

農業会計における原価の分類についての一考察

—形態別分類と農産物との関連における分類に着目して—

Consideration about production cost classification in a farm accounting
—Focus on classification by nature
and classification of costs in their relation to the product—

保 田 順 慶

1. はじめに

(1) 研究の背景

わが国の農業会計学の先行研究において、農産物原価計算の必要性は古くより主張されてきた。養鶏・養豚などの大規模化した農業経営における農産物原価計算の必要性の高まり（阿部、1974、126頁）や特殊原価調査としての原価計算の必要性（倉田、1979、132－158頁）などが主張されてきた。近年においても、農業経営の主体性の高まりの中、経営意思決定に役立つ情報提供の重要性の増加に対応するための管理会計目的への志向（松田・稲本、2000、9頁）や輸入農産物に対する価格競争力確保、大手スーパーや消費者団体との契約栽培、インターネット販売などの従来は存在しなかった市場外流通の進展による価格計算のための原価計算情報の重要性の高まり（古塚・高田、2012、159－160頁）が指摘されてきたところである。

農業会計における農産物原価計算は、一般的な製造業会計における原価計算を援用することによって実現することを目指すことになると考えられる。原価計算基準に準拠して、原価計算の実現を目指す場合、製造原価は原則として、実際発生額をまず費目別に計算し、次いで原価部門別に計算し、最後に製品別に集計することになる（原価計算基準七）。一定期間における原価要素を費目別に分類測定したうえで（原価計算基準九）、原価部門別に分類集計し（原価計算基準一五）、最後に原価要素を一定の製品単位に集計して、単位製品の製造原価を算定する手続きが行われる（原価計算基準一九）。

このうち費目別計算は、原価計算における第一次の計算段階であり、財務会計の費用計算でもあるため、必ず必要となるものである（原価計算基準九）。費目別計算は、形態別分類を基礎として、さらに直接費と間接費に大別し、必要に応じて機能別分類を加味すると規定されている（原価計算基準一〇）。形態別分類とは、原価発生の形態による分類であり、材料費、労務費、経費に分類するものである（原価計算基準八

(一))。直接費と間接費という分類は、製品との関連における分類と呼ばれ、原価の発生が一定単位の製品の生成に関して直接的に認識されるかどうかの性質上の区分による分類である(原価計算基準八(三))。

したがって、農業会計における農産物原価計算にあたっては、原価を形態別分類および製品(農畜産物)との関連における分類にしたがって分類する必要があると考えられる。農業会計の農産物原価計算に関する先行研究によると、当該原価の分類については論者によってさまざまであり、統一的な見解は示されていない状況である。

(2) 本稿の目的

農産物原価計算の計算構造を体系化するにあたっては、原価の形態別分類と製品(農畜産物)との関連における分類は避けて通ることができない問題であるといえる。なぜなら一般的な製造業を前提として構築された原価計算の考え方は、農業経営の実務や農業の特殊性を的確に反映させることが難しい場合も想定されるからである。

たとえば、種苗費や肥料費は直接材料費なのか、間接材料費なのかという点など検討すべき余地が大きいと考えられる。稲作農業において、一粒一粒の米を最終的な製品と考えた場合、製品(農畜産物)に対して直接認識・集計できる種苗費や肥料費は極めて限定的にならざるを得ないと考えられる。逆に原価集計対象を広く捉えて、1つの圃場と考えた場合には、種苗費や肥料費はほとんどが直接材料費として認識できるはずである。

農産物原価計算において形態別分類や製品(農畜産物)との関連における分類をどのように定義づけるのか検討を行うことは、今後の農産物原価計算の計算構造の体系化に必須であると考えられる。そこで、農産物原価計算における原価要素の形態別分類や製品(農畜産物)との関連における分類の方法について考察を加えていくことを本稿の目的とする。

(3) 研究の方法と本稿の構成

過去の農業会計の研究の中で農産物原価計算について論じた研究について先行研究レビューを行う。農業原価計算について論じた研究で具体的な形態別分類や製品(農畜産物)との関連における分類にまで検討を加えているものは少ない。Cinii等で論文検索を実施したものや筆者が従来の農業会計学の研究の中から蓄積した先行研究から代表的なものを取り上げて紹介する。そのうえで、先行研究での原価分類について整理を行ったうえで自説を展開する。

2において、農業会計学の先行研究の中で農産物原価計算の実施について提唱し、形態別分類や製品(農畜産物)との関連における分類について言及しているものを紹

介する。次に先行研究レビューの結果に基づいて、3において考察を加える。最後に4において、本稿の意義と限界、今後の研究課題について言及する。

2. 農業会計学の先行研究における分類

(1) 新井 (1973) による分類

新井 (1973) は、畜産経営に対する簿記の導入に絞って、畜産物の原価計算の必要性について述べた (新井、1973、219-231頁)。その中において、生産原価 (製造原価) は材料費、労務費、経費の形態別分類に分類されることを説明する。具体的に、材料費は素畜費や飼料費から構成され、労務費は賃金、経費は減価償却費や水道光熱費などから構成されることを説明する (新井、1973、220頁)。そのあと、製品との関連における分類について説明するが、「直接費と間接費の分類は、次に述べる個別原価計算では重要だが、われわれが取上げる畜産物の原価計算 (総合原価計算) ではさし当り必要はない。」 (新井、1973、221頁) と述べている。これは、直接費と間接費の分類は個別原価計算では必要であるが、総合原価計算の場合には省略できるという点を根拠としており (新井、1973、222頁)、畜産経営の大半は総合原価計算によって製品原価を計算すると考えられる¹⁾ ことから、製品との関連における分類については説明が必要ないと述べられている。

この点、単純総合原価計算が畜産経営の多くに適合するという主張は、保田 (2017) の主張とも整合するものである。しかしながら、総合原価計算によって製品別計算 (畜産物原価計算) を行うとしても、直接材料費 (始点投入材料) と加工費の原価分類は必要となる。工程始点で投入される材料は実在量、加工費については加工作業の進捗に応じて原価が発生するため加工換算量によって原価按分することになるため、両者の区分は非常に重要となる。始点投入材料の直接材料費を認識するためには、材料費が直接材料費なのか間接材料費なのかを明確にする必要があると考えられる。そのため、個別原価計算のような直接費と間接費の区分は省略でき、区分する必要性がないと結論付けた新井 (1973) の主張には問題があると考えられる。

(2) 阿部 (1974) による分類

阿部 (1974) は農業経営において大規模专业化した養鶏・養豚については農産物原価計算へのモチベーションが高まっていることを指摘する (阿部、1974、126頁)。そのうえで、形態別分類について農業経営の具体例にあてはめて説明している。

¹⁾ 単純総合原価計算は同一種類の生産物を生産している場合に適しており、食用卵の生産、牛乳生産、肉豚生産、ブロイラー生産などの単一経営に適していると説明している (新井、1973、222頁)。

「物品の消費によって生じる原価」という材料費の定義は、農業生産の特質から慣習的に設定されてきており、動植物の胚を生育せしめて育成されたもの自体の全部または一部を目的生産物とするか、あるいは育成された動植物より生ずる果実（種子、果物、分泌物、卵、子畜等）を目的生産物とするいずれかであるとする。種苗費、素畜費、蚕種費を1勘定科目とし、動植物の生育を進める栄養分としての肥料、飼料等や薬品等が別の勘定科目とされ、直接生産物との関係が明らかであり直接材料費とし、諸材料、消耗品、小農器具等が間接材料費になると述べる（阿部、1974、128—129頁）。

労務費については、農業経営では支払う相手方を基準として、年雇賃金、臨時雇賃金、家族賃金等の区分がなされるが、農産物への帰属が明らかな直接労務費と帰属が明らかではない間接労務費の区分が以後の原価部門勘定への集計の関連から補助簿等においてなされるべきであると述べる（阿部、1974、129頁）。

経費についても農業生産の特質上支払地代を1費目とする以外に、賃料料金、租税公課、部落協議費という包括的な費目によって分類されることが多く、複合費の形態で修繕費および減価償却費、これらを併せた建物費、農具費、防除費、水利費などの分類がなされてきたことを説明する（阿部、1974、130頁）。

図表1 阿部（1974）に基づく材料費の分類

直接材料費	耕種農業	種苗費、肥料費
	畜産農業	素畜費、飼料費、薬品費
間接材料費	諸材料費、消耗品費、小農器具費	

出典：阿部（1974）をもとに筆者作成。

阿部（1974）をもとに材料費を直接費と間接費に分類すると図表1のようにまとめられる。耕種農業であれば種苗費、畜産農業であれば素畜費が直接材料費に分類されるのみならず、肥料費や飼料費についても農畜産物の生産との関係が明確であるため直接材料費に分類されている。

また、経費の説明にあたり複合費（複合経費）²⁾についても説明を加えている点が、他の先行研究には見られない特徴的な点であると考えられる。材料費、労務費、経費という形態別の分類の中から、建物維持や部落協議といった目的のために発生した原価を集計する包括的な費目を設定することがそれまでの農業会計実務では多かつたこ

²⁾ 形態別分類では異なる原価要素を、機能別分類によって、1つの原価要素にまとめたものであり、運搬用消耗品費、運搬係労務費、車両運搬具減価償却費、支払運賃の発生額を運搬費なる費目にまとめるものである（廣本・挽、2015、169頁）。

とを示した点は大変示唆に富むものであると考えられる。

(3) 倉田 (1979) による分類

倉田 (1979) は、農業会計における原価計算簿記の必要性について論じた (倉田、1979、227-238頁)。その中で原価計算は、原価要素勘定、原価部門勘定、生産物勘定の3つに分類され、原価要素勘定は材料費、労務費、経費の3つに分類されると説明する。材料勘定は、種苗費、肥料費、飼料費等から構成され、購入時点では資産の増加とみなし、その後投入された時点で資産の減少と損益取引を処理することを説明する (倉田、1979、230-231頁)。労務費については、家族労働の消費について標準賃率による見積労働費を計上することが正確な原価計算のために必要であることを述べるが、経費については特に説明は行っていない (倉田、1979、231頁)。

また、直接費と間接費の分類については、種苗費、肥料費、飼料費等のような主要材料費 (生産物の実体となって再現するもの) は直接材料費となり、各部門に直接投入される労働の労務費は直接労務費に属すると説明する。牛舎の修繕費のような特定部門に属する経費は直接経費に属すると説明する (倉田、1979、232頁)。これに対して、燃料費、小機具費、事務員の給料、減価償却費、水道光熱費、租税公課等の多くは間接費に属すると説明する (倉田、1979、232頁)。

図表2 倉田 (1979) に基づく分類

直接材料費	耕種農業	種苗費、肥料費
	畜産農業	飼料費
直接経費	牛舎の修繕費	
間接経費	燃料費、小機具費、事務員給料、減価償却費、水道光熱費、租税公課	

出典：倉田 (1979) をもとに筆者作成。

(4) 新沼 (1981) による分類

新沼 (1981) は、畜産経営を前提として直接原価計算の実現に向けた原価の分類について論じた。これは、直接原価計算の有する短期限界思考³⁾を畜産経営に適用しようとする試みと考えられ、全部原価計算情報では得ることのできない会計情報が利益管理などにより資するようになることを目指したものであると考えられる。

その中で、「直接費は製品に直課され生産量 (操業変動) にかかわらず単位当たり

³⁾ 全部原価計算は長期的な利益の安定化を目指す長期平均思考に立脚するのに対して、直接原価計算は短期的な利益の獲得を重視する短期限界思考に立脚すると考えられる (岡本、2000、561-562頁)。

負担費用は一定であるが、ほぼ固定費から構成される製造間接費は生産された製品に配賦計算されるために生産変動によって同一製品でありながら単位当たり原価に変化が生じる。」(新沼、1981、14頁)と説明する。すなわち、固定製造間接費について単位当たりコストは生産量(操業度)によって変化することを説明しており、販売量ではなく生産量を要因としても利益変動が生じるという全部原価計算の問題点を指摘している。ここにおいて、製造間接費の多くは固定費であることが述べられており、新沼(1981)は直接原価計算に着目していることから、以降は変動費と固定費の分類に焦点を当てて議論を進めている。

(5) 稲葉(2000)による分類

稲葉(2000)は、農産物コスト計算において生産費計算ではなく一般的な工企業で適用される原価計算基準に従った計算の必要性を述べた(稲葉、2000、167-182頁)。その中において、形態別分類と製品との関連における分類を併用した分類(直接材料費、間接材料費、直接労務費、間接労務費、直接経費、間接経費)を紹介している。そこでは、「非生物の費目の名称が、農産物、ことに畜産物生産にふさわしいか否かは検討されなければならない。」(稲葉、2000、176頁)と説明し、素畜費を原材料費の中にも含めるべきなのか、原材料費の科目名称自体を変更するのか、第4の独立した科目を設けることにするのか検討する必要性があることを述べている(稲葉、2000、176頁)。

農業会計学の先行研究において素畜費は、直接材料費に分類されることが一般的であり、非生物の名称である原材料費(材料費)に生物である素畜のコストを分類する違和感について言及したものは稲葉(2000)のみであると考えられる。この点については、従来の農業会計学の研究では、そもそも一般的な工企業で適用される原価計算を農業経営に準用することを検討してきたため、一般的な製造業会計では原価集計対象が非生物である工業製品であるのに対して、農業会計では原価集計対象が農畜産物という生物になるという点に起因していると考えられる。したがって、稲葉(2000)で提示された違和感は、一般的な製造業会計の原価計算手法を農産物原価計算に援用する以上避けて通ることはできないものであると考えられるのである。

(6) 古塚・高田(2012)による分類

古塚・高田(2012)では、発生形態によって、生産資材費、労務費、経費に分類をしている(古塚・高田、2012、162頁)。生産資材費は、種苗費、肥料費、農薬費、素畜費、飼料費(購入飼料費・自給飼料費)、診療衛生費、小農具費、諸材料費、作業衣料費、消耗品費などから構成され、労務費は雇用労賃や自家労賃から構成されると

する。また、経費は、支払経費（修繕費、支払運賃、通信費など）、月割経費（賃借料、共済保険料、減価償却費、租税公課など）、測定経費（電力料、水道料、ガス料、水道光熱費など）、発生経費（棚卸減耗費など）から構成されるとする（古塚・高田、2012、162頁）。

また、農産物との関連による分類においては、同一圃場で異なる種類の農産物を生産するような場合に、特定の農産物を生産するために投入した原価要素は農産物ごとに賦課することができるとして、種苗費や苗木代などを直接費として定義づける。これに対して、燃料費、大農具の減価償却費など特定の農産物に賦課することができない原価要素を間接費として分類する（古塚・高田、2012、163-164頁）。

古塚・高田（2012）は、個別原価計算は受注生産を前提するものであると限定的に捉え、一般的な農産物の原価計算は総合原価計算によるべきであると主張する。農業生産では、受注生産ではないものの、植木や盆栽などの生産が個別原価計算に適合すると述べ、非常に個別原価計算の適用範囲を限定的に捉えていることが看取される。そして、総合原価計算の実施にあたっては、原価要素の直接費と間接費の区分は原則として不要であると考えられる⁴⁾ため、農産物との関連による分類についても深い議論は行っていない（古塚・高田、2012、164-165頁）。

（7）大泉ほか（2016）による分類

大泉ほか（2016）では、農産物原価計算の原価要素の分類として発生形態による分類をまずは紹介する。発生形態による分類の原価要素は、材料費（具体例は種苗費、肥料費、飼料費）、労務費（具体例は雇人費）、経費（具体例は電力料、水道料、減価償却費、租税公課）に分類されると説明する（大泉ほか、2016、203頁）。また、農産物との関連による分類として、生産直接費と生産間接費に分類されるとし、直接材料費は特定の農産物の生産に直接消費した種苗・素畜の消費高であると定義づける（大泉ほか、2016、203頁）。直接労務費は、特定の農産物の生産に直接たずさわった雇人の労務費、直接経費は特定の農産物の生産に直接消費した電力料であると述べる（大泉ほか、2016、203頁）。

生産直接費を特定の農産物に集計する手続きを賦課と呼び（大泉ほか、2016、203頁）、各種農産物の生産に共通に消費され、特定の農産物の原価として直接集計することができない原価要素である生産間接費は一定の基準に従って配賦計算が行われることを説明する（大泉ほか、2016、204頁）。

上述の大泉ほか（2016）の記述から、明言はされていないものの、直接材料費は種

⁴⁾ 2（1）新井（1973）の分類で述べたように、製品別計算として総合原価計算を適用する場合には、原価の直接費と間接費の分類は必要ないという見解には筆者は賛同しえない。

苗費や素畜費が該当し、肥料費や飼料費といったその他の材料費は間接材料費に分類されると読み取ることができる。また、特定の農産物の生産に直接消費した電力料を直接経費として扱うという点については、従来の他の研究では見られない分類であると考えられる。従来の多くの研究では、電力料は一般的な製造業会計と同様に間接経費として取り扱うことが多く、直接経費に分類することは見られなかった⁵⁾。これは、特定の農産物の生産活動に消費した電力量を把握して、各農産物の電力消費量をドライバーとして各農産物原価に跡付けることを想定していると考えられ、活動基準原価計算（ABC）⁶⁾の考え方が反映されていると考えられる。

3. 考察

(1) 農産物との関連における分類の必要性

農業会計学の先行研究において、農畜産物は大量生産品であり、総合原価計算の適用を前提とすることになることから、製品（農畜産物）との関連における分類は必要性が乏しいという論調が見られることがあるが、筆者はそのような見解には賛同できない。たとえ総合原価計算を適用するにしても、直接材料費と加工費の区分は必要であり、材料費については製品（農畜産物）との関連における分類は必要となると考えられるからである。

例えば、畜産農業においては、飼育開始にあたって素畜を用意し、飼育期間を通じて飼育を行い出荷できる状態にしていくことになる。素畜に要する費用は飼育開始時に発生するものであり、実在量に基づいて数量按分することによって期末仕掛品原価と完成品原価を算定する。これに対して、飼育（加工）に要した費用は、進捗度⁷⁾を把握し、期末仕掛品の完成品換算量を算定して原価按分を行うことがより正確な計算になると考えられる。

(2) 原価集計対象と製品別計算

農産物原価計算の製品別計算について、農業会計の先行研究では個別原価計算を適用するのか、総合原価計算を適用するのかについては論者によってさまざまであった。農産物は大量生産品であることから総合原価計算が原則として適用され、個別原価計

⁵⁾ 直接経費は、特定の製品のためにのみ要する外注加工費、特許権使用料（製品の出来高に比例して支払う場合）、特殊機械の賃借料、試作費、仕損費などが該当する（岡本、2000、147頁）。

⁶⁾ ABC（活動基準原価計算）とは、資源、活動および原価計算対象の原価と業績を測定し、もって業務を改善するための経営のツールであり、活動に計算過程の焦点を当てて、業務プロセスにおいて製品やサービスなどの原価計算対象がこれらの活動をどれだけ必要とするかによって、原価が原価計算対象に跡づけられるものである（櫻井、2012、329頁）。

⁷⁾ 完成品を製造するために利用すべき資源を100%とすると、何%の資源を利用したのかを示すものである（廣本・挽、2015、251頁）。

算については極めて限定的な場面のみしか適用されないとする見解も多く見受けられてきた。しかしながら、保田（2017）は農業経営を耕種農業と畜産農業に大別し、耕種農業は個別原価計算、畜産農業については総合原価計算が適合するケースが多いのではないかという主張を行っている（保田、2017、147－165頁）。

これは、耕種農業においては対象となる区画（圃場）に対する栽培活動を前提とするため、原価集計対象たる農産物原価は、圃場単位で集計されることが多いと考えられ、特定の製造指図書ごとの生産命令数量を原価集計単位とする個別原価計算が適合する可能性が高いと考えている。これに対して、総合原価計算においては一定の肥育期間に区切られた肥育活動を前提とするため、一定期間の期間生産量を原価集計単位とする総合原価計算が適合する可能性が高いというものである（保田、2017、160－162頁）。

（3）製品別計算に適合する原価分類の提案

上述の（1）および（2）に基づき、農産物原価計算における形態別分類と製品（農畜産物）との関連における分類を以下のように提案する。

①耕種農業

材料費については、その発生形態にしたがって、種苗費、肥料費、農薬費、諸材料費などに分類する。施設園芸のハウス暖房にかかるコストとして燃料費なども、物品の消費と捉え材料費に分類されると考えられる。1回の栽培における圃場全体を原価集計単位として、個別原価計算を実施する場合には、種苗費のみならず肥料費や農薬費なども製品（農畜産物）に対して直接に認識・集計できるため直接材料費に分類されることもあり得ると考えられる。

労務費については、その発生形態にしたがって、賃金手当、給料、賞与、法定福利費などに分類されることになると考えられる。日々の農作業の作業日報等に基づいて、個別の圃場に対する労働時間と各圃場に共通的に発生した労働時間に区分できるようにであれば、前者は直接労務費、後者は間接労務費として分類されることになる。

経費については、その発生形態にしたがって、農具費、修繕費、動力光熱費、共済掛金、減価償却費、地代賃借料、租税公課などに分類されることになる。また、耕種農業に特有の費目として、作業委託費、農地賃借料、土地改良費、集落営農における畦畔の草刈り、水管理・肥培管理作業などの農作業委託料にかかわる圃場管理費なども生じるケースも考えられる。これらの経費についても、圃場ごとに直接的に認識・集計できる場合には直接経費として分類し、それ以外のケースの場合に

は間接経費として処理することになる。

②畜産農業

材料費については、その発生形態にしたがって、素畜費、飼料費、敷料費、諸材料費などに分類する。畜産農業の場合には、家畜一頭ないしは一定期間（飼育期間）における出荷された家畜を原価集計単位として捉えて、総合原価計算を実施することが適合することが多いと考えられる。そのような場合には、製品（農畜産物）に対して直接に認識・集計できるコストは素畜費のみになると考えられる。

労務費の形態別分類については、前述した耕種農業のケースと同様となる。労務費については、原価集計単位たる畜産物に対して直接に認識・集計できる労働時間は少ないと考えられるため、労務費の多くは間接労務費に分類されることになるとはならないかと想定される。

経費についても、その発生形態にしたがって耕種農業と同様の原価分類がなされることになる。畜産農業特有の費目としては、診療衛生費、預託費、ヘルパー利用費、農畜産物加工を行なう場合の委託加工費などが存在すると考えられる。原価集計単位たる家畜に対して直接的に認識・集計できる費目については直接経費として認識されることになり、預託費などが該当すると考えられる。

4. むすびに

(1) 本稿の意義

従来の農業会計学の研究において、農産物原価計算の必要性については数多く主張されてきたものの、原価計算の実施の基礎となる原価分類について焦点を当てて詳細に検討を加えた研究は今まで存在しなかった。一般の製造業に用いられる原価計算の計算構造を農業会計にも援用しようとする場合、農業経営の特殊性や農産物の特殊性から、原価分類についてもさまざまな検討を要することを本稿では明らかにした。そのうえで、農業経営を耕種農業と畜産農業に大別して、それぞれに適合する製品別計算手法との関連から原価分類を論じたものは今まで存在せず、本稿は農産物原価計算の形態別分類や製品（農畜産物）との関連における分類に関しての新しい視点を提供するものであるという点が意義があると考えられる。

(2) 本稿の限界と今後の研究課題

本稿は過去の農業会計学の研究の中から原価分類について言及した代表的な文献を取り上げて検討を行ったものであり、現実の農業実務上への適用可能性や実務上の問題点については検討を行っていない点において限界を有すると考えられる。今後、現

実の農業経営への適用可能性を探るための実地調査などを行っていく必要があるという点が本稿の今後の研究課題である。

5. 参考文献

- 阿部亮耳（1974）『農業財務会計論』明文書房。
- 新井肇（1973）『畜産簿記』全国農業会議所。
- 稲葉恵一（2000）「農産物コスト計算の諸問題」（松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』農林統計協会）、167－182頁。
- 大泉一貫・津谷好人・木下幸雄（2016）『農業経営概論』実教出版。
- 岡本清（2000）『原価計算 六訂版』国元書房。
- 倉田貞（1979）『新版複式農業簿記』大明堂。
- 櫻井通晴（2012）『管理会計第五版』同文館出版。
- 新沼勝利（1981）「農場直接原価計算における原価の区分—経営費用論的接近—」『農村研究』第52号、東京農業大学農業経済学会、14－21頁。
- 廣本敏郎・挽文子（2015）『原価計算論（第3版）』中央経済社。
- 古塚秀夫・高田理（2012）『改訂現代農業簿記会計』農林統計出版。
- 松田藤四郎（2000）「農業経営の変貌と農業会計問題」（松田藤四郎・稲本志良編著『農業会計の新展開』農林統計協会）、1－9頁。
- 保田順慶（2017）「農業原価計算における製品別計算」『明治大学大学院経営学研究科経営学研究論集』第47号、147－165頁。

（やすだ まさよし・大原大学院大学 会計研究科講師）