

第6章

营业机构的形式

学习目标(Learning Objectives)

学习本章后，你应当能够：

1. 描述独资企业的基本特征。
2. 掌握评估独资企业盈利能力或偿债能力时应考虑的因素。
3. 描述一般合伙人制和限制个人责任的合伙人制的基本特征。
4. 描述股份公司的基本特征。
5. 阐述公司所得税以及所得税对于税前利润或亏损的影响。
6. 简述股票的发行程序。
7. 阐述留存利润和股利的本质，学习编制留存收益表。
8. 解释为什么对公司和非公司组织形式经济实体的财务报表做出不同解释。
9. 讨论选择公司组织形式时应考虑的主要因素。
10. 合伙企业的合伙人如何分配企业净利润。（*附设专题：进一步了解合伙制会计）

150亿美元的工业王朝内情

即便是在商业繁荣时期，决定是否将一个家族式经营企业上市仍旧是一个棘手的问题。但两年前玛莎·R·英格兰姆 (Martha R. Ingram) 和她三个已长大成人的儿子在英格兰姆工业公司会议室考虑这个问题时，他们正沉浸在失去丈夫、父亲和公司总裁——两天前刚刚落葬的 E·布朗·英格兰姆的巨大悲痛之中。英格兰姆是一位旧式的家长，受人爱戴和崇敬；但仅在几分钟内，他的继承人们就将他的宏伟大计扔进了废纸堆，他们决定将公司部分出售给投资者，其余仍置于家族的控制之下，而不是将公司全部上市。

疾风暴雨般做出决定正是那些白手起家的企业家，而不是旧财富继承者的特质。整个 20 世纪，英格兰姆家族五代富人富可敌国，现在约拥有 30 亿美元财富，完成最近（6 月份）的一次重组后，英格兰姆工业公司跃升美国十大私人企业之一。

尽管英格兰姆这个名字鲜为公众所知，但这一幕后台对公司有着举足轻重的影响。信息时代人们熟悉的许多产品——桌面计算机、软件、光碟唱机、录像机、电视游戏和作为最古老的必备品的书——都是最先由英格兰姆公司逐步推向市场的。

资料来源: Anthony Bianco, "Inside a \$15 Billion Dynasty," *Business Week*, September 29, 1997, Reprinted by special permission, copyright © 1997 by The McGraw-Hill Companies.

英格兰姆家族对于其名下公司所有制结构的决策并非罕见，每年几千家新建或已建的经济实体都须在几种营业机构组织形式之间做出选择。在美国，有三种基本的营业机构组织形式：独资企业、合伙人制企业和公司。英格兰姆工业公司以公司形式组建，其组织形式的中心问题是将公司处于家族的直接控制之下还是部分或全部出售给一般公众。

营业机构组织形式不同，权益投资者和债权人所承担的风险大不相同。尽管独资企业、合伙人制企业和公司所采用的会计准则大体相同，但对其财务报表包含的信息做出的解释却迥然不同。

第2章介绍的三种营业机构的组织形式，本章将作进一步探讨。

6.1 独资企业

独资企业是由单个人拥有的非公司经济实体，由于其组建容易而成为最常见的营业机构组织形式。

组建独资企业不需要任何政府部门的批准，并且投入资金很少或几乎不投入资金。例如，一个年轻人提供抄写，看管婴儿或修剪草坪等服务就是拥有了一家独资企业。从大范围来讲，独资企业这一组织形式在农场、服务行业、小零售商店、饭店和某些专职行业，如医护、法律和会计等行业广泛采用。

独资企业作为最简单的营业机构组织形式为演示会计原理提供了最好的范例。但在商界中，此类机构的财务报表却难得一见。

绝大多数的独资企业规模相对较小，几乎不负有——即使有的话也是很少的，报告财务状况的义务，他们对会计信息的需要仅限于日常经营中要用到的一些数据——企业在银行的账户余额和应收应付额。事实上，除非有特殊需要，大多数独资企业并不编制正式的财务报表。

6.1.1 独立营业个体的概念

从会计角度我们将每个营业机构，包括独资企业，作为一个独立于其所有者其他行为的经济个体。这使我们能将衡量营业个体的经营业绩与所有者的其他财务活动区别开来。

然而从法律角度来看，独资企业并不是独立于其所有者的个体。根据法律，所有者才是营业个体，独资企业仅代表了所有者的部分财务活动，独资企业与其所有者在法律上是同一个实体，由此我们可以解释这一营业机构组织形式的许多特点。

6.1.2 独资企业的特点

独资企业的主要特点如下：

- 组建容易（可以解释这一组织形式为何如此普遍。）
- 营业个体的资产归属于所有者。因为营业个体不是法律实体，所以不能拥有财产；资产实际上归属于所有者，而不是营业个体。因此，所有者可以任意地将资产转入或转出营业个体。
- 营业个体不负担所得税。税法不视独资企业独立于其所有者的其他财务活动，因此营业个体无须申报或缴纳所得税，而所有者在申报个人所得税时则必须将营业个体的收入纳入其申报范围。
- 营业个体不向所有者支付薪酬。独资企业的所有者并非为薪水而工作，对他的补偿包括营业个体的所有净收入（或净损失），所以所有者从企业中提取的任何款项需借记所有者提款账户，而不作为工资费用。
- 所有者个人承担营业个体的所有债务。这一概念叫作个人无限责任，将在下文详细论述，值得特别注意。

6.1.3 个人无限责任（即所有者可能损失一切东西）

独资企业的所有者个人须对营业个体的所有债务负责，因此某一意外事故例如经营过程中的个人损伤会使所有者承担巨大的个人责任。^[1]

个人无限责任是迄今为止这种组织形式最大的缺点，其他营业机构组织形式为所有者对企业债务承担的责任提供了某些限制——但独资企业没有。如果企业经营可能产生巨大债务，即使这种可能性很小，我们也奉劝所有者采用其他组织形式。

此要点的案例

格累维铁辛迪加(Gravity Syndicate)是加利福尼亚州圣迭戈的一家小公司，它提供一项特殊服务——从热气球上高空跳伞，尽管该公司为单个人所有，但它以公司的形式组织（我们认为十分明智）。

6.1.4 独资企业的会计实务

独资企业的资产负债表上，所有者权益总额由所有者投资账户余额表示。所有者投入资产贷记该账户，所有者提款则借记所有者提款账户。会计期末，将提款账户和收入汇总账户结平，转入所有者投资账户。

许多独资企业惟一的财务状况报告义务是所有者申报个人所得税时须包括的信息，所以，许多独资企业应根据个人所得税法规，而不是通用会计准则记账。

6.1.5 独资企业财务报表的评价

净收入的可信度 独资企业不确认所有者相关劳动的工资费用，或所有者投入企业资本的

[1] 雇员或顾客遭受伤害可能会使企业背上几百万美元的债务；诉讼失败的损失也可能大大超过企业可以得到的保险赔偿。

利息费用。因此，如果企业被认为是成功的，则其净收入至少须对所有者提供的服务和所有者投入企业的权益资本做出合理的补偿。

此外，独资企业的净收入需适当弥补所有者所承担的巨大风险。许多小企业经营失败后，所有者对企业债务承担个人无限责任。因此，如果一个独资企业蒙受巨大损失，所有者失去的可能比其权益投资额要多得多。

简而言之，一个独资企业的净收入需对所有者就以下三方面因素做出足够的补偿：（1）为营业个体提供的个人服务；（2）投入的资本；（3）所有者承担的财务风险。

评价偿债能力 对以公司形式组建的营业机构，债权人可以通过分析公司资产负债表中资产与负债的关系做出是否借款的决定，但是独资企业的资产负债表对债权人的适用性则大大降低了。

提请读者注意，资产负债表所列示的资产归属于所有者，而非归属于企业，所有者可以随意将资产转入或转出企业，同时，所有者对企业债务承担一切经济责任，因此，独资企业的偿债能力取决于其所有者的偿债能力，而不是资产负债表中列示的资产与负债及其相互关系。

许多无法在资产负债表中反映的内容可能对独资企业的偿债能力产生影响。例如，所有者可能拥有巨大的私人财产或高额的个人债务。

总之，独资企业的债权人要透过资产负债表分析问题，最关键的是所有者偿还债务的能力。债权人可以要求所有者附注个人财务状况的信息，也可以聘请 TRW 等资信评级机构调查所有者以往的信用状况。

提请警惕 在第1章中，我们讨论了增强上市公司财务报表可信度的几个因素，这些措施包括内部控制结构、由独立会计师进行审计、联邦证券法规和职业会计师是否称职可靠。

在此，我们强调这些措施只适用于上市公司发布的公开信息，而不适用小企业提供的财务信息。

小企业可能没有足够的财力——或没有必要——建立复杂的内部控制结构；他们提供的财务信息通常不经过审计；联邦证券法规只规范上市公司的行为；独资企业的簿记工作由所有者兼管，而所有者本身并没有多少会计经验。

轮到你了！ 作为一名银行家



假如你是地方银行的一位商业信贷员，独资企业所有者斯弟夫·山特卡向你申请 75 000 美元的贷款，他提供了企业开业三年中其个人纳税申报表。因为纳税申报表由注册会计师代为办理，山特卡先生确信其中包括了银行评估其偿债能力所需的全部信息，他说得对吗？请做出解释。

我们的评论见本章末。

6.2 合伙人制

合伙人制是由两个或两个以上合伙人组成的非公司实体^[1]，合伙人制企业有时也被称为商行。

合伙人制是最罕见的营业机构组织形式——或许是因为其老板太多，然而在专职行业，如医护、法律和会计等行业却十分普遍^[2]；许多小企业，尤其是家族式的经营企业也采用这种组织形式，大多数合伙制企业规模不大——但也并非全部如此。

[1] 合伙人可以是个人或公司。

[2] 一些州的法律禁止专职行业成立公司，所以，超过一名所有者参与的企业必须采用合伙人制。

此要点的案例

普华(Price Waterhouse)会计师事务所于1865年在英国成立，初建时是由 Samuel Price 和 Edwin Waterhouse 共建的合伙人制企业。随着事务所逐渐壮大，合格的专业人员被获准成为合伙人；今天，数千名合伙人在普华和永道 (Coopers & Lybrand) 合并后的普华永道会计师事务所 (Pricewaterhouse Coopers) 名下在世界范围内为企业提供专业服务。

从会计角度，我们将合伙人制企业看做独立于其所有者其他活动的经营个体。但在法律上，合伙人制企业并不独立于其所有者，合伙人须单独（或共同）对营业个体的活动负责。

合伙人制企业的财产不属于营业个体——而属于全体合伙人，除非有特别的规定，每个合伙人都对营业个体的债务承担无限责任。合伙人制企业本身不缴纳所得税，但合伙人在申报个人所得税时要包括企业收入中他所占的份额。

从法律上说，合伙人制企业存续期有限，一旦某一合伙人提款或死亡，合伙人企业即告终结；同样地，新合伙人的加入也使原企业终结，新的法律实体诞生，但这仅仅是法律上的区别。绝大多数合伙人制企业不考虑单个合伙人的加入或退出而持续存在。合伙人制企业通常最初规定合伙人退休或新合伙人加入属常规事项，因而不影响营业个体的正常经营。

合伙人制包括三类不同的营业机构组织形式：一般合伙人制、受限合伙人制和有限责任合伙人制。我们先介绍一般合伙人制的特征。

6.2.1 一般合伙人制

一般合伙人制中合伙人的权利和义务与独资企业所有者大致相同。例如，每个一般合伙人可以随意从营业个体中撤走资金或其他资产^[1]；每个合伙人可作为全权代表为企业商谈合同，这就是相互代理的概念；同时每个合伙人对企业债务负有个人无限责任。

个人无限责任和相互代理这两个特征使一般合伙人制成为一种潜在危险很大的组织形式。假设，你同汤姆·琼斯建立了一家一般合伙人制企业，双方同意等额分享收益，分担损失。当你休假时，琼斯代表企业签订了一项企业现有资源无法完成的合同，由于企业无法履行合同，给客户造成了巨大经济损失，客户向法院提起诉讼，并判获得500万美元赔偿。

琼斯个人财力有限，宣告破产，胜诉方要求你一个人承担全部500万美元的赔款，你同琼斯等额分担损失的条款并没有减少你对公司债权人偿还债务的责任。你也可以上诉要求琼斯承担另外50%的负债，但又能怎么样呢？他已破产了。

总而言之，一般合伙人制同独资企业一样存在个人无限责任，其风险甚至更大，因为你可能要对自己甚至对其他合伙人的行为承担经济责任。

6.2.2 合伙人的个人有限责任

随着各州法律的不断演变，现已允许成立变通的合伙人制企业，包括受限合伙人制和有限责任合伙人制。这些合伙人制企业组织形式变通的目的是对合伙人可能承担的责任加以限制。

受限合伙人制 受限合伙人制企业由一个或一个以上的一般合伙人和一个或一个以上的受限合伙人制组成。一般合伙人就是传统意义上的合伙人，他们对企业债务承担个人无限责任，并有权做出经营管理决策。

受限合伙人基本上等同于被动的投资者，他们分享利润，分担损失，但并不主动参与企业管理，不单独承担企业债务。因此，如果企业经营不善，受限合伙人遭受的损失以其对企业的出资额为限。

[1] 房产所有权归属于合伙企业，因此，任一合伙人不可随意出售或提款。

此要点的案例

波士顿凯尔特人职业篮球队的组织形式是为公众拥有的有限合伙人制企业，也就是说你可以买入该队的合伙人股份，成为一名受限合伙人，你可参与该队所有的利润分配，但你不可以做出经营决策：不能雇佣球员、安排比赛或解雇球队教练；另一方面，如果凯尔特人公司无法偿还债务，债主也不会来为难你。

过去，受限合伙人制被广泛运用于各种风险投资，如开采石油、开发房地产或制作动作片。因为这些投资在早期往往是亏损的，如果有盈利，也是在后期产生的。

对于这样的投资项目，受限合伙人制对投资者有很大的吸引力。受限合伙人在申报个人所得税时将合伙人制企业损失所占份额包括在内，以抵销部分应税收入。同时作为受限合伙人，他们承担的风险以其权益出资额为限。

最近税法做了修改，大大限制了受限合伙人用合伙人制企业亏损抵销其他收入的程度。因此，现在受限合伙人制的企业比过去少得多。但在许多时候，如果企业以公司形式组建（本章后将进行讨论），投资者也可获得类似的税收优惠。

有限责任合伙人制 有限责任合伙人制是一种相对较新的营业机构组织形式。各州历来要求专职人员如医生、律师和会计师将其服务机构以独资企业或合伙人制形式组建，目的是确保他们对所提供的专业服务承担无限责任。

近年来，许多提供专业服务的合伙制企业规模不断扩大，例如某些会计师事务所拥有几千名合伙人，在世界范围内经营；同时，对这些专业机构的诉讼在数量上和金额上都有显著增长。为了避免无辜的合伙人受诉讼牵连导致破产，有限责任合伙人制应运而生。这种合伙人制度下，每个合伙人只对自己的专业服务活动而不对其他合伙人的行为承担个人无限责任，与受限合伙人制不同的是，有限责任合伙人制下所有的合伙人都可以参与企业管理。

6.2.3 合伙人制企业的会计实务

合伙人制企业的会计处理大多与独资企业相同，惟一不同的是所有者增多了，所以要为每个合伙人设立一个单独的出资账户和提款账户。

与独资企业相同的还有合伙人制下合伙人为企业提供服务不确认工资费用，支付给合伙人的款项记录在提款账户的借方。

合伙人权益变动表，反映每个合伙人出资账户的变动情况^[1]。以下是一张典型的合伙人权益变动表。

表6-1 布莱尔和罗斯公司合伙人权益变动表

2001年10月31日

	布莱尔	罗斯	合计
年初余额(2001年1月1日)	\$160 000	\$160 000	\$320 000
加:追加投资	10 000	10 000	20 000
本年净收入	30 000	30 000	60 000
小计	\$200 000	\$200 000	\$400 000
减:提款	24 000	16 000	40 000
年末余额(2001年12月31日)	\$176 000	\$184 000	\$360 000

在合伙人之间分配净收入 合伙人制的一个特征就是需要将企业净收入在合伙人之间进行

[1] 在有较多合伙人的企业，该表往往予以简化只显示合伙人权益的总额。

分配，也就是说要计算净收入(或亏损)中每个合伙人所占的份额并贷记该合伙的出资账户。

合伙人制的收入分配只是一笔简单的簿记分录，在结平收入汇总账户时转入各合伙人的出资账户，并不是分配实际的资金或资产给合伙人。

在会计年度中某一合伙人撤走的资金数可能与分配到的净收入大不相同，合伙人根据分配到的净收入，而不是撤走的资产金额缴纳个人所得税。

合伙人在商定如何分配净收入时自由度很大，如果没有事先规定，各州法律通常规定在各合伙人之间平均分配，但这种情况十分罕见，合伙人们通常会就如何分配净收入事先达成协议。

合伙人制企业账务处理的各种特点，包括如何分配净收入，将在本章附设专题中详细解释。

合伙人制企业合同的重要性 每个合伙人制企业在开业之间都要准备一份详细的合伙企业合同，合同中就合伙人的权利和义务达成协定，详细解释每个合伙人的责任，如何分配净收入以及合伙人允许撤走的资产限额。

合伙企业合同不能防止日后合伙人产生争议，但却为解决争议提供了合约基础。

6.2.4 合伙人制企业财务报表的评价

净收入的足够度 合伙人制企业的净收入与独资企业大致相同，它必须对三方面对合伙人提供补偿：(1)提供的个人服务；(2)投入的资本；(3)作为所有者承担的风险。同时，所报告的净收入应是税前数。

各个合伙人提供的服务和投入的资金各不相同，就如同他们担负的财务风险各不相同一样。因此，我们很难评估合伙企业的收入，而是由单个合伙人根据其个人对企业的贡献来单独评估他们所得的那部分收入。所以有些合伙人认为合伙人制报酬丰厚，而有些则认为他们所得的收入不尽合理。

评价偿债能力 合伙人制企业的资产负债表比独资企业更富实际意义，因为在法律上合伙人共同拥有的合伙企业财产和合伙人私人财产有明显界限，另一个原因是对企业债务承担的个人责任与其他合伙人无关。

债权人务必要理解不同形式合伙人制的区别：在一般合伙人制下，所有合伙人对企业负债都负有个人无限责任，这为债权人提供了最大限度的保障；受限合伙人制下，只有一般合伙人才负有这种义务；而在有限责任合伙人制下，疏忽或经营不善造成损失的责任仅归属直接参与的合伙人。

6.3 股份公司

几乎所有大型企业和许多小型企业都以股份公司形式组建。独资企业的数量要比股份公司多得多，但在交易金额上，股份公司却独占鳌头。由于股份公司在经济中占主导地位，对于每个致力于在商业、经济和政治方面发展的个人来说，了解股份公司和它的会计政策是很重要的。

6.3.1 什么是股份公司

股份公司是独立于其所有者存在的法律实体。股份公司的所有者称为股东（或持股者），他们持有的可转让的股票证明其股权。

股份公司的组建要比其他任何一种营业机构组织形式更困难，费用更高昂，股份公司必须得到所在州政府核准后方可上市发行股票，公司本身的建立还需律师的协助。

作为一个独立的法律实体，股份公司名下拥有资产，资产归属公司，不属于股东。股份公司具有法人资格——即可以上诉他人或被起诉。作为法律实体，股份公司可以签订合同，并对其债务负责同时依收入交纳所得税。

股份公司日常运作由受薪专职经理负责，而与股东无关^[1]。所以股东基本上属于投资者，而不是积极的管理者。

股份公司的最高管理层是董事会。董事由股东选举产生，负责其他专职经理的任免。此外，董事会还负责做出主要的政策性决议，包括将公司利润分配给股东的比例。

董事由股东选举产生这一事实说明一名股东，或数名股东，若拥有某家公司 50%以上的股票，就能对其实施有效控制。这些“控股股东”有权选举董事，董事进而制定公司政策，任免经理和其他公司人员。

股份公司的股权可以转手，包括专职经理也可以将其股票出售、转赠、遗赠给他人而不影响公司的经营，因此，无论所有权如何变动，股份公司可无限期持续经营。

以下表格将股份公司组织形式与独资企业和一般合伙人制企业做一比较。

表6-2 营业机构组织形式的特征

项 目	独资企业	一般合伙人制企业	股份公司
1. 法人地位	不是独立的法律实体	同左	独立的法律实体
2. 所有者对企业债务的责任	对企业债务承担个人无限责任	对合伙企业债务承担个人无限责任	对公司债务不承担个人责任
3. 会计地位	单独实体	同左	同左
4. 税法地位	对所有收入征税	对合伙人收入征税	申报公司所得税依收入交纳所得税
5. 管理人员	所有者	每个合伙人	受薪专职经理
6. 企业存续	所有者退休或死亡即告停止	合伙人变更，成立新企业	无限期存续

6.3.2 股东对股份公司债务所负的责任

表格中的第二项——所有者对企业债务承担的责任——值得我们特别注意。股份公司股东个人不负有偿还公司债务的责任，如果公司经营不善，股东的潜在损失以其对企业的权益出资额为限。

对大公司的投资者——和小企业的所有者来说，个人有限责任是股份公司组织形式的最大优势。

债权人需要明白股东个人不负有偿还公司债务的责任，因此债权人只对公司财产而不是公司股东的个人财产有求偿权。

6.3.3 什么类型的企业选择股份有限公司的组织形式？

回答是任何类型都可以。

提起股份公司，我们首先想到的是如 IBM、通用电气和 AT&T 这类规模大，声誉好的公司。的确，几乎所有大规模的企业都以股份公司形式组建，股东的有限责任，所有权可自由转让，专职的管理和持续经营使股份公司成为获取众多权益投资者资金的最佳组织形式。

这些大公司的股东在诸如纽约股票交易所和全美证券自动报价系统（NASDAQ）等有组织的证券交易所进行交易（由投资者买入或卖出），股票在交易所内被买卖的公司称做公众持股公司，因为任何人均可购入其股票。

当你在证交所购入某种股票，通常是从另一名投资者（股东）手中，而不是从公司处购入的。证交所的存在使公开上市公司的股票可以转手买卖。

[1] 在许多情况下，经理和股东合二为一，即经理可以拥有股票，股东也可受聘进入管理层，但拥有股票并不能使股东自动升任管理层。

但并非所有的股份公司都是规模巨大，并且公开上市的，许多小企业也以股份公司的形式组建。事实上，许多股份公司只有一个股东，非公开上市的股份公司称为内部持股公司。

此要点的案例

所有忠实的体育迷或许都见过在大型比赛间歇出现的“小鸡舞”——穿着鲜艳，滑稽服装的娱乐节目表演者，他们都属于一个成功的企业——“圣迭戈小鸡舞公司”，泰特·基瑞拉斯(Ted Giannoulas)在这家内部持股公司有许多头衔：总裁、董事长、完全控股者，最要紧的是他本人也参加小鸡舞的表演。

通用会计准则对所有类型企业的要求都大致相同，由于股份公司所特有的法律特征，其在所得税、所有者薪酬、所有者权益和对所有者的利润分配方面的会计处理与其他组织形式的营业机构有显著区别。

6.3.4 股份公司所得税的会计处理

股份公司和非公司组织形式企业的一个主要区别是股份公司须依收益缴纳所得税。

公司所得税通常按季分期支付，若公司要将所得税和相关收入进行合理的配比，所得税支出应在赚得应税收入的时期予以确认，具体的操作就是在每一会计期末编制调整分录。

只有在公司完成年度所得税的申报后，当年的所得税支出额才能准确计算，但每一会计期的所得税支出可以根据当前税率和公司应税收入进行合理估计，其关系如下：

$$\text{应税收入（根据税法确定）} \times \text{税率（法律规定）} = \text{所得税支出}$$

应税收入的计算应依据所得税法规，而不是依据通用会计准则，在这里我们稍加简化，假设应税收入等于税前利润，即公司损益表中小计数——税前利润等于总收入扣除所得税支出外所有费用^[1]。

应税收入不同，税率会有所不同。同时国会也可修改上年税率，为演示方便起见，我们假设包括联邦和各州所得税双重影响的公司所得税率为40%。为演示所得税支出的确认，假设音乐之地MusicLand公司11月份税前收入为50 000美元，月末确认相关所得税支出的调整分录如下：

所得税支出	20 000	
应付所得税		20 000
根据11月份收入记录估算的所得税支出（\$50 000 × 40%）		

应付所得税项目将出现在音乐之地公司资产负债表的短期负债中，公司11月份损益表中估算的所得税支出列示如下。

音乐之地公司简化的损益表
2001年11月30日

销售净额	\$500 000
销售成本	<u>300 000</u>
毛利	\$200 000
支出（除所得税，具体项目略）	<u>150 000</u>
税前利润	\$50 000
所得税支出	<u>20 000</u>
净利润	<u><u>\$30 000</u></u>

[1] 在大多数情况下，税前利润是合理估计应税利润的基础上，但两者的差异确实存在。在本书其他部分当显著差异出现时进行讨论。

所得税支出与其他支出不同，因为它不帮助产生收入，所以所得税在损益表中通常和其他支出分开来列示——紧跟在税前利润（或亏损）这一小计数后。在损益表中，所得税支出通常叫做所得税款项。

无盈利期间的所得税 出现亏损时，所得税支出如何处理呢？估算时可以确认一笔金额为负的所得税支出，无盈利期间记录所得税的调整分录为借记应付所得税，贷记所得税支出。

负的所得税支出意味着企业可获得政府退回的企业在以前盈利期间确认并已缴纳的所得税^[1]。所得税支出的贷方余额作为税前损失的抵销项目，如下所示。

损益表（部分）——无盈利期间	
税前利润（亏损）	\$ (100 000)
所得税惠利（前期缴纳税款的退回）	40 000
净亏损	<u>\$ (60 000)</u>

我们知道所得税支出减少了税前利润，现在看到所得税惠利——即前期缴纳税款的退回——也减少了税前亏损，因此，所得税减少利润额也减少亏损额。

如果年末应付所得税账户出现借方余额，则在资产负债表上将其归于资产，列作“应收所得税退税款”。

6.3.5 对所有者的工资

前面已经说明，非公司营业机构将对所有者的支付记作提款，而不记作工资费用。但股份公司的所有者不能撤回投入公司的资产。同时，股份公司的许多雇员——甚至成千上万名——本身也可能是股东。因此，股份公司对雇员是否同时是股东不加区别，所有支付给雇员的工资都确认为工资费用。

6.3.6 公司资产负债表上的股东权益

在各种组织形式的企业中，所有者权益有两种基本来源：（1）所有者的投资；（2）留存的盈利。各州法律要求股份公司在资产负债表中对两种权益的数额分项列示。

现举例，假设如下：

- 1999年1月4日，玛丽·福斯特和另外几名投资者投资现金 100 000美元建立了一家内部持股公司玛丽出租汽车公司，公司向投资者发出 10 000张股权证。
- 至2001年12月31日，3年中公司净盈利总额 180 000美元，其中 60 000美元以股利形式分配给股东。

下面是2001年末资产负债表的股东权益部分。

股东权益	
股本	\$100 000
留存利润	<u>120 000</u>
股东权益合计	<u>\$220 000</u>

股本账户的 100 000美元表示玛丽和其他投资者投入企业的资金，该账户通常也叫“投入资本”或“实收资本”。

留存利润账户的 120 000美元表示企业开业以来的利润与分配给投资者的股利之差（即净利润 180 000美元减股利 60 000美元，等于 120 000美元）。留存收益也叫“赚得资本”。

[1] 退税限于企业近几年缴纳的税款，在这里，我们假设企业前几期缴纳的税额足够使企业本期亏损所引起的负所得税支出获得补偿。

6.3.7 股票的发行

股份公司收到其所有者的现金或其他实物资产时作为交换需出具股票，公司贷记股本账户，记录该投资业务。

例如，玛丽出租车汽车公司记录收到现金投资 100 000 美元，出具股权证 10 000 张的分录如下：

现金	100 000
股本	100 000
记录出具股权证 100 000 张	

6.3.8 留存收益

留存收益账户记录企业经营获利而增加的所有者权益。净利润使留存收益账户余额增加，然而，许多股份公司有一项政策，即将部分利润分配给股东，叫做股利分配。

股利分配使资产和股东权益同步减少（如同非公司企业的提款一样），股东权益的减少反映在留存收益账户余额的减少，如企业发生亏损，留存收益也会减少。

注意，留存收益账户的余额并不代表特定会计期间的净利润或净亏损，而表示企业开业至今累积的净利润（或亏损）减去分配给股东的股利。简而言之，留存收益代表留在股份公司内部的盈利，许多大公司就是通过将大部分盈利持续累积在企业内部而逐步壮大的。

此要点的案例

康宝汤业(Campbell Soup)公司目前的一份年报显示该公司股东权益总额已接近 20 亿美元，但其中由所有者直接投资的部分只占 7 100 万美元，留存收益达到 18 亿美元以上。过去数年中，公司盈利使股东投资部分增加了 2 500% 多。

请读者谨记，留存收益是所有者权益的一部分。企业中的所有者权益并不等同于现金或其他资产，公司拥有的现金资产反映在资产负债表中的现金部分，而不反映在股东权益部分。

6.3.9 股利的会计处理

股份公司所有者不能从企业随意提取利润，向股东分配现金或其他资产必须由公司董事会正式核准——或通告，叫做股利分配。根据法律规定，股利必须按股东持股比例向所有股东支付。

公司董事会某日宣布发放股利，正式股利发放将在宣告日后不久。举例来说，假定在 12 月 1 日，玛丽出租车公司宣布对发行在外的 10 000 股股票发放季度股利每股 50 美分，股利将于 12 月 15 日向股东名册上登记的股东发放。

共需编制两笔会计分录：一笔在 12 月 1 日记录宣告股利，另一笔在 12 月 15 日记录发放股利。

12 月 1 日：

股利	5 000
应付股利	5 000

记录宣告股利，12 月 15 日向本月 10 日股东名册上登记的股东发放。

2 月 15 日：

应付股利	5 000
现金	5 000

支付 12 月 1 日宣告的股利。

请注意在股利宣告日12月1日，资产并不减少，股东取得股利的权利被确认为企业的一项负债；股利支付日12月15日，股利支付给股东时，宣告偿还这项负债。在股权登记日12月10日不作任何分录。

会计期末，股利账户被结转到留存收益账户，和所有者提款账户一同结转入所有者出资账户^[1]。

6.3.10 结账分录和留存收益表

根据利润、亏损和股利更新留存收益账户 如前文所述，企业有净利润时，留存收益账户数额增加；相反，如果发生亏损或宣告股利，则留存收益减少。记录这些事项应结平收入汇总账户和股利账户，并转入留存收益账户。

举例如下，假设2001年1月1日，玛丽出租车公司留存收益账户余额80 000美元，该年内公司有净利润60 000美元，支付四个季度股利共计20 000美元，12月31日结平收入汇总账户和股利账户的分录如下。

收入汇总	60 000	(净利润使留存收益增加)
留存收益	60 000	
在盈利的会计期末结平收入汇总账户		
留存收益	20 000	(发放股利使留存收益减少)
股利	20 000	

结平股利账户，留存收益等额减少。

如果公司本年发生净亏损，收入汇总账户就会有借方余额，编制结账分录须借记留存收益，减少股东权益总额，同时贷记收入汇总账户。

留存收益表 除了所有者权益变动情况表，股份公司还需编制留存收益表反映一年中留存收益数额的变化^[2]。玛丽出租汽车公司的留存收益表如下所示。

玛丽出租汽车公司留存收益表

2001年2月31日

年初余额(2001年1月1日)	\$80 000
本年净利润	60 000
小计	\$140 000
减：股利	20 000
年末余额(2001年12月31日)	<u>\$120 000</u>

表格最后一行的留存收益数额将出现在公司年末的资产负债表中。

6.3.11 股份公司财务报表的评价

净利润的足够度 股份公司财务报表的分析和评价在某些方面要比非公司企业容易。例如，非公司营业个体的利润代表以下三个方面对所有者的补偿：

1. 为企业提供的服务
2. 投入企业的资本
3. 作为所有者承担的风险，通常是承担个人无限责任

但股份公司却并非如此。如果股东为企业提供服务，他取得工资作为报酬。股份公司在计算

[1] 有些公司不使用股利账户，而在宣告股利时直接借记留存收益账户，这样做省略了会计期末股利账户的结转。在本教材中，我们采用单独设置股利账户并进行结转的方法。

[2] 玛丽出租汽车公司还需编制股东权益变动情况表，反映一年中股东权益各账户的改变情况，这张报表将在第12章中进行演示和讨论。

净利润时将工资确认为一项费用，因此，净利润不构成所有者个人为企业提供服务的一项补偿。

同时，股东承担的财务风险以其出资额为限，因此，股份公司的净利润仅代表股东金融投资的回报。股东只需自问：“净利润是否能抵偿我投资所承担的风险”。这使股东在比较不同公司的盈利能力作出投资决策时相对比较容易。

提请读者牢记，股东并不将其所占公司净利润的那部分纳入个人所得税申报范围，而只为收到的股利支付所得税^[1]。

评价偿债能力 在考虑向非公司营业个体提供信用时，债权人通常注意所有者个人的偿债能力而不是经济实体的偿债能力，因为所有者个人对企业债务承担偿还责任。但在向股份公司提供信用时，债权人通常只注意经济实体的还款能力，因此，当企业以公司形式组建，企业的财务能力变得至关重要。

小型股份公司和还款担保 小型的内部持股公司往往没有足够的经济资源，没有资格申请所需的贷款。在这种情况下，债权人可以要求公司的一名或几名股东以个人名义为企业的某项特定债务担保（或共同签字）。这样，如果公司无法偿还借款，共同签字署名的股东个人就要承担还款责任。

此要点的案例

一个小型家族经营的为餐馆供货的企业以公司形式组建，为了提高经营效率，企业需赊购商品，然而公司拥有资产甚少，供货商不愿意提供信用。为了帮助企业取得信用，一名大股东将其度假屋——位于夏威夷地区毛衣岛的产权作为抵押，为公司对某一供货商的债务进行担保。有了这项额外担保，供货商允许企业大量赊购商品。

但好景不长，小企业最终无力偿债，被迫宣布破产，不仅所有者们的投资血本无归，作为给公司债权人的担保，一名所有者还损失了度假屋。

6.3.12 “双重课税”的概念和问题

非公司营业个体不缴纳所得税，而是由每位所有者根据其所占企业净利润的份额缴纳个人所得税。

相反，股份公司需按其应税利润缴纳公司所得税，此外，股东还要为他们收到的股利支付个人所得税。最终公司利润被两次征税：一次是在公司赚得利润时，另一次是以股利形式将利润分配给股东时。

在两个独立时点对公司收益分别进行征税的概念叫双重课税。两次征税加总起来消耗了公司税前利润的60%至70%之多。如果投资者要面临如此高的税率，几乎没有企业可以筹集到权益资本，因此以公司形式组建企业的纳税计划至关重要。

股份公司可通过几种合法途径规避双重课税的影响，例如，股东在企业服务，企业支付工资，工资对股东来说是应税收入，但企业将工资计入费用，从而减少了应税利润。又如，如果企业不分配股利而是完全保留盈利，那么对股利的征税可完全避免。

轮到你了！ 作为一名投资者



假如你希望投资入股某高科技公司，你的投资目标之一是获得股利收入。首先分析微软（Microsoft）公司，世界顶级的软件公司之一，你很快发现1997年微软公司没有分配一分钱的股利，但公司1997年资产负债表上报告了价值约90亿美元的现金和有价值证券，拥有

[1] S公司为此规则特例，见本章后面的讨论。

上述大量的流动资产，微软公司为何不向股东支付现金股利呢？

我们的评论见本章末。

6.3.13 S公司

税法S章下有关条款规定某些内部持股公司有特殊纳税地位^[1]，符合条件享受这种特殊待遇的公司叫做S公司。

S公司不缴纳公司所得税，其股东也不因收到股利缴纳个人所得税，而是每位股东根据其所占公司净利润的份额缴纳个人所得税，因此，S公司净利润的纳税方式与合伙企业相同。

在下列情况下，S公司的特殊纳税地位最为有利：

- 公司盈利，并计划将大部分盈利以股利形式分配，在此情况下，S公司回避了双重课税的问题。
- 在经营早期会产生亏损的企业。股份公司发生净亏损通常对股东申报个人所得税没有影响，但如果企业是S公司，股东就可在申报个人所得税时减去其在企业净亏损中所占的份额。

从纳税角度来看，S公司的纳税地位可使内部持股公司的所有者大大受益，所以小企业所有者可以考虑采用这种组织形式。

S公司是一个特例，不是常规情况，除非另作说明，否则在本书教材和练习举例中所有公司均为一般公司，而不是S公司。

6.4 选择一种恰当的营业组织形式

想要建立企业，首先要仔细考虑营业机构组织形式，通常需考虑的因素如下：

- 所有者对企业债务承担的个人责任；
- 所得税；
- 筹集大量权益资本的需要；
- 所有者灵活撤回资金的需要；
- 是否所有所有者都将有管理权；
- 未来企业所有权变化时，持续经营的必要；
- 组建企业的难易程度和成本。

将已建企业组建为股份公司

一个企业刚建立时，即是独资企业或合伙企业，当它规模逐渐扩大时，就改组成内部持股公司，最后将要公开上市，即其股票由公众持有，并可在证券交易所交易。

此要点的案例

贝基苏(Benckiser)公司最近将其价值6.36亿美元的股票公开上市，在上市前这是一家内部持股公司，它曾是生产家用产品的小企业，现在它的卡尔贡(Calgon)牌洗碗机名闻遐迩，并在国际市场上同宝洁这样的工业巨头展开竞争。

当一家已建企业被改组为股份公司时，它成为了一个新的经济实体，对股份公司资产和负

[1] 作为一家S公司必须有35名或稍少有股东，所有的上述成员都须是个人并且是美国居民。所以，如果一家公司拥有其他公司股份时，它可能就不是S公司的股东。

债的估价以新实体建立时它们的市价为基础，而不是以以前经济实体的账面价值为基础。

举例如下，假设独资企业雷恩工程公司长期为戴凡·雷恩所有和经营。1月份，雷恩决定将企业重组为股份公司，他编制了公司章程，并将他独资企业中所有的资产投入新公司，新公司也承担了原企业的全部债务，作为对投入净资产（资产减负债）的回报，雷恩得到新公司的20 000股股票。

下表列示了新企业组建日原独资企业的资产、负债和所有者权益的价值，其中左栏数据是各项目在原企业的会计账面价值，右栏数据则是市场价值，每一栏中，所有者权益都等于总资产减总负债。

	独资企业会计账面价值	当时市场价值
现金	\$30 000	\$30 000
应收账款	75 000	60 000
存货	10 000	15 000
土地	40 000	100 000
房屋建筑	60 000	50 000
设备	70 000	80 000
应付票据	55 000	55 000
应付账款	20 000	20 000
所有者权益	210 000	260 000

以收到资产和负担债务的价值为基础，新建股份公司建立一系列账户的分录如下：

现金	30 000	
应收账款	60 000	(新企业根据资产现行市价作记录)
存货	15 000	
土地	100 000	
房屋建筑	50 000	
设备	80 000	
应付票据		55 000
应付账款		20 000
所有者权益		260 000

根据从雷恩工程公司得到的资产和承担的债务，发出20 000股股票。

现金影响

公众持股公司只有在股票上市出售给投资大众时（叫做“首次公开募股”，即IPO）才收到现金，以后股票的交易发生在不同投资者之间，对公司现金流量无直接影响，然而公开上市公司却非常关心其流通在外股票市价的增长趋势。

为什么？有以下原因：第一，股份公司密切关注其股票的市价是因为其股票的表现直接影响到将来企业募集权益资本（通过再次公开募股）的能力；第二，股票业绩差通常暗示企业正在处于财务危机，这反过来使公司很难获得信用，甚至使潜在客户不愿购买其生产的产品或提供的服务；最后，越来越多的公司将股票期权收益纳入其决策层的报酬，如果公司股价跌破一定价值，期权则不值一文。在这种情况下，主要决策者会丧失为公司效力的动力，决定将其“智力资本”投向别处。



网络联接

请在下列网址查询CNN财经网络

www.cnnfn.com

在主页上，查询关键词 IPO（首次公开募股）。

近期有哪些公司上市股票，初次公开募集资金？共募集了多少资金？

你熟悉这些公司吗？例如，内部持股公司 Rayovac（美国第三大电池生产商）公开上市了。

挑选一家公司，利用下列网址确定其最新市价：

www.pcquote.com

如果你在公司刚上市时购入 100 股该公司股票，按今天市价计算你是赚了还是赔了？

6.5 附设专题：进一步了解合伙制会计

合伙企业的会计处理有许多独特之处，在这节中，我们将讨论新建合伙企业开立账户，追加投资、所有者提款、在合伙人之间分配净利润以及编制年底结账分录等问题。

6.5.1 为新建合伙企业开立账户

如果某一合伙人以非现金资产投资，就产生了资产如何计价的问题。为非现金资产指派的价值应当是资产转入合伙企业当天的公允价值，派定价值必须是经过所有合伙人同意的。

为演示新建合伙企业最初会计分录的编制，假设 2001 年 1 月 1 日，约翰·布莱恩和理查德·克罗斯各有一家零售商店，现决定合并建立一合伙企业。先为每个合伙人开立一个出资账户，并贷记净资产（总资产减总负债）的商定价值。为布莱恩和克罗斯开立账户的日记账分录如下。

现金	40 000	
应收账款	60 000	
存货	90 000	
应付账款		30 000
实收资本——约翰·布莱恩		160 000

记录合伙企业中约翰·布莱恩的投资。

现金	10 000	
应收账款	60 000	
土地	60 000	
房屋建筑	100 000	
应付账款		70 000
实收资本——理查德·克罗斯		160 000

记录合伙企业中理查德·克罗斯的投资。

合伙企业的会计处理与独资企业大致相同，不同之处在于每个合伙人有一个单独的出资账户，用于记录合伙人投入资本、撤回资本和净利润中分得的份额。简而言之，它显示了合伙人在企业中权益变动的全过程。

每个合伙人还有一个提款账户，当合伙人撤回现金或其他资产时包括使用合伙人制企业资金偿还个人债务借记提款账户。

追加投资 假设开业后6个月，企业急需资金，所以每个合伙人在7月1日追加投资10 000美元，追加投资应贷记出资账户，如下所示。

现金	20 000
实收资本——约翰·布莱恩	10 000
实收资本——理查德·罗斯	10 000

记录追加投入资本。

合伙企业年末结平账户 会计年末，收入汇总账户的余额要结平，并转入合伙人的出资账户。合伙企业的盈利或亏损按原先达成的协定在合伙人之间分配。

为举例方便，我们假设布莱恩和罗斯达成协议平均分享利润（本章后面将讨论其他的损益分享协定）。假定企业营业第一年净利润60 000美元，结平收入汇总账户的分录如下：

收入汇总	60 000
实收资本——约翰·布莱恩	30 000
提款——理查德·罗斯	30 000

根据平均分享利润协定分配年内净利润。

结账的下一步是将合伙人的提款账户余额转入他们的出资账户。假定年内布莱恩提款24 000美元，罗斯提款16 000美元，12月31日结平提款账户的分录如下：

实收资本——约翰·布莱恩	24 000
实收资本——理查德·罗斯	16 000
提款——约翰·布莱恩	24 000
提款——理查德·罗斯	16 000

将合伙人提款账户的借方余额转入相应的出资账户。

合伙企业的损益表 合伙企业的损益表同独资企业惟一不同的是最后要加上净利润在合伙人之间分配情况，这部分见下例中布莱恩和罗斯合伙企业的例示。与独资企业相同的是损益表中没有所得税支出和支付给提供服务合伙人的工资。

布莱恩和罗斯公司损益表
2001年12月31日

销售收入		\$600 000
销售成本		<u>400 000</u>
销售毛利		200 000
营业费用		
销售费用	\$100 000	
常规和管理费用	<u>40 000</u>	<u>140 000</u>
净利润		<u>\$60 000</u>
净利润分配		
给约翰·布莱恩（50%）	\$30 000	
给理查德·罗斯（50%）	<u>30 000</u>	<u>\$60 000</u>

合伙企业合伙人权益表 合伙人通常要求企业财务报表提供对上年末到本年末合伙人出资账户变动情况的解释。布莱恩和罗斯公司合伙人权益表陈列如下：

布莱恩和罗斯公司合伙人权益表
2001年12月31日

	布莱恩	罗斯	总额
年初余额（2001.1.1）	\$160 000	\$160 000	\$320 000
加：追加投资	10 000	10 000	20 000

(续)

	布莱恩	克罗斯	总额
本年净利润	30 000	30 000	60 000
小计	\$200 000	\$200 000	\$400 000
减：提款	24 000	16 000	40 000
年末余额（2001年12月31日）	\$176 000	\$184 000	\$360 000

布莱恩和克罗斯公司资产负债表将列示每个合伙人的出资账户和权益总额 360 000美元。

6.5.2 在合伙人间分配合伙企业净收益

合伙企业赚得的收益须在（1）为企业提供的个人服务；（2）投入企业的资本和（3）作为所有者承担的风险这三方面进行补偿，确认上述三个因素有助于确定合伙企业利润分配的合理方案。

有可能某位合伙人全职为企业服务，而某位合伙人付出很少时间或根本不花时间管理企业，合伙人为企业贡献不同的时间和精力应当在分享利润的协议中得到体现。如果某位合伙人有特殊技能，协议中应规定给予报酬。合伙人投入企业的资本额也会有差异，合伙人在以上方面对企业贡献的差异都应在盈亏分享协议中得到体现。

为认可每个合伙人对企业的特定贡献，合伙企业盈亏分享协议往往包括对合伙人的工资补贴和按出资额计算的利息补贴。这里的“工资”和“利息”不是企业的费用，而分配合伙企业净利润时的计算步骤。

在上述布莱恩和克罗斯合伙企业的例子中，我们假定两位合伙人投入等额资本，提供等量服务，等额分享净利润。现在我们考虑合伙人出资和提供服务不等量的情况，可供合伙人选择的分享利润，分担亏损方式有许多种，但大多数盈亏分享协议属于以下几种类型：

1. 固定分配率。在前述布莱恩和克罗斯合伙企业的例示中使用的就是固定分配比率法，平均分配即50%对50%。合伙人可就任何比率在事先达成协议，如60%对40%或70%对30%。
2. 给合伙人工资补贴，剩余净利润或亏损依固定比率分配。
3. 依合伙人出资账户余额给予利息补贴，剩余的净利润或亏损依固定比率分配。
4. 给合伙人工资补贴，同时依合伙人出资账户余额给予利息补贴，剩余的净利润或亏损依固定比率分配。

以上合伙企业净利润的分配方法旨在对合伙人提供服务量和投入资本量的差异予以认可。

在下面的例示中，假定合伙人出资账户的平均余额分别为布鲁克·亚当斯 160 000美元，本·巴纳斯40 000美元，年末收入汇总账户有贷方余额96 000美元，代表当年净利润。

给合伙人工资补贴，剩余额依固定比率分配 合伙人为企业提供的劳务量往往不同，合伙企业协议利润分配条款常将给合伙人工资补贴因素考虑在内。

例如，假定亚当斯和巴纳斯就年工资补贴达成协议，亚当斯每年得 12 000美元，巴纳斯得60 000美元，这笔总数达72 000美元的工资补贴是合伙人事先达成协定的。当然，在给定的年份，企业的净利润不大可能正好等于72 000美元，因此，协议中应规定分派商定的工资补贴后剩余利润或亏损的分配比率，这里假定两人商定平分剩余的利润或亏损。

合伙企业的盈利96 000美元在合伙人亚当斯和巴纳斯之间的分配情况如下表所示。第一步是分配给合伙人商定的工资补贴，共分配净利润72 000美元，余下的24 000美元按商定的固定比率分配（本例中为50%对50%）。

合伙企业盈利分配表

	亚当斯	巴纳斯	净利润
供分配的净利润			\$96 000
分给合伙人的工资补贴	\$12 000	\$60 000	(72 000)
分配工资补贴后的剩余利润			\$24 000
按固定比率分配			
亚当斯 (50%)	12 000		
巴纳斯 (50%)		12 000	(24 000)
每一合伙人实得份额	<u>\$24 000</u>	<u>\$72 000</u>	<u>\$0</u>

根据协议，亚当斯得到 96 000 美元盈利中的 24 000 美元，巴纳斯得到 72 000 美元，结平收入汇总账户如下所示：

收入汇总	96 000	
实收资本——亚当斯		24 000
实收资本——巴纳斯		72 000

将商定的工资补贴和平分的剩余利润贷记合伙人出资账户，以结平收入汇总账户。

合伙企业利润分配中的工资补贴有时会为人误解，甚至合伙人本身也不甚明了。工资补贴仅仅是分配盈利中事先商定的计划，它既不是企业的费用，也不记入任何明细账中。合伙人是企业的所有者，不是雇员，因此，他为企业提供服务是希望分享利润而不是取得工资。

合伙人从合伙企业撤回的现金或其他资产数量比合伙人工资补贴或多或少，即使合伙人撤回的资金数量中恰好等于他的“工资补贴”，提款记录依旧借记该合伙人提款账户，而不是借记费用账户。再重复一下要点，给合伙人的“工资补贴”不应记为企业的费用^[1]。

依合伙人出资给予利息补贴，余额依固定比率分配。接着我们假设合伙人为企业提供的劳务极少，盈利主要依靠投入企业的资本，利润分配计划就会强调投入资本作为利润分配第一步的基础。

例如，假设亚当斯和巴纳斯同意合伙人依年初出资账户余额的 15% 获得利息，余额平均分配，供分配的盈利依旧为 96 000 美元，年初出资账户余额亚当斯为 160 000 美元，巴纳斯为 40 000 美元。

合伙企业盈利分配表

	亚当斯	巴纳斯	净利润
供分配的净利润			\$96 000
年初出资的利息补贴			
亚当斯 (160 000 × 15%)	\$24 000		
巴纳斯 (40 000 × 15%)		\$6 000	
分配的利息补贴总数			(30 000)
分配利息补贴后剩余利润			\$66 000
按固定比率分配			
亚当斯 (50%)	33 000		
巴纳斯 (50%)		33 000	(66 000)
每一合伙人实得份额	<u>\$57 000</u>	<u>\$39 000</u>	<u>\$-0-</u>

本例中结平收入汇总账户的分录如下所示。

收入汇总	96 000
------	--------

[1] 这一原则的特例将在更深入的会计教材中进行讨论。

实收资本——亚当斯 57 000

实收资本——巴纳斯 39 000

按年初出资账户 15% 计息，余额平均分配，将此数额贷记合伙人出资账户，结平收入汇总账户。

工资补贴，出资计息，余额按固定比率分配 前面的例子考虑了亚当斯和巴纳斯出资额的不同，但忽略了他们提供劳务量的不同，在下面的例子中，我们假设合伙人达成的盈利分配协议中提供工资补贴和年初出资账户余额的利息、工资补贴和前面一样，规定亚当斯得 12 000 美元，巴纳斯得 60 000 美元。年初出资账户余额为亚当斯 160 000 美元，巴纳斯 40 000 美元，合伙人得到出资额 10% 的利息，工资补贴和资本付息后剩余的利润平均分配。

合伙企业盈利分配表

	亚当斯	巴纳斯	净利润
供分配的净利润			\$96 000
给合伙人的工资补贴	\$12 000	\$60 000	(72 000)
分配工资补贴后利润			\$24 000
按出资额计算的利息补贴：			
亚当斯 (\$160, 000 × 10%)	\$16 000		
巴纳斯 (\$40, 000 × 10%)		\$4 000	
分配的利息补贴总额			(20 000)
工资补贴和利息补贴后剩余利润			\$4 000
以固定比率分配：			
亚当斯 (50%)	2 000		
巴纳斯 (50%)		2 000	(4 000)
每一合伙人实得份额	<u>\$30 000</u>	<u>\$66 000</u>	<u>\$-0-</u>

本例中结平收入汇总账户的日记账分录如下。

收入汇总 96 000

 实收资本——亚当斯 30 000

 实收资本——巴纳斯 66 000

将约定的工资，出资额 10% 的利息和平均分得的余额贷记合伙人出资账户，结平收入汇总账户。

约定的工资和利息补贴超出净利润 在前面的例子中，约定的工资和利息补贴的总额为 92 000 美元，可供分配的利润总额为 96 000 美元，假定净利润只有 30 000 美元，那又该如何分配？

如果合伙企业合同中对工资和出资利息有规定，即使净利润少于约定的工资和利息总额，这些规定条款也应遵守。如果亚当斯和巴纳斯合伙企业净利润仅 30 000 美元，将按下表列示方法进行分配：

合伙企业盈利分配表

	亚当斯	巴纳斯	净利润
供分配的净利润			\$30 000
给合伙人的工资补贴	\$12 000	\$60 000	(72 000)
分配工资补贴剩余的亏损			\$(42 000)
按出资额计算的利息补贴：			
亚当斯 (\$160 000 × 10%)	\$16 000		
巴纳斯 (\$40 000 × 10%)		\$4 000	
分配的利息补贴总额			(20 000)

(续)

	亚当斯	巴纳斯	净利润
分配工资和利息后剩余的亏损			\$(62 000)
以固定比率分配：			
亚当斯（50%）	(31 000)		
巴纳斯（50%）		(31 000)	62 000
每一合伙人实得份额	<u>\$(3 000)</u>	<u>\$33 000</u>	<u>\$-0-</u>

除非亚当斯对合伙企业合同的条款非常熟悉，否则必然会对这一会计年度他所分得的净利润感到惊奇。分配的公式事实上使得亚当斯分得亏损 3 000 美元，而巴纳斯分得利润 33 000 美元，结平收入汇总账户的日记账分录如下：

收入汇总 30 000
 实收资本——亚当斯 3 000
 实收资本——巴纳斯 33 000
 将约定工资，10% 出资利息和平均分担的亏损贷记合伙人出资账户，结平收入汇总账户。

章末回顾

学习目标小结

学习目标1 描述独资企业的基本特征。

独资企业是最简单的营业机构组织形式，尽管独资企业不是一个独立的法律实体，但企业的经济交易仍需和所有者的个人交易分别记录与对待。

学习目标2 掌握评估独资企业盈利能力和偿债能力时应考虑的因素。

独资企业的净利润应能在以下三方面对所有者进行补偿：（1）为企业提供的劳务；（2）投入的资本；（3）企业所有者承担的风险。因为所有者将财产转入或转出企业非常容易，所以独资企业本身的偿债能力并不像其他形式营业机构那样重要，债权人必须透过企业财务报表进而分析评估其所有者的偿债能力。

学习目标3 描述一般合伙人制和限制个人责任的合伙人制的基本特征。

独资企业的基本特征一般合伙人制企业基本上都有，其中最主要的特征如：（1）每个合伙人对企业债务承担个人无限责任；（2）相互代理概念——每个合伙人有权代表企业签定相关合同。

受限合伙人制的特征如下：（1）至少有一名一般合伙人；（2）有一名或一名以上的受限合伙人。一般合伙人的地位和传统的合伙人一样，对合伙企业债务承担个人无限责任，并参与企业管理，受限合伙人基本上属于投资者，他们对损失承担的责任以其出资额为限，不参与企业管理。

有限责任合伙人制具备受限合伙人制的多数特征，另外还有一个明显的优势。有限责任合伙人制不区分一般合伙人和受限合伙人——所有合伙人都只承担有限责任，并可以参加企业管理。有限责任合伙人制是专职行业合伙企业普遍采用的组织形式，因为它保护合伙人不致为其他合伙人的疏忽承担个人责任。

学习目标4 描述股份公司的基本特征。

股份公司是独立于其所有者（股东）的法律实体，可以拥有财产，为其债务负责，并支付所得税。股份公司的组建要比非公司企业困难且成本高昂，并且受制于更多的政府法规。公司形式经济实体的其他特征包括股票可自由转让，持续经营，专业人员管理和对其收益的“双重

课税”。

学习目标5 阐述公司所得税以及所得税对于税前利润或亏损的影响。

所得税支出等于股份公司应税利润乘以现行税率，所得税使税前利润或税前亏损数额下降。如果公司赚得税前利润，缴纳所得税减少了留在公司的利润，如果公司税前是亏损，可以退回前些年缴纳的一部分所得税，因此当年“负的”所得税支出成为一项流入，从而减少了亏损。

学习目标6 简述股票的发行程序。

股份公司发行股票，换取所有者的现金或其他资产投资，公司记录时借记相关资产账户，贷记股本账户。

学习目标7 阐述留存利润和股利的本质，学习编制留存收益表。

留存利润表代表所有者权益中由公司盈利产生的部分，留存收益因为盈利增加，因为净亏损或向股东发放股利而减少。

发放股利共有两笔日记账分录，第一笔在股利宣告日确定支付股利的负债，第二笔在股利发放日记录将股利分配给股东。

留存收益表显示会计期内留存收益的变动情况。

学习目标8 解释为什么对公司和非公司组织形式经济实体的财务报表做出不同解释。

股份公司净利润的性质和非公司企业利润完全不同，非公司企业的净利润要在以下三方面对所有者进行补偿：（1）个人为企业提供的劳务；（2）投入企业的资本；（3）所有者承担的风险，通常是承担负债的个人无限责任。

如果所有者为股份公司服务，公司支付工资，并将其作为费用减少公司净利润，因此股份公司的净利润只对所有者投入的资本进行补偿。

债权人向股份公司提供信用，必须周密考虑企业的财务能力，因为所有者个人不对企业债务承担责任，而向小型内部持股企业提供贷款时，债务人常常要求大股东进行个人担保。

学习目标9 讨论选择公司组织形式时应考虑的主要因素。

考虑的因素有所有者个人对企业资产处置的自由度，是否所有所有者都需要管理权，持续经营的需要和组建的难易程度等。

***学习目标10** 合伙企业合伙人如何分配企业净利润。

合伙企业合约应明确规定如何分配净利润或亏损，如果合约没有阐明该问题，合伙人则平分利润或亏损。

为确认合伙人提供劳务量的不同，通常在分配利润中先计算给合伙人的“工资”。为补偿合伙人投入的资本量不同，还要给予“利息”。剩余的利润——或亏损——再按事先约定的比率分配。请记住这些“工资”、“利息”不作为费用出现在损益表中，它们只是计算合伙人在合伙企业净利润中应分得份额的步骤。

在以下章节中，大多数例示和作业题中论及的企业都以公司形式组建，但仍会出现一些非公司企业——你需要理解它们的不同之处。

关键术语

board of directors 董事会

由公司股东选举产生，制定公司决策，任免经理和管理人员。

capital stock 股本

公司所有权单位，可自由转让。

closely held corporation 内部持股公司

公司为数量有限的股东拥有，非公开上市。

corporation 股份公司

由法律认可，同所有者分离的经济实体。

公司有州政府批准设立，发行可上市流通的所有权凭证，即股票。

dividend 股利

公司分配给股东的资产（通常以现金形式）。

double taxation 双重课税

先对公司收益课税，公司将收益以股利形式分配后，再对股东课税。

drawing account 提款账户

非公司组织经济实体中，用以记录所有者提取现金或其他资产的账户。

general partner 一般合伙人

传统合伙人制组织形式下的合伙人，享受权利，同时承担义务，包括相互代理和个人无限责任。

income or loss before income taxes 税前利润(或亏损)

公司利润表上扣减除所得税以外的所有费用的利润合计数，扣减所得税后则得净利润。

income taxes expense 所得税费用

公司利润表中需向联邦政府、州政府或其他征税当局交纳的部分。

limited liability partnership 有限责任合伙人制

这是一种出现较晚的营业机构组织形式，所有合伙人均可参与管理，但对其他合伙人的行为只承担有限责任，现为专职人员（如会计师、医生和律师）从业协会广泛采用。

limited partner 受限合伙人

受限合伙人制下，合伙人无权参与管理，仅有权参与利润分配。对企业亏损的责任以其出资额为限，受限合伙人的地位与传统意义上的合伙人不同，而与投资者相似。

limited partnership 受限合伙人制

拥有一名或多名受限合伙人，同时拥有一名或多名一般合伙人的合伙人制。

limited personal liability 个人有限责任

经济实体的某些所有者对经济实体的债务不负有个人无限责任，因此其潜在损失仅限于权益出资额。该概念通常运用于股份有限公司的持股人和受限合伙人制的受限合伙人。

mutual agency 相互代理

每一合伙人作为合伙人制企业的代理，

开展合同规定业务的权利。

partnership 合伙人制

由两个或两个以上个人自愿结成合伙人组成的非公司经济实体。

partnership contract 合伙企业合作

合伙人之间关于合伙制企业运作达成的协定，通常包括分享利润和分担亏损的条款。

public information 公开信息

法律规定一般公众可以获取的信息，包括公开上市公司的年度财务报表。

publicly owned corporation 公众持股公司

即股票可由一般公众自由买卖的公司，包括大多数规模大，信誉好的公司。

retained earnings 留存收益

经济实体的股东权益中由于保留部分盈余而形成的部分，包括股利以外公司营业期中全部利润(或亏损)。

Scorporation S 公司

在纳税时，其组织形式视为合伙人制的一类公司。

sole proprietorship 独资企业

由个人单独拥有的非公司经济实体。

statement of partner's equity 合伙企业权益变动表

合伙人制下，显示会计年度中每一合伙人出资账户变动情况的财务报表。

statement of retained earnings 留存收益表

显示某公司在会计年度中留存收益数量变动的财务报表。

stock holders or share holders 股东(或持股人)

公司的所有者。股东拥有公司股票，接受公司以股利形式分配的利润，但并不直接参与公司管理，对公司债务的责任以其持有股票额度，即出资额为限。

taxable income 应税收入

应缴纳所得税的公司收入。所得税法规定按应税收入计征，而不是按通用会计准则（计算的收入）计征。但多数情况下，公司应税收入与税前收入数量相仿。

tax planning 纳税计划

规划未来交易，以期在合法条件下使所得税的影响最小化。

unincorporated business 非公司经济实体

以非公司组织形式组建的经济实体，包括独资企业和合伙人制企业。

unlimited personal liability 个人无限责任

经济实体的所有者对该实体的债务承担个人无限责任，该概念适用于独资企业和合伙人制下的一般合伙人。

示范题

欧罗（Euro）汽车修理公司是一家规模不大但正在逐步扩展的汽车修理连锁企业，2001年4月，公司股东权益账户因以下事项而发生变动：

4月1日，以每股25美元的价格增发10 000股股票。

4月5日，宣告向在外流通的50 000股股票发放股利每股50美分。

4月20日，支付4月5日宣告的股利。

4月30日，记录应税税前利润52 000美元的所得税负债（假设所得税率40%）。

要求：

a. 为欧罗汽车修理公司上述经济事项编制日记账分录。

b. 编制2001年4月30日的留存收益表，假定3月31日留存收益余额为510 000美元。

示范题答案

a. 欧罗汽车修理公司日记账分录

4月1日 现金 250 000
股本 250 000

以每股25美元的价格增发股票10 000股。

4月5日 股利 25 000
应付股利 25 000

宣告每股股利0.5美元，4月20日支付（ $0.5 \times 50\ 000 = \$25\ 000$ ）。

4月20日 应付股利 25 000
现金 25 000

记录4月5日宣告股利的支付。

4月30日 所得税支出 20 800
应付所得税 20 800

记录4月份应付所得税（ $\$52\ 000 \times 40\% = \$20\ 800$ ）

b.

欧罗汽车修理公司留存收益表
2001年4月30日

留存收益（2001年3月31日）	\$510 000
本月净利润（ $\$52\ 000 - \$20\ 800$ ）	<u>31 200</u>
小计	\$541 200
减：股利	<u>25 000</u>
留存收益	<u>\$516 200</u>

自测题

这些问题的答案见本章末。

1. 下列哪些是大多数非公司企业，即独资企业和合伙企业的特征（选出所有正确答案）？

- a. 尽管所有者寿命有限，但假定企业持续经营。
 - b. 企业盈利但不支付所得税。
 - c. 如果企业经营不善，所有者潜在损失以其权益出资额为限。
 - d. 所有者没有股利，但可从企业随意撤走资产。
2. 下列哪两个因素使加入合伙企业尤为风险：
- a. 相互代理和个人无限责任
 - b. 寿命有限和个人无限责任
 - c. 寿命有限和相互代理
 - d. 双重课税和相互代理
3. 下列哪种类型的所有者不积极参与企业日常管理（选出所有正确答案）？
- a. 一般合伙人
 - b. 受限合伙人
 - c. 独资者
 - d. 公众持股公司股东
4. 假设费雪公司通常有盈利，但本会计期间有亏损，记录当前会计期所得税支出的分录最有可能（选出所有正确答案）：
- a. 增加亏损数额
 - b. 贷记所得税支出账户
 - c. 只是调整分录，而不是记录本期已完成交易的分录
 - d. 贷记应付所得税账户
5. 股份公司的净利润应足够补偿股东的：
- a. 为公司提供的劳务和投入的资本
 - b. 为公司提供的劳务，投入的资本和所有者承担的风险
 - c. 投入的资本和投资损失的风险
 - d. 为企业债务承担个人责任的风险
- *6. 2001年初卡特和狄克瑟出资账户的余额分别为 80 000美元和100 000美元，合伙企业合约规定利息为年初出资余额的 10%，工资为卡特30 000美元，狄克瑟24 000美元。剩余的利润或亏损卡特得60%，狄克瑟得40%。2001年合伙企业净利润为 62 000美元。该年中没有追加投资，但卡特每月提款 1 500美元，狄克瑟每月提款 1 000美元。2001年12月31日合伙企业资产负债表上应包括：
- a. 实收资本——卡特 94 000美元
 - b. 实收资本——卡特 112 000美元
 - c. 实收资本——狄克瑟 30 000美元
 - d. 合伙人权益总额—— 242 000美元

作业

讨论题

1. 坦雷·哈生名下的独资企业哈生体育用品商店是一家零售商店，他还拥有一栋房屋，当时以200 000美元购入，现在价值250 000美元（哈生以房屋为抵押借款 140 000美元）。请说明在哈生体育用品商店的财务报表上房屋和抵押应如何列示。
2. 简·米勒是一家小型生产企业的所有者，她考虑同汤姆·勃莱根合作建立一家合伙企业，因为她觉得勃莱根十分精通业务。简要阐述可能建立的合伙企业对米勒的有利和不利之处。
3. 相互代理这一术语指什么？

4. 一家房产开发公司由国内 50 名投资者投资建立, 现由两名经验丰富的开发商进行管理。为方便投资者最大限度获得所得税惠利, 企业以合伙人制形式组建。请解释为什么这种类型的企业最有可能采用受限合伙人制而不是一般合伙人制。

5. 比较合伙人从合伙企业撤回资产和股东从股份公司获得股利的权利, 两种权利有什么显著区别?

6. 区别一般合伙人制、受限合伙人制和有限责任合伙人制。

7. 对于法律业, 哪种形式的合伙人制最为合适? 为什么?

8. 在比较合伙企业与相当规模股份公司的净利润时, 要考虑什么因素?

9. 苏珊·里德是一家电脑零售商店的合伙人, 在本年度内, 她从合伙企业撤回现金 45 000 美元, 同时取走价值 3 200 美元的存货供个人使用。今年她分得的合伙企业净利润为 39 000 美元, 里德在申报个人所得税时应申报多少?

10. 奥林·柯尔名下的柯尔工程是一家独资企业, 经营非常成功。柯尔计划几年后退休, 但家族中无人能胜任接管这一企业, 柯尔的会计师编制财务报表时是否应继续持续经营的假设? 为什么?

11. 如何计算股份公司的所得税支出?

12. 所得税支出和企业的其他费用有何不同?

13. 所得税是如何影响税前利润或税前亏损数量的?

14. 在下述几方面区别股份公司和合伙企业?

a. 所有者对企业债务承担的责任

b. 所有权的自由转让

c. 持续存在

d. 联邦政府对收入征税

15. 比较股东的股利和非公司企业所有者撤走资产的异同?

16. 解释运用于股份公司盈利的双重课税的意义。

17. 在哪些情况下企业以 S 公司形式组建比以常规公司形式组建更有利?

*18. 就一名或两名合伙人之间如何分配盈利达成协议时, 需要考虑哪些因素?

*19. 合伙企业约定分配利润时考虑工资和利息补贴, 当合伙企业产生净亏损时, 某一合伙人出资账户的减项是否可能超过整个合伙企业的净亏损?

*20. 合伙人约翰·杨面临选择, 或者接受无工资补贴, $1/3$ 合伙企业净利润, 或者接受每年 16 000 美元工资补贴和 $1/4$ 合伙企业净利润。请简要列示做出决定时应考虑的因素。

练习

练习6.1 作为学生

LO1, 3, 4, 9

假定在大学求学期间, 你准备开一家网页咨询公司, 你需要向银行借款 5 600 美元购置电脑设备, 并将父母送你的高中毕业礼物——一辆跑车作为抵押。如果经营不善, 你不希望失去跑车, 所以你打算以公司形式组建, 这样主能保障你免受损失吗? 为什么?

练习6.2 营业机构组织形式

LO1, 3, 4, 9

在下列情形下, 选择你希望企业采取的组织形式, 备选项如下:

独资企业

一般合伙人制

受限合伙人制

有限责任合伙人制

股份公司

S 公司

有些情况下, 你会有一种以上的选择, 如果有, 请做解释, 请对所有选择做充分说明。

a. 由一个年轻人经营的为邻居修剪草坪的企业

b. 生产电动汽车的企业。

- c. 小型生物技术公司，为几名研究人员所有，由十多名投资者提供资金。从长期来看，公司开发经营医药用品，但最初几年主要从事研究，可能不会有收入。
- d. 姐弟俩拥有并经营的小型服装零售店
- e. 六名医生组成的医疗小组，所在州政府不允许专职行业建立公司。
- f. 拍摄动作片的企业，所有者包括一名好莱坞导演和两名提供资金的富有投资者。
- g. 由一名航空飞行员所有的航空学校，该校有盈利，但所有者将盈利购买飞机，用于扩建企业。

练习6.3 评价独资企业的财务报表

LO1, 2

第一国民银行（First National Bank）正在考虑给Brake咖啡店——一家有发展前途的风味咖啡店贷款25 000美元。该店是贝姆·巴勒维独资建立的企业。银行现有该企业当年的财务报表，其中资产负债表上所有者权益一项超过400 000美元。

- a. 为什么独资企业的资产负债表对银行这类债权人来说用途有限？
- b. 第一国民银行决定是否贷款，哪类其他信息是至关重要的？

练习6.4 合伙企业交易事项

LO3

里克特·潘凡克特公司是一家合伙企业，合伙人有约拉杜·贡札拉斯、维勒·杜特和林达·亚格三人。合伙企业合约规定三人平分合伙企业利润。当年贡札拉斯提款25 000美元，杜特提款23 000美元，亚格提款30 000美元，公司净利润达到120 000美元。

- a. 计算本期每位合伙人分得的净利润份额。
- b. 合伙企业经营对合伙人个人申报所得税是否有影响？如果有，请说明。
- c. 编制本年合伙人权益表，假设年初合伙人出资账户余额分别为贡札拉斯50 000美元、杜特60 000美元和亚格40 000美元。

练习6.5 比较独资企业和股份公司的不同点

LO1, 2, 4, 6, 7, 8

下面列示的是音像制品公司（Video Productions）的四项经济事项：

- a. 所有者追加投资25 000美元
- b. 所有者个人为企业提供劳务，获得报酬20 000美元
- c. 企业本期赚得净利润80 000美元
- d. 企业向所有者分配10 000美元利润

简述上列事项对不同组织形式下企业财务报表的影响：

（1）独资企业；（2）股份公司。

练习6.6 股东权益

LO6, 7

厄普通公司于2000年初建立，以每股0.5美元的价格发行股票20 000股，公司2000年报告净亏损8 000美元，2001年净利润15 000美元，两年都未发放股利。

- a. 编制2001年年末股份公司资产负债表股东权益部分。
- b. 比较厄普通公司股东权益部分的两类资本的异同。

练习6.7 权益的分析

LO6, 7

下表所示为娄维尔股份公司2000年和2001年末资产负债表的股东权益部分：

	2001	2000
股东权益：		
股本	\$50 000	\$30 000
留存收益	<u>200 000</u>	<u>180 000</u>
股东权益总额	<u>\$250 000</u>	<u>\$210 000</u>

- 计算2001年股东追加投资数额；
- 假设股份公司2001年宣告支付股利10 000美元，计算2001年公司赚得的净利润；
- 说明2001年12月31日留存收益余额200 000美元的意义；

练习6.8 结账分录和股东权益

LO4, 7

丘勃·克林和几名投资者建立弗莱豪斯·德里股份公司，初始投资 15 000美元。因为利润留存在公司内部，到2001年12月31日股东权益增至53 000美元。2001年公司赚得净利润61 000美元，宣告并支付股利48 000美元，弗莱豪斯公司在每年12月31日结账。

- 编制2001年12月31日公司收入汇总账户和股利账户的结账分录；
- 编制2001年的留存利润表；
- 编制2001年12月31日资产负债表股东权益部分。

练习6.9 “R” Us玩具公司年度报表

LO5, 6, 7

股份公司在某些方面与其他经济组织形式的营业机构不同，如支付股利、公司的税法地位以及在资产负债表权益部分报告的元素。参考本书附录A中“R” Us玩具公司的年度报表回答下列问题：

- 公司最近一年报告的税前利润是多少？
- 公司最近一年年末应付所得税账户余额是多少？
- 公司当年是否宣告现金股利？如有，宣告了多少现金股利？

练习6.10 所得税

LO5

在2001年前10个月中，红卡运输公司赚得税前利润（应税利润）900 000美元，公司每月编制财务报表，预计所得税支出是税前利润（或亏损）的40%。在11月份公司赚得的税前利润是150 000美元。而12月份，由于雇员罢工，公司损失税前利润220 000美元。

- 编制11月30日和12月31日确认当月所得税支出的调整分录；
- 编制以下时点公司损益表中最后三栏内容：税前利润（或亏损）、所得税支出和净利润（或亏损）。（1）2001年11月末（11月30日）；（2）2001年12月末（12月31日）；（3）2001年年末（12月31日）。

练习6.11 独资企业改组为公司

LO6, 9

杜克企业是威廉姆·杜克名下的一家独资企业。杜克希望吸引其他权益投资者进行投资，所以决定将企业改组为股份公司，原企业资产负债表中资产列示如下：现金 10 000美元，应收账款65 000美元，存货105 000美元，机器设备80 000美元，应付账款40 000美元。

杜克认为资产中除应收账款和机器设备，其余账面价值与公允市价大致相同，应收账款市价55 000美元，机器设备市价95 000美元。要求编制记录杜克投资入股的一般日记账分录。假定改组后企业发给杜克25 000股股票交换杜克投资入股的资产与负债。

*练习6.12 建立合伙企业（附设专题）

LO10

佛恩·道格拉斯名下的一家企业缺少资金，因此他决定和能为企业提供现金的安昆·马昆建立合伙企业。道格拉斯投入的资产在原企业的资产负债表上列示如下：现金 600美元；应收账款34 900美元；存货45 000美元；机器设备21 600美元。机器设备在原独资企业因使用已计提折旧1 800美元。

道格拉斯和马昆达成协议，应收账款公允价值为33 100美元，存货以其重置成本54 000美元作价，机器设备公允价值为19 000美元，要求为合伙企业开立账户，编制记录道格拉斯投资的一般日记账分录。

*练习6.13 合伙企业利润分配（附设专题）

LO10

注册会计师昆哲和佛明分别出资100 000美元和80 000美元建立了一家合伙企业，他们商定

按如下条款分配净利润：

1. 给昆哲工资补贴80 000美元，佛明60 000美元；
2. 按出资账户年初余额的15%计算利息补贴；
3. 合伙企业利润超过利息与工资补贴的部分，昆哲得60%，佛明得40%。合伙企业经营第一年发放利息和工资补贴前净利润达247 000美元，这笔247 000美元的净利润在两位合伙人之间如何分配，按正文部分的三栏式表格进行计算，分别列示出利息、工资和剩余利润的分配。

问题

问题6.1 分析合伙企业账户

LO3

幸运汉堡包是一家快餐店，由三名合伙人投资建立，约定平均分享利润，下表列示的是本年度结账前部分账户的余额：

	借	贷
实收资本——格莱		55 000
——周		60 000
——维斯特		5 000
提款——格莱	15 000	
——周	15 000	
——维斯特	30 000	
收入汇总		75 000

要求：

参照上述信息，回答下列问题，并列示必要的计算步骤：

- a. 三名合伙人在与本企业相关的个人所得税税栏中应各自申报多少？
- b. 编制本年度12月31日的合伙人权益表，假定合伙人今年没有追加投资。
- c. 假定合伙人为企业服务的时间相等，为什么格莱和周会觉得利润分配计划不合理。
- d. 在评价合伙企业赚得的利润是否合理时，合伙人应考虑哪些因素？

问题6.2 股东权益交易

LO6, 7

顶尖狂热公司以股份公司形式组建，是经营魔术道具的连锁商店，六月份里，股东权益各账户由于以下经济事项而发生变动：

- 6月3日，公司以每股20美元的价格出售1 000股股票；
- 6月10日，公司宣布向流通在外的20 000股股票发放股利，每股25美分，6月23日支付；
- 6月23日，发放6月10日宣告的股利；
- 6月30日，收入汇总账户有贷方余额60 000美元，公司每月结账。

要求：

- a. 为以上经济事项编制日记账，包括结平收入汇总账户和股利账户的分录；
- b. 编制6月份的留存收益表，假定5月31日留存收益账户余额为520 000美元。

问题6.3 股东权益交易（难度大于上一题）

LO4, 5, 6, 7

威廉姆·贝斯特在2000年初组建了新潮西部时装公司。1月15日，股份公司向贝斯特和其他投资者发放了40 000股股票，每股价值20美元。

2000年底结平收入和支出（除所得税支出）账户转入收入汇总账户后，有税前利润120 000美元，公司所得税税率为40%，本年没有宣告股利。

2001年3月15日，董事会宣告发放每股股利50美分，4月15日支付。

要求：

- a. 编制2000年下列的日记账分录：(1) 普通股股利；(2) 记录12月31日所得税负债；(3) 结平所得税支出账户；
- b. 编制2001年3月15日宣告股利和4月15日支付股利的日记账分录；
- c. 公司2001年产生净亏损18 000美元，编制2001年12月31日结平收入汇总和股利账户的分录；
- d. 编制2001年12月31日资产负债表的股东权益部分，并单独列表说明编表日留存收益的计算过程。

问题6.4 股东权益部分

LO6, 7

下面的两则题目相互独立，每题都为编制股份公司资产负债表股东权益部分提供了必要的信息。

- a. 1999年初，尼尔股份公司成立，发行股票50 000股，每股5美元，1999年公司报告净亏损32 000美元，2000年又有净亏损12 000美元，2001年公司报告净利润90 000美元，宣告发放股利，每股50美分；
- b. 威尔夏工业公司于1997年初成立，发行股票100 000股，每股10美元，经营5年公司共盈利800 000美元，并且每年向普通股股东支付股利每股25美分。

要求：为每个公司编制2001年12月31日公司资产负债表股东权益部分。

问题6.5 比较独资企业和股份公司的异同

LO1, 2, 4, 5, 6, 7, 8

加州眼罩是保尔·特纳独资拥有的一家零售商店，11月份，由于发生以下经济事项而使资本账户发生变化：

- 11月9日，特纳追加投资15 000美元；
- 11月15日，特纳支取1 500美元，作为他本月前两周的工资；
- 11月30日，特纳支取1 500美元作为他本月后两周的工资；
- 11月30日，加州眼罩商店向特纳分配利润1 000美元。

要求：

- a. 假设企业以独资企业形式组建：
 1. 为企业编制记录上述经济事项的日记账分录；
 2. 编制11月份结账分录，假定结平所有收入和费用账户后，收入汇总账户有余额5 000美元。
- b. 假定企业以股份公司形式组建：
 1. 为公司编制记录上述经济事项的日记账分录，假定11月30日的利润分配是支付11月20日宣告的股利；
 2. 编制11月份的结账分录，假定结平所有收入和费用（除所得税支出）账户后，收入汇总账户有余额5 000美元。编制结账分录前，先编制当月应付所得税支出分录并将所得税支出账户结平转入收入汇总账户。假定公司所得税税率为30%。
- c. 解释独资企业和股份公司组织形式下净利润产生差异的原因。
- d. 阐述企业组织形式对特纳申报个人所得税的影响，假定企业采用：(1) 独资形式；(2) 股份公司形式。

问题6.6 独资企业组建为股份公司

LO6, 9

下表是独资企业梯地·杜特婴儿用品商店2001年3月31日的资产，负债和所有者权益情况。当日，所有者计划将其组建为股份公司。

	独资企业账面价值	现行市价
现金	\$20 000	\$20 000
应收账款	35 000	30 000
存货	110 000	125 000
机器设备	95 000	100 000
应付票据	50 000	50 000
应付账款	10 000	10 000
所有者权益	200 000	215 000

要求：

- 哪些金额将记入新公司的会计账户中？为什么？
- 编制一般日记账分录，记录新公司的成立。假定股份公司发行股票 10 000 股交换取得的独资企业的资产和负债。
- 为什么原企业所有者要将企业重组为股份公司？

*问题6.7 建立合伙企业（附设专题）

LO10

阿夫雷和克欧克合伙企业于 7 月 1 日成立，合伙人乔奇·阿夫雷和弟纳·克欧克约定等额出资，平均分享利润，分担亏损。阿夫雷的出资包括现金 30 000 美元和价值 56 000 美元的商品存货。

克欧克出资总额也是 86 000 美元，按照约定，她的出资包括她原有企业的资产和随同转入合伙企业的负债。各项目的商定价值以及在克欧克企业账户上的原值一并列示在下表中。除此以外，克欧克还拿出部分现金，使其出资账户达到 86 000 美元。

	克欧克的投资	
	克欧克记录的余额	商定价值
应收账款	\$81 680	\$79 600
存货	11 400	12 800
办公设备（净）	14 300	9 000
应付账款	24 800	24 800

要求：

- 起草阿夫雷和克欧克在新建合伙企业投入资产的分录（一般日记账形式）；
- 编制 7 月 1 日结束原企业后，新建的合伙企业的资产负债表（报表形式），反映上述资产在企业间的转移；
- 经过一年的营业，次年 6 月 30 日，收入汇总账户显示贷方余额 74 000 美元，每个合伙人的提款账户有借方余额 31 000 美元。编制 6 月 30 日结平收入汇总账户和提款账户的分录。

*问题6.8 以各种方法分配合伙企业净利润（附设专题）

LO10

今晚欢乐是一家小型俱乐部，以合伙企业形式组建，其中刘易斯出资 80 000 美元，马丁出资 120 000 美元，经营第一年净利润达 110 000 美元。

要求：

- 在下列三种盈亏分配假设方案下，110 000 美元净利润该如何分配？
运用本章的表格类型，列示净利润分配的步骤：
 - 净利润按固定比率分配：刘易斯占 40%，马丁占 60%；
 - 按出资账户年初余额的 15% 计算利息补贴，余额平分；

3. 给合伙人刘易斯工资补贴 36 000 美元, 马丁 56 000 美元; 按出资账户年初余额的 15% 计算利息补贴; 余额平分。

b. 根据 a (3) 分配方案的结果编制日记账分录结转平收入汇总账户。

*问题 6.9 分配合伙企业的利润和亏损

LO10

某一研究咨询机构共有三个合伙人——阿克斯勒、勃莱特和康纳特。当年他们三人出资账户的余额分别为 180 000 美元、140 000 美元和 80 000 美元。合伙合同约定合伙人的工资补贴如下分配: 阿克斯勒得 10 000 美元, 勃莱特的 50 000 美元, 康纳特得 28 000 美元。合伙人还将得到住资余额 12% 的利息补贴。剩余的利润或亏损如下分配: 阿克斯勒得 1/2, 勃莱特得 1/3, 康纳特得 1/6。

要求:

根据以下的假设分别编制表格说明三个合伙人利润的分配情况。下面的数据是当年可供分配的合伙企业的净利润或亏损。

- a. 利润 526 000 美元;
- b. 利润 67 000 美元;
- c. 亏损 32 000 美元。

案例

案例 6.1 我想这样进行记录

LO1, 2

马克·杜特维勒是杜特维勒农场的农场主, 最近被评选为克林顿县的最佳农场主。裘恩·威廉姆斯是一名念会计的学生, 在业余时间做杜特维勒的兼职簿记员, 她为杜特维勒农场编制会计记录, 并且为杜特维勒记录一些个人的经济事项。

杜特维勒农场是一个独资企业, 没有向投资者或债权人报告财务状况的义务。事实上农场并不编制正式的财务报表, 杜特维勒只在管理农场和申报个人所得税时才用到会计记录中的信息。

最近有两件事令威廉姆斯十分头疼。杜特维勒说他最近手头有点紧, 所以要她在公司的银行账户上开立支票支付其个人的维萨卡消费账单。他还要求威廉姆斯将他全家今年到迪士尼乐园度假的全部费用 1 800 美元借记到公司的旅行费用账户。至今还没有编制任何会计记录, 但威廉姆斯知道其中 700 美元的机票费用已经用企业的银行账户资金支付了, 其他的费用, 如旅馆账单、餐费和迪士尼乐园的门票是从杜特维勒的个人银行账户中支付的。

要求:

分别评价上述两件事, 试说明威廉姆斯为什么会感到头疼。请你向威廉姆斯推荐较好的处理方法。

案例 6.2 是否改组为股份公司

LO1, 4, 9

玛利欧·范莱梯名下的范莱梯·福特是一家成功的汽车买卖企业。25 年来, 范莱梯一直经营管理着这家独资企业, 所以他既是所有者又是经理人。现在他已经 70 高龄, 打算不久后退休, 然而他希望汽车买卖企业仍然处于家族名下, 他的目的是将企业留给他的两个儿子和五个孙子。

范莱梯一直在考虑是否要将范莱梯·福特改组为股份公司。如果将企业改组为股份公司, 他就可以留给每个继承人一定数量的股份; 否则, 继承人们就将和合伙企业的形式继续经营。在选择合适的企业组织形式时, 范莱梯主要考虑以下的因素:

1. 所有权: 范莱梯希望两个儿子每人拥有企业的 25%, 五个孙子每人拥有 10%;
2. 持续经营: 范莱梯希望企业能无限期存续, 即使一个或多个继承人死亡或不想继续拥有企业;

3. 管理:范莱梯退休后希望将企业的管理工作交给一个长时间的雇员裘·亨士,尽管范莱梯希望将企业置于家族名下,但他认为家族内没有一个人有足够的时间或经验来管理企业的日常事物。事实上,范莱梯认为他有两个孙子根本没有商业头脑,也不希望他们来参与企业的管理;

4. 所得税:范莱梯希望通过企业维持或改变组织形式使其继承人缴纳的所达税最小化,并且能按年度将所得的收益分配给所有者;

5. 所有者的负债:范莱梯意识到经营汽车买卖企业有时可能会负担数额巨大的债务,例如汽车修理不当导致车祸。尽管企业购买保险,但他仍旧希望继承人们在企业的权益投资不致在企业产生损失时使他们的个人财产受到威胁。

要求:

- 分别考虑以上的五个因素,说明他们将如何影响范莱梯关于企业组织形式的选择(合伙企业还是股份公司);
- 根据a部分的分析,你认为范莱梯应该将范莱梯·福特改组为股份公司或由他的继承人以合伙企业形式经营?

案例6.3 选择营业机构组织形式

LO1, 4, 9

采访当地两家小企业的所有者,其中一家以股份公司形式组建,另一家是独资企业或合伙企业,询问以下问题:

- 为什么选择这一组织形式?
- 选择这种组织形式后有没有遇到当时没有预见到的困难?
- 在可预见的未来,企业会不会变更现有组织形式?如果会,又是为什么?

提示:所有制采访都应按照本书“前言”中讨论的指导方法来进行。

案例6.4 披露的信息量

LO1, 4, 9

克雷斯·泰勒是玛特生供应公司,一家供应办公清洁用品的小型批发企业的所有者和管理人,多年来该企业一直以合伙形式经营,最近企业被改组为股份公司。

现在泰勒正和第一国民银行商谈一笔贷款,显然信贷员道格拉斯·里德以为企业仍采用合伙形式。

要求:

- 为什么信贷员要关注企业法律上的组建形式?
- 讨论这种情况下泰勒应承担的道义上的责任。

案例6.5 谁吃掉了公司利润:纳税计划和纳税陷阱

LO1, 4, 5, 9

阿兰·维勃名下的小肉铺普雷姆·卡兹最初是独资企业,而后他开始在报刊的礼品栏中登载广告,企业迅速扩展成大型邮购企业,现在普雷姆·卡兹用速递向全世界出售肉类产品和海产品。

今年初,维勃将企业改组为股份公司——他是惟一股东;当年公司赚得税前利润1 000 000美元(当年公司所得税率为40%,维勃的个人所得税率为45%)。

在工资和提款方面,维勃采用的操作方法仍旧和以前独资企业一样:尽管企业由他个人管理,但他不拿工资。他解释道:“为什么要拿工资?现在我其他方面的收入足够开支;此外工资使公司利润减少,而利润是归属于我的。”

近几年来维勃每月将公司月净利润的等额资金从公司的银行账户转入他的个人账户;普雷姆·卡兹改组为股份公司后,他将每月资金的转账称为发放月度股利。

要求:

- 不考虑所得税因素的情况下,请说明维勃将企业改组为股份公司的有利之处;
- 如果普雷姆·卡兹仍为独资企业,计算其1 000 000美元税前利润在交纳所得税后维

勃可留存的部分？

- c. 普雷姆·卡兹作为股份公司，其 1 000 000 美元税前利润在交纳所得税后维勃又可留存多少？
- d. 讨论维勃可通过合法途径使公司税前利润交纳所得税总额最小的几种方法？

*案例6.6 制定合伙企业利润分配的合理方案（附设专题）

裘恩·雷米莱兹和罗伯特·柯尔正在考虑建立一家合伙企业，从事高空摄影行业。雷米莱兹是一名有执照的飞行师，现在年薪 48 000 元，他计划投入合伙企业 50 000 美元；柯尔是一名职业摄影师，现年薪 30 000 元，最近他继承了 70 000 美元的财产准备全部投入合伙企业。

两名合伙人都在企业全职工作，经过仔细研究，他们预计经营第一年费用可能要比收入多 10 000 美元，而第二年企业可望盈利约 90 000 美元（提示：预计的费用不包括支付给合伙人的工资和利息）。在当前的市场条件下，同行业的平均资金报酬率为 20%。

要求：

- a. 根据上述信息，请你为雷米莱兹和柯尔准备一套利润分配方案，同时说明你选择此方案的理由。
- b. 根据你提供的方案，分别编制接下来两年的预计净利润分配表（假定合伙人最初出资账户在两年中金额不变，这一简化的假定使你忽略分配利润、提款或追加投资等常见的资本账户变动）。

因特网练习

因特网练习6.1 商业组织形式

LO1, 3, 4, 9

诺尔(Nole)出版公司是法律自学丛书的主要出版商，可在以下网址访问其主页：

www.nole.com

在主页上，选择“法律百科全书”，接着选“小企业”菜单，查询有关企业选择法律结构的数据库信息。

要求：

运用诺尔出版公司主页上的信息回答下列问题。

- a. 法律允许独资企业自由选择企业名称吗？
- b. 在大多数州，将小企业改组为股份公司的费用大约是多少？
- c. 建立有限责任股份公司（LLC）的四个主要优势是什么？

提示：本章其余的网上练习见附录 B 和我们的主页：

www.mhhe.com/meigs

“轮到你了！” 的评论



作为一名银行家 独资企业所有者的所得税申报表不能恰当反映企业的偿债能力，其原因有如下几点：第一，评价偿债能力最好结合运用资产负债表和损益表的信息，个人所得税申报表只批露所有者个人收入的信息。第二，当财务报表按照通用会计准则（GAAP）编制时，用报表测评偿债能力最为可靠，而纳税申报表是按所得税法规而不是 GAAP 编制的。最后，独资企业所有者可以将资产随意投入或撤出企业。因此，独资企业偿还债务的能力取决于所有者的偿债能力，而这一信息通常不在纳税申报表中反映。

作为一名投资者 微软公司不支付现金股利的原因之一是比尔·盖茨（Bill Gates）——公司的创立者前首席执行官、主席和公司最大的股东，个人并不急需现金，所以微软公司为什么要分配利润，而后再让分配的股利被所得税白白消耗呢（请记住股东收到的股利收入是应税收入）？更好的策略难道不是将利润留存在公司内部为未来的发展提供内部融资吗？盖茨恰恰就是这样做的——这一策略确实奏效，微软成为世界上扩张最快的公司之一，更直接的结果是盖茨已成为世界首富。

自测题答案

1. a,b,d 2. a 3. b,d 4. b,c 5. c 6. a