

CPA 委員会報告第 24 号を読み解く

修学(研修)旅行費預り金の会計処理及び監査上の取扱い

公認会計士 山口善久

H23.07

1 預り金としての修学(研修)旅行費

まず確認しておきたいのは、本報告が預り金として受け入れた修学(研修)旅行費の取扱い、すなわち、修学(研修)旅行費預り金の会計処理であって、修学(研修)旅行費の会計処理でないということです。

学校が受け入れる金銭は、帰属収入としての受け入れと帰属収入ではない受け入れ(この中に預り金の受け入れも含まれます。)とに区分され、本報告は、このうちの受入金銭が帰属収入として取り扱われない収入で、かつ、そのうちの預り金としての収入の取扱いです。

修学(研修)旅行費預り金については、学校法人会計に含めて経理するものとする。

上記は、本報告本文冒頭の記述ですが、「……預り金については、……」と、当初より預り金に関わる取扱いであることを明示しています。ここで、「預り金」の頭に「修学(研修)旅行費」がついているのは、この報告で取り扱う預り金を修学(研修)旅行費と強調しているに過ぎません。

としますと、預り金を「学校法人会計に含めて経理する」ことは至極当たり前で、日本公認会計士協会は、何故こんな委員会報告を公表したのかと疑問がわいてきます。

この疑問を解くには、本報告公表時、昭和 53 年頃に疑問を遡るを得ません。当時、各学校が、修学旅行費用として生徒等から金銭を集金しながら、その受入金銭を学校の計算書類に反映していない例が多く見られたのです。

金銭を受け入れながら計算書類に反映させないこの会計処理方法は妥当なのか。学校の会計監査人である公認会計士又は監査法人は、疑問を抱きました。

この疑問に対し、金銭の受け入れをしながら計算書類に反映していない学校の回答は、これらの金銭は、学校の帰属収入でないからというものでした。

しかし、日本公認会計士協会(公認会計士又は監査法人)は、この受入金銭が帰属収入でないとしても、金銭を学校の名前において受け入れしている以上、当該金銭の保管責任は金銭の納入を求めた学校にあるのではないかと、次なる疑問を各学校に提起しました。例えば、金銭保管途上において仮に金銭の紛失が生じた場合、金銭集金の窓口になった教員等、若しくは金銭を保管していた教員等が個人として紛失責任を負い、金銭の穴埋めをするのですかと。

これに対して、学校は、教員等個人にその紛失責任を押しつけることはできない。その責任は当然に学校が責任を負うと、回答しました。

ここに、帰属収入でない修学(研修)旅行費の金銭受け入れは、会計の上で学校として負債認識をするとの合意が、両者に形成されました。すなわち、修学(研修)旅行費を帰属収入としてではなく受け入れた場合の、その金銭受け入れは「預り金」、預り金である以上「学校法人会計に含めて経理するものとする。」という結論が導かれたのです。

今からするとこんな当たり前のことが日本公認会計士協会委員会報告となったのは、本報告公表の当時において修学(研修)旅行費の受け入れが計算書類に反映されていなかったことが背景にあり、現在では推し量ることができないものといえます。

2 帰属収入としての修学(研修)旅行費

1で、学校が受け入れる金銭は、帰属収入としての受け入れや帰属収入でない受け入れ(例えば、預り金での受け入れ)に区分されると記述しました。

ここで、修学旅行や研修旅行を学校教育として特に重視している学校があるとして、この学校に焦点を当ててみましょう。

この学校では、これらの活動を教室内の平常授業と同等に、若しくは、それ以上に重視しているのですから、これらの活動にかかる費用の負担は、通常の授業料等に含まれるとし、これらの活動にかかる費用を別途に徴収することはないとするかもしれません。

これと同じような考え方で主張されるものとして、小学校や幼稚園で行われている食育があります。食育の重要性ゆえに食育を授業や保育の一貫と捉える小学校や幼稚園が出ても何ら不思議はありません。これらの学校にとっては、給食事業は、補助活動事業でもなく、また預り金による事業でもない、まさに正規の授業や保育なのですから、それにかかる費用の負担は授業料等になります。

以上の主張は、学校運営の上からみるとまさに筋が通ったものであり、本報告は、この主張を否定することはできないものと考えます。

本報告本文冒頭の「修学(研修)旅行費預り金については、……」という記述は、預り金として扱われている金銭の経理処理を定めたものに過ぎないものと解し、上記主張の妥当性から、修学(研修)旅行事業にかかる費用を負担する収入の授業料等での処理を否定していないものと考えます。

3 学納金としての修学(研修)旅行費

では以上の筋論がありながら、何故、多くの学校は、修学(研修)旅行や給食にかかる費用を賄う収入を帰属収入である授業料等として処理しないのでしょうか。

各学校は、決してこれらの修学(研修)旅行事業や給食事業を通常の授業より劣る活動として理解しているわけではないでしょう。としますと、これらの事業にかかる費用を賄うための収入を授業料等として取り扱わない理由を別に探らなければなりません、これはなかなか困難で、敢えて推し量ると次のようになりましょうか。

その一つは、旅行費や給食費を授業料等に含めると含めない学校に比べて、授業料等の額が表面的に高くなり、生徒等の募集戦略上不利になる。それならば、旅行費については預り金処理、給食費については補助活動処理がポピュラーなのだから、それらの処理に倣いたい。

二つは、旅行費や給食費を授業料等に含めて授業料等が高額になると、学校が受ける補助金算定上不利になる。それならば、旅行費については預り金処理、給食費については補助活動処理がポピュラーなのだから、それらの処理に倣いたい。

繰り返しますが、これらの不利を承知で旅行費や給食費にかかる費用負担を授業料等とする扱いを、本報告は決して否定しているわけではありません。私は、そう理解します。

さらに、旅行や給食にかかる費用を授業料等を含めながらも、その明細を明らかにすると、受益者負担の考え方がこの扱いに絡み、旅行に参加しない場合の返金をどうするのか等様々の問題が新たに生ずるかもしれません。「納付金とは、生徒等が義務的に、また一律に納付させるもの」としていることからすると、この問題は実にやっかいです。としますと、修学(研修)旅行費や給食費を授業料等を含める場合は、多分明細等を明らかにすることなく、単に授業料等として総額で納付させ、返金等を考慮しないことにするのでしょうか。

これらの派生的な問題を解決しないと、授業料等としての旅行費負担額の徴収も実施しづらく、現実的には預り金としての扱いが無難として認識されることが多いものと推測します。といて、禁止処理でないことは、再三のことですがいうまでもありません。

4 本報告解説の理解

以上、修学(研修)旅行費にかかる費用負担を授業料等とする取扱いは、現実的には様々の解決すべき問題を抱えてはいるが、その取扱いを本報告が否定しているわけではないことを論じてきました。私は、本報告の理解はこのようになると考えていますが、こう言い切るには、今一つの検討が必要です。

それは、本報告とともに公表された当時の日本公認会計士協会学校法人委員会委員長解説の次の記述です。この解説があることによって、修学(研修)旅行費の受入金銭は、預り金として処理する以外できないと理解している向きがあるようです。したがって、今一つの検討が必要と述べた所以です。

なお、修学(研修)旅行費について、学校法人の定めるところにより従来から、学校法人の計算に含めて経理している場合には、当分の間、妥当な処理として取り扱うものとする。

先ず明らかにしておきたいのは、この解説が何を指示しているのか、私にはよく理解できないということです。

修学(研修)旅行費について、学校法人の計算に含めて経理している場合において、学校法人の会計で認められないとされる処理にどのような処理があるのか、私には分かりません。仮に、この禁止処理(当分の間、妥当な処理として認められる処理)にその費用を賄うための収入を授業料等とする扱いが含まれるとすると、これまで検討してきて当該取扱いは妥当とした結論が根底から覆されることとなります。しかし、今までの検討で分かるように、授業料等で修学旅行や研修旅行を実施することを否定する論拠はないものと考えますが、以下、この仮定にたってこの解説を検討します。

このような仮定をおきますと、解説の疑問点1は、仮定の確認です。この解説は、修学(研修)旅行費にかかる費用を賄う収入を、その運営実態を検討することなく「預り金として処理」しなければならないと指示しているのかです。すなわち、預り金処理以外の処理は、本報告違反としているのかです。しかし上記までの検討で分かるように、授業料等で修学旅行や研修旅行を実施することは、教育を担う学校運営からすると本来的な運営方法であり、この運営方法を否定する論拠はないものと考えます。

さらにこの解説の指示が仮定の通りだとすると、疑問2が生じます。

会計は、学校運営を受けて、その運営の実態を観察し、その運営実態を数値で計算書類の上に反映させます。会計処理は、あくまでも学校運営の実態処理・表示に過ぎません。しかし、この仮定の指示では、特別の金銭徴収を行わずに授業料等で修学(研修)旅行を行う学校に対して、このような運営実態を否定して預り金として授業料等とは別の徴収を指示します。会計が、学校運営の実態を否定してしまうのです。果たしてこれが正しい会計の役割なのでしょうか。

そして、疑問3。解説の指示が仮定の通りならば、この指示は、会計にとっても学校運営の基本方針にとっても実に重大な問題を提起していることになり、このような重要な問題を抱えている指示を、少なくとも報告そのものに含めず解説に委ねることはあってはならないものと考えます。

疑問点4。解説の指示では、疑問点2にあげたように特別に金銭等徴収しないで修学旅行や研修旅行を実施している学校に対して、これらの旅行に費やされる額を算出して授業料等から預り金に振り替えることを求めます。この額の算出はどのようにするのでしょうか。報告にも解説にもありません。

疑問点5。解説の指示に従うと、報告にいう「修学旅行とは何か」「研修旅行とは何か」と、その定義を明らかにしなければなりません。報告にも解説にもありません。

以上、この解説が、修学旅行や研修旅行を特別に金銭等を徴収しないで授業料等で実行する学校の授業料等処理を否定していない理由を挙げてきましたが、本節の冒頭にも述べたように解説の指示をよく掴めないまま論を進めてきた嫌いがあります。そこで今一度この解説を読み直したいと思いますが、今一度読み直してもこの解説が何を指示しているかを理解することはできません。

よって、この解説文は、このような報告を公表した場合に必ず記述する定型文をそのまま書いたものであって、格別な意味を持ったものでないと結論づけたいと考えます。

5 預り金に発生する果実および残存預り金

預り金に係る資金の果実の帰属については、預ける側と預かる側との契約によるものと考えます。しかしながら、実務では学生・生徒・児童等からの預り金以外はこの点は話題にされず、預かる側の帰属とされています。

修学(研修)旅行費に係る預り金がこの慣習によらないのは、一人あたりの預け金額が多額、かつ、預け期間が長期間になっているからと思われる。また、預り資産を預かりの趣旨に従って使用した残額は、これは疑うことなく預け人のものです。

したがって、本報告は、これらの処分に係る取扱いを、内部規程として定め、その定めにしたがって処理することを提唱しています。

預り金より生ずる利息配当金及び剰余金の処理について、預り金あるいは帰属収入とするかは、修学(研修)旅行費取扱規程等の定めるところにより計上するものとする。

ただ、一部の行政庁は、この取扱いのみでは預り金より生ずる利息配当金及び剰余金の処理について「了」とはしていないようです。その場合、これらを学校法人の帰属とする

には預け手の積極的な了解が求められ、実務ではそのように行われているのが実情かと思われま

6 表示

預り金の表示は基準によると、資金収支計算書では、第1号様式で「その他の収入:預り金受入収入」「その他の支出:預り金支払支出」と、貸借対照表では、第6号様式で「流動負債:預り金」と示されています。

この表示を解説は、資金収支計算書では「その他の収入:修学(研修)旅行費預り金受入収入」「その他の支出:修学(研修)旅行費預り金支払支出」と、貸借対照表では「固定負債:預り金」「流動負債:預り金」とすることとしています。ただし、資金収支計算書では、「その他の収入:預り金受入収入」「その他の支出:預り金支払支出」の表示も否定していません。

(2) 表示例

イ 資金収支計算書の科目

修学(研修)旅行費預り金に係る収支については、「(大科目)その他の収入-(小科目)たとえば修学(研修)旅行費預り金受入収入」及び「(大科目)その他の支出-(小科目)たとえば修学(研修)旅行費預り金支払支出」として表示するものとする。ただし、前記の小科目に属する金額を、それぞれ「預り金受入収入」「預り金支払支出」に含めて表示することができる。

…… 省略 ……

ロ 貸借対照表の科目

修学(研修)旅行費預り金は、固定負債又は流動負債に区分して表示する。修学(研修)旅行費預り金として収納した金銭は、当該事項のみに支出する資産であるため通常の支払資金として区分して例えば(小科目)「修学(研修)旅行費預り資産」として表示することが適当である。

上記の解説は、基準の定めが「流動負債:預り金」のみなのにも係わらず「固定負債」「流動負債」に区分して表示することが適当であるとしています。これは、修学(研修)旅行費預り金は、その受入年度と旅行実施年度の間が長期にわたることがあるからと考えられますが、預り金が要求払いの性格をもつことからして、全てを流動負債に含めることも許容されるべきと考えます。その場合は対応金銭も全て流動資産として表示されますが、その際、多分その金銭は「預かり金銭」として別建てで表示されることは少ないでしょう。

7 純額表示

基準第5条は、預り金について純額表示を認めています。よって解説は、それをそのままに追認しているに過ぎません。

6にみた資金収支計算書の科目「預り金受入収入」「預り金支払支出」は、総額表示であろうが純額表示であろうがこの科目で表示することを予定しているものと理解されますが、純額表示の場合は、その相殺後金額を「預り金収入」「預り金支出」とするのが望

ましいとする見解もあり、この科目での表示も一つの方法と考えます。

基準第5条（純額表示）

計算書類に記載する金額は、総額をもって表示するものとする。ただし、預り金に係る収入と支出その他経過的な収入と支出及び食堂に係る収入と支出その他教育活動に付随する活動に係る収入と支出については、純額をもって表示することができる。

(2) 表示例

イ 資金収支計算書での科目

…… 省略 ……

また、預り金に係る収支については、学校法人会計基準(文部省令)第5条ただし書きによって純額表示することもできる。