

2022（令和4）年8月29日

内閣府公益認定等委員会事務局

局長 北川 修 殿

公益財団法人 公益法人協会
理事長 雨宮 孝子
公益法人会計委員会（公益法人協会内）
委員長 西田 浩子

定期提出書類「別表H」をめぐる諸問題の解決について（要望）

1. はじめに

定期提出書類「別表H」（以下、「H表」という）をめぐるのは従前から、また今般の内閣府の定期提出書類の手引きの改訂（R3. 6. 15）ならびに F A Qの新設（VI-6-①～VI-6-⑥（R4. 3. 30））を機に、多数の公益法人や関係者から解釈変更である、法律の拡大解釈ではないか、ガバナンス上の問題もあるのではないかといった各種の疑問や意見が出されている。

公益法人協会ならびに当協会内の公益法人会計委員会（以下単に「私共」という）としては、当局ならびに公益認定等委員会の公益法人の会計に関する研究会（以下単に「会計研究会」という）が、法律ならびに省令の一部の解釈を誤ったための混乱ではないかと考えている。そこで以下に私共の意見や解釈を述べ、それによりあるべき結論を導く助けとしたいと思料している。

なお、この辺の立法は一見すると錯綜を極めており、私共も正確には分からない部分はあるが、当時の立案担当者は条文を厳密に書き分けているという信頼のもとに、条文を素直に読んでみて、下記の結論に至ったものである。

本要望については、当局を含めた関係者の皆様のご理解を得ることを期待するとともに、それによって正しい解釈と妥当な実務に至ることができれば、同じ公益法人関係者として幸いである。

2. 公益目的取得財産残額の計算の目的

（1）公益認定法第30条（公益認定取消し等に伴う贈与）は、第1項において公益法人が、①行政庁が公益認定の取消しをした場合、②合併により消滅する場合に、公益認定法第5条17号が規定する定款の定めに従い、公益目的取得財産残額に相当する額の財産の贈与等を行うことになっている。

ここで公益目的取得財産残額とは、以下のとおり①の財産から②の財産を除外し

た残余財産合計額から③の額を控除した額をいう（同条第2項）。

①公益法人が取得した全ての公益目的事業財産

②公益認定を受けた日以後に公益目的事業を行うために費消し、または譲渡した公益目的事業財産

③公益目的事業財産以外の財産であって、その公益法人が公益認定を受けた日以後に公益目的事業を行うために費消し、または譲渡したものの額の合計額(公益目的事業の実施に伴い、負担した公租公課等を含む)。

(2)このような計算をする目的について、立案担当者は、「公益法人が公益認定を取り消された場合には、一般社団法人または一般財団法人として存続し、その保有する財産は、原則として認定取消しの処分を受けた法人が保有し続けることになる。しかし、公益認定後に取得した財産には、公益目的事業が実施されることを期待した国民からの寄附等により、取得、形成されたものが含まれており、公益認定を取り消された場合には、当該財産を公益目的事業のために使用、処分することが寄附者等の意思に沿うものと考えられる。

このため、当該財産が公益目的のために使用、処分されることを担保するための仕組みとして、

①公益認定取消し等の場合には、公益認定後に取得、形成した公益目的事業のために使用、処分すべき財産のうち、未だ費消、譲渡していないものの額(公益目的取得財産残額)に相当する額の計算を、類似の事業を目的とする他の公益法人等に対して贈与する旨を定款で定めている法人のみ公益認定することとし(認定法5条17号)、

②公益認定取消し等の場合には、取消し等の日から1ヶ月以内に定款で定めるところにより他の公益法人等に対して贈与を行わせ、

③期間内に贈与されない場合には、国または都道府県に贈与する旨の契約が成立したものとみなして国等に対して贈与させる(認定法第30条1項)、等の仕組みを設けることとしたものである。」と解説している。(新公益法人制度研究会「一問一答 公益法人関連三法」2006年12月商事法務刊)

(3)以上で明らかなように、この計算は

①公益認定を取消しされた公益法人が、一般法人として存続することができるようその財産額を明らかにすること、

②しかしながら、公益目的取得財産残額がある場合は、それが別の公益法人等(国、地方公共団体を含む)へ贈与され、継続的に公益目的事業に使われることができるようにするという、いわば二兎を追うためのものである。

したがってこの計算の結果、公益目的取得財産残額がマイナスとなることは、公益目的事業の遂行において、収入以上に公益目的事業に対し費消等を行い公益目的事業を完遂したということであって、その行動を褒められることはあっても、その

現象自体に何の不思議もない。つまり同 30 条第 2 項の規定は、「公益目的事業財産以外の財産」を財源としてまで公益目的事業を実施した場合は、その財源とした額を公益認定取消しの際に贈与すべき公益目的取得財産残額から控除する（H 表の計算上は、「当該事業年度に増加した公益目的事業財産」に加算しない）ことが社会通念上公平であるとの考え方に基づくものと思われる。（因みに、認定法施行規則第 49 条本文並びに同第 50 条 3 項では、この公益目的取得財産残額がマイナスになることも想定した規定となっている（*））。

（*）両規則の該当箇所において、「合計額（その額が零を下回る場合にあっては、零）とする。」と規定されている。

逆にいえば、公益法人が公益目的事業財産以外の財産（たとえば法人会計に属する財産）から、公益目的事業の遂行のために、公益目的事業会計に対し資金繰り等の理由から一時的に貸与等を行った財産が減額されないならば、その公益法人は公益認定取消し時において、その法人会計上の財産の減少等により、一般法人としての存続の道を絶たれることも生じうる結果となり、このことは、立案担当者の意図に反するとともに、一般法人が公益認定を取得し、一般法人固有の業務とともに公益目的事業を行うという、いわゆる二階建ての新公益法人制度の根本的な構造に反し非合理的である。

3. 公益目的事業財産等の意味の確認

（1）公益認定法第 18 条 1 号から 7 号は公益目的事業を行うことにより取得し、または保有していると認められるものを定めている。そして 8 号では、そのほかに同法施行規則第 26 条の 1 号から 7 号では各種の財産（徴収した経費、合併時の財産、公益目的保有財産関連財産等）を規定し、8 号では、当該法人の定款または社員総会もしくは評議員会において、公益目的事業のために使用し、または処分する旨を定めた額に相当する財産を、公益認定法上の公益目的事業を行うことにより取得し、または保有している財産と定めている。

（2）この 8 号の財産は、定款の規定や社員総会もしくは評議員会の議決を必要とすることに象徴されるように、法人が自らの財産を定款または議決機関の議決を経て、公益目的事業財産としたときのことを規定しているものと考えられる。

後記 4. で見るように、この規定による法人の自己財産の公益目的事業財産化について、FAQ VI-2-⑥（区分経理）では、「決算承認の社員総会又は評議員会でも可能です。」と解説しているが、これは施行規則 26 条 8 号繰入の拡大解釈であると考えられないだろうか。およそ自己の財産を公益目的事業財産という寄付や出捐等から構成された、いわば他人からの公益目的のための預かり財産（あるいは信託財産）に移すときに、普通であれば個別の議決事項の扱いとなる案件が、決算承認の書類の中に「他会計振替」と記載されていればよいとするのは飛躍しており、「他会計振替」が記載された計算書類の承認をもって社員総会・評議員会の決議がなされ

たとする見方は、自己の財産の恣意的な使用にあたるというガバナンス上の問題もあると考えられる。(因みに、会計監査人設置法人においては、計算書類等は社員総会又は評議員会の承認は必要としないが(一般法人法第 127 条)、このような法人においては、このような「他会計振替」について、別途社員総会又は評議員会の承認または議決事項として取り扱うことになるのであろうか。)

ましてや、改訂された「定期提出書類の手引き」H表の解説では、「他会計振替していなくても公益目的事業の経費等に費消した場合は、その財産額の合計額」が公益目的事業財産となるとしているが、このような取扱いとする根拠を明らかにすべきと考える。

- (3) これと混同乃至は混乱しやすいのが公益認定法施行規則第 48 条第 3 項第 1 号の「定款または社員総会もしくは評議員会の定めによりその事業年度において公益目的事業財産となった額」であるが、これは上記(2)の公益目的事業財産をH表の計算上算入するためのテクニカルな規定である。(ちなみにここでは、計算のための用語であることを明確にするためか、「財産」ではなく、「額」と表示されている。)

ここでも「定款または社員総会もしくは評議員会の定めにより」という修飾語が上記(1)記載の財産の場合と同様についているが、これは上記(1)に記載した財産が公益目的事業会計上の財産に入ることのいわば押念規定であり、このような計算をすることについて、定めや議決を要するわけではない。

- (4) さらに混乱を招いているのが、公益認定法第 30 条第 2 項 3 号に規定する公益目的事業財産以外の財産(すなわち法人の固有財産)であって、公益目的事業を行うために費消し、または譲渡したもの並びに公租公課等の支払いの額の合計額についての考え方である。

この規定は本来法人の固有財産であったものを公益目的事業会計が一時的に借用乃至は使用していることから、それを法人会計の財産に戻すべく公益目的事業財産から控除するための規定であると考えられる。そのためもあってか、この規定では、「定款または社員総会もしくは評議員会において」という修飾語はついていない。

これについて、会計研究会の 2015 年 3 月 26 日の報告「公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について」の 21 頁では、このような解釈があり得るという正当な認識も保有しながら、「赤字を補てんした財産は、認定法第 18 条第 8 号に基づく認定法施行規則第 26 条第 8 号で規定されている、定款又は社員総会若しくは評議員会において、公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた額に相当する財産に該当するという解釈があり得る。」としてこの後者の解釈を一定の留保をおきながらも正当なものとしている。

しかも、22 頁では「この考え方(上記第 2 段の考え方ー筆者注)に従って計算する

と、赤字補てんが繰り返し行われると、公益目的事業会計に区分された(公益目的事業のために使用することを予定された)財産が存在しているにもかかわらず、公益目的取得財産残高がマイナスとなるおそれがある。この場合、認定取消等で残された財産を自由に処分できることになるが、適当であるか疑問が残る。」としているが、その真偽は別途検証する必要があるとしても、規則の規定と、その上位規定である法律の規定との齟齬をどう整理するのかという問題は残るものと考ええる。

(5)問題は、法律上ではこの様に明確になっているにもかかわらず、定期提出書類の手引きのH表の解説では、上記(4)の金額について調整する欄が設けられておらず、しかも1欄がマイナスとならないように相当額をプラスにするように指導していることである。そもそも1欄については、それがマイナスであっても、上記2.記載のように何の問題もないことはいうまでもない。

他方、上記(4)記載の額を減少させ、公益目的取得財産残額を少なくすることによって、公益法人の認定取消し等の場合に、法人会計の資産が正当な額となるようにするという私共の考えの場合においては、それを明示した仕組みのH表の計算式にするか、現状のままとするならば、1欄がマイナスであってもかまわないという解説に変更すべきであると考ええる。(この問題の詳細については、次の4.(2)で取り上げる。)

4. その他の問題

(1)他会計振替額の会計処理

①FAQ VI-2-⑥(区分経理)に以下の表現がある。

2 (前略)「他会計振替額」は会計区分間の資産及び負債の移動(内部貸借取引を除く。)を意味しており、収益・費用の按分を処理する科目ではありません。
(以下略)

3 法人会計から公益目的事業会計への振替は、公益認定法施行規則第26条第8号に定められる定款又は社員総会若しくは評議員会において、公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた額に相当する財産として振り替えることになります。(決算承認の社員総会又は評議員会でも可能です)
(中略)

(参考)他会計振替の考え方、振替額の計算方法、計算事例等については、日本公認会計士協会から公表されている「非営利法人委員会研究資料第4号」に記載があります。

②このうち、公益認定法施行規則第26条8号の財産についての振替について、(決算承認の社員総会又は評議員会でも可能です)という括弧書きがおかしいことにつ

いては、上記 3. の（２）に記載したとおりである。

問題は、2 において「『他会計振替額』は会計区分間の資産及び負債の移動（内部貸借取引を除く。）を意味しており、収益・費用の按分を処理する科目ではありません。」としておきながら、3 において「法人会計から公益目的事業会計への振替」を、他会計振替扱いとしている点である。これによれば認定法第 30 条 2 項 3 号の控除財産も他会計振替により、公益目的事業財産となり、公益認定取消し時の控除計算対象でなくなってしまう結果となる。

③他会計振替についてこのような定義をしたことの是非はさておいて、法人会計から公益目的事業会計への財産等の振替については、公益目的事業財産にするためのもの（上記 3.（１））と、公益目的事業の収支を一時的に補うもの（上記 3.（４））とがあるわけであり、その差異を意識せずに、振替処理を要求していることから、この H 表の解釈や実務に混乱を招いたと思われる。（＊）

（＊）尤も上記 3.（２）の中で示したように、改訂された「定期提出書類の手引き」では、「他会計振替していなくても公益目的事業の経費等に費消した場合は、その財産の合計額」が公益目的事業財産となるとされていることからすると、この手引きでは経理処理の名称はなんであっても公益目的事業財産とする考えのようである。

（２）H 表の在り方

①上記のとおり、H 表を本来の認定取消し時の公益目的取得財産残額を計算するためのものとするならば、1 欄がマイナスになることもありうるのは、当然のことであり、13 欄に記入すべきものは、公益認定法施行規則第 26 条 8 号に規定する公益目的事業財産となった財産のみであるべきである。（それは、公益認定法施行規則第 48 条 1 号ルの財産の額とイコールであることは前述のとおりである。）

これに関連して、改訂された定期提出書類の手引きにおいては、1 欄がマイナスの場合には、0 となるように必要な相当額を加算するように記載しているが、どのような根拠に基づいた考えなのか大いなる疑問を抱かざるを得ない。

②ただ、公益認定法第 30 条 2 項 3 号の差し引きする額については、H 表に記入する欄がなく、その額がどの程度であるかは表の上からはわからない。

推測するに、立案者は、公益認定法第 30 条 2 項 3 号の振替額を H 表の計算上入れない結果、公益目的事業収支がマイナスになるならば、結果として 1 欄にその数字が反映されるので、減算額の表示は必要ないと考えたのであろうか。この考えならば、減算するための算式並びに表示は不要となり、公益法人側もその金額の計算が不要になるので、合理的といえはいえるであろう。

（３）法律の解釈とその理由の開示について

上記のとおり、私共の解釈は、当局（会計研究会を含む）と主要な点で幾つか異

なっている。このような考えがすべて正しいとは思っていないが、こうした公益法人制度の根幹にかかわることで、複数の公益法人関係者、公認会計士や学者の意見と当局の見解が異なっていることは、公益法人制度並びに個々の公益法人実務の現在並びに将来のために不幸なことである。

本件については、これまでの定期提出書類の審査や認定取消の過程で問題視されてこなかったことから、事実上の解釈変更であり、解釈変更を行う場合には、当局においては、従来の見解を変更したことの周知が必要である。こうした問題に対して、当局におかれては、FAQや手引き等を公開されるまえ乃至は事後に親切な解説や説明をおこない、一般の公益法人関係者が、納得できるような理由の開示を期待したい。

5. おわりに

上述の意見が正しいとすれば、(1) FAQ並びに(2) 定期提出書類の手引きについては、該当箇所を早急に見直し、修正されることを希望する。

仮に私共の解釈やその他の論者の意見等が誤りとするならば、上記4の(3)のとおり、広く一般の公益法人関係者に対して、H表をめぐる諸問題について、改めて分かり易い説明会等を開催し、その疑念や誤解を解消することを切に希望する。

以上

別添参考資料：

「公益法人の会計に関する諸課題の検討状況について」抜粋（公益認定等委員会 公益法人の会計に関する研究会。2015年3月26日）

公益法人の会計に関する
諸課題の検討状況について

(抜粋)

公益認定等委員会

公益法人の会計に関する研究会

2015 年 3 月 26 日

目次

I	小規模法人の負担軽減策	6
II	公益法人会計基準の適用の在り方	7
	1. 会計基準の設定主体の在り方	
	2. 法人類型ごとの適用する会計基準の明確化	
	3. 公益法人会計基準に明示されていない新たな会計事象への対応	
	4. 制度と会計基準の分離	
III	正味財産増減計算書内訳表における法人会計区分の義務付けの緩和	11
IV	財務諸表上の様式・勘定科目の改善	12
	1. 貸借対照表内訳表	
	2. 正味財産増減計算書内訳表	
V	財務三基準の解釈・適用	13
	1. 収支相償の剰余金解消計画の1年延長	
	2. 剰余金の解消理由	
	(1) 公益目的保有財産としての金融資産の取得	
	(2) 特定費用準備資金の積立	
	(3) 過去の赤字補てん	
	(4) 公益目的保有財産を取り崩した場合の充当	
	3. 収支相償・遊休財産規制と指定正味財産の考え方	
	① 指定正味財産の考え方	
	② 問題点	
	③ 使途の制約	
	④ 指定正味財産から一般正味財産への振替	
	⑤ 指定正味財産に関する平成20年会計基準と実務指針の関係	
VI	定期提出書類	21
	1. 別表Hと財務諸表の関係	
	2. 別表C(2)控除対象財産と財務諸表の関係	
	3. 実施事業資産と財務諸表の関係	

VII	財務三基準以外.....	24
	1. 有価証券の評価方法等の考え方と表示方法	
	2. 事業費・管理費科目の考え方と表示方法	
	3. 他会計振替の考え方	
	4. 財産目録の使用目的等欄の表示の必要性	
	5. 資金収支の情報の記載	

VI 定期提出書類

1. 別表Hと財務諸表の関係

定期提出書類の別表Hは、毎事業年度の公益目的取得財産残額を算定する書類である。公益目的事業財産の毎事業年度のフローとストックを捉え、公益法人が、現在、公益目的事業にどの程度の財産を投下しているかを示すものである。

公益目的事業財産は、認定法及び認定法施行規則で財産となるものが決まっている。しかし、公益目的事業会計で赤字が発生し、公益目的事業財産以外の財源で赤字を補てんした場合、赤字を補てんした財産が公益目的事業財産に含まれるかどうかなど、法令等の解釈において意見の分かれるところがあり、法人からも別表Hを作成する上で難しいという声がある。

まず、公益目的事業財産は、認定法第 18 条及び認定法施行規則第 26 条で規定されているところであり、赤字を補てんした財産は、認定法第 18 条第 8 号に基づく認定法施行規則第 26 条第 8 号で規定されている、定款又は社員総会若しくは評議員会において、公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた額に相当する財産に該当するという解釈があり得る。

一方、認定法第 30 条第 2 項第 3 号において、公益目的事業財産以外の財産について公益目的事業を行うために費消、譲渡した場合には、公益目的取得財産残額から控除するものと規定されており、赤字補てんはこれに当たるとの解釈があり得る。

二つの解釈のうちいずれかをとるかによって、公益目的取得財産残額の計算結果が異なってくるものであり、研究会としては以下の結論を得た。

赤字を補てんした財産は、認定法第 18 条第 8 号に基づく認定法施行規則第 26 条第 8 号で規定する、公益目的事業のために使用、又は処分する旨を定めた額に相当する財産に該当すると考えられる。

なぜなら、認定法第 19 条において区分経理の規定が設けられている趣旨の一つに、公益目的事業と収益事業等の事業活動の実態をそれぞれの会計により確認できるようにすることがある。このことを踏まえると、公益目的事業の事業活動は極力公益目的事業会計で表されることが必要と考えられる。したがって、公益目的事業会計に区分された財産は基本的には認定法第 18 条に規定する公益目的事業財産に該当し、それに該当しないものはごく例外的な場合と解すべきである。このため、認定法第 30 条第 2 項第 3 号の公益目的事業財産以外の財産について公益目的事業を行うために費消、譲渡した場合についても、限定的に解するのが適切であると考えられる。(注 1)

すなわち、公益目的事業会計以外の財産で公益目的事業会計の赤字を補てん

した場合、当該補てんのための金額は、一度公益目的事業会計に移動してから、支出されていると考えられる。会計上は、当該金額は、正味財産増減計算書内訳表（他会計振替額）で、公益目的事業会計区分へ移動することになるものであって、当該書類の決算承認をもって、公益目的事業のために使用することが意思決定されており（注2）、認定法施行規則第26条第8号に該当し、公益目的事業財産に当たるものと考えられる。

また、当該補てんした金額は、認定法第30条第2項第1号の法人が取得した公益目的事業財産及び同項第2号の公益目的事業を行うために費消したものの双方に当たるため、差し引きされて、公益目的取得財産残額の計算上影響を与えないこととなる。

（注1）限定的に解した場合、例えば以下のような場合が該当すると考えられるのではないか。

○法人会計区分で所有している建物を一時的に公益目的事業に使用している時の減価償却費。

○退職給付引当資産を公益目的事業財産に位置付けないで保有しており、公益目的事業会計区分に従事している従業員に配賦した退職給付費用。

（注2）これについては、「公益目的事業のために使用し、又は処分する旨を定めた」というには、そのことが明示される形で意思決定が行われることが必要であり、財務諸表の承認は当たらないのではないかと、という意見がある。特に、会計監査人設置法人については、法人法第127条で定時社員総会への報告となっていることから、該当するとは考え難いのではないかという意見である。

なお、赤字補てんした財産は、公益目的事業財産以外の財産の費消であるため、認定法第30条第2項第3号に該当するとの考えもあり、認定法第30条第2項第3号を限定的に解する必要はなく、法人が公益目的事業財産以外の財産を財源としてまで公益目的事業を実施していることを評価し、その財源とした額を公益目的取得財産残額から減額することが社会通念上公平という考え方もある。この場合、補てん額は、公益目的取得財産残額から控除されることになる。しかし、この考え方に従って計算をすると、赤字補てんが繰り返し行われると、公益目的事業会計に区分された（公益目的事業のために使用することが予定された）財産が存在しているにもかかわらず、公益目的取得財産残額がマイナスとなるおそれがある。この場合、認定取消等で残された財産を自由に処分できることになるが、適当であるか疑問が残る。研究会の結論を参考にさらに検討を進め

ていただきたい。

2. 別表C（2）控除対象財産と財務諸表の関係

控除対象財産と財務諸表との具体的な関係(勘定科目)が分かりにくいいため、両者の関係を整理すると、以下のとおりとなる。

会計上の 資産区分	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
(流動資産)	特に使途の定めがないもの（遊休財産）		×
(固定資産) 基本財産	公益目的 保有財産	不可欠特定財産	一
		不可欠特定財産以外の公益目的事業財産	
	収益事業等・管理活動財産		二
	寄附者等による使途の指定のある財産・資金		五、六
	使途・用途不明等（上記以外）（遊休財産）		×
特定資産	公益目的 保有財産	不可欠特定財産以外の公益目的事業財産	一
	収益事業等・管理活動財産		二
	資産取得資金		三
	特定費用準備資金		四
	寄附者等による使途の指定のある財産・資金		五、六
	使途・用途不明等（上記以外）（遊休財産）		×
その他 固定資産	公益目的保有財産（金融資産以外）		一
	収益事業等・管理活動財産（金融資産以外）		二
	使途・用途不明等（上記以外）（遊休財産）		×

(注) 一～六： 認定法施行規則第22条第3項各号に該当
×： 該当せず。

これらの関係を定期報告書類作成時において、財務諸表と別表C（2）の整合性を確認する必要がある。

3. 実施事業資産と財務諸表の関係

移行法人における実施事業資産を区分して明らかにする方法として、①貸借対照表内訳表において実施事業等会計、その他会計及び法人会計の3つに区分することにより、明示する方法、②貸借対照表に実施事業資産を注記する方法の二つがあげられているが、具体的な記載例がないため、どの程度の記載があれば