

现代企业会计丛书

杨纪琬 主编 冯淑萍 副主编

企业清算 会计

陈 敏 著

书馆

经济科学出版社

现代企业会计丛书

企业清算会计

陈敏[◎]著

经济科学出版社

一九九七年·北京

责任编辑:倪正大

责任校对:段健瑛

封面设计:张卫红

版式设计:代小卫

技术编辑:刘 军

企业清算会计

陈敏 著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
北京市平谷县胶印厂印刷

*

787×1092毫米 32开 6印张 130000字

1997年6月第一版 1997年6月第一次印刷

印数:0001—8000册

ISBN 7-5058-1054-5/F·771 定价:8.00元

《现代企业会计丛书》编委会

主 编：杨纪琬

副主编：冯淑萍

编 委：（按姓氏笔划排序）

许建钢 李玉环 李尊农

朱海林 沈小南 应 唯

孟 焰 陈 敏 陈建明

陈毓圭 夏冬林 浩进兴

顾建国 谢志华

序

会计是一项重要的经济管理工作，经济愈发展，会计愈重要，这是一条已经为实践证明了的客观规律。党的十一届三中全会后，我国计划经济逐步向社会主义市场经济转变，会计在经济工作中的重要性也愈来愈突出，因此，我们可以这样说：“市场经济愈发展，会计愈重要。”

会计作为一项重要的经济管理工作和经济信息的重要来源，必须进行改革，改革的最终目的是建立与社会主义市场经济相适应的会计模式。

会计改革的内容十分广泛，包括政府对会计管理体制的改革，会计法规制度的改革，企业和非盈利组织的会计工作的改革以及注册会计师行业的改革等许多方面。从广义上讲，会计改革还包括：会计理论的发展，会计观念的转变和会计教育的改革等方面。会计工作的~~发展水平~~ ~~水平~~ 企事业单位的会计工作水平代表着国家~~总体会计水平~~ ~~水平~~ 因此，一切改革都应以如何提高基层企事业单位的~~会计工作水平~~ ~~水平~~ 为主要目标。

十多年来，从我国实际情况出发，我们先从会计规章制度的改革入手，以此来推动其他方面的改革。实践证明，这样做是正确的，是富有成果的，这对规范基层单位的会计行为，指导基层单位的会计工作，推动基层单位会计水平的提高，起到了重要的作用。

从计划经济向市场经济过渡是一项巨大的系统工程，需

要较长时间才能完成或基本完成。在这个渐进的、不断改革的过程中，为了适应经济体制的改革，企业的规章制度需要不断地进行补充、修正和逐步完善。在这样的环境下，所有会计工作者、会计理论家及会计教育工作者，从观念的转变、理论的发展到新的规章制度的贯彻执行，需要不断地学习、了解新情况，掌握新知识，解决新问题，这是编辑出版本丛书的一个主要目的。

我们提倡“以法治国”，包括法律法规体系的完善，做到有法可依，以及正确地、全面地、不折不扣地贯彻执行各项法律法规和规章，做到依法办事。从会计领域来说，目前在立法和执法两个方面都还不十分理想，会计立法还不够完善，而特别值得注意的是，在有法可依的情况下，还不能做到有法必依，依法办事。原因是多方面的，其中一个重要原因是广大会计工作者不懂法。为此，宣传、教育工作就成为引导会计工作者知法、执法的重要手段。

这一套丛书就是本着这样的要求编写的。作者们对书的内容要求做到：正确介绍有关的法规制度，阐述立法的理论依据，在必要时对国际上不同的规定、方法进行比较，并就相异之处作出解释，分析其背景，以及今后我国可能的发展方向，做到既有现实性，又有一定的前瞻性。

本丛书的作者们大都是在国内会计界已具有一定知名度的新一代的中青年专家、教育工作者，或者是参与制订会计规章制度的同志。我相信，他们的辛勤劳动将会满足广大读者们在取得新知识方面的需要。

杨纪琬
1977年9月2日

前 言

清算，是企业经营的终极行为。当一个企业进入清算时就意味着经营期的结束。世间任何事物都会有生有灭，永不消失的企业是不存在的。尤其在市场竞争日益激烈的今天，优胜劣汰的竞争规律将不断产生新的企业，消灭旧的企业。无论是自然消亡，还是被竞争者击败，亦或被人吞并，都会产生法律要求上或交易要求上的清算。清算既是经济行为，又是法律行为，通过清算可以最大限度地保护债权人、股东的利益。

会计，为满足清算过程中的各方利害关系人的利益，必须对清算过程及结果进行反映、监督。这就产生了解决清算业务的特殊会计。

但是，目前我国清算会计在财务会计体系中还很不成熟。西方国家公认的会计准则和国际会计准则中对有关清算会计准则的规定较少，在长期的实务中，许多国家形成了一套约定俗成的工作方法。在美国，处于清算中或者即将清算的企业通常要编制以可变现净值为基础的净资产表（相当于资产负债表）和净资产变动表。在法国、日本、英国、香港等国家和地区，也要编制类似的以可变现值为基础的清算资产负债表。

在我国，由于较长时期的公有制计划经济，使人们很少意识到企业终会解散或破产。因此，企业清算尚属于一个较

新的领域，还没有一套适用于各种清算形式的法规和适用清算实务的会计核算方法。而目前，我国许多外商投资企业经营期已满，或经营合作失败，许多内资企业破产、兼并，这些问题的出现与存在，都急需一套较为规范的清算会计处理方法。

笔者在最近几年中，接触了一些清算企业的审计工作，并参与了清算企业与转制企业的投资与资产评估工作。在工作中，曾参阅了一些国家的会计准则、高级财务会计教科书和我国一些专家学者所写的破产会计等论文、专著。另外，结合实际工作中产生的各种需要，又参考了财政部“清算会计具体准则征求意见稿”，最终写成了这本《企业清算会计》。

该书的第一部分，即第一、二、三、四、五章，着重论述了有关清算会计的基本理论。如第一章的清算原因及形式、清算工作组织，这些属于清算的基本常识。在第二、三、四章中，着重从清算会计前提、原则、期间、报表、术语、科目等基本会计理论问题展开讨论，为全书打下理论基础。第五章介绍了清算会计的主要阶段及内容，为清算会计搭起了实务操作的架构。第六、七、八、九章是清算会计实务分层次地展开。为了使读者对清算会计有一个完整的认识，为了使操作者能够对清算会计各个阶段的实务有所参考，为会计理论工作者挖掘清算会计中需要澄清的问题，笔者花费了很大的精力编写了一套完整的例题。例题凝聚了笔者的实践积累和理论总结，笔者力求以例题说明各种清算中的典型问题，但仍有一些特殊问题未能囊括。

第十章是对特殊清算问题进行的特殊论述。其中，用较大篇幅论述了破产清算的特殊问题，并用正常清算例题，加进破产清算的特殊问题，就破产清算的特殊方面进行了实务

解释。通过这种方法，使读者能比较出正常清算与破产清算在会计处理方面的异同。

本书在编写过程中，曾参考了国内外有关清算方面的法规、书籍、论文和清算案例，在此无法一一列出，谨此表示衷心感谢。

由于作者水平与占有资料的限制，书中错误与不足之处在所难免，恳请各位同仁赐教指正。

陈 敏

1997年6月于天津

目 录

一、清算概述	(1)
(一) 清算原因及形式	(1)
(二) 清算工作组织形式	(6)
(三) 组织清算机构与执行清算组织	(7)
(四) 清算工作的基本步骤	(8)
二、清算会计前提及原则	(9)
(一) 清算会计前提	(9)
(二) 清算会计原则	(11)
三、清算会计期间及会计报表	(17)
(一) 清算会计期间	(17)
(二) 清算会计报表	(18)
(三) 清算会计报表项目	(19)
(四) 清算会计报表的计价基础	(23)
四、清算会计术语及会计科目	(26)
(一) 清算会计术语	(26)
(二) 清算会计科目的设置	(29)
五、清算会计的主要内容及会计工作阶段	(33)
(一) 清查确认阶段	(33)
(二) 接管资产、债务阶段	(34)
(三) 清理清偿阶段	(34)
(四) 清算结果报告阶段	(35)

六、清查确认阶段会计工作	(36)
(一) 资产清查	(36)
(二) 负债的确认	(48)
(三) 所有者权益的确认	(50)
(四) 编制清算开始日调整资产负债表	(50)
(五) 清查确认阶段实务举例	(51)
七、接管清算资产和债务阶段会计	(86)
(一) 设置清算会计科目	(86)
(二) 编制接管日清算资产负债表	(88)
(三) 编制清算财产表与清算债务表	(91)
(四) 清算开始日与接管日报表的关系	(97)
八、清理资产、清偿债务及分配剩余资产	(98)
(一) 清算资产帐户与各类清算债务帐户间的 关系	(98)
(二) 清理资产	(99)
(三) 清偿债务	(104)
(四) 清算费用与共益债务的核算	(107)
(五) 清算净收益的确认	(110)
(六) 清算剩余资产分配	(112)
(七) 本章内容实务举例	(113)
九、清算过程及结果报告	(129)
(一) 期中清算报告	(129)
(二) 期末清算报告	(141)
(三) 清算过程各阶段报告的联系	(141)
十、特殊清算问题的会计处理	(143)
(一) 部分产权转让清算	(143)
(二) 兼并清算	(151)

(三) 合并与分立清算	(154)
(四) 破产清算的特殊问题	(155)
(五) 破产清算的清理、清偿、报告实例	(160)

一、清算概述

(一) 清算原因及形式

有关清算的界定目前尚不统一,较为集中的有两种观点:

其一,具体准则观点:清算即指企业收回债权、清偿债务、分配剩余财产的行为(征求意见稿)。

其二,清理结算观点:《天津外商投资企业清算条例》指出:清算是企业对资产、债权、债务进行清理和结算。

本人倾向于后一种观点。这样,所有解散都视为清算,包括合并、分立、外商合资及其他合营企业的产权移交。我们暂且将前一种称严格意义上的清算,后一种为广义清算。

企业可能因各种原因终止经营,企业清算是为了保护企业债权人和所有者的合法权益,在企业宣布终止经营时,成立专门的清算机构(也称清算委员会或清算小组),依照法定程序组织清理资产、收回债权、清偿债务、分配剩余财产的行为。有些企业清算只对资产、债权、债务进行清理结算。清算原因可分为解散、撤消和破产清算。

1. 解散清算。企业解散是企业未侵害债权人权益时,主动宣布终止经营,结束企业法人生命的行为与法律行为。清算是企业解散的必要程序,也是企业生命周期的最后一个过程。企业解散分期满解散、提前解散、终止解散、合并解散和分立解散。

(1) 期满解散。期满解散是指那些在公司合同及章程中订有经营期限的企业，在经营期届满时，履行合同或章程，依照法定程序对企业和资产进行清理、收回债权、清偿债务、分配剩余财产。

(2) 提前解散。提前解散是针对期满解散而言的，是企业的经营期限未满之前，由于特殊原因终止经营而进行清算的行为。企业提前解散的原因主要有：

A. 某方投资者不履行合同规定的义务，致使经营无法进行；

B. 因自然灾害、战争等不可抗力，使企业遭受严重损失而无法继续经营；

C. 因严重损失使企业无力继续经营；

D. 企业无力达到原经营目的，或企业已无发展前途；

E. 合同、章程中规定解散的其他事由的出现等。

(3) 终止解散。是指那些未规定经营期限的企业决定终止经营，进行清算的行为。终止解散的原因与提前解散的原因基本相同。提前解散与终止解散的主要区别在于前者有明确的经营期限，是在经营期届满前终止经营，进行清算的；后者未约定经营期限，在出现需要解散事由时终止经营，进行清算。

(4) 合并解散。企业合并是指彼此独立的若干企业个体的联合，或者一家企业通过购得对方企业权益性证券、资产、签订协议或以其他任何方式对一家或几家企业的整体或部分进行控制的行为。企业合并分为吸收合并、新设合并和购受控股权益合并。

A. 吸收合并。指实施合并的企业用发行股票、支付现金或其他代价取得一家或几家企业资产及负债的行为。这种合

并也称“企业兼并”，“兼并”后，实施兼并的企业仍保留法人地位，被吸收（兼并）企业丧失独立的法人资格。在实施兼并时“被吸收的公司解散”（《公司法》第184条）。

B. 新设合并。新设合并也称创立合并，是两个以上企业合并设立一个新企业，新企业具有法人资格，而参与合并的原企业丧失法人资格。参与合并的原企业解散。

C. 购受控股权益合并。是指一家企业购进另一家企业有表决权的股份，这部分股份已达到控股比例。这种合并的被购受企业法人资格依然存在，它与购受企业的关系是母子公司的关系，是控股与被控股的关系。我国《公司法》只规定“公司合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式”（《公司法》第七章第184条）。这是由于我国证券市场尚不成熟，股份有限公司形式尚不普遍，因此对购受控股权益合并方法尚未作出明确规定。

(5) 分立解散。企业分立是指一家大企业通过财产分割分解为若干具有独立法人资格的小企业。原来的大企业解散。

以上解散的前三种形式，在我国《公司法》中规定要进行清算，而后两种解散是否要进行严格意义的清算则未作出明确规定。但从企业解散、法人资格丧失这一角度出发，为保护原企业债权人和所有者的利益也应进行清算。但这种清算是对原企业的债权、债务，通过合并约定转移，也可根据分立约定分割，不一定需要确认原企业的剩余财产，原企业所有者仍享有原企业的净资产。而前三种解散清算，企业所有者只享有企业清算后的剩余财产。

企业净资产是企业资产的帐面值（包括重新估价）减负债帐面值（包括债务重整），但企业剩余财产是资产的实现价值偿还负债后的剩余。

解散清算按普通清算进行组织，由企业董事会、理事会或职工代表大会自行组织清算小组，清算小组对董事会或职工代表大会负责报告工作。

2. 撤消清算。撤消清算是企业违反法律、行政法规被审批机构依法撤消批准证书或被工商行政管理部门吊销营业执照，强制企业终止经营的行为。

企业撤消与解散不同，撤消具有强制性，企业扮演着被动角色，而解散是出自企业管理当局的决定。撤消是指原企业不能改变法人形式继续经营，而合并、分立、解散则是原企业改变法人形式继续经营。因此，企业撤消必须进行严格意义的清算。

撤消清算属特别清算，由审批机构批准，并且指定有关部门负责组织清算委员会，清算委员会向审批机构指定的部门负责并报告。

3. 破产清算。

(1) 破产。破产是企业经营失败的终极形式，是由于企业经营管理不善，造成严重亏损，使其全部资产不能抵偿其全部债务，即资不抵债。这里应弄清“企业经营失败的终极形式”和“资不抵债”的概念。

A. 企业经营失败的终极形式。企业经营失败的终极形式非同于亏损。亏损首先吞噬所有者权益，当所有者权益被蚀尽后，亏损就开始吞噬债权人权益。企业经营失败的终极形式——破产，意味着所有者投资全部赔净，亏损已发展到侵害债权人权益的地步。破产的临界点是亏损等于所有者权益。未达到这一点的亏损属于经营失败的一般形式或严重形式；超过这一点则属于经营失败的终极形式。因此，亏损不等于破产。

B. 资不抵债。资不抵债是企业全部资产不能抵偿其全部债务，而并非企业不能清偿到期债务。由于正常会计的权责发生制原则决定了有些盈利企业不能偿还到期债务。只要企业全部资产的价值大于其全部债务额，这种丧失偿债能力只是暂时的，或称技术上无偿债能力，这属于资金调度安排不当造成的临时现象。

(2) 法律破产。是破产企业的债权人向人民法院提出申请，由人民法院依照《中华人民共和国企业破产法》宣告债务人破产；或债务人即破产企业经上级主管部门同意后，向人民法院申请由人民法院依照《中华人民共和国企业破产法》裁定宣告破产。

法律破产执行破产清算，由破产企业所在地人民法院管辖负责组织清算小组，接管破产企业，清算小组对人民法院负责，并且报告工作。

(3) 财务破产。是指在财务状况上已构成资不抵债，债权人或企业本身并未申请破产。企业在财务破产状态下，如果债权人不起诉，所有者同意继续经营的，不受法律限制，可继续经营。因继续经营给企业提供扭亏为盈的机会，给债权人收回较多或全部债权提供了可能。此外，企业在财务破产状态下，不通过人民法院宣告破产，而经股东大会或理事会决议进行清算的，执行“特别清算”。

特别清算由审批机构批准并且指定有关部门负责组织清算委员会，清算委员会对审批机构指定的部门负责并执行工作。

(4) 破产整顿。是指由债权人申请破产的被申请破产企业的上级主管部门在人民法院受理破产案件后三个月内申请对其进行整顿，被申请破产企业须向债权人会议提出和解协