

会计核算操作指南(续)

# 合伙企业 会计核算

郑兴良 编著

经济管理出版社

会计核算操作指南（续）

# 合伙企业会计核算

郑兴良 编著

经济管理出版社

责任编辑 凌霄  
版式设计 陈力  
责任校对 孟赤平

### 图书在版编目 (CIP) 数据

合伙企业会计核算/郑兴良编著. - 北京: 经济管理出版社, 1999.1

(会计核算操作指南 (续) /庄恩岳主编)

ISBN 7-80118-683-4

I. 合… II. 郑… III. 合资企业-企业管理 IV. F276.43

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 01774 号

会计核算操作指南 (续)

合伙企业会计核算

郑兴良 编著

---

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 北京银祥福利印刷厂

---

787×1092 毫米 1/32 8.75 印张 222 千字

1999 年 1 月第 1 版 1999 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—6000 册

---

ISBN 7-80118-683-4/F·650

定价: 13.50 元

---

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

# 《会计核算操作指南(续)》

## 编委会名单

主 编：庄恩岳

副主编：尹 平 朱从敏

编 委：庄恩岳 尹 平 朱从敏 刘淑玲

赵玉霞 胡 荣 林 琳 李百兴

魏立谦 吴正大 陈永东 郑兴良

刘建军 陈丹萍 季小琴 王清刚

马晓康 余丽芳 郭丽娜 汪士果

武 戈

# 前 言

为了帮助广大财会人员较为全面、系统地了解和掌握国际会计准则和我国的会计准则及会计核算,我们在1996年编写了《会计核算操作指南》丛书,内容包括应收帐款、投资、固定资产、资产负债表、损益表、现金流量表、合并会计报表、所得税会计、银行基本业务、存货、应付项目、借款费用资本化、所有者权益、外币业务、收入确认、无形资产、会计政策和会计估计的变更、长期工程合同和递延资产等。在这个基础上,我们又编写了《会计核算操作指南(续)》丛书,内容包括非货币交易、费用与成本、租赁、期货、联营企业、合伙企业、股份有限公司、企业合并、社会保障、企业清算、关联方以及独资企业、公司企业、会计制度设计、企业资产重组等,具体介绍了国际会计准则和我国的会计准则及会计业务核算和报表编制的操作方法以及我国现行会计制度在向会计准则转换过程中会计业务的核算和会计报表的编制等业务操作。

希望《会计核算操作指南(续)》丛书的出版,对广大财会人员学习和掌握会计准则有所帮助。

庄恩岳

1998年10月

# 目 录

<b>第一章 合伙企业概论</b> .....	( 1 )
第一节 合伙企业的性质 .....	( 1 )
第二节 合伙企业的设立条件和登记 .....	( 5 )
第三节 合伙企业的财产及其与第三人的关系 .....	(12)
第四节 合伙企业事务的执行 .....	(13)
第五节 入伙与退伙 .....	(15)
<b>第二章 合伙企业会计处理的特殊方面</b> .....	(18)
第一节 合伙企业的初始投资 .....	(18)
第二节 合伙企业的经营 .....	(22)
第三节 合伙权益的变动 .....	(36)
<b>第三章 合伙企业资产的核算</b> .....	(55)
第一节 货币性资产的核算 .....	(55)
第二节 债权性资产的核算 .....	(80)
第三节 存货的核算 .....	(93)
第四节 固定资产的核算 .....	(127)
第五节 无形资产、递延资产的核算 .....	(155)
第六节 长期投资的核算 .....	(163)
<b>第四章 合伙企业负债的核算</b> .....	(173)
第一节 负债的概念和种类 .....	(173)
第二节 流动负债的核算 .....	(175)
第三节 长期负债的核算 .....	(183)
<b>第五章 合伙企业成本、费用的核算</b> .....	(190)

第一节	成本、费用的基本概念·····	(190)
第二节	制造成本法·····	(200)
第三节	期间费用的核算·····	(207)
<b>第六章</b>	<b>合伙企业收入的核算·····</b>	<b>(213)</b>
第一节	收入的概念与确认·····	(213)
第二节	主营业务收入的核算·····	(218)
第三节	其他业务收入的核算·····	(227)
<b>第七章</b>	<b>合伙企业的解散与清算·····</b>	<b>(233)</b>
第一节	清算程序·····	(233)
第二节	安全清偿·····	(239)
第三节	分期清算·····	(243)
第四节	现金分配计划·····	(253)
第五节	无清偿能力的合伙人与合伙企业·····	(257)
<b>附录：</b>	<b>中华人民共和国合伙企业登记管理办法·····</b>	<b>(262)</b>

# 第一章 合伙企业概论

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营利性组织。合伙与独资、股份制一样，是企业组织形式的一种类型。在西方国家中，合伙企业是一种最常见的企业组织形式。

## 第一节 合伙企业的性质

在讨论合伙问题时，人们通常将其定义为两个或两个以上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。

合伙企业优于独资企业之处在于，合伙能由多人分担所需的资金、所需的才干和特定行业所负的风险。因此，合伙组织常见于：(1) 中小型企业，诸如服务业、零售业、批发和制造业。因为中小型企业所需资金较少，几个合伙人就可以承担得起。(2) 某些需要专门技术的服务性行业，其中尤以会计师事务所、律师事务所、医生诊所等最为常见。合伙这一企业组织形式之所以在专门职业界受到欢迎，一方面是合伙可以集合这些专门人才的技术和才干，因为这些专门职业对社会和客户都负有较大的责任；另一方面也是由于利用公司组织难以规范这些专业人员的责任。所以，法律也不允许以公司的形式组建。



## 一、合伙企业的特征

合伙企业的特征大体可以归纳为以下几点：

1. 易于设立。与公司组织相比，合伙公司的设立，由两个人或两个人以上，可以口头约定，共同经营，也可以书面契约约定，甚至可以相互默许而设立。

2. 有限经营期。合伙的法定经营期随着新合伙人的入伙，或原合伙人的退伙或死亡，或合伙人同意解散，或因破产等原因产生的非自愿解散而终止。但是，合伙的法定组织解散，并不意味着作为一个独立企业主体或会计主体的合伙解散，合伙企业的经营通常会持续下去，不因合伙人的进退而受到太多的干扰。

3. 互为代理。合伙组织的另一个重要法律特征是互为代理，每一个合伙人均被认为是所有合伙业务的代理人，其代表合伙企业所做的行为，对其他所有合伙人均有约束力。

4. 无限责任。每一个合伙人要对合伙的所有债务负责，碰到合伙企业无力偿债时，合伙人还可能动用个人的资产来偿还任何合伙人所承诺的合伙债务。换句话说，每一个合伙人对合伙企业的债务均负个人连带责任，这种合伙企业也称为普通合伙。在有些国家如美国，无限责任的特征可能因指定某一特定合伙人为有限责任合伙人而受到限制。有限责任合伙人的风险只限于对合伙企业的投资，不必为合伙企业的债务负个人连带责任，然而这种情况应向合伙企业的债权人通报，这种合伙企业称为有限合伙，在有限合伙企业中，至少要有一个合伙人对合伙企业的全部债务负无限责任。

5. 共同享有合伙资产和盈利。当一个合伙人将其资产投资于合伙企业，即对该项资产丧失了要求权，而对合伙企业所有的资产取得了所有权。合伙企业中每一个合伙人对合

伙盈利都具有所有权。事实上，共享损益是合伙存续的考验之一。

6. 非纳税主体。在美国，合伙企业不必缴纳所得税，为非纳税主体，但却要向税务机关呈报一份“年度申报表”，其中应列明合伙企业的收入、费用、净利润及其在合伙人之间的分配情况。合伙人应将其个人在合伙企业正常净利润中所占的份额，以及股利、慈善捐款等列入其个人所得税申报表中，申报缴纳个人所得税。

企业组织形式究竟选择合伙形式还是公司形式，最重要的考虑就是该企业和其所有者的税负。

## 二、合伙契约

虽然合伙可按口头约定而设立，也可按默认而设立，然而合伙易于设立的特征，并不鼓励采取不健全的企业实务，即使口头约定是合法的，而且具有约束力，但是合伙契约仍应以书面形式为主，该契约至少应列明下列各项：

1. 营业性质；
2. 每一个合伙人的权利和义务；
3. 每一个合伙人的原始出资额，其中包括非现金资产应入账的金额；
4. 增资和减资的规定；
5. 损益分配方法；
6. 合伙解散程序。

如果契约未规定损益分配方法，那么，所有的合伙人，不论其出资额及投入的时间，损益均平均分配。

在制订合伙契约过程中，可聘请律师协助会计师制订。修订合伙契约通常要经全体合伙人同意。

合伙人之间发生争执，如果根据合伙契约不能解决，可

以仲裁或诉诸法院以求解决。对争端解决结果不满意的合伙人随时有权退伙。

### **三、合伙企业的财务报告**

合伙企业的财务报告主要是为了满足合伙人、合伙企业债权人和税务机构之类使用者的需要。合伙人需要会计信息来规划和控制合伙的资产和经营活动，可以为其投资决策提供参考，除非合伙契约有相反规定，任何一个合伙人均可随时查询合伙企业的财务报告。银行或其他金融机构等债权人，在审核合伙的借款申请时，也常常需要财务报告。虽然在美国合伙企业不需要缴纳联邦所得税，但是，为了使美国税务机构能审核合伙企业的利润，以便确定每一个合伙人所分得的利润应纳多少税，因而要求合伙企业向税务机构呈报财务报告。除此之外，合伙的财务报告并不能引起其他人的兴趣，因此，合伙企业很少编制供公众使用的年度财务报告。

### **四、合伙企业会计的基本特征**

合伙企业会计与独资企业或公司制企业会计的不同之处在于损益分配及所有者权益科目的设置。在合伙企业会计记录之中，虽然可以为每一个合伙人设置一个所有者权益类科目，但是在较为常见的实务中，则设置三个所有者权益科目，即：（1）资本科目；（2）提款科目（或称往来科目）；（3）合伙人借贷科目。

每一个合伙人的原始投资，均借记所设入的资产，按所投入净资产的公允价值贷记合伙人资本账户。原始投资后，合伙人的权益随着增加投资及在净利润中所占份额而增加，随着提用资产及在净损失中所占份额而减少。

合伙人在预计企业盈利时的提款，或视为合伙人工资的提款，均借记“合伙人提款”科目，但是，将使合伙人的所

有者权益永久性减少的巨额提款，宜直接借记“合伙人资本”科目。

会计年度终了时，“本年利润”科目中的损益，应按合伙契约的规定转入“合伙人资本”科目。年底时，“合伙人提款”科目的借方余额，也应转入“合伙人资本”科目。由于合伙人权益科目的会计处理程序不像公司股本及其他股东权益科目那样受到法规的约束，因此，实际处理程序与上述可能有所不同。

合伙人有时可能从合伙企业提取一笔款项，其金额巨大，并且有意偿还，这种交易可借记“应收合伙人借款”，而不是记入“合伙人提款”科目。有时，合伙人也可能贷款给合伙企业，此时不能认为是“合伙人资本”科目的增加，而是贷记“应付合伙人贷款”科目。如果贷款时，合伙企业为此向该合伙人签发一张应付票据，则贷记“应付票据”。这种“应付合伙人贷款”及其应付利息都应视为负债。同理，合伙企业借给合伙人的款项，应视为资产。若按流动与非流动项目分类，这种关系户交易可能不问其到期日长短，一概将合伙人借贷列为非流动项目。如果合伙企业借给合伙人巨额无担保款项，其偿还又受到怀疑，则应将此应收款项从“合伙人资本”科目中抵消，否则，资产及合伙人权益将会虚增，易于引起误解。充分揭示原则要求将任何“应收合伙人款项”单独列示。有关合伙人借贷事项应在合伙契约中订明。

## **第二节 合伙企业的设立条件和登记**

### **一、合伙企业设立的条件**

合伙企业既然是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，因此，从维护社会经济秩序，促进社会主义市场经济的发展，保护合伙企业及其合伙人的合法权益，规范合伙企业的行为出发，对合伙企业的设立，规定了较严格的条件。

设立合伙企业，应当具备下列条件：

1. 有两人以上合伙人，并且都是依法承担无限责任者；
2. 有书面合伙协议；
3. 有各合伙人实际缴付的出资；
4. 有合伙企业的名称；
5. 有经营场所和从事合伙经营的必要条件。

合伙企业的合伙人，应当是具有完全民事行为能力的人。民事行为能力，是指民事主体通过自己的行为取得民事权利、承担民事义务的资格。完全民事行为能力，即达到法定成年年龄的公民，能够通过自己的独立行为进行民事活动，并独立承担全部民事法律责任。其条件为：①年满 18 周岁的公民。②精神状况正常，能完全辨认其行为及其后果。以上两个条件同时具备。根据《中华人民共和国民法通则》第 11 条规定：“18 周岁以上的公民是成年人，具有完全民事行为能力，可以独立进行民事活动，是完全民事行为能力人”。“16 周岁以上不满 18 周岁的公民，以自己的劳动收入为主要生活来源的，视为完全民事行为能力人”。根据《中华人民共和国合伙企业法》第九条的规定，“合伙人应当为具有完全民事行为能力的人。”限制民事行为能力人、无民事行为能力人，不得成为合伙企业的合伙人。

另外，根据《中华人民共和国合伙企业法》第 10 条的规定，“法律、行政法规禁止从事营利性活动的人，不得成

为合伙企业的合伙人”。

合伙企业的全体合伙人，应协商一致，订立合伙协议。书面的合伙协议，应当载明下列事项：

1. 合伙企业的名称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. 合伙人的姓名及其住所；
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。

合伙协议可以载明合伙企业的经营期限和合伙人争议的解决方式。

各合伙人按照合伙协议约定的出资方式、数额和缴付出资的期限，履行对合伙企业的出资义务。各合伙人按照合伙协议实际缴付的出资，为对合伙企业的出资。

合伙人对合伙企业的出资，可以采用货币、实物、土地使用权、知识产权或者其他财产权利的形式，经全体合伙人协商一致，合伙人也可以用劳务形式出资。但无论以何种形式出资，上述出资都应当是合伙人的合法财产及财产权利。且对货币以外的出资需要评估作价的，可以由全体合伙人协商确定，也可以由全体合伙人委托法定评估机构进行评估。

## **二、合伙企业的设立登记**

设立合伙企业，应当由全体合伙人指定的代表或者共同委托的代理人向企业登记机关申请设立登记。工商行政管理机关是合伙企业登记机关。国务院工商行政管理部门主管全

国的合伙企业登记工作。市、县工商行政管理机关负责本辖区内的合伙企业登记。

申请设立合伙企业，应当向企业登记机关提交下列文件：

1. 全体合伙人签署的设立登记申请书；
2. 全体合伙人的身份证明；
3. 全体合伙人指定的代表或者共同委托的代理人的委托书；
4. 合伙协议；
5. 出资权属证明；
6. 经营场所证明；
7. 国家工商行政管理部门规定提交的其他文件。

法律、行政法规规定设立合伙企业须报经审批的，还应当提交有关批准文件。例如，设立合伙会计师事务所，应按属地原则，由省级注册会计师协会审核符合规定条件后，由省级财政厅、局（含深圳市财政局）批准，报中国注册会计师协会备案。在备案复审过程中，发现审批不当的，自收到备案报告之日起，30日内报告财政部主管部长，由财政部主管部长决定是否通知原审批机关重新审查。30日之后，地方没有接到财政部通知者，视同同意。

合伙协议约定或者全体合伙人决定，委托一名或者数名合伙人执行合伙企业事务的，在申请设立合伙企业时，还应当提交全体合伙人的委托书。

企业登记机关应当自收到申请人依照上述规定提交的全部登记文件之日起30日内，作出核准登记或者不予登记的决定。对于符合《中华人民共和国合伙企业法》规定条件的，予以核准登记，发给营业执照。合伙企业的登记事项应

当包括：合伙企业的名称、经营场所、经营范围、经营方式和合伙人的姓名及住所、出资额及出资方式。合伙企业确定执行合伙企业事务的合伙人或者设立分支机构的，登记事项还应当包括执行合伙企业事务的合伙人或者分支机构的情况。对于不符合《中华人民共和国合伙企业法》规定条件的，不予登记，并应当给予书面答复，说明理由。

合伙企业的营业执照签发之日，即为合伙企业的成立日期。

合伙企业经企业登记机关依法核准登记，领取营业执照后，方可从事经营活动。

合伙企业应当在企业登记机关核准的登记事项内依法从事经营活动。

### **三、合伙企业的变更登记**

合伙企业设立登记时所登记的事项发生变更，应当于作出变更决定或者变更事由发生之日起 15 日内，向原企业登记机关申请变更登记。

合伙企业申请变更登记，应当向原企业登记机关提交下列文件：

1. 变更登记申请书；
2. 经全体合伙人签署的变更决定书或者变更事由发生的证明文件；
3. 国家工商行政管理部门规定提交的其他文件。

法律、行政法规规定变更事项须报经审批的，还应当提交有关批准文件。

企业登记机关应当自收到符合规定的全部文件之日起 30 日内，作出核准变更登记或者不予变更登记的决定。

合伙企业变更登记事项如果涉及营业执照变更的，企业



登记机关应当换发营业执照。

#### **四、合伙企业的注销登记**

依法解散的合伙企业，应当自清算结束之日起15日内，向原企业登记机关办理注销登记。

合伙企业有下列情形之一时，应当解散：

1. 合伙协议约定的经营期限届满，合伙人不愿继续经营的；
2. 合伙协议约定的解散事由出现；
3. 全体合伙人决定解散；
4. 合伙人已不具备法定人数；
5. 合伙协议约定的合伙目的已经实现或者无法实现；
6. 被依法吊销营业执照；
7. 出现法律、行政法规规定的合伙企业解散的其他原因。

合伙企业办理注销登记，应当提交下列文件：

1. 全体合伙人签署的注销登记申请书；
2. 全体合伙人签署的清算报告；
3. 国家工商行政管理部门规定提交的其他文件。

合伙企业办理注销登记时，应当缴回营业执照。经企业登记机关注销登记，合伙企业终止。

#### **五、合伙企业分支机构的登记**

合伙企业设立分支机构，应当向分支机构所在地的企业登记机关申请设立登记。分支机构的登记事项应当包括：

1. 分支机构的名称；
2. 分支机构的经营场所；
3. 分支机构的经营范围；
4. 分支机构的经营方式；