

破产会计管理

POCHAN
KUAIJI
GUANLI

邓延芳 栾普贵 编著

东北财经大学出版社



中财 B0015099

破产会计管理

邓延芳
栾普贵

编著

27625

中国图书馆分类号	
总号	396616
书号	F23/75

东北财经大学出版社

破 产 会 计 管 理

邓延芳 栾普贵 编著

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)
辽宁省新华书店经销 东北财经大学印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 7 1/4 字数: 156 000
1990年6月第1版 1990年6月第1次印刷

责任编辑: 杨跃先 田世忠 责任校对: 田世忠

印数: 1—2 000

ISBN 7-81005-404-X/F·296 定价: 2.70元

前 言

当前，为适应我国社会主义有计划的商品经济发展和经济体制深化改革的需要，对确因自身经营管理不善而造成严重亏损的企业，采取法律手段，实行企业破产制度。

破产企业的善后处理，是一项非常复杂而又严肃的工作。为了满足从事破产企业的财产处理工作的经济管理干部、法律工作者和企业财会人员的业务学习，以及提供为培养这方面专业人材的教学参考，我们特编写了这本书。

本书以《中华人民共和国企业破产法（试行）》为依据，主要阐述在企业破产程序中的会计管理的基本理论和基本方法，并从我国企业破产的特点出发，比较系统地设置了应使用的会计科目和会计报表。本书对破产审计，破产风险的预测与控制也作了比较详细的论述。本书还提供了一套完整的破产会计实例，以供运用参考。

本书初稿由栾普贵同志编写，全书由邓延芳教授修改和总纂。

我国实行企业破产法刚开始，企业破产会计是我国会计学领域中的一个崭新学科，其中许多问题有待于进一步认识和探索，再加我们的水平有限，书中难免有缺点和错误，敬请读者批评指正。

编著者

1988年8月

目 录

第一章 破产会计管理总论	1
第一节 企业破产的意义.....	1
第二节 企业破产程序.....	7
第三节 破产会计管理的对象.....	16
第四节 破产会计管理的任务.....	22
第五节 破产会计管理的特点.....	23
第二章 和解整顿的核算	27
第一节 和解整顿的条件.....	27
第二节 和解整顿的帐务处理.....	43
第三节 和解整顿财务管理的特点.....	47
第三章 破产清算的基础	50
第一节 破产清算的方式及原因.....	50
第二节 破产企业的接管.....	54
第三节 企业善后会计事项的处理.....	60
第四节 破产财产的确定.....	64
第五节 破产债权的确定.....	67
第四章 清算财产的估价及变现	78
第一节 清算财产的分类.....	78
第二节 清算财产估价的特点.....	80
第三节 清算财产估价方法.....	84

第四节	清算财产的变现·····	93
第五章	破产预算报表的编制·····	95
第一节	破产预算报表的种类及内容·····	95
第二节	变现资产清算预算表·····	97
第三节	货币收支预算表·····	99
第四节	破产费用预算表·····	101
第五节	清算资金平衡表·····	106
第六节	清算损益预算表·····	113
第七节	债务清偿预算表·····	117
第八节	剩余财产分配预算表·····	120
第六章	破产清算的核算·····	125
第一节	会计科目的设置·····	125
第二节	会计帐簿的设置·····	132
第三节	会计分录的编制·····	133
第七章	破产清算报表的编制·····	150
第一节	期中清算报表的编制·····	150
第二节	期中预算报表的编制·····	162
第三节	期末决算报表的编制·····	168
第八章	破产审计·····	177
第一节	破产审计概述·····	178
第二节	和解整顿或破产清算申请的审计·····	184
第三节	和解协议草案与整顿方案的审计·····	187
第四节	和解整顿的审计·····	191
第五节	企业破产原因的审计·····	195
第六节	企业移交的审计·····	197
第七节	破产责任的审计·····	199

第九章 破产风险的预测与控制	203
第一节 企业破产风险总论.....	203
第二节 投资收入风险的预测与控制.....	207
第三节 筹资风险的预测与控制.....	210
第四节 营业风险的预测与控制.....	211
第五节 交易风险的预测与控制.....	215
第六节 偿债风险的预测与控制.....	216

第一章 破产会计管理总论

第一节 企业破产的意义

一、社会主义企业破产的理论依据

建国30多年来，在高度集中的计划经济体制下，人们已经习惯那种行政的企业管理办法。一提到“企业破产”便望而生畏，马上联想到资本主义社会中因企业破产倒闭而使得企业主倾家荡产、甚至跳楼自杀，工人失业而流落街头、食不饱肚，衣不遮体的悲惨情景。在心理上自然形成了破产恐怖感，认为企业破产是资本主义社会所特有的一种“病瘤”，因而也就想不到、也不敢想象社会主义企业是否会有破产问题。

另一方面，在那种旧的经济管理体制下，企业因经营管理不善而导致亏损严重、无力偿债直至无法继续经营下去，可以通过“关、停、并、转”的方式解决。企业领导可以易地当官，职工可以调转工作，根本不存在破产一说，在人们思想意识上也就根本没有破产的烙印。

然而，自党的十一届三中全会端正了党的政治路线和思想路线，明确提出将党的工作重心转移到社会主义经济建设上来之后，尤其是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，提出进行全面的经济体制改革以来，

企业在独立核算、自主经营、自负盈亏的道路上留下了一步步扎实的脚印。

同时，人们也进一步看到，企业除了对盈亏全责以外，还必须对亏负全责，即企业除了有义务在盈利中向国家按章缴纳税利和有权按规定留取企业基金和职工奖励基金外，还必须对企业因经营管理不善造成的严重亏损，无力偿债（这里指不能清偿全部到期债务，下同）乃至无法继续经营下去的后果负责（包括行政责任、经济责任、法律责任）。这种负亏的最终解决办法只能是实行企业破产制度，按照一定的破产程序和方法处理企业的资产及债权债务。只有这样，才能充分体现企业相对独立的商品生产者的地位，才有利于维护正常的社会主义商品经济秩序，有利于保护竞争、激励先进、鞭策后进，有利于彻底贯彻自负盈亏原则，彻底打破“大锅饭”，增强企业活力。

从现实条件来看，由于商品经济的存在，价值规律必然发挥其调节社会生产、刺激生产者改进生产技术和经营管理、分化商品生产者的作用，通过市场竞争产生优胜劣汰，产生企业破产。其次，信用制度的日益完善，为扩大和促进商品交换创造了良好的外界条件，同时也使得企业间的债权债务关系日趋复杂化，有可能因资金周转不灵而不能清偿到期债务，出现破产的情况。再次，经营权与所有权的分离，使企业具备了就国家授予的经营管理的财产承担民事责任的条件，为破产责任的划分，进而为破产制度的实施奠定了一定的基础。最后，利改税实施后，税后利润归企业支配，给企业创造了自负盈亏的必要条件；职工破产救济问题已经解决（国务院已于1986年7月12日发布了《国营企业职工待业保

险暂行规定》)；中华人民共和国全民所有制工业企业法已交由七届人大第一次会议通过，为破产法的实施扫除了又一个路障。当然，因价格不合理造成企业起跑线不一致的问题尚未解决，处理破产事宜的经济、法律、会计人才几乎空白等等，这些是破产制度实施的限制条件，但是可以通过破产法的实施逐步解决的。

二、社会主义企业破产的特点

企业破产的产生和发展是社会商品生产发展到一定阶段的必然结果，因而社会主义企业破产与资本主义企业破产所基于的基本经济条件是同一的——即同为商品生产。但由于社会制度的重大差异，使得二者在性质、目的、范围、手段、结果等方面存在着很大区别。

第一，在性质上，资本主义企业破产存在于资本主义制度之下，受资本主义上层建筑和意识形态的控制；而社会主义企业破产是社会主义国家里人们自觉运用客观经济规律的结果，受社会主义上层建筑和意识形态的影响。

第二，在目的上，资本主义社会通过企业破产来调节自然产业结构和产品结构，达到维护现存资本主义制度、保持正常的失业后备军的目的；而社会主义社会通过企业破产自觉地调整产业结构和产品结构，最大限度地减少和消灭亏损企业，维护正常的商品经济秩序，促进整个国民经济稳定、协调的高速度发展。

第三，在范围上，资本主义企业破产除军工企业和某些关系重大的政府控制的国营企业外，几乎适用于其他一切企业；而社会主义企业破产只适用于对国计民生没有重大影响的企业，铁路、邮电、航运、海运等企业不实行破产制度，

因而较资本主义企业破产的范围为窄。

第四，在手段上，资本主义企业破产完全依法律手段解决，企业一旦达到破产界限，便将被宣告破产；而社会主义企业破产则采取法律手段和行政手段相结合的办法处理，债务人申请破产必须经过上级主管部门的同意，债务人被债权人申请破产的，债务人主管部门可以向法院申请整顿并主持债务人的整顿工作。

第五，在结果上，资本主义企业破产造成大量的失业人口，而失业人口的再次就业的机会因无人问津而大大减少；社会主义企业破产虽然也不可避免地产生一些待业人员，但政府有关部门将组织培训，积极安排其再次就业，因而不会形成资本主义企业破产的恶果。

此外，在破产界限、破产程序、破产管辖等方面也存在着一定的区别，从破产法条文中完全可以看到这一点。

长期以来，我们一直以“关、停、并、转”解决企业亏损问题，它在国民经济产业结构调整、产品结构调整、企业结构调整（如60年代初的国民经济调整、粉碎“四人帮”后的国民经济调整）等方面曾发挥过重大作用，今后仍有其用武之地，但它只适于处理非企业经营问题，而对于因经营管理不善造成的经营失败的企业，只能采取破产办法处理，这是由二者的重大区别所决定的。

第一，概念不同。关停并转是企业关闭、停办、合并和转产的简称，仅说明企业不能正常开业了，而不管其原因如何（是企业经营性原因，国家宏观经济调整或是自然灾害所致），而破产制度是对因经营管理不善而导致亏损严重、无力偿债的企业所采取的一项法律制度，表明企业因经营不

利、管理不善使财务状况达到了濒于崩溃的程度。

第二，目的和作用不同。关停并转的目的在于最大限度地利用各种资源，保持国民经济各部门的协调发展，发挥行政干预对促进产业结构、产品结构和企业结构合理性的作用，解决落后企业与先进企业争能源、争原材料、争运力、争投资的问题。而破产制度的目的则是为了彻底砸烂两个“大锅饭”，保护和促进竞争，鼓励先进，鞭策后进，维护正常的社会主义商品经济秩序，保护债权人和债务人的合法权益，起到以局部生产力的破坏换取全社会生产力高速发展的作用，促进整个国民经济的良性循环和健康发展。

第三，处理债务的手段不同。关停并转企业的债务处理主要有两种方式：一是由国家财政部门注销；二是转嫁给与之合并的企业。1981年国务院《关于国营关停企业财务处理的规定》中就有这样的条款：“债权、债务双方都是国营关停企业，确实没有偿还能力，逾期不能还清的，在取得双方证明并报请主管部门和同级财政部门批准后，可作为呆帐损失处理，双方注销帐目。”“关停企业所欠国家税、利和应交折旧费，补交确有困难的，经过同级财政部门审查同意后，可以免交。”这种债务处理方式，一是助长了两个“大锅饭”，使企业缺乏应有的经济压力；二是增加国家财政负担；三是违背了等价交换原则，鞭打快牛，扰乱了商品经济秩序；四是以单纯的行政手段处理债权债务，否定了企业作为商品生产者的独立性，人为地窒息了市场竞争，扼杀了企业活力；五是严重侵犯了债权人的合法权益。企业破产制度则是严格遵循商品生产中所通行的“有借有还，欠债必还”的原则，对无力偿债者宣告破产，清产还债，以法律手段保

护债权人、债务人的合法权益，恢复企业商品生产者的本来面目，从根本上克服关停并转所带来的一系列弊病。

第四，结果不同。关停并转使某些企业借机甩债务包袱，而无视债权人的合法权益，造成了极为混乱的债权债务关系。其次，关停并转形式上消灭了几家亏损户，实际是将亏损及亏损因素由落后企业转嫁到先进企业身上，“杀富济贫”，拖了宏观经济发展的后腿。再次，由于有关关停并转这一归宿，使得企业在经营上不思后路，管理上不计后果，造成浪费严重，职工不思进取、干部不思拼搏的软弱局面，进而职工没有与企业共命运的集体感、责任感，干部没有企业经营的紧迫感、危机感，致使盲目投资、盲目建厂、不顾效益、基建规模过大等行为屡禁不止。而有了破产制度以后，堵住了企业的退路，迫使亏损企业背水一战，千方百计扭转被动局面，努力摆脱企业困境，使企业在破产风险面前立足现实，奋发进取，使职工与企业组成同舟共济的命运共同体。这已为沈阳原防爆器械厂等三家企业和武汉无线电三厂的破产实践所证实。另一方面，也使正常企业认识到企业破产的风险性，及时发现和消除可能造成破产的隐患，利用强大的企业自制力推动企业的健康发展。这是关停并转不可能办到的。

正因为如此，一些社会主义国家，如南斯拉夫、波兰、匈牙利，也先后颁布和实施了企业破产法。在我国，经过反复酝酿、充分讨论，1986年12月2日全国六届人大常委会第十八次会议讨论并通过了《中华人民共和国企业破产法（试行）》，并决定自企业法实施期满三个月起施行，这是我国经济体制改革的又一项重大成果，也是应当引起我们重视的

重要课题。

三、建立破产会计管理的意义

破产（这里指企业破产，下同）就其程序而言，属法律范畴；但就其内容而论，则主要是会计管理问题，从企业不能清偿到期债务这一基本破产界限的确定，企业和解协议草案的拟定及其实施，直到破产清算企业资产的估价、变卖、债务的偿还等事宜，无一能够离开会计管理而独立完成。显而易见，破产法的顺利实施离不开会计管理的支持；另一方面，破产会计管理又必须以破产法为依据，具体处理破产企业的经济业务。研究破产会计管理，必将为以后破产法的实施创造良好的条件，为我国会计学科的丰富和发展开辟新的视野，并为及时有效地培训破产会计人才奠定初步基础，也是会计理论和会计实践向我们提出的新的挑战。为此，本书拟从理论与实践的结合上，就破产会计管理的内容、任务、特点，和解整顿期间的会计管理以及破产清算阶段中资产的估价、债权的确定、债务的偿还、剩余财产的分配等会计管理问题进行阐述。

第二节 企业破产程序

如同研究正常企业会计循环要熟悉企业生产经营过程一样，研究企业破产会计管理（以下简称破产会计）首先必须搞清企业破产程序，了解各破产阶段中破产会计的作用及其主要工作内容。根据《中华人民共和国企业破产法（试行）》（以下简称破产法），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、破产清算阶段。现分

述如下：

一、破产申请阶段

企业破产申请的提出，意味着破产程序的开始。从先后顺序上看，企业破产申请程序可分为以下几步：

（一）提出申请。破产申请的申请人可以是债权人，也可以是债务人。当债务人不能清偿到期债务时，债权人可以向债务人所在地人民法院申请宣告债务人破产；债务人经过上级主管部门同意，也可以向当地人民法院自动申请破产（见破产法第八条第一款）。债权人申请的主要理由是债务人无力清偿到期债务；债务人申请的主要理由一是因经营管理不善严重亏损，二是财务状况形成恶性循环，不能偿还到期债务，或二者兼而有之，即债务人达到了破产界限（见破产法第三条第一款）。

（二）受理申请。人民法院接到破产申请后便要进行受理与否的审查、鉴定。受理债权人破产申请案件十日内应通知债务人，并发布破产案件受理公告；债务人收到法院通知后十五日内，应编制债权债务清册等尽快交到法院，法院收到债务清册十日内应向已知的债权人发出债权申报的通知，同时在通知和公告中规定第一次债权人会议的日期。而受理债务人破产申请案件后，因债务人申请时已备有债权债务清册，只需在案件受理后十日内通知债权人申报债权、直接发布债权申报的公告即可（见破产法第九条第一款第八条第二款和第十条第一款）。

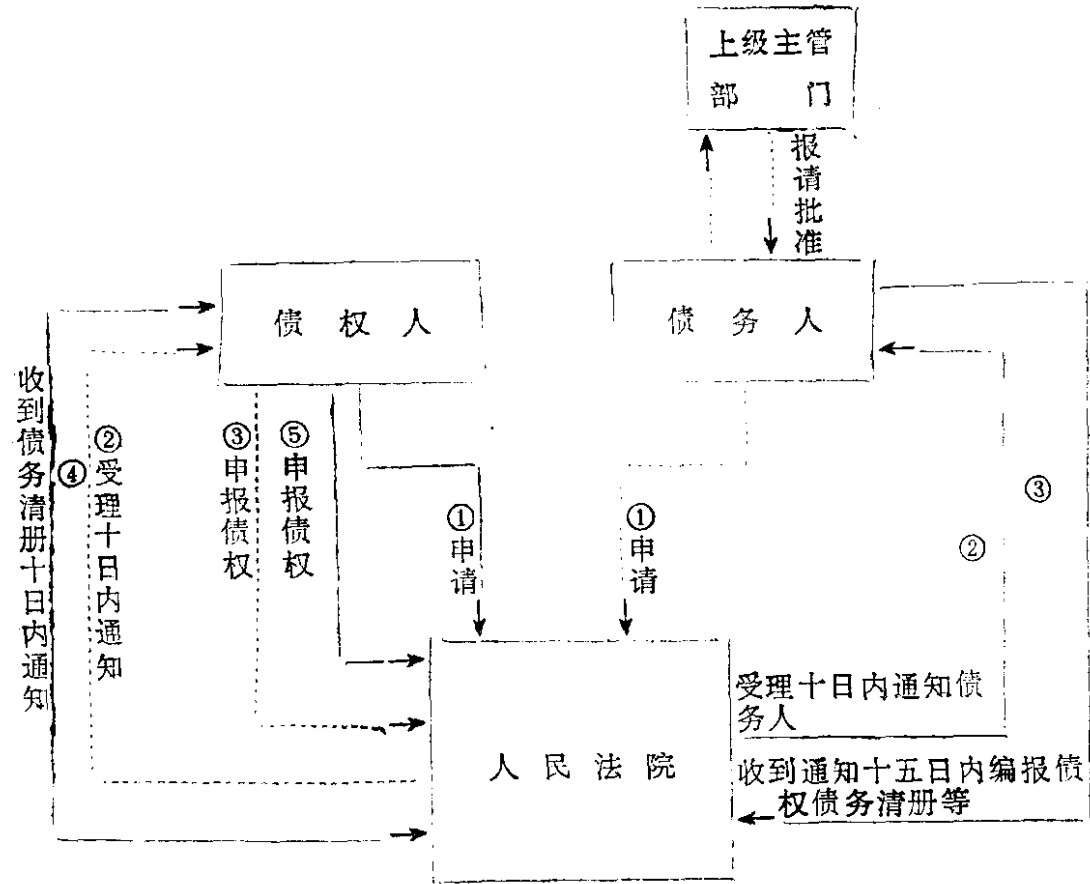
（三）申报债权。债权人应当在收到通知后一个月内，未收到通知的债权人应当自公告之日起三个月内，向人民法院申报债权，说明债权的数额、性质（有无财产担保）及证

明材料。逾期不申报债权者，视为自动放弃债权。为了分清债权的性质，法院应对有财产担保的债权和无财产担保的债权进行分别登记（破产法第九条第二、三款）。

另外，法院受理破产案件后，则中止对债务人财产的民事执行程序。另一方面，为了维护全体债权人的利益，除正常生产经营所必需的外，债务人对部分债权人的债务清偿无法律效力（破产法第十一条和第十二条）。

上述破产申请程序可图示如下（见图表1—1）：

图表1—1



在图表1—1中，实线表示债权人申请宣告债务人破产的申请程序，虚线表示债务人自动申请破产的申请程序。债务

人申请破产之所以要征得上级主管部门的同意，主要出于宏观经济调节的需要、部门内部整顿能力的运用（将在下一章中详述）以及行政干预的实施，这也是社会主义企业破产与资本主义企业破产的重大区别之一。

二、和解整顿阶段

所谓和解，就是通过“和平方式”（债务人与债权人达成和解协议），而非通过“武力手段”（宣告债务人破产偿债）解决债务人与债权人之间债务纠纷的一种债务结清办法。整顿则是针对企业亏损严重、无力偿还到期债务的情况，在债务人与债权人双方达成和解协议并经过人民法院认可的基础上，对债务人生产、技术、管理等诸方面所进行的调整、改进和完善，以达到扭亏增盈、恢复正常偿债能力之目的。

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，则意味着债务人必定进入破产清偿程序，其主管部门自然不会再向法院申请和解整顿。故此只有债权人所提出的宣告债务人破产的申请，才可能产生和解整顿问题。这可以从以下和解整顿程序中得到证实：

（一）提出整顿申请。法院受理破产案件后三个月内，债权人申请宣告破产的企业上级主管部门可以向法院申请对该企业进行整顿，整顿期以两年为限（见破产法第十七条）。

（二）提出和解协议草案。当企业主管部门提出整顿申请后，企业就向债权人会议（在法院发出受理破产案件通知和公告中已规定有第一次债权人会议日期，届时债权人会议