

普通清算与破产清算会计核算的异同

元玉芳

(山东英才学院 济南 250104)

【摘要】 清算会计是对被宣告解散企业各项清算业务进行反映和监督,向有关债权人、投资人及政府主管部门披露企业的财务状况、清算过程和结果等会计信息的一种专门会计,也是《高级财务会计》教材的重要内容之一,且学习者比较难以掌握这一部分的内容。本文拟对普通清算与破产清算在会计核算中的区别与联系进行分析,以期对《高级财务会计》这一部分内容的教与学提供一些参考。

【关键词】 普通清算 破产清算 清算损益

一、清算的概念

企业的设立、存续和解散关系到社会经济活动的方方面面。2008年以来,由美国次贷危机引发的全球金融危机使我国经济受到严重冲击,由于资金链的断裂,许多中小企业破产或不得不选择解散。

企业解散是企业最终消亡的前奏,是清算的源头,又称为企业清算的前置程序。企业解散有广义和狭义之分,广义的解散包括宣告破产,破产也是企业消亡的形式;狭义的解散则排除宣告破产这一解散事由。从会计核算的角度看,我们一般按照清算的不同原因进行不同的核算。清算的原因有很多种,有自愿的,有不得已而为之的。按照清算原因可将清算分为普通清算与破产清算。

普通清算,又称为解散清算,是指对因经营期满或其他经营方面的原因,导致不宜或不能继续经营而自愿或被迫解散的企业所进行的清算。解散清算又分为非完全解散清算和完全解散清算。非完全解散清算是指对因营业期满或其他原因,由合营一方将其所拥有的产权转让给另一方继续经营的解散企业所进行的清算,它实际上是一种吸收合并的简约方式;完全解散清算是指对宣告解散并且各方都不再继续经营的企业所进行的清算,完全是企业自身的行为。

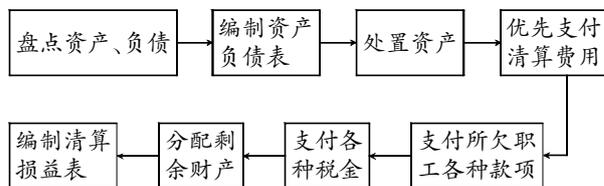
破产清算是指对依法宣告破产的企业所进行的清算。

会计核算的基本前提假设之一是持续经营假设,而清算业务则否定了这一假设,取而代之的是终止经营假设。因此,企业清算的会计核算与一般业务的会计核算从核算内容、核算方法以及账务处理上都是不一样的。企业清算对会计核算提出了更高的要求。下文将对普通清算与破产清算在会计核算上的区别和联系进行分析。

二、普通清算与破产清算在会计核算上的相同点

1. 会计核算内容一致。普通清算与破产清算都是结束被清算企业的各种债权、债务和法律关系。在会计核算上,这两种清算都包括了清算过程中债权的回收、债务的清偿、财产的处理、各种损益和费用的发生、剩余财产的分配等资金运动。

其核算流程如下图所示:



清算的会计核算流程

2. 会计账户设置一致。清算过程中损益的处理不同于一般业务中损益的处理。根据普通清算和破产清算的特点,其会计新设置了以下三个账户:

(1)增设了“清算费用”账户:损益中的费用类账户,核算被清算企业在清算期间发生的各项费用。借方核算在清算过程中发生的清算组人员工资、办公费、公告费、差旅费、诉讼费、审计费、公证费、财产估价费和变卖费等;贷方核算清算完毕后结转转入“清算损益”账户的金额,清算完毕没有余额。

(2)增设了“土地转让收益”账户:损益中的收入类账户,核算被清算企业转让土地使用权取得的收入、发生的有关成本和税费。借方核算转让土地的成本、支付的职工安置费以及发生的有关税费;贷方核算转让土地使用权的利得,处置完毕该账户余额转入“清算损益”账户。

(3)增设了“清算损益”账户:损益类账户,核算被清算企业在清算期间发生的损益。借方核算处置资产或冲销相关账户发生的损失以及转入的清算费用;贷方核算处置资产、负债或冲销相关账户发生的利得以及转入的土地转让净收益。贷方余额表示清算的净收益,借方余额表示清算的净损失。

3. 清算前的盘点清查内容及处理一致。对于盘点清查过程中出现的损失,包括坏账、毁损的原材料、无效的专利权等,普通清算和破产清算都直接确认为清算损失,记入“清算损益”账户的借方。

4. 会计核算过程中编制报表的时点是一致的。无论是普通清算还是破产清算,都是在清算期初编制清算前的资产负

债表,清算完毕后编制企业债务清偿表。

三、普通清算与破产清算在会计核算上的区别

1. 被清算企业的法律地位不同。根据《公司法》的相关规定,普通清算时首先要确定清算的责任主体,即成立破产企业清算组,清算组成员应当由股东组成。股份有限公司的清算组应当由股东大会确定其成员。

破产企业清算组在企业解散后应承担清算的组织责任,如不依法组织清算则要承担法律责任;在无法组织清算时,应依法申请有强制执行权的国家行政机关进行强制清算。人民法院依据有关法律的规定,组织股东、有关机关及有关专业人士组成破产企业清算组。清算组成立后要确定清算的监督主体。清算监督主体即股东与债权人,他们与清算的结果有民事上的利害关系,当清算事务侵犯自身合法权利时,他们有权提出异议直至提起诉讼。

此外,普通清算和破产清算对会计基本假设中会计主体假设的影响也不一样。普通清算的企业宣告终止后,法人资格并没有完全丧失,在清算期内仍享有限制性的权利,在清算期间会计主体假设没有改变。

破产清算会计以企业主体资格灭亡和终止生产经营为基本前提,并通过清算来实现消灭特定企业主体资格并终止其生产经营活动。企业被宣告破产后,清算组作为一个新的会计主体出现,具有法人资格,可依法取得破产企业财产的管理权、处分权。在破产清算的情况下,由于企业所处的经济环境发生了变化,因而一些基本会计原则例如历史成本原则,难以作为破产清算会计采用。

2. 对未处理或待处理的业务处理方法不一致。清算前编制的资产负债表中,如果有长期待摊费用、递延资产、待处理财产损溢等账户的余额,普通清算与破产清算的处理是不一致的。普通清算是由于经营期限已满或其他原因自愿解散的,所以在清算之前企业经营者会将未处理或没有处理完毕的业务先行处理,然后处理相关的解散业务。

而破产清算一旦进入法律程序,法院会指定清算小组进入企业开始清算工作。在破产清算会计中,资产的价值清算更注重其可变现价值。清算组接管破产企业后,必然要建立新账,但在结转期初余额时由于持续经营假设不再适用,不能直接按照破产企业有关会计科目的余额转入,因此作为期初余额,应当按照资产的可变现价值进行记账,并对不符合资产定义,没有变现价值的账面资产如长期待摊费用、递延资产予以核销。对于这些未处理或待处理的业务采用的是直接转销的方法,其差额记入“清算损益”账户。

3. 处理利益关系的侧重点不同,导致对所有者权益的处理不一致。普通清算处理利益关系的重点是将剩余财产在企业内部各投资者之间进行分配;破产清算则主要是将有限的财产在企业外部债权人之间进行分配。普通清算的企业清算完毕会将投资收到的资本以及其他所有者权益内容按照投资者投资的比例进行分配;而破产清算利益分配的前提条件之一即为“资不抵债”,在债权人的利益尚不能满足时,是不会考虑企业股东的利益的。所以在清算期初,破产清算将所有者

权益的账面余额全部冲销,差额计入“清算损益”账户。相关会计分录为:借:实收资本,资本公积,盈余公积,未分配利润;贷:清算损益。

4. 处置应收债权的核算不一样。普通清算处理外部应收债权时不受未来清算的影响,外部债权扣除清查中的坏账后的净额应该全数收回,不会产生清算损失。破产清算在处理外部应收债权时面临的处境则完全不一样,基于信息透明、信息对称的考虑,债务人在获得相关方破产的消息后,往往会隐藏自己的财务实力,因此清算小组在收回外部债权时常常受到阻碍,不能全部收回债权,产生清算损失,未收回的部分直接记入“清算损益”借方。

5. 应付债务的核算处置不一致。普通清算处理外部应付债务时也不受未来清算的影响,全数偿还外部债务,不会产生清算利得。

破产清算是基于企业“资不抵债”的前提,企业股东享受利益的权利在债权人之后,所以企业变卖或收回的资产应先偿还债务。由于企业资产小于负债,所以破产企业在偿还外部债务时只能偿还一部分,基于公平性原则的考虑,破产企业往往是按比例偿还债务,剩余的债务随着企业清算结束后的注销而消失。所以对于破产企业来讲,不用偿还的债务是作为利得计量,记入“清算损益”账户的贷方。对于不用偿还部分的债务,其处理的会计分录为:借:短期借款,应付账款,长期应付款等;贷:清算损益。

6. 清算净损益的处理不一致。破产清算在变卖资产,部分偿还债务后企业资金变为零,清算结束,企业注销。而普通清算是建立在正常经营下的一种自我结束的清算,清算结束之前的业务属于正常业务范围,所以一般情况下,处置资产完毕,偿还债务完毕后企业会产生清算净收益。取得清算净收益时应按照《企业所得税法》的相关条例缴纳所得税,扣掉所得税后的差额才是普通清算的可分配财产。其相关会计分录为:借:清算损益;贷:应交税费——应交所得税。借:清算损益;贷:利润分配——未分配利润。

四、总结

普通清算与破产清算不仅是清算会计中的两个主要内容,也是《高级财务会计》教材中较有难度的地方,更是现实中亟待解决的问题之一。目前很多企业特别是私营企业不重视清算,并且在企业清算过程中不进行相关的账务处理,只注销税务登记就认为完成了企业清算,企业即告终止。这种做法不符合《公司法》的规定,也使企业清算失去财务控制和监管,使相关信息混乱,给投资者造成不必要的损失。其实,清算会计的处理并不复杂,只要分清普通清算与破产清算之间的区别与联系,采用正确的处理方法,就能够为相关债权人、投资人及政府主管部门提供真实、有用的会计信息。

主要参考文献

1. 黄来纪.新公司法解读.上海:上海社会科学院出版社,2005
2. 李大诚.高级财务会计.北京:中国财政经济出版社,2008