

# 農産物の費用収益対応について

阿 部 亮 耳

## 1 は し が き

費用収益対応の原則は財務会計において期間損益計算の上で一般に認められた原則であることは、改めていうまでもない<sup>1)</sup>。費用収益の対応については個別的な対応と期間的な対応とに区別することができ、費用について生産物費用 (Product Cost) と期間費用 (Period Cost) とに区分されうる。

農産物についてその Product Cost としての対応は農業の特性を示すものとして諸種の論議があるが、筆者はすでに動態論の立場から費用と収益の対応を呈示し、単年度の農産物については、原価と販売収益との個別対応を示し<sup>2)</sup>、長期を要する農産物については、期間損益計算における収益の把握として増価増殖についてこれを論じた<sup>3)</sup>。ただ複式簿記の具体的な仕訳等についてはこれを示していない点もあったので、曖昧に放置されたところがあると思われる。本稿ではこれらの点を明らかにすると共に、最近の論議を省みて、農産物について費用収益対応の原則は収益がまず決定されて、それと対応して費用を限定するか、逆にまず費用を決定して、それと対応して収益を限定するかを考察することとする。

## 2 単年性作物の費用と収益との対応

通常期間損益計算における費用と収益との対応については、まず期間収益を確定した後、これに対応する費用を確定する。この点については農産物も一年生の作物については変りはない。たとえば稲作について収穫後、玄米が販売され、その引渡しが行なわれた時に販売基準に従って収益としてその価額を計上する。すなわち、

(売 掛 金) ×× (玄 米 売 上) ××

現金が後日代金として入金したとき

(現 金) ×× (売 掛 金) ××

なる仕訳をすることはいうまでもない。なお売掛金については期末に経験上の貸倒の比率を見積もり、通常つぎのような引当金を設定する。

(貸 倒 償 却) ×× (貸 倒 引 当 金) ××

さらに、実際に貸倒れの発生した時に

(貸倒引当金) ×× (売掛金) ××

とするが、売掛金は現金と等価物として収益の実現を確認しえたものである。

叙上の販売基準に対し、農産物の販売後現金入手の時にはじめて収益として認識する現金基準は、農業者が実務上しばしば行なっているところである。すなわち

(現金) ×× (玄米売上) ××

しかしこの場合においても仕訳を2度繰返す手間を1度省くだけのことで、農業者も収益自体は販売引渡しと同時にこれを認識していることに変わりはない。ゆえに年度末決算時のみ掛代金を収益として認識し記帳する実務が行なわれるが、これを筆者は半発生主義に属するものとする<sup>4)</sup>。いずれにしても農産物の販売時に当ってそれと同時に、収益と等価の借方記入が現金またはその等価物によって確認テストされうということが眼目であり、これに対応する生産物の費用を個別に対応せしめうるものである。

ところが以上の販売基準に対して、農産物については収穫基準 (Crop basis) を認める考え方がある。「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」の二、実現主義の原則の適用の中、附記(2)生産基準について、「生産基準は、一般の商工業においては、収益認識の基準として認められていないが、取引慣行上将来における収益実現の確率が特に大なる場合には、生産物の販売遂行による引渡の完了にさきだち、その生産完成と同時に、それに含まれた収益を適正な比率で計上することが認められる。たとえば、農業経営における主要作物の収穫の場合には、公定価格制のもとでは価格予想が完全であるから、収穫高を公定価格に換算することにより、販売引渡にさきだち売上収益を計上することができる。」としている。

生産基準は一般的には販売基準からの離脱であるが、この場合に収益実現のテストと背馳しないという根拠は、米のような重要農産物については公定価格によって何時いかなる時でもその価格で買取られるということが保証されていることにある。収益の実現はこの場合一種の契約生産ともみられるし、米の収穫は現金等価物の獲得というテストともほぼ等しいと考えられていることである。その最たるものが地金の生産であることはしばしば指摘された通りである<sup>5)</sup>。

この収穫基準の場合、収穫時につきの仕訳を行ない収益が計上される。

(玄米) ×× (稲作収穫収益) ××

この場合の収益額は「公定販売価格差引販売手数料、運賃等」であり、借方の玄米は現金との等価物として考えられているので、後に玄米の売却引渡しが行なわれても

(現金) ×× (玄米) ××

と単なる資産の交換に止まるにすぎないはずである。もしかりに売却時に損益を生ずるならば、それは別個の損益として

(現金) ×× (玄米) ××

阿部亮耳：農産物の費用収益対応について

(玄米売却益) ××

あるいは

(現金) ×× (玄米) ××

(玄米売却損) ××

として改めて販売損益を次期に計上せざるをえないが、最初の期間の収穫収益と費用とに対応するものではない。

ところが、現行の所得税法では収穫基準を全般にわたっておし進めており、前述の借方項目は何等現金との等価物という保証はなくなっている。たとえば、果実を収穫貯蔵した時

(果実) ×× (果実収穫収益) ××

として、収穫時の(分離した時の)生産者販売価額によって評価される。この借方項目の果実は何等現金との等価物ではなく、後日販売された期間に必ず販売による損益を生ずるであろう。所得税法は「分離後、その農産物を販売した時には、総収入金額はその販売した価額となり、収穫時の生産者販売価格が必要経費となる。」<sup>6)</sup>と規定している。ゆえに売却時には次の仕訳を行なう

(果実収穫収益) ×× (果実売上) ××

(現金) ×× (果実) ××

これでは期間費用の収益との対応ということは崩れ去り、むしろ前年度の損益の計上を修正するのでなければならない。もっとも税法は損失の繰戻控除等を認めるのであるから期間収益費用の対応よりも、税負担の簡易なる把握と公平負担の原則を優先している。

果実は必ず収穫時の収益とされた現金等価物に代るものではない。実現主義の立場からすれば、このことは一般に現金に代る保証のない価格でもって、なお簡単に変動する時価で評価し収益として計上されることは許されないであろう。

そこで問題はしからば売却されない前の農産物の期末棚卸額はいかにすべきかということとなろう。当然のこととして収益の実現をみない農産物については原価で評価しなければならない。農産物の期首の在が高が原価で評価され、期中の生産高をこれに加えて、これから期中の出庫高が差引かれれば、残額は期末の在となる。ここで問題は期中の生産高が原価で評価されなければならないということである。期末の在庫を時価で評価し、期首期末の時価変動を含めた損益を計上するものではない。ここで販売収益に対応するものは売上原価であり、期首在の高+当期生産高-期末在が高が売上原価として計上される。これは Product Cost としての生産原価と収益との対応であり、Period Cost としての対応ではないのである。

また単年度の仕掛品である立毛についても生産基準は妥当しない。立毛にはまず時価というものがない。もし、水稻について玄米の契約栽培として、「工事進行基準」の考え方をこの短期間の作物について適用し作物の生産の進行した費用量に応じて逆に収益の発生を随時

財務会計上認める必要はない。財務会計が個別資本の運動過程を把握するものとして、 $G-W$ から $W'-G'$ の過程まで還元することに重点をおく以上、原則的には短期間の作物については、当該期間内に必ず収益の実現が1回は必ずみられるわけであり、期間費用収益の対応は、まず収益の実現によってこれを確定し、これとの対応関係にもとずいて費用を限定する方法をとるべきである。この意味から立毛は原価によって評価さるべきである。

筆者は別の機会に生産物または仕掛品の棚卸資産増減勘定を決算時に設定することを示したが<sup>7)</sup>、この勘定の意味づけについては不明瞭であったので、これを改めて定義しておく。

棚卸資産増減勘定とは、立毛、家畜、収穫農産物の期首棚卸高と期末棚卸高との差額を中間的に算出して、在高に関する損失の増減を示す勘定であり、その残額は損益勘定に振替えられる。

立毛、家畜、収穫物はすべて原価で評価されるものとするれば、期首棚卸高と期末棚卸高との比較により

- 1) 期首在高が期末在高より多ければ借方残高となり、当期の生産物の原価の発生高は同額だけ少く済んだこととなり、当期の費用の追加額を示す勘定となる。
- 2) 期首在高が期末在高より少なければ貸方残高となり、当期の生産物の原価の発生高は同額だけ次年度に繰越されることを意味し、当期費用の差引分を示す勘定で収益勘定ではない。

倉田貞氏は材料、仕掛品、製品に相当する期首、期末の棚卸高についてはそれぞれ期首棚卸高勘定、期末棚卸高勘定を設定し、期首棚卸高は損失の増加勘定、期末棚卸高は損失の差引勘定であるとした。期末棚卸高は損失の差引勘定であるから、貸方残高であっても利益の勘定ではない。また期末棚卸の評価に当ってはすべて原価によるものとし、原価が不明であってやむをえず時価を用いるとしても控え目に評価すべきであるとされる<sup>8)</sup>。

棚卸資産増減勘定はこの点では原価でもって評価が行なわれる限り、倉田氏が総額でもって示されたのとは異なるが趣旨は全く同一である。

農産物は原価が不明であるからたまたま時価のある農産物は時価をもって評価する方が簡単であるという実務上の要請があるが、しかし理論上原価を算定し得ないのではなくて、原価を算定するためには費用がかかりその算定に値いしないというにある。一たん時価を算入して収益に未実現の利益を計上する立場をとるからには、販売主義からの離脱であり、現金やその等価物による確認を得た結果ではない。単年度の作物の立毛や生産物について、これを容認する理論上の根拠はないといってよい。

もし期末の棚卸高について便宜上であれ時価によって每期評価が行なわれるものとするれば、当然仕掛品や製品について評価損益を每期計上することとなる。

加用信文氏は「複式簿記の本質は、企業における個別資本の循環の価値計算的把握」といえるので、まず第1に生産過程をもつ農業と工業との相違を、「工業生産では各種の生産過程に

おける作業順序の前後継起的関係が、いわゆる分業原理によって、同時併行的関係に置換される」ので、「生産過程…P…における財貨・用役の価値移転の計算的把握であるが、その価値移転を一定の生産物（給付）にかかわらせた原価として把握するところに工業簿記の特色がある」。これに対して、「農業複式簿記は、その生産過程…P…の計算的把握による原価計算的構造を断じてもちえない」とされる。その理由として、「各種の農産物はそれぞれの生産期間をもち、その作業順序は季節的に規制されており、工業生産におけるごとく、分業原理の導入による作業順序の前後継起的関係を同時併行的関係に置換しえがたい特殊性に基づく」とし、そのゆえに「農業資本の循環には、工業と同じく生産過程…P…を含むが、その生産過程における内部取引の原価計算的把握は困難であることから、農業複式簿記は工業簿記の特徴とする原価計算的簿記の性格をもちえない。」とする<sup>9)</sup>。

この農業複式簿記の特殊性として挙げられた加用氏の論述の基本的視点はすべて上記の点に立脚しており、その結果として立毛の評価は無意義であり、またさらに育成中の動植物の増価は農業複式簿記と離れて農林省の評価標準を用うべしという見解である。

作物の生産について、播種から収穫までは特定の期間を要し、たとえば稲作が5月から始まり10月に生産が終了する。もし冬小麦作がその年度始の1月に立毛があり、5月に収穫され、10月に再び播種が行なわれて翌年5月に収穫された場合、会計年度をかりに今暦年と一致させたとする。この会計年度の損益計算を行なうとして稲作はその生育期間が会計年度内に包摂されるから問題はない。冬小麦作は生産が途中で分断され、当年度に収穫した小麦は前年度の10月からすでに植付けられており、年度始めの立毛が5月までに成熟したもので当年度だけの成果ではなく、また当年播種された小麦の10月から12月までの費用は翌年度に収穫されるものである。すなわち、冬小麦は収穫されたものと播種されたものとは全く別のものであって、生産物への価値移転は分断されている。それゆえにこの場合には、その年度の成績を冬小麦については正しく表わすものではないというのが加用氏の主張のようである。加用氏の論旨はかかる分断された作物については、1会計年度内に1作物の生産工程が終了すべきものが終了していないので立毛の評価は無用であるというにある。

さて、まず加用氏は会計年度というものを極めて固定的に考慮している。「冬作の生産過程が一般の農業簿記の年度の期間に収まらない」という表現は、あたかも会計年度は暦年と必ず一致しなければならないかのごとくである。期間損益計算としての1年という期間は、極めて便宜的に定められた慣習によるものであり、いわんやその始めと終りを暦年に一致させる必要のないことは、改めていうまでもない。

期間損益計算は一致の原則にもとずいており全体は部分の和に等しく、全体損益計算は各期間損益計算の和に等しいということで成立しているのである。実際は1原価計算の期間をすべて損益計算に先行せしめ、生育期間と損益計算との期間が一致するかそれに包摂されざる限り

上述のごとく立毛などの評価は無意味であるというよりは、期間の区分に問題があるというべきであろう。

まず第1に冬小麦に主体をおくならば、たとえば8月を期首とし7月末に年度を一応区切って期間計算をすればよいはずである。また、この前例の冬小麦の場合には期首の立毛の価値が前年度より繰越され、その上に1月から5月までの費用が加算されて、収穫された小麦の販売高と対応し、10月から12月にかけて投入された費用は次年度に資産として繰越され、当該期間の費用とはならないように収益に対応する費用を限定するものである。いずれかの生産過程で期末仕掛品が生ずることは連続生産の工業においても通常みられるわけであり、肉畜の生産においても同じことが生ずるのである。資産は次期以降の費用の蓄積分であるという動態観にたたないとすれば、まず資産とは何かを明らかにすべきであろう。

農業生産において、投下された物財用役の価値が流動化せず、すなわち価値移転とはみられないで、農産物は自然の恵みによって忽然と産出され、それが外界からの利用価値によって価値を生ずるということが主張されうるものではない。立毛の評価を無意義とするのは、同時に資本的支出と収益的支出の区分をなしえないというよりはこれが無意義であるとするのは、動態観による期間損益計算の立場からは認められない。

### 3 長期育成計算における費用と収益の対応

単年度の動植物の生産については、収益はすべて販売基準によって確定され、これに照応した費用が個別の対応によって期間的に限定されるべきものである。さて、1会計年度以上に生育期間がわたる長期の育成動植物について生ずる増殖については、期間比較を害するという観点から、筆者は単に時価法をとることなく、価値移転による原価によって増殖分を認識し、普通増殖については外給生産要素に帰属する収益と内給生産要素に帰属する未実現の利子部分（家族労作経営については未実現の労賃部分も含めて）をその旨明示して計上すべきであり、販売時の収益は特別増殖として認識すべきであると主張した。

たとえば育成樹についての期末の評価を終えた後、期首価額との差額については

(育成樹—外給生産要素帰属) ×× (育成増殖未実現収益—外給生産要素帰属) ××

(育成樹—内給生産要素帰属) ×× (育成増殖未実現収益—内給生産要素帰属) ××

の仕訳を行なって、未実現の増殖収益を認めようとする立場である。ただこの貸方における未実現の増殖収益については、資本的支出に相応する価額（外給生産要素帰属）と自己資本利子（家族経営における自家労賃等も含む）のいわゆる内給要素に帰属する収益（未実現の利益）とに分割して表示すべきであり、その様な意味において価値移転による原価主義をとって価値増殖の累計を計り、期間損益計算の費用と収益の対応比較を害しない様に努めようとするものである。

阿部亮耳：農産物の費用収益対応について

このようにして育成樹勘定は年々増額し各年度について内給要素帰属の未実現利益が価値移転分として計上されることとなる。この育成樹が販売されたときには

$$\begin{aligned} & (\text{現金}) \text{ または } (\text{売掛金}) \times \times (\text{育成樹一外給要素帰属}) \times \times \\ & \qquad \qquad \qquad (\text{育成樹一内給要素帰属}) \times \times \\ & \qquad \qquad \qquad (\text{育成樹一販売益}) \times \times \end{aligned}$$

この販売年度における育成樹の普通増殖分は、すでに貸方の2つの勘定科目中に含まれているものであり、販売益は特別増殖額を示す。

ところがこれらの完成販売までに長期を要する動植物の生産についても販売基準を貫徹する例として、わが国の林業会計基準試案がみられる。

まず「林業会計基準」は日本林業経営者協会林業会計制度研究会試案として昭和46年10月に発表されたが、林業経営は家計と完全に分離された個人企業あるいは株式会社で、保続経営であることと立木売りを前提としている<sup>10)</sup>。

基本原理として採択されたもののなかで注目すべきは、一般企業会計原則に依存して損益計算上収益として計上されるのは、販売されたものに限るとして実現主義をとり、これに対応する売上原価が設定される場合は購入立木を販売した場合に限るとしていることである。また林木の成長により林木蓄積が増大しても収益とは認めず、売却された時にのみ収益とする販売主義をとっていることである。一方期間対応を示すべき造林支出は林木成長能力の取得であるという見解をとっている。このため、植林支出は伐採の行なわれた年度の費用として資産化されずに直ちに費用に計上することとなっている。

その会計年度の売上高に対応するのは、その期間中に支出された森林維持費と保育管理費の期間支出である。なお、保育管理費には補植、下刈、つる切り・除伐・枝打・雪起し等の保育、火災・気象害・病虫獣害等に対する保護及び境界保全・巡視等の管理のための支出が含まれる(林業集計基準注解8)。伐採跡地の植林支出が行われない場合には

$$(\text{森林維持費}) \times \times (\text{植林引当金}) \times \times$$

としておき、この植林引当金の設定により、林木の成長能力が引続き維持されたとみているのである。植林支出は短期間に実際の支出が予定されており、苗木の取得、仮植、地ごしらえ、植付け等のための支出及びこれらに付帯する支出が含まれる。伐採跡地の植林のための支出は、その支出が行なわれた年度の森林維持費となる。

林木の売上と当該伐採のあった分に相当する森林維持費がこれに期間対応していることとなる。売上原価は購入立木についてのみ発生する。これをみると、その跡地の支出がその年度の売上に対応するものとしているので、仮りに2haの造林地の伐採があれば、2ha分の森林維持費の支出がその費用として対応させられる。これは通常の直接の価値移転という考え方によるものではない。保続経営が前提であるのでこれはもとより法正林(Normal-wald)の考え方

によるものと思われる。たとえば40年生の用材林が40ha存在するとして、用材は1年生から40年生まで1haずつ存在し、毎年40年生の用材を1haずつ伐採し、植林すればたえず一定額の用材を供給するという恒常在高(eiserner Bestand)の考え方によるものである。この恒常在高の考え方は、この基準に示された林木成長能力としての造林地勘定に表現されているとみられる。前例において、もし10年ごとに伐採が10haずつ行なわれるとすれば、10年に1回のみ売上高が計上されるであろうし、10haに相当する森林維持費が、当該年度の保育管理費とともに期間費用として対応することになる。伐採の行なわれない他の9年間は収益は計上されず、保育管理費が費用のみを示すこととなる。

以上のごとく恒常在高——法正林の考え方に立って、「林業会計基準」は一般企業会計原則に依拠して財務会計としては増殖額を認めず、販売基準を貫かんとしている。しかしこれらの点について林業の間断的経営の多いわが国においては異論のあるところである<sup>11)</sup>。

つぎに福岡克也氏は立木資産について、実現主義と形成主義とのおのおのの限界を比較した結果、両者を含めたものを実態基準としてこれを示し、1元的適用ではなくて2元的適用を示す効用差分(価値2元性)をとって、両者の結合と統一とを目指した。未実現増価分を販売可能損益として合せて表示するという立場である。<sup>12)</sup>

すなわち、

$$\text{立木資産勘定} = \text{立木育成勘定} + \text{立木増価勘定}$$

として、「立木資産勘定は立木資産の販売可能価格をもって評価し、立木育成勘定は立木資産の形成に要した育成原価による評価」であり、「立木増価勘定は両者の差額育林原価価値を超過した立木販売可能価値の額=未実現増価分」であるとされる。ただし、福岡氏がいう2元的適用は、転換点と称する時点から、この立木増価勘定が要請されることとなる。

福岡氏のいう実態基準の基本形の仕訳はつぎのとおりである。

1) 育林のための現金支出

$$(\text{立木育成}) \times \times (\text{現金}) \times \times$$

2) 立木の時価評価により立木育成勘定を超過する増価発生について

$$(\text{立木増価}) \times \times (\text{立木未実現増価}) \times \times$$

とし

3) 販売のときには

$$a) (\text{現金}) \times \times (\text{立木販売高}) \times \times$$

$$b) (\text{立木販収原価}) \times \times (\text{立木育成}) \times \times$$

$$(\text{立木増価}) \times \times$$

$$c) (\text{立木未実現増価}) \times \times (\text{立木販売益}) \times \times$$

ただ評価益の計上が、①貨幣価値変動と②個別的物価変動にもとづく増価を除去した場合に、



第3に自然成長による増価があるとするのである。

ゆえに立木販売可能額の成立しない幼令林の場合には、立木育成勘定による一元的評価によるものである。かかる立場は財務会計と管理会計との立場を混合したものであり、また立木販売可能額についても一種ではなく多様のものが考えられよう。さらに販売可能額の期間の変動も年々かなりあると想われる。ゆえに第3者が判断するための財務会計としては立木増価勘定はどのようにして測定されるかが当然問題であり、恣意的とならざるをえないであろう。いずれにしても、費用と収益の対応という観点からすれば、費用と収益とを別々の基準で測定し、一方に他方を限定させない点に長短を共にもつというべきであろう。

つぎに緑化樹木は、近年の需要を反映して生産量も著しく増大しているが、生産期間が通常単年ではなく、用材林ほど長期ではないが、数年にわたることと、一経営体としては多樹種、多規格的生産であり、また注文生産によるものではないので、会計上損益計算をどのように取扱うかについて問題を生ずる。

多樹種、多規格のものが不統一に生産されているものとすれば、保続経営における用材林の場合のように、樹種、規格別に法正林の思考を採用して年々の支出と販売収入とが毎年それによって対応するという考え方を緑化樹木の生産者の場合には採用できないのが通常であろう。

さらに、各樹種や規格について個別原価の追跡が経営主体が小さいために、その費用に値しないということ自体は問題とすべきではない。明確に把握できる直接費が少なくて配布すべき間接費が多額であるとしても、それにはそれなりの計算は可能のはずであり、個別原価計算から連産品までの原価計算は成立するであろう。たとえ稚樹から販売可能価額が成立しているとしても、原価を算定せずにそれをを用うことは、全く恣意性に陥ることとなる。長期育成植物としての緑化樹木は、原則論としては費用に対応して収益が限定されるべきこととなる。

以上のごとく、長期育成勘定における費用と収益の対応については、筆者の価値移転的思考に対し、法正林——恒常在高の思考による販売基準の貫徹すなわち収益をまず決定して、これに費用を限定して対応せしめる「林業会計基準」、あるいは二元的思考により、収益と費用の両方から接する育成勘定と増価勘定とを併記して資産販売可能額を示す管理会計的思考をも含めた方式を考察した。

注1) 山下勝治氏は費用収益の照応と対応とを区別される。「損益計算における費用収益照応原則は当該期間に発生したすべての収益と、之に照応するすべての費用とを照応すると共に、その表示には、その発生原因により之を分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを対応する形式を採らねばならないことを意味している(中略)従って厳密には前者は費用収益照応原則、後者は費用収益対応原則となる。山下勝治「会計原則の理論」88P 昭26. 3

2) 阿部亮耳「農業経営複式簿記」158P 明文書房、昭47、4

3) 阿部亮耳「増価増殖について」、農林業問題研究、第1巻、3号

4) 黒沢清改訂増補版「近代会計学」第2章半発生主義の会計 74p 1964. 5 春秋社「半発生主義

の会計処理方法には、すくなくとも二つの区別がある。第1は、継続簿記においては現金主義により、定期簿記においては発生主義の原則による方法であり、第2は、継続簿記においても半発生主義の原則による方法である。第1の方法によれば、会計期間の中途における継続記録については、もっぱら現金収支の取引を土台にしていっさいの記録を行ない、会計期末の決算整理のとき、はじめて現金収支以外の取引（オブリゲーション）の記録が行なわれることになる。）」

- 5) 山楸忠恕編「会計学講義」71p 青林書院新社、昭45.5 第4章 損益計算原理 4. 収益の実現「販売基準とならんで《生産基準》production basis の是認される場合を考えてみよう。その第1のケースとして、金の生産の場合があげられる。ここで生産される金粉または金棒は、固定的売価をもつ高度に市場性のある資産であるから、金が処分しうる形態に達した場合に、収益または利益が実現したものと考えられる。（中略）販売はたんに形式的な経済事象にすぎない。」

W. A. Paton and A. C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, Production Basis of Measurement, "The argument for the production basis is especially strong in gold mining." 51p American Accounting Association, Monograph No. 3, 1955.

- 6) 所得税法第41条, 同通達 41-1, 所得税法施行令 第百三条3。  
7) 阿部亮耳「農業経営複式簿記」(前出) 61~63p  
8) 倉田貞「実務・複式農業簿記」昭46.2 明文書房 101p  
9) 加用信文「農業複式簿記の理論的構造」農村研究 1973.9 第37号  
10) 「林業会計の基準」林経協林業会計制度研究会試案 S.46.10.  
11) 栗村哲象 林業経営における会計基準 一林経協議案について一 林経協月報 152 49の5  
12) 福岡克也「立木資産会計論」S.48.3 農林出版株式会社 第7章 実体基準の設定と実体基準法の展開 115~158p