

# 清算会计对会计基础理论的冲击

郑胜利

(神华国能集团有限公司重庆发电厂 重庆 400053)

**【摘要】** 本文以分析企业清算对现行会计准则的冲击为切入点,提出企业清算时的会计确认、计量和报告,供实务工作者作相关参考。

**【关键词】** 企业清算 会计准则 冲击 确认 计量 报告

在当今社会体制下,企业解散(包括破产)虽不是常态,但时有企业进入清算(包括破产)程序。特别是私营有限责任公司、合伙公司等因出现《公司法》、《企业破产法》之规定的事由,而进入清算(包括破产)程序。现行企业会计准则体系是以企业持续经营假设为前提加以制定和规范的,涵盖了从企业成立到生产经营活动终止整个期间的交易或者事项的会计处理。对于终止过程即清算(包括破产)程序却没有相应准则加以明确规范。本文就企业清算对会计基本准则运用有关问题谈一下个人的看法。

## 一、清算会计对会计基本假设的冲击

现行企业会计准则体系规定,会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

**1. 现行企业会计准则体系规定:会计主体**,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。企业进入清算程序后,企业的正常经营未了结事项和财产管理由清算组接管。清算组作为新的会计主体出现,其会计确认、计量和报告的空间范围发生了明显变化。

清算是有公司清算义务的主体按照法律规定的方式、程序而进行的一种行为;公司清算主体应基于对公司的资产享有权益的义务主体。

《公司法》规定,有限责任公司的清算组由股东组成,股份有限公司的清算组由董事或者股东大会确定的人员组成。《企业破产法》规定,当人民法院在裁定受理破产清算申请的同时,指定破产企业管理人。

**2. 现行企业会计准则体系规定:持续经营**,是指在可以预见的将来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的,涵盖了企业成立到清算(包括破产)整个期间的交易或者事项的会计处理。

显然此处“涵盖了企业成立到清算(包括破产)整个期间”的表述值得商榷。笔者认为,时点和期间应加以严格区分。成立和清算都是一个过程,成立之初企业长久持续经营并且发展壮大肯定是企业设立者的美好愿望,成立过程中的会计确认、计量和报告符合持续经营的要求。但当公司进入清算程序后就不能再延续使用该假设,并且应停止使用该假设对应选择的会计确认、计量和报告的原则与方法,否则就不能客观地反映企业财务状况、经营成果和现金流量,否则会误导会计信息使用者的经济决策。

**3. 现行企业会计准则体系规定:会计分期**,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。

当公司进入清算程序时,持续经营假设已不成立,显然会计分期也毫无意义了,该假设对应选择的会计确认、计量和报告的原则和方法也不适用了。由于会计分期产生了当期与以前期间、以后期间的差别,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。进入清算不再有以后期间,也不再进行折旧、摊销等会计处理。

**4. 现行企业会计准则体系规定:货币计量**,是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币作为计量尺度,反映会计主体的生产经营活动。当公司进入清算程序后,仍然应该以货币为计量尺度,反映会计主体的清算活动。

## 二、清算会计对会计基础的冲击

现行企业会计准则体系规定:会计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

进入清算程序以后,会计基本假设中的持续经营不再成立,会计确认、计量和报告以权责发生制为基础也不再适宜,转而应当采用与权责发生制相对应的收付实现制作为清算期间的会计确认、计量和报告的基础,即以收到或支付的现金及现金等价物为确认收入和费用等的依据。

### 三、清算会计对会计要素确认的冲击

会计要素是根据交易或者事项形成的经济特征确定的会计对象所进行的基本分类。企业会计准则基本准则规定,会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,其中资产、负债和所有者权益侧重于反映企业的财务状况,收入、费用和利润侧重于反映企业的经营成果。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密,为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

笔者认为会计准则对会计要素如此定义,有两个潜在的约定:一是企业处于正常经营的经济环境中;二是会计四个基本假设均成立。

公司的清算是指在公司解散时为终结公司作为当事人的各种法律关系,使公司的法人资格归于消灭,从而对公司未了结的业务、财产及债权债务关系等进行清理、处分的行为和程序。

资产、负债、所有者权益等要素破产清算会计依然适用。因为它们是用来清偿和清算损益确认时必将涉及的内容,即使时间空间的变化,已形成的资产、负债、所有者权益并不随之改变。清算是对公司清算前及清算当期所形成的资产、负债、所有者权益通过变现财产来偿还债务和分配剩余财产的行为。

收入、费用和利润等要素在此已不再适用。基本准则规定:收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益流入;费用是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分、将费用与损失相区分,即将日常活动与非日常活动区分。显然清算既不是日常活动也不是上述非日常活动,而是特定时期的一种行为和程序。

笔者认为清算期间采用收付实现制,作为会计确认基础必然对应采用清算收入、清算支出和清算结余等来反映清算最终结果。

### 四、清算会计对财务报告的冲击

财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

1. 财务报告是企业财务会计确认与计量的最终结果体现,显然体现清算过程和结果的财务报告也必然因会

计确认与计量的变化发生相应的变化。由财政部制定的《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》中设置了4张表,其中3张主表(清算资产负债表、清算损益表和债务清偿表)1张附表(清算财产表)。

会计准则中资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表,处于清算环境下的清算资产负债表更要反映资产的“预计可实现净值”和负债的“确认数”。显然清算资产负债表在报表的内容、格式、填列方法等方面与准则中的资产负债表有所差别。区分资产和负债的流动性与非流动性已不重要,重要的是要区分资产能否作为破产财产、负债是否有担保。因此,资产和负债均要区分“用作担保的资产”、“有担保的负债”和“普通资产”、“普通负债”;在报表权益部分,在一般资产负债表所有者权益项目后增设“清算净收益”。原有的“未分配利润”数额不再变化,仅反映清算前的状况,清算期间的收益或损失均在“清算净收益”中反映。

会计准则中利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表,处于清算环境下的清算损益表反映清算期间发生的清算收益、清算损失、清算费用等情况。清算损益表内项目发生了根本性的变化,依据会计科目区分为“清算收益”、“清算费用”、“土地转让净收益”和“清算净收益”等项目,其中“土地转让净收益”仅适用于国有企业。

债务清偿表是反映清算企业债务偿还情况的报表,是清算会计所特有的报表。在报表项目的分类上,要求区分“有担保的负债”和“普通负债”两大部分,大类下按不同的债权人或债务项目分别反映。报表的栏目分设“账面金额”、“确认金额”、“偿还比例”、“实际偿还金额”、“累计偿还金额”、“尚未偿还金额”等栏目。

2. 财务报告服务对象发生了变化。一般企业财务报告反映企业管理层受托责任履行情况,对应报告服务对象主要是投资者、债权人、政府及有关部门和社会公众;破产清算报表的使用者还有人民法院、主管财政机关甚至同级国有资产管理部门等。

3. 财务报告的报表编报期限发生了变化。一般企业财务报告要求在会计分期的期末编报。破产清算报表在清算开始需要编报清算资产负债表;在清算期间按有关部门规定的期限编报清算资产负债表、清算损益表和清算财产表;清算终结时,财产已变现,只需编报清算损益表和债务清偿表。

### 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则讲解2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定.财会字[1997]28号,1997-07-30