

借鉴国外经验构建我国合伙企业会计准则

李昕 文桂江(教授)

(天津工业大学管理学院 天津 300387)

【摘要】近些年,我国有限责任合伙企业的数量快速增长,但目前尚未制定合伙企业专用的会计准则。考虑到合伙企业发展的需要,我国应借鉴国外合伙企业会计准则的合理成份,结合我国现有的企业会计准则,尽快制定适合我国国情的合伙企业专用的会计准则。

【关键词】合伙企业 有限责任 会计准则 框架 特点

经济可持续发展需要制度的不断创新。合伙企业中合伙人法律责任从无限变为有限,是企业制度的一种创新。自20世纪70年代美国合伙企业从无限责任变革为有限责任后,合伙企业得到了快速发展,目前已有十几个国家采用了有限责任的合伙企业形式。由于合伙企业在法律责任安排、纳税、利润形成与归属等方面与非合伙企业有所不同,因此有必要建立合伙企业专用的会计准则。

一、合伙人法律责任的变化与合伙企业的发展

在美国,无限责任的自然人合伙企业形式(Partnership)于1890年诞生,但发展十分缓慢。1976年,美国将自然人合伙企业的无限责任修改为部分有限责任(Limited Partnership,简称LP),即自然人合伙人中除至少有一人承担无限责任外,其余合伙人均承担有限责任。由于LP形式的合伙企业减轻了非执业合伙人的责任,同时在税收上享受只交纳个人所得税的优惠待遇,因而自1976年后开始流行起来。1991年,得克萨斯州在自然人合伙企业的部分有限责任的基础上,推出了全部有限责任的自然人合伙企业(LLP),即所有的自然人合伙人只承担有限的责任,之后这种合伙企业形式快速在美国各州推开。

1997年,美国将有限责任的自然人合伙企业的形式移植到非自然人——法人企业中,即由法人作为合伙人组建合伙企业,从而形成了一种新型的企业形式——有限责任的法人合伙企业(LLC)。由于这种形式的企业不交纳企业所得税,只对股东征收个人所得税,因此又叫“直通企业”或“财政透明体”。LLC形式的企业经营范围不受限定,因而LLC得到了更为迅速的发展。1980年至2010年,有限责任自然人合伙企业(LLP)的数量增加了1.78倍,而同期有限责任的法人合伙企业(LLC)的数量增加了2.8倍。目前,有限责任合伙企业的形式(LLP和LLC)在英国、加拿大、新加坡、印度等13个国家得到了应用。

二、国外合伙企业会计准则的框架及特点

美国最早的有限责任合伙企业会计准则是“会计实务公告14号”,由美国注册会计师协会于1995年发布,后来被汇总到美国财务会计准则委员会发布的“会计准则汇编:专题272号”之中。英国于2002年制定了有限责任合伙企业会计准则,并于2006、2009和2010年进行了修订。此外,欧盟对合伙企业也制定了统一的会计准则。

由于英国的合伙企业会计准则较为完整与全面,故笔者以其为例说明合伙企业会计准则的基本框架和特点。

1. 准则的使用范围和目标。合伙企业会计准则适用于按本国合伙企业法成立的合伙企业,它是对会计法规和会计基本准则的补充而不是替代,因此合伙企业会计准则要与相关会计法规和会计基本准则结合使用。

2. 资产、负债、权益的计量。有关合伙企业金融工具的计量适用《财务报告准则第26号——金融工具:确认和计量》,权益性资本、权益性负债计量适用《财务报告准则第25号——金融工具:披露和报告》和《财务报告准则第4号——资本工具》,或有资产及或有负债的计量适用《财务报告准则第12号——或有负债与或有资产》和《财务报告准则第17号——退休福利》,在合伙企业会计准则中不单独制定。

3. 特定概念、特定事项及其会计处理。特定概念包括:合伙人,指定合伙人,提款,合伙人协议,合伙人资本,合伙人其他利益,合伙人参与权,合伙人报酬,合伙人贷款及其他债务,利润分配,利润自动划分等。特定事项及其会计处理包括:合伙人报酬费用化,支付合伙人退休后款项,可回售(金融)工具,未分配利润等。

4. 财务报表和年度报告。财务报表有:资产负债表,利润表和现金流量表。年度报告有:合伙人报告,合伙企

业及其附属企业的主营业务情况,合伙企业年内任何显著变化报告,合伙企业在境外任何存在的分支机构的报告,利润分配报告,合伙人利益报告,合伙人对财务报表编制责任的声明,审计师对财务报表的审核报告等。

5. 合伙人退休福利。合伙人退休福利的会计处理分为两个部分:一是合伙人在合伙企业工作期间,按照工资薪金和合同规定计提的应付退休金的会计处理和披露。二是合伙人在合伙企业退休后,支付退休金的会计处理和披露。雇员退休金的处理遵循《财务报告准则第17号——退休福利》。

6. 合伙人应纳税款。对合伙人当期已支付的个人所得税款应反映在资产负债表的“合伙人权益”项目中,对合伙人递延到下期的应付未付的个人所得税款,反映在资产负债表的“合伙人贷款与其他债务”项目中。合伙人交纳的个人所得税款,不能抵减合伙企业利润或作为合伙企业的损失。

7. 合伙人成本。从存货的角度看,合伙人时间成本和相关间接费用应依照《标准会计实务公告第9号——存货与长期合约》和《财务报告准则第5号——交易实质报告》进行处理。在计算合伙人的未完劳务成本时,合伙人的时间成本中与计入损益账户相关的要素应被考虑进去,与其时间成本相关的间接费用也应被考虑进去。

8. 合伙企业并购。合伙企业并购包括收购和兼并。合伙企业发生并购时,应根据《财务报告准则第2号——子公司会计》和《财务报告准则第5号——交易实质报告》编制合并报表。在进行会计处理时,要根据实际情况分别考虑合并企业账户和合伙人账户。合伙企业收购与合并应依照《财务报告准则第6号——收购与兼并》和《财务报告准则第7号——收购会计中的公允价值》进行处理。

9. 合伙企业关联方披露。一个合伙企业如果被另一个合伙企业、公司或主体所控制,这些实施控制的合伙企业、公司或主体就是关联方。合伙企业的前任合伙人,小规模合伙企业的所有合伙人,都是关联方。但对规模较大的合伙企业,其主要参与经营管理的合伙人、接受投资的公司董事等是关联方。合伙企业的关联方应依照《财务报告准则第8号——关联方披露》进行披露。

10. 附件。①合伙企业资产负债表和损益表;②合伙人利益、权益与负债要素;③合伙企业可回售(金融)工具分析流程图;④现存企业转为单一主体的合伙企业在初期的合并会计处理。

三、合伙企业会计准则的特点

1. 涉及面广。随着合伙企业从自然人合伙形式扩展到有限责任的法人合伙形式,合伙企业经营的范围也就扩大了,其经营行为也相应复杂起来,因而其会计核算与披露涉及的对象范围也就从资产、负债、权益、收入、费

用、利润,到合伙企业的清算、收购、合并,以及合伙人本人利益分配、重大经营行为等,无所不包。

2. 突出重点。合伙企业与一般公司制企业的最大区别是,合伙企业的利润归合伙人所有,而不是归企业所有,并且不交纳企业所得税。因此,合伙企业会计准则也就需要将合伙人的收入、支出、利益分配的确认、计量和相关信息的披露等作为主要规范的对象。

3. 税责分明。现代有限合伙企业是财政透明体,享受税收优惠,对合伙人资本不征税,仅对合伙人报酬征收个人所得税。如果将合伙人资本、报酬及其负债合并在一个账户中进行核算,势必造成征税困难。因此,合伙企业会计准则对合伙人资本、合伙人报酬及其负债实行了严格界定并要求分开核算。

四、构建我国合伙企业会计准则的思考

我国现行《合伙企业法》新增了有限合伙企业(普通合伙人以外的合伙人承担有限责任)和特殊普通合伙企业两种形式。有限合伙企业形式的出现,促使我国部分领域合伙企业数量的快速增长。考虑到合伙企业会计核算的特殊性和我国合伙企业的未来发展趋势,制定我国合伙企业专用的会计准则很必要。

1. 明确共性问题的会计处理和披露应遵循已颁布的会计准则。对共性问题,如合伙企业的资产、负债、权益、收入、费用、利润,以及职工工资、福利、社保等核算,合伙企业会计报表的种类和编制方法,关联方交易的披露等,可以明确规定适用已经颁布的相关会计准则。

2. 对合伙企业在集中经营的领域,应单独制定会计科目和会计核算体系。如股权投资、律师事务所领域是合伙企业集中设立的行业,应在这两个领域中单独制定相应的会计科目和会计核算体系。

3. 重点规范合伙人收入、支出、利益分配和应纳税款。我国合伙企业会计准则应详细制定合伙人收入、费用、负债的确认与计量的方法,严格规范合伙人利益分配和应纳税款的核算,制定合伙人在合伙企业的重大经营行为的详尽披露范式等。

4. 建立合伙人年度报告制度。设计适当的合伙人于年末应报告的各种年度报表,如合伙人报表、合伙企业及其附属企业的主营业务情况表、合伙人利润分配报表等,并要求于年度终了向有关机构呈报这些报表。

5. 设置合伙企业会计准则的附则。对合伙企业会计准则中需要详细说明或解释的内容,可以合伙企业会计准则的附件形式加以举例说明或解释,以增强合伙企业会计准则的可读性和操作性。

主要参考文献

段爱群.合伙企业应有自己的会计准则.中国会计报,2013-02-22