

受託研究等の収益に係る収益認識会計基準適用の検討

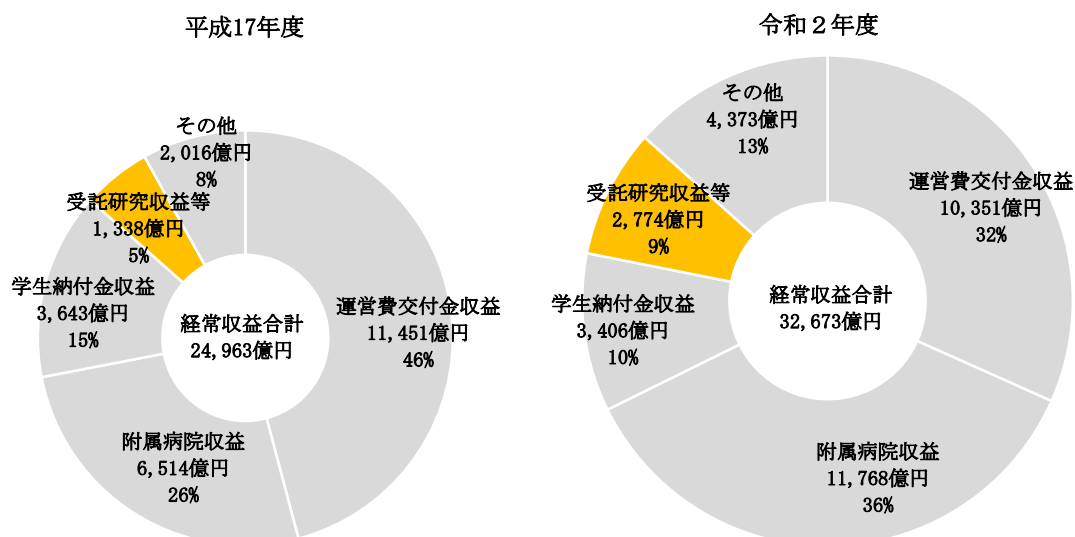
1. 受託研究等の現状

受託研究は外部からの委託を受けて法人として行う研究であり、要する経費を委託者が負担するものである。共同研究は外部から研究者及び経費を受け入れて、教員と当該研究者が共同で研究するものである。受託研究・共同研究・受託事業等に関する収益（以下、受託研究等収益という。）は国立大学法人等の収益の中で一定の規模を占めてきており、平成17年度の1,338億円（経常収益の5%）から、令和2年度は2,774億円（同9%）と金額ベースで2倍以上に増えている。

国立大学法人等における令和2年度の受託研究の受け入れ状況は16,651件1,926億円であり、件数ベースで8割弱が1千万円未満の契約である。令和2年度の共同研究の受け入れ状況は23,281件、772億円。件数の9割が1千万円未満の契約である。

受託研究は、国・独立行政法人（JST・AMED等）からの委託が多く、契約の多くは単年度である。間接経費は一般的に直接経費の30%と設定されることが多い。

共同研究は民間企業との契約が多く、単年度契約が多いものの、受託研究に比べて複数年契約（契約変更による期間の延長等を含む）とする場合もある。共同研究の間接経費（産学連携推進経費を含む）はこれまで直接経費の0~10%で設定されるケースが多かったが、近年では30%以上を請求する大学も増えてきている。また、大学や担当教員の有するノウハウに対する「知の価値付け」として、適切な対価を企業に請求するケースもある。「知の価値付け」の請求の仕方は大学によってまちまちである（直接経費に含める、間接経費と同様に請求する、など）。



2. 現行の会計処理

●単年度契約

直接経費・間接経費ともに年度内に全額収益化される。独立行政法人会計基準でも同様である。

●複数年度契約

	国大	独法
直接経費	通常、最終年度にサービス（研究）成果が得られるが、 <u>客観的な成果の測定が困難であること、加えて、受託研究等は通常大量にあることが想定されることから、事務処理上の便宜も勘案し、当該研究のための費用化額を限度として収益化することを原則とする。</u> なお、研究の進行状況が客観的に把握可能であり、金額に重要性がある受託研究等については、研究の進行程度に応じて収益を認識する進行基準により収益化することも妨げない。	<u>通常、最終年度にサービス（研究）成果が得られるため、各年度に発生している費用は研究期間終了時に一括で収益化。</u> 初年度の支出額は仕掛品（例：未成受託業務支出金）として繰越。最終年度は仕掛品を発生費目（受託研究費内の消耗品費、委託費など）へ振替。
間接経費	翌事業年度以降に係る間接経費相当額を前受受託研究費として翌事業年度以降に繰り越す	同上

●直接経費で取得した（他の研究用途にも使用できる）固定資産の減価償却

	国大	独法
償却期間	研究期間で減価償却	通常の使用期間（法定耐用年数）で減価償却

3. 収益認識基準（以下、基準という。）の適用対象

顧客との契約において、約束した財の顧客への移転を、当該財と交換に企業が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（基準第16項）。

ここで、顧客は相手方である国・独法・企業等、契約は受託研究契約や共同研究契約等、約束した財は研究の成果、企業が得ると見込む対価は国大が受領する研究収入であると考えられる。

会議資料に記載誤りがあり、3 ページの 3 行目の取消線部分を 10 字削除（令和 4 年 3 月 9 日）

直接経費は研究の成果に対して受領する対価であり、基準の対象となる一方、間接経費は顧客に何らかの財を提供するものではないことから、基準の適用対象外となると考えられる（独法も同様の整理）。

したがって、これ以降は直接経費について検討する。収益の認識にあたっては取引ごとに下記の 5 つのステップを適用する（基準第 17 項）。

下記の検討の結果、ステップ 1 から 4 に特段の論点はなく、ステップ 5 の履行義務の充足パターンについて検討する必要があると考えられる。

5 つのステップ		一般的な受託研究契約への当てはめ
1	顧客との契約を識別する。	受託研究契約書による取決めである。
2	契約における履行義務を識別する。	契約書に記載の研究内容である。通常は単一であることが一般的である。
3	取引価格を算定する。	契約書に記載された直接経費の額である。人件費、経費、設備購入費等の経費を積み上げて算出することが一般的である。
4	契約における履行義務に取引価格を配分する。	履行義務が単一である場合が多く、通常は問題にならない。
5	履行義務を充足した時に又は充足するにつれて収益を認識する。	<u>履行義務が一定の期間にわたり充足されるかどうか</u> 検討が必要である。

4. 受託研究における履行義務の充足の考え方

基準において、契約における履行義務（財を顧客に移転する約束）が一定の期間にわたり充足されると認められない場合、履行義務は一時点で充足されるとされている（基準第 38 項、第 39 項）。

履行義務が一定の期間にわたり充足されると認められる場合とは、以下の 3 つである。

基準第 38 項各号	受託研究への当てはめ
(1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること	複数年契約の場合、 <u>最終年度に研究成果が得られることが一般であり、契約における義務（研究業務）を履行するにつれて、委託者が便益を享受するとは言い難い。</u>
(2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること	完成したものから順に納品するような性質ではなく、 <u>研究成果（資産の価値）が増加するにつれて委託者がそれを支配するとは言い難い。</u>
(3) 次の要件のいずれも満たすこと	①複数年契約の受託研究等の場合、

<p>① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じること (企業が履行するにつれて生じる資産又は価値が増加する資産を別の用途に容易に使用することが契約上制限されている場合等をいう(適用指針第10項)。)</p> <p>② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること</p>	<p>最終年度に研究成果が得られることが一般的であるとの従前の整理に基づけば、<u>そもそも徐々に「他の用途に転用できない資産」(成果)が生じるかどうかは研究の内容による</u>と考えられる。</p> <p>②履行が完了した部分(研究計画に従い実施した研究)について、対価を収受する契約が一般的である。</p>
--	---

受託研究の履行義務が一定の期間にわたり充足されると判断できる契約については、収益の認識にあたって進捗度の見積りが必要となるが、その方法は2種類ある(適用指針第10項)。

見積方法	考え方	使用する指標の例
アウトプット法	顧客に移転した財などの価値を直接的に見積り、移転した財と約束した残りの財の比率で収益を認識する	履行済部分の調査、達成した成果の評価、生産単位数、引渡単位数等
インプット法	使用されたインプットが履行義務を完全に充足するまでに予想されるインプット合計に占める割合に基づき収益を認識する。	消費した資源、発生した労働時間、発生したコスト、経過期間、機械使用時間等

受託研究の成果は客観的に測定することが困難なことが多く、アウトプット法を用いることは困難と考えられる。

研究者は受託研究契約で定めた直接経費を上限に計画的に支出を行って研究を進めることから、投下したコストと総コストは把握可能であり、インプット法は採用しようと考えられるが、前述の通り、インプットに比例して成果が徐々に生じるかどうかは研究の内容次第である。

履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積もることができる時まで、一定の期間にわたり充足される履行義務について原価回収基準により処理する(基準第45項)。しかし、研究期間の初期に大型の装置等を取得して減価償却費が多額に発生する場合などは、発生したコストが履行義務の充足に係る進捗度と対応しないと考えられる。

5. 一時点で履行義務が充足されるとした場合の会計処理

前章のとおり、受託研究の履行義務が一定の期間にわたり充足されるかどうかについては、契約によりいずれの場合も想定される。受託研究契約の内容は多様であるが、各大学で処理が区々とならないよう、一般的な契約内容をもとに画一的な処理を示すことが実務上は有用であると考えられる。

仮に履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない（又は一定の期間にわたり充足されるとは言い切れない）と判断した場合、一時点で充足されるものとし、受託研究の終了時に一括して収益を計上することとなる。この場合、費用収益対応の原則に基づき、その間に発生した費用も終了時まで仕掛品で繰り越されることとなり、独立行政法人の現行の処理と同様となる。

6. 直接経費に係る今後の国大の会計処理

これまで国立大学法人においては、研究成果は最終年度に発現するものと考えられるものの、契約件数が膨大である等の事務処理上の便宜を考慮して、費用の発生に応じて収益を計上してきた。外部資金獲得に向けた各大学の活動は活発化しており、今後受託研究等の契約件数や受入金額は、今後も増加していくと考えられる。

履行義務が一定の期間にわたり充足されるとは言い切れないことから収益認識基準を厳密に適用すると、契約最終年度に一括して収益を計上すべきであると考えられるのではないか。

しかし、収益を契約最終年度に一括して計上することとすれば、費用収益対応の原則から、費用は最終年度まで仕掛品処理することが考えられる。単年度契約が多い現状では、仕掛品管理をすべき契約は多くないと考えられるものの、仕掛品の額の管理が煩雑になる、システムの改修が必要になる可能性がある等、実務上の影響が大きいと考えられる。

そこで、実務上の便宜と処理の継続性から、現行の費用化額を上限に収益化する考え方を継続することも考えられるのではないか。（または、これまでの「研究成果は最終年度に生じることが一般的」という過去の見解を改められれば、履行義務が一定の期間にわたり充足されると認められるものとし、原価回収基準を採用することは可能か。）

現行の処理と仕掛品処理で、収益及び費用の計上年度は変わるものの、各年度の収益と費用は同額計上されることから、各年度の当期総利益に与える影響はない。

7. 間接経費に係る今後の国大の会計処理

また、複数年度にわたる受託研究契約に係る間接経費については、収益認識基準の適用対象外であり、「原則として、翌事業年度以降に係る間接経費相当額を前受受託研究費として繰り越す」とする従前の処理を継続することができると考えられるのではないか。

8. 直接経費を財源に取得した固定資産の減価償却に係る今後の国大の会計処理

受託研究費を財源として取得した固定資産の減価償却について、独法は他の研究に使用できるかどうかで耐用年数を区分している。他の研究に転用できる場合は自己収入により取得した通常の固定資産と同様、使用する期間（法定耐用年数と考えられる）を耐用年数とする。転用できない場合は、使用する期間は研究期間であり当該期間で償却することになる。

国大において、直接経費の費用化額を上限に収益化とする今の処理を継続するとなると、研究期間以上の耐用年数を設定した場合、契約終了日までに直接経費相当額の費用が発生せず、収益化できないこととなる。したがって、耐用年数に関する現行の取扱いは変更できない。

仮に、直接経費について、その執行額（支出額）を限度として収益化することとした場合、固定資産取得時に取得費相当額が一括で収益化されるため、資産の耐用年数にかかわらず研究期間で全額収益化される。そのため、固定資産の耐用年数を法定耐用年数にすることも可能である。直接経費に係る処理は独法と異なるものの、固定資産の耐用年数は独法と同じとなり、他の自己収入で取得した固定資産の耐用年数とも同じ考え方となる。

以上