

# 株式会社における農業会計

## — 2 株式会社の事例的研究 —

阿 部 亮 耳

### 1 は し が き

農業の簿記会計を論ずるにあたって、おおよそ今迄に取扱われてきた対象は、農家という家計と経営との未分離のもの、あるいは労働と資本との分離が明瞭でない共同経営や、せいぜい小企業の域を出ない有限会社程度であり、株式会社は農業生産法人からも除外され、農業にとっては問題にされないかのごとくであったが、現実にはわが国の農業とくに畜産関係には株式会社形態のものも若干は存在するようになった<sup>注1)</sup>。もっとも、法律上からすれば1人会社(one man company)といわれるごとく、当初だけ役員7名を形式上揃えさえすれば、株式会社は今日準則主義であるため簡単に設立しうる。また現実には税務対策その他の関係から、本来大企業の実態を備えていないものも、農業関係のみならず広く多数存在する。しかしながら、本来ここで問題とする経営と資本との分離した大企業たる株式会社の形態をとって、資本が農業の周囲だけではなく農業の生産自体にも進出してきたことについて、充分な解明がなされているわけではない。

問題意識の根底にあるものは、果して株式会社の形態は農業にとって是か非か。また現実には成立している農業の会社自体、その成立の条件にはどのようなものがあるかである。農業生産は資本の回転率が遅く、有機的生産でなおまた天候の影響を受け易いため危険負担が大きく、株式会社形態は通常採算に合わないといわれるにも拘わらず、直接農業生産に進出している所以は何か。逆に最早それらは農業ではないのか等々である。

これらの問題に答えるためにはかなり精細な分析が必要であるが、一つの試みとして2つの株式会社の会計情報を事例として、この問題に会計学的接近をしようとするものである。もとよりこれらの会計情報は農業者個人や農業共同経営などとは異なり、外部からの会計情報の取得とその分析にはかなりの制約があるのはやむをえない。

- 1) 農家以外の農業事業体数について農林省統計情報部「農業センサス」の結果資料によるとつぎのとおりである。

	総事業体数	協業経営体	株式会社	その他の会社	農協その他 の団体
昭45. 2. 1	12,230	4,697	871	1,008	1,477
昭50. 2. 1	12,521	4,164	1,237	1,443	1,531
うち販売目的	7,932	4,164	1,157	1,424	797
			2,581		

株式会社はすべて商法に基づくものであり、全国各都道府県に最低3社は存在する（最高は北海道の155社）。稲その他14作目のうち、調査年度の純収益の最も多いものを主位部門とした場合、販売目的の「株式会社」と「その他の会社」を合計した2,581社中、酪農（182社）、養豚（405社）、養鶏（1,200社）、肉用牛（158社）、その他畜産（167社）で、畜産部門の合計は2,112社（81.8%）を占め、養鶏のみで46.5%になる。

## 2 Y株式会社の財務諸表

第1表と第2表とは、わが国において現在畜産業を営むY株式会社の最近の貸借対照表と損益計算書である。会計期間は昭和53年7月1日より昭和54年6月30日までの1年間であり、外部法定監査は昭和54年8月23日までに実施され、同日付の監査報告書では、「法令及び定款に従い当会社の財産及び損益の状況を正しく示している」としている<sup>注2)</sup>。

Y株式会社は払込資本金30億円であり、出資株主であるA、B、C、D各株式会社によって全額出資されており、株式は非公開である。いずれの株主も10分の1以上の株式を保有するので、少数株主の帳簿閲覧権（商法第293条の6）を有するが、第3者の場合は第1表、第2表の財務諸表以外にはごく僅かの補足事項しか得られない<sup>注3)</sup>。しかしこれらの限られた会計情報についてまず検討するものとする。

昭和54年6月30日現在のY株式会社の貸借対照表（第1表）について、一見したところでは、有形固定資産の勘定科目の最後に「種豚」が288,238,586円計上されている以外、何等畜産業を営むことを特徴づける情報はない。これ以外に、農業会計上最も問題の多い棚卸資産は、同表の中の「仕掛品勘定」として表示されており、金額にして1,767,130,111円は流動資産総額の48.5%に達し、資産総額に対しても13.5%を占め、種豚との合計額2,055,368,697円では15.7%となりこれが有生資産の総額とみられる。なお、損益計算書も第2表の限りでは全く畜産業を営むことは不明である。

さて以上の2つの財務表から通常試みられる分析数値を算出し、可能なものについてはほぼ同年度の企業分析比率と対比を試みる。なお当会社は原種鶏・種鶏・孵卵・肥育・処理加工のブロイラーについての一貫生産、原種豚・種豚・分娩・育成・肥育・処理加工の養豚についての一貫生産等を事業としている。

1) 自己資本利益率 期首の貸借対照表がないため、第1表の期末貸借対照表のみから資本額を算出したが以下この点については同様である。当期利益について1.42%、税引前利益につ

## 阿部亮耳：株式会社における農業会計

## 第 1 表 貸借対照表

昭和54年6月30日現在 Y株式会社

資 産 の 部		負 債 及 び 資 本 の 部	
科 目	金 額	科 目	金 額
<b>流動資産</b>	<b>3,642,231,385</b>	<b>負債の部</b>	<b>6,256,842,490</b>
現金・預金	598,497,167	<b>流動負債</b>	
受取手形	183,980,201	支払手形	580,468,722
売掛金	686,094,450	買掛金	1,889,595,417
有価証券	110,000,000	短期借入金	2,527,800,000
仕掛品	1,767,130,111	未払金	886,867,262
原材料	145,761,491	未払費用	276,231,204
貯蔵品	56,685,980	法人税等引当金	69,755,121
前払費用	18,522,016	預り金	26,124,764
未収金	60,634,776	<b>固定負債</b>	<b>3,581,763,000</b>
その他の流動資産	16,175,193	長期借入金	3,373,900,000
貸倒引当金	▲ 1,250,000	退職給与引当金	207,863,000
<b>固定資産</b>	<b>9,484,219,494</b>	<b>特定引当金</b>	<b>41,900,000</b>
<b>有形固定資産</b>	<b>9,219,133,712</b>	価格変動準備金	41,900,000
建物	3,677,721,645	<b>負債合計</b>	<b>9,880,505,490</b>
建物付属設備	1,095,899,374	<b>資本の部</b>	
構築物	1,005,074,734	<b>資本金</b>	<b>3,000,000,000</b>
機械及び装置	818,880,556	<b>法定準備金</b>	<b>12,000,000</b>
車輛運搬具	117,285,515	利益準備金	12,000,000
工具器具備品	224,039,643	<b>剰余金</b>	<b>233,945,389</b>
土地	1,026,428,730	別途積立金	170,000,000
建設仮勘定	965,564,929	当期末処分利益	63,945,389
種豚	288,238,586	(うち当期利益)	(46,028,210)
<b>無形固定資産</b>	<b>39,212,378</b>	<b>資本合計</b>	<b>3,245,945,389</b>
電話加入権	11,457,401	<b>負債及び資本合計</b>	<b>13,126,450,879</b>
施設利用権	27,668,192		
商標権	86,785		
<b>投資等</b>	<b>225,873,404</b>		
投資有価証券	153,994,603		
長期前払費用	37,108,010		
その他の投資等	34,770,791		
<b>資産合計</b>	<b>13,126,450,879</b>		
(注) 1. 有形固定資産減価償却累計額		2,944,119,735円	
2. 受取手形割引高		705,780,575円	
3. 担保提供資産		6,021,214,275円	
建物	3,165,137,984円	工具器具備品	87,141,421円
建物付属設備	763,416,728円	土地	685,216,149円
構築物	499,323,806円	投資有価証券	124,889,093円
機械及び装置	696,089,094円		

## 第 2 表 損 益 計 算 書

(自昭和53年7月1日 至昭和54年6月30日) Y株式会社

科 目	金 額	
	円	円
<b>経常損益の部</b>		
営業損益		
売上高		11,897,729,788
売上原価		11,026,708,703
売上総利益		871,021,085
販売費及び一般管理費		376,945,721
営業利益		<b>494,075,364</b>
営業外損益		
営業外収益		253,878,093
受取利息・配当金	67,775,287	
その他の収益	186,102,806	
営業外費用		424,603,708
支払利息及び割引料	417,552,680	
その他の費用	7,051,028	
経常利益		<b>323,349,749</b>
<b>特別損益の部</b>		
特別利益		4,007,154
固定資産売却益	4,007,154	
特別損失		197,451,693
固定資産除売却損	121,689,545	
価格変動準備金繰入	400,000	
臨時償却費	75,362,148	
税引前当期利益		129,905,210
法人税及び住民税		83,877,000
当期利益		46,028,210
前期繰越利益		17,917,179
当期未処分利益		<b>63,945,389</b>

いて4.06%である。

2) 総資本利益率 1)と同じく分母は期末のみの総資本とし、分子は支払利息に当期利益を加えたもの3.53%、税引前利益を加えたもの4.17%。なお、法人税及び住民税額の税引前当期利益に対する比率は64.6%である。

3) 借入金利率 分母は短期長期を含み分子は支払利息割引料とする。7.08%。

なお、実質利率の1算出方法として3)の分母に支払手形、買掛金、未払金、預り金を加え受取手形、売掛金、有価証券、未収金を控除し、3)の分子から受取利息・配当金を控除した比率は4.24%である。

- |                |       |
|----------------|-------|
| 4) 売上高当期利益率    | 0.39% |
| 5) 売上高税引前当期利益率 | 1.09% |
| 6) 売上高経常利益率    | 2.72% |
| 7) 売上高営業利益率    | 4.15% |
| 8) 売上高売上総利益率   | 7.32% |
| 9) 総資本経常利益率    | 2.46% |

この損益計算書は昭和53年7月1日から昭和54年6月30日までのものであるので半年のずれがあるが、日本銀行統計局による「主要企業経営分析」の昭和53年度の財務比率を参照してみると、つぎのとおりであり、9)についてはかなり劣ることとなる。

6) 全産業	2.39%	製造業総合	3.47%	食料品	4.00%
9) //	2.95	//	3.53	//	7.51

以上の各種の利益率からみると、当社は決して好調とは言い難く、当年度は税引前利益として129.9百万円を計上したが、利益処分としては別途積立金、45百万円、役員賞与に10.7百万円とし、残額を繰越している。当社は本年度は第10期（10年目）であるが、その間配当を実施したのは僅かに第8期のみで、その結果法定準備金が12百万円計上されている。経常利益はそれ程遜色はなかったが、特別損失額が大きく、固定資産除売却損121百万円、臨時償却費75百万円の計上等、固定資産の減耗分が異常であったことが注目されよう。なお、その他の指標について前述の主要企業との比較をすると次のとおりであるが、やはり回転率の回数が注目値する。

	当会社	全産業	製造業総合	食料品業
10) 当座比率 (%)	25.23	—	—	—
11) 流動比率 (%)	58.21	108.58	112.39	112.82
12) 自己資本比率 (%)	24.73	16.11	19.12	23.98
13) 固定比率 (%)	284.02	271.57	214.32	164.34
14) 固定資産回転率	1.25	2.87	2.50	4.79

15) 棚卸資産回転率	6.04	8.46	5.89	9.34
16) 総資本回転率	0.91	1.24	1.02	1.88
17) 棚卸資産在庫率	1.78	1.39	1.96	1.30

さて、会計上の問題として仕掛品の評価額は売上原価に計上されることなく、次期へと繰延べられた金額であるので、この評価がどの様に行われているかは極めて重要な関心事である。というのは、種鶏（16万羽）、採肉鶏（236万羽）、肥育豚（6万5千頭）（括弧内は推定）等が仕掛品の内容であり、品種は突込みで、移動平均法による等級別実際原価計算を実施しているとのことである。この仕掛品の評価額の10%で1億8千万円になることであり、売上高の約1.5%にも影響するところである。（標準原価計算は以前には実施したことがあるが現在は行われていない。）

この仕掛品の評価方法については、企業会計原則の「連続意見書第4」の3における修正売価を適用することなく、原価計算方式による生産品原価の把握を実施しているが、この移動平均法の継続がどの程度なされているかは不明である。この点でY株式会社の利益操作の可能性がない訳ではない。少なくともこれらの点は製造原価報告書等により付加価値率を算定しうることが必要である。

Y会社をとりまく出資株主たる4社の系列について購入、販売会社で利益を計上できれば、全体として問題はないのではないかと、そうであるとすれば、これらの一連の会社の連結財務諸表を通じて始めて全体としての当会社の地位、役割も明らかとなるであろう。またY会社の利益はそれ自体計上されていなくとも、一貫して生産を担当する中間段階の会社であるとすれば、それ程利益率にこだわる必要もないのではないと思われる。

2) 「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」(昭49.4)により、「資本の額が5億円以上の株式会社に関する特例」として、貸借対照表、損益計算書、準備金及利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案、ならびにその付属明細書について、監査役の監査のほか公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならないこととなっている(同法第2条)。

3) この出資株主たる各株式会社は飼料原料輸入、飼料製造、原種豚・原種鶏輸入、製品販売を扱うもので、すべてわが国における上場会社である。

### 3 Z株式会社の財務諸表

第2の事例として示すZ株式会社は、少し変則的な農業生産の株式会社といえよう。まずX養鶏農業協同組合は正組合員300余名を有する専門農協であり、組合員は個人、法人いずれも採卵(177万羽)、採肉(134万羽)に従事しており、農協職員自体は80名余である。このX養鶏専門農協は関連会社として、①運輸、②飼料配合、③鶏卵処理、④食鳥処理、⑤食品加工、⑥これら食料品・農産物・飼料・農業用資材の購入販売、および⑦初生雛の育生供給の7株式会社がある。前の6社は商工業の範疇に属するが、最後の会社は正しく雛育生業

## 阿部亮耳：株式会社における農業会計

であり農業生産の範疇に入る。本稿ではこの株式会社をZ株式会社と仮称することとする。このZ株式会社は元来X養鶏専門農協の生産課であった事業が、生産事業部となり、昭和50年10月より関連株式会社として設立独立したものである。その理由は労務管理の適正化と労働生産性の向上を図るためであった。

Z株式会社は種鶏場を6カ所、ふ卵場、育雛場をそれぞれ1カ所保有する。役員6名（取締役5名、監査役1名）、従業員80名ならずで、資本金は1,000万円にすぎないが全額X養鶏組合の出資によるものである。事業種目はひなの生産と売買であり、初生雛を養鶏組合の組合員に販売することにある。

他の独立させた関連会社も同一であるが、運営についての基本的事項が存在する。すなわちその要点は (1) 農協が組織全体の統制機能を保有し、資金管理も併せて行なうこと、(2) 関連会社の施設は農協が貸与して貸与料を徴収すること、(3) 各会社の予定原価以上の利潤を蓄積せず、組合員及び従業員への還元をはかること、(4) 従業員の身分安定については原則として現職員は出向社員、臨時従業員は社員として処遇し、パートタイマーは会社で現在通りの処遇とする等である。

特に雛育生業としては(4)に関連して、種卵の生産からふ卵、育雛に至る全過程の管理機能を発揮するため、特に高度の専門的技術と経営管理強化を要し、事業所の点在、作業内容の異質による労務管理上の問題があるためとした。結局前の生産事業部の従業員で事実上Z株式会社は構成されたことになる。従業員は専任60名のほかに30余月の臨時雇用者をもってまかなっている。

さて、Z株式会社の貸借対照表ならびに損益計算書等を示すと第3表～第5表のとおりである。すでに述べた通り原則的に施設を親組合であるX養鶏専門農協から貸与されているので、固定資産の総資産に対する比率はわずか3.4%にすぎず、また資金管理面もX農協が担当するという点から、当座資産の金額は極めて少額であり、流動資産が総資産中96.6%を占めるが、そのうち棚卸資産は流動資産中93.8%、総資産中90.6%を占めている。また当然のことであるが、流動負債のうち組合勘定は68.9%を占め、総負債中でも67.2%を占めていることに注目しなければならない。

また損益計算書の期間は昭和53年8月1日から昭和54年7月31日までの1年間であり、営業収益と営業費用、営業外収益と営業外費用の区分は採用されているが、当期欠損金2,297,128円が計上されており、これは前述の基本的事項と関連して、予定原価以上の利潤を当会社には蓄積しないという方針の表現とみられる。

以上の点からみると、この財務諸表はいわばX専門農協のひな生産部門の計算表示であり、対外的な表示原則に見合うものではない。いわば、X専門農協の管理合計上の情報と考えてよい。前節2のY株式会社の場合とは異なり、当Z株式会社の資本金は1千万円にすぎないの

第 3 表 貸借対照表

Z株式会社

昭和54年7月31日 (単位:円)

資 産 の 部		負 債 及 び 資 本 の 部	
科 目	金 額	科 目	金 額
I 流動資産	271,573,781	I 流動負債	252,117,792
現金	51,100	支払手形	12,159,300
普通預金	34,707	買掛金	30,965,891
売掛金	9,927,758	未払金	7,901,947
棚卸資産	254,847,089	未払費用	6,592,340
(種 鶏)	(144,391,254)	仮受金	1,105,490
(ふ 卵)	( 41,458,652)	組 合	173,766,538
(育 す う)	( 57,421,549)	賞与引当金	19,620,286
(貯 蔵 品)	( 11,575,634)	未払税金	6,000
未収金	3,945,629	II 固定負債	4,242,050
仮払金	410,084	退職給与引当金	4,242,050
立替金	2,855	III 特定引当金	2,109,117
貸倒引当金	▲ 40,521	価格変動準備金	2,109,117
仮払法人税等	1,929,660	負債合計	258,468,959
仮払事業税	465,420	I 資本金	10,000,000
II 固定資産	9,661,653	II 法定準備金	420,000
有形固定資産	8,269,045	III 剰余金	12,346,475
無形固定資産	692,608	任意積立金	10,000,000
外部出資金	200,000	当期末処分利益	2,346,475
差入保証金	500,000	(うち当期利益)	(▲ 2,297,128)
		資本合計	22,766,475
合 計	281,235,434	合 計	281,235,434

注)有形固定資産の減価償却累計額は5,124,701円である。

で、商法特例法の“資本の額が一億円以下の株式会社に関する特例”により、当株式会社の監査役は、いわゆる財務諸表の監査を行ない、監査報告書を取締役に提出するけれども、その内容については商法の適用除外を受けており、外部監査は必要ではない。

以上の様な点を考慮してZ社の会計情報をみると、第4表の損益計算書はまず第1に営業費用・営業収益が種鶏・ふ卵・育雛の3部門に分割表示してある。これは前述の通り6種鶏場を1部門とし、他は順次1ふ場、1育雛場の経営成績をみるためと思われる。各部門費用のう



阿部亮耳：株式会社における農業会計

第 4 表 損 益 計 算 書

Z株式会社

自昭和53.8.1 至昭和54.7.31 (単位：円)

部門	費用の部		収益の部		差引損益 ( )は計画	
	科目	金額	科目	金額		
種 鶏	種鶏素びな費	89,508,440	種卵売上高	549,546,899	(18,251,000) 4,182,380	
	素びな飼料費	57,892,716	食卵売上高	8,581,303		
	素びな衛生費	14,494,156	廃鶏売上高	20,998,976		
	素びな費用	7,213,826	種鶏雑収入	738,200		
	種鶏飼料費	210,568,852				
	種鶏衛生費	17,014,102				
	種鶏費用	11,879,123				
	種鶏委託費	50,593,000				
	種鶏雑費	1,552,539				
	種鶏管理費*	114,291,832				
販売費用	674,412					
計	575,682,998	計	579,865,378			
ふ 卵	種卵仕入高	547,508,796	ひな供給高	582,502,950	(13,091,000) 39,148,182	
	ひな仕入高	1,827,000	▲ひな供給値引	0		
	ふ卵衛生費	31,934,671	食卵売上高	117,540,180		
	電力燃料費	13,922,846	種卵売上高	4,125,509		
	ふ卵費用	1,761,075	ふ卵雑収入	6,489,281		
	ふ卵委託費	9,798,415				
	ひな保証費	0				
	ふ卵雑費	511,843				
	ふ卵管理費*	60,994,072				
	供給費用	3,251,020				
計	671,509,738	計	710,657,920			
育 す う	育すう素びな費	59,481,506	育すう供給高	268,572,524	(16,480,000) ▲22,300,736	
	育すう飼料費	131,102,558	育すう雑収入	1,617,000		
	育す衛生費	14,855,664				
	育す電力燃料費	17,851,375				
	育すう費用	739,862				
	育すう委託費	816,700				
	育すう保証費	0				
	育すう雑費	1,882,961				
	育すう管理費*	63,082,524				
供給費用	2,677,110					
計	292,490,260	計	270,189,524			
共通	一般管理費*	29,793,468			(▲32,427,000) ▲29,793,468	
営業費用計		1,569,476,464	営業収益計		1,560,712,822	(15,395,000) ▲8,763,642
営業 外 費用	支払利息	12,697,007	受取利息	483,207	(▲13,400,000) 6,466,514	
	法人税等	32,000	雑収入	15,504		
	前期損益修正損	470,160	前期損益修正益	1,959,480		
	退職給与金	68,075	賞与引当金戻入	17,354,370		
	貸倒引当金繰入	40,521	貸倒引当金戻入	310,672		
	価格変動準備金繰入	2,109,117	価格変動準備金戻入	2,035,161		
	公共施設負担金償却	275,000				
計	15,691,880	計	22,158,394			
合計	1,585,168,344	合計	1,582,871,216	(1,795,000) ▲2,297,128		

\* 第5表参照

農業計算学研究 第13号

第 5 表 管理費明細(実績)

Z株式会社

(自昭和53.8.1 至昭和54.7.31)

(単位 円)

科目	部門	種 鶏	ふ 卵	育 す う	業 務	合 計
人 件 費	役員報酬	0	0	0	1,200,000	1,200,000
	給料手当	36,202,071	10,722,794	19,952,413	11,167,548	78,044,826
	出向負担金	16,080,692	20,114,520	6,398,013	6,338,985	48,932,210
	貸金日当	15,883,193	12,575,190	5,672,337	0	34,130,720
	賞与引当金繰入	7,848,114	5,886,085	4,512,665	1,373,422	19,620,286
	法定福利費	3,836,862	1,762,129	1,974,019	770,407	8,343,417
	厚生費	689,110	412,931	431,121	250,257	1,783,419
	退給引当金繰入	2,441,321	567,804	755,800	477,125	4,242,050
	臨時雇備費	285,935	113,821	37,500	36,000	473,256
	▲出向負担金戻入	0	0	0	5,270,834	5,270,834
	小計	( 83,267,298)	( 52,155,274)	( 39,733,868)	( 16,342,910)	(191,499,350)
業 務 費	経営指導料	0	0	0	2,280,000	2,280,000
	旅費交通費	0	27,100	0	936,336	963,436
	会議費	147,100	82,390	38,470	120,260	388,220
	接待交際費	100,210	16,500	5,160	1,049,520	1,171,390
	宣伝広告費	0	0	0	37,213	37,213
	通信費	301,640	314,810	207,610	718,660	1,542,720
	印刷消耗品費	1,500	3,760	38,642	525,054	568,956
	図書研修費	334,020	192,226	130,240	179,404	835,890
	事務委託費	0	0	0	1,181,550	1,181,550
	小計	( 884,470)	( 609,686)	( 420,122)	( 3,811,661)	( 5,725,939)
	諸 税 負 担	租税公課	5,104,440	1,646,962	3,635,002	24,500
分担金		38,400	0	0	3,286,294	3,324,694
小計		( 5,142,840)	( 1,646,962)	( 3,635,002)	( 3,310,794)	( 13,735,598)
施 設 費	保守修繕費	11,833,112	4,954,573	4,251,504	2,200	21,041,389
	保険料	808,522	169,310	897,870	0	1,875,702
	水道光熱費	98,708	49,378	176,590	0	324,676
	貸借料	0	0	0	2,261,000	2,261,000
	消耗備品費	11,475,557	1,270,021	10,063,511	171,246	22,980,335
	車輛費	192,934	111,768	791,024	382,531	1,478,257
	小計	( 24,408,833)	( 6,555,050)	( 16,180,499)	( 2,816,977)	( 49,961,359)
	減価償却費	563,391	0	3,112,633	0	3,676,024
	雑費	25,000	0	400	294,790	320,190
	小計	( 588,391)	( 0)	( 3,113,033)	( 294,790)	( 4,271,214)
	合計	114,291,832*	60,994,072*	63,082,524*	29,793,468*	268,161,896

\* 第4表参照

## 阿部亮耳：株式会社における農業会計

ち、種鶏管理費、ふ卵管理費、育雛管理費ならびに共通の一般管理費の内訳を示したのが第5表である。育雛部門は黒字であるが計画を下回り、ふ卵部門は好調で計画をはるかに上回っているが、育雛部門では当部門のみならず、以前の2部門の成績をも逆転して21,029,826円の赤字となり、共通一般管理費を加算して、当期営業損失は8,763,642円となっている。営業外収益では賞与外当金戻入の多額であるのが目立ち、当期純損失を2,297,128円とした。3部門間の取引である種卵売上高対種卵仕入高、ひな供給高対育すう素びな費は、仮りに内部利益を含まないとすれば同額は相殺されることとなる。今育雛供給高268,572,524円に対する当Z社の人件費191,499,350円の比率は71.30%となり、3部門の副収入(160,090,499円)を育すう供給高に仮りに加算した金額(428,662,973)との比率は44.67%で副収入による貢献がかなり大きい<sup>注4)</sup>。

また第3表の貸借対照表に計上されている棚卸資産の評価方法も詳細に立入れれば、かなり問題があり、第4表との関連からかなり各部門の経営成績に影響を及ぼすことは必然である。

ともあれ当Z会社としては、事業能率をあげてそれに相当する人件費を支払い、一方ではその利益を課税問題を考慮しつつX農協に吸収して組合員に還元しようとする方途であるので、この財務諸表を考察するに当たっては、この点が充分注目されねばならないところである。

- 4) ちなみにX専門農協では昭和54年度に1%の配当を実施している。乙社との会計期間には半年のずれがあるのでこの間の関係は明らかでない。農協系統機関の出資によるこの種の株式会社は「協同会社」、「系統会社」とか「農協株式会社」とか呼称される。

大原純一稿「協同会社の現状分析」、桑原正信監修『農協運動の現状分析』379P、1974、8。

## 4 む す び

農業が株式会社形態をとって行なわれる場合、本来の正常な利潤は確保されているのかという問題をもちつつ、わが国における株式会社の農業会計について2事例をとりあげた。一事例は創立後10年で1回の配当を行なったのみであるが事業はさらに拡張中であり、各事業の内部的な会計情報には立入れないので、経営成績の分析を生産面にまで及ぼすことは困難であり、また、さらに、関連会社との連結表示も逆に必要であると思われる。他の一事例は創立後3年の「協同会社」で逆に名目的な株式会社形態ともみられるが、育雛事業というかなり能率の悪いと思われる部門を株式会社として逆にその成績を見ようとする意図がうかがわれる。この場合の事例は通常の株式会社の外部的な財務諸表とはいいい難いが、管理会計の面から注目しうる。

いずれにしても、農業会計上の問題点としては、棚卸資産の評価方法について、頭羽数が多いだけに損益に影響するところが極めて大きく、原価法によるとしても十分な検討が必要である。

(本稿は、昭和54年度文部省科学研究費「農業会計原則の定立に関する研究」の一部である。)