

♡ 21世纪应用型本科会计系列规划教材

Gaoji

Caiwu Kuaiji

高级财务会计

(第二版)

徐丽军 孙 莉 主 编
代玺玲 刘晓瑾 苟于泉 副主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

♡ 21世纪应用型本科会计系列规划教材

Gaoji

Caiwu Kuaiji

高级财务会计

(第二版)

徐丽军 孙 莉 主 编
代玺玲 刘晓瑾 苟于泉 副主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 徐丽军 孙 莉 2014

图书在版编目 (CIP) 数据

高级财务会计 / 徐丽军, 孙莉主编. —2 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2014. 9

(21 世纪应用型本科会计系列规划教材)

ISBN 978-7-5654-1656-9

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

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 184120 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm

字数: 362 千字

印张: 16 1/4

2014 年 9 月第 2 版

2014 年 9 月第 2 次印刷

责任编辑: 蔡 丽

责任校对: 晓 南

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1656-9

定价: 29.00 元

第二版前言

高级财务会计的研究始于20世纪五六十年代的西方国家,由于当时经济的不断发展和经济业务的不断创新,许多新的财务会计问题出现,且不能得到客观、公正的解决。到20世纪90年代,高级财务会计的研究内容基本形成了以企业合并与合并会计报表、外币交易与外币报表折算、物价变动以及投资主体的多元化带来的利益主体的多元化所形成的总分部会计、合伙会计等为主要研究内容的体系。近年来,随着全球经济一体化的发展,我国的经济已融入世界经济大潮中,这就需要我们借鉴国际通行做法,结合我国会计实际,从理论和实务两个方面研究这些问题。

“高级财务会计”是会计学、财务管理专业的专业主干课程之一,它是继“中级财务会计”之后的一门专业课。本教材主要是针对会计学、财务管理及其他工商管理类专业的本科生而编写的,因此,在难度和广度上,我们作了一定的控制。对于难度大或有争议以及仍处在发展和完善阶段的会计业务,在本书中没有涉及,考虑待其成熟后再作补充,如合并会计中的一些特殊问题、衍生金融工具中较难的问题、政府与非营利组织会计等。我们主要依据我国现行的企业会计准则等法律规范、国际财务报告准则,并结合我国会计工作实际以及多年“高级财务会计”的教学经验,确定本书的内容。该书并不是对于我国具体会计准则的简单讲解。

本书的主要特点是按国际通行做法介绍一般处理方法;注重财务会计理论知识的科学性、系统性、前瞻性,以及会计实务的可操作性;注重理论与实际相结合。本书每章开始有学习目标,章后配有基本训练,以此来帮助学生作好课前预习与课后复习,提高分析问题和解决问题的能力。

本书第二版按2014年财政部发布的新准则为依据进行了修订,并完善了部分章节的内容,如所有者权益变动表、非同一控制下企业合并的会计处理、合并财务报表的编制范围、合并利润表、合并现金流量表的编制、汇兑损益的会计处理原则等,第7章增加了一道实务题。

本书由徐丽军、孙莉担任主编,由代玺玲、刘晓瑾、苟于泉担任副主编。全书共11章,具体编写分工如下:徐丽军负责编写全书的大纲,并对全书进行修改、审阅和总纂,并编写第1、2、7章;孙莉负责编写第8、9、10章;代玺玲负责编写第3、4、5章;刘晓瑾负责编写第11章;苟于泉负责编写第6章及全书的校稿工作。

本教材既可供普通高等院校本科学生学习使用,也可作为广大会计实务工作者的参考资料。

高级财务会计的研究仍处于不断发展的过程中,其内容也颇有争议,加之编者水平有限,书中难免有不足和争议之处,恳请读者批评指正,以便改进和完善。

编者

2014年7月

目 录

第1章 合伙企业会计	1
学习目标	1
1.1 合伙企业会计概述	1
1.2 合伙企业的权益及变动	3
1.3 合伙企业的损益及分配	10
1.4 合伙企业的解散与清算	14
基本训练	21
第2章 分支机构会计	23
学习目标	23
2.1 分支机构会计概述	23
2.2 按成本计价的会计处理	26
2.3 按高于成本计价的会计处理	30
2.4 其他事项的会计处理	35
基本训练	38
第3章 企业合并	40
学习目标	40
3.1 企业合并概述	40
3.2 企业合并的会计处理方法	43
3.3 同一控制下企业合并的会计处理	46
3.4 非同一控制下企业合并的会计处理	52
3.5 企业合并在财务报告中的披露	63
基本训练	64
第4章 合并财务报表编制概述	66
学习目标	66
4.1 合并财务报表编制的意义	66
4.2 合并财务报表的编制范围	68
4.3 合并财务报表编制的理论选择	69
4.4 合并财务报表编制的程序和步骤	70
基本训练	72
第5章 合并财务报表的编制	73
学习目标	73
5.1 合并资产负债表的编制	73

5.2 合并利润表的编制	107
5.3 合并现金流量表的编制	114
5.4 合并所有者权益变动表的编制	124
5.5 连续编制合并财务报表时的抵消处理	129
基本训练	132
第6章 外币业务的会计处理	137
学习目标	137
6.1 外币业务概述	137
6.2 外币交易	143
基本训练	150
第7章 外币报表折算	152
学习目标	152
7.1 外币报表折算概述	152
7.2 外币报表折算的方法和会计处理	153
7.3 我国外币报表折算	167
基本训练	170
第8章 物价变动会计	174
学习目标	174
8.1 物价变动会计概述	174
8.2 一般物价水平会计	177
8.3 现行成本会计	184
8.4 现行成本与一般物价水平结合会计	187
基本训练	188
第9章 所得税会计	191
学习目标	191
9.1 所得税会计概述	191
9.2 资产、负债的计税基础及暂时性差异	194
9.3 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量	199
9.4 所得税费用的确认和计量	204
9.5 所得税的列示与披露	206
基本训练	207
第10章 租赁会计	209
学习目标	209
10.1 租赁会计概述	209
10.2 经营租赁的会计处理	212
10.3 融资租赁的会计处理	214
10.4 售后租回交易的会计处理	219

基本训练.....	221
第 11 章 企业清算、破产与重整会计	223
学习目标.....	223
11.1 企业解散清算及其会计处理.....	223
11.2 企业破产清算及其会计处理.....	229
11.3 企业破产重组及其会计处理.....	242
基本训练.....	247
主要参考文献	250

第1章 合伙企业会计

学习目标

- ◆ 重点掌握合伙企业基本经营活动、权益变动的会计处理。
- ◆ 掌握合伙企业损益分配及清算的会计处理。
- ◆ 了解合伙企业的基本特征及账户设置。

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

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，合伙企业是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。

合伙企业是企业的一种重要组织形式，它与独资企业相比，具有多人投资、多人承担风险以及发挥多人的才干等优点；与有限公司相比，它具有成立简便的优点。合伙组织常见于零售、批发业以及律师、医生、会计师等专门职业服务组织。合伙企业一般经营规模不大，但也有少数大型企业，有的合伙组织甚至跨国经营，成为国际企业。例如，德勤、普华永道、安永、毕马威等国际会计公司均为合伙组织。

2. 合伙企业的特征

（1）易于设立。合伙企业的设立，由两人或两人以上以书面契约约定，即可依法设立。与公司制企业相比，其设立手续和程序简单便捷。

（2）基于契约。合伙企业的设立，按商业惯例必须有书面的合伙协议。世界上也有一些国家和地区允许合伙企业在口头协议的基础上设立。我国《合伙企业法》中规定合伙企业的设立必须有书面合伙协议。合伙协议的内容主要应包括：①合伙企业的名字和主要经营场所的地点；②合伙目的和合伙企业的经营范围；③合伙人的姓名及住所；④合伙人出资的方式、数额和缴付出资的期限；⑤利润分配和亏损分担办法；⑥合伙企业事务的执行；⑦入伙与退伙；⑧合伙企业的解散与清算；⑨违约责任等。

（3）有限经营期。合伙企业会由于法定经营期到期，或合伙人的入伙、原合伙人的退伙或死亡等原因而宣告原合伙人协议的终止。形式上合伙企业会继续经营下去，但从法律意义上看，它已是在新的合伙契约基础上的新合伙企业。

(4) 无限责任。每一个合伙人都要对合伙企业的所有债务负责任, 当合伙企业不能以企业资产清偿债务时, 合伙人必须用其个人财产偿还任何合伙人所承诺的合伙债务, 即每个合伙人对合伙企业的债务均负有个人连带责任。

(5) 互为代理。每一个合伙人都有权在企业的正常经营范围内代表企业的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。

(6) 共有财产。合伙人投入合伙企业的任何财产以及合伙企业经营积累的财产, 都是全体合伙人的共有财产, 由合伙人统一管理和使用。不经其他合伙人同意, 任何一位合伙人不得将合伙财产移为私用。每一位合伙人共同拥有合伙企业的所有资产及相关收益。

(7) 无合伙企业所得税。合伙企业对其经营所得不缴纳企业所得税。合伙企业的净收益按一定方式分配给合伙人以后, 成为合伙人个人的应税收入。

1.1.2 合伙企业会计的特征

合伙企业与独资或公司制企业会计的主要不同之处在于损益分配和所有者权益账户的设置。关于合伙企业的损益分配, 我们将在 1.3 部分予以详细阐述。在合伙企业会计实务中, 一般应设置两个所有者权益账户, 即“合伙人资本”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积累财产。原始投资投入时, 借记所投入的相关资产账户, 贷记“合伙人资本”账户。原始投资投入后, 合伙人的权益会随着合伙人追加投资以及净利润的分配而增加, 会随着合伙人提用资产以及由于亏损而承担的损失而减少。

“合伙人提用”账户核算合伙人当期从合伙企业提取的资产和从合伙企业提出用于个人花费的支出。当合伙人提取资产时, 按提取数借记“合伙人提用”账户, 贷记相关资产账户。但如果提款数额巨大, 并使合伙人的所有者权益永久性减少, 则应直接借记“合伙人资本”账户。

会计年度终了时, “本年利润”账户的净损益, 应按合伙协议的约定转入“合伙人资本”账户。

除以上两个账户外, 合伙企业还应设置两个结算类账户, 即“应收合伙人贷款”和“应付合伙人借款”账户。合伙人从合伙企业提取一笔款项, 并且有意偿还, 这种业务应借记“应收合伙人贷款”账户, 贷记相关资产账户, 而不记入“合伙人提用”账户; 有时, 合伙人也贷款给合伙企业, 此时, 不能认为是“合伙人资本”的增加, 而应贷记“应付合伙人借款”账户, 借记相关资产账户。“应收合伙人贷款”和“应付合伙人借款”账户作为流动项目分别列示在资产负债表的资产和负债方。如果合伙企业借给合伙人无担保的巨额款项的偿还受到怀疑, 则在资产负债表上, 应在“合伙人资本”账户中抵消该应收款项; 否则, 合伙企业的资产和合伙人权益将会虚增, 容易使人误解。

1.2 合伙企业的权益及变动

1.2.1 合伙企业的初始投资

合伙人对合伙企业的出资可以是货币资金、实物资产，也可以是无形资产。合伙企业对于合伙人的初始投资，应按每一个合伙人设置“合伙人资本”账户予以反映。根据合伙契约的约定，合伙人初始投资的会计处理有三种不同的处理方法：①投资净额法，即每一位合伙人的资本账户均按其投入合伙企业的可辨认净资产的公允价值入账。②红利法或津贴法。在红利法下，虽然投入资本的合计数等于每一位合伙人投入合伙企业的可辨认净资产公允价值的合计数，但是，每一位合伙人资本账户的入账金额并不等于其投入合伙企业的可辨认净资产的公允价值。资本账户入账金额小于其出资金额的合伙人，相当于给了资本账户入账金额大于其出资额的合伙人的红利或津贴。③商誉法。在合伙企业账上，不仅需要记录可辨认的净资产，而且还要记录不可辨认的商誉。现举例说明这三种会计处理方法。

【例 1-1】王先生和徐先生合伙开设一家企业，他们各自投入企业的货币资金和实物如表 1-1 所示。

表 1-1 王先生和徐先生投入企业的货币资金和实物 单位：元

项 目	王先生 (公允价值)	徐先生 (公允价值)	合计 (公允价值)
货币资金		200 000	200 000
存货 (成本 30 000)	40 000		40 000
固定资产——房屋 (成本 200 000)	210 000		210 000
固定资产——设备 (成本 52 000)		60 000	60 000
投入资产合计	250 000	260 000	510 000

(1) 投资净额法。如果王先生和徐先生约定个人的资本份额等于其投入净资产的金额，则合伙企业设立时，合伙人投入资本的会计分录为：

借：银行存款	200 000
存货	40 000
固定资产——房屋	210 000
——设备	60 000
贷：合伙人资本——王先生	250 000
——徐先生	260 000

在这种方法下，王先生和徐先生投入的净资产金额不同，他们各自的资本份额也不同。

(2) 红利法。如果双方约定各合伙人从合伙企业得到的资本份额相同，或合伙协议未明确说明，一般可理解为各合伙人取得的资本份额是相等的，在这种情况下，可采

用红利法或商誉法进行处理。在红利法下,王先生和徐先生投入资本的会计分录为:

借: 银行存款	200 000
存货	40 000
固定资产——房屋	210 000
——设备	60 000
贷: 合伙人资本——王先生	255 000
——徐先生	255 000

按红利法处理,相当于徐先生的资本转让给王先生 5 000 元,以使双方享有的资本份额相等,并且使王先生能对合伙企业资产享有大于其本身出资的权益。

(3) 商誉法。在商誉法下,如果双方约定得到的资本份额相等,则意味着徐先生承认王先生投入企业的资产除可辨认的有形资产 250 000 元外,还投入了一笔不可辨认的商誉,如管理经验、客户群等,并同意给王先生多列资本 10 000 元,以便双方所占的资本份额相等。上述王先生和徐先生投入资本的会计分录为:

借: 银行存款	200 000
存货	40 000
固定资产——房屋	210 000
——设备	60 000
商誉	10 000
贷: 合伙人资本——王先生	260 000
——徐先生	260 000

按商誉法处理,王先生对合伙企业享有大于其自身出资的权益,整个企业的资本总额也提高 10 000 元。

1.2.2 新合伙人的入伙

合伙企业创办以后,由于经营管理的需要,会吸收新的合伙人入伙。有新合伙人入伙时,需修订或重订合伙协议。如果是变换合伙人,原合伙人必须在征得其他合伙人同意后,方可将自己的合伙权转让给合伙组织之外的第三者。如果是新合伙人向合伙企业投资入伙,也需经全体合伙人同意方可入伙。新合伙人入伙主要有购买原合伙人的权益和投入新资本两种方式。

1. 购买原合伙人的部分或全部权益入伙

购买原合伙人的部分或全部权益入伙是指新合伙人向一个或多个原合伙人付款,购买他们的一部分或全部原有的权益,即原有的资本从一个或多个原合伙人名下转到新合伙人名下,合伙企业的资本总额并未改变。这种业务实际是在新合伙人与出售权益的原合伙人之间进行的业务,因而与合伙企业的资产、权益总额没有关系,只是表现为合伙企业权益内部构成的变化。

【例 1-2】甲、乙合伙经营一家企业,其资本额分别为 350 000 元和 150 000 元,双方协定按 7:3 的比例分配损益。现甲和乙均同意接受丙为新合伙人。假定甲出售其企业的一半权益给丙,丙为此支付货币资金 175 000 元。其会计分录为:

借：合伙人资本——甲

175 000

贷：合伙人资本——丙

175 000

在例1-2中，丙取得的权益数额与其支付的金额一致。若甲出售其一半权益给丙，丙支付180 000元，这时，其会计分录仍同上，因为丙取得的权益只是175 000元，与其实际支付的金额无关。丙购买合伙人甲的一半权益后，新合伙企业的资本总额没有变，仍为500 000元。新合伙企业甲、乙、丙三个合伙人所占合伙企业的权益比例分别为35%、30%和35%。需要注意的是，合伙人享有的损益分配权，与其所占合伙企业权益比例不一定一致，损益分配比例应在合伙契约中约定。

2. 直接向合伙企业投资入伙

在这种方式下，原合伙人的资本额不会由此而减少，合伙企业的资本规模随着新合伙人的投资而扩大。新合伙人的入伙标志着原合伙关系的终止和新合伙关系的确立，需重新签订新的合伙协议，并对企业资产进行重新估价，将各项资产的账面价值调整为公允价值。新合伙人经过与原合伙人协商，最终取得企业的权益，可能会出现三种情况：①新合伙人取得的资本权益等于其投资额；②新合伙人取得的资本权益小于其投资额；③新合伙人取得的资本权益大于其投资额。下面举例加以说明。

(1) 合伙人取得的资本权益等于其投资额。在新合伙人向企业投资时，如果原合伙人认为企业原有资本金额能够反映其现状即企业净资产的账面价值等于其公允价值，则新合伙人可以直接按照实际的投资额计算其在合伙企业中的权益比例。

【例1-3】某合伙企业资本总额为160 000元，其中甲合伙人资本为120 000元，乙合伙人资本为40 000元。现有丙拟以现金投资入伙，取得1/3的合伙权。

丙投入现金80 000元，资本投入时的会计分录为：

借：库存现金

80 000

贷：合伙人资本——丙

80 000

(2) 合伙人取得的资本权益小于其投资额。在新合伙人提出加入新合伙企业时，如果该新合伙企业已经经营多年，并且获利能力较一般企业高，则原合伙人可要求新合伙人付出较高的投资额而取得低于其投资金额的合伙权。

对于新合伙人取得的资本权益额小于其投资额之间的差额，可按红利法和商誉法两种方法进行会计处理。

①红利法，即将新合伙人取得的资本权益额小于其投资额之间的差额，计入原合伙人的资本账户中。

【例1-4】如果在例1-3中新合伙人丙入伙时，原合伙人要求丙投入83 000元现金，以取得1/3的合伙权，则其会计分录为：

借：库存现金

83 000

贷：合伙人资本——甲

1 500

——乙

500

——丙

81 000

②商誉法，即在新合伙人入伙时，先确认合伙企业的一项新资产商誉，并按原合伙人损益分配比例分别计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 1-5】如果在例 1-3 中, 丙提出入伙的情况下, 原合伙人甲和乙经过协商, 认为应确认合伙企业商誉 6 000 元, 并要求新合伙人丙投入现金 83 000 元, 以取得 1/3 的合伙权, 则其会计分录为:

确认的商誉入账:

借: 商誉	6 000
贷: 合伙人资本——甲	4 500
——乙	1 500

投入现金:

借: 库存现金	83 000
贷: 合伙人资本——丙	83 000

(3) 合伙人取得的资本权益大于其投资额。在某些情况下, 比如新合伙人具有独特的技术和管理才能, 或会给企业带来客户群和业务, 或企业急需资金等, 原合伙人为争取新合伙人入伙, 会同意新合伙人以较少的投资取得多于其投资数额的权益, 即新合伙人可以以低于公允价值的代价取得合伙权。对这种投资入伙情况的会计处理方法也有两种, 即红利法和商誉法。

①红利法。新合伙人投资额小于其所取得的资本数额, 由原合伙人分担, 减少原合伙人的资本额, 减少的这部分资本额, 可看做原合伙人送给新合伙人的红利。

【例 1-6】承例 1-3。假定甲和乙协定, 为吸收丙入伙, 同意丙以现金 71 000 元投入本企业, 并拥有本企业 1/3 的合伙权。其会计分录为:

借: 库存现金	71 000
合伙人资本——甲	4 500
——乙	1 500
贷: 合伙人资本——丙	77 000

②商誉法, 即将新合伙人入伙时投资额小于其所取得的资本数额的差额作为商誉入账。

【例 1-7】承例 1-6, 如果采用商誉法处理, 其会计分录为:

借: 库存现金	71 000
商誉	9 000
贷: 合伙人资本——丙	80 000

1.2.3 合伙企业权益的减少

引起合伙企业权益减少一般有以下几种情况: 合伙人提用资产、合伙企业亏损以及合伙人退伙等。前已述及, 在合伙企业应设置一个权益类账户, 即“合伙人提用”账户。合伙人从合伙企业提用资产时, 记入该账户的借方, 并贷记相关资产类账户; 会计期末将该账户的借方余额转入“合伙人资本”账户, 该账户年末无余额。另一引起合伙企业权益减少的直接原因就是合伙人退伙。退伙有两种方式: 一种是退伙人将其资本出售给其他合伙人; 另一种是从合伙企业抽出资本。下面详细阐述合伙人退伙的会计

处理。

合伙人可能由于违反合伙协议而被开除、所持合伙企业资本被扣押或遭遇意外和死亡等原因而退伙。合伙人退伙需征得其他合伙人同意,并且要承担对合伙企业的债务责任。当一个合伙人退出合伙企业时,从法律意义上讲原合伙企业已经解体,原合伙关系已经解散,但这并不意味着合伙企业的经营实体已经解散,其余合伙人对原合伙企业的继续经营可被看做在新的合伙关系基础上的经营。合伙人不论何种原因而退伙,若合伙企业仍然继续经营,则合伙企业就要与退出的合伙人结清账目。结清账目的目的是确定自上次结账日后的经营成果,按照退出合伙人所应得的净收入额调整合伙人的资本账户,以便在财务上与退出的合伙人进行最后结清。在结账时要注意选择账目的截止日期。通常,截止日期就是退出合伙人正式退出企业的日期。

当一个合伙人退出合伙企业时,一般需要对合伙企业的资产进行重估,并由审计人员进行审计,以确定会计记录的真实性和完整性。在合伙人退出合伙企业时进行资产重估是非常重要的,因为通过资产重估能使企业的所有资产表现为现值。这不但能减少退伙人与留在企业的合伙人之间对资产价值的不同意见,顺利解决退出问题,而且也能使新的合伙企业的资产价值更接近于实际,有助于未来的经营。因此,在合伙企业的合伙协议中一般都会对合伙人退出时的程序作出规定,以确保资产评估或审计的进行。

根据合伙企业付给退伙人退伙金与其在合伙企业的资本账户余额的数量关系,退伙时应分别以下三种情况进行处理:①退伙金等于退伙人资本账户余额;②退伙金小于退伙人资本账户余额;③退伙金大于退伙人资本账户余额。

1. 退伙金等于退伙人资本账户余额

【例 1-8】合伙人乙从甲、乙、丙三人合伙企业中退出,并按其权益数额提取现金,合伙协议中规定,甲、乙、丙三位合伙人在合伙企业的损益分配比例为 2:1:1,并当某一合伙人退出企业时,需要进行资产重估和审计。该合伙企业资产重估和审计前资产权益情况如表 1-2 所示。

表 1-2

资产负债表

单位:元

资产	金额	权益	金额
货币资金	22 000	合伙人资本——甲	42 000
存货	18 000	合伙人资本——乙	10 000
固定资产——房屋	30 000	合伙人资本——丙	12 000
累计折旧	6 000		
固定资产净值	24 000		
资产总计	64 000	权益总计	64 000

经过资产重估和审计确定,存货现值为 16 000 元,贬值 2 000 元;房屋升值,重置价值为 35 000 元,净值为 27 000 元。资产重估损益按损益分配比例在各合伙人之间进行分配。其会计分录为:

(1) 借: 合伙人资本——甲 1 000
 ——乙 500
 ——丙 500

贷：存货	2 000
(2) 借：固定资产	5 000
贷：累计折旧	2 000
合伙人资本——甲	1 500
——乙	750
——丙	750

对资产重估加以记录后，新的资产权益情况如表 1-3 所示。

表 1-3

资产负债表

单位：元

资产	金额	权益	金额
货币资金	22 000	合伙人资本——甲	42 500
存货	16 000	合伙人资本——乙	10 250
固定资产——房屋	35 000	合伙人资本——丙	12 250
累计折旧	(8 000)		
固定资产净值	27 000		
资产合计	65 000	权益合计	65 000

(3) 借：合伙人资本——乙	10 250
贷：库存现金	10 250

2. 退伙金小于退伙人资本账户余额

有时退伙人由于各种原因急于退出企业或合伙人一致认为企业资产账面价值过高并达成一致意见，这时，退伙人则同意从企业取得的退伙金小于其资本的账面数额。这部分没有提取的资本账面数额实际是留在了企业，其他没有退出企业的合伙人应按照损益分配比例来分配这一部分未提取的资本账面数额，即宜采用红利法进行会计处理。

【例 1-9】甲、乙、丙三人合伙经营一家企业，商定的损益分配比例为 3 : 2 : 1，现经其他合伙人同意丙退伙。丙退伙时各合伙人的资本余额分别为 60 000 元、50 000 元和 15 000 元。现丙已同意合伙企业支付其退伙金为 13 200 元。其会计分录为：

借：合伙人资本——丙	15 000
贷：合伙人资本——甲	1 080
——乙	720
库存现金	13 200

3. 退伙金大于退伙人资本账户余额

在某些情况下，如合伙企业的资产价值被低估，或留在企业的其他合伙人急于让退伙人离开企业或者由于退伙人特殊的才能、声望，使合伙企业赢得过较好的声望，这时，其他合伙人会同意以高于退伙人在合伙企业资本账面的数额给退伙人退伙金。对于支付给退伙人的退伙金大于其资本账户金额部分的会计处理方法，同样有红利法和商誉法两种。

【例 1-10】甲、乙、丙三人合伙经营一家企业，现甲、乙同意丙退伙，损益分配比例、资本及资本比例如表 1-4 所示。

表 1-4

损益分配比例和资本及资本比例

合伙人	资本金额(元)	资本比例	损益分配比例
甲	90 000	45%	40%
乙	60 000	30%	35%
丙	50 000	25%	25%
资本总额	200 000	100%	100%

(1) 红利法。假设丙退出合伙企业,最后取得退伙金 56 000 元。合伙企业向退伙人丙支付退伙金 56 000 元,超过其在合伙企业中的资本金额 50 000 元,其超额 6 000 元应作为甲和乙给退伙人丙的红利,并由甲、乙两人按损益分配比例从各自的资本账户抵减,即甲应抵减资本 3 200 元 ($6\,000 \times 40\% \div 75$),乙应抵减资本 2 800 元 ($6\,000 \times 35\% \div 75$)。其会计分录为:

借: 合伙人资本——甲	3 200
——乙	2 800
——丙	50 000
贷: 库存现金	56 000

(2) 商誉法。合伙人退出合伙企业的会计处理采用商誉法,具体又分为两种方法:一是确认退伙人部分商誉;二是确认全部商誉。

① 确认退伙人部分商誉。假定丙退出合伙企业,最后取得退伙金 56 000 元。其会计分录为:

借: 商誉	6 000
贷: 合伙人资本——丙	6 000
借: 合伙人资本——丙	56 000
贷: 库存现金	56 000

② 确认全部商誉。仍沿用上述资料。按照确认退伙人部分商誉的做法,合伙企业支付给丙的 56 000 元与丙退伙时在合伙企业的资本账面数额 50 000 元的差额确认为丙带来的商誉,并增加丙的资本数额。由于丙在合伙企业中的损益分配比例为 25%,而确认的丙合伙人商誉为 6 000 元,所以,退伙行为隐含着该合伙企业存在商誉 24 000 元 ($6\,000 \div 25\%$),商誉应按损益分配比例增加各合伙人的资本权益。其会计分录为:

借: 商誉	24 000
贷: 合伙人资本——甲	9 600
——乙	8 400
——丙	6 000
借: 合伙人资本——丙	56 000
贷: 库存现金	56 000

1.3 合伙企业的损益及分配

1.3.1 合伙企业的损益

前已述及，合伙企业并不是纳税主体，合伙企业的利润一般最终转为各合伙人的个人收入，由各合伙人缴纳个人所得税。但是，在我国情况比较特殊，依照《私营企业暂行条例》，雇工8人以上的合伙企业为纳税主体，必须缴纳企业所得税，即视同企业法人处理。因此，合伙企业必须严格执行国家颁布的有关财务会计制度，进行收入、费用等的核算，划清企业费用、成本和合伙人个人生活开支的界限。

由于合伙企业的生产经营规模有限，并且合伙人对企业债务负有无限连带责任，再加上合伙人对损益分配又有不同于公司组织的特点，因此，在账户设置上比较简单，只设置“本年利润”账户，用以反映合伙企业的损益形成和分配或弥补亏损等情况。“本年利润”账户贷方登记转入的各项收入以及亏损的弥补；借方登记转入的各项成本、费用以及利润的分配。该账户一般期末无余额。“本年利润”账户的核算内容如下：

本年利润	
转入的成本、费用	转入的收入
合伙人按损益分配比例分配的利润	合伙人弥补亏损

需要注意的是，如果合伙企业以资产支付合伙人私人费用，则应将其记入“合伙人提用”账户核算，不能作为合伙企业的业务费用处理。会计期末，应将“合伙人提用”账户余额转入“合伙人资本”账户，而不能转入“本年利润”账户。

1.3.2 合伙企业损益分配的原则

合伙企业以合伙人共同盈利为目的，其业务成果，无论是盈利还是亏损，均应由合伙人共同分配，通常损益分配的原则与方法应在合伙协议中规定。如果合伙人之间由于私利不能达成协议，则其损益应平均分配。但应该注意，在《合伙企业法》中明确规定：合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人或者由部分合伙人承担全部亏损。

合伙企业损益分配原则是各合伙人分享收益和承担损失的重要依据，在各种损益分配方法中，合伙人主要考虑以下两个重要因素：一个是每个合伙人在合伙企业中所投入的资本数额；另一个是每个合伙人的能力及在合伙企业中付出的时间和精力等。

1.3.3 合伙企业损益分配的主要方法

合伙企业损益分配的方法很多，但常用的基本方法有：约定比例分配法、资本比例分配法、合伙人薪金分配法、资本收益分配法等。

1. 约定比例分配法

约定比例分配法是指合伙人在考虑了各合伙人出资多少及对合伙企业的贡献大小等因素以后，由合伙人事先商定分配的比例，并在合伙协议中加以规定的损益分配方法。