

高等学校“十一五”规划教材
新会计与财务管理系列

高级财务会计

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

主 编 王培欣 李晓玲

哈尔滨工业大学出版社

高等学校“十一五”规划教材·新会计与财务管理系列

高级财务会计

ADVANCED FINANCIAL ACCOUNTING

主 编 王培欣 李晓玲

副主编 王 迪 常 颖 张 华 丁 琦

哈尔滨工业大学出版社

内 容 简 介

本书共分 13 章,遵循特殊会计主体、特殊会计报告、特殊业务和特殊期间来编排内容,包括:合伙企业会计、分支机构会计、企业合并、合并财务报表、外币折算、物价变动会计、分部报告和中期报告、股票上市公司信息披露、商品期货会计、金融工具会计、租赁会计、企业年金基金和破产清算会计等内容。各章后安排了案例思考、思考题、习题等内容,并在书后附习题答案,以帮助学生和广大实务工作者更好地理解上述特殊会计问题。

本书可作为研究生、本科生教材及会计实务工作者处理实务问题的参考资料。

图书在版编目(CIP)数据

高级财务会计/王培欣,李晓玲主编. —哈尔滨:哈尔滨工业大学出版社,2008.8
(新会计与财务管理系列)

ISBN 978 - 7 - 5603 - 2745 - 7

I . 高… II . ①王… ②李… III . 财务会计 IV . F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 103471 号

策划编辑 孙 杰 许雅莹 杜 燕

责任编辑 许雅莹

封面设计 卞秉利

出版发行 哈尔滨工业大学出版社

社 址 哈尔滨市南岗区复华四道街 10 号 邮编 150006

传 真 0451 - 86414749

网 址 <http://hitpress.hit.edu.cn>

印 刷 肇东粮食印刷厂

开 本 787mm × 1092mm 1/16 印张 21 字数 520 千字

版 次 2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5603 - 2745 - 7

定 价 34.00 元

(如因印装质量问题影响阅读,我社负责调换)

《新会计与财务管理》系列丛书编委会

主 任 王福胜(哈尔滨工业大学)

副主任 张培英(哈尔滨工业大学(威海))

邵铁柱(哈尔滨理工大学)

李维刚(佳木斯大学)

赖胜才(黑龙江工程学院)

委 员 (以姓氏笔画排序)

么冬梅 于向慧 马海鹰 王 迪 王 勇

王海东 王培欣 王敬群 史冬梅 田 甜

刘晓东 刘超宇 吕天山 曲 红 毕 鹏

许延明 吴宝宏 宋 明 李长福 李冬姝

李思泓 李相林 李晓玲 李 湛 张 义

张 华 张忠慧 张春瑞 杨 峰 孟令宏

屈 琦 武铁刚 赵严翠 陶 萍 常 颖

董 森

2006年2月15日,国家财政部正式发布新会计准则和审计准则,自2007年1月1日起全面实施。这标志着适应我国市场经济发展要求与国际惯例趋同的企业会计准则体系和审计准则体系正式建立。这是我国继1992年实行两则、两制,1998~2001年实行《股份有限公司会计制度》和《企业会计制度2001》(包括16项具体会计准则)以来的第三次重大变革,是我国财务会计领域具有里程碑意义的重要事件,这将给财务会计工作带来重大的积极影响。

针对这种情况,哈尔滨工业大学出版社与哈尔滨工业大学、哈尔滨工业大学(威海)、哈尔滨理工大学、佳木斯大学、烟台大学、山东工商学院、黑龙江工程学院、长春工业大学等8所院校共同依据财政部所颁布的《新会计准则》、《审计准则》和其他最新的准则、法规,结合长期的教学与工作实践,编写了《新会计与财务管理》系列丛书。

该系列丛书着眼于学生实践能力的培养,在主教材中,侧重基本理论和基本实务的阐述与分析;在与之配套的训练教程中,突出对理论的实践和对案例的应用,同时,满足学生对应试的需求。

本系列图书的主要特点为:

新准则——以新颁布的准则、法规为依据

重实务——以案例分析、技能操作为重点

全方位——包括教材、训练教程、参考课件

希望本系列教材能够帮助学生理解新准则的要求,掌握专业技能,更好地理解各项准则、法规所体现的准确、合理的工作理念,为今后的具体工作打下坚实的知识与技能基础。

在系列图书的策划与编写过程中,得到了参编院校的大力支持,作为编辑我们表示深深地感谢。同时,我们也希望更多的作者参与到编者队伍中,进一步扩充编写范围,也希望更多的读者对本系列丛书提出宝贵意见,从而进一步满足读者需求。

随着社会经济的发展变化,不断将一些新的、特殊的会计问题摆在会计工作者面前,尤其是2006年财政部颁布了新的会计准则体系,使得许多特殊会计问题有法可依、有章可循。为了适应经济环境、法规环境的变化和要求,我们在充分考虑了学生学习的特点和需要的基础上,编写了这本高级财务会计教材,写作过程中力求突出以下特点。

(1) **体系合理** 国内众多的高级财务会计教材由于定位不同,内容、体系上并不统一。在确定本教材内容时,尽量做到体系章节搭配合理,由浅入深,包含了特殊主体、特殊报告、特殊业务、特殊期间等内容。

(2) **内容崭新** 当前国内的高级财务会计教材多为国外同类教材的编译本,内容与国内的会计实务有较大差距。本书编写过程中,力求内容新,对于新会计准则涉及的内容,遵循新会计准则撰写;对于新会计准则未涉及、但我国有相关法规的,参照相关法规撰写,并注意与国际会计准则及美国财务会计准则的比较。

(3) **实用性强** 高级财务会计是高年级本科生及研究生开设的、难度较大的一门专业课,为了使學生更好地理解、掌握相关内容,各章都安排了案例思考、思考题、形式多样的习题。通过练习和案例讨论提高学生分析问题、解决问题的能力,也增强本书的实用性。

本教材框架由哈尔滨工业大学王培欣设计,内容体系由王培欣、李晓玲、王迪商定,由王培欣负责统稿。全书共分13章,第1、2、8章由哈尔滨工业大学(威海)李晓玲编写,第3、4章由王培欣编写,第5、6、7章由佳木斯大学王迪编写,第9、10章由哈尔滨工业大学(威海)张华编写,第11章由哈尔滨工业大学常颖编写,第12、13章由哈尔滨工业大学丁琦编写。

由于编者水平所限,书中疏漏、错误之处在所难免,恳请读者批评指正,以便再版时修改。

编 者
2008年6月

目 录

第 1 章 合伙企业会计	(1)
1.1 合伙企业及其会计特征	(2)
1.2 合伙企业的会计核算	(4)
1.3 合伙企业的解散与清算	(12)
案例思考	(17)
思考题	(17)
习题一	(18)
第 2 章 分支机构会计	(19)
2.1 分支机构会计的内容与方法	(20)
2.2 按成本计价的会计处理	(22)
2.3 按高于成本计价的会计处理	(27)
2.4 其他事项的会计处理	(31)
思考题	(33)
习题二	(33)
第 3 章 企业合并	(35)
3.1 企业合并概述	(36)
3.2 同一控制下企业合并的处理	(40)
3.3 非同一控制下企业合并的处理	(48)
案例思考	(60)
思考题	(61)
习题三	(61)
第 4 章 合并财务报表	(65)
4.1 合并财务报表的基本原理	(66)
4.2 股权取得首期末合并财务报表的编制	(76)
4.3 连续以后各期合并财务报表的编制	(103)

案例思考	(108)
思考题	(108)
习题四	(108)
第5章 外币报表折算	(111)
5.1 外币报表折算概述	(112)
5.2 外币报表折算方法	(113)
案例思考	(124)
思考题	(124)
习题五	(125)
第6章 物价变动会计	(127)
6.1 物价变动会计概述	(128)
6.2 一般物价水平会计	(132)
6.3 现行成本会计	(138)
6.4 现行成本/稳值货币会计	(143)
案例思考	(145)
思考题	(146)
习题六	(147)
第7章 分部报告与中期财务报告	(149)
7.1 分部报告	(150)
7.2 中期财务报告	(158)
案例思考	(164)
思考题	(165)
习题七	(165)
第8章 上市公司会计信息披露	(167)
8.1 上市公司会计信息披露概述	(168)
8.2 上市过程中会计信息的披露	(172)
8.3 上市后会计信息的披露	(186)
案例思考	(191)
思考题	(191)
习题八	(191)
第9章 商品期货会计	(193)
9.1 期货交易概述	(194)
9.2 期货投资企业会计	(198)
9.3 期货经纪公司会计	(208)

9.4 期货交易所会计	(212)
案例思考	(218)
思考题	(219)
习题九	(219)
第 10 章 金融工具会计	(223)
10.1 金融工具概述	(224)
10.2 衍生金融工具会计	(228)
10.3 套期保值会计	(237)
10.4 金融资产转移	(245)
案例思考	(248)
思考题	(249)
习题十	(249)
第 11 章 租赁	(251)
11.1 租赁概述	(252)
11.2 经营租赁的核算	(254)
11.3 融资租赁的核算	(257)
11.4 售后租回交易的核算	(262)
11.5 租赁的披露	(264)
思考题	(264)
习题十一	(264)
第 12 章 企业年金基金	(269)
12.1 企业年金基金概述	(270)
12.2 企业年金基金的确认和计量	(273)
12.3 企业年金基金列报	(285)
案例思考	(286)
思考题	(287)
习题十二	(287)
第 13 章 破产清算会计	(289)
13.1 破产清算会计概述	(290)
13.2 破产清算的会计处理	(294)
思考题	(311)
习题十三	(311)
习题参考答案	(313)
参考文献	(325)

合伙企业会计



新准则提示

- 新准则未涉及合伙企业会计

学习目标提示

- 合伙企业的概念界定及其性质
- 合伙企业的会计特征
- 有关合伙企业权益、合伙企业改组以及合伙企业的解散与清算等会计核算方法

中英文关键词对照——

- 合伙企业 Partnership
- 合伙人 Partner
- 入伙 Occupation
- 退伙 Tenders
- 解散 Dissolution
- 清算 Liquidation
- 合伙人往来 Partner's contacts
- 合伙人资本 Partner's capital

1.1 合伙企业及其会计特征

一、合伙企业的性质

合伙企业(Partnership)是指由两个或两个以上的个人基于合同而成立的,旨在进行生产经营活动以谋求利润的经济联合体,其原则是共同出资,共同经营,共同承担责任和分享损益。规模比较小的企业普遍采取这种企业组织形式,另外,也常见于医师诊所、律师事务所、会计师事务所等。许多西方国家常以法律形式禁止某些必须特别重视业主个人专业水平、职业道德和责任的行业如医师诊所、律师事务所、会计师事务所等,采取公司的组织形式,只允许其采用独资或合伙经营的形式,这主要是为了防止作为业主的上述专业人员丧失职业道德,损害委托人或其他有关方面的利益,而逃避其应由个人承担的经济责任和法律责任。

由于合伙企业的业主不止一人,在利益的分配或责任的承担等方面有许多复杂的问题需要解决,所以,合伙企业必须以所有合伙人(Partner)共同签订的契约为基础,并经政府有关部门核准之后才得以建立。合伙契约中应当包括以下一些较为重要的事情:

- (1) 合伙企业的经营范围。
- (2) 各合伙人的原始投资额,其中包括非现金资产及其作价金额。
- (3) 各合伙人的权利与义务。
- (4) 损益分配方法及比例。
- (5) 允许各合伙人提款的限度。
- (6) 合伙解散的条件及程序。

二、合伙企业的会计特征

(一) 合伙企业的特点

(1) 合伙企业不是独立的法律主体。尽管在会计上,合伙企业是一个会计主体,但是法律没有赋予合伙企业法人的资格。合伙企业的对外事务都应以合伙人个人的名义进行。合

伙企业依附于合伙人而存在。

(2)经营期限有限。合伙企业由两人或两人以上签订合伙协议即告成立,合伙人退伙或死亡,或合伙人协议解散,或因破产,可能随时造成合伙企业解散和新的合伙企业设立。

(3)经营责任无限。合伙企业的每一合伙人对合伙企业的负债均负个人无限连带责任,称为普通合伙;合伙企业的某一合伙人如果只对合伙企业负债承担有限责任,称为有限合伙。在有限合伙企业仍对债权人负有无限责任,某些合伙人只负有限责任仅仅是一种合伙协议约定,所以,总体而言,合伙企业是一种无限责任经济组织。

(4)互为代理。合伙企业的每一合伙人均被认为是所有合伙业务或事项的代理人,其代理行为对其他所有合伙人均有法律约束力。

(5)共负盈亏,共享资产。合伙人入伙投入资产后虽失去相应资产的具体要求权,但对合伙企业的所有资产取得了约定份额的所有权,任何一位合伙人不得未经其他合伙人同意而随意将合伙企业挪作私用。合伙企业在经营活动中取得的、积累的财产及盈余,归合伙人共同所拥有;如果发生经营亏损也应由合伙人共同承担。

(6)合伙企业为非纳税主体。虽然合伙企业也必须填报所得税申报资料,但它并非纳税主体。申报资料中列示的每一合伙人应享的收益份额,都将由合伙人纳入其本人的纳税申报中。因此,合伙企业的收益不会经受两重课税。

(二)合伙企业会计特征

由合伙企业经营管理上的特点所决定,合伙企业的会计核算具有如下特征:

(1)主要坚持以业主权论为基础理论。资产是合伙人所共同拥有的财产或权利,负债为合伙人共同承担的义务或责任;盈利为业主共同分享,损益分配按合伙契约约定分配,无契约规定的平均分配。

(2)会计核算简单。合伙企业会计核算虽比独资企业复杂一些,但同公司制企业相比仍然十分简单,不但会计核算组织简单,会计核算内容也十分简单;许多合伙企业实行代理记账、代理申报纳税办法。

(3)在具体会计核算上,其特点主要反映在资本账户设置与运用以及损益分配核算上。

合伙企业的会计实务与其他企业并无不同,其不同点主要体现在业主权益的会计处理上。所以,在账户设置上就需设置“合伙人资本”和“合伙人提款”账户,以反映各个合伙人与企业间的具体经济关系。与独资企业相比,“合伙人资本”账户的余额是较少变动的,因为各个合伙人对企业的投资额均由契约规定,不能像独资企业的业主那样可以任意增加或抽回,各个合伙人从企业提取现款和商品的数额也受契约规定的限制,这说明合伙企业的资本基础较独资企业稳固。“合伙人资本”账户还有一个重要的作用,在于它反映了各个合伙人对企业的所有权份额,所以,其内容就不仅仅在于记录各合伙人实际投入或抽回的资本和分享或分担的损益。在个别合伙人退出或新合伙人加入而进行企业的改组时,常需根据契约规定的各合伙人的所有权份额,对其业主资本账户进行调整,以使之保持一定的比例关系。

合伙企业往往会因为需要较大数额的暂时性资金而由个别合伙人提供,并按约定的期限归还本金和支付利息,这对企业来说并不是合伙人投资,而是负债,故不应记入“合伙人资本”账户,而应专设一个“应付合伙人贷款”账户进行处理。但在企业清算时,此项负债由于其债权人是企业的业主,故应在清偿全部对外债务之后以及在合伙人分配剩余资产之前进行清偿,因为这项贷款不是合伙人对企业的投资。此账户的期末余额,在编制资产负债表时

应列示于合伙人资本之前、全部对外债务之后,表明此项贷款由企业的合伙人提供,从而有别于一般的对外债务,并表明此项负债与合伙人的投入资本相比具有优先求偿权。

1.2 合伙企业的会计核算

一、合伙人权益核算

(一) 合伙人初始投资

合伙人既可以以现金也可以以非现金资产向企业投资,若以非现金资产向企业投资时,必须按投入资产的公允价值入账。因为投入资产的计价是否合理,不仅直接影响着投资人和其他合伙人的利益,而且,还会影响到以后各期营业成本的高低。如果对投入的非现金资产计价偏高,就必然导致以后各期的成本偏高,人为地降低了收益,减少了业主的个人所得,也会导致个人所得税的少交;如果计价偏低,则结果相反。所以,必须对非现金资产进行正确计价,按公允价值入账。

【例 1.1】 甲、乙、丙三人协议成立一合伙企业,甲投资现金 30 000 元;乙投入房屋一栋,经评估确认的价值为 100 000 元;丙投入设备若干,经评估确认的价值为 50 000 元。会计分录如下:

借:现金	30 000
固定资产——房屋	100 000
——设备	50 000
贷:合伙人资本——甲	30 000
——乙	100 000
——丙	50 000

(二) 合伙人提款

由于合伙人都直接参与企业的经营管理而不领取工资,其所得报酬实际上最终通过损益的分配而得以体现。这样,合伙人通常可以按契约规定从企业中提取一定的款项,在会计上通过“合伙人提款”账户予以记录和反映,年末时,将各合伙人提款数结转到“合伙人资本”账户。

【例 1.2】 合伙人甲、乙、丙按契约规定,每人每月可从企业中取款 1 000 元,最多不得超过 1 200 元。本月甲、丙各提款 1 000 元,乙提款 1 200 元。会计分录如下:

借:合伙人提款——甲	1 000
——乙	1 200
——丙	1 000
贷:现金	3 200

年末,“合伙人提款”账户的余额分别为甲 12 000 元,乙 12 000 元,丙 10 000 元,将其结转“合伙人资本”账户,会计分录如下:

借: 合伙人资本——甲	12 000
——乙	12 000
——丙	10 000
贷: 合伙人提款——甲	12 000
——乙	12 000
——丙	10 000

通过“合伙人提款”账户记录和反映每一合伙人从企业取用款项的情况,以便于同契约规定的提用数相对比,防止个别合伙人超额提款而影响合伙企业的正常经营。

(三) 合伙企业的损益分配

由于合伙人都直接参与企业的经营管理业务而不领取工资,并且又承担着无限连带责任,所以,合伙企业在其总收入内减去总支出形成的净收益也并非严格意义上的利润。一般认为,此项净收益在扣除职工分红后的余额部分,是由以下三个因素构成的:

(1) 合伙人直接服务于企业而应得的工资性质的报酬。

(2) 合伙人投资于企业而应得的报偿。

(3) 合伙人承担风险所应得的报偿。

因此,对于企业的损益,就应该根据各个合伙人劳动贡献的大小、投资额的多少和所承担风险的不同程度进行合理的分配。

关于合伙企业的损益分配原则和方法,必须在合伙契约中作出具体而明确的规定。如果在契约内未列入这方面的条款,则应按国家有关法律的规定办理。如有些国家规定为按合伙人的投资比例分配,而不考虑其他因素。有些国家如美国,则规定由全体合伙人平均分配而不论其投资额的多少。但在合伙契约中不规定损益分配方法的情况是极为少见的,因为这直接关系到每一合伙人的切身利益,并且是最易引起纠纷和影响合伙关系能否保持的问题。

下面介绍通常采用的分配方法的会计处理。

1. 按预定的固定比例分配

此法适用于提供高级专业性服务的合伙企业,如医师诊所、律师和会计师事务所等。因为对于此类企业来说,影响其经营成果的主要因素并非资本额的多少,而是合伙人的个人专业技术水平、声望和承担风险的能力。故一般可在签订契约时,根据各合伙人在这方面的具体条件,确定分享和分担损益的固定比例,据以分配企业的实际损益。

【例 1.3】 某企业由甲、乙、丙三人组成,据合伙契约的规定,企业净收益扣除职工分红后的余额,按固定比例分配,甲 40%、乙 35%、丙 25%,该企业与其雇员协议,职工应分享净收益的 30%,但不分担净损失,当年全部收支相抵后的净收益为 90 000 元,则

职工分红:	$90\,000 \times 30\% = 27\,000$ (元)
合伙人所得:	$90\,000 \times 70\% = 63\,000$ (元)
其中,甲:	$63\,000 \times 40\% = 25\,200$ (元)
乙:	$63\,000 \times 35\% = 22\,050$ (元)
丙:	$63\,000 \times 25\% = 15\,750$ (元)

据此作会计分录如下:

借: 损益	90 000
贷: 应付职工红利	27 000
合伙人资本——甲	25 200
——乙	22 050
——丙	15 750

2. 按资本比例分配

按资本比例分配适用于资本对经营成果起主要作用,而各合伙人承担经营管理任务和风险大致相当的企业。

由于在一定会计期间内各合伙人对企业的实际投资可能有增减变化,故按资本比例分配损益的方法又有两种,即按合伙人资本账户的期初余额和平均余额为分配基础。

设【例 1.3】中企业各合伙人资本账户的余额如下(单位:元):

	期初余额	期末余额	平均余额
甲:	40 000	50 000	45 000
乙:	50 000	70 000	60 000
丙:	60 000	80 000	70 000
合计:	150 000	200 000	175 000

(1) 按期初资本比例分配

甲: $63\,000 \times 4/15 = 16\,800$ (元)

乙: $63\,000 \times 5/15 = 21\,000$ (元)

丙: $63\,000 \times 6/15 = 25\,200$ (元)

(2) 按平均资本额比例分配

甲: $63\,000 \times 45/175 = 16\,200$ (元)

乙: $63\,000 \times 60/175 = 21\,600$ (元)

丙: $63\,000 \times 70/175 = 25\,200$ (元)

3. 先以净损益支付投资利息,然后再按一定比例分配其余部分

此法确认合伙人有权按其投资额先从企业的净损益中收取利息,并根据各合伙人的其他条件确定一个固定比例,进一步分配支付利息后的余额。

【例 1.4】 设【例 1.3】中企业的合伙契约规定,企业净收益在扣除职工分红之后,先按各合伙人的当期平均投资额支付 10% 的利息,然后再将其余部分平均分配于全体合伙人。则平均分配合伙人的部分为: $63\,000 - 175\,000 \times 10\% = 45\,500$ (元)。

各合伙人所得如下:

	投资利息	余额分配	合计
甲:	$45\,000 \times 10\% = 4\,500$	$45\,500 \times 1/3 = 15\,167$	19 667
乙:	$60\,000 \times 10\% = 6\,000$	$45\,500 \times 1/3 = 15\,167$	21 167
丙:	$70\,000 \times 10\% = 7\,000$	$45\,500 \times 1/3 = 15\,166$	22 166
合计:	17 500	45 500	63 000

4. 先以净损益支付合伙人的工资,然后再按一定比例分配其余部分

此法着重考虑各合伙人在企业经营管理中所做贡献的大小,故在净损益内先支付假定

其为企业服务时可以得到的报酬,并另按其他因素确定一个比例,据以进一步分配支付工资后的损益余额。此种损益分配方法有利于巩固由高级专业技术人员参与的合伙企业。

【例 1.5】 设【例 1.4】中企业的合伙契约规定,企业净收益在扣除职工分红之后,先支付给各合伙人相当于工资的报酬,甲 15 000 元,乙 12 000 元,丙 10 000 元,其余部分按平均投资额的比例进行分配。则按资本比例分配的部分为 $63\,000 - (15\,000 + 12\,000 + 10\,000) = 26\,000$ (元),各合伙人的所得如下:

	工资	余额分配	合计
甲:	15 000	$26\,000 \times 45/175 = 6\,686$	21 686
乙:	12 000	$26\,000 \times 60/175 = 8\,914$	20 914
丙:	10 000	$26\,000 \times 70/175 = 10\,400$	20 400
合计:	37 000	26 000	63 000

在企业发生亏损时,亦应按分配净收益的同样方法和比例,由各合伙人分担,但不影响按契约规定各合伙人的应得利息和工资。

【例 1.6】 仍以【例 1.3】基本资料为例,假设企业当年的净收益仅为 60 000 元,可由合伙人分享的部分为: $60\,000 \times (1 - 30\%) = 42\,000$ (元),投资利息仍按资本平均额的 10% 计算,工资标准同上,其余部分按全体合伙人平均分配,则分配的部分为: $42\,000 - 17\,500 - 37\,000 = -12\,500$ (元),则各合伙人所得份额如下:

	投资利息	工资	余额分配	合计
甲:	4 500	15 000	$-12\,500 \times 1/3 = -4\,167$	15 333
乙:	6 000	12 000	$-12\,500 \times 1/3 = -4\,167$	13 833
丙:	7 000	10 000	$-12\,500 \times 1/3 = -4\,166$	12 834
合计:	17 500	37 000	- 12 500	42 000

分配损益的分录为:

借:损益	60 000
贷:应付职工分红	18 000
合伙人资本——甲	15 333
——乙	13 833
——丙	12 834

二、合伙企业的改组

合伙企业是以若干特定合伙人所签订的契约为基础而建立起来的。这些合伙人之间的利害关系极为密切,并且承担着清偿企业全部债务的连带无限责任,所以,只要其中有人退伙(包括死亡)(Tenders)或是有他人入伙(Occupation),企业就会因原来的契约不再有效而失去其赖以存在的基础。但如果在此时能另行签订契约以结成新的合伙关系而对企业进行改组,就可以使企业继续经营下去而不必停止营业和清算。这实际是一个新合伙企业的建立和开业,而原来的企业则已告结束而不再存在。对合伙企业改组的优点是可以保持原来的牌号和声誉,并使对外业务照常进行而不受合伙关系变化的影响。

从原则上说,合伙企业在改组之前,应该进行一次全面的资产重估和损益分配,通过调

整以确定原有合伙人投资的实际拥有份额,然后在这一基础上办理退伙或入伙,并做适当的会计处理,使改组后企业各合伙人的资本额符合于同一的计价标准。但事实上,对于规模较大的企业来说,要在短期内进行全面的资产重估而不影响生产经营业务的正常进行是很困难的。所以,通常可以通过新旧合伙人之间的共同协商,以决定退还或投入资本的合理数额和改组后各合伙人应占有的份额,仅需做适当的会计处理以客观反映新的合伙关系,而不必进行资产的全面重估。

关于合伙企业改组的会计问题,主要是应该合理确定改组后各合伙人在企业中的应有资本额,使新旧合伙人之间的资本额保持所商定的比例关系,因为这直接关系着各合伙人应享有的权益。此外,在原合伙人退出或新合伙人加入时,常常会引起一定损益,此项损益应完全由留在改组后企业内的原合伙人按原定标准分享或分担,而与新合伙人无关。下面介绍在各种不同情况下合伙企业的改组。

(一) 合伙人死亡或退伙

企业的合伙人中有人死亡或退伙,就必须将其对企业的投资全部退还,因而使资本总额减少。于是,企业就改组为仅由留下的合伙人组成的新的合伙企业,而不再是原来的合伙企业。

退还给死亡或退出合伙人的资本,常需考虑企业获利能力的大小和资产重置价值的变动等因素,以合理地加以确定。所以,退还的资本额并不一定就是合伙人资本的账面余额,一般又有如下3种情况。

1. 按账面数退还资本

如果企业的获利能力属于正常水平,资产的重置价值无明显的变化,则一般可按账面数退还资本。

【例 1.7】 某企业在改组前,各合伙人资本账户的余额(已将改组前应分配的损益转入)如下:甲 100 000 元,乙 80 000 元,丙 60 000 元。假设合伙人丙死亡或经其他合伙人同意退伙,并按账面数退还资本。则分录如下:

借:合伙人资本——丙	60 000
贷:现金(或应付票据等)	60 000

2. 退还资本高于账面数

如果企业的获利能力高于一般水平,或是资产的账面计价偏低,在此情况下,退伙人或死亡人的家属就往往会要求得到适当的补偿,因而必须按高于账面的数额退还资本,这一超过部分对企业来说是当前的损失,实际上是为在今后时期获得较高利益而付出的代价,故应由其余的合伙人承担,并相应减少其账面资本。

【例 1.8】 续【例 1.7】,假设企业退还给丙的资本为 64 500 元,高于账面数 $64\,500 - 60\,000 = 4\,500$ (元),其中,合伙人甲承担 $4\,500 \times 10/18 = 2\,500$ (元),乙承担 $4\,500 \times 8/18 = 2\,000$ (元),分录如下:

借:合伙人资本——丙	60 000
——甲	2 500
——乙	2 000
贷:现金(应付票据)	64 500