

高等院校
旅游专业系列教材



旅游会计学

陆勇 编著



南开大学出版社

高等院校旅游专业系列教材

旅游会计学

陆 勇 编著

南开大学出版社
天 津

图书在版编目(CIP)数据

旅游会计学 / 陆勇编著. —天津: 南开大学出版社, 2015.4

高等院校旅游专业系列教材

ISBN 978-7-310-04782-6

I. ①旅… II. ①陆… III. ①旅游业—会计—高等学校—教材 IV. ①F590.66

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 064195 号

版权所有 侵权必究

南开大学出版社出版发行

出版人:孙克强

地址:天津市南开区卫津路 94 号 邮政编码:300071

营销部电话:(022)23508339 23500755

营销部传真:(022)23508542 邮购部电话:(022)23502200

*

天津泰宇印务有限公司印刷

全国各地新华书店经销

*

2015 年 4 月第 1 版 2015 年 4 月第 1 次印刷

230×170 毫米 16 开本 15.625 印张 2 插页 285 千字

定价:35.00 元

如遇图书印装质量问题,请与本社营销部联系调换,电话:(022)23507125

前 言

现在市面上会计学教材很多，读者的选择余地很大。作为教师，我很乐意去市内大的书店里或者网络上选购想要的教材，甚至没想过某一天自己也要编写一本此类书籍。早些时候，北京第二外国语学院工商管理学科要求编写一套会计类教学丛书，我领命编写这本面向旅游行业 MBA 和 MTA 学员的会计学书。该如何编写这本书呢？经过与方方面面的商议，我们把这本书的写作作了如下定位：

第一，这是一本面向 MBA 学员的教材，该书的宗旨不是教授学员如何做账，而是让他们了解会计信息是什么，是如何生成的。换言之，我们认为学员了解会计知识与流程重于学习会计业务技巧。

第二，该书要尽量体现旅游行业特色，所以教材中用相当大的篇幅介绍旅游行业特点、旅游业资金运动过程等方面的知识。鉴于旅游业中饭店、旅行社和景区业务十分重要，书中将主要围绕这三个方面的经济业务安排例题和案例，以呈现旅游业会计核算特点。

第三，该书主要面向企业管理层，写作中我们将增加盈余管理、财务预算与成本控制、公司财务分析和会计信息质量等内容，以体现会计信息“决策有用观”。

第四，会计信息质量是会计人员与公司管理者都绕不过去的而且也是十分重要的知识，在本书中加入审计内容也就顺理成章了。

第五，本书所涉知识面较宽，但内容比较浅。我们主要基于两点考虑：一是本书着重介绍会计原理，让学员认知和了解会计世界；二是我们考虑后续编写高级会计教材，它将兼容中级和高级会计实务。

在教材立项过程中，编者得到了谷慧敏教授、张继东博士的大力帮助；在编写过程中，常琼琼、董杨、陈琪、王伟强、高远和关静等同学给予编者许多帮助，特别是常琼琼同学给予了大力帮助。在此，编者对大家一并表示衷心感

谢！当然，教材质量由编者负责。

在本书编写过程中，编者参考了国内外一些相关文献、网络资料，如无疏漏，均已在书中标注。

囿于工作繁忙、学识和经验等方面原因，书中不足之处在所难免，请读者不吝批评指正，以便今后再版时修改（luyong@gsm.pku.edu.cn）。

编 者

2014年8月11日于北京

目 录

第一章 总论	1
第一节 旅游行业基本特点	1
第二节 旅游企业资金运动	3
第三节 旅游企业会计核算前提	6
本章小结	9
第二章 旅游上市公司主要财务报表	10
第一节 旅游上市公司财务报表及其相互关系	11
第二节 旅游企业财务报表决策有用性	20
本章小结	25
第三章 旅游企业资产负债表要素	26
第一节 旅游企业资金运动解析	26
第二节 旅游企业资产负债表要素	30
第三节 旅游企业经济业务对静态会计等式的影响	37
本章小结	44
第四章 旅游企业利润表要素	46
第一节 旅游企业利润表要素	46
第二节 权责发生制原则与配比原则	52
第三节 旅游企业经济业务对动态会计恒等式的影响	57
第四节 综合经济业务对会计恒等式的影响	60
第五节 利得和损失	64
本章小结	67

第五章 旅游会计核算方法	69
第一节 旅游企业会计核算一般方法	69
第二节 旅游企业会计核算专门方法	72
第三节 借贷记账法	75
本章小结	84
第六章 饭店会计核算	86
第一节 饭店经营业务概述	87
第二节 饭店业务会计核算	89
本章小结	95
第七章 旅行社会计核算	98
第一节 旅行社业务概述	101
第二节 旅行社业务会计核算	103
本章小结	109
第八章 景区会计核算	111
第一节 景区业务概述	114
第二节 景区业务会计核算	115
本章小结	119
第九章 旅游企业现金流量表	124
第一节 现金流量表概念及作用	125
第二节 现金流量表的内容和结构	126
第三节 现金流量表的编制方法	130
本章小结	138
第十章 旅游企业会计循环与会计核算组织程序	142
第一节 旅游企业会计循环	143
第二节 旅游企业会计核算组织程序	153
本章小结	158
第十一章 会计准则与盈余管理	160
第一节 会计规范	161

第二节 高质量会计准则与会计信息质量要求原则·····	164
第三节 如何看待盈余管理·····	169
本章小结·····	173
第十二章 旅游企业成本核算与成本控制·····	174
第一节 旅游企业成本核算·····	175
第二节 旅游企业成本控制·····	181
本章小结·····	187
第十三章 旅游企业预算管理·····	189
第一节 预算的含义与作用·····	190
第二节 全面预算的编制·····	196
本章小结·····	203
第十四章 旅游企业财务分析·····	206
第一节 财务分析概述·····	207
第二节 旅游企业财务分析报告·····	210
本章小结·····	222
第十五章 旅游企业财务报告审计·····	224
第一节 会计信息质量·····	225
第二节 财务报告审计·····	228
本章小结·····	236
参考文献·····	239

第一章 总论

【学习目的】

1. 了解旅游行业基本特点。
2. 掌握旅游企业资金运动。
3. 旅游企业会计核算前提。

【引例】

未名旅游上市公司 2013 年初以 1.2 亿元人民币投资房产，当年年末该房产增值较大，同类房产市价达到 1.7 亿元人民币。未名旅游上市公司 2013 年财务年报应当怎样报告该房产的价值？1.2 亿元还是 1.7 亿元？从会计角度来看至少有两种报告方法：第一，未名旅游上市公司采用历史成本计量属性，其财务报表披露该房产价值是 1.2 亿元人民币，不必计算利润；第二，未名旅游上市公司采用公允价值计量属性，其资产负债表披露该房产价值是 1.7 亿元人民币（对应“投资性房地产”会计科目），同时其利润表披露利润增加 5000 万元。显而易见，会计计量属性选择对企业财务状况和经营成果产生重大影响。

这个例子充分说明，必须对会计核算设置一定的边界，使之遵从一定的规范，会计人员从事会计工作才有依据；否则，人们既无法开展正常的会计工作，更无法识别企业报告的会计信息，使解读和利用会计信息更是成为一纸空谈。本章将讲述会计核算前提（会计假设）。

第一节 旅游行业基本特点

旅游业是以旅游资源为凭借、以旅游设施（软、硬件设施）为条件，向旅游

者提供旅行游览服务的行业。进一步来说,旅游业概念有广义和狭义之分,狭义的旅游业,主要指旅游饭店、旅行社、景区旅游车船公司以及专门从事旅游商品买卖的旅游销售行业等。广义的旅游业,既包括上述专门从事旅游业务的行业,还包括与旅游相关的上下游以及平行的各行各业。本质上,旅游活动集物质生活消费、文化生活消费和休闲消费为一体,是一种新型的高级的社会消费形式。所以,无论从广义角度来看,还是从狭义角度来看,旅游业都是多业态的组合。

一般地,把旅游资源、旅游设施和旅游服务并称为旅游业三大要素。其中,旅游资源是指自然风光、历史古迹、革命遗址、建设成就、民族习俗等范畴,这些内容往往具有地方特色或区域特色,是旅游开发和旅游经营特色之所在,它们是旅游业强烈吸引游客的关键。

旅游设施是指旅游行业向游客提供服务时所依托的各项设施和设备,包括硬件设施和软件设施。旅游硬件具体包括旅游交通运输设施、旅游住宿设施、旅游餐饮设施、旅游游乐设施和旅游购物设施,等等。

旅游服务是指旅游行业及其工作人员通过各种旅游环境、设施、方法、手段、渠道和工作态度等表现形式满足旅客部分生理和心理需要的过程。良好的旅游服务能够营造出良好的氛围,对游客产生心理效应,触动旅客产生情感和心理共鸣,从而使旅客产生惬意、幸福之感。本书把这种旅游服务效果称为游客的积极响应;反之,不周到的旅游服务可能会给游客的身心带来不必要的影响,甚至是伤害,我们称之为游客的消极响应。显然,旅游服务的质量不同,游客的响应则不同,其对旅游业的反作用也不同。游客的积极响应有利于旅游业可持续发展,而游客的消极响应不利于旅游业的健康发展。

从管理学角度来看,无论是旅游业各种经营活动,还是旅游业各要素都是企业管理的对象。为了实现对旅游企业的科学、有效管理,必须将其纳入旅游企业会计核算之中。鉴于旅游业的旅游饭店、旅行社和景区等业务同质性和差异性并存,我们在会计核算中既要探索旅游业资金运动的一般规律,又要区别对待,并分别采取相应会计核算方法。所以,适当了解旅游业及其所属于行业的特点对提高会计核算质量大有裨益。

第二节 旅游企业资金运动

一、旅游企业资金运动

旅游企业资金运动遵循资金投入，到资金运营，再到资金退出的过程。

资金投入解决的是旅游企业资金来源问题。在市场经济条件下，各旅游企业（如游览、交通、住宿和餐饮等旅游企业）应当是自主经营、自负盈亏的经济实体，其资金来源主要有两个途径：一是吸收投资，二是向债权人举债。股东可以将货币资金投入旅游企业，也可以用原材料和固定资产等实物资产投资，还可以用无形资产投资。

旅游企业往往集多业态于一体，既提供游览、交通、住宿、餐饮和购物等服务，也提供文化娱乐服务。为满足提供这些服务的要求，旅游企业必须购置大量品种多样的存货，比如与餐饮相关的肉、禽、蛋和餐饮制品等，再如与住宿相关的行李车、被褥、床单、毛毯、灯具、办公桌、传真机和打印机等。一般地，旅游企业都通过供应过程取得这些存货。

旅游企业经营过程（营运过程）的实质就是提供旅游服务。旅游服务是指旅游业企业及其服务人员通过各种设施、方法、手段和热情友好的态度为游客提供能够满足其身体健康和心理愉悦需要的一系列过程。按照业态分类，旅游服务大致包括游览、交通、住宿、餐饮、购物服务和文化娱乐服务等内容；按照工作内容分类，旅游服务包括提供门票服务让游客尽快到达旅游景点，保证游客的人身安全，为游客讲解景区的文化，为游客提供饮食和休息条件，方便游客拍摄和留念，以及优化游客行程等内容。旅游企业经营过程既是供应过程的继续，也是旅游销售收入取得的必要条件。

旅游营销是指提供旅游产品或旅游服务的企业或者个人通过确定其所能提供的目标市场并设计适当的旅游产品、服务和项目，以满足这些市场需求的过程。好的旅游营销战略和策略不仅有助于满足游客的各种旅游需求，也有助于旅游企业实现价值最大化。

旅游企业资金退出主要包括两个方面内容：一是缴纳税金，二是分配利润。如同其他各种类型企业一样，旅游企业也应当按章纳税。旅游企业缴纳的税金主要涉及营业税、城市维护建设税、教育费附加、印花税、企业所得税和代扣带缴

的个人所得税等。旅游企业资金来源之一是各股东的投资，他们理应在企业盈利的前提下分享其经营成果，而分配利润是旅游企业解除其受托责任的重要形式之一。在经营年度结束，并缴纳税金和分配利润之后，旅游企业又开始下一个经营周期，如此周而复始。

从根本上讲，旅游企业的资金营运过程是其资金流、信息流和物流（或经营活动）的有机统一。

旅游企业资金运用过程如图 1-1 所示（旅游企业资金循环与周转）。

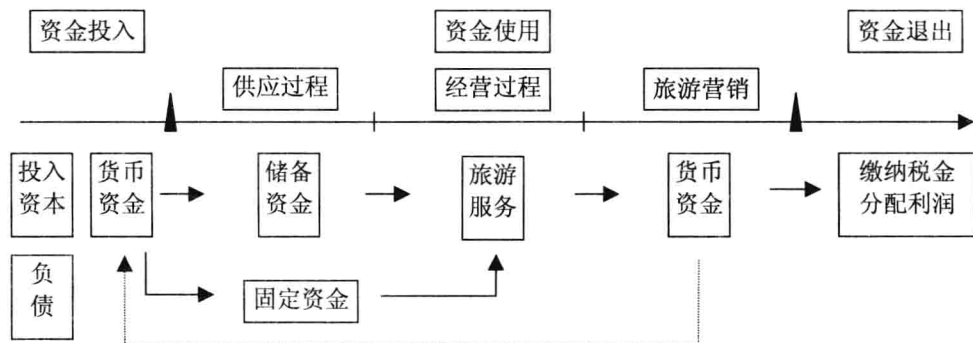


图 1-1 旅游企业资金循环与周转

二、制造业企业资金运动

与旅游业相比，一般意义上的工业企业特别是产品制造业经济业务则大不相同。产品制造业以物料、能源、设备、工具、器具、人力、资金、技术和信息等为投入，通过生产加工过程，生产出适合市场需求和人们需要的商品。产品制造业包括纺织、食品制造、汽车制造、石油化工、医药制造和金属制品等三十多个具体的行业。产品制造业的生产经营过程主要由供应过程、生产过程和销售过程构成。在此过程中，物流、资金流和信息流并存，并遵循该顺序循环，周而复始。

事实上，制造业的产品制造过程集劳动力三要素（劳动对象、劳动资料和劳动力）于一体。供应过程提供劳动资料和劳动对象。制造业企业在供应过程中运用筹集的货币资金购买各种原材料，不仅满足眼下生产加工的需要，还可以建立适量的生产储备，以保证日后正常的生产过程不至于中断。现实生活中，制造业企业的供应过程不是一次完成的，随着生产过程的继续，企业需要不断补充原材料，并建立相应的安全边际储备。通过这个过程，我们可以看到货币资金变成储备资金，还可以看到生产计划等信息被付诸实施。

供应过程还为制造业企业准备了大量劳动资料——生产设备、工具、房屋和

器具等。制造业企业根据生产的需要向供应商订购所需的成套设备或单台设备，经过必要的安装和调试便可投入生产使用，这是制造业企业生产资料的主要来源形式。有时候，由于市场原因或者自身的特殊需要，制造业企业可能会自行加工生产设备。无论如何，在制造业劳动资料的形成过程中，我们同样可以看到其背后的资金流和信息流。

无论在什么情况下，劳动力（人力资源）都是生产过程中不可或缺的因素。在正式开始生产之前，企业必须完成人员的招募、培养和聘用工作。在制造业中，各个企业人力资源来源的管道和具体形式可能有区别，但是都离不开资金流和用工信息流的支持。

一旦供应过程准备就绪，制造业企业就可开展下一步生产过程的各种活动（作业）。在生产过程中，工人和工程技术人员利用劳动资料对劳动对象进行各种形式的加工，把劳动对象加工成适销对路的产品或商品。按照劳动价值论，该过程既是物质产品的加工制造过程，又是活劳动的耗费过程。在此过程中，劳动对象变成了产品，发生了物质形态的变化，耗费的活劳动变成了工资费用，耗费的生产资料以折旧的形式进入生产费用。所有这些消耗最终大都有助于符合一定质量要求产品的形成，与此同时，生产储备资金转化为生产资金，进而转化为产成品资金（存货）。

制造业企业能否盈利关键看其生产的产品是否有市场。企业若能将产品（商品）销售出去，才有可能完成“惊险的一跳”，企业才有可能实现其财务目标。在销售过程中，企业交付商品，收回货款（或取得收取货款的权利）。此时，产品资金（存款）重新转化为货币资金。经过进一步的利润核算和资金分配，有一部分资金重新回到企业的生产过程，构成经营资金流的一部分，并参与下一个轮次的资金周转。我们把企业生产经营资金周而复始的周转过程称为企业资金的循环，该过程可以用图 1-2 表示（制造业企业资金循环与周转）。

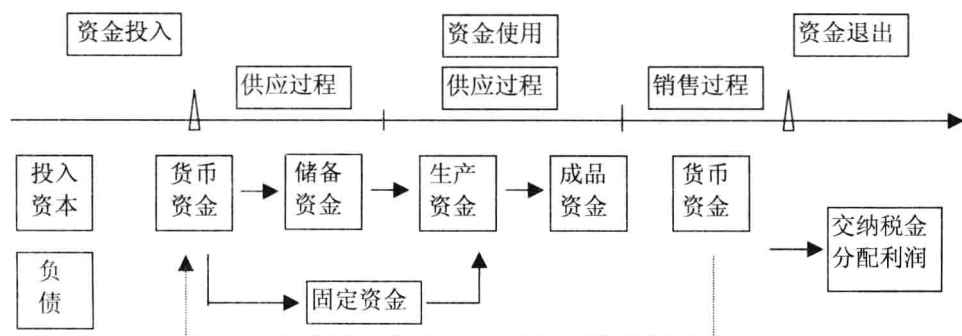


图 1-2 制造业企业资金循环与周转

制造企业资金循环与周转图与旅游企业资金循环与周转图在形式上看没有太大差异，但关键差异在于图中各个项目的内涵方面，总的来看有如下三大差异：

第一，行业属性和业态差异。传统制造业通过供应、生产和销售等一系列活动实现其经营目标，自主经营、自负盈亏，业态相对单一。而旅游业企业为实现其经营目标需要向游客提供游览、交通、住宿、餐饮、购物和娱乐等一系列服务，是多业态的集合。

第二，税收差异。通常，在我国所有行业中，制造业企业业务最复杂，其纳税事项最为繁琐，涉及的税种最多（几乎涉及当前我国现存的所有税种）。比如，制造业在原料采购和产品销售环节会涉及增值税，在从事生产、委托加工和进口应税消费品时会涉及消费税，等等。旅游企业业务比制造业企业要简单得多，涉及的税种比较少，主要包括企业所得税、营业税（增值税）、城市维护建设税、教育费附加、印花税和代扣代缴的个人所得税等。

第三，会计核算。旅游行业与制造业企业上述差异导致其会计核算呈现出一些有别于传统制造业企业的一些特点，比如“应收账款”科目核算内容与制造业企业有较大区别。以旅行社为例，由于旅行社之间往往相互拖欠业务款导致各旅行社应收账款数额较大、账龄时间也较长。特别是，在涉及境外业务时，旅行社之间合作形成的应收账款还款时间更长，收款难度更大。相应地，“应收账款”账户的备抵账户“坏账准备”的处理也不同于制造业企业，其坏账准备计提比例明显高于制造业企业。

对比分析旅游企业与传统制造业企业资金运动过程并厘清其差异对于理解和学习旅游企业管理和会计核算具有重要意义。

第三节 旅游企业会计核算前提

不论什么类型的企业，只要进行会计核算，都应当对会计核算的时间区间（或时点）、业务边界（或空间范围）以及计量标准加以界定；否则，会计核算便陷入麻烦，甚至无从谈起。在这一点上，旅游企业会计核算也不例外，也必须设置会计核算前提或会计假设。总的来看，旅游企业会计假设与一般制造业企业没有本质区别。但是，由于业务性质不同，旅游企业会计确认工作往往比较难，比如难以清晰地跟踪资金如何流向不同会计主体：许多旅游团体或者项目既涉及境内旅

游企业，也涉及境外旅游企业；既涉及游览、交通和住宿，还涉及文化服务；既涉及有形服务，还涉及愉悦精神产品的提供。旅游企业资金流动的这种特性使得业务定价和辨识资金运动轨迹尤为困难，学习中我们需格外注意。

会计核算前提又称为会计基本假设，它是对会计核算所处的空间范围、时间跨度和计量单位等情境所做的合理假定。根据《企业会计准则——基本准则》，会计应当对企业财务状况、经营成果和现金流量等有关信息进行反映；企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提；企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告；企业会计应当以货币为主要计量单位。会计核算包括四个核算前提：会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

一、会计主体

会计主体规定了企业会计确认、计量、记录和报告的空间范围。根据该会计核算前提，企业应当对其本身发生的交易或事项进行恰当地确认、计量、记录和报告，反映其所从事的各项生产和经营活动。清晰界定会计活动空间范围对于明晰产权和准确向利益相关者提供决策有用的经济活动信息具有重要的理论和实际意义，也是现代企业制度对微观经济活动主体（企业）提出的必然要求。会计主体假设要求，企业不仅必须将自身的经济业务与其投资人和债权人等密切利益相关者的经济活动区别开来，还要将本主体的经济业务与其他会计主体的经济业务区别开来，绝不能混为一谈。

二、持续经营

持续经营意味着在可以预见的将来，企业将至少会按现有的规模和状态继续经营下去，既不会大规模削减业务，更不会意外停业。根据该会计核算前提，会计主体短期不会面临破产清算，将按照既定的用途使用、出售和转换各种资产，并按照既定的契约清偿债务。所以，会计人员可以按照会计核算一般原则（而非破产会计程序）选择会计政策和会计估计方法。

但是，在市场经济条件下，任何企业都可能面临破产、清算的风险，因此企业需要适时对其生产经营状态进行判断。若可以确定企业将不能持续经营，就应当改变一般会计核算原则和方法，并在企业财务报告中披露；若陷入破产境地，企业应当根据破产会计程序进行核算。

持续经营会计核算前提不仅是会计分期的前提，它同时对会计主体资产质量和风险进行了界定。显然，在企业处于破产境地时，企业资产必将面临减值，企业自身风险也将达到极致。

三、会计分期

持续经营会计核算前提意味着,各企业至少将按现有规模和状态永远地经营下去。由此推理,会计主体要想确定其生产经营成果,必须等到企业生命周期终结。显然,这不能满足现实条件下企业经营管理、业绩计量和考核等活动的需要。为此,需要人为缩短会计核算期间,即确定会计分期。所谓会计分期,是指将一个企业持续经营的生命周期人为地划分为连续的、等长的时间段。根据会计分期核算前提,会计主体就可以定期处理经济业务,按期编制财务报告,并及时向利益相关者报告企业财务状况、经营成果和现金流量等经济活动信息。

通常,我国会计分期分为会计年度和会计中期,均按照公历起讫日期确定,我国的会计年度每年公历1月1日起,12月31日止。我国会计中期具体可分为半年度、季度和月度。当然,在当前技术条件下,企业还可以提供实时财务报告。

四、货币计量

理论上,计量会计主体的经济活动信息可以选择多种计量单位,如件、吨、升、元。鉴于企业活动内容的丰富性、计量客体的异质性和企业管理的综合性,选择某种共同的计量单位是明智之举。为此,经过长期的会计实践,人们选择一般等价物(货币)作为会计的主要计量单位,只在特定的情况下选择实物计量单位作为补充。所谓货币计量,是指会计主体在进行会计核算时以货币作为计量单位,以反映其财务状况、经营成果和现金流量等经济活动信息。

人民币是我国的法定货币,因此选择币种时我们规定以人民币作为记账本位币。在我国境内日常业务收支以外币计量的企业也可以选择某种外币作为记账本位币,但是编制年报时应当折算为人民币并据此对外呈报。

相对于会计中期来说,会计年度是相对较长的时间跨度。在这样的时间段内,由于通货膨胀的影响,年初的一元钱往往与年末的一元钱不等值。而上文阐述货币计量会计核算前提时,我们并没有考虑这个因素。换言之,货币计量前提隐含了一个重要假设,即假定一个会计年度内会计记账本位币币值是恒定不变的。事实上,该隐性假设是十分有用的,否则会计年度内物价的任何波动都必须反映到会计账面,从而导致会计核算工作变得异常烦琐,核算成本急剧上升。只有在发生恶性通货膨胀的情况下,会计核算才抛弃币值问题假设,转而采用“通货膨胀会计”。

本章小结

旅游业是以旅游资源为凭借、以旅游设施（软、硬件设施）为条件，向旅游者提供旅行游览服务的行业。旅游业兼具多业态特征。一般的会计学教材以制造业企业为原型铺陈会计原理与实务，本书试图以旅游业企业为对象阐释会计原理与方法。为了方便读者阅读，本章将旅游业企业资金运动与制造业企业资金运动进行简单对比分析。在此过程中，我们分别完整叙述制造业与旅游业资金运动过程（从资金投入资金营运，再从资金营运到资金退出），并从行业属性、业态差异、税收差异和会计核算差异等方面进行概括分析。

本章第三节详细阐述了旅游企业会计核算前提（会计主体、持续经营、会计分期和货币计量），对会计活动展开的时间、空间和计量标准进行了界定。

重要名词

旅游业	制造业
资金运动	资金循环
会计假设	会计主体
持续经营	会计分期
货币计量	

练习题

1. 什么是会计？其本质是什么？
2. 试论述会计假设对会计工作的重要意义。