

李淑敏 编著

合伙企业会计

HEHUOQIYEKUANJI

中国审计出版社



76.17

图书在版编目(CIP)数据

合伙企业会计/李淑敏编著. —北京:中国审计出版社,1998.1
ISBN 7-80064-637-8

I. 合… II. 李… III. 合营企业-会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 29674 号

合伙企业会计

李淑敏 编著

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲4号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168毫米 32开 5.5印张 138千字

1998年1月北京第1版 1998年1月北京第1次印刷

印数:0001—8000册 定价:8.00元

ISBN 7-80064-637-8/F·452

序

合伙企业会计是会计体系的一个重要分支。在改革开放前，合伙企业会计由于其主体——合伙企业的薄弱而没有得到应有的重视。改革开放的大潮，推动了我国经济中多种所有制形式的大发展，也将合伙企业会计推向了市场经济的大海。

本书作者试图根据我国合伙企业的现状，论述了我国合伙企业的产生、发展及其地位；合伙企业会计规范化的必要性，规范化的目标和基本原则。这些内容是合伙企业会计的理论基础。在这一基础上，作者又从会计基本原理以及主要经济业务的帐务处理出发，阐述了做好合伙企业会计工作所应具备的会计基础，以适应初学者的阅读水平。本书以解决合伙企业会计核算的特殊问题为基本目标，结合我国合伙企业的现状，将合伙企业会计问题归纳为四个主要方面，包括合伙企业从建立、运营、变动到解散的全过程，较为全面地论述了合伙企业的会计规范要点，并对其发展前景作了很好的预测。

本书简明易懂，既适合具备一定会计基础的会计专业人员在处理合伙企业会计问题时加以参考；又适合对从事经济工作的同志全面了解会计基本原理的需要，并逐步学会合伙企业会计处理方法。

本书关于合伙企业利益分配、商誉等问题的探讨，在国内会计界还是比较新的。作者提出了一些可供操作的简单模式，也是一种新的尝试。

党的十五大报告中指出：非公有制经济是我国社会主义市场

经济的重要组成部分。这一理论必将为我国多种所有制经济的发展、壮大提供一个良好的环境,也必将有利于合伙企业的发展、壮大。

我相信这本书的出版,为进一步规范我国合伙企业的运营,加强合伙企业管理做出应有的贡献。

楊紀琬

1997年12月8日

本书提要

党的十一届三中全会以来的十几年，我国经济中所有制结构出现了很大的变化。以公有制经济为主体，个体经济、私营经济、外资经济等为补充，多种经济成份长期共同发展的方针，为个体和私营经济发展创造了一个良好的社会环境，个体和私营经济得到了迅速地发展。江泽民在中国共产党第十五次全国代表大会上的报告中指出：公有制为主体，多种所有制经济共同发展，是我国社会主义初级阶段的一项基本经济制度。对非公有制经济问题，在十五大报告中提出了：非公有制经济是我国社会主义市场经济的重要组成部分。对个体、私营等非公有制经济要继续鼓励、引导，使之健康发展。这一重要理论必将为非公有制经济的发展提供空前的新环境，经济增长中个人激励机制将成为经济增长的主要动力，合伙制在这种情况下也必将有一个空前的发展壮大。

合伙制具有产权清晰、责任明确的特点。它适应了我国经济中很多领域发展的需求。据国家工商行政管理局 1996 年底统计，合伙企业占私营企业总数的 16%，投资者人数为 44 万人，雇工 195 万人，注册资本 306 亿元。私营企业、个体经济发展中可以预见的一个大趋势就是以个人为主的企业必然大量向合伙企业过渡。

合伙制企业一方面具有企业的性质，但另一方面它又具有所有者和管理者是由个人合伙人所组成的特点。虽然合伙企业不是法人机构，其成员是独立存在的，但是合伙企业中的合伙人具备了决策和独立行为的资格。这一特点形成了会计的一个独立分支。

在合伙企业中有很多独特的会计问题。如：合伙企业在合伙人之间投入资本的比例、利润分配的方式、合伙人变动、合伙企业商誉及其解散等方面都面临着一些特殊问题。这些问题是个体企业会计和国营企业会计乃至公司会计中所没有出现过的。长期以来，我们对这一领域的研究很少，工商、税务等部门对合伙企业基本上是按照个体企业对待，因而，不能满足合伙企业逐步增多的需要，建立一套规范化的合伙企业会计模式成为当务之急。

本书的写作是以作者所进行的一系列调查研究为基础的。作者有机会接触各类私营企业，对合伙企业会计核算做过调查研究，了解合伙企业会计核算的现状及存在的问题。近期，作者又走访了国家工商行政管理局、农业部乡镇企业局及实行合伙制较多的律师事务所、会计师事务所的行业管理机构律师协会和注册会计师协会。在探讨合伙企业会计规范化重要性以及规范化内容等问题时，大家有共识。目前，通过对这一领域的研究，可以全面宣传贯彻《中华人民共和国合伙企业法》，促进合伙企业健康发展，从其长远意义上看可以调动合伙人的积极性，保护生产力，繁荣社会主义市场经济。

为了使合伙企业会计规范化问题与国际惯例相衔接，在本书写作过程中，除了运用读研究生期间所学的有关西方会计理论外，还阅读了国外的一些专门论著，以吸收和借鉴西方会计中对这一领域的研究成果和实践经验。作者结合我国的实际情况，探讨了适合我国合伙企业应用的会计核算方法与模式，以满足经济发展和深入改革的需要。作为成果，本书还提出了我国合伙企业会计规范化的几点具体设想。

本书对合伙企业会计规范化问题分为三大部分阐述：第一部分论述了合伙企业产生、发展及其地位；合伙企业会计规范化的必要性及规范化的目标和基本原则。第二部分讲叙了会计基本原理以及主要经济业务的帐务处理，使初学者也能阅读此书。第三

部分是以解决合伙企业会计核算的特殊问题为基本目标，结合我国合伙企业的现状，将合伙企业会计问题归纳为四个主要方面。即，合伙企业在建立、运营、变动到解散的过程。这四个过程实际上是一个合伙企业生命周期，如果我们能够抓住这四个过程中的规范要点，结合我国合伙企业会计核算中存在的问题及其产生的后果，提出会计核算的具体要求，就能够使我们的研究和探讨有的放矢。

- 合伙企业的建立

在我们所设想的这一合伙企业会计模式中，合伙企业要有非常明确、完善的合伙企业协议。这个协议对合伙人之间的关系做出具体地规定，它是合伙企业会计核算的一个必要的基础。在这个基础上，明确合伙人资本的核算方法，建立相应的核算合伙人资本的帐户。

- 合伙企业的运营

利润分配问题是合伙企业会计规范化的重点问题之一，公平、合理地在合伙人之间分配利润是合伙企业正常运转和不断发展的关键。本书提出了利润分配的两个主要原则。即资本投入原则和智力投入原则，并考虑到货币时间价值的因素。对不同利润分配方法的优缺点进行了分析，这将有助于合伙企业利润分配方式的确定。

- 合伙人的变动

在合伙企业中，合伙人的变动会影响合伙企业利益分配格局的改变，进而给会计核算带来重大影响。为了维护合伙人权益，在合伙人变动时要明确合伙人加入或退出的方式，同时要对合伙企业的商誉进行估价，对合伙企业资产进行评估。

- 合伙企业的解散

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，过去存在着的

合伙人之间和合伙企业与外部单位之间的矛盾也都需要最后解决。在此分析了合伙企业解散的主要原因，介绍了合伙企业的清算顺序，然后用大量篇幅介绍了合伙企业资产变现分配的两种情况。对于比较符合我国实际情况的合伙企业资产全部变现前分配方法，本书举了一个完整的例子加以说明。

总之，作者希望从经济利益分配的角度来探索合伙企业的会计规范化问题，并力图通过会计核算基本模式的建立寻找我国合伙企业管理规范化的途径提供依据，使合伙企业的发展能够适应社会主义市场经济的要求。

目 录

第一章 合伙企业的产生、发展及其地位	(1)
第一节 合伙企业的历史变革及发展趋势.....	(1)
第二节 合伙企业在我国经济中的地位.....	(4)
第二章 合伙企业会计规范化的几个问题	(12)
第一节 合伙企业的基本特征	(12)
第二节 合伙企业会计规范化的几个问题	(16)
第三章 合伙企业的建立	(21)
第一节 合伙企业的形式及协议	(21)
第二节 合伙企业资本的核算	(26)
第四章 资产负债表和损益表	(30)
第一节 资产负债表	(30)
第二节 损益表	(38)
第三节 资产负债与损益表之间的关系	(42)
第五章 复式记帐原理	(45)
第一节 借贷记帐法基本原理	(45)
第二节 会计业务的基本程序	(49)
第三节 试算表	(51)
第六章 主要经济业务核算	(55)
第一节 货币资金核算	(55)
第二节 存货的核算	(58)
第三节 固定资产的核算	(63)
第四节 营业收入的核算	(69)
第七章 合伙企业的利润分配	(75)
第一节 利润分配的基本原则和主要方法	(75)

第二节 利润分配实例	(79)
第八章 合伙人变动	(88)
第一节 新合伙人加入	(88)
第二节 合伙人的退出	(94)
第九章 合伙企业商誉的处理	(99)
第一节 商誉的概念	(99)
第二节 商誉的计算	(101)
第十章 合伙企业的解散	(107)
第一节 合伙企业的解散	(107)
第二节 合伙企业资产全部变现后分配	(110)
第三节 合伙企业资产全部变现前分配	(116)
结论	(126)
参考书目	(131)
附录一：中华人民共和国民法通则（节选）	(133)
附录二：中华人民共和国合伙企业法	(138)
附录三：中华人民共和国合伙企业登记管理办法	(151)
附录四：深圳经济特区合伙条例	(157)

第一章 合伙企业的产生、 发展及其地位

经济活动，是人类按照一定的组织方式，利用可以支配的资源获取物质资料的活动。经济活动的方式可以是个人的单独行为，也可以是几个人或很多人的集体行为，但是任何经济活动都是以一定的所有制关系为基础进行的，而特定的所有制形式则规定了行为主体的利益目标、利益结构和行为空间。

第一节 合伙企业的历史变革及发展趋势

合伙制度是在经济不断发展的情况下产生的，它在资本主义自由市场经济制度下得到了发展和完善。因为自由市场经济制度的本质就是要求财产所有权与财产所带来的收益相对应，保证财产所有权对财产收益的绝对权利，这是促使财产所有者运用其所拥有财产的最基本的动力。这种动力大大激发了个人在经济活动中的主观能动性，促进了生产效率，保证了社会资源的最佳配置。合伙制度通过对合伙人的权力、责任和利益关系等方面的规定，促进了合伙人更为有效地利用他所拥有的资源，从而创造出更大的使用价值或效用。

一、合伙制企业的起源及发展

企业组织制度的发展和演变与社会的发展和生产力的提高有着密切的关系。在各个历史时期占主导地位的企业组织制度都是

适应了当时的经济发展水平。在生产形式从简单协作到工场手工业、直到现代机器大工业的变化过程中，占有主导地位的企业制度也相应经历了从独资企业到合伙企业、最后到股份制公司的演变过程。

虽然原始企业的历史一直可以追溯到远古时期，但是合伙企业的产生却是从欧洲中世纪开始的。合伙企业的产生与贸易的发展，交易量的增加和分担风险的要求是紧紧连在一起的。在中世纪，地中海沿岸各城市兴旺发达，海上商业繁荣，为了满足日益扩大的贸易所需要巨额资金和克服海上贸易所带来的巨大风险，形成了船舶共有制度、康枚达（Commeada）和索塞特（Societas）等最初形式的合伙企业制度。这些合伙性质的企业都与当时海上贸易有关。这些具备了合伙制度雏形的企业在组织形式上并不稳定，当时也没有相应的法律对这些企业加以约束和保护，但是合伙企业的一些最为基本的要素，如合伙人之间的代理权和合伙人对企业的无限责任等已经全都具备。

合伙制度的完善和具备现代意义的合伙企业的大量出现是在18世纪和19世纪期间。在这100多年的时间里，合伙制企业出现了向合股公司发展的新局面。当时的合股公司不是法人企业，每个合伙人都要对公司的债务承担无限责任，但是它们具有能够很方便地筹集到资本，所有者权益的转让简便，可以连续经营等特点，因此得到了很快地发展。到19世纪中叶，在美国和英国都公布了《公司法》，确立了合股公司的法人地位。现代公司制度的建立使合伙企业与公司企业分道扬镳，但是合伙企业并没有消亡，而是在新的经济环境中找到了它的发展空间，在现代经济中继续发挥着重要的作用。

在英国，《1890年合伙制度法》仍然是调整合伙企业关系的主要文件，另外在1967年的《公司法》中对合伙企业的要求进行了一些修改。

在美国，1915年公布了《统一合伙制度法》，对合伙企业的建立、新合伙人的加入、合伙人的变更和合伙企业的解散等都作出了相应的规定。这一法律虽然做过多次修改，但是其基本框架仍然是目前美国合伙企业法律的基础。

二、合伙企业在我国的发展

在旧中国，资本主义没有得到全面地发展，在从封建社会向半封建半殖民地性质社会的转变过程中，外国资本和官僚资本占据了经济的主导地位，民族工商业的发展受到严重限制。在19世纪末，我国出现了一些以民族资本创建的企业。在这些企业创办的初期，也采用了集资合股的方式，利用了合伙企业制度中的一些优越条件。

从二十世纪初到二十世纪中叶，中国经济一直受到内乱和外患的侵扰，民族工业更是没有得到应有的发展。但是就是在这一时期，由于合伙制度适应小规模经济实体的要求，这种形式的企业在我国有了较快发展。在三十年代的旧中国《公司法》中就有专章论述了无限公司的形式。当时认为无限公司是以人的集合为基础建立的以营利为目的的团体。这实际上就是合伙制的概念。在当时的《公司法》无限公司一章中对无限公司的意义、设立、内部外部关系、合伙人退股、无限公司的解散和清算等都作出了明确的论述。在旧中国的《民法》中对合伙制度也有专门的论述。到四十年代，合伙企业在中国有了很大的发展，它在全部企业中占到了80%的高比例。可见，在私有制的基础上，合伙制这种生产关系满足了旧中国生产力的发展水平，因此能够得到发展。

从中华人民共和国的建立到1978年我国实行经济体制改革前的这一时期中，只是在建国初期的国民经济恢复时期对原有的私营企业进行改造的过程中，对合伙企业制度作过一些简单的规定，如1950年政务院通过的《私营企业暂行条例》中规定了私营企业的三种组织形式：独资、合伙和公司。到五十年代中期以后，

虽然在一些地方仍然存在着少量的合伙性质的企业，但是这些企业并没有得到应有的重视和承认，有关的法律和制度都在这一领域内出现了空白。可以说，从五十年代以后，实行私营工商企业改造，取消私营经济，将私营经济纳入集体所有制或全民所有制，成千上万个合伙企业转变为集体企业或国营企业。合伙企业制度在我国也就基本上消失了。

合伙企业在中国的消失是当时特殊环境造成的，并不能说它已经成为一种过时的组织形式。经过实践证明，当初实行私营工商企业改造是超越了生产力水平。在社会主义市场经济条件下，合伙企业仍然占有重要的地位，这不仅仅是因为合伙制在诸如会计、律师、医师等行业具有其它经济组织形式所没有的优势，更是因为在我国目前的经济条件下，合伙制是在第三产业发展中的一种行之有效的组织形式。在这类企业中，生产关系与生产力发展水平比较适应，因而，可以促进生产力的发展。党的十一届三中全会以来，认真总结以往在所有制问题的经验教训，制定以公有制为主体、多种经济成份共同发展的方针，逐步消除所有制结构不合理对生产力的羁绊，出现了公有制实现形式多样化和多种经济成份共同发展的局面。任何一种经济制度或运行机制的产生、发展都有其必然的历史根源和坚实的现实基础。合伙制也不例外，在今后相当长的一个时期内，仍将在我国具有广阔的发展前景。

第二节 合伙企业在我国经济中的地位

按照生产关系要适应生产力发展水平的规律，在我国很多企业并不适合走“国有国营”的道路，但是在建国以后的所有制改造过程中，一直贯彻了将私营经济迅速转化为公有经济；从个体向集体、从集体向国有快速发展的战略，使一些企业的生产关系的改变超过了生产力水平的发展，破坏了生产力，反而束缚了这

些企业的发展。

一、私营企业法律地位的确定

我国从 1978 年开始进行经济体制改革。城市经济体制改革的重点是围绕着增强国有企业活力而展开的，同时，经济体制改革也为个体企业和合伙企业的发展创造了良好的条件。1986 年 4 月 12 日六届人大四次会议通过的《民法通则》第二章第五节从第 30—35 条对个人合伙作出了规定，赋予个人合伙人应有的法律地位，对于保护合伙组织的合法权益，维护正常的社会经济秩序具有重要意义。两年后，在第七届全国人大第一次会议上通过了两条《宪法》修正案，其中第一条的内容是在《宪法》第 11 条增加一款，其内容为“国家允许私营经济在法律规定的范围内存在和发展，私营经济是社会主义公有制经济的补充。国家保护私营企业的合法权益和利益，对私营经济实行引导、监督和管理。”紧接着在同年国务院第七次常务会议上通过了《中华人民共和国私营企业暂行条例》，以国务院第 4 号令的形式发布，确立了私营企业在我国经济中的法律地位。

特别是党的十四大以来，经济改革取得了巨大进展。在公有制经济持续增长的同时，多种所有制经济迅速发展，以公有制为主体，多种所有制经济共同发展的格局基本形成并进一步展开。据国家税务局统计，近年我国个体、私营经济的税收收入增长迅速，占全国工商税收的比重逐年上升。1996 年全国当年征收的个体、私营经济的税收收入达 448.45 亿元，这一数字比 1986 年的 49.62 亿元增长了 8 倍。1986—1996 年，全国个体、私营经济累计为国家上缴税收达 2400 亿元。据 1996 年末统计表明：全国个体、私营经济的税收占工商税收的比重已达 7% 并呈不断上升的趋势。在地方各级财政收入中，个体、私营经济的税收所占比重更高，省、自治区、直辖市一级为 10%，地、市一级为 20%，县一级为 30%，高的超过了 40%，甚至达到 50%。这一切表明，个体、

私营经济的税收已经成为各级财政收入的重要来源，成为振兴地方经济和增加财政收入的重要途径。

值得可喜的是 1997 年 2 月 23 日第八届全国人民代表大会常务委员会第二十四次会议通过了《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》)，并自 1997 年 8 月 1 日起施行。《合伙企业法》的公布，从根本上明确了合伙企业的法律地位，这对规范合伙企业行为，保护合伙企业及其合伙人的合法权益，维护社会经济秩序，促进社会主义市场经济的发展将起到促进作用。

具有跨世纪意义的党的十五大胜利召开了，十五大报告在调整和完善所有制结构问题上，以江泽民为核心的党中央运用邓小平理论研究新情况、解决新问题，提出：公有制为主体，多种所有制经济共同发展，是我国社会主义初级阶段的一项基本经济制度。这一基本经济制度的确立，充分体现了党中央的理论勇气和政治魄力。在社会主义初级阶段，我国生产力总体水平还比较低，发展不平衡，必须根据这种状况，形成合理的所有制结构。十五大报告中进一步指出：非公有制经济是我国社会主义市场经济的重要组成部分，对个体、私营等非公有制经济要继续鼓励、引导，使之健康发展。这对满足人们多样化的需要，增加就业，促进国民经济的发展有重要作用。对非公有制经济的认识，突破了“对立论”和“补充论”的束缚。只有这样，才能与我国当前的生产力水平相适应，才能有利于生产力的发展和社会进步。党的十五大精神，解放了个体、私营企业主们的思想，过去私营企业“外患内忧”寻找靠山，今朝“不唯成份”闯市场，浙江有 5825 家名谓“集体”或“乡镇”，实为个体、私营的企业，乘十五大的东风，纷纷还其本来面目，光明磊落地“冠”为私营或民营。由此可见，十五大精神得民心，顺民意，为个体、私营企业的大发展提供了前所未有的机遇。

二、合伙企业发展的现状

经济体制改革纠正了我国经济领域内“左”的错误。实践证明，不按照生产力水平发展的实际，盲目过渡到高级所有制的作法是对生产力的破坏，必须加以改革和调整。这并不是动摇公有制，而是为了更好地巩固公有制的基础。在国家有关政策的鼓励下，我国私营经济在改革开放的十几年中有了迅速的发展。通过下表能够看到我国私营企业的发展情况以及合伙企业在全部私营企业中的比重。自1988年《中华人民共和国私营企业暂行条例》实施以来，在短短几年时间里合伙企业有了迅速的发展。在下面两个表内，我们可以看到自1990年以来私营企业的发展以及合伙企业在工业、商业、服务行业的分布情况。

表一为1990年与1996年城乡私营企业基本情况

表一 城乡私营企业基本情况统计表

1990年/1996年对照表

项 目	全国总计		独资企业		合伙企业		有限公司	
	1990	1996	1990	1996	1990	1996	1990	1996
户 数 (万户)	10	82	5	36	4	13	1	33
投资者 (万人)	22	171	5	36	15	44	1	91
雇 工 (万人)	147	1000	75	427	64	195	8	378
注册资本 (亿)	—	3752	—	665	35	306	—	2781
总产值 (亿元)	—	3226	—	1433	—	604	—	1189
销售总额或营 业收入 (亿元)	—	2277	—	694	—	276	—	1307

表二为1990年与1996年合伙企业基本情况