

# 第一章 权益会计

## 第一节 主要权益理论

### 一、迄今有影响的主要权益理论

在一定的经济环境中，一个企业必须拥有或控制一定的经济资源，以资进行生产经营。这些经济资源在会计上称之为资产。对资产的权利要求和利益享有，称之为权益。解释权益的性质，说明对权益的不同认识，以及与之相联系的资本和利润不同概念的差异等等，一般视为权益理论。对现代会计思想和实务具有重大影响的权益理论主要有如下四种：

#### （一）业主权益论

业主权益论又称所有者权益论，产生于 18 世纪及以前的经济环境之中。当时，私有制的独资和合伙企业在社会经济中占主导地位。企业的经营者或管理者就是业主或所有者，从业主或所有者的立场来观察企业就成为合乎逻辑和必然的了。企业经营以业主为中心，经营的目的在于为业主增加财富，追求利润最大化。正如巴其阿勒在其《簿记论》中所写的：“资本账户总是分类账簿中的最后一个账户，从中你可知道你所拥有的全部财产的价值。资本账户反映你商号的全部价值，……”<sup>①</sup> 企业资产是业主所拥有的财产，企业负债是业主必须用资产清偿的义务；企业的任何收入或

[美]:R.G 布朗和 K.S 约翰斯顿编 林志军等译:《巴其阿勒会计学》北京立信会计图书社,1988 年 8 月。

收益 都是业主权益的增加 所有的费用 成本 开支 都是业主权益的减少, 缴纳任何税金, 包括缴纳所得税也都列作费用支出, 减少业主权益。这种权益理论 所有者权益被认为是“净资产”是一个净财富概念; 体现在资产负债表上, 其等式为:

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{业主权益或所有者权益}$$

这种比较古老的业主权益或所有者权益理论, 在今天的会计理论体系中, 仍然有强大的影响力。

在现行会计实务中, 发放股利被认为是收益的分配, 但是, 支付债务利息和缴纳所得税, 由于它们减少了所有者的财富而被认为是费用。这种认识都是基于业主权论。

当投资公司对被投资公司的投资达到足够的份额, 而能施加重大影响或控制时, 投资的核算要采用权益法, 这种做法也是基于业主权益论。业主权益论认为, 子公司的收益归属于它的所有者, 因此, 在权益法下, 子公司年度收益中属于母公司的份额应加计到母公司的投资账户中。业主权益论还认为, 母公司和子公司应按统一主体编制合并财务报表。

## (二) 主体论

主体论认为企业是经营主体, 企业与所有者是分离的, 所有者与企业债权人同样是企业持续经营所需资本的提供者, 会计主体虽然并非概为法人 但 19 世纪后期蓬勃发展兴起的公司, 客观上大力支撑了主体论。企业的经营资产是企业本身的资产, 企业持有法人财产权, 企业经营的负债是企业本身的债务, 企业经营的资产和负债, 都相对独立于所有者的个人财产; 所有者不居于企业经营和权益的中心, 只是与企业债权人一样, 是权益持有人。主体论认为企业是具有自己独立人格的存在主体 在法律上对其资产持有法人财产权, 在其持续经营过程中, 实行自主经营和自负盈亏。美国著名会计学者佩顿在其《会计理论》中写道:“簿记人员和会计人员所试图记录和分析的只不过是‘企业’的财务资料; 账簿所记

录的也只是‘企业’；对经营情况和财务状况所进行的定期报告也是‘企业’。赫斯本得提出了更为严格的狭窄的解释 他认为企业通过努力挣得的收益是企业自身的财产，只有发放的股利才是股东的收益，而留存收益不应视为股东的权益，而应视为企业本身所拥有的收益。

主体论的基本观点是，企业是所有权益持有人的权益监护人，企业对其权益应负有经管责任（Accountability 或操持责任 Stewardship）。权益持有人所得到的收益均应作为收益分配，包括债务利息和股利等。美国会计学会会计概念和准则委员会认为，利息费用、所得税都不是企业净收益的决定因素。

按照主体论，财务报表揭示的重点在于企业对企业所有者及其他权益持有者的投入成本的经管责任，历史成本是资产计价的基础。

企业主体论体现在资产负债表上，它的等式为：

$$\text{资产} = \text{权益} = \text{负债} \text{ (债权人权益)} + \text{所有者权益}$$

### （三）企业论

企业论是上述主体论的进一步发展，它认为企业是为许多群体的利益而从事经营活动的社会机构。特拉凯 (Drucker) 最早提出这个看法，他认为，许多大企业是一个负有社会责任的机构。基于这种认识 苏简南 (Suojanen) 于 1954 年在《会计评论》杂志上提出了企业理论。企业理论中的群体，不仅包括股东和债权人，而且包括雇员、客户、征税和管理机构以及一般的社会公众 因此 有人把广义的企业理论理解为会计的社会理论，认为是国民经济会计的理论基础。

企业既然是为群体的利益而从事经营活动，那么，企业就应向所有构成群体的对象提供财务信息及其他信息，而不应只给股东和债权人提供财务信息。

许多经济学家和会计学家都曾经指出过：现行会计实务中的

净收益的面过于狭窄，不能真正反映企业的经营成果和业绩。企业理论认为相关群体都是企业利益的收受者，使用增值概念（Value-added Income）和编制增值表就是合乎逻辑的了。始自 20 世纪 70 年代初期 英国的公司年报中就有增值表 而今在欧洲各国 增值表正逐渐纳入报表体系。甚至有人认为，增值表将继续现金流量表之后成为第四张主要报表。增值会计中的概念与国民经济核算体系（SNA）中的财富概念基本相同，这将有利于促进宏观会计与微观会计的结合。

#### （四）基金论

美国会计学家威廉·瓦特（William Vatter）于 1947 年发表了《会计的基金理论》一文，从而倡立基金论。他抨击了业主权论和主体论，认为会计的基础是一组特定来源和特定用途的一定资本或收入的经济活动领域，由于运用复式记账，形成一套自行平衡的账户体系。在这个经济活动领域中，拥有为未来服务潜力的经济资源即资产是中心 所有的权益都代表来自法律、合同、管理、财务或公正方面的考虑而对资产使用的限制，以实现建立基金所要达到的社会目标。如一项桥梁工程、铁道工程或“希望工程”、“光彩事业”等等 不追求利润最大化 收益计量也居于从属地位 财务报告的主表是基金的来源和运用表，用以向有关各方面的利益关系人提供财务信息。基金理论在不以营利为目的的政府会计和公益社团会计中得到广泛的应用。

以上几种权益理论有一个共同的特点，就是它们各自的兴起与发展，无不与当时在社会经济中占主导成分的企业组织形式紧密联系。如在 15 世纪前后从巴其阿勒《簿记论》反映的业主权论，是与当时社会上商业经营大多为独资或合伙经营紧密相关联的 而 19 世纪兴起主体论，又与当时社会上工商业经营纷纷采取股份公司有关。财务会计是个人造信息系统，必须服从人们的意志和目的，财务会计的权益理论也不例外。独资和合伙经营的业

主需要业主权益论，而股份公司的管理当局则需要主体论。20世纪50年代出现基金论，则与美国在二战后社会上兴起的为残疾人、退役军人等举办的不以营利为目的的公益社团事业不无关系。

## 二、社会主义市场经济条件下的权益理论

社会主义市场经济不同于一般的市场经济，也不同于资本主义市场经济，它具有社会主义中国的社会经济特色。这主要表现在它具有以社会主义公有制为主导、多种经济成分并存的社会经济特色。因此，在社会主义市场经济环境中企业财务会计权益理论，也应具有中国的社会经济特色。

首先，在社会主义市场经济条件下的企业应被视为社会经济细胞，它是一个经济实体，而且是一个社会基层组织。这不仅仅指占有企业多数的公有制公司企业，其他经济组织形式的企业也莫不如此。社会主义市场经济条件下的企业之所以具有这个特色，并非取决于企业的所有制性质，也就是说，不取决于企业在所有制方面的法律形式，而是决定于企业在社会主义市场经济条件下的社会经济实质。因为，社会主义市场经济条件下的社会生产，是以全社会为背景的社会化大生产，任何一个企业，不管它的所有制性质如何，它的生产经营都只能是社会化大生产中的一个环节，小企业是较短、较小的环节，大企业是更长、更大的环节，任何一个企业都不是脱离这个社会化大生产的社会经济而孤立行动的。任何一个企业，在生产经营上如果不配合整个社会的社会化大生产的节奏和要求，它就会被社会所遗弃而淘汰，对这个企业来说，不与整个社会经济发展的步伐相协调，它就不能在经济上继续存在，而后在法律上就会通过破产的形式而消失。

其次，社会主义市场经济条件下的企业既是社会经济细胞，又是社会基层组织，因此，它的生产经营的目标既有经济目标，又有社会目标。

就经济目标来说，它要求保本增值。在社会再生产过程中，企业从企业外部购进原料和材料，通过企业生产的加工和制作使原材料增加价值，然后以企业产品或劳务的形式提供给社会，作为另一个企业的原材料进行再加工，或供社会成员进行消费。为了社会再生产能够不断延续下去，企业在生产中的耗费必须得到补偿，为了再生产能够扩大，还必须要求增值。保本增值不仅仅是企业投资人的要求和权益，而且是社会扩大再生产、社会经济发展的客观需要。保本与增值的界定，我们不应采用西方经济学、会计学方面真实收益学派的理论，即：只要期末的财富与期初的财富一样多就算保本，超过了这一点就个人来说可供消费，就企业来说就算利润。<sup>①</sup> 这是一种纯粹的小生产者的狭隘观点，不适用于社会化大生产的社会主义市场经济。我们认为，对于一个企业来说，由一般债权人投入的借入资金和由终极所有者投入的资本金，它们所发生的作用基本上是相同的，它们都要求保本而且要求增值。企业的收入在补偿生产加工中的耗费之后，还要扣减借入资金（负债）和所有者投入资金及其积累（所有者权益）按市场利润率计算的资本成本之后，所剩余的才能算做利润。

关于社会再生产过程的分配方面，在这里，我们摒弃仍然流行的传统观点——权益理论中的业主权论。我们认为，作为社会经济基层组织的企业是初次分配组织。企业在生产经营中所提供的产品或劳务所增加的价值，事实上进行了如下的分配：第一块分给为增加价值提供体力劳动和脑力劳动的职工，包括以工资、薪金形式支付的报酬 以奖金形式支付的利润分成 以退休金、保险金、退职金等形式支付的各种社会保障金等等；第二块分给政府，包括缴纳的所得税及其他税金；第三块分给投资人，包括以利息形式支付的借款债务的资金成本以及支付给所有者的股利；第四块为重新

① 1972 年诺贝尔经济学奖得主 John R. Hicks 的理论。

投入企业的资金，包括为更新固定资产的折旧准备，根据法律为调剂盈亏、弥补亏损的公积金、为调整通货膨胀、物价上涨带来的损失的公积金、以及根据法律或公司章程规定提拨的各种公积金、准备金或未拨定用途的未分配的留存收益。根据以上的论点，把向政府缴纳所得税视同费用支出，是一种纯粹的业主权观点。这种观点缺乏社会意识，把企业从社会中孤立出来，认为企业仅仅是业主谋取利润的工具，任何支出都是业主收入的减项；根本不把企业看做是社会整体中的细胞，是应该为社会提供服务的。

最后，在社会主义市场经济条件下，作为社会经济组织的企业，不仅有企业的经济目标，而且应有它的社会目标。企业不能只是单纯追求企业利润最大化，为“业主”的经济利益惟利是图。社会主义市场经济条件下的企业，必须同时维护企业所有者、消费者、社会公众的经济利益，维护三方面利益的均衡，维护企业的良好形象。企业对社会必须负有社会责任。社会主义市场经济中的现代企业，应以履行如下的社会责任作为它的社会目标：

1. 企业向消费者提供的产品和劳务，必须保证在正常条件下使用和消费中的安全；在合适的期间内对产品的质量承诺保证，如保修、保换、保退。

2. 预防企业的生产对环境的污染。企业对水资源的利用及其污染的防治；企业对空气的污染及其防治和控制；企业对废弃物的合理处置。

3. 为居民提供就业机会。对残疾人的雇用；对少数民族的雇用等。

4. 对职工的健康及安全的保障与医疗。对职工科学技术知识技能的培训与等级的晋升。

5. 对社会教育和扶贫的捐献。如对教育、救济等公益事业的捐赠等 对贫困地区、穷困家庭、穷困个人的帮助等。

6. 企业其他可行的社会业绩与社会效益。

我们主张社会主义市场经济条件下的各种形式的企业是社会经济组织，是社会的经济细胞，它们的生产经营既有经济目标，要创经济效益，又有社会目标，要创社会效益，这是从社会主义市场经济的社会经济现实来立论的，绝不是否定以公司为代表的企业所有者（投资人）的终极所有权。实际上，企业投资人向企业投入资本后，他们的所有权是受到限制的，如不能任意抽回投入资本，上市公司的股票只能在股票市场上买卖，公司企业对它的财产享有法人财产权，在持续经营的条件下，企业的法人财产权是相对独立于所有者的终极所有权的。

我们主张社会主义市场经济条件下的企业是社会经济组织，是反对传统的权益理论——业主权益论 反对那种单纯的、狭隘的以业主为中心的只要赚钱的经济目标。在社会主义市场经济条件下 企业一成立就成为社会组织的一员 就不单纯是‘业主’的财产或赚钱的手段。企业的社会形象、良好的声誉，这些本来是无价的社会效益，也是可以转化为可估价的无形资产，即商誉的。

我们并不反对向国际会计惯例靠拢，我们的主张是西方会计思想中权益理论的企业主体论的延伸，是企业主体论在社会主义市场经济的环境中的新发展，赋予了中国的特点和社会主义的特色。1940年出版的美国著名会计学家佩顿和利特尔顿的专著《公司会计准则绪论》一书，是介绍企业主体理论最权威的著作，佩顿认为：“无论在什么情况下，企业都是一个独立的实体或法人的概念。”他们还认为：“利润是对公司发生的 而不是对业主或债权人发生的 利润应由企业主体处理。”支付利息、所得税、分配股息是利润的分配而不是业主资本的提取。”1947年彼特·特鲁克 Peter F. Drucker发表《企业概念 (Concept of the Corporation)》一书 就提出过和我们主张相类似但内容不完全相同的意见。

为了反映社会主义市场经济条件下企业经济目标的绩效和社会目标的绩效，企业应增加编制下列两个会计报表，向有关各方面

和社会公众递送有关的信息。

1. 增值表。此表用来反映企业经济目标达成的绩效。全表分为两部分：第一部分反映企业向社会（消费者或生产加工者）提供的产品和劳务的销售价格总额，这是企业在经济方面向社会作出的总贡献；从中扣减企业已耗用的外购原材料及劳务，即为企业在生产和销售活动中所增加的价值，这是企业在经济方面向社会所作出的纯贡献。企业为社会产品和劳务增加的价值越多，所作出的贡献就越大。第二部分为增值额的分配，把增值总额切成四块分配给四个方面。示简例见表 1—1。

×× 公司增值表

表 1—1

19×2 年度

单位：

项 目	19×2 年	19×1 年
收益来源：		
产品及劳务销售收入		
减：已耗用的外购原材料及劳务和动力		
增值总额		
增值额的分配：		
1. 职工：		
其中：工资、社会保障金		
退休金		
利润分享奖金		
2. 政府		
其中：所得税		
其他税金		
3. 资金提供者：		
其中：借款利息成本		
股东分红		
4. 重新投入企业		
其中：固定资产折旧		
法定公积金		
盈余公积金		
未分配利润		

2. 社会目标绩效报告表。此表用来反映企业社会目标在本年度内所取得的绩效。表式可以分为两大部分。第一部分汇集社会目标中有关产品（和劳务）方面、有关环境方面以及有关社会公众方面社会绩效中可以用货币金额反映的绩效；第二部分则为用文字叙述的社会绩效，以补第一部分之不足。示简例见表 1—2。

××公司社会绩效报告表

表 1—2

19×2 年度

单位：

项 目	19×2 年	19×1 年
一、有关产品(和劳务)方面		
1. 本企业向社会提供的产品(和劳务)		
甲产品×××(名称),品牌__数量__		
乙产品×××(名称),品牌__数量__		
丙产品×××(名称),品牌__数量__		
2. 本年度保修修理__件,修理费用占总销售额的__%		
3. 产品原料中含有毒物质的改善投入成本		
4. 产品改进与开发投入成本		
二、有关环境方面		
1. 污水处理设备投入资金		
2. 污水处理的各种维持费用		
3. 净化空气设备投入资金		
4. 净化空气的各种维持费用		
5. 噪声处理设备投入资金		
6. 噪声处理的各种维持费用		
7. 本企业废弃垃圾处理费用		

续表

项 目	19×2 年	19×1 年
三、有关社会公众方面		
1. 为社会提供就业机会的人数、工资额		
2. 雇佣残疾人人数		
3. 为上岗职工举办培训班费用		
4. 为下岗职工举办培训班费用		
5. 为社会教育事业捐献款项(如“希望工程”、“光彩事业”等)		
6. 为社会扶贫事业捐献款项		
7. 为社会救济事业捐献款项(如水、火灾)		
四、其他社会绩效(用文字叙述不能用货币金额反映的绩效)		

## 第二节 公司企业的所有者权益

社会主义市场经济是以生产资料公有制为主导的多种经济成分并存的经济 其中有国有企业、集体所有制企业、私有企业、股份制企业、中外合资企业等。但是，决定企业所有者对企业的权利、义务、风险和利益的是企业组织形式而不是企业所有制的性质。

按照企业组织形式，企业可分为独资、合伙和公司三种。其中公司组织形式是现代市场经济中主要的、典型的企业组织形式。公司企业的所有者即投资人称为股东 所以 公司企业的所有者权益也称为股东权益。按照公司企业股东的责任及筹资方式划分，公司可划分为有限责任公司、无限责任公司、两合公司和股份有限公司。有限责任公司的股东对公司承担的责任，以其出资额

为限，公司对其债权人承担的责任，以公司全部资产为限。有限责任公司的股东对公司债务负连带无限责任，公司对其债务负无限清偿责任。两合公司是由有限责任股东和无限责任股东共同组成的公司。股份有限公司是指以发行股票方式筹集资本的股份公司，其股东以所持股份为限对公司承担责任，公司以其全部资产对其债务承担责任。我国 1993 年颁布的公司法规定我国的公司只有有限责任公司和股份有限公司两种形式。

我国公司企业的所有者权益（即股东权益）按其形成来源，可分为投入资本和留存收益。投入资本指股东初始投入和追加投入的资本。留存收益是企业从经营活动中产生的净利润（税后利润）的留存部分。投入资本还可分为股本（或注册资本）和资本公积（包括股票溢价发行收入、法定财产重估增值和接受捐赠资产的价值等）。留存收益可分为盈余公积和未分配利润。因此，公司企业所有者权益按其形成的来源可分为股本或注册资本（其他企业为实收资本）资本公积、盈余公积和未分配利润四项。

### 一、投入资本——股本或注册资本与资本公积

公司企业的股本总额为股票面值与股份总额的乘积。已在工商行政管理机关登记的股本总额又称为注册资本。注册资本非经申请核准不得任意变更。核定的股份总额已由股东认缴股款并已在股东账号上加以记录的股份称为“已发行股份”尚未发行但在公司认为必要时仍可继续发行的股份称为“未发行股份”已发行股份中经公司向外界购回，未办理注销手续而由公司持有的股份称为“库藏股份”已发行股份减去库藏股份后的股份称为“发行在外的股份”。公司的股份按股票票面是否记载名义价值，分为“有面值股票”与“无面值股票”。我国法律规定，公司发行的股票必须注明票面金额。

#### （一）普通股与优先股

公司股份按股票持有者所享有的权利分为普通股和优先股。普通股为股份有限公司的基本股份，其股票持有者享有股东的一切权利。对比来说，优先股享有在分派给普通股股利之前，按约定的股利率或金额，优先分得股利的优先权；在公司清算解散时，可以按约定优先于普通股分得剩余财产，但优先股享有的公司净资产，以优先股的面值为限，不得享有公司公积金（包括资本公积金和盈余公积金）的权益。一般来说，优先股股东在股东大会上没有选举权、被选举权和表决权。

根据公司承诺的优惠条件不同，优先股可分为：

1. 累积和非累积优先股。累积优先股是指公司承诺优先股在本期末分派或分派不足规定的股利，应在下期或后期足额补派。积欠优先股股利虽然不是公司的一项负债，但通常应在会计报表附注中予以披露。按有关规定，我国的优先股为累积优先股。

2. 参加和非参加优先股。参加优先股是指优先股除按规定先于普通股分得股利外，还有与普通股共享剩余利润分配的权利。参加优先股还分为全部参加和部分参加两种。全部参加优先股是指在普通股取得了与优先股股利率相等的股利以后，任何剩余利润的分配，在优先股与普通股之间按相同的比例进行，即优先股与普通股所分得的股利完全相同。部分参加优先股可增派的股利则有一定的限度。

3. 可转换优先股。可转换优先股是指这类优先股股东按照发行股份时的规定，在一定期限内，以一定的票面比例，可将优先股份换成一定数量的普通股份。在公司盈利不多时，这类优先股享有比普通股优先分得股利的权利；在公司盈利增多时，又可转换股票，成为普通股股东而享有较高的股利率，以及可以参加管理决策的权利。因此，这种股票在发行时对投资人有很大的吸引力。

## （二）库藏股票

库藏股票是指由公司购回或接受捐赠的本公司已发行迄未注

销的股票。必须明确，库藏股票不是本公司的资产，而是所有者权益的减少。我国实行注册资本制，严格限制购回本公司股票，只有在经批准减少资本等特殊情况下，方可收购本公司股票。

收购本公司股票所支付的价款超过面值时，如果原先是溢价发行，要按股票面值和原记的溢价收入比例冲销一部分，即借记“资本公积”账户。如仍有差额则借记“盈余公积”账户。如果收购股票所支付的价款低于面值，其差额应贷记“资本公积”账户。公司企业应设置“库藏股”账户反映收回的股票的面值。

公司企业在办妥了减资手续后，应将购回的库藏股票于 10 日内予以注销。注销时按股票面值借记“股本”账户，贷记“库藏股”账户。

### （三）认股权与认股权证

公司企业在短期内需要筹集资金时，可实行“增资配股”。老股东按照所持股票的份额，有优先认股权，借以保障其潜在利益不受侵犯。在通常情况下，增资配股的认股权利有规定的期限，一般只有几个星期，逾期即失效。因此，此类认股权除作备忘记录外，不需要作任何会计记录。

认股权证是持证人有权按规定价格购买公司普通股股票的权利的一种证券。它可以单独有价发行，上市交易；也可以与公司新增发行股票或债券伴同发行。这种认股权证可以在几年内行使，甚至规定无期限行使。

发行认股权证可以按收取的价款借记“现金”或“银行存款”的同时，贷记“已发认股权证”账户。“已发认股权证”账户反映的是所有者权益，在资产负债表列在投入资本项下。如果在规定的行使期限内，因规定的认购价格高于股票市价，持证人未行使权利，则发行认股证的价款无异于持证人无偿的捐赠，可借记“已发认股权证”账户，贷记“资本公积”账户。持证人已行使权利，交款取回股票，则原交认股权证款视同溢价发行，也转入“资本公积”

账户。

#### （四）可转换证券

可转换证券主要有可转换成普通股的公司债券和优先股股票。发行可转换债券时，要规定债权人将债券换成股票的比率和价格。转换比率指每张公司债券可以转换普通股的股数；转换价格指债券面值除以转换比率。转换比率和转换价格一般固定不变。例如，发行公司债券时规定，每张票面价值 100 元公司债券，可由债权人调换本公司面值为 10 元的普通股股票 8 股。转换比率为 8 转换价格为 12.50 元  $100 \div 8$ ）。转换时，其溢价贷记“资本公积”账户。

### 二、留存收益

公司企业的会计净利润（即税后利润，缴纳所得税后的利润）的积累所形成的资本称为留存收益。它与投入资本不同。投入资本是从企业外面由投资人投入企业的，是公司企业所有者权益的基本部分，包括股东按股票面值缴入的股本和超过面值溢价缴入的股本。留存收益虽然也是企业资本的一部分，但它是企业滋生而留存下来的。

按照我国有关规定，公司企业实现利润后先要依法缴纳所得税，税后利润再按下列顺序进行分配：

第一，交纳各种违法的处罚金，并弥补以前年度的亏损（税法规定税前利润弥补期限为 5 年）；

第二，提取法定盈余公积；

第三，提取公益金；

第四，分派优先股股利；

第五，提取任意盈余公积；

第六 分派普通股股利（加上上期末未分配利润余额）；

第七，调整上年度损益。

按照上述顺序分配以后，其余即为本期未分配利润。

留存收益由法定盈余公积、任意盈余公积、公益金和未分配利润构成；前三者为已拨定用途的留存收益，后者为未拨定用途的留存收益。

连年亏损的公司企业没有留存收益而为累计亏损，为所有者权益项下的赤字，表明投入资本的蚀耗。

公司企业会计可设置“留存收益”账户，以反映留存收益的形成以及税后利润分配情况。

### （一）法定盈余公积

公司企业必须依循《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）的规定从税后利润中提取法定盈余公积，用以扩大生产经营的资本。《公司法》规定：股份有限公司和有限责任公司应当按照当年税后利润的 10% 提取法定盈余公积，但当法定盈余公积累计已达注册资本的 50% 时，可不再提取。法定盈余公积主要用于弥补亏损、转增资本和规定的其他用途。

为了反映盈余公积的提取和使用情况，公司企业会计可设置“盈余公积”账户，下分“法定盈余公积”、“公益金”、“任意盈余公积”三个明细账户。

### （二）公益金

我国《公司法》规定股份有限公司分配当年的税后利润时应提取利润的 5%~10% 列入法定公益金。提取的法定公益金主要用于职工的集体福利如建造职工宿舍、体育、娱乐等福利设施。

依法提取法定公益金时，借记“留存收益”，贷记“盈余公积——公益金”。依法动用时，借记“固定资产或在建工程”，贷记“银行存款”，集体福利设施购置或建造妥当验收后，应按动用公益金数额，借记“盈余公积——公益金”，贷记“盈余公积——法定盈余公积”。这个分录，有人主张贷记“留存收益”账户，认为原来拨定了用途的盈余公积，已完成拨定的要求，恢复到可用以分派股利的

性质。这样做账似与分拨公益金的原意不符。原分拨作为集体福利设施购置的资金来源，设施已购置，此笔款项仍然是此项设施的已拨定的资金来源，不宜再转回“未拨定”的留存收益。

### （三）任意盈余公积

在从税后利润提取法定盈余公积、公益金和支付优先股股利之后，经股东大会决议通过，可以提取任意盈余公积。提取任意盈余公积，其目的是为了回避公司股利分配过量，为企业的发展提供后备资金，同时也是为了维护债权人的利益，提高企业的偿债能力。提取的任意盈余公积主要用于弥补亏损、扩大生产经营或者增加资本；还可以在没有利润可供分配股利时，用已提取的盈余公积分派股利，以平衡本公司的股票市价。

### （四）前期损益调整

引起前期损益调整的原因主要有：上期发生的会计误差，至本期才被发现；上期采用了不适当的会计方法，至本期才被查出等，如未采用权责发生制而误用收付实现制来处理收入或费用项目等。前期损益调整的项目是属于与以前各期经营活动有关的、而与本期及以后各期的经营活动无关的项目。

为了调整前期损益，可以设置“前期损益调整”账户，反映所有前期损益调整项目的数额；如果增加了前期利润，则尚须补缴所得税，补缴数应贷记“应交税金”账户，“前期损益调整”账户的数额扣除补缴所得税后的净额，应转入“留存收益”账户，作为前期未分配利润。

有时，公司企业的会计处理并无差错，但按照税法规定，尚应补交所得税，这是所得税结算事项，须将补交的所得税抵消留存收益，即抵消前期未分配利润。如果留存收益无余额或过小而不足以抵消时，则抵消盈余公积。

### （五）现金股利与股票股

公司企业的税后利润，依照法定顺序，在提取法定盈余公积和