

令和5年度 テーマ別セミナー

公益法人の会計等に関する最近のトピック

令和5年12月13日(水)
内閣府公益認定等委員会事務局

目次

1. 公益法人における消費税等の会計処理について
 - (1)「公益法人の会計に関する研究会」(※)令和4年度報告
 - (2)「公益法人における消費税等の会計処理について(通知)」

2. 基本財産、特定資産、特定費用準備資金について
 - (1)3者の比較
 - (2)基本財産
 - (3)特定資産
 - (4)特定費用準備資金(※※)

※「公益法人の会計に関する研究会」(以下、「会計研究会」という。)は、公益法人の会計に関する実務上の課題、公益法人を取り巻く新たな会計事象等に的確に対応するため、平成25年8月から、内閣府公益認定等委員会の下に開催し、毎年報告書を公表。報告書は、公益法人informationの以下のリンク先からご覧いただけます。

https://www.koeki-info.go.jp/pictis_portal/other/houreiguideline/kaikei.html

※※特定費用準備資金を広く活用していただくことを目的とした広報資料「特費のすすめ」を公表していますので、公益法人informationの令和4年6月14日付「内閣府からのお知らせ」からご覧ください。

1. 公益法人における消費税等の会計処理について

(1)「公益法人の会計に関する研究会」令和4年度報告

検 討 の 経 緯

消費税等の仕入税額控除の方法としてインボイス制度が令和5年10月から開始されること、これに伴い、免税事業者である公益法人が、適格請求書発行事業者を選択することにより課税事業者となる際に、税込方式から税抜方式への変更の検討を行う可能性があることから、公益法人における実務的な対応として消費税等の会計処理について検討することとした。



検 討 結 果

① 消費税等の会計処理の選択について

- 現在は税込方式を採用している公益法人は、各法人の置かれた状況を踏まえて、合理的な判断により当該方式を採用していると考えられる。
- しかしながら、インボイス制度への対応のため、免税事業者である公益法人が課税事業者となり税込方式から税抜方式へ変更することがあると考えられ、これらを考慮した実務的対応を行う必要がある。
- 法人が適格請求書発行事業者になる際に、税抜方式を選択することが望ましいとも考えられるが、他方、消費税等の会計処理の選択は、各法人の置かれた状況により判断されるものであることから、今回一律に整理すべきものではないと考えられる。

消費税の処理方法等の調査結果

※下記は、2022年7月1日における内閣府所管 3,711 法人(公益 2,601 法人、移行 1,110 法人)の事業報告のデータから、179 法人(公益 127 法人、移行 52 法人)を調査した結果に基づく

○消費税等の処理方法

	税込方式	税抜方式	不明※
公益法人	81.1%	6.3%	12.6%
移行法人	63.5%	15.4%	21.2%
全体	76.0%	8.9%	15.1%

※法人公表資料や内閣府への提出書類から消費税等の処理方法が確認できなかったもの

○収益の構成割合

	事業 収益	資産 運用益	受取 会費	受取 補助金	受取 寄附金	その他
税込方式の法人	34%	22%	20%	5%	16%	4%
税抜方式の法人	90%	0%	6%	1%	1%	1%
全体	40%	20%	18%	4%	14%	4%

※税込方式の法人の受取会費、受取補助金、受取寄附金を合計すると41%になる

② インボイス制度導入に伴う消費税等の会計処理の変更について

- 会計方針の変更とは、従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針へ変更することをいう。会計方針は、継続して適用することを原則とするが、正当な理由がある場合にはこれを変更することが認められる。
- 公益法人におけるインボイス制度導入に伴う消費税等の会計処理の変更については、新制度による会計システム等の変更などの経営環境の変化に対応して行われており、会計事象等を財務諸表により適切に反映するために行われたものとして、正当な理由による会計方針の変更であると判断することとなる。

③ 固定資産等の取得原価に含まれる消費税等相当額について

- 現行の固定資産等の取得に係る消費税等の会計処理の原則的な取り扱いは次の通り。
税抜方式の場合、当該消費税等については「仮払消費税等」勘定に計上する。
税込方式の場合、当該消費税等については資産の取得原価に含めて計上する。
- 過年度遡及会計基準（※）を適用する法人においては、インボイス制度の導入に伴い、消費税等の会計処理を税込方式から税抜方式に変更する場合には、会計方針の変更として、過去の期間に消費税等が算入された固定資産等の取得原価を修正することとなる。
- しかし、相当の期間にわたり当該固定資産等の取引に係る消費税等の情報を入手することが必要となり、実務的な対応に困難を伴うことが想定される。
- このため、変更初年度の期首より前までに消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことが可能であると考えられる。

④ インボイス制度導入に伴う消費税等の会計処理の変更による影響額について

- 過年度遡及会計基準（※）を適用しない法人が重要な会計方針を変更した場合には、その旨、変更の理由及び当該変更による影響額についての注記が求められている。（公益法人会計基準第5（3）参照）
- 過年度遡及会計基準（※）を適用する法人が会計基準等の改正以外の理由で重要な会計方針を変更した場合には、会計方針の変更の内容、会計方針の変更を行った正当な理由、表示期間のうち過去の期間について影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額などの注記が求められている。（過年度遡及会計基準第11項参照）
- しかし、インボイス制度導入に伴って消費税等の会計処理を変更する場合には、③と同様に法人の負担を鑑みて、当該変更による影響額を必ずしも算定しなくてもよいと考えられる。

※ 正式な名称は、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（2009年12月4日 企業会計基準委員会）。

会計研究会平成27年度報告では、過年度遡及会計基準の公益法人への適用に関して、原則適用ではないが、法人が自主的に適用することは妨げないと整理している。

(2)「公益法人における消費税等の会計処理について(通知)」

- 適格請求書等保存方式（インボイス制度）の導入に伴い、公益法人における消費税等の会計処理については下記のとおりとします。
- この通知に関連する「公益法人会計基準」及び「公益法人会計基準の運用指針」の変更はありません。

1. インボイス制度導入後の税込方式の継続について

公益法人における消費税等の会計処理について、現在税込方式を採用されている法人におかれましては、従来どおり税込方式を採用しても差支えありません。

2. インボイス制度の導入に伴う税込方式から税抜方式への変更について

インボイス制度の導入に伴い、消費税等の会計処理を税込方式から税抜方式へ変更する場合におかれましては、過去の期間に消費税等が算入された固定資産等の取得原価を修正する際、相当の期間にわたり情報を入手することが必要となり、実務的な対応に困難を伴うことが想定されるため、変更初年度の期首より前までに消費税等が算入された固定資産等の取得原価から消費税等相当額を控除しないことができます。

また、消費税等の会計処理（方針）の変更に関する「財務諸表に対する注記」において、当該変更による影響額の記載についても法人の負担を鑑み記載しないこともできます。

2. 基本財産、特定資産、特定費用準備資金について

(1) 3者の比較

	基本財産	特定資産	特定費用準備資金
性格	定款において基本財産と定められた資産。これを維持しなければならず、かつ、法人の目的である事業を妨げることとなる処分をしてはならない	会計基準上の区分であり、特定の目的のために用途等に制約を課した資産	将来の特定の活動の実施のために特別に支出する費用（事業費又は管理費として計上されることとなるものに限るものとし、引当金の引当対象となるものを除く）に係る支出に充てるために保有する資金
関連する法令等	法人法第172条2項、 認定法第5条16号、 公益認定等ガイドライン1-15(2)	—	認定規則第18条、 公益認定等ガイドライン1-8(5)
関連する会計基準	公益法人会計基準 第2_2、 同注解(注4)	公益法人会計基準 第2_2、 同注解(注4)	—

	基本財産	特定資産	特定費用準備資金
積立て (増加)	・基本財産の内容は定款で定められており、定款の変更を伴う場合には、社員総会又は評議員会の特別決議が必要	・内規において、その目的、積立方法、運用方法等定めた上で運用していく必要がある	・認定規則第18条3項で定める5つの要件すべてを満たすとともに、事業ごとに積立てを行うことが求められている
	・一般社団法人においては、基本財産に関する法令上の定めはないが、不可欠特定財産がある場合には、計算書類上、基本財産として表示	・特定費用準備資金、資産取得資金、負債に対応する資産（例えば、退職給付引当金の引当対象となる退職給付引当資産）、寄附者等による用途の指定のある財産・資金などが特定資産として計上	・やむを得ない理由があるなどの場合、積立計画の変更は複数回可能（あらかじめ定款等で定めた機関決定等の手続が必要）
	・会計上は貸借対照表上の科目の振替であり、損益取引ではない <仕訳例> (借方) 預金（基本財産）×× (貸方) 預金（流動資産）××	・会計上は貸借対照表上の科目の振替であり、損益取引ではない <仕訳例> (借方) ○○積立資産（特定資産）×× (貸方) 投資有価証券（その他固定資産）××	・会計上は貸借対照表上の科目の振替であり、損益取引ではない <仕訳例> (借方) ○○積立資産（特定資産）×× (貸方) 預金（流動資産）××
	・積立額が認定法令上の費用とみなされない	・一部を除き、積立額が認定法令上の費用とみなされない	・積立額が認定法令上の費用とみなされる
取崩し (減少)	・基本財産の内容は定款で定められており、定款の変更を伴う場合には、社員総会又は評議員会の特別決議が必要	・内規において、取崩しの要否、取崩しの手続等定めた上で運用していく必要がある	・積立目的の支出がなされた場合、積立額が積立限度額を超過した場合、正当な理由もなく積立目的である活動を行わない場合には、それぞれ一定額を取り崩さなければならない
	・基本財産の滅失により法人の目的事業が不能となる場合、財団法人の解散事由となる	—	・積立目的以外で資金が必要になった場合には、法人自ら定めた特別の手続に従って取崩が可能
	・会計上は貸借対照表上の科目の振替であり、損益取引ではない <仕訳例> (借方) 預金（流動資産）×× (貸方) 預金（基本財産）××	・会計上は貸借対照表上の科目の振替であり、損益取引ではない <仕訳例> (借方) 投資有価証券（その他固定資産）×× (貸方) ○○積立資産（特定資産）××	<仕訳例①目的取崩しの場合> (借方) ○○費（経常費用）×× (貸方) ○○積立資産（特定資産）×× <仕訳例②目的外取崩しの場合> (借方) △△費（経常費用）×× (貸方) ○○積立資産（特定資産）××
	・取崩額が認定法令上の収入とみなされない	・一部を除き、取崩額が認定法令上の収入とみなされない	・取崩額が認定法令上の収入又はマイナスの費用とみなされる

(参考)財務諸表(会計上の資産区分)と控除対象財産(別表C(2))との関係

会計上の 資産区分	会計 区分	財産の使途・保有目的と 認定法における財産区分		控除対象財産 (注1)	
(流動資産)	公益・収益等・法人	特に使途の定めのないもの(遊休財産)		×	
(固定資産)	基本財産 (注2)	公益	公益目的保有財産	不可欠特定財産(注3)	—
				不可欠特定財産以外	
		収益等・法人	収益事業等その他事業又は活動財産		二
		公益・収益等・法人	寄附者等による使途の指定のある財産・資金		五、六
		公益・収益等・法人	使途・用途不明等(上記以外)(遊休財産)		×
	特定資産	公益	公益目的保有財産	不可欠特定財産以外	—
		収益等・法人	収益事業等その他事業又は活動財産		二
		公益・収益等・法人	資産取得資金		三
		公益・収益等・法人	特定費用準備資金		四
		公益・収益等・法人	寄附者等による使途の指定のある財産・資金		五、六
		公益・収益等・法人	使途・用途不明等(上記以外)(遊休財産)		×
	その他 固定資産	公益	公益目的保有財産(金融資産以外)		—
		収益等・法人	収益事業等その他事業又は活動財産(金融資産以外)		二
公益・収益等・法人		使途・用途不明等(上記以外)(遊休財産)		×	

(注1) 一～六： 認定法施行規則第22条第3項各号に該当

×： いずれにも該当しない

(注2) 一般法人法第172条第2項

(注3) 金融資産や通常の土地・建物は該当しない

(2) 基本財産

➤ よくある誤解

- × 法人の目的である事業を行うために不可欠なものであるから、取崩すことができない
- 一般的には、定款等で定めた機関決定があれば、取崩し可能
- × 取崩した基本財産は、どの会計区分で費消してもよい
- 1号財産(公益目的保有財産)である基本財産の場合、取崩し後も1号財産であるから、公益目的事業のために使用及び処分しなければならず、収益事業等会計や法人会計への振替は認められない

➤ 留意点

- ✓ 基本財産に含まれる建物等についても減価償却が行われ、同じく有価証券についても時価評価が行われることから、減価償却や時価評価に伴い、基本財産が減少する場合がある。当該減少額が基本財産の処分に該当するかどうかは、法人自ら定めたルールに従うことになる。例えば、モノとして建物を維持することを定めた場合には、減価償却による価値の減少により基本財産の計上額が減少しても、補填の必要はない。一方、金額として基本財産の計上額を維持することを定めており、時価評価により有価証券の評価損が発生した場合には、損失額相当を基本財産に補填することになる

(3) 特定資産

➤ よくある誤解

- × 普通預金が特定資産に区分されることはない
- 特定の目的のために保有している普通預金は特定資産に区分される

➤ 留意点

- ✓ 寄付によって受け入れた資産で、その額が指定正味財産に計上されるものについては、基本財産又は特定資産の区分に記載する(公益法人会計基準注解(注6))
- ✓ 金融資産は外観だけでは特定することが難しいため、当該資産の保有目的を示す独立の科目をもって、貸借対照表上、特定資産の区分に記載する(公益法人会計基準注解(注4)3)
- ✓ 土地や建物等の場合には、通常、保有目的を示す独立の科目で表示する必要はない(公益法人会計基準に関する実務指針Q24)
- ✓ 基本財産や特定資産に計上されている1号財産に該当する金融資産については、原則として、これを取り崩すことなく、その果実を継続的に公益目的事業の財源に充てることを目的として保有すべきものであると考えられるが、景気の停滞等を原因として、法人が公益目的事業を継続していく上で、当該金融資産を取り崩して事業財源に充てる以外に方法がないなど、やむを得ない場合には、当該金融資産を取り崩すことは否定されない(FAQ問V-4-⑦参照)

(4) 特定費用準備資金

➤ よくある誤解

- × 特定費用準備資金の積立てに関する計画を変更することはできない
- やむを得ない理由があるなどの場合、積立計画の変更は複数回可能。予め定款等法人の規程で定められている機関決定等の手続が必要

➤ 留意点

- ✓ 特費の目的である活動の内容及び時期が費用として擬制できる程度に具体的なものであることが必要
- ✓ 一般に、特費の積立て対象として、次のものは適当ではない。法人の規模、実績等に比して実現の可能性が見込みが低い事業や実施までに例えば10年の長期を超えるような事業。繰越金、予備費等、将来の単なる備えとして積み立てる場合。法人の定款からは根拠づけられない活動(当該特定の活動の実施にあたっては、変更認定等が必要になる可能性がある)

➤ 誤りの事例

- ✓ 正味財産増減計算書の経常収益や経常費用に、「特定費用準備資金取崩益」や「特定費用準備資金積立額」などの科目を記載している

➤ 目的外取崩し

- ✓ 積立目的以外で特定費用準備資金を取り崩す場合、理事会決議を要するなどの特別の手續に関する定款等の定めが必要(認定規則第18条3項3号)
- ✓ 理事会決定の根拠を定款に求める場合の規程例

＜定款＞

特定費用準備資金及び資産の取得又は改良に充てるために保有する資産その他の特定資産の積立て及び取崩しについては、理事会において別に定める特定資産管理規程によるものとする。

＜特定資産管理規程＞

第●条 特定費用準備資金には、貸借対照表及び財産目録上名称を付した特定資産として、他の資金(他の特定費用準備資金を含む。)と明確に区分して管理する。

2 前項の資金は、その資金の目的である支出に充てる場合を除くほか、取り崩すことができない。

3 前項にかかわらず、目的外の取崩しを行う場合には、理事長は、取崩しが必要な理由を付して理事会の承認を得なければならない。積立計画の中止、積立限度額及び積立期間の変更についても同様とする。

➤ 資産取得資金(認定規則第22条3項3号、公益認定等ガイドライン I -8.(3))との相違

- ✓ 資産取得資金とは、将来、公益目的事業やその他の必要な事業、活動に用いる実物資産を取得又は改良するために積み立てる資金。積立目的である実物資産の取得又は改良時に資金から実物資産へ振替える(会計上は貸借対照表上の科目の振替であり、損益取引ではない)
- ✓ 両資金とも、公益目的事業会計以外でも積立可能
- ✓ 財務基準への効果については以下の通り(FAQ問 V-4-④等参照)

	特定費用準備資金		資産取得資金	
	公益目的事業会計	左記以外	公益目的事業会計	左記以外
収支相償	・積立額: 認定法令上の費用 ・取崩額: 認定法令上の収入	—	・収益事業等の利益の50%超繰入れの場合※ 積立額: 一定額が認定法令上の費用 取崩額: 認定法令上の収入	—
公益目的事業比率	・積立額: 認定法令上の費用 ・取崩額: 認定法令上費用のマイナス	・同左 ・同左	・積立額: 認定法令上の費用への影響なし ・取崩額: 認定法令上の費用への影響なし	・同左
遊休財産保有制限	・遊休財産額から除外 ・積立額: 保有上限額の計算上加算 ・取崩額: 保有上限額の計算上減算	・同左 ・— ・—	・遊休財産額から除外 ・積立額: 保有上限額の計算への影響なし ・取崩額: 保有上限額の計算への影響なし	・同左

※ 50%繰入の場合: 基本的には積立額や取崩額が当該年度の収支相償の計算に影響することはないが、余剰が生じた場合の解消策として利用できる

ご清聴ありがとうございました。