

企业普通清算相关会计与税务处理管见

杨宗满

(青岛景道有限责任会计师事务所 青岛 266400)

【摘要】 鉴于目前企业清算会计中存在的问题,本文就企业普通清算适用的法律法规、清算期间的确定、清算期满未处理存货的增值税、清算所得的计算方法及应注意的事项、普通清算的科目设置及会计处理等有关问题谈了一些个人的看法,以供财务及税务人员参考。

【关键词】 普通清算 会计处理 税收

在市场竞争日益激烈的形势下,不少企业受内外环境的影响,不得不进行普通清算。本文所说的普通清算,是指因企业经营期满,或者因经营方面的其他原因致使企业不宜或者不能继续经营时自愿解散而进行的清算,不包含行政清算和司法清算。目前企业清算普遍操作不规范:一方面,清算企业对清算过程未进行相应的会计处理,使企业清算失去财务控制;另一方面,普通清算没有引起管理当局特别是主管税务机关的高度重视,造成了国家税收流失。本文特就企业普通清算有关问题谈一些个人的看法。

一、普通清算适用的法律法规

目前,我国尚没有一部完整的法规来规范内资企业的普通清算行为,有关部门只是根据《民法通则》、《公司法》、《企业所得税法》的有关规定,参考《企业破产法》、《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》及说明、地方政府出台的企业清算管理条例(办法)等有关规定进行指导。企业应在遵循有关法律法规基本原则的前提下,结合自己的实际情况,实事求是地进行普通清算的操作和管理。

二、清算期间的确定

目前国家对内资企业的普通清算期间尚未做出具体的规定。一些企业由于无法可依,以致清算工作迟迟未能进行,如企业虽已停止生产和经营却无意进行清算,往往先注销了税务登记,之后的清算过程可能长达几年甚至更长。

《企业所得税法》规定,企业在年度中间终止经营活动的,应当自实际经营终止之日起六十日内,向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。《外商投资企业清算管理办法》规定,企业清算期限自清算开始之日起至向企业审批机关提交清算报告之日止,不得超过180日。

笔者认为,根据我国目前的实际情况,适宜参照《外商投资企业清算管理办法》,主管税务机关对内资企业的清算期间也可确定为180天,对清算截止日尚未清算完毕的剩余资产和债务应经会计师事务所进行审计或评估机构的评估重新确认,评估确认的净资产与清算截止日账面净资产之间的差额应体现为清算损益。

三、清算期满未处理存货的增值税

如果企业在清算期内将所有资产全部清算完毕,存货所涉及的增值税在清算过程中自然要按变现价值计提和上缴。现在的问题是企业在清算期间未进行彻底清算,注销税务登记时尚有大量存货留待以后继续处理,而在注销税务登记时税务机关又没有对以后抵债或向投资者分配的存货应交增值税进行征收,这样使得货物在以后转移时税务机关对其失去控制,从而漏掉了本应该在清算期间缴纳的增值税。因此税务机关对企业在注销时未进行处理的存货,应按照可变现价值(可按会计师事务所出具评估报告确认的价值)征收增值税。

四、正确划分清算企业的经营所得和清算所得

税法规定,纳税人的所得分为正常持续经营所得和清算所得。但在实际税收征管工作中存在两个问题:①主管税务机关比较重视正常经营企业的所得税管理,对申请注销企业或停办企业往往忽视了其清算所得的税收管理,存在着少数纳税人人为不申报而逃避所得税清算的行为,从而造成了税收流失;②将企业注销时的汇算清缴等同于清算所得税,误认为其注销企业时所得税的清算,就是对其经营期内的所得税进行汇算清缴,多退少补,这其实混淆了汇缴与清算的概念与关系,造成了税源管理的误区。

笔者认为,在具体操作中,企业在提出破产申请前应对其资产进行全面的清查,对债权债务进行清理;应按会计制度规定的报表编制方法,编制自年初至清算前一日会计报表,并经注册会计师审查,出具审计报告,作为企业终止经营和清算的重要依据。清算结束日企业还应按规定向主管税务机关提交清算报告,进行清算所得的纳税申报。纳税人应当以清算期间作为一个独立的纳税年度,清算所得既不能弥补以前年度亏损,又不能享受税收优惠政策和适用照顾性税率,只能依照法定税率依法缴入库。

五、清算所得的计算

企业清算所得的具体内容包括企业全部清算财产变现损益和企业的净资产。当然,在清算期间已无法支付各类债务可计入企业的清算所得。但是因为企业资不抵债,无清算财产

的债务不能计入清算所得。清算所得的计算方法如下：

企业全部清算财产变现损益=存货变现损益+非存货资产变现损益+清算财产盘盈。

企业净资产或剩余资产=企业全部清算财产变现损益-应付未付职工工资、劳保费用-清算费用-企业拖欠的其他税金-尚未偿付的各项债务-收取债务损失+偿还负债收入（因债权人原因确实无法归还的债务）。

企业清算所得=企业的净资产或剩余资产-企业累计未分配利润-企业税后提取的各项基金结余-企业资本公积金-企业盈余公积金+企业法定财产估价增值+企业接受捐赠的财产价值-企业资本金。

从清算所得的计算过程可以看出，清算所得在本质上就是企业的清算损益加清算所得的调整额。清算损益体现为清算后的净资产（不含向投资者的分配）与清算前的净资产之间的差额，这可以依据会计制度规定的“清算损益”科目进行审查；清算所得的调整额体现为经营过程中的法定财产估价增值和接受捐赠资产的价值，其在以前的会计处理上全额计入了资本公积。

六、普通清算的会计核算

普通清算的会计处理工作，主要包括对企业的清算财产加以确认、计量和重估计价，以及进行处置变现，确认计量清算债权并据以分配清算财产，对全部清算过程进行会计核算并编报有关企业清算的财务报表。

由于普通清算企业既不适用正常生产经营的会计制度，又不适用《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》，加之国家还没有出台普通清算会计处理的专门规定，因而目前绝大多数内资企业在普通清算期间对相关的清算业务未进行相应的会计处理，致使清算活动在会计上失去了控制，给管理部门进行有效监督带来了困难。

鉴于企业的普通清算与破产清算有许多相同之处，所以笔者认为在会计处理上企业的普通清算可参照《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》，并根据普通清算的特点对会计核算进行适当调整，以达到既能反映企业清算期间的财务状况，又有利于管理部门对企业清算进行有效控制的目的。

在实务操作上，企业进行普通清算可以不另设账簿，可利用企业原有账簿进行账务处理，一般设置“清算费用”和“清算损益”两个基本账户即可满足会计核算的需要。

1. “清算费用”账户用于专门核算企业清算期间的各项费用成本。其内容包括：清算机构成员的工资报酬、差旅费用、管理费用、公告费用、咨询费用、办公费用、诉讼费用及清算过程中必须支付的其他清算费用。这些费用从现有财产中优先支付。“清算费用”账户借方登记清算期间的各项清算费用；清算结束时，将其全部发生额从该账户的贷方转入“清算损益”的借方，账户无余额。

2. “清算损益”属损益类账户，专门核算企业清算期间所

实现的各项收益和损失。该账户的贷方反映企业的清算收益，其内容包括：清算中发生的财产盘盈、财产重估收益、财产变现收益和因债权人原因确实无法归还的债务等；该账户的借方反映企业的清算损失，其内容包括清算发生的财产盘亏，包括损失财产、变现损失和无法收回的债权；该账户期末余额可能在贷方也可能在借方。清算期结束时，该账户余额不需结转，保留余额能清晰地反映企业的清算情况。

3. 因企业资不抵债无清算财产偿付的债务应保留余额，无需转入“清算损益”科目。

例：某增值税一般纳税人清算期间为20×6年5月10日至20×6年11月6日，在此期间已发生的清算损益为4万元。清算截止日评估机构对尚未清算完毕的资产进行评估，评估结果为企业净资产增加5万元，其中存货评估增加5万元。该企业清算截止日的资产负债如下表所示。

某企业20×6年11月6日(清算截止日)资产负债表 单位:万元

	账面值	评估值	评估增减值		账面值	评估值	评估增减值
货币资金	5	5		短期借款	20	20	
应收账款	220	220		应付账款	350	350	
存货	130	135	5	应付工资	4	4	
待摊费用	10	0	-10	应交税费	1	1	
固定资产	45	55	10				
				实收资本	50	50	
				资本公积	6	6	
				未分配利润	-25	-25	
				清算损益	4	4	
				评估增值		5	5
资产合计	410	415	5	负债及所有者权益合计	410	415	5

会计处理如下：

根据评估结果调整资产负债的价值。借：存货5万元，固定资产10万元；贷：待摊费用10万元，清算损益5万元。

计提未处置存货应缴纳的流转税。借：清算损益0.935万元；贷：应交税费——应交增值税0.85万元（5×17%），其他应交款——城建税及教育费附加0.085万元。

计算清算所得并计提所得税。清算所得额=清算期间损益+接受捐赠资产价值+剩余资产评估损益=4+6+(5-0.935)=14.065(万元)。计提清算期间应交所得税=14.065×25%=3.51625(万元)。借：清算损益3.51625万元；贷：应交税费——应交所得税3.51625万元。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006