

公益法人等における支部会計の 現状と問題点

公認会計士 渡辺 俊之

公益法人等が支部を設けている場合、支部では、どのような会計処理を行っているのか。支部会計の現状と問題点について、公認会計士の渡辺俊之氏に私見を交えてご寄稿いただいた。

(編集部)

1 支部会計の現状

公益法人の事業活動が、広範囲になってくると、その事業活動を効率的に行う必要上、各地域に支部を設ける場合がある。

しかしその「支部」といってもその性格やパターンがさまざまなゆえに、支部会計の実務は混乱をきたしているようである。

民間企業の場合は、指導する公認会計士や税理士が、税務顧問、記帳業務・会計顧問、経営顧問、会計監査等、何らかの形で100%近く関与しているわけであり、それら職業専門家の指導を受ける機会が多いといえる。しかしいわゆる公益法人の場合には、関与割合が少ないこと(特に法人税法上の収益事業を行っていない場合)、そして指導する側の職業会計人も、税に関しては公益法人に接触する度合いが少ないがゆえに、公益法人の本質を理解した上での、統一的指導が行われていないきらいがある。

このようなことを遠因として、公益法人における支部会計の実態は、統一的観点からの統一的処理がなされているとは言い難いといえる。

特別会計については「公益法人会計基準」の総則で触れられているが、支部会計についての指針となるものは、一部の解説書があるのみで、その考え方もさまざまである。

唯一、(財)公益法人協会の「公益法人会計基準実務問題調査研究委員会」(以下、公法協・実務研究委員会)が、平成8年3月31日にまとめた報告書の、5章5節で支部会計のことが解説されている。

また民法34条による公益法人ではないが、労働組合の支部会計に関して、日本公認会計士協会が昭和60年10月に公表した「労働組合会計基準」にかかる「労働組合会計基準解釈指針4・(1)」(以下、CPA協会の「解釈指針」という)で支部会計のことが触れられている。

公法協・実務研究委員会の解説を引用すると、

公益法人が行う事業が全国にわたる場合、その事業活動を効率的に行うために、事業を執行する場所を1カ所に限らず、数カ所に置くことがある。

この場合の事業活動の本拠となる箇所を「主たる事務所」と称し、その他の事務所

を「従たる事務所」と称し、登記簿上も、そのように登記される。

これらの「従たる事務所」を通常、支部と呼ぶが実務上、本部とは、別であるとして会計を行っている例が散見されるけれども、別法人である場合を除き、支部の行為とその効果は、すべて、法人本部に帰属する。つまり、支部の事業活動は、あくまでも法人の事業活動であることから、決算では、支部の会計を含めた本部の会計でなければならぬもので、別々に決算している場合には、それらを総合する必要があるのは当然のことである。

一方、CPA協会の「基準」及び「解釈指針」を引用すると、

[基準第5] 本部・支部会計(前段)

組合組織が一体として運営される支部を設けている場合には、当該支部を含めた活動状況を明らかにする計算書類を作成しなければならない。

「解釈指針4・(1)」一体として運営されている支部について

複数の事業所を有する会社等の労働組合では、事業所別に独立した会計単位となる支部組織を設けて組合活動を行っている場合があるが、当該支部が組織上一体として運営されている場合には、支部を含めた活動状況を明らかにする計算書類の作成を原則とした。

しかしながら、組合支部において、組合大会を開催し役員を選任及び予算・決算の承認等が行われている場合には、独立して運営されているともいえる。このような場合、同一会社等の労働組合であっても独立

して計算書類を作成すればよく、本部と支部を含めた計算書類を作成しなくても足りるものとした。

上記、公法協・実務研究委員会の解説は、支部が登記簿上「従たる事務所」として登記されている場合で、筆者がこれから分類を試みようとするところの、「統一型支部」(中央集権的組織で支部は出先機関的性格)にあたる。

CPA協会の「解釈指針」は労働組合の場合であるが、広義の公益法人の中にはこのような形態の法人も実在している。

そこで支部の分類を性格別に、筆者なりに分類してみる。

2 支部の種類の実態と性格

以下に試みる分類は、筆者の実務経験と研修会等で受けた質問、公認会計士協会東京会公益法人特別委員会での、委員会活動等のわずかな情報を基にしたもので、まだまだ種々のパターンがあるものと思われる。意見又は批判をたまわれればさいわいである。

(1) 統一型支部

中央集権的本部組織に対して、支部は出先機関的な性格を持つ。支部は法人格もなく、同一法人格としての事業活動を行っているので、人事権や支部財産管理権も本部にあり、予算・決算の承認も本部が一括して行う。この場合は支部が別会計単位になっていたとしても、ほとんどの場合、支部会計の結合は行っている。

(2) 連絡所型支部

支部は単なる連絡事務所、会費の徴収程度は行っていないものの、法律上の従たる事務所にもなっていない。したがって、定款・寄附行為等の定めもなく、登記も不要となっている。

(3) 独立型支部

支部に法人格はない(場合によると、数ある支部のうち一部分が法人格を持ってしまっている場合もある)が、組織運営上は支部完結型になっていて、支部規約に事業目的が明示され、支部総会の運営方法や、決議方法も明示されている。

したがって予算・決算の承認は支部独自で行い、支部役員を選任も支部独自、職員の人事権も、支部財産管理権も支部にある。

ただし、登記をしなければならない固定資産を保有した場合に、法人格がないことによる矛盾がでて、さまざまな方法で登記をしているのが実態といえる。

従たる事務所の登記を、してある法人と、していないところとがある。

支部交付金を本部から受領していても、用途についての承認はない場合も多く、その内容の報告をしないでもよい公益法人もある。

(4) 連合会型支部

各支部は法人格を有する単独の団体である。したがって支部という名称は使用していないところが多く地域会的名称が多いといえる。しかし管轄地域内での活動に限られ、上部団体として連合会的組織がある。

予算・決算の承認は、各支部(又は地域会)の総会又は役員会で行い、各支部(地域会)は独立した団体になるので、決算書は各支部単位で作成され、他支部との連結した決算書は作成しない場合が多い。

まれに法人税申告目的か、消費税申告目的のために、全体を結合した決算書を作成しているところもある。

会員は各支部にのみ所属し、本部(連合会)に個人会員が直接的に所属することはない。

(5) 外部組織支部

各地域ごとの支部とはいうものの、そこでの

種類	法人格の有無				支部交付金	
	従たる事務所の登記の有無	定款・寄附行為等の定め	予算・決算の承認	本部	支部	交付金の内容報告(渡し切りか)
統一型支部	無	有	有	本部	有	有
連絡所型支部	無	無	無	本部	無	無
独立型支部	無	△	有	支部	有	無
連合会型支部	有	—	有	支部	上納	—
外部組織支部	有	—	△	支部	有	無
労組型支部	無	△	有	支部	有	△
部分結合型支部	△	△	有	△	有	△

(表の説明)

- ・「法人格の有無」は、支部に法人格があるか、ないかということ。
- ・「従たる事務所の登記」は、支部が「従たる事務所」として登記されているかどうかということ。
- ・「定款・寄附行為等の定め」は、支部のことが定款・寄附行為に定められているかどうかということ。
- ・「予算・決算の承認」は、支部の予算決算の承認をどこでするかということ。
- ・「支部交付金」は、その定めがあるかどうかということ。
- ・「交付金の内容報告」は、支出しっぱなしで、その後の用途についての承認や報告をしているかどうかということ。
- ・△印はいずれの場合もあるということ。

事務は同業隣接の外部団体等が行い、その支部組織は、その公益法人の組織内ではない場合がある。規約上、あたかも組織内支部のような表現になっているが、実態は支部といっても外部の異質の組織であるので、規約の表現方法を改

める必要がある。

したがって支部交付金といっても、外部に対する事務取扱手数料の内容であるので、その用途についての報告も当然求めている。

(6) 労組型支部

労働組合が支部を設けている場合には、一体として運営されている場合は、当然一体としての活動報告が要求されるので、会計報告等の計算書類も支部を含めた、全体としての報告書になる。

しかし、組合支部ごとに組合大会を開催して、役員を選任や予算決算の承認等が行われている場合は、支部が独立して運営されているともいえる。

このような場合は、同一会社の労働組合であっても、本部と支部の活動を結合した計算書は作らなくてもよいとされている。(CPA協会の「解釈指針」)

したがって支部交付金も、渡し切りになっている法人もある。

(7) 部分結合型支部

支部の性格からすると、上記(1)の統一型支部、(3)の独立型支部の中間的性格で決算書類の作成上は、支部活動のうち、ある一部分のみを本部会計に取り込み、決算書の作成を行っている。

以上各種「支部」についての性格を見てきたが、この区分は、民法34条法人以外の広義の公益法人の実態をも考慮して、筆者が勝手につけたものである。これ以外の分類や、別の組み合わせのグループがあるのかもしれない。

このように支部といっても、いろいろなパターンがあり、支部会計のやり方も、わずかな指導経験から見ただけでも、さまざまな方法が実務的に広がってしまっているようである。

上記のうち、いわゆる「統一型支部」と「連

絡所型支部」については、当然に本部・支部の事業活動を一体化した形で利害関係者に報告されなければならないし、会計上も本部と支部を結合した計算書類の作成が必要となるのは、「公法協・実務研究委員会」の報告どおりである。

混乱と問題があるのは、いわゆる「独立型支部」、「部分結合型支部」の場合である。独立型支部の場合は、支部そのものは人格なき社団であるが、団体としての組織があり、支部としての事業目的のある規約が存在し、役員を選任や、総会の決議方法・運営方法が明示されている。

また数ある同じ支部でも、組織が大きくなってきた段階で、法人格を取得してしまうケースもあり、余計、支部間での統一的処理ができずらくなっている場合もある。

3 支部会計の実務的混乱

支部会計が実務的に混乱しているケースを、いくつかあげてみる。

①決算の承認は、本部支部別々に行われながら、法人税や消費税の税務申告は、単純に合算して申告しているケース(法人全体としての承認がないのに合算の申告をするのはおかしい)

②財産管理権は、支部にあるものの、法人登記が必要な固定資産等を購入する場合は、本部名義で契約するケース(法人格がないことと、本部からの支部交付金が交付されているゆえ、本部で登記してもおかしくないといった理由のようである)

③本部・支部別会計でありながら、預金等にかかる受取利息の源泉については支部も非課税扱いになっている。

④会費徴収は本部で行い、支部交付金は支部に一定の基準で交付されるが、渡し切りになっており、本部における使用内容の承認も報告も

されない。

⑤本部決算と支部決算は結合するが、すべての活動を含めるのではなく、部分的にしか結合しない。

以上は、仄聞による情報もあるので、推測による記述があることもお断りしておきたい。

4 支部会計の原則的考え方

公益法人における本部と支部組織との関係は、一般企業における本店と支店との関係とは若干異なる場合がある。

しかし、支部が別法人である完全な独立団体である場合を除き、支部はあくまで支部であり、構造的な独立した団体でない以上支部の会計も、本部の会計に結合すべきであると考えられる。

各種同業者団体等の公益団体においては、本部は本部として決算を行い計算書類を作成するが、支部（支部という名称を使わない場合も多い）も支部ごとに決算して関係者に公表したり、本部の直接的な管理がほとんどなく、地域社会で独立して活動している。したがって対外的には完全な独立団体と認識できるような状況にある公益法人等も多く存在する。

したがって例外的に支部会計を結合しなくてもよい場合を検討してみる。

5 支部会計の例外的処理

支部会計を本部会計と結合しなくてもよい場合は、以下のような条件がそろっていることが必要と考える。

①法人格はないものの、「人格なき社団」としての組織要件を備えていること。

②組織運営上は支部完結型になっており、したがって規約上監事の監査も及ばないこと。

③支部規約に事業目的が明示されていること。

④支部総会の運営方法や、決議方法も明示されていること。

⑤予算・決算の承認は支部独自で行っていること。

⑥支部役員の選任も支部独自、職員の人事権も、支部財産管理権も支部にあること。

⑦支部交付金は仮払金的性格ではなく、一定の計算基準にしたがって決定され、その支出権限は支部にあること。

⑧支部会計の結合について、規約上強制されていないこと。

6 むすび

支部会計の実態はさまざまであり、一様に律しきれない難しさを持っているが、支部の実態が、本部とは独立した別の組織体であるかどうかの見極め、にかかってくるといえる。支部組織の実態の見極めさえできれば、あとは原則処理でいくか、例外処理でいくかの二者択一である。

ところが、先に見た支部会計における実務的混乱は、いわゆる「いいとこ採り」の結果生じたものであろう。また、定款・寄附行為の記載が実態とあっていない場合もある。

さらに支部会計を結合する場合の、物理的障壁は、支部の決算と本部の決算が同時並行的に行われるため、両者を結合する時間的余裕がな
い時期が到来している。

い時期が到来している。

筆者の仄聞情報からなる偏見記述への批判をも含めて、法人実務担当者等からのご意見をいただき、今後の支部会計のあり方につき、検討を加えていきたいと願っている。