

# 酒店业作业成本法应用举例

黄丽丽

(北京联合大学旅游学院 北京 100010)

**【摘要】**随着酒店业竞争的日趋加剧,酒店需要引进先进的管理理念和管理手段,以便保持持久竞争力。成本优势是保持竞争力的重要因素之一,作业成本法在成本分析准确化、盈利分析科学化、成本控制精确化等方面有着显著优势。本文以天佑大厦客房部为实例,探讨作业成本法在酒店业运用的实际价值。

**【关键词】**作业成本法 酒店成本核算 业绩评价

由于酒店业产品类型多样,间接成本在成本结构中比重高,传统成本核算存在的间接费用分配困难、难以为盈利分析和业绩评价提供正确的成本信息等缺陷,极大限制了成本会计为决策者提供成本数字支持的能力。本文分析作业成本法在酒店业的适用性,并以天佑大厦为对象探讨作业成本法在酒店业的应用。

## 一、酒店业传统成本核算存在的问题

酒店业通过向旅游者提供客房服务、餐饮服务来获取相应的收入。其经营成本具有一般企业的共同特点,包括营业成本、管理费用、销售费用和财务费用。但细分成本结构可以看出,酒店业的间接成本在总成本中占据比重高于一般企业,如清洁用品、低值易耗品消耗,员工工资支出,设备的折旧、维修、洗涤费用,水电费、办公费等,是酒店业成本的重要组成部分,在其成本中比重较高,都被列入间接成本分摊。

酒店业在进行传统成本核算时,将客房、餐饮、会议的共同服务消耗费用均作为期间费用处理,没有具体细分到各种产品。只是在月末按照各产品的收入比例,将总费用分配给各种产品,最后计算出各种产品的成本。这使得酒店成本中的间接费用比重急剧增加,加之在分配标准的选择上存在较大的随意性和主观性,不能正确反映服务对象的消耗,往往会造成服务成本扭曲,成本信息失真。这样一来,不仅不能及时为酒店控制与决策提供更多的有用信息,甚至还会误导决策。

随着酒店规模扩大,服务品种多样化,酒店业传统成本核算存在的成本信息失真问题越来越明显,严重影响着酒店业的盈利分析、产品定价和经营决策。

## 二、作业成本法及其在酒店业的适用性

作业成本法是以作业为基础,通过对作业成本动因的分析来计算产品生产成本,并为企业作业管理提供更为相关、相对准确成本信息的一种成本计算方法。

1952年美国Eric Kohler在其编制的《会计师词典》中首

次提到作业、作业账户、作业会计等概念。1987年哈佛商学院的Rober Kaplan和Robin Cooper两位教授所进行的研究使作业成本法受到了广泛重视。作业成本法在精确成本信息、改善经营管理、为资源决策和产品定价及组合决策提供完善的信息方面都受到了广泛的关注。目前,世界上许多先进的公司已经实施了作业成本法,以改善原有的会计系统,增强企业竞争力。

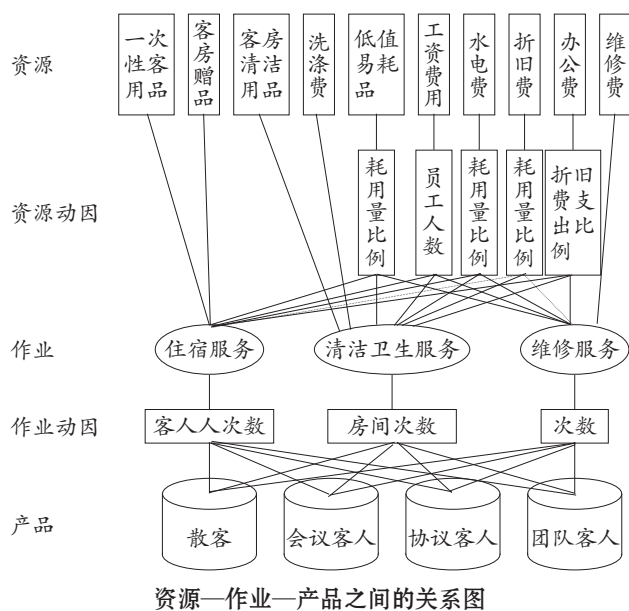
作业成本法费用归集的基本理念就是产品消耗作业,作业消耗资源,作业是沟通企业资源和最终产品之间的桥梁。酒店业引入作业成本分析,对成本分析准确化、盈利分析科学化、成本控制精确化都具有积极的意义。一是使成本分析更准确。在分配间接费用的时候,作业成本法通过划分作业,区分成本动因,来确认和计量各作业中心的成本,并以作业动因为标准分配间接费用,改单一标准分配为按成本动因的多标准分配,使得产品成本费用分配更加准确。二是使盈利分析更科学。传统成本核算按照部门划分核算对象,而没有细分到每个服务产品,无法从核算中看到各种产品的成本和获利能力。作业成本法以作业活动为基本核算单元,建立产品与作业活动的关联关系,发现作业活动中的“增值作业”和“不增值作业”,尽可能地减少和消除“不增值作业”,最终提高酒店盈利能力。三是使成本控制更精确。传统成本核算只关注资源耗费的总额,不关注耗费的过程,无法从核算中看到成本形成的途径,不能有针对性地指导成本控制。作业成本法通过对作业活动的分析,将资源消耗细化到各作业活动,如果某个产品的成本偏高,就可以通过应用作业成本法所得到的成本信息,了解到是哪些作业导致了成本偏高,据此提出相应的决策建议,给决策者提供科学的决策依据,使成本控制更有针对性、更精确。

## 三、作业成本法在酒店业的运用

本文以北京天佑大厦客房部运用作业成本法进行盈利分析为案例,分析作业成本法在酒店业的运用过程及方法。

多年来,天佑大厦客房部盈利能力分析一直采用传统成本计算方法,对于住宿服务的盈利情况往往仅以营业收入和营业费用作为考核对象,缺乏对不同类型客人的盈利能力的评估与考核,即使考虑不同类型客人的盈利能力,也只是简单地统一按照售出客房的数量分摊费用,这样的分配常常会扭曲不同类型客人应当承担的成本费用,使得盈利分析失真。为弥补这一缺陷,酒店管理方决定采用作业成本法,针对不同类型的客人,根据其所消耗的作业,选择恰当的分配动因,比较精确地分配每一类型客人所消耗的费用,准确地测定其盈利状况,以帮助酒店更好地确定目标客人,更加合理有效地配置资源。

1. 划分作业,将资源分配到作业。服务行业的营业活动消耗的主要是间接费用,运用作业成本法进行成本费用的精细分析,可以更好地分析各类产品的盈利情况。我们将客房部消耗的资源、划分的作业项目、产品项目以及相互之间的关系通过下图来加以描述。



资源—作业—产品之间的关系图

天佑大厦的客人按其来源可以分为散客、会议客人、协议客人和团队客人四种类别,客房部为客人提供的服务按照其不同性质可以分为为客人提供住宿服务、清洁卫生服务以及维修服务三种服务作业,在作业发生的同时耗费的资源种类包括客房一次性消耗品、客房赠品、客房清洁用品、低值易耗品的消耗、员工工资支出、房屋设备的折旧、维修、洗涤费用、水电费及客房部的办公费用等。

根据天佑大厦客房部的服务内容,我们将其分为三项作业:①住宿服务:是客人入住客房以后服务人员提供的接待、住宿服务活动,不包括客房的清洁和维修。②清洁卫生服务:是服务人员所进行的对房间的打扫、洗涤等清洁卫生活动。③维修服务:包括对设备的日常维护以及有损坏情况下的特别维修。

在对客房部服务内容划分为三项作业的基础上,可以将

客房部消耗的各项间接费用根据相应的资源动因分配给各个作业。通过上图我们可以看到低值易耗品的消耗、水电费、折旧费、维修费及办公费是多项服务作业共同消耗的资源,需要根据不同的资源动因将这些消耗分配到各项作业上去。低值易耗品费用主要通过不同作业消耗的低值易耗品的量来分配,工资费用按照各项作业需要的服务人员的人数来分配,水电费、折旧费、办公费按照各个作业的耗用量比例来分配。

根据图中所示的资源与作业的关系,结合相应的资源动因,可以计算各项作业的成本。以天佑大厦客房部某月的耗为对象,具体计算过程和结果如表1所示(金额单位:元):

表1 天佑大厦客房部各项作业的成本计算

项目	资源动因	住宿服务	清洁卫生服务	维修服务	合计
一次性客房用品	资源动因	根据实际消耗比例分配			21 862
	分配率	100%	0%	0%	
	金额	21 862	0	0	
客房赠品	资源动因	根据实际消耗比例分配			1 166
	分配率	100%	0%	0%	
	金额	1 166	0	0	
客房清洁用品	资源动因	根据实际消耗比例分配			22 044
	分配率	0%	100%	0%	
	金额	0	22 044	0	
洗涤费	资源动因	根据实际消耗比例分配			47 336
	分配率	0%	100%	0%	
	金额	0	47 336	0	
低值易耗品	资源动因	根据实际消耗比例分配			12 384
	分配率	56%	16%	28%	
	金额	6 935	1 981	3 468	
工资费用	资源动因	根据员工人数比例分配			338 216
	分配率	80%	12%	8%	
	金额	270 573	40 586	27 057	
水电费	资源动因	根据水电费耗用比例分配			320 548
	分配率	72%	16%	12%	
	金额	230 795	51 288	38 466	
折旧费	资源动因	根据折旧费支出比例分配			486 050
	分配率	88%	0%	12%	
	金额	427 724	0	58 326	
维修费	资源动因	根据维修费支出比例分配			37 332
	分配率	0%	0%	100%	
	金额	0	0	37 332	
办公费	资源动因	根据支出比例分配			36 759
	分配率	80%	11%	9%	
	金额	29 407	4 043	3 308	
合计	金额	988 461	167 279	167 957	1 323 697

2. 将作业成本分配到产品,进行产品获利能力分析。在作业成本法下,在计算出各项作业的成本之后,需要将各项作业的成本分配到产品上去。根据各项作业的特性选择作业成本驱动因素,在选择了作业成本动因之后,需要根据酒店的经营统计资料,计算各产品所消耗的各项作业的作业成本驱动量及作业成本驱动率,对照关系以及相关计算结果见表2。

**表2 作业成本驱动率计算**

作业	作业成本动因	作业成本 ①	作业成本驱动量 ②	作业驱动率 ③=①/②
住宿服务	为客人服务的次数	988 461	14 511次	68.12元/次
清洁卫生服务	房间的清洁次数	167 279	82 57次	20.26元/次
维修服务	维修次数	167 957	14 511次	11.57元/次
合计		1 323 697		

根据表2计算出来的作业成本驱动率,结合各种产品的作业量,计算各产品的作业成本总额,并与销售收入作比较,可以计算出各项产品基于作业成本的经营利润和利润率,见表3、表4。

**表3 产品作业成本计算**

项目	产品	作业动因	散客				小计
			散客	会议客人	协议客人	团队客人	
住宿服务		作业量(次)	4 393	5 848	1 749	2 521	14 511
		分配率(元/次)	68.12				
		金额(元)	299 266	398 322	119 137	171 737	988 461
清洁卫生		作业量(次)	2 583	3 441	972	1 261	8 257
		分配率(元/次)	20.26				
		金额(元)	52 327	69 711	19 701	25 540	167 279
维修服务		作业量(次)	4 393	5 848	1 749	2 521	14 511
		分配率(元/次)	11.57				
		金额(元)	50 851	67 682	20 243	29 181	167 957
作业成本合计		402 444	535 714	159 081	226 458	1 323 697	

**表4 产品获利能力分析**

项目	产品	散客				小计
		散客	会议客人	协议客人	团队客人	
入住人数		2 197	2 924	875	1 261	7 256
出租房间数		1 291	1 720	486	630	4 128
出租率		17.63%	23.48%	6.64%	8.60%	56.35%
平均房价		384	380	325	180	344
销售收入		495 546	653 752	158 254	113 454	1 421 006
作业成本		402 444	535 714	159 081	226 458	1 323 697
营业利润		93 102	118 038	-827	-137 589	97 309
销售利润率		18.79%	18.06%	-0.52%	-121.27%	6.85%

3. 结果分析。通过以上基于作业成本法的计算分析,我们可以看到在天佑大厦的四类客人中,利润额和利润率最高的是散客和会议客人,单纯比较散客客人与会议客人的入住

人数及出租房间数,可以判断散客客人的盈利能力是最强的,能够给客房部带来最多的收益。但是接待会议客人会相应带动其他项目的收入,比如较高标准的餐费,还有会议室收入等等,因此从酒店整体利益来讲,会议客人带来的利润会更多;团队客人和协议客人都不能给酒店带来收益,相反只能给酒店带来亏损,其中尤其是团队客人的盈利能力最差,实践证明,接待的团队客人越多,给酒店带来的亏损就越多,这一点应尤为关注。

从上述结论可以知道,天佑大厦应该把营销重点放到会议客人上,继续扩大宣传,深挖潜力,为这一类客户提供更为丰富和有针对性的服务,最大限度使这一类客人成为酒店的忠实客户。对于散客客人,酒店可以考虑调整客房定价,提高其收益率。由于客房这种产品具有不可储存的特殊性,虽然协议客人和团队客人对酒店利润的贡献不佳,但是在没有会议客人和散客很少的情况下,接待这一类型的客人可以提高客房的出租率,并且通过采取适当措施降低酒店在接待协议客人和团队客人时的成本费用,尽量降低其给酒店带来的损失。

**四、结论**

随着中国经济的稳定增长以及城市化进程的稳步推进和旅游休闲产业的不断发展,国内酒店业进入了高速发展阶段,酒店数量急剧增加,大量国际酒店品牌涌入国内市场,业内竞争日趋激烈,激烈的竞争要求酒店管理必须转变观念,引入先进的管理理念和管理手段,精细跟踪和科学核算经营成本,为优化经营决策提供科学依据。

通过作业成本法的运用,我们可以更加清晰地细分产品,根据产品所消耗的作业,选择恰当的分配动因,比较精确地分配每一类型产品所消耗的成本,准确测定其盈利状况,帮助酒店更好地定位产品,更加合理有效地配置资源,提高经营管理水平。

但同时也要看到当前在酒店业中真正实施作业成本法还有一定的局限性,由于作业的确切、作业成本动因的选择有着较强的主观性,可能导致按照作业成本法计算的结果与实际有较大偏差,因此只有拥有较高素质的员工并具有先进的管理水平相配合,才能使得作业成本法在酒店成本管理中真正发挥作用。

**主要参考文献**

1. 乐艳芬.成本会计.上海:上海财经大学出版社,2006
2. 朱云,陈工孟.作业成本法在香港应用的调查分析.会计研究,2000;8
3. 安东尼·A.阿特金森等著.丁瑞玲等译.管理会计.北京:北京大学出版社,2006
4. 潘飞,童卫华,杨慧辉.我国企业对作业成本法的理解——基于一项问卷的调查.上海财经大学学报,2004;1
5. 杨继良.国外作业成本法推行情况的调查综述.会计研究,2005;7