

第十九章 企业破产清算会计

一、企业破产清算的编制基础和计量属性

(一) 企业破产清算的编制基础

破产企业会计确认、计量和报告以**非持续经营**为前提。原因有三：

第一，传统财务会计的基本假设对破产清算会计不再适用	会计主体假设	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
	持续经营假设	持续经营假设不再成立
	会计期间假设	由于持续经营假设已不复存在，会计分期假设也随之消失
	【提示】 货币计量假设 仍然适用	
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	历史成本	资产的价值更注重以破产资产清算净值来计量
	配比性	侧重于资产的变现和债务的偿还，无需强调配比性
	合理划分收益性支出与资本性支出	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，包括待摊费用等
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	从会计报告的目标看	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	设计了清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表、附注等
	从会计报告需要者看	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

(二) 企业破产清算的计量属性

破 产 资产	资产以 破产资产清算净值 计量 破产资产清算净值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
破 产 负债	负债以 破产债务清偿价值 计量 破产债务清偿价值指在 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

二、破产清算的科目设置及核算内容

(一) 负债类科目

会计科目	核算内容
应付破产费用	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	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。 【提示】共益债务，是指在人民法院受理破产申请后，为 全体债权人的共同利益而管理、变卖和分配破产财产而负担的债务 ，主要包括因管理人或者债务人请求对方当事人履行双方均未履行完毕的合同所产生的债务、债务人财产受无因管理所产生的债务、因债务人不当得利所产生的债务、为债务人继续营业而应当支付的劳动报酬和社会保险费用以及由此产生的其他债务、管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务以及债务人财产致人损害所产生的债务

(二) 清算净值类科目

会计科目	核算内容
清算净值	(1) 破产企业在破产报表日结转的清算净损益科目余额。 (2) 破产企业资产与负债的差额



(三) 清算损益类科目

会计科目	核算内容
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、扣除相关处置费用后的净损益
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
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
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
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【提示】破产费用包括破产案件的诉讼费用, 管理、变价和分配债务人资产的费用, 管理人执行职务的费用、报酬和聘用工作人员的费用
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
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
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
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

三、企业破产清算的确认、计量和记录

(一) 破产宣告日余额结转、余额调整

余额结转	(1) 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
	(2) 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
余额调整	按破产资产清算净值调整资产余额, 并相应调整“清算净值”科目; 按破产债务清偿价值调整负债余额, 并相应调整“清算净值”科目

(二) 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(收回的款项)

贷: 相关资产(账面价值)

资产处置净损益(倒挤差额, 或借)

2. 破产企业出售各类投资

借: 现金、银行存款等(收回的款项)

贷: 应收票据、应收账款等(账面价值)

资产处置净损益(倒挤差额, 或借)

3. 破产企业出售存货、投资性房地产、固定资产及在建工程、无形资产等实物资产

借: 现金/银行存款(按收到的款项)

贷: 相关资产(账面价值)

应交税费

资产处置净损益(倒挤差额, 或借)

4. 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(按收到的金额)

贷: **其他收益**

5. 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**

贷：现金/银行存款/应付破产费用

(三) 清偿债务

1. 清偿破产费用和共益债务

借：应付破产费用/应付共益债务（确认的账面价值）

贷：现金/银行存款（实际支付金额）

破产费用/共益债务支出（倒挤差额，或借）

2. 按照经批准的职工安置方案，支付的所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用

借：应付职工薪酬（按照相关账面价值）

贷：现金/银行存款（实际支付金额）

债务清偿净损益（倒挤差额，或借）

3. 破产企业支付所欠税款

借：应交税费（按照相关账面价值）

贷：现金/银行存款（实际支付金额）

债务清偿净损益（倒挤差额，或借）

4. 清偿破产债务

借：相关债务科目

贷：现金/银行存款（实际支付的金额）

以非货币性资产清偿债务、债权人依法行使抵销权的：

借：相关负债科目（清偿价值或经法院确认的抵销金额）

贷：相关资产科目（账面价值）

债务清偿净损益（倒挤差额，或借）**(四) 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（取得日的破产资产清算净值）

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**（破产债务清偿价值确定计量金额）

贷：相关负债科目

3. 在编制破产清算期间的财务报表时，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，应当对所有负债项目按照破产债务清偿价值重新计量。

借：**破产资产和负债净值变动净损益**（或反之）

贷：相关资产科目

借：相关负债科目

贷：**破产资产和负债净值变动净损益**（或反之）

4. 破产企业在破产清算期间，继续履行尚未履行完毕的合同的

(1) 作为买入方继续履约：

借：相关资产科目（收到资产的破产资产清算净值）

应交税费

贷：现金/银行存款/应付共益债务/预付款项（应支付或已支付款项）

其他收益（或借记其他费用）

(2) 作为卖出方继续履约：

借：现金/银行存款/应收账款（按应收或已收金额）



贷：相关资产科目（账面价值）

应交税费

其他收益（或借记其他费用）

5. 破产管理人**依法追回相关破产资产**的

借：相关资产科目（按追回资产的破产资产清算净值）

贷：**其他收益**

6. **收到的利息、股利、租金等孳息**

借：现金/银行存款

贷：**其他收益**

7. 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，应当据此提存应交所得税

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应当将“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”、“破产费用”、“共益债务支出”、“其他费用”、“所得税费用”科目结转至“清算净损益”科目，并将“清算净损益”科目余额转入“清算净值”科目。

四、企业破产清算财务报表的列报

（一）破产清算报表构成

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（即四表一注）。

【提示 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（即一表一注）**。

【提示 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（**即四表一注**）。

【提示 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（即两表一注）**。

（二）清算资产负债表

清算资产负债表所列示的项目**不区分流动和非流动**。

1. “应收账款”或“其他应收款”项目，应分别根据“应收账款”或“其他应收款”的科目余额填列；同时，“长期应收款”科目余额也在上述两项目中分析填列。
2. “借款”项目，应根据“短期借款”和“长期借款”科目余额合计数填列。
3. “应付账款”或“其他应付款”项目，应分别根据“应付账款”或“其他应付款”的科目余额填列；同时，“长期应付款”科目余额也在该项目中分析填列。
4. “金融资产投资”项目，应根据“交易性金融资产”“债权投资”和“其他债权投资/其他权益工具投资”的科目余额合计数填列。
5. “清算净值”项目，反映破产企业于破产报表日的清算净值。本项目应根据“清算净值”科目余额填列。

（三）清算损益表

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。

（四）清算现金流量表

清算现金流量表应当采用**直接法**编制，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、支付共益债务支出的现金、支付所得税的现金等。**

（五）债务清偿表

债务清偿表中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。

（六）破产企业应当在清算财务报表附注中披露的信息（略）

