

qingsuan kuaiji

清算

贺永生 著

会计

.2

中国财政经济出版社

310

F276:2
H35

清 算 会 计

贺 永 生 著



A0929163

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

清算会计/贺永生著. - 北京: 中国财政经济出版社, 1999.8

ISBN 7-5005-4248-8

I. 清… II. 贺… III. 企业管理 - 清产核资 - 会计
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 25458 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

密云双井印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 13 印张 307 000 字

1999 年 11 月第 1 版 1999 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 000 定价: 15.00 元

ISBN 7-5005-4248-8/F·3857

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

从某种意义上讲,市场经济就是法制经济。目前,我国的社会主义市场经济已逐步走上法制化的轨道。企业作为市场的基本主体,必须依法设立、依法经营、依法变更和终止。根据市场主体、市场运行、宏观调控的有关法律、法规,企业终止在一般情况下,必须进行清算。为防止清算中国有资产与集体财产的流失,有效地保护债权人和投资者的合法权益,必须规范清算行为,制定相应的清算会计制度。因此,加快清算会计的研究,构建清算会计的理论及核算体系,将成为深化会计改革的一个重要课题。

关于企业清算,国际会计准则委员会至今尚未制定过专门的会计准则。一些发达的资本主义国家,如美国、英国、法国、日本等也未制定过具体的准则,只是在长期的清算实务中形成了各自的习惯做法。在我国,市场经济刚刚起步,企业清算还是一个新的领域,至今还没有一部适用于各种清算形式的法律。清算会计理论与实务的研究滞后,具体的会计准则还正在酝酿之中。出于构建清算会计以适应市场经济需要的目的,笔者学习、研究了我国涉及企业清算的法律、法规,结合企业在市场竞争中优胜劣汰、有消有长、有生有灭的发展趋势,吸收国外一些适合我国国情的具体做法,撰写了这本《清算会计》,以期抛砖引玉,为深化会计改革,完善社会主义市场经济尽一点微薄之力。

本书共分三篇十五章。上篇“清算会计总论”,分三章,论

述了企业清算的性质与分类，清算会计的目的、会计假设、会计原则、会计等式及其核算的基本体系和方法。中篇“司法清算会计实务”，分八章，按照破产还债程序，详细、具体地阐述了破产财产、破产债权、破产费用、破产损益的核算和司法清算会计报表的编制。该篇以国有工业企业破产清算为例，从头至尾，一例到底，系统连贯地演示了司法清算会计核算的全过程。下篇“普通清算会计实务”，分四章，按照清产还债程序详细具体地阐述了解散清算、撤销清算、其他清算的会计核算和普通清算会计报表的编制。解散清算以公司和中外合营企业为例，撤销清算以合伙企业为例；其他清算以被兼并的国有企业为例，从不同的角度论证了普通清算与司法清算的区别，展现了不同行业、不同组织形式的企业清算会计核算各自的特点。为便于读者自学，书后还附录了与企业清算相关的法律、法规。该书以现行有关的法律、法规为准绳，以企业清算的实践为依据，坚持理论与实际相结合，继承与创新相结合，借鉴国外经验与保持中国特色相结合，构建了清算会计的框架。为满足实际工作者的需要，在注重可操作性的同时，还注意了会计法律、法规与其他法律、法规的协调统一，在文字上力求深入浅出、通俗易懂。本书可作为会计人员、审计人员的自学参考书，也可以作为企业清算会计培训的专门教材。

《清算会计》作为一种探索与尝试，由于可借鉴的东西不多，难免存有疏漏与错误，敬请读者批评指正。值此书同广大读者见面之际，向对撰写此书提供过具体帮助的中央财经大学、中国政法大学的有关同志，以及中国财政经济出版社的编辑同志一并表示衷心感谢！

作者

1998年11月

上篇 清算会计总论

第一章 企业清算概述

第一节 企业清算的概念与法律依据

企业作为社会主义市场经济的基本主体，必须依法设立、依法经营、依法变更与终止，把企业行为纳入法制轨道。企业清算是指企业因破产、解散、撤销或其他原因不能持续经营而依法终止时，由清算机构依照法定程序对企业的财产、债权、债务进行清理核算和处置的业务活动的总称。

企业清算是企业出现了引起终止的事实不能持续经营后所采取的一种法律程序。对于企业清算问题，市场主体法律、法规、市场运行管理的有关法律、法规都做了明确的规定。当企业出现了法律、法规中规定的情形时，必须依法进行清算。

一、关于破产清算的法律规定

1986年12月2日通过，自1988年11月1日起施行的《中华人民共和国企业破产法（试行）》规定：企业（适用全民所有制企业）因经营管理不善造成严重亏损，不能清偿到期债务的，

由债权人或债务人依法申请破产，经人民法院裁定宣告企业破产的，按该法第五章“破产宣告和破产清算”第24条规定，“人民法院应当自宣告企业破产之日起15日内成立清算组，接管破产企业。清算组负责财产的保管、清理、估价和分配。”清算组负责破产企业的清算，“依法进行必要的民事活动。”

《公司法》第189条规定：“公司因不能清偿到期债务，被依法宣告破产的，由人民法院依照有关法律规定，组织股东、有关机关及有关专业人员组成清算组，对公司进行破产清算。”除《公司法》外，其他一些市场主体法规，如《全民所有制工业企业法》、《乡镇企业法》、《中外合资企业法》等，也规定了关于企业破产清算的条款。

应当指出，企业破产清算除《企业破产法》、《公司法》等有关市场主体法律法规外，在《民事诉讼法》中，也有专门一章，规定了企业法人破产还债程序。该法第199条规定：“企业法人因严重亏损，无力清偿到期债务，债权人可以向人民法院申请宣告债务人破产还债，债务人也可以向人民法院申请宣告破产还债。”最高人民法院关于适用《中华人民共和国民事诉讼法》若干问题的意见中，对“企业法人破产还债程序”的适用范围的司法解释中规定：“具有法人资格的集体企业、联营企业、私人企业以及设在中国领域内的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业等，适用企业法人破产还债程序。”

二、关于解散清算的法律规定

《公司法》第190条规定，公司有下列情形之一的，可以解散。

1. 公司章程规定的营业期限届满或者章程规定的其他情形出现；

2. 股东会议决议解散；
3. 因公司合并或分立需要解散的。

《公司法》对出现上述 1、2 两种情形的，规定应在 15 日内成立清算组对公司进行清算，逾期不成立清算组进行清算的，债权人可以申请法院指定有关人员组成清算组清算。

在《中外合资经营企业法实施条例》中第 12 条，对企业解散清算的规定极为详细，合资企业在下列情况下解散：

1. 合资期限届满；
2. 企业发生严重亏损，无力继续经营；
3. 合营一方不履行合营企业协议、合同、章程规定的义务，致使企业无法继续经营；
4. 因自然灾害、减产等不可抗力遭受严重损失，无法继续经营；
5. 合资企业未达到其经营目的，同时又无发展前途；
6. 合营合同、章程所规定的其他解散原因已经出现。

《条例》103 条还规定：合资企业宣告解散时，董事会应提出清算的程序、原则和清算委员会人选，报企业主管部门审核并监督清算。

三、关于撤销清算的法律规定

《公司法》第 192 条规定：公司违反法律、行政法规被依法责令关闭的，应当解散，由主管机关组织股东、有关机关及有关专业人员组成清算组进行清算。在《全民所有制工业企业法》、《乡镇企业法》、《中外合资经营企业法实施细则》等法律法规关于企业终止的条款中，也都有相应的撤销清算的规定。

在市场运行管理的法律法规中，如《反不正当竞争法》、《产品质量法》、《消费者权益保护法》等，对企业违法行为都规定了相应

的法律责任,在行政责任中,规定了可以吊销营业执照的条款。

《反不正当竞争法》第21条规定:经营者擅自使用知名商品特有的名称、包装、装潢,或者使用与知名商品近似的名称、包装、装潢,造成和他人的知名商品相混淆,使购买者误认为是该知名商品的,监督检查部门应当责令停止违法行为,没收违法所得,可以根据情节处以违法所得一倍以上三倍以下的罚款,情节严重的可以吊销营业执照,销售伪劣商品,构成犯罪的,依法追究刑事责任。

《产品质量法》中,对生产者的以下几种情况,均可给予吊销营业执照的行政处罚。

1. 生产不符合保障人体健康、人身、财产安全的国家标准、行业标准产品的,责令停止生产,没收违法生产的产品和违法所得,并处以违法所得一倍以上五倍以下的罚款,可以吊销营业执照。销售上述商品的,责令停止销售,销售明知是不符合保障人体健康、人身、财产安全的国家标准、行业标准产品的,没收违法销售的产品和违法所得,并处以罚款,可以吊销营业执照。

2. 生产者、销售者在产品中掺杂、掺假、以假充真、以次充好,或者以不合格产品冒充合格产品的,违法所得数额2万元以上10万元以下情节较轻的,责令其停止生产、销售,没收违法所得,并处以罚款,可以吊销营业执照。

3. 生产国家明令淘汰产品的,责令停止生产,没收违法生产的产品和违法所得,并处罚款,吊销营业执照。

4. 销售失效、变质产品的,责令停止销售,没收违法销售的产品和违法所得,并处以罚款,可以吊销营业执照。

5. 伪造检验数据或者伪造检验结论的,责令其改正,可以处以罚款,情节严重的,吊销营业执照。

企业凡是触犯国家法律法规,被责令停止经营和撤销的,应

进行撤销清算。

第二节 企业清算的分类与清算的一般程序

一、企业清算的分类

从我国现行法律法规对企业清算的规定来看，企业清算的直接原因，看上去极为简单，都是企业终止所引起。但是，引起企业终止的原因却是比较复杂的。不同原因引起的终止，在清算组的设立、清算的程序和清算的内容上都有所不同。因此，也就有必要对企业清算进行适当的分类。企业清算的分类可以有两种方法：一是按引起终止的原因分类，二是按清算的性质分类。

（一）按企业终止原因不同可分为破产清算和非破产清算

破产清算是指因企业经营不善造成不能清偿到期债务的，由债权人或债务人提出破产申请，经人民法院裁定，宣告破产后依照《破产法》、《民事诉讼法》的规定进行的清算。非破产清算是指企业因经营不善不能清偿到期债务以外的原因引起而进行的清算。在非破产清算中，按引起清算的原因，还可以分为撤销清算、解散清算和其他清算。在解散清算中还可以分为经营届满清算、其他原因清算等。撤销清算，是指企业被主管部门或有关权力机构撤销或依法责令关闭而进行的清算。解散清算，是指企业经营届满、章程规定的其他事由出现或者企业权力机构作出解散决议而进行的清算。其他清算是指撤销清算、解散清算以外原因引起的清算。不同原因引起的清算，清算的目的、清算组的设立与清算内容都有所不同。

破产清算，清算的目的是对破产企业的财产强制管理和变价使债权人得到合法公平清偿，同时也使债务人得到解脱与新生，以优胜劣汰，维护社会经济秩序。而非破产清算，清算的目的是多元的，虽然都包含着清产还债的目的，但有的还为了分配剩余资产，有的并非是被淘汰的劣者，而是为了优化资源配置，进行新的组合。

破产清算与非破产清算都必须依法成立清算组，主持清算工作。但破产清算由人民法院从企业上级主管部门、政府财政等有关部门和专业人员中指定，清算组可以聘任必要的工作人员。清算组对人民法院负责并报告工作。非破产清算的清算组一般不由人民法院指定，根据引起清算原因的不同而有所区别，如因违反法律、法规而被依法责令关闭、解散、撤销清算的，由决定撤销机关组织企业及企业的主管部门以及有关专业人员组成清算组。企业由其他原因而进行解散清算的，由企业上级主管部门组织清算组进行清算。

企业清算的内容，根据《企业财务通则》的规定，包括制定清算方案、清理企业财产、编制资产负债表和财产清单，处理企业债权、债务；向投资者收取已认缴而未缴纳的投资、结清纳税事宜，分配企业剩余财产等。这些内容，应该说是破产清算的内容，实际上非破产清算在不少情况下相对破产清算是比较简单的。例如：购并清算，只需把财产清理好，由于被兼并、合并、购并企业的债权、债务由兼并、合并、购并企业负担，因此，就用不着去结清债权、债务，也不必进行剩余资产的分配。

(二) 按清算性质的不同可分为司法清算和普通清算

对企业清算的性质，可以从以下两个方面去认识。

1. 引发清算的根本原因。我们前面对企业清算按原因的分类，所说的原因均系引起终止的外在原因。这里所说的根本原

因，是指引发企业清算的内在的本质的原因。从本质原因上讲，引发清算不外乎两种，一种是由竞争所引起，一种是非竞争的原因所引起。破产清算的直接原因是由于企业破产，而企业破产，正是企业在市场的竞争中落败，不得而被淘汰出局。在非破产清算中，因违法经营被撤销而进行的撤销清算，因兼并、合并、购并进行的清算，一般地说也是市场竞争的结果，特别是兼并、购并引起的清算我们也应从本质上加以认识。兼并与破产应该说都是市场竞争优胜劣汰的结果。只不过兼并这种形式较破产为缓和，结局较为“光彩”罢了。当然，在非破产清算中，有的并不是市场竞争的结果，如经营期限到期而清算，出现不可抗力企业无法经营而清算；出现了章程、合同规定的情况而清算等等。

2. 司法机关在清算中的地位。企业破产清算，是以企业破产为前提的，而企业破产有着自己严格的法律程序。破产清算，不仅清算组的设立，必须由法院指定，而且清算组的工作必须在法院的指导监督下进行，清算组还要对法院负责并报告工作。这是一种特殊形式的强制还债程序，破产清算是审理案件的重要组成部分，它属于司法范畴。至于非破产清算虽然也要严格按照法律办事，但清算组不受法院的指导 and 监督，也不必向法院负责、报告工作。

正是基于以上两个方面的认识与分析，企业清算按性质不同，可分为司法清算和普通清算。破产清算属于司法清算，而撤销清算和解散清算，在一般情况下，由企业主管部门、财政部门或企业最高决策层组成清算组，而不受人民法院的指导 and 监督，因此，都属于普通清算。

二、企业清算的一般程序

企业清算程序的确定，主要受两个方面的约束，一是清算的

原因和目的，二是法律制度的规定。一般说来，企业的破产清算、撤销清算、解散清算，由于企业清算后不再继续经营，因此，不仅要对企业的资产、负债进行清理和估价，而且还要依法定程序对剩余财产在债权人或投资者之间进行分配，它的程序极为复杂。由于其他原因引起的清算，如被兼并企业产权转让形式下的清算，由于企业清算后还要依法进行经营，其债权债务由后续企业负担，因此，不需要对企业财产进行分配，其程序相对简单一些。在这里，为了使读者对企业清算过程有一个清楚的了解，我们把破产清算、撤销清算、解散清算的一般程序归纳如下：

（一）确定清算日。确定清算日，对于划分清算期间、确定清算的债权、债务具有重要意义。破产清算，以破产清算组接管企业之日为破产清算日；和解整顿法院裁定又进入破产程序的，终止和解程序之日为破产清算复始日；撤销清算与解散清算，以清算组接管被撤销或批准解散企业之日为清算日。

（二）成立清算机构。成立清算机构，是进行企业清算的组织条件。破产清算，根据《破产法》规定，破产清算组应在宣告企业破产之日起15日内成立；公司解散，按《公司法》规定，在宣布公司解散15日之内成立清算组。逾期不成立清算组的，债权人可以申请法院指定有关人员组成清算组。因违法经营或合同违约而进行解散清算的，由工商行政管理机关或公司审批机关进行行政清算，组织清算机构。

（三）发布清算公告，通知债权人申报债权。清算机构成立后，应在规定的期限内发布公告，通知债权人申报债权。企业解散清算，中外合营企业根据《中外合资经营企业法实施细则》，应在终止15日之内对外公告并通知债权人；《公司法》规定，公司解散清算，清算组成立后，应于10日内通知债权人，并于两

个月内至少公告3次。而破产清算依《破产法》规定，在法院受理破产案件后，由法院在10日内通知债务人并发布公告。

(四) 编制清算日的“资产负债表”及“财产目录”，接收企业财产。

(五) 全面进行企业财产清查，清理债权、债务。对企业所有财产进行清查、确认、作价、变现、提出处理意见，并依法进行处理。

(六) 核算清算损益，清偿企业债务，分配剩余财产。清算组要按照清算会计的规定，正确核算清算收益和清算损失以及清算费用，依照法定程序，清偿全部债务。普通清算，清偿债务后有剩余财产的，要依法对剩余财产进行分配。

(七) 编制清算报告，办理注销登记，结束清算。

清算组清算完毕，应编制清算报告，包括清算资产负债表、清算财产表、清算损益表、债务清偿表，经注册会计师验证后向法院和工商行政管理部门及财政、税务部门报告，并办理企业法人和税务注册登记。

应该指出，如果解散清算的是公司，还有可能出现两种情况：一是有的股东股本没有缴足，在此情况下，清算组还应向股东催收股款；二是公司在解散清算过程中，如发现财产不足清偿债务时，应立即向人民法院申请破产，转入破产清算程序。

第三节 清算机构的设立与职责

根据我国《企业破产法》、《公司法》等法律规定，无论是司法清算还是普通清算，必须依法设立清算机构。清算机构自企业宣告终止之日起，接管企业，成为被清算企业的法定管理者。

一、清算机构的设立

(一) 清算机构的名称与组成人员

按照现行有关法律规定，我国企业清算机构有两种称谓：内资企业清算成立的清算机构叫清算组；中外合资企业、中外合作企业、外资企业成立的清算机构叫清算委员会。

清算机构的组成人员由于清算的性质不同也有所不同。破产清算（司法清算），清算组成人员由人民法院从企业上级主管部门、政府财政部门等有关部门和专业人员中指定，并可聘任必要的工作人员。撤销清算，由有关主管机关组织企业、有关单位及有关专业人员组成清算组清算。解散清算，有限责任公司由股东组成，股份有限公司由股东大会确定人选，逾期不成立清算组进行清算的，债权人可申请人民法院指定有关人员组成清算组进行清算。中外合营企业清算时，清算委员会的成员一般在合营企业的董事中选任；外资企业清算时，清算委员会应当由外资企业的法定代表人、债权人代表以及有关主管机关的代表组成，并聘请中国的注册会计师、律师参加。

(二) 清算机构的存续期间

破产清算的清算组，应当在人民法院宣告企业破产之日起15日内成立。自成立之日起至破产程序结束并向破产企业原登记机关办理完注销登记为止，为其存续期间。

普通清算的清算组或清算委员会，应在法定的期限内成立。自成立之日起至清算程序结束并向清算企业原登记机关办理注销登记为止，为其存续期间。

二、清算机构的法律地位与特征

(一) 清算机构的法律地位

《企业破产法》规定，破产清算组成立后要接管破产企业。“清算组负责破产财产的保管、清理、估价、处理和分配。清算组可以依法进行必要的民事活动。”很显然，破产企业，自法院裁定宣告破产之日起，该企业即丧失了民事主体的资格，企业法人也就不复存在。而代替原企业法人民事主体资格的则是破产清算组。清算组对企业的破产财产行使管理、占有、使用和处置的权利，并处理破产企业未了的事务，依法进行必要的民事活动。例如：向破产企业的债务人和财产持有人清偿债务收缴财产；对破产企业未履行的合同，可以决定解除或继续履行，参加诉讼解决未了的经济纠纷等等。换句话说，破产清算组从成立之日起到清算终结的整个存续期间，法律赋予了它民事主体的资格。

普通清算中，例如公司的解散清算、涉外企业的解散清算，在《公司法》和涉外企业法中都做了相应的规定。清算组或清算委员会对解散企业的财产与破产清算组不同的是，清算机关代表解散企业参加民事诉讼活动。虽如此，法律仍然赋予了清算机构民事主体的资格。

（二）清算机构的法律特征

由于清算机构特殊的法律地位，决定它有以下几个法律特征：

1. 清算机构具有独立性

清算机构从依法成立之日起，便具备了独立的民事主体资格，可以行使与清算业务有关的各种民事活动，同时，也就相应地能够独立行使自己的民事权利和承担民事义务。

2. 清算机构具有专一性

清算机构的民事权利、义务的对象，不象清算企业原有的权利、义务的对象是多方面的，它的权利、义务具有专一性的特点。它的对象只能是对清算企业财产的管理、清理、估价、处置

和分配以及由此发生的民事法律行为。

3. 清算机构具有临时性

清算机构的存续期间，是依附于清算程序的，清算程序结束，清算机构的使命也就完成。它的存续期间比较短暂，具有临时性。

三、清算机构的职能与工作原则

清算机构的法律地位与特征，决定了它的任务。清算机构的基本任务有两点：一是依法完成清算企业的清算任务；二是了结清算企业的未了业务，参加与清算相关的民事活动。清算机构这两大任务决定了清算机构的职能和工作原则。

（一）清算机构的职能

1. 管理职能

原有企业自清算开始，便停止了生产经营，企业法人便失去了原有的管理权限，取而代之的清算机构具有行使企业法人管理的基本职能。其管理的主要内容有：财产的保管、清点、评估、处置的管理；日常行政事务的管理；人事、技术、经济档案的管理；安全、保卫及民事诉讼活动的管理等。

2. 清算职能

管理职能是为清算服务的，依法进行企业清算，是清算机构的最基本的职能。其清算的基本职责是：（1）按照清算程序和原则，制定清算计划与方案；（2）组织专业清算人员按照清算程序对企业进行全面清算，包括清查各项资产、物资、合理评估计价、编报财产清单；清理债权、债务，催收追索债权；结清纳税事宜，偿还欠缴国家的税款；按照法定程序清偿债务；核算清算损益，分配剩余财产；按照清算会计制度正确进行账务处理；编制清算会计报表，编写清算结束报告等；（3）提出解决各项遗留