

高等财经院校试用教材

中国财政经济出版社

裴宗舜 王 平 编著

破产会计



中财 B0083699

高等财经院校试用教材

破产会计

袁宗舜 王平 编著

1577312

中央财经学院图书馆藏书章

总号

401532

书号

F236.03/10

中国财政经济出版社

(京)新登字038号

高等财经院校试用教材

破 产 会 计

袁宗舜 王平 编著

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

密云双井印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 6.25印张 145 000 字

1991年8月第1版 1991年8月北京第1次印刷

印数: 1—3 000 定价: 1.80元

ISBN 7-5005-1434-9/F·1352 (课)

编 审 说 明

本书是全国财经类通用教材。经审阅，我们同意作为高等财经院校试用教材出版。书中不足之处，请读者批评指正。

财政部教材编审委员会

一九九一年二月十五日

编写说明

本书系根据《1988~1990年财政部统编教材补充规划》编写的统编教材，以供高等财经院校本科会计学专业选修课程“破产会计”教学试用，也可供会计学专业、研究生班作为教材和参考之用。它是从事注册会计师并可供会计审计师业务所必备的知识，也是濒于破产的企业的高级会计主管人员和作为破产企业债权人的大中型企业高级会计人员必备的知识。因此，本书也可作为在职财会人员自学自修的参考书。基础会计学或会计学原理是它的先修课程。

企业破产制度，是商品经济发展进程中的产物。在我国，随着社会主义有计划商品经济的迅速发展，也产生了建立企业破产制度的客观要求，六届全国人大常委会第十八次会议通过了《中华人民共和国企业破产法〔试行〕》。它自1988年11月1日起正式实施。建立企业破产制度，给会计工作提出了一系列新问题。本书针对这些新问题，结合当前我国的实际情况，借鉴其他国家或地区的经验。对企业破产会计的有关各方面，诸如：和解整顿会计、破产清算会计以及破产审计等，都进行了论述。

破产会计是我国会计的一个新领域，在会计实务中如何处理清算和破产业务实际事例迄今不多，缺少实际的具体经验。在这方面的会计理论研究虽已有许多有价值的论文散见于我国报刊之中，但尚未出版过这方面的教材。为了适应会计专业教学的需要，填补会计教材的空缺，我们编写了这本教材。本书由王平同志在他的硕士学位毕业论文的基础上修改扩展形成初稿，由裘宗舜教授

全面修改补充编纂定稿。本书经财政部统编教材审稿会议(1990年11月,西安)评审,参加评审的有上海财大石成岳教授(组长)、中央财院魏振雄教授(副组长、本书主审)、李爽副教授,东北财大谷祺教授、俞机先副教授(本书审稿人),厦大常勋教授等。在评审中提出了许多宝贵意见现经据以修改。由于资料有限,很多有关经济法规也仍在拟订中,本书不够完善的地方可能还很多、缺点错误也在所难免,敬希读者多加批评指正。

编者

1990年12月

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 企业破产制度.....	(1)
第二节 社会主义企业破产的基本原因.....	(6)
第三节 企业破产处理的基本程序.....	(16)
第四节 破产会计的基本内容和特点.....	(22)
第二章 企业和解整顿会计	(28)
第一节 企业和解整顿会计概述.....	(28)
第二节 企业申请破产及和解整顿的会计报告.....	(37)
第三节 企业和解整顿的会计处理.....	(58)
第三章 接管破产企业的会计处理	(64)
第一节 破产企业的接管.....	(64)
第二节 接管破产企业的会计处理.....	(74)
第四章 破产财产的确认、计量和变卖	(82)
第一节 破产财产的概述.....	(82)
第二节 破产财产的计价.....	(96)
第三节 破产财产的变卖.....	(106)
第五章 破产债权的确认和计量	(116)
第一节 破产债权的含义.....	(116)
第二节 破产债权的确认和计量.....	(121)
第三节 有财产担保债权、抵销权和追回权的确认.....	(130)
第四节 破产费用.....	(139)
第六章 破产清算的帐务处理和会计报告	(143)

第一节 企业破产清算的帐务处理.....(143)

第二节 企业破产清算的主要会计报告.....(174)

第一章 概 述

第一节 企业破产制度

企业破产制度，是商品经济发展进程中的产物，在我国，随着商品经济的迅速发展和经济体制改革的不断深化，也产生了建立企业破产制度的客观要求。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）》，已于1988年11月1日起正式实施。我国的企业破产法是关于企业破产处理的原则、方法和程序的法律规范，也是对无力偿债企业进行调整及破产清算处理的法律制度。

一、破产及破产法

破产一词，在我国古代封建社会中就已经使用，如《后汉书·齐武王縯传》中即有“倾身破产，交接天下雄俊”之说，它的意思是：倾家荡产用以结交社会上的英雄豪杰。通常，破产意谓作“失败”，一般指人们从事某件事或某项计划的彻底“失败”；法律上“破产”一词，则专指经济活动的“失败”，并有其特定的含义和规范。

体现公民之间、法人之间、公民和法人之间财产关系的民事活动，应当遵循自愿、公平、等价有偿、诚实信用的原则。在这些原则下，由当事人双方按照合同的约定或者依照法律的规定，在当事人之间产生的特定的权利和义务关系，在法律上称之为“债”。

享有权利的人是债权人，负有义务的人是债务人。债权人有权要求债务人按合同依法履行义务。“债”的内容可以是某种物品，也可以是劳务，也可以是流通中的货币。在社会主义有计划商品经济条件下，任何债权、债务都必须以流通中的货币(人民币)来计量。对于在合同中价款约定不明确的，按照国家规定的价格履行，没有国家规定价格的参照市场价格或者同类物品的价格或者同类劳务的报酬标准履行。

法律上的破产，是指债务人不能清偿到期债务的事件。一般情况下，破产事件包括两种情况：一是指债务人的负债总额超过他的资产总额，因资产不足以偿债而不能清偿到期债务，称为事实上的破产，或真正的破产；一是指尽管资产总额大于负债总额，但因缺少足够的现金清偿已到期债务，以致必须变卖资产才能偿债。如果由于变卖资产，致使企业无法开工继续生产经营，尤其是不得不拆散变卖成套资产，以致破坏了企业机器设备的完整性，不得不申请宣告破产，称之为法律上的破产。

破产，通常称为破产清算。严格地说两者是有区别的，从法律程序来看，破产一般是指破产清算的全过程，而破产清算仅是指破产处理程序的一部分。就清算概念而言，有一般清算、特别清算和破产清算之分。前者是在当事人之间进行的一种非诉讼活动，后两者是在法院主持下和在诉讼当事人的参与下所进行的诉讼活动。

破产清算是指清算人(或清算组)对被宣告破产财产进行处置的行为。这些行为主要有：

- (1) 破产财产的清理、估价、变卖及其他处理；
- (2) 清偿破产企业的债务；
- (3) 分配剩余财产。

从古到今，对还不起债大致有两种处理方法：一是延及后代的长期拖欠形式；一是破产还债的及时了结形式。前者在旧中国

颇为通行,尤其是重利盘剥的高利贷,债权人和债务人的后代们分别继承了债权和债务,债务关系的无限继承方式使债务人数代人都难以清偿长期处于被剥削被压迫的境地,极难解脱责任,从而也阻碍了商品经济的发展,窒息了社会进步。后者在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。这样既保护了债权人的利益,又使失败者能获得重振机会,从而有利于文明社会的进步。破产法的实质正是在于破产还债,从这个意义上讲,破产法也就是破产偿债法,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,依法有序地分配给债权人的法律规定。

破产法是关于债务人破产的界限,破产状况,挽救办法,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的财产关系,它是基于破产事件而发生的破产债权、破产债务关系。破产法的主旨在于对丧失偿付能力的债务人的资产进行有条理和公正的破产清算,或应允债务人在协定的和解整顿方案下,进行有效整顿,从而使债权人的权利要求均得到公平解决,从而并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、程序规范和罚则三部分。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;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;罚则主要包括:诈欺破产罪、过怠破产罪、渎职破产罪等。在我国企业破产法第五章中,对实体内容作了相对集中的规定。

二、企业破产制度的沿革

破产制度的形成和发展,可以追溯到数千年前。破产法的雏形在两千多年前的古罗马法中就可窥见其端倪。随着社会的发展,各国先后建立了破产制度,大多数欧陆国家参照《法国商法典》和普鲁士《破产法》,制定了破产法规,并由此形成了大陆法系的破产法。同时,英国未受大陆法系的影响而独立发展形成英国破产法,随后仿效此法的有美国和大多数英国殖民地国家的破产法规,它们形成了英美法系的破产法。进入近代社会后,西方主要资本主义国家不断地修改破产法,借以完善破产制度。一些东欧社会主义国家,在发展进程中也先后重新认识到破产制度的重要性,从而颁布或酝酿制定破产法,重建破产制度。南斯拉夫在1965年制定了《南斯拉夫强制清理与破产法》,至1980年修订为《南斯拉夫联合劳动组织的整顿与破产法》。波兰于1983年颁布《波兰国营企业改善经营及破产法》,试行两年后于1986年在全国普遍施行。在我国,1986年12月第六届全国人大常委会第十八次会议审议通过了《中华人民共和国企业破产法(试行)》,于1988年11月1日正式生效试行。

三、我国制定和实施《企业破产法(试行)》的意义

我国《企业破产法(试行)》只适用于全民所有制企业。在我国社会主义制度下,全民所有制企业的财产属于国家所有,有人认为,这不是破企业而是破国家的产,因而不同意在全民所有制企业施行破产法。这种说法,似乎是在保护全民所有制的财产,其实是一种误解。社会主义国家握有全民所有制企业财产的所有权,企业作为法人,受托经营管理国家的财产,按照经国家批准的计划开展经营活动。由于企业负责人经营管理不善,致使企业亏

赔，周转不灵，难以为继，企业中的国家财产已经转变为企业债务的担保财产或其他一般债务的可求偿的权益。在实行经济体制改革以前，全民所有制企业亏赔由国家财政拨款弥补，是企业吃国家“大锅饭”的表现。反对实行《企业破产法(试行)》并没有保护国家财产，而是保护了那些由国家委派的、握有企业经营管理权、应承担经管责任的企业法人代表的失职、渎职行为。只有在全民所有制企业实行破产制度，才能解决企业吃国家“大锅饭”这个长期存在的难题。

制定、实施《企业破产法(试行)》的重要意义在于：

(一) 促使企业适应经济体制改革的要求，在所有权和经营管理权相分离的条件下，成为实在的独立商品生产者，在社会主义有计划商品经济中实现自主经营、独立核算、自负盈亏。

(二) 制定和实施《企业破产法(试行)》，可以淘汰落后，鼓励先进，促进发展社会生产力，同时，对大多数企业来说，还有破产威胁的功能，特别是那些濒临破产边缘的企业，由于破产后要承担一切经济后果和法律责任，必然要奋发图强，在企业内部加强经济责任制，加强民主管理，努力焕发商品生产者的活力，化解企业破产的危机。

(三) 破产法就是破产还债，认真履行经济合同，理顺债权债务关系，保护债权人的合法权益，迫使债务人履行应尽责任，维护社会经济秩序，促使社会主义有计划商品经济的正常、稳步发展。

在制订《企业破产法(试行)》的讨论过程中，有些同志认为，对那些亏损、落后企业，有“关、停、并、转”就行了，不必实行破产制度。如果对我国的经济情况作一些调查和分析，再认真加以考虑，可以发现：“关、停、并、转”并不能代替破产制度。首先，“关、停、并、转”的原因很多，如产业结构调整，组织经济集团，实行环境保护等等，并不一定是经营管理不善，财

务状况恶化；而“破产”则性质明确，是由于经营管理失策以致不能清偿到期债务。其次，“关、停、并、转”没有明确谁应该承担经济责任，“关、停、并、转”前企业吃国家的“大锅饭”，“关、停、并、转”后仍然吃国家的“大锅饭”，无论盈亏，职工工资照发，当干部的换个单位照样是干部，工人照样是工人，谁都没有就业风险忧虑，所有亏赔、风险和后果都是国家的，在企业职工中（包括领导干部）谁也没有承担经济责任的压力；但是，破产制度则不一样，它通过法律，要求当事人承担经济责任，承担竞争的一切后果。再次，“关、停、并、转”没有合理的债权债务处理原则。债权债务双方都属全民所有制的，如果没有偿还能力，经批准可作呆帐处理，注销帐目就算了。如此“烂债”合法，赖债就会成风，“平调”又兴起，这是完全不符合商品经济等价有偿、诚实信用原则的。破产制度则强制破产还债，合理地调整商品经济中的财产关系，贯彻执行等价有偿、诚实信用原则。

第二节 社会主义企业破产的基本原因

破产法及破产制度的形成和发展，历经人类社会数千年，为各种社会制度和各个不同国度所需要，其生命力经久不衰，在社会主义商品经济宏观环境下，需要建立企业破产制度的基本原因是：由于价值规律、竞争规律所决定的优胜劣汰法则和发达的近代信用制度的共同要求，企业行为应受市场自我选择机制的约束，胜者生存，败者淘汰，这种约束的主要法律保证之一就是破产制度。

一、社会主义企业破产的宏观原因

（一）一般经济理论基础

1. 价值规律的作用

价值规律是商品经济的基本规律，它的基本内容是社会必要劳动时间决定商品价值量，商品交换遵循等价交换原则。同时，社会生产某种产品所投入的总劳动量，应与社会对这种产品的需要量相一致。企业是独立的商品生产者和经营者，它们必须依照价值规律的要求进行生产和交换。决定某种商品价值量的社会必要劳动时间，通过价值规律的作用，形成客观的强制力量，迫使商品生产者千方百计地降低商品生产的个别劳动时间，以期在交换中按社会必要劳动时间所决定的价值量进行交换，从而获取赢利及超额利润。如果个别劳动时间超过社会必要劳动时间，企业将发生亏损，发生经营危机。因而，在商品经济条件下，价值规律的要求直接决定着商品生产者的兴衰。同时，价值规律在私有制商品经济条件下的第三个作用，即分化商品生产者的作用，在社会主义条件下，其分化功能仍然存在，也正是由此而决定了社会主义企业破产存在的必然性。必须明确，在社会主义条件下，这种分化的要求——优胜劣汰，并没有变化，变化的是分化的作用范围，即仅以分化企业存亡为限，不会造成工人阶级的贫富两极分化。这种作用范围缩减是由于社会主义公有制约束所致，并非价值规律作用本身的功能退化。

2. 竞争规律的作用

竞争，是商品经济的一种机制和客观现象，严格意义上的竞争表现有两种：一是价格竞争；一是商品产品差异竞争。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，其本质是价值竞争。商品产品差异竞争则是指在质量、品种、规格、销售服务等方面的竞争，其本质是使用价值竞争。竞争规律要求每个企业在上述两种形式的竞争中，以有效、合法的竞争手段，不断增强企业生存和发展的能力。因而，每个企业在竞争这一外部强制力量推动下，都尽可能采用先进技术，更新

落后设备，提高企业劳动力的素质，改善经营管理，尽可能降低成本，提高劳动生产率，开发高质量的新产品，满足市场需要。

竞争是激烈的，存在竞争，就必然优胜劣汰。社会主义企业间的竞争是在公有制基础上，在国家计划和法令的管理下，在为社会主义现代化建设服务的前提下，让企业在市场上直接接受广大消费者的评判和检验，优胜劣汰。因而，通过激烈的竞争，将那些没有生存价值和生存能力的企业淘汰，是价值规律通过竞争机制对商品生产者实行强制作用的结果，是社会主义有计划商品经济中企业生存竞争的必然结果，是破产制度需要建立的关键所在。同时，破产制度会使所有企业产生危机感，从而产生奋斗、拼搏、开拓的动力。

（二）一般现实基础

我们知道，在历史上出现商品生产和商品交换，从而产生债的关系后，随之就有强制执行偿债、抵债的立法。古罗马法规定，未得到偿付的债权人可以全体债权人利益为由查封并出售债务人的资财。不过，现代破产法的产生和发展，还是近代商品经济中信用制度发展和完善的直接产物。因此，前面所分析的关于价值规律、竞争规律发挥的作用和企业竞争中优胜劣汰的理论仅仅说明了在商品经济条件下企业破产制度在一般理论上的可能性。问题还在于，现代破产制度不仅一般地以商品经济为存在基础，而且特殊地以近代信用制度、信用关系为直接现实基础。

信用关系实际上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。在社会主义商品经济中，信用关系的基本要求是：以偿还为条件，债务人在约定期内必须按约定内容向债权人清偿债务，同时债权人有权要求收取债权。这种要求的特征在于债务偿还的硬性约束，正是由于这一特征，对于信用关系就必须采用强硬措施及强制方式来调

节和管理。否则，信用关系下债务偿还的硬性约束条件将被软化。这将会直接导致信用关系产生一种连环债型的怪链，使信用活动行为紊乱，信用制度遭到破坏。同时，应该看到，在现代社会生活中，由于许多原因，企业会力求扩大和利用商业信用，银行信用等各种信用关系来增加自身经济实力和改善经营状况，这是竞争机制下企业行为的一种普遍倾向，这种倾向使信用关系日益普遍化。也正是在经济生活中存在着这种普遍的、且扩大化的债的关系，产生了制定法规进行管理的必要，产生了当债的关系主体双方在没有能力自行处理债务、债权关系时，不得不依赖法律手段强制解决债的关系的必要性，从而产生了现代的企业破产制度。

二、社会主义企业破产的微观原因及主要类型

（一）微观原因分析

前面仅分析了破产制度产生的一个方面，即市场机制和经济规律对企业行为的一般要求和影响，至于在这种机制的基本模式中，企业的行为如何以及企业的行为在此机制调控下是否会导致破产，是关于建立破产制度问题的另一个重要方面。为了清楚地说明问题，先设定一个假定：企业面临的社会经济环境良好，存在一个有效的竞争环境和通过企业间的合理竞争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。经营良好的企业，它将继续生存并发展，经营不善的企业，它将走向消亡，而被关停并转。

企业行为是企业从事生产、交换、分配等生产经营活动。它可分为生产行为、分配与积累行为和交换行为三类。下面仅就各类行为的一般内容，扼要地分析企业行为不合理是怎样导致企业破产的。