

収益認識基準の導入に係る論点の整理

【前提】 国立大学法人等における主な収益

区分		勘定科目	顧客の存在	契約	国大固有の 処理の定め	
経常収益	—	運営費交付金収益	×国はサービスを受けない	×	基準に定めあり	
		授業料収益	○学生	○	基準に定めあり	
		入学金収益	○学生	△	実務指針に定めあり	
		検定料収益	○受験生	○	実務指針に定めあり	
		附属病院収益	○患者	○	なし	
		受託研究収益	○相手方	○	実務指針に定めあり	
		寄附金収益	×寄附者はサービスを受けない	×	基準に定めあり	
		補助金等収益	×国等はサービスを受けない	○	基準に定めあり	
		施設費収益	×国はサービスを受けない	○	基準に定めあり	
		財務収益	受取利息	金融商品会計基準の範囲であり、収益認識基準は適用されない。		
	有価証券利息					
	雑益	財産貸付料収益	○相手方	○	なし	
		(何)入場料収益	○相手方	○	なし	
物品受贈益		固定資産の譲渡は通常の営業活動ではなく、収益認識基準の対象外となる。				
臨時利益	—	固定資産売却益	なく、収益認識基準の対象外となる。			

(表中の「基準」は国立大学法人会計基準、「実務指針」は同基準の実務指針である)

1. 収益認識の考え方を取り入れる際の適用範囲

国大の会計は原則として企業会計原則によるものとする。ただし一部、国大固有の会計処理が規定されている。これらの国大固有の処理については、収益認識基準の趣旨、会計処理、および開示を反映する必要は無いのではないか（なお、独法は下記の項目に収益認識会計基準を適用していない）。

国立大学法人等固有の会計処理（番号は会計基準）	
第 78 運営費交付金等（授業料含む）	第 82 寄附金
第 79 施設費	第 86 賞与引当金
第 80 補助金等	第 87 退職給付
第 81 事後に財源措置が行われる特定の費用	

また、基準第 62 第 2 項及び基準第 83 は「実現したもののみを」収益に計上するとあることから、企業会計とは異なる国大固有の会計処理を定めているものではなく、企業会計原則の考え方を導入していると考えられる。

第 62 収益の表示項目

- 1 運営費交付金収益及び当該年度に係る授業料収益は、「第 78 運営費交付金等の会計処理」による会計処理を行った結果、当期の収益として認識された額を表示する。
- 2 入学金収入、検定料収入、附属病院収入、受託研究収入、共同研究収入、受託事業等収入等については、教育研究等の実施によって実現したもののみをそれぞれ適切な名称を付して表示する。

第 83 教育研究の実施等による収益の会計処理

国立大学法人等がその教育研究の実施等に伴い得た収入については、その実施によって実現したもののみを、各期の収益として計上する。（注 6 2）

従って、国立大学法人等の会計に「収益認識基準」の趣旨、会計処理及び開示を反映することについて検討する対象は、現行の「基準及び注解」において「実現したもののみを」とされている部分と整理できないか。

2. 収益認識基準を適用する場合における「顧客」「契約」「履行義務」の定義について

① 顧客

「基準及び注解」第 83 は、「国立大学法人等がその教育研究の実施等に伴い得た収入については、その実施によって実現したもののみを、各期の収益として計上する。」とあることから、国立大学法人等が、①サービス受益者に対して教育研究サービス等を提供し、②それ

により収入を得る取引、すなわち交換取引について規定しているものと考えられる。

次に、国立大学法人等の財務報告に関する基本的な指針（以下、「基本的な指針」という。）の2.1項において、サービス受益者は学生・保護者、企業、同窓生・卒業生、患者、地域住民が示されているが、国立大学法人等における交換取引の相手先は、サービス受益者のうち、「サービスを直接的に受益する者」と整理できるのではないか。

国立大学法人等の財務報告に関する基本的な指針 2.1 項

本指針では、国立大学法人等の特性を踏まえ、財務報告利用者とその代表的な利用者を以下のように整理した。

- サービス受益者（サービスを直接的に受益する者、サービスによってもたらされた効果を間接的に受益する者）
 - ◇ 学生（社会人・留学生含む）・保護者、企業、同窓生・卒業生、患者、地域住民
 - ◇ 国立大学に期待される役割や機能から、地域・地方自治体・国・世界もサービス受益者と考えられる。

収益認識基準において「顧客」とは、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者をいう。

「サービスを直接的に受益する者」は、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者である「顧客」に相当すると整理できないか。

② 契約

収益認識基準において「契約」とは、法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる複数の当事者間における取決めをいう。

「契約」については、国立大学法人会計基準においても収益認識基準における「契約」の考え方を取り入れることができると考えられるのではないか。

③ 履行義務

収益認識基準において、履行義務は「顧客との契約において、別個の財又はサービス等を顧客に移転する約束をいう。」とされている。上述したとおり顧客は、対価と交換に企業の通常の営業活動により生じたアウトプットである財又はサービスを得るために当該企業と契約した当事者である、とされている。

以上より、交換取引には履行義務が存在するという考えのもと、「基準及び注解」において「実現したもの」とされているところに収益認識基準の考え方を取り入れ、収益認識基準の基本となる原則に従って収益を認識するように改訂するのはどうか。

3. 消費税の会計処理について

収益認識基準においては、非課税取引が主要な部分を占め、消費税等の負担者と認められる等の理由により、消費税等の税込方式を採用する企業から、税込方式を容認すべきであるとの意見が寄せられたものの、税込方式を認める場合、取引価格の定義に対する例外を設けることになり、また非課税取引が主要な部分を占める企業における売上に係る消費税等の額は重要性に乏しい等の理由により、代替的な取扱いを定めないこととした、とされている。

国立大学法人等は現在、全ての法人が税込方式を採用している。国立大学法人等においては、非課税取引が主要な部分を占める法人が大半であること及び予算執行との整合性等、民間企業にはない特徴を有することから、消費税等の会計処理の変更の必要性については慎重に検討を行う必要があると考えられるのではないか。

以上