



《浅析集团内债务重组业务的合并会计报表抵销》一文的商榷

□ 王基权

读了贵刊2003年第5期《浅析集团内债务重组业务的合并会计报表抵销》一文(以下简称该文),笔者认为该文有几处值得商榷:

一、关于集团内债务重组业务进行合并会计报表抵销的时点问题

对集团内债务重组业务,编制相关的合并会计报表,就债务重组业务的时点而言,只能是债务重组以后。即使是年末31日进行债务重组,编制该年末的会计报表,报表反映的只能是债务重组后的情况,而无法反映债务重组时的情况。因此,对集团内债务重组业务的合并会计报表抵销,实际只能是对该内部债务重组后形成的相关资产、负债、股东权益、损益进行抵销。而该文中的(一)、(二)、(三)小标题中均表述为债务重组“时”的合并会计报表抵销,正是由于该文对这一时点认识的错误,致使该文中抵销原则的说明及抵销分录,将债务重组前的抵销事项(如(一)中的抵销原则2、3说明及年末抵销分录(1)、(2),(二)中的抵销原则1说明及年末抵销分录(1),(三)中的抵销原则1、3说明及年末抵销分录(1)、(3),(四)中的抵销原则2、3说明及年末抵销分录(1)、(2)),与债务重组后的抵销事项混淆在一起,是不当的,是不符合实际的。作为集团内债务重组业务的合并会计报表抵销,应将上述有关债务重组前的抵销原则说明与抵销分录取消。如需要,也只能对债务重组前、后

的抵销事项分别说明,不能混为一谈。

二、(一)中抵销分录的错误

1、资本公积数额应为1 000万元,而非800万元。

2、如前所述,取消2002年末的(1)、(2)抵销分录。因为债权、债务及坏账准备在双方编制债务重组分录时已转销。2002年末抵销分录应为:

借:资本公积	1 000	
贷:营业外支出		800
管理费用		200

3、以后年度连续编制抵销分录应为:

借:资本公积	1 000
贷:期初未分配利润	1 000

三、(二)中抵销分录的错误与不足

1、如前所述,取消2002年末的(1)抵销分录。

2、债务重组形成的应交增值税的销项税额是实际应交税务机关的税款,进项税额是实际可抵扣的税款,均属对外的负债性质款项,而非集团内往来款项,不需相互抵销。因此抵销分录(2)应取消。

3、对资本公积的抵销,相对应的库存商品销售当年与销售前、后年度,以及库存商品部分销售与全部销售,其合并抵销分录是不同的。抵销分录应按下列情况确定:库存商品销售前(包括债务重组当年和以后年度)的抵

销分录应为:

借:资本公积

贷:库存商品

库存商品销售当年的抵销分录应为:

借:资本公积

贷:主营业务成本

库存商品销售以后年度的抵销分录如同该文所述:

借:资本公积

贷:期初未分配利润

关于抵销金额,借方资本公积为664万元。贷方金额应视全部销售、部分销售不同情况而定,全部销售为664万元;部分销售应按已销售商品占该全部商品的比例计算确定。贷方会计科目则按上述相应情况确定。

根据该文(二)例子题意,按《企业会计制度》规定,对该库存商品必须计提存货跌价准备,并在年末合并会计报表时应根据该存货跌价准备余额对其予以抵销。因该抵销分录同于正常情况下的内部销售的存货跌价准备抵销,且不影响上述抵销分录,在此不再赘述。

四、(三)中抵销分录的错误

1、如前所述,取消2002年末的(1)、(3)抵销分录。2002年末抵销分录应为:

借:股本	400
资本公积	600
贷:长期股权投资	900
管理费用	100

2、以后年度连续编制抵销分录应为:

借:股本	400
资本公积	600
贷:长期股权投资	900
期初未分配利润	100

五、(四)中例子与抵销分录的错误

1、(四)例子中提及应收票据、计提了坏账准备,这不符合《企业会计制度》的规定,应删除计提坏账准备的内容,或将应收票据改为应收账款。

关于我国独立董事职责问题的若干思考

——兼论《关于在上市公司建立独立董事制度的指导意见》的完善

□ 任永平

为了完善我国上市公司的公司治理,证监会于2001年8月发布了《关于在上市公司建立独立董事制度的指导意见》(以下简称《指导意见》),决定在我国上市公司治理中全面引入独立董事制度。《指导意见》的发布和实施对改善我国公司治理的积极意义是毋庸置疑的,相关实证调查也表明该制度已经取得了初步成效。然而,独立董事制度在实践中也逐渐暴露出一些问题,独立董事的职责问题即是其中之一。

独立董事除具有《公司法》、《证券法》、《公司章程》等所规定的董事的一般职责外,还具有相关法规所规定的特别责任。《指导意见》对独立董事特别职责的规定可以分为三个层次:独立董事事先审核的职责;独立董事发表独立意见的职责;独立董事公告独立意见的职责。本文对此作些探讨,并就其完善提出一些建议。

一、关于独立董事事先审核职责问题

为了充分发挥独立董事的作用,《指导意见》赋予了独立董事六项特别职权,其中比较重要的一项就是独立董事的事先审核职权,即重大关联交易应由独立董事认可后提交董事会讨论,独立董事做出判断前可以聘请中介机构出具独立财务顾问报告作为其判断的依据。这一职权既是独立董事的特别权力,也是独立董事的一项责任。因为,重大关联交易在提交董事会讨论前,独立董事应该事先进行判断,若独立董事不同意,该议题就不能列入董事会讨论的议题之中,也就更不可能通过董事会的审核,从这一方面看,该职责是独立董事的一项否决权力。同时,按规定应该由独立董事事先审核的事项若没有审核而直接提交给董事会讨论,则独立董事就应承担未履行事先审核的法律责任。因此,明确事先审核事项对独立董事正确履行其职责具有十分重要的意义。

从《指导意见》的规定看,似乎独立董事的事先审核事项是明确的,只要符合其界定的重大关联交易,就应

履行事先审核的职责。然而,这里存在两个问题,一是对重大关联交易的判断;二是事先审核事项是否就仅仅局限于关联交易的范围。

关于什么是重大关联交易,除了《指导意见》有具体规定外,上海和深圳证券交易所发布的《上市规则》、证监会发布的《股票发行审核标准备忘录第14号》(以下简称《备忘录》)也有规定,这些规定在重大关联交易的判断指标上是一致的,即交易的绝对额和交易占最近经审计净资产值的相对数,但具体数额却存在较大差异,见下表。

可见,目前各类法规对重大关联交易的规定并不一致,这必将给独立董事履行职责带来困难。笔者认为,作为独立董事的事先审核事项,其规定的重大关联交易标准应高一些,理想的标准应与要求独立董事发表独立意见的关联交易标准一致,即采用《备忘录》规定的关联交易额大于3 000万元或大于最近经审计净资产值5%的标准比较合适。这样,事先审核就能同时起到多方面的作用:既完成了事先审核,又了解了重大关联交易,也为起草独立意见准备了材料;既减少了有关工作环节,提高了董事会工作效率,又因要发表独立意见而提高了事先审核的工作质量。

关于事先审核事项,目前《指导意见》仅仅规定了重大关联交易需要事先审核,而其他的重要事项如重大收购、出售资产、置换资产等却没有纳入事先审核的范围。诚然,关联交易是目前我国上市公司利润操纵的最主要手段,在关联交易中发生侵害中小股东

2、重组后的应收账款、应付账款应为3 180万元(本金3 000万元、1年6%的利息180万元),而非抵销分录中的4 800万元;资本公积应为2 820万元,而非1 200万元;营业外支出应为2 620万元,而非1 200万元。

3、2002年末抵销分录应为:

借:资本公积	2 820
贷:营业外支出	2 620
管理费用	200
借:应付账款	3 180
贷:应收账款	3 180

4、以后年度连续编制抵销分录应为:

借:资本公积	2 820
贷:期初未分配利润	2 820

(作者单位:浙江天健会计师事务所) 责任编辑 王教育