

普通高等教育经管类专业“十二五”规划教材



崔君平 徐振华 © 主编 岳春玲 钱光明 © 副主编

高级财务会计



本书提供配套课件



清华大学出版社

普通高等教育经管类专业“十二五”规划教材

高级财务会计

崔君平 徐振华 主 编

岳春玲 钱光明 副主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书根据高等院校高级财务会计课程的基本要求编写,采用理论与实践相结合的方法,系统地介绍了高级财务会计的理论架构和应用实务。全书共 11 章,主要内容包括:合伙企业会计;分支机构会计;企业合并会计;合并财务报表;外币业务会计;所得税会计;债务重组会计;非货币性资产交换会计;租赁会计;企业重组与清算会计;中期财务报告与分部报告。

本书可以作为高等院校会计学专业、审计学专业及经济管理类相关专业的教学用书,也可作为广大会计人员、审计人员和企业财务管理人员的学习参考书和继续教育培训教材。

本书配有课件,下载地址为: <http://www.tupwk.com.cn/downloadpage>。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计 / 崔君平, 徐振华 主编. — 北京: 清华大学出版社, 2015
(普通高等教育经管类专业“十二五”规划教材)
ISBN 978-7-302-41307-3

I. ①高… II. ①崔… ②徐… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 195778 号

责任编辑: 施 猛 马遥遥

封面设计: 周晓亮

版式设计: 方加青

责任校对: 成凤进

责任印制: 何 芊

出版发行: 清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址: 北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编: 100084

社 总 机: 010-62770175 邮 购: 010-62786544

投稿与读者服务: 010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈: 010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课 件 下 载: <http://www.tupwk.com.cn>, 010-62794504

印 刷 者: 北京富博印刷有限公司

装 订 者: 北京市密云县京文制本装订厂

经 销: 全国新华书店

开 本: 185 mm×260mm 印 张: 21.25 字 数: 451 千字

版 次: 2015 年 11 月第 1 版 印 次: 2015 年 11 月第 1 次印刷

印 数: 1~3000

定 价: 39.80 元

产品编号: 062894-01

前言

《高级财务会计》是作者结合我国高级财务会计发展的理论与实践，在认真消化、研究国内外有关会计准则、会计相关规定的基础上，编写完成的一部教材。

随着我国企业会计准则与国际会计准则全面趋同，我国会计理论和实务正在经历一个变革和完善的过程。高级财务会计是对中级财务会计的延伸与补充。本教材坚持既有理论前沿，又有会计实务的编写思路，本着“应用为本、学以致用”的原则，培养会计专业学生掌握较系统的高级会计基本理论、基础知识和专业技能。

自2011年以来，国际会计准则理事会先后发布、修订了公允价值计量、合并财务报表等一系列准则，发起了国际财务报告准则的新一轮变革。为保证我国会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部在2012年发布了一系列准则征求意见稿后，于2014年正式修订了五项、新增了三项企业会计准则，发布了一项准则解释，并修改了《企业会计准则——基本准则》中关于公允价值计量的表述。我国于2014年5月颁布了新的企业会计准则。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》重新界定了合并范围，并对控制的定义作了重述并提供了判断指引。新准则规定，如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应当编制合并财务报表，而应按公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。同时新准则借鉴国际会计准则，规定控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额，即明确了构成控制的三要素：对被投资方的权力、享有可变回报、有能力运用权力影响其回报。就如何应用控制原则，同样借鉴国际会计准则的内容，引入了实质性权利、委托人与代理人、被投资方可分割部分等概念。

为满足高等院校会计专业、税务专业以及经济管理类各专业教学之需，我们根据新的会计理论和实务编写了《高级财务会计》一书。

本书在知识方面：注重高级会计学基本理论知识内容；在学习方法方面：注重理论联系实际；在权威性方面：强化会计理论与企业会计准则的运用。

本书可以作为高等院校会计学专业、税务专业等经济管理类各专业的教学用书，也可作为注册会计师、企业会计及财务管理人员的学习参考书和继续教育培训教材。

全书内容包括：合伙企业会计；分支机构会计；企业合并会计；合并财务报表；外币业务会计；所得税会计；债务重组会计；非货币性资产交换会计；租赁会计；企业重组与清算会计；中期财务报告与分部报告。

在体例安排上，除正文外，各章设有：本章小结、复习思考题。本书在编写过程中，尽量体现“实用、更新”的精神，做到深入浅出、通俗易懂。

本书由沈阳工学院崔君平老师、沈阳理工大学徐振华老师担任主编，沈阳工学院岳春玲老师、辽宁石油化工大学钱光明老师担任副主编。

全书共分11章，具体分工是：第1、2、3章由钱光明编写；第4、5、6章由崔君平编写；第7、8、10章由徐振华编写；第9、11章由岳春玲编写。全书由崔君平老师负责总撰定稿。

在本书编写过程中，我们参考了已经出版的同类教材，借鉴了国内外学者的研究成果。在此，一并向他们表示深深的感谢。

由于作者水平有限，书中一定存在不当之处，敬请读者批评指正。反馈邮箱：wkservice@vip.163.com。

编 者

2015年6月

目 录

第1章 合伙企业会计	1
1.1 合伙企业会计概述	1
1.1.1 合伙企业的概念及特征	1
1.1.2 合伙企业会计的特点	2
1.2 合伙企业权益变动的会计处理	4
1.2.1 合伙企业的初始投资	4
1.2.2 新合伙人的加入	4
1.2.3 原合伙人退伙	8
1.3 合伙企业损益分配的会计处理	10
1.3.1 合伙企业的损益	10
1.3.2 合伙企业损益分配的主要方法	10
1.4 合伙企业解散与清算的会计处理	14
1.4.1 合伙企业清算及其程序	14
1.4.2 合伙企业清算的账务处理	15
第2章 分支机构会计	22
2.1 分支机构会计概述	22
2.1.1 分支机构的含义	22
2.1.2 分支机构的类型	22
2.1.3 分支机构的基本特征	23
2.1.4 分支机构会计的特点	23
2.2 分支机构存货的会计处理	25
2.2.1 按成本计价的会计处理	25
2.2.2 按高于成本计价的会计处理	29
2.3 其他事项的会计处理	34
2.3.1 相对账户的调节	34
2.3.2 分支机构固定资产的处理	36
2.3.3 总公司账上的分支机构费用的处理	37

2.3.4 分支机构间的往来事项的处理	37
2.3.5 总公司下属销售代理机构的处理	39
第3章 企业合并会计	44
3.1 企业合并概述	44
3.1.1 企业合并的界定	44
3.1.2 企业合并的方式	45
3.1.3 企业合并类型的划分	45
3.2 同一控制下企业合并的会计处理	46
3.2.1 同一控制下企业合并的处理原则	47
3.2.2 同一控制下的控股合并	48
3.2.3 同一控制下的吸收合并	51
3.2.4 企业合并发生有关费用的处理	53
3.3 非同一控制下企业合并的处理	54
3.3.1 非同一控制下企业合并的处理原则	54
3.3.2 非同一控制下的控股合并	59
3.3.3 非同一控制下的吸收合并	61
3.3.4 通过多次交易分步实现的企业合并	61
3.3.5 购买子公司少数股权的处理	65
3.3.6 被购买方的会计处理	66
第4章 合并财务报表	70
4.1 合并财务报表概述	70
4.1.1 合并财务报表的组成	70
4.1.2 合并财务报表的编制原则	71
4.2 合并范围的确定	71
4.2.1 确定投资方对被投资方是否拥有权力	72
4.2.2 可变回报	77
4.2.3 权力与回报之间的联系	78
4.2.4 实质代理人	79
4.2.5 对被投资方可分割的部分(单独主体)的控制	80
4.2.6 控制的持续评估	80
4.3 合并财务报表编制的前期准备事项及其程序	81
4.3.1 合并财务报表编制的前期准备事项	81
4.3.2 合并财务报表的编制程序	82

4.3.3 编制合并财务报表需要调整抵销的项目	83
4.4 内部会计事项与抵销分录	85
4.4.1 内部会计事项	85
4.4.2 抵销分录的特点及运用的科目	87
4.5 投资性内部会计事项的抵销	90
4.5.1 内部权益性资本投资事项的核算和调整	90
4.5.2 内部权益性资本投资的抵销	91
4.5.3 内部权益性投资收益的抵销	93
4.5.4 内部权益性资本投资事项的综合抵销	96
4.6 往来性内部会计事项的抵销	99
4.6.1 往来性内部会计事项的特点	99
4.6.2 内部应收与应付账款的抵销	99
4.6.3 内部应收账款计提坏账准备的抵销	101
4.6.4 内部应收账款和坏账准备的连续抵销	102
4.6.5 其他往来性内部事项的抵销	105
4.7 交易性内部会计事项的抵销	106
4.7.1 交易性内部会计事项的特点	106
4.7.2 交易性内部会计事项的分类	107
4.7.3 存货内部交易的抵销	107
4.7.4 固定资产内部交易的抵销	119
4.8 所得税会计相关的抵销处理	128
4.8.1 所得税会计概述	128
4.8.2 内部应收款项相关所得税会计的抵销处理	128
4.8.3 内部交易存货相关所得税会计的抵销处理	130
4.8.4 内部交易固定资产等相关所得税会计的抵销处理	131
4.9 合并现金流量表的编制	134
4.9.1 合并现金流量表概述	134
4.9.2 编制合并现金流量表需要抵销的项目	135
4.10 本期增加子公司和减少子公司的合并处理	136
4.10.1 本期增加子公司的合并处理	136
4.10.2 本期减少子公司的合并处理	137
第5章 外币业务会计	143
5.1 外币业务概述	143
5.1.1 外币与外汇	143

5.1.2 记账本位币	143
5.1.3 外币业务及其类型	145
5.1.4 外汇汇率	146
5.1.5 汇兑损益	148
5.2 外币交易会计处理	150
5.2.1 外币交易会计处理的基本方法	150
5.2.2 外币业务的记账方法	153
5.2.3 外币业务的会计处理	154
5.3 外币财务报表折算	160
5.3.1 外币财务报表折算概述	160
5.3.2 外币财务报表折算的基本方法	161
5.3.3 我国外币财务报表折算方法	163
第6章 所得税会计	169
6.1 所得税会计概述	169
6.1.1 所得税会计的特点	169
6.1.2 所得税会计核算的一般程序	170
6.2 资产与负债的计税基础和暂时性差异	170
6.2.1 暂时性差异	170
6.2.2 资产的计税基础	172
6.2.3 负债的计税基础	178
6.2.4 特殊项目产生的暂时性差异	181
6.3 递延所得税资产与递延所得税负债的会计处理	183
6.3.1 科目设置	183
6.3.2 递延所得税资产的确认和计量	184
6.3.3 递延所得税负债的确认和计量	186
6.4 所得税费用的会计处理	190
6.5 所得税其他会计处理	192
6.5.1 亏损弥补的所得税会计处理	192
6.5.2 递延所得税资产减值	193
6.6 所得税的披露	194
第7章 债务重组会计	196
7.1 债务重组会计概述	196
7.1.1 债务重组的概念	196

7.1.2 债务重组日	197
7.1.3 债务重组方式	197
7.2 债务重组的会计处理	198
7.2.1 以资产清偿债务	199
7.2.2 将债务转为资本	205
7.2.3 修改其他债务条件	206
7.2.4 混合重组方式	209
7.3 债务重组的披露	212
7.3.1 债务人应当披露的信息	212
7.3.2 债权人应当披露的信息	213
第8章 非货币性资产交换会计	216
8.1 非货币性资产交换会计概述	216
8.1.1 货币性资产和非货币性资产	216
8.1.2 非货币性资产交换	217
8.1.3 补价	217
8.1.4 非货币性资产交换核算的一般原则	218
8.2 非货币性资产交换的会计核算	220
8.2.1 具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币交换的会计处理	220
8.2.2 不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换的会计处理	223
8.2.3 非货币性资产交换中涉及多项资产交换的会计处理	225
8.3 非货币性资产交换的披露	229
第9章 租赁会计	232
9.1 租赁会计概述	232
9.1.1 租赁的定义及相关概念	232
9.1.2 租赁的分类	237
9.2 经营租赁会计处理	238
9.2.1 经营租赁的会计核算要求	238
9.2.2 承租人对经营租赁的会计处理	238
9.2.3 出租人对经营租赁的会计处理	240
9.3 融资租赁会计处理	242
9.3.1 融资租赁的会计核算要求	242
9.3.2 承租人对融资租赁的会计处理	242

9.3.3 出租人对融资租赁的会计处理	252
9.4 售后租回会计处理	263
9.4.1 售后租回的含义及本质	263
9.4.2 售后租回形成融资租赁的会计处理	264
9.4.3 售后租回形成经营租赁的会计处理	265
第10章 企业重组与清算会计	271
10.1 企业重组与清算会计概述	271
10.1.1 企业重组、清算、破产概念的区别与联系	271
10.1.2 财务困境的含义及表现	272
10.1.3 财务困境的成因分析	273
10.1.4 财务困境的解救措施	274
10.2 企业重组会计处理	276
10.2.1 企业重组的种类	276
10.2.2 企业重组的程序	278
10.2.3 企业重组的会计处理	279
10.3 企业清算会计处理	281
10.3.1 企业清算的种类	281
10.3.2 企业清算的程序	282
10.3.3 企业清算的主要会计事项	284
10.3.4 企业清算会计的特点及科目设置	286
10.3.5 企业非破产清算的会计处理	289
10.3.6 企业破产清算的会计处理	298
第11章 中期财务报告与分部报告	302
11.1 中期财务报告	302
11.1.1 中期财务报告的含义及种类	302
11.1.2 中期财务报告的构成	303
11.1.3 中期财务报告的编制要求	303
11.2 分部报告	314
11.2.1 分部报告概述	314
11.2.2 报告分部及其确定方法	315
11.2.3 分部信息的披露	323
参考文献	330

第1章 合伙企业会计

本章将介绍合伙企业的含义及特征,合伙企业资本变动、损益分配的会计处理,合伙企业解散与清算的会计处理等,使读者能掌握合伙企业的相关会计核算。

1.1 合伙企业会计概述

1.1.1 合伙企业的概念及特征

1. 合伙企业的概念及种类

合伙企业,是指两个或两个以上的个人作为企业的共同所有者为谋取利润而从事经营活动的一种联合体。按照《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》)的规定,合伙企业是指依照该法在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议,共同出资,合伙经营,共享收益,共担风险,并对合伙企业债务承担无限连带责任的营利性组织。

和独资企业相比,合伙企业具有多人分担所需的投资和所承担的风险以及发挥多人的才干等优点,所以常见于零售与批发业、服务业以及律师、会计师等一些专门职业中。相对于有限公司,合伙企业具有成立简便的优点。合伙企业可凭两个或两个以上的发起人口头或书面约定成立。此外,合伙企业所具有的不须经过两重课税的好处使该组织形式被不少中小型企业所选择。

按照合伙人所承担的责任的不同,合伙企业分为普通合伙与有限合伙两种类型。普通合伙是指每个合伙人对合伙企业的债务均负有个人连带责任的合伙企业。一旦合伙企业倒闭,任何一个合伙人都必须对企业的全部债务负责。本书的介绍仅限于普通合伙企业。

相对而言,有限合伙是一种特殊形式的合伙企业,这种合伙可以回避普通合伙的无限责任。有限合伙应当由至少一名普通合伙人和一名或一名以上有限合伙人组成。其中的普通合伙人对合伙企业的债务承担无限责任,而有限合伙人只是一名投资者,并以其出资额为限承担清偿责任。此外,有限合伙人不能参与合伙企业的事务。

2. 合伙企业的特征

一般来说,普通合伙企业具有如下几个主要特征。

(1) 相互代理。除合伙企业契约另有规定之外,在合伙企业经营活动范围内,每一个

合伙人都可以代表其他合伙人从事业务活动，其代表合伙企业的行为，对其他所有合伙人均有约束力。

(2) 承担无限责任。普通合伙企业的全体合伙人不论出资多少，都对企业的全部债务负清偿的责任。也就是说，每一个合伙人对合伙期间所发生的一切债务都要单独负责，当合伙企业的债权人向合伙企业追索债务时，他可要求任何一位合伙人予以支付。

(3) 具有有限的经营期。一般而言，合伙企业中的任一合伙人死亡、退伙或者新的合伙人加入，都意味着原合伙企业告终，而新的合伙企业成立。如果合伙人不想因自己的行为影响企业的持续经营，就必须在合伙企业协议中说明。

(4) 共同拥有财产。当某个合伙人将其资产投入一个合伙企业后，他就失去了独立拥有该项资产的所有权，而是所有合伙人对投入合伙企业的每一项资产共同拥有。即合伙人不能对某项特定的资产提出要求权，也不能单独占有与该资产相关的收益。

(5) 非纳税主体。合伙企业无须对其经营所得缴纳所得税，因为它并非纳税主体。合伙企业的经营净收益按一定方式分配给各合伙人以后，都将由合伙人纳入其个人的纳税申报中，所以，合伙企业的收益不会经受两重课税。

1.1.2 合伙企业会计的特点

1. 会计账户设置的特点

合伙企业在会计账户的设置上与公司制企业的区别主要在所有者权益项目上。从法律的角度讲，由于公司制企业是有限责任企业，为了保护债权人的合法权益，公司制企业的所有者权益一般应按来源(投入资本和留存收益)分别设置股本、资本公积、盈余公积和利润分配账户。而合伙企业为无限责任企业，合伙企业债权人的利益以合伙企业的资产和合伙人的个人财产为保障，且法律对合伙企业利益分配以及资本的抽回无严格限制，因此，所有者权益无须按照公司制企业模式来划分，一般设置两个所有者权益账户，即“合伙人资本”账户和“合伙人提用”账户。

“合伙人资本”账户核算合伙人投入的资本以及分享的经营所得。当合伙人投入资本时，借记有关资产账户，贷记“合伙人资本”账户。该账户贷方余额随着合伙人追加投资以及利润的分配而增加，并随着合伙人提用资产以及由于亏损相应承担的部分而减少。

“合伙人提用”账户用来核算合伙人当期从合伙企业提取的资产，当合伙人提取一定数额的包括现金在内的资产时，按提取数借记“合伙人提用”账户，贷记相关资产账户。会计期终了时，“合伙人提用”账户的借方余额转入“合伙人资本”账户。

在设立“合伙人提用”账户并记录各合伙人提用这一经济行为时，应该注意以下两点。

(1) 合伙人在提取合伙企业实物资产(商品存货除外)供其自用时,通常按照该实物资产的市场价格记入“合伙人提用”账户,市场价与资产账面价的差额记入“估价损益”账户。期末结账时,再将“估价损益”账户的余额转入资本账户。

(2) 合伙人在提用合伙企业的商品存货时,通常按照该商品存货的成本价记入“合伙人提用”账户,并等额贷记商品存货类账户。

除了以上两个账户的设置不同于其他组织形式的企业之外,合伙企业还设置有“应收合伙人贷款”账户和“应付合伙人借款”账户。合伙人有时可能需要从企业提取一笔数额较大的现金,而这笔资金并非长期使用,即有意偿还,则可记入“应收合伙人贷款”账户而不是“合伙人提用”账户。另一方面,合伙企业有时可能因暂时的资金周转困难而向合伙人借款,由于该项资金不是作为长期性的投资,因此不能记入资本账户,应记入“应付合伙人借款”账户,这一事项发生时通常还附有一份企业的承诺书。在资产负债表上,“应收合伙人贷款”应视为合伙企业的资产,而“应付合伙人借款”则为合伙企业的负债。

2. 会计核算上的特点

合伙企业作为一个独立的会计主体,其会计核算程序和方法与公司制企业基本相同,不同之处主要体现在企业的设立、损益的分配、所有者权益的变动以及解散与清算4个方面。

(1) 公司制企业设立时,每一个投资者投入资本的入账金额一般等于其投入净资产的公允价值,而合伙企业由于是以合伙协议为基础的,因此设定时,每一个投资者投入资本的入账金额不一定等于其投入净资产的公允价值,会计核算必须建立在合伙协议的基础之上。

(2) 公司制企业的损益一般按照每一个投资者的投资比例进行分配,而合伙企业的损益比例按照合伙协议约定的损益分配比例分配,可能等于资本额比例,也可能不等于资本额比例,因此,与公司制企业比较,其损益分配的程序较为复杂。

(3) 所有者权益的变动对公司制企业的会计核算无任何影响,而在合伙企业中,合伙人的变动却会影响合伙企业利益分配格局,给企业的会计核算带来较大的影响。因此,在合伙人变动时,要明确合伙人入伙或者退伙的方式,同时对合伙人原有资产进行评估,并确认有可能产生的商誉资产。

(4) 合伙企业从实体上解散,可以说是一个合伙企业生命周期的终结,合伙人之间的权益也要进行最后一次清算,过去存在的合伙人之间和合伙人与外部单位之间的往来都要最后结清。由于每一个合伙人必须对合伙企业的债务负无限责任,因此,与负有限责任的公司制企业相比较,其清算的程序和会计核算方法有较大的区别。



1.2 合伙企业权益变动的会计处理

1.2.1 合伙企业的初始投资

合伙人对合伙企业的投资可以有多种形式,可以是货币资金、实物资产和无形资产,经全体合伙人协商一致认可,也可以劳务出资。一般而言,非现金资产的投资(如房屋、设备、土地)应当根据经独立评估机构评估确定的公允价值入账,但在实务中,由于合伙企业是根据合伙契约而设立的,所以非现金资产的公允价值有时可由合伙人协商确定,所定金额应当在合伙契约中载明。

【例1-1】张三、李四两人签订协议,开设一家合伙企业,分别以货币资金出资40 000元和80 000元;另外张三投入两台设备,双方协议作价90 000元,李四投入商品30 000元。

根据上述资料,编制如下会计分录。

借: 银行存款	120 000
库存商品	30 000
固定资产	90 000
贷: 合伙人资本——张三	130 000
——李四	110 000

张三的初始投资为130 000元,李四为110 000元。

1.2.2 新合伙人的加入

合伙企业在经营过程中,由于种种原因而可能出现新的合伙人加入或原合伙人退出的事项。这种变动就会使现有的法律合伙主体解散,但是并不意味着合伙经营活动就此终止。正如美国的《统一合伙法》规定,合伙解散只是由于任何一个合伙人不再参与合伙而造成合伙关系改变。现有的合伙人退出或新的合伙人加入,意味着旧的合伙关系结束,新的合伙关系成立,合伙企业可持续运营。合伙人的变动,必将造成合伙企业内部权益的变化,包括合伙人之间权益总额或比例的变化等,合伙企业必须对这些变化进行相应的会计处理。

合伙企业设立后,根据经营的需要如扩大规模、业务的开展,需要具有管理经验或特定技术的人才加盟,因此会吸收新的合伙人入伙。新合伙人加入可采取直接向合伙企业投入新的资本或购买原合伙人的权益两种方式。

1. 合伙人向合伙企业投入新的资本

在这种方式下,原合伙人资本额不会由此而减少,合伙企业的资本规模随着资产的增

加而扩大。新合伙人的加入标志着原合伙关系的终止和新合伙关系的建立,在签订新的合伙契约的基础上,全体合伙人要就新合伙人的投资额及相关事项进行协商,并应当对企业的资产进行重新评估,将各项资产的账面值调整为公允价值。

新合伙人投入资本并取得其伙权,根据协商的结果,最终新合伙人所取得的伙权可能会出现以下三种情况。

1) 新合伙人取得的伙权等于其投资额

在新合伙人向企业投入资本时,如果原合伙人认为合伙企业原有的资本余额能够反映企业资产现状即企业净资产账面价值等于其公允价值时,则新合伙人可以直接按照实际的投资额来计算其在合伙企业的权益比例。合伙企业直接以合伙人投入资产的公允价值作为其在合伙企业中资本权益的账面价值。

【例1-2】北方商行合伙资本总额为200 000元,其中刘阳出资160 000元,王方出资40 000元,双方确定的损益分配比例为4:1。现在有杨姣拟以现金投入,并以此取得2/7的伙权。杨姣应当投入的现金数额为80 000元,资本投入时的会计分录为

借: 银行存款	80 000
贷: 合伙人资本——杨姣	80 000

2) 新合伙人所取得的伙权小于其投资额

当新的合伙人提出加入合伙企业时,合伙企业通常已经运营较长时期,并且具有相当的获利能力。这时原合伙人就可能要求新合伙人支付比较高的投资额而取得低于其投资金额的伙权,以取得加入合伙企业的资格。对于新合伙人实际投资额高于其按伙权比例所确认的资本额的差额部分,一般有两种会计处理方式,即商誉法和红利法。

(1) 商誉法。商誉法即在新合伙人入伙时,按其实际投资额确认其伙权。原合伙人应在确定合伙资产的公允价值的基础上,确认合伙企业的一项新的资产——商誉。将其入账的同时,按原合伙人损益分配比例分别记入原合伙人资本账户,在此基础上按照调整后的合伙企业资本总额要求新合伙人投入资本。

【例1-3】依上例,在杨姣提出入伙的情况下,原合伙人刘阳、王方经过协商后确认资产增值25 000元,其中存货增值8 000元,固定资产增值17 000元。并要求新合伙人杨姣投入现金125 000元,才能拥有2/7的伙权,杨姣同意投入现金。

资产增值应作以下会计分录。

借: 存货	8 000
固定资产	17 000
贷: 合伙人资本——刘阳	20 000
合伙人资本——王方	5 000

将上述分录记入有关账户后,刘阳、王方的资本分别为180 000元和45 000元。

计算商誉并入账:

新合伙企业的伙权总额=125 000×7/2=437 500(元)

商誉=437 500-(180 000+45 000+125 000)=87 500(元)

借: 商誉	87 500
贷: 合伙人资本——刘阳	70 000
合伙人资本——王方	17 500

杨姣投入现金时:

借: 银行存款	125 000
贷: 合伙人资本——杨姣	125 000

上述两笔会计分录记入有关账户后。刘阳、王方、杨姣三位合伙人的资本额分别为250 000元、62 500元和125 000元, 合计437 500元。

由例1-3可看出, 采用商誉法核算, 新合伙人取得的伙权要求按其实际投资金额核算, 新合伙企业的伙权总额按新合伙人投资额或原合伙企业可辨认资产的公允价值推算认定, 同时账面上要确认新合伙人入伙所隐含的商誉。

(2) 红利法。红利法即要求新合伙人投入较多的资金, 但取得较低的伙权, 其差额不确认商誉, 而是计入原合伙人的资本账户, 这一处理可看作新合伙人付给原合伙人的红利。

依例1-3, 采用红利法处理, 则:

新合伙企业伙权总额=180 000+45 000+125 000=350 000(元)

杨姣拥有的伙权总额=350 000×2/7=100 000(元)

会计分录如下所述。

借: 银行存款	125 000
贷: 合伙人资本——刘阳	20 000
合伙人资本——王方	5 000
合伙人资本——杨姣	100 000

由此可见, 采用红利法核算、新合伙人取得的伙权要求按其占新合伙企业的伙权总额的份额确定。新合伙企业的伙权总额按原合伙企业可辨认净资产的公允价值和新合伙人投资额计算确定, 账面上不确认新合伙人入伙所隐含的商誉。

3) 新合伙人所取得的伙权大于其投资额

当合伙企业急需增加资金, 或新合伙人具有独特技术和管理才能, 在这种情况下合伙企业希望争取新合伙人入伙, 因此, 原合伙人会以较优惠的条件吸收新合伙人, 于是新合伙人可以投入较低的资金而取得较高的伙权, 其差额可看作原合伙人给新合伙人的额外补贴。这种情况的会计处理也有商誉法和红利法两种处理方式。