

〔論 説〕

旅行業の会計処理に関する研究

—受注型企画旅行の取引について—

于 佳 金 川 一 夫

〔要 旨〕

本研究は、旅行業を対象にして、その業務の会計処理を中小企業のための会計に関する基準との関連から検討することを目的としている。受注型企画旅行の会計処理において、特に、アウトバウンドの場合に、現金収入があるときに収益、現金支出があるときに費用を計上している。このような会計処理を行っている理由として、発券日基準、出発日基準または帰着日基準に従うと、前受金や前払金の会計処理を行わなければならないために、実務的に煩雑になることが考えられる。したがって、中小規模の旅行業の実務における会計慣行を考慮した会計処理についても検討する必要があると思われるのである。

Keyword：旅行業 会計処理 中小企業 受注型企画旅行 アウトバウンド

はじめに

中小企業のための会計に関する基準として、2003年9月に、国際会計基準審議会（IASB）は、「中小企業版 IFRS」（IFRS for Small and Medium-sized Entities）（以下、SME と省略する）の策定を決定し、2009年7月に、それを単独の中小企業向け会計基準として公表している。そして、2005年8月に、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所および企業会計基準委員会（ASBJ）の4団体が、「中小企業の会計に関する指針」（以下、指針と省略する）を公表している。さらに、2011年2月に「中小企業の会計に関する検討会」が設置され、「中小企業の会計に関する基本要領」（以下、要領と省略する）をとりまとめて、2012年2月に公表している。これら3つが現時点における中小企業のための会計に関する基準とされている。

本研究の目的は、旅行業を対象にして、その業務の会計処理をこれらの会計基準¹との関連から検討することである。

¹ 会計基準も会計原則もともに企業の会計実践を指導し、会計目的を達成するための会計行動の指針としてとらえられている。（安藤英義他（2007）p. 123）

1 問題提起

中小企業庁が公表する中小企業白書によれば、2012年度において講じた中小企業施策として、「中小企業の経営状況の明確化、経営者自身による事業の説明能力の向上、資金調達力の強化を促す観点から、2012年3月に取りまとめた『中小企業の会計に関する検討会報告書』に基づき、要領の普及・活用を推進した」と述べている²。また、2013年度において講じようとする中小企業施策として、「2013年4月からは、要領を会計ルールとして採用する中小企業・小規模事業者に対して、信用保証料率³を0.1%割引引く制度を開始する」と述べている⁴。このように、中小企業庁は①経営状況の明確化、②経営者自身による事業の説明能力の向上、③資金調達力の強化を促す観点から、2012年度から要領の普及・活用を積極的に推進している。

要領では、その目的について、「(1)中小企業の多様な実態に配慮し、その成長に資するため、中小企業が会社法上の計算書類等を作成する際に、参照するための会計処理や注記等を示すものである。(2)計算書類等の開示先や経理体制等の観点から、『一定の水準を保ったもの』とされている指針と比べて簡便な会計処理をすることが適当と考えられる中小企業を対象に、その実態に即した会計処理のあり方を取りまとめるべきとの意見を踏まえ、以下の考えに立って作成されたものである。①中小企業の経営者が活用しようと思えるよう、理解しやすく、自社の経営状況の把握に役立つ会計、②中小企業の利害関係者（金融機関、取引先、株主等）への情報提供に資する会計、③中小企業の実務における会計慣行を十分考慮し、会計と税制の調和を図った上で、会社計算規則に準拠した会計、④計算書類等の作成負担は最小限に留め、中小企業に過重な負担を課さない会計」と述べている⁵。このように、中小企業庁は、その目的の一つとして経営者自身による事業の説明能力向上のための会計を普及させようとしているのである。

国土交通省の平成27年度観光白書によれば、「2014年（平成26年）の訪日外国人旅行者数は、初めて年間1,000万人を突破した前年をさらに上回り、1,341万人（対前年比29.4%増）となり、2年連続で過去最高を更新した⁶」と述べられている。

このような訪日外国人旅行者数の増加は、国内の宿泊業にも影響を与えている。「日本にお

² 中小企業庁（2014）p. 233。

³ 信用保証料の料率は、中小企業事業者の財務状況等を考慮して9つの料率区分から適用される。担保提供がある場合や要領の適用状況を確認できる場合等には、割引を行う（全国信用保証協会連合会、<http://www.zenshinhoren.or.jp/guarantee-system/hoshoryo.html> 2014年9月3日）。

⁴ 中小企業庁（2014）p. 278。

⁵ 中小企業の会計に関する検討会（2012）p. 1。

⁶ 国土交通省観光庁（2015）p. 12。

ける延べ宿泊者数については、2014年（平成26年）は4億7,232万人泊（前年比1.4%増）であった。そのうち、日本人延べ宿泊者数は4億2,750万人泊（前年比1.1%減）、外国人延べ宿泊者数は4,482万人泊（前年比33.8%増）であった。また、延べ宿泊者数全体に占める外国人宿泊者数の割合は9.5%と増加し、「外国人延べ宿泊者数の伸びが日本人延べ宿泊者数の減少を補う形となった⁷⁾」と述べられている。

このように経済に影響を与える国内外の観光旅行を取り扱う旅行業の中小企業を研究対象にする。そして、その業務の会計処理を検討するために、わが国における旅行業を規制する法律、旅行の種類を調べた上で、中小企業の実務における会計慣行を十分考慮した会計という観点から、中小企業の会計処理の方法を検討する。

2 日本の旅行規程

旅行業を営むには、観光庁や都道府県などの監督官庁に対し、旅行業登録をしなければならない。資本金別、常用雇用者数別の旅行業者数は図表1に示される。中小企業基本法では、サービス業の中小企業について「資本金の額又は出資の総額が5千万円以下の会社又は常時使用する従業員の数が100人以下の会社及び個人」と定義している。

図表1に示されるように、中小企業の旅行業者は5千万円未満の会社3,463社であり、旅行業の会社総数3,936社の約88%である。

図表1 資本金別、雇用者数別の旅行業者数 (単位：社)

常用雇用者数 資本金	0～4	5～9	10～19	20～29	30～49	50～99	100～ 299	300～ 999	1,000 ～ 1,999	2,000 ～ 4,999	5,000 以上	合計
3百万円未満	64	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	68
5百万円未満	317	30	5	1	1	-	-	-	-	-	-	354
1千万円未満	716	70	12	4	1	1	1	-	-	-	-	805
3千万円未満	1381	295	162	35	25	18	7	1	-	-	-	1924
5千万円未満	140	64	51	21	20	10	6	-	-	-	-	312
1億円未満	67	50	54	39	32	26	18	10	-	1	-	297
3億円未満	9	6	13	2	15	14	22	12	1	2	-	96
10億円未満	-	1	2	1	1	4	4	7	3	-	-	23
50億円未満	-	1	-	-	1	-	-	1	4	1	-	8
50億円以上	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	1	3
合計	2725	527	304	103	97	76	59	31	8	5	1	3936

出所) 総務省統計局『平成26年経済センサス・基礎調査』第2表(一部修正)

注) 「常用雇用者数」行の単位は人であり、「資本金」列の「500万円未満」等は「300万円～500万円未満」等を省略している。

⁷⁾ 国土交通省観光庁(2015) p. 20。

登録した旅行業者は旅行業法の規制を受ける。旅行業法は1952年7月18日に制定され、旅行業の登録制度や取引準則等を定めている。一方、旅行会社と消費者との取引ルールを直接定めているのが旅行業約款である。旅行業法の定めによると、旅行会社と消費者との健全な取引を保証するため、各旅行会社は監督官庁から、旅行業約款の認可を受けなければならない。大手旅行会社を含む多くの旅行会社が標準旅行業約款⁸を自社の旅行業約款として採用している。

3 旅行の形態と旅行業の種類

(1) 旅行の形態

旅行業法の規定により、旅行の形態は企画旅行と手配旅行の2つに区分されている。そして、企画旅行は、更に募集型企画旅行及び受注型企画旅行の2つに区分されている。

① 募集型企画旅行

募集型企画旅行は、旅行業者が、旅行者の募集のためにあらかじめ、(旅行の目的地及び日程、旅行者が提供を受けることができる運送又は宿泊のサービスの内容並びに旅行者が当社に支払うべき旅行代金の額を定めた)旅行に関する計画を作成し、これにより実施する旅行である(標準旅行業約款 募集型企画旅行契約の部 第2条)。

② 受注型企画旅行

受注型企画旅行は、旅行業者が、旅行者からの依頼により、(旅行の目的地及び日程、旅行者が提供を受けることができる運送又は宿泊のサービスの内容並びに旅行者が当社に支払うべき旅行代金の額を定めた)旅行に関する計画を作成し、これにより実施する旅行である(標準旅行業約款 受注型企画旅行契約の部 第2条)。

③ 手配旅行

手配旅行は、旅行業者が旅行者からの依頼を受けて、旅行者の希望に従い、航空券や鉄道、宿泊施設等をそれぞれ手配・取次するものである(標準旅行業約款 手配旅行契約⁹の部

⁸ 標準旅行業約款とは登録行政庁が認可をするにあたり、認可基準を明確にし、また認可事務の簡素化を図るため望ましい約款の雛形、モデルとして、観光庁長官、消費者庁長官が定め公示したものである。

⁹ 手配旅行契約は、旅行業者が旅行者の委託により、旅行者のために代理、媒介又は取次をすること等により旅行者が運送・宿泊機関等の提供する運送、宿泊その他の旅行に関するサービス(以下「旅行サービス」という)の提供を受けることができるように、手配することを引き受ける契約である(標準旅行業約款 手配旅行契約の部 第2条)。

第2条)。

(2) 旅行業の種類

旅行業法2条1項によれば、「旅行業とは、報酬を得て、次に掲げる各行為を行う事業をいう」として、同条項第1号から9号に旅行業務¹⁰を示している。

旅行業には、第1種から第3種までの旅行者と旅行者代理業の4種類がある。図表2に示されるように、その4種類の旅行者は業務範囲と登録要件が異なっている。

図表2 旅行者と業務範囲

	業務範囲				登録要件	
	企画旅行			手配旅行	営業（保証金）（注）	基準資産
	募集型		受注型			
	海外	国内				
第1種	○	○	○	○	7,000万（1,400万）	3,000万
第2種	×	○	○	○	1,100万（220万）	700万
第3種	×	限定地域のみ	○	○	300万（60万）	300万
旅行者代理業	旅行者から委託された業務				不要	-

出所) 国土交通省観光庁ホームページ（一部修正）

<http://www.mlit.go.jp/kankocho/shisaku/sangyou/ryokogyoho.html>

注) 旅行業協会に加入している場合は、営業保証金が5分の1となる。

¹⁰ 一 旅行の目的地及び日程、旅行者が提供を受けることができる運送又は宿泊のサービス（以下「運送等サービス」という）の内容並びに旅行者が支払うべき対価に関する事項を定めた旅行に関する計画を、旅行者の募集のためにあらかじめ、又は旅行者からの依頼により作成するとともに、当該計画に定める運送等サービスを旅行者に確実に提供するために必要と見込まれる運送等サービスの提供に係る契約を、自己の計算において、運送等サービスを提供する者との間で締結する行為。二 前号に掲げる行為に付随して、運送及び宿泊のサービス以外の旅行に関するサービス（以下「運送等関連サービス」という。）を旅行者に確実に提供するために必要と見込まれる運送等関連サービスの提供に係る契約を、自己の計算において、運送等関連サービスを提供する者との間で締結する行為。三 旅行者のため、運送等サービスの提供を受けることについて、代理して契約を締結し、媒介をし、又は取次ぎをする行為。四 運送等サービスを提供する者のため、旅行者に対する運送等サービスの提供について、代理して契約を締結し、又は媒介をする行為。五 他人の経営する運送機関又は宿泊施設を利用して、旅行者に対して運送等サービスを提供する行為。六 前三号に掲げる行為に付随して、旅行者のため、運送等関連サービスの提供を受けることについて、代理して契約を締結し、媒介をし、又は取次ぎをする行為。七 第三号から第五号までに掲げる行為に付随して、運送等関連サービスを提供する者のため、旅行者に対する運送等関連サービスの提供について、代理して契約を締結し、又は媒介をする行為。八 第一号及び第三号から第五号までに掲げる行為に付随して、旅行者の案内、旅券の受給のための行政庁等に対する手続の代行その他旅行者の便宜となるサービスを提供する行為。九 旅行に関する相談に応ずる行為。

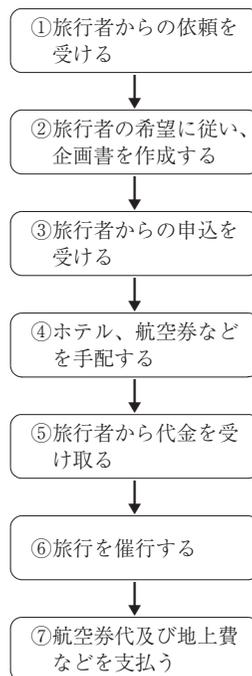
4 受注型企画旅行の取引例

本研究では、図表2に示される第3種旅行業が取り扱う受注型企画旅行を対象とする。

(1) 受注型企画旅行の取引例

受注型企画旅行は、旅行業者が、旅行者からの依頼により、旅行に関する計画を作成し、これにより実施する旅行である。例えば、社員旅行のように、日程、方面、費用などの大枠が決まっているものに対して、会社が旅行全体を企画して作り上げるような場合である。受注型企画旅行（アウトバウンド）の取引の流れは図表3に示される。

図表3のステップ②に示されるように、旅行者の希望に従って、日程、目的、交通手段、宿泊先、観光スポット、食事など、見積もり料金を含めた企画書を作成する。そして、ステップ⑥に示されるように、旅行を実施するのである。



図表3 受注型企画旅行（アウトバウンド）

5 旅行業の取引の会計処理

日本においては、日本から海外へ行く旅行や観光客を指す場合にアウトバウンド(outbound)、その反対に海外から日本へ来る旅行や観光客を指す場合にインバウンド(inbound)と呼んでいる。ここでは、受注型企画旅行をアウトバウンドとインバウンドに分けて、取引例と会計処理を示すことにする。

(1) アウトバウンドの受注型企画旅行の例

アウトバウンドの受注型企画旅行の概要、取引の進行とそれに対する会計処理は以下に示される。

1) 旅行の概要

- 団体名：××市建設業協会、中国青島市への観光
- 人数：10名+1TC
- 旅行期間：201×年8月19日～8月22日

2) 取引の進行と会計処理

- ① 5月 旅行者から見積依頼を受ける。
8月中旬から下旬まで、3泊4日、3日目はフリー、10名、予算100万円
- ② 5月～7月 企画書及び見積書を作成する。
- ③ 5月～7月 旅行者から申込を受ける。
- ④ 5月～7月 航空券の予約、青島の旅行会社にホテル、食事、観光、車、ガイドなどを手配する。
- ⑤ 8月10日 旅行者から旅行代金を受け取る。

(借方)	(貸方)
普通預金 1,026,650	海外観光収入 1,026,650

- 8月11日 チケットを発券する。

(借方)	(貸方)
チケット仕入 434,250	営業未払金 434,250

- 8月18日 チケット代金を支払う。

(借方)	(貸方)
営業未払金 434,250	普通預金 434,250

⑥ 8月19日～8月22日 旅行を催行する。

⑦ 8月30日 青島の旅行会社に海外地上費を支払う。

(借方)

(貸方)

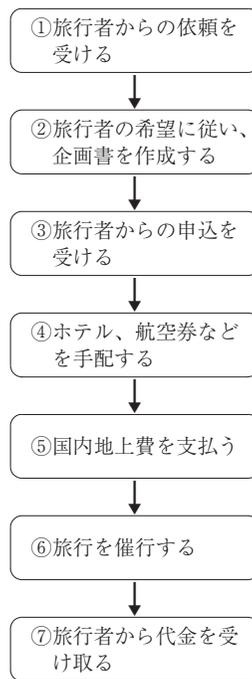
海外地上費 487,730

普通預金

487,730

(2) インバウンドの受注型企画旅行の例

受注型企画旅行（インバウンド）の取引の流れは図表4に示される。図表3と図表4を比較すると、ステップ⑥の旅行催行前後のステップ⑤と⑦に示される取引が異なっている。



図表4 受注型企画旅行（インバウンド）

インバウンドの受注型企画旅行の概要、取引の進行とそれに対する会計処理は以下に示される。

1) 旅行の概要

- 団体名：ゴルフツアー・イン・九州
- 人数：6名
- 旅行期間：201×年 10月19日～10月24日

2) 取引の進行と会計処理

- ① 7月 旅行者から見積依頼を受ける。
10月中旬から下旬まで、5泊6日、6名、ラウンド3日間、観光及び買い物2日間
- ② 7月 企画書及び見積書を作成する。
- ③ 8月 旅行者から申込を受ける。
- ④ 8月～9月 ホテル、食事、観光、車、ガイドなどを手配する。
- ⑤ 8月～9月 国内地上費（ホテル代、交通費、ゴルフ代、その他の費用）を支払う。

(借方)		(貸方)	
国内地上費	1,080,108	普通預金	1,080,108
(内訳)			
宿泊費用	$120,300 \times 6 = 721,800$		
交通費用	$49,623 \times 6 = 297,738$		
ゴルフ代	$10,000 \times 6 = 60,000$		
旅行責任保険	$95 \times 6 = 570$		

それぞれの費用は、国内地上費として計上する。

- ⑥ 10月19日～10月22日 旅行を催行する。
- ⑦ 10月19日 旅行者から旅行代金を受け取る。

(借方)		(貸方)	
普通預金	1,380,108	国内観光収入	1,380,108

以上のように、アウトバウンドの場合に、ステップ⑤で現金収入があるときに収益を、ステップ⑦で現金支出があるときに費用を計上している。これに対して、インバウンドの場合に、ステップ⑤で現金支出があるときに費用を、ステップ⑦で現金収入があるときに収益を計上している。

6 考 察

収益の認識時期について、図表5に示されるように、大手旅行会社は旅行券発券時（発券日基準）、旅行催行時（出発日基準）及び旅行帰着時（帰着日基準）に収益計上されている。

これに対して、前述の例において、アウトバウンドではステップ⑤、インバウンドではステップ⑦の取引で、旅行者から旅行代金の支払いを受けた時に収益を計上している。前者の処理では、旅行催行前に旅行代金が支払われると、旅行催行前に収益が認識されることになる。しか

図表5 旅行会社各社の収益認識

旅行会社	収益認識の時期	収益の表示方法
株式会社ジェイティービー	不明	総額表示
近畿日本ツーリスト株式会社	旅行券取扱手数料：発券時（発券日基準） 団体旅行取扱手数料：旅行終了時（帰着日基準）	純額表示
株式会社日本旅行	乗車券等の取扱手数料：発券日基準 団体旅行及び企画商品の取扱手数料：帰着日基準	純額表示
株式会社エイチ・アイ・エス	出発日基準	総額表示
株式会社阪急阪神交通社 ホールディングス	不明	純額表示
トップツアー株式会社	不明	純額表示
クラブツーリズム株式会社	帰着日基準	総額表示
株式会社ユーラシア旅行社	帰着日基準	総額表示
株式会社ニッコウトラベル	旅行：帰着日基準 航空券のみの販売：出発日基準	総額表示
株式会社一休	不明	純額表示

出所）有限責任あずさ監査法人編『レジャー産業の会計実務』，図表2-1-18（一部修正）

し、指針（72項）と要領（各論1項）において、収益の認識は原則として実現主義によることが示されている。実現主義の要件は、「財貨の移転または役務の提供の完了」と「現金または現金同等物などの対価の取得」である。旅行業の場合、旅行催行前に対価の取得が行われていることが多く、論点となるのは基本的に役務提供の完了がどの時点になるか、ということである。

(1) 帰着日基準による収益認識

企画旅行の場合、旅程保証と特別補償が適用される。すなわち旅行催行中に、不測の事態が発生した場合、会社は不測の事態に対応して役務を提供する義務がある。そのため、役務提供の完了時点が旅行終了時ということになり、帰着日基準による収益認識が妥当であると考えられる¹¹。

(2) 出発日基準による収益認識

前述のアウトバウンドのステップ⑤では、旅行代金を催行前に受け取っており、かつ旅行代金のほとんどは交通機関や宿泊施設の代金であるという旅行業の特殊性から、旅行が催行された時点、すなわち、旅行出発時に役務提供が実質的に終了するという考え方である。また、旅行業の場合、交通機関や宿泊施設の手配は、当然のことながら旅行前に終了している。すなわ

¹¹ あずさ監査法人（2010）p. 95。

ち旅行業の役務提供は基本的には旅行前に終了しており、実際の旅行催行をもって役務提供が実質的に確定したと考えるのである。この場合、出発日基準による収益認識が妥当であるという考え方になる¹²。

以上のように、会社間で収益認識の時点に差異が生じているが、会社間の比較可能性を確保するという点からも、統一的な会計処理が望まれるところである。

おわりに

本研究で取り上げた受注型企画旅行の会計処理において、特に、アウトバウンドの場合に、現金収入があるときに収益、現金支出があるときに費用を計上している。このような会計処理を行っている理由として、発券日基準、出発日基準または帰着日基準に従うと、前受金や前払金の会計処理を行わなければならないために、実務的に煩雑になることが考えられる。したがって、中小規模の旅行業の実務における会計慣行を考慮した会計処理についても検討する必要があると思われる。

また、旅行業では、旅行者からの申込を受けた後でキャンセルが発生する場合があるが、このようなキャンセルを生じる取引については、今後の課題としたい。

参 考 文 献

1. 岡本伸之（2001）『観光学入門』，有斐閣アルマ。
2. 日本国際観光学会（2005）『旅行業入門（新訂二版）』，同友館。
3. 青木広子（2009）『小さな会社の法人税と経理処理がわかる本』，日本実業出版社。
4. 橋本亮一（2009）『最新《業界の常識》よくわかる旅行業界』，日本実業出版社。
5. あずさ監査法人（2010）『レジャー産業の会計実務』，中央経済社。
6. 新日本有限責任監査法人，新日本アーンストアンドヤング税理士法人（2010）『業種，組織形態等に特有关会計と税務』，税務経理協会。
7. 中村恵二（2012）『図解入門業界研究最新旅行業界の動向とカラクリがよ〜くわかる本（第3版）』，秀和システム。
8. 中小企業の会計に関する検討会（2012）『中小企業の会計に関する基本要領』。
9. 中小企業庁（2014）『中小企業白書』。
10. 国土交通省観光庁（2015）『観光白書（平成27年版）』。

¹² あずさ監査法人（2010）p.95。