

経営論集
64巻 第1・2・3号
2017年3月

非営利組織会計における補助金の 負債性に関する展望

石津 寿恵

キーワード：非営利組織, 国庫補助金, 負債, 補助金適正化法, 公益法人, NPO 法人, IPSASB

目 次

- I. はじめに
- II. わが国の現行の基準等における補助金の扱い
 - 1. 民間非営利組織（公益法人会計基準, NPO 法人会計基準, 社会福祉法人会計基準）
 - 2. 公的非営利組織（「統一的基準」, 独立行政法人会計基準, 地方公営企業法施行規則, 特殊法人会計処理基準）
 - 3. 会計処理方法の比較
- III. 『個別論点整理』及び各基準等における補助金の取扱い
 - 1. 用途制約の有無による区別
 - 2. 付帯条件の有無による区別
- IV. 条件と制約
 - 1. IPSASB と FASB にみられる規定
 - 2. 補助金の法的性格
- V. 小括

I. はじめに

非営利組織（民間非営利組織, 公的非営利組織とも）の主要な収入源となっている補助金の受領時における当初認識は⁽¹⁾, 非営利組織の形態によって異なっている。本稿は, 提供側からは同じ性質のものであっても, 受領側では異なる会計処理が行われている補助金に着目し, 補

助金の会計処理について考察し、その負債的側面について検討しようとするものである。

検討に当たっては、日本公認会計士協会（以下、JICPA という）（2016）『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～』（以下、個別論点整理という）で新たに示された「付帯条件」の有無による区別という考え方を糸口として、内外の非営利組織の会計基準等における「条件」に関わる規定を比較し⁽²⁾、また、民法の規定（負担付贈与契約など）等も参照する。

なお、検討の対象は、非営利組織会計の特徴が表れる償却資産取得のための補助金とし、また、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律（以下、適正化法という）による国からの補助金、地方自治法による地方自治体からの補助金とする⁽³⁾。

非営利組織における補助金（もしくは反対給付のない取引）の会計処理について、官民を比較検討するいくつかの先行研究があるが⁽⁴⁾、本報告は、個別論点整理において補助金の会計処理に関して新たに示された「付帯条件」と「使途制約」という二段階の識閲に着目し、これに依拠して検討している点、及び法的位置づけの視点から補助金そのものの性質に着目し、その負債性について検討を加えている点等がこれらの研究と異なっている。

Ⅱ. わが国の現行の基準等における補助金の扱い

まず、わが国の現行の会計基準等における補助金の受領時における当初認識について、官民に分けて検討することとする。

1. 民間非営利組織（公益法人会計基準, NPO 法人会計基準, 社会福祉法人会計基準）

公益法人会計基準（以下、公益基準という）では、補助金等に関して「法人が国又は地方公共団体等から補助金等を受け入れた場合、原則として、その受入額を受取補助金等として指定正味財産増減の部に記載する」（内閣府公益認定等委員会（2009）注13）こととされている⁽⁵⁾。指定正味財産増減の部は正味財産増減計算書（構成要素は収益と費用）⁽⁶⁾の区分であり、補助金の受領はその増加であるため収益と考えられる。なお、補助金の受入額は指定正味財産増減の部に記載するが、目的たる支出が行われるのに応じて一般正味財産に振り替えるとされており（同注13）、提供者から使途が制約されているものとされない（解除された）ものとが区分されている（以下、使途制約の有無という）。ただし、補助金等交付業務を実質的に代行する目的で当該法人に一時的に支払われた補助金等については「預り補助金等」として処理し、事業年度末における残高は負債の部に記載するとされている（同注13）。

NPO 法人会計基準（以下、NPO 基準という）では、寄付金等について「寄付等によって受入れた資産で、寄付者等の意思により当該受入資産の用途等について制約が課されている場合には、当該事業年度の収益として計上するとともに、その用途ごとに受入金額、減少額及び事業年度末の残高を注記する。」（NPO 法人会計基準協議会（2011）基準 27）とされている⁽⁷⁾。つまり、NPO 基準では用途制約がある寄付金等については収益とし、その内容を注記で情報開示するのが原則である。なお、寄付金等の重要性が高い場合には、公益法人と同様に、指定正味財産と一般正味財産に区分することとなる（同注 6）。また、返還義務のある助成金、補助金等の未使用額については、当期の収益には計上せず、前受助成金等として処理することとされている（同基準 28）。

社会福祉法人会計基準（以下、社福基準という）においては、固定資産取得のための国庫補助金等は事業活動計算書の特別増減の部に計上される（厚生労働省雇用機会均等・児童家庭局長他（2013）基準第 3 章 4（4））。つまり特別収益とされ「施設整備等補助金収益」として処理される⁽⁸⁾。そしてこれを固定資産購入時に資本剰余金（国庫補助金等特別積立金）に振替えた上で、毎期の減価償却費（サービス活動増減の部）に対応させて、同額を国庫補助金等特別積立金取崩額（サービス活動増減の部の費用の△控除項目）として計上する（同注解注 10，11）。これらの処理はいずれも、固定資産整備に関わる補助金に関する会計処理を当期の損益に影響させないようにするためのものである⁽⁹⁾。

2. 公的非営利組織（「統一的基準」、独立行政法人会計基準、地方公営企業法施行規則、特殊法人会計処理基準）

2019 年度から各地方自治体に導入される「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告」による「統一的基準」によれば、補助金は財務書類の構成要素のうちの「財源及びその他の純資産増加原因」（以下、財源等という）に含まれる⁽¹⁰⁾。財源等とは、当該会計期間中における資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加をもたらすものであって、…このうち財源とは、収益の定義に該当しない税金等及び国県等補助金をいう。」（総務省（2014）44）とされている。なお、この財源等は純資産変動計算書の構成要素である（同 54）。つまり、補助金は収益とは捉えられていない⁽¹¹⁾。

独立行政法人会計基準（以下、独法基準という）では、補助金等について「独立行政法人が国又は地方公共団体から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研究会（2015）第 83，1）とする。つまり、独法基準では補助金は負債として扱われている。そ

して「取得に充てられた補助金等の金額を預り補助金等から資産見返補助金等に振り替える。資産見返補助金等は、償却資産の場合は毎事業年度、当該資産の減価償却額に取得価額に占める補助金等の割合を乗じて算定した額を、…取り崩して、資産見返補助金等戻入として収益に振り替える。」(同第83, 4(2)) こととされている。

地方公営企業(地方公営企業法適用)では、「償却資産の取得又は改良に充てるための補助金、負担金その他これらに類するもの(以下この条において「補助金等」という。)をもって償却資産を取得し又は改良した場合においては、当該補助金等の額を長期前受金勘定に整理する」(地方公営企業法施行規則第21条)とされた。これに伴って、貸借対照表の負債の部は流動負債、固定負債とともに繰延収益が新たな区分として設けられるようになった(地方公営企業法施行令第15条2)。つまり、地方公営企業会計では補助金等は負債(繰延収益)として扱われている。

特殊法人会計処理基準では、「固定資産を国庫補助金等で取得した場合の整理」として、「各事業年度において国庫補助金等の交付を受け固定資産の取得又は改良に充てた場合には、原則として、当該国庫補助金等に相当する額を負債の部に計上し、翌年度以降、減価償却額に相当する額を取り崩し、収益として整理するものとする」(財政制度審議会公会計小委員会(2007)第15)とされている。つまり、公団・公庫など特殊法人の国庫補助金は負債とすることとされている。

3. 会計処理方法の比較

民間非営利組織である公益法人、NPO法人そして社福法人においては、寄付金等を受領した際には収益(正味財産増減の部の増加、経常収益もしくは特別収益)とされる。その上でさらに公益法人では⁽¹²⁾、用途制約の有無により、すなわち用途制約があるものは指定正味財産、用途制約が無いものは一般正味財産というように区別され、期末残高は貸借対照表の正味財産の部にそれぞれ区別されて計上されることになる(内閣府公益認定等委員会(2009a)注6)。拘束の有無により区分を明確にすることによって、受託責任の明示に資する処理となっている。また、社福法人では、収益認識(特別収益)されるが、資本剰余金に振り替えられる(厚生労働省雇用機会均等・児童家庭局長他(2013)注解注10, 11)。

他方、公的非営利組織においては収益としないという点では各基準とも共通している。まず、独法、地方公営企業及び特殊法人においては、補助金を受領した際には、収益ではなく負債とされる。そして、地方公会計(統一的基準)においては、収益の定義には該当しないとした上で「財源等」とされる。つまり、公的な非営利組織であれば必ず補助金が負債として扱わ

れるというわけではないことがわかる。

このように、非営利組織では、組織形態により補助金の扱いに違いがある。そして、受領時における当初認識において収益とする場合は、さらに使途制約により区分がなされる。一方、収益とされない場合には、使途制約の有無による区分という規定は置かれていない。また、当該補助金等に定められた「要件」どおりに業務を遂行した場合には、その分だけ収益化されて取り崩されることとなる点は、官と民とで同様である。

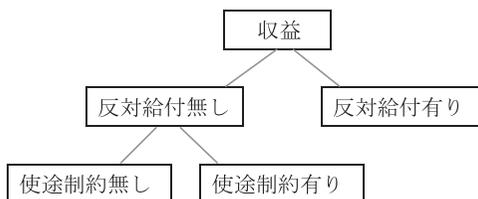
Ⅲ. 『個別論点整理』及び各基準等における補助金の取扱い

1. 使途制約の有無による区別

JICPA では、近年、非営利組織のモデル会計基準開発に向けて、非営利法人委員会研究報告第 25 号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』（2013 年）（以下、25 号という）、非営利組織会計検討会による報告『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』（2015 年）（以下、論点整理という）及び個別論点整理（2016 年）の 3 つの書類を公表している。これらの中では、「非営利組織において反対給付のない資源流入（寄付、補助金、助成金）が典型的な収益として存在するため、これらの資源流入も含めて収益認識についての考え方を整理することが重要」（JICPA（2015）5.1）であるとして、収益について「潜在的資源の流入若しくは増価又は負債の減少に伴う純資産の増加」（同 4.4）、と定義している。そして、収益の認識要件としては、①特定の取引又は事象が発生し、それによって財務諸表の構成要素の定義を満たすこと、②一定程度の発生の可能性があり、信頼性を持って貨幣額によって測定できること、の 2 点を挙げている（同 1.2）。

図表-1 は、『論点整理』における収益の分類を表したものである。収益について、反対給付の有無により分類した上で、反対給付の無いものについては、更に使途制約の有無により分

図表-1 収益の分類



（出典）『論点整理』図 8, p. 44 を参考に筆者一部修正作成。

類している。これらはいずれも「収益」の中での分類である。非営利組織体の会計で特徴的なのは、用途制約の有無による分類の部分である。用途制約のある資源流入について「制約された用途の範囲での裁量が与えられており、その他の収益認識要件が満たされる場合には「一時拘束資源の流入」として収益認識し、その後の事業実施完了時においては、契約条件等に照らして拘束が実質的に解除されたかどうかの判断に基づき「拘束の解除」として認識することが適切」としている（JICPA（2015）5.11）。つまり、まず、反対給付のない資源の流入について収益とし、さらにこれを用途制約の有無によって区別するとしている。この考え方は、先の公益基準やNPO基準（重要性が高い場合）における補助金の捉え方と同様である。

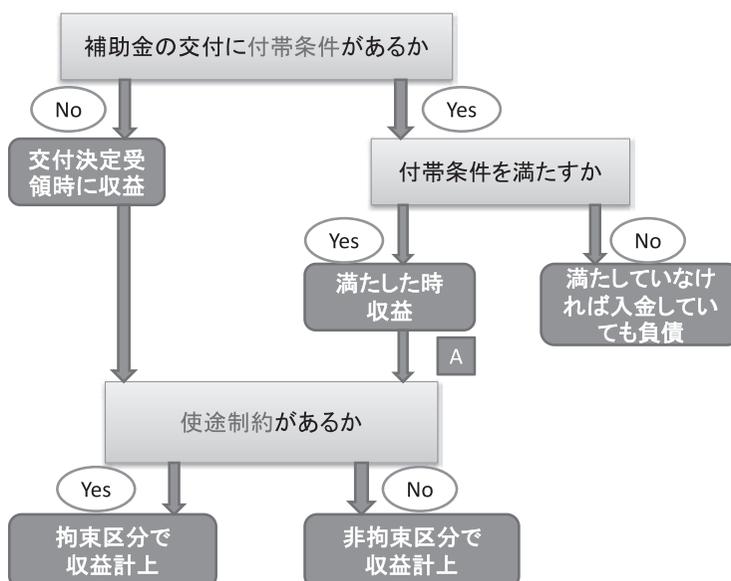
2. 付帯条件の有無による区別

JICPAによる3つ目の書類である個別論点整理では、新たに資源流入形態により区別した検討が行われている。そこでは、補助金及び助成金について独立項目を設け（JICPA（2016）2.26～2.35）、補助金等の収益認識及び計上区分は、「付帯条件」の有無、用途制約の有無により異なることになるとし（同2.31）、付帯条件がある場合には、それが満たされた時に収益とし、満たされていない場合は「条件を達成するまで補助金等を受領する権利はないことから、当該資源に対する支配を獲得しているとは言えず、経済的資源の流入等の要件は満たさない。また、補助金等の交付決定通知を受領していたとしても、条件付きの交付決定であるため、当該条件が満たされるまでは、蓋然性要件も満たさない。そのため、入金があったとしても当該入金は純資産の増加ではなく、負債として認識される。」（同2.29）としている。

一方、付帯条件が無い場合には収益とされ、その上で用途制約があれば一時拘束区分に計上され、用途制約が無ければ非拘束区分に計上される。したがって、「補助金等の収益認識及び計上区分は、付帯条件の有無、用途制約の有無により異なる」（JICPA（2016）2.31）ことになるのである。

補助金等の認識に当たり個別論点整理では、これまでのように用途制約のみでなく、新たに「付帯条件」という要件を加えて、収益とするか負債とするかの識閲としている。つまり、図表-2に示したように、図表-1における収益の区分よりも前の段階で「付帯条件」による区分が行われることとなる。なお、ここでは「付帯条件」が満たされた時に収益となることに留意が必要である（図表-2のAの部分）。従来から公益基準などに負債となる補助金は存在していた。例えば、交付業務を実質的に「代行する」目的の補助金である「預り補助金等」などである。しかし、これが収益になることはない。つまり、個別論点整理で新しく出てきた「負債となる補助金」（付帯条件が満たされると収益になる）は、これと性質の異なるものと捉え

図表-2 補助金等の認識フロー



(出典)『個別論点整理』図3, p. 18を参考に筆者加筆修正作成。

られる。

しかしながら、個別論点整理において付帯条件の定義は明確には示されておらず、「一定金額の寄付が他の団体等から集まることを条件として補助金等が交付される場合、実施した事業の業績、研修人数、支援事業実施の回数、受益者が利用する施設の営業時間等の事業の実績について条件が付される場合、実施の結果である成果物について検収が行われ、一定基準を達成していない場合には補助金等が交付されないという条件が付される場合もある。」(JICPA (2016) 2.29)のように例示されているに過ぎない。また、「非営利組織が法令や補助金等の交付要綱の目的や支出項目に従って補助金等を使用しなければ、交付決定が取り消され、補助金等を返還する、又は補助金自体が入金されないという制約が課される補助金も多い」(同2.30)とした上で、「目的や支出項目に制約はあるものの…交付についての付帯条件がない場合には、…「一時拘束資源の流入」を収益として認識し、拘束が実質的に解除された時点で「拘束の解除」の認識をする。」(同)とされている。収益となるのは、付帯条件がない(満たした)場合である。次章では、この「条件」の意味を明確にする手がかりとして、国際的基準やわが国の民法の規定を用いて検討してみよう。

IV. 条件と制約

1. IPSASB と FASB にみられる規定

個別論点整理では、補助金等について付帯条件が付いている場合、条件が満たされなければ入金していても負債であるとされている (JICP (2016) 2.29)。このように、反対給付のない資源の流入について、条件が満たされなければ負債と捉える考え方は、わが国の民間非営利組織会計には用いられていない⁽¹³⁾。しかし、国際的基準や米国基準においては「条件」の有無により収益とするかどうか区別する規定が存在する。

まず、国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board, 以下 IPSASB という) の国際公会計基準第 23 号非交換取引からの収益 (IPSAS No. 23 Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers), 以下, IPSAS 23 号という) では、「資産として認識した非交換取引による資源流入のうち、負債として認識されている部分を除いた部分を収益認識しなければならない」 (IPSASB(2006) par. 44) とし、非交換取引によって流入した資産に条件 (condition) が付いていれば負債となる (同 par. 17)。ここで条件とは、移転者の指定通りに費消しなかった場合に、移転資産を移転者 (transferor) に返還しなければならない合意事項 (同 par. 17) である。一方、制限 (restriction) とは、制限事項に反しても移転資産等を移転者に返還しなくてもよい合意事項 (同 par. 19) であり、使途制限に従わなくてもペナルティーが科せられることがあるに過ぎない (同 par. 19)。このため、負債ではなく収益と捉えられている。つまり、「条件」と「制限」は、指定通りに履行しなかった場合に移転者への返還が求められているかどうかにより区別され、条件があれば負債となり、なければ収益となる⁽¹⁴⁾。

また、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, 以下 FASB という) の財務会計基準書第 116 号 (Statement of Financial Accounting Standards No. 116, Accounting for Contributions Received and Contributions Made, 以下, SFAS 116 号) では、寄付 (Contribution) を「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」 (par. 5) であるとした上で、受入れた寄付を受入れた期間の収益または利得として認識するとしている (par. 8)。その上で (先のわが国の民間非営利組織の考え方と同様に)、寄付を使途制約によって区別するとしている (par. 14)。

つまり、寄付の定義には、上記のように受け入れる資源が「無条件」であることと示されている。つまり「条件」がある場合には寄付とならないため、その流入資源には「受入時に収益

となる」という本基準の規定が適用されないと考えられる。SFAS 116号では「条件」に関して、「寄付者が付した条件」(Donor-imposed condition) (寄付者の規定で、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である) (FASB (1993) 付録D用語集 209) とされ、「寄付者が付した制限」(Donor-imposed restriction) (寄付者の規定で、(寄付受領組織体の) 経営側による限定 (limits) よりもより明確に寄付資産の利用を明示するものであり、寄付資産の利用制限は一時的なものか永久的なものとなる) (FASB (1993) 付録D用語集 209) とは異なるとされている (par. 7)。後者の「制限」は、先に検討した一時拘束、永久拘束に関わる部分であり、これと前者の「条件」とは区別して整理されている⁽¹⁵⁾。そして「条件」となるかどうかは、返還が求められるかどうかという点が重要であり、「制限」は「条件」の識閲よりも後の利用制限という段階での区別に用いられる概念である。

このように、反対給付のない資源の流入について、「条件」の有無、及び条件が満たされたか否かによって収益とするか否かを判断する個別論点整理がとり入れた手法は、わが国の基準等においてはこれまで用いられていなかったが、IPSASB や FASB の基準においては、既に存在している考え方であることがわかる。そこでは、「条件」となるかどうかは、返還若しくは資源提供の解除の規定があるかどうかによって考えられる。

2. 補助金の法的性格

補助金には様々なものがあるが、わが国において大きな部分を占めるものには、まず、国による適正化法に基づく補助金がある。そして、地方自治体による「地方自治法」第 232 条の 2 (以下、地方自治法という) に基づく補助金がある。ここでは適正化法による補助金を中心として、地方自治法に依る補助金にも言及しながら補助金の受領に伴う義務について、「条件」との関連で検討することとする。

まず、適正化法の補助金について検討してみよう。国庫補助金の交付決定は、適正化法に基づくものであり、行政機関が権限を作用させる行政処分である (確井 (2011, p. 32)⁽¹⁶⁾。行政処分である行政行為とは、「具体的場合に直接法効果をもってなす行政の権力行為」(塩野 (2015) p. 124) であり、補助金事業の遂行命令は、このうち「端的に私人に対し、作為、不作為を命じるもの」(同 p. 133) とされ、その行為は強制力を持つものといえる。

適正化法では、補助金の交付目的を確実に達成するために「付すべき条件」を定めている。この「条件」に関して大鹿 (2011, p. 70) は、「法律上「条件」という語はしばしば用いられているが、これは行政法上の「附款」を意味する場合がほとんどであり、本法 (適正化法、筆

者挿入)の各条に規定されている「条件」も行政行為の附款を意味するもの」とし⁽¹⁷⁾、「条件」については「行政行為の効力の発生又は消滅を将来における発生の不確実な事実の成否にかからしめる意思表示をいい、その条件たる事実の成否の未定の間は、行政行為の効力は、不確定の状態にある。すなわち、条件の成就により、その効力が発生し、あるいはその効力が消滅するもの」(大鹿(2011, p. 70)とされている。つまり、条件の成否が行政行為(補助金の交付)の成否となると解される。条件が満たされなければ、補助金の効力は消滅するのである。

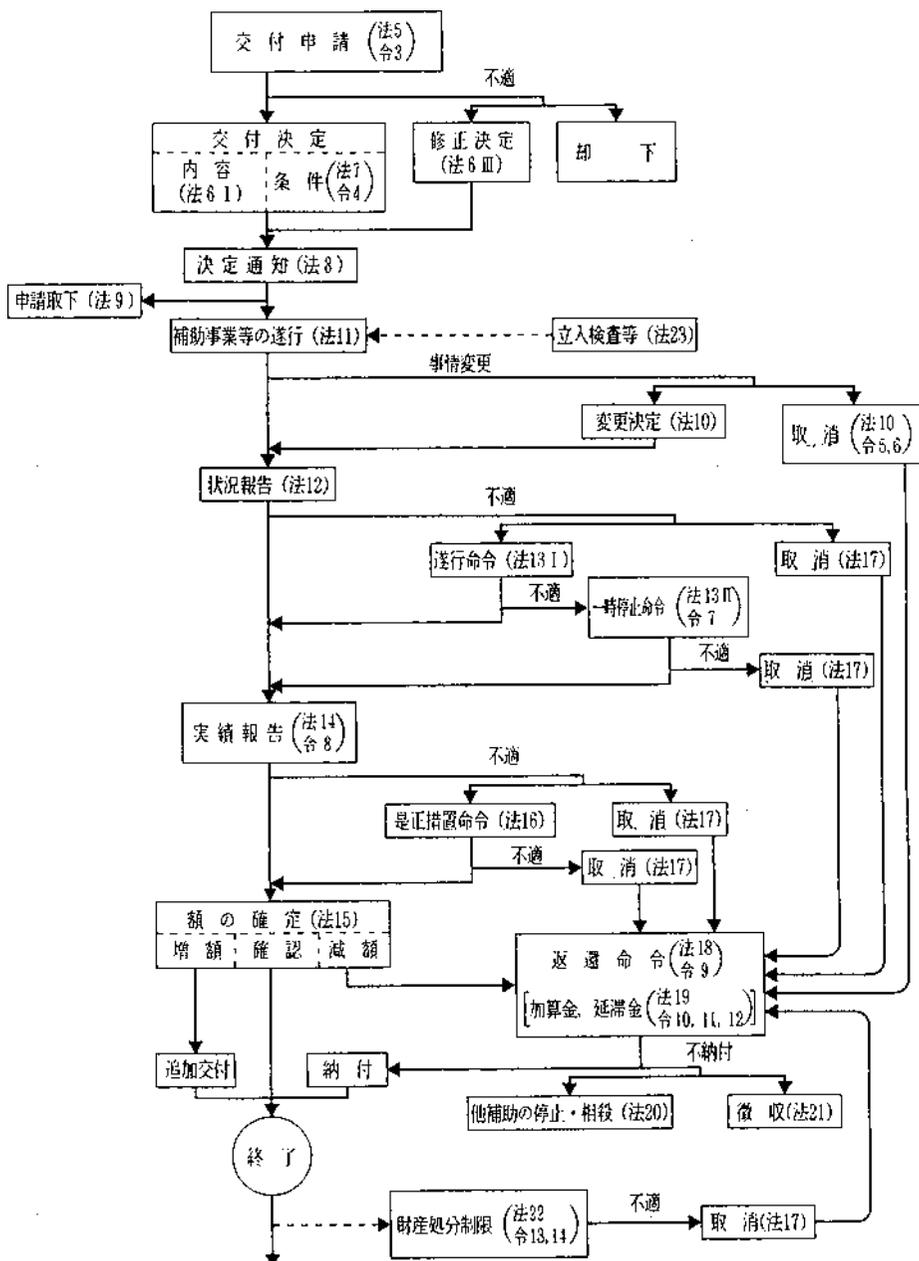
図表-3は、適正化法に依る補助金手続きのフローを表したものである。適正化法においては、各省各庁の長は、補助金交付決定の際に条件を定め(第7条)、補助事業者は交付決定通知に基づき具体的な義務(事業遂行義務第11条、状況報告義務第12条、実績報告義務第14条、精算義務第15条)を負う。そしてこれらの義務に違反した場合、交付決定の取り消し処分(第17条)、返還(第18条)及び刑事罰を受ける(第29~第31条)ことになる。

つまり、提供者(国)に対して金銭による返還が生じる(場合)のは図表-3の中ほどの「実績報告」の後であるが、当該補助事業にかかる事業の遂行についての義務は交付決定通知受領時(図表-3の上方の「決定通知」部分)に生じているのである(小滝(2013) pp. 171-172)。

次に、地方自治法の補助金について検討してみよう。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り、適正化法による補助金と異なり行政処分には該当しない⁽¹⁸⁾。ただし、地方自治体の補助金は「負担付贈与契約」であり、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(千葉県総務部政策法務課(2011))。

寄付金等を受領する場合は、贈与契約であり、反対給付が存在しない片務契約となる(JICPA(2015) 5.6)。したがって同時履行の抗弁権は生じない⁽¹⁹⁾。しかし、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「負担付贈与については、本節の規定のほか、双務契約に関する規定を適用する」とされており、同時履行の抗弁権(第533条)や危険負担に関する条項(第534~第536条)が準用される(我妻他(1998) p. 142)。負担付贈与において受贈者が負う負担は、贈与者の給付と対価関係にあるわけではないが、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からである(遠藤他(2002) p. 11)。そして、負担付贈与とは「贈与契約の一部として受贈者に一定の給付義務を負担させる契約」であり、「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) pp. 10)とされている。つまり、負担(条件)の履行により利益を得る者について広く捉えられている。また、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)。そして、受贈者による不履行の意思が明らかな事情

図表-3 適正化法に依る補助金フロー



(出典) 『財政小六法』(2015) p. 1116。

のある時は、即時に解除できると解される（遠藤他（2002）p. 11）。

これらの検討から、国による適正化法に基づく補助金も地方自治法に基づく補助金も、補助金受領者に対して、交付決定通知受領時に通知書記載の内容を履行する義務を課すものであり、履行しなかった場合には返還や交付義務の義務が生じることが分かる。

これまで、個別論点整理による「付帯条件」の意味を考察するために、すでに「条件」に関する規定が存在する IPSASB や FASB の基準を検討した。それらからは、条件とは、条件を履行しない場合には提供資源の返還や提供義務の解除がなされる規定があることが分かった。また、適正化法による補助金も、地方自治法による補助金（民法上の負担付贈与）も、条件に該当しなければ補助金の返還や交付義務の解除がなされる規定があることが分かった。したがって、これらの補助金は「条件」に該当する性質のものである可能性があると考えられる。

V. 小括

個別論点整理では、補助金等の扱いについて「付帯条件」がついている場合には、条件が満たされた時に収益となり、満たされていない場合は入金があったとしても負債とされている。用途制約による区別は、「付帯条件」が無い場合、及びある場合には条件が満たされた後の段階で行われる。なお、ここでは「付帯条件」が満たされた時には収益となるということに留意が必要である。つまり、ここで言う「負債となる補助金」は、公益基準における交付業務を実質的に代行する目的の補助金を「預り補助金等」として負債とするという扱いとは別のものと考えられる。

このように、補助金が収益となるかどうか（負債となるか）について、2段階（条件と用途制約）の識閲で捉えられている基準としては IPSAS 23 号がある。また、SFAS 116 号（及び ASC 958-605-20）においても収益とされるのは「条件」が付されていない資源の流入についてであるということがわかった。民法においても条件が付いている場合には補助金のような片務契約であっても負担付贈与とされ双務契約が適用されて同時履行の抗弁権が生じ、また履行されない場合に返還等が生じるとされている。

本稿で検討した補助金は、適正化法と地方自治法によるものであり、これらにおいては資源受領者の負う義務等は交付決定通知等で厳しく細かく決められ、返還義務等が伴うものとして明確に位置付けられるため負債とする可能性があるとした。しかしながら、「条件」の意味については更なる精緻な検討が必要である。また、本検討は多様な性質を持つ補助金について、論点を明確にするため、主要な上記2種類の財源によるもの限定したが、民間の補助金など補助金という名称でも「条件」に該当しないもの、逆に寄付金であっても負担付贈与契約に該

当するものであれば「条件」に該当するため負債となる可能性があるものなどが存在すると考えられる。提供者との提供契約に即して判断するよう検討領域を広げることも今後の課題である。また、負債と義務の関連性などをさらに検討する必要があるほか、例えば、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.）では国庫補助金を減価処理若しくは繰延処理（負債）することとしていることを勘案して、企業会計との処理の違いについても検討する必要がある⁽²⁰⁾。非営利組織の収入に占める補助金の割合が高いことを勘案すれば、検討の一層の精緻化と実態に即した扱いが検討されるべきだろう。

【注】

- (1) ここで、補助金受領時とは交付決定通知受領時とする（JICPA（2015）5.7においても「政府等の信頼性の高い組織体からの助成金や補助金の支給決定」について同様の扱いとされている）。
- (2) 比較する基準等は、具体的な会計処理に関しては公益法人会計基準、NPO法人会計基準、社会福祉法人会計基準、統一的基準、独立行政法人会計基準、地方公営企業法施行規則、特殊法人会計処理基準としている。
- (3) 補助金には助成金等を含む（個別論点整理では、補助金及び交付金を補助金等としており（JICPA（2016）II 2.（2）、「公益法人会計基準」の運用指針10では、補助金等とは「補助金、負担金、利子補給及びその他相当の反対給付を受けない給付金等をいう」とし、その「正味財産増減計算書に係る科目及び取扱要領」の中の「受取補助金等」には、補助金と助成金等が含まれている）（内閣府公益認定等委員会（2009））。
- (4) 石田（2015）、金子（2010、2006a、2006b）、藤井（2004）、など。なお、本稿はこれらの先行研究と同様、民間非営利組織のみならず公的非営利組織の基準等も比較検討しているが、両者の会計処理の統一化ということを検討しているわけではない。補助金の性質について、多様な視点から検討を加えるための手法として比較対象としている。なお、JICPAの後述3つの文書はパブリック・セクターを対象としたものである。
- (5) さらに、公益基準では、補助金等の目的たる支出が行われるのに応じて当該金額を指定正味財産から一般正味財産に振り替えるものとしている。（内閣府公益認定等委員会（2009）注13）。
- (6) 平成16年の公益法人会計基準改定の前文「公益法人会計基準の改正等について」には「正味財産増減計算書の様式について、…正味財産の増加原因を収益とし、減少原因を費用として表示する」（1(2)エ）とある（公益法人等の指導監督等に関する関係省庁等連絡会議申合せ（2004））。
- (7) NPO基準では、用途制約がある寄付金等の処理の説明の中に、助成金・補助金等の取扱いが記載されているので（NPO法人会計基準協議会（2011）、注5、21(3)）、ここでいう寄付金等には補助金が含まれると考えられるため、補助金の処理を用途制約のある寄付金等と同様に捉えている。
- (8) 固定資産のための国庫補助金を受け入れた際に「施設整備等補助金収益」とする処理は、あざさ監査法人（2013、p.138）による。
- (9) 国庫補助金等特別積立金の取崩額は収益ではなく費用の控除項目である。そうすることの意味は、社福法人会計基準注解注10において、国庫補助金の目的が「サービス提供者のコスト負担軽減を通じて利用者の負担を軽減することにある。」ためと説明されている。
- (10) 統一的基準における財務書類の構成要素とは、資産、負債、純資産、費用、収益、財源及びその他の純資産減少原因、財源及びその他の純資産増加原因の7つである（総務省（2014）37）。
- (11) 税収等の財源は、対価性が無く、資源配分の結果として評価されるべきものであるという観点から、使用料等の収益とは別々の要素として認識することとされた。（鈴木（2014）p.36）。そして、財源等は、純資産の変動要因として位置付けられている。
- (12) さきに述べたように、NPO法人でも「重要性が高い」場合は公益法人と同様の処理となる（NPO法人会

- 計基準協議会〔2011〕注6)。
- (13) 公的非営利組織会計においては、そもそも補助金等を負債と位置づけているので、条件が満たされていないければ負債とするという規定が必要ないことになる。
 - (14) IPSASB では、現在(2016年)補助金について一時に収益計上するのではなく、「その他の義務」として財政状態計算書に計上することを認めている(伊澤(2016))。
 - (15) 寄付(Contribution)、「寄付者が付した条件」(Donor-imposed condition)及び「寄付者が付した制限」(Donor-imposed restriction)については、Accounting Standards Codification(ASC)958-605-20に同様の定義がある。
 - (16) 行政処分とは「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」である(行政手続法第2条二)。
 - (17) 「行政行為の附款」とは、「行政行為の効果を制限するための意思表示の主たる内容に付加される従たる意思表示」である(大鹿(2011, p.70))。
 - (18) 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(確井(2011) p.32)。
 - (19) 同時履行の抗弁権とは「双務契約の当事者の一方は、相手方がその債務の履行を提供するまでは、自己の債務の履行を拒むことができる。」(民法第533条)というものである。
 - (20) 宮本(2015)では、非営利会計と企業会計の統合可能性についての検討が行われている。

(参考文献)

- あずさ監査法人(2013)『社会福祉法人会計の実務ガイド』中央経済社。
- 石田晴美(2015)「補助金等による固定資産取得の会計処理の検討」『経営論集』第1巻第5号, pp.1-17。
- 伊澤賢司(2017)「IPSAS(国際公会計基準)の動向とわが国の地方自治体会計への示唆」『會計』第191巻第3号, pp.30-40。
- 確井光明(2011)『行政契約精義』信山社。
- NPO法人会計基準協議会(2011)『NPO法人会計基準』。
- 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。
- 金子良太(2010)「制約が付された寄付の会計処理」『非営利法人』第790号, pp.15-24。
- 金子良太(2006a)「公益法人会計基準の改正について」『國學院経済学』第54巻第1号, pp.1-21。
- 金子良太(2006b)「非営利組織体における非交換取引の会計」『會計』第170巻第2号, pp.52-67。
- 公益法人等の指導監督等に関する関係省庁等連絡会議申合せ(2004)『公益法人会計基準』。
- 厚生労働省雇用機会均等・児童家庭局長, 同援護局長, 同老健局長(2013)『社会福祉法人会計基準の制定について』。
- 小滝敏之(2013)『補助金適正化法解説(全訂新版, 増補版)』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。
- 鈴木豊(2014)『ポイント解説新地方公会計財務書類作成統一基準』ぎょうせい。
- 財政制度審議会公会計小委員会(2007)「特殊法人会計処理基準」。
- 総務省(2014)『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。
- 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)。
- 独立行政法人会計基準研究会(2015)『独立行政法人会計基準』。
- 内閣府公益認定等委員会(2009)『公益法人会計基準』。
- 日本公認会計士協会(2016)『非営利組織会計基準開発に向けた個別論点整理～反対給付のない収益の認識～』。
- 日本公認会計士協会(2015)『非営利組織の財務報告の在り方に関する論点整理』。
- 日本公認会計士協会(2013)非営利法人委員会研究報告第25号『非営利組織の会計枠組み構築に向けて』。
- 藤井秀樹(2004)「アメリカにおける非営利組織会計基準の構造と問題点」『商経学叢』第50巻第3号, pp.89-106。
- 宮本幸平(2015)『非営利組織会計基準の統一: 会計基準統一化へのアプローチ』森山書店。

- 我妻栄, 有泉亨 (1998) 『コンメンタール民法V契約法』日本評論社。
FASB (2016) Accounting Standards Codification (ASC) 958-605-20.
FASB (1993) SFAS No. 116 *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*.
IASB (2008) IAS No. 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*.
IPSASB (2006) IPSAS No. 23 *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*.

本稿は、平成 28 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 16K04011）による研究成果の一部である。