

6.5 「青森県林業労働力の確保の促進に関する基本計画」について

「青森県林業労働力の確保の促進に関する基本計画」（計画期間：平成13年4月～平成18年3月）によると、センターは現在実施している業務の他に、以下の業務を「確実に遂行できる機関」として位置づけられている。

- ①林業事業者の経営基盤の強化：事業者の協業化、合併の促進、経営の多角化による経営基盤の拡大と強化及び事業量や広域就労等の事業者の経営基盤の強化に資する情報ネットワークの構築
- ②受入体制の整備：県内外の問い合わせ等に応じるため、労働条件、住宅事情等就業に関する各種情報を整理、共有し迅速かつ的確に対応できる体制の整備

しかしながら、一部を除いてこれらの業務は現在行なわれていない。

6.6 人件費について

平成14年度の特別会計の支出構成につき、その詳細は以下のとおり。

(単位：円)

		平成15年3月
(森林整備担い手確保支援対策事業費)	県からの補助金で補填	(4,262,000)
林業労働力育成協議会費		208,000
基幹林業労働者養成研修事業費		4,054,000
(森林整備担い手対策推進事業費)	県からの補助金で補填	(24,555,139)
中核林業事業者労働安全衛生再教育事業費		1,132,860
林業従事者福利厚生事業費		11,922,000
労災保険掛金助成事業費		10,500,279
職業病健康診断事業費		1,000,000
(受託事業費)	厚生労働省が委託	(8,754,000)
人件費		6,985,000
調査研究事業費		222,000
研修事業費		427,000
雇用情報収集提供事業費		450,000
職業講習事業費		670,000
(管理運営費)	県からの補助金で補填	(12,480,723)
人件費		11,803,198
その他		677,525
(管理事務費)	市町村からの負担金で補填	1,486,052
支出合計		51,537,914

林業労働者の共済掛金、労働保険料の一部負担である林業従事者福利厚生事業費と労災保険掛金助成事業費は金額が大きいが、それ以外の事業費は多額なものはなく、補助金の使途としては人件費が大きい。

7. 社団法人青森県農村開発公社との統合手続について

青森県公社等改革推進チームが平成14年2月28日に策定した「公社等統廃合計画」により、財団法人青い森振興公社は分収造林事業について見直しを行ったうえで、本県農林業振興を一体的に行う法人として、平成15年4月に社団法人青森県農村開発公社に統合する方針が示された。

7.1 監査の視点

- ①社団法人と財団法人の統合について、法的取扱いはどうか。
- ②統合に関する会計的、税務的問題はないか。

7.2 法的手続

(1) 民法の規定等

統合する両公社とも民法第34条に定める公益法人である。民法には公益法人の合併に関する規定が設けられていないため、実務上は、清算手続と残余財産の処分を組み合わせ、事実上の合併を行う他に方法はないものとされている。(参考文献:「四訂公益法人の理論と実務」公益法人実務研究会、財団法人公益法人協会刊)

財団法人青い森振興公社の寄附行為には、次の規定がある。

<p>第26条 この法人は、民法第68条第1項第2号から第4号までの規定によるほか、理事会において、理事総数の4分の3以上の同意があり、かつ、青森県知事の承認を得たときは、解散する。</p> <p>第27条 この法人が解散のときに有する残余財産は、理事会の決議を経、かつ、青森県知事の許可を得て、県又はこの法人と類似の目的を有する団体に寄付する。</p>

(2) 具体的な手続

【青い森振興公社】

- ・平成15年2月17日理事会において、次の決議が行われた。
 - 議案第1号 財団法人青い森振興公社の解散について
平成15年3月31日をもって解散することが決議された。
 - 議案第2号 清算人の選任について
理事9名が清算人に選任された。
 - 議案第3号 財団法人青い森振興公社の事業の引継ぎについて
定款に定める事業を引き継ぐことが決議された。
 - 議案第4号 財団法人青い森振興公社の財産の承継について
平成15年1月31日現在の財産目録(見込額)が示され、3月末までに生ずる増減分を加減して確定すること、また、基本財産及び清算費用見込額合計23,356千円を除いた額を承継することとされた。

議案第5号 財団法人青い森振興公社の残余財産の処分について

定款第27条の規定に基づき、公社の残余財産を青森県に寄付することとされた。

- ・平成15年3月25日付で、社団法人青森県農村開発公社に対し、青い森振興公社職員の雇用条件に関する照会状を出し、同日、了承された。その内容は、平成15年4月1日付で社団法人青い森農林振興公社職員として採用されること、採用時の雇用条件は従来と変わらないこと、退職金の算定については従来からの勤続年数を通算すること、平成15年4月1日以降の勤務に係る雇用条件は社団法人青い森農林振興公社の規程によること、の4点である。
- ・平成15年4月1日付で、農林漁業金融公庫青森支店、財団法人青い森振興公社及び社団法人青い森農林振興公社の三者で、「債務引受契約証書」を締結した。これにより、公庫借入金が社団法人青い森農林振興公社へ移転した。
- ・平成15年4月1日付で、青森県知事、財団法人青い森振興公社及び社団法人青い森農林振興公社の三者で、「免責的債務引受契約書」を締結した。これによって、県からの借入金は社団法人青い森農林振興公社へ移転した。

【農村開発公社】

- ・平成15年2月19日午後1時開催の理事会で下記の決議が行われた。
 - 議案第1号から第6号は、同日開催の臨時総会に付すべき事項の承認である。
 - 議案第7号 財団法人青い森振興公社との統合による資産・負債の引受けについて
- ・平成15年2月19日午後1時40分開催の臨時総会で下記の決議が行われた。
 - 議案第1号 (社)青森県農村開発公社と(財)青い森振興公社との統合について
 - 議案第2号 青森県酪農振興センター業務の受託等について
(社)青森県肉用牛開発公社解散に伴うものである。
 - 議案第3号 (社)青森県農村開発公社の名称変更について
統合に伴い、(社)青い森農林振興公社と変更するものである。
 - 議案第4号 (社)青森県農村開発公社定款の一部変更について
公社の設立目的、名称、事業内容及び役員構成を変更し、平成15年4月1日から施行することとされた。合わせて、通常総会を年2回とすることとし、残余財産の処分方法も変更された。
 - 議案第5号 林業労働力の確保の促進に関する法律に基づく林業労働力確保支援センターの指定申請について
議案第6号とともに、青い森振興公社事業引継ぎに伴うものである。
 - 議案第6号 分収林特別措置法に基づく森林整備法人の認定申請について
- ・平成15年5月29日開催の第32回通常総会で、下記の決議が行われた。
 - 議案第3号 平成15年度事業計画について
議案第4号とともに、平成15年度から新たに受け入れた事業を含め

た事業計画及び収支予算が決議された。
議案第4号 平成15年度収支予算及び借入限度額について

【青森県】

- 平成15年4月1日付で、農林漁業金融公庫青森支店及び青森県知事の間で「承諾書」を締結した。これは、社団法人青い森農林振興公社が財団法人青い森振興公社から承継した公庫借入金に関して、青森県が損失補償することを確認したものである。

(3) 監査の結果

統合に関する法的手続は妥当なものと認める。

なお、財団法人青い森振興公社は、土地所有者との間で分取造林契約の変更契約（社団法人青い森農林振興公社が重畳的に債務を引き受ける契約）の締結作業を行っており、平成15年12月末時点では、清算中の法人として存続している。同公社の清算事務は平成15年度中に完了予定である、との説明を受けている。

7.3 会計的及び税務的な側面

(1) 我が国における企業結合会計

民法第34条に定める公益法人には、前述のとおり合併に関する規定がない。また、企業会計においても、我が国では合併に関する会計慣行が確立していない状況が続いていた。商法で合併による資産の受け入れについては時価以下であることとされている他は、特に明確な会計基準がないため、合併を利用した資産の含み益や含み損の「つまみ食い」が一般に行われていたようである。

平成13年度法人税法改正により、法人税においては合併による資産の受け入れ価額は時価を原則とし、一定の要件を満たす場合（適格合併）のみ、消滅法人の帳簿価額での受け入れを認めることとされた。

平成15年10月31日に企業会計審議会から「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」及び「企業結合に係る会計基準」が公表された。この会計基準では、企業結合を、「取得」と「持分の結合」に分け、前者の場合にはパーチェス法（被結合企業から受入れる資産及び負債の取得原価を、対価として交付する現金及び株式等の時価とする方法）により会計処理することとし、後者の場合には持分プーリング法（全ての結合当事企業の資産、負債及び資本を、それぞれの適切な帳簿価額で引継ぐ方法）により会計処理することとされた。パーチェス法が原則的な会計処理とされ、持分プーリング法は、従来の出資者の議決権比率がほぼ50:50で、合併法人間で支配関係がない場合だけ適用されることになった。この会計基準は平成18年4月1日以後開始事業年度から公開会社を中心に適用されることになっている。

公益法人の合併に関する会計処理基準は明確でないが、以上の、法人税及び企業会計の考え方を準用できるのではなかろうか。

いずれにしても、近年の会計では、国際的にも、合併時の資産受け入れ価額は時価評価が原則である。分取林勘定の性格（棚卸資産か固定資産か。また、支払利息等を含めるべきか。）については後述するが、平成15年2月19日理事会議案第7号によると、農村開発公社では分取林勘定を青い森振興公社の帳簿価額で受け入れることにしており、時価評価は行っていない。

(2) 消費税の取扱いについて

消費税法第5条第1項は、「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と定めている。ただし、相続や会社の合併等を原因として資産を包括的に承継する場合には、消費税の課税対象としないものとされている。

ここで、公益法人に関して民法に合併の規定がないことから、統合に伴う資産の引継ぎが消費税法に定める課税売上になるかどうか疑問が生じた。この点について、財団法人の統合に伴う資産・負債の承継が包括承継に該当する場合には消費税の課税対象にならないものと考えられる、との見解が示されており、今回の統合は同様のケースと認められる。（参考文献：「こんなときどうする消費税Q&A」、和氣光編著、第一法規出版）

(3) 監査の結果

（意見）

分取林勘定を青い森振興公社の帳簿価額で青い森農林振興公社に引き継ぐことに関しては、後述する立木の時価評価の困難性を考慮するとやむを得ないものと認めた。

第3 外部監査の結果に添えて提出する意見

1. 会社の収支見直しについて

1.1 国の政策転換と青森県公社等経営委員会の提言

平成12年10月、農林水産省所管の林政審議会により、「新たな林政の展開方向」が報告され、これまでの林政を抜本的に見直し、政策の主たる目的を木材生産主体から、森林の多様な機能の持続的な発揮という考え方へ転換する必要がある、との考え方が示された。(これが、平成13年6月「森林・林業基本法」制定につながる。)

また、全国的に林業公社の経営問題が表面化し、林野庁長官の私的懇談会である「林業公社に関する懇談会」から、平成12年12月に報告が行われた。同報告では、林業公社の現状を、次のように述べている。

「林業公社の分収林は35年生以下の人工林が主体であり、今後とも保育・間伐を必要としている段階にあり、当面まとまった収入は期待されないことから、その運営資金のほとんどを補助金及び借入金に依存せざるをえない。」

「特に、近年、造林経費が増嵩する一方で、木材価格が低迷していることから、将来、損失の発生が危惧されている。このような場合、債務の償還に支障を来し、林業公社の債務保証を行っている都道府県の財政にも影響を及ぼすこととなること等から、都道府県においては、その貸付金の無利子化に努めてきており、これまでに17都県において無利子化が図られているほか、貸付金利の低利化等の財政支援措置が講じられている。」

全国的に、青森県と同様の状況にあったことが窺える。

平成12年、公社では、青森県公社等経営委員会に長期収支計画を提出した。青森県では、当時まだ県からの借入金の無利子化は実施されておらず、その計画によれば、主伐が終了する平成71年度においては、1,704億円の資金不足が生じ、そのうち約1,350億円は青森県からの借入金利息であるというものであった。

平成13年3月の県公社等経営委員会の報告では、次のように述べている。

「分収造林事業は市場への販売までの全コストを公社が負担し、販売収益を土地所有者と公社とが4対6の割合で分収する仕組みであるが、社会経済環境の大きな変化により事業存立の条件が崩壊したといえる。」

「公社に対する国の考え方が平成12年12月にまとめられたが、分収造林についての具体的な支援は述べられておらず、国の援助は期待できないものであった。」(「国の考え方」とは、前述の「林業公社に関する懇談会」の報告を指す。)

「分収造林事業の継続は県民負担を加速度的に増大させるので、既に実施した事業を含め廃止することとし、その進め方について、直ちに検討を開始することを求める。」

一方、広く環境財としての森林環境を充実させるための公社の役割を具体的に検討し、

アクションプログラムとしてとりまとめることを求める。」

既述のとおり、平成14年2月、青森県公社等改革推進チームの「公社等改革推進計画」に基づき、青い森振興公社は平成15年4月に青森県農村開発公社と統合することとされた。

平成14年3月の県公社等経営委員会の報告では、分収造林事業が構造的に破綻していると指摘し、公社に対して前年と同様の提言を行っている。さらに、農村開発公社との統合を前提として、県所管部に次の3つの提言をしている。

- ① 青森県森林・林業基本計画に基づく、新たな具体的施策とその実現プランを至急検討・公表し、その中で公社の担うべき役割を明確に付与すること。
- ② 公社の財務諸表上に、本来、公社が負担すべき利息負担でありながら、平成14年度からの措置により無利子化または利息凍結されたことによって県財政に負担転嫁された金額を試算し、注記するよう指導すること。また、中長期経営計画においても同様であること。
- ③ 公社の統合後の組織に対し、事業間の会計分離及び内部相互補助の禁止を厳守させること。

また、同報告は補論として、森林の公共財的性格、森林の有する公益的機能に着目し、効率的・経済的な森林環境の形成を模索すべきこと、全国規模での「森林・水源税」創設の必要性を提言している。

これらを受けて、公社では、平成14年度から、土地所有者との分収割合の見直し(公社6:土地所有者4を公社7:土地所有者3)の協議を公有林を中心に実施した。また、県民参加による森林の保全、整備を一層推進するため、森林ボランティアの募集、養成研修を行った。

1.2 長期収支の試算について

私どもの監査に当り、平成15年10月の木材相場に基づく長期収支の試算が公社から示された。その概要は、次のとおりである。

(単位:百万円)

種別	平成12年度試算	平成13年度試算	平成15年度試算	
収入	伐採収入	28,145	60,326	43,732
	造林補助金	9,325	10,535	10,415
	利子助成	1,016	623	545
	公庫借入金	21,792	17,334	16,737
	県借入金	118,492	35,017	34,154
	小計	178,770	123,835	105,583
	預金利息	63	60	58
	その他	1,677	1,109	1,185
	小計	1,740	1,169	1,243
	収入合計	180,510	125,004	106,826
支出	分取交付金	10,259	17,729	12,838
	直接事業費	32,345	29,863	28,787
	管理費	10,772	7,774	7,167
	小計	53,376	55,366	48,792
	公庫借入金償還	21,793	17,334	16,737
	利息	20,942	18,976	15,522
	小計	42,735	36,310	32,259
	県借入金償還	118,492	35,017	34,154
	利息	135,013	7,350	7,348
	小計	253,505	42,367	41,502
その他	1,282	686	743	
支出合計	350,898	134,729	123,296	
収支差額	△ 170,388	△ 9,725	△ 16,470	

この表における、平成12年度及び13年度の試算は、過去において県公社等経営検討委員会宛に提出されたものである。

平成12年度の算定根拠に関する資料は入手できなかったが、上表の3つを比較すると、短い期間内の試算にも関わらず、その内容があまりにも異なることに驚かざるをえない。例えば、12年度試算では、伐採収入は281億円、県借入金は1,184億円、県借入金償還金合計が2,535億円で、最終的に1,704億円の資金不足が発生するとしている。それに対して、13年度試算では、伐採収入603億円、県借入金350億円、県借入金償還金合計424億円、最終的な資金不足は97億円となっている。

平成15年度の試算は、12年度と13年度の間で、最終的に165億円の資金不足が生ずる見込となっている。

これらの差が生じた原因は、下記のような前提の相違によるものである。

内容	平成12年度	平成13年度	平成15年度
主伐時のha当り出材材積(m ³)	339	553	553
m ³ 当り平均単価(円)	16,200	16,365	12,298
県借入金の利息計算	償還時まであり	平成13年度末で凍結	平成13年度末で凍結
公社の分取割合	60%	70%	70%
杉の葉枯らし材生産	なし	あり	あり
新規植栽の実施	平成17年度まで	平成14年度まで	平成14年度まで

前記の3つを比較すると、主伐時のha当り出材材積が平成12年度とその他で明らかな相違がある。12年度試算では、伐採収入の絶対額が少ないため、県からの借入金が増加し、その未払利息の増加により益々資金繰りが苦しくなり、最終的に1,704億円の資金不足になるという試算となっている。この試算結果を受けて、平成14年度以降、県からの借入金は無利子となったが、反面、農村開発公社との統合を余儀なくされた。

平成15年度の試算に関しても、次のとおりの問題点があるものとする。

- ①全国の林業公社で植林した木材が将来的に同時期に市場に放出され、その結果、木材相場が益々下落する可能性があるが、それを織り込んでいない。
- ②公社の分取割合を70%と想定しているが、公有林を除く土地所有者との交渉はまだ始まっておらず、全土地所有者が分取割合の変更に応じる可能性は極めて少ない。
- ③杉の主伐収入の約半分を葉枯らし材(伐採後3ヶ月程度寝かせ、乾燥させたもの。)と想定し、葉枯らし材の単価を通常より1m³当り2,000円高としているが、その実施可能性が不明である。

(意見)

いづれにしても、約50年後までの収支見通しであって、現時点において、確度の高い収支予想が立てることは困難で、その妥当性を客観的に判定できるはずもない。しかしながら、過去の計画と実績の比較や現時点での借入金の残高、また、木材相場の長期低落傾向等を総合的に勘案すると、事業費を全て借入金で調達するという現在のスキームを前提にした場合、少なくとも県からの借入金の一部の償還が出来なくなる可能性は極めて大きいものとする。

2. 分収林勘定について

2.1 緑資源機構に係る検討委員会報告

既述のとおり、全国の林業公社では、程度の相違はあれ、発生した事業費の全額、借入金の利息を分収林勘定に振り替え、分収造林事業に関する収入を分収林勘定から控除する方法を採用してきた。しかし、造林補助金の取扱いに各種の方法が並存している、分収林勘定の評価方法がまちまちである等の原因により、必ずしも全国の林業公社の財政状態を比較できるような状況にはなっていない。

平成 15 年 10 月 1 日、緑資源公団が事業の見直しを行ったうえで、独立行政法人緑資源機構に移行した。この独立行政法人化に先立ち、「水源林造成事業に係る分収造林勘定の資産評価方法検討委員会」が組織され、平成 15 年 2 月に調査研究報告書が提出されている。委員会のメンバーは、大学教授、公認会計士、研究者の計 5 名である。この報告書を参考に、公社の分収林勘定の性格と会計処理方法について考えてみたい。報告書の要旨は次のとおりである。

緑資源公団は、水源を涵養するために必要な森林を造成することを目的とする水源林造成事業を分収造林契約方式によって進めてきた。その事業によって緑資源公団が得た森林は、分収造林勘定として、事業に要した費用の合計額が固定資産として貸借対照表に計上されてきた。

ここで、水源林造成事業の事業目的は水源涵養機能等公益的機能の提供にあり、造成された森林は社会的基盤資産としての固定資産的性質を持っている。一方で、造成された森林は最終的には伐採され、収益が分収されるという意味では、市場財としての棚卸資産的性質も併せ持っている。また、森林の造成には 40 年を超える長期間を要すること、育成機関を通じて森林の公益的機能が增加すること等、他の社会的基盤資産に見られない特徴も持っている。

よって、緑資源公団から独立行政法人への資産承継時の資産評価方法は次のとおりとする。

①分収造林勘定は固定資産として扱う。

②分収造林勘定の承継に際しての資産評価は、現物出資に準じた考え方にに基づく時価評価による。すなわち、分収造林勘定は、原則として市場価値（正味売却価額）を基準として評価する。ただし、建設仮勘定的な性格を有する標準伐期未達の立木は取得原価を基準として評価する。

ここでは、水源林という公益的機能、つまり森林の社会基盤資産という性格を重視し、固定資産とすることとしている。また、水源林は保安林として標準伐期未達の伐採が森林法で規制されていることから、標準伐期未達の立木の市場取引が極めて少なく、正味

売却価額を基準として時価を判定できないものとしている。

また、独立行政法人化以後の分収造林勘定の評価は次のとおりとする。

- ①標準伐期齢以上の立木は市場価値（正味売却価額）によって評価し、標準伐期未達の立木は取得原価によって評価する。
- ②固定資産の減損会計の適用を前提に検討する。
- ③時価評価による評価損は、マイナスの資本剰余金として貸借対照表に表示する。
- ④水源林造成事業によって整備された森林が発揮している公益性について財務諸表に注記する。

ここで公社の立木について検討すると、公社の立木は緑資源機構の立木と次の点が相違する。

- ・緑資源機構の水源林造成事業は水源涵養という公共的機能の発揮が主目的であるが、公社の分収造林事業は、分収造林方式による収益の分配を誘因に植林を進めたものである。
- ・水源林造成事業はその性格上、保安林を前提にしており、標準伐期齢以前の伐採が制限されているが、公社の立木は、保安林以外のものが多く（保安林は全体の 30～40% 程度）、標準伐期齢以前の伐採が基本的に制限されていない。

（意見）

よって、公社の分収林に関しては、緑資源機構の立木に比較して棚卸資産的な要素が大きいと考えられる。従って、取得原価主義を原則としつつも、全ての立木について毎期市場価値による時価評価を行い、時価が著しく下落している場合には減損処理を行うのが理論的方法であると考ええる。

しかしながら、公社の立木も、森林という独特の公益的機能を有し、かつ毎年成長していく資産であり、また、標準伐期以前の立木の市場価値を客観的に評価することには非常に困難が伴うものと考えられる。

以上を総合的に勘案すると、公社の立木に関して、緑資源機構の評価方法を準用することは、合理性があるものと考ええる。

2.2 支払利息の原価算入について

次に、従来から借入金利息が公社の分収林勘定に算入されているが、その妥当性について検討する。

支払利息の取得原価算入については、分収林勘定の性格をどう考えるかによって観点が異なる。

まず、棚卸資産と考えた場合、「原価計算基準」で支払利息を非原価項目としているように、通常、支払利息を原価に算入する取扱いは認められない。ただし、「不動産開発