
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」－
返還する可能性のある現金支払額の会計処理

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2015 年 11 月開催の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）において議論された IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」に関する IFRS-IC による合意事項（「アジェンダ却下通知（案）」の公表を含む）についてその内容及び、2016 年 1 月 7 日に開催された IFRS 適用課題対応専門委員会においていただいたコメントを踏まえて作成した当委員会の対応（案）を記載したものである。なお、本資料について、本日の委員会においてご審議いただくことは予定していない。

II. 背景

2. IFRS-IC は、2015 年 9 月までに、政府から研究開発プロジェクトの資金援助を受けるときの会計処理の明確化を求める要望を受けた。具体的な前提は次のとおりであった。
 - (1) 企業が研究開発に着手し、すでに発生している研究費のうち特定の割合に相当する金額が、政府から企業に対して現金で支払われる。
 - (2) 仮に、企業が当該研究フェーズの成果を利用して商業化することを決定した場合には、企業は政府から受け取った現金を返還しなければならない。一方、企業が研究フェーズの成果を利用せず商業化しないことを決定した場合には、現金の返還は求められないものの、企業は当該研究に関連する権利を政府へ移転しなければならない。
 - (3) 企業が研究フェーズの成果を利用し始めるが、その後、当該研究開発プロジェクトを止める場合、一定の条件が満たされることを前提として、企業は将来の支払義務を免除される。この場合、企業は当該研究に関連する権利を政府へ移転しなければならない。
 - (4) 典型的なシナリオとして、この返還条件により、プロジェクトが成功する場合には、政府は当初の現金支払額の 2 倍まで受け取ることがあり得る。

論点

3. 企業は現金の受取時に、政府からの現金支払を、IAS 第 20 号の定義する「返済免除条件付融資(forgivable loan)」に当たるという理由で負債として認識すべきなのか、あるいは、同じく IAS 第 20 号の定義する「政府補助金(government grant)」に当たるという理由で純損益に認識すべきなのかが論点となる。

見解

4. この論点に対しては、次の 2 つの見解がみられる。

見解 1 :政府による現金支払は、受取時に返済免除条件付融資（負債）として取り扱うべきである。

(理由)

- 当該現金支払は、IAS 第 20 号第 3 項ⁱの返済免除条件付融資の定義に合致するため、同第 10 項ⁱⁱの要求事項に従って、受け取った現金は負債として取り扱うとともに、企業が融資に関する返済免除条件を満たすという合理的な保証がある場合にのみ、政府補助金（収益）として認識すべきである。
- 現金の受取時に、プロジェクトが止められ、融資の全額について返還が免除されるという合理的な保証がない場合には、受け取った現金全体を政府補助金（収益）とすることはできない。

見解 2:政府による現金支払は、受取時に政府補助金（収益）として取り扱うべきである。

(理由)

- すでに発生した費用に関連するものであるため、繰り延べるべきではなく、現金の受取時に政府補助金とし、営業利益として会計処理すべきである。
- 受け取った現金は、返済免除条件付融資とは異なる返還条件の付された政府補助金である。IAS 第 20 号第 32 項ⁱⁱⁱは、返還すべきこととなった政府補助金は、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならないとしていることから、企業が研究成果の商業化を決定し、受け取った現金を返還することとなった時点で、金融負債及び費用を認識することとなる。
- 商業化するかどうかの決定権は企業にあり（企業の支配下にある）、実際に企業が商業化することを決定するまでは、IAS 第 32 号第 11 項の金融負債の

¹ 本資料において、本論点に関連する IFRS における記述は、別紙 2 にまとめて記載している。なお、文中の i、ii…は、別紙 2 における i、ii…と対応している。

定義^{iv}を満たさないため、金融負債を認識することはできない。

関係者へのアウトリーチの結果

5. 各国会計基準設定主体、大手の会計事務所の国際的なネットワーク、証券規制当局に対するアウトリーチの結果、本件に関する現行実務について、概ね次のような回答が得られた。

(1) 各国会計基準設定主体の殆ど全ての回答者から、本件のような事例は一般的でないという回答がなされた。但し、ある回答者から、多くの場合、返済免除条件付融資（負債）として会計処理されているという回答が示された。

(2) 証券規制当局からは、ある者から、受領時に政府補助金として会計処理されているという回答がなされた。

(3) 大手の会計事務所の回答者からは、多くの場合、返済免除条件付融資（負債）として会計処理が行われているという回答がなされた。

6. なお、当委員会事務局は、わが国の関係者に対するアウトリーチの結果、次のような回答をしている。

(1) 本論点は、わが国においてよくみられるものではなく、公表財務諸表における事例等も、特段把握していない。

(2) 本論点について、実務において多く見られるアプローチや重大な不統一について、特段把握していない。

III. 今回の IFRS-IC 会議における議論

IASB スタッフによる提案

7. 今回の IFRS-IC 会議では、IASB スタッフは、企業がその研究開発プロジェクトのために調達した資金をどのように会計処理すべきかは、授受された現金の契約条件によるとした上で、適切な会計処理のあり方は、たとえば、次の点を考慮したうえで決定されるべきであると提案した。

(1) 現金の支払が、当該研究開発プロジェクトのリスク及び経済価値に晒される事実上の投資として、企業に対する政府の資本参加を認めるものか。これに該当する場合、政府による企業に対する資本参加は IAS 第 20 号の範囲から除外されていることから^v、他の関連する IFRS に従って会計処理を行うべきである。

- (2) 現金の支払が、企業に対する政府の資本参加に当たらない場合、
- ① 金利が市場金利よりも低利であるなど好条件であるか否か。これに該当する場合、これに関連する部分について、IAS 第 20 号第 10A 項^{vi}を適用し、政府補助金（収益）として取扱うべきである。
 - ② 上記①の便益以外の残りの部分が、実質的に政府からの融資（負債等）と考えられるか否か。これに該当する場合、IFRS 第 9 号「金融商品」に従って会計処理を行うべきである。また、当該融資は IAS 第 20 号の返済免除条件付融資の定義を満たすと考えられることから、同基準の返済免除条件付融資に関する要求事項に従って会計処理を行うべきである。

(ASBJ 事務局注) 上記②によると、企業の研究開発プロジェクトが成功しないか、又は、企業がプロジェクトを断念することにより、融資の全額又は一部が返済免除条件を満たす「合理的な保証」が得られるまでは、当該融資を IFRS 第 9 号及び IAS 第 20 号に従って返済免除条件付融資（金融負債）として会計処理する一方、「合理的な保証」が得られた時点で、IAS 第 20 号第 10 項に従って、政府補助金として処理することが考えられる。

IFRS 解釈指針委員会で示された主な意見

8. 前項に記載した IASB スタッフからの提案に対して、IFRS-IC 会議において示された主な意見等は次のとおりであった。
- (1) 当該現金支払の適切な会計処理のためには、関連する事実及び状況、契約条件等を十分に考慮した上での判断が求められること、また、受取時に返済免除条件付融資（負債）として取り扱う実務が有力であることを踏まえ、IASB スタッフの提案を支持する。
 - (2) 企業が融資に関する返済免除条件を満たすという合理的な保証が得られるまでは、当該融資を IFRS 第 9 号に従って金融負債として認識することになるが、その合理的な保証とは何を意味するのか、また、それはどのような時点で達成されるのかを一律に定めることはできず、個々の契約条件等に基づいて判断されるべき問題であることをアジェンダ却下通知案に追記すべきである。
 - (3) 融資が IFRS 第 9 号に従って金融負債として認識される場合には、当該金融負債の認識を中止する際にも、同基準の規準が適用されることを明確にすべきである。
 - (4) IASB スタッフの提案内容は IAS 第 20 号に関する一般的な検討事項を述べてい

るに過ぎず、要望提出者の質問に対して十分な回答となっていないため、かえって疑問を生じさせかねない。アジェンダ却下通知案は、そのような一般的な記述を削除した上で、要望提出者が質問した政府による現金支払が返済免除条件付融資に当たるか否かに焦点を当てるべきである。

IFRS 解釈指針委員会での議論の結果

9. IFRS-IC 会議での議論の結果、次のような「アジェンダ却下通知（案）」が公表された（別紙 1 に仮訳を記載している。）。なお、この「アジェンダ却下通知（案）」に対しては、2016 年 1 月 21 日までコメントを提出することができ、2016 年 3 月の IFRS-IC 会議で再検討される予定である。
- (1) IFRS-IC は、企業は、研究開発プロジェクトに対する資金を獲得しており、適切な会計処理は、受け取った現金支払の具体的な条件に応じて決まるであろうことに留意した上で、要望書に記載されている取決めは、IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲に含まれる金融負債であることに着目するとともに、IFRS-IC の多くのメンバーが、この取決めは、IAS 第 20 号で定義している返済免除条件付融資の定義も満たすと考えた。
 - (2) また、IFRS-IC は、この評価を行う際に、及び、企業が融資に関する返済免除条件を満たすという合理的な保証があるのはどのような場合なのかを決定する際に、判断を要することに着目した。
 - (3) さらに、IFRS-IC は、政府から受け取った現金支払の適切な会計処理を決定するのに役立つ十分なガイダンスが本基準にあることに留意するとともに、アウトリーチ活動から受け取ったフィードバックに基づき、実務の不統一は限定的であるように思われることに着目した。
 - (4) したがって、現行の IFRS の要求事項及びアウトリーチ活動から受け取ったフィードバックに照らし、IFRS-IC は、解釈指針も基準の修正も必要ないと判断し、この論点をアジェンダに追加しないことを暫定的に決定した。

IV. 当委員会の対応（案）

10. アジェンダ却下通知（案）に対する当委員会の対応（案）は、次のとおりである。
- (1) IFRS-IC が本論点をアジェンダとして取り上げない旨については、次の理由から、その方向性について概ね適当と考えられる。
 - ① アジェンダ却下通知（案）に記載されたとおり、本論点については、個別

の事実と状況に基づき判断すべきと考えられるほか、現行の会計基準において十分なガイダンスが示されていると考えられること

- ② IASB スタッフからの求めに応じて、当委員会事務局が関係者に行った照会によれば、要望提出者の提示した論点がわが国において広く見られるとは考えにくいこと
 - ③ IFRS-IC のリソースを踏まえると、その活動にあたって、他に優先すべき論点があると考えられること
- (2) IFRS-IC から公表された却下通知（案）は、本論点をアジェンダとして取り上げない旨及びその理由が概ね適切に記載されている。
- (3) 以上より、本論点に関する却下通知（案）に対してコメント・レターを送付しない。

以 上

2015 年 11 月のアジェンダ却下通知 (案)

IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」——回収可能な現金支払の会計処理 (アジェンダ・ペーパー7)

解釈指針委員会は、企業が研究開発プロジェクトの資金を調達するのを助けるために政府が行った現金支払を、受取時に負債として会計処理すべきなのか (IAS 第 20 号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」で定義している返済免除条件付融資であるという理由で)、あるいは、受取時に純損益に認識すべきなのか (IAS 第 20 号で定義している政府補助金であるという理由で) を明確化するように求める要望を受けた。政府から受け取った現金支払は、企業がプロジェクトの研究フェーズの結果を利用し商品化することを決定した場合にのみ、現金で返済される。この返済条件により、プロジェクトが成功する場合には、政府が、当初の現金支払金額の 2 倍まで受け取ることがあり得る。企業が研究フェーズからの結果を進めないことを決定する場合には、現金支払は返金されず、企業は、その研究に対する権利を政府に移転しなければならない。

解釈指針委員会は、企業は、研究開発プロジェクトに対する資金を獲得しており、適切な会計処理は、受け取った現金支払の具体的な条件に応じて決まるであろうことに留意した。解釈指針委員会は、要望書に記載されている取決めは、IFRS 第 9 号「金融商品」の範囲に含まれる金融負債であることに着目した。解釈指針委員会の多くのメンバーが、この取決めは、IAS 第 20 号で定義している返済免除条件付融資の定義も満たすと考えた。解釈指針委員会は、この評価を行う際に、及び、企業が融資に関する返済免除条件を満たすという合理的な保証があるのはどのような場合なのかを決定する際に、判断を要することに着目した。

解釈指針委員会は、政府から受け取った現金支払の適切な会計処理を決定するのに役立つ十分なガイダンスが本基準にあることに留意した。解釈指針委員会は、アウトリーチ活動から受け取ったフィードバックに基づき、実務の不統一は限定的であるように思われることに着目した。

現行の IFRS の要求事項及びアウトリーチ活動から受け取ったフィードバックに照らし、解釈指針委員会は、解釈指針も基準の修正も必要ないと判断し、したがって、この論点をアジェンダに追加しないことを [決定した]。

本論点に関連する IFRS における記述

i IAS 第 20 号第 3 項 (一部抜粋)

返済免除条件付融資とは、規定された一定の条件を満たせば返済が免除されることを貸主が約した融資をいう。

ii IAS 第 20 号第 10 項

政府からの返済免除条件付融資は、企業が融資に関する返済免除条件を満たすという合理的な保証がある場合には、政府補助金として取り扱われる。

iii IAS 第 20 号第 32 項

返還すべきこととなった政府補助金は、会計上の見積りの変更として会計処理しなければならない (IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」参照)。収益に関する政府補助金の返還額は、まず当該補助金について認識した繰延収益の未償却部分に充当しなければならない。返還額が繰延収益を超過する場合の超過額、又は繰延収益がない場合の返還額は、直ちに純損益に認識しなければならない。資産に関する補助金の返還額は、当該資産の帳簿価額を増額するか又は繰延収益の残高から要返還額を控除することにより、認識しなければならない。補助金がなかったとすれば現在までに純損益に認識してきたはずの追加の減価償却累計額は、直ちに純損益に認識しなければならない。

iv IAS 第 32 号第 11 項 (一部抜粋)

金融負債とは、次のような負債をいう。

(a) 次のいずれかの契約上の義務

(i) 他の企業に現金又は他の金融資産を支払う。

(ii) 金融資産又は金融負債を当該企業にとって潜在的に不利な条件で他の企業と交換する。

(b) 企業自身の資本性金融商品で決済されるか又は決済される可能性のある契約のうち、次のいずれかであるもの

(i) デリバティブ以外で、企業が企業自身の可変数の資本性金融商品を引き渡す義務があるか又はその可能性があるもの

デリバティブで、固定額の現金又は他の金融資産と企業自身の固定数の資本性金融商品との交換以外の方法で決済されるか、又はその可能性があるもの。この目的上、何らかの通貨の固定額と交換に企業自身の固定数の資本性金融商品を取得する権利、オプション又は新株予約権は、企業が当該権利、オプション又は新株予約権をデリバティブ以外の同一

クラスの企業自身の資本性金融商品の現存の所有者のすべてに比例的に提供する場合には、資本性金融商品である。また、これらの目的上、企業自身の資本性金融商品には、第16A項及び第16B項に従って資本性金融商品に分類されるプッタブル金融商品、清算時のみ企業の純資産の比例的な取り分を他の当事者に引き渡す義務を企業に課す金融商品で第16C項及び第16D項に従って資本性金融商品に分類されるもの、又は企業自身の資本性金融商品の将来の受取り若しくは引渡しに関する契約である金融商品は含まない。

v IAS 第20号第2項（一部抜粋）

本基準では、次の事項は扱っていない。

(c) 企業に対する政府の資本参加

vi IAS 第20号第10A項

市場金利よりも低利の政府からの借入金の便益は、政府補助金として取り扱われる。その借入金はIFRS第9号「金融商品」に従って認識と測定をしなければならない。市場金利よりも低利であることの便益は、IFRS第9号に従って算定される当該借入金の当初の帳簿価額と受け取った収入金額との差額として測定される。その便益は、本基準に従って会計処理される。企業は、借入金の便益が補償しようとしているコストを識別する際に、すでに満たしたか又は満たさなければならない条件及び義務を考慮しなければならない。

以上