



会计学专业系列教材

行业会计比较

●主审 / 张崇敏 主编 / 刘志翔 赵艳玲

KUAIJIXUE
ZHUANYE
XILIE JIAOCAI



首都经济贸易大学出版社

会计学专业系列教材

行业会计比较

主审 张崇敏

主编 刘志翔 赵艳玲



首都经济贸易大学出版社

·北京·

图书在版编目(CIP)数据

行业会计比较/刘志翔,赵艳玲主编. —北京:首都经济贸易大学出版社,2005.2

(会计学专业系列教材)

ISBN 7 - 5638 - 1100 - 1

I. 行… II. ①刘…②赵… III. 部门经济 - 会计 - 对比研究 - 高等学校 - 教材 IV. F235

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 006881 号

行业会计比较

主审 张崇敏 主编 刘志翔 赵艳玲

出版发行 首都经济贸易大学出版社

地 址 北京市朝阳区红庙(邮编 100026)

电 话 (010)65976483 65065761 65071505(传真)

E-mail publish @ cueb.edu.cn

经 销 全国新华书店

照 排 首都经济贸易大学出版社激光照排服务部

印 刷 北京地泰德印刷有限责任公司

开 本 787 毫米 × 980 毫米 1/16

字 数 364 千字

印 张 19

版 次 2005 年 2 月第 1 版第 1 次印刷

印 数 1 ~ 5 000

书 号 ISBN 7 - 5638 - 1100 - 1/F·634

定 价 25.00 元

图书印装若有质量问题,本社负责调换

版权所有 侵权必究

编写说明

企业会计制度对除不对外筹资、经营规模较小的企业以及金融企业以外的企业会计核算的共性,制定了一套通用的统一的会计制度。会计制度的统一,是我国市场经济发展的必然要求。但由于各行各业的生产经营特点不同,管理上对会计信息有着不同的要求,因而,取消了行业会计制度,并不等于行业会计不再存在。为了使读者掌握会计核算在不同行业的特殊表现,我们根据《企业会计制度》和近期陆续发布的一些具体行业会计核算办法,编写了《行业会计比较》一书。

考虑到政府及非营利组织不属于企业的范畴,金融企业专门由金融企业会计制度加以规范,并均已单独成书,所以本书的内容仅限于《企业会计制度》规范的范围,主要包括商品流通企业会计,旅游、餐饮、服务企业会计,施工企业会计,房地产开发企业会计,交通运输企业会计,邮电通信企业会计,农业企业会计和新闻出版企业会计等8个行业的会计核算。为了便于读者比较完整地掌握各个行业会计核算的特点,本书主要采用了以工业企业会计作为参照物的纵向比较的方法,因而,凡与工业企业会计核算相同的共性部分,均作为已知的知识加以省略,着重简述了各行业特殊业务的会计核算方法。

本书由刘志翔、赵艳玲担任主编,负责全书总纂。第一章由刘志翔、赵艳玲共同编写,第二章由尹世芬编写,第三章由李丹编写,第四章由尤爱林编写,第五章由林光泽编写,第六章、第七章和第八章由刘志翔编写,第九章由赵艳玲编写。本书由张崇敏担任主审,并提出了不少宝贵意见。

作为行业会计比较教材,本书既可用于会计学专业高年级学生、成人教育和干部培训教学用书,也可用于广大企业会计人员工作时参考。希望本书能够适应会计教学改革的需要,在节约教学时间、拓宽知识面、扩大就业途径等方面贡献微薄之力。由于作者水平有限、编写仓促,书中难免存在不足和差错,希望广大读者批评指正。

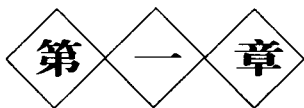
编 者

2005年1月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 行业与行业会计.....	(1)
第二节 行业会计比较的内容、意义和方法	(7)
第二章 商品流通企业会计	(13)
第一节 商品流通企业会计概述	(13)
第二节 批发企业商品流转的核算	(16)
第三节 零售企业商品流转的核算	(31)
第三章 旅游、餐饮、服务企业会计	(48)
第一节 旅游、餐饮、服务企业会计概述	(48)
第二节 旅游经营业务的核算	(50)
第三节 餐饮经营业务的核算	(56)
第四节 服务经营业务的核算	(65)
第四章 施工企业会计	(75)
第一节 施工企业会计核算的特点	(75)
第二节 周转材料的核算	(76)
第三节 临时设施的核算	(82)
第四节 建造合同收入的确认和开单结算	(85)
第五节 工程成本的核算	(91)
第五章 房地产开发企业会计	(104)
第一节 房地产开发企业会计概述	(104)
第二节 开发成本的核算	(107)
第三节 开发产品的核算	(120)
第四节 营业收入的核算	(126)
第六章 邮电通信企业会计核算	(138)
第一节 邮电通信企业概述	(138)
第二节 邮电通信企业收入的核算	(140)

第三节 邮电通信企业成本的核算	(147)
第七章 交通运输企业会计	(155)
第一节 交通运输企业会计概述	(155)
第二节 交通运输企业存货的核算	(157)
第三节 交通运输企业营运收入的核算	(162)
第四节 交通运输企业营运成本的核算	(180)
第八章 农业企业会计	(203)
第一节 农业企业会计概述	(203)
第二节 家庭农场往来业务的核算	(205)
第三节 种植业生产成本的核算	(208)
第四节 林木生产成本的核算	(217)
第五节 畜牧业生产成本的核算	(221)
第六节 渔业生产成本的核算	(229)
第九章 新闻出版企业会计	(235)
第一节 新闻出版企业会计概述	(235)
第二节 出版企业成本费用的核算	(239)
第三节 出版企业收入的核算	(255)
第四节 出版物发行业务的核算	(274)
第五节 报业企业成本的核算	(282)



总 论

第一节 行业与行业会计

一、我国行业的划分及其主要特征

经济发展产生社会分工,在社会经济活动中,人们都以不同职业为生。从事某种职业活动的人们由于地理、技能、其他社会环境等原因而相对固定,久而久之逐渐形成了一个具有不同劳动活动、不同管理方式的行业,所以,行业一般是指职业的类别。结合我国现阶段的具体情况,可以把行业理解为构成国民经济整体的各个部门和各个环节,包括物质生产部门和非物质生产部门。

不同行业的划分主要是在实践中由习惯形成的。划分的类别可大可小,大则十几种,小则上百种,其分类迄今总是处在变动状态,并没有一个明确的划分标准。理论界对于行业的划分:有的按劳动的形态即脑力劳动和体力劳动来划分行业,即所谓白领、蓝领。有的按不同产业层次来划分行业,即第一产业、第二产业、第三产业,其中:第一产业以农业为主,包括林业、牧业、渔业等;第二产业指工业(包括制造、采掘、自来水、电力、蒸气、热水、煤气等业)和建筑业;第三产业指除上述第一、第二产业以外的其他各业,包括流通部门(具体有交通运输业、邮电通信业、商业、饮食业、物资供销业、仓储业等)、为生产和生活服务的部门(包括金融保险业、地质勘探业、房地产业、公用事业、居民服务业、旅游业、咨询信息服务业、各类技术服务业等)、为提高科学文化水平和居民素质服务的部门(包括教育、文化、广播电视事业,科学研究事业,卫生、体育和社会福利事业等)、为社会公共服务的部门(包括国家机关、政党机关、社会团体、军队警察等)。通常认为,行业的划分应当以国民经济的各个生产部门和各个环节为依据,即分为国民经济各个物质生产部门的工业、农业、建筑业,使国民经济顺利运行,社会物质生产部门的劳动成果得以实现的商品流通业、交通运输业、邮电通信业,以及有助于上述事业顺

利发展的金融业、旅游饮食服务业和文教、卫生等行业。

国民经济的各个部门包括经济部门和非经济部门。

(一)经济部门行业的划分

经济部门主要指企业。我国企业按大的行业划分,一般可分为以下几类:

1.工业企业。它是指从事工业性产品(劳务)生产经营的企业,主要包括采掘工业企业和加工工业企业。工业企业在国民经济中起主导作用,承担着国民经济各部门需要的各种技术装备的制造任务,供应着社会生产及人民生活需要的各种物质,是国民经济生产的物质技术基础。工业企业的特点是:大规模地采用机器设备等劳动手段进行生产,并系统地将科学技术应用于生产过程的各个环节,内部劳动分工细密,协作配合复杂严密,生产过程具有高度的连续性和系统性,生产社会化程度高,与国民经济其他部门有着广泛、密切的外部联系。

2.商品流通企业。它是指利用各种手段完成将各种社会产品从生产到消费的转换,从而实现社会产品价值的企业。商品流通企业不仅包括处于商品流通过程的批发、零售企业,还包括生产资料、生活资料、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的桥梁和纽带,只有正确地组织商品的流通才能不断地满足社会生产和人民生活的需要。商品流通企业的特点是:所做的工作、所应用的机器设备等都是为商品流转服务的;大范围的信息传递、严密的经营管理是其存在和取得经济效益的重要基础。

3.农业企业。它是指从事农业、林业、牧业、渔业、采集等生产经营活动的企业。农业不仅为人类提供赖以生存的农副产品,而且为经济建设提供工业原料、市场、资金、劳动力和外贸物资,是我国国民经济的基础。农业企业的特点是:作为利用植物、动物的生长过程取得产品的行业,其自然生产过程和经营管理的再生产过程紧密地联系在一起,生产周期较长且具有季节性,受自然条件影响较大。

4.建筑施工企业。它是指从事土木建筑和设备安装工程的企业,主要包括建筑公司、工程公司、安装公司和装饰公司等。建筑施工企业是国民经济中的一个重要支柱产业,它所提供的产品是各工厂建筑、矿井、港口、铁路、桥梁、机场、道路、管线、住宅和其他建筑物、设施等,形成各种生产或非生产固定资产,是国民经济各部门和人民生活的物质基础。建筑施工企业的特点是:所提供的产品都具有指定的目的和用途,必须按建设单位的设计要求进行施工生产,施工生产具有流动性,产品规模一般较大、价值较高,生产周期一般较长,受自然条件影响较大。

5.房地产开发企业。它是指从事房地产开发经营、管理和服务的企业。房地产开发企业也是国民经济的一个重要支柱产业,它为人们的政治、经济、文化、生活提供了一定的空间地域,可以说没有房地产开发企业就不会有良好的城市建设。房地产开发企业的特点是:生产经营范畴包括规划设计、土地开发、组织施工、竣工验收、经营销售和

物业管理等各个方面,将生产和流通两个领域紧密地联系在一起,是国民经济活动中具有综合性的行业。

6. 旅游饮食服务企业。它是指以旅游资源和服务设施为条件、向消费者提供劳务的服务性企业,主要包括旅游、餐饮、宾馆、娱乐、美发、洗染、照相等。旅游业享有无烟工业之称,是发展经济的一个重要手段。旅游业的特点是:投资少,利润多,收效快。旅游业不是一个孤立的行业,它需要通过交通运输、工业、商业等相关行业的密切配合才能顺利发展,而旅游业的发展也会促进相关行业的发展。

7. 交通运输业。它是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、公路、水路和航空运输等。交通运输企业是国民经济的先行官,是社会再生产的前提和条件,只有通过交通运输企业,生产企业的产品才能进入分配和消费领域,同时生产企业所需的原料才能保证得到不断的供应。交通运输企业的特点是:运输生产过程只改变劳动对象的空间位置,不创造新的物质产品;其生产过程具有流动性和分散性,只消耗劳动工具,不消耗劳动对象。

8. 邮电通信企业。它是指通过邮政和电信传递信息、办理通信业务的企业,包括经营邮政电信业务的企业和进行邮政运输、电信线路设备维护的企业。邮电通信企业是国民经济的一个重要部门,是信息产业的基础,它通过提供快速、优质、高效的各种通信手段,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,在市场经济中起到了先导的作用。邮电通信企业的特点是:其产品不具有实物形态,而是一种向消费者提供的特殊服务;它的质量应以服务质量、通信质量来衡量;作为一种公共服务,其在提高企业自身经济效益的同时,还应注意社会效益。

9. 金融企业。它是指专门经营货币和信用业务的企业,主要包括商业银行和非银行金融机构。金融企业通过信用中介,将社会各方面的闲散资金汇集起来,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使用率,加速社会扩大再生产过程,保证国民经济快速发展对资金的需要。金融企业的特点是:其经营业务与一般企业不同,是一种有偿转让资金使用权的活动,经营利润主要是金融性利润,来自于存贷款之间的利息差额或证券买入价与卖出价之间的差额;由于存在债务人无力偿还贷款本息的可能性和市场利率变动的影响,金融活动具有较高的风险性。

(二)非经济部门行业的划分

我国的非经济部门包括两大部分:一是为提高科学文化水平和居民素质服务的部分,主要包括教育、文化、广播电视事业,科学研究事业,卫生、体育事业和社会福利事业等;二是为社会公共需要服务的部分,包括国家机关、政党机关、社会团体以及军队等。

以上几大行业在国民经济发展中各自发挥着它们的作用,在经营管理方面,这些行业既有共性也有个性,一般的管理原则、基本制度和基本方法,对不同的行业 and 不同类

型的单位来说是普遍适用的,但在具体的管理实践中,不同行业又存在着各自的特点。只有遵循各行业生产技术特点和所从事的经营活动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、行业会计和我国的会计制度

各行业在国民经济中具有不同的职能,反映监督不同行业经济活动的会计也就形成了各种行业会计。各种行业会计既有共性又有个性。会计作为一种管理活动,都要以基本会计准则作为共同的基本规范,但由于不同行业有着不同的生产技术特点和经营管理特点,各行业会计所要反映和监督的具体内容也不一样,因此各行业会计又要结合各行业的特点,对各行业经济活动中的特殊业务采用特殊的方法进行核算。可以说,行业会计是指存在于某一行业,在行业中得到公认,对该行业内会计核算乃至财务管理有制约力的会计。它是各行业活动的特殊性在共性会计上的反映。

我国现行会计体系按行业划分可分为企业会计和非企业会计两大系统。

企业会计指从事各种生产经营业务活动的企业所运用的会计,包括工业企业会计、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、旅游饮食服务企业会计、交通运输企业会计、邮电通信企业会计、金融企业会计和新闻出版企业会计等。企业会计核算遵循企业会计准则和企业会计制度的规定。这些企业会计在核算和管理上有许多共性,但由于经济活动的不同,客观上存在着各自行业的特殊业务。我国以往的企业会计制度都是分行业的企业会计制度。从1993年7月起,与《企业会计准则》同时执行的有14个行业会计制度。随着我国市场经济的发展,新兴行业不断涌现,企业开展多种经营,这都使得原有的分行业会计制度越来越不适合企业实际情况的需要。为此,我国于2001年出台了打破行业、所有制界限,集财务会计为一体的国家统一的企业会计核算制度体系,按照企业的性质和规模,分别建立了《企业会计制度(不含金融保险企业)》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》,而对各行业企业专业性较强的会计核算以专业会计核算办法的形式予以解决。

非企业会计主要指政府及非营利性组织会计。目前执行的会计制度主要有《财政总预算会计制度》、《行政单位会计制度》和《事业单位会计制度》,以及《民间非营利组织会计制度》;同时,考虑到不同行业的事业单位业务活动具有较大区别,将行业众多的事业单位会计进行了不同层次的划分,除事业单位通用的会计制度之外,还针对业务活动特点比较突出的事业单位,如医院、学校、科研单位等制定了具体的分行业会计制度。

由于在各类会计系列教材中,金融企业会计和政府及非营利组织会计已单独成书,所以在本书进行行业会计比较时,将主要围绕除金融企业以外的企业会计中几个行业特点比较突出的行业进行阐述。

三、行业会计之间的联系与区别

(一)行业会计之间的联系

行业会计之间的联系也就是各行业会计的共性部分。其主要包括以下两个方面:

1. 各行业的会计实务都以基本会计准则、统一会计制度作为规范。其具体表现在:

(1) 各行业会计核算都要遵循基本会计准则和统一会计制度所规定的会计核算一般原则。这些原则具体包括:对企业会计核算总体要求提出的客观性原则、可比性原则和一贯性原则;对会计信息质量提出的相关性原则、及时性原则和明晰性原则;对会计要素的确认、计量提出的权责发生制原则、配比原则、历史成本原则和划分收益性支出和资本性支出原则;对前述原则起补充修正作用的谨慎性原则、重要性原则和实质重于形式原则。各行业会计所采用的会计政策都必须符合以上会计核算一般原则的要求。

(2) 各行业会计要素的命名和划分大体相同。各行业都按照会计基本准则和统一会计制度的要求将会计对象划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素,并且都将资产按流动性划分流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产,将负债按偿还期分为流动负债和长期负债,将所有者权益划分为实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。而且,各行业对相同会计要素的确认、计量标准也是大体相同的,如对资产确认的范围、时间,对资产的计量方式、方法,各行业会计基本一致;对企业损益的确认步骤,对营业利润、利润总额、净利润的计量方式各行业会计也大体统一。

(3) 各行业会计报表的名称、格式、内容和编制方式基本相同。所有的行业会计都要按照基本会计准则和统一会计制度的要求编制资产负债表、利润表和现金流量表,以保证市场经济对统一会计信息的需要。而且,资产负债表都采用左右对应的账户式格式,资产按流动性排列、负债按偿还期长短排列;利润表采用多步式格式,分别反映不同层次利润的构成情况;现金流量表正表以直接法表示、补充资料以间接法表示经营活动的现金流量。

2. 在各行业会计中,共同性业务的会计处理基本相同。不同行业尽管其生产经营活动存在着较大差别,但有些经济业务在每一个行业基本上都是相同的,属于共同性业务。各行业会计对共同性业务的会计处理,无论在科目设置还是核算方法上基本是一致的,几乎没有什么差别。所谓共同性业务的会计处理主要包括: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,利润及利润分配的核算等。

(二)行业会计之间的区别

虽然在《企业会计准则》和统一会计制度的制约下,各行业间会计核算已基本趋同,

但由于行业间生产经营活动的特点不同,各行业会计在核算上也存在着不少有特性的部分,主要有以下几个方面。

1. 存货的核算。存货是指企业在日常生产经营过程中持有以备出售,或者仍然处在生产过程,或者在生产或提供劳务过程中将要消耗的材料或物料等,包括各类材料、商品、在产品、半成品、产成品等。由于不同行业的企业从事生产经营活动需要有不同的类型的存货,因此不同行业存货的核算是行业会计核算的特点之一。

例如:从存货种类来看,制造业的生产经营活动主要是从事各种产品的生产,因此其存货既有利于生产中耗用的材料或物料,又有处于生产过程各个阶段的半成品、在产品存货,还有已经完成制造过程,待发出、待销售的产成品存货。商品流通企业主要的经营过程只是购入货物和销售货物,没有生产制造过程,因此其存货主要是购入待销的商品类存货,以及为自身经营而准备自用的材料物资等。交通运输业主要从事公路、铁路、民航等运输活动,其存货主要为各种燃料及修理交通运输工具的备品备件,一般没有或很少有在产品或产成品存货。服务业处于社会生产的消费环节,为社会提供各项服务,满足消费者各方面的消费需求,既不生产产品,也不经销产品,因而其存货种类、数量都很少,只包括少量的物料用品。

此外,不同行业的存货也有不同的特点。例如:房地产开发企业建造、待售的房屋,大型机械制造的未完工程项目,都具有较长的时间周期;农业企业的存货包括相当多的农作物和禽畜等,在生产过程中受自然条件影响较大。

因此,各行业存货的核算在盘存制度、计价方法、信息披露等各个方面都有较大的不同。

2. 收入的核算。收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益总流入。由于企业生产经营活动纷繁复杂,不同行业的经营范围和经营内容千差万别,取得收入的具体形式也就多种多样,不仅不同类别收入的确认、计量方法不尽相同,即使是同一类收入,由于不同行业的具体内容不同,其确认、计量方面也存在着较大的差异。

例如:制造业和商品流通业收入的最主要组成部分是销售商品收入,应按照《企业会计准则——收入》和《企业会计制度》所规定的确认收入的4个条件予以确认,但在进行收入核算时,由于各行业经营活动的不同特点,各行业确认收入的具体时机并不完全相同,制造业一般采用销售法来确认销售收入,商品零售业则一般采用收款法来确认销售收入。

再比如:提供劳务收入普遍存在于工业、建筑业、商品流通业、交通运输业、邮电通信业和旅游餐饮服务业,由于不同行业提供劳务收入的具体内容和赚取方式存在较大差异,因而其核算程序、方法以及账户的设置等都有较大的不同。制造业一般采用销售法确认其劳务收入,同时因该收入不属于主营业务,则通过“其他业务收入”账户核算;而建筑业收入一般订有建造合同,其劳务收入采用完成合同法或完工百分比法确认,并

作为建筑业的主要经营业务,通过“主营业务收入”账户核算。

3. 成本费用的核算。成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益流出。成本费用是伴随企业生产经营活动而产生的,是按配比原则,依照企业取得的收入而确定下来的,所以企业有什么样的业务收入,就相应地会有什么样的成本费用。由于各企业向社会提供的产品和劳务是多种多样的,因而不同行业的成本费用内容也不尽相同。例如:制造业的成本费用一般体现为制造产品所耗用的直接材料、直接人工和制造费用,以及与产品生产经营有关的营业费用、管理费用、财务费用和相关的税费支出;商品流通企业的主要业务是购、销、存活动,其成本费用一般表现为所销商品的进价成本,以及所耗物料、折旧、支付的人工费用等经营费用和相关税费支出;旅游业成本费用主要是为旅客支付的住宿、餐饮、交通、导游服务费用,以及机构人员工资和其他相关税费等。由此可见,不同行业中的主要成本费用因其经营业务的不同而有所区别,其费用的归集方法、成本的计算和结转的方法也各具特点。

4. 结算业务的核算。如果仅从会计处理角度来看,结算业务所涉及的货币资金与往来款项核算的具体会计处理各行业基本一致,并无大的差别。但就各行业经营管理的特点来看,行业之间的差异还是比较大的。例如:商品零售业、餐饮业其收入主要以增加现金为主;房地产开发企业其收入主要采用分期收款方式取得;旅游业则先收取款项后提供劳务,其收入的取得体现为负债的减少。此外,随着信息技术的飞速发展,电子商务的辐射力也穿越了各行各业,在很多领域都使用了结算卡、电子钱包以及网上购物等。它们与具有行业特征的业务相联系,又构成了一些行业新的核算管理方式。

第二节 行业会计比较的内容、意义和方法

一、行业会计比较的内容

行业会计比较是比较会计学的一个分支,它通过比较不同行业的会计核算原则和方法,找出它们的相同点,比较它们的不同点,探寻其核算差异产生的原因,进而达到认识各行业会计核算的特点、通晓整个会计核算体系的目的,使会计更好地为企业管理服务。

行业会计比较的内容具体说来包括以下3个方面。

(一)行业会计核算对象的比较

各行业会计反映监督的内容就是会计核算对象。由于各行业的经济活动、业务范围、生产经营特点各有不同,会计反映和监督的具体内容也必然不同,所以比较不同行业会计核算的具体对象,是我们认识和把握不同行业会计核算特征的一个基本点。例

如,商品流通企业包括批发和零售两种类型,商品批发和零售的业务活动又存在较大的区别,因而其会计核算对象要按批发和零售分别设置;因其会计核算对象不同,批发业务和零售业务的会计核算方法也存在较大的区别。再如,旅游、餐饮、服务企业经营业务的开展往往带有系统性和配套性:旅游业除组团旅游外,有条件的旅行社还经营客房、餐饮、售货、娱乐及其他业务;饮食业除经营餐饮业务外,还开展娱乐、售货及其他业务。而服务业也可能同时经营娱乐、健身、美容美发、桑拿洗浴、照相、修理等多种业务。因此,为了分别提供各类业务的会计信息,就形成了会计核算对象的多样性,需要分门别类地进行会计核算。

(二)行业会计特殊业务的比较

由于各行业之间在经营管理上的差别是客观存在的,各行业的特征必然会反映到行业会计核算中来。尽管《企业会计准则》和统一会计制度对各行业会计的共性方面作了统一的规范,但这些特殊业务的存在,使得各行业会计在实际操作中必然会存在着这样或那样的不同。例如:商品流通企业中零售业的售价金额核算就是由零售企业内部控制的“实物负责制”所决定的;施工企业劳务收入核算采用完工百分比法还是完成合同法,则取决于是否实行按月结算办法的工程还是实行竣工后一次结算办法的工程;餐饮业生产成本只核算总成本不计算单位成本,只计算原料成本不计算全部成本,则是由于菜肴和食品的花色品种繁多、数量零星,而整个生产、销售、服务过程都集中在较短的时间内完成的这种特殊的业务活动所造成的。此外,农业会计中种植业、林业、畜牧业和渔业生产成本的核算,运输业中轮胎的核算,房地产业开发成本的核算等,也都是其本行业特有经济业务在行业会计核算中的反映。通过对不同行业特殊业务核算的比较,可以掌握行业会计的特征,它是我们进行行业会计比较的基础。

(三)行业会计相关业务的比较

国民经济各个部门是一个有机联系的整体,各行业之间都存在着相互依存的关系。在会计核算方面,也存在着各行业会计之间对相关经济业务的处理问题。例如:工业企业所生产的消费品一般要借助商品流通企业提供给社会,因此,这些消费品生产成本的核算是商品流通企业商品采购成本的基础;农业企业作为国民经济的基础,它们提供的产品是许多行业产品的原料,农产品成本的核算是其相关企业进行成本核算的基础。因此,了解所购进的商品或原料的成本构成,对于本企业的成本核算是大有益处的。通过对不同行业相关业务的比较,可以掌握不同行业、不同阶段成本计算的区别与联系,这对于一些从事多种经营、跨行业的联合体尤其显得重要。例如,某些房地产开发企业与施工企业的联合体,施工企业的工程价款就是房地产开发企业开发成本的重要组成部分,但房地产开发企业的开发成本并不等于施工企业的工程价款,因为房地产开发企业的开发成本中还包括土地开发成本、配套设施成本等等。

二、行业会计比较的意义

(一)行业会计比较是有效地输出和利用会计信息的要求

通过行业会计比较,可加深对各行业会计的共性和个性的认识,有利于有效地输出和利用会计信息。对外披露的会计信息,对于股票上市的公司是尤其重要的。对于这些上市公司来说,其会计共性即为通用《企业会计制度》的规定,而会计个性在于各行业经营管理特征在各行业会计中的反映。例如,在我国上海证券交易所,就将股票的类别按行业划分为工业、商业、房地产业、公用事业和综合 5 大类。之所以对股票进行这样的分类,主要是因为相同的经济指标乃至财务会计指标在不同的行业有着不同的数据表现,或者说同样的会计报表项目在不同行业之间有着不同的经济内容。例如,工业、商业的存货主要是各种生产、销售的物资,而房地产开发企业的存货则主要是在建过程中或建完待售的房屋建筑物。而这样不同的内容对于不同的报表提供者、报表使用者来说可能是至关重要的。

(二)行业会计比较是强化企业内部财务管理的要求

通过行业会计比较,明确会计信息在不同行业的表达内容和表达方式的异同,在统一信息的基础上强化内部财务管理,对于从事多元化经营的企业集团尤其重要。例如,在执行分行业会计制度时,一个大型的企业集团的会计核算可能同时存在 10 种以上的行业会计制度,在这种情况下,企业集团是没有办法来完成其合并会计报表工作的。因此,企业集团必须通过行业会计比较,明了各行业会计制度之间的异同,同时进一步明确相同会计制度的经济内容上的区别,只有这样,企业集团对于其内部处于不同行业企业的财务管理才能落到实处。

(三)行业会计比较是国家加强宏观经济调控有效性的要求

通过行业会计比较,明确不同行业会计之间的异同,对于政府职能部门加强宏观经济调控的有效性具有重要的意义。我国分行业、分所有制的会计制度产生于计划经济体制的时代,是原来的将国民经济各部门、各环节直接置于政府职能部门管理之下在会计上的体现。在当前我国国民经济管理从计划经济体制下的行业直接管理向市场经济下宏观间接控制过渡的时期,宏观综合经济管理部门只有通过行业会计比较,明确各行业会计制度的共性和特性,分清行业会计制度与具体会计准则和通用会计制度之间的区别,才能在现有的基础上更好地对国民经济各部门、各环节实施有效的管理。

(四)进行行业会计比较是当前会计理论研究的要求

会计理论研究要与会计实践相结合,要为会计制度建设服务。当前,我国现代企业

制度的建设主要是将现有的国有企业改制为股份有限公司,国有企业执行的行业会计制度与具体会计准则和通用《企业会计制度》之间的关系怎样,只有进行比较以后才能得出结论。通过对不同行业会计的内容、原则和方法的比较,找出它们之间的异同之处,并从理论上说明其形成的原因,可为制定和完善特殊业务的具体准则和企业会计制度提供理论依据。

三、行业会计比较方法

行业会计比较要根据我国会计改革的现实情况进行,即深入研究分析在统一会计制度和具体会计准则的情况下,各行业之间会计业务中可能存在的差异,以及根据这些差异对企业实施有效管理的途径。行业会计比较的方法大体有横向比较法和纵向比较法两类。

(一)横向比较法

横向比较法就是对不同行业会计中相同会计要素的核算方法同时进行比较,研究它们在会计核算上的共性与特性,并对其特性部分分别加以阐述,分析其形成的主要原因。图 1-1 形象地展现了这种比较方法。

工业企业会计	商品流通企业会计	施工企业会计	房地产开发企业会计	运输企业会计	农业企业会计	旅游、餐饮、服务企业会计	邮电通信企业会计	新闻出版企业会计
资产	资产	资产	资产	资产	资产	资产	资产	资产
负债	负债	负债	负债	负债	负债	负债	负债	负债
所有者权益	所有者权益	所有者权益	所有者权益	所有者权益	所有者权益	所有者权益	所有者权益	所有者权益
收入	收入	收入	收入	收入	收入	收入	收入	收入
费用	费用	费用	费用	费用	费用	费用	费用	费用
利润	利润	利润	利润	利润	利润	利润	利润	利润

图 1-1 横向比较法图示

(二)纵向比较法

纵向比较法是分别将其他行业会计核算方法逐一与工业企业会计进行比较,找出每一行业会计与工业企业会计的共性部分和特性部分,并对其特性部分加以阐述。图 1-2 形象地展现了这种比较方法。

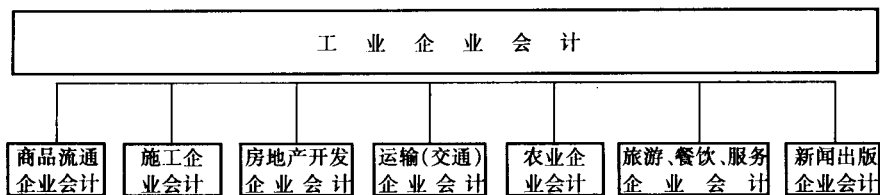


图 1-2 纵向比较法图示

上述两种比较方法各具优点。横向比较法便于对各个行业相同业务会计处理的异同之处进行分析,研究其产生的原因,进而探讨各种矛盾可能存在的解决方式。纵向比较法则有利于全面系统地掌握各个行业会计核算的方法,明了不同行业会计核算的特点。

本书在采用了上述两种方法的基础上,将各行业会计核算中共性的部分作为已知的知识而省略,从第二章开始,每一章介绍一门行业会计,虽然每章的题目都是“××企业会计”,但每一章并非全面介绍相关行业企业的会计核算方法,而是仅就各行业会计核算的特性部分加以阐述,重点介绍各行业特殊业务的会计核算方法。

本章小结

在我国,行业是指国民经济的各个部门和各个环节。反映和监督不同行业经济活动的会计就称之为行业会计。

各行业会计之间既有共性又有个性,它们的共性体现在都要以基本会计准则和统一会计制度作为规范,而且共同性业务的会计处理基本相同。它们的特性是指各行业经济活动中特殊业务在各行业会计核算中的反映,主要体现在存货的核算、收入的核算、成本费用的核算和结算业务核算 4 个方面。

行业会计比较的内容主要包括行业会计核算对象的比较、行业会计特殊业务的比较、行业会计相关业务的比较。

行业会计比较在有效地输出和利用会计信息、加强内部财务管理、加强宏观经济调控的有效性,以及会计理论研究方面都具有重要的意义。

行业会计比较的方法主要有横向比较法和纵向比较法两类。

复习思考题

1. 行业的划分有几种方法? 我国现行的做法是什么?