

農業共同利用組織の会計様式に関する考察

—軽種馬生産における種牡馬利用組織の実態から—

熊 谷 宏

1 は じ め に

わが国の農業生産で近年、大規模生産・作業技術体系の著しい進歩と、他方で依然として変わらない個別農業経営規模の零細性などを重要な要因として（この際、これらの農家の強い兼業志向もこの要因の一つにあげねばならない）、農業経営間で生産・作業にかかわる大型の機械・施設の共同所有・共同利用組織が急速に展開してきていることはいうまでもない。トラクター利用組合などはこの好例である。ところで、これらの組織ではしばしば、会計処理の不適切さの故のトラブルに遭遇する。すなわち、会計整理様式（財務諸表様式）の不適切性と会計整理過程（記帳，集計）の不公正さ故のトラブルである。そしてこの結果、組織構成員である農業経営間の信頼関係は薄れ、しばしば組織自体の崩壊も余儀なくされている。

また、これらの農業経営（農家）ではそれらの組織とのかかわりあい、すなわちそこでの経済活動の実態をその農業経営（農家）の納税申告に際してどう表現・処理すればよいかしばしば問題になっており、その組織に関する好都合な会計整理様式の開発が俟たれている。

さて、以上から小稿は、農業経営間で形成される農業生産・作業の機械・施設の共同所有・共同利用組織についてこれの会計組織体的吟味をおこない、その望ましい会計整理様式（財務諸表様式）について若干の考察をおこなおうとしたものである。そしてこれを、その個別農業経営の納税申告上の便宜との関連でなそうとしたものである。また、農業生産の共同所有・共同利用組織といってもその種類は多い。そこで以下では、農業生産品目的にはいささか特殊とも思われるが、軽種馬生産できわめて一般的な種牡馬の共同所有・共同利用組織、いわゆる「シンジケート」をとりあげ、これを中心に考察をすすめようとしたものである。

2 軽種馬生産と種牡馬の共同所有・共同利用組織

わが国の軽種馬飼養頭数は昭和55年でサラ系繁殖牝馬約12,000頭、アラ系繁殖牝馬約5,000頭である¹⁾。また、育成馬生産頭数（当才）は同じくサラ系約7,700頭、アラ系約3,400頭である。分娩率はサラ系がほぼ65%、アラ系がほぼ68%。さらに、以上の軽種馬飼養農家数は昭和55年で2,710戸。1戸当たり飼養頭数は繁殖牝馬で6.3頭となっている²⁾。地域別には北海道に

著しく集中しており、繁殖牝馬飼養頭数で昭和55年には北海道は全国の82%を占め、飼養戸数でも74%を占めている。そして、この傾向は近年一層強まっている。

さて、軽種馬生産には種牡馬が必要である。昭和55年の全国の種牡馬繫養頭数をみると表1のようである。全体で741頭、うち68%はサラ系、32%はアラ系となっている。また、サラ系の32%、アラ系の14%はシンジケート有であり、サラ系の42%、

アラ系の33%は非個人有となっている。種牡馬の1シーズン(2月~7月)の交配可能繁殖牝馬頭数は多くて80頭程度、普通には50~60頭程度が適当ともいわれている。一方、種牡馬の導入価額は最近きわめて高い。1頭1億円以上というのが一般化しており、5~6億円というものも多くみられる。他方、高額な種牡馬を交配したからといってその産駒が良質で、販売価額も高くなるという保障はない。つまり、交配の経済的危険性はすこぶる大きい。そこで、このように高額で経済的危険性の高い生産手段、すなわち種牡馬を個別の軽種馬飼養経営で導入するのは得策ではなく、多くは共同所有・共同利用方式で導入されることになる。このような組織を一般に「シンジケート」と呼んでいる。

とはいえ、シンジケートの形成方式にはいろいろある。最も一般的なものは次のようである。種牡馬を導入する場合、まず共同購入希望者を募る。そして、この共同購入希望者から購入資金を集める。この際、種牡馬の購入総代金を数十単位に分割し(一般には40~60単位)、この単位を「株」と呼び、「1株△△円」という呼び方をする。種牡馬の共同購入希望者はこの「株」の購入を通じて(1人で何株でも購入できる)種牡馬の共同購入に参加し、購入資金を提供する。そして共同購入者は、1株当たり繁殖牝馬1頭の割合で毎年、その種牡馬を無料で交配利用する権利を得、共同利用に参加する。もちろん、この交配権利はその種牡馬が供用できなくなるまで存続する。

ところで、この株価は最近すこぶる高額になっている。1株700~900万円というものも多い。多くの軽種馬飼養農家にとってこのような高額な代金を一時に支払いできるものでない。そこで多くの場合、種牡馬購入資金は当初そのシンジケートが金融機関から一括して借入れ、株購入者は年賦方式(一般に4~5年)でこれをシンジケートに返済する方式がとられている。

また、シンジケートではその株の所有者しかその種牡馬を交配利用できないわけではない。生理的に可能な限り株の所有者以外でも利用可能で、この場合を「余勢」利用と呼んでいる(株所有者の所有株数以上の利用を「員内余勢」と呼び、これ以外の利用を「員外余勢」と

表1 わが国の軽種馬種牡馬の所有形態別繫養頭数(昭和55年)
(頭)

項目	サラ系	アラ系	計
国 有	—	3	3
日本軽種馬協会 有	33	17	50
軽種馬農業協同組合 有	18	26	44
個人 有	293	157	450
シンジケート有	161	33	194
計	505	236	741

注) 日本軽種馬協会『全国軽種馬名簿』より

いている)。もちろん、この余勢利用は有料である。

いずれにしても軽種馬生産では、高額で経済的危険性が大きいだけに種牡馬はシンジケート方式で導入されることが多い。とはいえ、その株価額はやはり高い。一方、産駒の質的向上のために軽種馬飼養経営は多くのシンジケートに加入する。この結果、昨今の多くの軽種馬飼養経営はシンジケート株代金の大きな借入圧を被ることになっている。また、きわめて高額な資産(種牡馬)であるだけに、組織構成員(シンジケート加入者)間でその組織体(シンジケート)の会計の適正性が問題になり、とりわけ軽種馬飼養農家に理解し易い会計整理様式の開発が希求されている。他方、高額な株代金を負担し、高額な交配利用権を無料で得るなどシンジケートの軽種馬飼養経営に占める経済的位置づけはきわめて大きいだけに、軽種馬飼養経営の会計整理の際、両者、つまり軽種馬飼養経営とシンジケートとの関係をどう表現・処理すればよいか問題となり、とりわけ納税申告との関連でその適切な様式の検討が急がれている³⁾。

なお、以下の諸検討では以上に述べた最も一般的なシンジケートを取り扱うこととする。

- 1) 軽種馬はサラ系(サラブレッド, 準サラブレッド, サラブレッド系種), アラ系(アラブ, アングロアラブ, アラブ系種)に区分される。
- 2) 軽種馬の飼養頭数は一般に、夫婦二人で繁殖牝馬5頭(プラス育成2才馬3頭, 育成当才馬3頭)程度が適当ともいわれている。
- 3) 軽種馬生産, 軽種馬飼養経営, シンジケートなどの実態の詳細については、筆者などによる『軽種馬生産に関する調査』(昭和48年~55年の各年度版, 中央畜産会編, 日本中央競馬会刊)を参照されたい。

3 軽種馬種牡馬の共同所有・共同利用組織への軽種馬飼養農家の参加態様

軽種馬種牡馬の共同所有・共同利用組織、すなわちシンジケートの望ましい会計整理様式の開発と、これの軽種馬飼養経営の納税申告上の問題との関連での考察のためにはまず、この組織の主体的な構成実態と軽種馬飼養経営の参加態様を検討しておかねばならない。

農業生産の共同組織に内包される主体には一般に① 出資者、② 経営者、③ 労働者、④ 需要(利用)者が考えられよう。したがって、意思決定に参加できる者をもって組織構成員とすると、この組織は基本的に以上の4主体から構成されると考えられよう。そして、これらの主体の参加は基本的に① 出資者として、② 経営者として、③ 労働者として、④ 需要(利用)者としてという4形態で想定される。また、これらの4主体は基本的にそれぞれ別人で考えられよう。

ところで、シンジケートでは一般に、この4主体のうち「労働者」⁴⁾は外部から雇用される。つまり、そこでの労働の提供と同時にその対価が支払われる。したがって、「労働者」は意思決定者としての組織の構成主体から除外されよう。他方、「需要者」は一般に、その組織から供給されるサービスの需要量に応じて対価をその組織に支払う。したがって、一般には「需要者」は意思決定者としての組織の構成主体から除外されよう。しかし、シンジケートの場合には

「需要者」はそこで供給されるサービス（種牡馬の交配）の需要対価（交配料）をそれに支払わない。つまり、「需要者」にとってそこで供給されるサービスを無料で需要する目的でその組織は形成される。したがって、これらの「需要者」は意思決定者としての組織の構成主体からこれを除外することはできない。また、シンジケートにおける「経営者」は、その経済活動の効率化と安定化、ならびに「経営者利益」の増加を目的にその形成に参加しているものと考えられる。さらに「出資者」は、自己の剰出資本に対する「資本利益」の増加を目的にその形成に参加しているものと思われる。したがって、「経営者」と「出資者」は意思決定者としての組織の構成主体から除外されることはできない。結局、シンジケートの組織構成主体は一般に、出資者、経営者、需要者で想定されることになる。したがって、以上からまたシンジケートは、「出資者」、「経営者」、「需要者」の3主体の共同組織（経営）体と規定することができる。

とみろで、シンジケートでは一般に、以上の3主体は同一人で構成される。すなわち、同一の軽種馬飼養経営（農家）が出資者であり、同時に経営者であり、需要者である⁵⁾。換言すれば、構成主体間が未分離なのである。軽種馬飼養経営は、自己の繁殖牝馬に対する良質な交配を無料で且つ安定的に実施できる（＝需要者）ように良質種牡馬の購入資金を自ら提供（＝出資者）し、これによる交配が効率的且つ安定的にでき、他の場合に比べて利益（資本利益、経営者利益）が一層増加するように自ら経営管理機能を提供している（＝経営者）のである。いいかえれば、自分が利用したいサービスの供給のために自ら資金と経営管理機能を提供し、組織を形成しているのである。したがって、この組織をめぐる経済活動の流れ（サービスの供給と需要）は同一の軽種馬飼養経営内で完結することとなっている。したがって、以上からシンジケートは、軽種馬飼養経営群の単なる共同組織（経営）体と規定することができる。

共同組織（経営）体の意思決定者からみた構成主体は一般に以上の4種で想定できよう。しかし、多くの場合はこのうちから「労働者」と「需要者」が除外される。つまり、多くの組織体は「出資者」と「経営者」から構成されると考えてよいだろう。しかも多くの場合、両主体は別人である。しかし、農業における共同組織体では「出資者」と「経営者」とが未分離なものが多い。しかも、作業機械・施設の利用組織など農業生産の一過程で形成される共同組織体の場合には構成主体に「需要者」も含まれる。要するに、シンジケートは、トラクター利用組合などと並んで以上のような構成主体構造をもつ組織体の典型であるということである⁶⁾。

- 4) シンジケートの「労働者」とは、種牡馬繋養場における種牡馬の飼養管理、交配作業などに関係するものである。
- 5) シンジケートへの加入は「株」の所有であり、1株につき毎年繁殖牝馬1頭の交配が無料になる。つまり、シンジケートの株は交配権利を意味する。一方、人気種牡馬は交配希望者が増加する。そこで、株を所有しない者は「余勢」利用権を購入する。さらに余勢利用権を購入できない者は株の所有者が有する毎年の交配権利のうちから単年度の権利を購入しようとする。そこで、これら株の所有者の交配権利が単年度分について売買されるようになる。このことからしばしば自己の繁殖牝馬に交配せずとも株を所有するだけで経済的メリットが発生するようになり、株だけを所有する者があられ

てくる。したがって、シンジケートの構成員には「出資者」であるが本来の「需要者」ではない者も時には含まれるようになる。とはいえ、これらの者も、その権利を他に売却利用するか、自己の繁殖牝馬に利用するかの違いはあれ、同じく「需要者」であることには違いない。

- 6) 本節を含めて本稿の考察では、阿部亮耳著『農業財務会計論』第2章、第4章、第9章、明文書房刊、昭和49年、から多くの示唆を得た。

4 軽種馬種牡馬の共同所有・共同利用組織の会計単位についての認識

さて、シンジケートが軽種馬飼養経営群によって構成され、これらの軽種馬飼養経営はそれぞれが同時に出資者、経営者、需要者としてそれに参加するものであるなら、個別の軽種馬飼養経営の立場から考える時シンジケートは、それらから何ら独立した経済組織体とはみなされ得なくなる。すなわち、個別軽種馬飼養経営の立場からみればシンジケートは、自己の軽種馬生産過程で必要（需要せねばならない）な交配サービスの供給のために自己資金を提供し、このサービスの供給過程を自分で管理する、そしてこの際、これを個別でおこなうより集団で実施する方が効率的なので、たまたま集団方式で対応する、というものとしてしか理解できない。いいかえれば、個別軽種馬飼養経営がおこなう繁殖牝馬に対する良質な交配の安定的且つ持続的な実施の過程を単なる集団方式で遂行するというものとしてしか理解されないのである。また、実態的にもシンジケートは一般にこのように理解され、位置づけられている。

となると、シンジケートは、会計上の組織単位という点でも個別軽種馬飼養経営から何ら独立した組織体とは考えられなくなる。したがって、シンジケートを一つの独立した組織体として扱い、ここに会計処理をおこなおうとするなら、これに擬制的な操作を加えなければならなくなる。そしてこの際、基本的には前述したシンジケートへの軽種馬飼養経営の参加形態のうちの「需要者として」の部分に擬制的な操作が加えられることになる。また、この擬制的操作の主要な会計的処理は「内部取引」の設定を通じてなされることになる。

農業経営に関する会計処理でしばしば内部取引という操作が加えられ、財務諸表に「内部損益」が計上されることがある。たとえば、草地型酪農経営で牧草など飼料作部門と搾乳部門とを分離して会計処理をおこなおうとする場合などである。両部門を一括して処理する場合には問題にならないが、それぞれ独立した会計単位として会計処理する場合には問題になる事項に牧草や厩肥の両部門間での振向け移動などがある。これらは两会計部門でそれぞれ所定の処理をなされねばならず、このような際の擬制的処理を内部取引と呼んでいる。そして、以上に考察した独立体としてのシンジケートの会計処理のための擬制的操作も主としてこの内部取引の一種であるといつてよい。また、農業生産の作業機械・施設の共同組織などではその会計的独立組織体としての認定に際して以上のような擬制的操作を必要とするものが多いと考えられるが、なかでもシンジケートやトラクター利用組合などはこれの典型例と思われる。

5 軽種馬種牡馬の共同所有・共同利用組織の課税対象組織としての認識

それでは、同一の軽種馬飼養経営が出資者、経営者、需要者として参加する以上のシンジケートは、税務関係上からはどのような組織体として認識されるのか。いうまでもなく所得に対する課税制度は一般に、独立した当該経済組織体が自ら計算把握する当該組織の利益に準拠してその税額を計算し、当該組織体が自ら納税することを建前としている⁷⁾。しかし、もし以上に考察してきたシンジケートが税務関係上からは独立した課税組織体と認識されず、独立した納税主体と認識されないなら、前節での認識に基づく独立した会計単位としての会計方式によって当該シンジケートの会計結果が得られたとしても、それは何ら納税申告上の有用な資料とはなり得ない。あるいは、この場合には別の納税主体の設定が必要になる。そして、この納税主体は上述のシンジケート会計結果を参考にし、決算調整ならびに申告調整など税務調整を経て自己の納税申告をなすことになろう。また、後者の場合にシンジケート会計結果が積極的に有用であるためには、そのシンジケート会計方式の設定に際してあらかじめ納税申告上の基本的諸調整を整理しておくことも重要であろう。

さて、課税所得は一般に、社会的に公正妥当と認められる会計方式によって計測された経済的利益に準拠して把握さるべきものとされている。ということは、シンジケートにおいても何らかの工夫がなされ、社会的に公正妥当と判断される会計様式が適用され、これによってその経済的利益が公正に計算されるなら、その計算結果は課税所得の重要な準拠数値になり得ることを意味している。しかし、他方で所得課税は一般に、「その所得を実質的に稼得する主体たる者を納税主体として課税関係を設定すべきであり」、「課税所得は所得課税の主体がだれであるかという納税主体の設定を基礎的前提として形成される⁸⁾」べきものとされている。つまり、実質的な稼得者が課税対象者になり、納税主体になる。そして、課税所得は実質的な稼得者の稼得額で把握さるべきであるというのである。ということは、すでに吟味した諸点と考え合わせ、シンジケートという組織体はそれ自体課税対象にはなり得ず、納税主体にもなり得ないこと。したがって、そこで計算された結果が社会的にいかにも公正なものであっても、その経済的利益はそのままでは課税所得として認識され得ないことを意味している。

すでに考察したようにシンジケートは一般に、同時にその出資者であり、経営者であり、需要者である軽種馬飼養経営を構成主体としている。つまり、シンジケートは、軽種馬飼養経営にとって欠くことのできない内的プロセスに関するものであり、この内的プロセスを個別で遂行するより集団で対応する方がより効率的なので、これを単純に外的化・共同化したものにすぎなかった。したがって、シンジケートは個別の軽種馬飼養経営から完全に独立したものではなく、表面的・擬制的な独立組織体であった。したがって、シンジケートは実質的な稼得者となり得ず、納税主体にもなり得ない。また、擬制的に独立組織体として計算されたそのシンジ

ケートの経済的利益も課税所得の準拠数値になり得ないということである。

軽種馬飼養経営の間では実際、税務取り扱い上シンジケートを「人格なき社団法人」とすべきことがしばしば主張されている。確かにシンジケートは「個人の単なる集合体」ではないかも知れない。しかしシンジケートは、「統一された意思のもとにその構成員の個性を超越して活動をおこなう」という程のものでもないように思われる。そしてこれの根拠は基本的に、構成員である軽種馬飼養経営がいずれも出資者、経営者、需要者という同時に三者の立場で参加していることにある。確かに、構成員の軽種馬飼養経営群はそのシンジケートの運営のために全員で協議し、全員の意思を統一する。しかし、これはあくまで構成員個々の立場からの意思調整でしかないように思われる。シンジケートは確かに経済活動をおこなっている。しかし、この活動は直接的にその構成員を対象とするもので、構成員を超越するものではないように思われる。したがって現時点では、シンジケートは「人格なき社団法人」として認知され得ないように思われるのである。

いずれにしても今日の多くのシンジケートは、課税対象者ならびに納税主体となり得る程確固たる経済組織体ではないように思われる。また、このことは、農業生産における多くの作業機械・施設の共同組織についても同様のようと思われる。

7) 富岡幸雄著『税務会计学』第2章、森山書店刊、昭和53年、を参照。

8) 富岡幸雄著『前掲書』p. 67.

6 軽種馬種牡馬の共同所有・共同利用組織の会計様式と納税申告上の調整

それでは、表面的・擬制的に独立組織体として想定されたシンジケートの会計整理様式、とくに財務諸表様式はおおよそどう考えればよいか。

1) 独立組織体としての擬制的会計的操作

組織体としてのシンジケートの軽種馬飼養経営からの独立のための会計的操作については、おおむね次の点を想定すればよいだろう。

① シンジケートの発足に際して軽種馬飼養経営が負担する費用——種牡馬の購入費用など交配機能を長期間にわたって維持してゆくために当初に必要なすべての費用で、シンジケートが独立組織体として認識される前の個別軽種馬飼養経営の立場からは、もともと自己の交配機能確保のために自ら支出する生産手段調達のための費用であり、これに複数人で対応した場合の単なる分担費用と認識されるもの——は、これをシンジケートへの出資金として理解する(出資金の単位を株とする)。

② シンジケートは、軽種馬飼養経営群からの出資金を得て初めて種牡馬の購入など交配サービスの長期にわたる供給体制が整備されるものと理解する。

③ 構成員である軽種馬飼養経営は、そのシンジケートの活動のために毎年、そのシンジ

ケートに賦課金を納付するものと理解する。これは種牡馬の飼養管理費などシンジケートの運営費を部分的に賄うもので、毎年度当初に所有株数に応じて納付されるものとする。また、これは、シンジケートが独立組織体と認識される前の個別軽種馬飼養経営の立場からは自己の交配機能遂行のために自ら支出する費用、すなわち経営費であり、これに複数人で対応した場合の単なる分担費用と理解されるものである。

④ 構成員である軽種馬飼養経営が所有株によってそのシンジケートを交配利用する場合には、そのシンジケートに利用料（交配料）を支払うものと理解する。独立組織体と認識される前のシンジケートは単なる共同所有・共同利用組織で、軽種馬飼養経営の立場からは経営内の生産手段であった。したがって、この利用に際して料金の支払いはなかった。

⑤ 員外・員内余勢利用収入などシンジケートをめぐる収入はすべて組織体としてのシンジケートの収入と理解する。シンジケートが独立組織体と認識される前の軽種馬飼養経営の立場からは、これらは軽種馬飼養経営に対する直接的な収入であり、複数人間での分割収入と理解されたものである。

⑥ シンジケートにおける交配機能維持遂行のための費用はすべてシンジケートが負担（支払い）するものと理解する。これは、シンジケートが独立組織体と認識される前の軽種馬飼養経営の立場からは、軽種馬飼養経営が負担すべき直接的な費用と理解されたものである。

⑦ シンジケートは、期末決算後の利益金処分に際して、所有株によって交配利用した構成員軽種馬飼養経営に一定の利用高配当（利用株数に応じた配当。後述する「利益処分案（欠損金処理案）」では「株内交配利用高配当」となっている。）をおこなうものと理解する。この利用高配当は上述④に対応するもので、これらの両操作によって所有株による交配利用は軽種馬飼養経営にとって結果的に無料になる。また、この利用高配当の水準は上述④に対応するものとする。

⑧ 利用高配当後の利益処分（あるいは欠損金処理）は構成員の協議によることとし、利益の配当（あるいは欠損金の負担）は構成員である軽種馬飼養経営に株当たり定額でなされるものとする。

2) 独立組織体としてのシンジケートの財務諸表様式

そして、以上のような操作のもとでシンジケートの財務諸表の様式としては表2 (i)~(ii)のようなものが想定されよう。

① 財務諸表；企業会計原則（いわゆる真実性の原則ならびに正規の簿記の原則）⁹⁾、ならびに商法¹⁰⁾および農業協同組合法¹¹⁾などが示すところと考え合わせ、財務諸表としては貸借対照表、損益計算書、および利益金処分案などが必要であろう。

② 損益計算書勘定；以上に述べたシンジケートの独立化操作に基づき、収益ならび損失勘定については表2 (i) で示されるものが想定されよう。ここで「減価償却費」とは、種牡馬

熊谷 宏：農業共同利用組織の会計様式に関する考察

表2 シンジケートの財務諸表の一試案

(1) 損益計算書

自昭和 年 月 日 至昭和 年 月 日

損 失 の 部			収 益 の 部		
科 目	金 額	摘 要	科 目	金 額	摘 要
預託料			株内交配収入		(イ)
保険料			員内余勢収入		
減価償却費		(イ)	員外余勢収入		
広告費			飼養管理賦課金収入		(ロ)
会議費			その他収入		
旅費交通費					
診療費					
事務費					
通信費					
消耗品費					
交際費			未収出資金用借入金預り利息		(ハ)
役員手当			その他受取利息		(ニ)
雑費					
未収出資金用借入金支払利息		(ロ)			
その他支払利息					
当期利益		(ト)	当期損失		
合 計			合 計		

を中心とするそのシンジケートが所有する固定資産の減価償却費である。また「預託料」とは、所定の場所における種牡馬の飼養管理の委託費であり（一般に委託飼養管理されているものが多い）、ここに交配作業も委託されているので、このなかには交配等作業労働費も含まれている。なお、収益に「未収出資金用借入金預り利息」が、損失に「未収出資金用借入金支払利息」が設けられているのが（両者は同額）、これらは構成員からの未収出資金を賄うために借入れた資金の利息に関するもので、本来出資金未払い構成員に直接的にかかわるものである。つまり、「未収出資金用借入金預り利息」は資金借入れ先に代わってシンジケートが出資金未払い構成員から徴収するものであり、「未収出資金用借入金支払利息」はこの預り利息によってシンジケートが出資金未払い構成員に代わって資金借入れ先に支払うものである。したがって本来、これらの両勘定はここに設定する必要はないかも知れない。しかし、備忘のためもあり、ここに設定した。

(㉒) 貸借対照表

資 産 の 部			負 債・資 本 の 部		
科 目	金 額	摘 要	科 目	金 額	摘 要
現 金			買 掛 金		
普 通 預 金			未 払 金		
当 座 預 金			未収出資金用借入金		
定 期 預 金			その他借入金		
飼養管理賦課金 未収金			仮 受 金		
員外余勢未収金					
員内余勢未収金			減価償却引当金		
株内交配未収金					
その他未収金			出 資 金		
未 収 出 資 金					
立 替 金			未 払 分 配 金		
			任 意 積 立 金		
種 牡 馬			繰 越 利 益 金		
当 期 損 失			当 期 利 益		
合 計			合 計		

③ 貸借対照表勘定；以上に述べた独立化操作に基づき、資産、負債、資本等の勘定は表2(㉒)で示すようなものが設定されよう。すでに述べたように、個別軽種馬飼養経営の立場からはシンジケートは単なる生産手段の共同所有・共同利用組織にはかならない。したがってこれへの加入の際購入される「株」は、共同所有生産手段の加入者自身の持ち分を示す。したがって個別軽種馬飼養経営の立場からは、この株自体の減価償却が可能である。しかし、シンジケートが個別軽種馬飼養経営から独立する場合には、この株の購入はそのシンジケートの所有・利用権確保のための出資と理解されるべきである。そしてシンジケートは、この出資金をもとに資産を調達し、活動を開始すると理解されるべきである。そこで、資本勘定に株から構成される「出資金」を設定した。すなわち、その設立経緯、権利関係、資産調達資金関係などを明示するものとして資本勘定に「出資金」を設定した。また、企業会計原則のいわゆる総合主義の立場から¹²⁾、負債勘定に固定資産にかかわる「減価償却引当金」を設定した。

④ 利益金処分案；そして、以上に述べた独立化操作に基づいて利益金処分案（欠損金処理案）の様式を示したものが表2(㉒)である。利益金処分案では前期からの繰越利益金と損益計

熊谷 宏：農業共同利用組織の会計様式に関する考察

(イ) 利益金処分案（欠損金処理案）

I. 当期末処分利益金（当期末処理欠損金）

繰越利益金 当期利益		繰越欠損金 当期損失	
計		計	

II. 利益処分案

1. 配当金

- 1) 株内交配利用高配当
- 2) 構成員所有株当たり定額配当

2. 未払分配金

3. 任意積立金

4. 次年度への繰越金

III. 欠損金処理案

1. 未払分配金取りくずし額

2. 積立金取りくずし額

3. 負担額

- 1) 株内交配利用高配当（マイナスの負担）
- 2) 構成員所有株当たり定額負担

4. 次年度への繰越欠損金

算書で計算される当期利益の合計額が対象になり、欠損金処理案では前期からの繰越欠損金と当期損失の合計が対象になる。なお、配当については商法¹³⁾、農業協同組合法¹⁴⁾などには種々の規定があるが、シンジケートは任意組合なのでこれらの規定にとらわれない。

3) 納税申告上の調整

ところで、個々の軽種馬飼養経営は表 2 (イ) で示される利益金処分（欠損金処理）に基づいて直ちにシンジケートにかかわる自己の所得を計算し、納税申告をなすわけにはゆかない。次のような調整が必要になる。 (式項目中の () の内記号は表 2 に示されている記号。)

A) 収入への計上事項

$$\text{① シンジケートからの当期収入} = \frac{\text{当期利益(ト)} - \text{株内交配収入(イ)} - \text{飼養管理賦課金収入(ニ)} + \text{未収出資用借入金支払利息(ロ)} - \text{その他受取利息(ハ)} + \text{減価償却費(イ)}}{\text{構成株数}} \times \text{持株数}$$

$$\text{② シンジケートからの受取利息収入} = \frac{\text{その他受取利息(ハ)}}{\text{構成株数}} \times \text{持株数}$$

B) 経費への計上事項

$$\text{① シンジケートの減価償却費} = \frac{\text{減価償却費(イ)}}{\text{構成株数}} \times \text{持株数}$$

$$\text{② シンジケートへの未払出資金借入支払利息} = \frac{\text{未収出資用借入金預り利息(ロ)}}{\text{構成株数}} \times \text{持株数}$$

- 9) 黒沢清編『会計学』第2章, 青林書院新社刊, 昭和43年, および木内佳市著『企業会計の一般原則』, 税務経理協会刊, 昭和44年, を参照。
- 10) 「商法」第281条, 第282条, 第283条を参照。
- 11) 「農業協同組合法」第39条, 第72条13項を参照。
- 12) 黒沢清編『前掲書』第2章。
- 13) 「商法」第290条を参照。
- 14) 「農業協同組合法」第52条を参照。

参 考 文 献 (以上の注) に示したほかの主要なもの)

- 1) 中野英男著『税務会計論』, 中央経済社刊, 昭和50年。
- 2) 高山茂之監修『記帳開始の手引』, 大蔵税務協会刊, 昭和55年。
- 4) 高山茂之監修『決算と申告のし方』, 大蔵税務協会刊, 昭和55年。
- 5) 阿部亮耳著『農業経営複式簿記』, 明文書房刊, 昭和55年。
- 6) 沼田嘉穂著『会計教科書』, 同文館刊, 昭和42年。
- 7) 桑原正信他監修『農協の経営管理』, 家の光協会刊, 昭和50年。

(附) なお, 本稿は, 中央畜産会からの依頼によって筆者が実施した「シンジケートに関する実態調査」の一部を材料としてとりまとめたものである。また, 本調査の過程で, 札幌国税局, 苫小牧税務署, 浦河税務署の担当者などから有益な示唆を得た。