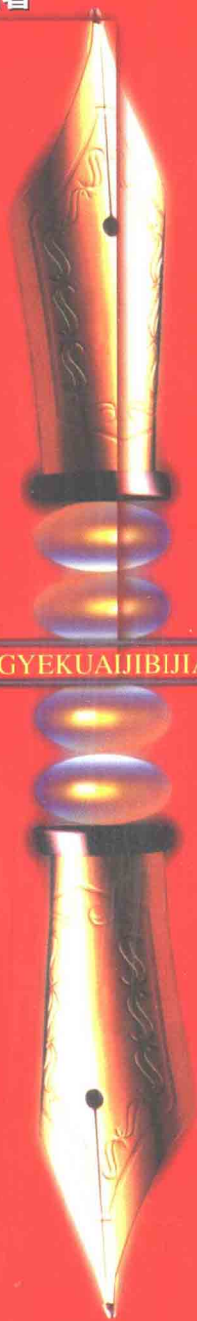


刘永泽 梁爽 编著

行业会计比较



HANGYEKUAIJIBIJIAO



东北财经大学出版社

行业会计比较

刘永泽 梁 爽 编著

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

行业会计比较/刘永泽、梁爽编著. —大连:东北财经大学出版社,1996.1 (2001.1 重印)

ISBN 7-81044-069-1

I. 行… II. ①刘… ②梁… III. 会计,各种-对比研究
IV. F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 23940 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室:(0411) 4710523

发行部:(0411) 4710525

网 址: <http://www.dufe.edu.cn>

读者信箱: dufe@mail.dlpt.cn

大连理工大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850毫米×1168毫米 1/32 字数:282千字 印张:11 1/4

册数:12 001 - 15 000册

1996年2月第1版

2001年1月第3次印刷

责任编辑:王纪新

责任校对:王积薪

封面设计:冀贵收

定价:18.00元

前 言

为适应我国改革开放和发展社会主义市场经济的需要,1993年我国会计制度进行了重大改革。在发布《企业会计准则》的同时,完成了对现行行业会计制度的改革。新的行业会计制度,打破了部门、所有制界限,为会计核算提供了统一的规范和依据。由于各行业经营活动的性质和内容不同,对会计核算的要求也有所不同。虽然各行业会计制度有许多共同之处,但是,由于行业的特点,决定了各行业会计制度仍有其特殊性。为了适应会计教学改革的需要,节约教学时间,拓宽广大学员的知识面,扩大就业途径,使学员在学完《财务会计》的基础上,用较短的时间,掌握各行业会计制度之间的联系和区别,以及行业会计核算的共同性和特殊性,我们编写了《行业会计比较》一书。愿本书能为广大学员学习新行业会计制度提供有益的帮助。

本书共分九章,内容涉及商品流通企业会计、农业企业会计、施工企业会计、房地产开发企业会计、运输(交通)企业会计、旅游餐饮服务企业会计、股份制企业会计和外商投资企业会计等六个行业和两个特殊企业的会计制度。比较的方法是以工业企业会计作为参照物,与工业企业相同的部分,本书不再涉及,只介绍与工业企业不同之处,即只介绍各行业会计核算的特殊性。为了便于广大学员全面了解每个行业会计核算的内容,我们在本书附录中增加了几个主要行业的主要会计事项分录举例,供学习时参考。

本书由刘永泽和梁奥同志共同编写。第一章、第二章、第三章、

第四章、第五章、第六章和第七章由梁爽同志编写，第八章和第九章由刘永泽同志编写。附录由刘永泽和梁爽同志共同完成。

本书的内容我们已做为讲义在全日制和函授教学中讲授了一年，但由于本书包括的内容多，涉及的知识面广，加之成书时间仓促，书中难免存在不足和错误，特别是对各行业会计核算的内容介绍得尚不系统、不完整，对一些特殊业务还没有讲透，希望广大读者批评指正，以便修订时尽一步完善。

本书是为高等财经院校会计专业本、专科学生和成人本、专科函授学员和自学考试学员编写；高等财经院校的非会计专业和综合院校的会计专业及中等财经学校的相关专业也可选用，在讲授时可根据教学计划，对本书内容适当取舍。

编 者

1995年12月

目 录

第一章 概 述	(1)
第一节 行业与会计制度.....	(1)
第二节 行业会计比较的意义、内容及方法	(5)
第二章 农业企业会计	(14)
第一节 农业企业会计概述	(14)
第二节 家庭农场往来业务的核算	(21)
第三节 农用材料与畜禽价值的核算	(26)
第四节 农业生产成本的核算	(36)
第三章 商品流通企业会计	(71)
第一节 商品流通企业会计概述	(71)
第二节 商品购进的核算	(73)
第三节 商品储存的核算.....	(104)
第四节 商品销售的核算.....	(111)
第四章 施工企业会计	(137)
第一节 施工企业会计概述.....	(137)
第二节 往来业务的核算.....	(140)
第三节 材料的核算.....	(146)
第四节 临时设施的核算.....	(164)
第五节 工程成本的核算.....	(167)
第五章 房地产开发企业会计	(182)
第一节 房地产开发企业会计概述.....	(182)
第二节 开发产品的核算.....	(187)
第三节 开发成本的核算.....	(199)
第四节 经营收入与经营税金的核算.....	(230)

第六章 运输(交通)企业会计	(238)
第一节 运输(交通)企业会计概述.....	(238)
第二节 存货的核算.....	(241)
第三节 营运成本的核算.....	(249)
第七章 旅游、饮食服务企业会计	(271)
第一节 旅游、饮食服务企业会计概述	(271)
第二节 营业收入的核算.....	(274)
第三节 营业成本的核算.....	(296)
第八章 股份制企业会计	(304)
第一节 股份制企业会计概述.....	(304)
第二节 股本的核算.....	(310)
第三节 利润分配的核算.....	(320)
第九章 外商投资企业会计	(325)
第一节 外商投资企业会计概述.....	(325)
第二节 投入资本的核算.....	(329)
第三节 利润分配的核算.....	(340)

第一章 概 述

本章主要阐述会计制度为什么按行业划分?怎样按行业划分?各大行业会计进行比较有什么意义以及比较的内容及比较的方法等几个问题。

第一节 行业与会计制度

会计制度为什么按行业划分?为了解释这一问题,我们将从行业的划分入手,说明不同行业的管理活动是不相同的,会计作为一种管理活动,只有按行业分别进行核算,才能充分发挥其在企业管理中的作用。

一、我国行业的划分及其管理特点

我国行业是指国民经济的各个部门,它包括经济部门与非经济部门。就行业而言,不论是经济部门还是非经济部门,都没有严格的划分标准,不同行业的划分主要是在实践中由习惯形成的,如文教行业、卫生行业、服务行业及建筑行业等。行业的划分可大可小,大则十几种,小则上百种。每一行业的基本构成单位都是企业,若干性质相同的企业组成一个行业。不同行业的企业具有不同的职能,因而也就具有不同的生产经营特点。目前,我国经济部门的大行业习惯上可划分为以下几类:

1. 工业企业:指从事工业性产品(劳务)生产经营的企业。包括采掘工业企业和加工工业企业。工业企业的特点是:(1)大规模地采用机器或机器体系进行生产,并且系统地将科学技术用于生产;(2)劳动分工精细、协作关系复杂而严密;(3)生产过程具有高

度的比例性和连续性；(4)生产社会化程度高，有广泛、密切的外部联系。工业企业在国民经济中起主导作用，它承担着国民经济各部门需要的各种技术装备的制造，供应着社会生产及人民生活需要的各种物资，是国民经济生产的物质技术基础。

2. 商品流通企业：指专门负责组织各类商品流通的企业。主要包括商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药、图书发行等企业。商品流通企业在国民经济中起着十分重要的作用，它是联系生产与分配和消费之间的桥梁和纽带，只有正确地组织商品流通，才能不断地满足社会生产和人民生活的需要。

3. 农业企业：指从事农、林、牧、渔、采集等生产经营活动的企业。主要包括种植业、林业、牧业、副业和渔业。农业是我国国民经济的基础。它不仅为人类提供赖以生存的农副产品，而且也为经济建设提供工业原料、市场、资金、劳动力和外贸物资等。

4. 运输企业：指利用运输工具专门从事运输生产或直接为运输生产服务的企业。主要包括铁路运输企业、公路运输企业、水上运输企业、民航运输企业和联合运输企业等。运输企业是国民经济的先行官，只有通过运输，社会产品才能得到分配和消费，生产企业所需的原材料才能得到源源不断的供应。运输过程是生产过程在流通领域的继续，是社会再生产的前提和条件。

5. 邮电企业：指通过邮政和电信，传递信息、办理通信业务的企业。按业务不同，邮电企业可划分为两大类。一类是经营邮政、电信业务的企业，如邮政局、电信局等；另一类是进行邮政运输、电信线路设备维护的企业，如邮车总站、线务总站、微波总站等。邮电企业是国民经济的一个重要物质生产部门，通过提高快速、优质、高效的各种通信手段，可把社会生产、分配、交换和消费过程有机地联系起来，从而促进国民经济的发展，尤其是在当今的信息社会中，邮电企业的作用更加重要。

6. 建筑安装企业：指从事土木建筑和设备安装工程施工的企

业。主要包括建筑公司、工程公司、安装公司、装饰公司。建筑安装企业是国民经济中一个重要的支柱产业,它所提供的产品是各种工厂、矿井、港口、铁路、桥梁、管线、道路、住宅及其他建筑物、设施等,这些生产与非生产性的固定资产都是国民经济各部门和人民生活的物质基础。

7. 房地产开发企业:指从事房地产开发、经营、管理和服务的企业。房地产开发企业是国民经济的一个重要的支柱产业,它为人们的政治、经济、文化、生活提供一定的空间地域。可以说没有房地产开发企业就不会有良好的城市建设。

8. 旅游企业:指以旅游资源为凭借对象,以服务设施为条件,通过组织旅行游览活动向游客出售劳务的服务性企业。旅游业不是一个孤立的行业,它需要通过交通运输、工业、商业、手工业等相关行业的密切配合才能顺利发展。旅游业具有投资少、利润多、收效快的特点,素有“无烟工业”之称,它是发展经济的一个重要手段,通过发展旅游业(包括境外旅游业)可以加强我国与世界各国的友好往来,为国家多创外汇收入,可以扩大我国的就业范围,促进相关行业的发展,进而推动国民经济的发展。

9. 金融企业:专门经营货币和信用业务的企业。按其经营活动的特点,可分为中央银行、商业银行及专业金融机构。金融企业的主要职能是充当信用中介,把社会各方面的闲置货币资金及居民手中的货币收入汇集起来,并有偿提供给企业使用。通过金融企业的货币信贷业务,可以提高全社会的资金利用率,促进资本周转,加速社会的扩大再生产过程。随着社会主义市场经济的不断发展,金融企业将越来越发挥其举足轻重的作用。

以上几大行业在国民经济发展中各自发挥着它们的职能作用。在企业管理方面,这些行业既有共性,也有个性。一般的管理理论、管理原则、基本制度和基本方法,对不同行业 and 不同类型企业来说,是普遍适用的,但在具体的管理实践中,不同行业又存在

着各自的特点,这主要表现在不同行业在生产技术上和经营活动上的差别。从生产活动上看,不同的行业其产品的用途及生产流程各不相同;从经营活动上看,有些行业企业从事生产领域活动,如工业、建筑业及农业等,有些行业企业从事流通领域的活动,如运输、商业、物资、外贸等等。

管理的基本职能之一就是合理组织生产力,不同的生产技术、不同的经济领域各有其特殊的规律性,对管理的要求也各不相同,因此,各行业只有按照各行业的生产技术特点和所从事的经营活动的特点,建立一套与之相适应的管理制度、管理方式和管理方法,才能促进行业经济乃至整个国民经济的发展。

二、会计的本质及会计制度的含义

会计是以货币为主要计量单位,采用专门方法对企业的经济活动进行核算和监督的一项管理活动。企业的管理活动包括许多内容,如计划管理、科技管理、生产管理、劳动人事管理、市场销售管理、财务成本管理、经济核算管理及系统工程管理等。会计管理是经济核算管理的核心内容。所以说会计本身就是一种管理活动,这就是会计的本质。

那么,会计是怎样对经济活动进行管理的?它管理的对象是什么?怎样才能保证会计管理的有效性呢?

我们知道,会计具有两大职能:一是核算,二是监督。会计的核算职能是指会计能够对企业已经发生的经济业务,通过货币计量综合地、连续地、系统地、全面地加以记录和计算,从而实现会计对企业客观经济活动的数量表述和再现。会计核算是整个会计管理工作的基础。会计的监督职能是指对经济活动的合理、合法和有效性进行事前、事中和事后的有效控制,会计监督主要包括会计预测、会计控制、会计分析和会计检查等几项内容。会计管理正是通过其核算和监督这两大职能来完成的。通过核算和监督,会计可以有效地发挥其在经营管理中核算经济活动、分析经济效果、预测经

济前景和参与经济决策的作用。

会计管理的对象,即它核算和监督的内容,是企业经营资金的运动过程。企业经营资金的运动过程随企业生产经营活动的不同而有所不同。前面已经阐述,不同行业的生产经营活动是不完全相同的。那么会计做为核算和监督企业经营资金运动的一种管理活动,在不同行业中应该有其特殊性,只有对生产经营活动不完全相同的行业采用不完全相同的会计管理方法,才能保证会计管理在不同行业中有效地发挥作用。这就决定国家有关会计管理方面的制度只有按行业来分别制定,才能充分发挥其管理经济的作用。

我国的会计制度正是按行业来分别制定的。

会计制度是会计管理工作的规则、规定和实施细则的总称。广义地讲,会计制度包括会计工作规则、会计科目和会计报表、会计事项处理程序、记帐方法、会计核算规程、会计监督和检查方法、会计档案管理方法、会计人员的职业道德标准及其他会计事务的规定等。狭义地讲,会计制度就是指财政部颁布的各大行业的会计制度,其主要内容包括:会计科目及其核算内容、会计事项的处理方法及会计报表的编报方法等。为体现行业的特点,充分发挥会计管理在各个行业中的作用,会计制度按行业划分是顺理成章的。

第二节 行业会计比较的意义、内容及方法

1993年新建立的行业会计制度体系是由过去旧行业会计制度逐渐演变而形成的,那么为什么以往没有人进行行业会计比较,而今天则作为一门课程来研究和学习呢?如果说行业会计有必要比较,那么怎样进行比较呢?本节我们将对这些问题分别加以阐述。

一、行业会计比较的意义

所谓行业会计比较是指对现行几大行业会计制度的结构、内容及各行业会计核算方法等进行的比较,发掘它们的相同点,比较它们的不同点,进而达到通晓整个会计制度体系的目的。

我国 1993 年会计制度改革以前,没有人进行行业会计的比较,因为那样做既没有必要性,更没有可能性。过去我国的经济模式是计划经济管理,企业之间的横向联系极少,每个企业的会计信息流向基本都是纵向流动,即由企业流向上级主管部门或其他管理部门,而且会计报表也并非公开化,每一个企业都是在国家计划指导下严格地按计划进行生产经营,所以会计信息没有必要在企业间横向流动,每一个企业也没必要了解其他企业的财务信息,能否看懂其他企业的会计报表对本企业来说无关紧要,更没有必要进行不同行业会计的比较。另外,改革前的行业会计制度是由不同部门按不同行业、不同部门、不同所有制分别制定的,会计制度多而复杂,而且制定制度的政策、口径、原则、方法等差别很大,不同行业会计制度间共性极少,就算是有必要进行行业会计比较,这种比较的可能性也不大。所以会计制度改革以前没有人对我国的行业会计制度进行比较。

经济发展到今天,会计制度体系和经济大环境都发生了巨大的变化,特别是市场经济的出现和新行业会计制度的出台,不仅使行业会计制度比较有了必要性,更提供了可能性。

(一)行业会计比较的必要性

行业会计比较的必要性,这里是指有必要以教科书的形式来研究和比较不同行业的会计制度与核算方法,以便更多的人能从这本书中了解各行业会计核算的共同点和差异,从而拓宽专业会计的知识面,更好地适应社会发展的需要。我们认为,现行企业的财会人员及未来的财会人员很有必要来学习行业会计方面的知识。这种必要性主要表现在:

1. 它是市场经济对财务管理人员提出的新要求

改革开放以来,特别是市场经济出现后,我国的经济成分与经济结构发生了很大变化。在坚持公有制占主体的前提下,发展各种非公有制的经济成分,出现了跨所有制、跨行业、跨部门、跨地区的联合企业、企业集团,试行股份制、租赁制等经营方式,发展横向经济联合,各行业企业间相互渗透,一业为主,多业经营,你中有我,我中有你。尤其是财务公司的出现,在客观上都要求企业的财务人员及其他管理人员在了解本企业主营行业会计制度的同时,还要熟悉附营行业的会计制度,只有这样企业才能全面搞好整个财务公司或企业集团的会计工作,提高会计管理的效益。

2. 它是财务人员扩大就业途径的必备条件

随着市场经济的发展,我国一改过去以工商业为主的局面,各行各业蓬勃发展,劳动人事制度的改革,为企业间人才的流动提供了可能性。现代社会用人制度的特点是:以聘为主,双向选择,企业可以选择人才,人才也可选择企业,所以财会人员如果掌握了各行各业专业会计知识,将会为其就业提供良好的条件。

3. 是在读会计专业学生必备的基础知识

大学是为社会培养人才的摇篮,在大学读书期间要求学生要广泛地汲取各方面知识,以适应社会各界对人才的需要。现代社会对会计人才的需求是多方面的,对人才的要求也越来越高,在读学生只有全面掌握会计体系内容,才能从容地为自己找到较好的用武之地。

4. 行业会计有长期存在的必要性

我国现行的会计管理模式是:会计法→企业会计准则→行业会计制度→会计工作实务。

国际会计管理模式是:会计法→企业会计准则→会计工作实务。

有人认为,按照国际会计模式,我国现行会计管理模式中的行

业会计制度没有存在的必要,因此也没必要进行行业会计比较。对此,杨纪琬教授在1993年江苏省总会计师研究会成立大会上指出:“我们的财务会计制度作为国家的规范性文件,也是一本教科书,有利于企业操作。行业会计制度有必要存在。”可见,尽管企业会计准则(指基本准则和具体准则)可以把行业会计制度包括进去,可以照顾到行业会计的特点,但终究是粗线条,不具体。就我国客观实际情况而言,行业会计制度有长期存在的必要,所以我们也有必要在这里进行行业会计比较。

(二)行业会计比较的可能性

行业会计比较不仅是必要的,而且是可能的。主要表现在:

1. 各大行业会计制度有着共同的制定依据

新颁布的十三门行业会计制度都是以《企业会计准则》为依据制定的。《企业会计准则》的基本准则部分对会计核算的一般原则、会计要素原则和会计报告原则等都作了原则性的定义和说明,各大行业会计制度都是以此为依据进行设计的。具体表现在:

(1)每一行业会计制度中的会计政策、会计方法及采用的会计原则都与会计准则相符合。比如,根据《企业会计准则》的要求,每一行业会计核算的原则都包括以下几方面内容:合法性原则、明晰性原则、配比性原则、权责发生制原则、历史成本计价原则、划分资本支出和收益支出原则、充分反映原则、稳健性原则等;又比如,根据《企业会计准则》的规定,各行业企业存货发出时,都可以根据实际情况,选择使用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等计价方法计算其实际成本。总之,对于每一行业会计制度而言,凡是《企业会计准则》中有所规定的内容,它们必须执行。因此,不同行业会计制度所使用的会计政策、原则、方法等都是相同的。

(2)每一行业会计制度中有关会计名词的解释、概念、内涵与外延都与会计准则取得了一致。比如,每一行业中各项资产、负债、

所有者权益、收入、费用、利润等含义都与会计准则中的解释相一致。比如，每一行业会计中的费用都是指企业在生产经营过程中发生的各项耗费，一般都包括直接费用、间接费用和期间费用；每一行业会计中的利润都是指企业在一定期间的经营成果，都包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额等。这样，就使得每一企业性质相同的会计要素有了相同的含义。

(3) 每一行业会计制度中关于会计要素的确认与计量和划分都符合会计准则的规定。会计要素，亦称会计对象要素，是指会计核算和监督的内容。每一行业的会计要素都由资产、负债、所有者权益、收入、费用及利润等 6 项内容组成，但由于各行业的经济业务不尽相同，所以会计核算对象的具体划分也不完全相同。在会计制度中，会计要素的具体化表现为会计科目，会计科目表可以综合地反映每一行业具体的会计要素对象。不同行业会计制度对它们相同业务设置的会计科目是一致的，并且对这些相同会计要素的确认、计量及核算方法的规定也是相同的。据统计，此类会计科目在不同会计科目表中大约占 50% 左右，如现金、银行存款、应收帐款、应付帐款、固定资产、短期借款、盈余公积等等。

(4) 会计报告的格式、内容等也都符合会计准则的规定。按《企业会计准则》规定，每一行业会计制度中规定编制的会计报表主要都以“资产负债表”、“损益表”、“财务状况变动表”等为主，而且这些报表的格式、内容等也都基本相同。

2. 会计制度改革后的行业会计制度制定部门相对集中。修改后的《会计法》第六条规定：“国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定。各省、自治区、直辖市人民政府的财政部门、国务院业务主管部门、中国人民解放军总后勤部，在同本法国家统一的会计制度不相抵触的前提下，可以制定实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定，报国务院财政部门审批或者备案。”新行业会计制度的制定正与《会计法》这种精神相符合。十三大行业

会计制度都是由财政部统一制定并颁布,这种做法打破了过去的财政部与主管部门联合制定或由主管部门制定并报财政部备案批准的办法,使各行业的会计政策、会计方法与会计报表等在最大程度上得到了统一,同时也为我们进行行业会计比较提供了可能性。

综上所述,在目前的经济形势下,进行行业会计比较,既有一定的必要性,也有一定的可能性。

二、行业会计比较的内容

行业会计比较的内容,也就是本书要阐述的主要内容。纵观各行业会计核算的内容,我们可以发现,不同行业会计中有一部分会计要素的设置与核算方法是完全相同或基本相同的,我们称这部分内容为各行业会计核算的共性部分;另外有一部分会计要素的设置与核算方法差别很大,我们称这部分内容为各行业会计核算的个性部分。行业会计比较的主要内容是指各行业会计核算的个性部分,共性部分不作为本书阐述的内容。

(一)共性部分的主要内容

前面我们已经介绍过,不同的行业尽管其生产经营活动存在着很大的差别,但有些经济业务在每一个行业基本都是相同的,属共同性业务,比如货币资金的收支业务、筹资与投资业务、固定资产的购置与处理业务、债权与债务的发生与偿还业务等等,这些共同性业务不能够反映出行业生产经营活动的特点,因此它们的会计核算方法在每一个行业会计中几乎没有差别,这正是我们刚刚提到的各行业会计核算的共性部分。共性部分的内容主要包括:货币资金的核算、应收项目的核算、长短期投资的核算、固定资产与无形资产的核算、长短期负债的核算、所有者权益的核算、收入的核算、期间费用的核算、利润及利润分配的核算、会计报表的编制方法等等。由于这部分内容与工业企业会计中相同内容的核算方法基本相同,故不列为本书讲授的内容。

(二)个性部分的主要内容