

合伙企业所有者权益会计处理浅析

江苏连云港财经高等职业技术学校 王淑敏

合伙企业是指自然人、法人和其他组织依照《合伙企业法》在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。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。合伙企业常见于法律、医药、注册会计师等行业中。合伙企业的规模通常较小。

由于合伙企业与公司制企业在法人资格、投资者责任、投资者与管理者关系、权益设置及转让等方面都有不同,因此在会计理论和实务上也有很多不同之处,尤其是合伙企业所有者权益的核算与公司制企业明显不同,下面结合合伙企业的特点,对涉及合伙企业所有者权益类账户的相关会计处理作一探讨。

一、“合伙人资本”账户

合伙企业接受合伙人投资的会计处理与有限责任公司接受股东投资的会计处理存在明显不同。具体表现如下:

1. 设置的会计科目不同。合伙企业接受合伙人投资要通过“合伙人资本”账户核算,合伙企业一般不设置“资本公积”账户,由投入资本引起的各种资产增值可直接记入“合伙人资本”账户。合伙企业也不需要设置“盈余公积”账户,合伙企业实现的利润应通过提款或追加投资方式全部分给合伙人。

2. “合伙人资本”账户与“实收资本”或“股本”账户的核算内容也不同。“实收资本”或“股本”账户核算企业实际收到的投资者投入的资本金。而“合伙人资本”账户除了核算各合伙人的原始投资额、追加投资额及减少投资额外,还要核算合伙企业因对外投资和生产经营而形成的净收益的增加或净损失的减少。“合伙人资本”账户按不同合伙人分设明细账。

值得注意的是,《合伙企业法》规定合伙人可以用货币、实物、知识产权、土地使用权或者其他财产权利出资,也可以用劳务出资。合伙人以实物、知识产权、土地使用权或者其他财产权利出资,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评估。合伙人以劳务出资的,其评估办法由全体合伙人协商确定,并在合伙协议中载明。但《合伙企业法》并未明确劳务出资的确切含义和估价办法。笔者认为可用以下三种方式确认劳务投资额:①对企业有突出贡献的合伙企业发起人,在合伙企业筹建期间所提供的各种劳务,经全体合伙人同意后,可计入开办费,作为该合伙人的投资;②对具有特殊知识、技能或声誉,能使合伙企业获得更大利益的合伙人,可与其他合伙人协商,以

发放红利的方式享有一定的资本份额,并作为其投入劳务的价值,或以商誉的形式确认其劳务投资的价值;③会计师事务所、律师事务所和医师诊所等,根据人力资源会计理论确认每个合伙人的人力资本,个人能力突出的合伙人有较高的人力资本数额。既投入货币等物质资本又参与合伙企业经营的合伙人,其投入的资本总额为物质资本与人力资本(或劳务资本)之和。人力资本所有者与物质资本所有者在参与企业收益分配的过程中享有同等的权利。

二、“合伙人提款”账户

合伙人参加净收益分配提款或视为合伙人工资的提款均记入“合伙人提款”账户,该账户可使我们了解各合伙人在一定期间的提款情况,期末将其余额结转至“合伙人资本”账户,合伙人提款最终体现为合伙人资本的减少。“合伙人提款”账户按不同合伙人分设明细账。其借方核算合伙人提款的金额,贷方核算期末结转至“合伙人资本”账户的金额。

三、“合伙人损益”账户

合伙企业为核算损益需要设置“合伙人损益”账户,该账户相当于公司制企业的“本年利润”账户,期末汇总核算合伙企业的收入和费用,并将“合伙人损益”账户的净收入或净损失按合伙协议的规定再转入各合伙人的“合伙人资本”账户。

需要注意的是,各合伙人在合伙企业净资产中所拥有的权益可能与其收益分享的比率不同,合伙人之间可能会协定一种收入分享计划(利润和损失的分摊比率),该计划可能与他们各自的资本账户余额无关。各合伙人之间对净收入或净损失的分摊方法可归纳为以下几类:①平均分摊或按约定比率分摊。②以特定时日“合伙人资本”账户余额或一年中“合伙人资本”账户的平均余额为分摊标准。③先按“合伙人资本”账户余额计算资本利息,再以特定比率分摊剩余净收益或净损失。④先向合伙人支付工资,再将最终的净收入或净损失按某一特定比率分摊。⑤以收入为标准计算执行管理职能的合伙人的津贴。⑥先向合伙人支付工资,按“合伙人资本”账户余额计算资本利息后,再将剩下的净收入或净损失以一定比率分摊。

四、举例说明

以 A&B 合伙企业为例,该企业在营业第一年的净收入为 300 000 元,合伙协议规定每个合伙人可以在每个月的最后一天提款 5 000 元,每个合伙人在第一年均已提款。合伙人 A 在第一年的 1 月 1 日投入 400 000 元,在 4 月 1 日又投入 100 000 元。合伙人 B 在第一年的 1 月 1 日投入 800 000 元。

合伙企业在1月1日收到合伙人A和B的投资时,借:银行存款1 200 000元;贷:合伙人资本——A 400 000元、——B 800 000元。4月1日又收到合伙人A的投资时,借:银行存款100 000元;贷:合伙人资本——A 100 000元。1~12月合伙人A和B每月提款5 000元,年末合伙人A和B的“合伙人提款”账户累计提款额各为60 000元。每月月末合伙人A和B提款时,借:合伙人提款——A 5 000元、——B 5 000元;贷:银行存款10 000元。年末,结转“合伙人提款”账户余额:借:合伙人资本——A 60 000元、——B 60 000元;贷:合伙人提款——A 60 000元、——B 60 000元。该合伙企业第一年实现净收益300 000元,年末应按照合伙协议中约定的分摊比例在各合伙人之间进行分摊。

我国《合伙企业法》第三十三条规定:合伙企业的利润分配、亏损分担,按照合伙协议的约定办理;合伙协议未约定或者约定不明确的,由合伙人协商决定;协商不成的,由合伙人按照实缴出资比例分配、分担;无法确定出资比例的,由合伙人平均分配、分担。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。由于合伙企业的生产经营状况受各合伙人提供的劳务的数量和质量、投入的资本量和合伙人在某一职业或技术领域的能力或威望等因素的影响,在协商收入分享计划时将支付合伙人工资以及按“合伙人资本”账户余额计算利息作为分配净收入或净损失的第一步的约定是合理的。

下面举例说明几种主要的合伙人损益分摊方法:

1. 平均分摊。平均分摊显然是一种最简单的分摊方法,同时也是一种最常用的分摊方法。很多合伙企业的合伙协议约定合伙企业损益采用平均法分摊。

如果上例中的A&B合伙企业将第一年的净收入300 000元按照平均法分摊,其年末分摊损益的账务处理为:借:合伙人损益300 000元;贷:合伙人资本——A 150 000元、——B 150 000元。

2. 按某一特定比率分摊。一些合伙企业的合伙协议约定按某一特定比率而非投资比率分摊合伙企业的损益。需要注意的是,合伙协议可以约定对净收益和净损失按同一比率进行分摊,也可以约定对净收益和净损失按不同比率进行分摊。

仍以A&B合伙企业为例,其合伙协议可以约定合伙人A和B分别按60%和40%的比率分摊净收益和净损失;也可以约定合伙人A和B分别按60%和40%的比率分享净收益,但净损失则平均分摊或以其他比率分摊。

假如A&B合伙企业的合伙协议约定合伙人A和B分别按60%和40%的比率分摊净收益和净损失,则年末分摊损益的账务处理为:借:合伙人损益300 000元;贷:合伙人资本——A 180 000元、——B 120 000元。

3. 以“合伙人资本”账户余额为依据分摊损益。以每个合伙人的投资比率来分摊合伙企业损益在那些大量投资是企业成功的主要因素的企业中很常见,而作为分摊依据的“合伙人资本”账户余额又有以下四种:①原始资本投资额;②每

年年初“合伙人资本”账户余额;③每年年末“合伙人资本”账户余额;④每年“合伙人资本”账户的平均余额。因此,合伙协议一定要对分摊依据事先做出明确的规定,以避免争议。

仍以A&B合伙企业为例,假设合伙协议约定按原始资本投资比率分摊净损益,则第一年的净收益300 000元分摊如下:

合伙人A: $300\,000 \times 400\,000 \div 1\,200\,000 = 100\,000$ (元)

合伙人B: $300\,000 \times 800\,000 \div 1\,200\,000 = 200\,000$ (元)

假设以每年年末“合伙人资本”账户余额为依据分摊净损益,则第一年的净收益300 000元分摊如下:

合伙人A: $300\,000 \times 500\,000 \div 1\,300\,000 = 115\,000$ (元)

合伙人B: $300\,000 \times 800\,000 \div 1\,300\,000 = 185\,000$ (元)

将合伙人损益结转至“合伙人资本”账户的会计分录同上。

除上述三种合伙人损益分摊方法之外,还有根据“合伙人资本”账户余额计算利息并以特定比率分配净收益或净损失的方法,以及先向合伙人支付工资,再将最终的净收入或净损失按某一特定比率分摊等方法,限于篇幅,这里不能一一介绍。

五、合伙人退伙的核算

《合伙企业法》规定,合伙人退伙,其他合伙人应当与该退伙人按照退伙时的合伙企业财产状况进行结算,退还退伙人的财产份额。退伙人对给合伙企业造成的损失负有赔偿责任的,相应扣减其应当赔偿的数额。退伙人在合伙企业中财产份额的退还办法,由合伙协议约定或者由全体合伙人决定,可以退还货币,也可以退还实物。退伙人对基于其退伙前的原因发生的合伙企业债务,承担无限连带责任。但《合伙企业法》并没有明确规定在退伙结算时是按账面价值还是按公允价值计量退伙时合伙企业的净资产。考虑到合伙企业在经营过程中会逐渐形成商誉等无形资产,合伙人退伙时采用公允价值计量合伙企业的净资产更为合理,这就要求在合伙人退伙时对合伙企业的资产进行评估。

合伙企业净资产的公允价值大于其账面价值的差额可以作为合伙企业支付给退伙人的红利。相反,一个急于离开运营不善的合伙企业的合伙人也可能会接受少于其应该得到的份额的资产,这时可以将退伙人的“合伙人资本”账户的余额与协议约定支付的款项之间的差额作为红利在其他合伙人之间分摊。例如,合伙人A准备从合伙企业中退伙,每个合伙人的“合伙人资本”账户余额都是60 000元,净损益平均分摊。假如合伙人A退伙时合伙企业净资产的公允价值大于其账面价值,差额为30 000元。合伙企业的三个合伙人A、B、C每人可分享10 000元的正商誉。但会计准则规定,商誉只有当一个企业作为整体存在并且被收购或合并时方可确认。所以,合伙人A退伙时合伙企业的账务处理为:借:合伙人资本——A 60 000元、——B 5 000元、——C 5 000元;贷:库存现金70 000元。若合伙人A从合伙企业退伙得到50 000元,则合伙人A退伙时合伙企业的账务处理为:借:合伙人资本——A 60 000元;贷:库存现金50 000元,合伙人资本——B 5 000元、——C 5 000元。○