

合伙企业会计

尹舒 马良 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

合伙企业会计/尹舒, 马良编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2000.8

ISBN 7-5005-4726-9

I. 合… II. ①尹…②马… III. 股份制-企业管理-会计
IV. F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 32333 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 88119132 88119130 (传真)

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.875 印张 185 000 字

2000 年 11 月第 1 版 2000 年 11 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 14.00 元

ISBN 7-5005-4726-9/F·4250

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

现代企业的基本组织形式通常有独资企业、合伙企业和股份有限公司。与此相应地，现代企业会计体系包括独资企业会计、合伙企业会计和股份有限公司会计。自改革开放以来，我国会计界着力于股份有限公司会计和国有独资企业会计的学术研究和实务规范的制定，而对合伙企业会计和个人独资企业会计尚鲜有问津。尹舒同志另辟蹊径，经过整整三年的不懈努力与潜心钻研，终于完成这部论著《合伙企业会计》，应当说这是一个有益的探索，令人欣慰。

就世界范围来看，合伙企业作为一种企业组织形式，自产生已有相当长的历史，在经济发展史和会计史上都具有举足轻重的地位，发挥着不可替代的作用。在西方国家，早在19世纪就有了合伙企业的专门法律，合伙企业一直被视为一种重要的企业组织形式。在我国，近代工商业中也曾大量存在着合伙企业形式；新中国成立后至70年代，合伙企业受到限制乃至消亡；进入改革开放年代以来，合伙企业又重新涌现，尤其是党的十五大和我国新宪法对非公有制经济的地位和作用给予了充分的肯定，更为我国合伙企业的发展注入了生机和活力，合伙企业、独资企业与股份有限公司共同成为我国目前和未来企业的主要与规范组织形式。我国持续稳定的经济和社会环境为合伙企业的发展提供了良

2 合伙企业会计

好的条件，与此同时，合伙企业的健康成长又促进了经济的繁荣和社会的稳定，这是一个令人欣喜的良性循环。在这种有效的环境中，我们也感触到作为我国企业会计体系重要组成部分的合伙企业会计，从会计理论、会计实务到会计规范都还缺乏应有的重视和研究，成为我国企业会计研究中的一个薄弱领域。

本书是在尹舒同志的硕士论文的基础上，经过尹舒、马良两位同志继续更为深入、系统的研究而完成的。记得在1997年3月初时，我指导尹舒同学将硕士论文选题确定为“合伙企业会计研究”。当时选定该题的基本背景是：国内有一些对国外合伙企业会计的零散介绍，但尚未结合我国实际情况开展合伙企业会计的系统研究；恰逢我国《合伙企业法》颁布，给这一选题提供了重要契机。在选题过程中，我们还征询了国内部分会计专家和学者的意见，得到他们的普遍赞许与支持。选题确定后，我指导尹舒同学形成了论文研究的基本思路和框架，并着重提出三方面的明确要求：一是透彻理解我国《合伙企业法》；二是系统掌握国外合伙企业会计研究成果；三是深入调查我国合伙企业会计实务。尹舒同志具有良好的学识功底、研究能力和文字修养。尹舒同志在攻读硕士学位期间就曾参与一部《会计学》译著中国外合伙企业会计部分的翻译工作，参加工作后还在《会计研究》上发表合伙企业会计方面的文章，继续进行合伙企业会计这个领域的研究。马良同志具有丰富的实践经验，系统收集和整理了大量的合伙企业实务资料。经过两位作者的共同努力，终于将这些研究变成更为系统成型和有用的成果，这是对合伙企业会计领域的有益探索和贡献。

有幸先读了这部论著，体会到不少特点、新意和独到之处，归纳起来主要表现在：首先，较为系统地论述了合伙企业会计的基本理论，尤其是合伙企业会计的特殊理论，给本书增添了一定

的理论价值。第二，比较全面地阐述了合伙企业会计实务处理方法，使本书具有一定的实用价值。第三，尝试探讨了合伙企业会计实务处理规范的设计，这也许会对我国有关部门研究制定合伙企业会计制度具有一些参考价值。最后，本书在体系设计上先从合伙企业及合伙企业会计的一般考察入手，并集中论述合伙企业会计基本而特殊的理论；接下来的主要篇幅是阐述合伙企业会计的核算实务处理，但是从合伙企业合伙人权益的核算开始，并以合伙企业收入、费用和利润的核算结束；之后，研究设计了合伙企业的会计报表；又专门探讨了合伙企业会计的特殊实务处理；最后尝试性地探索了合伙企业会计实务规范的设计。所有这些都体现出作者对合伙企业会计的基本而特殊的理论与实务方面，及对我国合伙企业会计的现实状况有一个较为充分和透彻的理解、掌握与考量。当然，合伙企业会计在我国还是一个较新的企业会计研究领域，这部论著并非完美无暇，它只是一个开端而不是结束，但相信它对合伙企业会计领域的研究会 有所裨益。因此，我乐于作序推荐。

中国人民大学会计系 荆 新

2000年3月

目 录

目 录

前 言	(1)
第一章 合伙企业及合伙企业会计的一般考察	(8)
第一节 合伙企业概述	(8)
第二节 合伙企业会计概述	(24)
第二章 合伙企业会计的基本理论	(29)
第一节 合伙企业会计假设的修正	(29)
第二节 合伙企业会计的权益理论	(34)
第三节 合伙企业的代理关系理论	(48)
第三章 合伙企业合伙人权益的核算	(51)
第一节 合伙人投入资本的核算	(51)
第二节 合伙人的增资、减资与提用的核算	(56)
第四章 合伙企业流动资产的核算	(60)
第一节 货币资金的核算	(60)
第二节 应收款项的核算	(73)
第三节 存货的核算	(86)
第五章 合伙企业固定资产的核算	(94)
第一节 固定资产计价	(94)
第二节 固定资产折旧	(96)

2 合伙企业会计

第三节	固定资产的核算	(101)
第六章	合伙企业负债的核算	(107)
第一节	银行借款的核算	(107)
第二节	应付款项的核算	(111)
第三节	应交税金的核算	(115)
第七章	合伙企业收入、费用和利润的核算	(126)
第一节	收入的核算	(126)
第二节	费用的核算	(131)
第三节	利润及利润分配的核算	(138)
第八章	合伙企业的会计报表	(152)
第一节	合伙企业会计报表的目的、种类和编制要求	(152)
第二节	合伙企业资产负债表	(154)
第三节	利润及利润分配表	(158)
第四节	合伙企业资本表及现金流量表	(160)
第九章	合伙企业的特殊会计实务	(167)
第一节	合伙企业合伙人变更的核算	(167)
第二节	合伙企业的合并与改组	(182)
第三节	合伙企业的解散清算	(189)
第十章	合伙企业会计实务的规范	(210)
第一节	合伙企业会计规范的形式、依据及思路	(210)
第二节	合伙企业会计规范的框架和基本内容	(217)
结束语		(223)
主要参考文献		(224)
附：《中华人民共和国合伙企业法》		(228)
跋		(241)

前 言

一、为什么要研究合伙企业会计

合伙企业是一种古老而富有生命力的共同经营方式，也是现代经济中重要的市场主体。它以自身的特点和优势大量存在于世界许多国家的诸种行业之中，有许多国际知名的大企业在创业阶段甚至已经成长为大规模企业后都采用了合伙企业的组织形式。例如，索尼公司起步时是由盛田昭夫和井深大众创办的合伙企业，大字公司初创时是杜大字出资本，金宇春出人力，各占企业一半股权的合伙企业，微软公司是由比尔·盖茨和保罗·爱伦的合伙企业发展起来的，福特公司也出自福特与马柯姆森的合伙企业^①，还有采用合伙制的德勤、普华等国际大会计师事务所，合伙人都在千人以上……从这些我们耳熟能详的名字中不难看出合伙企业对经济的发展起着多么重要的推动作用。

从我国的现实情况来看，改革开放以后的二十年间，合伙企业可谓“老树开新花”，重新焕发了生命活力。1991年底，全国登记注册的合伙企业仅4万余户，到1996年底增至12万余户^②，

^① 《合伙时代——合伙经营成功指引》，（香港）南王作品，四川科学技术出版社，1999年。

^② 合伙企业的实际数量要大于这一统计数字，因为我国在《合伙企业法》出台前，将合伙企业列为私营企业的一种，而划分个体工商户与私营企业的标准是雇工人数，但依据合伙企业的概念，一些雇工少于8人的个体工商户实质上是合伙企业的性质，此统计数据未包含这部分个体工商户的数量。

2 合伙企业会计

到 1998 年底，已达 13.77 万户，占私营企业总户数的 11.47%，7 年时间增加了两倍多，发展速度之快可见一斑。随着社会主义市场经济体制的逐步建立，企业改革的日益深化，大力发展合伙企业已经成为我国发展经济和建立现代企业制度的既定方针，这一事实提出了合伙企业会计研究的新课题。

1. 研究合伙企业会计的必要性表现在合伙企业的经济作用日益增强，经济地位逐步确立。

(1) 社会主义市场经济要求合理构建市场主体框架，按照投资方式和责任形式重新划分企业组织形式，合伙企业与公司、独资企业共同构成我国现代企业的基本形式。

(2) 合伙企业具有设立程序简单、出资方式灵活、内部管理结构简单、能满足社会的多样化需求等优点吸引了大量社会投资。据统计，至 1996 年底，合伙企业的注册资本达 306 亿元，其中 63.7% 为工业企业，24.2% 为商业企业，12.1% 为服务企业。合伙企业形成了一定的生产能力，为国家创造了财政收入。

(3) 合伙企业是当前中小型国有、集体企业产权制度改革的有效途径之一。只要是符合“三个有利于”的形式都是可选择的改制形式。一个有代表性的例子是，江苏省建湖县在 1997 年底对 119 家集体中小企业的改制中，改成私营股份制的 3 家，合伙企业 18 家，私营独资 98 家^①，从中不难看出合伙企业在改制中的作用。

(4) 合伙企业的迅速发展，为社会创造了大量就业机会，特别在近年由于国有企业减员增效而导致大量人员下岗的情况下，合伙企业为解决劳动者的就业和再就业这一社会问题做出了重要贡献。

^① 数据来自《中国工商时报》，1997 年 12 月 12 日第 1 版。

(5) 合伙企业特别适合于作为会计师事务所、律师事务所等提供专业和技能服务的中介机构以及基金管理公司、风险投资公司^①等特定金融机构的组织形式,这类机构的数量在不断扩大,它们对社会经济的发展起着越来越重要的推动作用,深入探讨合伙理论及其在我国的特色是十分有益的。

合伙企业在经济生活和社会生活中的重要作用和地位已为社会所肯定,我国宪法中明确规定,非公有制经济是我国社会主义市场经济的重要组成部分,这一论断必将激发新的生产力潜能,也使合伙企业获得了更广阔的发展空间。研究合伙企业会计的必要性显得十分突出。

2. 合伙企业的法律地位已被确认,法律规范日趋完善,使研究合伙企业会计获得了依据,从而具备了可能性。

我国在1997年2月之前,还没有对合伙企业的专门立法,只是在《民法通则》^②和《私营企业暂行条例》^③中有零散规定。随着市场经济的发展,合伙企业数量的增加和作用的增强使它的立法要求越来越明显。1997年2月,全国人大常委会通过了《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》),并于同年8月1日起实施,这标志着我国市场主体立法由依据企业所有制向依据企业组织形式的转变又推进了一步。《合伙企业法》成为我国市场主体立法的重要组成部分,它使合伙企业的各项行为有了法律规范,并为完善合伙企业的法律环境奠定了基础。1997年11月19日,国务院发布了《中华人民共和国合伙企业登记管理办法》,这是《合伙企业法》的重要配套法规。此外,

① 《国际金融信息报》1999年6月17日文章说,著名经济学家吴敬琏认为风险投资公司应搞合伙人制。

② 《中华人民共和国民法通则》之简称,下同。

③ 《中华人民共和国私营企业暂行条例》之简称,下同。

4 合伙企业会计

财政部颁布并于1994年1月1日起试行的《合伙会计师事务所设立及审批试行办法》和深圳市第一届人民代表大会常务委员会第二十次会议通过并于同年5月1日起施行的《深圳经济特区合伙条例》也是合伙法规体系的组成部分。合伙企业法律、法规的健全必将推动合伙企业的健康发展，也为合伙企业会计的研究提供了重要依据。

合伙企业的作用、地位，以及合伙企业自身发展的需要，都促使研究合伙企业会计的时机已经成熟。作者以此为契机，提出并研究这一新课题。

二、研究合伙企业会计的目的和意义

合伙企业不同于其他企业组织形式的显著特点决定了合伙企业会计理论和实务都有不同于传统会计理论、方法的特别之处，是很值得研究的。从国外情况来看，西方国家的会计对这一课题已有一定研究，但由于背景和环境的差异，其结论也不尽适合我国情况，只能作为参考和借鉴。而就我国情况而言，在这一领域的研究还显欠缺。合伙企业会计研究工作的滞后反映在实践中，就是影响了合伙企业的发展甚至生存，因而合伙企业会计研究的紧迫性不容忽视。

在本书中，作者致力于结合我国实际情况，研究合伙企业会计基本理论，探讨合伙企业会计实务，并尝试构建合伙企业会计规范。

合伙企业会计体系的建立具有重大的理论意义和现实意义：

1. 研究合伙企业会计理论，将丰富、发展、完善企业会计理论的内容和体系。我国企业的基本形式包括独资企业、合伙企业和公司，与此相适应，我国企业会计理论体系也应由独资企业会计、合伙企业会计和公司会计共同构成。合伙企业组织的特点

决定了其会计理论的特色，所以合伙企业会计理论在企业会计体系中应是“三分天下有其一”，占有重要的一席之地。作者冒昧地认为，研究本课题能够弥补国内会计界在这方面的空白。

2. 研究合伙企业会计实务方法，将有助于结合合伙企业的特点，指导合伙企业会计核算的实际操作，提高会计工作的质量，同时，也为合伙企业会计规范的建立提供依据。

3. 研究和建立合伙企业会计规范，将使合伙企业的会计行为有所依据，从而能够健康地发展，而且，它将促进我国会计规范体系的完善，使我国的会计规范能真正涵盖国内企业的各种业务和各种组织形式。这正是本课题的重大现实意义所在。作者在本书最后尝试构建了合伙企业会计规范，企望能为其最终制定提供参考。

三、本书的研究范围

依据投资经营的目的和持续时间的长短，常见的合伙主要有两种组织方式：一是合同式合伙，二是企业性合伙。^① 合同式合伙不形成实体，组成合伙一般是为了实现单一性目的，合伙期限通常较短，目的实现即告结束，如合伙承销证券、合伙勘探资源等都属于合同式合伙。企业性合伙是指有稳定的合伙关系，有固定经营场所，实行长期经营，从而形成相对独立的经营实体的合伙。这类合伙既具有合伙的基本要素，也兼有企业的特征，因而被称为企业性合伙或合伙企业。

本书的研究对象是合伙企业会计，因而选取的范围是合伙企业，但需要指出的是，这里的合伙企业是个广义的概念，既包括

^① 《合伙企业法问答 200 题》，李鲁阳、朱少平主编，经济日报出版社，1997，P2。

6 合伙企业会计

从事生产经营、商品销售等活动、以营利为目的的合伙企业，也包括提供专业或技能服务的合伙性中介组织，如以合伙形式设立的会计师事务所、律师事务所、医生诊所、资产评估师事务所、建筑设计师事务所等。后者在我国目前体制下被视作非营利性事业团体，尚未或尚未完全被认可为企业形态，但作者认为在现代经济中，这类合伙性中介组织是否具有营利性值得重新讨论，更何况它们在组织机构、权利义务、事务执行等方面与前者完全相同。法学界有学者认为可以准用《合伙企业法》对合伙性中介组织进行调整。^①作者在本书中将合伙企业的范围扩大到包含合伙性中介组织，因而本书所研究的合伙企业会计理论、实务及规范也完全适用于合伙性中介组织。

合伙企业可以由自然人组成，也可以由法人组成。我国《合伙企业法》中未明确规定法人的合伙人资格，虽然在《民法通则》中规定了法人合伙，但法人是否具有合伙人资格的问题在法学界尚无定论，因而本书所讨论的合伙企业仅限于自然人合伙。

四、本书的基本思路

全书按照由一般到特殊，以理论指导实践的辩证逻辑阐述合伙企业会计，共分十章。第一章通过合伙企业及其会计的一般考察，提出合伙企业的概念、特点及合伙企业会计的特点，为合伙企业会计理论和实务研究作引导和铺垫。第二章根据合伙企业的特点，深入探讨合伙企业会计的基本理论，为合伙企业会计实务方法的研究奠定理论基础。第三章至第八章讨论合伙企业一般会计实务，着重阐述区别于其他企业组织会计的特别之处。第九章

^① 《合伙企业法原理与实务》，江平审订，高富平、苏号鹏、刘智慧著，中国法制出版社，1997，P152。

以合伙企业特点及合伙企业会计理论为基础，研究合伙企业独有的会计实务。第十章尝试建立合伙企业会计规范。

全书的研究力求结合我国合伙企业的现实状况，形成有我国特色的合伙企业会计体系，但由于长期以来，我国对企业的类型划分、法律规范和登记注册等均以所有制性质而非组织形式为依据，所以在搜集我国合伙企业实际状况的资料方面有一定困难。对此，消极等待是不足取的，理论方法研究的目的是指导实践，应该面向未来，有一定的超前意识和预见性。本书仅就我国合伙企业会计做一些开拓性、基础性和尝试性研究工作，希冀对建立和完善符合我国情况的合伙企业会计理论、实务及规范体系有所裨益。

第一章 合伙企业及合伙企业 会计的一般考察

合伙企业虽然已经走过了悠长的岁月，但人们对它还缺乏清楚的认识。本部分主要考察合伙企业的产生和发展，界定合伙企业的概念，分析合伙企业及其会计的特点，从而为进一步的研究做准备。

第一节 合伙企业概述

一、合伙企业的产生和发展

1. 国外合伙企业的产生和发展

合伙企业这种组织形式在会计发展史上具有较重要的地位，因为合伙企业的出现是导致复式簿记产生的一个重要原因。A·C·利特尔顿在《20世纪以前的会计发展》^①一书中提出系统的复式簿记产生的七项必要条件是：书法、算术、私有财产、货币、信用、商品和资本。迈克尔·查特菲尔德认为，在这七项前提条件的基础上，还应加上意大利商业的合伙和委托代理关系，这两项条件同样促进了会计的发展。

^① A·C·Littleton “Accounting Evolution to 1900”。

11世纪到13世纪，十字军东征和东方贸易的繁荣使意大利北方城市积累了大量的财富，热那亚和威尼斯很快获得了作为联接欧洲和近东交易的中继站的地位。意大利人成为中世纪最活跃的商人。“他们的成功主要由于他们创造了高人一筹的企业组织，”^①这就是合伙企业。合伙经营使资本家的财富和青年商人的胆略结合起来，最早的合伙企业出现在威尼斯。作为出资人的投资合伙人将商品委托给执行合伙人，这些执行合伙人冒着航海的危险进行实际贸易，返回时再作出详细的报告。在威尼斯，这种合伙契约采用两种基本形式：一是由投资合伙人提供全部的资金而分享四分之三的利润；二是执行合伙人投资三分之一资本而均分利润。当时，多数大型企业都采用合伙形式，并且出现了长期合伙。

14世纪“佛罗伦萨企业组织的特征是大规模的商业兼金融业合伙，它们与控股公司一样，要对国外的分店和下一级合伙网进行管理”。^②这些都促使人们意识到企业应是独立实体，并对复式簿记产生了重要影响。14世纪采用的最古老的佛罗伦萨平衡表中，已经通过计算本年度纯资产和上年度纯资产的差额来确定合伙利润。在合伙人入伙或退伙、从法律上解散企业时，也计算和反映合伙资本。在这一时期，合伙企业组织形式的完善促进了会计的发展。

15世纪到17世纪大约300年间，企业组织形式一直以独资和合伙为主。文艺复兴时期出现在意大利的“康美达”^③合营公

① 《会计思想史》，（美）迈克尔·查特菲尔德著，文硕、董晓柏等译，中国商业出版社，P44。

② 同①，P52。

③ Comcenda。