**北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第6号—破产重整程序中共益债务识别及应对**

2019-11-12 16:02:34

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B15735456021523.html

   
破产重整是我国引自英美法系的一项破产保护制度，是由利害相关人积极拯救濒临经营困境的企业，防止债务人企业进入破产清算程序，以帮助债务人摆脱经营困境、恢复营业能力。近年来，在破产重整实践中，越来越多的管理人在聘请会计师事务所对破产企业进行审计时，服务范围往往还包括对共益债务进行审核并出具报告，共益债务的识别已成为破产程序中的重点工作之一。针对此类业务，目前的执业准则尚无明确的规范和指引，一般仅于《中国注册会计师相关服务准则第4101号—对财务信息执行商定程序》框架内进行参考。在实务中也存在较大的理解和口径偏差，给注册会计师带来了较大的执业风险。  
本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序或商定程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
为帮助注册会计师准确把握共益债务概念、范围，保证执业质量、防范执业风险，针对共益债务的概念、识别计量，以及会计师事务所可以提供的服务，北京注协专项审计专业技术委员会做如下提示：  
一、共益债务概念  
我国于2006年修订的《企业破产法》第四十二条规定：“人民法院受理破产申请后发生的下列债务，为共益债务：（一）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；（二）债务人财产受无因管理所产生的债务；（三）因债务人不当得利所产生的债务；（四）为债务人继续营业而应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；（五）管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务；（六）债务人财产致人损害所产生的债务。”  
二、共益债务相关概念的厘清  
（一）共益债务与破产费用的异同  
1.相同点  
（1）产生的时点相同。由《破产法》第四十二条的规定可以看出，共益债务与破产费用一样，都是在人民法院受理破产申请后产生。  
（2）在破产程序中的作用基本相同。两者都是为了保证破产程序中的各项活动得以正常开展、顺利进行，更好的管理债务人财产，保护债权人或者有利害关系第三人的利益。  
（3）均为随时清偿。《中华人民共和国企业破产法》第四十三条规定：“破产费用和共益债务由债务人财产随时清偿。”  
（4）偿付的优先级次均较高。均优先于包括职工债权、税务债权、普通债权等的清偿顺序。  
2.差异点  
（1）性质不同。破产费用是在破产程序进行和债务人财产管理过程中支出的常规性、程序性费用，这些费用不支出的话，破产程序就无法正常进行;而共益债务是在破产程序中为了债权人的共同利益而支出的不确定费用，为非常规性支出。  
（2）清偿顺序不同。《中华人民共和国企业破产法》第四十三条规定：“债务人财产不足以清偿所有破产费用和共益债务的，先行清偿破产费用；债务人财产不足以清偿所有破产费用或者共益债务的，按照比例清偿。”即破产费用的优先权高于共益债务。如破产财产均能覆盖破产费用和共益债务，则由管理人随时清偿；如破产财产仅覆盖破产费用则先支付破产费用，如不足则破产费用按比例清偿；如破产财产覆盖破产费用后不足支付全部共益债务，则共益债务按比例清偿。  
在破产重整实务中，需要对共益债务进行严格审阅和把控，防止破产企业将一些不必要的开支或者其他债务，以破产费用和共益债务的名义进行开支，混同共益债务或不合理地增加共益债务，从而损害债权人等相关当事人利益。  
（二）债务的替换  
进入破产程序后发生的，就破产程序前的债务的替换并不能被认定为共益债务。实务中我们可以看到，进入破产程序后，部分债务由其他第三方进行代偿的情况。虽然，相关代偿发生在进入破产程序后，但实际为进入破产程序前的普通债权的替换。由此，替换后的债务仍为普通债务而非共益债务。  
三、共益债务审核的考虑  
（一）工作目标  
1.真实性  
通过对共益债务各项内容进行核实，确保各项内容是否真实存在，是否符合共益债务的定义。  
2.完整性  
通过对企业可能涉及的共益债务进行统计，保证共益债务完整。  
3.准确性  
通过对共益债务进行全面检查、分析，根据已确定为共益债务的范围，逐项测算其已支付或将要支付的债务金额，判定金额以及分类是否准确，以保证企业及债权人利益。对于规定了共益债务利息支出安排的，需要在计算共益债务时计算利息费用的影响。  
（二）工作程序  
按照《破产法》相关条款的规定，共益债务优先于职工债权、普通债权的清偿。管理人、破产企业应当对共益债务进行准确测算，以保证共益债务债权人利益。管理人通常会要求会计师事务所以出具共益债务专项审核报告或咨询报告的形式，从第三方角度对共益债务范围及金额进行复核。管理人在此基础上，按法律相关要求，对共益债务进行随时清偿或适当预留，待重整方案通过后，作为共益债务支付或预留相关依据。会计师事务所在共益债务复核、测算过程中的工作程序一般包括以下内容：  
1.取得或编制共益债务明细表并形成必要说明  
共益债务形成周期为破产受理日至破产重整方案制定完成日。在实务中，应首先要求管理人或企业按共益债务的分类提供共益债务明细作为工作基础，并要求管理人进行必要的情况说明。如破产企业不能提供满意的工作成果，则会计师事务所需进行大量的统计、分析、判断等工作，审核报告的内容和方式也应随之发生变化，由简式审核报告变更为详式报告。  
2.核查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  
获取破产基准日双方尚未履行完毕的全部合同，与管理人、破产企业核实上述合同是否继续履行。对于决定继续履行的合同，持续关注其后续进展，若破产企业因履行该合同须向债权人付款，获取已清偿债务金额，未清偿的对其预计产生的债务进行测算并预留。  
3.核查债务人财产受无因管理所产生的债务  
获取破产企业在破产基准日由他人进行管理的资产明细，核查破产企业是否与保管人签订委托代管协议，保管人是否因其他法定事由无偿代管。核查管理人取回代保管物过程中产生的必要费用，该等费用应作为共益债务向债权人随时清偿，获取该等费用已清偿金额，未清偿的对其预计产生的债务进行测算并预留。  
4.核查因债务人不当得利所产生的债务  
在破产基准日后，对破产企业取得的收入特别是各类非常规收入进行核查。核查中，发现存在无合理依据且很可能致使他人利益受损的收益，应作为共益债务，获取已清偿债务金额，未清偿的对其预计产生的债务进行测算并预留。专项审核报告或咨询报告中，应详细披露判断依据，必要时应征求律师或其他法律专家的意见。  
5.核查为债务人继续营业而应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  
核查在破产基准日后，由管理人决定继续经营而产生的共益债务相关财务数据，包括但不限于：（1）为继续经营签订的购货合同及接受劳务合同所需支付的货款；（2）接受劳务应支付的劳动报酬及社会保险费用；（3）销售货物应缴纳的相关税费；（4）为日常生产经营活动所需支付的各项管理、销售、财务费用。  
6.核查管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务  
核查在破产基准日后，管理人或相关人员是否存在执行职务时，因故意或过失造成第三方人身或财产损害的情况。如存在则获取赔偿金额数据，对未清偿的部分预计产生的债务进行测算并预留。  
7.核查债务人财产致人损害所产生的债务  
核查在破产基准日后，是否存在因破产企业财产致人损害的情况。如存在应将其产生的债务作为共益债务，获取赔偿金额数据，对未清偿的部分预计产生的债务进行测算并预留。  
8.出具共益债务专项审核报告  
（1）明确时间节点。共益债务的发生时间是破产案件受理以后，破产程序终结以前。一般情况下，审核期间为破产案件受理日至破产重整方案制订之日。由于破产重整存在的不确定性，审核期间存在实时变动的特点，在实际工作中需要首先明确时间节点。  
（2）取得管理人书面声明。在出具共益债务专项审核报告前，应取得破产管理人就其提供的共益债务明细表完整性、准确性的书面声明。  
（3）出具审核报告或工作成果。在上述工作的基础上，对于各类共益债务核查结果，会计师事务所根据业务约定书及破产管理人工作需求，参照《中国注册会计师相关服务准则第4101号—对财务信息执行商定程序》第十六条中的要素，可单独出具共益债务审核报告。将其作为净资产审计报告的参考附件，亦可以提供有关共益债务统计数据，用于管理人及企业在重整日后对共益债务的处理依据。  
（三）主要风险及应对  
由于共益债务具有仅次于破产费用的优先受偿权，其金额的确认将直接影响债权人权益，并引起各利益相关方的关注。故共益债务的判断、识别、确认工作，往往会成为债权人会议的关注重点，要求会计师事务所具备较高的专业性、谨慎性，获取充分、适当的证据。实务中，应对如下风险予以特别关注：  
1.关注核查结果  
共益债务的核查，需要紧扣共益债务的定义进行，确保核查确定的各类共益债务均符合共益债务的法律界定。必要情况下，可以咨询律师对于共益债务的认定意见。  
2.关注业务定价  
特别关注破产企业在破产受理后，生产经营过程中各项业务定价的公允性。对于各项业务与交易中，定价明显不公允、损害债权人利益的部分，应履行充分、适当的程序或借助专家工作，进行谨慎确认。  
3.关注经营开支  
特别关注破产企业在破产受理后，各类生产经营开支的必要性。除不可抗力或破产受理日之前已存在的情况外，会计师事务所应特别关注生产经营中是否存在不必要的支出。如存在重大疑虑，应履行进一步程序，与管理人、破产企业等利益相关方沟通，取得充分、适当的证据，对确实不必要的支出不应纳入共益债务的确认范围。  
 

破产重整是我国引自英美法系的一项破产保护制度，是由利害相关人积极拯救濒临经营困境的企业，防止债务人企业进入破产清算程序，以帮助债务人摆脱经营困境、恢复营业能力。近年来，在破产重整实践中，越来越多的管理人在聘请会计师事务所对破产企业进行审计时，服务范围往往还包括对共益债务进行审核并出具报告，共益债务的识别已成为破产程序中的重点工作之一。针对此类业务，目前的执业准则尚无明确的规范和指引，一般仅于《中国注册会计师相关服务准则第4101号—对财务信息执行商定程序》框架内进行参考。在实务中也存在较大的理解和口径偏差，给注册会计师带来了较大的执业风险。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序或商定程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

为帮助注册会计师准确把握共益债务概念、范围，保证执业质量、防范执业风险，针对共益债务的概念、识别计量，以及会计师事务所可以提供的服务，北京注协专项审计专业技术委员会做如下提示：

一、共益债务概念

我国于2006年修订的《企业破产法》第四十二条规定：“人民法院受理破产申请后发生的下列债务，为共益债务：（一）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；（二）债务人财产受无因管理所产生的债务；（三）因债务人不当得利所产生的债务；（四）为债务人继续营业而应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；（五）管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务；（六）债务人财产致人损害所产生的债务。”

二、共益债务相关概念的厘清

（一）共益债务与破产费用的异同

1.相同点

（1）产生的时点相同。由《破产法》第四十二条的规定可以看出，共益债务与破产费用一样，都是在人民法院受理破产申请后产生。

（2）在破产程序中的作用基本相同。两者都是为了保证破产程序中的各项活动得以正常开展、顺利进行，更好的管理债务人财产，保护债权人或者有利害关系第三人的利益。

（3）均为随时清偿。《中华人民共和国企业破产法》第四十三条规定：“破产费用和共益债务由债务人财产随时清偿。”

（4）偿付的优先级次均较高。均优先于包括职工债权、税务债权、普通债权等的清偿顺序。

2.差异点

（1）性质不同。破产费用是在破产程序进行和债务人财产管理过程中支出的常规性、程序性费用，这些费用不支出的话，破产程序就无法正常进行;而共益债务是在破产程序中为了债权人的共同利益而支出的不确定费用，为非常规性支出。

（2）清偿顺序不同。《中华人民共和国企业破产法》第四十三条规定：“债务人财产不足以清偿所有破产费用和共益债务的，先行清偿破产费用；债务人财产不足以清偿所有破产费用或者共益债务的，按照比例清偿。”即破产费用的优先权高于共益债务。如破产财产均能覆盖破产费用和共益债务，则由管理人随时清偿；如破产财产仅覆盖破产费用则先支付破产费用，如不足则破产费用按比例清偿；如破产财产覆盖破产费用后不足支付全部共益债务，则共益债务按比例清偿。

在破产重整实务中，需要对共益债务进行严格审阅和把控，防止破产企业将一些不必要的开支或者其他债务，以破产费用和共益债务的名义进行开支，混同共益债务或不合理地增加共益债务，从而损害债权人等相关当事人利益。

（二）债务的替换

进入破产程序后发生的，就破产程序前的债务的替换并不能被认定为共益债务。实务中我们可以看到，进入破产程序后，部分债务由其他第三方进行代偿的情况。虽然，相关代偿发生在进入破产程序后，但实际为进入破产程序前的普通债权的替换。由此，替换后的债务仍为普通债务而非共益债务。

三、共益债务审核的考虑

（一）工作目标

1.真实性

通过对共益债务各项内容进行核实，确保各项内容是否真实存在，是否符合共益债务的定义。

2.完整性

通过对企业可能涉及的共益债务进行统计，保证共益债务完整。

3.准确性

通过对共益债务进行全面检查、分析，根据已确定为共益债务的范围，逐项测算其已支付或将要支付的债务金额，判定金额以及分类是否准确，以保证企业及债权人利益。对于规定了共益债务利息支出安排的，需要在计算共益债务时计算利息费用的影响。

（二）工作程序

按照《破产法》相关条款的规定，共益债务优先于职工债权、普通债权的清偿。管理人、破产企业应当对共益债务进行准确测算，以保证共益债务债权人利益。管理人通常会要求会计师事务所以出具共益债务专项审核报告或咨询报告的形式，从第三方角度对共益债务范围及金额进行复核。管理人在此基础上，按法律相关要求，对共益债务进行随时清偿或适当预留，待重整方案通过后，作为共益债务支付或预留相关依据。会计师事务所在共益债务复核、测算过程中的工作程序一般包括以下内容：

1.取得或编制共益债务明细表并形成必要说明

共益债务形成周期为破产受理日至破产重整方案制定完成日。在实务中，应首先要求管理人或企业按共益债务的分类提供共益债务明细作为工作基础，并要求管理人进行必要的情况说明。如破产企业不能提供满意的工作成果，则会计师事务所需进行大量的统计、分析、判断等工作，审核报告的内容和方式也应随之发生变化，由简式审核报告变更为详式报告。

2.核查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

获取破产基准日双方尚未履行完毕的全部合同，与管理人、破产企业核实上述合同是否继续履行。对于决定继续履行的合同，持续关注其后续进展，若破产企业因履行该合同须向债权人付款，获取已清偿债务金额，未清偿的对其预计产生的债务进行测算并预留。

3.核查债务人财产受无因管理所产生的债务

获取破产企业在破产基准日由他人进行管理的资产明细，核查破产企业是否与保管人签订委托代管协议，保管人是否因其他法定事由无偿代管。核查管理人取回代保管物过程中产生的必要费用，该等费用应作为共益债务向债权人随时清偿，获取该等费用已清偿金额，未清偿的对其预计产生的债务进行测算并预留。

4.核查因债务人不当得利所产生的债务

在破产基准日后，对破产企业取得的收入特别是各类非常规收入进行核查。核查中，发现存在无合理依据且很可能致使他人利益受损的收益，应作为共益债务，获取已清偿债务金额，未清偿的对其预计产生的债务进行测算并预留。专项审核报告或咨询报告中，应详细披露判断依据，必要时应征求律师或其他法律专家的意见。

5.核查为债务人继续营业而应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

核查在破产基准日后，由管理人决定继续经营而产生的共益债务相关财务数据，包括但不限于：（1）为继续经营签订的购货合同及接受劳务合同所需支付的货款；（2）接受劳务应支付的劳动报酬及社会保险费用；（3）销售货物应缴纳的相关税费；（4）为日常生产经营活动所需支付的各项管理、销售、财务费用。

6.核查管理人或者相关人员执行职务致人损害所产生的债务

核查在破产基准日后，管理人或相关人员是否存在执行职务时，因故意或过失造成第三方人身或财产损害的情况。如存在则获取赔偿金额数据，对未清偿的部分预计产生的债务进行测算并预留。

7.核查债务人财产致人损害所产生的债务

核查在破产基准日后，是否存在因破产企业财产致人损害的情况。如存在应将其产生的债务作为共益债务，获取赔偿金额数据，对未清偿的部分预计产生的债务进行测算并预留。

8.出具共益债务专项审核报告

（1）明确时间节点。共益债务的发生时间是破产案件受理以后，破产程序终结以前。一般情况下，审核期间为破产案件受理日至破产重整方案制订之日。由于破产重整存在的不确定性，审核期间存在实时变动的特点，在实际工作中需要首先明确时间节点。

（2）取得管理人书面声明。在出具共益债务专项审核报告前，应取得破产管理人就其提供的共益债务明细表完整性、准确性的书面声明。

（3）出具审核报告或工作成果。在上述工作的基础上，对于各类共益债务核查结果，会计师事务所根据业务约定书及破产管理人工作需求，参照《中国注册会计师相关服务准则第4101号—对财务信息执行商定程序》第十六条中的要素，可单独出具共益债务审核报告。将其作为净资产审计报告的参考附件，亦可以提供有关共益债务统计数据，用于管理人及企业在重整日后对共益债务的处理依据。

（三）主要风险及应对

由于共益债务具有仅次于破产费用的优先受偿权，其金额的确认将直接影响债权人权益，并引起各利益相关方的关注。故共益债务的判断、识别、确认工作，往往会成为债权人会议的关注重点，要求会计师事务所具备较高的专业性、谨慎性，获取充分、适当的证据。实务中，应对如下风险予以特别关注：

1.关注核查结果

共益债务的核查，需要紧扣共益债务的定义进行，确保核查确定的各类共益债务均符合共益债务的法律界定。必要情况下，可以咨询律师对于共益债务的认定意见。

2.关注业务定价

特别关注破产企业在破产受理后，生产经营过程中各项业务定价的公允性。对于各项业务与交易中，定价明显不公允、损害债权人利益的部分，应履行充分、适当的程序或借助专家工作，进行谨慎确认。

3.关注经营开支

特别关注破产企业在破产受理后，各类生产经营开支的必要性。除不可抗力或破产受理日之前已存在的情况外，会计师事务所应特别关注生产经营中是否存在不必要的支出。如存在重大疑虑，应履行进一步程序，与管理人、破产企业等利益相关方沟通，取得充分、适当的证据，对确实不必要的支出不应纳入共益债务的确认范围。