

总顾问:刘鹤章 阎达五
总主编:朱永宏 张新民

当代企业会计丛书

主编 钟传家

破产会计

中国审计出版社

破产会计

主 编	钟传家	
副主编	张 敏	唐 瑞
总 纂	柳杏初	潘 寿

中国人民大学出版社

成1106

图书在版编目 (CIP) 数据

破产会计/钟传家主编. —北京: 中国审计出版社, 1991. 1

ISBN 7-80064-392-1

I. 破… II. 钟… III. 破产-会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 22580 号

破产会计

主编: 钟传家

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

燕山印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 9 印张 230 千字

1996 年 1 月北京第 1 版 1996 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1-10000 册 定价: 12.00 元

ISBN7-80064-392-1/F·258

前 言

《当代企业会计》丛书适应现代企业制度的客观需要，针对现代企业的全球型经营战略和多元化经营模式的特点，突破了以往的会计书籍按行业划分的某些局限性，大胆尝试着将企业会计按业务特点分类而不是按行业性质分类。

具体构想是：首先，将行业企业会计的共性部分集中起来，形成《企业会计通论》，以避免以往行业会计书籍中相当一部分内容的重复；然后，在《企业会计通论》的基础上建立《制造业务会计》、《内贸业务会计》、《涉外业务会计》和《税务会计》等业务会计及《企业会计报表的编制及应用》。为满足现代企业电算化管理和国际间经营的需要，在丛书中特意安排了《计算机会计》、《国际商务计算》和《简明英汉会计词典》等内容。此外，将《破产会计》包括在内，使丛书的内容更加丰富。

丛书紧跟会计、税务、金融、外贸和外汇管理体制改革的步伐，密切联系现代企业的会计实务，具有理论性、系统性、合理性和实用性为一体的特点。

丛书作者多为高等院校副院长、教授、副教授、会计系主任、高级翻译及教学第一线的青年学者和富有实践经验的业务骨干。

中华人民共和国审计署副审计长刘鹤章、中国会计学会副会长，中国人民大学教授阎达五担任该丛书的总顾问。

《当代企业会计》丛书编委会

1995年9月

《当代企业会计》丛书编委会

总顾问：刘鹤章 阎达五

顾问：赵连栋 韩笃明

总主编：朱永宏 张新民

副总编：刘仁伍 郭建平

编委（按姓氏笔画排列）：

于明静 王艳葛 朱永宏

刘仁伍 刘志鸿 刘鹤章

张新民 苗俊美 赵连栋

钟传家 徐爱桃 郭建平

阎达五 蒋金森 韩连生

韩笃明 嵇鸿隽

编写说明

我国企业破产法自1986年12月1日颁布、1988年11月1日试行已经七年。据不完全统计,仅1992年一年,经人民法院宣告破产的企业就有101户。但是,破产清算会计理论与实务研究滞后,至今尚缺乏一部以破产法为依据、以破产清算为主线、以阐明企业破产的相关法律与破产清算会计基本原理、破产会计实务三者有机联系和统一,而实用性又较强的《破产会计》书籍。

本书在结构上,注重破产法律、破产会计原理和破产会计实务三者的有机联系和紧密结合,既比较简明扼要地阐述破产法与破产会计相关的法律问题,同时又紧紧围绕破产企业清算特点来阐述破产会计的基本原理,并在此基础上探讨了破产会计的应用理论。

由于破产会计与企业持续、正常生产经营会计不同,因而破产会计的主体假设、期间假设、企业终止经营假设及其主体资格消灭假设都有自己的明显特点,我们试图在这些特殊会计假设的基础上演绎出破产会计原则、意义和任务,破产会计帐簿、科目设置、分类及其核算内容、核算方法和会计报表等破产会计核算体系。

参加本书编写的有:钟传家、张敏、唐玮、黄京菁、孙燕、龚新湘,本书初稿经集体讨论后由主编和副主编分工修改,再经总纂定稿。

由于作者水平所限,书中难免会有缺点和错误,企冀读者提出宝贵意见。

编 者
1995年12月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 企业破产法的产生及其作用.....	(1)
第二节 企业破产处理的基本程序	(16)
第三节 破产会计的理论依据	(33)
第四节 破产会计的基本内容和特点	(38)
第二章 接管破产企业	(55)
第一节 企业破产的原因及类型	(55)
第二节 破产企业接管的内容	(58)
第三节 破产企业接管的组织	(62)
第四节 接管破产企业的会计核算	(67)
第三章 破产财产的确认	(87)
第一节 破产财产的确认	(87)
第二节 破产财产的计量	(97)
第四节 破产财产的变卖及会计处理.....	(107)
第四章 破产企业的清算	(115)
第一节 破产财产清算的方法.....	(115)
第二节 破产财产清算的内容.....	(128)
第三节 破产财产分配的原则.....	(132)
第四节 破产财产清算的会计处理.....	(134)
第五节 非破产财产的会计处理.....	(142)
第五章 破产债权的确认	(145)
第一节 破产债权概述.....	(145)
第二节 破产债权的确认原则和方法.....	(150)

第三节	破产债权的确认·····	(152)
第四节	破产债权的资本化·····	(157)
第五节	抵销权、撤销权和别除权的确认·····	(159)
第六章	破产清算损益核算·····	(165)
第一节	破产清算收益的核算·····	(166)
第二节	破产清算损失的核算·····	(173)
第三节	破产费用的核算·····	(176)
第四节	破产清算损益的核算·····	(179)
第七章	债务清偿的会计处理·····	(184)
第一节	债务清偿的范围·····	(184)
第二节	债务清偿的顺序·····	(187)
第三节	债务清偿的会计处理·····	(189)
第四节	剩余财产的分配·····	(196)
第八章	破产清算会计报表·····	(200)
第一节	破产清算会计报表的特点·····	(200)
第二节	破产清算资产负债表·····	(201)
第三节	破产清算损益表和净资产变动表·····	(210)
第四节	变现清算报表·····	(212)
第五节	破产财产分配表·····	(217)
第九章	破产清算结束·····	(221)
第一节	破产清算结束工作程序·····	(221)
第二节	破产清算会计资料处理·····	(224)
第三节	提交破产清算终结会计工作报告和提请宣布 清算组撤销报告·····	(232)
附录一	《中华人民共和国公司法》第八章·····	(241)
附录二	《中华人民共和国民事诉讼法》第十九章·····	(244)
附录三	国务院关于在若干城市试行国有企业破产	

有关问题的通知..... (246)

附录四 最高人民法院关于贯彻执行《中华人民共和国企
业破产法(试行)》若干问题的意见 (251)

附录五 《近年国内申请破产企业一览表》..... (263)

第一章 概 论

纵观人类经济发展史，任何社会形态的任何经济组织，总是盛衰并存、成功和失败同在。尤其人类历史进入资本主义阶段以后，经济竞争日趋剧烈，一些经济组织在竞争中兴盛了，一些经济组织在竞争中失败了，被迫破产，因而产生了破产制度。所以说，破产制度是商品经济或市场经济模式的产物，是经济竞争的客观要求。

我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。社会主义市场经济体制下所有参与市场的经济主体，与其它社会形态所实行的市场经济的参与者一样，在竞争中运动，在竞争中生存，在竞争中发展，或者在竞争中淘汰。竞争是推动市场经济发展的激励机制。同时，社会主义市场经济体制也保护市场参与主体的正当竞争。我国的破产制度，正是基于社会主义市场经济的客观要求而建立的。

《破产会计》是以破产制度的法理和会计原理为理论基础，以破产法规范为依据来研究它的基本特点、基本内容、基本任务、基本方法，从而建立《破产会计》的应用理论，以适应我国企业破产法实施实践中对破产企业财产清算和评算的需要。

第一节 企业破产法的产生及其作用

一、破产概念及其特征

破产一词，在《现代汉语词典》中有三种释义：“一是指资

本主义社会债务人不能偿还债务时，法院根据本人或债权人的申请，做出裁定，把债务人的财产变价依法归还各债主，其不足之数不再偿付。二是指丧失全部资产：从资本主义发展的历史来看，产业工人的前身多半是破产农民。三是比喻事情失败（多含贬意）”。《中国大百科全书·法学》称：“破产一词，源于拉丁语 Fallitux，是‘失败’的意思。”^①从《现代汉语词典》和《中国大百科全书》对“破产”一词的释义可知，它是援引外国语言的一个词汇，也是反映一定事物的概念。虽然我国《后汉书·齐武王缙传》中记述有“倾身破产，交接天下雄俊”，但它所表达的意思是：倾家荡产用以结交社会上的英雄豪杰。可见我国古籍所用的破产一词与拉丁语所称的破产一词的词义是不相同的。

现在我们所说的破产一词，是把它当作能够表达一种事物的范围及其本质的一个概念。作为法学范畴的破产概念，有着它自身的内涵和外延。所谓破产概念的内涵是指破产概念所反映的本质；所谓破产概念的外延，是指对破产概念范围的反映。破产概念内涵的定义是指债务人不能清偿到期债务的客观状态。破产概念外延的定义则是指一切不能清偿到期债务的债务人都是破产人或者说这一类破产债务人。

作为法律意义的破产概念，法律内容通常作了严格的法定定义。法律所称的破产，一般有两种含义：其一，表示债务人不能清偿到期债务所处的一种客观状态，这种客观状态，亦称为事实上的破产。在此意义上，破产是对债务人特定经济状态及其所应承担法律后果的抽象表达。其二，破产又指法院及其当事人处理债务清偿事件必须遵循的特定法律程序，亦称为法律破产。在此意义上，破产又是从破产申请、破产宣告到破产清算、破产清偿一系列法定程序的总称。

^① 中国大百科全书第 456 页。

破产概念具有终极性、法定性、公平性、审判性四个基本特征。

（一）终极性

所谓终极性，是指破产是一种终极的清偿债务手段。以一定的民事权利义务关系为基础，任何债务人（权义主体义务人）都必须在约定的期间内偿还债权人的债务，而债权人也有权利在约定的期间内要求债务人偿还债务。债务人履行偿债的行为是一种最为常见的民事法律行为。但是，破产清偿债务不同于民事法律行为意义上的偿债。之所以不同于一般民事法律行为意义上的偿债，是因为破产是以债务人经济实体的消灭，亦即以债务人的全部资产作为偿债能力的终极清偿手段。这种终极的清偿手段一经实施，债务人必然出现四种法律后果：其一，作为清偿对象的必须是债务人现实所有的全部资产；其二，当清偿完结后，债务人的经济实体消失，这一实体的群体、集团解散；其三，法律上民事主体资格以及反映这种资格的权利能力和行为能力相应丧失；其四，债务人全部资产一次性清偿债务之后宣告主体资格丧失。

（二）法定性

所谓法定性，是因为破产是一种终极的清偿债务手段，因此，运用这种终极手段就必须以法定的破产事实为前提。这种前提，必须由破产法予以规定。不能清偿的原因，或者是债务人已经资不抵债，到期的债务已经超过其全部资产的总额，或者是债务人的全部资产虽然仍多于债务，但无法在约定还债的期间内变现来支付到期的债务。破产发生的前提是债务人不能清偿到期债务，如果允许这种状态继续维持，势必严重影响债权人的利益，况且如果允许债务人的民事主体资格得以存续，不仅无法保证债权人的合法权益，亦使债务人陷入长久积重难返的困境，而且会严重影响整个社会经济秩序的运行和民事活动的安全。破产正是通过及时消灭债务人的主体资格来遏止损益的加剧，抑制其经营失

败所造成的严重损失给社会经济秩序带来更大的危害和冲击。因此，如果没有法定的破产事实为前提，便无法运用这种终极的清偿手段。

（三）公平性

所谓公平性，是指将破产债务人的全部财产依照一定的分配程序公平地清算偿还所有的债权人，这也是破产的主要目的之一。在债务人破产的情况下，通常有若干债权人，而债务人的资产又常常不足以满足全部债权人的债权要求，这就需要公平地清偿债务。公平清偿是处理破产过程中各种问题的准则，也是债权人的债权在破产程序中受偿的基本原则。

（四）审判性

所谓审判性，是指破产必须是通过法院的审判程序来实施。处理破产案件，无论任何团体，破产自始至终都处于审判过程之中，整个破产过程是一种特殊的审判程序。如果债务人的清偿过程并未诉诸审判程序，而且是由当事人之间自行实施的，那么，即使债务人将全部资产用于偿债，也不具有法律意义上的破产性质。破产同审判程序的联系之所以具有必然性，这是因为：一方面，破产并非完全出于债务人的自愿，甚至也并不完全达到债权人的愿望，因此，它不能不带有强制性。而要实施一定的强制性，就必须运用国家机器，诉诸于法律。另一方面，只有诉诸审判程序，才能达到公平清偿的目的。这是因为，只有审判机关才能有效地、及时地、准确地查明事实，并主持破产程序，维护当事人各方的合法权益。再者，也只有由审判机关才有权对债务人的主体资格作出否定判决，从法律上宣布债务人主体资格灭亡。

二、破产制度与破产法的关系

所谓破产制度，是指所有调整破产法律关系法律法规形式的总称；所谓破产法，则是指调整破产程序中破产债权人、破产

债务人、法院、清算组以及其他破产参与人相互之间在破产程序中的法律关系的法律。

破产法是构成破产制度的最主要最基本的法律形式。但破产制度的所有内容并不全部、也不可能完全纳入一部破产法之中,这就需要其它法律和行政法规给予相关、相辅和补充规范。例如我国的《民事诉讼法》、《企业法》、《公司法》、《企业财务通则》和最高人民法院关于贯彻执行《中华人民共和国企业破产法(试行)》若干问题的意见等。

三、旧中国的破产制度

中国是一个长期处于封建主义社会形态的国家,封建所有制的经济制度使得社会经济长期处于落后封闭的自然经济状态,抑制着商品经济的萌芽。直至1840年鸦片战争以后,外国资本主义经济的侵入,官僚资本主义的发育,才客观上促使商品经济的萌芽和缓慢发展。尽管在清末中国的商品经济还很薄弱,但也相应引出了制定商品经济立法的社会要求。自从1898年戊戌变法,主张学习西方,提倡科学文化,改革政治,发展农工商业起,虽然变法失败,但主张学习西方的思潮方兴未艾。因此西方的立法也为中国所效仿,破产制度开始在中国生成。从1906年~1935年的30年间,中国先后出现了3部破产法,即清政府颁布的《破产律》、北洋政府颁布的《破产法》和国民党政府颁布的《破产法》。

清政府的《破产律》。1906年清政府颁布了《破产律》,这是我国法制史上第一部具有近代意义的破产法。这部法律草案,由法律大臣、清末著名法学家沈尧本起草。其立法背景是:自从19世纪后半期起,一部分商人、地主和官僚开始投资兴办近代工业,社会经济结构也发生了明显的变化,尤其是外国列强在我国沿海开辟了通商口岸以后,对外经济活动迅猛增加。在这种社会经济环境下,清政府遂制定了一系列商事法规,如《商人通则》、《公

司律》、《破产律》。《破产律》计9节，共69条。该法只适用于商人，但非商人破产可以参照该法。为了扶持当时刚刚兴起的产业和商业，《破产律》作出了延期清偿的规定。其中，第40条规定债权人按其债权额平等受偿，对以后的破产立法有较大影响，因为这一规定反映了现代破产立法对所有债权人一律公平受偿的原则和立法思想。

北洋政府破产法。1915年北洋政府制定的破产法。该法大部分套用了德国和日本的破产法，内容包括实体法、程序法、罚则法三编，条文多达337条。当时，德国和日本已经是世界上经济领先发达的资本主义国家，而我国却是一个半封建半殖民地、经济十分落后的国家，把领先发达的资本主义国家的破产法律照搬来我国，是绝不可能适应中国的经济基础的。

国民党政府破产法。1935年，国民党政府颁布了破产法。1934年国民党政府司法行政部开始草拟破产法，同时还制订了《商人债务清理暂行条例》，该条例于1934年10月22日公布施行，不分章节，共68条。该条例目的在于强制和解制度，若和解不成，债权人则利用清理程序，迅速实现自己的权利。该条例仅适用于商人。1934~1935年，国民党统治日益腐败，又忙于内战，国民经济危机四伏，工商业受到官僚资产阶级和外国入侵资产阶级的双重压迫，纷纷濒临倒闭，债权债务纠纷急剧上升，因此急于制定破产法，这就是国民党政府破产法立法的中国社会背景。1935年7月17日公布了破产法，次日公布了《破产法施行法》，同年10月1日正式施行。该破产法分总则、和解、破产、罚则四章，共10节，156条。这部破产法主要以日本破产法为蓝本，其基本内容与日本破产法相同。台湾当局现在仍实施该法，但已作过两次修改。

四、我国破产制度的产生

我国酝酿和筹划破产制度的工作在1980年就开始了。当时，主张在我国建立破产制度的主要是经济理论界和法学理论界。最初的构想是，首先在民事诉讼法中写进破产程序，为今后制定破产法必然引起的破产诉讼程序超前纳入民事诉讼的轨道。基于这一构想，其时的民事诉讼法起草小组根据当时经济改革的趋势，预见社会经济环境和法律环境必然要呼唤我国制定一部适应商品经济的新型破产法，因而提出在《民事诉讼法草案》第三稿中增添“破产程序”的建议。当时还考虑到“破产”一词含贬义，且有消极性，拟使用“清产还债”这一实质性词组来替换“破产”概念。基于这种理解，起草小组拟出了“清产还债程序”，尽管该程序内容与后来通过的《企业破产法》大致相同，但是由于历史条件的限制以及人们对社会、经济、立法思想客观认识未能达到深层的境界，该程序未能列入民事诉讼法程序法案。尽管如此，它毕竟是我国社会主义立法思想的一次升华，也使立法工作向前迈进了一步。

1983年9月，国务院经济技术社会发展研究中心起草了《关于“企业破产整顿法”的方案设想》。1984年5月召开的第六届全国人民代表大会第二次会议上，部分人大代表首次提出了关于制定企业破产法的提案。这个提案受到大会的高度重视。1984年5月24日，国务院经济法规研究中心邀请国务院有关部门举行了第一次关于制定企业破产法座谈会，并着手起草企业破产法的请示报告。1984年12月26日，请示报告上报国务院，国务院很快作了批示。根据国务院的批示，国家有关部门于1985年1月正式成立企业破产法起草小组，迅速进行企业破产法的调研和草拟工作。同年9月，拟出了《企业破产法征求意见稿》，又在反复征求意见和修改的基础上，正式产生了提交全国人大常委会审议的《企业

破产法草案》。

1986年4月《企业破产法草案》正式提交第六届全国人大常委会第十七次会议。在讨论企业破产法草案时，人大常委会围绕破产法的一系列问题展开了十分严肃、审慎、认真的讨论和辩论。这次会议，委员们提出了修改要求。根据全国人大常委会对企业破产法草案的修改要求，经过修改后，《企业破产法草案》又一次提交第六届全国人大常委会第十八次会议审议。由于这次提交的《企业破产法草案》较为完善，加上人们对破产法作用的认识的深化，对制定和实施企业破产法的必要性广泛取得共识，标志着表决通过我国企业破产法的思想准备已经成熟。1986年12月2日，第六届全国人大常委会第十八次全体会议通过了《中华人民共和国企业破产法（试行）》，同月，中华人民共和国主席令第45号公布了《中华人民共和国企业破产法（试行）》，自《全民所有制工业企业法》实施满三个月之日，即1988年11月1日试行。1991年4月9日，第七届全国人民代表大会第四次会议通过了在《中华人民共和国民事诉讼法（试行）》的基础上制定的《中华人民共和国民事诉讼法》，与1982年3月8日第五届全国人民代表大会常务委员会第22次会议通过的《中华人民共和国民事诉讼法（试行）》比较，就有关破产法内容而言，在《民事诉讼法》第十九章中写进了“企业法人破产还债程序”这一章，从而在民事诉讼法中解决了企业破产法的诉讼程序问题。

1991年11月7日，最高人民法院制发了关于贯彻执行《中华人民共和国破产法（试行）》若干问题的意见。

为了配套实施企业破产法试行的司法实践，国务院又于1994年10月25日作出了“关于在若干城市试行国有企业破产有关问题的通知”。

由此可见，在我实行企业破产制度已经具备了与之相适应的社会环境、经济环境和法律体系环境。