

入学金収益に係る収益認識会計基準適用の検討

1. 概要

入学金は国立大学法人等の主要な財源であり、かつ共通して発生する収入であることから、その収益認識基準について統一しておく必要があると考えられる。

【収益認識会計基準の原則】

収益認識に関する会計基準（以下、基準という。）及び収益認識に関する会計基準の適用指針（以下、適用指針という。）において、「約束した財またはサービスの顧客への移転を当該財またはサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写するように、収益を認識する。」という収益認識に関する基本的な考え方が示された。

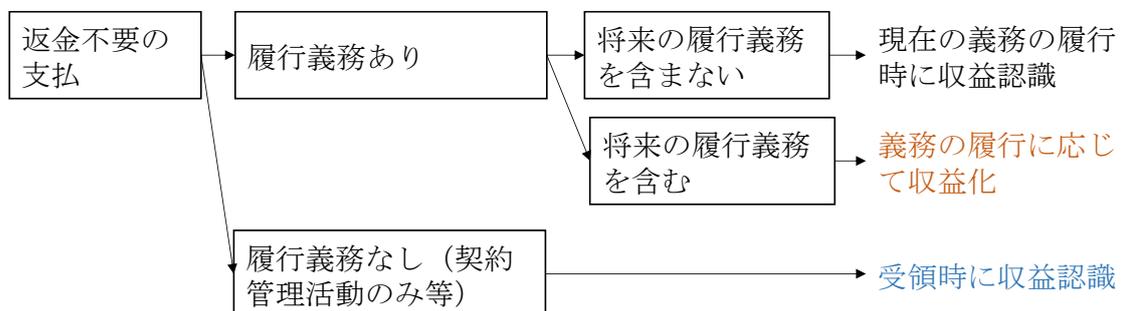
【返金不要の支払を受けた場合】

契約における取引開始日又はその前後に、顧客に返金が不要な支払を課す場合がある。例えば、スポーツクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入手数料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料等がある（適用指針 141 項）。

支払を受けたときに何らかの義務を履行する場合は、当該義務を履行した時に収益を認識する。

支払を受けたときには何らの義務も履行されない場合は、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する。（適用指針 57 項、58 項。）

返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払は、通常、企業が契約における取引開始日又はその前後において契約を履行するために行う活動に関連するが、当該活動は約束した財又はサービスを顧客に移転させるものではない（適用指針第 142 項）。例えば、サービスを提供する企業が契約管理活動を行う場合には、当該活動によりサービスが顧客に移転しないため、当該活動は履行義務ではない（適用指針第 4 項）。



以下、3つの結論ごとに色分けして考えられる論拠を記載する。

【論点1】

57項・141項に関連し、国大の入学金は、返金が不要な顧客からの支払に該当するか

国大の入学金は、「学生生徒として学校という施設を利用し得る地位を取得するについて、入学に際して、一括して支払われる金銭」と整理されている。入金確認後に入学を許可したのち、入学辞退の申出があったとしても返金しない。

したがって、「返金不要な顧客からの支払」に該当すると考えられる。

●国立大学等の授業料その他の費用に関する省令

第七条 入学料は、入学を許可するときに徴収することを原則とする。

●平成16年度国立大学法人等予算関係資料集

入学料は、学生生徒として学校という施設を利用し得る地位を取得するについて、入学に際して、一括して支払われる金銭である。なお、入学に伴って必要な手続、準備のための諸経費（人件費、印刷費、通信費等）に要する手数料としての性格をも併せ有するものと考えられる。

●国立大学法人会計基準及び注解に関する実務指針

入学金については、入学を許可することの対価であり、あわせて、入学手続に対する収益と考え入学手続完了時に収益として取り扱うこととする。

【論点2】

58項に関連し、国大の入学金は、「約束した財またはサービスの移転を生じさせる」ものであるか。

これまで国大の入学金は「入学許可の対価」と整理している。そのため、国大は入学を許可して「学生の地位を与える」ことが「約束した財またはサービスの移転を生じさせる」もの（＝履行義務）であると考えられる。

入学金を契約管理（入学許可に関する管理事務）の対価と考えれば、顧客に対して財またはサービスは移転しないといえ、履行義務はないとも考えられる（適用指針4項）が、上述の入学金の定義においては事務手数料としての性質を「併せ有するもの」とあり、履行義務が一切ないとまでは言えないと考えられる。

【論点3】

59 項に関連し、学生としての地位を付与することは「独立した履行義務」として処理できるかどうか。また 58 項に関連し、国大の入学金は「将来の財またはサービスの移転を生じさせる」ものであるか。

大学にとっては、「学生の地位を付与」した者に対しては、学生が学則等に則り授業料支払等の手続きを行う限りにおいて、授業の実施や学位の認定を行う義務があり、学生の地位の付与はこうしたその後のサービス提供の前提として不可分のものであると考えられることから、「学生の地位」の付与はそれのみで独立した財・サービスとは言えず、学生の地位の付与は独立した履行義務とは言えない。

つまり、学生としての地位を取得することが主目的ではなく、授業を受けるために入学金を支払うのが通例であり、「学生としての地位の取得」と「その後の教育サービスの受領」は不可分であると考え、入学金の受領によって「将来にわたって財またはサービス（教育サービス）を移転させる義務」を負っているとも考えられる。

一方、国大の場合は授業料を別途支払わなければ教育サービスは提供されず、授業料が一定期間納入されなければ除籍となり、学生としての地位もなくなる（在籍料を別途支払って学生としての地位を維持することも可能であるが、いずれにせよ授業料や在籍料を支払わなければ、学生としての地位は継続しない。）。したがって入学金を受領して学生としての地位を付与することで義務は果たしたと考え、独立した履行義務といえる。

また、入学金の受領のみをもって将来の教育サービスの提供義務を負っているわけではなく、将来にわたって財またはサービスを移転させる義務はないとも考えられる。

【結論の案】

- 収益認識基準を適用し、入学許可（学生としての地位の付与）を独立した履行義務と考え、入学許可時に一括で収益計上する。
- 収益認識基準を適用し、学生としての地位を付与することで将来の教育サービス提供義務を負うと考え、当該サービス提供義務を「将来の財またはサービスの移転」と考え、在籍期間中にわたって分割で収益計上する。（休学・留年・退学の場合の処理も検討を要する。）
- 収益認識基準を適用し、入学金の収受に対する顧客への履行義務はないと考え、受領時に一括で収益計上する。
- （その他）収益認識基準を適用せず、国大固有の処理として、入学許可時に一括で収益計上する。

(参考：収益認識に関する会計基準の適用指針)

(5) 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払

57. 契約における取引開始日又はその前後に、顧客から返金が不要な支払を受ける場合には、履行義務を識別するために、当該支払が約束した財又はサービスの移転を生じさせるものか、あるいは将来の財又はサービスの移転に対するものかどうかを判断する。

58. 前項の返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものでない場合には、将来の財又はサービスの移転を生じさせるものとして、当該将来の財又はサービスを提供する時に収益を認識する。ただし、契約更新オプションを顧客に付与する場合において、当該オプションが重要な権利を顧客に提供するもの（第 48 項参照）に該当するときは、当該支払について、契約更新される期間を考慮して収益を認識する。

59. 第 57 項の返金が不要な顧客からの支払が、約束した財又はサービスの移転を生じさせるものである場合には、当該財又はサービスの移転を独立した履行義務として処理するかどうかを判断する。

141. 契約によっては、契約における取引開始日又はその前後に、顧客に返金が不要な支払を課す場合があり、例えば、スポーツクラブ会員契約の入会手数料、電気通信契約の加入料、サービス契約のセットアップ手数料、供給契約の当初手数料等がある。

142. 返金が不要な契約における取引開始日の顧客からの支払は、通常、企業が契約における取引開始日又はその前後において契約を履行するために行う活動に関連するが、当該活動は約束した財又はサービスを顧客に移転させるものではない（第 4 項参照）。

4. 契約を履行するための活動は、当該活動により財又はサービスが顧客に移転する場合を除き、履行義務ではない。例えば、サービスを提供する企業が契約管理活動を行う場合には、当該活動によりサービスが顧客に移転しないため、当該活動は履行義務ではない。

以上