

補助金等の会計処理

—負担付贈与の視点を含めて—

石 津 寿 恵

要旨

補助金等や寄付金は、公益・共益のために支出されるものである。したがってそれを受領した企業には、「もらったもの」という意識ではなく、目的たる公益・共益のためにそれを活用する責務を認識する必要がある。補助金等の目的に沿った事業遂行は社会的責任を果たすことにつながる。

本稿では、現在法人形態や国等によって異なっている補助金等の会計的性格について、補助金等を「契約」として捉える視点から受領時に当期の収益とする会計処理についての再検討を行った。その際、海外の基準や民法等の規定を踏まえて主に「条件」の有無に着目して、負担付贈与に該当する場合には負債とする可能性があるのではないかという考察を行った。

1 はじめに

もとより民間企業は、営利を目的とし投資者へのリターンが求められる存在である。しかしながら従来からのCSR活動の活発化、SDGsの考え方の普及、「伊藤レポート2.0」に見る企業経営の短期志向への警鐘・長期的利益重視の視点などにより民間企業の社会課題への貢献・取組みはもはや特別なことではない時代となっている。環境、雇用、教育、研究開発などといった社会的課題に関する民間企業の取組みへの支援には様々なものがあるが、公益・共益につながる事業活動の促進等に対する補助金等や寄付といった経済的支出もその一つの手法と考えられる。一方、企業の側には受領した補助金等や寄付をその目的である公益・共益に活用する責務があり、それを遂行することは社会的責任を果たすことにつながる。

補助金等には、補助金や助成金などがありその支出の主体には国・地方自治体といった公的組織はもとより助成財団など各種公益・共益的な民間法人などがある。また、法人や個人が行う寄付のうち一定のものには税制上の優遇措置が行われるという意味での公的支援もなされている。

キーワード：補助金 (subsidy, grant), 負担付贈与 (contribution gift), 契約法 (contract law), 片務契約 (unilateral contract)

本稿は、長期的なサービス提供に用いられる償却資産にかかる補助金等や寄付金（以下、補助金等）の会計的性格を検討するものである。

補助金等を受領した場合の会計処理は、支出者と受領者が合意した取り決めによることになるのは、一般の取引も補助金等も同様である。補助金には様々なものがあるが、そのうち大きな部分を占めるのは、国による「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」（以下、補助金適正化法という）に基づく補助金である。なお、地方自治体が行う事業に国が補助金を給付する場合等（間接補助事業）は適正化法の適用を受ける補助金である。国庫補助金の規模は、2020年に財務省が公表した2018年度「国の財務書類」の業務費用計算書によれば51.3兆円（補助金・交付金等）となっており全体の35.4%にもものぼっている（財務省主計局（2020））。

公益財団法人助成財団センターの調査によれば民間の助成団体（923団体）による助成金事業規模は約1,092億円（2016年度）となっている。プログラム数で見ると2,045であり、事業形態別では「研究」が571（27.9%）続いて「事業プロジェクト」が339（16.6%）、事業分野別では「教育」が592（28.9%）続いて「科学・技術」が478（23.4%）となっている（公益財団法人助成財団センター、2019）。

これらの補助金等は贈与取引と捉えられ、わが国の企業会計においては実務的に収益として会計処理されている。しかし、国際会計基準においては繰延収益（負債）とすることが認められ、わが国の独立行政法人では負債と捉えられるなど、扱いは様々である。補助金の交付を受けることをしばしば「もらう」と表現されることがある。大鹿（2011）が述べるように補助金等は「相当の反対給付を相手に求めないで交付する金銭であるという性格」をもっていると捉えられているため、「（交付者に対して）何ら責務を負わないという解放感を相手方に感じさせ、そのため、不正、不当支出に陥りやすい」ものとなっている側面がある。

本稿は、補助金等を贈与取引であり収益であるという一括りにした考え方について、その契約としての性質に則して捉え直す必要があるのではないかという問題意識に基づいている。補助金等について、契約取引にかかわる民法等の規定の視点も踏まえて、当期の収益もしくは負債（もしくは繰延収益）とする考え方について検討し¹⁾、現在多様になっている補助金等の会計処理方法を展望しようとするものである²⁾。

2 わが国における補助金等の会計上の取扱い

2.1 企業会計の規定

企業会計原則は、第三の5のFで「贈与其他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」とし、これについて企業会計原則注解注24には「国庫補助金等によって取得した資産について」がある。ここでは、

「国庫補助金，工事負担金等で取得した資産については，国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる。この場合においては，貸借対照表の表示は，次のいずれかの方法によるものとする。

- ・取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除する形式で記載する方法
- ・取得原価から国庫補助金等に相当する金額を控除した残額のみを記載し，当該国庫補助金等の金額を注記する方法」

とある³⁾。取得の原資とされた国庫補助金等の額を当該有形固定資産の取得原価から減額する処理は圧縮記帳と呼ばれ，一般に直接控除方式と積立金方式とがある。

わが国では従来より国庫補助金等を受領して有形固定資産を取得した場合，当該国庫補助金等の扱いについて資本説（資本剰余金とする見解）と利益説（利益剰余金とする見解）とがある⁴⁾。国庫補助金を資本助成と捉え持分とみなす見解として資本説があり，これには資本維持の立場を論拠とするものと企業体理論の立場を論拠とするものがある（木村他，1965）。

国庫補助金は株主からの抛却不是ため当然資本ではない等とする見解として利益説がある。これには「…贈与者が所有権を放棄することによって，受贈者の所有財産となし，ひいてはその純財産を増加せしめるものである。かかる意味において，それは受贈者たる企業ひいては株主にとって明らかに一種の利益（利得）をなすものと見なければならぬ」（岡部，1959）といった説明がなされる。

1954年に改訂された企業会計原則（貸借対照表原則四（三）B）では，国庫補助金は「その他の資本剰余金」として例示され，贈与剰余金と位置付けられていた。しかしながらその後1963年に改訂された企業会計原則では国庫補助金は資本剰余金の構成項目から外された。これは1962年の商法改正で資本取引が払込資本に係る取引に限定された影響と考えられる（藤井，2019）。現在では国庫補助金は利益説に収束している（池田，2016）。国庫補助金が資本に該当するかどうかは，資本主理論に立つか企業体理論に立つかにかかわる問題であるが，ここでは国庫補助金が資本から除かれたという点の記載にとどめる⁵⁾。

現在行われている会計処理である上記圧縮記帳の趣旨について醍醐（2008）は，「国庫補助金受贈益への当座の課税を見合わせて，補助金全額を…取得に充てることができるよう配慮した措置といえる」とした上で，固定資産圧縮損は法人税法における損金算入要件を満たすために「政策的に築像された損失であって，資産の減価という実態的な裏付けがあるわけではない」としている。さらに，直接控除方式に関しては「帳簿に示されない金額について減価償却が行われないことになるから，適当ではない」（染谷，1999）とされているように，政策目的から支持されており実務上も広く用いられているものの，会計的には必ずしも適切と考えられているとは言いきれない。

2.2 独立行政法人の会計基準

補助金等を資本や収益ではなく負債として処理する会計基準も存在する。独立行政法人(以下、独法)では、まず、補助金等の会計処理に関して「…補助金等の概算交付を受けたときは、相当額を預り補助金等として整理するものとする。預り補助金等は流動負債に属するものとする。」(独立行政法人会計基準(以下、独法基準)第83第1項)とし、収益化については「預り補助金等は、補助金等の交付の目的に従った業務の進行に応じて収益化を行うものとする。」(独法基準第83第2項)と規定する。また、寄付金についても同様に「…当該資産が償却資産であるときは、その金額を預り寄附金から別の負債項目である資産見返寄附金に振り替える。償却資産の場合は毎事業年度、減価償却相当額を取り崩して、資産見返寄附金戻入として収益に振り替える。」(独法基準第85第2項(2))としている。

独法基準では、補助金等を受入れた時に流動負債である「預り〇〇」とし、補助金等の交付の目的物である固定資産の取得時において、固定負債である「資産見返〇〇」に振替える。さらに期末時にその「資産見返〇〇」から減価償却費と同額が「資産見返〇〇戻入」(収益)として計上される。減価償却とともに同額の収益化が行われているのである。

2.3 比較

わが国において補助金等について企業会計では当期の収益として処理されるが、独法では負債として処理される。この理由について、独法の業務運営の財源である運営費交付金についての説明となるが独法基準注解注61の以下の説明が参考になる。「…国から負託された業務の財源であり、運営費交付金の交付をもつただちに収益と認識することは適当ではない。したがって、交付された運営費交付金は相当額を運営費交付金債務として負債に計上し、業務の進行に応じて収益化する」(独法基準注解注61)⁶⁾。ここでは、財源が国から負託された業務のためのものであることを重視して負債とされていることがわかる。

独法は主務大臣が定める中期計画に従って目標を定めて業務を行う組織体である。このため補助金等について、その受領をもって即当期の収益とはせず、交付の目的に沿った業務(なすべき業務)を国からの負託と捉えてその遂行に従って順次収益とすると考えられる⁷⁾。独法と民間企業とでは補助金の支出者(政府)との関係が異なるため扱いが異なるように考えられる。

確かに、補助金等の支出者と受領者といった契約当事者間の関係に着目し、その関係の強弱(上下)によって成すべき業務が義務となる(負債)か、それともならない(収益)かが分かれているとも考えられる。しかしながら、受贈される補助金等そのものの「契約」としての性質を重視して着目してみるならば、同じ性質(であるならば)のものが、ある組織体にとっては負債、ある組織体にとっては収益となることは適切であろうか。つまり、契約当事者間の関係によるのではなく、契約として同じ性質の補助金等なのであれば同じ会計処理がなされてしかるべきとも考えられる。そうであれば、判断すべきは同じ性質かどうか—義務に該当するかどうか—という点

ということになる。これについては法的検討を踏まえて4節でさらに検討する。

3 海外における補助金等の会計上の取扱い

3.1 国際会計基準における取扱い

国際会計基準第20号国庫補助金の会計 (IAS No.20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.) (以下、IAS 20号) は、政府補助金の会計処理と開示、およびその他の形態の政府援助に関する開示を規定したものである。ここで政府補助金は、「それによって補償される関連費用と対応させるために必要な期間にわたって規則的に収益として認識しなければならない。政府補助金は直接株主持分に貸方計上してはならない」(par.12)とされている。なお、政府とは、国のみならず地方自治体も含まれる⁸⁾。

政府補助金の認識の一般原則として、「企業が、補助金交付のための附帯条件 (conditions) を満たすこと」「補助金が受領されること。」が挙げられ、「補助金を受け取ること自体は、附帯条件が満たされたこと、または今後満たされることの決定的な証拠にはならない」とし、「附帯条件についての合理的な保証が得られるまでは認識しない」(par.7)とされる。

そして、「政府補助金は、補助金で補償することが意図されている関連コストを企業が費用として認識する期間にわたって、規則的に損益に認識する」(par.12) こととしている。その根拠は、「政府補助金は株主以外からの入金であるため、資本に直接に認識すべきではなく、適切な期間にわたって損益に認識すべき」とされ、また、政府補助金は「…無償 (gratuitous) で与えられることはまれで、企業が補助金交付の附帯条件を遵守し、課された義務 (obligations) を果たすことによって獲得されるため、企業が補助金で補償することが意図されている関連コストを費用として認識する期間にわたって損益に認識すべきである。」

などが挙げられている (par.15 (b))。

具体的会計処理としては、資産に関する政府補助金について「繰延収益として補助金を計上する方法」(繰延収益方式)と「補助金を控除して資産の帳簿価額を算出する方法」(原価控除方式)のいずれかにより財政状態計算書に表示しなければならないとされている (pars.24-27)。原価控除方式は、わが国における圧縮記帳と類似する方法であり、繰延収益方式を基準によって認めている点は、わが国と異なる点である。

補助金を直接株主持分に貸方計上する考え方をキャピタル・アプローチ、補助金を1期間又は数期間にわたって収益に計上する考え方をインカム・アプローチという。IAS 20号では後者を支持しており、その根拠のひとつとして、政府補助金は株主から受け入れたものではないこと、適切な期間にわたり収益として認識すべきことを挙げている (par.15 (a))⁹⁾。なお、ここで注目すべきことは、政府補助金が無償であることはまれである (附帯条件が付いている) とし、単なる

贈与取引として捉えられていないと考えられる点である。

このようにIAS 20号では資本計上を否定し、また関連費用と対応させて収益として認識するとしている。ただし、当期の収益とは限らず、関連費用と対応する期間にわたって収益（繰延収益）として認識するとしている¹⁰⁾。

3.2 米国基準における取扱い

米国において、政府補助金についての特定の会計基準等は存在しない。2015年にFASBから公開草案「政府援助」(Proposed Accounting Standards Update, Government Assistance (Topic832)) (以下, ASU832)が出されているが、そこには「現在のGAAPには営利主体(business entities)の政府援助の会計についてのガイダンスは存在しない」(p.2)とある。現状の実務の処理について、ASU832の「発行の背景」には、非営利主体に関する会計基準コディフィケーション(Accounting Standards Codification) (以下, ASC)のTopic958(受領寄付(contributions)ガイドライン) (以下, ASC958)の958-605-156-6を用いる主体や、IAS20号やTopic450(偶発債務)を適用する主体もあるということが述べられている(p.16)¹¹⁾。ASU832はまだASCとして公表されておらず、またASC958が実務的には用いられているとのことであるため、ここではASC958を用いて検討することとする。

まず、ここで取り上げられている寄付(Contribution)とは「所有者でない他の主体による、自発的な反対給付のない移転として行われる、無条件の(unconditional)現金その他の資産を他の主体に移転すること、または負債を清算もしくは取消すこと」(958-20-20)であるとしている。そして、提供者(donor)から資産を受領した時に収益として認識するとしている(958-20-25)。

つまり、寄付の定義には上記のように移転される資源が「無条件」であるとした上で、受け入れ時に収益とするとしている。図表1は寄付の収益認識についてのフローチャートである。ここでは、受け入れた寄付について「条件」があるかどうか(図表1のA部分)によって会計処理が異なることが示されている。条件がなければ当期の収益となり(図表1のB部分)、条件付きであれば「条件に適合したときに収益」(図表1のC部分)となる。つまり、条件に適合するまでは収益とはならない。

なお、ASC958-605-20には「条件」に関して、「寄付者が付した条件」(Donor-imposed condition)とは、寄付者の規定により、将来及び不確実な事象によって、提供した資産を返還させる権利があること、またはその資産の移転義務から解除されることが明示されていることとされている¹²⁾。この「条件」については米国の契約法の規定を4節で確認する。

3.3 比較

IAS20号およびASC958のいずれも、資本取引とする会計処理を行わない点では一致している。

しかしながら収益処理について、IAS20号では繰延収益を認めており、ASC958では収益とするとされている。

先に検討したようにIAS20号では、附帯条件を満たすに従って損益に認識するとし (par.15 (b)), それまでの間は繰延収益 (負債) としている。一方ASC958は、補助金を受領時 (移転時) に収益としているが、そもそもASC958は受け入れた資源が無条件であるものに適用されるとしている (ASC958-20-20)。したがって、両基準の違いは「条件」が付いたものについての取り扱いの違い、もしくは基準を適用する範囲に条件が付いたものを含めているかどうかの違いという可能性がある。

つまりASC958は、条件が付いていない資源の流入についてのみ取り上げて、それについては収益とするという規定である。図表1に示した通り、条件が付いている資源流入は条件に適合したときに収益となる (図表1のC部分)。一方、IAS20号は、条件が付いている (まだ条件に適用していない) が、資源はすでに流入しているものについての処理も規定しており、その部分について繰延収益処理を認めている。つまり基準が捉えられている領域に違いがある可能性がある。

川村 (2007) は、IASBの非金融負債に関する公開草案 (IASB,2005) に言及する中で、「契約上の債務は2つの種類に分類され、第1は将来の不確実な事象にその履行が依存する「条件付 (conditional)」（ないし偶発的<contingent>) 債務であり、第2はその履行のために時の経過以外の要因が要求されない「無条件 (unconditional)」（ないし非偶発的<non-contingent>) 債務であるとしている。さらに、第2の「無条件」債務はそれ自体で存在するのに対して、第1の「条件付」債務には「無条件」債務が必然的に伴うとする。そして会計上の認識の対象とされるべきものは現在の「無条件」債務から生ずる負債であるとする。したがって、第2に示した元来の「無条件」債務が認識の対象となることはもちろん、第1の「条件付」債務についても、条件の成立に伴って履行の義務を負うという意味で、企業はすでに「待機中の」債務 ('stand ready' obligation) を負担しており、「条件付」債務の場合であっても、会計上はそれに伴う「無条件」債務を認識しなければならない」とされていることを述べている。ここでは条件付きの債務について待機中の債務という説明がなされているのである。4節で、条件について契約法の視点からの検討を加える。

4 契約法の観点からの補助金等の考察

贈与取引で受け入れた資源のうち条件が付いている場合の取扱いを考えるにあたって、会計上の負債概念の検討が必要である。かつてわが国で繰延収益についての議論が活発に行われた際、「…繰延項目が負債としての性格を持つのか…概念フレームワークにいう負債の定義を満たすのか批判の対象」 (大日方,2013) とされた経緯がある。

負債について概念フレームワークに則してみると、まずわが国においては「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物」（第3章5）とされている。国際会計基準においては「過去の事象の結果として経済的資源を移転するという企業の現在の義務」（par.4.26）とされ、米国においては「過去の取引または事象の結果として、特定の実体が、他の実体に対して、将来、資源を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲」（SFAC. No.6, par.35）とされている。いずれも、将来における引渡・移転・放棄の「義務」であるとされている¹³⁾。

本節では以下、義務に関して契約法に則して検討を行う。「契約上の権利義務を生じさせる契約が締結されたかどうか、また、契約上の権利を喪失したかどうか、契約上の義務を履行したかどうか、義務が消滅したかどうか、第一次債務者の地位から免責されたかどうかは民法に基づいて判断される。」（弥永, 2017）と考えられるからである。なおその際、検討の焦点を「条件」に当てる。先に検討した米国基準や国際会計基準では、条件の有無が収益とされるかどうかにより大きくかわっており、また以下のように、一般に贈与取引は片務取引であり受領者に義務は生じないとされるが、条件がついた場合には一概にそう判断されないと考えられるからである。

4.1 わが国の契約法

補助金適正化法による補助金は行政処分であるが、地方自治体の補助金は公法的規律の対象とならず私法契約を構成するものと考えられ、行政行為に該当しないと考えられる（小滝, 2016）¹⁴⁾。地方自治体の補助金における対象・条件は補助金交付要領、補助金の手続きは補助金交付規則に規定されている。「地方自治体の長が行う補助金交付決定は私法上の贈与契約である。しかしながらこれは、補助金交付規則の手続きや補助金交付要領に定める条件（負担）、補助金返還（解約）となる事由が補助金交付決定通知書（契約）に明示される「負担付贈与契約」である」（千葉県総務部政策法務課, 2011）との見解がある。なお、民間団体からの寄付については当然私法が適用になり、条件（負担）が付いていれば負担付贈与契約となる¹⁵⁾。

契約には、契約の両当事者が対価関係にある債務を負担しあう双務契約と、一方のみが債務を負担する片務契約とがある（平野, 2018）。一般に片務契約と捉えられている贈与契約であっても「負担付贈与契約」の場合には、民法第553条で「この規定に定めるもののほか、その性質に反しない限り、双務契約に関する規定を準用する」とされている。我妻他（2019）はこれに関して、負担付贈与とは、「受贈者をして一定の給付をすべき債務を負担させる贈与契約」（p.1143）とし、「負担付贈与に準用される主要なものには、同時履行の抗弁権…がある」（p.1144）としている¹⁶⁾。負担付贈与において平野（2018）は「受贈者は確かに対価関係に立つ給付が義務付けられるわけではないが、何らかの義務を負わされるため、有償契約に準じた特別の扱いが必要」となり、寄付申込記載内容に照らして寄付を目的に充当することが負担ないし条件のもとにさ

れたと認めるのが適当とする判例を引用している¹⁷⁾。こういった負担付贈与については「実質的に負担の範囲内では両者は対価関係にあると考えられる」（遠藤他，2002，中田，2017）からである。

同時履行の抗弁権とは，相手の履行の提供があるまで自分の債務の履行を拒絶できる権利のことである（平野，2018）。同時履行の抗弁権の成立には，契約の両当事者間に債権債務の対立が必要である（平野，2018）。負担付贈与においては受贈者の側に債務が生じる。受贈者が負担を履行しない時は，贈与者は，契約を解除できる（民法第541条，第542条の準用）。したがって，負担付贈与と認められる補助金，さらにはこれ該当する場合には寄付金も，契約時に契約条件として定められた内容を履行する義務が課されることになると考えられる。

なお，「受贈者の負担から利益を受ける者は，受贈者でも第三者でも，不特定多数の者でもよい」（遠藤他，2002），つまり，負担（条件）の履行により利益を得る者は当事者以外，社会一般でも構わない。つまり，補助金等のように公益・共益に資するためのものも該当すると考えられる。

4.2 米国の契約法

米国では契約法という単一かつ統一的な連邦法（federal law）は存在しない。米国の契約法理は伝統的にコモン・ロー（common law）の法体系の中で州ごとに培われてきた（高田，2018）。その重要な法源として契約法第2次リステイメント（Restatement（Second） of Contracts）（以下，リステイメント）がある¹⁸⁾。リステイメントにおいては「条件（condition）」を「契約上の義務の履行期が到来する前に発生しておかなければならない事象であり，発生することが不確実なもの」（Rest, 2d Con.224条）としている。これについては，「①契約当事者が契約の履行を行う前までに起こらなければ，②相手方の契約上の義務を取消すなど修正する効果を持つ」（樫，2019）ものと解されている。

ここでは履行期が到来するまでに発生していなければならないが，発生することが不確実なことを「条件」としている。そして，これを前章のASC958での検討に則して考えてみると，そういった不確実なものは基準が規定する寄付の範疇（条件付きでないもの）に入らないため，当期の収益として認識されないと捉えられていると考えられる。そして，条件に適合するようになった（確実となった）部分だけが収益になると考えることができよう。

5 小括—結びにかえて—

現在，補助金等の会計的取扱いについては，法人形態や国等によって異なっている¹⁹⁾。独法について，まず，その制度上政府との「密接な関係」ゆえに補助金等の受領に当たって負託された業務を遂行する義務が生じると捉えられ負債とされていると考えた。しかしこれについて，支出

者と受領者との相互関係の立場によって会計処理を規定するのではなく、補助金等そのものを契約として捉える立場によって、その契約が受領者に義務を生じさせる負債として捉えられるものなのかどうかという点から会計処理を規定することもできるのではないかとの視点から「条件」に着目して検討を加えた²⁰⁾。

これまで、補助金等は贈与取引と捉えられ、負債と捉えられていない。つまり贈与取引は片務取引であり、同時履行の抗弁権は生じず受領者に義務は生じない。義務が伴わないものであるため負債とはされてこなかった。しかし、民法の規定を考察すると片務契約でも負担付贈与は「受贈者も一定の給付をする債務を負担する贈与契約」(中田, 2017)である。そうであれば受領者に義務が生じるため負債との関係を整理する必要が生じると考えられる。なお、負担に該当するかどうかについては具体的な検討が必要であるが、地方自治体の補助金は負担付贈与に該当するとする見解が存在し、また、寄付金についても受領者に義務があるとする判例もある。

米国基準(ASC958)では寄付についての規定があり、そこでは寄付を収益処理するとされている。しかし当規定は「条件なし」の資源移転についての規定である。図表1のBに示したように条件が付いているものは条件に適合した部分についてのみ収益とするとされている。そして条件とはリステイトメントによれば契約の効力が発生するときまでに実現していなければならないが実現が不確実なものである。つまり、不確実な部分については確実になるまで収益を認識しないとされていると考えられる。

国際会計(IAS20号)においては、政府補助金は無償で与えられることはまれで、交付の附帯条件を満たすことによって獲得されること、(条件を満たすに従って)繰延収益から「それに関連するコストを費用として認識する期間」にわたって損益に認識するとされている。

したがって補助金等について一律に、贈与取引であるから収益とするのではなく、負担(条件)が付いているかどうかによって当期の収益として認識するかどうか判断されるべきと考えることができよう。そして、当期の収益とされない流入資源の貸方項目については、徳賀(2002)が「…使途が限定された国庫補助金などは、将来の経済的便益の犠牲を前提とした資金の提供であるため、資産負債中心観の下でも負債性を有するとの解釈が可能である。ただし、その場合には、繰延利益としてではなく、負債として認識され、評価されるべきであろう。」とするように、義務が存する一負債概念に適合する一のであれば、繰延収益としてではなく負債そのものとして認識することになると考えられる。

本稿では、補助金等の会計の取扱いについて、海外の基準や民法等の規定を踏まえて主に「条件」の有無に着目して考察した。今後、条件の意味や内容をさらに検討し精緻化することが課題である²¹⁾。その際、補助金の性質が国によっても、またそれぞれの補助金によっても異なることや、学問領域による用語の意味の違いについての注意深い考察が必要である。さらに、負債とする部分があると考えた場合、前受金との関係や契約債務の中での位置づけなど検討する課題が多いため、今後一層、関係領域研究や実務の動向なども含めて研究していきたい。

注

- 1) 従前より行われてきた贈与取引における資本説と収益説といった視点から考察するものではない。
- 2) もとより贈与取引一般についての基準があるわけではない。本稿では補助金等と寄付金を取り上げるがこれらは贈与取引の一角をなすものである。
- 3) 法人税法第42条には、「…帳簿価額を損金経理により減額し、又はその圧縮限度額以下の金額を当該事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法（政令で定める方法を含む。）により経理したときは、その減額し又は経理した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。」とある。
- 4) このほか、国庫補助金を「独特の「贈与剰余金」であるとする見解」を別建てして3つに分類される場合もある。これは自己資本を払込資本、贈与資本、稼得資本及び評価替資本と捉えるものである（木村他、1965）。新井（1985）では、資本説と利益説の論拠の比較が行われている。
- 5) 藤井（2019）に詳しい論考がある。
- 6) 寄付金については注解注65「寄附金の負債計上について」に「寄附金は、…寄附者があらかじめその用途を特定したり、あるいは独立行政法人の側で用途を示して計画的に管理支出することが想定され、独立行政法人が通常はこれを何らかの特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという責務を負っているものと考えられる。このため、受領した寄附金の会計的な性格として、あらかじめ用途が特定されて管理されている寄附金に関しては、その未使用額と同額の負債の存在を認め、受領した期の終了後も引き続き独立行政法人に留保することとしている。」とある。ここでは、単なる贈与ではなく特定の事業のための支出に計画的に充てなければならないという「責務を負っている」ことから負債とされていることがわかる。
- 7) 運営費交付金の収益化について、独法基準注解注61において業務達成基準を原則としている。ただし期間進行基準及び費用進行基準が限定的に認められている。
- 8) IAS20号では、政府を「地方、国家又は国際機関のいずれかを問わず、政府、政府機関及びそれに類似する機関」（par.3）としている。
- 9) そのほか、政府補助金は財政援助を目的としており返済は予定されていないこと、政府補助金は営業活動の成果として稼得されたものではなく、関連費用を伴わずに供与された奨励金であることが挙げられている（par.14）。
- 10) わが国で国際会計基準を適用している企業のうち5割近くが政府補助金についての繰延収益処理を行っている（石津,2019）。
- 11) 958-605-156-6には、営利主体への政府からの資産の移転は適用外となっているにも関わらずこれを用いているという状況である。
- 12) このほか、当基準には「寄附者が付した制限」（Donor-imposed restriction）（寄附者の規定で、（寄附受領組織体の）経営側による限定（limits）よりもより明確に寄附資産の利用を明示するものであり、寄附資産の利用制限は一時的なものか永久的）の規定もある（ASC958）。これは条件と異なるため義務には該当しないと考えられる。両者の区別については石津（2018）、金子（2019）参照。
- 13) 補助金との関係における負債の定義については石津（2019）において行っている。そこでは「現在」の債務と言えるかどうかの整理も行った。なお、この検討に当たっては更に停止条件と解除条件（西川,2004）についての考察が必要であるが、これについては別稿で行いたい。
- 14) 補助金交付規則等に基づく交付決定については行政処分性を認め、交付要綱のみに基づくものには行政処分性を認めないとする見解もある（碓井,2011）。

- 15) 法的には、契約の効力の発生時点の捉え方等に関して負担と条件を区別して検討する必要がある。しかしここでは、補助金として契約は成立しており、資金が前受けされていることに注目して検討している。例えば、資金が贈与者（資金提供者）の支出目的に合致するように使用されない場合（提供すべきとしたサービスを提供しない等）に、その前受けした資金を贈与者（資金提供者）に戻す理由が、契約不履行によるか契約無効によるか等についての検討には踏み込んでいない。今後、法的な効力の発生等の側面からも検討を深めていきたい。
- 16) ただし、同時履行の抗弁権等の規定を準用するに当たっては、負担の性質に応じた具体的な検討が必要としている（我妻他, 2019）。また、中田（2017）は、同時履行の抗弁権には肯定説が多いが否定説もあるとする。しかしこれは「準用」かそれとも「双務契約上の相互関係ではないが公平の観点から同時履行関係を認める」という問題であるに過ぎないと述べている。
- 17) 平野（2018）は、「約束された用途への使用」は債務すなわち負担と言えるかどうかに関して、宗教法人に対する「目的の特定された寄付」の目的が果たされていないことから生じる返還請求の可否についての長野地松本支判10・3・10判タ995号175頁を引用し、寄付申込記載内容に照らして寄付を目的に充当することが「負担ないし条件のもとにされた」と認めるのが「適当」とする判例があることを述べている。
- 18) 米国契約法大系においては、契約法第2次リステイメントとともに統一商事法典（Uniform Commercial Code, 以下U.C.C.）があるが、これの第2編（Article2）が対象とする物品は動産に限られ、不動産、建物、役務等は対象としていない（高田, 2018）。このためここでは契約法第2次リステイメントを取り上げる。なお、契約に関しては基本的に州ごとに契約法理が制定法（statutes）が整備されているが、これらは契約法第2次リステイメントやU.C.C.と大差ないものである（高田, 2018）。
- 19) 勿論、補助金の性質は国によって異なる部分があると考えられる。ここでは、条件の付いた契約という視点から検討している。
- 20) 現代の会計が志向する資産負債アプローチからしても、義務が存在するかどうかという視点からの検討には意義があると考えられる。
- 21) 契約の効力の発生側の側面から、「負担」との区別の精緻化などの課題がある。また、当該義務が現在の義務に該当するかについても、停止条件・解除条件などの考察を踏まえて更に検討することも課題である。

参考文献

- Financial Accounting Standards Board (2016) *Accounting Standards Codification* (ASC) 958.
- Financial Accounting Standards Board (2015) *Proposed Accounting Standards Update, Government Assistance* (Topic832)
- Financial Accounting Standards Board (1985) *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements.*
- International Accounting Standards Board (2018) *Conceptual Framework for Financial Reporting.*
- International Accounting Standards Board (2008) IAS No.20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.*
- International Accounting Standards Board (2005) *Exposure Draft of Proposed, Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets and IAS 19 Employee Benefits.*
- 新井清光（1985）『企業会計原則論』森山書店。
- 石津寿恵（2019）「国庫補助金の会計処理－資産負債アプローチの側面から－」『産業経理』第79巻第2号、pp.49-60。

- 石津寿恵 (2017) 「非営利組織会計における補助金の負債性に関する展望」『経営論集』第64巻第1.2.3合併号, pp.95-109。
- 池田幸典 (2016) 『持分の会計－負債・持分の区分及び資本取引・損益取引の区分』中央経済社。
- 碓井光明 (2011) 『行政契約精義』信山社。
- 遠藤浩, 川井健, 原島重義, 広中俊雄, 水本浩, 山本進一 (2002) 『民法 (6) 契約各論 (第4版増補補訂版)』有斐閣。
- 大鹿行宏編 (2011) 『補助金等適正化法講義』大蔵財務協会。
- 岡部利良 (1959) 「贈与剰余金の利益性」『企業会計』第11巻第14号。
- 大日方隆 (2013) 『アドバンスト財務会計』中央経済社。
- 金子良太 (2019) 「収益認識会計基準が政府・非営利組織会計に与える影響」『會計』第195巻第6号, pp.73-85。
- 川村義則 (2007) 「非金融負債をめぐる会計問題」『金融研究』(日本銀行金融研究所) 2007/8, pp. 27-67。
- 企業会計基準委員会 (2006) 『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』。
- 木村重義, 蔦村剛雄編著 (1965) 『新版会計原則コンメンタール』中央経済社。
- 公益財団法人助成財団センター (2018) 『助成財団要覧2018』助成財団資料センター。
- 財務省主計局 (2020) 『平成30年度「国の財務書類」のポイント (一般会計・特別会計及び「連結」)』
https://www.mof.go.jp/budget/report/public_finance_fact_sheet/fy2018/point.pdf (2020年11月26日アクセス)。
- 小滝敏之 (2016) 『補助金適正化法解説:補助金行政の法理と実務 (増補第2版)』全国会計職員協会。
- 塩野宏 (2015) 『行政法 I (第六版) 行政法総論』有斐閣。
- 染谷恭次郎 (1999) 『現代財務会計 (第10版)』中央経済社。
- 醍醐聰 (2009) 『会計学講義[第4版]』東京大学出版会。
- 高田寛 (2018) 『アメリカ契約法入門』文眞堂。
- 千葉県総務部政策法務課 (2011) 『政策法務ニュースレター』Vol.7-3 (2011年3月25日)。
- 徳賀芳弘 (2002) 「V章会計における利益観－収益費用中心観と資産負債中心観－」齋藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社。
- 中田裕康 (2017) 『契約法』有斐閣。
- 西川郁生 (2004) 『アメリカビジネス法[第3版]－契約類型と組織法－』中央経済社。
- 平野裕之 (2018) 『債権各論 I 契約法』日本評論社。
- 藤井秀樹 (2019) 『入門財務会計 (第3版)』中央経済社。
- 弥永真生 (2017) 「企業会計と民法の接点」『企業会計』第69巻第10号, pp.21-28。
- 樺博行 (2019) 『アメリカ民事法入門第2版』勁草書房。
- 我妻榮, 有泉亨, 清水誠, 田山輝明 (2019) 『我妻・有泉コンメンタール民法－総則・物権・債権－ (第6版)』日本評論社, pp.1138-1145。

本稿は、平成30年度科学研究費補助金 (基盤研究C) 研究代表石津寿恵 (課題番号19K02023) による研究成果の一部である。

石津寿恵 (明治大学経営学部)

(2020年7月1日 採択)