质量特征。它在反倾销法中表现为"可靠的证据",主要体现在:

1.所提供的会计资料应真实、可靠并且完整。反倾销法对当事人的会计证据提出了相当苛刻的要求。实践中,许多应诉方因为不懂反倾销法,无意中违背了"可靠性"而遭受损失。

调查中,应诉企业的法定代表人和法律顾问必须签名,以对提交材料的真实性负责。法定代表人必须保证本人已阅读过所有资料,且其内容(主要是财务数据)全面、准确。法律顾问必须证明调查问卷等文书依据的是企业提供的客观资料,保证不存在代理不当或是有意忽视某些事实的行为。

调查官员在收到答复后,首要任务是将数据尽快核对,检查所有陈述是否前后有出入,审核答复的内容是否具有针对性。不仅答卷的内容之间必须保持一致, 答卷和原始资料之间、原始凭证与会计报表之间、答卷与所提交磁盘内容之间也必须保持一致, 出口商的答卷也应当同进口商的答卷内容相符,不能有很大出入。为了核实资料,反倾销当局在征得出口商等有关方面同意后,可到出口国进行调查取证。

反倾销法有一个独特的规则——最佳可获得事实,也叫现有最佳资料。如果应诉方未在合理时间内提供必要的信息、主观上不合作或是客观上无法提供令反倾销当局满意的财务数据,那么,裁定将在可获得事实的基础上作出。即使是客观上疏忽或是很小的错误,都可能影响到会计证据的可靠性,致使反倾销当局认为应诉企业的整个成本会计体系不可信。这种结果一般都对应诉企业不利,因为"现有资料"通常是申诉人在申请调查时提供的,其总会有意加大出口企业所

谓倾销的成份,以利于自己反倾销。所以,应诉方的积极应对是在反倾销案件中胜诉的前提条件。

2.所采用的会计方法能够可靠地反映成本。在计算正常价值时,成本数据可能根据应诉企业的会计记录得出。但是,无论是市场经济国家还是非市场经济国家,如要会计记录被采用,必须符合两个条件:

(1)会计记录符合出口国的一般会计准则。在成本数据中,有很多是间接费用,需要按一定的会计原则在调查期和非调查期之间合理分配。《协议》规定,当局应考虑全部现有的成本适当分配的证据,包括出口商或生产商在调查过程中使用的分配依据,其前提是该分配依据在历史上一直被出口商或生产商使用,特别应对有关确立适当的分期付款和折旧期限、投资费用等加以考虑。

(2)会计记录合理地反映产品的完全分配成本。《协议》规定,除非已在成本分配中得到反映,否则应对那些有利于将来或当前生产的非经常性项目成本作出适当的调整。比如开业期发生的成本,《协议》要求采用开业期结束时的单位成本,因为这个成本比开业期前期、中期的单位成本都要低,已接近正常成本。如果开业期与调查期是部分重合,则开业期结束时的单位成本在计算整个调查期的加权平均成本时代表重合部分的单位成本。当事人必须在调查发起后三个月内、在实地核查前向反倾销当局提交其开业期的证据,证明在开始阶段设备使用率低、单位成本高,并与调查期重合或部分重合,就可以申请调整。

3.所基于的交易方式能够真实地反映价格。《协议》将以出口国国内市场价格为依据作为确定受诉产品正常价值的首选方法。但是,美国商务部在使用这种方法之前一般要进行国内市场可靠性测试。如果测试结果表明,该国内市场价格是此种或类似产品在出口国的主要市场上用于国内消费并且以通常的交易数量在正常贸易过程中所发生的,则被认为是可以接受的。可见,前提是销售数量具有代表性,并且价格是在"正常贸易过程"中发生的。《协议》规定,出口国价格、第三国价格以及构成价值各要素的价格都必须是在"正常贸易过程"中发生的交易价格。它排除了三种情况,因为在这些方式下产生的价格是不可靠的:①交易双方之间存在某种关联方关系或有补偿安排的销售;②低于生产成本的销售;③非市场经济条件下的销售。

三、可比性的具体表现

一般来说,可比性就是"具有一定共同特征的质量或状况"。可比性并不是会计信息首要的质量特征,但是它却构成了反倾销法的核心理念。

《协议》对于倾销的定义是,该产品的出口价格在正常的贸易过程中,低于出口国旨在用于本国消费的同类产品的可比价格,也即以低于其正常价值的价格进入另一国,则该产品被认为是倾销。可见,倾销的确定过程实际上是围绕着两者的比较而展开的,倾销是否存在和倾销的幅度取决于正常价值与出口价格的比较。首先是正常价值和出口价格的各自确定,然后需要对两个市场上的价格进行适当调整,把两个市场上的同类产品放在同一商业环境中,才能够进行公平、合理的比较。由此,反倾销法基于了以下可比性思想:

1.产品的可比性要求——"同类产品"概念。"同类产品"概念无论是在反倾销理论还是在实践中均非常重要。因为在确定产品是否构成倾销时,所遇到的第一个问题就是计算出口产品同类产品的正常价值。在正常贸易情况下,"同类产品"可能会是出口国国内销售或向第三国销售的同样或相似产品;如果应诉国是非市场经济国家,则为与出口产品相似的替代国产品。《协议》着重考虑了产品之间物理特征的完全或近似相同,并允许就差别对价格作一定的调整。只有在用于确定正常价值的产品与出口产品具有同种质量或状况时,正常价值和出口价格才能够进行比较,否则,不同产品的成本差异将影响它们的可比性。因此,确定"同类产品"是价格比较的基础,它对于倾销裁定结果的影响很大,甚至成为判断倾销是否成立的关键。

在给出口商的调查问卷中有一项出口产品与内销产品型号的对比,将调查产品按型号或品种分组进行比较,以确保比较的正确性。这种做法虽然保证了比较的正确性,但因有些型号的产品在国内不销售或销量达不到5%的要求,则正常价值无法以国内市场价格为依据,转而采用结构价格法。这对于出口商是不利的。

2.价格的可比性要求。①按《协议》的解释,"可比价格"是指具有代表性的、能与受诉产品的出口价格进行适当比较的价格,即能代表某一产品在一定时期销售的价格。一般是从销售量和销售季节来考察的,数量太小的销售或淡季的销售,其销售价格一般都不具有代表性。《协议》规定,如果同类产品在出口国国内市场的销售量占受诉产品在进口国市场销售量的5%或以上时,通常认为是确定正常价值的足够数量,否则,应有证据证明它的可比性。②为了能够进行公平比较,要求将出口价格和正常价值调整至"相同贸易水平"。《协议》没有详尽规定价格调整所涉及的因素,各国反倾销法的规定及法律适用过程中的习惯性做法也不尽相同。各国通常涉及的调整因素有:销售条件差别、销售数量差别、汇率波动、税收差别以及其他影响价格可比性的差别。③价格可比性包含了会计方法的可比性要求。成本计算方法的不同会对正常价值造成一定的影响,在Bovard(1999)引用的案例中,美国商务部按十种不同的方法计算一家巴西企业的产品成本而产生了几种不同的裁定结果。为此《协议》规定,出口商的成本记录如被采用,就必须符合公认会计原则,而1998年欧盟384/96号规定修正案更是明确提出了"符合国际会计准则"的要求。

会计在反倾销领域的举证作用是会计职能的延伸,拓宽了具体的会计目标,同时也使得各国之间的公认会计准则发生了新的磨擦,进而在国际贸易领域对于会计准则的国际趋同产生了强烈要求。会计信息质量特征在反倾销会计举证中的表现正是反映了特定领域对实现会计目标的要求。它平衡着反倾销当局、申诉方和应诉方等多方面的利益,它的变化表示着主要利害关系者动态博弈的过程。因此,作为从反倾销法中提炼的会计内容,它代表着反倾销法务会计在未来的研究趋势,本文也许能起到抛砖引玉的作用。