

对“国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定”的说明

财政部会计司

为了适应建立现代企业制度,深化国有企业改革的需要,配合国务院确定的“优化资本结构”试点城市试行国有企业破产,规范国有企业实施破产中的会计工作,财政部最近制定了《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《规定》)。为了有助于对《规定》的理解,现对有关问题作以下说明。

一、关于企业破产清算的一般程序

根据我国《破产法》的有关规定,企业破产清算的基本程序大致可分为三个阶段,一是破产申请阶段,二是和解整顿阶段,三是破产清算阶段。现就破产申请阶段和破产清算阶段的主要操作程序概括如下:

1、提出破产申请。按照《破产法》的有关规定,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;债务人不能清偿到期债务,经过上级主管部门同意,可以向当地人民法院自动申请破产。目前,多数企业的破产申请是由破产企业(即债务人)提出。

具体操作中,企业在提出破产申请前,应对其资产进行全面的清查,对债权债务进行清理,然后由会计师事务所对企业进行全面的审计,并出具资不抵债的鉴证报告。企业向法院提出破产申请时,要提供如下材料:请求破产的书面申请,会计师事务所对企业进行审计后出具的审计报告结论,上级主管部门同意破产的批准文件,企业的会计报表,各项财产明细表,债权人名单、地址、金额,企业对外投资情况,银行帐户情况及法院认为需要提供的其他材料。

2、法院受理申请。人民法院接到破产申请后即进行受理与否的审查、鉴定。受理债权人破产申请案件10日内应通知债务人,并发布破产案件受理公告。受理债务人破产申请案件的,应在案件受理后10日内通知债权人申报债权,直接发布债权申报的公告。

3、债权人申报债权。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,说明债权的数额和有无财产担保,并且提交有关证据材料。逾期未申报债权的,视为自动放弃债权。

4、法院裁定、宣告企业破产。人民法院对于企业的破产申请进行审理,符合企业破产法规定的情形的,即由人民法院依法裁定并宣告该企业破产。

5、组建清算组。按照破产法的规定,人民法院应当自宣告企业破产之日起15日内成立清算组,接管破产企业。清算

财政部、国家税务总局《关于企业所得税几个具体问题的通知》(财税字[1996]79号)规定的“企业纳税年度内应计未计扣除项目,包括各类应计未计费用,应提未提折旧等,不得移转以后年度补扣”,是指年度终了,纳税人在规定的申报期申报后,发现的应计未计、应提未提的税前扣除项目。

六、关于新办企业、单位开业之日计算问题

财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》([1994]财税字第001号)对新办企业、单位开业之日有多种提法,为便于各地具体执行和掌握,对新办企业、单

组的组成人员一般包括财政部门、企业主管部门、国有资产管理部门、审计部门、劳动部门、国土管理部门、社会保障部门、人民银行、工商管理部门等部门的人员。清算组可以依法进行必要的民事活动。

清算组成立后,一般都在法院的指导下,设立若干小组,负责企业职工的思想工作、财产保管工作、债权、债务清理工作、破产财产处置工作以及职工安置工作等。

6、接管破产企业,进行资产处置等工作。清算组成立后,应接管破产企业的一切财产、帐册、文书、资料和印章等,并负责破产财产的保管、清理、估价、处理和分配等。

7、编报、实施破产财产分配方案。清算组在清理、处置破产财产并验证破产债权后,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,经债权人会议通过,并报请人民法院裁定后执行,按一定的债务清偿顺序进行比例分配。

8、报告清算工作。清算组在破产财产分配完毕后,应编制有关清算工作的报告文件,向法院报告清算工作,并提请人民法院终结破产程序。

9、注销破产企业。清算组在接到法院终结破产程序的裁定后,应及时向破产企业的原注册登记机关(一般是工商管理部门)办理破产企业注销登记手续。

至此,破产清算工作宣告结束。

二、破产清算会计的特点

破产清算会计从内容上可分为两大部分:一是破产企业(即债务人)的会计处理,主要内容包括财产清查、编制有关会计报表和财产清册,办理会计档案的移交以及协助清算组开展有关工作;二是清算组的会计处理,主要包括接管破产企业的财产的有关处理,接管破产企业的会计档案等,对破产企业的破产财产加以确认、计量和重估价,以及进行处置变现,确认计量破产债权,并据以分配破产财产,对全部破产清算过程进行会计核算,并编报有关的会计报表。

破产清算会计作为财务会计的一个分支,无论在会计理论上,还是在会计实务上,均与财务会计有十分密切的联系,同时,又具有与传统的财务会计不同的特点。

第一,传统财务会计的一些基本假设对破产清算会计不再适用。

财务会计的四个基本假设(会计主体、会计分期、持续经营和货币计量)是进行会计核算的基本前提,也是设计和选择会计方法的重要依据。但是,企业进入破产清算以后,由于所处的环境发生了巨大的变化,使这些会计假设赖以存在的单位开业之日的执行口径,统一为纳税人从生产经营之日起开始计算。生产经营之日,是指从纳税人开始从事生产经营的当天算起,包括试营业。

七、关于一次性收取或支付租赁费的处理

纳税人超过一年以上租赁期,一次收取的租赁费,出租方应按合同约定的租赁期分期计算收入,承租方应相应分期摊销租赁费。

1997年12月16日

条件已不复存在,自然也使这些原来的假设变得不再合理和必要,如:

会计主体假设:企业在正常经营的情况下,会计主体是企业自身,而进入破产清算以后,由于清算组的进入和接管,使会计主体发生了变化。在法院宣告企业破产后,清算组进入以前,企业仍作为一个会计主体,而清算组进入以后,清算组作为一个新的会计主体出现。因此,《规定》中也相应作出破产企业的会计处理和清算组的会计处理两方面的规定。

持续经营假设:对一般财务会计而言,只有在这一假设的前提下,企业在会计信息的收集和处理上所使用的会计处理方法才能保持稳定,企业的会计记录和会计报表才能真实可靠。但是,在破产清算的情况下,持续经营的假设显然不再成立,资产的价值则必须按照实际变现的价值计算,负债必须按照资产变现后的实际偿付能力清偿,因此,与此相关的许多会计方法也必须改变。

会计期间假设:这一假设是指将企业持续不断的经营活动分割为一定的期间,据以结算帐目,编制会计报表,从而及时地提供有关财务状况和经营成果的会计信息。但是,在破产清算的情况下,由于持续经营的前提条件已不复存在,会计分期假设也自然随之消失。

第二,破产清算会计超越了传统的财务会计一些基本原

则规范。
会计核算的基本原则(我国的《企业会计准则》规定为12条原则)也是会计核算的基本规范。但是,在破产清算的情况下,由于企业所处的经济环境的变化,会计核算前提发生了变化,使得许多原来的会计原则变得不再合理,也就难以

为破产清算会计所采用,如:
历史成本原则:在传统的财务会计中,这一原则是企业计量资产成本所应该遵循的基本原则,但在破产清算会计中,资产的价值更注重以可变现价值来计量,因此,这一原则显然不再适用。

配比原则:在传统的财务会计中,企业的营业收入与其对应的成本、费用相互配合,这样有利于正确计算和考核企业的经营成果。而在企业进入破产清算以后,其会计核算的目的等不再要求正确核算企业的经营成果,而是要进行资产的变现和债务的偿还,自然也无须遵循收入与费用的配比原则。

权责发生制原则:根据权责发生制原则进行收入与成本费用的核算,能比较准确地反映特定会计期间企业真实的财务状况及经营成果。但是,在破产清算的情况下,由于诸多因素的变化,这一原则的前提已不存在,也就不再有用。

划分收益性支出与资本性支出原则:这一原则在财务会计中也是十分重要的,尤其对于计算企业当期的损益更为重要。但是,在破产清算中,持续经营的前提不存在,自然不必再对支出作类似的划分。

第三,破产清算会计计量与传统财务会计不同。

在企业持续经营的情况下,企业的资产帐面价值是以历史成本为计量基础的,资产负债表中反映的是企业资产、负债、所有者权益的帐面价值。企业进入破产清算程序后,持续经营的前提条件发生变化,清算的目的是为了将破产财产变现以偿还债务,企业的资产除反映其帐面价值外,在会计上反映资产的现时价值(或称预计可变现价值)比反映其帐面价值更重要。同样,在正常经营的情况下,企业的负债也是反映其帐面价值,而在破产清算的情况下,除了反映帐面价值外,还要求反映重新确认的价值以及偿还的数额等。由此可见,破产清算会计中,企业资产、负债的计量基础、计量方法等不同于传统的财务会计。

第四,会计报告的目标、种类、格式、基本内容以及报告

的需要者有较大的变化。

从会计报告的目标看,一般财务会计报告的目标着眼于企业的收益以及净资产的变化过程及结果;而破产清算会计报告的主要目标是反映破产财产的处理情况以及债务的清偿情况。

从会计报告的种类看,按照我国现行会计制度等规定,企业在正常经营情况下,应提供的报表主要有资产负债表、损益表、利润分配表、财务状况变动表等;但在破产清算的情况下,由于会计报告目标的变化,使得会计报告的种类也发生变化,比如《规定》中设置了清算资产负债表、清算财产表、清算损益表、债务清偿表等,这些报表均与传统财务会计的要求有所不同。

从会计报告的格式和基本内容来看,无论是会计报表的栏目、项目以及有关的具体内容,破产清算会计均与传统财务会计要求不同。以“资产负债表”为例,就“清算资产负债表”来讲,虽然也称之为“资产负债表”,但其格式和内容已与传统的“资产负债表”有很大区别,不仅要反映资产、负债等的帐面金额,更要反映资产的“预计可实现净值”和负债的“确认数”;资产和负债均要区分“用作担保的资产”(或“有担保的债务”)和“普通资产”(或“普通债务”);而在报表的权益部分,则以“清算净收益”代替了“所有者权益”,其他项目的

内容也发生了相应的变化。
从会计报告的需要者(或称阅读者)看,企业财务报告的需要者主要是企业的投资者、债权人和政府有关部门;而对清算报表来讲,其需要者则主要是受理破产案件的人民法院以及主管财政机关和国有资产管理部门等。

三、关于破产企业的会计处理

企业进入破产清算以后,其会计主体发生了变化,因此,《规定》将破产企业和清算组的有关处理分别作了规定。

自法院宣告企业破产后到清算组进驻、接管企业这一时期,企业仍然作为一个会计主体,进行相应的会计处理,其主要工作有三方面。

一是财产及债权、债务的清查。企业在进行破产清算时,财产等的全面清查显得尤为重要,这也是关系到防止国有资产流失的问题。破产企业的财产清查由破产企业组织进行,企业应接受清算组的指导。清查的内容包括各种资产(流动资产、固定资产、长期投资、无形资产等)的清查核实,也包括各项财产损失、债权、债务的清查核实,同时,还应对企业的会计文书、档案等进行查证、核对。

二是有关会计处理和会计报告。破产企业在法院宣告破产以后,应在进行财产清查的基础上,对发生的资产盘盈、盘亏等,按照现行会计制度的有关规定进行相应的会计处理,办理有关的会计业务。由于企业宣告破产以后,正常的生产经营已经结束,企业应按照办理年度决算的要求办理相应的会计业务。首先要计算完工产品和在产品成本,结转各项损益类科目,结转利润分配等,并进行相应的会计处理;然后,编制宣告破产日的科目余额表、资产负债表和自年初起至破产日的损益表。由于这一时点还没有进入破产清算,会计主体没有变化,因此,会计报表的格式、编制方法等还应按照现行会计制度的有关规定执行,企业仍需按要求向有关部门报送报表。

三是会计档案的移交。清算组进入并接管企业以后,破产企业应及时向清算组办理会计档案、文书等的移交手续,这些档案包括企业的各种档案、文件、经济合同、规章制度、债权债务证明、各种帐册、报表以及企业的各种印章等等。这些档案、文书在移交以前,破产企业应妥善保管,任何单位和个人不得非法处理。

(未完待续)