

# 新破产法实施对司法会计的影响

西南政法大学 范伟红(教授)

**【摘要】** 2007年6月1日实施的新破产法,凸显了司法会计的技术性特征。由于破产认定依赖新的司法会计标准,同时新破产法下对司法会计的需求增多,因此探讨新破产法实施对司法会计的影响有着重要意义。

**【关键词】** 新破产法 司法会计 标准 需求 影响

新破产法由于立法的完善以及与国际趋同程度的加强,其技术性比旧破产法更加突出。破产法的技术性在相当大的程度上表现为司法会计的专业性,因此,探讨新破产法实施对司法会计的影响有着深刻的理论和实践意义。

## 一、破产认定依赖新的司法会计标准

1. 国际立法中破产的司法会计标准。世界各国立法对破产原因的规定有两种模式:一种是英美法系国家采取的列举主义模式,立法中,把债务人丧失清偿能力的行为一项一项列举出来,只要发生这些行为,就认定为丧失清偿能力,可以宣告破产;另一种是大陆法系国家采取的概括主义模式,就是把债务人丧失清偿能力的种种行为概括为法律上一个特定的抽象性原因加以规定。不同立法模式的选择主要和各国立法传统相关。采取列举主义,容易出现“挂一漏万”的现象,但对英美法系国家没有什么不利影响,因为法官可以通过案例造法,所以不会出现实际中因立法列举不全而解决不了的问题。大陆法系对破产原因立法普遍采用概括主义,其中德国法系(德国、日本、奥地利、瑞士等)将破产原因概括为:①支付不能;②支付停止;③债务超过。法国法系(法国、意大利、比利时、西班牙等)将破产原因概括为支付停止。两相比较,德国法系更为全面和严密。概括主义破产原因就是司法会计原因,具体有以下三种标准:

(1)支付不能——现金流量标准。支付不能又可称为不能清偿,指债务人因缺乏清偿能力,对于已届清偿期而受请求清偿的债务全部或大部分持续性不能清偿的客观经济状态。

(2)支付停止——外在客观表现。支付停止,是指债务人表示不再清偿到期债务的行为。其成立条件包括:必须是对到期债务表示停止支付;必须是对所有债务表示停止支付;必须是对债务持续性的停止支付;必须是表示不予支付的主观行为,而不论是明示还是默示。

(3)债务超过——资不抵债标准。债务超过,又可称为资不抵债,是指债务人的消极财产超过积极财产总额的状态。与不能清偿相比,两者至少有以下区别:首先,债务超过只考虑债务人的财产因素,通过将财产与负债进行对比来衡量债务人是否构成破产原因,而不考虑债务人的信用、劳务技能等因素。这样,二者并不一定存在前因后果的联系。因为债务超过

不必然导致不能清偿,而不能清偿也并非一定资不抵债。其次,债务超过的运用不论债务是否到期,只要出现债务超过,即可认为债务人形成破产原因,而不能清偿则只能适用于债务到期之时。

2. 我国新破产法的认定标准。我国新破产法的破产原因立法采用概括主义,但其内容与德国法系和法国法系均不同。新破产法加强了破产原因的国际趋同性,其第2条是这样规定的:“债务人不能清偿到期债务并且资产不足以清偿全部债务,或者明显缺乏清偿能力。”这里包含两种举证责任的安排:第一,债务人申请破产,原因是债务人不能清偿到期债务,并且资产不足以清偿全部债务,既资不抵债又不能清偿。债务人自己申请破产的时候,有条件提供资产、负债的证明。第二,债权人申请破产,原因是债务人不能清偿到期债务并且明显缺乏清偿能力。债权人无法举证证明债务人资不抵债,但债务人支付停止本身就可证明债务人的现金流产生障碍,表明缺乏清偿能力。

债务人是不是明显缺乏清偿能力,最终应该由法院裁量。裁量权行使的依据是分析司法会计资料,探究是否存在“支付不能——现金流量标准”。资不抵债可与支付停止共同作为支付不能根本原因的推定的相对原因而并列存在。

## 二、新破产法下对司法会计的需求增多

破产法的内容包括破产程序规范、破产实体规范和法律责任三部分。其中,破产程序规范主要包括重整、和解和破产清算三种程序。

1. 重整程序的司法会计需求。重整制度是现代国际破产法发展的重要趋势,是现代破产法作为拯救复苏法而区别于传统的清算倒闭法的基本特征。重整是在债务人已达破产条件但复苏有望的情况下,经债权人同意,允许企业继续经营,实现债务调整和企业重组,使企业摆脱困境、走向复兴的一项制度。新破产法立足我国国情,借鉴国际破产立法经验,对重整的适用范围、基本程序、保护措施、计划制定和执行、防止重整程序被滥用的措施等做出明确规定:必须由股东、债权人按照一定的程序通过,一旦通过并经人民法院进行司法认定,对所有股东、债权人等都产生约束力。如果股东、债权人没有通过重整计划,则债权人可以申请法院宣告终止重整程序,进入

破产清算程序。如果重整企业不执行重整计划,债权人也可以申请法院终止重整计划的实行。

新破产法考虑到重整程序费时较长、成本较高,以及重整的重要性,为合理保护债权人利益,要求对重整程序进行严格的司法审查。重整的核心是重整计划安排的可行性和合法性,新破产法没有给予明确的限制,把裁量权交给了法院,法官通过审查重整计划草案,认为债务人的经营方案具有可行性而最终行使裁量权。重整计划草案原则对债务人有利,包括的内容应当有重整盈利预测。重整期间终了,无论重整成功与否,都要编制重整财务报告与审计报告,人民法院基于对财务报告与审计报告的审查认定,最终做出终结重整程序或者宣告破产的裁定。

**2. 和解程序的司法会计需求。**所谓和解程序,是指破产程序开始后,债务人和债权人在法院的主持下,就债务人延期清偿债务、减少债务数额等事项达成协议,从而中止破产程序的制度。适用和解程序有利于使债务人获得复苏的机会,同时也使债权人有可能获得比破产清算更多的债权清偿。

人民法院受理破产申请后,破产宣告裁定做出前,债务人与全体债权人可随时就债权债务的处理自行达成协议,并请求人民法院裁定认可,终结破产程序并予以公告。草案经债权人会议表决未获得通过,或者已经债权人会议通过但和解协议未获得人民法院认可的,人民法院应当裁定终止和解程序,并宣告债务人破产。

类似重整程序,和解程序的焦点是和解协议的可行性和合法性。人民法院也需审查债务人的分时盈利预测,据此确定和解协议的可行性。无论和解协议能否履行成功,都要编制和解财务报告与审计报告,人民法院基于对财务报告与审计报告的审查认定,最终做出终结和解程序或者宣告破产的裁定。

**3. 破产清算程序的司法会计需求。**破产清算审计的本质或目的就是依法对破产清算会计信息进行确认、监督。基于此,我们只把法院做出了宣告破产裁定、进入了清算程序的审计叫做破产清算审计。破产清算程序以破产宣告裁定为程序起点。从破产申请到法院破产宣告日阶段的审计,都不能称为破产清算审计,而只能称为企业财务报告审计。这是因为这时的债务人仍处于持续经营状态。

那么破产清算司法会计的职责是什么呢?笔者认为就是对破产清算的会计信息发表意见,也就是对依法处置破产企业的资产、依法偿还债务的实际情况发表意见,具体包括:破产财产与非破产财产的数量和结构,破产债务的数量和结构,应当优先支付的费用与破产清算损益等。人民法院通过审查破产清算审计报告做出终结破产清算程序的裁定,工商部门依据管理人申请,审查破产清算审计报告及法院终结破产清算程序的裁定并作企业注销登记。

### 三、新破产法实施对司法会计活动的影响

**1. 管理人制度的实施使司法会计执业条件改善。**新破产法的亮点之一就是管理人制度取代旧破产法中的清算组制度。新破产法第二十四条规定,管理人可以由有关部门、机构

的人员组成的清算组或者依法设立的律师事务所、会计师事务所、破产清算事务所等社会中介机构担任。个人担任管理人的,应当参加执业责任保险。新破产法中的管理人相比旧破产法下的清算组有以下不同:①管理人具有较高的法律素养以及较丰富的清算知识,中介机构较容易与之协调沟通,便于提高司法会计工作效率与效果。②管理人在法院受理案件时就被指定,而清算组在破产宣告裁定做出后才组建,因而从对会计账册资料及资产的管理保护看,管理人及早介入有助于开展工作。③管理人由法院指定,对法院负责,维护债权人的利益,与旧破产法下的清算组人员大部分来自地方政府部门相比,一定意义上能够克服地方保护主义与政府行政干预,使司法会计活动的独立性增强。④管理人的法律责任较旧破产法下的清算组具体明确,管理人希望得到真实合法的会计信息,从而对债务人企业进行管理、执行或清算,完成其管理使命。管理人的权责利同司法会计活动的公平目标具有一致性,两者间的工作配合会更默契。

**2. 司法会计报告的分析认定对司法人员的能力提出了挑战。**破产案件所涉及的司法会计报告种类多,分析认定难度大:既有财务状况的报告,也有经营成果的报告;既有持续经营的会计报告,也有清算报告;既有盈利预测报告,也有普通会计报告;既有综合报告,也有专项报告。司法会计报告的分析认定以及对审计工作底稿的审查成为法院重要的破产审理工作,就目前的法官专业水平看,其司法能力明显不足,解决途径如下:①建立破产法院或破产业务庭,培养职业化的破产法官队伍。②建立司法会计鉴定委员会制度。③在法学教育的学科体系中加强司法会计教育。

**3. 加强司法会计鉴定的多元化监督,提高司法会计鉴定活动质量。**监督多元化包括债权人、法院、职工、管理人及国际监督等。加强监督,首先是债权人、职工等利益主体监督强化;其次是破产法规定的管理人、法院等法律责任主体监督强化;最后是来自国内国外司法会计鉴定的行业监督强化。国内司法会计鉴定行业必须认清形势,正视差距,尽快规范司法会计鉴定活动。只有拥有较好的鉴定质量,才能市场中生存和发展。

**4. 破产法与会计及审计准则的国际趋同将推动司法会计鉴定标准体系的完善。**新破产法及2006年财政部出台的新会计准则与审计准则的国际趋同程度明显加强,这必然促进司法会计鉴定标准的国际趋同,破产会计与司法鉴定标准供给将更符合实际需求。如若再构筑起司法会计鉴定中职业判断可以遵循的基本范式——职业判断准则,司法会计鉴定标准体系将基本得以完善,这必将推动破产司法会计鉴定向国际化水平迈进。

### 主要参考文献

1. 李国光.新企业破产法理解与适用.北京:人民法院出版社,2006
2. 李永军.破产法律制度.北京:中国法制出版社,2000
3. 汤维建,江平.破产法要义.贵阳:贵州人民出版社,1995