

「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2回）

公認会計士 ^さ ^せ 佐瀬 ^{たけし} 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。

本稿では第1回の記事に続いて、Ⅲ～Ⅴを取り上げて解説する。

（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. 「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。）」

本章では、資産に関する補助金及び助成金（以下「補助金等」という。）について、圧縮記帳に関する会計処理を除き、会計処理等を考察している。

（1）会計処理等の考え方

企業が固定資産を購入又は建設すること等を条件として、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。）から受領する補助金等の会計処理としては、大別すると(1)資本説と(2)利益説に分けることができると考えられる（図表2参照）とされている。

その上で、現状の制度会計上、利益説に基づき会計処理することになると考えられるとされている。しかしながら、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、後述の企業会計原則における実現主義（対価の成立の時点）、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（還付が確実に見込まれ金額が合理的に見積り可能な時点）及び非営利組織モデル会計基準第194項（付帯条件を満たした時点）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補助金を利益として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とされている。

なお、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とされている。

以上の考え方は前回の記事の「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）」と同様であると考えられる。

（図表2）資産に関する補助金等の会計処理の考え方

会計処理	
(1) 資本説（資本剰余金に計上する方法。制度上は不採用）	
(2) 利益説	一時点で利益を計上する方法
	一定期間にわたり利益を計上する方法

● 資本説

我が国の現行の会計基準では、資本説は採用されておらず、後述する利益説に従っていると考えられる。なお、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。）でも、キャピタル・アプローチは採用されていないとされてい

る。

●利益説

利益説によれば、資本取引は株主との取引に限定すべきと考えているため、補助金等は資本剰余金ではなく、損益計算書に計上すべきとされている。

利益説は、さらに、期間配分を前提とせず一時点で利益を計上する方法と一定期間にわたり利益を計上する方法に大別されるとされている（図表3参照）。

ただし、会計処理方法として選択適用するものではなく、具体的にどの時点で企業が計上すべきかは事実と状況に応じて判断することになると考えられる。

前述のとおり、本研究報告においても、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、上記の企業会計原則における実現主義（対価の成立の時点）、法人税等会計基準第7項（還付が確実に見込まれ金額が合理的に見積り可能な時点）及び非営利組織モデル会計基準第194項（付帯条件を満たした時点）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とされている。なお、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とされている。

（図表3）利益説における2つの計上方法

計上方法	計上方法の内容
補助金を一時点の利益として計上する方法	●補助金等により取得した固定資産を取得時の公正な評価額を基礎として計上することになる（企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五 F参照）とされている。 ●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ものの、参考になるものとして、下記のような会計基準等がある（それぞれの詳細については、前回の記事を参照）とされている。 ・企業会計原則の実現主義 ・非営利組織モデル会計基準第194項・補助金及び助成金の取扱い ・法人税等会計基準第7項 ●なお、IAS第20号では、政府補助金は、企業が補助金の付帯条件を満たし、かつ、補助金を受領することについて、合理的な保証（reasonable assurance）が得られるまで、認識してはならず、また、補助金で補償することを意図し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、定期的に純損益に認識しなければならないとされている（IAS第20号第7項及び第12項）。
一定期間にわたり利益を計上する方法	●一時点で利益を計上する方法と同様に、補助金等により取得した固定資産を取得時の公正な評価額を基礎として計上することになる（企業会計原則 第三 貸借対照表原則 五 F参照）とされている。 ●我が国では補助金等の認識に関する会計基準が存在しないが、IAS第20号では、政府補助金は、企業が補助金の付帯条件を満たし、かつ、補助金を受領することについて、合理的な保証（reasonable assurance）が得られるまで、認識してはならず、また、補助金で補償することを意図し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、定期的に純損益に認識しなければならないとされている（IAS第20号第7項及び第12項）。 ●非営利組織モデル会計基準第194項（付帯条件を満たした時点）を参考に、費用と収益の対応関係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るとされている。

（2）表示

我が国の会計基準においては、資産に関する補助金等の表示区分については、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る（企業会計原則注解（注12））とされている。

（3）注記

我が国の会計基準においては、企業会計原則注解（注24）以外に資産に関する補助金等について、具体的な注記に係る定めはない。資産に関する補助金等の認識規程については、我が国の会計基準には具体的な定めがなく、実務に多様性が存在する可能性があるため、「関連する会計基準等の定めが明らかでない場合」として、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るとされている。また、付帯条件の内容、補助金等の返還条件等についても、追加情報の注記として開示することが望ましいと考えられるとされている。

（4）実務上の課題

具体的事例（図表4参照）を取り上げ、資産に関する補助金収入の認識時点について検討を行っている。我が国では、課税の繰延べ効果享受するため、税務上、圧縮記帳を採用することが多いと考えられるものの、例えば、繰越欠損金の失効が見込まれる場合等において、資産に関する補助金等について圧縮記帳を採用しない場合があるとされている。

(図表4) 具体的事例

① 交付額は確定しているが、補助金等の交付が翌期となるケース
② 補助金等が一定の期間にわたり分割して交付されるケース
③ 当事業年度において補助金等の交付額が確定していないケース
④ 補助金等が概算で交付されたが、固定資産の取得と交付額の確定が翌期になるケース
⑤ 補助金交付額確定後も一定期間にわたる付帯条件の遵守が要求されるケース

なお、これらは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とされている。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。

● 具体的事例①～④

前提条件は異なるものの、国等の確定検査の完了を経て、補助金等の交付額の確定通知を受領しているか否か

に着目して会計処理を整理している点は共通している。

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とされているが、この点は参考にすべきであろう。

● 具体的事例⑤

具体的事例⑤を個別に取り上げる（図表5参照）。会計処理の考え方として会計処理案が3つ挙げられているが、事実と状況に応じて会計処理を慎重に判断する必要があると考えられる。

(図表5) 具体的事例⑤の内容

前提
・ 企業は、固定資産の取得に関して、当事業年度において国から補助金等の交付額の確定通知を受領している。 ・ 補助事業完了後（固定資産の取得が完了し、経費が全て支払われた時点）、一定の期間（例えば、5年間）にわたり国から認定された計画の取組内容に沿って固定資産を使用し、補助事業に係る事業継続状況等について報告することが要求されている。 ・ 仮に、当該計画の取組内容が変更され、事後的に認定を取り消されると、補助金等の交付額の確定通知を受領した後であっても、国から交付決定の取消が可能であり、企業に補助金等の全部又は一部について返還義務が生じる。 ・ また、企業が補助事業により取得した固定資産については、一定の期間（例えば、補助金交付の目的として定めた期間や税法の耐用年数）において処分（例えば、目的外使用、譲渡、貸付、担保提供）が禁止されており、やむを得ず処分した場合には、補助金等の全部又は一部を返還することが要求されている。
論点
論点として以下の3つが挙げられている。付帯条件の取扱いを中心に挙げられている。 ① 補助金等の付帯条件とは何か。どのような付帯条件が補助金等の認識時点に影響するか。 ② 補助金等に付帯条件がある場合、補助金収入はいつの時点で認識すべきか。 ③ 一定期間にわたり遵守が要求される付帯条件に違反し、期間の経過とともに返還額が通減する場合、補助金収入はいつの時点で認識すべきか。
利益の認識時点に影響する付帯条件
上記論点に関連して付帯条件の分析がされており、その内容は以下のとおりである。 ・ 補助金等の付帯条件とは、補助金等の交付について付された条件をいう。付帯条件には、申請した補助事業の対象となる固定資産の取得だけでなく、補助金等の交付額確定後も企業に補助金等の交付を対象とした事業の継続など、一定の義務を課すものがある。当該条件を満たさない場合、企業に補助金等の返還義務が生じる付帯条件については、補助金等の利益の認識時点の判断に影響すると考えられる。 ・ なお、補助事業に関する書類の保管に関する義務などの事務管理的な付帯条件については、実務上、企業に補助金等の返還義務が生じる可能性がほとんどないと判断して、補助金等の利益の認識時点の判断において考慮しない場合があると考えられる。 ・ ただし、補助金等の交付額確定後も一定の期間にわたり、補助事業に係る事業継続の状況等の報告が求められる場合においては、このような利益の認識時点に影響しない事務管理的な付帯条件に該当しないと考えられる。補助金等の交付規程において、補助金等の交付の条件として、固定資産の取得だけでなく補助事業の継続を明示的に求めているか、又は当該報告義務により、補助金等の目的を達成するため、事業の継続を黙示に求めていると考えられる。この場合、補助金等の利益の認識時点の判断において考慮する必要がある付帯条件であると考えられる。

- ・したがって、補助金等の利益の認識時点の判断において考慮すべき付帯条件が否かは、事実と状況に応じて、慎重に判断する必要がある。

会計処理の考え方

その上で、例えば、以下の会計処理が考えられるとされている。

会計処理案①：補助金交付額の確定時点で利益として一括して認識

- ・補助金等の交付の目的は、企業が固定資産を取得する際に必要なコストの一部を補助することであるため、企業が固定資産を取得し、その後の国等の確定検査を経て補助金等の交付額が確定したときに、補助金等受領の要件を具備したと考え、その時点で一括して利益を計上することが考えられる。
- ・確定通知の受領後の付帯条件については、当該付帯条件を遵守する蓋然性を検討することが考えられる。例えば、補助金交付後の一定の期間において、補助金等により取得した固定資産の稼働（事業の継続）が要求され、資産の処分が制限されているが、当該一定の期間にわたり固定資産を稼働し処分しないという付帯条件を満たすことが確実に見込まれる場合が考えられる。
- ・このような場合には、企業は固定資産の取得が完了しており、確定通知の受領後の付帯条件を満たすことが確実に見込まれるため補助金等を返還する可能性はほとんどないことから、補助金交付額の確定時点において補助金収入を利益として一括して認識することが考えられる。

会計処理案②：付帯条件を完全に満たした時点で利益として一括して認識

- ・補助事業により取得した固定資産は、付帯条件により補助金交付後も一定の期間にわたり固定資産を用いた事業の継続が要求され、資産の処分が制限されるため、当該期間の満了まで補助金等の全額について返還を要しないことが確定していない。
- ・非営利組織モデル会計基準第194項を参考にして、交付額確定後の付帯条件を満たし、補助金等の返還を要しないことが確定した時点で利益として認識すべきと考える場合、会計上は、補助金交付後の一定の期間にわたる固定資産の稼働・保有を継続し、当該制限期間が満了した時点で補助金収入を利益として一括して認識する。
- ・また、法人税等会計基準第7項（還付が確実に見込まれ金額が合理的に見積り可能な時点）を参考にして、交付後の付帯条件を遵守できる可能性が、付帯条件を遵守することが要求される期間の満了まで、確実ではないと判断する場合においても同様である。
- ・なお、当該制限期間が満了して、補助金収入を利益として一括して認識する時点までは、我が国の現行の会計基準の下では、繰延収益やその他の包括利益累計額として計上することは認められないため、仮受金、預り金等の適当な科目で負債として計上するものと考えられる。

会計処理案③：付帯条件の遵守が要求される一定の期間にわたり利益を認識

- ・企業が、補助金等の対象となる固定資産を処分した等により、一定期間にわたり遵守することが要求される期間の途中で付帯条件に違反し、受領した補助金等について期間の経過とともに返還額が逦減する返還義務が生じる場合がある。このような場合には、企業は、固定資産を使用した期間に応じて、一部の期間については付帯条件を満たしたものと考えられる。このため、付帯条件を遵守した一定の期間にわたり、返還不要が確実となった部分の補助金等について、利益として認識することが考えられる。
- ・ここで、交付規程上、一般的な、以下のような二つの異なる期間の付帯条件について、いずれも遵守が要求される場合がある。
 - （ア）交付規程上、定めた一定の期間（例えば、5年間）にわたり、補助金等の対象となる固定資産を使用して事業を継続し、事業継続状況等について報告する義務がある。
 - （イ）税法の耐用年数（例えば、10年間）が到来するまでの間、補助金等が交付された固定資産の処分等（目的外使用、譲渡、貸付、担保提供）が禁止されている。
 仮に、上記（ア）又は（イ）の付帯条件について違反した場合には、いずれの場合でも固定資産の残存簿価相当額に補助率を乗じて算定した補助金等について返還が要求されることを前提とする。
- ・このような場合、補助金等の返還義務の観点からは、より長い期間遵守が要求される上記（イ）の付帯条件に照らし、耐用年数にわたり返還不要が確実となった部分の補助金収入を利益として認識することが考えられる。
- ・また、残存耐用年数が到来するまでの間、受領した補助金等のうち一部の返還可能性がある金額（固定資産の残存簿価相当額に補助率を乗じた金額）については、前述の会計処理案②と同様に、仮受金、預り金等の適当な科目で負債として計上するものと考えられる。

●課題

資産に関する補助金等は、我が国に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、特に一定期間にわたる付帯条件の遵守が要求されるため、以下のような課題が挙げられている。

- 圧縮記帳に関する会計処理を採用しない場合、一時

点で利益を計上すべきかまたは一定期間にわたり利益を計上すべきか、会計処理が必ずしも明らかではなく、実務に多様性が生じる可能性があると考えられる。

- 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ため、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の有用性がより高まることも考えられる。

- 補助金等の付帯条件の達成状況によっては過去に受け入れた補助金等を事後的に返還しなければならない可能性もあるため、付帯条件に違反した場合の帰結と違反が発生する可能性を考慮して、重要性がある場合には補助金等の付帯条件等を会計方針の記載に併せて追加情報の注記として開示することが望ましいと考えられる。

3. 「IV. 資産に関する補助金等（圧縮記帳）」

本章では資産に関する補助金等（圧縮記帳に関する会計処理）の会計処理及び表示を対象としている。

（1）会計処理等の考え方

① 我が国の国庫補助金に関する税務上の圧縮記帳制度の歴史

本研究報告では、圧縮記帳の歴史が図表6のように整理されている。特に税法との調整が長期にわたってあったが、企業会計が税法に歩み寄ることで決着している。

（図表6）圧縮記帳制度の歴史

項目	内容
① 圧縮記帳の導入	● 国庫補助金に関する我が国の圧縮記帳が法人税法上規定されたのは1947年改正の法人税法施行規則である。 ● 1947年改正の法人税法施行規則第11条において、交付された国庫補助金を使用して資本的支出をした場合には、所得計算上損金算入し、また、資本的支出につき資産として計算したときはこれを資産としないこととしている。これが国庫補助金に関する我が国の圧縮記帳制度の始まりであると考えられる。
② 税法との関係	● これに対し、経済安定本部企業会計制度対策調査会は1949年7月9日に、「企業会計原則」及び「財務諸表準則」を公表した。さらに、経済安定本部企業会計基準審議会は1952年6月16日に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」を公表し、税法との調整に関する問題点を提起した。 ● 経済安定本部の解散後、大蔵省企業会計審議会として、1966年10月17日に「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表している。本意見書は税法と企業会計の調整を図ることを目的としている。 ● 税法と企業会計は両者の差異を解消すべく調整を図ってきたが、最終的には1974年の企業会計原則の一部修正により、「贈与その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。」（企業会計原則（企業会計審議会 昭和49年8月30日）第三、五F）と規定する一方、「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。」（企業会計原則（企業会計審議会 昭和49年8月30日）注解（注24））として、取得原価から国庫補助金相当額を控除する直接減額方式による会計処理を容認することとし、企業会計が税法に歩み寄ることで決着している。 ● 監査上の取扱いとしては、JICPAの監査第一委員会（当時）が1983年3月29日に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」（以下「監査第一委員会報告第43号」という。）を公表し、「国庫補助金、工事負担金等により取得した固定資産について、国庫補助金、工事負担金等に相当する金額をその取得価額から控除した場合も、企業会計原則注解24の趣旨に照らして、監査上、妥当なものとして取り扱う。」とし、直接減額方式による会計処理を容認している。 ● 鉄道業においては、業種別監査委員会（当時）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。）を公表し、 ➤ 鉄道業における工事負担金等の会計処理を重要な会計方針として取り扱うこと ➤ 会計方針を変更する場合には会計方針の変更の注記を記載すること ➤ 固定資産の取得原価から工事負担金等に相当する金額を控除した残高のみを記載した場合には、工事負担金等の金額を注記すること ➤ 工事負担金等と固定資産圧縮損を相殺表示した場合にはその旨、その金額を注記することを要求している。
③ 商法との関係	● 企業会計の調整は税法のみならず、商法との調整も図られていた歴史がある。税法との調整に先立ち1951年9月28日に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表された。 ● 税法との調整と同様に、1969年12月16日に公表された「商法と企業会計原則との調整について」では、「商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよる」という方向性を打ち出し、企業会計原則の修正案を公表した。

② 国際的な会計基準における取扱い

IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」第24項での処理方法等が以下のとおり整理されている。

- 資産に関する補助金については、
 - (a) 繰延収益として補助金を計上する方法
 - (b) 補助金を関連する資産から控除して資産の帳簿価額を純額で算定する方法
 のいずれかによって財政状態計算書において表示しなければならないとしている。いずれの方法で表示するかは、会計方針の選択であり、継続適用が求められている。
- (a)の方法は、補助金を繰延収益に認識し、それを資産の耐用年数にわたり、規則的に純損益に認識する(IAS第20号第26項)。
- (b)の方法は、資産の取得価額から補助金を控除して償却資産の耐用年数にわたって、減価償却費の減額として純損益に認識される(IAS第20号第27項)。(b)の方法は、結果として日本基準における直接減額方式による会計処理と同等の効果を有することとなる。なお、政府補助金を資産の取得原価から減額する方法については、国際会計基準書第7号「キャッシュ・フロー計算書」(以下「IAS第7号」という。)や国際会

計基準書第16号「有形固定資産」の2020年5月修正との不整合が指摘されている。

- 政府補助金の開示については、政府補助金に関して採用された会計方針及び財務諸表における表示方法、財務諸表に計上された政府補助金の内容と範囲並びに他の形態の政府援助で企業が直接便益を受けたものの説明、認識した政府援助に付随する未履行の条件及びその他の偶発事象が要求されている。

③ 圧縮記帳に関する会計処理及び開示

我が国の圧縮記帳に関する会計処理については、監査第一委員会報告第43号まえがきにおいて、「従来の監査委員会報告第23号では、法人税法及び租税特別措置法(以下「税法」という。)に規定する固定資産の圧縮記帳の会計処理について、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ながらも、商法第285条の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、監査上妥当な会計処理とみなして取り扱ってきた。」と記載されているとおり、直接減額方式と直接減額を採用しない方式の二つのパターンが存在するとされている。

(図表7) 圧縮記帳の二つのパターン

項目	内容
直接減額方式	● 受け取った国庫補助金等について、利益で計上する一方、国庫補助金等により取得した固定資産について、国庫補助金等に相当する金額を固定資産の取得価額から控除し、損失として処理する方式である。 ● 企業会計原則注解(注24)において、「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。」とされており、企業会計上も直接減額方式を採用することが認められている。 ● 直接減額方式によると、国庫補助金等の受取により計上した利益額と固定資産を減額処理した損失額が相殺されるため、固定資産取得時の課税額が減少する一方、取得価額を減額したことでの後費用計上される減価償却費が減少する結果、将来の課税額が増加するという効果が生じる。すなわち、課税の繰延べの効果がある方式である。 ● 直接減額方式を採用した場合の開示については、取得した固定資産について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又は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(※)のいずれかの方法で開示が必要となる(企業会計原則注解(注24))。
直接減額を採用しない方式	● 受け取った国庫補助金等について、利益で計上し、国庫補助金等により取得した固定資産については取得価額をそのまま固定資産として計上する。 ● 会計上、直接減額方式と比較し国庫補助金等の受取により計上した利益が一時に計上されるため会計上の利益が大きくなる一方、固定資産の帳簿価額が直接減額されないため、固定資産取得後の減価償却費が大きくなり会計上の利益が小さくなる。 ● 税務上、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、いわゆる積立金方式が実務上行われている。この場合、剰余金の処分により積み立てられた圧縮積立金の積立額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債が計上される。また、圧縮積立金の積立額は、当該繰延税金負債の計上額を控除した額となる(企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第15項)。

(※) 注記に関する補足

監査第一委員会報告第43号の「III監査上の取扱いについて 2. 交換取引に準ずるもの」において、「法人税法第47条の保険差益については、国庫補助金、工事負担金等と同類のものと解した。ただし、保険金等で同一種類、同一用途の固定資産を取得した場合に限られるであろう。」と記載されている。

JICA審理室コーナー「圧縮記帳の処理について」(昭和59年12月)においても、「43号には国庫補助金、保険差益等に相当する金額を

その取得価額から控除した場合も企業会計原則注解24で認められているので監査上妥当なものとして取り扱う旨を注意的に記載してある。これは、43号とは別の根拠に基づくものであるので、次期以後も控除累計額の注記が必要となる。43号とは少し異なった扱いになっている。」との記述がある。

よって、企業会計原則注解24(2)の会計処理によっている場合は、圧縮を行った期の翌期以降も控除累計額の注記が必要となる。

(2) 実務上の課題

① 圧縮記帳に関する会計処理による比較可能性の低下
税務上、圧縮記帳を実施するには、補助金等の返還不要が確定することが要求されるが、補助金等の返還不要確定の時期が圧縮記帳対象資産の取得時期と必ずしも同

一の事業年度において実施されるとは限らないため、圧縮記帳対象資産を先行取得するケースと圧縮記帳対象資産の取得が補助金等を受領した事業年度よりも後になるケース（後行取得）の会計処理を整理している（図表8参照）。

(図表8) 圧縮記帳の会計処理

項目	内容
圧縮記帳対象資産を先行取得するケース	● 固定資産の取得時点では補助金等の返還不要が未確定であることから税務上圧縮記帳をすることはできず、会計上も圧縮記帳に関する会計処理をすることはできない。 ● 会計上で直接減額方式を適用する場合、固定資産取得事業年度においては、直接減額をすることはできず、直接減額前の取得原価で固定資産を計上し、減価償却費を計上する。そして、補助金等が交付され、補助金等の返還不要が確定した事業年度において、過年度の事業年度の減価償却分について調整をした上で税務上の圧縮記帳とともに、会計上も直接減額がなされる。 ● 直接減額を採用しない方式を適用する場合は、決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により、補助金等の返還不要が確定した事業年度において圧縮記帳に関する会計処理を行う。
圧縮記帳対象資産の取得が補助金等を受領した事業年度よりも後になるケース（後行取得のケース）	● 補助金等の交付を受けており、補助金等の返還不要が未確定である場合、この段階では対象となる固定資産の取得が行われておらず、また、補助金等の返還不要が確定していないことから税務上圧縮記帳をすることはできず、会計上も圧縮記帳に関する会計処理をすることはできない。 ● 会計上で直接減額方式を適用する場合、これらに対応して関連の未決算特別勘定等を貸借対照表の負債の部に計上する（監査第一委員会報告第43号Ⅲ 4.未決算特別勘定の処理）。その後の事業年度において、圧縮記帳対象資産の取得及び補助金等の返還不要が確定した際に直接減額をする。 ● 直接減額を採用しない方式を適用する場合は、決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法により、補助金等の返還不要が確定した事業年度において圧縮記帳に関する会計処理を行う。

会計上は監査第一委員会報告第43号に記載されているとおり、「利益処分方式¹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」としながらも、商法第285条²の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、監査上妥当な会計処理とみなして取り扱ってきた。」

1 旧商法第283条第1項では、定時株主総会において利益処分案又は損失処理案の決議が要求されていた。利益処分方式は、当該決議により承認された利益処分案に従って圧縮積立金を計上する実務のことをいう。

2 旧商法第285条では、「会社ノ会計帳簿ニ記載スベキ財産ノ価額ニ付テハ第三十四条第二号〔固定資産の評価〕ノ外第二百八十五条ノ二〔流動資産の評価〕及第二百八十五条ノ四乃至第二百八十五条ノ七〔金銭債権等の評価〕ノ規定ヲ適用ス」とされ、固定資産の評価については旧商法第34条第2号を参照している。旧商法第34条第2号には、「固定資産に付テハ其ノ取得価額又ハ製作価額ヲ附シ毎年一回一定ノ時期、会社ニ存リテハ毎決算期ニ相当ノ償却ヲ為シ予測スルコト能ハザル減損ガ生ジタルトキハ相当ノ減額ヲ為スコトヲ要ス」と規定されており、固定資産については、取得価額又は製作価額を付すとされている。

とされ、また、「税法も、従来、圧縮記帳に関し利益処分方式を認めていなかった減価償却資産について、非減価償却資産と同様に利益処分方式を認めることに改正された。」とされており、直接減額を採用しない方式の適用を優先することが望ましいとの位置付けであるとされている。会計上は取得原価主義が原則であり、監査第一委員会報告第43号は税務上の圧縮記帳を会計上も認める場合があると政策的に定めたものであり、その範囲は限定的であると解釈するべきと考えられる。

課題として、実務上は二つの方式のいずれも適用されており、各企業の圧縮記帳に関する会計処理としていずれの方式を適用するかの判断の違いにより、財務数値に及ぼす影響が異なり、企業間の比較可能性が低下するという課題が生じるとされている。なお、国際的な会計基準においても、資産に関する補助金で許容されている会計方針の選択による比較可能性の低下が課題の一つとして認識されている（IASB情報要請「第3次アジェンダ協議」（2021年3月））とされている。

② 会計方針に関する事項

（ア） 圧縮記帳に関する会計処理と会計方針に関する論点

圧縮記帳に関する会計処理（直接減額方式と直接減額を採用しない方式）がそもそも会計方針、すなわち「財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続」（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。）第4項(1)）に該当するのかなどについて論点があるとされている。

実務上は業種別監査委員会報告第29号で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。それは、圧縮記帳に関する会計処理が会計方針として捉えられていないからか、それとも会計方針ではあると考えているものの、重要性がないために注記されていないのかは定かではないとされている。

この点、仮に圧縮記帳に関する会計処理を会計方針として整理した場合には、重要な会計方針として注記を求めるのか、また、その選択適用の際、補助金等と種類の異なる税務上の圧縮記帳について異なる会計方針を適用することを認めるのか、さらには、補助金等の種類の違いによって異なる会計方針を適用することを認めるのか、実務上の課題が存在するとされている。

（イ） 圧縮記帳に関する会計処理は会計方針に該当するのか。

圧縮記帳に関する会計処理について、会計方針の定義に当てはめると、財務諸表の作成に当たって採用する圧縮記帳に関する会計処理は、直接減額方式または直接減額を採用しない方式のいずれかであり、これらは会計処理の原則及び手続であると考えられることから、圧縮記帳に関する会計処理は会計方針に該当するという考えが

あるとされている。

圧縮記帳に関する会計処理については、会計方針に該当しないとする余地もあることから、圧縮記帳に関する会計処理が、会計方針に該当するのかなどについて実務上の課題が存在しているとされている。

（ウ） 圧縮記帳に関する会計処理の重要な会計方針としての注記

仮に圧縮記帳に関する会計処理が会計方針であると整理するならば、企業会計原則における継続性の原則（企業会計原則 第一 五）からその会計方針は每期継続して適用することが求められるとされている。

また、会計方針のうち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るが（企業会計基準第24号第4-4項）、重要性の乏しいものについては注記を省略することができることが会計基準上定められている（企業会計基準第24号第4-5項）とされている。

したがって、圧縮記帳に関する会計処理が会計方針であるとした場合、鉄道業のように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とされている。

（エ） 圧縮記帳に関する会計処理の整合性が求められる範囲

我が国の圧縮記帳は、本研究報告で取り上げられている補助金等以外にも、複数の会計事象等に対して認められており、工事負担金、保険差益、特定資産の買換え、交換、収用がその例であるとされている。

ここで、会計上、当年度に補助金等及び補助金等以外の圧縮記帳に関する会計処理を実施する場合または過年度に圧縮記帳に関する会計処理を実施していた場合に、直接減額方式と直接減額を採用しない方式の併用は可能かという論点がある。例えば、補助金等に関しては直接減額方式を適用し、交換に係る圧縮記帳に関する会計処理については直接減額を採用しない方式を適用するケースである。

なお、圧縮記帳に関する会計処理が会計方針である場合、実務上連結財務諸表においては、同じ補助金等の制度であっても親子会社間で異なる会計処理を適用している場合も考えられるが、その場合には企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」第17項及び監査・保証実務委員会実務指針第56号「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」を適用し、親子会社間の会計処理方法を統一するか否かを検討することになると考えられるとされている。

③ 表示に関する事項

（ア） 損益計算書表示に関する論点

圧縮記帳に関する会計処理について、直接減額方式を採用する場合には、補助金収入と圧縮損の損益計算書上の表示について、総額表示とするか、純額表示とするかについて論点があるとされている。

交換取引に準ずるものとして取り扱う以上、収用や特定資産の買換えの圧縮損と譲渡益は損益計算書上相殺表示が望ましいとされているものの、税務上は損金経理により帳簿価額を減額する処理が認められるため、税務上の取扱いとの調整がなされるまでは、圧縮損と譲渡益を両建表示しても監査上妥当なものとして取り扱うとされている。また、鉄道業では、業種別監査委員会報告第29号において、原則は総額表示であることを示した上で、純額表示についても注記を付すことでその処理を認めている。

したがって、現行実務においては、補助金等についても同様に、損益の総額表示及び純額表示の両方が認められているものと考えられるとされている。

(イ) キャッシュ・フロー計算書の表示に関する論点

キャッシュ・フロー計算書表示については、主に補助金収入の総額表示と純額表示、資産に関する補助金収入の表示区分（営業活動によるキャッシュ・フロー又は投資活動によるキャッシュ・フロー）の論点が考えられるとされている。

●補助金収入のキャッシュ・フロー計算書上の総額表示と純額表示

補助金収入の総額表示と純額表示について、国際的な会計基準においては、IAS第7号で、IAS第7号第22項から第24項の純額表示を例外とした上で、投資活動及び財務活動から生じた収入及び支出について総額表示を要求しており（IAS第7号第21項）、その結果、補助金等を関連する資産から控除して資産の帳簿価額を純額で算定する方法を採用していたとしても資産の購入及び関連する補助金の受取は総額で表示することとなる。

日本基準においても移管指針第6号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針」という。）において、「投資活動によるキャッシュ・フロー」及び「財務活動によるキャッシュ・フロー」に表示される主要な取引ごとのキャッシュ・フローは、原則として総額表示しなければならない。（連結キャッシュ・フロー実務指針第13項）とされており、短期間かつ回転が速い項目を除き総額表示が求められている。

このため、固定資産の取得原価から国庫補助金等に相当する金額を直接減額方式により会計処理を実施したとしても、補助金等の受取額と資産の購入は総額表示されるものと考えられる。補助金等の受取額と固定資産圧縮損について、損益計算書表示を総額で表示している場合には、キャッシュ・フロー計算書上も総額表示を考えると考えられるが、損益計算書を純額表示している場合には、キャッシュ・フロー計算書上も損益計算書との整合性を重視して純額表示することも考えられ、キャッシュ・フロー計算書上の表示に関し、今後整理が必要になると考えられるとされている。

なお、国際的な会計基準においても、政府補助金を資

産の取得原価から減額することは他のIFRS会計基準と不整合であるとの指摘があり、本論点のようにキャッシュ・フローの総額表示との不整合について課題があると認識されている（IASB情報要請「第3次アジェンダ協議」B40項(e)（2021年3月））。

●キャッシュ・フロー計算書上の補助金収入の表示区分（営業活動によるキャッシュ・フロー又は投資活動によるキャッシュ・フロー）

資産に関する補助金収入の表示区分については、営業活動によるキャッシュ・フローと投資活動によるキャッシュ・フローのいずれかで表示するかについて論点があるとされている。

この点、「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」においては、営業活動によるキャッシュ・フローについて、「営業損益計算の対象となった取引のほか、投資活動及び財務活動以外の取引によるキャッシュ・フローを記載する。」こととされ、「投資活動によるキャッシュ・フロー」について、「固定資産の取得及び売却、現金同等物に含まれない短期投資の取得及び売却等によるキャッシュ・フローを記載する。」（「連結キャッシュ・フロー計算書作成基準」二表示区分1①②）こととされている。

このため、補助金収入は投資活動によるキャッシュ・フローの定義に該当するか否かにより、営業活動によるキャッシュ・フローと投資活動によるキャッシュ・フローのいずれかに表示されることとなるとされている。当該判断の指針については、連結キャッシュ・フロー実務指針において、「原則としてそのキャッシュ・フローに係る取引がいずれの性格をより強く有するか、つまり、当該キャッシュ・フローがどの活動とより強く関連しているかにより判定する。なお、キャッシュ・フローに係る取引の性格の判定においては、企業の事業目的や決済条件等の取引慣行を考慮するものとする。」（連結キャッシュ・フロー実務指針第6項）とされている。

当該指針に基づき、各企業は資産に関する補助金等の受領取引について、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、投資活動によるキャッシュ・フローの性格を強く有する取引は投資活動によるキャッシュ・フローで表示し、投資活動によるキャッシュ・フローの性格を強く有しない取引については営業活動によるキャッシュ・フローで表示しているものと考えられるとされている。

4. 「V. 全体のまとめ」

現在、我が国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、会計実務における多様性や企業間の財務情報に係る比較可能性の観点からは、主に以下の四つの点に課題があると考えられるとされている。

(1) 補助金等の認識基準についての会計実務における多様性

- (2) 収益に関する補助金等で許容されている会計処理方法の選択（収益又は費用控除）による比較可能性の低下
 - (3) 圧縮記帳に関する会計処理（直接減額方式と直接減額を採用しない方式）の選択による比較可能性の低下
 - (4) 補助金等をキャッシュ・フロー計算書でどのように表示するかについての会計実務における多様性
- これらの点については現行の会計制度の枠内において

も一定の対応を図ることが可能であると考えられるとされている。我が国においては補助金等に関する会計基準は存在していないものの、重要な補助金等の会計処理及び表示に関しては、会計実務上、情報開示の拡充により、企業間の財務情報に係る比較可能性が確保されることが期待されるとされている。

以 上