

合伙企业会计

余国杰 康均 孙立 编著

◎ 高级会计实务丛书 ◎

12·33
1500
abc·d
4456·8
35·7

合伙者投入资本
的入账金额
损益的分配 入伙与退伙
解散与清算

中国经济出版社

高级会计实务丛书

合伙企业会计

余国杰 康均 孙立 编著

中国经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

合伙企业会计/余国杰等编著. —北京: 中国经济出版社,
1999. 1

(高级会计实务丛书)

ISBN 7-5017-2102-5

I. 合… I. 余… II. 企业管理-会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 38255 号

致读者

本套丛书以其实用性和一定的超前性, 受到广大读者特别是会计专业自学者的欢迎。但也出现了盗版图书, 影响了该书的正常发行。在此我们郑重声明: 对于图书盗版的违法行为我们决不姑息; 并欢迎教材发行部门和读者到我社发行部订购, 批量发行给予优惠。发行部电话: (010) 68319286, 邮购科电话: (010) 68344225。

高级会计实务丛书

合伙企业会计

余国杰 康均 孙立 编著

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街 3 号 100037)

通县建新印刷厂印刷 新华书店经销

850×1168 毫米 1/32 8.375 印张 210 千字

1999 年 1 月第 1 版, 1999 年 1 月第 1 次印刷

印数: 5000 册

ISBN 7-5017-2102-5/F·1432

定价: 15.00 元

前 言

合伙企业是指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盈利性组织。其最大的特点，就是强调“人的联合”，即合伙人的联合。在西方资本主义国家，合伙企业是数量较大的一种企业组织形式，常见于律师、医师、会计师等专门职业服务组织和小型企业组织，也有少数巨型工业和商业企业采用合伙企业组织形式。有的合伙企业甚至跨国经营，成为国际性的大企业。而在我国，随着私营企业、个体经济的发展，合伙企业这种企业组织形式也必将迅速发展。

由于合伙企业是建立在合伙契约基础上的一种企业组织形式，与公司组织分属两种不同的法律管辖，因此其会计处理有着与公司会计不同的特点，面临着一些特殊的会计问题，如投入资本的入账金额、损益的分配、入伙与退伙、解散与清算等方面问题。这些问题是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也很少。

本书作为这方面的专门著作，以西方会计中对这一领域的研究成果和实践经验为基础，结合我国的实际情况，对合伙企业会计的基本理论与实务，进行了全面、系统的阐述。全书共八章，内容涉及合伙企业的设立、合伙企业的经营、损益的形成与分配、合伙企业的会计报表、入伙与退伙、合并与改组以及解散与清算等方面。为便于读者理解和掌握，本书配有大量的思考题和练习题。

本书简明易懂，既适于高等院校会计、审计、财务等专业的学

生在学习基础会计课程的基础上进一步学习使用，也可以作为成人教育、高等教育自学考试、注册会计师考试的教材及参考书，以及供财务与会计人员业务学习使用。

全书由余国杰主编，并编写了第一章、第二章；第三章、第四章和第五章由康均编写；第六章、第七章和第八章由孙立编写。

由于作者水平所限，书中难免有疏漏之处，甚至错误，恳请广大读者不吝批评指正，以便进一步修改。

作 者

1998年10月于武汉

目 录

1. 概论

- 合伙企业的概念、特征与种类 (1)
 - 合伙企业法 (7)
 - 合伙企业会计的特点 (12)
 - 合伙企业会计的基本程序 (16)
-

2. 合伙企业的设立

- 合伙企业设立的条件和程序 (22)
 - 合伙企业设立的会计处理 (27)
-

3. 合伙企业的经营

- 合伙企业的购销业务 (33)
 - 合伙企业的营业费用 (45)
 - 合伙人的增资、减资、提用及借贷 (66)
-

4. 合伙企业的损益

- 合伙企业损益的形成 (72)

合伙企业损益的分配	(77)
<hr/>	
5. 合伙企业的会计报表	
编制会计报表的基本要求和准备工作	(89)
资产负债表	(93)
损益表	(107)
合伙人资本变动表	(115)
<hr/>	
6. 合伙企业权益的变动	
新合伙人入伙	(123)
合伙人的退伙与死亡	(136)
<hr/>	
7. 合伙企业的合并与改组	
合伙企业与独资企业的合并	(150)
合伙企业间的合并	(157)
合伙企业改组为公司	(165)
<hr/>	
8. 合伙企业的清算	
清算程序	(177)
安全清偿	(184)
分期清偿	(189)
现金分配计划	(199)

1 概 论

合伙企业是企业的一种重要组织形式。由于这种企业组织形式与公司制企业组织形式不同，分属于两种法律管辖，因此其会计处理也有着与公司会计不同的特点。本章，就合伙企业的概念和特征，以及其会计处理的特点及基本程序作一概述。

第一节 合伙企业的概念、特征与种类

一、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（Partnership）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。

合伙企业是一种“人的组合”，合伙人与合伙企业紧密联系，合伙人的死亡、退出或破产等都将导致合伙关系的解散。大多数国家（包括我国）法律规定，合伙企业原则上不具有独立的法律人格，不是法人。但法国、荷兰等大陆法国家及苏格兰的法律则

规定合伙企业也是法人。如法国 1966 年第 537 号法令制订的《商事企业法》第 5 条规定，包括合伙企业在内的一切商事企业，从登记之日起具有法人资格；1978 年第 9 号法令重新修订的《法国民法典》第 1842 条规定：“除本篇第三章所规定的共同冒险外，合伙企业自登记之日起具有法人资格”。

合伙组织常见于律师、医师、会计师等专门职业服务组织和小型企业组织，也有少数巨型工业和商业企业采用合伙组织的形式。有的合伙组织甚至跨国经营，成为国际性的大企业，如美国以合伙形式组成的大会计公司，其国际范围的年收入可达几十亿美元之巨，合伙人达上千人之多。表 1-1 列出了世界最大的 6 家会计师事务所 1993 年的全球业务收入情况。

表 1-1 1993 年世界最大的 6 家会计师事务所

事务所	年收入 (亿美元)	设有成员所 的国家数	设有联系所 的国家数
安达信 (Arther Andersen & Co, S. C.)	60.17	72	42
毕马威 (KPMG Peat Marwick)	60.00	119	12
安永 (Ernst & Young)	58.39	118	5
永道 (Coopers & Lybrand)	52.20	125	8
德勤 (Deloitte & Touche)	50.00	115	—
普华 (Price Waterhouse)	38.87	114	4

资料来源：《注册会计师通讯》1994 第 10 期，第 36 页。

二、合伙企业的特征

一般而言，合伙企业具有以下特征：

(一) 自愿联合 (A Voluntary Association)

合伙企业必须是建立在自愿基础上，而不能有任何强迫的因

素。这是因为除了有特殊约定，合伙企业中的任何一个合伙人都要为其他合伙人的业务活动承担连带责任，只有在自愿基础上建立的结合关系才能够保证合伙人之间的相互信任和顺利合作。

(二) 基于契约 (Based on a Contract)

合伙企业的建立，必须有书面的合伙协议。合伙人的出资数额、损益分配、债务承担、入伙、退伙、合伙企业的终止，以及内部关系中合伙人的权力和义务等事项，均由合伙协议所规定。合伙的性质属于契约关系，是一种特殊类型的契约。

(三) 有限寿命 (Limited Life)

合伙企业会由于合伙到期，某合伙人的退伙、死亡或破产，新合伙人的入伙等原因而宣告原合伙协议的终止。尽管形式上合伙企业可能会继续下去，但从法律的观点看，它已是在新的合伙契约基础上的新合伙企业了。

(四) 互为代理 (Mutual Agency)

在合伙企业中，任何一位合伙人都有权在企业的正常经营范围内代表企业进行活动，如签订合同等，其行为后果由全体合伙人承担，其他合伙人均须为该合伙人的行为负连带责任。因此设立合伙企业时，必须慎重地选择合伙人。

(五) 无限责任 (Unlimited Liability)

每个合伙人都对合伙企业的债务负有无限个人责任，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还清负债，并且这种个人责任具有无限连带的性质。例如，甲、乙、丙三人的合伙企业破产时，甲、乙已无个人资产抵偿企业所欠债务，虽然丙已依约还清他应分摊的债务，他仍有义务用其个人财产为甲、乙两人付清所欠的应分摊合伙债务，当然这时丙对甲、乙拥有财产追索权。

(六) 共有财产 (Co-ownership of Property)

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，为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。

(七) 无合伙企业所得税 (No Partnership Income Taxes)

合伙企业对其经营所得不缴纳所得税，而合伙企业的净收益被分配后成为合伙人的应税收入。假设甲乙合伙商店所取得的净收益 10 万元，在二合伙人中平均分配。合伙商店作为一个企业主体不缴纳所得税，而甲和乙作为个人则应就他们从合伙商店分配取得的收入 5 万元缴纳个人所得税。

然而，我国的情况却比较特殊，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。而对于雇工 8 人以下的合伙企业，则无须缴纳企业所得税。

三、合伙企业的种类

(一) 个人合伙和法人合伙

按照合伙人的性质，合伙企业可以分为个人合伙和法人合伙两种类型。

个人合伙是以两个或两个以上公民之间的协议为基础，以共同出资、共同经营为主要内容的一种自然人的联合体。法人合伙是以两个或两个以上法人联营，共同出资、又不具备法人条件的，由联营各方按照出资比例或协议约定，以各自所有的或者经营管理的财产承担连带责任的一种法人的联合体。我国法人间的合伙被看作联营的一种形式，称为合伙型联营，亦即半紧密型联营。无论个人合伙还是法人合伙，都具有上述合伙企业的一般特征，并按合伙企业的一般规则开展经营活动。虽然我国的《民法通则》既

有个人合伙方面的规定，又有法人合伙方面的规定，但《合伙企业法》主要是针对个人合伙企业的，因此，本书的讨论仅限于个人合伙企业。

（二）普通合伙和有限合伙

按照合伙人所负的责任，合伙企业可分为普通合伙（General Partnership）和有限合伙（Limited Partnership）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。普通合伙企业的合伙人一旦遇到企业倒闭，都要对企业的全部债务负责，不足之数要用个人财产偿还。若某一合伙人无力赔偿，则其他合伙人要代为赔偿。平时所称的合伙，即指普通合伙而言。因此，我们上面所介绍的合伙企业的一般特征，实际上是普通合伙企业的一般特征。由于我国的《合伙企业法》规范的仅仅是这种类型的合伙企业，因此，本书讨论也只限于这种类型的合伙企业。

有限合伙是指由至少一名普通合伙人和至少一名有限合伙人所组成的合伙企业，前者对合伙企业的债务负无限责任，后者则只负有限责任，即以出资为限。有限合伙是合伙企业的一种特殊形式，在这类合伙企业中，普通合伙人与有限合伙人在各方面都享有不同的权利，承担不同的责任。目前我国还没有有关有限合伙企业的单行法规，只是在一些地方法规中，如《深圳经济特区合伙条例》中，有关于有限合伙方面的规定。

四、合伙企业的利弊

作为一种企业形式，合伙企业对合伙人来说既有有利的一面，也有不利之处。

（一）合伙企业的有利之处

1. 与公司组织相比，合伙企业的有利之处主要有：

- (1) 设立合伙企业的手续比较简单，费用较少；
- (2) 合伙企业不是法人，因而也不是独立的纳税单位，合伙企业本身毋须缴纳企业所得税，而公司除股东对其所得红利缴纳个人所得税外，公司本身还必须缴纳公司所得税，即“两重纳税”；
- (3) 每个合伙人均有参与管理的权力，对企业的经营管理、企业的发展等问题有较多的控制权和发言权；
- (4) 各国政府对合伙企业的监督和管理比较松，一般不要求合伙企业公开企业账目和年度报告，合伙企业的经营有较大的自由和灵活性。

2. 与独资企业相比，合伙企业的有利之处主要有：

- (1) 通过合伙可以筹集比独资企业更多的资本；
- (2) 能够聚集超过一个人的专门知识和技术；
- (3) 在一个好的合伙企业中 $1+1>2$ ，如果合伙人合作得很好，他们可以获得比各自单独工作取得的成效更大的成绩。

(二) 合伙企业的不利之处

1. 与公司组织相比，合伙企业的不利之处主要有：

- (1) 合伙企业人数有限，很难募集大量资本，因而一般规模不大；
- (2) 合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，一旦经营失败，很容易导致倾家荡产；
- (3) 合伙企业存续时间不稳定，一旦有合伙人死亡或退伙，合伙关系一般即告解散，这不利于合伙企业的稳定发展。

2. 与独资企业相比，合伙企业的不利之处主要有：

- (1) 无限连带责任给每个合伙人增加了个人义务；
- (2) 每一合伙人都有权参与经营管理，不利于企业管理的集中和统一。

第二节 合伙企业法

一、各国有关合伙企业的法律

合伙是一种古老的企业组织形式，早在古希腊、罗马时代就已广泛存在，有关合伙的法律规定也随之产生。例如，著名的《法学阶梯》就设有专门一节对合伙做了规定。

在现代大陆法国家，合伙法主要规定在民法典和商法典的有关章节之中。德国民法典第二篇第 705、740 条规定了民事合伙，商法典第 105、160 条则规定了商事合伙。

法国民法典第三篇第四章为“合伙”。商事合伙最初规定在法国商法典中，后来于 1966 年 7 月 24 日制订了《商事企业法》，其中第一篇第一、二章对商事合伙做了规定，取代了商法典的有关规定。

在英美等国家，合伙法大都采取单行法的形式。英国 1870 年制订了“合伙法”，至今仍然有效。该法对英美法系的其他许多国家的合伙法有较大影响。美国的合伙法属于州法，没有统一的联邦合伙法。为了消除各州合伙法之间的差异，美国统一州法委员会于 1914 年起草制订了“统一合伙法”（Uniform Partnership Act）。该法目前已被除乔治亚州和路易斯安娜州以外的所有州所采纳。该法包括七章 45 节，主要适用于合伙人未订立合伙协议的合伙企业。

在我国除了《民法通则》中对合伙制做了有关规定外，在 1997 年 2 月 23 日以前没有一个全国范围内的调整合伙企业关系的专业性法律文件。然而在一些地方，特别是那些合伙企业比较多的地区，出于对合伙企业管理的需要，已经制定了一些地方性法规，对合伙企业的内部及其外部关系进行调整。1994 年 3 月 1 日深圳

市第一届人民代表大会常务委员会第二十一次会议通过了《深圳经济特区合伙条例》。该条例共四章七十三条，分别规范了普通合伙与有限合伙的行为。对合伙企业的设立、合伙人的权利与义务、入伙与退伙、解散与清算等具体问题作出了详细规定。这是我国第一个规范合伙企业的地方性法规。它对促进深圳经济特区合伙企业的发展与完善起了非常重要的作用。

1997年2月23日八届全国人大常委会第二十四次会议通过了《中华人民共和国合伙企业法》。该法共九章七十八条，对合伙企业的设立、合伙企业财产、合伙企业的事务执行、合伙企业与第三人的关系、入伙与退伙、合伙企业的解散与清算以及法律责任等问题作了全面详细的规定。从我国合伙企业的发展趋势及规范合伙企业管理的需要看，该法的颁布正是适应了形势发展的需要，必将推动合伙企业健康发展。

二、合伙企业内部各合伙人之间的关系

合伙人之间的权力和义务通常都在合伙协议中予以规定，因而他们之间首先是一种契约关系。与此同时，合伙人之间也是一种相互信任的忠实关系，合伙人不得损害企业或其他合伙人的利益、牟取私利。

（一）合伙人的权力

1. 分享利润的权力

每一位合伙人均有根据合伙协议规定的比例取得利润的权力。如果协议中没有规定，则应根据各国合伙企业法的规定分配利润。英、美和我国的合伙企业法都规定，合伙协议未约定利润分配比例的，由各合伙人平均分配，而不考虑合伙人出资的多少。法国法律规定应按合伙人的出资比例分享利润。

2. 参与经营管理的权力

除非合伙协议有相反的规定，每一合伙人均有平等地参与合

伙企业的管理、对外以合伙企业的名义进行业务活动的权力。在实际生活中，合伙协议常常规定由某一位或几位合伙人负责合伙企业的日常管理。如果每一位合伙人都参与管理，企业的经营决策必须经每一位合伙人的同意。

3. 监督和检查账目的权力

每一位合伙人都有权了解、查询有关合伙企业经营状况的各种情况，负责日常业务的合伙人不得拒绝。合伙人有权随时查阅合伙企业的账目并提出质询。一些国家对合伙人的这项权力加以限制，以保证合伙企业的经营管理能够顺利进行。法国法律规定，不参与日常管理的合伙人一年内查阅合伙企业账目一般不得超过二次。

4. 获得补偿的权力

合伙人处理企业的日常业务或维持企业的正常经营，维护企业的财产利益而垫付的个人费用或因此遭受的个人财产损失，合伙企业和其他合伙人应予以补偿。但在原则上，合伙人不得向合伙企业请求支付报酬。

(二) 合伙人的义务

1. 缴纳出资的义务

合伙人在签订合伙协议之后，有义务按照协议规定的时间、数额、方式缴纳出资。如合伙人到期拒不缴纳出资而使合伙企业无法成立或给其他合伙人造成损失的，其他合伙人有权要求其赔偿。合伙人一般可以用货币、实物、土地使用权、知识产权或者其他财产权利出资，经全体合伙人协商一致，合伙人也可以用劳务出资。

2. 忠实的义务

合伙人对合伙企业及其他合伙人负有忠实的义务。合伙人必须为合伙企业的最大利益服务；不得擅自利用合伙企业的财产为自己牟取私利；不得自营或者同他人合作经营与本合伙企业相竞

争的业务;应及时向其他合伙人报告有关企业的各种情况和信息。合伙人违反忠实义务所获得的利益,必须全部转交给合伙企业。

3. 谨慎和关注的义务

参与经营管理的合伙人在执行合伙企业业务时,必须谨慎和小心。如因其失职而给合伙企业造成损失,其他合伙人有权请求赔偿。

4. 不随意转让出资的义务

由于合伙人之间存在着“相互信任”(mutual confidence)的关系,合伙人未经其他合伙人同意不得将其在合伙企业中的出资及各项权利转让给第三人,也不得介绍第三人入伙。但大多数国家均允许合伙人在一定条件下将请求分配利润的权利转让或遗赠给他人。

三、合伙企业对第三人的关系

在合伙企业中,每个合伙人在企业所从事的业务范围内,都有权作为合伙企业和其他合伙人的代理人。这就是所谓合伙人相互代理原则。根据这一原则,合伙企业同第三人的关系具有以下几个特点:

1. 每个合伙人在执行合伙企业的通常业务中所作出的行为,对合伙企业和其他合伙人都具有约束力。除非该合伙人无权处理该项事务,而且与之进行交易的第三人也知道该合伙人没有得到授权,否则,合伙企业和全体合伙人都要就该合伙人的行为对第三人负责。根据英国合伙法的规定,每个合伙人,特别是从事货物买卖交易的合伙贸易企业的合伙人,在处理下列业务时,都认为具有默示的授权:

- (1) 出售合伙企业的货物;
- (2) 以企业的名义购买企业的业务所需要的货物;
- (3) 收受企业的债款,并出具收据;