

CHAPTER

第 3 章

3

利润表：报告经营活动结果

学习目标

1. 了解权责发生制会计基础，明白为什么会计人员会认为权责发生制能比现金收付制会计基础更好地计量经营成果。
2. 通过考察公司在何时确认收入和费用以及如何计量净利润的这两个组成部分，从而加深对权责发生制会计的理解。
3. 把第2章中学习的复式记账原理拓展到利润表项目，从而增强在账户中记录各类交易事项的技能。
4. 培养分析利润表的技能，重点关注各类交易的收入、费用和净利润之间的关系。

财务报表用户在评估一个企业的获利能力时，通常会查看其净利润和收入之间的关系，也称做利润率（profit margin percentage）。让我们看看下面的企业及它们最近的利润率：

- AK钢铁公司（钢铁生产商）：1.4%
- 沃尔玛（折扣零售商）：3.3%
- 克罗格（著名的食品生产商）：8.7%
- 宏盟集团（Omnicom，营销服务机构）：9.4%
- 辉瑞（制药公司）：27.5%

与克罗格公司和宏盟集团相比，AK钢铁公司和沃尔玛表现得非常糟糕，而辉瑞却表现得很出色，是不是这样呢？是否能从企业经济上或战略上来解释这些不同的利润率？要想回答这些问题，需要深入了解利润表，而不能满足于我们在第1章中所介绍的知识。前面讲过，利润表中报告的是企业某个特定期间的净利润（net income）；净利润又称收益（earnings），等于收入减去费用。收入（revenue）测度因企业销售商品或提供服务而

流入企业的净资产（资产减负债）。费用（expense）测度企业在创造收入的过程中消耗掉的净资产。作为测度企业经营成果的一个工具，收入反映了企业提供的服务，费用反映了企业所付出的努力。

本章将讨论与利润表息息相关的计量原理和会计程序。我们从“会计期间”这个概念开始，会计期间指会计人员据以计量企业经营成果的时间跨度。然后，描述并例示计量经营成果的两个常用方法：现金收付制会计基础（cash basis，也称现金制）和权责发生制会计基础（accrual basis，也称应计制）。接下来，以制造公司为例，解释应用权责发生制会计的会计程序。最后，我们讨论各类交易的收入、费用和净利润之间的关系。

3.1 会计期间惯例

利润表报告一特定时间段内的经营成果。多年前，不同公司间的期间长度各异。公司在一些业务活动完成后，例如在建筑工程完工后编制利润表。

现在，大多数公司的经营活动却不能如此简单地划分成界限分明的项目。相反，营利性活动会持续发生的。例如，甲公司购置了一处厂房，并打算在40年或更长的时间内将其用做生产产品的厂房。又如，乙公司购买了一运输设备，在4年、5年或更长时间内为客户运送商品。如果等到所有业务活动全部完毕再编制利润表，恐怕公司只有在停业清算时才需编制这份报告。而且，这种报告出具得如此之晚，对于读者评估企业的经营成果毫无用处。统一会计期间（accounting period）的长度使得公司间的期间比较和分析更加容易。我们可以把两个资产负债表日之间的这段时间看成一个会计期间。在01年年末，即01年12月31日编制了资产负债表，至02年年末，即02年12月31日再编制资产负债表，其间刚好经历了一个日历年度的会计期间。在11月30日编制了资产负债表，至12月31日再编制资产负债表，其间经历了一个月度（12月份）会计期间。

年度会计期间是股东和潜在投资者要使用的主要财务报表的基础。大多数公司使用日历年度作为其编制财务报表的会计期间。然而，也有许多公司使用自然业务年度（natural business year）或财务年度（fiscal period，简称财年）作为计量经营成果的会计期间，在这一期间内，大多数业务活动都已结束。自然业务年度的截止日因企业而异，通常是一年中存货水平最低的那个日子。例如，JCPenney，一个零售商，使用自然业务年度为会计期间。它的会计期间结束于1月末，结束于圣诞节购物节之后，在复活节购物节到来之前。

公司会在短于一年的期间内多次编制经营成果报告，以反映年度内取得的成果，这就是中期财务报告（interim reports or reports for interim periods）。编制中期财务报告并没有消除编制年报（annual report）的必要性。

3.2 计量经营成果的会计方法

图3-1描绘了商品购置和商品销售的运营过程。像沃尔玛这样的零售商会采购商品并持有商品存货，直到顾客将这些商品存货买走。在销售活动发生时，存货就易了手，但是零售商在此时不见得立即就收到了现金。因此，该企业可能得一方面筹集下一个期间持有存货所需的资金，另一方面等待着收回应收账款。

一些经营活动起始于给定的会计期间内。例如，在图3-1中运营过程B贯穿了整个02年度。这些客观情况使得计量企业的经营成果存在着一些困难。客户支付给企业的现金与企业购置、持有或交付商品时支付的现金之间的差异表示这一系列交易产生的收益。

然而，许多交易在一个会计期间开始，却在另一个会计期间结束。图3-1中的运营过程A开始于01年，却在02年才结束。该企业在01年支付了商品款和其他运营开支，但是直到02年其客户才向其支付了现金。运营过程C开始于02年，结束于03年。该企业在02年就用现金支付了采购、持有和销售商品过程中发生的成本和费用，但是其客户直到03年才向其支付现金。要计算某个具体会计期间的经营成果，例如图3-1中的02年度，我们必须计量本会计期初已经开始的经营活动以及在本会计期末还未结束的其他活动产生的收入和费用的数量。

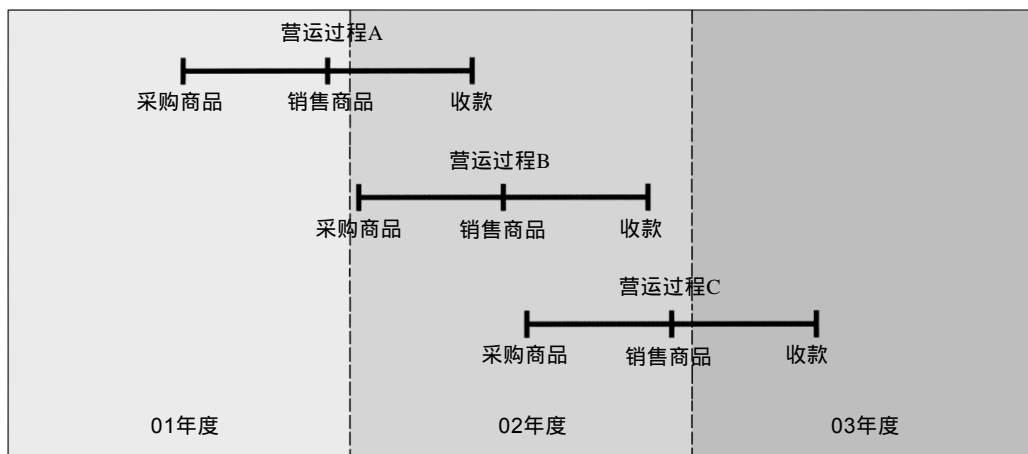


图3-1 商品购置和商品销售的运营过程

图3-1忽略了计量不连续会计期间的经营成果时会遇到的问题。例如，企业在一个会计期间内所购置的一幢大楼可以使用三十或三十多年。因此运营过程线的长度或许会延续许多个会计期间。企业有可能在一个会计期间购买商品，在第二个会计期间付款，在第三个会计期间销售，然后在第四个会计期间从客户那儿收取现金。更有甚的是，这些事项不按这样的顺序发生。现金的支付有可能超前（例如，购置一幢大楼以陈列或展示商品）或落后于商品的购买（如购买用以销售或分销的商品，提供保修服务）；现金的收取有可能超前（如客户预先付款）或落后于商品的销售（如赊销）。要计算某个具体会计期间的经营成果，例如图3-1中的02年度，必须计量跨越一个以上会计期间的经营活动产生的收入和费用的数量。计量经营成果的两个方法是：（1）现金收付制会计基础，（2）权责发生制会计基础。

3.2.1 现金收付制会计基础

在现金收付制会计基础（cash basis of accounting）下，公司在销售商品或提供服务而从客户那儿收到现金时，确认收入。当公司动用现金支付商品款、工资、保险费、税金和类似项目时，公司在此会计期间报告费用。为了解现金收付制会计基础下如何计量经营成果，让我们以下面的信息为例。

唐纳德·艾伦斯和乔尼·艾伦斯于01年1月1日合开了一家硬件店。公司从艾伦斯那儿收到20 000美元现金，作为报酬，艾伦斯获得了该公司的全部普通股；公司还从当地银行借了12 000美元贷款。公司必须于01年6月30日还本付息，该笔借款的年利率为8%。公司于1月1日租了一商店大楼，并预付了两个月的租金4 000美元。1月1日，公司还支付了2 400美元的财产和责任保险费，承保期截至01年12月31日。1月份，公司购置了40 000美元的商品，其中支付了26 000美元的现金，其余14 000美元为赊购。1月份的销售额总计为50 000美元，其中34 000美元为现金销售，其余16 000美元为赊销。1月份的商品销售成本为32 000美元，向各个岗位的雇员总计支付了5 000美元的薪水。

例1 表3-1列示了艾伦斯硬件店01年1月份的利润表，该表是在现金收付制会计基础上编制的。1月份共销售了50 000美元的商品，其中有34 000美元已经以现金形式收到，这34 000美元列入利润表。1月份，公司购置了40 000美元的商品，只向供应商支付了26 000美元的现金，因此，按照现金收付制会计基础计算净利润时，只扣减这26 000美元的商品成本。计量经营成果时，公司还要扣减1月份已经进行了现金支付的费用，包括工资、租金和保险费，无论到1月底时，公司是否完全消费了这些服务。1月份，做了现金支付的商品和服务费用之和与从客户那儿收取的现金收入之差为3 400美元。注意，在现金收付制会计基础下，利润表不包括从业主那儿获得的现金或通过借款获得的现金，这两种事项都属于融资交易事项。

表3-1 艾伦斯硬件店01年1月份的利润表

按照现金收付制会计基础（单位：美元）		
销售商品获得的现金收入		34 000
减：做了现金支付的商品和服务费用		
商品	26 000	
工资	5 000	
租金	4 000	
保险费	<u>2 400</u>	
现金支出合计		(37 400)
现金收付制下的净利润		<u>(3 400)</u>

作为计量特定会计期间（此处指艾伦斯硬件店01年1月份）经营成果的会计基础，现金收付制会计基础有3个缺点。

收入与费用不能恰当匹配 首先，现金收付制会计基础不能使收入和为产生这些收入而必须发生的成本恰当地匹配。某一会计期间的经营成果与此前及此后会计期间的经营成果混合在一起。4 000美元的商店租金要为1月份和2月份提供服务，然而在现金收付制会计基础下，在计算1月份的经营成果时，却全额扣减了4 000美元。同样，缴纳的一年的保险费将使公司获得一年的保险服务，但按现金收付制会计基础，在2月份至12月份这些会计期间内计算净利润时却不需再扣减相应的保险费费用。

在某个会计期间，企业获得未来收益，那么，这个会计期间越长，在现金收付制会计基础下出具的会计报告的缺陷也就越多。例如，资本密集型公司投资兴建大楼和购置设备，这些大楼和设备要用上20年或更长的时间。从这些资产的购买到将产品生产出来并卖掉，其间可能会历经许多年。按照现金收付制会计基础计量企业的经营成果，不仅会扭曲发生了现金支付的那个期间的经营成果，而且还会使其后会计期间的经营成果失真。但是，会计期间越长（如1年而不是1个月），现金收付制遭遇的时间不匹配的影响就越小。

推迟了收入的确认，这没有必要 其次，企业本可确认收入，但在现金收付制会计基础下，却不必要地推迟了收入确认的时间。当企业完成了运营过程中最困难的部分，就应该确认相应的收入。卖方的运营过程包括下列行为：

- 购置商品和服务；
- 说服客户购买商品或服务；
- 将商品或服务交付给客户；
- 从客户那儿收取现金；
- 如果是销售商品，直到保修期失效（或收到退货）。

对制造公司和零售公司而言，运营过程中最困难的部分是说服客户购买商品和将商品交付给客户。对服务性公司而言，运营过程中最困难的部分是说服客户接受服务和向客户提供服务。大多数公司在预测下列项目的数量和时间上几乎不存在问题：

- 客户支付现金或客户退货；
- 履行保修承诺的开支。

在这种情况下，在收到现金时确认收入有可能报告的是重大活动发生之后的一个或几个期间的经营活动成果。例如，艾伦斯硬件店在1月份总计向客户销售了50 000美元商品。根据现金收付制会计基础，艾伦斯公司只能在2月份、甚至更后的日子里收到其中的16 000美元时才能确认这16 000美元的收入。如果公司在进行赊销前核查了客户的信誉，那么它就有可能收回了全部现金，而无须推迟收入确认，即等到实际收到现金时再确认收入。

企业计量的经营成果有可能失真。对现金收付制会计基础的第3个批评是：公司有可能通过修改现金支出的时间从而扭曲其经营成果的计量。在会计期末，企业有可能推迟费用的现金支出，以便增加收入，虚报利润。同样，企业也有可能加速费用的现金支付，以便少报利润，这有可能使进入该行业的竞争对手泄气，或使为员工争取更高工资的工会无精打采。

谁会是现金收付制会计基础的使用者？律师、会计人员和其他从业人员在存货和像建筑物和设备这样的跨期间的资产上的投资相对而言很小，他们通常在为客户提供了服务后就迅速收账，他们因此是现金收付制会计基础的主要使用者。实际上，这些公司大多使用修正的现金收付制会计基础，在购置建筑物、设备和类似的项目时就将其购置成本视为资产。然后在消费了这些资产提供的服务时就确认这些资产的一部分购置成本。除此之外，这些公司在收到现金时确认收入，支付现金时确认支出。

大多数个人使用现金收付制会计基础来计量个人的收入和所得税。公司，如一销售商或制造商，将存货视为产生收入的重要因素，美国国家税收法则禁止公司使用现金收付制会计基础编制纳税申报表。

3.2.2 权责发生制会计基础

权责发生制会计基础（accrual basis of accounting）下，一般是在销售了商品（制造公司或零售公司）或提供了服务（服务公司）时确认收入。这时候，公司通常已完成了运营过程中最困难的部分。当公司确认收入和与收入相关的成本时，为产生收入而使用的资产的成本就形成了期间费用。因此，权责发生制会计基础努力使收入与费用相匹配。如果所消耗的资产成本不能容易地与特定的收入匹配，当公司使用这些资产提供的服务时，这些成本就被列入期间费用。

例2 表3-2是权责发生制会计基础下艾伦斯硬件店01年1月的利润表。1月份，公司将50 000美元的销售总额全部确认为收入，虽然在1月底它只收到了34 000美元的现金。艾伦斯有可能在2月份或更晚的时间收回其余的16 000美元的应收账款。因此，商品销售额，而不是从顾客那儿已经收到的现金关系着收入的确认。^①1月份的商品销售成本为32 000美元，将其确认为该期间的费用，从而使费用（商品销售成本）与收入（商品销售收入）相匹配。预付的4 000美元的租金中，其提供的服务成本中只有2 000美元与1月份有关。剩余的2 000美元将为2月份提供服务，因此其在1月31日的资产负债表上被列示为资产。类似地，2 400美元的保险费中，1月份只消费了200美元的保险服务。其余的2 200美元将在2月份至12月份提供保险服务，因此将在那些月份分别作为费用列支。所以，在1月31日的资产负债表上，2 200美元的保险费也被列示为资产。80美元的利息费用代表12 000美元的银行贷款在8%的年利率下每个月所应承担的利息（ $= 12\,000 \text{ 美元} \times 0.08 \times 1/12$ ）^②。虽然公司要在贷款到期，即01年6月30日时才实际支付本息，公司在1月份也从贷款资金的使用中获益了，因此，它应当将贷款总利息费用中的一个月的份额确认为费用。在1月31日的资产负债表上，公司将其应付80美元的义务报告为负债。与商品制造成本不同，工资、租金、保险费和利息费用不直接与期间内收入的确认挂钩，这些成本因而就是1月份的费用，表示公司在1月份消费的服务。

权责发生制会计基础的一个重要理论是配比原则（matching principle）。从艾伦斯硬件店的例子中可以看出配比原则的精妙之处。艾伦斯硬件店在1月份实现了50 000美元的销售总额，其中有34 000美元已经实际收到现金，其他款项预计在将来收回。销售给顾客的这些商品销售成本为32 000美元，其中已经支付的现金为26 000美元，其他款项预计在将来支付。我们来做一些比较：（方案A）首先，比较1月份因销售商品而收到的和将在未来收到

① 本例假设该企业收回了全部的赊销款。在后面我们将放松这个假设，假设该企业只收回了预期比例的赊销款（有一部分未能收回）。当企业能收回赊销款的一定比例的时候，我们仍然说该企业符合收入确认标准，但是收入的量等于预期能收回的现金的数量。

② 在企业实务中，习惯上，人们提及贷款利率时指的几乎就是年利率。此外，为了简化利息的计算，习惯上假设一年有12个月，总共有360天。

的款项50 000美元（1月份的总销售收入），和与1月份的销售有关的32 000美元的商品采购成本（1月份的总商品销售成本）。（方案B）接下来，比较1月份从顾客那里收到的34 000美元的现金（1月份的商品销售收入中已经收现的部分），和它支付给供应商的货款26 000美元（1月份的商品采购中已经付现的部分）。哪一种比较可以更好地反映艾伦斯硬件店在1月份的经营获得结果呢？如果你发现方案A比方案B能更好地反映企业的经营活动结果，那么你也就明白了配比原则了。配比原则认为，与仅仅比较一个期间内实际发生的现金流入和现金流出相比，比较一个期间的经营活动的最终总现金流入和流出可以为评估企业的经营活动提供更有用的信息。

配比原则更复杂的应用还有：将开展一系列特定活动的成本（如工资、利息和税金等）与这些活动产生的全部收益相比较，不管企业是否已经支付现金或是收到现金。正如第4章将会介绍的，一个期间的现金流量可以提供有用的信息，但是这种信息不如使用权责发生制下的配比原则更能准确反映企业在一个较短的时期内的经营活

动结果。

因此，与现金收付制会计基础相比，权责发生制会计基础能够更好地计量艾伦斯硬件店的经营成果，原因有二：

- 1. 与使用从客户那里收到的现金数据相比，使用收入数据能更准确地反映企业月度销售活动成果；
- 2. 与使用实际支付的现金数据相比，费用数据能更严密地与报告收入相匹配。

表3-2 艾伦斯硬件店			
01年1月份的利润表			
按照权责发生制会计基础（单位：美元）			
销售收入			50 000
减：费用			
商品销售成本	32 000		
工资费用	5 000		
租金费用	2 000		
保险费	200		
利息费用	80		
总费用			39 280
权责发生制下的净利润			10 720

类似地，权责发生制会计基础能更好地计量未来期间的经营状况，因为这些期间的活动将相应地承担公司即将消费的租金、保险费和其他服务费用。因此，权责发生制会计基础重点关注经营活动产生的净资产流入（收入）和经营活动引起的净资产的使用（费用），不管与净资产有关的这些现金流量的流入与流出现在是否以现金的形式发生。

许多会计人员争辩说，与现金收付制会计基础相比，权责发生制会计基础在计量收益时导致扭曲的几率要小得多。收入与费用相匹配成了一种指导原则，在这一种原则下，公司必须努力确定费用的确认时间，并使其与报告的特定项目保持匹配。阅读后面的章节后你将发现，在权责发生制会计基础下，收入确认的时间和相关费用的计量都需要根据判断进行。因此即使在权责发生制会计基础下，操纵收益的机会也是存在的。

许多商业公司，尤其是涉及销售和制造活动的公司，使用的是权责发生制会计基础。基于这一点，本书中的所有讨论处特别说明外，都默认使用的是权责发生制会计基础。我们在本节介绍现金收付制会计基础的目的是向你展示现金收付制会计的缺陷和权责发生制会计的相对科学性。我们将在接下来的一节中介绍权责发生制会计基础的计量原则。

自学自测题3-1

现金收付制会计基础与权责发生制会计基础。汤姆生硬件店于05年1月1日开始营业。J. 汤姆生投资了10 000美元，相应地获得了公司的全部普通股。公司还从当地一家银行借得8 000美元，公司必须在05年6月30日归还这笔借款，借款的年利率为9%。

汤姆生公司在1月1日租赁了一幢大楼，并预付了两个月的租金，计2 000美元。1月1日，公司还支付了一年的权责保险费1 200美元，承保期到05年12月31日结束。

1月2日公司赊购了28 000美元的存货，并于1月25日支付了其中的10 000美元。1月31日进行的实地盘存显示该日公司手头上持有的商品成本为15 000美元。

1月份，公司的现销收入总计为20 000美元，赊销收入总计为9 000美元，其中2 000美元于1月底收回。

1月份，公司支付的其他成本还有：公用事业费：400美元；工资，650美元；税金，350美元。

1. 编制1月份的利润表，假定汤姆生公司使用权责发生制会计基础，在商品售出（交付）时确认收入。

2. 编制1月份的利润表，假定汤姆生公司使用现金收付制会计基础。

3. 你认为哪种会计基础更好地计量了汤姆生公司1月份的经营成果？为什么？

3.3 权责发生制会计基础下的计量原则

在权责发生制会计基础下，我们必须考虑公司何时确认收入和费用（时间问题），应该确认多少（计量问题）。

3.3.1 何时确认收入

请重新看图3-1。公司可以在因销售商品或提供服务使净资产增加时确认收入，也可以在购买、销售或收到商品货款时确认收入，或在这些事项之间，甚至在事项的连续区内选一时期确认收入。要回答何时确认收入需要考虑一系列收入确认标准。

收入确认标准 权责发生制会计基础在下列两个事项都发生了的情况下确认收入：

1. 公司已经完成了全部或大部分其打算提供的服务；
2. 公司收到了现金或一些其他资产，如应收账款，这些现金或资产能够合理、准确地计量。

权责发生制会计基础要求将费用与相关的收入进行匹配，这就要求企业或者知道或者能够估计在产生这些收入的过程中所发生的成本。将收入确认推迟到企业已经基本完成一项活动再进行提高了企业计量费用的可能性，从而也能更准确地计量净利润。因此收入确认的第一个标准说明了企业在能够证明有理由确认收入之前必须符合的费用计量的最低标准。大多数从事销售商品和服务的企业在销售活动发生时（即交付了商品）确认收入。此时企业已经把商品转让给买方，或已经提供了服务。企业可以合理、准确地估计未来提供服务的成本，例如保修费，以及由于客户退货而必须支付的退款金额。

收入确认的第二个标准关注的是如何合理计量企业最终能够收回的现金数量。毫无瓜葛的买方和卖方之间进行的交换交易是最初计量收入额的一种可靠、客观的依据。如果企业进行的是赊销，根据企业过去的经验和客户的信用等级评估，可以预测企业将收回的现金数量和收回现金的时间。

因此，销售活动发生的时间通常符合收入确认的标准。总而言之，只要企业的销售活动产生的现金流量的数量和时间不存在重大的不确定性，企业就可以在销售活动发生时确认收入。

通过思考不可以在销售活动发生时确认收入的企业例子，如软件开发商交付新产品，可以加深对这些标准的重要性的理解。软件开发商既不能估计有多少顾客会退货，也不能估计应对顾客开始使用其产品后申请排除故

障所发生的成本。因此，该开发商不能合理、准确地估计销售活动产生的最终现金流入量（即收入）和现金流出量（即费用）。

3.3.2 确认多少收入

公司根据它从客户那儿收到的现金或现金等价物的价值来计量收入的数量。起初，收入的数量是买卖双方在交易发生时商定的价格。然而，如果公司在收回现金前就确认收入，它可能还需对商定的价格做些调整，以确认收款时间延迟的影响。

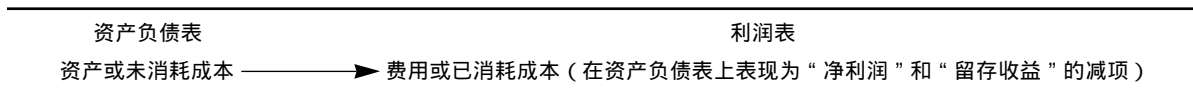
坏账 公司的客户可能会有成百上千个，这其中必定会有一些赊账客户。如果公司认为在一个期间内它可能无法收回一定比例的货款，它就必须调整收入的数量以确认期间内与销售相关的估计无法收现的账款。收入的调整发生在公司确认收入之际，而不是事后确认某个具体客户的账款无法收现的时候。如果公司延期调整，扩大对顾客提供信用范围的早期决策就会影响后续期间的利润。如果不能在销售发生之际就确认估计的坏账，不仅会错误地计量销售发生期间的企业的经营成果，还会影响到企业判断的坏账发生期间的企业经营成果的计量。

销售折扣和折让 买方有可能会利用卖方提供的即刻付款的折扣优惠，卖方也可以对买方不满意的商品提供折让。这种情况下，卖方最终收回的现金要比原先商定的价款少。公司（卖方）在确认和计量收入额时必须估计这些金额，并在销售活动发生的期间做出适当的扣减。

销售退回 有时候会发生客户退货的情况。如果果真如此，公司最终的回款要比原先商定的销售价款少。公司在销售发生并确认和计量收入时必须估计退货量，并做出适当的扣减。

3.3.3 何时确认费用

资产能为企业带来未来收益。费用计量的是形成收入的过程中消耗掉的资产的价值。资产是未消耗成本（unexpired cost），而费用是已消耗成本（expired cost）或“用掉的资产”（gone asset）。我们要重点关注的是资产什么时候被用掉。一个关键问题是：“资产形成的收益在什么时候被消耗了，从而使那部分资产在利润表上变成了费用，在资产负债表上成了股东权益项目“净利润”和“留存收益”的减项？”



费用确认的标准 会计上按如下标准确认费用：

1. 如果资产的消耗直接与某一特定的收入相联系，那么在公司确认收入的期间内资产的消耗变成了费用。例如，一方面，商品销售通常的结果是卖主确认收入，而另一方面，公司持有这些商品的收益由于商品被售出而立即丧失掉了，相应地，公司确认一项商品销售成本。这种处理——配比原则（matching principle）——将收入与已消耗成本相匹配。

2. 如果资产的消耗不是直接与某一特定的收入相联系，那么在公司消费了资产所提供收益的期间内，资产的消耗变成了费用。

生产成本 配比原则在商品销售成本中的应用最明显，因为公司可以容易地将消耗了的资产与商品销售产生的收入相联系。在销售活动发生时，资产在物质形态上已经易手。公司确认销售收入后，商品销售成本就变成了费用。

商业公司购买存货，然后再将它销售出去，但没有改变商品的物质形态。在资产负债表上，存货按购置成本列示。以后，当公司销售存货时，相同数量的购置成本在利润表上就表现成了费用（商品销售成本）。

然而，制造公司在改变它所生产的商品的物质形态的过程中会发生各种各样的成本，但这些成本还不是费

用——用掉的资产——只是代表资产从一种形式转变成了另一种形式。在生产过程中，企业会发生3种成本：(1)直接材料成本；(2)直接人工成本；(3)间接制造成本（manufacturing overhead cost，英文有时也称为“indirect manufacturing cost”）。公司发生直接材料成本和直接人工成本是由于它生产的是某个特定的产品，公司能够将这些成本与其制造的特定的产品相联系。间接制造成本包括混合成本，这些混合成本的存在给公司提供了生产的能力。间接制造成本的例子包括下列支出：主管的工资、公用事业费、财产税、工厂保险费以及用于生产的厂房和设备的折旧费用。在一个期间内，公司利用这些项目提供的服务创造出新的资产——它所持有或加工的供销售用的存货。会计人员之所以将这些成本称做间接成本，因为它们在期间内为所生产的全部商品提供联合服务，而不是为一个特定的项目服务。

制造过程将直接材料、直接人工和间接成本提供的收益转变成存货形式的资产。公司在将存货销售给客户之前一直视其为资产。生产过程中发生的各种各样的直接材料、直接人工和间接制造成本在资产负债表上列示为资产——制造存货——“在产品存货”和“产成品存货”。这样的成本被称为生产成本（product cost），表示从一种形式转换成另一种形式的资产。在公司将存货售出之前，产品成本在资产负债表上都作为资产列示；存货售出之后，产品成本就成了费用。我们将在第7章全面探讨制造成本的会计处理。

营销费用 某一会计期间内公司营销或销售产品的成本即为营销费用，它主要与该期间内销售的产品数量有关。在形成当期收入的过程中，企业还会发生下列成本：销售人员的工资和佣金，销售说明书，广告费。由于营销费用与当期的收入相联系，当公司消费了这些成本提供的服务时，会计上就将其报告为该期间的费用。你可能会想，有些营销费用，如广告费和其他促销费用，是为公司的未来期间提供收益的，因此公司应该一直将其报告为资产。然而，会计人员发现，很难说清一笔广告费用中有多少与当期的销售收入有关系（费用），哪些将在未来给企业创造收益（资产）。因此，当公司消费了营销活动提供的服务时，将营销费用中的绝大部分作为当期费用列支。即使这些成本的发生加强了企业未来的市场力度，会计上仍将这些成本作为期间费用（period expense）而不是资产——取实务操作中的便利性，而不是死板地抱着概念不放。

管理费用 公司的管理活动发生的成本并不密切地与其所生产或销售的产品数量相关，会计上通常将它们作为期间费用处理，这和营销费用的会计处理一样。管理费用的例子有：总经理的工资、会计和信息系统成本、开展各种支持活动，如法律服务、员工培训和公司计划等发生的成本。

3.3.4 确认多少费用

费用代表期间内消耗了的资产，费用在量上与用掉的资产成本相等。费用计量的基础与资产计量的基础相同。在资产负债表上资产主要是按购置成本报告的，因此报告期间内已售资产或消耗了的资产时也按资产的购置成本进行。

3.3.5 费用的分类

公司不同，其资产负债表上列示的费用种类也就不同。一些企业按照企业内的职能设置对费用进行分类，如商品的销货成本或生产成本、营销活动产生的销售费用以及管理活动产生的管理费用。还有一些企业按照费用的性质对费用进行分类，如工资费用、折旧费用等。大多数企业综合使用各种分类方法。本书第6章和第12章将会更详细地介绍利润表项目的分类方法。

3.3.6 小结

如果期间足够长，净利润在量上等于经营活动、投资活动和融资活动产生的现金流入和使用的现金流出之差；也就是说，净利润在量上等于企业从客户那儿收到的现金与企业支付给供应商、员工和其他商品和服务供应

商的现金之差。[⊖]然而财务报表的使用者希望能了解到关于企业短期内——一年或短于一年——经营成果方面的信息。因此会计上必须将总利润分割，并分配到每一个会计期间。根据现金流量产生的时间来划分总利润通常不能准确地计量企业的经营成果。从客户那儿收到的现金并不总是与对相关的商品和服务供应商所做的支出发生于同一会计期间。按照权责发生制会计基础进行的总利润的分配能使期间内净资产的流出更好地与净资产的流入相匹配，当期的净资产是不是以现金的形式存在都没有关系。

权责发生制会计基础决定了收入的确认时间。在权责发生制会计基础下，一般是在销售活动（或交付活动）发生时确认收入。与特定的收入直接相联系的成本变成企业确认收入的那个期间的费用。不直接与特定的收入流相联系的成本变成企业在经营活动过程中消耗了这些商品或服务期间的费用，即间接费用，大多数营销和管理费用都属于间接费用。

接下来我们将讨论利润表的编制。

自学自测题3-2

确认收入和费用。某公司使用权责发生制会计基础，在出售商品或提供服务时确认收入。对于该公司在4月份发生的下列交易，请说出该月应确认的收入或费用的数量。

1. 4月份从客户那儿收到4 970美元现金，这是公司在3月份向客户赊销和交付商品所致。
2. 4月份向客户现销商品14 980美元。
3. 4月份向客户赊销的商品总计达5 820美元，预计将在5月份收到现金。
4. 4月份公司支付了2 610美元商品款，这些商品已经在3月份卖给了客户。
5. 4月份公司支付了5 440美元商品款，这些商品已经在4月份卖给了客户。
6. 4月份收到了成本为2 010美元的商品，并将其卖给了客户，预计将在5月份向供应商付款。
7. 4月份从供应商那里获得了成本为1 570美元的商品，预计可在5月份将其卖给客户并向供应商付款。

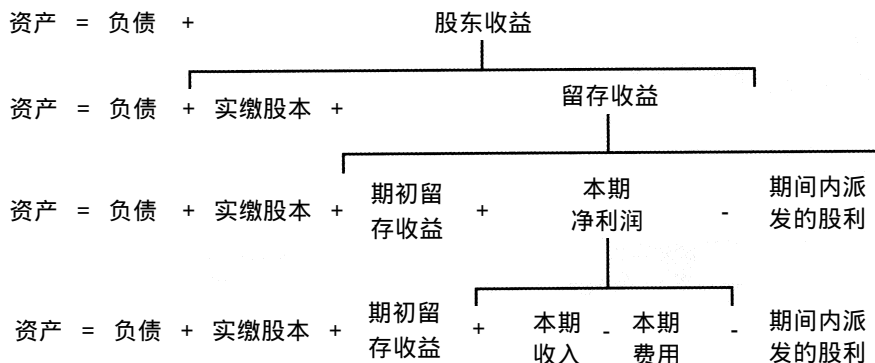
3.4 编制利润表的会计程序

在第2章讨论资产负债表与利润表的关系时，读者还不知道如何编制利润表并利用利润表信息评估企业的经营绩效。要想评估企业的经营绩效，必须知道企业的各种业务活动是如何影响其一个会计期间的净利润及其会计期末财务状况的。现在，我们将第2章中介绍的分析框架拓展到利润表科目的交易。我们将使用丁字账户和日记账分录两种形式来进行这种分析。附录3A在附录2A的基础上，继续介绍如何使用电子表格分析涉及利润表项目的交易。记住，这种分析框架的坚实基础是资产负债表等式。

3.4.1 资产负债表和利润表之间的关系

在第2章我们讨论了资产负债表，它报告在某一具体时点公司的资产和债权人及所有者提供的资金状况。本章讨论利润表，它计量公司因销售商品或提供服务产生的收入（净资产流入）与为产生这些收入所发生的费用（净资产流出）之差。每个会计期间，公司可能会以股利的形式向股东分配净资产。会计上将股利视为收益形成的净资产的分配，而不是为产生收益发生的成本。因此，在利润表上股利不是作为费用列示。资产负债表上的“留存收益”科目计量的是自公司开业以来收益扣除股利后的累计净利润。下面的资产负债等式分解图显示了收入、费用及股利之间的关系。

[⊖] 有时候，我们这样更简洁地描述权责发生制的这个基本原则：在一个足够长的时间期间内，净利润等于现金流入量减去现金流出量后的差额（不包括与业主发生的交易）。（例如，股东支付现金购买了公司的普通股，这种交易对公司的净利润不产生影响。）



3.4.2 收入和费用账户建立的目的和使用

会计人员可以直接在“留存收益”账户中记录收入和费用。例如，赊销的商品对资产负债表至少产生两对影响：

1. 资产的流入——在本例中为应收账款，在其他例子中可以是现金——引起资产的增加（应收账款）和留存收益的增加（销售收入）。
2. 将商品转移给客户一方面导致资产的减少（商品存货），另一方面导致留存收益的减少（商品销售成本）。

直接在“留存收益”账户中记录收入和费用将使得单一的净利润的计量简单易行。可以用下列等式倒推计算利润：

$$\text{净利润} = \text{期末留存收益} - \text{期初留存收益} + \text{股利}$$

然而，利润表上并不直接报告净利润的数量。我们可以利用资产负债表上的数字（和股利的数量，如果有的话），利用上面的等式推导求得净利润。更重要的是，利润表报告企业在一个会计期间内收入的来源和数量以及抵减企业收益的费用的来源和数量。了解公司净利润的构成既有利于理解公司过去的业绩形成的原因，又有利于预测企业未来的绩效。了解编制利润表的目的——用以解释利润为什么会是这样——有助于理解为什么编制利润表要遵循一些程序。

为编制利润表，会计人员在会计期间内设立单独的收入和费用账户。这些账户的期初余额为零。会计期间内，会计人员在这些账户内记录收入和费用。在会计期末，收入账户的余额表示期间内获得的累计收入。类似地，费用账户的期末余额表示期间内发生的累计费用。会计人员在利润表上报告这些收入和费用，总收入和总费用是求解净利润的构成要素。

收入和费用是留存收益的组成部分，一般临时用描述性账户名称标示，会计人员据此编制利润表。在会计期末编制了利润表后，会计人员会将收入和费用账户余额转移到留存收益账户中。这种转移用术语来讲就是结清收入和费用账户，因为结账（或转移）后各个收入和费用账户的余额就变成了零。期间内产生的净利润量（净损失引起的减少）就是留存收益的增加量。

期间内使用独立的收入和费用账户记账并在期末将其余额转移到“留存收益”账户，这样做与一开始就将收入和费用直接在“留存收益”账户中记录的最终结果是一样的。使用独立的收入和费用账户记账可以易化利润表的编制，利润表中列示了具体的收入和费用类型。当收入和费用账户发挥了作用后，某一会计期间设置单独账户的要求也就结束了。会计人员结清这些账户，因而下一会计期间这些账户的初始余额就又变成了零，为新一个会计期间编制收入和费用分录做好准备。

结账过程（closing process）中收入和费用账户余额被转移到了“留存收益”账户中。术语结账（closing）描述了将各个收入和费用账户余额减为零的过程。由于收入和费用账户只累计一个会计期间内的数额，会计上通

常又将其称为临时性账户（temporary account）。与此相反，资产负债表中的账户反映了自公司开业以来各个账户在不同期间的变化。资产负债表中的账户在各个期间都是未结清的。由于这些账户余额在一个期间的期末余额就是紧接着的另一个会计期间的期初余额，会计上通常将其称为永久性账户（permanent account）。

3.4.3 记录收入、费用和股利的借贷记账过程

由于收入、费用和股利会影响到留存收益的增加或减少，这些项目的会计记账程序与其他影响股东权益账户的交易的记账程序相同。

股东权益	
减少（借方）	增加（贷方）
费用	收入
股利	发行股本

生成收入的交易引起净资产的增加（资产增加或负债减少）和股东权益的增加。通常用来记录生成收入的交易的分录如下：

资产增加或负债减少				金额	
收入					金额
资产	=	负债	+	股东权益	（分类）
+	或	-		+	IncSt RE

确认收入的一般分录。

符号“IncSt RE”表示会计人员随后就会将其结转入留存收益中的利润表账户。

生成费用的交易引起净资产的减少（资产减少或负债增加）和股东权益的减少。通常用来记录生成费用的交易的分录如下：

费用				金额	
资产减少或负债增加					金额
资产	=	负债	+	股东权益	（分类）
+	或	+		-	IncSt RE

记录费用的一般分录。

派发股利会引起净资产和股东权益的减少。读者将在本书第12章中看到，公司以现金或其他资产形式派发股利。虽然关于股利的会计记账程序不依赖于股利分配的形式，我们却假定公司以现金形式派发股利，除非我们获得了相反的信息。用于记录董事会宣告派发股利这一事项的会计分录如下：

留存收益				金额	
应付股利					金额
资产	=	负债	+	股东权益	（分类）
		+		-	RE

记录宣告派发股利的一般分录。

公司支付股利时，其相应的分录如下：

应付股利
现金

金额
金额

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
-		-			

记录支付股利的一般分录。

再次提醒，公司支付的股利不是费用，虽然其分录形式与费用的分录形式很相像。它们不是为生成收入而发生的费用，而是表示对公司股东进行的资产分配，这些资产由公司当期和以前的经营活动生成。由于股利不是费用，它们不影响期间内净利润的计量。

在介绍收入和费用的记账程序之前，让我们先概要了解一下会计程序所包括的步骤。

3.4.4 会计程序一览

企业的会计程序一般包括如下步骤：

1. 在一个文件或其他记录中以日记账分录的形式记录一个交易事项，这个过程称做编制分录（journalizing，也可称做“登日记账”）。本章将再次使用第2章已经介绍过的日记账分录。

2. 将普通日记账中的分录记录的金额抄到总分类账中，这一过程称为过账（posting）。如果已经实现会计电算化，那么，编制分录之后立即就可以过账。第2章中还对丁字账户进行了介绍，人们可以在丁字账户中累积企业的交易事项对资产负债表和利润表所产生影响的信息。

在一个会计期间内，这头两个步骤几乎每天都会涉及。

3. 在每个会计期末，在日记账分录的基础上编制调整和更正分录，以恰当计量该期间的净利润和该期末的财务状况。在做调整和修正分录之时，几乎也就同时将这些分录过账到单独的资产负债表账户和利润表账户中了。

4. 根据收入和费用账户中记录的金额，编制期间利润表。

5. 将收入和费用账户中记录的金额结转到“留存收益”账户中。

6. 根据各资产负债表账户中的金额编制资产负债表。

最后4个步骤一般发生在会计期末。图3-2显示了这些步骤的操作过程。下面我们将以米勒公司1月份的交易为例进一步讨论并解释这些操作程序。第4章将会介绍用以编制现金流量表的包含7个步骤的会计程序。

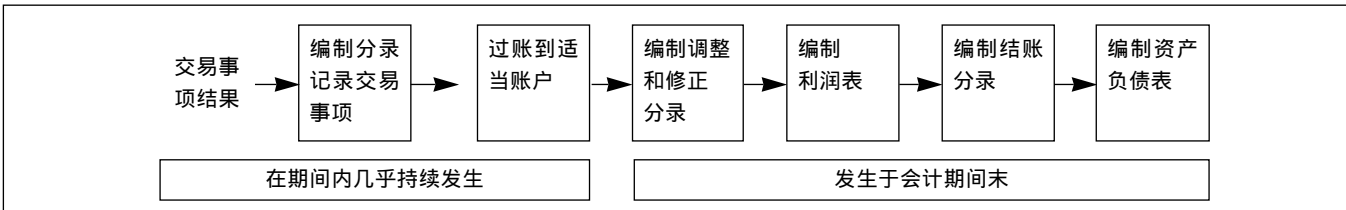


图3-2 会计程序总结

3.5 记录收益交易的会计程序示例

第2章介绍了米勒公司截至1月末所发生的交易事项，米勒公司将于2月1日正式开业。1月份发生的这些交易都不涉及利润表账户。在1月份，公司还没有获得收入，也没有发生费用，当然也没有宣告股利。现在，我们将以米勒公司2月份发生的交易为例介绍编制利润表的会计程序。

编制分录 米勒公司在2月份发生了以下7项交易。

交易(1): 2月5日, 米勒公司又购入了25 000美元存货。第2章曾经介绍过记录这种交易的分录:

(1) 商品存货 25 000
应付账款 25 000

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
+ 25 000		+ 25 000			

记录购入了25 000美元存货。

交易(2): 2月份, 米勒公司向顾客卖出了50 000美元商品, 其中3 000美元已经在1月31日之前收款, 1月份曾经在“客户预付款”账户中做过相关记录; 其余47 000美元为赊销。零售行业的企业一般在将商品交付给顾客后就确认收入, 无论是否已经收到货款。记录2月份销售交易事项的日记账分录如下:

(2) 客户预付款 3 000
应收账款 47 000
销售收入 50 000

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
+ 47 000		- 3 000		+ 50 000	IncSt RE

记录销售了50 000美元商品, 其中3 000美元已经在1月份首付, 其余47 000美元为赊销。

“销售收入”是一个临时利润表账户, 在2月末, 会计人员会将该账户中记录的金额结转到“留存收益”账户中。

交易(3): 交易(2)中卖给顾客的商品的历史或购置成本为30 000美元。因为米勒公司已经能够卖掉这些商品, 因此它们不再是米勒公司的存货, 也就不再是米勒公司的资产。我们必须贷记“存货”账户, 确认存货成本, 以记录一项与交易(2)中的收入相配比的费用。

(3) 商品销售成本 30 000
商品存货 30 000

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
- 30 000				- 30 000	IncSt RE

记录2月份销售给顾客的商品成本。

“商品销售成本”也是一个临时性账户, 在2月末, 该账户中记录的金额也会被结转到“留存收益”账户中。

交易(4): 米勒公司总共发生并支付了14 500美元的销售和管理费用。记录这项交易的日记账分录如下:

(4) 销售和管理费用 14 500
商品存货 14 500

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
- 14 500				- 14 500	IncSt RE

记录2月份发生并支付的销售和管理费用14 500美元。

我们假设米勒公司在2月份获得了这些销售和管理服务产生的全部收益, 因此, 这些服务的成本全部作为2月

份的费用处理，抵减2月份的收入。这些支出并没有生成什么可以在2月末资产负债表上报告的资产。

交易（5）：公司从赊购商品的客户那里收回35 000美元货款。米勒公司在销售活动发生时确认收入（参见2月份的交易（2））。现金收账使得公司的现金增加，应收账款减少。

（5）现金 35 000
应收账款 35 000

资产	=	负债	+	股东权益	（分类）
+35 000					
- 35 000					

记录收回35 000美元商品赊销款。

交易（6）：公司对于赊购的商品，向供应商相应地支付了20 000美元。记录这笔付款的分录如下：

（6）应付账款 20 000
现金 20 000

资产	=	负债	+	股东权益	（分类）
- 20 000		- 20 000			

记录向供应商支付20 000美元商品赊购款。

交易（7）：米勒公司向股东宣告并支付股利1 000美元。记录这笔交易事项的分录如下：

（7）留存收益 1 000
现金 1 000

资产	=	负债	+	股东权益	（分类）
- 1 000				- 1 000	RE

记录在2月份总共宣告并支付1 000美元股利。

注意，股利对留存收益的影响与费用对留存收益的影响相同，都是留存收益的抵减项，但是股利并不作为一项费用列示在利润表中并计算企业的净利润。

这7项交易总结了米勒公司2月份的全部业务活动。每一项交易都涉及米勒公司和它的供应商、客户或是股东。一般来讲，公司会在一个月内在这些交易发生时逐日按我们上面所示的方式记录这些交易，但是股利除外（有时候企业会先宣告股利，然后在一段时间之后才支付股利，此时，企业需要先借记“留存收益”账户，贷记“应付股利”账户；然后在实际支付股利的时候，借记“应付股利”账户，贷记“现金”账户。）上面，我们将日常交易按类进行了汇总，由此简化了日记账分录的处理。

过账 会计系统接下来会将这些日记账分录过账到受这些交易影响的特定的资产负债表账户和利润表账户。我们使用丁字账户显示2月初各类账户的余额以及米勒公司2月份发生的这7项交易的过账过程。表3-3显示了这些丁字账户。记住，利润表账户在2月初的余额为零，但是它们反映了米勒公司2月份发生的交易。

调整和修正分录 交易（1）～（7）的内容涉及在2月份与其他企业或个人发生的交易或交换事项。为记录这些交易，我们需要在适当的账户中编制分录。而时间的流逝也产生了编制分录的需求。例如，借款的利息费用随着时间的流逝而逐步累计。企业还应累计一段时间内耗用的租金和保险费。大多数企业不是在一个会计期间内编制随

时间流逝有关的分录，而是等到会计期末编制调整分录来记录这些相关事项。调整分录会改变相应资产负债表账户和利润表账户中的金额，会计人员因此可以恰当核算企业在一个会计期间内的净利润和在一个会计期末的财务状况。一般来讲，调整分录至少会涉及一个利润表账户和一个资产负债表账户。米勒公司在2月末编制了3项调整分录。

表3-3 米勒公司

用丁字账户展示2月份发生的交易

现金 (A)				应收账款 (A)			
	34 400				0		
(5)	35 000	14 500	(4)	(2)	47 000	35 000	(5)
		20 000	(6)				
		1 000	(7)				
	33 900				12 000		
商品存货 (A)				预付保险费 (A)			
	15 000				600		
(1)	25 000	30 000	(3)			50	(9)
	10 000				550		
设备 (A)				累计折旧 (XA)			
	60 000					0	
						1 000	(8)
	60 000					1 000	
应付账款 (L)				客户预付款 (L)			
		0				3 000	
(6)	20 000	25 000	(1)	(2)	3 000		
		5 000				0	
应交所得税 (L)				普通股 (SE)			
		0				107 000	
		1 780	(10)				
		1 780				107 000	
留存收益 (SE)				销售收入 (SE)			
		0				0	
(7)	1 000	2 670	(11)	(11)	50 000	50 000	(2)
		1 670				0	
商品销售成本 (SE)				销售和管理费用 (SE)			
	0				0		
(3)	30 000	30 000	(11)	(4)	14 500		
	0			(8)	1 000		
				(9)	50	15 550	(11)
					0		
所得税费用 (SE)							
	0						
(10)	1 780	1 780	(11)				
	0						

注：黑色表示余额；黑粗体表示交易分录；斜体表示调整分录；带灰底表示结转分录。

交易(8): 为计量2月份耗用的1月份所购设备提供的服务, 公司确认相应折旧费60 000美元。米勒公司在1月份购入该设备, 并将它记录为公司的一项资产。但是, 米勒公司直到2月份才开始使用这台设备提供的服务。这台设备的预计使用寿命为5年, 预计5年后的残值为零。公司采用直线法在这台设备的有效使用寿命期内折旧或调减这台设备的价值。根据上述信息可以知道, 这台设备每个月应计提的折旧费为1 000美元(= 60 000美元/60个月)。米勒公司将设备的折旧费计入销售和管理费用。企业也可以通过记录折旧费用直接冲减“设备”账户的余额, 每个月记录1 000美元, 并确认1 000美元的费用。与直接冲减“设备”账户余额的做法不同, 企业一般设立一个“累计折旧”账户来记录在一个会计期间内耗用的设备所提供服务的成本, 从而确认设备减值。“累计折旧”账户以设备购置成本减项的形式列示在资产负债表中。会计上将类似“累计折旧”这样的账户称做抵消账户(contra account), 因为它们作为其他相关账户的减项列报在财务报表中。因此:

(8) 销售和管理费用 1 000
累计折旧 1 000

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
- 1 000				- 1 000	IncSt RE

记录2月份设备折旧费1 000美元。

注意, 资产负债表等式“资产”项下的减号表示的是对资产的影响, 而不是累计折旧。类似地, “股东权益”项下的减号表示的是对股东权益的影响, 而不是销售和管理费用。

交易(9): 米勒公司记录了一部分预付保险费成本, 即2月份耗用的那部分保险服务成本。米勒公司在1月31日支付了一年期保险费, 其有效期从2月1日起至次年的1月31日止。假设这笔保险费在一年内按月等额分摊, 则2月份应分摊50美元(= 600美元/12)。米勒公司将每月耗用的保险费计入销售和管理费用。相应分录如下:

(9) 销售和管理费用 50
预付保险费 50

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
- 50				- 50	IncSt RE

记录2月份耗用保险费50美元。

其余550美元预付保险费在接下来的11个月内会逐步转化成费用。注意, 企业一般是直接冲减“预付保险费”账户, 而不是使用一个类似设备“累计折旧”账户那样的账户。

交易(10): 米勒公司基于2月份的税前净利润计算该月的所得税费用。假设米勒公司适用的所得税率为40%。2月份的税前净利润为4 450美元(= 50 000美元 - 30 000美元 - 14 500美元 - 1 000美元 - 50美元)。因此, 所得税费用为1 780美元(= 0.40 × 4 450美元)。企业按季度缴纳企业所得税。因此, 2月末的所得税尚未支付, 但是, 虽然如此, 它们仍然是米勒公司的一项费用, 按照权责发生制会计基础, 必须用它们抵减米勒公司2月份的税前净利润。相应的分录是:

(10) 销售和管理费用 1 780
预付保险费 1 780

资产	=	负债	+	股东权益	(分类)
		+1 780		- 1 780	IncSt RE

2月份基于税前净利润计算的所得税费用为1 780美元。

当会计人员审核一个会计期间内所编制会计分录时，有可能会发现一些记录错误。例如，公司总部大楼的财产税本应该借记入“销售和管理费用”，但是有可能被错误地借记入“商品销售成本”。向供应商支付赊购款本应借记“应付账款”账户，但却可能错误地借记了“应收账款”账户。如果会计人员发现了上述或其他类型的错误，可以编制调整分录予以更正。米勒公司2月份的所有会计分录都正确无误。

接下来，会计人员会将这些调整账户过账到受影响的特定账户中。表3-3中，调整账户用斜体表示。

编制利润表 收入和费用账户以及显示了米勒公司2月份所发生的交易以及2月末的调整分录对公司利润的影响。现在，我们可以着手编制2月份的利润表了。表3-4列示了米勒公司2月份的利润表。

表3-4 米勒公司利润表

2月	
销售收入	\$50 000
商品销售成本	(30 000)
销售和管理费用	(15 550)
税前利润	\$4 450
所得税费用	(1 780)
净利润	<u>\$2 670</u>

表3-5 米勒公司比较资产负债表

	1月31日	2月28日
资产		
现金	\$34 400	\$33 900
应收账款	—	12 000
商品存货	15 000	10 000
预付保险费	<u>600</u>	<u>550</u>
流动资产合计	<u>\$50 000</u>	<u>\$56 450</u>
设备（按购置成本）	\$60 000	\$60 000
减：累计折旧	<u>—</u>	<u>(1 000)</u>
设备净值	<u>\$60 000</u>	<u>\$59 000</u>
资产总计	<u><u>110 000</u></u>	<u><u>115 450</u></u>
负债和股东权益		
应付账款	\$—	\$5 000
客户预付款	3 000	—
应交所得税	<u>—</u>	<u>1 780</u>
流动负债合计	<u>\$3 000</u>	<u>\$6 780</u>
非流动负债	<u>—</u>	<u>—</u>
负债合计	<u>\$3 000</u>	<u>\$6 780</u>
普通股	\$107 000	\$107 000
留存收益	<u>—</u>	<u>1 670</u>
股东权益合计	<u>\$107 000</u>	<u>\$108 670</u>
负债和股东权益总计	<u><u>\$110 000</u></u>	<u><u>\$115 450</u></u>

结账分录 单独的收入和费用账户现在已经完成了它们为编制利润表提供信息的使命。接下来，我们要将这些收入和费用账户中记录的金额结转到留存收益中——在一个会计期间结束时，我们要结平所有的收入和费用账户。

这个步骤包括将各个利润表账户的余额归零，并将收入账户中记录的借方金额与费用账户中记录的贷方金额之差转入留存收益中。这个差额就是企业在一个会计期间内的净利润。在表3-3中，结账分录用带灰底的字体显示。

编制资产负债表 带余额的账户都是资产负债表账户，它们提供了编制期末资产负债表所需的信息。表3-5显示了米勒公司1月31日和2月28日的比较资产负债表。注意，2月份的留存收益增加了1 670美元，从1月31日为0增加为2月28日的1 670美元。留存收益的该变动额等于本月净利润2 670美元减去股利1 000美元后的差额。3月初的留存收益余额为1 670美元。3月份的净利润减去3月份宣告的股利（假设米勒公司在这个月宣告了股利），再加上该月月初留存收益余额，就可以得到3月末的留存收益余额。与其他资产负债表账户一样，留存收益账户反映了交易对这个账户的累计影响。

自学自测题3-3

编制日记账分录、丁字账户、利润表和资产负债表。利波维亚克建筑耗材公司12年6月30日的资产负债表如表3-6所示。

公司在7月份发生了以下交易：

- (1) 向客户赊销了总价为85 000美元的商品。
- (2) 向各类供应商赊购了总额为46 300美元的商品。
- (3) 支付7月份的租金11 750美元。
- (4) 向员工支付7月份的工资20 600美元。
- (5) 收回应收账款34 150美元。
- (6) 支付应付账款38 950美元。

表3-6 利波维亚克建筑耗材公司资产负债表

12年6月30日

资产	
现金	\$44 200
应收账款	27 250
商品存货	68 150
预付保险费	400
流动资产合计	<u>\$140 000</u>
设备（按成本）	\$210 000
减：累计折旧	<u>(84 000)</u>
设备净值	<u>\$126 000</u>
资产总计	<u><u>\$266 000</u></u>
负债和股东权益	
应付账款	\$33 100
应付票据	5 000
应付工资	<u>1 250</u>
流动负债合计	<u>\$39 350</u>
普通股	\$150 000
留存收益	<u>76 650</u>
股东权益合计	<u>\$226 650</u>
负债与股东权益总计	<u><u>\$266 000</u></u>

影响7月末调整分录的信息如下：

- (7) 公司在12年3月1日购买了一年期保险，该保险自购买日起生效。这是至12年6月30日公司唯一一笔有

效的保险单。

(8) 公司按10年使用寿命期对一台设备计提折旧。该设备的估计残值可以略不计。

(9) 员工在7月末的最后2天赚得了1 600美元工资，但是至7月末，公司还未支付这些工资。这是至7月末公司唯一一项未付工资。

(10) 公司在12年6月30日签发了一张90天期、年利率为6%的票据。

(11) 在12年7月31日，公司手头持有的存货总额为77 950美元。7月份的商品销售成本等于12年6月30日的商品存货余额，加上7月份的存货采购，减去7月31日的存货余额。

a. 编制日记账分录，记录利波维亚克建筑耗材公司7月份发生的交易以及其他事项。公司按照费用的性质（如，保险、折旧）对费用进行分类。收入和费用应当分别借记或贷记入具体的收入或费用账户。请判定每个分录会使公司的资产、负债或股东权益增加、减少还是没有影响。

b. 将相应的金额填入12年6月30日的资产负债表中，并用丁字账户展示上述11个交易事项的影响。

c. 编制7月份的利润表。忽略所得税。

d. 在b问的丁字账户编制结账分录。

e. 编制12年6月30日和7月31日的比较资产负债表。

3.6 如何理解和分析利润表

利润表提供的信息可用以评估企业的经营活动的盈利能力。对利润表进行分析的工具之一为共同比利润表（common-size income statement），它用各项费用和净利润占收入的百分比向用户报告财务信息。通过共同比利润表，用户可以分析收入、费用和净利润关系的变动及差异，并揭示了分析人员要深入发掘的关系。

3.6.1 时间序列分析

表3-7是BBBY公司（Bed Bath & Beyond，一家家具零售商）近5年的共同比利润表。前些年的销售变动如下所示：10年，+34.4%；11年，29.0%；12年，22.2%；13年，25.2%。

表3-7 BBBY公司共同比资产负债表

	09年	10年	11年	12年	13年
销售收入	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
商品销售成本	(58.3)	(58.7)	(58.8)	(58.8)	(58.6)
销售和管理费用	(30.3)	(30.0)	(29.8)	(29.4)	(28.3)
利息净收入（费用）	0.3	0.3	0.4	0.4	0.3
所得税费用	(4.7)	(4.5)	(4.6)	(4.7)	(5.2)
净利润	<u>7.0%</u>	<u>7.1%</u>	<u>7.2%</u>	<u>7.5%</u>	<u>8.2%</u>

近5年来BBBY公司的销售净利率（= 净利润/销售收入）稳步上升，其主要原因是：结果销售和管理费用占销售收入的比重逐步下降。商品销售成本占销售收入的比重保持相对稳定，可以由此推断公司采用加成定价法定价——以商品采购成本为基础，加上一个稳定的利率率，得出销售价格。BBBY公司各年的销售额都大幅增加，而许多销售和管理费用却没有同比例增加。例如，如果门店员工能够应对门店的工作，那么门店就不必按照销售增长比例增加员工。信息系统、会计和法律费用也没有与销售额同比增加。由于销售额增长幅度大于销售和管理费用的增长幅度，因此销售和管理费用占销售收入的比重就降低了。

3.6.2 截面分析

从共同比利润表中还可以看出公司战略的差异。表3-8是AK钢铁公司（钢铁生产商）、沃尔玛（折扣零售商）、克罗格（Kellogg，品牌食品生产商）、宏盟集团（营销服务机构）、辉瑞（制药公司）的共同比利润表。

表3-8 5家企业的共同比利润表

	AK钢铁公司	沃尔玛	克罗格	宏盟集团	辉瑞
销售收入	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
其他收入	—	0.9	0.3	0.2	1.2
商品或服务销售成本	(88.3)	(78.5)	(55.0)	(65.7)	(12.5)
销售和管理费用	(6.3)	(16.9)	(26.8)	(19.6)	(33.5)
研发费用	—	—	—	—	(16.0)
利息费用	(3.0)	(0.4)	(4.7)	(0.4)	(0.8)
所得税费用	(1.0)	(1.8)	(5.1)	(5.1)	(10.9)
净利润	1.4%	3.3%	8.7%	9.4%	27.5%

辉瑞公司的利润率在这5家企业中排在首位。药物产品可以享受专利保护，拥有该专利的制药商可以垄断用该专利生产的处方药，直到其他制药公司研制出更好的产品为止。需要这种药品的客户视其为必需品。医疗保险公司通常会为顾客报销全部或部分购买这种药品的费用。因此对处方药的价格需求相对来讲缺乏弹性，因此销售价格的变动对产品需求不产生重大影响。辉瑞公司在获准销售这种药品前还先期投入了巨额研发成本。但是发生了巨额研发成本不等于就能研制出可行的药品。制药公司认为，在研制新药而发生高额成本时存在着内在的风险，必须有巨大的利润率来刺激它们承担这种风险。因此在研发上进行了先期投入而结果却存在着不确定性的情况下，相对于投资较小风险事业获得的高利润率有助于刺激投资者为制药这个行业提供融资。请注意药品的生产成本在其销售价格中仅占一小部分，辉瑞公司的这个比例是12.5%。推销员把产品推销给医师和通过广告把产品介绍给客户的宣传费用以及管理费用是最大的单项费用项目。研究和开发新的有利可图的药品时发生的成本几乎与现时销售的药品的生产成本相当。注意，辉瑞公司的利息费用只占销售收入的很小一部分，这意味着公司没有高额举债。公司最重要的资产是它的员工和专利，但是员工可以随时辞职，专利很快就会过期。因此，辉瑞以及其他大多数制药公司都没有什么可以用作借款抵押物的巨额资产。此外，利润丰厚的制药企业似乎也不需要大规模举债。

宏盟集团的利润率在这5家企业中排第二位。它所雇用的是具有创造性的人才，这种人才品质使得它的产品（营销服务）与众不同。宏盟集团旗下的各个机构，包括宏盟集团已经建立起标新立异、开展的广告活动很有效率这样的好名声。它的顾客愿意回头，愿意为其提供的服务付款，这使得宏盟集团赚得了比没有这些好名声的公司更高的利润率。

克罗格的利润率在我们所比较的5家公司中排第三位，与宏盟集团差不太多。与制药公司可以享受专利保护不同，克罗格公司享受的是其品牌名称对产品商标的保护，这也在一定程度上为其提供垄断力量。虽然市场上的大多数品牌产品都有与其非常类似的替代品，但广告宣传、使用产品的经历以及其他因素会使顾客形成一种差异化产品印象，从而不断地当回头客。由于拥有这些忠诚的顾客，克罗格公司比那些品牌知名度不如它的企业获得了更高的利润率。品牌产品可以为公司提供可预期的现金流量，从而使这一类消费品生产商有能力为开发新产品和公司并购融得大量借款。

沃尔玛和AK钢铁公司的利润率相对而言都比较小。两家公司都没有与众不同的产品，客户可以从其竞争对手那儿获得几乎一模一样的产品。它们的产品用商业术语来讲就是商品（commodity）。这些产品需求的价格弹性相对比较大。如果沃尔玛或AK公司提高产品价格，客户就有可能投入其竞争对手的怀抱。这两家企业的策略是，尽量压低成本，并努力使其产品价格低于其竞争对手。它们努力通过薄利多销来赚得利润。高利润率势必会

引来竞争对手，只要将零售空间和存货备妥，就可以开张营业了。因此，零售业的潜在和实际竞争非常激烈。钢铁产品的生产设施属于资本密集型，为了全面充分利用生产设施的能力，钢铁企业不惜采取低价策略来赢得市场份额。当行业内出现产能过剩时，竞争就加剧了。请注意沃尔玛和AK钢铁公司的费用比例之间的差异，沃尔玛的销售和管理费用在销售收入中占了很大的比重，这些费用主要是在向客户宣传其商店时发生的。AK钢铁公司在创造需求上的花费较少，它主要依靠推销员获得客户订单。钢铁行业的资本密集特性使得其形成了高费用比例，主要是折旧和为生产设施融资而发生的利息费用。

表3-9总结了导致不同企业和不同行业的利润率差异的因素。只有分析师认为企业赖以竞争的行业经济特征具有可比性时，对各类企业的利润率所作的截面分析才有意义。

表3-9 低利润率和高利润率企业和行业的经济特征

特 征	低利润率	高利润率
产品特性	无差异	与众不同
竞争障碍	低	高
竞争程度	高度竞争	垄断程度高
价格需求弹性	相对有弹性	相对缺乏弹性

我们将在第5章和第6章更全面地介绍如何理解和分析利润表。

小结

一个期间的净利润是销售商品或提供服务获得的收入与为获得这些收入而发生的费用之间的差额（即，净利润 = 收入 - 费用）。为了将费用与相关的收入进行恰当匹配，企业一般采用权责发生制会计基础来计量净利润。根据权责发生制会计基础，当企业能够合理、可靠地预计能从客户那里收到的现金数量以及为实现这些商品或服务的销售最终将要支付的现金数量时，就应该确认收入。然后，企业会尽可能地将费用与收入进行配比，或是与生产经营过程中所耗用资产服务的期间进行配比。

表3-10 现金流量（收支）与收入/费用确认之间的关系

交 易	各年的分录					
	01年		02年		03年	
1. 01年已经从客户那儿收取了现金， 但服务要到02年才提供	(T) 现金	X	(A) 负债	X		
	负债	X	收入	X		
2. 02年已经从客户那儿收取了现金， 服务也要在02年提供			(T) 现金	X		
			收入	X		
3. 02年提供了服务，但要到03年才能 收到相应的款项			(A) 应收账款	X	(T) 现金	X
			收入	X	应收账款 ...	X
4. 02年消耗了01年用现金购买的服务	(T) 资产	X	(A) 费用	X		
	现金	X	资产	X		
5. 02年用现金购买的服务在02年被消 耗了			(T) 费用	X		
			现金	X		
6. 02年消耗掉的服务要到03年才付款			(A) 费用	X	(T) 负债	X
			负债	X	现金	X

会计期间内所做的分录。

在会计期末所做的调整分录。

会计期间内净利润的计量方法会直接影响会计期末的财务状况。公司通过向客户销售商品或提供服务创造收入，并因此增加资产或减少负债。费用意味着公司在创造收入的过程中使用了资产。费用使资产减少或负债增加。由于收

入代表留存收益的增加，收入交易发生后就要将具体的收入贷记（增加）股东权益账户，同时借记资产或负债账户。费用表示留存收益的减少，因此要将具体的费用借记（减少）股东权益账户，同时贷记资产（减少）或借记负债（增加）账户。

在会计期间内有一些事项不需要通过日常的记账程序进行反映，因为公司和一些外部团体（如客户、债权人或政府机构）没有发生明确的交易，因而不需要做日记账分录。这些事项要求在会计期末编制调整分录进行反映，这样公司就可根据权责发生制会计基础通过财务报表恰当地反映其期间的收入及财务状况。

权责发生制会计使用收到的现金和支付的现金数量信息来计量收入和费用，但是它并不根据现金收付的实现来确认收入和费用。表3-10总结了现金的流入流出和收入、费用确认之间的关系。

要理解利润表就要研究同一公司不同时期及同一时期不同公司间的收入、费用和净利润之间的关系。经济状况、技术、政府政策、竞争状况及其他类似因素的变动都会影响这些项目在不同时期的关系。企业和行业之间利润率的差异与由产品差异程度、竞争壁垒、竞争程度、需求的价格弹性有关。

附录3A 使用电子表格记录业务活动

附录2A介绍了如何用电子表格反映影响资产负债表的业务活动。本附录继续介绍如何用电子表格记录影响利润表的交易事项。参见表1-3，该表显示了期初和期末资产负债表与期间利润表和现金流量表之间的关系。请注意下表中的信息：

期初资产负债表	期间内资产负债表的变动	期末资产负债表
资产		资产
=		=
负债		负债
+		+
普通股		普通股
+		+
留存收益	净利润 - 股利	留存收益

期初和期末留存收益的变动等于期间净利润减去支付给股东的股利。利润表中列示了期间净利润额，但这并不是利润表最主要的目的。利润表最主要的目的是帮助报表用户弄明白企业期间净利润的来龙去脉。一个希望能够评估企业过去经营业绩、预计其未来的盈利能力、比较不同企业经营成果的财务报表用户，不仅需要知道净利润额，还需要了解影响净利润的收入和费用情况。因此，为编制利润表，我们需要累积各类收入（如销售收入、利息收入）和各类费用（如商品销售成本、销售和管理费用、利息费用、所得税费用）信息。因此，我们可以将“留存收益”行扩展成如下形式：

$$\text{期初留存收益} + (\text{各种}) \text{收入} - (\text{各种}) \text{费用} - \text{股利} = \text{期末留存收益}$$

虽然我们会在一个期间内累积特定的收入和费用信息，但需要记住，收入和费用都是“留存收益”账户的组成要素。股利也是“留存收益”账户的组成要素之一，像费用一样，它会使留存收益减少。但是，会计上将股利视做经营获得产生的净资产的分配，而不是为产生经营收入而发生的成本。因此，在利润表上，股利不作为费用项目列示。

第2章曾经讲过，任何一个交易事项都会对资产负债表产生双重影响。收入使留存收益增加，但是它同时会使企业的资产增加或是负债减少。商品或服务的销售增加了企业的销售收入，并相应地增加了企业的留存收益，但是它同时会要么使企业的“现金”（一项资产）或“应收账款”（一项资产）增加，要么使“客户预付款”（一项负债）减少。费用使留存收益减少，但是它同时会使企业的资产减少或是负债增加。员工薪酬费用减少了企业的留存收益，而且它同时会要么使企业的“现金”（一项资产）减少，要么使“应付工资”（一项负债）增加。我们在电子表格的“留存收益”行中填入收入、费用和宣告的股利，而不是在电子表中单设两列来登记收入和费用信息，然后再将它们的金额结转到“留存收益”行中。为了使利润表的编制更顺利地完

记录收益交易：示例

表3-11是记录了米勒公司2月份交易事项的电子表格。表3-11的第一列显示了1月末资产负债表余额。注意，1月末的留存收益余额为零，因为在那时候，公司还没有获得任何收入，也没有发生任何费用，更没有宣告股利。表3-11还显示了我们早先介绍过的2月份发生各项交易的影响。我们接下来将介绍如何在电子表格中记录米勒公司2月份的10个交易事项。

交易（1）：2月5日，米勒公司又赊购了25 000美元存货。这笔交易使得公司的存货和应付账款增加。因此：

电子表格分录	
（A）商品存货	+25 000
（L）应付账款	+25 000

交易（2）：2月份，米勒公司向顾客卖出了50 000美元商品，其中3 000美元已经在1月31日之前收款，1月份曾经在“客户预付款”账户中做过相关记录；其余47 000美元为赊销。零售行业的企业一般在将商品交付给顾客后就确认收入，无论是否已经收到货款。记录这项销售的电子表格分录如下：

电子表格分录	
（L）客户预付款	-3 000
（A）应收账款	+47 000
（SE）留存收益（销售收入）	+50 000

资产减去负债，即净资产增加了50 000美元[= 47 000美元 - (-3 000美元)]，留存收益——一个股东权益账户，也增加了50 000美元。我们在电子表格的“利润表账户”行写上“销售收入”，以表明受此交易影响的收益账户名称。

交易（3）：交易（2）中卖给顾客的商品的历史或购置成本为30 000美元。因为米勒公司已经能够卖掉这些商品，因此它们不再是米勒公司的存货，也就不再是米勒公司的资产。我们必须贷记“存货”账户，确认存货成本，以记录一项与交易（2）中的收入相配比的费用。因此，

电子表格分录	
（A）商品存货	-30 000
（SE）留存收益（商品销售成本）	-30 000

企业一般使用“商品销售成本”账户来记录已售项目成本，这个账户名称中并没有出现“费用”一词，虽然“商品销售成本”也是一项费用。注意，费用使留存收益和股东权益减少。因此，“商品销售成本”金额前面的负号并不表示留存收益和股东权益的减少。我们在电子表格的“利润表账户”行写上“商品销售成本”，以表明受此交易影响的收益账户名称，从而为编制2月份的利润表做好准备。

交易（4）：米勒公司总共发生并支付了14 500美元的销售和管理费用。我们可以按如下方式记录这项交易：

电子表格分录	
（A）现金	-14 500
（SE）留存收益（销售和管理费用）	-14 500

我们假设米勒公司在2月份获得了这些销售和管理服务产生的全部收益，因此，这些服务的成本全部作为2月份的费用处理，抵减2月份的收入。这些支出并没有生成什么可以在2月末资产负债表上报告的资产。我们在电子表格的“利润表账户”行写上“销售和管理费用”，以表明受此交易影响的收益账户名称，从而使2月份的利润表编制工作更容易。

交易（5）：公司从赊购商品的客户那里收回35 000美元货款。米勒公司在销售活动发生时确认收入（参见2月份的交易（2））。现金收账使得公司的现金增加，应收账款减少。因此：

电子表格分录	
（A）现金	+35 000

(A) 应收账款 - 35 000

交易(6): 公司对于赊购的商品, 向供应商相应地支付了20 000美元。可以按如下方式记录这笔付款:

电子表格分录

(A) 现金 - 20 000

(L) 应付账款 - 20 000

交易(7): 米勒公司向股东宣告并支付股利1 000美元。记录这笔交易事项的分录如下:

电子表格分录

(A) 现金 - 1 000

(SE) 留存收益 - 1 000

注意, 股利对留存收益的影响与费用对留存收益的影响相同, 都是留存收益的抵减项, 但是股利并不作为一项费用列示在利润表中并计算企业的净利润。

这7项交易总结了米勒公司2月份与外部实体发生的全部业务活动。在会计期末, 企业还必须编制调整分录, 以便计量一个会计期间的净利润和期末财务状况。在2月末, 米勒公司还编制了以下3项调整分录。

交易(8): 为计量2月份耗用的1月份所购设备提供的服务, 公司确认相应折旧费60 000美元。米勒公司在1月份购入该设备, 并将它记录为公司的一项资产。但是, 米勒公司直到2月份才开始使用这台设备提供的服务。这台设备的预计使用寿命为5年, 预计5年后的残值为零。公司采用直线法在这台设备的有效使用寿命期内折旧或调减这台设备的价值。根据上述信息可以知道, 这台设备每个月应计提的折旧费为1 000美元(= 60 000美元/60个月)。米勒公司将设备的折旧费计入销售和管理费用。企业也可以通过记录折旧费用直接冲减“设备”账户的余额, 每个月记录1 000美元, 并确认1 000美元的费用。与直接冲减“设备”账户余额的做法不同, 企业一般设立一个“累计折旧”账户来记录在一个会计期间内耗用的设备所提供服务的成本, 从而确认设备减值。“累计折旧”账户以设备购置成本减项的形式列示在资产负债表中。因此:

电子表格分录

(A) 累计折旧 - 1 000

(SE) 留存收益(销售和管理费用) - 1 000

注意, 电子表格分录中“累计折旧”账户金额前面的负号表示的是对资产, 而不是对累计折旧的影响。类似地, “销售和管理费用”账户金额前面的负号表示的是对留存收益股东权益, 而不是对销售和管理费用的影响。

交易(9): 米勒公司记录了一部分预付保险费成本, 即2月份耗用的那部分保险服务成本。米勒公司在1月31日支付了一年期保险费, 其有效期从2月1日起至次年的1月31日止。假设这笔保险费在一年内按月等额分摊, 则2月份应分摊50美元(= 600美元/12)。米勒公司将每月耗用的保险费计入销售和管理费用。相应分录如下:

电子表格分录

(A) 预付保险费 - 50

(SE) 留存收益(销售和管理费用) - 50

其余550美元预付保险费在接下来的11个月内会逐步转化成费用。注意, 企业一般是直接冲减“预付保险费”账户, 而不是使用一个类似设备“累计折旧”账户那样的账户。

交易(10): 米勒公司基于2月份的税前净利润计算该月的所得税费用。假设米勒公司适用的所得税率为40%。2月份的税前净利润为4 450美元(= 50 000美元 - 30 000美元 - 14 500美元 - 1 000美元 - 50美元)。因此, 所得税费用为1 780美元(= 0.40 × 4 450美元)。企业按季度缴纳企业所得税。因此, 2月末的所得税尚未支付, 但是, 虽然如此, 它们仍然是米勒公司的一项费用, 按照权责发生制会计基础, 必须用它们抵减米勒公司2月份的税前净利润。相应的分录是:

表3-11 米勒公司记录交易的电子表格

资产负债表账户	交易：序列号及交易摘要											
	期初 余额	赊购 存货	赊销 商品	确认商品 销售成本	支付销售和 管理费用	从客户那里 收回欠款	向供应商 支付欠款	宣告和 支付股利	确认折旧 费用	确认保险 费用	确认所得 税费用	期末 余额
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
资产												
流动资产												
现金	34 400				- 14 500	35 000	- 20 000	- 1 000				33 900
应收账款			4 700			- 35 000						12 000
商品存货	1 500	2 500		- 30 000								10 000
预付保险费	600									- 50		550
流动资产合计	5 000											56 450
非流动资产												
设备	60 000											60 000
累计折旧									- 1 000			(1 000)
非流动资产合计	60 000											59 000
资产总计	110 000											115 450
负债和股东权益												
流动负债												
应付账款		25 000					- 20 000					5 000
客户预付款	3 000		- 3 000									—
应交所得税											1 780	1 780
流动负债合计	3 000											6 780
非流动负债：												
												—
非流动负债合计	—											—
总负债	3 000											6 780
股东权益												
普通股	107 000											107 000
留存收益			500 000	- 30 000	- 14 500			- 1 000	- 1 000	- 50	- 1 780	1 670
总股东权益	107 000											108 670
负债与股东权益总计	110 000											115 450
差额，如果有的话	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
利润表账户			销售收入	商品销 售成本	销售和 管理费用				销售和 管理费用	销售和 管理费用	所得税 费用	

电子表格分录

(L) 预付保险费 + 1 780

(SE) 留存收益 (销售和管理费用) - 1 780

至此, 米勒公司2月份的电子表格已经完成了。“留存收益”行中记录的金额显示了本月形成留存收益净变动额的收入、费用和股利, 即“本月收入 - 本月费用 - 本月股利 = 本月留存收益净变动额”。利用“利润表账户”行中填写的账户名称和“留存收益”行中登记的相应的收入和费用的金额, 我们就可以编制米勒公司2月份的利润表了。表3-11最右侧的一列显示了2月末资产负债表余额。本章前面曾经列示过米勒公司2月份的利润表 (见表3-4) 和1月31日与2月28日的比较资产负债表 (见表3-5)。

自学自测题3-4

编制交易事项电子表格。参见自学自测题3-3, 为利波维亚克建筑耗材公司编制记录12年7月的交易事项的电子表格。



关键术语和概念

销售净利率

收入

会计期间

现金收付制会计基础

未消耗成本

匹配原则

期间费用

临时性账户

股利

时间序列分析

净利润或净损失

费用

自然商业年度或财务年度

权责发生制会计基础

已消耗成本

生产成本

结账过程

永久性账户

共同比利润表

截面分析

问答题

- 3.1 “只要会计期间足够长, 现金收付制和权责发生制会计基础之间的差别就会不复存在”。你同意这种观点吗? 请解释为什么。
- 3.2 “现金流量影响计量的收入和现金的数量, 但与它们的确认时间无关。”试解释。
- 3.3 借款的利息费用和普通股的股利都令企业的净资产, 即股东权益减少。但是, 会计上将利息费用作为计量净利润时的一项费用处理, 而普通股股利却不被计入费用。试解释这种表面上不一致的合理之处。

简答题

- 3.4 分析存货和应付账款的变动。安·泰勒商店在13年初有1.801亿美元的存货, 13年末的存货余额为1.855亿美元。13年初与赊购商品有关的应付账款余额为5 200

万美元, 13年末为5 710亿美元。该公司13年度利润表上报告了6.335亿美元的商品销售成本。计算该公司13年度向供应商赊购的存货金额。

练习题

- 3.5 收入确认。内曼玛库斯公司使用权责发生制会计基础, 在提供了服务时确认收入。该公司2月份、3月份和4月份发生了下列交易, 试说出每一项交易下应确认的收入或费用的数量。
 1. 3月份, 一客户委托内曼玛库斯公司定制服装, 内曼玛库斯公司将在4月份完成并交付产品, 该客户已经预付了800美元的现金。
 2. 3月份, 客户由于在内曼玛库斯公司的餐馆用餐, 支付了2 160美元。
 3. 在3月份从客户那儿收到39 200美元的商品款, 这

些商品是在2月份销售并交付的。

4. 在3月份将59 400美元的商品赊销给顾客，货款将在4月份收回。
 5. 将商场中的一些房屋出租给一家旅行社，月租金9 000美元，租赁合约于3月1日生效。内曼玛库斯公司在3月1日预收了头两个月的租金，计18 000美元。
 6. 该公司是在4月1日收到头两个月的租金，其他条件同第5问。
- 3.6 费用确认。太阳微系统公司使用权责发生制会计基础，并且在销售了商品或提供了服务时确认收入。太阳微系统公司在6月、7月和8月发生的一系列交易和事件如下所示，请说出每一项交易或事件下应确认的费用的数量（如果有的话）。
1. 7月1日支付了一年的仓库租金，计180 000美元，租赁合约自该日生效。
 2. 7月2日，太阳微系统公司收到其6月份使用的公用事业费账单，总计4 560美元。
 3. 7月份采购了12 600美元的物料，其中有5 500美元在7月份付款，其余的在8月份付款。7月1日的“库存物料”账户余额为2 400美元；7月31日的“库存物料”账户余额为9 200美元，8月31日的“库存物料”账户余额为2 900美元。
 4. 7月15日，太阳微系统公司为其办公设施支付了该年内应交的7 200美元的财产税。
 5. 太阳微系统公司在7月15日为定制的一辆送货篷车，支付了2 000美元的定金，制造商将在9月份交付这辆送货篷车。
 6. 7月25日，太阳微系统公司向员工预付了8月份的工资。
 7. 7月25日，太阳微系统公司支付了6月份在计算机杂志上发布广告的广告费，共计6 600美元。
- 3.7 费用确认。克罗格公司使用权责发生制会计基础，并且在销售了商品或提供了服务时确认收入。该公司在10月发生的一系列交易和事件如下所示，请说出每一项交易或事件下应确认的费用的数量（如果有的话）。
1. 10月15日，克罗格公司支付了9月份在当地报纸上发布广告的广告费，共计4 670美元。
 2. 供应商在9月30日向克罗格公司的商店交付了12 000美元的冰箱，克罗格公司在10月6日付款。它预计这些冰箱的使用寿命为5年，残值为0。
 3. 10月10日，克罗格公司支付了该会计期间内（自本

年10月1日起至来年9月30日止）应交的24 000美元的财产税。

4. 在10月10日采购了12 900美元的保洁物料，在10月15日支付了货款。10月1日的“保洁物料”账户的余额为2 900美元，10月31日的“保洁物料”账户的余额为3 500美元。
 5. 在10月20日支付了于10月1日发生的叉车修理费。在10月1日，该叉车的剩余寿命还有5年。
 6. 克罗格公司打算购买一块土地盖新的商店，它在10月25日为拟购买的那块土地支付了10 000美元的定金。
 7. 在10月31日支付了11月和12月的仓库租金，计20 000美元。
- 3.8 补全另一半分录。在商业领域，许多交易是常规性的，且有迹可循，会计上编制分录记录交易也是常规性、重复性的工作。在复式记账体系下，如果已知一半的分录，就可合理地猜出另一半分录。下面列出了完整分录中一半的分录。充分运用你的知识和想象，猜出要记录的交易的性质以及另一半分录的名称，同时还请判断这些交易会不会引起其他账户的增加或减少。

1. 借方：商品销售成本	7. 借方：留存收益
2. 借方：应收账款	8. 贷方：预付保险费
3. 贷方：应收账款	9. 借方：应交财产税
4. 借方：应付账款	10. 借方：商品存货
5. 贷方：应付账款	11. 借方：预收客户账款
6. 贷方：累计折旧	12. 贷方：预付供应商

- 3.9 编制分录记录应收票据和应付票据。12年12月1日，康纳谷物商店从城市银行获得100 000美元借款，康纳谷物商店为此签发了一张90天期的票据作为还款保证。这张票据的年利率为6%，于13年3月1日到期。
1. 从康纳谷物商店角度出发，编制日记账分录记录从12年12月1日至票据到期付款应编制的分录。假设每个月有30天。
 2. 从城市银行角度出发，编制日记账分录记录从12年12月1日至票据到期付款应编制的分录。假设每个月有30天。
- 3.10 记账错误对财务报表的影响。运用下面的符号O/S（高估）、U/S（低估）和NO（无影响），说说下列错误或疏忽对05年12月31日的资产、负债和股东权益账户的影响（方向和数量）。不考虑所得税影响。
1. 05年12月1日，A公司将该日支付的05年12月份和

06年1月份的建筑物租金12 000美元全部借记“租金费用”账户，贷记“现金”账户。对于这笔交易，A公司在05年12月或06年1月没有再做任何会计分录。

2. B公司在12月15日向客户预收了1 200美元的商品采购定金，B公司估计它将在06年1月向该客户交付商品。对于这笔交易，B公司在12月15日借记“现金”账户，贷记“销售收入”账户。B公司在05年12月或06年1月没有再做任何与此交易有关的会计分录。

3. C公司在12月1日花4 800美元购买了一辆二手叉车。该叉车的预期寿命为2年，预期残值为0。对于这笔交易，C公司借记“修理费用”账户，贷记“现金”账户，记录的金额为4 800美元。C公司在05年12月没有再做任何与此交易有关的会计分录。

4. D公司在12月15日购置了8 600美元的办公耗材。对于这笔采购交易，它借记“办公耗材费用”账户，贷记“现金”账户。“办公耗材存货”账户在12月1日的余额为2 700美元。D公司在12月31日对办公耗材进行了实地盘点，发现这一日手头持有的办公耗材为2 450美元。D公司在12月31日没有编制任何与办公耗材有关的会计分录。

5. E公司在12月1日获得了一笔45天期限的贷款，12月份发生的与此相关的利息费用为1 500美元。E公司在12月1日正确记录了这笔贷款，但没有在12月31日编制适当的分录记录利息。E公司需要在06年1月15日一次性偿本付息。

6. F公司在05年12月23日赊购了11 600美元的商品，它于是借记“商品存货”账户，贷记“应付账款”账户。该公司在05年12月28日支付了这笔采购款，在这一天，它所做的会计记录是，借记“商品销售成本”账户，贷记“现金账户”。这些商品在05年12月31日还未卖掉。

3.11 记账错误对财务报表的影响。忘记公司在08年12月31日忘了编制各种调整分录。运用下面的符号O/S（高估）、U/S（低估）和NO（无影响），说说由于没有对下列事项编制调整分录而对03年12月31日的资产、负债和股东权益账户的影响（方向和数量）。不考虑所得税影响。

1. 08年12月15日，忘记公司预收客户商品款1 400美元，商品将于09年1月交付。对于这项交易，公司

借记“现金”账户，贷记“销售收入”账户，在08年12月31日没有编制调整分录。

2. 08年7月1日，忘记公司花5 000美元购置了一台机器，将购置成本借记“商品销售成本”，贷记“现金”。机器的使用寿命为5年，预期残值为0。

3. 08年11月1日，忘记公司从客户那儿收到一张6个月期的2 000美元的应收票据，用以结算应收账款。忘记公司借记“应收票据”账户，贷记“应收账款”账户。该票据于09年4月30日到期，年利率为12%。08年内，忘记公司没有编制其他分录反映该票据。

4. 08年12月1日，忘记公司付了一年的保险费，计1 200美元，保险期自新年度的第一天开始。对此，忘记公司借记“预付保险费”账户，900美元，“保险费”300美元，贷记“现金”账户，1 200美元。08年内没有编制其他相关分录。

5. 忘记公司董事会在08年12月31日宣告派发1 500美元的股利。股利将在09年1月15日支付。忘记公司忘了编制分录记录宣告股利这一事项。

6. 08年12月31日，忘记公司赊购了一台50 000美元的机器，同时借记“机器”账户，贷记“应付账款”账户，数额都为50 000美元。10天后公司支付了款项，并获得2%的现金折扣。公司于是贷记“现金”账户，49 000美元，贷记“其他收入”账户，1 000美元，借记“应付账款”账户50 000美元。忘记公司的政策是将现金折扣作为资产购置成本的减项处理。08年12月28日，用4 000美元现金支付了该机器的安装费；在该日借记“维护费”账户，4 000美元，贷记“现金”账户，4 000美元。机器于09年1月1日投入使用。由于机器直到09年1月1日才投入使用，08年没有记录与该机器有关的任何折旧费。

习题和案例

3.12 现金收付制会计基础与权责发生制会计基础。阿拉瓦帝公司于06年1月1日开业。从公司的现金账户可以看出1月份发生了如下交易。

下面是06年1月31日阿拉瓦帝公司的相关信息：

- (1) 1月份阿拉瓦帝公司赊销了9 500美元的商品。
- (2) 1月份阿拉瓦帝公司赊购了3 900美元的商品。
- (3) 未付公用事业费账单总计为260美元，未付工资

总计为1 260美元。

(4) 手头持有的商品存货总计为5 500美元。

日 期	交 易	金 额 (美 元)
收到现金		
1月1日	普拉文·阿拉瓦帝百分百投资购买了阿拉瓦帝公司的全部普通股	75 000
1月1日	从高级山谷银行贷款，还款期为06年6月30日，年利率为6%	40 000
1月15日	预收客户商品款，商品将在06年2月交付	1 200
1月1日～31日	对客户销售商品	60 000
支出现金		
1月1日	租了一个零售场所，月租金为3 000美元	(6 000)
1月1日	购置了展示设备（预期使用寿命为3年，残值为0）	(36 000)
1月1日	支付06年1月1日至12月31日的权责险保险费	(1 200)
1月15日	支付公用事业费账单	(750)
1月16日	发放工资	(3 500)
1月1日～31日	商品采购	(44 800)
	06年1月31日余额	<u>83 950</u>

- 为阿拉瓦帝公司编制1月份的利润表，假设阿拉瓦帝公司使用权责发生制会计基础，在向顾客销售商品时确认收入。
 - 为阿拉瓦帝公司编制1月份的利润表，假设阿拉瓦帝公司使用现金收付制会计基础。
 - 你认为哪种会计基础能更准确地计量阿拉瓦帝公司1月份的经营成果。
- 3.13 现金收付制会计基础与权责发生制会计基础。迈克·卡兰德管理咨询公司于02年7月1日开业。迪克·格雷和保拉·莫森撒尔分别出资5 000美元认购了公司的普通股。02年8月1日，公司从当地银行贷款60 000美元，还款期为03年7月31日，年利率为8%。8月1日，公司租了一办公场所，月租金为1 500美元，并预付了两个月的租金。此后，即从10月1日起，公司将按月在每个月的第一天支付租金。8月1日，公司用现金24 000美元购置了一台办公设备，其预期使用寿命为5年。02年8月1日至12月31日公司共提供了135 000美元的咨询服务，其中有109 000美元在年末收讫。年末发生和支付的其他费用还有：公用事业费，3 460美元；工资，98 500美元；物料，2 790美元。年末未付的账单包括：公用事业费，580美元；工资，11 300美元；物料，840美元。公司所购的物料已经全部用光。
- 编制02年截至12月31日的5个月的利润表。假设公司使用权责发生制会计基础，在向顾客提供服务时确认收入。
 - 编制02年截至12月31日的5个月的利润表。假设公

- 司使用现金收付制会计基础。
- 你认为哪种会计基础更能准确地计量该公司在该期间的经营成果。为什么？
- 3.14 使用权责发生制会计基础编制利润表和资产负债表。鲍勃·汉森于08年1月1日开了一家零售店。汉森投资了50 000美元买下了公司全部的普通股。该商店向当地银行借了40 000美元，这笔贷款的本息必须于08年12月31日和09年12月31日分别支付，贷款的年利率是10%。该商店花了60 000美元的现金买了一幢楼，以做零售店之用。该大楼的预期使用寿命为30年，估计残值为0，并使用直线折旧法计提折旧。该商店在08年度赊购了125 000美元的商品，其中的97 400美元至08年底已经支付。在08年12月31日进行的实地盘点表明，商店的手头上仍然持有15 400美元的存货。
- 在08年度，该商店发生的现金销售收入总计为52 900美元，赊销收入总计为116 100美元，其中的54 800美元至08年12月31日已经收回。该商店发生和支付的其他费用如下：工资，34 200美元；公用事业费，2 600美元。它在08年末支付的账单如下：工资，2 400美元；公用事业费，180美元。该公司适用的所得税率为40%。08年的所得税必须在09年3月15日之前缴纳。
- 编制汉森零售店08年度的利润表，假设该商店使用的是权责发生制会计基础，在销售活动发生时确认收入。请列示收入和费用的计算过程。
 - 为汉森零售店编制08年12月31日的资产负债表。请列示各个资产负债项目的计算过程。

3.15 其他交易和调整分录。编制日记账分录记录下列交易事项，并在06年12月31日编制必要的调整分录，假设公司使用日历年度会计期间。可以不必对分录进行解释。

1. 06年12月2日，歌唱公司付给其供应商签一张60天期的票据。该票据的面额为6 000美元，用以结转欠供应商的相同金额的欠款。票据将在07年1月30日到期，年利率为10%。
2. 全州有保险公司在06年9月1日卖出一单两年期的保险单，并预收两年期的保险费18 000美元。它贷记负债账户。
3. 布来登公司在06年10月1日用40 000美元的现金购置了一台机器。该机器的预期使用寿命为4年，预期残值为4 000美元。
4. 皮克电子公司在06年7月1日用24 000美元的现金购置了一辆汽车。该汽车的预期使用寿命为3年，预期残值为3 000美元。
5. 迪文公司在06年12月1日租了一个办公场所，租期3个月，自该日起开始算。在该日，公司预付了3个月的租金，共12 000美元。它借记资产账户。
6. 浩尔公司在06年11月1日开业。它赊购了7 000美元的办公耗材（借记资产账户），其中有5 000美元在年末付清。06年12月31日的实地盘点表明，公司手头持有的办公耗材只有1 500美元。

3.16 其他交易和调整分录。编制分录记录下列交易事项，并在03年12月31日编制必要的调整分录，假设公司使用日历年度会计期间。可以不必对分录进行解释。

1. 嘎乐公司在03年10月1日将多余的办公场所租出，并在该日收到03年10月1日至04年9月30日的年租金48 000美元。对该笔交易，嘎乐公司贷记负债账户。
2. 03年12月1日威特厉公司收到一张面值为10 000美元、两个月期、利率为6%的票据，用以结清相等金额的未清应收账款。
3. 03年1月1日皮尔斯公司的“预付保险费”账户的余额为500美元。04年3月1日，公司将其持有的唯一的保险单又续保了两年，并同时预付了6 600美元的两年的保险费。新的两年期的保险合同自该日起生效。
4. 03年1月1日凯利公司“维修零部件存货”账户的余额为4 000美元。03年度，公司购买了14 900美元的维修零部件，并将其记录为维修费用。12月

末，凯利公司实存的维修零部件为3 800美元。

5. 03年7月1日罗伯茨公司花200 000美元购置了一办公设备。该设备的预期使用寿命为10年，预期残值为20 000美元。该公司使用直线折旧法。
 6. 欢乐爱情公司在03年9月1日支付了其该年度（截至03年12月31日）应缴纳的财产税，计12 000美元。公司在付款日借记税金费用账户。
- 3.17 分析交易，编制资产负债表和利润表。参见第2章习题部分第18题默尔墩公司在12年12月31日的信息。该公司将于13年1月1日正式开业，它使用权责发生制会计基础。该公司13年度的相关交易事项如下：
- (1) 13年：向各类供应商赊购存货110 000美元。
 - (2) 13年：赊销存货2 000 000美元。
 - (3) 13年：销售给顾客的商品成本总共为1 200 000美元。
 - (4) 13年：收回此前赊销商品的应收账款1 400 000美元。
 - (5) 13年：支付此前向供应商赊购商品的应付账款950 000美元。
 - (6) 13年：向各类供应商支付625 000美元销售和管理服务费。
 - (7) 13年6月30日：向供应商支付了应付票据的本息（参见第2章习题第18题交易（7））。
 - (8) 13年12月31日：确认长期银行贷款的利息费用（参见第2章习题第18题交易（6））。
 - (9) 13年12月31日：确认13年度的保险费（参见第2章习题第18题交易（5））。
 - (10) 13年12月31日：确认13年度的折旧费用（参见第2章习题第18题交易（2）和（7））。
 - (11) 13年12月31日：确认13年度的所得税费用和应交所得税。公司所得税率为40%。假设13年度的所得税将在14年3月15日之前支付。
1. 根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，登记13年1月1日各资产负债表科目的金额，并记录上述11项交易的影响（参见第2章习题第18题）。
 2. 为默尔墩公司编制13年度利润表。
 3. 为默尔墩公司编制12年12月31日和13年12月31日的比较资产负债表。
- 3.18 分析交易，编制资产负债表和利润表。参见第2章习题部分第19题里卡尔多百货公司在08年1月31日的信息。里卡尔多百货公司于08年2月份开业，它使用权责发

生制会计基础。该公司2月份发生的交易和事件如下：

- (1) 2月1日，花90 000比索购置了一展示柜台和计算机设备。公司从当地一家银行借得90 000比索用以为这一购买项目融资。此笔贷款的年利率为12%，要在09年1月1日还本付息。
- (2) 2月份：总共赊购了217 000比索。
- (3) 2月份：向各类顾客总共销售了162 400比索的商品，其中62 900比索的现金已经收讫，其余的194 600比索未收款。
- (4) 2月份：向员工总计支付了32 400比索的薪金，作为这些员工在该月内提供的服务的报酬。
- (5) 2月份：对于该月使用的公用事业服务（水、电），总计支付了2 700比索。
- (6) 2月份：客户赊购的商品，有84 600比索的应收账款收回 [参见交易（3）] 。
- (7) 2月份：对于赊购的商品款 [参见交易（2）] ，支付了210 000比索（原始发票价格），并获得2%的现金折扣；另外还支付了29 000比索，但没有获得现金折扣。公司将现金折扣作为商品购置成本的减项处理。
- (8) 2月28日：2月份的最后几天应支付员工工资6 700比索，将在3月初支付。
- (9) 2月28日：2月份公司使用了但要到3月份才做支付的公用事业服务费总计为800比索。
- (10) 2月28日：交易（1）中购置的展示柜台和计算机设备的预期使用寿命为5年，5年后的预期残值为0。这些柜台和设备在使用年限内按直线折旧法计提折旧。
- (11) 2月28日：对于1月31日预付的租金，公司确认了该月内应分摊的部分（参见第2章第19题）。
- (12) 2月28日：对于1月31日预付的保险费，公司确认了该月内应分摊的部分（参见第2章第19题）。
- (13) 2月28日：公司按60个月期分摊（也就是说，确认为费用）专利费（参见第2章第19题）。
- (14) 2月28日：公司确认了该月内应分摊的交易（1）中的贷款产生的利息费用。
- (15) 2月28日：公司的税前净利润的所得税率为30%。税法要求公司在每个季度结束后的15天内（也就是4月15日、7月15日、10月15日和1月15日）纳税。

1. 根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，

登记08年2月1日各资产负债表科目的金额，然后记录上述15项交易的影响（参见第2章习题第19题）。

2. 编制08年度2月份的利润表。

3. 编制08年2月28日的资产负债表。

3.19 分析交易，编制资产负债表和利润表。齐洛克图书公司于10年7月1日在一个靠近大学校园的地方开了一间书店。该公司在10年度发生的交易和事件如下所示。齐洛克图书公司于各年的12月31日结账，并使用日历年度作为报告年度。

- (1) 7月1日：收到奎恩·齐洛克支付的25 000美元，他用这笔钱购买了书店的10 000股普通股，每股面值为1美元。
- (2) 7月1日：从当地一家银行获得30 000美元的贷款，以满足营运资本的需求。这笔贷款的年利率为6%。齐洛克图书公司必须在11年6月30日一次性偿还本息。
- (3) 7月1日：签订了一份3年期的租赁协议，年租金为20 000美元。齐洛克图书公司在该日预付了头年的租金。
- (4) 7月1日：用4 000美元现金购买书架。这些书架的预期使用寿命为5年，残值为0。
- (5) 7月1日：用10 000美元现金购买计算机。这些计算机的估计使用寿命为3年，残值为1 000美元。
- (6) 7月1日：总共向图书经销商支付了8 000美元的押金。如果齐洛克图书公司能够在11年6月30日之前及时向经销商们支付10年7月1日至11年6月30日之间发生的图书采购款，那么经销商们将退回这些押金。
- (7) 10年度：总共向各经销商赊购了160 000美元的图书。
- (8) 10年度：按172 800美元的价格出售了成本为140 000美元的图书。在这些总销售收入中，有24 600美元是现金销售，有148 200美元是赊销。（提示：在电子表格中用单独一列记录销售活动，而不是确认商品销售成本。）
- (9) 10年度：将未卖掉和错误订购的图书退给经销商，退货总金额为14 600美元。齐洛克图书公司迄今尚未支付这些书款。
- (10) 10年度：收回142 400美元的赊销款。
- (11) 10年度：支付员工薪水，计16 700美元。
- (12) 10年度：向经销商支付图书赊购款，计139 800

美元。

- (13) 10年12月28日：一客户送来一特别订单和850美元的定金，齐洛克图书公司将在11年度向经销商订购这些图书，预计将在11年度收到。
- (14) 10年12月31日：恰当记录交易(2)中的贷款在10年发生的利息。
- (15) 10年12月31日：恰当记录10年度的租金费用。
- (16) 10年12月31日：恰当记录交易(4)中的书架在该年发生的折旧费用。
- (17) 10年12月31日：恰当记录交易(5)中的计算机在该年发生的折旧费用。
- (18) 10年12月31日：恰当记录交易(6)中的押金费用。
- (19) 10年12月31日：恰当记录10年度的所得税费用。齐洛克图书公司适用的所得税率为40%。10年度的所得税必须在11年3月15日之前支付。
- 根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，登记08年2月1日各资产负债表科目的金额，并记录上述19项交易的影响。
 - 编制10年度的利润表。
 - 编制10年12月31日的资产负债表。把资产和负债区分成流动和非流动两大类。
 - 估计齐洛克图书公司10年度的经营成果及其10年末的财务健康状况。
- 3.20 分析交易，编制资产负债表和利润表。参见习题3.19中齐洛克图书公司的信息资料。下面是齐洛克图书公司在11年度发生的交易或事件。
- (1) 3月15日：交纳10年度的所得税。
- (2) 6月30日：支付银行贷款利息。
- (3) 7月1日：新获得75 000美元的银行贷款。这笔贷款的到期利率是8%，必须于12年6月30偿还本息。
- (4) 7月1日：收到图书经销商退回的押金。
- (5) 7月1日：支付11年7月1日至12年6月30日的租金。
- (6) 11年度：总共向各经销商赊购了310 000美元的图书。
- (7) 11年度：按353 700美元的价格出售了成本为286 400美元的图书。在这些总销售收入中，有24 900美元是现金销售，有327 950美元是赊销，有850美元是10年12月收到的特别订购。
- (8) 11年度：将22 700美元未卖掉的图书退给图书经

销商。齐洛克图书公司迄今尚未支付这些书款。

- (9) 11年度：收回320 600美元的赊销款。
- (10) 11年度：支付员工薪水，计29 400美元。
- (11) 11年度：向图书经销商支付图书赊购款，计281 100美元。
- (12) 11年12月31日：宣告并支付了4 000美元的股利。
- 根据教师的指示和第19题中提供的信息，选用丁字账户或交易电子表格，登记10年12月31日各资产负债表科目的金额，并记录上述12项交易的影响以及11年12月31日应做的调整分录，以恰当计量11年度的净利润和11年12月31日的财务状况。
 - 用丁字账户记录11年发生的上述各项交易或事件。
 - 在丁字账户中记录必须在11年12月31日编制的全部调整分录。
 - 编制10和11年度的比较资产负债表。
 - 估计齐洛克图书公司11年度的经营成果及其10年末的财务健康状况。
- 3.21 在期初追溯资产负债表。(习题第3.21~3.23题改编自George H. Sorter编写的习题。)下面的数据与普利马公司有关：

表3-12 普利马公司资产负债表

02年12月31日

(习题第21题)(单位：美元)

资产	
现金	10 000
有价证券	20 000
应收账款	25 000
商品存货	30 000
预付其他服务费	<u>3 000</u>
流动资产合计	88 000
土地、建筑物和设备(按成本)	40 000
减：累计折旧	<u>(16 000)</u>
土地、建筑物和设备(净值)	<u>24 000</u>
资产总计	<u>112 000</u>
负债和股东权益	
应付账款(商品)	25 000
应付利息	300
应交税金	<u>4 000</u>
流动负债合计	293 000
应付票据(长期负债，利率为6%)	<u>20 000</u>
负债合计	<u>49 300</u>
普通股	50 000
留存收益	<u>12 700</u>
股东权益合计	<u>62 700</u>
负债和股东权益总计	<u>112 000</u>

- (1) 表3-12：02年12月31日的资产负债表。
(2) 表3-13：02年净利润和留存收益表。
(3) 表3-14：02年现金收支表。

表3-13 普利马公司02年度净利润和留存收益表

(习题第21题)(单位：美元)

销售收入	200 000
减：费用：	
商品销售成本	130 000
折旧费用	4 000
税金	8 000
其他经营费用	47 700
利息费用	<u>1 200</u>
费用合计	190 900
净利润	9 100
减：股利	<u>5 000</u>
留存收益增加	<u>4 100</u>

表3-14 普利马公司02年度现金收支表

(习题第21题)(单位：美元)

现金收入	
现金销售收入	47 000
收回客户欠款	<u>150 000</u>
现金收入合计	197 000
现金支出	
向供应商支付商品款	128 000
向供应商支付服务费	49 000
交纳税金	7 500
支付利息	1 200
支付股利	5 000
购买有价证券	<u>8 000</u>
现金支出合计	198 700
现金收入减现金支出的余额	<u>1 700</u>

该会计期间内赊购了127 000美元的商品。“其他经营费用”全部贷记“预付账款”。

编制02年1月1日的资产负债表。(提示：根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，登记02年12月31日各资产负债表科目的金额。使用利润表和现金收支表中的信息，重新构建该年度内发生的交易，并将适当的金额填入丁字账户或电子表格中。最后，计算02年1月1日资产负债表中各科目的金额。)

- 3.22 追溯现金收入和支出。西昆达公司02年初和02年末的比较资产负债表如表3-15所示。该年度公司获得的商品和服务全部为赊购。“其他经营费用”账户包括折旧费和预付款的消耗。公司将该年内宣告的股利

借记“留存收益”账户。

列表显示02年度发生的所有现金交易。(提示：根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，登记02年1月1日和12月31日各资产负债表科目的金额。从收入和费用金额入手，重新构建该年度内发生的交易，并将适当的金额填入丁字账户或电子表格中。注意，02年12月31日资产负债表中“留存收益”账户的余额反映的是02年度的收益和股利活动的结果。)

表3-15 西昆达公司

资产负债表

02年1月1日和02年12月31日

(习题第22题)(单位：美元)

	02年1月1日	02年12月31日
资产		
现金	20 000	9 000
应收账款	36 000	51 000
商品存货	45 000	60 000
预付款	<u>2 000</u>	<u>1 000</u>
流动资产合计	103 000	121 000
土地、建筑物和设备(按成本)	40 000	40 000
减：累计折旧	<u>(16 000)</u>	<u>(18 000)</u>
土地、建筑物和设备(净值)	24 000	22 000
资产总计	<u>127 000</u>	<u>143 000</u>
负债和股东权益		
应付利息	1 000	2 000
应付账款	<u>30 000</u>	<u>40 000</u>
流动负债合计	31 000	42 000
应付抵押款	<u>20 000</u>	<u>17 000</u>
负债合计	<u>51 000</u>	<u>59 000</u>
普通股	50 000	50 000
留存收益	<u>26 000</u>	<u>34 000</u>
股东权益合计	<u>76 000</u>	<u>84 000</u>
负债与股东权益总计	<u>127 000</u>	<u>143 000</u>

表3-16 西昆达公司

利润表

02年年度

(习题第22题)(单位：美元)

销售收入	100 000
减：费用	
商品销售成本	50 000
利息费用	3 000
其他经营费用	<u>29 000</u>
费用合计	82 000
净利润	<u>18 000</u>

- 3.23 追溯利润表。表3-17是特题芽公司02年年初的和年末的资产负债表，表3-18是其02年度的现金收支表。编

制特题芽公司02年度综合利润表和留存收益表。(提示:根据教师的指示,选用丁字账户或交易电子表格,登记02年1月1日和12月31日各资产负债表科目的金额。从该年的现金收入和现金支出入手,重新构建该年度内发生的交易,并将适当的金额填入丁字账户或电子表格中。注意,资产负债表中“留存收益”账户的余额反映的是该年度的收益和股利活动的结果。)

表3-17 特题芽公司

02年1月1日和12月31日资产负债表
(习题第23题)(单位:美元)

	02年1月1日	02年12月31日
资产		
现金	40 000	67 800
应收账款和应收票据	36 000	41 000
商品存货	55 000	49 500
应收利息	1 000	700
预付其他服务费	4 000	5 200
建筑物、机器和设备	47 000	47 000
累积折旧	(10 000)	(12 000)
资产总计	<u>173 000</u>	<u>199 200</u>
负债和股东权益		
应付账款(其他服务费)	2 000	2 500
应付账款	34 000	41 000
应交财产税	1 000	1 500
应付抵押款	<u>35 000</u>	<u>30 000</u>
负债合计	<u>72 000</u>	<u>75 000</u>
普通股	25 000	25 000
留存收益	<u>76 000</u>	<u>99 200</u>
股东权益合计	<u>101 000</u>	<u>124 200</u>
负债和股东权益总计	<u>173 000</u>	<u>199 200</u>

表3-18 特题芽公司

现金收支表
(习题第23题)(单位:美元)

	02年度
现金收入	
1. 收回客户欠款	144 000
2. 现金销售收入	63 000
3. 收到利息	<u>1 000</u>
现金收入合计	<u>208 000</u>
减: 现金支出	
4. 向供应商偿还商品款	114 000
5. 偿还抵押款	5 000
6. 支付利息	500
7. 向供应商偿还其他服务费	57 500
8. 交纳财产税	1 200
9. 支付股利	<u>2 000</u>
现金支出合计	<u>180 200</u>
该年“现金”账户余额增加	<u>27 800</u>

3.24 重构利润表和资产负债表。(改编自Stephen A. Zeff编写的一道习题。)保拓倍珞公司的业务是向客户零售商品,它于10年前开业。在10年12月28日,财年结账前3天,突发的洪水袭击了公司的管理处,几乎破坏了所有的会计记录。公司只挽救了09年12月31日的资产负债表(如表3-19所示)、支票簿、银行对账单、一些被水浸湿了的具体的应收和应付账户。通过阅读剩余的文件和对公司一系列员工的访问,你还可以获得下列信息:

(1) 公司的保险代理商证明,保拓倍珞公司持有的—4年期的保险单在10年12月31日到期前还有6个月的有效期。公司在07年支付该项保险费时花了12 000美元。

表3-19 保拓倍珞公司

资产负债表

09年12月31日

(习题第24题)(单位:美元)

资产	
现金	18 600
应收账款	33 000
应收票据	10 000
应收利息	600
商品存货	22 000
预付保险费	<u>4 500</u>
流动资产合计	<u>88 700</u>
计算机系统:	
成本	78 000
减: 累积折旧	<u>(26 000)</u>
净值	<u>52 000</u>
资产总计	<u>140 700</u>
负债与股东权益	
应付账款——商品赊购款	36 000
应付股利	1 800
应付工资	6 500
应交税金	10 000
预收客户账款	<u>600</u>
负债合计	<u>54 900</u>
普通股	40 000
留存收益	<u>45 800</u>
股东权益合计	<u>85 800</u>
负债与股东权益总计	<u>140 700</u>

(2) 10年度,公司董事会宣布派发6 000美元的股利,其中有3 000美元在10年已经用现金支付,其余的将在11年支付。10年早期,公司还支付了1 800美元的现金股利,这些股利是公司董事会于09年宣告派发的。

- (3) 10年4月1日，公司从苹果顿公司收到10 900美元的现金，包括本金10 000美元和利息，自此，苹果顿公司签发的09年7月1日到期的9个月期的票据完全偿付。
- (4) 不算至09年12月31日欠经销商的商品款，至10年12月31日公司欠经销商的商品款为20 000美元。10年度，公司向经销商支付了115 000美元。根据实地盘点，公司在10年度的商品销售成本比09年12月31日资产负债表中的“商品存货”账户的余额高18 000美元。10年12月8日，公司用普通股作为交换偿付了11 000美元的商品存货采购款。公司的政策是所有的商品采购都为赊购。
- (5) 10年3月1日公司花60 000美元购买了一辆货运卡车。为筹集所需的款项，公司向销售商签发了一张4年期、面值为60 000美元、年利率为10%的票据。公司必须按票面额每半年付息一次，第一次的付息日为10年9月1日。公司在该日实际支付利息。货运卡车的预期使用寿命为10年，预期残值为6 000美元。对于该卡车，公司采用直线折旧法计提折旧。
- (6) 公司计算机系统的预期使用寿命总计为6年，预期残值为0。
- (7) 公司的销售全部为赊销，在向客户交付商品时确认收入。在10年度，公司从客户那儿共收回210 000美元的现金。公司的会计人员重建了应收账款明细账，详细记录各个客户对保拓倍珞公司的欠款。从明细账中可以看出，至10年12月31日客户欠保拓倍珞公司的账款总计为51 000美元。对明细账更进一步的分析还发现，10年已经以现金形式收取的款项中，有1 400美元的商品直到11年才向客户交付。同样，09年已经以现金形式收取的款项中，有600美元的商品是在10年才向客户交付的。
- (8) 10年公司动用了85 000美元的现金向员工发放工资，其中有6 500美元是员工在09年赚得的，有4 000美元属于员工要在11年通过提供服务赚取，其余的为员工在10年内提供服务赚取的。在10年12月31日，公司还欠员工1 300美元的工资，这是员工在10年最后几天提供服务的应得报酬。
- (9) 10年度，公司支付了27 000美元的财产税和所得税，其中，有10 000美元属于09年应分摊的所得税，有

- 3 000美元属于11年应分摊的财产税。至10年12月31日，公司应交而未交的所得税为4 000美元。
- (10) 公司与一管理咨询公司签订了一份咨询服务合同。合同总价为48 000美元。根据合同，公司必须在11年1月1日支付首款12 000美元的现金，公司也打算这样做。根据合同，咨询公司至10年12月31日将执行总预期咨询服务的10%的服务。

编制10年度的利润表和10年12月31日的资产负债表。(提示：根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，登记09年12月31日各个资产负债表账户的恰当的金额。然后，在丁字账户或交易电子表格中记录上面列出的10项信息，并可根据需要设立更多的利润表账户和资产负债表账户。)

- 3.25 重构利润表和资产负债表。计算机需求公司经营着一销售硬件和软件的零售店。该店于08年1月2日开业，第一年就开门红，获得8 712美元的净利润，年末，其银行账户中有15 600美元。表3-20列示的是08年度的利润表，表3-21列示的是08年末的资产负债表。

表3-20 计算机需求公司

利润表	
08年度，截至12月31日	
(习题第25题)(单位：美元)	
销售收入	152 700
商品销售成本	(116 400)
销售和管理费用	(17 400)
折旧	(2 800)
利息	(4 000)
所得税	(3 388)
净利润	<u>8 712</u>

表3-21 计算机需求公司

资产负债表	
08年12月31日	
(习题第25题)(单位：美元)	
资产	
现金	15 600
应收账款	32 100
存货	46 700
预付款	<u>1 500</u>
流动资产合计	<u>95 900</u>
财产、厂房和设备：	
成本	59 700
减：累计折旧	<u>(2 800)</u>
净值	<u>56 900</u>
资产总计	<u>152 800</u>

	(续)
负债与股东权益	
应付账款——商品供应商	37 800
应交所得税	3 388
其他流动负债	<u>2 900</u>
流动负债合计	44 088
应付抵押款	<u>50 000</u>
负债合计	<u>94 088</u>
普通股	50 000
留存收益	<u>8 712</u>
股东权益合计	<u>58 712</u>
负债与股东权益总计	<u>152 800</u>

计算机需求公司的所有者和管理层觉得公司在09年将做得更好。销售似乎超过了08年的水平，商店内常常顾客盈门。不幸的是，一场突发的闪电在09年12月31日袭击了商店，计算机需求公司记录在册的计算机毁于一旦。公司现在面临两难境地，该如何计算09年的利润呢？这是评估09年公司经营成果和计算该公司年内应交多少所得税所必需的信息。

假设你被邀请为计算机需求公司编制其09年度的利润表和09年末的资产负债表。为了使工作有效，你获得了下列信息：

- (1) 计算机需求公司的开户行保留了计算机需求公司09年的往来记录，其汇总信息如表3-22所示。

表3-22 计算机需求公司

分析银行账户的变动 截至12月31日的09年度 (习题第25题)(单位：美元)	
09年1月1日的余额	15 600
收入：	
现金销售产生的现金	37 500
从第三方信用卡公司和客户那儿收到的支票	151 500
支付：	
付给商品供应商	(164 600)
付给员工和其他提供了销售和管理服务的其他供应商	(21 000)
向美国政府支付08年度的所得税	(3 388)
向银行支付利息(4 000美元)和按揭款(800美元)	(4 800)
付给设备供应商	<u>(6 000)</u>
09年12月31日的余额	<u>4 812</u>

- (2) 10年1月，从第三方信用卡公司和客户那儿总共收到40 300美元现金，这些都是09年内实现的销售收入。
- (3) 10年1月1日对商品进行了实地盘点。根据从供

应商处获得的现行目录价格表，你估计这些商品约值60 700美元。

- (4) 09年10月1日，计算机需求公司支付了年度保险费(参见表3-22)。你获知，有1 800美元的保险费应在10年内摊销。

- (5) 根据08年记录的折旧和09年内购置的新设备，你估计09年的折旧费为3 300美元。

- (6) 10年1月份，供应商送来的账单总计为45 300美元。你估计这是至09年12月31日计算机需求公司的未清应付账款的最大数额。

- (7) 其他流动负债包括应付员工和应付其他销售和管理服务提供商账户。09年12月31日，“其他流动负债”账户的余额总计为1 200美元。

1. 为计算机需求公司编制09年度的利润表和09年12月31日的资产负债表。公司的税率为28%。(提示：根据教师的指示，选用丁字账户或交易电子表格，登记08年12月31日各资产负债表科目的金额，然后再在其中报告上述7项信息。)

2. 计算机需求公司09年的表现如何？

- 3.26 理解共同比利润表。表3-23列示的是两家服饰零售公司——GAP和Limited Brands公司的共同比利润表。除了商品销售成本外，两家公司都把它们商店的占用费用纳入到商品销售成本中。GAP倾向于依靠平面广告来创造需求，而Limited Brands公司严重依赖店内促销(买二送一，特别减价大甩卖)。GAP最近已经扩张到了其他国家，而Limited Brands公司的经营几乎只在美国本土进行。

1. 请解释在这3年间这两家公司的商品销售成本在销售收入中所占比重下降的可能原因。
2. 请解释GAP公司的商品销售成本在销售收入中所占比重比Limited Brands公司小的可能原因。
3. 请解释在这3年间这两家公司的销售和管理费用在销售收入中所占比重上升的可能原因。
4. 请解释Limited Brands公司的销售和管理费用在销售收入中所占比重比GAP公司小的可能原因。
5. 请解释在这3年间这两家公司的利息费用在销售收入中所占比重变化模式不相同的可能原因。
6. 在这3年间这两家公司的所得税费用在销售收入中所占比重增加，请解释个中可能原因。
7. GAP公司或Limited Brands公司的利润率与你心目中的专业服饰零售商应有的利润率水平一样吗？

表3-23 GAP公司和Limited Brands公司

	共同比利润表 (习题第26题)					
	GAP公司			Limited Brands公司		
	08年	09年	10年	08年	09年	10年
销售收入	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
其他收入	0.2	0.1	1.2	0.4	0.6	0.5
商品或服务销售成本	(59.0)	(56.8)	(56.0)	(66.2)	(64.1)	(62.8)
销售和管理费用	(25.8)	(26.5)	(26.7)	(23.1)	(24.6)	(25.3)
利息费用	(3.0)	(2.2)	(2.2)	(5.3)	(5.4)	(5.5)
所得税费用	(4.2)	(5.5)	(6.6)	(2.0)	(2.3)	(2.4)
净利润 / 销售收入	<u>8.2%</u>	<u>9.1%</u>	<u>9.7%</u>	<u>3.8%</u>	<u>4.2%</u>	<u>4.5%</u>

请解释你的原因。为了回答这个问题，你最好参考教材表3-8中所列示的5家公司的数据。

3.27 理解共同比利润表。诺基亚公司在全球便携式电话市场上占有28%的市场份额，在任何一个国家都属行业老大哥。近年来，其销售收入的年增长速度几乎达到50%。诺基亚公司的便携式电话使用数字技术，使得其电话产品可以与计算机和因特网互动。表3-24列示的是诺基亚公司近3年来的共同比利润表。请讨论在这3年间诺基亚公司的利润率增长的可能原因。

表3-24 诺基亚公司

	共同比利润表 (习题第27题)(单位：%)		
	10年	11年	12年
销售收入	100.0	100.0	100.0
其他收入	1.6	1.2	0.5
商品销售成本	(64.6)	(62.3)	(61.8)
销售和管理费用	(10.4)	(10.3)	(9.5)
研发费用	(9.0)	(8.8)	(9.1)
利息费用	(1.9)	(1.5)	(1.2)
所得税费用	(4.0)	(5.7)	(6.1)
净利润/销售收入	<u>11.7</u>	<u>12.6</u>	<u>12.8</u>

3.28 利用共同比利润表中的百分比数判断企业所在的行业。表3-25列示的是6家公司的共同比利润表。这6家公司及它们的经营情况如下：

- (1) 常富爱迪生 (Commonwealth Edison) 公司：生产并向企业和家庭出售电力。
- (2) 达美 (Delta) 航空公司：提供航空运输服务。
- (3) 吉列 (Gillette) 公司：生产并销售品牌日用品，包括个人保健和家用产品。
- (4) 惠普公司：开发、装配和销售计算机硬件和打印机。该企业的许多计算机和打印机零部件都是外包生产。
- (5) 克罗格 (Kroger) 公司：在全国范围内经营连锁杂货店。
- (6) 凯利 (Kelly) 服务公司：为商业企业或其他企业提供临时办公服务。它的销售收入代表的是向临时使用了其服务的客户邮寄的账单金额，商品和服务的销售成本包括向临时为凯利公司提供服务的员工的工资。

表3-25 6家公司的共同比利润表

	(习题第28题)(单位：%)					
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
销售收入	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
其他收入	—	—	0.5	0.9	—	—
商品和服务销售成本	(73.6)	(81.4)	(60.6)	(63.0)	(61.3)	(34.4)
销售和管理费用	(19.9)	(14.1)	(17.9)	(24.0)	(5.0)	(40.9)
折旧费用	(2.1)	(0.8)	(5.1)	(3.4)	(8.7)	(3.9)
利息费用	(1.4)	—	(8.0)	(0.9)	(7.3)	(0.8)
所得税费用	(1.4)	(1.5)	(3.3)	(2.9)	(6.7)	(7.4)
净利润	<u>1.6</u>	<u>2.2</u>	<u>5.6</u>	<u>6.7</u>	<u>11.0</u>	<u>12.6</u>

使用你能发现的一切线索，将上述6家公司名称对号入座填入表3-25中。请写出你的理由。

- 3.29 会计选择中的伦理问题。使用权责发生制会计，企业在应用公认会计原则时，必须选择会计处理方法时，必须做出各种选择（如建筑物和设备的折旧寿命，应收账款的估计坏账，估计保修成本）。下面列示了AMR（美国航空公司的母公司）、达美航空

和UAL（联合航空公司的母公司）的部分财务报表数据。

这些公司用种类相似的资产提供相似的航空服务。它们的独立审计师都为它们出具了无保留审计意见。但是，与AMR和达美航空相比，UAL在提升收益方面所选择的会计原则更激进。讨论下表中的数据暗含的伦理问题。

	AMR	达美航空	UAL
(1) 可折旧和摊销的平均资产	\$29 826.5	\$24 919.5	\$22 835.5
(2) 折旧和摊销费用	\$1 336.0	\$1 181.0	\$970.0
(3) 平均折旧和摊销时间	22.3年	21.1年	23.5年
(4) 估计坏账占应收账款的百分比	7.1%	10.2%	3.5%