

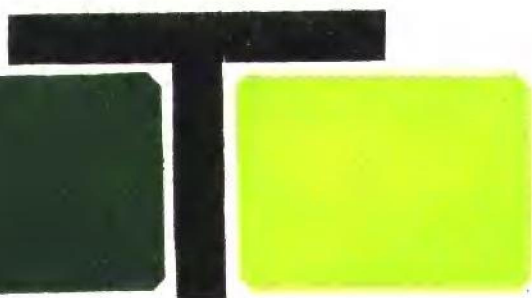
• 谢国新 储一昀 总主编

最新

企业会计丛书 第三辑

清算会计

潘 飞 陈松其 邹碧云 编著



航空工业出版社

75.2

(京)新登字 161 号

内 容 提 要

本书是在我国会计制度进行重大改革并与国际惯例接轨之际,向广大会计人员奉献的一本实用读物。

本书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新颁布的大行业财务制度、会计制度为依据,结合国际会计惯例,详细介绍了企业清算的程序、前提、资产变现、债务清偿及剩余财产的分配、清算报表等内容与会计处理办法,列举了各种实际例子并给出解答,便于读者理解与应用。

本书可供各种所有制形式,各个行业的企业会计人员作为会计业务处理的实用指导手册。又可作为财会、审计、经济与管理干部培训教材和自学读物,也可供各类中、高等院校财会、审计、管理等经济专业师生参考使用。

图书在版编目(CIP)数据

清算会计/潘飞等编著. -北京:航空工业出版社,
1994.10
(企业会计丛书)
ISBN 7-80046-806-2
I. 清… II. 潘… III. 企业管理:财务管理 IV. F275
中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 03729 号

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 14 号 100029)

北京医科大学印刷厂印刷

全国各地新华书店经售

1995 年 2 月第 1 版

1995 年 2 月第 1 次印刷

开本:787×1092 1/32

印张:4.875

字数:107 千字

印数:1—6000

定价:5.80 元

序

《企业会计准则》的颁布实施是我国会计管理体制的一项重大改革。它与同时颁布的《企业财务通则》，对于我国建立社会主义市场经济体系、扩大对外开放、以及加速与国际会计惯例接轨，均具有十分重要的意义。也正是由于这一重大改革，广大会计实务工作者和理论研究者都存在一个知识更新的迫切需要。

在这一改革之际，很高兴地看到由谢国新、储一昀两位年轻学者主编的《企业会计丛书》的正式出版。纵观这套丛书，我感觉到有几个显著的特色：一是内容上的新颖性，丛书以《企业财务通则》、《企业会计准则》及新近颁布的大行业财务制度、会计制度为编写依据，同时结合了国际会计惯例进行阐述，反映了现代会计的先进理论和方法；二是体系上的独创性，丛书突破了过去以行业会计为线条的编写方法，而是以企业会计的业务内容为编写主线，并兼顾各种行业会计的特点，使整套丛书具有较为系统全面的涵盖面，能够适应在今后企业经营活动多面性和综合性情况下，进行会计管理的需要；三是写法上的务实性，丛书编写注重切合企业的会计实务，强调可操作性，将理论阐述融于实际业务处理的说明之中，叙述精炼，行文流畅；四是出版时间上的及时性，丛书的出版弥补了目前有关会计改革的读物奇缺的状况，使读者能及时地学到新的会计方法，以适应开展工作的需要。因此，这套丛书不失为会计实务工作者的良好读物。

爰为之序，并乐于向会计工作者推荐。

1993年3月

前 言

我国的会计制度正进行着一场重大改革。《企业会计准则》的颁布与实施迈出了这一改革奠基性的第一步。而大行业会计制度的出台,则为会计制度改革的顺利进行提供了过渡阶段的保障。会计制度改革的目标是要建立跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的,并包括基本准则和应用会计准则在内的会计准则体系。

会计制度改革对于广大会计实务工作者和理论研究者来讲,既是一个时机,同时也是一种挑战。会计制度作为经济领域的国际通用“语言”,其重要意义在改革开放的我国已越来越为人们所重视。而另一方面,会计人员正面临着与国际会计惯例接轨的客观要求,否则将难以适应会计制度改革的迫切需要。

也正是这一重大改革,以往出版的众多有关企业会计的教材、书籍,由于是根据原有的会计制度,按所有制按行业而编写的,随着准则的出台和施行,已失去其实用价值。全国几百万会计实务工作者亟需新的会计读物,各类中高等院校经济类专业,尤其是会计专业的学生也亟需新的会计教材。相对来说,前者显得尤为迫切重要。

就此,我们组织编写了这套《企业会计丛书》。这一丛书,以会计制度改革的目标模式为依托,突破了以所有制、以行业为界限的编写思路,而是以企业会计的业务类型为基础进行分册编写。同时既兼顾不同行业的特点,又能适应越来越多的企业跨行业经营的需要。整套丛书共分五辑,各辑之间相对独

立,自成体系。在内容安排上由初级向高级递进。以常用业务为主要内容,辅以其他业务的介绍,以满足经济发展的要求。每辑丛书共分六册,各册以企业会计的业务内容为划分界限,使之与《企业会计准则》以及应用会计准则的体系相呼应。在编写方法上,以实务操作为主要重点,力求通俗易懂,避免教材式的抽象,将理论融于实际应用之中。并按各类会计业务的具体情况,配以各种实际例子的说明,体现其可操作性。

会计改革为我国改革开放,走向世界迈出了可喜的一步。我们认为,目前更为重要的是宣传普及会计准则,使广大会计人员理解、接受,并运用于实际工作之中。这是一项意义重大而又十分艰巨的工程,它关系到会计制度改革目标的顺利实现。我们希望《企业会计丛书》的编写出版,能为这一项工程的圆满完成贡献出我们的一份力量。

在本丛书的编写过程中,我国著名的会计、审计学家、博士生导师徐政旦教授为我们提供了许多建设性的宝贵意见和指导,并在百忙之中为丛书作序推荐,在此我们谨表衷心的感谢。同时感谢上海财经大学校长、博士生导师汤云为教授对本丛书的大力支持和关心。对参加这套丛书编写的人员,以及为编写工作提供帮助的许多热心朋友,为这套丛书出版发行作了大量工作的航空教育图书服务中心的李德英、张德云、王战航等老师,表示我们的真挚的谢意。

谢国新 储一昀

1993年3月

目 录

序

前言

1 概述	(1)
1.1 清算的涵义	(1)
1.2 清算的程序	(4)
1.3 清算会计的对象	(11)
1.4 清算会计的特点	(14)
2 企业清算的前提	(21)
2.1 清算组织	(21)
2.2 接管会计	(23)
2.3 清算资产的确认与计量	(31)
2.4 清算债务的确认与计量	(48)
2.5 投资者权益记录的问题	(60)
2.6 清算企业财务状况估测表	(60)
3 清算资产的变现与清偿分配	(63)
3.1 清算资产的变现	(63)
3.2 清偿分配方案	(66)
3.3 债务清偿	(67)
3.4 剩余财产的分配	(71)
4 清算的有关事项	(74)
4.1 清算费用	(74)
4.2 清算期间的经营活动	(78)
5 清算会计报告	(81)
5.1 清算初期预算报表	(81)
5.2 清算中期报表	(87)
5.3 清算期末决算报表	(90)
5.4 清算会计报告的其他事项	(91)
6 清算会计的具体运用	(92)

6.1 国有企业的破产清算	(92)
6.2 外商投资企业的终止清算	(103)
6.3 股份制企业的终止清算	(118)
7 清算会计的其他问题	(134)
7.1 企业经营的风险预测及其防范	(134)
7.2 关于清算审计问题	(140)
后记	(145)
编者简介	(146)

1

概 述

清算会计所涉及的主要问题是企业由于种种原因,而面临终止经营,进入清算阶段会计的处理程序。其中包括企业清算的前提条件,清算财产的确认与计量,主要会计科目的设置及帐务处理,以及清算报表的编制。同时还包括企业和解整顿以及有关清算的其它问题。由于清算的原因比较复杂,而且还涉及到不同企业的经营性质,因此,本文在一般清算论述的基础上,将重点放在国有企业、外商投资企业以及股份制企业的清算问题上,并侧重于破产清算的问题。

1.1 清算的涵义

1.1.1 企业清算的理论依据

会计的一项基本假设是持续经营假设。它是指一个特定的会计个体经营活动能够按照目前的形式和经营宗旨无限期地持续下去。在可以预计的未来,企业不会中断这一经营活动。企业得以持续经营,从会计理论上来说是作为一种不证自立的假设,它是为了保证会计核算的正常进行。然而从现实的经营环境来分析,它应具有存在的客观基础。具体地讲,应有支撑企业正常经营的外在因素与内在因素。外在因素包括市场因素、消费者因素、社会道德因素、法律因素以及国家宏观调控因素等;而内在因素则主要指企业经营管理以及财务上的因素。企业的经营宗旨是盈利,而要达到这一目标,就离不开以上所述的外在与内在的因素。一旦这些客观的现实基础遭到破坏,企业的正常经营就会受到威胁,以至最终中断经营,被迫清算。这是任何一个企业都不能回避的,企业最终进

入清算阶段,只是时间问题。归纳以上外在、内在因素,可得出结论,企业清算是每一个企业最终都将面临的一个现实问题。

1.1.2 企业清算的原因

企业终止经营,进入清算的原因很多,一般地说,有以下几种。

第一,企业的经营目的已经达到,没有继续生存的必要,企业就应终止经营,进入清算。由上所述,任何一个企业都不可能无限地经营下去,通常所说的会计假设之一,即持续经营假设只是为了会计核算的正常进行的需要。而依自然规律,企业终会有终止的一天。但从现实情况来看,一般生产经营企业极少遇到这一情况,原因是我们的商品经济还刚刚起步,大部分企业还正处于发展阶段,因此,在相当长一段时间内,很难看到企业需要终止的情况。因此清算一般是针对一些专项经营项目,如建筑项目等,一旦项目完工,就要进行清算。而对于这类工程项目,人们往往并未意识到这一点。

第二,企业章程所规定的营业期限届满,不准备再延续经营下去,也将终止经营,进入清算。我国的外商投资企业以及股份制企业,其公司章程中都明确规定了营业期限,从我国目前情况来看,有不少外商投资企业的合资期限即将到期,它们正面临延续合资经营期限以及终止清算的选择,这一现象是客观存在的。

第三,企业经营管理不善,面临破产清算,是清算的主要原因。过去,在高度集中的计划经济体制下,人们习惯于种种行政的管理办法。企业因经营管理不善而导致严重亏损,无力偿债直至无法继续经营下去,一般采用关停并转的方式解决。自从党的十二届三中全会肯定了社会主义经济是有计划的商品经济以后,颁布了企业破产法,企业破产也将成为现实。

1986年3月,沈阳市工商行政管理局根据沈阳市人民政府《关于城市集体所有制工业企业破产倒闭处理试行规定》,宣告沈阳市防爆器械厂破产倒闭,撤销营业执照,取消银行帐号,开创了新中国有史以来第一家正式宣告破产的企业先例。随着市场经济的发展,可以肯定,还会在优胜劣汰的市场竞争中出现企业破产。

第四,企业由于违反国家法律及社会道德规范,被强制终止经营,进入清算。我国是社会主义国家,生产必须符合国家的法律规定,这一点与资本主义国家有明显的区别。在西方,完全是市场经济,只要能赚钱,什么都可以生产。而我国从保障社会的安全、人民的健康着眼,国家严格控制军火生产,严禁毒品以及危害社会进步的其它商品,一旦发现,企业就将受到严厉的制裁而进入清算。

第五,其他原因。除上所述的原因以外,引起企业终止经营,进入清算的原因还有许多,如中外合资企业,合资一方违反协议,也会引起企业经营终止。总而言之,企业正常经营的现实基础一旦遭到破坏,就会出现清算的可能。

1.1.3 企业清算的意义

清算是市场经济中的一种机制,它为社会经济提供了一种淘汰落后的途径,同时又为其它企业的正常经营提供了一种安定的社会环境。它不是以行政命令的方式来决定企业的命运,而是以法律保障的经济方式来确定企业的生存。和人的行为一样,企业的行为也需要有所制约才能合理化。当然,商品生产者的行为是受经济效益所支配的。在现实经济生活中,经营者的努力会出现两种截然不同的结局。如果企业经营有方,生财有道,就能获得成功的效益;相反,企业经营得很糟,出现亏损,则可能是失败的效益。清算并不直接创造社会财

富,但却能最大限度地激发经营者的责任心、活力、勇气和智慧。清算就其程序而言,属法律范畴;但就其内容而言,主要是会计管理问题。从清算界限的确定,到清算资产的估价、变卖、债务偿还等都离不开会计的核算。另外,清算又必须遵循有关的法律条文,如企业破产清算就必须遵循破产法的有关规定。所以,研究企业清算的会计管理,必将丰富和发展会计学科视野,为具体实施创造条件。

1.2 清算的程序

由于企业的性质不同,因此,清算的程序也略有差异,为了既详尽又全面地阐述企业清算的一般程序,本节试就国有企业、外商投资企业以及股份制企业的清算程序分别介绍。

1.2.1 国有企业的破产清算程序

如前所述,国有企业的清算主要是由破产引起的。根据《中华人民共和国企业破产法》的规定,企业破产程序大致可分为三大阶段:破产申请阶段、和解整顿阶段以及破产清算阶段。现详述如下。

第一,破产申请阶段。这一阶段意味着破产程序的开始。首先由债权人或债务人向债务人所在地人民法院提出申请,宣告债务人破产。其次,人民法院在接到上述破产申请以后,便要进行受理与否的审查、鉴定。法院应在受理破产申请案件十日内通知债务人,尽快编制债权债务清册,并向已知的债权人发出债权申报通知,并同时发布破产案件受理的公告。最后,法院应对申报债权进行区分,逾期不申报债权者,视为自动放弃债权。同时为了分清债权的性质,法院应对有财产担保的和无财产担保的债权分别进行登记。需要强调一点,为维护全部债权人的利益,在法院受理破产申请以后,债务人无权对部分债权人进行债务清偿。

第二,和解整顿阶段。所谓和解整顿是指当债务人与债权人双方在达成和解协议并经过人民法院认可的前提下,对债务人的生产管理等各个方面进行调整、改进和完善,以达到扭亏增盈、恢复正常偿债能力的目的。这里需要说明的是,由于企业破产申请的提出需要得到上级主管部门的同意,因而只要债务人向法院提出破产申请并得到法院的认可,就表明债务人已进入破产清算阶段,其主管部门也不会再向法院提出和解整顿的申请。所以只有在债权人提出宣告债务人破产申请的情况下,才有可能出现和解整顿的问题。

第三,破产清算阶段。破产清算是企业清算的核心,程序比较复杂,现分述如下。

宣告破产。企业因经营管理不善造成严重亏损,无力偿还到期债务,整顿期间违反整顿以及整顿期满未实现和解协议等,由人民法院裁定后,宣告破产。

组建清算组。法院自宣告企业破产之日起五日内便要组织成立清算组,其成员由法院从企业上级主管部门,政府财政部门以及其他有关部门和专业人员中选定。为了便于工作,清算组可以聘任必要的工作人员。

接管破产企业。清算组成立后,应接管破产企业的一切财产帐册、文书、各种资料和印章等。

处理善后事宜。接管破产企业后,清算组就应进行破产财产的保管、清理、估价、变卖、分配,决定是否履行未履行完的合同,交付属于他人的财产,追收破产企业在法院受理破产案件前六个月至破产宣告之日期间内非法处理的财产,等等。

编报破产财产分配方案。清算组清理、变卖企业财产,处理完善后事宜,验证破产债权后,应在确定企业破产财产的基础上拟定破产财产的分配方案,按一定的债务清偿顺序编列

各债权人应得分配比例和数额(若偿债后尚有剩余财产,还应编制剩余财产分配表),提交给债权人会议讨论,通过后再上报给人民法院裁定。

偿还债务。破产财产分配方案经法院认可后,清算组根据该方案的要求以现金或实物方式偿还破产企业债务(若有剩余财产还应在企业所有人之间进行剩余财产分配)。

报告清算工作。清算组应经常与法院保持联系,随时或定期向法院报告清算工作的进展情况,向法院负责。

终结破产程序。破产财产清算完毕后,清算组应提请法院终结破产程序,解散清算组,至此破产清算工作结束。

追究破产责任。企业被宣告破产之日起就应由政府监察部门和审计部门负责查明企业的破产责任,对企业法定代表人、有关人员及上级主管部门依责任轻重分别给予行政上、甚至刑事上的处罚。

办理注销登记。破产程序终结后,清算组应向破产企业原登记机关(一般是工商行政管理局)办理注销登记。

追分非法处分财产。自破产程序终结之日起一年内,查出破产企业有故意损害债权人利益而非法处分的财产,由法院追回,并按原清算组所拟定财产的分配比例分配(若原债权人的债权均已全额收回,则应按剩余财产分配比例分配给原企业所有者)。

1.2.2 外商投资企业的清算程序

外商投资企业是中外合资经营企业、中外合作经营企业以及外资企业的总称。除有些行业的中外合资经营企业可以不约定合营期限以外,大多数行业的合营企业以及中外合作经营企业和外资企业,都应在企业合同、章程中订明经营期限。一旦企业经营期满而不再提出延长经营期限申请的,就可

自动解散。有时,尽管经营期限未满,但由于某些特殊原因,如企业发生严重亏损,无力继续经营;合资或合营一方不履行合同规定的义务,致使企业无法继续经营;因自然灾害等不可抗力遭受严重损失而使企业无法经营等,在上述情况下,一般由董事会提出解散申请书,报经审批机构批准。

外商投资企业的解散一般有二种情况:一是权益转让。这主要是指合营或合作企业在合同期满以后,把外方的权益转让给原中方合营或合作者继续经营。二是完全解散。不管是合营企业、合资合作企业,还是外资企业,如果各方都无意继续经营,则就将进入完全解散清算的阶段。这是真正意义上的停业清算。从清算程序来看,权益转让显然要比完全解散清算简化得多。外商投资企业的清算一般包括以下事项。

第一,成立清算委员会。外商投资企业在宣告解散时,董事会应提出清算的程序和原则,并组织清算委员会。清算委员会的任务是:

① 对企业的财产、债权、债务进行全面清查,编制资产负债表和财产目录;

② 根据清查结果,提出财产作价和计算依据,制订清算方案,并报告董事会;

③ 按照董事会讨论通过的清算方案,处理财产物资,收回债权,缴纳应交税金,清偿债务,妥善解决各项遗留问题,如果发生诉讼,由清算委员会全权代理;

④ 作为中外合资经营企业,按照合营各方面的出资比例分配剩余财产。如果协议、合同订明外方合作者提前收回其投资,则企业解散清算时,外方合作者将无偿地将其权益转让给中方合作者。

清算工作结束以后,应由清算委员会提出清算结束报告,

送交董事会审核,同时向原登记管理机构办理注销登记手续,撤销营业执照。

第二,清算过程中的债务清偿。一般而言,一切债务均应优先清偿;清算期间发生的清算费用,包括清算委员会成员和工作人员的报酬,注册会计师查证清算会计报表和报告的公费,委托律师处理诉讼案件或法律咨询的公费,清算公告费和清算期间的办公费用等等,都应优先支付。根据有关规定,清算债务的清偿顺序如下。

- ① 企业应支付的职工工资以及保险福利费用;
- ② 企业应交国家的税金以及其他款项;
- ③ 企业尚未偿付的有担保债务;
- ④ 企业尚未偿付的其他债务。

在企业清算结束以前,除为了执行清算以外,外国投资者对企业财产不得自行处理。企业结余的职工奖励及福利基金,中方职工住房补助基金和用这两项基金购置的各项财产、设施,不作为企业的财产进行清算。

第三,清算损益的确认与分配。经过清算,由于资产变卖,债权索回,外币折算等多方面的原因,还会发生清算收益,并且发生各项清算支出。以清算收益扣减清算支出的余额就是清算净收益。这一净收益应视同利润缴纳所得税。无论是清算净损失还是税后清算净收益,在中外合资经营企业,均应按中、外合营各方的出资比例进行分配,而作为外商独资企业,则清算净损失或清算税后净收益毫无疑问全都归为投资外商。

第四,清算的会计处理程序。企业在宣告解散开始清算时,一般应先根据帐面记录编制自年初起至决定解散日为止的年度会计报表,其中有资产负债表、利润表及其有关附表。

报表上的资产、负债的确认、计量都要由清算委员会组织全面清查以后来确定。在权益转让的情况下,经审查核实的财产目录与清算结束日的资产负债表,构成了权益转让的会计文件。而在完全解散的情况下,则必须在完成清偿债务和变卖资产并开始分配剩余资产的时候,才着手编制清算结束日的资产负债表。

清算是企业会计核算的一次决算,所以清查核实工作必须做得细致和彻底。对所有的会计记录,必须认真检查,证实各个科目的帐面余额正确无误;对库存现金进行清查盘点后应予封存,由清算委员会统一支用;对于银行存款,要根据银行对帐单编制银行存款余额调节表,把所有的未达帐项清理完毕,并将人民币以及外币存款统一交由清算委员会支配。对于应收、应付帐款及票据等往来帐款,要逐笔与对方核对,发现无法收回的坏帐,要由清算委员会审核后确认注销。对于各项实物财产,如库存原材料、在产品以及产成品、固定资产等要组织人力进行清查,做到盘点一处,封存一处,同时编制详细的财产目录,发现盘盈、盘亏,必须及时查明原因,进行处理。所有这些资产以及负债的确认,都要经过清算委员会的审核。企业解散清算的会计报表,包括清算开始日和结束日的会计报表,都应经过中国注册会计师的审查,并出具有关证明,方能有效。

1.2.3 股份制企业的终止清算

股份制企业由于多种原因需要终止的,也应该按照规定的程序进行清算。股份公司清算的原因很多,如:

①公司章程规定的营业期限届满,或者章程规定的解散事由已经出现;

②公司设立时确定的宗旨已经实现或者根本无法实现,

因而已无继续存在的必要；

- ③ 经股东会或全体股东讨论决定解散,不再继续经营;
- ④ 违反国家法律规定,危害社会公共利益被依法撤销;
- ⑤ 因经营管理不善,亏损严重而宣告破产。

以上原因可从清算程序的角度将其归为两大类。一类是一般性的清算,如上面的①至④原因。另一类是破产清算,如上面的⑤。由于股份公司的破产清算就其内容而言与前述国有企业破产清算相差无几,因此,这里重点介绍股份制企业的一般清算程序。

第一,成立清算组织。一旦公司经营宣告终止,则公司董事会应将公司终止的有关事宜通知各股东,并召开股东大会以确定清算组织的人员。如果是有限责任公司未设立股东会,则由全体股东来确定清算组人选。清算组的工作是全面负责各项清算工作,其具体职责为:

① 对公司的所有资产、负债进行全面清查,编制清算前的资产负债表、财产目录和债权、债务清册;

② 制定清算方案,对各类资产、债务提出具体处理意见;

③ 变卖公司财产,收取公司债权,并偿还公司负债;

④ 缴清应交税款;

⑤ 处分公司剩余财产;

⑥ 妥善处理各项遗留问题,如公司人员的解散,公司有关的诉讼活动,编写清算终结报告,并办理公司注销登记的手续等。

第二,通知债权人申报债权。公司清算组一旦成立以后,应在 10 天内通知债权人,并于 60 天内至少 3 次在主要报纸上发布公告。债权人应在接到通知书的 30 天内向清算组织申报债权或在第一次公告发布起 90 天以内向清算组织申报债