

高级会计师考试高级财务会计总复习(10) PDF转换可能丢失
图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/226/2021_2022__E9_AB_98_E7_BA_A7_E4_BC_9A_E8_c48_226235.htm (2)清算财产的分配

顺序 A.支付企业清算期间为开展清算工作所支出的全部费用，即清算费用； B.支付应付款付的职工工资、劳动保险费等； C.缴纳所欠税款； D.清偿其他各项无担保债务； E.在投资者之间分配剩余财产。股份有限公司，应按优先股股份面值对优先股股东分配；优先股股东分配后的剩余部分，应按普通股股东的股份比例分配给普通股股东。如果剩任意财产不足全额偿付优先股股本，则按先股股东股份面值的比例分配。

二、清算会计工作的内容 1、清算会计是指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、清算过程及结果等会计信息的一种专门会计。 2、清算损益是企业清算过程中发生的清算收益同清算损失和清算费用相抵后的余额。清算过程中的清算收益大于清算损失、清算费用的部分为清算净收益；反之，为清算净损失。清算收益是企业清算过程中所取得的全部收益，主要包括：(1)经营收益是指清算过程中处理没有完结的经营业务取得的收入，如销售产品、半成品等。(2)财产变现收益是指财产变卖取得的收入大于账面价值的差额；(3)财产估价收益是指对不需变现的财产的估价大于其账面价值的差额；(4)财产盘盈收益是指盘盈财产的实际变现价值；(5)无法偿付的债务，是指由于债权人自身的原因而导致确实无法偿付或不用偿付的债务。清算损失主要包括经营损失、财产变现损失、财产估价损失、财产盘亏损失和无法

收回的债权造成的坏账损失。 3.清算会计报表主要包括：（

1）清算资产负债表是反映清算企业在清算报告日的资产、负债和清算净损益的报表；（2）清算损益表是反映清算企业在清算期间发生的清算收益、损失和费用情况的报表；（3）债务清偿表是反映清算企业债务偿还情况的报表。 4.清算财产的作价方法： 4.清算财产的作价方法：清算财产的作价依据 适用范围 账面价值法 以财产的账面净值为标准 适用于账面价值与实际价值相差不大的财产 重估价值法 以资产的现行市场价格为依据 适用于账面价值与实际价值相差很大，或企业合同、章程、投资各方协议中规定企业解散时应按重估价值作价的财产 变现收入法 以清算财产出售或处理时的成交价格为依据 适用于价值较小、数量零星的清算财产 招标作价法 通过招标从投标者所出价格中选择最高价格来作价 适用于清算大宗财产和成套设备 收益现值法 以财产的收益现值为依据 适用于清算企业的整体财产或某些特殊的资产，如无形资产等（二）清算会计的主要内容和程序 1、进行财产清查，编制资产负债表和财产目录 2、核算和监督清算费用的支付 清算费用包括：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。 3、核算和监督债权的收回和债务的偿还 4、核算和监督企业的清算损益（若为清算净收益，在依法弥补以前年度亏损后，应视同利润依法缴纳所得税。） 5、核算和监督剩余财产的分配 6、编制清算会计报表 三、清算会计对传统财务会计理论的改变 传统财务会计 清算会计 会计对象 企业生产经营过程中资金运动 在清算过程中债权的回收、债务的清偿、财产的处理、各项损益和费用的发生以及剩余财产的分配等资金运动 会计目标

会计信息的使用者 企业外部投资者、债权人、政府有关部门等 除企业的债权人、政府有关部门外，还包括管理破产案件的法院 会计信息的内容 提供企业财务状况和经营成果等会计信息 提供企业清算财产处理、分配以及债务偿还的会计信息 会计假设 会计主体假设 改变会计主体假设。进入清算后，对于自愿清算和行政清算的企业，仍是独立的主体，清算组只是一个代理机构，其业务活动是一种代理行为；但在破产清算中，企业被宣告破产后失去了法人资格，会计主体的地位也不复存在。 持续经营假设 否定持续经营假设。企业进入清算后，持续经营假设显然不再成立，而代之以终止经营假设。 会计分期假设 否定会计分期假设。从企业被宣告解散之日到清算终了为清算会计期间，其长短具有不确定性。 货币计量假设 货币计量假设依然适用会计原则 客观性原则、可比性原则、及时性原则、明晰性原则、相关性原则等依然适用 历史成本原则 否定历史成本原则，遵循 可变现价格 计价原则。企业进入清算后，在终止经营的前提下，资产在按实际成本计价的同时按可变现价值来计价。 权责发生制原则 否定 权责发生制原则，遵循 收付实现制 原则，即以实际收付款项为标准来确认收入和费用。 划分收益性支出与资本性支出原则 废除了资本性支出原则，而只遵循收益性支出原则，对于发生的各项支出均作为清算期间的支出。

第二节 破产清算会计

一、企业破产的概念及程序

1. 企业破产法律含义是指企业不能清偿到期债务，由人民法院依法将其全部财产抵付所欠债务，并依法免除其无法偿还债务的一种法律事实。企业破产的起因：由于经营管理不善造成严重亏损，使得企业不能清偿到期债务，是企业破产的唯一原因。由于资金暂时周转

困难等原因而不能清偿到期债务的，不能作出破产处理。企业破产的程序：一般要经过破产申请和受理、和解整顿、破产宣告、破产清算四个程序步骤。因而企业破产不同于破产清算和宣告破产，破产清算和破产宣告都只是破产处理程序的一部分，而破产是包括破产申请到破产财产分配的全过程。

2、和解是指在法院受理破产申请后，债务人和债权人会议就企业延期清偿债务、减免债务数额、进行整顿等问题的解决达成协议。当债权人认为申请破产的企业生存下去比破产对其更为有利时，容易与债务人达成和解。和解目的：预防企业破产。

3、整顿是指在债务人和债权人会议达成和解协议后，由被申请破产企业的上级主管部门主持对被申请破产企业所采取的一系列扭亏为盈的措施。整顿期限：整顿期限不得超过2年。整顿的终结（1）正常终结 A、经整顿，企业按和解协议偿还债务的，依法终结整顿及破产程序； B、整顿期满，如不能按和解协议清偿债务的，人民法院应宣告企业破产，并依法重新登记债权；（2）非正常终结整顿期内，有下列情形之一者，人民法院依法终结其整顿，宣告其破产： A、企业不执行和解协议； B、财务状况继续恶化，债权人会议申请终结整顿； C、有隐匿，或者私分，或者无偿转让财产、非正常压价出售财产、对原来没有财产担保的债务提供财产担保、对未到期的债务提前清偿、放弃自己的债权的行为之一，严重损害债权人利益。（二）企业破产的程序 1、破产的申请和受理（1）债权人确认债务人不能清偿债务时，可申请。向法院（债务人所在地的）提供的材料有 A、债权发生事实及有关证据； B、债权的性质和数额； C、债权有无财产担保； D、债务人不能清偿到期债务的有关证

据。（2）债务人申请宣告自身破产时，向法院提供的材料有A、企业亏损情况的说明；B、会计报表；C、企业财产状况明细表和有形资产的处所；D、债权和债务清册；E、上级主管部门或政论授权部门同意其申请破产的意见。（3）法院在7日内决定是否立案，在10日内发布公告。

2、和解整顿破产整顿程序并不是破产处理的必经程序。

3、破产宣告依据《破产法》规定，因经营管理不善造成严重亏损，不能清偿到期债务，达到破产界限的企业，具备下列条件之一的，即可由人民法院裁定宣告破产：A.债权人申请破产，企业的上级主管部门未提出整顿申请，或者虽然提出整顿申请但企业与债权人会议未达成和解协议；B.整顿期间，由人民法院裁定依法终结整顿；C.整顿期满，企业不能按和解协议清偿债务

对于企业由债权人申请破产，有下列情形之一的，不予宣告破产：A.公用企业和与国计民生有重大关系的企业，政府有关部门给予资助或者采取其他措施帮助清偿债务的；B.取得担保，自破产申请之日起六个月内清偿债务的

4、破产清算依据《破产法》规定，下列三种情况下，可终结破产程序：A、经整顿，企业能够按照和解协议清偿债务的，人民法院依法终结企业的破产程序并予以公告；B、破产财产不足支付清算费用的，人民法院依法终结企业的破产程序；C、破产财产分配完毕，由清算组提请人民法院终结破产程序。

二、破产清算会计的一般核算程序（一）自宣告破产至清算组接管期间，破产企业的会计工作内容主要有以下三项：

- 1.清查企业财产及债权、债务；
- 2.按办理年度决算的要求，进行有关会计处理，结平各损益类帐户和本年利润帐户，并编制宣告破产日的帐户余额表、资产负债表和自年初至破

产日的损益表；3.妥善保管企业的各种档案、文书，并在清算组进驻后及时向清算组办理移交手续。（二）清算组接管破产企业后，应设置新的会计科目，建立新的帐户体系，对破产清算进行核算。破产清算会计核算的一般程序是：1.设置会计科目，建立新的帐户体系；2.结转各破产清算帐户的期初余额；3.在财产清查的基础上，编制清查后的财产盘点表和资产负债表；4.核算和监督破产企业财产的处置；5.核算和监督清算费用的支付；6.核算和监督破产企业财产的分配，结平各帐户；7.编制清算会计报表，办理企业注销登记。

三、破产清算的会计核算（一）设置破产清算会计科目并建立新的帐户体系

1.资产类会计科目（1）核算内容与原企业相应科目的核算内容一致的资产类科目。如“现金”、“应收票据”、“在建工程”、“无形资产”等科目。（3）对原企业核算内容相近科目进行合并而设置的资产类科目。如：A、“投资”科目是原“长期投资”科目和“短期投资”科目的合并；B、“银行存款”包括各种存款与汇票、本票存款等；C、“应收款”核算清算企业除应收票据之外的各种应收款项。（4）将原科目与其备抵科目合并后设立的资产类科目，如：“固定资产”科目是原“固定资产”科目和“累计折旧”科目的合并（即净额）。

2.负债类会计科目（1）与原企业相应科目的核算内容一致的负债类科目。如“应付票据”、“应付工资”、“应付福利费”、“应交税金”、“应付利润”、“其他应交款（应交的教育费附加）”、“应付债券”等科目。（2）对原企业有关科目的合并而设立的负债类科目。如“借款”科目核算被清算企业需要偿还的各种借款，包括长期借款和短期借款；“其他应付款”科目核算被清算企业

需要偿付的除应付票据之外的各种款项。3.损益类会计科目(1)破产企业原来的各损益类科目和“本年利润”科目不再设置。(2)增设“清算费用”科目,核算被清算企业在清算期间发生的各项费用。支付各项清算费用时,记入该帐户的借方;清算结束时,应将该帐户余额从贷方转入“清算损益”帐户。(3)增设“土地转让收益”科目,核算被清算企业转让土地使用权取得的收入和发生的有关成本、税费等。取得土地使用权转让收入时,记入该帐户的贷方;结转转让成本、用土地使用权所得支付职工安置费以及支付转让的有关税费时,记入该帐户的借方;清算终结时,应将本帐户的余额转入“清算损益”帐户。(4)增设“清算损益”科目,核算被清算企业在破产清算期间处置资产、确认债务等发生的损益和被清算企业的所有者权益。其核算内容包括:被清算企业在清算期间处置资产发生的损益。发生的收益记入该帐户的贷方,发生的损失记入该帐户的借方;被清算企业在清算期间确认债务发生的损益。确认债务的减少数额,记入该帐户的贷方;结转的被清算企业的所有者权益,包括实收资本、资本公积、盈余公积,利润分配等。结转各项所有者权益帐户时,如为贷方余额,记入该帐户的贷方;如为借方余额,记入该帐户的借方。结转的有关帐户的余额,包括清算费用、土地转让收益和有关资产负债帐户的余额。结转有关帐户的借方余额,记入该帐户的借方;结转的贷方余额,转入该帐户的贷方。(二)结转各破产清算帐户的期初余额 开设新账后,清算组应按照破产企业移交的、截止至清算开始日的帐户余额表中各帐户的余额,根据各帐户的相互对应关系,逐一转入新设的相应账户中,并编制新的科目余额表。结转时

，均要编制结转分录，据以登录新帐户的期初余额，注销旧账。如1) 结转“投资”账户余额 2) 结转“应收款”账户余额 借：投资(新帐户) 借：应收款(新帐户) 贷：短期投资(旧帐户) 贷：应收/预付账款(旧帐户) 长期投资(旧帐户) 其他应收款(旧帐户) 3) 结转“固定资产”账户余额 4) 结转“借款”账户余额 借：固定资产(新帐户) 借：短期借款(旧帐户) 累计折旧(旧帐户) 长期借款(旧帐户) 贷：固定资产(旧帐户) 贷：借款(新帐户) 5) 结转“其他应付款”账户余额 6) 结转“清算损益”账户余额 借：应付账款(新帐户) 借：清算损益(新帐户) 预收账款(旧帐户) 预提费用(旧帐户) 其他应付款(旧帐户) 实收资本(旧帐户) 贷：其他应付款(旧帐户) 盈余公积(旧帐户) 利润分配(旧帐户) 贷：待摊费用(旧帐户) 待处理财产损益(旧帐户) 递延资产(旧帐户) (三)在财产清查的基础上编制清查后的财产盘点表和资产负债表 清算组对于破产企业的财产和债务要进行全面的清查，并根据财产清查的结果进行账务处理，然后编制清查后的资产负债表。清查中确认无法收回的应收款项，以及发现的财产短缺，作会计分录：借：清算损益 贷：应收票据或应收款(按新账户来进行) 产成品、材料、无形资产等帐户 清查中确认无法归还的应付款项，以及发现的财产溢余，作会计分录：借：应收票据或应收款 产成品、材料等帐户 贷：清算损益 (四)核算和监督破产企业财产的处置 1.收回应收款、应收票据等债权的核算 借：银行存款/现金 贷：应收款、应收票据等帐户 对于不能收回的应收款项，按核销的金额，做相反分录。如果破产企业的原债务人以原材料、产成品等实物资产抵顶其债务，则清算组在收到抵顶有关债权的实物时，应将实物资产预计

可变现金额与应收金额之间的差额借记或贷记“清算损益”帐户，即借：材料、产成品等帐户(按可变现价值入帐) 清算损益(清算损失) 贷：应收款、应收票据等帐户 清算损益(清算收益)

2.变卖材料、半成品、产成品等存货的核算 借：银行存款 清算损益(清算损失) 贷：材料、半成品、产成品等帐户(按账面价值转出) 应交税金--应交增值税--销项税额 清算损益(清算收益)

3.变卖固定资产和在建工程的核算 借：银行存款 清算损益(清算损失) 贷：固定资产、在建工程(按固定资产、在建工程的账面净值转出) 应交税金 清算损益(清算收益)

4.转让无形资产的核算 借：银行存款 清算损益(清算损失) 贷：无形资产(按无形资产的账面价值转出) 清算损益(清算收益)

5.转让对外投资的核算 借：银行存款 清算损益(清算损失) 贷：投资 清算损益(清算收益) 如果破产企业在清算期间分得投资收益，则借：银行存款 贷：清算损益 若原来按权益法将应分得的投资收益记入了“投资收益”帐户,则在实际分得投资收益时 借：银行存款 贷：投资

6.转让土地使用权的核算

(1) 转让无偿划拨取得的土地使用权 借：银行存款 贷：土地转让收益

(2) 转让有偿取得的土地使用权 借：银行存款 土地转让收益(损失) 贷：无形资产 土地转让收益(收益)

(3) 土地使用权转让所得 A、依据有关规定，土地使用权转让所得首先应该用于破产企业职工的安置，安置后的剩余部分列入破产企业财产。清算组在以土地使用权转让所得支付职工安置费时，应按实际支付金额，借：土地转让收益 贷：现金/银行存款 B、如果土地使用权转让所得不足支付职工安置费，而以其他破产清算财产支付时，应：借：清算损益(按其实际支付金额) 贷：现金/银行存款 C、对于转让土地使用

权所缴纳的营业税等税费，借：土地转让收益 贷：应交税金

D、清算终止，将土地使用权转让净损益转入清算损益，若为净收益，则借：土地转让收益 贷：清算损益 E、若为净损失，则借：清算损益 贷：土地转让收益

7.核销无法变现的资产，以及计提所转让的各项资产应交城市维护建设税和教育费附加的核算。清算终止，清算组应对无法变现的各项资产进行核销，将核销的损失列入清算损益 借：清算损益 贷：材料、产成品、无形资产、投资等帐户

对于清算期间处置各项资产应缴纳的城市维护建设税和教育费附加亦的应计提：借：清算损益 贷：应交税金（为城市维护建设税）、其他应付款（为教育费附加）等帐户

(五)核算和监督清算费用的支付和结转 清算期间支付的所有清算费用，均应通过“清算费用”帐户核算。支付有关费用时，就按实际发生额，借：清算费用 贷：现金、银行存款等帐户

清算终止，将“清算费用”帐户发生额转入“清算损益”帐户，借：清算损益 贷：清算费用

(六)核算和监督破产企业财产的分配并结平各帐户

1.支付所欠职工工资和社会保险费的核算。借：应付工资 应付福利费 贷：现金、银行存款

清算期间支付给职工的其他各项费用，均直接计入清算费用，不通过“应付工资”“应付福利费”帐户核算。

2.上交所欠税款的核算。实际缴纳的金额：借：应交税金 / 其他应付款 贷：银行存款

3.清偿其他破产债务的核算。偿还债务时，按实际清偿额，借：应付票据 / 其他应付款 / 借款 贷：现金 / 银行存款

如因为剩余财产不足清偿其他破产债务时，按比例清偿 $\text{清偿比例} = \frac{\text{银行存款余额}}{\text{其他破产债务余额}}$

4.结转“清算费用”帐户的“土地转让收益”帐户余额的核算。清偿债务后，清算组应结平“清算费

用”和“土地转让收益”帐户，余额转入“清算损益”。5. 注销不再清偿债务的核算。当破产财产不足以清偿债务的，依据法律规定，尚欠的债务不再清偿，由清算组在账面注销未偿还的债务，即借：应付票据、其他应付款、借款贷：清算损益

(七)编制清算会计报表 第三节 普通清算会计 一、普通清算会计的一般核算程序

完全解散清算会计的核算程序一般为：(1)全面清查财产，编制清查后的财产盘点表和资产负债表；(2)核算和监督财产物资的处置、债权的回收、债务的偿付以及清算费用的支付和结转；(3)计算清算损益，编制清算损益表和清算结束日的资产负债表；(4)归还投资各方资本，分配剩余财产并结平各帐户。

二、普通清算的会计科目设置

1.与破产清算不同，普通清算属于对企业正常终止的清算，不需另设新的帐户体系。2.清算组对普通清算进行核算时，仍要增设“清算费用”和“清算损益”两个帐户。“清算费用”帐户核算清算过程中发生的各项费用（包括遣散员工费用）；“清算损益”帐户核算清算过程中因财产清查、资产变卖、债权回收、债务偿付等发生的收益或损失。借款利息、贴现息、出售财产的销售收入与账面价值之差，均记入“清算损益”。“清算费用”最终转入“清算损益”。“清算费用”贷方余额，即为清算净收，应视同利润，在按规定抵补以前年度亏损后，还需交纳所得税（33%）。

完全解散清算与破产清算会计核算的相同或类似处：完全解散清算过程中，有关财产清查、财产变卖、债权回收、债务偿付以及清算费用的支付和结转等具体核算与破产清算会计类似或一致。完全解散清算与破产清算会计核算的不同处：(1)完全解散清算会计中，清算损益最终要结转入“未分配利润”

帐户，即：借：清算损益(清算净收益) 或者：借：未分配利润 贷：未分配利润 贷：清算损益(清算净损失) (2)归不各方资本和分配剩余财及及结平各账户。按投资比例计处投资方应收回的投资历和分配的剩余财产。并结平相关账户：借：实收资本 资本公积 盈余公积 利润分配未分配利润 贷：银行存款 / 现金 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com