

普通合伙企业简单清算会计处理刍议

陈艳秋 朱 靖

(成都理工大学 成都 610059)

【摘要】 合伙企业的清算会计处理较为复杂,本文通过对普通合伙企业简单清算会计处理的探讨,为合伙企业清算的会计处理提供新的思路。

【关键词】 合伙企业 清算 会计处理

一、合伙企业清算概述

合伙企业清算是指作为法律主体的合伙人在其合伙关系终止时,对结束合伙企业的有关事务所进行的清盘结算。一般而言,合伙企业清算涉及合伙企业的现金和非现金资产,包括债权债务,即确认清算损益及清算费用、清偿债务、清收应收账款和不良资产,然后将非现金资产折现,连同现金余额一起分配给各合伙人。合伙企业清算时债务清偿顺序通常如下:①偿还对合伙人以外的债权人所欠的债务;②偿还除资本、利润以外,积欠合伙人的债务;③清偿合伙人应得的资本。

根据资产的性质和数量,偿债能力的强弱以及清算所需时间的长短,合伙企业的清算可分为简单清算和分期分配清算。简单清算又称一次总付清算,是指将所有合伙企业的资产全部变卖为现金,并在收回债权、偿付所有的债务后,将剩余现金按照资本比例一次分配给各合伙人的清算方法。分期分配清算,是指把资产分批出售获得现金,在清偿负债后,将所剩现金陆续分配给合伙人的一种清算方法。相比之下,简单清算方法较简单,容易操作。当合伙企业的全部非现金资产在短期内能全部变现、不存在债权债务且清算损益也能全部确认时,即可采用简单清算方法。

二、普通合伙企业简单清算的会计处理方法

一般来讲,当清算过程中发生的损益按损益分配比例分配给合伙人之后,合伙人资本账户和应付合伙人贷款账户最后的余额之和等于应分配给合伙人的资产数。由于普通合伙企业由普通合伙人组成,合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任,分配时可能会出现合伙企业有偿债能力及合伙企业无偿债能力的情况,这时还需根据合伙人资本账户余额方向及合伙人偿债能力的强弱分别处理。

(一) 合伙企业有偿债能力

1. 合伙人资本账户为贷方余额,即任一合伙人权益足以承担清算损失。假定 A、B 两人组成 A&B 合伙企业,两人协定于 20×8 年 1 月 1 日后尽快解散合伙企业,两人的损益分配比例为 7:3。清算时,存货出售变现 100 000 元,固定资产出售变现 120 000 元,应收账款收现 88 000 元。20×7 年 12 月 31 日 A&B 合伙企业的资产负债表(简表)如表 1 所示:

表 1 A&B 合伙企业资产负债表(简表)
20×7 年 12 月 31 日 单位:元

资 产	金 额	负 债 和 合 伙 人 权 益	金 额
现 金	40 000	应付账款	160 000
应收账款	120 000	应付合伙人贷款——A	40 000
存 货	120 000	合伙人资本——A	100 000
固定资产	160 000	合伙人资本——B	140 000
合 计	440 000	合 计	440 000

资产变现后,清算损益按 7:3 的分配比例分配到合伙人资本账户,其清偿顺序为:①偿还应付账款 160 000 元;②偿还应付合伙人 A 的贷款 40 000 元;③偿还合伙人资本,分配给合伙人的金额等于各合伙人资本账户余额,按资本账户余额分配给合伙人 A 35 600 元,合伙人 B 112 400 元。

清算期间所做会计处理如下:

(1) 存货出售,并将 20 000 元损失按损益分配比例分配到合伙人资本账户。借:现金 100 000,合伙人资本——A 14 000,合伙人资本——B 6 000;贷:存货 120 000。

(2) 固定资产出售,并将 40 000 元损失按损益分配比例分配到合伙人资本账户。借:现金 120 000,合伙人资本——A 28 000,合伙人资本——B 12 000;贷:固定资产 160 000。

(3) 应收账款收现 88 000 元,并将 32 000 元坏账冲销作为损失,按损益分配比例分配到各合伙人资本账户。借:现金 88 000,合伙人资本——A 22 400,合伙人资本——B 9 600;贷:应收账款 120 000。

(4) 偿还应付账款。借:应付账款 160 000;贷:现金 160 000。

(5) 偿还合伙人 A 贷款。借:应付合伙人贷款——A 40 000;贷:现金 40 000。

(6) 将剩余现金分配给合伙人,结束合伙清算。此时合伙企业现金余额为 148 000 元,分配清算损失后合伙人 A 的资本账户余额为 35 600 元,合伙人 B 的资本账户余额为 112 400 元。借:合伙人资本——A 35 600,合伙人资本——B 112 400;贷:现金 148 000。

2. 合伙人资本账户为借方余额,即某一合伙人权益不足以承担其清算损失份额。有偿债能力的合伙企业清算时,将有足够的现金偿还债务和分配给各合伙人。但清算过程中产生的损失会使一些合伙人的资本账户成为借方余额,即某一合伙人权益不足以承担其清算损失份额。当这种情况发生时,资本账户为借方余额的合伙人对资本账户为贷方余额的合伙人欠有一笔负债,他们将被要求拿出个人资产偿还其合伙负债。但若该合伙人并无个人资产,则其余合伙人必须承担等于这一借方余额数的损失,这时,这项损失将按相对损益分配比例分配给资本账户为贷方余额的合伙人。

假设 A、B、C 三人组成的 ABC 合伙企业正在清算,三人的损益分配比例为 4:4:2,所有资产均已变现而且已清偿债务。其合伙人资本账户余额如表 2 所示:

表 2 ABC 合伙企业合伙人资本账户余额表 单位:元

	借方	贷方
现金	50 000	
合伙人资本——A	6 000	
合伙人资本——B		32 000
合伙人资本——C		24 000
合计	56 000	56 000

所有资产变现且清偿债务后,合伙人 A 资本账户出现借方余额 6 000 元。如果合伙人 A 个人有偿还能力,则应支付 6 000 元给合伙企业,以冲销其资本账户借方余额,其所支付的 6 000 元将使合伙企业的现金达到 56 000 元,以便在最后清算时分配给合伙人 B 与合伙人 C。会计处理为:借:现金 6 000;贷:合伙人资本——A 6 000。借:合伙人资本——B 32 000,合伙人资本——C 24 000;贷:现金 56 000。

如果合伙人 A 个人无偿还能力,则这 6 000 元损失将按合伙人 B 与合伙人 C 的相对损益比例由两人分担,合伙人 B 承担 4 000 元(6 000×40%÷60%)损失,合伙人 C 承担 2 000 元(6 000×20%÷60%)损失。这时只需将现金 50 000 元按此时的资本账户余额分配,分配给合伙人 B 28 000 元,合伙人 C 22 000 元,合伙企业清算便可结束。会计处理为:借:合伙人资本——B 4 000,合伙人资本——C 2 000;贷:合伙人资本——A 6 000。借:合伙人资本——B 28 000,合伙人资本——C 22 000;贷:现金 50 000。

(二) 合伙企业无偿债能力

1. 合伙人有偿债能力。如果普通合伙企业资不抵债,它就不可能偿付所有外部债务,并且至少一位或者所有的合伙人都出现资本账户借方余额,或者合伙人资本账户借方余额总和将超过贷方余额总和。如果有资本账户借方余额的合伙人能清偿其所欠数额,则合伙企业自然就能清偿其债务。但是,合伙企业的债权人并不管合伙人的资本账户是借方余额还是贷方余额,他会要求任何有偿还能力的合伙人单独支付,任何合伙人清偿了合伙企业的债务数额后其资本账户就相应地增加一笔贷方金额,以便日后向其他合伙人追偿。

例如,A、B、C 三人组成的 ABC 合伙企业损益平均分配。

合伙企业清算之前的资产负债表(简表)如表 3 所示:

表 3 ABC 合伙企业资产负债表(简表)
20×7年12月30日 单位:元

资产	金额	负债和合伙人权益	金额
现金	120 000	应付账款	520 000
存货	680 000	合伙人资本——A	144 000
		合伙人资本——B	80 000
		合伙人资本——C	56 000
合计	800 000	合计	800 000

账面金额为 680 000 元的存货于 12 月 31 日出售,获得现金 320 000 元,发生清算损失 360 000 元,由 A、B、C 三人平均分担。全部现金 440 000 元(120 000+320 000)用于清偿债务后,还有 80 000 元债务未予清偿。合伙人 A 承担清算损失后资本账户余额为贷方 24 000 元,合伙人 B 和合伙人 C 的资本账户余额分别为借方 40 000 元和借方 64 000 元。如果合伙人 B 和合伙人 C 分别补足其资本账户借方余额,则合伙企业就有 104 000 元的现金,正好可以支付要清偿的债务 80 000 元和需退还给合伙人 A 的资本 24 000 元。

会计处理为:借:现金 320 000,合伙人资本——A 120 000,合伙人资本——B 120 000,合伙人资本——C 120 000;贷:存货 680 000。借:应付账款 440 000;贷:现金 440 000。借:现金 104 000;贷:合伙人资本——B 40 000,合伙人资本——C 64 000。借:应付账款 80 000,合伙人资本——A 24 000;贷:现金 104 000。

如果在合伙人 B 和合伙人 C 付清其欠款前,债权人向合伙人 A 要求获得了全数清偿,则合伙人 A 的权益由原来的 24 000 元增加到 104 000 元,合伙人 A 具有对合伙人 B 和合伙人 C 的追偿权。当债权人不是向合伙人 A 要求清偿,而是向合伙人 B 或合伙人 C 要求清偿时,偿付债权人的金额将计入他们的资本账户的贷方,这样就消除或者减少了他们的资本账户借方余额。不管有资本账户借方余额的合伙人是支付给合伙企业还是直接偿付给合伙企业债权人,结果是一样的,债权人将获得全额支付,并且合伙人将按合伙契约中的规定承担清算过程中的损失。

2. 合伙人无偿债能力。例如,A、B、C 三人组成的 ABC 合伙企业损益平均分配。合伙企业清算开始前的资产负债表(简表)如表 4 所示:

表 4 ABC 合伙企业资产负债表(简表)
20×7年12月30日 单位:元

资产	金额	负债和合伙人权益	金额
现金	120 000	应付账款	520 000
存货	680 000	合伙人资本——A	174 000
		合伙人资本——B	50 000
		合伙人资本——C	56 000
合计	800 000	合计	800 000

账面金额为 680 000 元的存货于 12 月 31 日售出,获得

有关商誉确认的案例剖析

康 森

(淮海中联水泥有限责任公司 江苏徐州 221168)

【摘要】“非同一控制下”的企业合并产生两种商誉:一是“合并报表商誉”,二是“入账核算商誉”。后一种商誉是在“非同一控制下”企业吸收合并(被合并方独立法人资格注销)时产生。企业在“非合并”方式下和“同一控制下”合并不产生商誉也不核算商誉。本文用实例说明了上述两种商誉的确认方法,以期对实务工作者有所启示。

【关键词】 企业合并 同一控制 非同一控制 商誉 会计确认

案例一

某一大型集团在改制过程中,集团内部甲公司并购乙工厂。集团聘请会计师事务所对乙工厂的资产和负债进行了评估,同时又对甲公司投资到乙工厂的资产进行了评估。评估的结论是:甲公司向乙工厂进行长期股权投资,控股比例为60%,甲公司投资到乙工厂的资产公允价值比乙工厂可辨认净资产公允价值的股权份额高出20亿元。甲公司对是否将这20亿元作为“商誉”入账产生了分歧:一种观点认为,根据我国《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南(以下简称“企业合并应用指南”)中的规定,企业合并成本大于合并中取

得现金320 000元,发生清算损失360 000元,由A、B、C三人平均分担。全部现金440 000元(120 000+320 000)用于清偿债务后,还有80 000元债务未予清偿。承担清算损失后,合伙人A的资本账户余额为54 000元,合伙人B和合伙人C的资本账户余额分别为借方70 000元和借方64 000元。各合伙人的个人资产和个人负债如表5所示:

表5 单位:元

	个人资产	个人负债
A	100 000	210 000
B	200 000	200 000
C	400 000	220 000

由于合伙人A的个人资产不足以清偿其个人负债,合伙人B的个人资产仅仅足以清偿个人负债,所以企业的债权人只能从合伙人C那里得到清偿,合伙人C偿还了合伙企业的80 000元债务。由于合伙人B已经没有资产补足其在合伙企业中的资本账户借方余额70 000元,该亏损金额应由合伙人A和合伙人C来分担。按相对损益分配比例,合伙人A与合伙人C应分别分担35 000元,此时,合伙人A的资本账户余额为:54 000-35 000=19 000(元);合伙人C的资本账户余额为:80 000-64 000-35 000=-19 000(元),则合伙人C还须向合伙企业缴纳现金19 000元。

得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,确认为合并资产负债表中的商誉;另一种观点认为,集团内部单位之间的兼并,是同一控制下的企业合并,不产生也不核算商誉。针对此问题,我们有必要进行以下分析。

我国企业合并应用指南将商誉产生界定在“非同一控制下的企业合并”范围内。为什么会有这样的规定呢?因为合并双方都受同一方控制,则合并双方不具备独立的市场交换主体地位,不能产生自愿的、公平的“公允价值”,会计核算应按账面价值计价。所谓“公允价值”,按照企业会计准则的规定,是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换

三、对简单清算会计处理方法的评价

由于一般情况下合伙企业非现金资产变现容易,变卖损益能在短期内按损益分配比例分配到相应的合伙人账户,清偿债务和分配剩余现金这些工作都比较简单,因此简单清算能比较迅速地完成。即使在分配过程中可能出现某合伙人资本账户出现借方余额的现象,也可由资本账户为贷方余额的合伙人分摊这部分损失,或由资本账户出现借方余额的合伙人补足这部分损失而继续进行合伙企业资金的分配。

另外,简单清算方法较为简便,它能将清算过程中出现的问题集中解决,而且该方法根本不会出现超额分配等不公平现象。因此合伙企业清算时,当非现金资产变卖不能一次完成,需分批变卖,各合伙人不急于分配现金时,仍然可待非现金资产全部变卖后一次结转清算损益,并将其转入各合伙人资本账户,视同简单清算进行会计处理。

主要参考文献

1. 约翰·拉森著,张文贤等译.现代高级会计.大连:东北财经大学出版社,1999
2. 刘永泽,傅荣.高级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2003
3. 储一昀.高级财务会计.上海:复旦大学出版社,2006
4. 王建兵.合伙企业清算会计处理方法的原理及比较分析.经济师,2003;6