

「会計制度委員会研究報告第18号『補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告』」の解説（第1回）

公認会計士 **佐瀬 剛**

1. 経緯

日本公認会計士協会（以下「JICPA」という。）は2025年6月26日に「会計制度委員会研究報告第18号『補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告』」（以下「本研究報告」という。）を公表した。

本研究報告の構成は図表1のとおりである。以下では、本研究報告の構成に従って各章ごとに解説をし、本研究報告の留意点を整理する。

本稿ではこのうち、Ⅰ、Ⅱを取り上げ、Ⅲ以降は第2回で解説する。

（図表1） 本研究報告の構成

Ⅰ	はじめに	第1回
Ⅱ	収益に関する補助金等	
Ⅲ	資産に関する補助金等（圧縮記帳に関する会計処理を除く。）	第2回
Ⅳ	資産に関する補助金等（圧縮記帳）	
Ⅴ	全体のまとめ	

2. 「Ⅰ. はじめに」

（1）検討の経緯

「Ⅰ. はじめに」の「1. 検討の経緯」では、以下のとおり、検討の経緯が述べられている。

- ・昨今の激しい経済環境の変化に合わせて、様々な補助金及び助成金（以下「補助金等」という。）が国又は地方公共団体（これらに準ずるものを含む。以下「国等」という。）から交付される事例が数多く見られている。
- ・しかし、我が国には、現時点においては補助金等に関する会計基準は存在しておらず、補助金等に係る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る。

まず、補助金等に係る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るとされている点がポイントである。実務のばらつきがあることを前提として、実務上の課題等を整理した上で「Ⅴ. 全体のまとめ」における「1. 本研究報告に基づく提言」に繋がっている点に留意が必要である。そのため、本研究報告には事例等の記載があり、検討の参考には資すると考えられるが、前提としている事実と状況により適切と考えられる会計処理は異なり得るため、本研究報告で記載されている事例が必ずしもすべての事案において当てはま

るわけではなく、また、事例における会計処理案が選択可能ということではない点には留意が必要である。

「Ⅰ. はじめに」では、我が国には現時点においては関連する会計基準は存在しておらず、補助金等に係る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ることとした上で、関連する会計基準等の内容が以下のとおり記載されている。

- ・企業会計原則注解
かつては、1974年修正前の企業会計原則注解（注7）において、資本的支出に充てられた国庫補助金等は資本剰余金として処理することが例示列挙されていたが、1974年の企業会計原則の修正により同注解（注2）の整備に合わせてこの定めは削除されている。補助金等は資本取引ではなく損益取引として処理する考え方を前提に実務がなされていると考えられる。
- ・企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という。）

収益認識会計基準の検討に際しても、補助金等が収益認識会計基準の適用範囲外か否かが論点となったが、収益認識会計基準の適用範囲は顧客との契約から生じる収益であり、補助金等は顧客との契約に該当しないことが明らかであると考えられるとの理由から、収益認識会計基準において補助金等の取扱いは明示さ

れていない。

- ・圧縮記帳

補助金等に関する会計基準ではないが、これらに関連するものとして、補助金等によって取得した固定資産の会計処理については、企業会計原則注解（注24）及び監査第一委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」において税法に規定する圧縮記帳（以下「圧縮記帳」という。）に関する会計処理及び表示に関する取扱いが示されている。

- ・鉄道業における圧縮記帳

鉄道業に関するものであるが、業種別監査委員会報告第29号「鉄道業における工事負担金等の圧縮記帳処理に係る監査上の取扱い」（以下「業種別監査委員会報告第29号」という。）が公表されており、資産取得に対して政府、地方公共団体等から交付される工事負担金等の会計処理は鉄道業における業種特有の重要な会計方針として取り扱うことが妥当との考え方が示されている。ただし、業種別監査委員会報告第29号においては「これらの取扱いは、鉄道業における工事負担金等の会計処理に関するものであり、鉄道業以外の業種について検討を行ったものではない。」とされており、鉄道業以外の業種での取扱いは明らかではない。

このような現状を踏まえ、JICPAは補助金等に関する会計処理及び開示（圧縮記帳に関する会計処理及び表示を含む。）について、国際的な会計基準における取扱いを参考にしつつ、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を行ったとされている。

また、国際的な会計基準の検討状況も記載されている。

- ・国際会計基準審議会（IASB）

IASBは2021年3月に情報要請「第3次アジェンダ協議」を公表し、2021年9月までコメント募集を行ったが、その中には潜在的なプロジェクトの一つとして国際会計基準書第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」（以下「IAS第20号」という。）に関する項目が含まれていた。しかしながら、多数のコメント提出者がこのプロジェクトを優先度低と評価したことから、当該情報要請に対する回答を踏まえて、2022年3月にIASBは将来議論されるアジェンダの候補リストにIAS第20号に関する項目を含めないことを暫定決定している。

- ・米国財務会計基準審議会（FASB）

FASBは2022年6月にコメント募集「企業による政府補助金の会計処理」を公表し、政府補助金の会計処理に関して、どのように認識、測定及び表示すべきか具体的なガイダンスがない中で、IAS第20号の取扱いを米国会計基準に取り込むべきかどうかについて、2022年9月までコメント募集を行った。検討の結果、

2023年11月にFASBは「政府補助金の会計処理」のプロジェクトをテクニカルアジェンダに追加することを暫定決定し、IAS第20号における会計上の枠組みを活用しつつ検討を進めており、2024年11月に会計基準更新書案（公開草案）「政府補助金（Topic832）：営利企業による政府補助金の会計」を公表している。

（2）本研究報告の位置付け

本研究報告は、補助金等に関する会計処理及び開示（圧縮記帳に関する会計処理及び表示を含む。）について、これまでのJICPAにおける調査・研究の結果及びこれを踏まえた現時点における考えを取りまとめたものであるとされている。

なお、研究報告は委員会における研究成果であり、JICPAの会員・準会員に対して規範性はない。

（3）本研究報告の構成

① 補助金等の範囲

補助金等には、様々な形態があるが、本研究報告では、国等から交付される補助金等のうち反対給付のない収益（非交換取引収益）に該当する補助金等を検討の対象とするとされている。

また、補助金等の交付に付帯条件（補助金等の交付について付された条件をいう。以下同じ。）が付されており、当該付帯条件が満たされなければ補助金等が支給されない、又は返還が求められるものもあるが、それらの付帯条件にも着目して検討を行っているとしてされている。

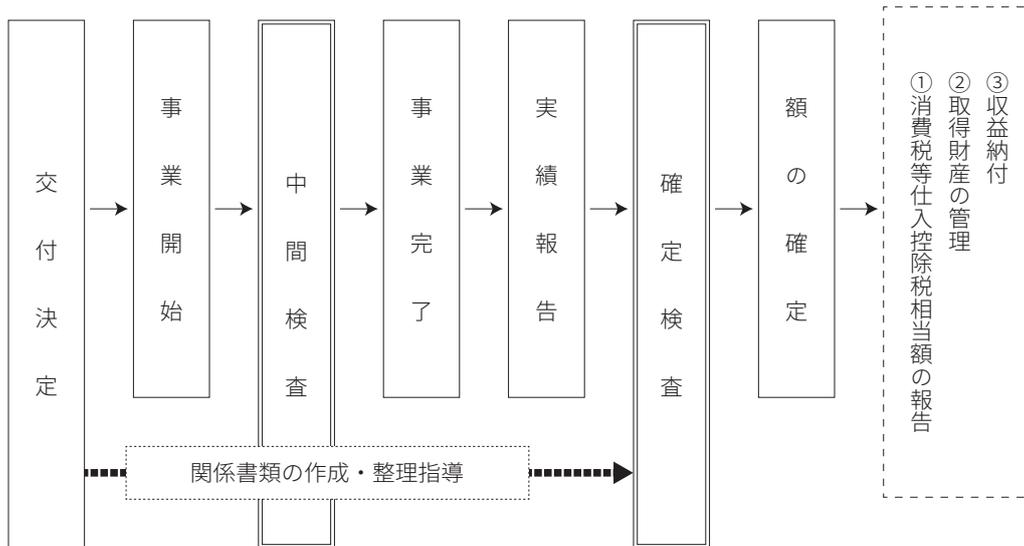
一方、補助金等という名称であっても、その実態は反対給付のある収益（交換取引収益）、すなわち、双務契約と同様のものもあるため、以下のように記載されている。

- ・実態が双務契約となる補助金等については、その名称にかかわらず他の双務契約と同様の収益認識を行うことになると考えられる。

- ・例えば、補助金等という名称であっても、実態として国等が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」に該当し、当事者間の取決めが法的な強制力のある権利及び義務を生じさせる「契約」に該当すると判断される場合には、通常の「顧客との契約から生ずる収益」と同様に収益認識会計基準に従い会計処理を行うことが考えられる。

また、補助金等の標準的な業務フローが紹介されている（図表2参照）。申請された補助金等が交付決定された後に事業が実施され、事業完了後に実施した事業の内容が実績報告され、確定検査で確認されると補助金等の金額が確定する（原則、後払い）という流れになると考えられるとされている。

(図表2) 補助事業の標準的な業務フロー



(出典：経済産業省大臣官房会計課「補助事業事務処理マニュアル」6ページ 2022年6月)

② 補助金等の分類

IAS第20号を参考に2つに分類し、資産に関する補助金等に密接に関連する論点として圧縮記帳に関する会計処理及び表示についても検討を行っており、図表3のとおり、3つに分類して検討している。

(図表3) 補助金等の分類

① 収益に関する補助金等
② 資産に関する補助金等 (圧縮記帳に関する会計処理を除く。)
③ 資産に関する補助金等 (圧縮記帳)

3. 「II. 収益に関する補助金等」

(1) 会計処理等の考え方

① 会計処理 (認識時点)

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が図表4のとおり挙げられている。その上で、以下のとおり小括されている。

・我が国においては補助金等の認識に関する会計基準は存在しないため、図表4の考え方を参考に、補助金等の交付額確定通知の受領時や付帯条件を満たした時点等、具体的にどの時点で企業が計上すべきかについて、

事実と状況に応じて判断することになると考えられる。

・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ているか、満たす可能性が確実かどうかの検討が必要となると考えられる。

(図表2) 補助事業の標準的な業務フローにあるとおり、具体的には「確定検査」を経て「額の確定」となることを十分に勘案して検討することが必要であると考えられる。

(図表4) 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

考え方	内容
実現主義	<ul style="list-style-type: none"> ・収益認識会計基準等が適用されない場合の収益認識の一般原則として企業会計原則の実現主義に基づき (企業会計原則 第二 損益計算書原則 三 B)、補助金等の会計処理を検討することが考えられる。 ・企業会計原則の実現主義の下での収益認識要件としては、一般に「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」が求められていると考えられる。 ・補助金等については、財貨の移転等の反対給付がないことから、企業会計原則の実現主義は補助金等に直接適用される会計基準ではないと考えられるが、補助金等の認識時点を判断するに当たっては「対価の成立」を含む実現主義の考え方を勘案することも考えられる。 ・この場合、補助金等については、支給決定通知の受領時や補助金の入金時など、具体的にどの時点で企業が計上すべきかについては、より具体的な定めはないため、事実と状況に応じて判断することになると考えられる。

考え方	内容
非営利組織モデル会計基準	<p>・JICPA（非営利組織会計検討会）は2019年7月31日に非営利組織会計検討会による報告「非営利組織における財務報告の検討～財務報告の基礎概念・モデル会計基準の提案～」を公表している。モデル会計基準開発に向けて、非営利組織会計検討会において、モデル会計基準について検討を行い公表したものである。</p> <p>・当該報告には「附属資料2 非営利組織モデル会計基準」があり、その第194項において以下のような補助金及び助成金に係る記述がある。ここでは、原則として補助金等の交付決定通知を受領した時点で補助金等の収益を認識し、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を認識するとされている。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>補助金及び助成金</p> <p>194. 公的機関や助成団体から受領する補助金や助成金（以下「補助金等」という。）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。</p> </div>
法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準	<p>・企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（以下「法人税等会計基準」という。）第7項において、過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等に関する還付税額の会計処理が以下のとおり定められている。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>7. 過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により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、企業会計基準第24号第4項(8)に定める誤謬に該当するものを除き、当該還付税額を損益に計上する。</p> </div> <p>・この点、補助金等は法人税等会計基準第2項の適用範囲に該当しないことから、法人税等会計基準は補助金等に直接適用される会計基準ではないと考えられるが、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と考えられる。また、法人税等会計基準では、企業会計原則における実現主義よりも具体的な蓋然性の閾値（還付が確実に見込まれる。）や測定要件（合理的に見積もることができる。）が示されている。</p>
(参考) IAS第20号における取扱い	<p>・IAS第20号では、政府補助金は、公正価値で測定される非貨幣性の補助金も含めて、次のことについて合理的な保証が得られるまで、認識してはならないとされている（IAS第20号第7項）。</p> <p>(a) 企業が補助金の付帯条件を遵守すること</p> <p>(b) 補助金を受領されること</p> <p>・政府補助金は、企業が付帯条件を満たし、かつ補助金を実際に受け取るという合理的な保証が得られるまでは認識されない。補助金を受け取ること自体は、当該補助金の付帯条件を履行しているか又は履行するであろうという決定的な証拠とはならないとされている（IAS第20号第8項）。</p>

② 表示

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るとされている。その理由として以下が挙げられている。

- ・企業は、通常は、補助金等を支給する国等の代理として事業対象を行うのではなく、主体的に行うものであることから、事業対象に係る費用と補助金等に係る収益を相殺する純額処理をしないと考えられる。
 - ・総額主義の原則（企業会計原則 第二 損益計算書原則一B）の観点からも、原則として総額処理することになると考えられる。
 - ・通常、補助金等は顧客との契約から生じる収益ではなく、本研究報告においては反対給付のない収益（非交換取引収益）に該当する補助金等を検討の対象としていることから、原則として営業外収益に計上することになると考えられる。
- なお、純額処理する場合、利害関係人が会社の財政状

態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められるときには、相殺表示している旨、相殺された金額を追加情報として開示することが考えられるとされている。

実務を踏まえて純額処理にも触れていると考えられるが、原則は総額表示とされており、純額表示に触れているものの、その理由は記載されていない。前述2.「1.はじめに」(1)検討の経緯で記載したとおり、我が国には現時点においては補助金等に関する会計基準は存在しておらず、補助金等に係る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るため、実務に配慮して純額処理にも触れたと考えるのが妥当であると考えられる。

(2) 実務上の課題

実務上の課題として、図表5の課題が挙げられている。課題の(1)には事例が2つあるものの、我が国では補助金収入の認識に関する会計基準が存在しない中で参考

に考えられる会計処理を示したものであり、実務での具体的な適用に際しては、適切な事実認定の下で判断することが求められる。したがって、前提や事実認定が異なる

場合には、同様の会計処理になるとは限らないことに留意する必要があるとされている。

(図表5) 収益に関する補助金等に係る実務上の課題

課題	内容
(1) 収益に関する補助金等の会計処理及び損益計算書上の表示	<ul style="list-style-type: none"> ・事例1 (研究開発助成金 (単年度交付)) ・事例2 (雇用調整助成金) ・課題
(2) 会計方針	<ul style="list-style-type: none"> ・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」(以下「企業会計基準第24号」という。)において、会計処理の対象となる会計事象や取引(以下「会計事象等」という。)に関連する会計基準等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る(企業会計基準第24号第4-2項)。また、関連する会計基準等の定めが明らかでない場合は、特定の会計事象等に対して適用し得る具体的な会計基準等の定めが存在しない場合をいう(企業会計基準第24号第4-3項)とされている。 ・本研究報告「II. 収益に関する補助金等」において取り上げた補助金等の会計処理は会計事象等に関連する会計基準等の定めが明らかでない場合に該当すると考えられ、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る。
(3) 収益に関する補助金等のキャッシュ・フロー計算書上の表示	<ul style="list-style-type: none"> ・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・フローに該当すると考えられるが、小計欄は「営業活動によるキャッシュ・フロー」のうち、おおむね営業損益計算の対象となった取引に係るキャッシュ・フローの合計額を意味することから、小計欄に含めるのか、小計欄以下の項目とするのかが論点となる。 ・小計欄に含める方法、小計欄以下の項目とする方法の2つが示されている。いずれの方法を採用するかは、キャッシュ・フロー計算書の表示の明瞭性、財務諸表利用者がキャッシュ・フローの状況を把握するに当たっての有用性等を勘案して判断するものと考えられる。

以下では、図表5(1)の課題について補足する。

事例1 (研究開発助成金 (単年度交付)) では、

- ・国等へ開発費助成金を申請し、その後、国等から交付決定通知書を受け取る。
- ・当該開発費助成金は、助成金の交付の対象となった研究開発を行う者である企業 (助成事業者) に対し、当該研究開発に必要な費用の一部を助成するものとする。という助成金を取り扱われている (詳細は本研究報告参照)。

● 助成金に係る収益の認識時期

会計処理案として以下の3つの例示を挙げた上で、助成金の交付の目的と助成事業者に課された義務等を考慮して、事実と状況に応じて判断することになると考えられるとされている。

- ・会計処理案(1)：助成金の額の確定時に一時の収益として認識する。
- ・会計処理案(2)：助成金の額の確定時以降、企業化状況の報告期間満了までの期間にわたって収益として認識する (収益納付する額を除く。)

- ・会計処理案(3)：企業化状況の報告期間満了時に収益として認識する (収益納付する額を除く。)

例示として挙げられた3つの会計処理案は想定される実務上の処理を挙げたものである。前提としている事実と状況により適切と考えられる会計処理は異なり得るため、これらの会計処理案が選択可能ということではなく、企業の財政状態、経営成績を適切に表すと考えられる会計処理を行うべきであることに留意する必要がある。

また、コメント対応表¹⁶において、助成金に係る収益の認識時期について中間検査との関係に関するコメントへの対応がある。中間検査は、補助金の事業対象の終了後における額の確定行為の負荷の分散及び誤認識、誤処理等の速やかな是正等を目的として、年度ごとに検査を受けるものである ((図表2) 補助事業の標準的な業務フロー参照)。当該コメント対応では「事例1 (研究開発助成金) では、ご指摘のような中間検査を前提とした補助金等の事例ではございませんが、中間検査を前提とした補助金等について具体的にどの時点で企業が補助

1 会計制度委員会研究報告「補助金等の会計処理及び開示に関する研究報告」(公開草案)は2025年2月19日に公表され、広く意見を求めていた。コメント対応表は、公開草案に寄せられた主なコメントの概要とそれらに対する対応を公表しているものである。

金等を計上すべきかについて、個々の補助金等の内容や中間検査の位置付けを踏まえて、事実と状況に応じて判断することになると考えられます。なお、事例1は中間検査を前提としない単年度交付の研究開発助成金であることを明示しました。」として中間検査の考え方を取り扱っていない。実務上は、助成事業の内容・進捗状況、中間検査の意義等、慎重に検討するべきものと考えられる。

なお、報告義務や収益納付に関する付帯条件を満たすことができなくなった場合、補助金等を全部又は一部返還する義務が生じるため、将来、収益に計上される可能性よりも外部に返済される可能性を重視して、補助金収入の全部又は一部の金額について仮受金等として負債に計上する方法は考えられるとされている。したがって、収益計上しない補助金の入金は預り金等で処理されると考えられる。

● 助成金に係る収益の表示

前述3.「II. 収益に関する補助金等」(1)会計処理等の考え方 ② 表示で取り上げられている収益の表示に関する論点がここでも取り上げられている。

以下より、原則として、研究開発費と助成金を純額処理することはなく、助成金は営業外収益に計上することになると考えられるとされている。

- ・ 企業は国等の代理として研究開発を行うのではなく、主体的に行うものであることから、研究開発費と助成金を純額処理することはしないと考えられる。
- ・ 総額主義の原則により、助成対象の研究開発費と助成金に係る収益を相殺することは適切ではない。
- ・ 助成対象の研究開発費と助成金に係る収益は、通常、異なる事業年度に発生すると考えられる（助成

金に係る収益は研究開発費用の発生よりも後の事業年度となる。)。また、同一事業年度内の研究開発費と助成金に係る収益に対応関係はないため、両者を相殺するのは合理的ではない。

また、純額処理する場合には、追加情報の注記の趣旨に鑑み（監査・保証実務委員会実務指針第77号「追加情報の注記について」第3項から第6項参照）、利害関係人が会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する適正な判断を行うために必要と認められるときには、相殺表示している旨、相殺された金額を追加情報として開示することが考えられるとされているが、その理由は記載されていない。

なお、コメント対応表7において、どのような場合に純額処理が認められるかの条件の記載を求めるコメントへの対応がある。当該コメント対応では「我が国の会計基準においては、損益計算書における補助金等の純額処理の条件についての参考となる定めはないことから、本研究報告においても事例1（研究開発助成金）及び事例2（雇用調整助成金）における純額処理の具体的な条件について記載しておりません」とされている。

収益に関する補助金等の会計処理及び損益計算書上の表示に関する課題として、収益に関する補助金等の会計処理及び損益計算書上の表示は企業により異なる可能性があり、その場合、これらに関する企業の判断による比較可能性の低下をもたらすことになるとされている。したがって、これらに関する考え方を開示により明確にすることが期待されるとされている。

以 上