

# 農業会計の会計諸則適用に関する一考察

桂 利 夫

## 1 は じ め に

一般企業における会計は、企業会計原則をはじめとする会計諸則に基づいて処理されていることは、改めていうまでもない。この会計原理・原則の会計への適用は、農業会計においても例外ではなく、会計実践の基本的要件として遵守されねばならない筈である。

しかしながら現実には、規模零細にして複雑な生産構造を有し、しかも会計処理能力の相対的に乏しい一般農家に対して、企業会計の実践の中から体系化された会計原則や会計諸則をそのまま適用しようとするのは、理論的にも実務的にも適切とはいえない一面がみられる。すなわち、わが国の農業会計分野においては、すでに小農経済の実態に即した独自の会計理論が展開されており、それぞれの内容は必ずしも企業会計原則に則ったものではないが、これらの農業会計理論に基づく、あるいは類似する各種農業簿記が広く一般に普及していることは、原則よりも現実を重視せねばならない農業会計実態の一面を物語るものといえよう。

さて本稿での考察は、一般に普及されている農業簿記内容の、企業会計原則およびその他会計諸則に対する適合性を検討しようとするものであるが、以下では特に普通作物を対象とする農業簿記に焦点をあて、会計諸則に低触しそうな2・3の問題点をとりあげたものである。

## 2 正規の簿記の原則への適用

一般に普及されているわが国の農業簿記は、その種類100種以上に及ぶといわれているが、その殆んどは単式簿記とみてよいであろう。そしてこれらの農業簿記は、農家経済または農業経営の財務計算ばかりでなく、経営管理や生産原価把握などひろく使用目的をもち様式の多様化が見られるが、まず問題になるのはこれら農業簿記の帳簿様式としての適合性が問われるわけである。

企業会計原則では、一般原則の一つとして「企業会計は、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない」とし、その要点解説によると「正規の簿記とは利害関係者に開示する財務諸表の作成資料としての適確性のある簿記をいう。そのための条件としては、記録の網羅性、立証性、秩序性の具備があげられる。ただし重要性の乏しい場合の簡略な処理も正規の簿記として認められる」と規定している<sup>1)</sup>。この場合、正規の簿記についての具

体的規定は述べられていないが、その具備する帳簿条件からみて複式簿記とみなすることが実情に合うようである<sup>2)</sup>。しかし一方では、重要性の乏しい場合の簡略法として「正規の簿記の原則に従った処理」という条件を付滞して、簡便的な簿記すなわち単式簿記の使用をも認めていることを見逃してはならないわけである。

この場合の「重要性の乏しい」という意味は、利害関係者に対する財務諸表の開示を必要としないか、あるいは真実な報告をそこなわない場合等を指すものと考えられるし、さらに処理内容を規定する「正規の簿記の原則に従った処理」という条件については、記録に関する網羅性、立証性、秩序性の他に、複式簿記がもつ複記計算としての損益ならびに財産計算機能や記録検証機能などを指すものと考えられる。もし、以上のごとくならば、財務の開示性をもたない個別農家にとっては簡易化された簿記でも差支えない筈であるし、また単式簿記であっても正規の簿記に準ずる帳簿組織を有するものは少なくない筈である。例えば正規の簿記に準ずる帳簿組織の一例をみるために、農家経済と規模的に類似する中小商工業者のための中小企業簿記要領<sup>3)</sup>にその内容をみると次のようである。

- i) 記帳者が複式簿記の知識なくして容易に記帳できるように、通常の複式簿記の採用する手続き、とくにすべての取引を勘定の借方貸方に仕訳すること並びに総勘定元帳に転記することを省略する。
- ii) 原則として出納帳を中軸として、他の関係帳簿との間に複記の組織を確立し、現金収支を基礎として記帳の照合試算を可能ならしめ、以って複式簿記の原理とその効果を実現する。
- iii) 簡単な業種においては、現金出納帳の多桁方式を発展せしめた日計表の方式を採用し、これに若干の補助明細書を配することによって完全な記帳が行うことができるものとする。
- iv) 帳簿組織全体として、たんに現金収支だけではなく資産、負債および資本に関するすべての取引を記帳し、決算諸表を作成しうるとき体系的帳簿組織とする。
- v) 帳簿の記入は、証憑書類又は伝票その他の原始記入にもとずいて正確に行われ、帳簿の記入の真実なることが、これら原始記録によって確認されうるものとする。

以上のとおり中小企業簿記要領では、中小商工業者の記帳の実情を考慮して定められており、その対象は必ずしも複式簿記ではなく、単式簿記を正式に推奨しているわけである。つまり、簡略化された単式簿記であっても、複式簿記の具備する複記の原理を応用することによって資産、負債および資本にかかわる取引が正確に把握できる簿記ならば、正規の簿記に準ずるものとしてその利用を認めているわけである。

では農業簿記に目を向けてみよう。農業簿記ではその大部分が単式簿記であるが、上述の中小企業簿記要領に規定する水準のものならば決して少なくはない。例えば「自計式農家経済簿」ならびにこれに類似する農業簿記においては、たんに現金取引だけではなく、非現金取引

をも現金取引に分解記入することによってすべての経済的取引を一帳簿に把握し、さらに特殊仕訳帳としての現金日記帳は、損益取引（所得的収入・支出）、資産・負債取引（財産的収入・支出）、資本取引（家計経済への引出しとしての家計支出）にそれぞれ分類集計し、単式簿記ながらも部分的（資産および負債）に複記・複計算という複式簿記原理を採用して損益計算および財産計算を組織的に行い、記録に対する自己検証機能をもたせていることは周知のとおりである。これら農業簿記はさきに検討した中小企業簿記と共に、いづれも簡略化された簿記ではあるが、その帳簿組織と機能的処理方法からみて正規の簿記の原則に適用するものといえよう。

しかし乍ら現在における多種にわたる農業簿記を概観するならば、すべてが上記要件を満たすものとはいえず、未だ上記水準に達しない簿記も多数存在することも事実である。そしてこのことは、現在の農家経済や農業生産の零細にして複雑な経済構造と、記帳担当者の記帳能力を考え合わすならば止むを得ないであろう。つまり農業簿記には、原理・原則論だけでは律しきれない性格がつよく、それぞれの様式にもそれなりの目的と内容が存在するように思うからである。例えば初心者に対する簿記普及は、むしろ簿記様式の簡略化においてこそ推進できる場合がある。

1) 嶋村剛雄編『体系会計諸則集』15頁 白桃書房、1979

2) 太田哲三『会计学原理』20頁 同文館

「正規の簿記とは必ずしも複式簿記のみを示すものではなく、複式簿記以外のものでも、複式簿記と同じような機能をもつものであれば差し支えないとする考え方が有力であるが、現在のところ複式簿記とみなすことが実情に合うともいえよう」。

3) 『経済安定本部企業会計制度対策調査会報告』（昭和24年12月26日）。

### 3 損益計算における収益の把握

損益計算書原則においては、一会計期間に属する収益とこれに対応する費用の把握方法として、発生主義・実現主義の原則を貫いており、「すべての費用および収益は、その支出および収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるよう処理しなければならない。ただし未実現利益は、原則として当期の損益に計上してはならない」としている。この原則の農業会計への適用で問題となるのは、期末に残された棚卸資産評価額つまり未だ販売されずにあるいわゆる未実現利益の当期収益への算入の是非と、その場合の費用・収益の期間対応である。以下、未実現利益の取扱い方法について検討してみよう。

本来、未実現利益を収益から排除せねばならない理由は、会計上の利益が分配可能であるための条件（実現主義）を満たさぬためとされている。たしかに農業においても協業経営などのように、構成員に対する利益の実質分配を必要とする場合には、分配不可能な未実現利益は排除されねばならず、したがって一般会計処理方法のごとく、例えば期末棚卸玄米が存在する場合には、これの生産原価分を前払費用として当期の費用から控除すると同時に、他方これを、貸借対照表の資産の部に計上されることになる。つまり未実現利益として排除した収益に対

応する期間費用として、当該年度費用から棚卸資産に対する原価分を控除するのである。

しかし、企業会計における原則は如何であれ、このような会計処理を一般農家に適用しようとすることは、原価計算等の関係から現実的に困難と思われ、むしろ期末棚卸額はその全額を当該年度収益に算入する方法が便宜かと思われる。その主なる理由は、農家の生産に対する一般的通念からであり、また会計学的にも農家は実質的な利益の分配を必要とせず、また未実現利益の対象となる在庫品の内容をみた場合にも、農産物と商工業製品との間では市場的性格が異なるように考えるからである。例えば、玄米など農場生産物は、収穫時点や期末時点において既に一定の販売価格（政府買上げ価格または市価）を有し、所有者に販売意思さえあれば何時でも販売可能なものを、売り控えたことに起因する在庫品であって、売れなかったがために保有する一般商工業の棚卸品とは性格的に異なる。したがって農業生産物は収穫の時点において収益的価値が実現したものとみなすことが可能であるし、未だ販売されなくとも収益への算入が適切とみなされるわけである。

この未販売現物の処理方法は、例えば所得税法においても収穫価格（収穫基準）として採用されており「農作物を収穫した場合には、その収穫した時における農作物の価格に相当する金額をその年の総収入額に算入する」<sup>4)</sup>そして「この場合の農作物とは米、麦、その他穀物、馬鈴薯、甘藷、たばこ、野菜、花、種苗、その他圃場作物、果樹、その他園芸作物をさす」<sup>5)</sup>として、販売の有無にかかわらず当該年度の所得に算入させているわけである。

一方、所得税法のこのような会計処理に関連して、税法と企業会計原則の調整に関する意見書では「実現主義の基本的な原則は販売基準であるが、通常の販売契約によらない特殊な取引については、収益の実現尺度として販売基準の例外または特例をなすところの次の諸基準が採用されており、一般に認められた会計原則を構成するものとされている」とあり、さらに上記特例の一つである生産基準についての見解として「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、販売引渡しにさきだち売上げ総収益に計上することができる」として、税法的処理方法を特例的に認めていることがわかる。阿部教授もこの生産基準による処理方法に関し、「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」<sup>6)</sup>と指適されている。

かくして税法による収穫基準を採用した場合には、その記録方法は次のようになるであろう。まず収穫時において

(1) (玄 米) × × ×                      (稲作収穫収益) × × ×

つぎに生産物を販売した場合には、

(2) (現 金) × × ×                      (玄 米) × × ×

また、収穫時評価額よりも高く販売した場合には、

$$(3) \quad (\text{現金}) \times \times \times \quad (\text{玄米}) \times \times \times \\ (\text{玄米売却益}) \times \times \times$$

と処理され、当該年度の稲作所得は稲作収穫収益と玄米売却益とから把握できよう。他方単式簿記における記載例を自計式簿記様式にみるならば下表のごとくであり、当諸年度の稲作所得

	所得的収入	財産的収入	所得的支出	家計支出	計財産的支出
(1) 稲作収穫収益	×××				
玄米					×××
(2) 玄米		×××			
(3) 玄米		×××			
玄米売却益	×××				

は所得的収入合計をもって把握される。この場合の期末棚卸資産としての玄米在高は、財産的収入・支出の残高として求められるものであるから、所得的収入合計に加算されてはならない。

しかし単式簿記におけるこのような記入方法は、現実には売却差益（売却益）の計算が煩雑であり、また収穫回数や販売回数が度重なったり、収穫の都度販売される野菜等の記録方法としては必ずしも実務的とはいえない。農業税制研究会では、この生産基準による単式簿記の処理方法として、販売収入だけを直接収益として把握し、これに期末棚卸額を加算して当該年度の農業所得を把握しようとしている。

$$\text{販売額} + \text{期末棚卸額} = \text{収入金額（生産所得）}$$

そしてさらに、この処理方法を単年度の生産所得としてではなく、永続的経営体としての会計処理を考える場合には、

$$\begin{aligned} \text{生産所得} &= \text{販売額} + \text{期末棚卸額} - \text{期首棚卸額} \\ &= \text{販売額} + \text{期末棚卸増減額} \end{aligned}$$

となり、いわゆる自計式農家経済およびこれに類似する単式簿記の一般的な農業所得把握方法と同様の方法がとられているとみてよいわけである。

農業においては以上のとおり、一般的に未実現利益をも収益中に算入されるが、これの可否については次のような考え方がある。阿部教授は、農業物の費用収益対応の原則について「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、それに対応して収益を限定するか」との問題提起をされ、「通常期間損益計算における費用収益の対応については、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」<sup>7)</sup>と述べられ、販売基準と収穫基準による収益把握方法を展開されている。これは費用収益対応の原則に基づいた当然の処理方法といえよう。しかし農業では費用基準による方法もまた便宜なのではないかと考えられる。つまり、わが国農業のような家族労作経営の場合には、現金支出としての費用の他に、支出の伴わない内給生産要素用費が費用に加わり、当該年度生産のための総費用を構成しているわけである。このような生産条件の下で、収益を先に確定しそれに対応する費用を修正しようとした場合に、現金支出費用分については修正可能であっても、顕現しない要素

要費を修正することは具体的に困難であり、つまり収益と生産要素との対応に不備が生じ、その結果、各種生産要素の諸分析に欠落を招くおそれがある。これを避けるためには顕現化しない生産要素ならびに用費を修正する必要のない、いわゆる費用優先型の費用・収益対応が許されてよいのではなかろうか。

さて以上のとおり、生産基準の立場から期末棚卸資産評価額（政府買上価額）の収益への算入を試みたわけであるが、一方では棚卸資産の評価方法にも問題が残る。一般に棚卸資産の評価方法は、企業会計原則および商法にもみられるように取得または生産原価に基づくことを原則としており、例外的に例えば時価が取得原価よりも著しく下落した時に限り低価基準を適用して時価評価を容認しているわけである。しかし農業においては、農場生産物の生産原価の把握は実際的に困難であり、それよりも時価評価が比較的容易なために、一般的に時価評価が採用されている。

農業簿記における時価評価については、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」では、修正売価<sup>8)</sup>の適用として「農産物（米麦等）については、政府買上価格が公表されている関係上、その売価が確定していること、費用がジョイント・コストとして発生するために生産物原価の計算が必ずしも容易でないうえに、原価計算をもたない小規模経営が多いことなどの理由に基づき、期末の手持品（成長途上のものを含む）の評価に修正売価を適用することが認められている」と述べており、評価対象となる農産物や農家の実態を斟酌して時価を算定規準とする修正売価評価を認めているわけである。

- 4) 所得税法第41条、農産物の収益の場合の総収入金額算入。
- 5) 所得税法施行令第88条、農産物の範囲。
- 6) 阿部亮耳『農業会計の展開』15頁、明文書房、昭和56年7月。
- 7) 同上 13頁。
- 8) 期末における売価からアフターコストを差引いた価額（正味実現可能価額）またはアフターコストおよび正常利益を差引いた価額。

#### 4 資産・負債の把握と記録

以下では企業会計原則に示された貸借対照表原則に関連して、農業における資産および負債の把握とその配列方法について検討する。

##### (1) 資産・負債の把握

貸借対照表は企業（または農家）の財政状態を明らかにするために、すべての資産・負債および資本を表示するものであるが、農家にとっては会計主体の設定が必ずしも明確でないために、その把握対象なかんづく準現金や負債の帰属分野が問題になる。農家における会計主体は、段階的に農家経済、農家所得経済、農業経営経済および部門生産経営経済の4つに大別されよう。そして農家経済を対象とする場合は農業の他に兼業（財産管理機能をもつ広義の）お

よび家計をも抱括するものである関係から、農家が所有するすべての資産および負債、すなわち農・兼業用の預貯金や投資債券のみならず、家計の範疇に属する預貯金や生命保険あるいは生活のための借入金まで差別なく計上すればよいこととなる。また農家所得経済では、上記の把握対象の中から家計の範疇に属するものを、さらに農業経営経済では上記の把握対象から家計と兼業の範疇に属する資産と負債を控除したものを計上すればよいこととなる。

では農業経営だけを会計主体とした場合の具体的な把握方法について考察してみよう。例えば協業経営のごとく創設時から個別経済と分離され独立経営体をなすものはその帰属部分は明確であるが、農家経済から擬制的に分離されねばならない農業経営体にとっては、農家が所有する資産のうち、どの部分を農業経営に帰属せしめるかが問題になる。この場合、農家資産の中でも有形資産については、その使用目的や利用度により農業経営への帰属部分は比較的明白であるが、流通資産や負債については区分し難い場合が多い。

この帰属区分の問題は、農業経営を農家経済の中で如何に位置づけるかにより異なる。例えば農業経営それ自体は永続的経営体であるけれども、これを農家経済の従属的一構成分子と認識するか、あるいは完全な独立経営体と認識するかということである。前者については農家経済分析法などにみられるように、農業経営を農家経済における一つの所得部門とみて、その必要経費はその都度、他の経済部門（例えば農家財産管理部門）から便宜的に調達し、他方所得は、一部家計経済へ振り向ける他は農家財産管理部門へ還元するというような擬制的処理が行われるものであり、したがって必要経費が負債によって調達される場合にも、また剰余による預貯金が蓄積される場合にも、いずれも農家財産管理部門の資産・負債として取扱い、農業経営には直接帰属せしめない方法である。この処理方法の特徴は、農家の財布が一つであって多目的な性格をもつことに対する便宜的処理方法ともいえようし、また農家経済の一構成分子の単年度成果計算として取扱う場合には意味のある処理方法である。

他方、農業経営を完全独立体と認識する場合には、経営体を構成する独自の資本を持たねばならず、企業会計原則に示すように農業経営にかかわる流通資産（預貯金や出資金）および負債はすべて計上されねばならない。このためには農家の現金・準現金および負債の中から、農業経営に帰属する部分を分離しなければならないが、これら分離のための判別基準としては次のような方法が考えられる。第1に、農家が保有する準現金すなわち預貯金・貸付金・未収金・売掛金・頼母子講・保険金・出資金など個々の資産が、農業経営とどのようなかわりをもつかを考慮して、農業経営に直接関係するもののみを農業資産と判別する方法である。第2は、これら蓄積された資産の所得源により判別する方法で、農業経営剰余による蓄積か、あるいは兼業所得や土地売却収入など農外所得による蓄積かによって判別する方法が考えられる。第3には、これら資産がたとえ農業経営剰余から蓄積されたものであっても、剰余の分配方法により判別する方法で、一つは農業経営内部に未分配のまま保留された剰余による蓄積か、他

の一つは農家財産管理部門または家計経済に既に分配（引出し）され、いわゆる農業外の余剰として蓄積されたものかによる判別基準である。以上3つの判別基準についてはいずれの方法を用いても差支えないと思われるが、実際には判別の容易さと、さらにもう一つは、これら資産の経済取引を簿記記帳上どのように取扱うことが農業経営および農家経済の実態を表わす上に、より優れているかによって判断されることとなる。

## （2）資産・負債および資本の記録

資産・負債および資本の記載方法について貸借対照表原則では、「資産・負債および資本は、適当な区分、配列、分類および評価の基準に従って記載しなければならない」とし、さらに上文に引続いて区分の方法にふれ「貸借対照表は、資産の部、負債の部、資本の部の3区分に分ち、さらに資産の部を流動資産、固定資産および繰延資産に、負債の部を流動負債および固定負債に区分しなければならない」としている。農業簿記の区分についてみると、分類の表現上多少の相異はあるが原則的には上記趣旨に反するものではない。試みに農業簿記にその相異点をみると、企業会計では流通資産なる区分を設けず預貯金や出資金などは個々の資産のもつ流動性に従って区分され、預貯金などは流動資産に、他方換金性の低い出資金などは固定資産に分類されているが、農業における慣行的区分では、これらを一括整理して流通資産という独立区分を行うという差異がみられる。しかしこのような区分差異は、一般企業が支払能力や資本回転向上の立場から、財の流動性を重視するのに対して、農業では企業におけるそうした性格は希薄であって、むしろ農業生産のための諸財と、そうでなく単なる流通媒介のための流通財とを区別し、農業経営体の構成をより如実に示そうとするものであって、会計原則を無視するものではない。

つぎに貸借対照表や損益計算書のための分類科目はどうであろうか。商業や製造工業のばあいには日本工業規格の勘定科目<sup>9)</sup>をはじめ、また業種別にもそれらの企業内容に適合した勘定科目体系が公的基準として確立されており、各企業はそれらの勘定科目を直接的に、あるいは必要に応じて任意に選択利用すればよいようになっている。これに対し農業においては、農林水産省の経済調査など特殊な利用目的を除いては、その会計実態つまり農業会計の非公開性や財務分析などに対する利用度が従来から低いこともあって、独自の自由な勘定科目でも不便はなかったし、また一方では、勘定科目統一の重要性を認めながらもこの分野における認識の不足から、公的な勘定科目の基準が問われないうまに今日に至っているともいえる。

しかし農業会計が如何に非公式なものであり、また他の企業に比べて勘定科目の重要性が乏しいものであっても、その財政状態を公正に明示する制度的な基準が必要であることはいうのでもない。そのためには、商工業の勘定科目をそのまま真似るものではなく、農業生産の実態に即した、その経営内容を表示するにふさわしい独自の勘定科目体系を確立すべきと考える。これはとりも直さず、農業会計をもってわが国企業会計における一つの主体的会計分野として



の位置づけを明白にすることを意味する。

つぎに農業における資産および負債の配列法についても若干ふれておきたい。

企業会計原則では、資産や負債の配列法に関し「資産および負債の項目の配列は、原則として流動性配列法によるものとする」としており、さらに流動性配列法を採用する理由として「財務安全性（債務支払能力）判断の視点にたつものである」としているわけである。たしかに一般企業の運営は、その貸借対照表分析の諸指標からもわかるように、負債に対する安全性を保持しながら一方では高度な資本回転とそれに伴う流動的資産をより多く必要とするために、流動性を重視せねばならない理由があるろう。しかし農業経営においては必ずしもそうではない。施設園芸経営などのように、高度な施設利用によって投下資本の回転を高めることが必要条件とされる場合も考えられるが、一般に普通作物では季節的制約があり流動性を人為的に高めることは不可能というべきであり、また負債についても制度資金や農協当座借越など比較的低利で長期的なものが多く、したがって資本の回転率や財務の安全性および有利性を一般企業なみに重視せねばならない理由は乏しいように思われる。とくに農業経営における生産基盤は流動的資産ではなく、主に土地を中心とした固定資産であることなど、商工業の資産構成や経営内容などかなりかけ離れた特質をもっているわけである。

農業における資産および負債の配列法は、通常、複式簿記においては流動性配列法<sup>10)</sup>が、他方、単式簿記においては固定性配列法が慣行的に採用されているようであるが、上記のような視点にたてば必ずしも流動性配列法でなければならぬという規制理由はないように思われる。既に述べたように企業会計原則や財務諸表規則では流動性配列法をうたってはいるが、この配列法の選択問題は主に固定資産に対する重要度の問題として起こるものであって、企業の中でも、例えばガス事業会計規則や電気事業会計規則の固定性配列にみられるごとく、実態に即して選択されるべきものとする。

9) JIS Accounts Code と称されるもので、この規格はデータ処理機械を用いて、機械と機械、機械と人との間で情報を交換する場合の勘定科目コードについて規定したものである。

10) 筆者の手許にある複式農業簿記に関する著書11冊のうち9冊が流動性配列法を採用している。

## 5 む す び

以上のとおり本稿では、企業会計原則の農業会計への適用上の諸問題の中から、とくに農業簿記様式、収益の把握方法、資産・負債の把握と記載方法のみを取り上げ検討したものである。いうまでもなく一般企業と農業とでは構造的に著しく相違するものであるから、両者の会計方法にもそれなりの隔りが存在しているといわねばならず、農業会計の企業会計原則への完全な適合性を見出せることのみによって、農業会計の良否を云々することは必ずしも正しい判断とはいえない。むしろ企業会計原理・原則論を遵守しながら、その妥協的応用性を通して農業の実態に即した会計原理を見出すことに意義があるように思う。

農業計算学研究 第14号

さらに農業生産は、動物・植物の有機的生産という他の企業に類例のない生産を担当しているために、農業独自の会計的諸問題を抱えており、特殊な会計分野を構成しているわけである。それゆえに一層農業独自の会計方式の確立が望まれるわけであるが、その内容は例えば中小企業者のための中小企業簿記要領のごとき、農家の現状と結び付いた配慮のある会計基準の定立こそ望まれるところである。

(本稿は、昭和54、55年度文部省科学研究費による研究成果の一部である。)