

# 協業経営の解散と会計処理

——農事組合法人 H 農場の事例的考察——

桂 利 夫

## 1 はじめに

協業経営設立の背後には今日まで数多くの解散事例が存在するわけであるが、解散過程の経緯や、とりわけ清算会計処理の実態考察はややもすると看過されがちである。その理由は、解散に伴う残余財産の配分、あるいは累積欠損の補填や負債弁済のための新たな負担をめぐる構成員間のトラブル、あるいは課税対策のための会計処理など第三者に公開し難い特殊事情が内在していたためかとも考えられる。しかしながら、法人解散に伴う財務処理、いわゆる清算会計は、組織の解散手続を円滑に推進し、かつ残余財産を構成員間に公正な分配を期すうえに欠かすことができない重要な役割をもつものである。

本稿の目的は以上のような解散時における会計処理の重要性に鑑み、ともすれば疎そかになりがちなこの種研究の一事例として、農事組合法人の解散の実務および会計実態を明らかにしようとするものである。考察の対象は、昭和61年7月、26年間の長期にわたり存続した農事組合法人 H 農場(酪農協業経営)<sup>1)</sup>の解散事例によるものであるが、その清算会計は内容的に特殊なものであり、一般的な農事組合法人の解散に妥当するものでないことを断っておきたい。

- 1) H農場経営の詳細については、拙稿「協業経営の創設・展開・解散に関する考察」『農業計算学研究』第20号1988.3参照

## 2 農事組合法人の解散および清算

### 1) 農事組合法人の解散

農事組合法人の解散理由は種々多様であるが、まず解散理由と裏腹な関係にある法的な設立要件をみておきたい。農業における法人組織には農協法の規定(第2章の2)により組織される農事組合法人と、商法および有限会社法によって組織される会社法人とがあるが、農地または採草放牧地を利用して生産活動を営む事業体は農地法に定める農業生産法人の要件を満たさねばならない。つまり農地法第2条7では「農業生産法人とは農事組合法人、合名会社、

合資会社、有限会社で次に掲げる要件のすべてを満たしているものをいう」と規定しており、その要件として次の3項目を掲げている。

①事業要件

その法人の事業が農業およびこれらに付帯する事業に限定される。

②構成員要件

その法人の組員または社員は、法人に対する農地の提供者であるか、または労働の提供者であること。

③経営責任者要件

その法人の常時従事者たる構成員が、組合法人にあつては理事、合名会社・合資会社にあつては業務執行権を有する社員、有限会社にあつては取締役の数の過半数を占めること。

このように農地を生産基盤とする法人にあつては、まず上記法的規制が存在するわけであるが、同時に農事組合法人にあつては農業協同組合法の、会社法人にあつては商法または有限会社法の、それぞれの根拠法に従わねばならない<sup>2)</sup>。

まず、農業協同組合法に規定する農事組合法人の解散事由をみると、①総会の決議、②組合の合併、③組合の破産、④存立時期の満了、⑤行政庁の解散命令（法の規定に違反した場合）（農協法64条）、⑥組員が5人未満になった時（同法72条17）の6項目が掲げられている。また、商法および有限会社法の会社の解散事由については省略するが、一部表現を異にするに留り、上記農事組合法人のそれと大差はない。

ところで、農事組合法人の解散とは、どのような手続きで、どのような措置が講ぜられるかをみておこう。まず法人の解散とは、生産活動を停止し、法人に属する一切の財産を整理処分することである。具体的には、各種資産を現金化し、負債を弁済し、残余財産（最終的には現金・預貯金）を構成員に分配し、最後に法人の清算完了の登記をすることによって農業生産法人を消滅させる事である。これら一切の業務を清算事務と言い、清算事務を取扱う者が清算人である。

清算人は法人解散後の、すなわち清算法人の代表者であり、有限会社の場合は通常取締役がこれに当るが、農事組合法人の場合は理事の中から3~4名が総会において選任され清算業務を執行する。

## 2) 農事組合法人の清算

清算人は上述のように、法人の解散から清算完了にいたるまでの広範な清算事務を義務づけられるが、その業務内容はおよそ次のとおりである<sup>3)</sup>。まず、簿記会計業務としては、

- ①財産目録および清算開始貸借対照表の作成。
- ②諸帳簿を閉鎖し、別に清算帳簿を備える。
- ③資産の換価（売却価値）および負債の弁済。

④清算結了貸借対照表および清算損益計算書の作成。

⑤残余財産の構成員への配分。

なお清算付帯業務としては次のようなものがある。

⑥債権申出の公告・催告。

⑦解散および清算人の就任、清算結了および資産譲渡等の登記。

⑧行政庁への解散および清算結了の届出。

⑨その他税務申告など。

上記①の清算開始貸借対照表は、清算会計の出発点をなすものであるから、清算人は就任後速やかに作成しなくてはならない。その目的は「清算開始の時点における正確な財産の額を計算表示することが任務であり、したがって、換金性のない繰延資産等は貸借対照表能力を認められない<sup>4)</sup>」ということである。つまり解散前の貸借対照表をそのまま継承するものではなく、資産の評価原則も処分価額により再評価されることになる。農事組合法人での処分価評価は、通常第三者（専門家）に委ねられることが多いが、一般企業の場合と同様に土地以外の資産、特に農舎や構築物など移転による再利用不能な資産は、殆どその価値は認められないことが多い。なお、作成後は総会に提出して、その承認を受けなければならない。

②および③については、清算期間における資産の換価の実態とそれに伴う損益や、清算事務に関する諸経費を把握する。

④の清算結了貸借対照表および清算損益計算書は、すべての清算会計完了後の残余財産額、すなわち出資者への配分可能額と清算期間に発生した損益を表示するものであり、いずれも②および③から作成できる。清算期間が1会計期間を越えて長期にわたる場合には、清算完了に至るまで各決算期ごとに清算財務諸表（清算貸借対照表および清算損益計算書）を作成し、結了財務諸表と同様に総会に提出して組合員の承認を受けなければならない。

⑤残余財産の構成員への配分は、通常出資の払戻しと利益剰余金の配分に当てられるが、後者の配分は出資額または出資口数の割合によって行われ、すべての清算会計は完結する。同時に清算結了登記が行われることによって農業生産法人は消滅することになる。

⑥債権申出の公告・催告については、清算人は就任の日より2カ月以内に少なくとも3回の公告（新聞公告、または小規模な農業法人の場合は農場正面に解散の公示文書を張出し、証拠写真を残す）を以って債権者に対し一定の期間内に債権請求の申出をなすべきことを催告する。また、知れたる債権者には、請求の申出を文書にて催告しなければならない（民79条）。なお清算人は債権者から債告状の受領書を受け取り、催告証拠書類として保管しなければならない。

その他清算人は、随時清算人会議を開き、資産処分案の作成やその執行についての協議を必要とする。なお清算人は解散に伴う各種登記や行政庁への届出を、法に定める所定の期日までに遅滞なく遂行しなくてはならない。

- 2) 農業協同組合法 62条~72条, 有限会社法 69条~75条。
- 3) 黒沢・阪本・久保田監修『会計ハンドブック』中央経済社, 昭51.12, 433頁。
- 4) 同 上 576頁より引用。

### 3 農事組合法人H農場の解散事例

#### 1) H農場解散の経緯

当農場は昭和61年7月末日をもって、創設以来26年間の長期にわたる協業経営の幕を下ろした。その理由を農事組合法人解散届けに見ると、「昨年来、組合員の老令化と一部組合員の病気により作業不能と相成り、後継作業員の不足により、今回、組合を解散することとなりました」ということである。昭和35年2月協業経営創設以来、細々としてはあったが今日まで協業経営を支えてきた構成員の弛まぬ努力、我慢、そして何処にも劣らぬ団結精神も、老令化や病気には勝てなかったという他はない。時に、最年長者であるリーダーの年令は65才であって、年令的に未だ余力はあるが、解散前に大病を患い就業できなくなったことが最大の理由である。

上記解散理由を前述の農事組合法人の解散事由に適用させると、①総会の決議に該当するものである。なお当農場の組合員数は8名(4農家・各戸夫婦2人)であって、⑥の組合員数の制約(5人未満)には抵触しない。

当農場の過去における年々の経営成果をみると、その生産性は低く、かつ每期多額の累積赤字を抱えて、幾度か財政的破綻による解散の危機を内包していたと言っても過言でない<sup>5)</sup>。当農場における経営不振の要因としては、造成畑という土地条件の劣悪さとそれが齊らず自給飼料生産の停滞、年々の経営成果の不振と資本蓄積の不備、リーダーを中心とする構成員の経営に対する安全性・堅実性優先志向など農村社会特有の保守的対応、その対応が齊らず資金借入れの抑制ないし近代化設備導入の立遅れ、さらに協業経営の宿命ともいえるべき全般的な生産効率の低さなどが指摘されよう。

にも拘らず、当農場経営が今日まで維持・継続できたのは、上述のごとく構成員の努力・我慢そして団結力にこそ認められる。例えば、全期にわたる低賃金(構成員に対する支払い賃金水準は各期とも雇用賃金の70%~90%に留まっている)に対する我慢、また全期間、出資配当が一度も行われなかったことに対する辛抱など、協業経営の維持発展を希う構成員の並々ならぬ努力が経営を支えてきたのである。

さて、当農場の解散案が組合員総会で審議され、承認されたのは61年2月中旬であり、2月末日をもって総ての生産活動を停止した。農事組合法人としての法的な解散期日は7月31日であるが、それに先だち、解散日までに換金容易な一部資産(乳牛および飼料・肥料)の売却処分および負債の返済が行われた。まず乳牛は、生産活動停止に伴い即刻売却処分を行

桂 利夫：協業経営の解散と会計処理

なわねばならず、2月28日、飼養乳牛全頭(36頭)が競売にかけられ近隣の酪農業者に引取られた。他方、乳牛売却収入(905万円)でもって、長期借入金および買掛金、未払金等、すべての外部負債に対する弁済が行われている。なお売却牛36頭のうち10頭は、個人酪農経営を希望する構成員の一人O氏<sup>9)</sup>の買取りがみられ、同様に飼料、肥料類も同氏が買取っている。

表1 損益計算書

(昭和61.1.1)  
(昭和61.7.31)

損失の部		利益の部	
	円		円
飼料費	1,238,575	牛乳売上	2,801,359
家畜衛生費	85,900	子牛売上	261,800
種付料	10,200	利子配当	2,986
諸材料費	1,030	乳牛売却益	1,932,158
光熱水道費	110,416	雑収入	1,933,168
農機具費	46,910		
成員労賃	811,576		
業務費	35,780		
施設修繕費	2,365		
負債利息	182,865		
租税公課	84,490		
乳牛売却損	441,335		
建物減価償却費	190,030		
農具減価償却費	432,230		
備品減価償却費	12,000		
雑費	8,318		
当期純利益	3,237,451		
	6,931,471		6,931,471

表2 貸借対照表

(昭和61.7.31現在)

資産の部		負債・資本の部	
	円		円
現金・預貯金	4,148,293	(負債)	
土地	2,632,530	借入金	8,290,885
建物・構築物	10,424,917	(資本)	
減価償却累計額	△ 4,732,980	出資金	4,128,000
農具・車輛	9,157,920	繰越利益	247,591
減価償却累計額	△ 6,097,273	当期純利益	3,237,451
備品	462,750		
減価償却累計額	△ 354,230		
外部(農協)出資金	262,000		
	15,903,927		15,903,927

以上から、組員総会（解散総会）に提出された解散事業年度（解散時まで）の「損益計算書」および「貸借対照表」を示せば、表1・表2のとおりである（財産目録は省略）。

表1の損益計算書は61年1月1日から7月31日解散時までの損益を示すものであり、内容的には2月末日営業停止時までの営業損益と、営業停止後の一部資産処分損益を表す。乳牛売却については、帳簿価額より高価に売却した場合にはその差額を「乳牛売却益」として利益の部に、安価に売却した場合にはその差額を「乳牛売却損」として損失の部に計上されている。他方、貸借対照表は、7月31日現在の解散時における資産および負債・資本の在在を示すもので、既に処分された乳牛および棚卸資産は残っていない。なお負債額829万円はすべて構成員からの借入金であり、外部負債は前述のとおり返済済みである。

- 5) 詳細は前出1)を参照。
- 6) O氏は当農場の飼養牛10頭を買取り、また同農場の建物・構築物・大農具については買取人（構成員4戸が共有で買取る）から賃借して、同農場において個人酪農経営を営む。

## 2) H農場の解散スケジュール

当農場の具体的な解散業務を日次順に示すと次のとおりである。

- 61年7月20日 理事会 組合解散についての審議。
- 7月31日 組員総会 ①組合解散決議、②清算人選任（4名）、③財産処分方法の基本方針の決定。
- 8月4日 組合解散および清算人就任の登記（解散日より2週間以内）。
- 8月4日 行政庁（県）への解散届（解散日より2週間以内）。
- 8月20日 組員総会 ①解散事業年度（1月1日～7月31日）の財務報告および承認、②財産処分方法の審議。
- 7/31～9/30 解散の公告・催告（解散日より2カ月間以内に3回）。
- 11月30日 清算人会議 ①財産の処分案作成、②清算開始貸借対照表および評価損益計算書の作成。
- 12月10日 組員総会 ①財産の処分案の承認、②清算開始貸借対照および評価損益計算書の承認。
- 12月10日 財産の売却処分 所有権移転登記（但し一部土地の移転登記未了）。
- 62年1月30日 組員総会 ①清算貸借対照表および清算損益計算書（期末—清算中—の財務報告）の承認。
- 5月28日 組員総会 ①清算結了貸借対照表および清算損益計算書の承認、②残余財産処分の決定。
- 5月29日 清算結了の登記および行政庁への届出（清算結了より2週間以内）。
- H農場の解散スケジュールの輪郭はおおむね以上のとおりであり、解散決議から清算結了

登記および行政庁への届け出まで約10カ月を以って清算事務は完了している。なお清算人は上記解散の付帯事務として、解散時までの事業年度所得申告および残余財産確定時の清算所得確定申告を行わねばならない。

### 3) 清算開始貸借対照表および損益計算書

清算人が就任後まず手掛けねばならぬ業務は、清算開始時点における財産目録および清算開始貸借対照表の作成である。清算開始貸借対照表は既述のごとく、清算法人のすべての財産を処分価により再評価しなくてはならない。

当農場の場合、再評価の対象となる主たる資産は土地、建物・構築物、大農具・車輛および若干の備品等である。これら資産の処分価評価については、本来、各物件がもつ経済的・機能的価値とは係りなく、売却処分を前提とした価値評価を行うものであるが、それには各物件の再利用機会の有無が重要な決め手になる。さらに協業経営にあつては、資産の売却対象が不特定な第三者か、あるいは利害を一にする構成員であるかによって評価態度は異なるであろう。例えば、農場に定着した農舎およびサイロなど構築物については、第三者にとって再利用価値は殆ど認められず、また土地については、売却対象が第三者である場合には市価評価が妥当であるが、構成員を対象とする場合には課税額（法人税）および金銭授受の面で、むしろ低評価であることが望ましい場合もある。

処分価評価による価値判断は、上記のようにさまざまな対応がみられるが、当農場の場合には第三者に譲渡することなく、残されたすべての有形資産を構成員（4名の共有名義）に売却し、現状のまま再利用するという条件で、第三者（農協中央会顧問税理士）によって再評価されたわけである。以下、評価方法を簡単に記しておく。

当農場の評価対象となる所有土地は、農舎および放牧場15アール、飼料畑411アールの計426アールである。但し当農場用地の評価上の特殊性として、①当農場が開拓地であるがために、台帳地目は原野（306アール）および山林（120アール）であること。②農場が自然公園指定地域内にあるため、農用地または公的用途以外の土地利用制限が存在し、他用途への転用が閉ざされていること。これらの土地条件の特殊性が土地低評価の大きな要因となる。以上により当農場用地の時価評価は、固定資産課税台帳地目の原野および山林の適用を受け、総面積426アールで445.6万円と査定されている<sup>7)</sup>。10アール換算では104,000円という低評価である。また上記査定額と帳簿価額263.3万円の差額として182.3万円の再評価益が生じたことになる。

建物および構築物の再評価については、償却済、未償却の如何に係りなく、再評価時点において利用中のものは少額物件を除きすべて評価の対象となっている。建物および構築物の再評価合計額は412.6万円であり、帳簿価額569.2万円と比較すると156.6万円の再評価損失を招いたことになる。

表3 清算開始貸借対照表

(昭61年11月30日現在)

資産の部		負債資本の部	
	円		円
現金・預貯金	4,148,293	(負債)	
土地	4,456,000	借入金	8,290,885
建物・構築物	4,126,000	(資本)	
農具・車輛	2,366,860	出資金	4,128,000
備品	20,000	繰越利益	3,485,042
外部出資金	262,000	評価損失	△524,774
	15,379,653		15,379,153

表4 評価損益計算書

(昭61年11月30日)

		円	
建物・構築物評価損	1,565,937	土地評価益	1,823,470
農具・車輛評価損	693,787	評価損失	524,774
備品評価損	88,520		
	2,348,244		2,348,244

注) 当農場の「清算開始貸借対照表」成作日は昭和61年11月30日であるが、本来清算人は遅滞なく清算開始財産目録および貸借対照表を作成して組合員総会の承認を受ける必要がある(商419)。

農具および車輛については、現在使用中のものは償却済、未償却の如何を問わずすべて評価対象となっている。まず償却済物件は、帳簿上の残存価額に係りなく、すべて取得価額の5%で評価されている。残存価額は通常、取得価額の10%計上されているので、その半額で再評価したことになる。また償却中の物件についてはすべて帳簿価額の50%で評価されている。但し、調達後間もない新品状態にある物件についてのみ85%で評価されている。農具および車輛の再評価合計額は236.7万円であり、帳簿価額306.1万円に比し69.4万円の再評価損がみられる。なお備品についても同様にして再評価したところ、その評価額は2万円であり、帳簿価額10.9万円に比し8.9万円の再評価損が発生したことになる。

当農場では、上記資産の他に再評価を必要とする資産および負債は存在しない。したがって以上の再評価の結果から、清算事務の出発点となる「清算開始貸借対照表」および再評価による「評価損益計算書」を作成すると表3および表4のとおりである。

「清算開始貸借対照表」にみられるごとく、当農場再評価による評価損失は524,774円となり、その詳細は「評価損益計算書」のとおりである。なお、評価損失は「表2」と「表3」の差額として算出されるものである。

#### 4) 資産の売却処分



農場資産の売却処分（換価）は清算人に課せられた最重要業務である。以下は「清算開始貸借対照表」に示された各種資産がどのように処分されたかを紹介しておく。

当農場の土地処分方法に関しは3つの試案がみられた。第1は、他用途目的への転用地として第三者により高価に売却すること。第2は自然公園指定地であるため、公共の施設用地として売却すること。第3は構成員自身に売却すること、である。しかし1)については既述のように、当農場が自然公園地域の指定を受け他用途目的の売却は閉ざされており、2)については売却規制は無いが現実的な売却対象がないこと、などがあげられ、結果的に3)の構成員自身への売却措置がとられたのである<sup>8)</sup>。

構成員は解散後それぞれの個別経営に復帰するに当たり、個別経営の規模拡大の一助として持分の分配を期待する者がいたであろうが、他方では、個別分配（1戸平均約90アール）が行われた場合に、兼業化が進んでる当地域農業の現状からみて、これらの畑地を将来どのように活用し管理してゆくかについての戸惑があったことが想像できる。土地処分をめぐるこのような情勢の下で、一構成員O氏（清算人代表と同一人物）の個別経営による農場施設継承案が芽生え、これを支援するための暫定的処分方法として、次のような措置がとられた。

土地処分の具体的内容は、全農場面積426アールのうち、現物出資としての土地提供面積16アールを当該現物出資者に売却し、残る410アールはO氏を含む構成員4名に共有名義（各人持分4分の1）として売却されている。売却額は双方とも前記再評価額によるものである。売却に当っては61年12月10日、農場売主（清算人代表O氏）と買主（構成員4名）との間に売買契約書が交され、即日売買完了、所有権移転登記が行われている。また建物・構築物・農具・車輛および備品についても土地と同様に、同日日付で売主と構成員の間に売買契約が交され、4名の共有資産として売却されている。

以上のごとくして、土地をはじめとする有形資産は悉く法人資産から構成員4名の共有財産となり、個別酪農経営主O氏は、改めて本人をも含む4名の構成員との間で賃貸借契約を交し、各種資産の借与を受け、O氏の個人経営による酪農経営の発足がみられたわけである。

法人および構成員間の資産売買に伴う代価の授受は、法人解散後は構成員といえども法的に第三者同様に扱われねばならず、内部的な書面による振替操作ではなく現金の授受を必要とするので注意しなくてはならない。なお前記「清算開始貸借対照表」作成時における資産再評価額は、こうした構成員への一括売却およびO氏の個人経営による資産再利用を前提としたものであって、これら資産処分に当たっての換価損益は発生しない。

##### 5) 清算結了貸借対照表および損益計算書

清算の対象となる有形・無形すべての資産を現金化し、また外部および内部構成員に対するすべての債務を弁済すれば、最終的に構成員に対する分配可能額を残余財産として求めることができる。この最終的清算結果を示したのが、表5「清算結了貸借対照表」および表6「清

農業計算学研究 第21号

表5 清算結了貸借対照表

(昭和62年5月28日)

資産(残余財産)の部		資本(清算)の部	
現金・預貯金	5,911,442	出資金	4,128,000
		繰越利益金	2,960,268
		清算損失	△1,176,826
	5,911,442		5,911,442

表6 清算損益計算書

(昭61年7月31日  
昭62年5月28日)

租税公課	1,008,750	利子配当収入	78,554
登記関係費	33,500	雑収入	6,870
事務費	150,000	清算損失	1,176,826
接待費	70,000		
	1,262,250		1,262,250

注) 清算期間が会計期間(期末12月31日)を越え長期に及んでいるので、12月末決算期にも中間的な清算財務諸表が作成され審議されているが、紙幅の関係で省略する。

算損益計算書」である。

「清算結了貸借対照表」の資産の部には、もはや現金および預貯金以外の資産はなく、分配可能額としての残余財産額のみが示される。他方、資本の部には、残余財産の分配対象となる出資金および清算剰余金が示されており、これらにより、具体的な剰余金処分方法が審議される。また「清算損益計算書」は、清算開始時から清算完了時にいたる間の清算諸経費および益金が示され、清算に係わる損益が計算される。その内容は解散事業年度純利益および清算完了時の残余利益に対する法人税およびその他諸税、資産譲渡に係わる登記関係経費、その他事務費・接待費などが損失の部に計上され、他方、利益の部には、組合出資金、預貯金解約時に発生した利子・配当収入および少額の雑益が計上され、差し引き1,176,826円の清算損失が算出されてある。

さて、以上によって残余財産5,911,442円が求められ、これを組合員総会に提出し同処分方法を協議した結果、つぎにより構成員への配分を行うこととなった。まず、残余財産のうち、構成員出資額412.8万円の払い戻しを行い、残る清算(利益)剰余金1,783,442円(繰越利益-清算損失)については、出資配当金として出資口数によって4名に分配した。以上ですべての清算事務は完了し、62年5月29日清算結了登記を行うことによって、26年間にわたる農業生産法人H農場は完全に消滅したのである。

- 7) 土地評価は自然公園指定用地のため市価評価を避け、相続税評価額の2倍の額をもって時価評価額におき替えている。これは税法上の最低限度額とみてよい。なお、相続税評価額の固定資産台帳価額に対する倍率は、山林・原野6.7倍、畑4.1倍、宅地2.4倍である。
- 8) 農業生産法人の解散に当たって法人が所有する農地においては、一定猶予期間後も三つの設立要件を満たさぬ場合には、最終的に国家買収の対象となる。但し、その法人が未墾地を取得して農地等としたものなどは買収から除外される（農地法15条の2）。なお当農場土地は「但し」書き条項の適用を受ける。

#### 4 会計処理に関する検討

最後に当農場の清算会計を顧りみて、注意すべき点を二、三指摘しておきたい。

##### (1) 残余財産の算出について

当農場の清算にあたって最後に残された残余財産は約590万円であり、うち利益剰余金は約180万円である。このことは僅少なながらも構成員に対する配当を可能にし、清算事務を円滑に遂行せしめた。しかしながら、この残余財産額は清算資産が外部の第三者に処分されない限り絶対的なものでなく、「清算開始貸借対照表」の処分価評価の態度によって如何様にも変るものであることを見逃してならない。つまり、①林地としての低評価、②自然公園指定地つまり転用不可用地としての低評価、③構成員への転売による低評価、④農場施設の現状再利用による高評価、これらの条件が各物件ごとに現実の処分価額よりも、あるいは高く、あるいは低く再評価された結果であることを注意すべきである。

##### (2) 利益剰余金の分配方法について

利益剰余金の分配方法は全額出資配当に当てられ、出資口数により比例配分されたことは前述したとおりである。つまり利益剰余金は悉く資本に帰属するがごとき措置がとれたのであるが、この背景には当農場創設以来、一度も出資配当ができなかった事に対する配慮があったことと考えられる。しかし当農場の維持・運営を長期にわたり支えてきたのは、無配当という資本の犠牲のみならず、低賃金（雇用労賃の70～90%水準）によく耐え抜いた構成員労働の貢献を見逃してはならず、この両者の貢献度による剰余金分配をなすべきではなかったかということである。このことは、農協法においても農事組合法人の剰余金の分配方法として、出資配当のみならず利用分量配当、従事分量配当を指摘（農協法第72の15）しており、出資配当のみを追求する会社組織の分配方式と異なるところである。ただし、農協法にみられる剰余金分配理念に関連して、再度当農場の処分方法を顧みるならば、出資配当として1戸当り44.6万円の現金授受があつたけれども、この他に低評価による土地・その他有形資産の取得があり、この低評価による含資産的価値額を正当に評価するならば、過去における低賃金を補填して猶余りあるものがあるかも知れない。

##### (3) 出役に対する報酬の平等性

構成員間の出資口数は略均等であるのに対し、出役労働日数にはかなりの相違がみられる。特に経営不振年次の賃金ベース引下げは出役日数の多寡により、あるいは年次によって構成員間の平等性が損われてきたきらいがある。この欠陥を是正し、平等性をより高めるためには、各年次における支払賃金水準を当該地域の適正な賃金水準で見積り、財政的に支払困難な場合には、見積り額と実支払額の差は構成員への未払勘定で処理することが望ましいのではないか。このことは清算時における不平等性を回避するのみならず、各事業年度の適正な経営成果を算出するうえに正しい措置と考えられる。

#### (4) 法人の解散と清算資金

解散後の清算業務を円滑に推進するためには多額の清算資金を必要とする。例えば負債返済充当金や清算事務のための資金等である。解散時において、清算資産の中に流動性の高い資産や預貯金等の蓄積がない場合には、構成員から清算のための新たな金銭的負担を招くことになろう。しかも解散時における金銭的負担はしばしば構成員の協力が得られず、トラブルをひき起こし、清算事務を停滞もしくは中断に追込むような状態を招くことが多い。

当農場の場合はさいわい、乳牛を即売することによって清算資金を得、円滑に清算業務を完結させた数少ない事例とみるべきであろう。しかし一般論としては、解散に先がけ、清算資金はいうまでもなく諸々の資金対策を平素から心掛け構じるべきであることを、当農場の解散は示唆するものであった。

## 5 む す び

本稿は、当農業計算学研究第20号に掲載された「協業経営の創設・展開・解散に関する考察」の続編として、特に解散業務に焦点をしばらく考察したものである。農業生産法人の解散手続きは、農事組合法人にあつては農協法の、有限会社にあつては有限会社法の規定に準拠して行わねばならず、当農場の清算会計実態考察も、これら法的手続論に準拠して行ったものであり、したがって、清算会計処理方法をめぐっての問題点を問うものではない。むしろ本考察の意義は、容易にかいこうし得ない協業経営の解散実態を把握し認識し得たことにある。

当農場解散に伴う清算会計業務は既に考察したごとく極めて円滑に遂行されたけれども、過去における構成員の犠牲的貢献度を考えた場合、清算剰余金の分配方法及び分配額は構成員にとって決して満足できるものではなかったであろう。このたびの解散を決議するに当たって、リーダーの心中には、このような構成員の犠牲的貢献に対して如何に報いるべきかという構想が秘められていたのである。実現しなかったが参考までにその構想を付記しておく。

①利益剰余金のうち60%を従事者配当に充当する。配当方法は農場事業に従事した年月数

桂 利夫：協業経営の解散と会計処理

による。但し最初の3カ年間（創設期の貢献度を勘案）は倍額とする。

②利益剰余金の40%を出資配当に充当する。配当は出資金額比による。但し出資配当額は出資額の3倍以内とし、なお残額ある場合は従事者配当に当てる。