

## I. はじめに

現在、自国の産業を育成する目的や激しい経済環境の変化に合わせて様々な補助金等が交付されていますが、関連する会計基準は存在しておらず、会計処理及び開示について様々な実務が行われていることが想定されます。このため、補助金等を受け入れている企業のディスクロージャーが十分でない場合、利益の源泉が事業か補助金かが不明確になる可能性や、企業間の比較可能性が低下するといった課題が存在しています。

そこで、日本公認会計士協会は、実務上の課題等を整理し、主に収益認識の時期、総額表示・純額表示及び表示区分等について検討した結果を研究報告として取りまとめ、その公開草案を今年2月に公表しました。本研究報告は実務上の指針としての位置付けや実務を拘束するものではありませんが、参照する会計基準がない中で拠り所になるものと期待されます。

## II. 収益に関する補助金等

### (1) 会計処理

まず、補助金等の収益の認識時点を検討するに当たって参考になる考え方として以下が挙げられます。

#### ① 実現主義の考え方

収益認識に関する包括的な会計基準である収益認識会計基準等は顧客との契約から生じる収益が対象であり、補助金等には適用できないため、企業会計原則の実現主義が参考になります。実現主義の収益認識要件は「財貨の移転又は役務の提供の完了」とそれに対する「対価の成立」ですが、補助金等は財貨の移転等の反対給付がなく、直接適用はできないものの、「対価の成立」の考え方を勘案し、支給決定通知の受領時や補助金の入金時を認識時点することが考えられます。

#### ② 非営利組織モデル会計基準の考え方

日本公認会計士協会は2019年7月に非営利組織における財務報告の基礎概念・モデル会計基準を公表しており、当該基準において補助金等に係る会計処理を規定しています。

194. 公的機関や助成団体から受領する補助金や助成金については、原則として交付者から送付された補助金等の交付決定通知を非営利組織が受領した時点で、当該通知に記載されている金額等のうち、非営利組織において使用が見込まれる額の収益認識を行う。ただし、補助金等の交付に付帯条件が付された場合には、当該条件を満たした時点で収益認識を行う。

#### ③ 法人税等会計基準

法人税等会計基準では、過年度の所得等に対する法人税等の還付税額の会計処理について、還付されることが確実に見込まれ、当該還付税額を合理的に見積ることができる場合に損益に計上すると定めています。

この点、補助金等は法人税等と同様に反対給付がなく、政府や地方公共団体が相手である点で類似していること、実現主義よりも具体的な蓋然性の閾値（確実に見込まれる）や測定要件（合理的に見積ることができる）が示されていることから、参考にすることが有用です。

### (2) 会計方針

企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において、会計処理の対象となる会計事象や取引に関連する会計基準の定めが明らかでない場合には重要な会計方針に関する注記の開示が求められています。補助金等の会計処理はこれに該当し、重要性がある場合には重要な会計方針として注記することが考えられます。

### (3) 表示

損益計算書上、原則として、事業対象に係る費用と補助金等を純額処理することではなく、補助金等は営業外収益に計上することになると考えられます。

また、営業外収益に計上した収益に関する補助金等に係る収入は、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローに該当するため、重要性が高い場合には、営業活動によるキャッシュ・フローの小計欄以下に表示して補助金等の情報を開示することが有用ですが、重要性が低ければ小計欄に含めることも考えられます。

## III. 資産に関する補助金等（除く圧縮記帳）

### (1) 会計処理

固定資産の購入や建設等を条件とする補助金等の会計処理は、大別して資本説と利益説に分けることができます。このうち資本説は商法（現会社法）監査制度の導入に当たり廃止されたため、現行は利益説に従っていると考えられます。

#### ① 一時点で利益を計上する方法

補助金を一時点の利益として計上する方法における認識時点の考え方は先述のⅡ(1)①～③と同様であり、補助金等により取得した固定資産は取得時の公正な評価額を基礎として計上することになります。しかしながら、当該固定資産の減価償却

費と、一時点で計上された補助金等による利益が期間的に対応しないことに加えて、一時点で利益に計上された補助金等が課税対象となり社外に流出するため、贈与者の意図が達成できない可能性があります。このため、後述する税務上の圧縮記帳（積立金方式）が認められています。

## ② 一定期間にわたり利益を計上する方法

固定資産の計上金額は上記①と同様ですが、収益の認識期間については、費用収益対応の原則に基づき、資産の減価償却費に対応して補助金等を利益に計上することが考えられます。ただし、我が国の制度会計上は後述する圧縮記帳（直接減額方式）で代替するしかないと考えられます。

また、先述の非営利組織モデル会計基準を参考に、費用と収益ではなく負債に着目して、付帯条件を満たすにつれて補助金等の返還義務の消滅により負債の認識を中止し、補助金等を利益に計上することも考えられます。この場合、期間配分に伴い生じる貸方差額を仮受金等として繰り延べることになります。

例えば、固定資産の取得に関して、国から補助金の交付額の確定通知を受領し、補助事業が完了した後、一定の期間にわたり事業継続状況等の報告が要求され、事業の取組内容の変更や資産を処分した場合は補助金の全部又は一部について返還義務が生じるケースでは、以下の時点又は期間で利益を認識する会計処理が考えられます。

- ① 補助金交付額の確定時点で一括して認識
- ② 付帯条件を完全に満たした時点で一括して認識
- ③ 付帯条件の遵守が要求される一定の期間にわたり認識

## (2) 表示

損益計算書上、臨時性があると判断される場合には特別利益に計上し、金額が僅少な場合又は経常的に発生する場合には営業外収益として計上することが考えられます。

## (3) 注記

資産の貸借対照表の表示に関する規定（間接控除方式又は直接控除・注記方式）以外に注記に係る定めはないため、先述のⅡ(2)と同様に、重要性がある場合には重要な会計方針として具体的な収益の認識時点を開示することが考えられます。また、近年の補助金等においては複数かつ長期間の付帯条件が付される例が増加していることや、その達成状況によっては事後的に返還しなければならない可能性もあるため、付帯条件の内容や補助金等の返還条件についても追加情報の注記として開示することが望ましいです。

## IV. 資産に関する補助金等（圧縮記帳）

### (1) 会計処理及び開示

固定資産の圧縮記帳の会計処理については、利益処分方

式が認められているものについては優先してこの方式を採用することが望ましいとしつつ、取得原価主義の規定に照らして問題があるとされてきた直接減額方式によることも妥当な会計処理とみなされてきました。

#### ① 直接減額方式

受け取った補助金等を利益で計上する一方、取得した固定資産の取得価額から補助金等に相当する金額を控除し、損失として処理する方式です。貸借対照表上は、控除する形式で記載する方法又は控除後の残額のみを記載し、補助金等の金額を注記する方法のいずれかで開示します。

#### ② 直接減額を採用しない方式

受け取った補助金等を利益で計上し、取得した固定資産については取得価額をそのまま計上します。なお、税務上は課税の繰延べの効果を得るために、剰余金の処分により圧縮積立金を積み立てる会計処理が実務上行われています。

## (2) 会計方針

圧縮記帳に関する会計処理が会計方針に該当するか否かについては論点があり、特定の取扱いが示されている鉄道業以外の業種に関しては、重要な会計方針としての注記事例が少ないのが現状です。ただし、会計方針として整理するならば每期継続して適用することが求められるとともに、重要なものについては重要な会計方針として注記することになります。また、特定資産の買換えなど補助金等と異なる会計事象間や親子会社間における会計処理方法の統一の要否も検討する必要があります。

## (3) 表示

直接減額方式を採用する場合の補助金収入と圧縮損の損益計算書上の表示について、「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」では相殺表示が望ましいとされている一方、前述の鉄道業の取扱いでは、原則として特別損益項目として工事負担金等受入額や固定資産圧縮損等の適当な科目で表示し、相殺表示した場合はその旨及び金額を注記することとされており、いずれの方法も認められていると考えられます。

また、キャッシュ・フロー計算書上は補助金等の受取額と資産の購入は総額表示が考えられますが、損益計算書を純額表示している場合には整合性を重視して純額表示することも考えられます。表示区分に関しては、例えば、受領した補助金等が全て資産の取得のために使用されるなど、投資活動の性格を強く有する取引は当該区分で表示し、そうでない場合は営業活動区分で表示するものと考えられます。

Seiwa Newsletter に関するご質問等は、当法人ウェブサイトの「お問い合わせ」フォームにてお願いいたします。  
<https://www.rsm.global/japan/audit/ja/contact>