

税务师

财务与会计

教材精讲班

第十九章 企业破产清算会计

本章考情分析

本章属于**不重要**的章节，考试中主要考查**单选题、多选题**，通常为**1个小题**。

预计2022年本章考试分值在**1.5-2分**左右。

2022年教材变化

2022年教材将企业破产清算会计**单独作为一章**进行讲解，由2021年教材第七章“第四节企业破产清算会计”和第十八章“第六节企业破产清算财务报表的列报”整合而成，属于教材**结构性调整**，具体内容没有发生实质性变化。

第一节 企业破产清算会计概述

【知识点1】破产清算业务

破产清算业务是指人民法院依照《破产法》的规定，宣告债务人破产后，由破产管理人对破产企业的资产、负债进行清理、登记，并通过资产处置、债务清偿、清缴税款、分配破产财产，了结其债权债务关系，最终由人民法院裁定破产终结，向破产企业的原登记机关申请注销原注册登记，终结其民事行为能力的法律活动。

【知识点2】企业破产清算的会计基础

第一，传统财务会计的基本假设对破产清算会计不再适用。

会计主体：在法院宣告企业破产后，破产管理人进入以前，企业仍作为一个会计主体，而破产管理人进入以后，破产管理人作为一个新的会计主体出现

持续经营【×】；会计分期【×】

第二，破产清算会计超越了传统的财务会计一些基本原则和要求规范。

在破产清算会计中，资产的价值更注重以破产资产清算净值来计量

历史成本【×】

在破产清算会计中，侧重于资产的变现和债务的偿还，自然无需再强调配比性

配比性【×】

在破产清算中，由于持续经营的假设不复存在，自然不必再对支出做类似的划分

合理划分收益性支出与资本性支出【×】

第三，会计报告的目标、种类、格式、基本内容以及报告的需要者发生较大的变化。

报告目标	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
报告种类	破产企业的财务报表包括清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注
报告需要者	破产清算报表的需要者主要是受理破产案件的人民法院、债权人以及国有资产管理部门等

【知识点3】企业破产清算的计量属性

一、破产清算期间的资产和负债的计量属性【记忆】

破产资产清算净值	是指在破产清算的特定环境下和规定时限内，最可能的变现价值扣除相关的处置税费后的净额		
	最可能的变现价值	应当为公开拍卖的变现价值，但是债权人会议另有决议或国家规定不能拍卖或限制转让的资产除外	
		债权人会议另有决议的	最可能的变现价值应当为其决议的处置方式下的变现价值
按照国家规定不能拍卖或限制转让的		应当将按照国家规定的方式处理后的所得作为变现价值	

破产债务清偿价值	是指在不考虑破产企业的实际清偿能力和折现等因素的情况下，破产企业按照相关法律规定或合同约定应当偿付的金额
-----------------	--

【知识点 4】企业破产清算的会计科目

破产企业应当在企业被法院宣告破产后，比照原有资产、负债类会计科目，根据实际情况设置相关科目，并增设相关负债类、清算净值类和清算损益类等会计科目。

科目类别	会计科目	核算内容
负债类	应付破产费用	核算破产企业在破产清算期间发生的《破产法》规定的各类破产费用
	应付共益债务	核算破产企业在破产清算期间发生的《破产法》规定的各类共益债务
清算净值类	清算净值	核算破产企业在破产报表日结转的清算净损益科目余额 破产企业资产与负债的差额，也在此科目核算
清算损益类	①资产处置净损益	核算破产企业在破产清算期间处置破产资产产生的、扣除有关处置费用后的净损益
	②债务清偿净损益	核算破产企业在破产清算期间清偿债务产生的净损益
	③破产资产和负债净值变动净损益	核算破产企业在破产清算期间按照破产资产清算净值调整资产账面价值，以及按照破产债务清偿价值调整负债账面价值产生的净损益
	④其他收益	核算除资产处置、债务清偿以外，在破产清算期间发生的其他收益
	⑤破产费用	核算破产企业破产清算期间发生的《破产法》规定的各项破产费用
	⑥共益债务支出	核算破产企业破产清算期间发生的《破产法》规定的共益债务相关的各项支出
	⑦其他费用	核算破产企业破产清算期间发生的除破产费用和共益债务支出之外的各项其他费用
	⑧所得税费用	核算破产企业破产清算期间发生的企业所得税费用
	⑨清算净损益	核算破产企业破产清算期间结转的上述各类清算损益科目余额

【知识点 5】企业破产清算的确认、计量和账务处理

一、企业破产清算资产和负债的确认和计量

破产宣告日 【初始计量】	资产按照破产资产清算净值进行初始确认计量	相关差额直接计入清算净值
	负债按照破产债务清偿价值进行初始确认计量	
破产清算期间 【后续计量】	资产按照破产资产清算净值进行后续计量	破产企业应当按照破产报表日的破产资产清算净值和破产债务清偿价值，对资产和负债的账面价值分别进行调整，差额计入清算损益 【破产资产和负债净值变动净损益】
	负债按照破产债务清偿价值进行后续计量	

二、破产清算期间税费的会计核算

- 破产清算期间发生各项费用、取得各项收益，应当直接计入清算损益。
- 在破产清算期间，破产企业按照税法规定需缴纳企业所得税的，应当计算所得税费用，并将其计入清算损益。所得税费用应当仅反映破产企业当期应缴的所得税。
- 破产企业因盘盈、追回等方式在破产清算期间取得的资产，应当按照取得时的破产资产清算净值进行初始确认计量，初始确认计量的账面价值与取得该资产的成本之间存在差额的，该差额应当计入清算损益**【其他收益】**。
- 破产企业在破产清算期间新承担的债务，应当按照破产债务清偿价值进行初始确认计量，并计入清算损益。

三、具体的账务处理

(一) 破产宣告日余额结转

原“应付账款”“其他应付款”等科目	属于破产费用的余额	转入“应付破产费用”科目
	属于共益债务的余额	转入“应付共益债务”科目
原“商誉”“长期待摊费用”“递延所得税资产”“递延所得税负债”“递延收益”“股本”“资本公积”“盈余公积”“其他综合收益”“未分配利润”等科目的余额		转入“清算净值”科目

(二) 破产宣告日余额调整

资产	破产企业应当对拥有的各类资产（包括原账面价值为零的已提足折旧的固定资产、已摊销完毕的无形资产等）登记造册，估计其破产资产清算净值，按照其破产资产清算净值对各资产科目余额进行调整，并相应调整“清算净值”科目
负债	破产企业应当对各类负债进行核查，按照规定对各负债科目余额进行调整，并相应调整“清算净值”科目

(三) 处置破产资产

1. 破产企业收回应收票据、应收款项类债权、应收款项类投资	借：现金、银行存款等 资产处置净损益【差额，或贷方】 贷：应收款项类债权或投资【账面价值】
2. 破产企业出售各类投资	借：现金、银行存款等 贷：相关投资科目【账面价值】 资产处置净损益【差额，或借方】
3. 破产企业出售存货、投资性房地产、固定资产及在建工程等实物资产	借：现金、银行存款等 贷：相关资产科目【实物资产账面价值】 应交税费【应缴纳的税费】 资产处置净损益【差额，或借方】
4. 破产企业出售无形资产	借：现金、银行存款等 贷：无形资产【账面价值】 应交税费【应缴纳的税费】 资产处置净损益【差额，或借方】
5. 破产企业的划拨土地使用权被国家收回，国家给予一定补偿的	借：现金、银行存款等【收到的补偿金额】 贷：其他收益
6. 破产企业处置破产资产发生的各类评估、变价、拍卖等费用	借：破产费用【按照发生的金额】 贷：现金、银行存款、应付破产费用等

(四) 清偿债务

1. 破产企业清偿破产费用和共益债务	借：应付破产费用、应付共益债务【账面价值】 贷：现金、银行存款等 破产费用、共益债务支出【差额，或借方】
2. 破产企业支付职工的劳动债权	借：应付职工薪酬等【账面价值】 贷：现金、银行存款等 债务清偿净损益【差额，或借方】
3. 破产企业支付所欠税款	借：应交税费等【账面价值】 贷：现金、银行存款等 债务清偿净损益【差额，或借方】
4. 破产企业清偿破产债务	借：相关负债科目 贷：现金、银行存款等
5. 破产企业以非货币性资产清偿债务	借：相关负债科目【按照清偿的价值】 贷：相关非货币性资产科目【账面价值】 债务清偿净损益【差额，或借方】

6. 债权人依法行使抵销权	借：相关负债科目【按照经法院确认的抵销金额】 贷：相关资产科目 债务清偿净损益【差额，或借方】
---------------	---

(五) 其他账务处理

1. 在破产清算期间通过清查、盘点等方式取得的未入账资产	借：相关资产科目【破产资产清算净值】 贷：其他收益
2. 在破产清算期间通过债权人申报发现的未入账债务	借：其他费用 贷：相关负债科目【破产债务清偿价值】
3. 在编制破产清算期间的财务报表时： (1)应当对所有资产项目按其于破产报表日的破产资产清算净值重新计量； (2)应当对所有负债项目按照破产债务清偿价值重新计量	借：相关资产科目 贷：破产资产和负债净值变动净损益【或反分录】 借：相关负债科目 贷：破产资产和负债净值变动净损益【或反分录】
4. 破产企业在破产清算期间	
作为买入方继续履行尚未履行完毕的合同	借：相关资产科目【破产资产清算净值】 应交税费【增值税进项税额】 其他费用【借方差额】 贷：现金、银行存款、预付账款等 应付共益债务等 其他收益【贷方差额】
作为卖出方继续履行尚未履行完毕的合同	借：现金、银行存款、应收账款等 其他费用【借方差额】 贷：相关资产科目【账面价值】 应交税费【应缴纳的相关税费】 其他收益【贷方差额】
5. 破产企业发生《破产法》第四章相关事实，破产管理人依法追回相关破产资产的	借：相关资产科目【破产资产清算净值】 贷：其他收益
6. 破产企业收到的利息、股利、租金等孳息	借：现金、银行存款等 贷：其他收益
7. 破产企业在破产清算终结日，剩余破产债务不再清偿的	借：相关负债科目【账面价值】 贷：其他收益
8. 在编制破产清算期间的财务报表时，有已实现的应纳税所得额的，考虑可以抵扣的金额后，应当据此提存应缴所得税	借：所得税费用 贷：应交税费
9. 在编制破产清算期间的财务报表时，结转清算损益类科目余额，并将“清算净损益”科目余额转入“清算净值”科目	借：资产处置净损益、债务清偿净损益、破产资产和负债净值变动净损益、其他收益 贷：清算净损益【或反分录】 借：清算净损益 贷：破产费用、共益债务支出、其他费用、所得税费用【或反分录】 借：清算净损益 贷：清算净值【或反分录】

第二节企业破产清算财务报表的列报

【知识点】企业破产清算财务报表的列报

1. 法院宣告企业破产的	破产企业应当以破产宣告日为破产报表日编制清算资产负债表及相关附注
2. 法院或债权人会议等要求提供清算财务报表的	破产企业应当根据其要求提供清算财务报表的时点确定破产报表日，编制清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注
3. 向法院申请裁定破产终结的	破产企业应当编制清算损益表、债务清偿表及相关附注
清算损益表	至少应当单独列示反映下列信息的项目：资产处置净收益（损失）、债务清偿净收益（损失）、破产资产和负债净值变动净收益（损失）、破产费用、共益债务支出、所得税费用等
清算现金流量表	至少应当单独列示反映下列信息的项目：处置资产收到的现金净额、清偿债务支付的现金、支付破产费用的现金、支付共益债务的现金、支付所得税费用的现金等
债务清偿表	列示的各项债务至少应当反映其确认金额、清偿比例、实际需清偿金额、已清偿金额、尚未清偿金额等信息

本章小结

1. 掌握企业破产清算的计量属性
2. 掌握破产清算期间的会计核算
3. 掌握企业破产清算财务报表构成