



第一章

旅行社成本费用核算概述

【学习目标】

了解成本和费用的关系,旅行社成本费用概念、特点;熟悉旅行社成本费用的分类,旅行社成本费用核算概念、内容、原则和核算程序;掌握旅行社成本费用的核算方式、核算要求,旅行社成本费用核算的相关业务。

【技能要求】

能应用旅行社成本费用核算的内容和方法,会处理旅行社成本费用核算的相关业务。



引导案例

成本费用核算的重要性

天丰国际旅行社的财务部刘经理刚刚退休,尤总经理聘请张小同接替刘经理的职位。张小同曾经长期在某工厂担任财务部经理,拥有丰富的财务工作经验。然而,自从张小同担任财务部经理以来,尽管天丰国际旅行社的业务量一直在发展,营业收入也较以前有了一定的增长,但是该旅行社却总是摆脱不了亏损的阴影。

尤总经理无奈,只好返聘已经退休的刘经理担任该旅行社的财务顾问,帮助查明问题的症结。经过分析,刘经理指出,天丰国际旅行社的亏损是由于张小同不了解旅行社会计业务的特点,错误地使用工业会计的方法计算旅行社的成本费用和营业税,导致成本费用和营业税税额过高,而造成亏损。

张小同的错误主要是:①“现收现付”现象时有发生;②退还客户款项列入成本费用。

【思考题】

根据案例说明旅行社成本费用核算应注意什么?

【案例分析】

旅行社是个特殊的行业,成本费用核算和营业税种核算时需注意如下两点。

1. 注意旅游款项不能采用“现收现付”的核算

旅游业务涉及收取现金情况较多,致使“现收现付”现象(即将收到游客的现金直接用于



旅游款项的支付)时有发生。有些旅行社在实际操作中并没有将收到游客的现金款作为收入进行账务处理,只是在成本费用报销凭证上注明现收现付的金额,这就导致少计收入和成本费用,将使财务报告中反映的会计信息不完整、不真实,甚至出现账外经济业务。

因此,要加强内控管理,实行相互稽核制度,一人不得办理旅游业务的收、支全过程;财务部门要严格审核、检查相关款项的结算过程,正确核算旅游款项,将“现收”列入收入账户,将“现付”列入成本费用账户,以真实、准确地反映旅行社的财务状况、经营成果和现金流量。

2. 注意“退还客户款项不能列入成本费用”的核算

旅游业务实际操作过程中,时有“退款”现象(即收到客户的旅游款项后,由于旅行者人数减少,有应退未消费部分项目等原因,将已收取款项中未发生的部分退还给客户)发生。有些旅行社在实际操作中,将“退款”列入收入,并在退还客户时列入成本费用,这将会虚增经营活动指标,导致会计信息不实。因此,要加强“退款”的核算管理,不能将退还客户款项列入成本费用,而应按照收款客户开具真实合法的收款凭据,冲回在收到此款项时所列的收入,以真实反映经营情况。

(资料来源:梁智.旅行社运行与管理.大连:东北财经大学出版社,2010)

第一节 旅行社成本费用概述

据有关资料统计,许多旅行社用于支付各种成本与费用的款项占旅行社全部销售收入的80%~90%。可见在旅行社中加强成本费用管理是非常重要的。因此,旅行社应该按照客观经济规律的要求和自身业务的特点,对旅行社的成本费用进行预测、计划、控制、核算和分析,科学地反映旅行社业务经营成果,促进旅行社人、财、物的合理利用,降低成本费用,提高经济效益。

一、成本费用概述

1. 成本费用概念

成本是商品经济的价值范畴,是商品价值的组成部分。人们要进行生产经营活动或达到一定的经营目的,就必须耗费一定的资源(人力、物力和财力),其所耗费资源的货币表现及其对象化称为成本。并且随着商品经济的不断发展,成本概念的内涵和外延都处于不断的变化发展之中。

我国新颁布的《企业会计制度》(以下简称“新会计制度”)将成本定义为:企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。将费用定义为:企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。同时规定,企业应将当期已销产品或已提供劳务的成本转入当期费用。

2. 成本与费用的关系

“成本”和“费用”概念是两个相互联系又存在重大区别的概念。从概念体系的科学性上讲,需要两个不同的概念:一个用来说明企业资产形态变化过程中的计量标准;另一个用来说明经济资源的消费。



费用是企业在日常经营活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出,是构成产品成本的基础。产品成本是为生产某种产品而发生的各种耗费的总和,是对象化的费用。产品成本是费用总额的一部分,不包括期间费用和期末未完工产品的费用等。综合成本与费用的具体区别如下。

(1) 内容不同。费用包括生产费用、管理费用、营业(销售)费用和财务费用等。成本只包括为经营一定种类或数量的完工产品的费用。不包括未完工产品的经营费用和其他费用。

(2) 计算期不同。费用的计算期与会计计算期相联系,成本的计算期一般与产品的生产周期相联系。

(3) 对象不同。费用是按经济用途对象分类计算的,成本的计算对象是产品。

(4) 计算依据不同。费用是以直接费用、间接费用为依据计算的,成本是以一定的产品成本为依据计算的。

(5) 总额不同。一定时期内费用和产品成本总额的内容和价值量不同,产品成本是费用总额的一部分,不包括期间费用和期末未完工产品的费用等,所以费用总额不等于产品成本总额。

(6) 作用不同。费用指标的作用是分析费用比重,了解结构变化,从而加强费用管理等。产品成本指标的作用是反映物化劳动与活劳动的耗费,补偿资金耗费,检查成本和利润计划,表明工作质量的综合指标。

3. 成本费用的特征

(1) 成本的基本特征。成本的基本特征是成本的发生不影响所有者权益的变动。这一特征具体表现为如下方面。

① 用现金、其他资产等支付的成本,改变的只是资产的存在方式,不改变资产的总额。

② 以负债方式形成的成本,使资产和负债同时以相同的金额增加,但成本的发生不影响所有者权益的变化。

(2) 费用的基本特征。费用的基本特征表现为在企业从事营利性活动过程中发生的,能够引起所有者权益的变动。

二、旅行社成本费用概念和分类

(一) 旅行社成本费用的概念

旅行社成本是指旅行社在一定时期内的经营活动过程中,所耗费的物化劳动和活劳动的总和。

旅行社费用是指旅行社在一定时期内的经营活动过程中,发生的销售旅游商品、提供劳务、服务等日常活动所发生的经济利益的流出。

(二) 旅行社成本费用的分类

1. 按照成本费用发生的对象分类

按照成本费用发生的对象分类,将旅行社的成本分为营业成本与期间费用两大部分。其中,营业成本是指旅行社在经营过程中发生的各种直接支出;期间费用是指旅行社为管理和组织经营活动及资金运行所发生的支出,由营业费用、管理费用和财务费用构成。



2. 按照成本费用和业务量的关系分类

(1) 固定成本。固定成本是指总额不随业务量变动而保持稳定不变的成本,如工资、福利费、折旧费、保险费等。

(2) 变动成本。变动成本是指总额随业务量变化而保持正比例变动的成本,如物料消耗、能源消耗等。

三、旅行社成本费用的划分标准

旅行社成本费用包括营业成本与期间费用,要判别旅行社在经营活动中的支出应列入营业成本还是列入期间费用,应以旅行社发生的成本支出能否直接归属于某个特定旅游产品为标准。具体可从以下两个方面加以把握。

1. 从支出的效益对象来看

从支出的效益对象来看,凡是为接待旅游者而直接支出,并能产生效益的耗费列为营业成本,如陪同费、劳务费、房费、餐费、交通费等支出。

2. 从支出的性质或经济含义来看

从支出的性质或经济含义来看,凡是属于代收代付性质的支出应列入营业成本,如票务费、机场费等支出。凡是为筹措资金而发生的费用列为期间费用——财务费用,凡是管理中发生的人工耗费统一计入期间费用——管理费用,而不计入营业成本。相应的,旅行社在经营活动中所耗费的水能、电能等物化劳动,计入期间费用。

四、旅行社成本费用的特点

旅行社的成本费用与生产经营企业成本费用相比,有其显著的特点,主要表现在以下几个方面。

(1) 旅行社成本费用,既不是产品的生产成本,又不是商品的进价成本,更不是饮食服务业的原料成本,而是为旅游者提供旅游服务所支付的各项直接费用,是纯服务成本。

(2) 旅行社经营业务的特点决定了旅行社各项成本费用的结算期大多不能和与其相关的营业收入同时登记入账。因此,旅行社的营业成本应根据权责发生制的原则和配比原则,采用按计划成本预提结转,即待计算出实际成本后,进行事后调整,其原因有两个方面。

① 旅行社经营的旅游产品是在一定的空间范围内的景观或项目,以及宾馆、酒店、交通等一系列配套的服务设施和为旅游者提供的其他服务的集合,这一特点使得旅行社旅游产品的价值及其成本发生,必须随旅游者到实地消费才能逐步实现和形成。

② 组团旅行社组织一个旅游团(者)到异地或国外旅行游览,往往要经过至少一家旅行社接待。各地旅行社必须在旅游团接待完毕后,才可以计算旅行团当地的费用,报给组团社结算团款,而组团社也只有收到各接团社报来的结算通知单并确认后,才能最终计算其实际成本。但为了按权责发生制和配比原则正确核算旅游团的收入及成本,组团社在没有实际收到各接团社报来的账单前,只能计划成本入账,然后再根据实际支出进行调整。也就是说,由于旅行社之间的费用结算有一个结算期,当发生的费用支出不能与实现的营业收入同时入账时,应按接待计划成本先行结转,待计算出实际成本后再结转其差额。



旅行社成本费用账务处理流程

旅行社成本费用账务处理的简单流程：凭证—汇总—明细账—总账—各种报表等。现在旅行社均采用信息化管理，只要凭证制作正确，其余的交给计算机来完成。

五、旅行社成本费用管理内容

旅行社成本费用管理就是对旅行社经营过程中所有费用的发生和成本的形成进行预测、决策、计划、控制、分析和考核等一系列的，有组织、有系统的科学管理工作。成本费用管理的根本目的在于努力降低旅行社的成本费用，增产节资，提高旅行社的经济效益。

1. 成本费用预测

成本费用预测是对想要达到预期目标的各种行动方案，根据相关资料，运用一定的科学方法，对将来不同情况下的成本水平以及成本增减的发展趋势进行预测，以便为成本费用决策、成本费用计划和成本费用控制提供及时、有效的信息，避免决策、计划和控制中的主观性、盲目性和片面性。在成本费用管理的各环节中，都存在着成本预测的问题，是成本费用管理中必不可少的内容。

2. 成本费用决策

成本费用决策是在成本费用预测的基础上，结合有关资料，运用定量和定性的方法，选择最优的行动方案。

3. 成本费用计划

成本费用计划是在成本费用决策与成本费用预测的基础上，根据计划期的经营任务，降低成本的要求以及有关资料，通过一定的程序，运用一定的方法，以货币的形式预先拟定旅游产品的支出和成本水平，并以书面文件的形式规定下来，作为实际执行和考核检查的依据。通过成本费用计划管理，可以降低控制旅行社的成本费用，推动旅行社增产节资，挖掘潜力。

4. 成本费用控制

成本费用控制是指运用以成本会计为主的各种方法，预定成本限额，按限额开支成本和费用，以实际成本和限额的比较，来衡量经营活动的成绩和效果，并以例外管理原则纠正不利差异，以提高工作效率。

六、旅行社成本费用的日常管理

旅行社成本费用的日常管理如下。

1. 执行费用开支标准

在成本开支范围内进行成本核算时为保证旅行社成本费用负担的合理和利润的准确，在进行成本费用核算时应明确成本费用的开支范围，哪些应该计入成本，哪些不能计入成本，哪些应计入当期成本，哪些应在以后的各经营期内进行分摊。根据国家规定，下列各项支出不应计入旅行社成本：为购置、建造固定资产、无形资产发生的各项支出；对外投资支



出;支付的各项滞纳金、违约金、赔偿金、罚款、赞助支出等;国家规定的不得列入成本费用的其他支出。

旅行社应制定严格的费用标准,严格控制各项消耗和支出,并根据发生的误差,及时进行分析调整,以指导旅行社的经营活动。

2. 实行成本管理责任制

成本管理责任制是在旅行社经理领导下,按着责任层次和职责范围,将成本责任层层落实到旅行社内部各个单位和个人,并根据其责任履行的情况,实行奖罚的一种成本管理制度,包括责任的内容和责任的归属两个方面。实行成本管理责任制可以改变目前某些旅行社成本管理职责不清、成本高低无人负责的现象,起到积极的促进控制和降低成本的作用。

3. 加强财务审核

财务部门要定期检查费用开支情况,并定期进行分析,将分析中发现的问题反馈给有关部门和管理人员,为他们做出决策提供依据。接团旅行社财务部门审核成本费用应依据组团社下达的委托书和地培签字确认凭据和组团社与接团社有关协议价格标准审核,主要审核旅游者的房费是否与计划过夜数、房价标准一致;用餐人数、次数、标准是否与委托要求一致;汽车、专项活动费、旅游景点费等款项是否按委托价格执行,审核其他有无违反财经纪律的情况等。



案例 1-1

期间费用易出现的核算错误

某旅行社新招聘的会计小王是刚毕业的大学生,3月6日小王在核算期间费用时处理的两个经济业务如下。

(1) 在建工程建造期间发生借款利息支出,列为财务费用。

(2) 导游的教育培训费列为营业成本。

由于小王是新手,不敢确认正误,于是他请教了老会计,老会计告诉小王以下两点。

(1) 如果是专项借款的借款费用,则不需要同资产支出数挂钩,在达到预定可使用状态前计入在建工程,此后计入财务费用。

(2) 导游的教育培训费不应列为营业成本,而应列为管理费用。

同时老会计还告诉小王,期间费用容易出现核算错误,查找期间费用是否出现核算错误的方法如下。

(1) 将不属于期间费用的费用列为期间费用。例如,旅行社在建工程建造期间发生借款利息支出,误列为财务费用,应列为在建工程。对这种情况,查找“财务费用”账中摘要的记录,确定支付的实际业务的经济内容,再与原始凭证核对,确定是否出错。

(2) 将属于期间费用的费用没有列为期间费用。例如,业务有关人员的教育培训费,不应列为营业成本,而应列为管理费用。对这种情况,查找“营业成本”、“管理费用”明细账中的摘要记录。确定支付的实际业务的经济内容,再与原始凭证核对,确定是否出错。

【思考题】

案例中期间费用包括哪些?小王出错的主要原因是什么?可能造成的后果有哪些?



【案例分析】

期间费用包括营业费用、管理费用、财务费用。

小王出错的主要原因是未能准确地划分受益性支出与资本性支出的界限,可能造成企业偷逃税金的后果。

(资料来源: <http://www.studa.net/kuaiji/>,2008)

第二节 旅行社成本费用核算概述

为保证旅行社成本费用核算准确,应严格按照国家规定的成本开支范围及费用开支标准进行会计成本费用核算,指导旅行社的经营活动。

一、旅行社成本费用核算概念

旅行社成本费用核算是指将一定时期内旅行社经营活动过程中所发生的成本费用,按其性质和发生地点,分类归集、汇总、核算,计算出该时期内经营费用发生总额的管理活动。其基本任务是正确、及时地核算旅游产品和劳务的实际成本费用,提供正确的成本费用数据,为旅行社经营决策提供科学依据,并借以考核成本费用计划执行情况,综合反映旅行社的经营管理水平。

二、旅行社成本费用核算遵循原则

旅行社成本费用核算应遵循的原则,主要包括如下方面。

1. 合法性原则

合法性原则是指计入成本的费用都必须符合法律、法令、制度等的规定。不合规定的费用不能计入成本。

2. 可靠性原则

可靠性原则包括真实性和可核实性。真实性就是所提供的成本信息与客观的经济事项相一致,不应人为地提高、降低成本。可核实性是指成本核算资料按一定的原则由不同的会计人员加以核算,都能得到相同的结果。真实性和可核实性都是为了保证成本核算信息的正确可靠。

3. 相关性原则

相关性原则包括成本信息的有用性和及时性。有用性是指成本核算要为旅行社管理者提供有用的信息,为成本管理、预测、决策服务。及时性是强调信息取得的时间性。通过及时的信息反馈,可及时地采取措施,改进工作。

4. 分期核算原则

旅行社为了取得一定期间的旅游产品的成本,必须将经营活动按一定阶段(如月、季、年)划分为各个时期,分别计算各期旅游产品成本。成本核算的分期,必须与会计年度的分月、分季、分年相一致,这样可以便于利润的计算。



5. 权责发生制原则

应由本期成本负担的费用,不论是否已经支付,都要计入本期成本;不应由本期成本负担的费用(即已计入以前各期的成本,或应由以后各期成本负担的费用),虽然在本期支付,也不应计入本期成本,以便正确地提供各项成本信息。

6. 实际成本计价原则

经营中支出的成本费用要按实际耗用数量的成本计算,完工旅游产品成本的计算要按实际发生的成本计算。

7. 一致性原则

成本核算所采用的方法,前后各期必须一致,以使各期的成本资料有统一的口径,前后连贯,互相可比。

8. 重要性原则

对于成本有重大影响的项目应作为重点,力求精确。而对于那些不太重要的琐碎项目,则可以从简处理。

三、旅行社成本费用核算内容

旅行社成本费用的内容包括营业成本和期间费用。

(一) 营业成本

营业成本是旅行社为组织、接待旅游者而发生的直接费用。根据旅游企业财务制度规定,其内容包括各项代收代付费用。

(1) 代付的房费(包括为旅游者支付的房费、夜房费、房差费、退房损失费等)。

(2) 餐费(包括为旅游者支付的餐费、风味餐费、餐差费、退餐损失费、游览途中饮料费等)。

(3) 交通费(包括为旅游者支付的城市间交通费和市内交通费等)。

(4) 文娱费(包括为旅游者参加文娱康体活动而支付的费用)。

(5) 票务费(包括支付给交通部门的订票手续费、包车费用、退票手续费等)。

(6) 陪同费(包括陪同人员的房费、交通费、伙食补贴等)。

(7) 门票费(包括为旅游者支付的旅游景点的参观游览门票费用)。

(8) 保险费(指旅游意外伤害保险费,现在已改为旅行社建议旅游者自愿购买)。

(9) 劳务费(支付给借调翻译导游人员和景点、展览馆讲解人员的劳务费等)。

(10) 其他费用(如行李托运费、机场费、签证费、专项活动费和宣传费等)。

由于上述款项基本上属于代收代付性质,因此,对外统一报价时计入营业收入总额,而在核算上则作为营业成本在营业收入中扣抵(具体详见第三章)。营业成本包括主营业务成本和其他营业成本。

(二) 期间费用

1. 旅行社的期间费用概念

旅行社的期间费用是指旅行社当期发生的,但与经营没有直接关系或关系不密切的费用,这些费用不计入营业成本,它仅与当期实现的收入相关,必须计入当期损益。包括营业



费用、管理费用和财务费用,具体详见第四章至第六章。

2. 期间费用的核算方法

旅行社的期间费用常用核算方法为直接支付,直接支付费用是指以货币资金支付本期发生的费用。如“营业费用”中的进货运杂费、装卸费、广告费、经营人员工资;“管理费用”中的管理人员工资、业务招待费、诉讼费;“财务费用”中的手续费等。由于这些费用在本期发生、本期支付并由本期负担,所以会计核算比较简单。在支付款项时,应编制如下会计分录。

借: 营业费用(或管理费用、财务费用)

贷: 银行存款(或现金)

3. 期间费用的结转

期间费用(营业费用、管理费用和财务费用)的结转是在期末进行的,期末结转期间费用的方法有两种。

(1) 表结法。表结法即用“利润表”结转期末损益类项目,计算体现期末财务成果的方法。每月月末只结出损益类科目(包括期间费用)的月末余额,但不结转到“本年利润”科目,只有在年末结转时才使用“本年利润”科目。表结法平时直接在利润表结转,省去了转账环节并可以从科目余额中得出本年累计的指标,同时并不影响利润表的编制及有关损益指标的利用。到了年末再使用账结法结转整个年度的累计余额。

(2) 账结法。账结法是通过编制记账凭证来完成损益结转工作的方法,即在账上每月进行损益类科目(包括期间费用)的结转,每月月末结出营业费用、管理费用和财务费用的余额,并从科目余额的反方向结转入“本年利润”科目。期间费用的3个科目在月末结转后均无余额。旅行社各月的财务成果直接体现在“本年利润”科目中,将各月利润累计即可求得当期累计实现的财务成果。

四、旅行社成本费用核算的要求

1. 认真执行成本费用开支的有关规定,按成本开支范围处理费用的列支

不论使用哪种核算方法,旅行社成本与费用的核算必须符合国家发布的成本管理条例和成本核算相关规定,其基本要求如下。

(1) 确定成本核算对象。成本核算对象是指成本核算的范围和依据,确定成本核算对象的实质就是要解决在何种范围核算何种成本。影响成本核算对象的因素有以下两方面。

① 经营组织形式。旅行社业务组织形式不同,成本核算对象也不尽相同。如果以组团业务为主,则一般是按组团所发生的运营成本计算;如果以地接业务为主,则一般是按组织旅游产品的成本核算,直接以旅游产品种类为成本计算对象。

② 成本管理要求。由于成本管理要求不同,即使是同一旅游产品,针对不同的旅游者,成本计算对象也有可能不一致。

(2) 确定成本的项目。成本项目是指对旅行社在旅游产品的组织和生产中的耗费,按其用途和性质所做出的分类,旅游产品成本基本项目分为直接人工和管理费用。

① 直接人工是指直接从事旅游产品经营人员的各类报酬和福利等,其明细项目有工资、奖金、津贴、补助、医药福利费等。

② 管理费用是指旅行社为组织和管理旅游产品的经营所发生的费用,其明细项目有水



电费、办公费、劳动保护费等。

(3) 确定成本的核算期。旅行社成本核算期和产品生产周期不一致。如果旅行社成本核算期与产品生产周期一致,则成本核算过程可以与生产过程同步进行,所以,旅行社成本核算取决于管理要求,或按月进行核算,或到生产周期结束时核算。

2. 分清直接费用、间接费用、期间费用

分清费用是指决定费用计入成本的方式是直接费用、间接费用,还是期间费用,具体情况如下。

(1) 直接费用直接计入对象的成本。

(2) 间接费用则应先在间接费用里归集,而后根据某一标准分别计入对象成本。

(3) 期间费用不能计入成本,只作为当期利润的减少。

3. 正确划分各种费用支出的界限

(1) 正确划分收益支出与资本支出、营业外支出的界限。

(2) 正确划分旅游产品成本与期间费用的界限。

(3) 正确划分本期旅游产品成本 and 下期旅游产品成本的界限。

(4) 正确划分不同旅游产品成本的界限。

4. 做好旅行社成本费用核算的基础工作

旅行社成本费用核算的基础工作包括:建立和健全成本核算的原始凭证和记录、合理的凭证传递流程;制定旅游产品的消耗定额,加强定额管理;建立旅游产品供应物资的计量、验收、领发、盘存制度;制定内部结算价格和内部结算制度。

5. 选择适当的成本费用计算方法

根据旅行社特点和管理要求,选择适当的成本费用计算方法,确定成本计算对象、费用的归集与计入成本的程序、成本计算期、旅游产品成本、在产成品与旅游在产品之间的划分方法等。在旅行社单团核算法、等级核算法、部门批量核算法、总成本核算法中选择,确定有效的成本费用核算方法。

6. 分清成本的旅游产品归属

对象化费用的发生必须分清成本归集的具体对象,即将成本细致化到每一类旅游商品和旅游产品。

五、旅行社成本费用核算方式

(一) 按成本费用归集核算方式

旅行社成本费用核算方式可以根据旅行社的经营规模和范围分别实行单团核算法、等级核算法、部门批量核算法和总成本核算法。

1. 单团核算法

单团成本分析的前提是实行单团成本核算。采用单团核算法的目的是控制成本,提高旅行社经济效益。

(1) 单团核算法的概念。单团核算法是以旅行社接待的每一个旅游团作为成本核算对象,按团进行费用的归集和分配的一种核算方法。采用单团核算法,应对不同的支出采用不