



从概念框架角度看清算会计的特点

中国人民大学商学院 曹伟(博士)

【摘要】人们对清算会计的概念框架存在着似是而非的认识。鉴于这一现状,本文从概念框架的角度探讨了清算会计的特点。

【关键词】清算会计 概念框架 破产清算

一、企业清算的类型

企业清算是由于企业解散而宣告终止经营时依照法定组织程序组织清理资产、收回债权、清偿债务、分配剩余财产的行为。因此,企业清算与企业解散密切相关,有企业解散就有企业清算。《公司法》规定,公司解散的原因有以下五种:①公司章程规定的营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现;②股东会或者股东大会决议解散;③因公司合并或者分立需要解散;④依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销;⑤人民法院依法予以解散。《公司法》规定,除第③种情况以外,其他情况引起的解散,应当在解散事由出现之日起15日内成立清算组,开始清算。企业清算按照是否由于破产而导致,可以分为破产清算和非破产清算两种类型。

1. 破产清算。破产清算是指企业法人不能清偿到期债务被依法宣告破产时,由法院组成清算组对企业法人进行清理,并将破产财产公平地分配给债权人,并最终撤销公司法人资格的程序。破产清算由破产企业所在地人民法院管辖,清算组对人民法院负责并报告工作。

2. 非破产清算。破产清算以外的企业清算都属于非破产清算。非破产清算按照清算组织者不同又可分为普通清算和

特别清算;按照解散是否自愿分为自愿解散的清算和强制解散的清算。

(1)普通清算。普通清算是指资产能够清偿债务,并且董事会或类似管理机构能够自行组织清算工作的企业清算。该种清算的组织者为董事会或类似管理机构,清算组对董事会负责并报告工作。普通清算一般属于自愿解散的清算。

(2)特别清算。特别清算是指依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销,且董事会对清算事务不能形成决议的企业清算,或资不抵债又未宣告破产的企业清算。该种清算的组织者是审批机构指定的有关部门,在清算期间清算组行使董事会职权,清算组向审批机构指定的有关部门负责并报告工作。特别清算一般属于强制解散的清算。

二、清算会计的特点

1. 在会计基本假设方面。清算会计是适用于清算企业的会计。相对于清算会计,持续经营企业的会计是建立在会计主体、持续经营、会计分期、货币计量(含币值不变)等会计基本假设基础之上的。那么,清算企业作为由于企业解散而终止经营的企业,在会计基本假设方面有哪些特点呢?持续经营企业的会计基本假设是否仍然适用于清算会计呢?

从倾向保全名义货币金额的财务资本保全观转向保全实际生产能力的实物资本保全观,收益的计量也从收入费用观转向资产负债观,强调以资产计价为中心,收益的形成从收入与费用配比的结果转为净资产的变动结果,因此,净资产成为核心是会计理论发展的必然,其他要素则分别揭示了其静态构成和动态变动。再次,以净资产为核心,可使业主权理论和企业主体理论相统一,发展为净资产理论,既维护了业主权,又体现了现代企业作为多方契约关系集合的特征,有利于将会计实务建立在统一的会计理论基础之上。最后,将所有者权益更名为净资产,也避免了所有者权益与负债的定义角度不一致的问题,便于信息使用者的理解。

(2)根据实现原则界定收入、费用有利于避免利润操纵。将收入、费用的定义建立在实现原则基础之上,有利于明确区分收入、费用、利得和损失,提高利润计算的准确性,从而起到避免利润操纵的作用。同时,也有利于与税法保持一致,降低

信息成本,使信息使用者更加准确地理解利润信息。

(3)拓展会计要素有利于全面揭示资金运动。将利得、损失、接受所有者投资和派给所有者款纳入会计要素体系,有利于全面揭示资金运动的动态过程。同时,对利润、全面收益等概念予以明确,但是并不将其纳入会计要素体系,既有利于保持会计要素之间的相互独立性,又可明确会计要素之间的关系,将会计要素与会计报表有机结合,充分体现会计要素与会计报表的密切关系。

主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2006
2. 美国财务会计准则委员会著,娄而行译.论财务会计概念.北京:中国财政经济出版社,1992
3. 刘淑云.会计要素划分的国际比较.河北理工大学学报(社会科学版),2007;3

(1)关于会计主体。会计主体限定了会计确认、计量、记录、报告的空间范围,确立了会计确认、计量、记录、报告的立场。持续经营企业转变为清算企业后,虽然会计主体未变,但是持续经营企业的会计由企业管理当局组织和领导,而清算企业的会计则由清算组组织和领导。

(2)关于持续经营。持续经营企业的会计是以持续经营假设为前提的,即假设企业在可预见的将来能够持续地经营下去,从而暂时排除了终止经营状态。然而,清算企业已处于终止经营状态,所以持续经营假设已不再适用于清算会计。清算会计应建立在终止经营假设之上。

(3)关于会计分期。持续经营企业的会计为了及时对外提供财务状况、经营成果等信息必须进行会计分期。正常企业采用的会计期间一般是月、季、年,为了增强会计信息的可比性,各企业采用的会计期间一般相同。对于清算企业而言,正常企业会计分期的原则和方法已不再适用。清算企业从清算开始日到清算结束日之间的间隔时间一般较短,少数间隔时间较长。对于清算时间较短的企业,已没有必要再人为划分时间段落;对于清算时间较长的企业,可根据债权人或股东大会、法律部门的要求定期或不定期地编制清算会计报告,而没有必要执行正常企业的会计期间。

(4)关于货币计量(含币值不变)。货币信息作为综合性信息仍然是清算会计最重要的信息,所以货币计量假设仍然适用于清算会计。除非有特别的法律要求或契约规定,清算会计同样不考虑币值变动因素。

2. 在会计基础方面。持续经营企业的会计为了向股东反映受托经济责任的履行情况,在确认反映经营成果的利润指标时,依据权利和责任确认各会计期间的收入和费用。与持续经营企业会计相比,清算会计的目标发生了变化,其目标主要是清算组向债权人、股东或法院反映债务清偿、剩余财产(净资产)分配情况。清算企业已经停止正常生产经营活动,所以清算会计不再核算经营损益,而是核算清算损益。核算清算损益的目的已不是向股东报告经营成果、反映受托经济责任的履行情况,而是为了核算清算企业净资产。为了与清算企业净资产的其他构成项目(即清算以前的实收资本、资本公积、留存收益)相一致,清算损益的确认仍然应采用权责发生制。

3. 在会计目标方面。持续经营企业会计的目标主要是面向股东,提供企业的财务状况、经营成果、现金流量等信息,反映企业管理当局受托经济责任的履行情况,从而有助于会计信息使用者做出正确的经济决策。对于破产清算企业而言,其清算会计的目标主要是面向债权人,反映债务清偿、清算损益情况;对于非破产清算企业而言,其清算会计的目标主要是面向股东和债权人,反映债务清偿、资产变现、产权转让或剩余财产分配等情况。

4. 在财务报表和报表要素方面。

(1)破产清算企业财务报表和报表要素。破产清算企业财务报表主要包括破产清算资产负债表、清算损益表、破产清算财产表、债务清偿表。破产清算财产表、债务清偿表可以看做

是破产清算资产负债表的附表。破产清算资产负债表的要素是资产、负债、清算权益;而持续经营企业资产负债表的要素则是资产、负债、所有者权益。清算权益与所有者权益相比,二者在金额上都等于资产减去负债,不同之处是,所有者权益的主体是投资者,而清算权益的主体是债权人。对于持续经营企业,判断资产为企业带来未来经济利益的方式有多种;对于破产清算企业,判断资产为企业带来未来经济利益的方式则是单一的,即资产是否具有变现能力和偿债能力。

在资产负债表要素的分类方面,在持续经营企业资产负债表中资产按照流动性分为流动资产、非流动资产两大类,并且在这两大类别之下再按照投资方式分类并按照流动性强弱排列;在破产清算企业资产负债表中资产按照在偿还债务时所受限制不同,可以分为担保资产、抵销资产、受托资产、可追索资产、破产资产、其他资产。在持续经营企业资产负债表中,负债按照偿还期限分为流动负债和非流动负债两大类,并且在这两大类别之下再按照负债内容分类;在破产清算企业资产负债表中负债按照其对资产的要求权的不同,可以分为担保债务、抵销债务、受托债务、优先清偿债务、破产债务、其他债务。

清算损益表的要素是利得、损失、清算净损益。持续经营企业利润表的要素是收入、利得、费用、损失、利润。收入和费用产生于日常经营活动,利得和损失则产生于偶发的、非日常经营活动。

(2)非破产清算企业财务报表和报表要素。非破产清算企业会计的目标仍然是面向投资者和债权人,反映债务清偿、资产变现、产权转让或剩余财产分配情况。非破产清算企业的清理工作主要还是在企业股东会或者股东大会的控制之下。与持续经营企业不同之处是,非破产清算企业从清算开始日起已停止了正常生产经营活动,取而代之的则是清算活动。进行清算活动就需要反映清算损益,编制清算损益表。非破产清算企业清算损益表的要素和结构与破产清算企业的相同。非破产清算企业的资产负债表的结构与持续经营企业资产负债表相同,但是,对于完全解散的企业而言,到清算结束日,资产全部变现,负债全部清偿,剩余财产表现为所有者权益。

5. 在计量属性方面。清算会计的计量属性与持续经营企业会计的相比,既有相同之处,又有不同之处。清算企业虽然停止了正常生产经营活动,开始了清算活动,但是其资产仍然处于交换过程中,或变现,或清偿债务,或分配给股东。企业的清算活动和资产的变现会产生清算损益。因此,清算会计的计量属性从理论上说仍然是交换价格,即持续经营企业会计中的历史成本。由于企业已经停止了生产经营活动,不再反映经营成果,而是对资产进行变现、反映清算成果,所以持续经营企业会计中的现值、可变现净值、公允价值计量等活动应当停止。

主要参考文献

1. 曹伟. 会计准则导论. 上海: 立信会计出版社, 2005
2. 陈敏. 企业清算会计. 北京: 经济科学出版社, 1997
3. 贾莉莉. 高级财务会计学. 上海: 立信会计出版社, 2006