

# 特集 I

## 新しい 「公益認定等ガイドライン」 公益認定基準等

公認会計士：青木 裕太郎

目	次
1 はじめに ..... 12	(2) 欠格事由（認定法 6 条） ..... 26
2 公益認定基準等 ..... 12	3 おわりに ..... 28
(1) 公益認定基準（認定法 5 条） ..... 12	

### 1 はじめに

別稿「新しい「公益認定等ガイドライン」 公益目的事業該当性の判断」でも取り上げているとおり、「公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン）」（以下「新ガイドライン」という。）が令和 6 年12月に改訂された。本稿では、新ガイドラインの内容のうち、公益目的事業該当性と並ぶ重要な論点として、公益認定基準及び欠格事由について取り上げることにする。

### 2 公益認定基準等

#### (1) 公益認定基準（認定法 5 条）

行政庁は、公益認定申請をした一般社団法人又は一般財団法人が認定法 5 条各号に掲げる基準（公益認定基準）に適合すると認めるときは、当該法人について公益認定をするものとされている。「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下「認定法」という。）」が改正され、令和 7 年 4 月から施行されている新制度においては、公益認定基準についても見直しが行われており、特に法人の自律的なガバナンスの充実を趣旨として、図表 1 に示す改正が行われている。

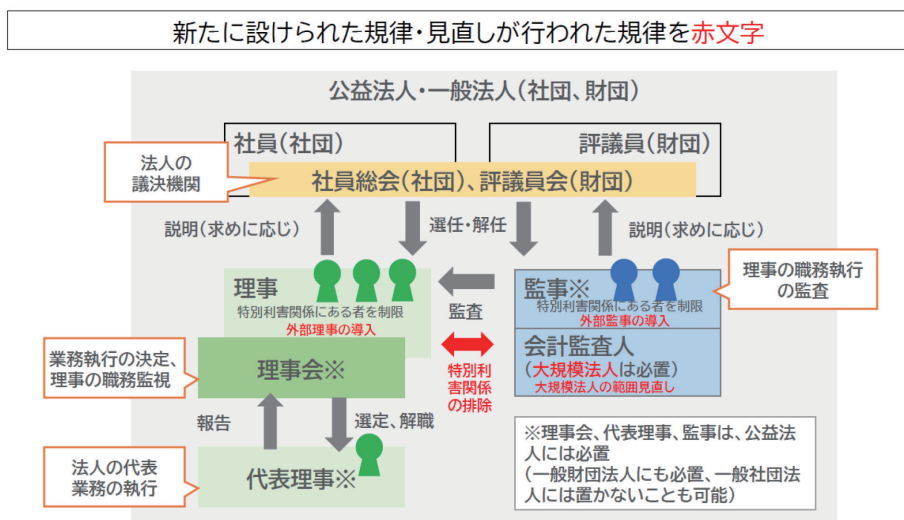
図表 1 自律的ガバナンスの充実を趣旨とした改正内容

	改正前	改正後
各理事・各監事	特別利害関係（親族関係等）にある者が、理事・監事それぞれで3分の1を超えないこと	左記3分の1規制に加え、 <b>外部理事・監事を最低1名設置</b>
理事-監事関係	定めなし	<b>理事-監事間で特別利害関係がないこと</b>
会計監査人	負債が50億円以上又は収益・費用・損失が1,000億以上の場合に設置	負債が50億円以上又は収益・費用・損失が <b>100億円</b> 以上の場合に設置

（出典） 内閣府大臣官房公益法人行政担当室「新公益法人制度説明資料」令和7年1月28日付 10頁を一部加工

上記のうち、特に外部理事・監事の設置と理事・監事間の特別利害関係排除については多くの法人に影響しうる改正であり、留意が必要と考えられる。また、改正内容を踏まえた法人運営の全体像については下記図表2のとおりである。

図表 2 改正後の法人運営の全体像



（出典） 内閣府大臣官房公益法人行政担当室「新公益法人制度説明資料」令和7年1月28日付 45頁

以下では、改正後の公益認定基準の内容について、新ガイドライン第3章の内容に沿いながら解説を行う。なお、条文番号については特に断りのない限り、令和7年4月1日施行の認定法とする。また、財務規

律に関する基準については本誌2025年5月号掲載の「新公益法人制度の財務規律～財務規律の柔軟化・明確化」をご参照されたい。

① 法人の主たる目的（認定法5条1号）<sup>\*1</sup>

<sup>\*1</sup> 新ガイドライン82頁

※改正なし

公益認定を受けるためには、「公益目的事業」（認定法24）を安定的かつ継続的に実施するためにその利用可能な人的、経済的資源等を投下する意思及び能力等を有している必要がある。そこで、公益目的事業を行うことを主たる目的とすることが公益認定基準として設けられている。

#### 〈申請時〉

公益目的事業比率の見込みが50%以上であれば、公益目的事業を行うことを主たる目的とするものと判断するとされている\*2。

#### ② 経理的基礎及び技術的能力（認定法5条2号）\*3 ※改正ないが、実質的に厳格化

公益法人は、設立目的達成のため、将来にわたり安定的かつ継続的に公益目的事業を行うことが期待されており、そのために必要な財産、技術的能力を保有している必要がある。また、法人自身による適正な業務運営の確保や寄附者等に対する情報提供の前提として、その事業活動の実態等を正確に把握するため、当該法人が適切な会計処理を行う能力を備えている必要がある。そこで、公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎及び技術的能力を有するものであることが、公益認定の基準として設けられている。

本基準は改正前から存在しているもの

であり、その内容に変更はないが、新ガイドラインにおいて、今般の改正は、「財務規律の柔軟化に見合う説明責任の充実を図るものであり、適切な情報開示の重要性は従来以上に高まった」旨が明示されている。そして、「単純な記載誤りや誤解に基づく間違いが単発的であったとしても、直ちに監督上の措置の対象となるものではないが、複数回にわたり期限内に開示すべき財務情報に係る書類を提出しなかった場合や、提出してもその内容が著しく正確性に欠け、又は社会通念に照らして明らかに不適切な場合などには、経理的基礎がない疑いがあるものとして、認定法第28条第1項の規定に基づき勧告を行うなど、果断な措置を講ずるものとする」とされており、実質的に従来の取扱いよりも厳格に監督が行われることを示唆していることから、当基準についてより留意する必要性が生じたいえる。

#### イ 経理的基礎

公益目的事業を行うのに必要な経理的基礎とは、財政基盤の明確化、経理処理・財産管理の適正性、情報開示の適正性とされている。

#### ● 財政基盤の明確化

公益法人が安定的かつ継続的に公益目的事業を行うため、公益目的事業の性格や内容\*4、法人の事業計画\*5等に応じ、適切に財政基盤が確保されていることが

\*2 なお、公益目的事業比率とは、次の第一号に掲げる額の同号から第三号までに掲げる額の合計額に対する割合をいう（認定法15）。

一 公益目的事業の実施に係る費用の額として内閣府令で定めるところにより算定される額

二 収益事業等の実施に係る費用の額として内閣府令で定めるところにより算定される額

三 当該公益法人の運営に必要な経常的経費の額として内閣府令で定めるところにより算定される額

\*3 新ガイドライン82頁～88頁

\*4 例えば、資金不足等による中断等が社会に大きな不利益をもたらすか。

\*5 例えば、確保できる財源に応じて事業規模を調節する仕組みになっているか。

求められる<sup>\*6</sup>。

#### 〈申請時〉

貸借対照表、収支予算書等により財務状態を確認し、法人の事業規模を踏まえ、必要に応じて今後の財務の見通しについて追加的に説明を求め、その際、経理的基礎を有することを明らかにする書類（認定規則7②四）として、以下の情報を求め、法人の規模に見合った事業実施のための収入が適切に見積もられているか確認するとされている。

- ・寄附金収入については、寄附金の大口拠出上位5者の見込み
- ・会費収入については積算の根拠（会費について定める定款の条項（細則を定めている場合には細則を添付する。））
- ・借入の予定があればその計画

また、行政庁は、奨学金に係る事業など確実な実施が必要な事業にあつては、最低限の財源が見込まれるかを確認することとし、必要に応じ、寄附等が確実に実施されることを示す文書（寄附を約束する文書等）の提出を求めるものとされている。

#### 〈認定後〉

認定後においても、財政基盤は継続的に確保されている必要があり、確保されない場合は経理的基礎を満たしていないこととなる。

### ● 経理処理・財産管理の適正性

公益法人は、財務規律を遵守しつつ、公益目的事業のための資金その他の財産を確実に公益目的事業のために使用することが求められる。

#### 〈申請時〉

財産の管理、運用については、法人の役員が適切に関与すること、十分な会計帳簿<sup>\*7</sup>を備え付けること、不適正な経理を行わないこと<sup>\*\*</sup>が求められるとし、不適正な経理処理や財産管理を防止するための最低限のルールが機関決定され、組織的に講ずる措置が整備されているかを確認するため、経理規程等の提出を求めとしている。

また、資産運用<sup>\*9</sup>を含む財産の管理や契約は、法人の役員による適切な関与の下、適切に行われる必要があり、理事会の権限である重要な財産の処分・譲り受けや多額の借財（一般法人法90④）、利益相反取引の承認（一般法人法92）をはじめ、財産管理に関する重要な取引に関する関与（関係する規程の制定を含む。）が行われていない等の場合には、経理的基礎がないと判断することがあり得るとされている。

### ● 情報開示の適正性

公益法人は、社員・評議員、公益法人に対する寄附者その他のステークホルダー（行政庁を含む。）が、寄附等により公益法人に提供した資源の活用状況や財

<sup>\*6</sup> なお、公益財団法人においては、純資産額が2期連続で300万円を下回った場合に解散することとされているため、留意が必要である（一般法人法202②）。

<sup>\*7</sup> 法人が備え付ける会計帳簿は、事業の実態に応じ法人により異なるが、例えば仕訳帳、総勘定元帳、予算の管理に必要な帳簿、償却資産その他の資産台帳、得意先元帳、仕入先元帳等の補助簿が考えられ、さらに区分経理が求められる場合には、帳簿から経理区分が判別できるようにする必要がある。

<sup>\*8</sup> 支出に使途不明金があるもの、会計帳簿に虚偽の記載があるものその他の不適正な経理とされている。

<sup>\*9</sup> 事業活動の財源を獲得する手段として株式保有等の資産運用を行う場合、公益認定基準に抵触しない限りで行う資産運用は法人がリスク・リターンを踏まえて自主的に判断するものであり、当該判断を客観的に裏付けるものとして「資産運用規程」の作成が考えられるとされている。

務規律の遵守状況等を確認し、各種意思決定を行うことができるようにするため、計算書類その他財務関係の情報を適正に作成し、開示しなければならない。

#### 〈申請時〉

経理的基礎を有することを明らかにする書類（認定規則7②四）により、外部監査を受けているか、そうでない場合には費用及び損失の額又は収益の額が1億円以上の法人については、監事（2人以上の場合は少なくとも1人）を公認会計士又は税理士が務めること<sup>\*10</sup>、当該額が1億円未満の法人については営利又は非営利法人の経理事務を例えば5年以上従事した者等<sup>\*11</sup>が監事を務めることが確認されれば、適切に情報開示が行われるものとして取り扱うとしている。

#### 〈認定後〉

申請時の要件を引き続き満たしていることについて説明責任を全うする必要があることから、これらを説明する書類が行政庁への提出・公表等の対象とされている（認定規則46①二ト）。

また、財務に関する情報であって法人において作成・備置・開示（認定法21②一及び同四）するとともに公表（認定法22）することとされる情報が、法令の定

めに従って作成等されていない場合には、適正な情報開示が行われていないことになる。

#### □ 技術的能力

公益目的事業を行うのに必要な技術的能力とは、コンプライアンスを確保しつつ事業を適正に実施するための技術、専門の人材や設備、体制などの能力とされている。

#### 〈申請時〉

公益目的事業の内容に係る申請書記載事項及び添付資料により判断するとされ、その際は法人が行う事業が、各事業区分に依拠して定められた「公益目的事業のチェックポイント」を満たすかどうかを確認される<sup>\*12\*13</sup>。また、コンプライアンスに関しては認定法及び一般社団法人及び一般財団法人に関する法律（以下「一般法人法」という。）に定める体制があることをもって、原則として技術的能力があると判断している<sup>\*14</sup>。

#### 〈認定後〉

公益法人としてコンプライアンスを確保し、法令、定款等を遵守して法人運営を行い、また公益目的事業を実施しなければならない、これができない場合には技術的能力を有していないと判断され得る<sup>\*15</sup>。

なお、技術的能力の判断における公益法

<sup>\*10</sup> 監事にこれらの者をおくことを法人に義務付けるものではないが、このような体制にない法人においては、公認会計士、税理士又はその他の経理事務の精通者が法人の情報開示にどのように関与するのかの説明を、申請書の添付書類に記載する。

<sup>\*11</sup> 経理事務の経験者について、5年というのは一つの目安であり、形式的に簿記検定などの関連資格の保有者と定めることはないものの、会計について専門知識があり監事の職務を果たせる人物が求められる。

<sup>\*12</sup> 事業を行うに当たり法令上許可等を必要とする場合においては、許可等があったことを証する書類等の提出及び許可等行政機関の意見などをもって技術的能力を確認するとしている（認定法7②三、同8一）。

<sup>\*13</sup> 事業に必要な技術的能力は、法人自らが全てを保有していることを求めるものではないが、実態として自らが当該事業を実施しているとは評価されない程度にまで事業に必要な資源を外部に依存しているときには、技術的能力を備えていないものと判断される場合もあり得るとしている。

<sup>\*14</sup> ただし、事業内容に照らしてコンプライアンスの確保が特に必要な事業である場合又は当該法人についてコンプライアンスの確保に疑義がある場合には、追加的に説明を求めることがあり得るとしている。

<sup>\*15</sup> 適正な法人運営を実現する第一歩として、事業内容や規模など法人の実情に応じて規程を整備することは重要であるとしている。



人の事務所について、書類の備置き・閲覧請求対応等を適切に実施することが確保されるとともに、公益目的事業等の内容に即して必要な事務所機能が確保されることを前提として、他法人等との事務所の同居や間借り、複数法人での事務所共有も許容され得るが、他法人等の事務所と同居する場合には、各法人の権利又は義務が混同されないように注意し、個人情報、営業秘密等の保護については、法人として特に注意が必要であるとしている。

① 特別の利益（認定法5条3号及び4号）<sup>\*16</sup> ※改正なし

- 社員、理事等、使用人その他の当該法人の関係者に対し、特別の利益を与えないものであること（認定法5条3号）

公益法人は不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するために公益目的事業を行うことから、特定の者に対してのみ特別な利益を供与することは適当ではない。そして、当該法人の社員、理事等（理事、監事及び評議員）、使用人は、その法人における地位を利用して、自ら又は自らの親族等に対して利益を誘導し得ることから、特別な利益の供与を禁止すべき対象として特に考慮することとしたものである。そこで、公益法人が事業を行うに当たり関係者（以下「法人関係者」という。）に対して特別の利益<sup>\*17</sup>を与えないことが、公益認定の基準として設けられている。

- 株式会社その他の営利事業を営む者等に特別の利益を与えないものであること（認定法5条4号）

公益法人の財産は、公益目的事業に使用されることが本来の姿であり、公益法人から他の団体等に寄附等によって財産が移転し、当該財産が受入先において公益目的事業以外の事業等に使用されることは適当ではない。また、利益の分配を行う株式会社にあつては、当該寄附が配当を通じて株主に分配される可能性もある。このようなことを防止するため、営利事業を営む者等<sup>\*18</sup>に特別の利益を与え  
る行為を行わないことが、公益認定の基準として設けられている。

また、法人関係者でも営利事業を営む者でもないものを介在させることにより、本規定の趣旨を容易に潜脱することが可能となる場合がある。このような潜脱行為を防止するため、営利事業を営む者に特別の利益を供与する活動を行う個人又は団体への特別の利益の供与を禁止し（認定令2一）、さらに不特定多数の者の利益となることが期待できないことから、社員等に対する共益的な活動を主たる目的とする団体への特別の利益の供与を禁止している（認定令2二）。

② 公益法人としてふさわしくない事業等（認定法5条5号）<sup>\*19</sup> ※改正なし

公益法人は、公益認定を受けることで社会的信用を獲得し、その信用に基づい

<sup>\*16</sup> 新ガイドライン88～90頁

<sup>\*17</sup> 「特別の利益」とは、利益を与える個人又は団体の選定や利益の規模が、事業の内容や実施方法等具体的事業に即し、「社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇」がこれに当たり、「その事業を行うに当たり」とは、公益目的事業の実施に係る場合に限られない。

<sup>\*18</sup> この場合の「営利事業」とは、最終的に事業による利益が会員又は設立者に帰属するかどうかに関わらず、「利益をあげる事業」を指すものである。したがって、この「営利事業を営む者」には、営利事業を行う一般法人や営利事業を収益事業等として行う公益法人も含まれる。

<sup>\*19</sup> 新ガイドライン90～91頁

て広く国民各層に寄附等の支援を募ることが可能となる。ある公益法人が社会通念上不適当と認められる事業を行い、信用失墜を招いた場合、当該法人のその後の事業遂行に支障をもたらすおそれが生じるばかりか、他の多くの公益法人の社会的信用も傷つけられ、公益法人一般の事業活動に支障が生じ得ることとなる。

このような事態を防ぐため、社会的信用を維持する上でふさわしくない一定の事業<sup>\*20</sup>や公の秩序、善良の風俗を害するおそれのある事業<sup>\*21</sup>を行わないものであることが、公益認定の基準として設けられている。

③ 公益目的事業の収入及び費用（認定法5条6号） ※改正あり

本誌2025年5月号掲載「新公益法人制度の財務規律 ～財務規律の柔軟化・明確化～」参照。

④ 公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれ（認定法5条7号）<sup>\*22</sup> ※改正なし

公益法人は、他の公益認定基準（認定法5五、八等）に反しない限り、公益目的事業以外の事業（収益事業等）を行うことができるが、収益事業等を行うこと

によって公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれがないこと<sup>\*23</sup>が公益認定基準として求められる。

⑤ 公益目的事業比率（認定法5条8号）  
※改正なし

本誌2025年5月号掲載「新公益法人制度の財務規律 ～財務規律の柔軟化・明確化～」参照。

⑥ 使途不特定財産額の保有の制限（認定法5条9号） ※改正あり

本誌2025年5月号掲載「新公益法人制度の財務規律 ～財務規律の柔軟化・明確化～」参照。

⑦ 理事・監事と特別利害関係があるものの割合（認定法5条10号）<sup>\*24</sup> ※形式的改正あり

公益法人が特定の一部族等から支配されるような場合には、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するという公益法人本来の目的に反した法人の私物化や専横的な運営が行われるおそれがあることから、各理事について、当該理事及び当該理事と特別利害関係<sup>\*25</sup>にある理事の合計数が理事の総数の三分の一を超えないものであることが求められる。監事について

<sup>\*20</sup> 社会的信用を維持する上でふさわしくない事業として、投機的な取引を行う事業、利息制限法の制限を超える利息の契約等を行う事業、性風俗関連特殊営業が掲げられている（認定令3）。

<sup>\*21</sup> 社会の秩序若しくは一般の利益又は社会一般の道徳を害する可能性があり、違法となる恐れがある事業を一般的に指すものである。これに該当するかどうかは当該法人が行おうとしている具体的な事業に即して、公益認定等委員会等が個別に判断する。

<sup>\*22</sup> 新ガイドライン92頁

<sup>\*23</sup> 「公益目的事業の実施に支障を及ぼすおそれ」とは、収益事業等の事業内容、法人全体での資源配分の状況等に照らして、公益目的事業の円滑な実施が妨げられる可能性があることを指す。例えば、公益法人の行う収益事業等が構造的に赤字になる性質のものであり、当該事業を継続することによって当該法人の財政基盤を損なう可能性がある、公益法人が収益事業等へ投入する人員が過大になり、公益目的事業へ十分な人的資源を割り当てられない、といった状態が考えられる。このような状態にあるか否かについては、当該法人が行う公益目的事業の内容や人員等の資源の利用状況その他の活動実態等を踏まえ、個別具体的に判断されることとなる。

<sup>\*24</sup> 新ガイドライン92～93頁

<sup>\*25</sup> 特別利害関係とは、①：配偶者、②：三親等内の親族、③：婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者、④：使用人、⑤：③④以外の者で当該理事から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの、⑥：④⑤の者の配偶者、⑦：③④⑤の三親等内の親族であって、これらの者と生計を一にするものをいう（認定法5十、認定令4）。

でも同様である。

### 〈申請時〉

法人において当基準に抵触することがないことを確認の上、所定の確認書を作成し提出する必要がある。

当基準においては、従来「理事と特別の関係がある者」として規定されていた内容について、改めて「特別利害関係」として定義されたことに伴い形式的な改正が行われたものの、実質的に内容の変更は生じていない。

- ⑧ 他の同一の団体（公益法人を除く）の理事・使用人等の割合（認定法5条11号）<sup>\*26</sup> ※改正なし

公益法人が特定の利害を代表する集団から支配されるような場合には、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するという公益法人本来の目的に反した業務運営が行われるおそれがあることから、同一の団体の<sup>\*27</sup>関係者が理事及び監事に占める割合について制限を設けている。

具体的には、他の同一の団体の理事又は使用人である者その他これに準ずる相互に密接な関係にあるものとして政令で定める者である理事の合計数が理事の総数の三分之一<sup>\*28</sup>を超えないものであることとされている（監事についても同様）。

- ⑨ 理事と監事の間の特別利害関係の排除

（認定法5条12号）<sup>\*29</sup> ※新設

理事と監事の親族関係については、従来規律は置かれていなかったが、理事の配偶者が監事に就任していた法人で、不適切な財産管理が行われた事例等がみられたことも踏まえ、今般の制度改革において規律が設けられた。

具体的には、各理事について、監事（監事が2人以上ある場合にあっては、各監事）と特別利害関係を有しないものであることが求められる。

一般的に、小規模な公益法人ほど役員等の人選に苦慮することが多く、公益認定基準に反しない限りで親族関係者を充てるケースが多いものと思われるが、今般の改正で理事の3親等内親族等は監事に就任することができなくなったことから（逆も然り）、既に理事と監事間で特別利害関係を有するケースの場合、人選を見直す必要がある。

なお、令和7年4月1日において特別利害関係にある理事及び監事がある場合であっても、当該理事及び監事の任期中に解任等を行う必要はなく、いずれかの改選期に対応すれば足りるとされている（認定法附則5）。

- ⑩ 会計監査人の設置（認定法5条13号）<sup>\*30</sup> ※改正あり

<sup>\*26</sup> 新ガイドライン93～94頁

<sup>\*27</sup> 公益法人を除く。同一の団体は、人格、組織、規則などから同一性が認められる団体ごとに判断する。ある他の同一の団体の関係者である公益法人の理事が当該基準の規律対象であるか否かは、それらの者が「他法人の理事や使用人」などと同視し得る程度に当該他の団体に支配・従属の関係にあるか、当該他の同一の団体の行動原理によって公益法人の運営が歪められるおそれがあるかという観点から判断する。

<sup>\*28</sup> 3分の1の考え方について、規制の対象は、他の同一の団体の理事又は使用人等の「合計数」である。例えば、監事の総数が2人の場合に別の団体からそれぞれ1人ずつ監事を受け入れたとしても、各々の団体に属するものは1人であり、「合計数」を観念することはできない。したがって、この場合は本基準に抵触することはない。また、監事の総数が1人の場合も、同様に「合計数」を観念することができないため、本基準が問題となることはない。一方、監事の総数が2人の場合に他の同一の団体から2人の監事を受け入れたときは、監事の「合計数」が2人となり、監事の総数の3分の1を超えてしまうため本基準に適合しないことになる。

<sup>\*29</sup> 新ガイドライン94頁

<sup>\*30</sup> 新ガイドライン94～95頁



公益目的事業のための財産の使用及び会計処理が適正になされているかどうかの監査を厳正に行うことは、公益法人の財務の透明性を高め、国民の信頼を確保する上で重要だが、会計監査人の設置を全ての公益法人に義務付けることは特に小規模な公益法人の負担となるため、適用除外基準が従前より設けられていた。

今般の改正では、公益法人の収支に関する規律の緩和など、法人の財務に関する規律を柔軟化する一方、公益法人への信頼確保の観点から法人におけるガバナンスを充実させる必要があるとして、適用除外基準が以下のとおり厳しくなる方向で見直された。

図表 3 会計監査人設置の適用除外基準

現在の基準			新しい基準		
次のいずれかを満たす法人			次のいずれかを満たす法人		
最終事業年度に係る損益計算書の	収益	1,000億円以上	100億円以上		
	費用・損失	1,000億円以上	100億円以上		
最終事業年度に係る貸借対照表の	負債	50億円以上	50億円以上		

事業年度後の計算書類等の提出に当たりこれらの基準額を超えることが判明した場合には、あらかじめ社員総会等において当該計算書類等の承認に併せて会計監査人の設置及び選任をしておくなど対応が必要となる<sup>\*31</sup>。

なお、突発的に収益の額が100億円以上となった法人等が直ちに適切な会計監査人を選任・設置することは通常容易ではなく、一定の期間を要するものと考えられる。また、新制度の施行日（令和7年4月1日）から新たに会計監査人を設置する必要がある法人は、就任前の事業年度を対象とする監査を適切に行うこと

ができない等を理由に、会計監査人の選任・設置を直ちに行うことが困難となる場合も想定される。これらを踏まえ、会計監査人の設置に係る監督については、法人に対し会計監査人の選任に係る手続の状況や選任までの見通しなどについて説明を求めることとし、法人の置かれた状況や諸般の事情を考慮して行うこととされている。

#### ① 役員等の報酬等の支給基準（認定法5条14号、20条）<sup>\*32</sup> ※改正あり

公益法人の取得した財産は公益目的事業に適正に使用されるべきものであり、役職への正当な対価としての報酬額を超

<sup>\*31</sup> 会計監査人の設置が必要な基準を満たす場合、キャッシュ・フロー計算書の作成義務、会計基準の適用等も変わることに留意が必要である。

<sup>\*32</sup> 新ガイドライン95～100頁

えて、法人の理事等の利益のために費消されるべきものではない。そのため、理事等に支払われる報酬等が不当に高額なものとならないように支給の基準を定めていることが公益認定基準として定められており、公益法人は当該支給基準に従って理事等に報酬等を支給しなければならない。

当基準については、法人の透明性の向上（開示情報の充実）の観点から、「理事・監事等ごとの報酬等の総額」及び「役員報酬が2,000万円を超える役員について、金額及びその額とする理由」が新たに開示規制の対象となっている。

## ハ 支給の基準について

報酬等とは、報酬、賞与その他の職務遂行の対価として受ける財産上の利益及び退職手当をいう。交通費実費相当額をお車代として支給する場合には報酬等に該当しないが<sup>\*33</sup>、名目を問わず実費相当額を超えて支給する場合には、支給基準に盛り込むことが必要である。

また、理事等に報酬等を支給しない（無報酬）ことも可能であり、その場合は支給基準において無報酬である旨を定める。定款において無報酬と定めている場合には、別途支給基準を定める必要性はないが、定款において「原則」無報酬であるとしながらも、常勤役員等に対して支給することも

「できる」と規定する場合には、支給する場合について定めておくことが必要である。定款で支給ができる旨の規定はあるものの、当面の間は役員報酬を支給する予定がないような場合は、支給基準において無報酬である旨を定めることとなる<sup>\*34</sup>。

さらに報酬等の支給の基準においては、理事等の勤務形態に応じた報酬等の区分<sup>\*35</sup>及びその額の算定方法<sup>\*36</sup>並びに支給の方法及び形態<sup>\*37</sup>に関する事項を定めるものとされている（認定規則3）。

## 二 役員報酬額の開示・公表について

公益法人は、公益の増進に寄与するものとして社会から高い信頼を得て活動することが求められる存在であり、各公益法人及び制度全体に対する国民の信頼性を確保するため、役員報酬に関して、実質的な配当又は利益配分が行われていると誤解されることのないよう、その支払いの状況や額の妥当性について一般の企業等よりも高いレベルで透明性の確保が要請されている。また、今般の制度改正において、法人の経営の自由度を高める一方、国民の信頼を獲得する観点から、支給基準の公表に加え、実際の支給実績についても、一定の情報開示を行うことにより、国民に対する説明責任を果たすことが求められる。

このため、民間企業の中でも比較的大規模な企業の役員報酬の水準（認定規則にお

<sup>\*33</sup> 役員が職員を兼務する場合において、職員としての勤務の対価として相応の給与を受ける場合にも、当該給与は報酬等に該当しない。ただし、職員としての勤務の対価として不相応に高額な給与を受けることは、制度を潜脱するものであり許されない。その場合には公益認定基準（特別の利益）に抵触する可能性もあることに留意が必要である。

<sup>\*34</sup> この場合は、将来支給することとなった場合に支給基準の改訂が必要になる。

<sup>\*35</sup> 理事等の勤務形態に応じた報酬等の区分とは、常勤役員、非常勤役員の報酬の別等をいい、例えば、常勤理事への月例報酬、非常勤理事への理事会等への出席の都度支払う日当等になる。

<sup>\*36</sup> その額の算定方法とは、報酬等の算定の基礎となる額、役職、在職年数等により構成される基準等をいい、どのような過程をたどってその額が算定されるかが第三者にとって理解できるものとなっている必要がある。

<sup>\*37</sup> 支給の方法とは、支給の時期（毎月か出席の都度か、各月又は各年のいつ頃か）や支給の手段（銀行振込みなど）等をいう。支給の形態とは、現金・現物の別等をいう。ただし、報酬額につき金額の記載しかないなど金銭支給であることが客観的に明らかな場合は、「現金」等の記載は特段必要ない。

いて、取締役の役員報酬水準を参考に2,000万円とされた<sup>\*38</sup>)より高額な報酬を役員が受け取る場合は、個別の金額及びその額とする理由について、一律に法人に説明責任を果たすよう求めることとされた。

なお、あくまで法人の説明責任を求めるものであり、報酬等が「不当に高額」である場合を除き、当該水準を超える報酬を否定する趣旨ではない。

また、説明責任を求める趣旨を踏まえ、「職員給与」や「顧問料」として受ける給与・報酬（旅費その他の経費の実費相当額の支給を除く。）を含めて透明性の確保を図ることとされ、具体的には、「理事・監事等ごとの報酬等の総額」については、認定法第22条1項に基づき提出される財産目録等の書類により公表されるものとされた。

#### ホ 「不当に高額」と考えられる報酬等について

##### 〈申請時〉

報酬等の支給の基準が「不当に高額な報酬等とならないよう」定められているか否かについては、法人のガバナンスにより適切に支給額が決定されるとの前提に立って判断するとされている。

##### 〈認定後〉

認定後の監督に際しては、法人の実際の運用を踏まえて、「不当に高額な報酬等とならないよう」定められているか否かをその実施状況に照らして判断するとされている。

不当に高額か否かの判断について、役員報酬は法人の自律的なガバナンスの下で判

断されるべきものであり、公益法人において適切に情報開示が行われている場合には、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮して、通常想定される額を著しく上回り、これを放置すると公益法人制度に対する国民の信頼・信任を得られなくなると判断される場合に限り、行政庁として「不当に高額」と判断するものとしている。

その際、「不当に高額な報酬」の額については、金額の絶対値のみに着目して判断することは法人の多様な実態に照らして現実的ではなく、また、安易に上限を定めることは適切ではないことを踏まえれば、例えば、合理的な理由がないにも関わらず、「同種・類似法人の役員報酬の2倍超」の役員報酬が支給されるような場合は、不当に高額な報酬に該当するとしている。

##### ① 理事、監事の外部からの選任（認定法5条15号及び16号）<sup>\*39</sup> ※新設

公益法人が適正に運営されるためには、理事会（理事）による職務執行の監督、監事による職務執行の監査等を通じたけん制機能が発揮されることが不可欠であり、理事会や監事がその機能を発揮する上で、法人外部からの視点を取り入れることが重要であることから、理事及び監事の各1人以上は、法人外部の人材を選任することとされた。

当基準は従来置かれていなかったが、一部の法人において理事による公益法人の私物化や内輪のみの法人運営が行われ、法人の機関が健全に機能しない例が見受

<sup>\*38</sup> 認定規則46①二八。なお、人事院調査による企業規模500人以上1,000人以下の全役員平均年間報酬額が約2,211万円であること等から額を設定したとされている（内閣府大臣官房公益法人行政担当室「新公益法人制度説明資料」令和7年1月28日付53頁）。

<sup>\*39</sup> 新ガイドライン101～103頁

けられたこと等を踏まえ、会社法における社外取締役等も参考に、今般の改正により新たな基準として追加されることとなった。

なお、理事については小規模な法人の事業や運営の実情などを考慮し、一定規

模に達しない法人<sup>\*40</sup>については適用除外としているが、監事については、監事の法人内における役割の重要性に鑑み、適用除外規定は設けられていない。

当基準の内容についての整理は図表4のとおりである。

図表4 外部理事・外部監事の設置要件<sup>\*41</sup>

	外部理事	外部監事
認定基準	理事の1人以上が外部理事に該当	監事の1人以上が外部監事に該当
外部性の要件 (次の全てを満たす者)	当該法人・子法人の 業務執行理事・使用人でない者	当該法人・子法人の 理事・使用人でない者
	過去10年間当該法人・子法人の 業務執行理事・使用人でなかった者	過去10年間当該法人・子法人の 理事・使用人でなかった者
	【公益社団法人の場合】 その社員でない者 社員が法人の場合、その役員・使用人でない者	
	【公益財団法人の場合】 その設立者でない者 設立者が法人の場合、その法人・子法人の役員・使用人でない者	
適用除外	小規模法人除外 収益：3,000万円未満 かつ 費用・損失：3,000万円未満	—
経過措置	法律の施行日に現に在任する全ての理事の任期が満了する日の翌日から適用	法律の施行日に現に在任する全ての監事の任期が満了する日の翌日から適用

業務執行理事以外  
の理事も対象

(出典) 内閣府大臣官房公益法人行政担当室「新公益法人制度説明資料」令和7年1月28日付 47頁

### 〈申請時〉

外部理事及び外部監事について、理事等の氏名、生年月日及び住所を記載した書類（認定規則7③二）において明らかにするとともに、法人において公益認定基準の外部理事又は外部監事の要件を満たすことを確認の上、確認書を作成し、公益認定基準に適合することを説明した書類として提出する。

### 〈認定後〉

代表理事、外部理事及び外部監事については、開示・公表等の対象となる役員等名簿（認定法21②二）において明らかにするものとする。

### ② 社員の資格得喪に関する条件等（認定法5条17号）<sup>\*42</sup> ※改正なし

公益社団法人が、社員資格の得喪に関して不当に差別的な取扱いをするような条件（社員資格を合理的な理由なく特定の要件を満たす者に限定している等）を

<sup>\*40</sup> 具体的には、損益計算書の収益の額が3,000万円未満、かつ費用及び損失の額が3,000万円未満の法人について適用除外としている（認定令7）。

<sup>\*41</sup> 図表4中における各用語の定義は以下のとおりである。

子法人…一般社団法人又は一般財団法人がその経営を支配している法人として法務省令で定めるものをいう（一般法人法24、一般法人法規則3）。

業務執行理事…業務執行理事とは、①代表理事、②代表理事以外の理事であって理事会の決議によって一般社団法人の業務を執行する理事として選定されたもの（一般法人法91①二及び同法197）、③当該一般社団法人の業務を執行したその他の理事（個別の委任により業務を執行した理事）を指す。

社員…一般法人法11条1項5号の規定に基づく定款上の社員を指す。

<sup>\*42</sup> 新ガイドライン103～104頁



設けている場合には、社員総会の構成員である社員の意思が一定の傾向を有することで、当該法人が、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与するという公益法人本来の目的に反した業務運営を行うおそれが生じる。そこで、公益社団法人においては、当該条件を付していないこと<sup>\*43</sup>を公益認定の基準としている。

#### 〈申請時〉

社員の資格の得喪及び議決権に関する定款の条項（定款の他に細則がある場合は当該細則を含む。）、資格得喪に関する条項が法人の目的・事業内容に照らして合理的な関連性及び必要性があることについての説明、社員の議決権に関して社員ごとに異なる取扱いをしている場合に法人の目的に照らして不当に差別的な取扱いをしないものであることの説明を記載し申請書に添付する。

#### 〈認定後〉

上記の情報は、社員その他の構成員の状況として、開示・公表等の対象となる（認定規則46①二イ）。

- ③ 他の団体の意思決定に関与することができる財産（認定法5条18号）<sup>\*44</sup> ※改正なし

公益法人は、株式等の保有を通じて他の営利法人等に対して実質的な影響力を

及ぼすことにより、営利法人としての活動を行うことが可能となり得る。このような行為は、一定の条件の下で公益法人に認められている収益事業等が無制限に拡大することを許容し、公益認定の基準、遵守事項の潜脱につながることから、認められるべきではない。このため、他の団体の意思決定に関与することができる株式等の保有をしていないこと（具体的には議決権の過半数を有することになる株式を保有していないこと<sup>\*45</sup>）が、公益認定の基準として設けられている。

#### 〈認定後〉

他の団体の意思決定に関与することができる財産の保有状況については、作成・備置が必要な書類とされ、公表対象となる（認定法22、認定規則46①三二）。

- ④ 不可欠特定財産（認定法5条19号）<sup>\*46</sup>  
※改正なし

不可欠特定財産とは、法人の目的、事業と密接不可分な関係にあり、当該法人が保有、使用することに意義がある特定の財産をさす<sup>\*47</sup>。このような財産について安易な処分を認めれば、当該事業の実施に支障が生じるおそれがあるため、公益法人の自律的な意思決定を阻害しない範囲で、当該財産の処分について規制する必要がある。そこで、公益法人が当該

<sup>\*43</sup> 「不当な条件」を付しているかどうかについては社会通念に従い判断し、当該法人の目的、事業内容に照らして当該条件に合理的な関連性及び必要性があれば、不当な条件には該当しない。例えば、専門性の高い事業活動を行っている法人において、その専門性の維持、向上を図ることが法人の目的に照らして必要であり、その必要性から合理的な範囲で社員資格を一定の有資格者等に限定したり、理事会の承認等一定の手続的な要件を付したりすることは、不当な条件に該当しない。

<sup>\*44</sup> 新ガイドライン104頁

<sup>\*45</sup> したがって、無議決権株式を保有していたとしても、当該株式を発行する会社に対する実質的な支配権を与えられるものではないため、規制の対象とはならない。

<sup>\*46</sup> 新ガイドライン104～105頁

<sup>\*47</sup> 例えば、一定の目的の下に収集、展示され、再収集が困難な美術館の美術品や、歴史的文化的価値があり、再生不可能な建造物等が該当する。なお、金融資産や通常の土地・建物は、処分又は他目的への利用の可能性などから必ずしも不可欠特定という性質はないと考えられることから、不可欠特定財産には該当しない。

財産の存在並びに維持及び処分の制限について必要な事項を定款で定めていることが、公益認定の基準として設けられている。  
**〈申請時〉**

不可欠特定財産がある場合には、財産種別や場所・物量等を列記するなどの方法により、どの財産が不可欠特定財産に該当するのかが分かるように具体的に特定して定款に定めておく必要がある。当該事業に係る不可欠特定財産がある場合には、全て申請時にその旨を定めておく必要があり、認定審査時には、不可欠特定財産として記載されたものが、不可欠特定財産に当たるかを確認する<sup>\*48</sup>。

#### 〈認定後〉

不可欠特定財産については財務諸表においてその旨の表示を行う。公益認定前に取得した財産については、その旨もあわせて記載する。

#### ⑤ 残余の財産の贈与、帰属先（認定法5条20号及び21号）<sup>\*49</sup> ※改正なし<sup>\*50</sup>

公益法人が公益認定を取り消された場合には、一般社団法人又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を受けた法人が保有し続けることになる。しかし、公益法人は、「公益」の名の下で、社会的な信用を得るとともに、税制上の優遇措置を受

けるなど、広く社会的なサポートを受けて活動しており、そうした社会的なサポートを受けつつ取得した財産については、公益目的事業のために使用等することが必要であり、かつ、当該公益法人が公益認定を取り消された場合には、当該財産が私的な領域に流出することなく、その目的に類似する公益活動に引き続き使用等される必要がある。公益法人が合併により消滅する場合であって、その権利義務を承継する法人が公益法人ではない場合も同様である。

このため、公益認定取消し等の場合には、公益目的のために使用等することが求められる財産（公益目的事業財産）のうち、未だ費消等していないものの額（公益目的取得財産残額）に相当する額の財産を、類似の事業を目的とする他の公益法人等<sup>\*51</sup>に対して贈与する旨を定款で定めている法人のみを公益認定することとしている（認定法5二十）。また、公益認定取消し等の日から1か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ることとし、期限内に贈与されない場合には、国又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贈与させる（認定法30条①）等の仕組みとなっている。

<sup>\*48</sup> 法人において定款に不可欠特定財産と定めた財産であっても、結果として当該財産が不可欠特定であるとは認められなかった場合、公益目的事業に認定された事業の用に供されていない場合等には、不可欠特定財産とはならない。そのため、公益認定の申請書においてどの事業の用に供するか明らかにする必要がある。

<sup>\*49</sup> 新ガイドライン106～107頁

<sup>\*50</sup> 基準自体の内容に変更はないが、公益目的取得財産残額に相当する額の財産の贈与を受けることができる法人として、日本赤十字社が追加されている（認定令9二）。

<sup>\*51</sup> 財産の帰属先については、次のとおりである。①国又は地方公共団体、②類似の事業を目的とする他の公益法人、③学校法人、④社会福祉法人、⑤更生保護法人、⑥独立行政法人、⑦国立大学法人若しくは大学共同利用機関法人、⑧地方独立行政法人、⑨特殊法人（株式会社であるものを除く）（認定令9一）、⑩日本赤十字社（同二）、⑪これら以外の法人で公益認定取消し後に処分される財産が、確実に公益目的に使用されること、及び帰属先の法人の関係者に分配されるものでないことを満たす法人（認定令8三）又は⑫【令和8年4月1日以降】類似の公益事務をその目的とする公益信託の信託財産（新公益信託制度の下で認可されたものに限る）。

併せて、公益法人が清算をする場合には、公益認定を取り消し等された場合と異なり、法人として存続し活動が継続することはないため、残余財産が引き続き公益活動に使用されるよう、残余財産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を公益認定することとしている（認定法5二十一）。

## (2) 欠格事由（認定法6条）

認定法6条においては、公益認定基準（認定法5条）を満たす場合であっても公益認定を受けることができない場合（欠格事由）を定めている。

### 〈申請時〉

後述する欠格事由に該当がないことを確認した旨を申告する確認書を提出しなければ

ならない。各法人は、理事等から必要事項を聴取し文書等で確認するとともに、必要な場合には調査等を行った上で確認書を作成することが求められる。

### 〈認定後〉

上記確認事項に反する事実が判明した場合には、当該事実について十分に確認した上で、認定法29条1項2号の規定に基づく取消しとなる可能性があるほか、罰則の適用があり得る。

① 理事、監事及び評議員の人的属性（認定法6条1号）<sup>\*52</sup> ※改正あり

一般法人の理事、監事及び評議員（以下「理事等」という。）の中に公益法人の理事等として相応しくない人的属性を有する者がある場合には、その者の属性に鑑み、公益認定を受けられないこととしている。

図表5 理事等の欠格事由

認定法6一	内 容
イ	公益認定取消し（公益法人の申請に基づく取消しを除く。）の事実があった日以前1年以内に当該公益法人の業務を行う理事 <sup>*53</sup> であった者で取消しの日から5年を経過しない者が理事等であること。 なお、今般の改正により、公益法人が自らの経営判断に即して法人形態（公益認定を受けるか否か）を選択しやすくとともに、公益法人における理事等の人材の流動性を確保する観点から、 <u>公益法人が自主的に行う申請に基づく取消しの場合は除くこととされた。</u>
ロ	認定法、一般法人法、一定の刑罰法規又は税法に違反したことにより、罰金の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から5年を経過しない者が理事等であること。
ハ	禁固 <sup>*54</sup> 以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から5年を経過しない者が理事等であること。
ニ	暴力団員又は暴力団員でなくなった日から5年を経過しない者が理事等であること。

公益認定時には、法人から提出された

確認書、警察庁長官等の意見等により判

<sup>\*52</sup> 新ガイドライン108～109頁

<sup>\*53</sup> 「当該公益法人の業務を行う理事」とは、取消し原因となった事業に係る業務の執行を担当していた理事を指す。したがって、業務執行理事ではない者や、当該業務を担当していなかったことが明白な者は、対象とはならない。

<sup>\*54</sup> 令和7年6月1日から拘禁刑に名称変更

断する。また、理事等が変更する場合も同様である。

認定（変更届出）後に、理事等が当該属性を持つに至った場合は、公益認定を取り消さなければならないこととされていることから（認定法29①一及び同二）、法人は理事等の状況を適切に把握し、これらに該当する蓋然性がある場合には速やかに当該理事等を解任するなど必要な措置を講ずることが求められる。

## ② 一般法人の適格性（認定法6条2号）<sup>\*55</sup> ※改正あり

公益法人が公益認定の取消し（公益法人の申請に基づく取消しを除く。）を受けた場合について、当該取消しを受けた旧公益法人は、その取消しの日から5年を経過するまでの間、再び公益認定を受けることができない<sup>\*56</sup>。

これは、公益認定取消しを受けた一般法人が公益認定の取消しの直後に改めて申請を行い、直ちに認定を受けることができるのであれば、行政庁が制裁の一つとして行う公益認定の取消し処分の意義を失わせしめることとなる等、制度的意義を確保するためのものである。

なお、公益法人が自らの経営判断に即して法人形態（公益認定を受けるか否か）を選択しやすくする等の観点から、今般の改正において、公益法人が自主的に行う申請に基づく取消しについては、適用対象から除くこととする見直しが行

われた。

## ③ 定款及び事業計画の適法性（認定法6条3号）<sup>\*57</sup> ※改正なし

定款及び事業計画の内容が法令又は法令に基づく行政機関の処分に違反している場合には、公益認定を受けることができない。これは、公益法人の組織体制及び事業運営について法令等に違反していないことを確保することを目的としている。

申請時においては、定款及び事業計画並びに申請書に記載された事業の内容、法人が提出する確認書等により確認する。

## ④ 事業の適法性（認定法6条4号）<sup>\*58</sup> ※改正なし

法人が行おうとする事業に必要な許認可等を受けることができない場合には、公益認定を受けることができない。許認可等を受けることができない場合とは、申請に係る事業の内容や法人の組織体制等が許認可等に係る規制法令の基準を満たすことができない場合や、欠格事由に該当する場合等が考えられる<sup>\*59</sup>。

## ⑤ 納税の履行（認定法6条5号）<sup>\*60</sup> ※改正なし

国税又は地方税について滞納処分が継続している場合又は当該処分が終了してから3年を経過していない場合には公益認定を受けることができない。租税を納付せず滞納処分を受けている場合には将来も適切に納税しない蓋然性があり、そ

<sup>\*55</sup> 新ガイドライン109～110頁

<sup>\*56</sup> 行政庁を変更したとしても同様である。

<sup>\*57</sup> 新ガイドライン110頁

<sup>\*58</sup> 新ガイドライン110頁

<sup>\*59</sup> 公益認定の申請又は処分時までに許認可等を要するものではないが、少なくとも申請に係る事業内容を変更することなく許認可等を受けられる見込みがある必要がある。

<sup>\*60</sup> 新ガイドライン110～111頁



のような法人が公益認定を受け、税制上の優遇措置の適用を受けることは、国民等からの理解を得難いこと等を理由とする。

申請時においては、納税証明書及び国税庁長官、関係都道府県知事等の意見に基づき判断する（認定法8三）。認定後においては、納税証明書（認定規則57①一）によるほか、関係行政機関、関係地方公共団体等から情報提供を受ける。

#### ⑥ 組織の健全性（認定法6条6号）<sup>\*61</sup>

※改正なし

暴力団員又は暴力団員でなくなった日から5年を経過しない者によって事業を支配されている場合には公益認定を受けることができない。公益法人が暴力団員等の活動あるいは資金源に利用されることを排除することを目的としている。

### 3 おわりに

以上、新ガイドラインの内容に沿って、公益認定基準及び欠格事由について説明を行った。冒頭に触れたとおり、公益法人の自律的ガバナンスの充実を趣旨として、機関設計に関する制限が強化されている。特に、外部理事・外部監事の設置及び理事監事間の特別利害関係の排除については、小規模な法人において対応が必要となった場合に人選の負担等が大きいことが想定されることから、これらの基準に抵触する可能

性及び抵触する場合の対応について早期に検討することが望ましい。

加えて、今般の改正においては、財務規律の柔軟化が図られていることと関連して、説明責任の充実と適切な情報開示を公益法人に更に求めるものとしている。そのため、特に公益認定後の実務への影響として、従来は法人に備え置くのみで足りた書類も開示の対象となったり、従来求められていなかった情報が新たに開示対象となっていることから、関連する認定法及び同法施行規則などの内容も併せてご確認されたい。



青木 裕太郎

（あおき・ゆうたろう）

野村資産承継研究所  
主任研究員

- ◆**経歴** PwCあらた有限責任監査法人等を経て、現職。公認会計士
- ◆**現職** 株式会社野村資産承継研究所 主任研究員
- ◆**共著** 「社団・財団・信託を活用した資産・事業承継対策」（大蔵財務協会）  
「非上場企業の事業承継における株主構成戦略～M&A・従業員持株会等の活用」（大蔵財務協会）  
「税務・法務から見るコロナ禍の財産・資産評価と不動産賃貸業」（大蔵財務協会）  
「まんが×解説でわかる！入門資産承継対策」（ぎょうせい）  
「まんが×解説でわかる！入門事業承継対策」（ぎょうせい）

<sup>\*61</sup> 新ガイドライン111頁