



暨南大学
JINAN UNIVERSITY

MPAcc
会计专业硕士

MPAcc 优秀学位论文集

暨南大学 MPAcc教育中心

2013年11月

前言

暨南大学作为全国首批开设会计硕士专业学位（MPAcc）和审计专业硕士（MAud）的院校之一，自 2004 年开办 MPAcc 项目和 2012 年开办 MAud 项目以来已经为社会培养了大批高层次、应用型会计人才。在培养过程中，我校始终坚持“质量第一”和“品牌领先”的发展战略，十分重视学生的课堂教学质量和毕业论文的写作质量。经过多年的发展，在校内外导师的共同努力下，我们不仅培养了一大批优秀的人才，而且也收获了不少优秀的硕士学位论文。

本书收录的六篇 MPAcc 学位论文是从这些优秀硕士学位论文中挑选出来的。其中，前四篇分别获得了第一届（2009）和第二届（2012）“全国 MPAcc 优秀学位论文奖”或“全国 MPAcc 优秀学位论文提名奖”。后两篇论文则是近年来完成的优秀论文。这些论文所涉及的研究领域广泛，包括资本预算、高新技术企业税收优惠政策实施影响、会计师事务所合并动机与结果研究、股权之争与公司治理、实物期权法、作业成本管理等课题，从崭新的角度对实际问题展开研究和探讨，注重理论与实务的结合，具有较强的实践价值。

除却论文写作的内容，论文格式是论文行文规范的体现，规范的论文格式有助于科研成果的表达，方便读者阅读和评价学术成果。本书收录的 6 篇论文的格式都经过了作者修改，行文简练，版面美观，对指导学位论文写作有一定的借鉴作用。但由于编辑时间较短，错漏之处在所难免，请读者多多包涵！

这些优秀学位论文是我校 MPAcc 学生知识和能力的体现，是校内外导师教学成果和科研成果的体现，也是我校 MPAcc 教育成果的体现。在此谨向所有参与论文指导的校内外导师表示最诚挚的感谢！

暨南大学会计学系主任

暨南大学 MPAcc 教育中心主任



二〇一三年十一月

目 录

- 作业成本管理在酒店业的应用研究——以 A 三星级宾馆为例..... 1
- 资源类企业 IPO 估值与实物期权法应用研究..... 58
- 影响高新技术企业税收优惠政策实施效果的因素研究
——以东莞市高新技术企业为例 124
- 资本预算失败案例研究——以 DK 公司为例..... 237
- 股权制衡下的公司治理研究
——基于阿里巴巴与雅虎的股权之争 297
- 会计师事务所合并动因与经济后果研究——以信永中和为例..... 362

作业成本管理在酒店业的应用研究 ——以 A 三星级宾馆为例

Application of Activity-Based Costing Management in Hospitality Industry

—— A Case Study of Three Star Hotel A

学位论文作者姓名： 夏永好

学位论文指导教师： 卢馨 李东山

2007 年 12 月

中文摘要

自我国加入 WTO 后, 外资酒店在我国迅速发展, 世界前 300 强酒店已经有 10% 进入中国, 并且他们中绝大多数已将中国市场视为未来集团发展的最重要战略目标, 外资酒店以其雄厚的资金、先进的管理在酒店行业的竞争中取得绝对的优势。如何通过提高成本管理水平, 寻找核心竞争力, 从而提高整个酒店的管理水平及酒店的竞争力, 成为目前我国酒店行业最需解决的问题。

作业成本法作为先进的核算方法及管理手段发源于制造业, 目前被电信、金融等服务行业逐步广泛地研究和运用, 并取得良好的使用效果。作业成本法的先进之处是对资源进行定义和对资源的分配是从成本动因考虑, 即产品消耗作业, 作业消耗资源, 而“成本动因”的理论也是在这种基础上提出来的。通过作业成本计算, 可以精确地分配各种间接的费用, 提高成本数据的精确性。我国酒店行业为了提高竞争力需要不断地选择和更新服务产品, 寻找核心服务产品, 同时加强成本管理。现行我国酒店行业成本管理水平普遍低下, 按传统的成本计算方法对于固定成本较高、关注过程的酒店业来说, 难以提供决策需要的数据。本文采用案例研究的方法, 通过对 A 酒店实施作业成本法的探讨, 论证适合酒店行业的作业成本管理模式, 为我国酒店行业内部成本管理的改进提供理论依据和实务上的参考, 有一定的参考价值。

关键词: 作业成本计算 作业成本管理 酒店业

Abstract

Foreign hotels have developed rapidly since China entered into WTO. Among the world's top 300 hotels, 10% of them have entered into China market which is regarded as the most important strategic target for their groups' future development. Foreign hotels have been in a highly advantageous position with their strong economic power and advanced management ideas. The urgent need for China's hospitality industry is to upgrade the whole management level and competitiveness by improving the level of cost management and seeking for the core competitive power.

Activity-Based Costing (hereafter ABC) was started first in manufacture industry and has gradually been studied and applied to various industries such as services, telecom and finance. Great effect has been achieved through its application. The advantage of ABC is to define resources and allocate resources by considering cost drivers, that is, product consumes activity, and activity consumes resources, which is the basic ideas of Cost Drivers theory. Through the calculation of activity-base cost, indirect costs can be distributed precisely, and the accuracy of the cost data can be improved. In order to improve its competitive power, a hotel of our country should keep updating its services and products to set up its core services and products, and enhance cost management. The present level of cost management is fairly low in China hospitality industry, and is not able to provide necessary data in decision making. This thesis studied the case of the application of ABC in Hotel A and tried to develop a proper ABC model for hotels, hoping to provide theoretical base and practical reference for the improvement of cost management in China hospitality industry.

Keywords: Activity-based costing calculation; Activity-based management; hospitality industry

目录

第一部分 案例介绍	- 7 -
1.1 引言	- 7 -
1.2 案例背景	- 8 -
1.2.1 我国酒店业的发展历程及现状	- 8 -
1.2.2 酒店经营特点和成本分析	- 11 -
1.2.3 酒店行业成本管理现状及存在缺陷	- 13 -
1.2.4 案例企业情况介绍	- 16 -
第二部分 案例分析	- 19 -
2.1 案例分析的目的、意义与基本思路	- 19 -
2.1.1 选题目的和意义	- 19 -
2.1.2 主要研究内容及研究思路	- 19 -
2.2 案例分析的理论基础	- 19 -
2.2.1 国内外对作业成本法的研究及应用	- 19 -
2.2.2 作业成本法的基本原理	- 22 -
2.2.3 作业成本法在服务行业的运用	- 27 -
2.3 A三星级酒店作业分析及成本计算	- 29 -
2.3.1 酒店的作业设计体系	- 29 -
2.3.2 客房中心业务的计算作业成本	- 38 -
2.4 A酒店的作业成本管理及运用	- 45 -
2.4.1 客房服务业务产品赢利能力分析	- 45 -
2.4.2 基于作业成本的酒店成本控制	- 46 -
2.4.3 分析增值作业与非增值作业，改善酒店流程	- 49 -
2.4.4 作业成本法在绩效评价中的作用	- 51 -
2.4.5 A酒店实施作业成本法几点建议	- 53 -
结 论	- 54 -
参考文献	- 55 -
致谢	- 57 -

图表目录

图 1-1 A 三星级酒店管理结构图.....	- 16 -
图 2-1 作业成本算法：费用从资源流向作业，再流向产品、服务和顾客	- 22 -
图 2-2 经常性顾客的选择	- 28 -
图 2-3 A 酒店主要业务结构图.....	- 30 -
图 2-4 餐饮服务中心业务流程图	- 31 -
图 2-5 厨房服务中心业务流程图	- 31 -
图 2-6 客房服务中心主要的业务流程图	- 32 -
图 2-7 A 酒店的作业成本设计体系和核算原理.....	- 38 -
图 2-8 酒店作业成本控制流程图	- 49 -
表 1-1 酒店投入效益	- 7 -
表 1-2 酒店的成本管理要求	- 12 -
表 1-3 酒店成本费用构成	- 13 -
表 1-4 国际酒店业与国内酒店业会计核算科目、内容和范围比较	- 14 -
表 2-1 作业成本法在国外的运用情况	- 21 -
表 2-2 传统成本计算方法与作业成本法的比较	- 27 -
表 2-3 A 酒店成本中心及其作业	- 33 -
表 2-4 A 酒店的资源库项目	- 36 -
表 2-5 A 酒店主要作业中心作业动因	- 36 -
表 2-6 A 酒店 2004-2006 年客房收入情况表	- 38 -
表 2-7 A 酒店 2004-2006 年客房服务中心成本费用情况表	- 39 -
表 2-8 A 酒店 2004 年-2006 年管理费用情况表.....	- 39 -
表 2-9 A 酒店管理费分配表	- 40 -
表 2-10 客房中心总成本费用表	- 40 -
表 2-11 客房服务中心的作业字典	- 41 -
表 2-12 工资费用分配表	- 42 -
表 2-13 折旧及维修费用分配表	- 42 -
表 2-14 能耗分配表	- 43 -
表 2-15 业务费用及其他费用分配表	- 43 -
表 2-16 作业成本汇总表	- 44 -
表 2-17 客户作业成本分配率计算表	- 44 -
表 2-18 客房业务成本计算表.....	- 45 -
表 2-19 作业成本法实施前后客房盈利情况比较	- 46 -

表 2-20 客房服务中心客户赢利分析 - 46 -

表 2-21 A酒店 2004-2006 收入成本表 - 47 -

表 2-22 清洁房间作业成本分析 - 48 -

表 2-23 A酒店前台接待作业分析 - 50 -

表 2-24 A酒店前台接待流程优化作业分析 - 51 -

第一部分 案例介绍

1.1 引言

加入WTO以后，我国的旅游、商务业在世界上的地位越来越重要，酒店行业更是借着 2008 年奥运的契机迅速发展。外资酒店纷纷进入我国以分一杯羹，世界前 300 强酒店已经有 10%进入中国，并且他们当中绝大多数已将中国市场视为未来集团发展的最重要战略目标。美国著名酒店房地产行业研究咨询机构Lodging Econometrics (LE) 在 2006 年 6 月出版了首个针对亚洲的“住房开发在建项目数据库”(Lodging Development Pipeline)研究报告。这项研究报告主要针对亚洲国家的酒店建设项目，从中可知中国目前进行的酒店业开发活动在全球居于首位。LE的研究报告显示：到 2006 年 6 月止，亚洲的建设项目有 386 个，共包括 111285 个房间，其中 68%是四星级以上的酒店。这些项目中的 188 家位于中国，占整个亚洲的 48%，共有 71967 个房间，其中四星级以上的酒店有 134 家^[1]。外资酒店进入我国市场，给我国酒店行业带来很大的冲击。外资酒店以其雄厚的资金、先进的管理在酒店行业的竞争中取得绝对的优势。

表 1-1 酒店投入效益^[2]

项目比较	中国	美国	日本
依靠资金投入	51%	12%	20%
依靠劳动力投入	30%	17%	15%
依靠技术和管理	19%	71%	65%

从上表可见美国、日本等发达国家酒店集团均进入成熟时期，效益来源主要是技术和管理，我国的酒店行业尚处于发展初期，效益来源主要是资金的投入。而且目前我国对酒店的投入越来越追求豪华化，服务品种上喜好大而全，内部管理往往跟不上，特别是当今能源，如：煤、电、油、运、水的涨价造成酒店运营成本的大幅提高。面对市场的激烈竞争，如何提高我国酒店的管理水平、寻找酒店的核心竞争力，积极运用最新节能降耗科技，采用各种有效措施降低酒店运营成本^[3]，成了提高酒店的竞争力的重要议题。现代酒店管理的要求是对外为客户提供个性化的服务，选择和更新服务产品，寻找核心服务产品；对内则集团化管理，加强成本控制，创造最佳利润。我国酒店行业当前的财务会计核算大多采用《餐饮旅游行业会计制度》的规定，对于成本的核算过于简单，无法对酒店各种服务成本进行有效的核算，核算结果难以给管理者提供决策需要的数据；酒店成本的管理也处于粗放阶段，难以和目前的竞争环境相适应。因此，树立战略

成本管理理念,采用先进的成本核算和成本管理方法,细化成本管理,提高酒店核心竞争力,成为现代酒店管理迫切的要求。

对于作业成本法及作业成本管理理论,国内外的学者已经进行了大量的研究,其理论体系已经比较成熟。作业成本法作为先进的核算方法及管理手段虽然发源于制造行业,但是越来越多的引起如电信、金融等服务行业的关注和运用,并取得一定的效果。但是在其它服务行业的实施及运用的研究还处于初步阶段,特别在酒店行业对酒店服务产品的成本核算及管理的方面还待深入的探索。本文通过作业成本法的核算管理系统在 A 三星级酒店的实施研究,希望通过作业成本计算法及作业成本管理理论在酒店行业的运用,分析酒店各种服务产品的成本,理顺服务流程、挖掘酒店的核心竞争力,提高酒店的管理水平。对实务有一定的参考价值。

1.2 案例背景

1.2.1 我国酒店业的发展历程及现状

酒店是指能够为观光客人、商务客人、度假客人及各种会议提供住宿设施及各种相关服务的组织。具体来说,本文所指的酒店是自主经营、自负盈亏和独立核算的,以盈利为目的,为社会公众提供住宿及各种相关接待服务的法人实体。随着经济的发展,现代的酒店已成为具有向客人提供住宿、餐饮、购物、娱乐、健身、商务等诸多功能的综合性服务企业。酒店已成为一个城市、地区乃至一个国家的市政建设、社会公共设施中必不可少的组成部分,酒店业的发展为当地社会的政治、经济、文化等方面的发展带来重要影响。因此,可以说,酒店业的发展水平标志着接待地区、接待国家旅游业的发展水平。

酒店业是一个特殊性的行业,特别是中国酒店业在特殊的条件下发展,用短短的几十年的时间完成了从行业的起步到初步成熟的阶段。唐留雄先生在对旅游酒店的发展描述中,根据酒店规模和效益把中国酒店业发展阶段简单地划分为 1978 年至 1988 年(初步发展时期);1989 年至 1992 年和 1993 年以后(全面发展期)三个阶段。钭邹统根据酒店行业规制的演变,把中国酒店业发展分为 1978 年-1988 年(鼓励供给、规范服务)、1989 年-1998 年(强化星级标准管理)、1998 年-入世(整顿市场秩序推进集团化发展)和入世后(与国际接轨)四个阶段^[1]。我国酒店从产生到发展到现在形成了几个转变:

(1) 由指令性的政府外事接待体系转向国民经济中有竞争力的产业^[1]。

从 1978 年到 1985 年,我国很大一部分酒店是从以前政府的高级招待所转变而来的,

这些酒店可以说是政府机关的政治附属物,没有盈利性要求,更谈不上酒店产业和发展规模。为了适应形势发展的需要,旅游行政管理部门重点围绕如何使我国酒店业从招待型管理转轨为企业型管理,如何提高酒店管理水平和服务质量,如何使管理人员掌握现代化酒店管理知识等方面做了大量工作。经过 20 余年的建设,将一个传统性的、指令性的、隶属于政府外事接待的事业型接待体系转变成为一个在整个国民经济中越发引人注目的、具有竞争力的产业。

(2) 由封闭性行业转向与国际接轨、市场化程度较高的开放性行业。

酒店业是最早对外商开放,允许外商投资,允许与外商合资的行业之一。到目前为止,中国旅游酒店业利用外资额已达 200 多亿美元,外资酒店已有 800 余家。从 1982 年半岛集团管理北京建国酒店开始,一批国际酒店集团相继进入中国^[6]。

80 年代中后期,我国的酒店业经过一段时间持续的高速发展,到 1988 年,我国酒店业已拥有旅游涉外酒店 1496 座,客房 22 万间。为使我国迅速发展的酒店业能规范有序地发展并与国际酒店业的标准接轨,1988 年 9 月经国务院批准,国家旅游局颁布了酒店星级标准,并开始对旅游涉外酒店进行星级评定。1993 年经国家技术监督局批准,定为国家标准。酒店星级是国际酒店业的通用语言。我国酒店业引进星级评定标准,在行业管理和酒店管理方面按国际惯例办事,大大提升了酒店业的国际化发展水平。1993 年旅游局首次批准了 16 家酒店管理公司。酒店管理公司的发展加速了我国酒店管理与世界上通行的联号管理模式相接轨。经过 20 年的发展,使酒店业由一个计划经济的封闭性行业转变向与国际接轨、市场化程度较高的开放性行业。

(3) 由计划经济的事业型运作模式转向市场经济的企业型运作模式。

1978 年以前,中国的酒店多为事业型招待所,酒店服务功能单一,只提供食宿两项服务。经营效益缺指标、服务缺标准,财务上实行统收统支、差额补贴的制度,并且没有上缴利税的任务。改革开放以后,由于外资进入,我国酒店管理机构开始推行一系列政策改革措施,使中国酒店在经营决策、管理体制、组织结构、工资分配、财务管理等方面进行了革新,开始实行自主经营、独立核算、自负盈亏的企业型管理制度。酒店企业以营利为目的的市场竞争意识及其行为使整个酒店业发生了根本性的变化。

我国酒店业发展到今天,基本形成了规范的行业体系,参与了国际化竞争,当今的酒店行业体现了以下几个特点:

(1) 我国酒店业朝着全方位、规范化和专业化高速发展。

从 1996 年到现在是我国酒店业进入质量型扩张的阶段,我国酒店增长已经开始慢

慢由粗放型增长向集约型增长的转变。随着国内旅游成为我国社会需求的消费热点，国内游客人数接待比例占 90%，产出比例已占三分之二，成为我国旅游业的两大主体之一。国内客人特别是团队客人成为许多高中档酒店争夺的目标市场，改变了以往外国客人垄断高星级酒店的历史。客源的增加、带薪假期的加长使我国酒店投资又起高潮。随着酒店市场竞争加剧，客源市场得到细分，各种类型的酒店孕育而生，不仅有观光型、商务型、度假型，还有疗养型、公寓型、汽车旅馆等等；新经济和会展业的发展，出现了会议型酒店、数码酒店（广州亚洲国际大酒店，2000 年开业）、产权式酒店和青年旅馆（1998 年，广州、珠海、肇庆出现我国首批青年旅馆），我国酒店业朝着全方位、规范化和专业化发展。

（2）档次的规模结构已经形成，管理上求创新。

我国酒店业档次的规模结构已经形成，截至 2005 年底，中国共有 12024 家星级酒店，其中五星级 279 家，四星级 1146 家，三星级 4376 家，二星级 5591 家，一星级 632 家^[7]，是中国发展最迅猛的行业之一。

1996 年至今是我国酒店个性化发展阶段，我国酒店管理已经摆脱了模仿国外酒店经营管理模式的阶段，努力创造自己的品牌。2000 年中国境内酒店集团管理酒店数排名，锦江国际酒店集团位居第一，超过当时世界排名第二的巴斯酒店集团^[8]。新技术、新观念也注入到我国酒店管理和经营中来，网络预定、电子商务服务在酒店业普及，绿色营销、人文理念、企业文化已成为酒店管理者必备的常识。

（3）盈利水平比较低，竞争力有待加强。

加入 WTO 以后，中国承诺“酒店业在入世后，外资可以占有合资酒店的多数股权，4 年内准入不再受限制，且可由外资独资”。中国目前被看作酒店业在全球惟一存在高利润和广阔前景的市场。然而，中国旅游酒店业协会提供了一组令人瞠目结舌的数字：外资以占总数 10% 的床位资源赚取了中国酒店市场这块“大蛋糕”95%-98% 的利润！在 2003 年初中国旅游酒店业协会与浩华管理顾问公司共同完成的《中国酒店业务统计》中发现，微观上我国酒店的一些重要经营指标都在国际上居于中下水平。如在全球 21 个主要旅游市场中，我们的平均房价（ADR）居第 16 位，每间客房日平均收入（REVPAR）居第 13 位，每间客房收益（IBFCMF）位居第 12 位，这二个指标都不及位居第一的美国的一半。可见，我国酒店业营业收入的增长主要还是依赖于酒店绝对数量的增加，中国酒店还没有真正实现从粗放型经营向集约型经营的转变。随着我国加入 WTO，面对日益激烈的国际旅游酒店的竞争，我国酒店面临具有管理优势、规模优势、资金优势、技术优势、制度

优势的外资酒店的强大挑战,如何提高我国酒店的核心竞争力,迎接挑战成了酒店行业最关注的问题。

1.2.2 酒店经营特点和成本分析

作业成本法的独特之处是根据成本动因与作业动因来分配成本,要在企业实施作业成本法,必然要对该企业的经营特点和成本特点有充分的认识,酒店行业作为服务行业的一种,其经营特点及成本特点与服务行业有共同点也有其自身的独特之处。

1.2.2.1 酒店经营特点

酒店是典型的服务型企业,提供的产品是酒店提供给客人的用于满足其消费需求为目的服务产品。现代酒店提供的服务一般为住宿、餐饮、商务(会务)、休闲康乐等。酒店的经营特点与其服务产品的性质如下:

(1) 酒店经营的不可预知性和经营的季节性^[9]。

酒店一般分为旅游度假酒店、商务酒店、经济酒店等。不同类型的酒店会有一定的经营季节性,如旅游酒店会随着旅游旺季和淡季营业额不同;商务酒店会随着交易会、经济年会等会务时间安排营业额有所变动。在繁忙的季节,入住率很高,而在淡季节,入住率不到 50%,其中的餐饮部更是因地理位置、风味特色、节假日等因素经常变动及难以预测其营业额。经营的季节性增加成本预测困难。

(2) 提供的服务产品包括有形的服务产品和无形的服务产品。

酒店的服务产品包括有形产品和无形产品。有形的产品如客人在酒店住宿时所使用的客房、在餐厅用餐时享用的酒水和食物、在康乐部门所使用的各种健身娱乐设施等。无形的产品包括酒店住房服务、前台员工为客人办理入住、结账和兑换外币等,无形的服务是酒店产品不可分割的部分。这些有形和无形的服务的特征为:

① 产品的提供者是酒店整体或整个部门,消费者是来自酒店外部的顾客。

② 酒店的服务产品是用于满足外部顾客的物质或精神上的消费要求,客人通过支付货币来获得这些产品。

③ 酒店是通过提供更有竞争力和差异化的服务产品来吸引顾客、抢占目标市场,以提高自己的竞争优势。

④ 服务人员在对外服务过程中,不仅仅要体现出酒店殷勤好客的行业特征,在服务过程中,可以根据顾客与服务人员的需要在生产中进行调整,酒店产品可以是顾客与服务人员在生产消费过程中共同塑造,即体现了顾客的个性化要求。同时还体现本酒店的经营哲学,也就是说酒店提供给客人的有形或无形产品要充分体现本酒店独特性。

(3) 短暂的经营周期。

酒店一般只有餐饮部门存在生产环节。餐饮部门生产的特点是先有买主后生产，餐饮部门为满足顾客的需要把食品加工为产成品，其直接材料绝大部分是鲜活产品，一般马上使用完毕；客房的消耗品多为一次性消耗产品，库存材料少。酒店的营业收入大部分采用即时现金结算，所以酒店服务产品具有生命周期较短，物资流、资金流周转快，存货少的特点。

(4) 劳动密集型作业^[10]。

酒店业为劳动密集型企业，但是它不同于制造业。它的产品很大部分是无形的，而且产品效果很大程度上取决于人为的劳动，不同的人员、不同的服务态度体现的服务效果很不一样。服务效果与服务人员的素质、观念息息相关，不经过一定的培训难以达到标准化的效果，机器难以取代。因此它为及时满足顾客的需要，需要拥有一支庞大而高效的员工队伍。

1.2.2.2 酒店成本分析

酒店成本充分体现出服务行业的成本特点，间接成本占比例大，直接成本占比例很少。直接成本一般只包括制造餐饮服务需要的原材料；间接成本包括人员工资与水电费、折旧费及其他为提高工作质量、改善酒店环境等各种支出。服务收入特别是客房服务、康乐服务等收入很难直接与某种成本直接相关。

(1) 酒店的经营特点决定对酒店成本管理的要求如下：

表 1-2 酒店的成本管理要求

酒店行业特点	其中特征	对成本管理的影响
经营的不可预知性和经营的季节性	在繁忙的季节，入住率很高，而在淡季节，入住率不到 50%	对成本进行线性分析，加强成本预测。
服务产品无形性、多样性与顾客参与性	服务的创新具有不可专利性、存在广泛的差异性，无法尝试、无法退货，顾客得到的只是一种体验、一种回忆。酒店产品是顾客与服务人员在生产消费过程中共同塑造的。	要求准确的成本分配 成本取决于顾客类型 需要进行有关的计量与质量控制以保持持续性关注时间、效率等非财务信息 全面质量管理极为关键 注重过程管理
短暂的经营周期	服务的收益期较短，同一顾客可能会再次购买该服务。	产品无法储存 生产能力利用模式是酒店经营的一项挑战 需要相关标准和持续的高质量
劳动密集型作业	服务效果与服务人员的素质、观念息息相关，不经过一定的培训难以达到标准化的效果	较少的存货 较高的人力资源素质

(2) 酒店成本的特点。

① 直接成本占比例少，大部分是间接成本。

各酒店的成本费用占营业总收入的比例有一定的差异，先进效益型酒店其成本和费用占营业额百分比的范围是^[11]：

表 1-3 酒店成本费用构成

项目	占营业额比例	备注
直接成本	22%—30%	其中客房 8%—10%，餐饮 40%—50%，康乐 10%—15%
经营费用	20%—30%	
管理费用	8%—10%	

② 固定成本占比例高。

对于酒店业来说，除了直接餐饮材料、消耗品、水电能耗等为变动成本外，折旧费、人员工资、部分电力等能耗为固定成本，酒店行业的固定成本占比例比较高。据国外的研究表明，酒店企业在开始营业之前，已有 85%的成本成为固定成本^[12]。

由于固定成本所占比例高，客房的入住率或是餐厅就餐人数对单位固定成本影响很大，客房的入住率越高或餐厅就餐人数越多，单位固定成本就越低，因而住房率成了评价酒店经营水平的重要指标。酒店的规模大小又对客房的入住率或是餐厅就餐人数有一定的限制，即酒店的规模又制约了营业额的发展。在营业额提高的基础上，降低可变动成本使得总成本最低是成本管理的关键。

可见，酒店行业的经营特点和成本构成、成本习性充分反映和体现了服务行业的直接成本低，间接成本高的成本特性，通过引进作业成本法，提高成本管理水平，最终提高酒店整体管理水平。

1.2.3 酒店行业成本管理现状及存在缺陷

尽管中国酒店业财务管理的国际化标准化水平近几年在借鉴外资知名酒店的基础上迅速提高，但由于历史和现实的原因，目前中国酒店仍然采用没有行业特点的会计制度与体系，所产生的会计信息不能成为真正的商业语言和酒店决策的基础，这无疑抑制了酒店财务管理水平的提高^[13]。

(1) 传统成本核算比较笼统。

传统成本核算目光局限于直接的材料成本或其他直接成本，缺乏对整个酒店经营所

占用资源的分析。我国酒店行业目前采用的会计制度是《企业会计制度》、《旅游饮食服务企业会计制度》，一般只把直接材料如肉类、主食类、调料、菜类列入相应的成本科目，其他均列为费用核算。通过目前国内酒店行业的核算制度和美国酒店核算制度比较可知道国内的酒店对成本费用的核算相当的笼统，内部报告资料没有统一规定，会计报告内容比较笼统，信息不够详细，难以适应酒店管理发展对财务信息需要。

表 1-4 国际酒店业与国内酒店业会计核算科目、内容和范围比较^[14]

科目设置、内容和范围	美国酒店业统一会计制度	国内统一会计制度
销售收入细分	是（按部门-经营点-目的）	否（按酒店-项目，项目）
销售费用细分	是（市场营销部-具体明细科目）	否（直接归集销售费用中核算）
工资和相关费用细分	是（按部门-经营点-工资及相关项目）	是（按管理费用、营业费用下设一级明细科目，再按部门设二级明细科目）
其他直接经营费用细分	是（按部门-经营点-按项目，费用项目直接明晰如布草、瓷器、玻璃器皿、水费、电费均为一级科目）	否（如布草为物料消耗的一级明细科目，水电为能耗的一级明细科目）
固定费用中划分出可控费用	是（直接作为非直接营业费用）	否（分散在管理费用和营业费用中）
固定费用细分	是（直接列示）	否（分散在管理费用和营业费用中）

可见美国酒店的核算制度的先进性在于对成本的习性进行了分析核算及对各种费用进行了细致的核算，非常适应固定成本高的酒店行业。由于现代酒店服务产品多样性、无形性、顾客参与性等特点，企业要发展持续的竞争优势和取得竞争中的有利地位，必须取得精确的成本分配数据，分析酒店各种服务产品的赢利性，关注过程的管理及服务流程的优化，根据企业内外部环境的变化制定相应的成本核算模式。

(2) 缺乏战略成本管理指导理念。

我国酒店目前成本管理所采用的管理手段是对现实生产经营活动实时实地的指导、规范和约束，如加强采购环节的管理，降低采购成本等单一方面的控制，没有和酒店长期发展的战略目标结合起来。由于这种管理手段同酒店的管理战略相脱节，只是简单地