

埼玉学園大学・川口短期大学 機関リポジトリ

A Study on Accounting for Government Grants

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2016-09-12 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 大塚, 浩記 メールアドレス: 所属:
URL	https://saigaku.repo.nii.ac.jp/records/443

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 International License.



政府補助金会計についての一考察

— 国際会計基準審議会での検討過程を中心に —

A Study on Accounting for Government Grants

大塚 浩 記

OTSUKA, Hironori

I はじめに

政府補助金¹⁾という形での政府援助に関する会計処理には、資本として処理する考え方と利益として処理する考え方とがある。過去には、企業会計原則が前者、商法が後者の立場から会計処理を定めていたため、両者の相違として採り上げられ、その後、それらの調整の在り方が論じられている²⁾。

そして、企業会計原則は資本として処理する立場でありながら、注解24で「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。」として(1)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と、(2)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が貸借対照表の表示方法として示され、資本として処理する立場ながらいわゆる圧縮記帳を認めている。

また、我が国の企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」では、資本剰余金に贈与により発生する

剰余金（資本的支出に充てた国庫補助金等）が含まれるという考え方については実務上ほとんど採用されていないと思われるとして検討の対象から外している（第37項）。このように、我が国ではおおよそ利益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。

ところで、圧縮記帳は固定資産の取得原価から補助金の金額を控除して帳簿価額とし、政府補助金について一括して収益認識するのではなく、その費用と対応させて収益認識することにより、課税を繰り延べるものである。このような処理に対して、繰延収益³⁾についての包括規定を旧商法に導入しようとした動きがあった。そこでの議論は、政府補助金を期間損益計算の観点から繰り延べられる負債として認識し、収益として期間配分するものである。その考え方は、現行の国際会計基準第20号「政府補助金の会計処理と政府援助の開示」（以下、IAS20とする。）⁴⁾でも認められている。しかし、我が国の制度会計への導入は見送られた。

その後、公益性の強い電力業及びガス業は工事負担金等の範囲を明確にして、電気事業

キーワード：IAS20、IAS41、政府補助金

Key words：IAS20, IAS41, government grants

会計規則及びガス事業会計規則でその会計処理を規定していたが、鉄道事業会計規則で従来から規定していなかった鉄道業においては会計処理が不統一だったとして2003（平成15）年に日本公認会計士協会から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」（JICPA [2003] とする。）が公表された。そこでは、適切な方式を指示せず、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に記載することとし、「固定資産の貸借対照表価額から工事負担金等を直接減額せず取得原価で計上している場合、利益処分方式により会社が課税の繰り延べを行うか否かは、会社判断の問題であり、会計処理の問題ではないと解される。」（JICPA [2003] 3.（2））や「固定資産の取得原価について、会計理論上のあるべき価額の議論をするためには企業会計原則注解24の修正が必要となるため、当協会においては、この問題についての検討はしていない。」（JICPA [2003] 3.（2））という記述にみられるように、情報提供という観点から会計方針を開示するにとどめ、その他は実務の多様性を認めている。

現在、我が国と同じ収益の期間配分を指示しているIAS20はその内容が「概念的枠組み」すなわち資産負債中心観と一貫していないとの立場から改訂が検討されている⁵⁾。そこで、政府補助金に関連して繰延収益として処理する考え方をみた上で、枠組みとの一貫性という観点から政府補助金に関する会計処理の問題点と論点を検討する。

Ⅱ 繰延収益としての政府補助金

1 旧商法への繰延収益概念の導入に関する議論

1990（平成2）年の商法改正に際して、繰延収益の包括規定を求める意見書が提出された。その意見書では「繰延収益は、企業会計における期間損益計算の明瞭性・適正性を確保するために設けられる貸方項目であり、その具体的内容は、次期以降の営業年度に帰属せしめるべき収益を、一旦、貸借対照表の負債の部に計上し、その後これを合理的な方法により各年度に配分し、もって収益の期間配分を適正にすることを目的とするものである。」（新井 [1989] 13頁）と示されている。また続けて、「繰延収益は、法律上の債務ではなく、もっぱら企業会計における期間損益計算重視の観点、いいかえれば損益法原理に立脚して設けられる貸方項目である。」（新井 [1989] 13頁）と示されている。このように、繰延収益は期間損益計算における収益の期間配分手続きから生ずる項目であり、法律上の債務性がない会計上の負債として認識される項目であるといえる。

しかし、結果としてこの意見書の内容は商法改正に採り入れられていない。新井[1989]では、この見解に対する産業界からの反対理由を（1）実務上のニーズが認められない（実務は何ら困っていない）、（2）繰延収益の概念が明確になっていない（企業会計原則に何らの規定がない）、（3）繰延収益の規定が設けられると、工事負担金や国庫補助金の圧縮記帳が実質的に否定され、実務が混乱するおそれがある、の3つに集約し、それぞれに対する意見を表明している（新井 [1989] 16－19頁）⁶⁾。とりわけ、（3）については提案が

広く行われている圧縮記帳を否定するものではないという立場から意見が述べられている⁷⁾。

それでも繰延収益概念が商法に採り入れられなかったのは、配当規制により会社の清算時における債権者保護を目的としている立場から、資産と比較されるべきものは法的債務であると考えるのが論理的であるという商法における通説が紹介されているように（弥永 [2004b] 115頁）、会計学の立場ではなく、商法の立場からの論理すなわち法的債務性の欠如によるものであると考えられる。しかし、国際会計基準では上記の我が国では制度化されなかった繰延収益を表示する方法が認められている。

2 国際会計基準の展開

(1) IAS20

現行のIAS20では、補助金を純損益の外で認識するキャピタル・アプローチと補助金を1期又は数期にわたり純損益認識するインカム・アプローチを検討した上で、利益説であるインカム・アプローチを選択している（IAS20 paras.13-15⁸⁾）。

IAS20では「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、規則的に純損益に認識しなければならない。」（IAS20para.12）と示されるように、政府補助金を収益としての認識は、費用との対応関係に基づいて行われる。

さらに、IAS20では、補助金を受ける資格を有する企業が固定資産を購入、建設、又はその他の方法で取得しなければならないことを主要な条件とする補助金を資産に関する補助金とし、それらについては繰延収益として補助金を計上する方法と、補助金額を控除し

て資産の帳簿価額を算定する方法のいずれかによって表示しなければならないことが示されている（IAS20paras.3、24⁹⁾）。後者の方法が、我が国で多くの企業が採用しているといわれている圧縮記帳による処理である。

このように、IAS20は法的債務性の有無ではなく、費用との対応関係から導かれる処理を示している。そして、これらに表示方法に対して、最終的な当期利益に対する影響は同じものの、経営成績の適正な計算明示という観点から固定資産の減価償却費と対応する収益を計上する点、および財政状態の適正表示の観点から固定資産の貸借対照表価額が実際の取得原価を基礎としている点で、繰延収益を計上する方法が合理的であるといわれている（小林 [1990] 36頁）。

このように、我が国では合理性がある表示方法が認められていないということもできるが、我が国の表示方法が選択肢の1つとしては認められており、会計処理自体は収益を期間配分しようとするものという点でIAS20と同じ損益計算を思考していると考えられる。

(2) IAS20の改訂プロジェクト

現在は他のプロジェクトとの関係で中断されているものの、前記の現行のIAS20は改訂を前提とした議論がなされている。そこでは、コンバージェンスの一環として、現行のIAS20が枠組みと一貫したになっていないという問題、そして同じ資産負債中心観から会計処理を導き出しているアメリカ財務会計基準審議会（FASB）の2003年当時の基準書第116号などと相違しているという問題が発点となり、2003年1月にその改廃の方向性がIASB理事会で承認されている（IASB [2003] 3頁）。

具体的には、第一段階として、政府補助金の会計処理に国際会計基準第41号「農業」（以下、IAS41とする。）の政府補助金の規定を導入し、その後に政府補助金の会計処理について包括的な基準を設定するという展開が示されている¹⁰⁾。このような展開を採用するのは、履行義務の認識と測定を検討対象としている非金融負債に関するIAS37改訂プロジェクトや、一連の顧客との契約における収益認識プロジェクトなどがIAS20の改訂過程と並行して進行しているために、関連する概念が明確に進展するのを待って包括的な基準を設定しようとしているからである。

現在、IAS37改訂プロジェクトも中止となっており、収益認識プロジェクトのみが進行し、最終的なIAS20の改訂の議論再開には至っていない。したがって、この進行中の収益認識プロジェクトの動向に影響を受けることが予想される。そこで、上記の第一段階としてこれまでのIAS20の改訂を検討する中で、枠組みと一致している例として挙げられているIAS41の処理をみることにする。

Ⅲ 政府補助金会計の論点

1 IASBの議論における論点

(1) IAS41モデル

IAS41では、認識された生物資産が当初認識時及び各報告期間の末日において、売却費用控除後の公正価値で測定されなければならない（IAS41para.12）。そして、（生物資産に関する）政府補助金は無条件のものと同付帯条件があるものと分けられ、前者は政府補助金を受け取ることになった時に、かつ、その時点においてのみ、純損益に認識しなければならない（IAS41para.34）。また後者は政府補助金が企業に特定の農業活動に従事しない

ことを要求されている場合を含め、当該企業はその付帯条件が満たされた時、かつ、その時においてのみ政府補助金を純損益に認識しなければならない（IAS41para.35）。

いずれの処理も、受領した補助金を返還する義務がないという状況になった際に、一括して収益として認識するものであり、IAS20のように収益を期間損益に配分するものではない。減価償却累計額と減損損失累計額を控除後の取得原価で測定される生物資産以外には、IAS20と異なる処理であることを基準書でも認めている（IAS41para.38）¹¹⁾。

ここでIAS20と相違するのは、資産に関する政府補助金と当該資産の公正価値による測定、及び条件付補助金における付帯条件を満たすまで認識される負債の性質の2つである。

(2) 資産に関する政府補助金と資産の公正価値測定

まず、IAS41で認識される資産を測定するためには、市場における取引価格を参照する。資産に関する政府補助金はその資産の取得のために交付されている場合でも、そうでない場合でも、当該資産の公正価値には影響がないと考えられる。したがって、IAS20で資産に関する補助金に関して認められていた2つの表示方法、すなわち繰延収益として補助金を計上する方法と、補助金額を控除して資産の帳簿価額を算定する方法のうち、後者は資産の帳簿価額が公正価値を表さないために否定される。そして、後者を採用する場合には、「まず関連する資産の帳簿価額から政府補助金を差し引き、次に公正価値によりその資産を測定する」（IAS41para.B66）と指示されている。補助金に関する資産の貸借対照表価額として不適切であることが示されていると同

時に、政府補助金が測定のための要素として位置付けられている。

一般に、補助金を受領する事業又はそのための資産は、当初から事業等としての収益性が見込めない場合が多いと考えられ、補助金は企業の収益性とは別の目的でその事業等を支援するために支給される。とすれば、当初の当該資産の帳簿価額である取得価額と正味売却価額は類似すると考えられるが、当該資産から見込まれる将来キャッシュ・イン・フローは最初から帳簿価額より低い場合があることも考えられる。上記の関連する資産の測定に政府補助金の影響を反映する処理は、補助金はその当初から少ない将来キャッシュ・イン・フローを充当することを意味する処理になるだろう。

いわゆる不利な履行義務は、利益獲得を想定した当初の約束を履行するにしたがって何らかの状況の変化が生じ、収益性が見込めなくなる際に認識される。また、顧客との契約から生じる収益認識プロジェクトでは、不利な履行義務を認識する前に資産の減損をテストしなければならないことが示されている(IASB [2011] para.89)。

補助金を填補しても当初から資産ないしは事業等が不利な状況となっていれば、当初の取得と同時に売却するという選択肢は現実的でないという点から考えて、関連する事業等が当初から収益性が見込めないという減損損失が認識されるか、又は当該事業を継続するための不利な状況から生ずる損失が認識されると考えられる。この補助金に関する資産ないし事業等の当初から見込まれる損失についてどのように判断するのかについての指針が必要になると考えられる。

(3) 付帯条件を満たすまでの負債の性質

IAS20で認識される負債では繰延収益という形で収益としての期間配分を待つ繰延項目だった。しかし、IAS41では、過去の事象から生じた、条件を満たすという現在の義務としての負債である(IAS41para.72)。この現在の義務の存在は、資産負債中心観から導かれる枠組みと整合するが、その負債の内容については特に規定がない。

しかし、IAS20の改訂に関する議論では、この負債の特徴として次の2つが示されている(IASB [2006] para.14)。

- (a) 当初に補助された資産として認識される金額を参照することによって測定される。
- (b) 再測定されない。

したがって、この負債は、当初測定が(多くの場合は)当初の現金受領額(取引額)で行われ、条件を満たして収益に振り替えられるまで当初の受領額のまま貸借対照表に認識される負債であるといえる。

上記(a)については、受領する政府補助金を現金で受け取ると考えれば、当初の測定については特に問題はない。しかし、資産の取得または、補助金の用途が特定されているという意味で現金以外の対価の受領(IASB [2012] paras63-64)と考えられるかもしれない。この場合には、継続使用を前提とした当該資産の公正価値が負債にも反映され、(2)でみた当初取得時の問題と、次にみる継続使用という履行義務を満たすことに係わる再測定の問題が生ずるだろう。

上記(b)については、負債の性質を何らかの履行義務とみる場合、再測定を行う方向で議論が進んでいる収益認識プロジェクトとIAS37改訂プロジェクトのいずれとも異なる内容であると思われる。他のプロジェクトに

おける履行義務の再測定は、貸借対照表日に当該負債を他に移転するための金額や、当該負債を履行するための金額を参照する。IAS37改訂プロジェクトでは前者の金額のみが提案されている（IASB [2010a] para.36E）が、収益認識プロジェクトでは上記金額のいずれか低い方の金額を比較して、その金額が当初の取引価格を超える場合に不利な履行義務を認識する（IASB [2011] paras.86-87）。

政府補助金の受領に伴う付帯条件は、その条件の履行を約束して補助金を受領した企業にのみ認識されるものであるから、他の企業に移転するための金額は現実的な選択肢でないと考えられる。それ故、条件を満たすために事業等を継続する履行義務と付帯条件を考える場合には、収益認識プロジェクトにおける当該負債を履行するための金額、すなわち履行義務の充足のための直接関連するコストを見積もることになると考えられる。とすれば、当初に上記（2）でみた減損処理または不利な状況の処理が適切に行われていることを前提として、条件を満たすためのその後の追加コストの影響が当初より不利な状況へ導く場合もあるかもしれない。この意味で、再測定しないという特徴をより検討しなければならない。

また、条件を満たさなければ返金を行うという返金義務とみることもできるかもしれない。この場合には、返金負債が条件を満たさなければ返金に応じる待機義務を現在の義務とみて、その測定は蓋然性と共に見直さなければならない。収益認識プロジェクトでは期待値又は最も発生の可能性が高い金額（IASB [2011] para.56）が示されている。したがって、返金義務という見方をすると、返金についての偶発性の評価の必要性も出てくる可能性が

ある。

このように、「条件を満たすという現在の義務」が意味する内容として、何らかの付帯条件を満たすための履行義務とみることができるとし、何らかの付帯条件を満たさなかった際の返金義務とみることにもできる可能性もあると考えられる。国際会計基準の展開においては、資産負債中心観と一致した政府補助金の会計処理がIAS37改訂プロジェクトや収益認識プロジェクトで取り扱われる概念との比較で検討する必要がある。そして、他のプロジェクトの完了を待ってから基準開発が再開される予定であり、その結論を得ていないが、次に我が国における制度との関係で若干の考察を試みる。

2 政府補助金の負債性

上記のように、資産負債中心観においては、負債が現在の義務であるか否かが焦点となる。我が国の「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律」（以下、補助金等適正化法とする。）における補助金等は、国が国以外の者に対して交付するものをいい、補助金、負担金（国際条約に基く分担金を除く）、利子補給金、その他相当の反対給付を受けない給付金であつて政令で定めるものをいう（「補助金適正化法」第2条）。

さらに、補助金を受領する関係者の責務として補助金等の交付の目的等に適った行動をとるように定め（「補助金適正化法」第3条第2項）、「補助事業者等は、法令の定並びに補助金等の交付の決定の内容及びこれに附した条件その他法令に基く各省各庁の長の処分に従い、善良な管理者の注意をもつて補助事業等を行わなければならない、いやしくも補助金等の他の用途への使用（利子補給金にあつ

ては、その交付の目的となつている融資又は利子の軽減をしないことにより、補助金等の交付の目的に反してその交付を受けたことになることをいう。以下同じ。)をしてはならない。」「補助金適正化法」第11条第1項)というように、補助金を受領した企業に補助金等の使用を制限している。

そして、補助事業者等が法令や補助金等の交付の条件等に従った使用をしなければ、交付の決定を取り消され、補助金を返還する義務を負う(「補助金適正化法」第17・18条)。さらに、義務違反による取消には、①取消の効果は既往に遡及される(取消)②補助金等の返還に際し加算金が付加される、③義務違反を理由に罰則規定の適用がなされる場合があると指摘される(CNUFM [2007] 26頁)。

この補助金等適正化法における補助金等の性格は、給付する側からみた場合、次の3つが指摘されている(CNUFM [2007] 6頁)¹²⁾。

- ①相当の反対給付を受けない(片務性)。
- ②相手方がこれによって「利益を受ける」(受益性)。
- ③用途が特定されている(特定性)。

中でも、政府補助金と債務との決定的な相違は、「相当の」との文言はあるものの、政府補助金における片務性にある。この点で政府補助金には債務性がないといわれると考えられるものの、取消・返還さらに罰則規定があるような用途の特定性が何らかの行為を政府補助金受領者に義務付けている点が負債として受け止められる点であると考えられる¹³⁾。他方、贈与といった場合、その性質は次のように指摘される(川井 [2006] 110頁)。

- ①贈与者が単に一方的な意思表示で受贈者に権利を移転するものではなく、贈与者の贈与の意思表示と受贈者の意思表示の合致に

よって成立する契約である(諾成契約性)。

- ②無償契約であり、給付に対価を伴わない(無償契約性)。

- ③贈与者のみが債務を負うという片務契約である(片務契約性)。

片務(契約)性と受益性・無償契約性という点では、政府補助金の受領と贈与契約と同じ性質である。しかし、諾成契約性における贈与者と受贈者の意思の合致に特定性が含まれるか否かによって、単純な贈与とは別の政府補助金の性質が明らかにされ、それに適う会計処理が導かれる可能性がある。

また、「単純な無償贈与ではなくて、受贈者が贈与者または第三者に対して一定の負担を負うという贈与については、その負担の限度では贈与契約の当事者は債務を負ってそこに対価関係があるので、同時履行の抗弁権(533条)、危険負担(534条以下)、解除(541条以下)などの双務契約に関する規定が適用される。」(川井 [2006] 118頁)という負担付贈与という概念がある。企業(受贈者)が政府(贈与者)以外の第三者に対して負う一定の負担に、本稿でいう補助金に付帯する履行義務が当たるかどうかの検討も必要であると考えられる。

さらに、我が国における負債概念としてのあるべき債務についての検討がなされていないものの、負債概念の拡大の可能性があるという指摘がある(長東 [2005] 14頁)。その過程において、補助金を受領するための条件や用途の特定性が、例えば拘束性のような何らかの意味で負債としての定義を満たすようであれば、またこれまでみてきた履行義務という点から政府補助金の負債性について再検討する余地があると考えられる¹⁴⁾。

IV 終わりに

我が国の会計基準が指摘するように、政府補助金を資本剰余金として処理する実務はほとんど採用されていないということであれば、ほぼすべてが政府補助金は利益として処理されていることになる。また、我が国では圧縮記帳方式で処理することが一般的であるといわれるが、圧縮記帳方式をとらない企業もあり、その会計処理の不統一についての検討は必要であると考えられる。

その上で、資産に関する補助金の場合、関連する資産の当初の価格は明確であるが、そもそも当該資産の取得することの経済性に何らかの非合理性があるからこそ補助金が交付されると考えられる。この場合、現在のIASBでの議論から推測すれば、条件の履行を前提とした当該資産の当初測定における減損又は不利な契約に関する指針の明示が必要だろう。また、条件付きの政府補助金を受領する場合、その条件を満たすまで認識される負債の性質、特に履行義務としての性質についての議論が必要である。

最後に、我が国の例のみならず、片務性があるという点で債務性はないかもしれないが、片務性があるが用途の特定性もあるという意味での履行義務という観点からは必ずしも負債性がないとは言いきれない可能性がある。また、返金する可能性という偶発性の評価が必要かもしれない。特に、前者の意味では、顧客との取引を前提にした収益認識プロジェクトの議論における顧客との契約資産と契約負債という形で給付と反対給付とが対になった双務契約についての考え方が、片務性があるけれども用途の特定性もある契約における資産と負債の処理に適用可能か否かの検

討も必要である。

<注>

- 1) 企業会計原則の表記にもみられるように、我が国では伝統的に国庫補助金という用語が使用されているが、本稿では政府補助金という用語とこれらとを特に断りがない限り、使い分けていない。IAS20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をいう。」(IAS20 para.3)、政府補助金を「政府による援助であって、企業の営業活動に関する一定に条件を過去において満たしたこと又は将来において満たすことに見返りとして、企業に資源を移転する形態をとったものをいう。そのような形態をとった政府援助のうち合理的に価値を定められないもの及び政府との取引のうち企業の通常の商取引と区別できないものは、政府補助金から除外される。」(IAS20 para.3)と定義している。この意味で、政府補助金を広く株主以外からの資源の提供を受けるものとして使用し、引用参照文献における表記はそのまま使用している。
- 2) 例えば、弥永 [2004a] 参照。
- 3) 繰延資産に対応する用語としては繰延負債といえることができるが、本稿では繰延収益としている。
- 4) なお、以後のIASの参照注については、本文に基準書略とパラグラフを示すこととする。
- 5) ただし、収益認識プロジェクトや国際会計基準第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」(以下、IAS37とする)の改訂プロジェクトとの関係で現在は中断している。
- 6) (2)と(3)が1つにまとめられているが、中村 [1989] 9頁でも経済界からの反対意見について同様の指摘がばされている。また、反対意見の多くが負債概念からのものであり、期間損益計算との関連による検討が欠如しているという指摘もある(小林 [1991] 26頁)。
- 7) 中村 [1989] 10頁も提案が圧縮記帳を否定しないとの見解を示している。
- 8) 検討された2つのアプローチの特徴は以下のよ

政府補助金会計についての一考察

うに示される (IAS20 paras.13-15)。

• キャピタル・アプローチ

(a) 政府補助金は資金調達手段であり、財税状態変動計算書では、当該補助金が賄う費用項目と相殺するために純損益に認識するのではなく、資金調達手段として扱うべきである。

(b) 政府補助金は稼得されたものではなく、関連費用を伴わずに政府から供与された奨励金であるから、純損益に認識することは適切でない。

• インカム・アプローチ

(a) 政府補助金は株主以外からの入金なので、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純損益に認識すべきである。

(b) 政府補助金が無償であることは稀である。企業は、補助金交付の条件を遵守して、与えられた責務を果たすことにより、補助金の交付を受ける。したがって、補助金は収益として認識し、補助金で補償することが意図されている関連費用を企業が認識する期間にわたって純損益に認識すべきである。

(c) 法人税及びその他の租税が費用なのであるから、財政政策の延長である政府補助金も純損益で処理するのが論理的である。

9) なお、それ以外のもの、すなわち「すでに発生した費用または損失に対する補償として、又は企業対し緊急に財政的支援を与える目的で交付された政府補助金で、将来の関連費用を伴わないものは、受け取ることになった期の純損益に認識しなければならない。」(IAS20para.29) とされる。

10) IASB [2006] paras.9-10で は、two-step approachと呼んでいる。

11) IAS41は多くの生物資産が信頼性ある公正価値で測定可能であると考えており (IAS41para.30)、取得原価を採用するのは例外的扱いであるため、IAS20を適用することは少ないと考えられる。

12) なお、ここにいう片務性は、IASBでの議論におけるnon reciprocal transactionsに相当すると考えられる。

13) 例えば「補助金等適正化法」における補助金等

の定義に照らした政府補助金の性格として「国庫補助金は国民の血税から徴収された税収入を主たる財源として編成される予算のなかから交付されるものであり、したがってその交付を受ける者が、全く反対給付を要求されないということはありうべきことではなく、当然そこには、非交付者が当該補助金を使用することによって、社会的・国民経済的な発展に貢献すべきこと、あるいは国民の福祉に寄与すべき義務を負っているとみななければならないのである。」(新井 [1962] 68頁) のように、政府補助金が一種の義務であるといった記述もみられるところである。

14) IAS37改訂プロジェクトでも、企業が義務を負っている主体の存在を確認する必要はなく、義務は広く公共に対して負うかもしれないことを示している (IASB [2010b] para.11) ように、IASBの議論の中でも義務がより広く捉えられる可能性がある。

また、負債計上した政府補助金は条件を満たせば純利益に振り替えられるが、まだ振り返られていない貸方項目という点では、負債以外の純資産の増加という視点が必要かもしれない (梅原 [2006] 39-41頁)。この点は今後の検討課題である。

<参考文献>

CNUFM [2007] ; 国立大学財務経営センター総務部
施設助成課「補助金適正化法について」

(<http://www.zam.go.jp/p00/pdf/300/20070902.pdf>)

2007年9月。

IASB [2003] ; International Accounting Standards Board “Update” January 2003.

IASB [2006] ; International Accounting Standards Board “Information for observer-Government Grants (Agenda Paper 4)” February 2006.

IASB [2010a] ; International Accounting Standards Board Exposure Draft “Measurement of Liabilities in IAS37.”

IASB [2010b] ; International Accounting Standards Board Working Draft “IFRS Liability.”

IASB [2011] ; International Accounting Standards

Board Exposure Draft “Revenue from Contracts with Customers.”（企業会計基準委員会訳『公開草案 顧客との契約から生じる収益』）

IASC [1994]：International Accounting Standards Board IAS No.20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”.（訳書：企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『2011 国際財務報告基準』中央経済社。）

JICPA [2003]：日本公認会計士協会 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」2003年1月。

新井 [1962]：新井清光「国庫補助金の実態とその会計学的性格」『会計』第82巻4号、1962年10月。

新井 [1989]：新井清光「繰延収益に関する包括規定について」『企業会計』第41巻第10号、1989年10月。

梅原 [2006]：梅原秀継「繰延収益の計上問題」『産業経理』第66巻第1号、2006年4月。

川井 [2006]：川井健『民法概論4（債権各論）』有斐閣、2006年。

小林 [1991]：小林秀行「繰延収益と損益計算原則との関係」『商学論纂』第32号第5・6号、1991年3月。

長束 [2005]：長束航「法的債務の変貌と負債概念」『商学論叢』第49巻第3・4号、2005年3月。

中村 [1989]：中村忠「繰延資産と繰延負債」『企業会計』第41巻第9号、1989年9月。

弥永 [2004a]：弥永真生「商法の立場からみた工事負担金の会計処理のあり方」『企業会計』第56巻第4号、2004年4月。

弥永 [2004b]：弥永真生「繰延収益と商法」『会計』第166巻第5号、2004年11月。