

破产会计 理论结构 体系简论

○ 牛秀玲 王健 ○

破产会计做为会计的一个分支，具有与一般会计相同的理论结构体系，但在具体内容上，又具有本身的特点。本文拟就此做一探讨。

一、破产会计的概念

破产会计是建立在特定主体范围内的，由清算组按照《破产法》和有关公认会计原则等的规范要求，确认、计量、记录和报告即将发生和业已发生的能以货币计量的破产事宜，据以向主体内部或外部使用者提供债务清偿及损失程度等财务信息的一个经济信息系统。

上述破产会计概念，涵盖了破产会计的核算空间、核算依据、会计程序、会计对象、会计目标及其实质等。

二、破产会计假定

破产会计假定是破产会计信息系统运行的基本前提与制约条件，决定了破产会计的基本特征。它既有与一般会计相同之处，也有不同的一面。

对破产会计主体假定，目前理论界有各种不同的观点。一种观点认为企业宣告破产后，原会计主体已消失，应以“破产财产”做为会计主体；另一种观点认为企业宣告破产后，财产所有权由破产企业转向各债权人，因而会计主体移转为“破产债权人集合”。笔者认为，上述观点是不正确的。

(一) 会计主体假定破产会计主体应是被清算实体。在破产清算尚未终止以前，被清算实体仍以其原有的企业性质和名称而存在，清算资产是这一实体的资产，待清偿债务是这一实体的债务，破产程序执行过程中所进行的财产保管、盘点、估价、变卖以及债务清偿等，都是在这—实体所界定的空间范围内进行的。

1. 会计主体是一个空间范围，破产财产是这一

本的原则，对于各种企业的成本管理，具有普遍的借鉴价值，从这点来看，我国许多企业在进行成本核算时已不自觉的使用了作业成本法的某些原理，比较典型的例子就是有色矿山的成本核算制度，有色矿山的单一产品：先是原矿，再是精矿，可以把全部成本放在一起，成本计算就很简单，但制度规定，要分作业计算成本：采矿、掘进、通风、排水等。各种辅助作业按各自成本动因分配到二个主要作业（采矿和掘进）的成本上去，然后，再把握进作业的成本分配到最终的采矿作业上去，这套制度，使构成最终产品的各项作业成本，都处于成本核算的管理之下，此时，成本核算的直接对象不是最终产品而是各项作业，从这一点来讲，和作业成本法无原则上的区别。

由以上分析，我们可以认为从作业成本的核算程序来看，它只是一种用多项基数分配间接费用的方法，是用多项基数分配辅助部门成本方法的延伸，它似乎不能成为管理会计主流，另一方面，由于成本动因的选择，成本归集组的确定，以及成本共性等操作难题的存在，也影响了它在实务中被广泛采用，它对管理会计发展的影响也就受到相应限制。

作者单位：上海财经大学会计系

责任编辑：叶荣

(上接第45页)方面具有优越性和先行性，在经济结构和社会结构、产业安排和产业发展方面具有跳跃性和突变性。比如，在发展方式上直接走集约型发展道路，在产业结构上直接发展资金密集型和技术密集型高效率、高收益的现代化产业。在基础产业建设上优先安排先进的现代化技术等。使西部地区越过有机构成较低的经济结构和产业结构，避免经济发展的自然演进阶段，为本地区快速发展培育增长点。在这方面，美国当年开发和西部发展地区为我们提供了成功的可资借鉴的经验。美国当年为解决东西差距，采取政策倾斜发展西部，鼓励开发西部土地，实行谁开发谁所有。重点安排高科技、军事工业、宇航工业、微电子、旅游等，以此使得西部经济结构发生突变，为西部发展植入了良好的经济增长点，为西部经济发展奠定了良好的基础。美国西部的发展的实质就是“跳跃式”发展。

作者单位：甘肃省职工财经学院

甘肃省委政研室

责任编辑：李晓红

空间范围内的财产。离开了这一空间范围,破产财产的界限就无法确定。

2. 破产财产仅是清算资产中的一部分财产,是指依破产程序应分配给无担保无抵押债权人的破产人的财产,不包括已做抵押、担保的财产。而这部分财产的清点、作价、分配也是清算工作的内容。其次,破产财产只能说明物的存在和数额,无法说明债务的数额与清偿的结果以及投资人的损失额等。因而,正确的理解应是,破产财产是破产会计核算的重要内容。

3. 会计主体假设要求严格区分会计主体与会计主体所有者之间的利益界限,这也说明财产所有权不等于会计主体。同样,财产所有权的变化也不致引起会计主体的变化。以“债权人集合”做为会计主体,违背了会计主体假设的基本要求。

(二) 正常经营终止假定 在破产企业清算中,也存在着经营,如由清算组决定进行的能产生净收益的在产品的进一步加工,部分合同的履行等。但这一过程或者是一个经营循环的部分实现,或者是一个孤立的经营循环,都不能称之为正常经营。单纯“终止”,指代不明,易使人误入“企业终止”或“经营终止”的歧途,前者危及会计主体假定的基础,后者易造成在破产企业中对合理加工采取一刀切的片面做法。因而,比较规范地讲,企业破产所终止的是其正常经营。

正常经营终止假定适用于两种情况。一种是直接进入破产清算程序的企业破产,即未经和解整顿程序或和解协议未达成的企业破产;另一种是经和解整顿无效而宣告进入破产清算程序的企业破产。当债权人会议与企业达成和解协议,企业进入整顿过程中,企业的正常经营活动又开始,这时,就应采用持续经营假定做为会计核算的前提。

(三) 货币计量和币值不变假定 一般会计的这一假定同样适应于破产会计。

三、破产会计对象

破产会计对象指应由破产会计来反映和控制的客观事物,即破产企业中能以货币计量的破产事宜。确定破产会计对象应注意以下几方面问题:

(一) 破产会计对象仅能反映能以货币计量的破产事宜,不应无限夸大。将非定量性经济业务增加于破产会计,一是会计人员(指清算组)力所不及,二易引起会计业务与其他业务之间的交错混杂,引发矛盾。

(二) 破产会计对象应有一个适当的起始期和执行主体。破产会计对象起始期和执行主体的确定应符合破产会计假设的要求。笔者认为,理论界根据破产企业中清算组、债权人和债务人之间三位一体关

系,将破产会计划分为清算人会计、债权人会计和债务人会计是不合理的。在同一会计主体假定下,清算组和债权人之间是会计信息提供者和使用者的关系;在正常经营终止或是持续假定下,债务人与清算组之间是权利是否交接的关系。将债权人会计列为破产会计,违背了会计主体假定;将债务人会计列为破产会计,违背了正常经营终止假定。因而,破产会计对象和内容的起始期为清算组接管破产企业之时,破产会计的执行主体是清算组。

四、破产会计目标

破产会计目标是向主体内部和外部使用者提供债务清偿和损失程度等方面的财务信息。

与一般会计目标相比,破产会计信息的使用者范围缩小,主要集中于债权人、所有者(或主管部门)和人民法院。在各方利益关系人中,债权人居于特殊重要地位,债务能否清偿和如何清偿这一问题则成为破产业务这一镜头的焦点。破产会计就应围绕这一中心目标要求,提供清算资产的数量、计价及抵押、担保情况;债务种类、偿还顺序、偿还金额及未清偿债务情况;清算期间现金收入、现金支出及清算净损失情况,等等。

五、破产会计要素

破产会计要素是破产会计对象的具体化。它的确定应便于操作、易于理解,与一般会计具有一定衔接性,并体现出破产会计的特点。为此,将破产会计要素分为清算资产、清算负债、清算净资产损失、清算收入,清算支出和清算损失。

(一) 清算资产 它是破产企业依法拥有的、能以货币计量的且能即期变现的经济资源。包括各项财产、债权和其他权利。

1. 清算资产应强调破产企业由法律赋予的对资产的所有权。它不同于一般会计核算中对资产所有权的概念。清算组应在破产企业现有的或潜在的资产基础上,根据企业的性质和法律规定调整计算确定。

2. 清算资产应重视其变现性。无法收回的债权,待摊费用、递延资产和无法出售的无形资产,其现时价值应计为零;与他人组合合伙型或法人型联营企业而进行的联营投资和应得收益,应当收回或转让收回。

3. 清算资产应按抵押、担保情况分为抵押、担保资产和普通资产。

(二) 清算负债 它是破产企业因过去的交易或事项所承担的或合理预计应承担的,能以货币计量的,需即期按序偿付的法定债务。

1. 清算负债是一种法定债务。企业破产清算前的帐面负债都是有待清偿的债务。经登记的债权数

额成为企业的法定负债，与原有负债的差额形成破产企业的清算收益。

2. 清算负债包括因破产企业过去交易或事项形成的负债以及清算组合理预计形成的负债两部分。后者指清算开始日清算组对未来可能发生的清算费用和公益债务的合理预计。该部分负债具有优先清偿权，其数额大小，决定了清算过程能否继续及普通债权人实际得以清偿比例的大小，因而，清算开始日应对该部分尚未发生的负债进行合理估计。

3. 清算负债的偿付应严格按法定顺序。其清偿顺序依次为：有担保、抵押的债务、应付清算费用；公益债务；应付破产企业员工工资、保险费；应缴税款；既无抵押又无担保债务。当同一顺序的债务不足偿付时，按比例偿付。

4. 清算负债是需即期偿付的债务，已无期限长短之分，可按清偿顺序分为有担保债务，应付清算费用、公益债务和普通债务等。

(三) 清算净资产损失 它是某一时点上的清算负债与清算资产之间对比的差额。

破产企业已处于资不抵债状况，清算净资产一般均是负债，所有者的权益已不存在，因而，将其转化为以正值表示的清算净资产损失。

(四) 清算收入 它是清算期间资产所有权转移而发生的现金流入。

(五) 清算支出 它是清算期间为资产变现和债务清偿而发生的现金流出。

(六) 清算损失 它是清算期间清算收入与清算支出相对比的差额。

六、破产会计程序

破产会计程序是将破产会计事宜予以确认、计量、记录和报告的过程。

(一) 破产会计的确认包括事前确认和事后确认。事后确认是指交易或事项业已发生或完成、取得有关证据时的确认。事前确认即根据预计结果的确认。破产会计中，除仍需大量运用事后确认外，还需在清算开始日预计清算资产可实现净值，破产清理费用及公益债务数额等。

(二) 破产会计的计量应采用现时价值法。这一计量属性与货币计量和币值不变假定并不矛盾。与一般会计不同的是，按现时价值计量的范围由部分转为全部，计量的金额存有差异。

众所周知，当资产所有权转移时，就应按买卖双方能接受的价格，即现时价值计价，会计相应地以这一交易价格记帐。在企业破产情况下，部分清算资产的现时价值可能会低于同类资产的公平市价。因而，破产会计计量所采用的现时价值，是在目前破产这一现实情况下的价值，而不是现行市价或公平市价。

(三) 破产会计记录应根据清算日前破产企业资产负债表中有帐户及数额，经调整后按需要开设新的帐户体系。

(四) 破产会计报告包括清算日的清算资产负债表、清算期的净资产变动表、清算财产表和财产分配表等。会计报告也应遵循重大性原则，以适当方式披露重要破产事宜，如资产可实现净值和债务金额的确定方法和依据、清算费用的预计方法和调整情况，等等。

总之，随着我国经济体制改革的深入，企业破产案件会不断增多。破产会计担负着维护社会经济秩序健康发展的重要职责。理论上的规范才能便于实践中的操作。做为一个新兴领域，破产会计理论有待于不断丰富与完善。

作者单位：厦门大学

山东经济学院

责任编辑：叶荣

(上接第35页) 其会计专业技术等业务、对于玩忽职守、丧失原则、不宜担任会计工作的，主管单位应责成所在单位予以撤职或免职。对违反会计法规定的单位领导人、会计人员根据情节轻重负法律责任，只有这样才能保证财会工作的纯洁性。财会人员还应树立高度的责任感，热爱本职工作，忠于所从事的财会职业，这也是财会职业道德的思想基础和前提。财会工作任重道远，在当前建立社会主义市场经济体制过程中，新问题不断涌现，经济工作也有许多尚未解决的问题，这就对财会工作提出更高的要求。要在纷繁复杂、瞬息万变的市场经济面前，敢于突破传统旧框框，开拓会计工作新领域，使我国的财会工作能适应走向世界的现代化需要，就需要财会人员有勇气、有毅力、有理想、有志气、有辨别是非的能力，而这一切都离不开财会职业道德的教育。

作者单位：西北铝加工厂

责任编辑：杨嵘