

主 编 颜世廉

企业破产会计学

中南工业大学出版社

企业破产会计学

0338/01

主	编	颜世廉		
编	委	陈莉存	田	勇
		曾繁荣	李	俭
		欧阳卓平	吴	彧

中南工业大学出版

【湘】新登字 010 号

企业破产会计学

主编 颜世廉

责任编辑:何彩章

*

中南工业大学出版社出版发行

湖南大学印刷厂印装

湖南省新华书店经销

*

开本:787×1092 1/32 印张:6.5 字数:146千字

1994年12月第1版 1994年12月第1次印刷

印数:0001—6000

*

ISBN 7-81020-719-9/F·131

定价:5.00元

本书如有印装质量问题,请直接与生产厂家联系解决。

目 录

第一章 概述.....	(1)
第一节 破产及破产法.....	(1)
第二节 企业破产的原因.....	(5)
第三节 企业破产的基本程序	(16)
第四节 企业破产会计的内容、任务和特点.....	(21)
第二章 企业和解整顿会计	(27)
第一节 企业和解整顿会计概述	(27)
第二节 企业申请破产及和解整顿的会计报告	(36)
第三节 企业和解整顿的会计处理	(53)
第三章 接管破产企业的会计处理	(58)
第一节 企业破产的方式和原因	(58)
第二节 破产企业的接管	(62)
第三节 接管破产企业的会计处理	(67)
第四章 破产财产的确认、计量和变卖.....	(77)
第一节 破产财产概述	(77)
第二节 破产财产的计价	(89)
第三节 破产财产的变卖	(98)
第五章 破产债权的确认和计量.....	(107)
第一节 破产债权的含义.....	(107)
第二节 破产债权的确认和计量.....	(114)

第三节 有财产担保债权、抵消权和追回权的确认·····	(121)
第四节 破产费用·····	(133)
第六章 破产清算的财务处理和会计报告·····	(137)
第一节 企业破产清算的财务处理·····	(137)
第二节 破产清算报表的编制·····	(160)
第七章 破产审计·····	(166)
第一节 破产审计概述·····	(166)
第二节 和解整顿或破产清算申请的审计·····	(170)
第三节 和解协议草案与整顿方案的审计·····	(174)
第四节 和解整顿的审计·····	(177)
第五节 企业破产原因的审计·····	(179)
第六节 企业破产移交的审计·····	(181)
第七节 破产清算的审计·····	(184)
第八节 破产责任审计·····	(187)
第九节 破产审计报告·····	(189)
附录:中华人民共和国企业破产法(试行)·····	(191)

第一章 概 述

第一节 破产及破产法

任何经济现象的出现及经济制度的建立都有其特定的社会背景和深厚的经济基础。随着我国商品经济的高速发展，企业破产，如今已不是资本主义国家的“专利”，破产现象和破产企业在我国已大量出现。事实证明，简单地认为公有制国家不允许出现破产，社会主义制度下的企业不允许存在失业现象，是一种过分看重破产消极一面的做法。实事求是的要求以及改革开放政策的实施，使人们逐步认识到“大锅饭”、“铁饭碗”并不是社会主义优越性的表现，相反，这种一味求稳的消极行为是十分不利于社会主义生产力发展的。与其让那些长期处于亏损的企业靠吃国家的“救济粮”存在，还不如让其早些消亡，以集中和节约更多的人力、物力、财力，发挥它们应有的效能。这样一来，破产制度在我国便应运而生。

如果说 1986 年 12 月 2 日第六届全国人大常委会第 18 次会议通过的《中华人民共和国企业破产法（试行）》（于 1988 年 11 月 1 日起正式实施）奠定了我国企业破产制度的基础，那么，当今国际国内经济形势的变更和我国改革开放政策的进一步贯彻实施，则是我国破产制度亟待更新和完善的客观要求。

一、破 产

“破产”一词，在我国古代封建社会就已出现，如《后汉书·齐武王演传》中“倾身破产，交接天下雄俊”的“破产”为“倾家荡产”之意；在国外，“破产”（英文 Bankruptcy、Failure，来源于拉丁语 Falletux）译为“银行垮了”或“失败”。由此可知，通常意义上的“破产”意味着“失败”，即人们从事某件事或某项计划的彻底“失败”。

今天，随着我国法律制度的建立和健全，在法律意义上的“破产”除了包含有“失败”或“倾家荡产”这些字面意思外，更具有其严格的内涵。一般说来，法律上的“破产”一词，是特指经济活动的失败，即债务人不能清偿到期债务的事件。具体地说，它包括以下两个方面的内容：其一，债务人的负债总额超过他的资产总额。这种因为债务人全部财产不足以偿还所有到期债务的经济事件简称为“资不抵债”。它使企业破产成为可能，为企业破产成为事实奠定了可能性。例如，某企业自有资金 50 万元，但其欠其他企业就达 100 万元，而且已到偿还期限。从表面上看，企业由于资不抵债而不能支付，虽然如此，但仍不能下结论说企业已经破产。这是因为，资不抵债并不能全面反映企业能否继续生存的实际情况，如果企业有较高的信用，可以继续取得新的贷款或投资，或者通过其他方式（如利用劳动力融通资金等）取得资金偿还债务，那么，就不应当宣告企业破产。其二，当债务人因缺乏足够的现金清偿已到期债务而采取变卖资产的方法偿债时，由于资产变现引起的设备破坏，以至于使企业正常的生产经营不能进行，企业不得不宣告破产。例如，某企业自有资产为 120 万，负债 100 万，尽管企业尚未达到“资不抵债”的状态，但由于已不具备支付能力，因而不得

不宣告破产。这是因为，该企业的资产中相当一部分是企业的固定资产，一旦变卖大部分固定资产，企业实际上已不能生存下去。在有机构成较高的企业，这种情况较为常见。因而，破产界限并不完全决定于企业自有资产的多少，关键在于企业能否清偿到期的债务。

如前所述，在经济业务中，按照合同约定或依据法律的规定，当事人之间会产生特定的权利和义务关系，在法律上把这种特定的权利和义务关系称之为“债”。它体现了公民之间、法人之间、公民和法人之间财产关系的民事活动，因而必须遵循国家干预、平等、公平、等价有偿、自愿主动、诚实信用等原则。“债”分债权和债务两个方面，涉及两个方面的关系人，其中，在债的关系中享有权利的一方是债权人，在债的关系中承担义务的一方是债务人，债权人和债务人可以是自然人，也可以是法人。债权人拥有要求债务人按合同依法履行偿债义务的权利。“债”的内容既可以是具体的物品，也可以是劳务，也可以是流通中的货币。我国规定，任何债权、债务都必须以流通中的货币（人民币）进行计量。对于债权、债务在合同中价款约定不明确的，分两种情况进行计价：第一种情况，国家有明文规定的，应按照国家规定的价格实行计价；第二种情况，国家没有明文规定的，应参照市场价格或同类物品价格或同类劳务报酬标准实行估价。其目的皆在于对“债”进行准确的、符合实际的定量计价和说明，以减少债权、债务之间的争端。

显而易见，债权债务之间的关系是对立统一的关系，它们之间的争端主要产生于两种情况，即债务人有能力到期偿还债权人的债务及债务人不能偿还到期债务。对于第一种情况，可以通过双方按协议、合同清偿债权、债务关系来解决债权和债务之间的争端。对于后一种情况，按时代的不同大致有两种处

理方法：一是延续至后代解决，即“父债子还”。这种处理方法在旧中国颇为流行，这种方法的弊端是使债务人因数代难以清偿债务而陷入被剥削被压迫的境地，带有浓厚的封建色彩，严重阻碍了商品经济的发展和社会的进步。二是破产还债，及时了结。这种处理方法是当债务人不能清偿到期债务时，经申请宣告破产后，按法定程序清理、变卖、分配财产以偿还债务，了结债权债务关系。这样既能够借助破产手段淘汰那些经营管理不善，企业素质极差的企业，另一方面，也可以通过破产机制给企业施加压力，促使其自救复苏，更为重要的是，采取破产还债，及时了结的处理方法，不仅保护了债权人的利益，而且能使那些濒临失败的企业获得东山再起的机会，从而有利于整个国民经济的发展。

二、破产法

由上面的叙述可以知道，破产还债是处理债权、债务两方面关系的一种有效的方法。事实上，破产还债也构成了破产法的实质，从这个意义上讲，破产法亦即破产偿债法，它是在债务人不能清偿到期债务时，依法宣告债务人破产，清理变卖资财，并将清理变卖的资财以不同的形式依法有序地分配给债权人的法律规定。从破产法所包涵的内容上讲，破产法是关于债务人破产界限，破产状况，挽救方法，清算方式以及破产责任的原则、方法和程序的法律规范。

破产法所调整的是一种特定情况下的财产关系，即由于破产事件而发生的破产债权、破产债务的关系。破产法所要达到的主要目标表现在：有条理地和公正地对丧失偿付能力的债务人的资产进行破产清算，或应允债务人在协定的和解整顿方案下，进行有效的整顿，从而保护债权人和债务人的合法权益，使

双方的要求都得到公平合理的解决，有效地保证社会经济活动的秩序和尽可能地降低社会生产的损失。

现代各国的破产法，包括我国的企业破产法在内，都是典型的将实体法与程序法相结合的法规。破产法的基本规范可分为实体规范、程序规范和罚则等三个部分。（一）所谓实体规范，又称实体法，主要包括：破产财产、破产债权、破产费用以及有财产担保债权、抵销权、追回权和取回权等内容；（二）所谓程序规范，又称程序法，主要包括：破产的申请与宣告、破产案件的受理、债权人会议的章程及其权力和责任、和解整顿的条件及执行监督、破产债权的确认、破产程序的中止与终结等内容；（三）所谓罚则主要包括：欺诈破产罪、过怠破产罪、渎职破产罪等内容。

第二节 企业破产的原因

一、概 述

人类社会进入商品经济的时代以后，风险和收益、破产和盈利就象一对对孪生兄弟一样形影不离。在商品经济的激烈竞争中，优胜劣汰是一个不可抗拒的无情事实。当一些经营者的经营失败表明为无法清偿债务时，它便严重影响社会经济活动的正常进行。为了妥善处理这种情况下交易者之间的债权债务关系，也为了保障债权人的合法权益，保证经济交易活动的顺利进行，把经营失败者从债台高筑、无力偿还债务的窘境中解脱出来，便出现了以债务人的全部财产使全体债权人公平受偿的破产还债的制度。由此可见，破产是商品经济条件下的必然产物。

二、实施破产制度的作用

(一) 实施破产制度的积极作用

1. 保护债权，使全体债权人公平受偿

破产法的首要作用，体现在对债权的保护上，即保护债权人的债权得到公正清偿。破产对债权的保护体现于这样四个方面：第一，破产终止了债务的拖延，促使债务人即时清偿债务。债务企业对债务的拖欠，使得债权人相应的经济利益虚置，其后果轻则影响债权人资金流转的正常化，重则致债权企业于死地。破产终止了这种债务的拖延，强制破产企业在破产宣告后及时地偿还债务，使债权人部分或全部地获得对这部分债权利益的现实支配。第二，破产迫使债务企业以其最大偿还能力满足债权人的债权。破产对于债权保护的重要意义之一，就是迫使债务企业以其自身的全部资产作为偿债的客体，最大限度地满足债权人的债权利益，为债权人创造了相对理想的局面。第三，破产使各种不同性质的债权获得不同的清偿效果，从而使债务清偿与债权的性质、地位相适应。当多个债权人同时向同一债务人索取债权，而债务人的资产又无法满足所有债权时，这就需要根据各债权的性质和地位，分别给予不同程序的满足，如“满足”、“部分满足”或“不满足”。这也是破产对于债权保护的重要特点的表现之一。第四，破产使得同一性质的若干个债权按相应的比例得到满足。破产制度规定，在破产财产不足以满足各债权人要求时，处于同一清偿顺序的同一性质的若干个债权，按比例进行分配。尽管债权人的债权未能全部实现，但所实现的财产量与债权量能够成正比。

2. 破产淘汰，推动社会经济的发展

从破产与破产法的内容可以看出，破产无情地体现着商品

经济条件下“优胜劣汰、适者生存”的竞争规律。它通过法律强制手段，取消已经丧失存在意义或能力的亏损企业的主体资格，使之置于经济主体之外的范围。其积极效果具体表现在：首先，破产淘汰能够合理调整产业和产品结构；其次，破产淘汰有助于资源的优化配置和合理使用；再次，破产淘汰提高了现实企业的优化程度和竞争能力。

3. 预警后世，促进企业行为的合理性和有效性

破产制度和其它制度一样，其作用除了调整各种社会关系（主要指经济关系），帮助企业树立一个行为规范以外，同时还具有重要的警戒作用。这种作用将最为直接地给企业特别是落后的企业赋予强烈的“危机感”和较大的“风险度”，从而增加企业行为的选择机制。毫无疑问，对于每一个希望有所成就的企业或企业经营者来讲，“破产”既是一个很不太吉利的字眼，也是一个悲惨的结局。因此，它将最大限度地预警和儆戒企业慎重、正确地抉择自己的行为 and 方案，努力提高企业行为的合理性和有效性，千方百计地提高企业经济效益。这样一来，破产制度不仅迫使陷入破产边沿的那些企业要通过积极有效的方法摆脱困境，而且可使经营状态处于正常的那些企业从中引以为鉴，居安思危，警惕和预防危机的到来。

4. 一次还债，有利于稳定社会经济秩序

当一个企业负债累累时，不仅负债企业本身正常的经营过程难以维持，而且相应地会影响到债权人的直接经济利益和生产经营活动，这样一来，无疑会发生经常性的经济纠纷。破产制度的产生，一方面使各个债权人在不能充分实现自己的权益时能得到公平的清偿，另一方面破产企业也可以摆脱沉重的债务压力，避免长期的、更大的经济损失，以求企业更生。由于破产制度下的破产还债是一次性的，因此无论债务人是否全部

清偿了债权人的债务，只要破产程序宣告结束，债权债务关系便随之终结，可谓一了百了。债务人不仅从债务的重压下彻底解脱出来，并能获得时间，恢复精力，轻装上阵，重振旗鼓，重新发挥商品生产一分子的能量，为商品经济的发展添一分活力。

（二）实施破产制度的消极作用

破产制度在具备上述积极作用的同时，也不可避免地存在着一些弊端。首先，破产制度在一定程度上造成了企业资产和现实生产能力的破坏，从而使破产人以及相关的人蒙受经济上的损失；其次，破产程序的实施过程中可能存在经济纠纷，大量的经济纠纷将导致社会经济秩序的混乱；再次，破产制度还可能引起失业人数的增长和导致不正当竞争的滋长，这些不良现象都使社会不稳定的因素增加，从一定程度上会阻碍经济的发展和社会的进步。尽管如此，破产制度将势不可挡地作为社会经济发展客观要求的产物被贯彻实施到我们的经济活动中去，只要在实施过程中注重发挥其积极作用，减少或抑止其消极作用，破产制度必将为经济的发展释放其应有的不可替代的能量。

三、社会主义企业破产的原因

几千年的人类社会的历史已经证明：破产制度的形成和发展，无论是在不同的社会制度下还是在各个不同制度的国家都起到了广泛的、直接的、巨大的推动作用。虽然破产处理本身并不直接创造社会财富，其直接作用大多表现在保护债权人利益方面，但是，破产制度的实施却充分体现了市场竞争的优胜劣汰的普遍客观经济规律，向人们无情地揭示了市场经济的固有的原则，很大程度地激发了经营者的责任心、活力、勇气和智慧，促使他们避免一些无谓的损耗，保证经营的效益。因此，

可以这样说：破产制度的价值创造力是不可估量的。

那么，社会主义企业破产的基本原因到底是什么呢？归纳起来，主要表现在：由于价值规律、竞争规律发生作用引起的优胜劣汰法则以及信用制度的共同要求。

（一）社会主义企业破产原因的宏观分析

1. 一般经济理论基础

第一个方面，价值规律发生作用导致社会主义企业的破产。

价值规律是商品经济的基本规律，是商品价值量决定和实现的规律。其基本内容是商品的价值量由生产该商品的社会必要劳动时间决定，商品的交换依据商品的价值量来进行。价值规律是商品生产和商品交换的经济规律，只要存在商品生产和商品交换，价值规律就必然发生作用。由于价值规律的实质在于商品生产和商品交换都以社会必要劳动时间为基础，所以“社会必要劳动时间”制约和调节着商品生产和商品交换的全过程，支配着商品生产者的行动和命运，决定着商品生产和商品交换的发展趋势。只有当个别劳动时间低于社会必要劳动时间时，企业才能获取赢利及超额利润，反之则发生危机，甚至破产。与此同时，价值规律的第三个作用，即促进商品生产者的两极分化，也直接决定着商品生产者的兴衰存亡。由于各个商品生产者的生产条件互不相同，决定了各个商品生产者生产同一商品所耗费的个别劳动时间互有差别。但是，价值规律要求同一商品在市场上统一按社会必要劳动时间决定的社会价值出卖。这样，那些生产条件好和经营管理好的、个别劳动时间低于社会必要劳动时间的商品生产者，就能获得较多的收入，并可以在竞争中处于有利地位。相反，那些生产条件和经营管理水平差的、个别劳动时间多于社会必要劳动时间的商品生产者，就会亏本并在竞争中被挤垮。这样，在商品生产发展过程中，由

于价值规律的作用，有的商品生产者越来越富，有的则在竞争中失败和破产，这就不可避免地出现两极分化的现象。

在社会主义条件下，商品经济的发展决定着这种分化功能仍然存在，从而也决定了社会主义企业破产存在的可能性和必然性。但是，由于社会主义制度优越性的存在，上述这种分化作用的范围有所缩小，它只会带来企业的存亡而不会造成工人阶级的贫富两极分化。

第二个方面，竞争规律发生作用，也是社会主义企业破产的原因。

竞争，作为商品经济的一种机制和客观现象，从严格意义上讲有两种：一是价格竞争。所谓价格，即商品的货币表现。价值是价格的基础，价格是价值的表现形式，价格竞争是指主要集中在以生产过程中的各种耗费为基础的劳动生产率的竞争，从本质上可以说是价值竞争。二是商品产品差异竞争。所谓商品产品差异是指商品在质量、品种、规格、销售服务等方面的不同之处，故商品产品差异竞争本质上是指商品使用价值的竞争。竞争规律要求商品生产者在上述两种形式的竞争中，采取各种合法的、行之有效的竞争手段，以提高企业生存和发展的能力。只有生产技术提高，生产管理好，劳动生产率高的商品生产者生产同一商品的生产成本才会大幅度降低，产品质量才会大幅度提高，具有较强的市场竞争能力，也才会在激烈的市场竞争中立于不败之地。

社会主义制度下的竞争是在生产资料的社会主义公有制下的公平竞争，它是在国家的宏观调控下进行的，这一点也是我国社会主义市场经济的突出表现之一。通过竞争，让企业在市场上直接接受广大消费者的评判和检验；通过竞争，将那些没有生存价值或能力的企业淘汰，这便是价值规律通过竞争机制

对商品生产者实现强制作用的结果。因此，竞争规律也是社会主义企业破产的重要原因。

2. 一般现实基础

价值规律和竞争规律构成了社会主义企业破产的原因的一般理论基础，而信用制度和信用关系构成了现代破产会计制度的直接现实基础。所谓信用，是商品买卖中延期付款或货币借贷活动的总称，它是一种以偿还为条件的价值特殊运动形式。信用关系相应地是指商品经济中的债务关系，即商品生产者之间的以偿还为绝对条件的货币或商品的让渡关系。它要求债务人以偿还为条件，在约定期内必须按约定的内容向债权人清偿债务，同时债权人有权要求收取债权。这种要求的特征突出表现在债务偿还的强制性，即硬性约束。正是由于这一特征，调节和管理信用关系就必须采用强硬措施和强制方式。原因表现在：如果信用关系下的债务偿还的硬性约束得不到实现，将导致信用关系产生一种连环债型的怪链，从而出现紊乱的信用活动行为，正常的信用制度遭到破坏。另一方面，随着经济的发展、信用关系的复杂化和信用关系作用的不断增强，在我们的经济生活中出现了越来越普遍的、且扩大化的债的关系，这种关系从客观上要求我们制定相应的法规进行管理，更为重要的是，当债的关系人双方在没有能力自行解决争端时，必须依赖法律手段强制解决这些争端和纠纷，以此来维护正常的经济秩序，至此，现代企业破产制度便应运而生。

（二）社会主义企业破产原因的微观分析

企业破产的一般经济理论基础和一般现实基础构成了社会主义企业破产的宏观原因，即市场机制和经济规律对企业行为的一般要求和影响是破产制度产生的一个方面，那么，在这种机制的基本模式中，企业自身的行为及企业的行为在此机制调

控下是否会导致破产，则是关于建立破产制度问题的另一个重要方面，对于这个方面的分析便构成了企业破产原因的微观分析。在进行微观原因分析以前，设定一个假定：企业面临良好的社会经济环境，可以通过有效的、合理的竞争方式使企业能以真正意义的商品生产者身份进行自负盈亏的自主经营。在这个基础上，经营良好的企业将继续生存并发展，经营不善的企业将面临破产的结局。

企业从事生产、交换、分配等生产经营活动即是企业的行为。下面仅从企业生产行为、分配与积累行为和交换行为三个方面简要分析企业行为的不合理将如何导致企业的破产。

(1)生产行为——是指企业对市场生产信息迅速得出反应，并应用先进适度的技术和现代的要害配置方案使企业能够获得最大收入的行为。

①对生产信息的反应。事实证明，在高度信息化的时代，一个处于市场竞争中的企业，如果能对生产信号有较敏感的反映、较强的辨析能力和较快的反馈能力，那么这些生产信号将对企业的生存和发展发挥重大的推动作用，反之，将威胁企业的生存，甚至导致破产。

②应用适度技术和优化要素配置。企业要进行生产就要运用技术、设备和资源，将各要素优化组合配置，形成合理的生产能力，从而使企业收入的最大化成为可能。如果不能做到这一点，那么将会直接造成产品产量低、质量差和成本高的后果，从而使企业的市场竞争能力大大降低。长此以往，不仅浪费资源、设备，而且可能造成产品滞销和积压，资金周转不灵，企业无法偿债而导致破产。值得一提的是，在企业生产行为中，企业的生产转向能力和产品质量的高低也会直接影响到企业的兴衰存亡。