

「大阪府におけるNPO協働事業の契約実務および会計の実態調査」 報告書

～行政との協働事業をより効果的に進めるための委託実務のあり方とは～

社会福祉法人 大阪ボランティア協会 NPO推進センター
(関西NPO会計税務研究会チーム)

1・はじめに

ここ数年、多くのNPOが行政との協働事業に取り組むようになり、様々な社会的課題の解決を目指した各事業が進められるようになった。新しい「公」のあり方を見直す意味でも、この「協働」に対する姿勢は重要であり、今後ますますこの傾向は強まるものと思われる。

しかし、実践を重ねたら重ねた分、その事業を受けるNPOの現場ではいくつかの課題が浮き彫りになってきた。それは、NPOと行政との協働事業の際に生じる会計実務や税務に関して、行政とNPO双方の認識不足や誤解のために引き起こっていると考えられる「委託契約における実務の問題」である。この問題については、具体的かつ速効性をもった解決策を求めるのは難しいが、かといって放置するわけにもいかない。行政からすれば当たり前のことも、NPOからすれば「??」と感ずることがまだまだ多い。実際、疑問を感じるケースなら比較的傷は浅い方であり、疑問を持たないまま「行政の言いなり(?)」で実務を進めるケースに遭遇し、中間支援組織として戸惑う場面がしばしばあった。

そこで、協働事業における実務上の混乱を少しでも減らし、両者が直面している課題を明確にするために、まず実態を調べ、問題の検証をする必要があるのではないかと、当調査の取り組みはそういう問題意識からスタートしたものである。

具体的な方法としては、大阪府が平成18年(2006年)度実施したNPOとの協働事業の中で、「委託事業」を実施した担当課と受託団体であるNPOの双方にアンケート調査の協力を依頼した。そして、このアンケート結果の傾向を分析し、問題点を指摘したのが当報告書である。

ところで、当報告書の作成は「関西NPO会計税務研究会」が担当した。2007年度に正式に大阪ボランティア協会内のチームとしてスタートした関西NPO会計税務研究会は、会計の専門家とNPO支援機関のメンバーで構成されており、これまでNPOの運営における会計実務に関する情報交換・検証を行ってきた。その研究会の中で、行政とNPOとの協働の実務、とりわけ会計税務面の問題について課題解決の必要性が指摘されるようになり、NPO会計実務向上に関する情報交換・提案活動を行っている研究会として再発足したものである。

そのため、今回の報告は、協働の理念や意義の側面を配慮してはいるが、あくまでも重点は「実務」の検証にある。十分な検証に至っていない部分も含んでいるが、今後の議論の発端になれば幸いであり、ぜひ一度、NPO・行政の皆様からの意見も期待したいと考えている。

2008年12月
大阪ボランティア協会「関西NPO会計税務研究会」一同

2・委託事業における会計・税務に関する課題

(1) 委託契約とは何か？

■行政とNPOの委託契約に対する3つのアプローチ

今回の調査では、協働の中でも「委託契約」に焦点を当て、その実態を探ろうとした。ここで「委託契約」とは、地方公共団体がその権限に属する事務事業を他の機関または特定のものに託することを一般的に指すが、行政とNPOとの間の委託契約については、大きく分けて以下の3つのアプローチがあるだろう。

1. 公法上のアプローチ(行政の視点)
2. 私法上のアプローチ(民間の視点)
3. 行政とNPOの協働ととらえるアプローチ

現在は、この3つのアプローチが混在している状況であり、論者によってどのアプローチに重きを置くかにより、考え方が微妙に異なっている。その結果、議論がすれ違ったりすることもある。今こそ、何らかの整理が必要である。

■委託と会計の関係

私たちが課題としている部分は、「委託」と「会計・税務」の問題である。会計といっても、行政側は「委託費」として支出するだけだから、実務上の問題は受託者であるNPO側の問題となる。上記の整理からすれば、NPOは「民間の法人」なので、2.の「私法上のアプローチ」によることになるのだが、1の「公法上のアプローチ」との間に考え方や解釈の微妙な違いが生じる問題とも言い換えることができる。

いずれにせよ、本質的な問題を整理しないままに実務だけが先行すると、表面的にはうまくいっているように見えても、行政、NPO両者に潜在的な違和感やストレスがたまることもあるだろう。実は、そのストレスは会計や税務の分野で、すでに顕在化している。私たちは会計税務専門家として、この問題を放置できないと考えた。私たちが検討できる課題は「会計・税務部分に限定」されるが、そこをきっかけとして、よりよい行政とNPOの協働の姿に近づき、それがひいては公共サービスの向上につながることを願っている。

(2) 委託契約の意義と問題点

■行政の視点から見た委託

地方公共団体は、その権限に属する事務・事業等を直接実施せずに、他の機関または特定の者に委託して行わせる場合に、その反対給付を支弁する—これが委託料である。「委託」には、地方自治法に明文規定があるものもあるが、大半は規定がない私法上の契約である。

この後者の「私法上の委託」とは、地方公共団体が直接実施するよりも、他の者に委託して実施する方が効率的であるもの、すなわち、特殊の技術、設備等を必要とする、あるいは高度の専門的な知識を必要とする事務作業、調査、研究といったものがあげられる。NPOとの関係では、「私法上の委託」が主なものとなる。

委託について考える場合、「補助」と比較するとわかりやすい。委託と補助とは、反対給付があるか否か、成果物がどちらに帰属するのか、一方的な贈与行為であるか否か、によって分けられる。

委託は、反対給付があり、その対価として委託料が支払われ、そして地方公共団体が本来自ら行うことが原則であるものを委託して行わせるのであるから、成果物も地方公共団体に属し、最終的な責任も地方公共団体が背負うことになる。委託は契約行為が必要なのに対し、補助は一方的な贈与行為であるから、公益目的に限られ、その執行の厳密さもより強く求められ、そのため要綱を作成し、それに基づいて行われる。

■民間の視点から見た委託

次に、民間の視点から見た委託である。これには「民法上」の「請負」と「委任」の両者が含まれているとされる。民法上の請負とは、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。これに対し、委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによってその効力を生ずるとされている。この2つが決定的に異なるのは、「仕事の完成という内容があるか否か」、「完成物の引き渡しがあるか否か」という点である。

請負は仕事の結果について責任があり、結果にミスがあれば瑕疵担保責任といって、一種の損害賠償責任を負う。一方、委任は、行為について責任があり、善良なる管理者の注意義務(いわゆる善管注意義務)を果たしているか否かがポイントとなる。言い換えれば、善管注意義務を果たしていることが証明できれば、仕事の結果に問題があっても責任は問われないことになる。

税法というのは、この民間の契約行為を前提として構築された法律なので、民法上の請負か委任かによって課税判断が分かれる。

■協働の視点から見た委託

行政とNPOの協働には、委託と補助以外に様々な形態がある。例えば、審議会等への参加、共催、後援、実行委員会、事業協力等多岐にわたるのだが、中でも「委託」は補助に次いで公益性の高いものであると言われる。上述したように、委託は「本来行政がするもの」という考えが基本にあるからである。しかし、協働という観点からすると、単なる財政的な理由(安くなるということ)だけの委託は協働ではない。

ここに一つの問題がある。それは、他に専門性のある機関が地域にないことを理由に行政が決定する「特命随意契約」という契約形態の問題である。協働という視点からも含めて、価格競争に馴染まない事業をNPOに委託したいと思うとこの方法が取られやすくなるが、この場合、受託者決定や価格の透明性が薄れ、それも大きな課題の一つになるだろう

(3) 委託契約の会計税務問題

■3つのアプローチの整理と現状

上記の議論を再度整理すると下記ようになる。

- ① 行政とNPOの協働の一つの形態として「委託」契約が多いが、特命随意契約になっている例も多い(今回の調査は協働事業調査なので、特にそれが顕著だった)。
- ② 一般公開入札などの手法を取ることが少ないので、契約価格の透明性が弱くなりがちである。
- ③ 協働とはいっても行政の視点から見ると、「委託」はあくまで行政が本来すべき業務との位置づけであり、成果も責任も行政にあるから、説明責任の観点からその精算には当然細心の注意が払われる。
- ④ しかしNPOの視点から見ると、民法上の請負または委任という契約の当事者であるから、主体性を保ちたいというモチベーションが働く。
- ⑤ 会計および税務は、民間同士の契約関係を基として構築されているため、行政の視点からだけのアプローチでは、うまく処理できないことがある。
- ⑥ かくして会計および税務について、一部歪んだ実務を行っている場合があり、これがNPOの実務現場の混乱のもとになっている。

■委託契約の会計税務問題

上記のような問題意識のもとに、今回のアンケートを実施した。アンケートの結果と分析の詳細は最後に掲載しているが、私たちのアンケート実施前の想定と、①想定通りだった、②想定範囲外だった、③実態が浮かび上がらなかった、という3つの結果の混在したものとなった。

アンケートの分析も含めて次の章では、会計・税務の問題として

(1) 精算報告について

(2) 間接費について

(3) 人件費について

をとりあげ、税務問題として

(4) 消費税について

(5) 印紙税について

を詳述する。

3・委託契約実務における課題の各論点

(1) 精算報告について

■基本的な考え方と問題提起

当初、委託事業の精算報告について、私たちの問題意識は下記のような点にあった。

- 予算に合わせた精算報告を作成することに苦勞しているNPOが多いようである。
- プラスマイナスゼロ(収支差額ゼロ)の精算報告書を作成するため、どこかに無理が生じるようになる。
- 委託事業の会計を無理な形で作成すると、NPO全体の会計報告との整合性がとれなくなってしまう。
- 間接費などが発生した場合、精算監査の折に行政側から「委託事業だけの領収書」の提示が求められる場合があり、それへの対応は極めて難しく、かつ不可能な場合がある。
- 人件費については、他事業と兼務している場合も多く、委託事業部分だけを取り出すのには経費の按分計算という手法しか採用できないが、この考え方に行政の同意が得られない場合がある。

なお、「間接費」については次章で述べるので、精算報告にまつわるその他の部分について検討する。

■精算報告を考える上での4つのポイント

1	精算払いの考え方と、実費精算型の考え方の整理をする必要がある。
---	---------------------------------

当調査の回答では、行政は16件が実費精算型、6件が請負型と答え【府(3)1①】、NPOでは20件が実費精算型、5件が請負型という結果【NPO(3)1.①】になった。一般的に、実費精算型とは、受託事業に実際にかかった実費だけを支払うもので、請負型というのは当初の契約金額を決定するまでは価格の吟味を行うが、成果品の納品を完了することができれば最終的な実際支出額の精査までは行わないものと考えられている。

よく似た言葉で行政の支出の方法として「精算払い」というものがある。この精算払いというのは、債務の履行期の到来および支出負担行為の確認の後に、債務の弁済のために公金を支出することを意味する。つまり、①債務の額が確定し、②債権者が確定し、③その支出の負担は地方公共団体であることの確定が条件である。

これを委託料の支払いに当てはめるとどうなるか。委託契約を交わして、その当該事業が完了すれば、NPOから完了した旨の報告がなされる。行政としては、それが仕様書どおりにできているか否かをチェックする必要があり、仮に問題ないと判断すれば、委託料を支払うのが契約の原則である。精算払いの上記①～③の条件も整っている。

にもかかわらず今回の調査結果でも、領収書等の証憑書類の提出や給与台帳等の提示を求められたNPOがあった【NPO(3)1.③】。NPO(の職員)が行う支出行為はあくまでNPO側のガバナンス、マネジメントの問題であって、行政(の職員)が直接関与できるのは委託契約書に基づく「契約履行の確認」である。精算報告に疑義があれば当然質問や検査の権限は行政にあるが、NPO(の職員)の行う行為すべてをチェックす

ることは行き過ぎである。行政内部の支出方法としての職員に対する精算払いと、契約の相手方である受託者に対する支出方法を、混同しているくらいがあると思われる。

2	予算に近づけた決算とするような恣意性が介入していないかについて検証する必要がある。
---	---

アンケートの結果では、見積書について行政の大半が助言や指導を行ったとの回答【府(2)2.①】であり、NPOも同様の結果【NPO(2)2.①】であった。その内容を見てみると、「委託事業費予算額との整合性」が最も多く、「勘定科目ごとの金額や単価の妥当性」がそれに続き、「前年度同種事業との対比」なども指摘されていて、行政、NPO同様の結果【府(2)2.②及びNPO(2)2.②】となっている。また精算段階では、精算書の様式を行政では「見積書と同様の形式」が最も多く【府(3)2.①】、NPOではそれが2番目であった【NPO(3)2.①】。ただ行政の2番目は「受託団体にまかせた」であり【府(3)2.①】、NPOの1番目が「独自に作成した」であったこと【NPO(3)2.①】は、特筆すべきであろう。

「予算書との金額差異」が生じた場合、最終的に行政との調整を多くのNPOがしていることもわかった。NPOの回答では「事前に連絡済みで差異を認められた」が9件、「ほぼ差異はなかったので問題なかった」が7件、「内容を聴取され差異を認められた」が6件、「差異を認められずに再提出を求められた」が1件、その他「理由書を提出した」が1件であった【NPO(3)2.②】。一方行政の回答では、「ほぼ差異はなかったので、とくに問題なかった」が17件、「内容を聴取し再精査した」が3件、その他「余剰金の返還を求めた」が3件、無回答1件というものであった【府(3)2.②】。

この結果をどのように判断したらよいだろうか。私たちとしては、この結果の背景にあることとして「可能な限り予算書の金額に近い精算書にしたい」という意識を感じてしまうのだが、どうだろうか。つまり、事実としての会計を表現した精算書というよりも、予算書の数字にできるだけ合わせた精算報告を形作ってしまっていないか。「ほぼ差異はなかったので問題なかった」という回答が、行政で17件、NPOでも2番目の7件という数字が出ているが、予算と決算に「ほぼ差異がない」ことが本当にあるのだろうか。

3	行政の会計とNPOの会計の違いを理解し、お互いに尊重する必要がある。
---	------------------------------------

行政の会計では、何と言っても「予算」を最重要視する。議会審議においても、予算案の審議が最も重要とされ、民主主義が最も反映される場面である以上、それはすこぶる当然なことである。一方、決算の方は行政ではさほど重要視されない。当然、監査委員監査や議会の認定は必要であるが、仮に議会が認定しなくてもその年度の決算は有効である。

何故予算に近い決算ができるかと言うと、行政の会計は、極端に言えば単純な現金出納であり、決められた仕事を粛々とこなしていく実務が中心だからである。災害とか突発的なことでもない限り、順番に仕事をこなしていけば、ほぼ予算通りの決算となる。

一方、NPOは事情が異なる。NPO法では、当初予算準拠の原則という条文があったが、改正により削除された。それはNPOの場合なかなか現実には予算通りに動かないという実務的な理由もあるが、予算にしばられずに臨機応変に対応していくことこそNPOの真骨頂があるという根源的な理由からの改正であった。

したがって、予定や計画の変更という事態はよく起こり、NPOでは予算より決算の方が重視される。この違いは大きい。

そのため、「当初予算通りの執行」という形には事業が進まないことはNPOとしては多々あり、これらの変更に対し、委託事業の精算においてどのように対応するかを考える必要がある。ただし、その「考える必要」について、先述した「予算に近い精算」にするような会計を行うのではなく、事業契約の見直しや修正協議など重ね予算の方を変更するのが原則であるだろう。それでも科目などで予算と違いが生じた場合は決算の方を重視するべきである。もちろんこれには事業の成果そのものが仕様書通りにできているという条件は付く。

4	決算書は事実をありのままに表すものでなければならない。したがって委託につき赤字の報告も認めるべきである。
---	--

結局、私たちが言いたいのは、事実通りの精算書の作成を行政に認めてもらい、NPOも「無理に予算書通りの決算を作ろう」という意思を働かせないでほしいという点である。アンケートの回答で、差異を認められずに再提出を求められたというNPOが1件あった【NPO(3)2. ②】が、それはおかしいのではないだろうか。なぜなら決算は本来事実の集積だから、差し替えなどできるものではないはずだからである。極端な言い方をすれば、決算書というものは“唯一無二”でなくてはならない。

行政担当者の中には、あくまで収支差額ゼロの精算書を求める人がいる。NPOの中にも「それをおかしい」と感じない人は多い。しかし私たち会計専門家から言わせれば、それはあり得ないことだ。プラスマイナスゼロという決算は、会計実務から言えば限りなくゼロに近い非現実なもので、通常は「黒字」か、「赤字」か、のどちらかである。

委託という法律行為の本質から言えば、受託者が赤字報告を出してきたら、行政はその部分を追加支出するべきものだ。けれども現実には、そんな追加支出は予算との関係でできないという理由もあるかもしれない。だからといって、受託者に収支差額ゼロの精算報告を求めるというのは、これもまた本末転倒である。契約書に委託金額の上限を明記しておくなどで対応できるだろうし、NPOが自発的に自己資金を投入してもその事業を遂行したいという意思表示をするならば、そういった記述も認めるべきではないだろうか。

■最後に

「精算報告」に関して、私たちの提案をまとめると、下記ようになる。

- 予算と決算は数字が一致するとは限らないし、また違うことの方が通常であるという当たり前のことを理解してもらいたい。
- 予算と大きく異なる場合は事前に連絡し合うことは当然だし、その説明責任が受託者にあることも当然である。が、決算(精算報告)は事実を事実通りに記載することが会計の原則であるので、そこに予算との整合性を過度に追求するべきではない。
- その意味で、予算より少ない決算であれば余剰金を返還することは当然である。しかし反対に決算の方の支出が多くなれば、その報告もありのままに認めるべきである。行政の予算との関係で追加支出できない事情があれば別途契約書の特約条項や変更協議等で手当すべきである。
- 赤字報告の精算報告書を認めることは、すこぶる有益なことである。それだけその委託事業にNPOが実際に使っている現実が明らかになり、その資料を事業評価や次の施策づくりにつなげることができるからである。
- 精算書の提出を求めることにすれば十分で、領収書の添付を求めることは行き過ぎではないだろうか。精算報告の内容に疑義がある場合に限定するべきである。

(2) 間接費について

■基本的な考え方と問題提起

行政が行うべき事業を外部へ委託する場合には、事業実施のために必要な費用についてはすべて補填されるべきであるにもかかわらず、NPOへの委託のケースでは、事業実施費用に足りない委託料で契約をし、NPO側が赤字部分を負担しているという現実も見られる。その赤字部分とは何であるかを見た場合に、共通している現象として「間接費」が補われていない、ということがある。アンケートによると「間接費の計上を想定しなかった」という回答が、行政側で13件【府(2)2. ⑤】、NPO側で6件【NPO(2)2. ④】あった。また間接費計上の検討をしなかった理由として、行政側は「受託団体に任せた」【府(2)2. ⑤】とあり、NPO側では、「ボランティアベースで思いおよばなかった。直接費のみでも(予算額が)足りない」などの回答があった【NPO(2)2. ⑤】。この結果から、NPO側にも行政側にも、間接費に対する認識の低さと、実際には間接費が補填されていないという現実を伺うことができる。そこで、間接費の必要性和考え方について考えてみたい。

■間接費を考える上で必要な5つのポイント

1	事業を実施するために必要不可欠な経費には、直接費と間接費があることを認識する必要がある。
---	--

ある事業を実施するにあたって「必要不可欠」だと把握できるものを、事業の原価という意味で「直接の経費」とする。その直接の経費の中には、①[直接費]と②[間接費]がある。

- ① [直接費]は、具体的に特定の事業のためだけに支出するもの。
- ② [間接費]は、特定の事業のためだけに支出されないけれども団体で一括して支出され、その一部についてはその事業を実施するには必要な支出だとするもの。→「按分」という手法で計算できる。

直接の経費(原価)

①: 直接費【特定の事業のために支出するもの】

- 直接事業費(材料費、謝金、会場費、資料代、会議費、交通費等)
- 直接人件費(事業を遂行する人の給料、法定福利費、交通費等)

②: 間接費【特定の事業のためだけではないが、事業を行うのに必要な団体の共通経費】

- 間接事業費(水道光熱費、消耗品費、通信費、家賃、リース料 減価償却費、保険料等)
- 間接人件費(事務作業、コーディネート、会計、報告に携わる人の給料、法定福利費等)

2	NPOとして、間接費についての計算基準を独自に算出し定義する必要がある。
---	--------------------------------------

「間接費」を考えるにあたって、

- 1) 団体として、どの事業にも共通して必要な経費は何であり、その額がいくらであるのか、ということについて把握する。
- 2) その経費を事業ごとに按分して配賦する際に、どういう基準が妥当なのかについて検討し、外部に説明できる形にする。

以上の2点について、最低限を押さえる必要がある。そこで、共通経費の按分計算をして、配賦する際の基準等の参考例を挙げてみよう。

考え方	基準	例
面積比などで明確に区分できるもの	占有割合	地代家賃・水道光熱費 建物や、事務所内装費などの減価償却費
使用頻度を計ることができるもの	使用実績割合	コピー機のリース料・車のガソリン代など
活動量などによって区分できるもの	活動実績割合 人数割合	給料手当・社会保険料・労働保険料など

上記の基準をベースに、数値的事例でその按分計算方法を記してみる。以下、「占有割合」「使用実績割合」「活動実績割合」「各事業均等計算」「事業高割合」による計算例である。

●計算例 ひとつの事務所で、X事業、Y事業を行う場合

① 事務所占面積の割合で計算する(全面積100㎡)

項目	1ヶ月の金額	X事業 60㎡	Y事業 35㎡	本部事務所 5㎡
地代家賃	300,000 円	180,000 円	105,000 円	15,000 円
水道光熱費	30,000 円	18,000 円	10,500 円	1,500 円
火災保険料	15,000 円	9,000 円	5,250 円	750 円
内装工事減価償却費	20,000 円	12,000 円	7,000 円	1,000 円
合計	365,000 円	219,000 円	127,750 円	18,250 円

注) 事業によっては事務所占面積と事業効果が比例しない場合もありその場合は別の観点から検討する必要がある

② 使用割合で計算する (走行距離を使う)

項目	走行距離 (月計 1,000km)	X事業 500km	Y事業 350km	本部事務所 150km
ガソリン代	(18円/1km)	9,000 円	6,300 円	2,700 円
車両減価償却費	40,000 円/月	20,000 円	14,000 円	6,000 円
合計		29,000 円	20,300 円	8,700 円

注) 車の場合には、使用した人が走行距離などをその都度、ノートに記録するなどにより、使用状況の把握が可能。団体として、その車の1Lあたりの平均走行距離を調べ、1kmあたり何円かかるかを決めてしまうと計算がしやすい。車を使用する曜日や日数が決まっている場合などは、その日数を基準にした割合を求めて計算することも可能。

③ 活動量などの割合で計算する

経理担当Bさんは、各事業ごとの経理と組織全体の経理も行う。

科目	支出額(月額)	X事業(週2日)	Y事業(週1日)	本部事務(週2日)
Bさんの給料	200,000 円	80,000 円	40,000 円	80,000 円
Bさん社会保険料	20,000 円	8,000 円	4,000 円	8,000 円
Bさん通勤交通費	3,000 円	1,200 円	600 円	1,200 円
合計	223,000 円	89,200 円	44,600 円	89,200 円

注) 活動日報などは必ず記録し、事業に従事する日数や時間数などを把握できるように工夫し、計算根拠を示すことができることが大切。

④ 各事業均等額で計算する

事務局長Aさんは、コーディネートや連絡ネットワークなどを行い事業実施の総監督としての役割を果たす

科目	支出額(月額)	X事業(1/3)	Y事業(1/3)	本部事務(1/3)
Aさんの給料	240,000 円	80,000 円	80,000 円	80,000 円
Aさんの社会保険料	24,000 円	8,000 円	8,000 円	8,000 円
合計	264,000 円	88,000 円	88,000 円	88,000 円

注)コーディネートやネットワークといったAさんの業務のように、個別の動きでは把握しにくい場合には、一定額を均等に按分計算して配賦する方法も可能。把握しにくい経費だからといって、間接費に配賦することを忘れてしまわないことが重要。

⑤ 事業高(収入)割合で計算する。

按分基準を明確に測定することが困難な費用の場合

総事業高 2500 万円 (X 事業=1800 万円、Y 事業=200 万円、本部事務局=500 万円)

科目	支出額(月額)	X事業(1800万円)	Y事業(200万円)	本部事務(500万円)
通信費	18,000 円	12,960 円	1,440 円	3,600 円
消耗品費	38,000 円	27,360 円	3,040 円	7,600 円
合計	56,000 円	40,320 円	4,480 円	11,200 円

注)通信費の場合、「電話をかけるごとに 1 回ずつ、どこに、何分間、何の事業についてしゃべったのかを記録する」ことが可能であれば把握できるが、それにより日々の業務に支障をきたすようでは本末転倒である。消耗品費の場合は、例えばA4用紙を 1 枚使うごとに、どの事業のためなのかを記録するという作業は途方もない。このように具体的な基準を算定しにくい場合は、その事業高(収入割合)を基準にして按分計算することも可能である。しかし、収入割合と経費の支出割合が必ずしも一致するとはかぎらない場合も多くあるため、実態とかけ離れることも考えられる。そのため、安易に収入割合を選ぶのではなく、団体として他に按分基準がないかどうかを十分に検討した結果、最終手段として収入割合を選ぶという結論であることが大切である。

3	事業に占める間接費の割合を把握しておくことが、次の事業の予算積算時の判断基準に結びつく。
---	--

実額に基づいて基準を検討し把握することによって、どれくらいの規模のどういう事業であれば、間接費は最低いくら必要であるかということ、団体として認識しておくことが重要である。例えば、決算時に経理担当者が一人で、共通経費の按分計算に翻弄されているのを見かけることがあるが、これは非常に好ましくない。按分基準は経理担当者や理事長個人が勝手に決めるべきものではなく、内部で十分に議論して基準を明確しておくべきものである。

委託事業の決算報告を行う場合、間接費の部分は、それぞれの事業ごとに領収証があるわけではなく、例えば地代家賃ならば全体として30万円という 1 枚の領収証があるだけである。その代りに、X 事業にかかる経費の額を裏付けるものとして、上記のようにその団体として定めた基準によって按分計算した一覧表が正当な証拠書類となる。このように、委託事業にかかる経費を外部に明確に説明できる会計処理を行うことが重要である。なぜなら共通経費を一定の基準でもって按分計算して配賦していないと、現行事業の実態を正確に把握できないだけでなく、新規事業の予算積算時に必要な金額の想定ができず、結果的にNPOとして、赤字の事業を獲得してしまうことに繋がるからである。新規事業を行うにあたって必要な経費を積算する際に、直接費以外に間接費も必要であると訴える根拠としても、共通経費の按分計算表は有効なものとなる。

4	NPOは組織を維持運営するために必要な管理運営経費があることを認識する必要がある
---	--

実は、NPOでは忘れられがちであるが、重要なものの一つに「管理運営費」がある。団体が継続していくためには、本当はこの部分こそがかなり重要でありNPOの組織の根本を支えるところである。

管理 運 営 費	<p>NPOの管理運営に係るもの</p> <ul style="list-style-type: none"> * 人件費(理事長給料、退職金積立等、法定福利費、福利厚生費、交通費、他) * 会議費、研修費、広報費、備品の維持管理、交際費、寄付金、修繕費、減価償却費他 * 専門家への謝金、総会、理事会等関連費、 * 内部留保
-------------------	---

なぜ「管理運営費」が重要なのか。事業の委託を受ける際、そのNPOが事業を受けるに値する信頼のある団体であるかどうかは、理事会、総会が機能しているか、内部牽制作用が働く組織となっているかが、大きな意味をもつ。そのうえで利用者満足度を高めたり、新規事業開発のマーケティングを行い、市民の理解を得るための情報発信を行っていること、など、NPOとしての使命を遂行するための様々な管理運営に対する努力も団体を継続的に維持していくためには必要不可欠である。このように「団体を継続させ、今後の活動につなげる」ための費用が「管理運営費」なのである。

NPOによっては、事務局自身がボランティアで支えられているところもあり、団体の在り方としてそれも一つの選択肢ではある。しかし、行政から事業委託を受け公金を使って事業をする場合には、事業を継続的に実施するためにもNPOの組織力が必要とされる。そう考えると、ある程度「管理運営費」を想定しておくことは重要な意味をもつ。この金額の算出は、上述の間接費のように実額から基準を定めて按分計算するのではなく、団体としてどれくらいの割合が管理運営に労力が注がれているのかということ、組織として検討しなければいけないのである。「管理運営費」の金額を導き出すことは容易ではない。しかし、自分たちの団体の、現在の規模や今後行う事業内容から想定し、組織を形作って継続した活動をするためには欠くことのできない運営費の額は把握しておく必要があるのである。実際にその時点で支出の実績がないから「いらない」のではなく、会計監査の仕組みを理解し、専門家を招いて経営を学ぶ場の設定やスタッフの意識と能力の向上のための研修など、将来にわたって団体の組織づくりへの計画を立てて実行するために必要な事柄を理事会等で検討し、金額を算定してみてもどうか。

こういったことも、NPOとして必要不可欠であり、その管理運営費が団体のなかで何割程度必要なのかについて検討するとともに、委託事業を受ける際の積算額の見積もりを心がけておきたい。

5	行政側においても、事業実施に最低限欠かせない間接費の必要性と、委託を受けるNPOの責任能力を表わす管理運営費について、予算積算時に十分に勘案する必要がある
---	---

本来、委託事業に必要な経費はすべて補填されるべきである。それにもかかわらず、実際には行政からNPOに対して委託される際の予算積算額には、直接的に必要なだとされる間接費も補填されておらず、まして、管理運

営費についてはまったく考慮されていない。であれば、その予算と内容とが本当にバランスがとれているのかについて、今まで以上に深く検討する必要があるのではないだろうか。

特に、間接費の部分は、NPOが明確な基準をもって共通経費の按分計算をし、その計算根拠を提示しさえすれば、それが領収証に代わる証拠書類として認められるべきであろうし、その経費の一つ一つについて細かい領収証の添付を求める必要もない。

また、間接費の按分計算をする作業は、先月と同様の額というような仮定の金額や、予測などで計算してはいけない。その月が終了し、按分計算をする元の共通経費の実額が定まってはじめて計算はできるものである。なので、委託事業の報告書の提出期限が「事業終了後5日以内とか10日以内」というように非常に短いケースを見かけることがあるが、会計実務を行うものにとって事業終了後、数日以内というのは、物理的に無理だと伝えた。このように、実務を全く無視して報告を求めることは、架空の数字を計上せざるをえないという結果を招き、会計実務をゆがめる結果にもなりかねない。こういった実務の実情についても、行政側には十分に認識していただく必要があるだろう。そして、組織の運営と危機管理にも十分に配慮しているNPOこそ、重要な事業を委託できるのであるという考え方を、事業委託先の決定判断をしてもらいたい。

■ 最後に

これまで見てきたように、事業を実施するにあたっては、まず最低限「間接費」は必要不可欠であり「管理運営費」についても忘れてはならない重要な費用であるという認識を持つことが大切である。もちろん、間接費と管理運営費を明確に線引きしにくいような場合も、団体によってはあるだろう。そこはNPOとして、きちんとした考え方や根拠をもって提示できるように予め検討しておくことが重要なのではないだろうか。

行政からの委託事業を受けるNPOとしては、その説明責任に耐えうる活動と処理能力が求められ、行政側においては、委託する際の事業の重要性と予算とのバランスと、委託するNPOの組織能力とを十分に検討することが求められているだろう。今までの委託事業の報告精算時に見られたような「領収証のない支出は認めない」というような、事業実施内容の吟味ではないところで止まっていたら、今後の行政とNPOのあるべき協働は望めない。今後益々増えていく行政とNPOの協働のなかで、会計が歪められることなく正當に処理できる体制になることが、今後の事業の成果へも繋がるのであり、そのためにも益々双方の努力が必要であろう。

(3) 人件費について

■基本的な考え方と問題提起

NPOに限らず、公的サービスの民間へのアウトソーシングに関しては、最少のコストで最大の効果を導き出す「効率化」がポイントである。しかし、どんなに Economy(経済性)面での効果があっても、そこに Value(価値)が伴わなければ、その価値が創造されることはない。であるならば、効率化論だけでなく持続可能性も配慮してコストを積算することが求められるだろう。

ここで特に問うているのは、労働ダンピングにもなりかねない「人件費」の積算根拠の曖昧さである。

通常、人件費とは、「経費のうち、給料・諸手当など人の労働に対して支払われる経費」(「大辞林 第二版」)のことを指す。そこで、人件費についてその妥当性を調査で聞いた結果、「妥当である」が9事業、「妥当ではない」が13事業、「わからない」が2事業という結果であった【NPO(1)1.②】。過半を占めた「妥当ではない」と考える理由は以下のようなものである。

- ・事業内容に変更がない中で一律に10%シーリングをかけられ、予算の範囲内で執行させられたこと。
- ・必要経費の相違。
- ・人件費、事業費とも過少。
- ・人件費については、アルバイト賃金なみ。
- ・人件費の算定基準がやや低いのでは。
- ・人件費、経費が苦しい。少ない。
- ・専従するための人件費にならない。
- ・事業で行うべき内容を遂行する人件費の見積りの根拠が不明確で、不当に低く考えられている。
- ・府の査定基準があいまい。

なぜ、こういう声があがってくるのか…。この不満が出てくる要因がどこにあるのか、当調査を通じて見えてきたことを記していきたい。

■人件費積算を考える上での3つのポイント

1	予算の段階—計上すべき人件費は当然に計上した上で、NPOが取り組む事業の特性を生かした労働単価の設定をする必要がある。
---	---

「業務委託」であれば委託された業務執行に必要な「事業担当者」の人件費をきちんと計上すべきだ。しかし、調査結果からは2つの事業体で「人件費ゼロ」があっただけでなく、当実態調査の受託団体からの人件費に関する回答の中で「直接担当している人件費さえ出ない」「専従するための人件費にならない」といった記述も見られた。これをどう評価すればよいのか、悩ましいところだ【NPO(1)1.②】。

人件費の「積算根拠になる資料」について、府担当部課に尋ねてみたところ、「前年度の積算単価」(10件)が一番目であった【府(1)2.②】。前年度実績がベースとなると、当該実績を「どう評価したか」が問われ、この段階で受託団体が「妥当」と思える単価でない限り、委託・受託側の「感覚」の乖離が次の委託事業にも生じてしまう。「積算にあたって重視したポイント」については、「委託費総額による上限によるバランス」「人件費単価表ガイドラインとの整合性」がともに8事業であった【府(1)2.③】。

人件費単価表ガイドラインは、たとえば国土交通省が出している「設計業務委託等技術者単価表」だと

	基準日額	区分の定義
主任技術者	54,100 円	先例が少なく、行動あるいは専門的な業務を先導的に統括
理事、技師長	51,600 円	複数の非定型業務を統括、高度で複合的業務を運営
主任技師	45,900 円	定型業務に精通、部下を指導し複数業務を担当
技師A～C	38,300-26,000 円	一般的定型業務(区分それぞれに定義あり)
技術員	22,100 円	上司の指導のもと一般的な定型業務一部担当。補助員指導

といった具合で示されている。

実費精算型とはいえ、予算積算段階では、これら単価表をもとに作成されていることもあるが、その場合もどの区分を採用し、予算段階で積算されたかで、その単価が妥当かどうかの判断は分かれる。

「NPOは専門性がある」ことが特徴だが、専門性に関する評価を積算上で考慮した事業は5つだった【府(1)2.③】。

NPOが取り組む事業群には、

「体験学習、養成研修」、「情報発信、情報提供」、「相談、自立支援、創業支援」

「啓発・イベント」、「指定管理者制度(および建物管理業務)」、「調査」

といったソフト的な事業が多く、内容も多様である。これらは、個別性、専門性、もしくはNPOならではの当事者性といった特殊な技術や資源を必要とするだろう。

例えば、「障害者の就労支援相談業務」という事業を行っているNPOについて、そういった相談にのることのできる団体が府内にない場合、その積算根拠は国交省の単価表で言えば「主任技術者」か、少なくとも「主任技師」に該当するだろう(実際、多くが随意契約で契約していることを考えると、その団体の専門性を評価してのこととも判断できる)。

しかし実際には、1日4～5万円の人件費を支払える(支払われている)NPOは、どう見渡しても「ない」。もし、ガイドラインを参照しつつ査定しているとしたら説明のつかない水準のものも多い。NPOだから「補助的な技術員以下の単価で大丈夫」などといったことでは、合理的説明にはなっていない。

2	見積りの段階—公の仕事に取り組む以上、NPO側も積算根拠を持つように、その積算をNPOができるかどうか。
---	--

次は、実際に契約する団体が決まったときの「見積り段階」である。

当調査の場合、実費精算方式を取っている事業が多かった。実費精算方式の契約の場合、実際にかかった費用を算出し「剰余金が出た場合は(府に)返還すること」という文言が契約書の中に記されている。NPOの場合、どうしても給与水準が通常の事業体よりも低く、中には給与体系等の設定もできないまま運営される場合も多いのが実態である。それぞれの団体の給与の設定は「払える範囲で…」というところからスタートするため、こういった委託事業に取り組み出すと、現実の給与実態とあるべき給与基準との間で、どう見積額を設定し積算すべきか…という問題に陥る。

となると上記【1】で述べた予算を積算し獲得しても、実際見積りの段になって、ギャップが出てきてしまい、予算獲得に頑張った行政側も立場がなくなるだろう。

人件費をきちんと見積り積算するためには、積算資料として以下の2点ができているか、が問われる。

① 給与体系づくり

当該事業に関係する人たちが正当性のある「給与規定(規程)」を確立し、その規定(規程)をもとに実際に組織がスタッフに人件費を支払っている事実が存在すること。

② 人件費構成の確定

給与規定において「給与」の範囲を明確にし、(例えば、基準内賃金＝基本給＋時間外勤務単価を計

算する上で対象となる諸手当＋賞与)、その基準を年間労働日数、一日の労働時間などで乗じて、正確な人件費計算管理事務が実行されていること

一見シビアに見えるが、この2つが確立できていないと、「妥当な人件費」を要求していくことはできない。十分な給与体系がないまま取り組みを始めると、客観的な裏付けのないまま、ざっくりと見積もりを作成してしまうといった実務になりがちである。そうすると、年度終結時に精算する段になって「実費」がかけ離れたものになってしまう。ここで最後に他の経費の流用などでつじつま合わせをしてしまつては本末転倒になるだろう。

3	競争原理をどう見るか—透明性のある積算を求める以上、同じ民間として、他の非営利事業体や企業との取り扱いの公平性なしには、単価の妥当性を主張しづらいのではないか。
---	--

調査の中で受託団体に対し「人件費計上の望ましい基準」について聞いたところ、一番回答の多かったものは「公務員との同水準」(8件)、次に「団体が設定した単価表による」(7件)という回答であった【NPO(2)2.③】。これらの希望が正当かどうかは別として、この他には、どういう点に留意すべきだろうか。

当調査では、23事業中16事業が「特命」随意契約、7事業がプランコンペ等の公募による随意契約という結果であった【府(2)1】。NPOが担う事業群は入札という価格競争に馴染みにくい…と言われる。しかし、現在、NPO法や公益法人制度改革など非営利セクターの動きが活発で各地でNPOをはじめとする様々な民の担い手が生まれやすい環境である上に、利益獲得を目的としなくてもよくなった会社法の改正もあり、公の業務を請け負える担い手はどんどん出てくる。そんな中、特命随意契約という形態で他の担い手を排除することは、難しくなっている。

また、特命随意契約の実施により、行政も事業体双方も、ともに競争のための予備的なコストを回避できるメリットもあると言われる。しかし、他と競争しない中で「特命随意契約」という「行政VS候補となる受託団体」だけの閉じた関係の中で契約策定が進むと、その過程は外観上不透明に見えがちであり、さらに積算単価の妥当性を主張することも難しい。競争入札のような「市場」による評価がないと、この根拠や主張を裏付けるだけの客観的材料を示しにくく、「団体での人件費実費」や「総額によるバランス」といったあいまいさを伴う方法でしか単価の妥当性を説明できず、その正当性を担保する機会を失っているようにも思う。

ただ、現実に特命随意契約を避けることが難しい背景には、現在NPOセクター自体の規模が小さく、自治体も委託選定の際に、その担い手を育成する意味を入れこんでいることがある。実際、「概算払いの無条件適用」や「契約保証金の免除」など、NPOの基盤が脆弱な点を配慮しNPO向けの様々な特例を施策の中に盛り込んでいる自治体も多い。つまり、今後、現状を改善するためには、価格の正当性を取るために他の事業体との諸条件を揃える覚悟がNPOにも問われるだろう。

■最後に

以上、人件費積算について考えてきたが、委託側である行政も、受託側であるNPOも、積算の段階でサービス内容そのものとそれを実行するための積算の正当性を「主張できる」姿勢と「説明できる」根拠を持つことが必要になる。

しかし、実費精算型の事業の場合、低廉な人件費でがんばるNPOにとっては、いつまでたっても「不当に低い」状況から抜け出すことができず、負のスパイラルに陥る。この点を打開するためにも、成果で事業経費の妥当性を評価する仕組み構築も、今後研究がいるのではないだろうか。ともあれ、「民間委託」が、住民サービスの向上にとってどう寄与し、充実したものになりうるかを検証し、総合的な視点をもった行財政のあり方を模索していくべきであろう。

(4) 消費税について

■ 基本的な考え方と問題提起

「消費税」は、国内で行われた「取引」にかかる間接税である。消費税は、「消費税がかかる取引」と「消費税がかからない取引」に大別され、後者は「非課税取引(その性格上、課税の対象とすることになじまない取引や社会政策的配慮から消費税を課税しないこととされているもの)」と「不課税取引(資産の譲渡等に該当しない取引)」に分けられる。当調査が対象としている「委託事業」は、消費税法上も課税取引とされ、実際、アンケートでも、行政が支払う委託料には全て消費税をプラスしており、消費税額が0円の契約はなかった【府(2)3. ①】。

しかし、実際には消費税額から委託料の収入金額を割り戻して計算すると、委託料の中に非課税又は不課税の収入があるのではないかと思われる事業もあった(どのような収入かは質問になかったので不明である)。

行政側は受託団体が課税事業者か免税事業者かを半数以上が検討し【府(2)3. ④】、受託団体が免税事業者ならば委託料に消費税をプラスしないと回答したのは0件であった。理由として「相手方が免税事業者かどうかは、関与していない。消費税を払う必要がないと判断を下す権限がこちらにないと考える。」とのことだが、これこそ消費税の仕組みを理解していることだといえる【府(2)3. ⑤】。一方、受託団体側の回答は消費税の申告・納付等について府からの指示・質問を受けたのは24件中1件のみであった【NPO(3)3. ②】。

消費税という税金についても、委託実務においては、避けて通れない知識を要するところで、会計担当者や実務家を悩ませているのが収支差額0円の報告書である。行政側が消費税の仕組みを知らないことや一方NPO法人側も知らないままに報告書を提出していることから問題が出てきている。(なお、今回については、会費収入などの特定収入については複雑になるため、考慮していない)。

■ 消費税の扱い方を考える上での4つのポイント

1	消費税の表示を曖昧にしていることで、精算も曖昧にできていないか？
---	----------------------------------

しかも、ほとんど(24件中20件)が内税方式を採用している【府(2)3. ②】。精算書、実績報告書等の収支計算書の表示は24件中17件が税込表示の回答であった【NPO(3)3. ③】。

精算報告書の正しい表示例を示してみる。多くの委託事業では、額の多寡はどうであれ、人件費を含んでいる場合が多いが、そもそも人件費は消費税法上「不課税」である。つまり、消費税込みの100万円事業の場合、消費税は47,260円となり、そのうち27,620円はすでに物品等購入時に支払っている「支払い済消費税」であり、受託事業者が納付すべき消費税は20,000円となる。

	(税込表示)	本体	消費税	
委託料収入	1,000,000円	952,380円	47,620円	
人件費	400,000円	400,000円	0円	人件費は不課税の為、消費税は0円
物件費	580,000円	552,380円	27,620円	580,000円×5/105
納付消費税	20,000円	—	20,000円	47,620円－27,620円
収支差額	0円	0円	0円	

上記のように本体価格と消費税に分けて表示すれば一目瞭然なのだが、現在の精算報告書は以下の様式が時々見られ、現場は混乱しているようである。

■ よくあるパターンの例(税込表示)

～委託料から消費税を逆算し、それをすべて物件費との間で調整する方法

	(税込表示)	
委託料収入	1,000,000 円	
人件費	400,000 円	←領収書等と同じ金額
物件費	552,380 円	←差引計算？領収書とも不一致？
消費税	47,620 円	←1,000,000 円×5/105
収支差額	0円	

この消費税47,620円は委託料収入の消費税を表示したものであり、納税する消費税額のことではなく、(予備費みたいなものとも言えるだろうか)、消費税の仕組みをわかっている者には理解できない。これだと、消費税を取り込んでいることになる。

なぜなら、本体と消費税を区分してみるとよくわかる。

	(税込表示)	本体	消費税	
委託料収入	1,000,000 円	952,380 円	47,620 円	
人件費	400,000 円	400,000 円	0 円	
物件費	552,380 円	526,076 円	26,304 円	552,380 円×5/105
納付消費税	21,316 円	—	21,316 円	47,620 円－26,304 円
収支差額	26,304 円	26,304 円	0円	

納付消費税は 21,316 円であるのに、報告書では 47,620 円としているため、実際は 26,304 円(47,620 円－21,316 円)を受託側が取り込んでいるように見えることになってしまう。

逆のパターンもある。つまり、消費税が受託側の「持ち出し」となっている例である。これは、消費税の税込み表示を曖昧にしてしまったがために、受託したNPO側が 19,049 円持ち出した精算報告になってしまっている。

収入は 1,000,000 円、支出も 1,000,000 円(400,000 円+600,000 円)、これだけなら収支差額は 0 円となる。

しかし、消費税の納付が必要となる。納付消費税 19,049 円を支払う財源がないので、結局これだとNPO側が負担せざるを得ないことになる。

	(税込表示)	本体	消費税	
委託料収入	1,000,000 円	952,380 円	47,620 円	
人件費	400,000 円	400,000 円	0 円	
物件費	600,000 円	571,429 円	28,571 円	600,000 円×5/105
納付消費税	19,049 円	—	19,049 円	47,620 円－28,571 円
収支差額	△19,049 円	△19,049 円	0円	

消費税を取り込みもせず持ち出しもしないで、かつ収支差額が 0 円となる正しい表示は次のとおりである。

報告書			左の内訳		
	(税込表示)		本体	消費税	
委託料収入	1,000,000 円	契約額	952,380 円	47,620 円	
人件費	400,000 円	領収書と同じ金額	400,000 円	0 円	
物件費	580,000 円	領収書と同じ金額	552,380 円	27,620 円	580,000 円×5/105
納付消費税	20,000 円	領収書は存在しない	—	20,000 円	47,620 円－27,620 円
収支差額	0円		0円	0円	

また、納税した消費税についてその委託事業だけに関する消費税の領収書を見せてほしいと要求するケースがあると聞かすが、これも、消費税の仕組みを理解していないことが原因だろう。そもそも、消費税は法人全体のその事業年度の課税売上高および課税仕入高に基づいて計算するものであって、事業の一部を取り出して計算するものではない。計算された消費税を納税するため事業ごとの納付書などは存在しない。こういった基本的な税金の実状については、特に検査側の行政は認識を新たにしてほしい。

2	受託団体が「簡易課税事業者」の場合の取り扱いにも注意が必要。
---	--------------------------------

府は受託団体が簡易課税を選択しているときの精算報告はどう考えているのであろうか？(アンケートに原則課税か簡易課税かを問い合わせたかの質問がなかったので不明)

原則計算の場合は

委託料収入	1,000,000 円	(内消費税 47,620 円)←1,000,000 円×5/105
人件費	600,000 円	
物件費	370,000 円	(内消費税 17,620 円)←370,000 円×5/105
納付消費税	30,000 円	←47,620 円－17,620 円
収支差額	0円	

となり収支差額が0円となる。

一方簡易課税の場合は

委託料収入	1,000,000 円	(内消費税 47,620 円)←1,000,000 円×5/105
人件費	600,000 円	
物件費	370,000 円	(内消費税 17,620 円)←370,000 円×5/105
納付消費税	23,810 円	(第5種事業として 47,620 円×50%)この率は決まっている
収支差額	6,190 円	

となり収支差額が0円とならない。

そこで委託料収入を返還するとなると、消費税の再計算が必要となる。たとえば、

委託料収入	993,810 円	(内消費税 47,324 円) ←(1,000,000 円－返還分 6,190 円) ×5/105
人件費	600,000 円	
物件費	370,000 円	(内消費税 17,620 円)←370,000 円×5/105
納付消費税	23,662 円	(47,324 円×50%)
収支差額	148 円	

となり、また委託料の返還が行われ、消費税の循環計算が始まってしまう。

そもそも消費税は、受託団体と税務署との問題であって、委託側(行政)が消費税の納付をも含めて0円の精算を求めることは次元が違う。精算報告書は上記の例のとおり、受託団体側が原則計算を行っているものとみなして納付税額を計上した報告を認める以外には手段はなく、事業ごとに実際納付額がどうなっているかまで関与するものではない。たとえば上記で示したように「収支差額 6,190 円は益税であるから返還せよ」となるものではない。

■ 最後に

精算報告書では「よくあるパターンの例」で示したように、受託団体側は原則計算の事業者として、納付消費税を計上する様式にすることが最もわかりやすいと考える。もちろん実際の納税額と違っていても行政側は関与しない。そもそも「よくあるパターンの例」の精算報告はありえない表示方法である。

そして、消費税の仕組みの無理解と赤字の精算報告を認めず収支トントンに「してしまう」報告がどれほど会計をゆがめ、かつ経理担当者にいらぬ労力を強いているかを理解していただきたい。会計報告では「真実」の報告が最も重要であり、それを何かしらの都合でゆがめてはならないと思う。

(5) 印紙税について

■ 基本的な考え方と問題提起

今回のアンケートでは、「契約が民法上の請負契約、委任契約のいずれか」という問いに対して、行政側がその契約を「請負契約」であるとしているものが22件あり、「委任契約」であるとしているものが1件、「よくわからない」という回答が1件であった。行政が「請負契約」であるとしているものうち、印紙が貼付されていないものが1件だけあったが、その1件に関しては「今年度検討し来年度適正に処理する」と回答されている。【府(2)4①】

印紙税の課税・非課税の認識についての問いに関しては、「税法規定を知っていたので、規定にあわせて対応した」という回答が19件と多数を占めている。「委任契約」とされた事業については「検討した」にチェックされていて、検討のうえ判断されたい。【府(2)4④】

一方、NPO側のアンケートでは、17件は印紙を貼付し、7件の事業は貼付していなかった。回答のあった24の事業のうち、府からの指示によるものが7件、税務署・支援機関等に相談したり、印紙税法の規定を調べた上で判断された事業が9件、前年踏襲で判断された事業が4件、指示がなかったので貼付しなかったという事業が1件あった【NPO(2)3】。

同じ事業でも複数の契約書が交わされているのか、手元の契約書で判断されたためか、行政が「印紙を貼付している」としているのにNPOは「貼付していない」と回答されている事業が1件あった。行政・NPOともに回答のあった事業15事業のうち印紙を契約書に貼付された事業が11事業で、行政が印紙の貼付について指示をした事業が10事業、NPOが行政の指示により貼付したとする事業が7事業で、税務署等に確認した上で判断された事業は6事業(重複回答あり)であった。

当調査では、契約書そのものを確認している訳ではないので、アンケートの分析だけで印紙税法に照らしてその判断が正しかったかどうかはわからない。行政側の回答を見る限り、印紙税法の理解に対する自信がうかがえる。それゆえ、なおさらNPO側として契約を交わす時には、その契約が「請負契約」なのか「委任契約」なのか、つまり、課税文書か否かを自ら判断し、印紙税を納付するように心がけてもらいたい。

■ 印紙税を考える上で必要な3つのポイント

1	印紙税について理解し、どのような文書に印紙が必要かを判断することが大事である。
---	---

印紙税は、「契約書」「領収書」など、「印紙税額一覧表」に掲げる文書に対して課される税金で、これらの文書を作成した者が、自ら納付すべき税額を算出し、定められた金額の収入印紙を文書に貼り付け、消印する方法により納付するものである。

「印紙税額一覧表(課税物件表=印紙税法別表第1)」に掲げられている20種類の課税事項(第1号文書から第20号文書まで)を証明する目的で作成されたものうち、「非課税文書」に該当しない文書(課税文書)を作成した者は、その作成した文書について印紙税の納税義務者となる。つまり、日常業務の中で作成した個々の文書が課税される文書に該当するかどうかを自らが民法その他の法令等に照らして検討し、納付すべき税額がいくらであるかを判断しないといけない。

そして、その文書が課税文書に該当するかどうかは、文書全体を一つとして判断するのみでなく、その文書に記載されている個々の内容についても判断し、単に文書の名称または呼称およびその形式的な記載文言によることなく、その記載文言の実質的な意義に基づいて判断することとなっている。(印紙税基本通達3①)

実質的な意義の判断は、その文書に記載されている文言等を基礎として、関係法律の規定、当事者間の了解、基本契約又は慣習などを加味して、その文書の作成目的と効用から総合的に行われる。

請負契約書など、文書の種類によっては、契約金額(記載金額)に応じて印紙税額が異なる場合がある。なお、その文書に金額そのものが記載されていない場合でも、特定の文書を引用しているなど当事者間で契約金額等を明らかにできる場合などは、その金額がその文書の記載金額となる。

「契約書」は、その形式、内容、記載事項などについて法律の規定はなく、作成者の自由な裁量に任されていて、「契約書」「契約証書」「協定書」「約定書」「覚書」「念書」など様々な名称を用いて作成されるため、これらが印紙税法上の契約書に該当するかどうかの判断を難しくしている。印紙税法上の「契約書」とは、名称の如何を問わず、当事者間で契約の成立等(成立、更改、変更または補充の事実)を証すべき文書をいい、念書、請書その他契約の当事者の一方のみが作成する文書又は契約の当事者の全部もしくは一部の署名を欠く文書で、当事者間の了解または商慣習に基づき契約の成立等を証することとされているものを含むものとされている(課税物件表の適用に関する通則5)。解約合意書など、契約の消滅の事実のみを証する目的で作成される文書は課税されない。平成元年4月1日以降、委任に関する契約書(委任状、委任契約書、業務委託契約書、調査委託契約書、研究(開発)委嘱契約書など)は、「継続取引の基本となる契約書(印紙税施行令第26条)」となるものを除き、課税廃止となった。前年を踏襲するなどして課税廃止にもかかわらず印紙を貼付し続けているとしたら、それはもってのほかである。

しかし、業務委託契約書等の中には民法上、委任契約または準委任契約に該当するものであっても、印紙税法上は「請負契約」となることがあるので注意が必要となる。

2	文書の所属の決定について
---	--------------

印紙税は、課税物件表の掲げられた文書に対して課税されるため、第1号から第20号までのどの号文書に該当するかの判断(所属の決定)は、非常に重要である。一つの文書に同時に二以上の事項が記載された文書や二以上の号に掲げる文書により証されるべき事項が併記され、または混合して記載されている場合には、その文書がどの号に所属することとなるのかその所属を決めなければならない。それぞれの記載事項について所属を判定した上で、一定のルールに従って最終的な所属を決定し、その所属に応じた一定の金額を納付することになる。

例えば、NPO法人は私法人のうち公益法人に区分されるため、第17号文書は営業に関しない受取書として非課税となる。第7号文書(継続的取引の基本となる契約書)であって第1号文書(不動産その他の契約書)又は第2号文書(請負に関する契約書)にもあてはまるような契約書は、その契約書に契約金額が記載されている場合は第1号文書又は第2号文書に、契約金額が記載されていない場合は第7号文書になる。第7号文書となる場合、NPO法人は営業者ではないので記載金額の記載が無ければ、印紙税は不要である。

3	請負契約と委任契約
---	-----------

課税物件表の第2号文書に「請負に関する契約書」が掲げられている。請負とは、当事者の一方(請負人)がある仕事の完成を約し、相手方(注文者)がこれに報酬を支払うことを約することによって成立する契約をいい、講演、警備、清掃などのような無形的な結果を目的とするものも含まれる。製作物供給契約書のように、請負に関する契約書と物品の譲渡に関する契約書又は不動産の譲渡に関する契約書との判別が明確にできないもの

については、契約当事者の意思が仕事の完成に重きをおいているか、物品または不動産の譲渡に重きをおいているかによってそのいずれかを判別する。

印紙税が課される請負契約とは、民法第632条(請負)に規定する「請負」のことをいい、この請負は、完成された仕事の結果を目的とする点に特質があり、仕事が完成されるならば下請けに出してもよく、その仕事を完成させなければ、債務不履行責任を負うような契約である。請負は、報酬の支払が仕事の結果と対応関係にあり、仕事の結果として目的物(所有権や知的財産権など)の移転を伴うことが多いが、音楽の演奏、機械の保守といった無形のものも含まれる。その仕事の結果に対して欠陥があればその責任(瑕疵担保責任)を問われることになり、損害賠償を求められることもある。

委任契約は、当事者の一方が相手方に財産の売買、賃貸借等の法律行為や法律行為でない事務(準委任契約)を委託し相手方がこれを承諾することで成立し、一定の行為という過程について善管注意義務を負うものである。概ね仕事の成否の有無を問わずに報酬が支払われ、業務内容としての行為を行うにあたって善管注意義務を果たしてさえいれば、結果がどうであれ結果についての責任は問われない。

『実務に活かす印紙税の知識』の著者・木村剛志氏は、「研究や試験などを委託することを内容とするものは、一般的には相手方の有する知識、経験、才能などを利用して、ある目的について研究や試験をするという事務処理を委託することを内容とするものであり、委任に関する契約書になります。」「技術援助を内容とするものについては、ノウハウを提供することのみを内容とするものは印紙をはる必要はなく、また、技術員を派遣して技術指導することは、技術の指導という事務処理を委託するものですから、委任に関する契約書となります。ただ、技術指導の効果に対して報酬が支払われるような仕事の完成を内容とするものは、請負に関する契約書になります。」と記述されている。また、『月刊税理』(平成20年1月号)には、「業務委託契約書に関する印紙税の取扱い」について「例えば、第三者にある技術の調査を委託する調査業務委託契約の場合、技術調査は委託者が受託者の有する知識、経験等に基づき、一定の事項について調査することを委託するものであって、一般には委任契約と解されていますが、調査の結果を報告書等に取りまとめて提出することとし、それに対して報酬が支払われることとされているものについては、対価を得て報告書等の完成を約していますので、この部分は請負契約になります。」と回答されている。

報告書等が民法第645条に規定される単なる報告であれば、委任契約として不課税文書であるが、報告書そのものを成果物とするような契約の場合には、請負契約となることがあるのかもしれない。請負契約は、仕事の完成と報酬の支払が対価関係にある極めて単純な契約であり、仕事の完成の有無にかかわらず報酬が支払われ、又は無報酬であるものは請負契約には該当しない。請負契約であるか委任契約であるかは、その責任の所在にも関わるので、契約書において明確にすべきだと思われる。

■ 最後に

その契約が「請負契約」であるのか、「委任契約」であるのか。「請負契約」であるならば、成果物は何なのか。または、「瑕疵担保責任」があるのかないのか。契約書を作成する場合、契約書の文言を詳細に検討し判断しなければならない。契約書に記載されたほんのちょっとした文言の違いで印紙を貼る必要があるか否か、その印紙税額の計算が正しいのかどうか異なるため、その判断が極めて難しい場合もある。印紙税についての検討を行うと同時に契約そのものの内容を十分に吟味し、「報告書」と「成果物」との関係や責任の所在についても確認するようにしておきたい。たかが200円の印紙であるかもしれない。が、されど…である。必要のない印紙を貼ることのないよう、NPOにも行政側の指示を鵜呑みにするのではなく、税務署等に相談するなりして受託団体側が自分自身で判断するよう心がけてもらいたい。

4・おわりに

以上、いくつかの論点に絞って、アンケートの結果分析と、私たちの提案について述べてきた。私たちの提案の中には、今すぐ実行不可能なものもあるかもしれない。また法律その他の制約があって、根本的な点で誤った指摘をしている箇所もあるかもしれない。

冒頭で述べたように、私たちの提案は行政からNPOに対する委託業務の会計及び税務の側面からのアプローチである。従来この側面についての検討が軽んじられているのではないかというのが、私たちの問題意識であった。「協働」という観点からの行政とNPOの関係構築の歴史は、まだ日が浅い。その中で、事業の実施を急ぐ余り、従来からあった契約形態や書式や慣行だけに依存して会計や報告の実務を行うことに、行政もNPOもあまり疑問を抱かなかったのではないか。

しかし、特定の書式などに無理に合わせた報告などを行うことは、NPO全体の会計をゆがめることにつながる。会計とは事実をありのままに記録することでなければならない。特定の報告目的のために何らかの操作を加えることは控えなければならない。そして事実をありのままに記録する会計であれば、事務負担はさほど過重になることはない。

また税務で言えば、明らかに間違った方法を継続することは問題がある。税務署の調査などの事例があまり多くない行政とNPOの委託契約だけが、いつまでも一般のルールと異なる手法を採用することは、いずれ許されなくなるだろう。

さらに人件費や間接費の問題は、現行の方法の中でも改善可能なことである。それは「考え方の相違」ともいふべき性質のもので、議論を深めれば解決可能なことであると思われる。

私たちの指摘した多くの点が、現行の「実費精算」という方法に起因する問題である。この「実費精算」という方法は、本当に唯一無二のものなのだろうか。「税金を原資とする公金を使うのだから、無駄なことに支出することはできない」という原理原則はその通りだが、それがそのまま受託者のNPOの領収書を1枚1枚チェックすることにつながるのか、疑問なしとしない。

無駄を省くのであれば、契約段階で競争原理を取り入れることも1つの方法だし、「合理的な説明資料」を求めることで代替可能であるだろう。

また「NPOは利益をあげることはないから価格を低くできる」というのは、誤解に基づくものである。NPOの非営利性というのは、構成員に分配しないという意味であって、事業活動の継続のために一定の利益が必要であることは当然である。

また「NPOは人件費が安いから価格を低くできる」と考えるのは、本末転倒である。わが国の市民活動の発展のためには、NPOの分野に多くの人材が集まることが必要であり、人件費水準を高める努力こそが大切である。

さらに「NPOの管理体制は弱いので、行政がチェックする必要がある」との考えもあるが、これも方向は反対である。本来は、NPOの管理能力を向上させる方に力を注ぐべきであるだろう。

私たちの提案が、今後の行政とNPOの協働をすすめるにあたって、何らかの参考になれば幸いである。行政とNPOが共に同じ土俵に立って、この問題の議論を深めることを期待したい。

<参考文献等>

税務署「印紙税の手引き」(2007年)

折井 卓 編「印紙税取扱の手引き」財団法人 納税協会連合会(2007年改訂)

木村剛志「実務に活かす印紙税の知識 改訂第三版」税務研究会出版局

回答者／本田純二「業務委託契約書に関する印紙税の取扱い」月刊税理(2008年)

国税庁ホームページ質疑応答事例より「請負の意義」

月刊地方財務編集局編「(五訂)地方公共団体歳入歳出科目解説」ぎょうせい(2001年)

NPOと行政の協働の手引き編集委員会編「NPOと行政の協働の手引き」大阪ボランティア協会(2003年)

横田光雄・斉藤恒孝・益本圭太郎編「五訂地方財政小辞典」ぎょうせい(2002年)

会計事務研究会編「自治体の会計事務質疑応答集」学陽書房(2002年)

吉田寛・隅田一豊・筆谷勇編「公会計・監査用語辞典」ぎょうせい(2003年)

福田淳一編「補助金等適正化法講義」大蔵財務協会(2007年)

馬場英朗「行政からNPOへの委託事業における積算基準—フルコスト・リカバリーの観点から」The Nonprofit Review December2007 NO.2 Japan NPO Research Association

民法第 632 条(請負)

請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。

民法第 634 条(請負人の担保責任)

仕事の目的物に瑕疵があるときは、注文者は、請負人に対し、相当の期間を定めて、その瑕疵の修補を請求することができる。ただし、瑕疵が重要でない場合において、その修補に過分の費用を要するときはこの限りでない。

2 注文者は、瑕疵の修補に代えて、又はその修補とともに、損害賠償の請求をすることができる。この場合においては、民法第 533 条「同時履行の抗弁」の規定を準用する。

民法第 643 条(委任)

委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。

民法第 644 条(受任者の注意義務)

受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う。

民法第 645 条(受任者による報告)

受任者は、委任者の請求があるときは、いつでも委任事務の処理の状況を報告し、委任が終了した後は、遅滞なくその経過及び結果を報告しなければならない。

民法第 646 条(受任者による受取物の引渡し等)

受任者は、委任事務を終了するに当たって受け取った金銭その他の物を委任者に引き渡さなければならない。その收受した果実についても、同様とする。

2 受任者は、委任者のために自己の名で取得した権利を委任者に移転しなければならない。

民法第 648 条(受任者の報酬)

受任者は、特約がなければ、委任者に対して報酬を請求することができない。

2 受任者は、報酬を受けるべき場合には、委任事務を履行した後でなければ、これを請求することができない。ただし、期間によって報酬を定めたときは、民法第 624 条第 2 項「報酬の支払時期」の規定を準用する。

3 委任が受任者の責めに帰することができない事由によって履行の途中で終了したときは、受任者は、既にした履行の割合に応じて報酬を請求することができる。

巻末資料

「大阪府におけるNPO協働事業の契約実務および会計の実態調査」 アンケート結果