



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	記帳と経営管理に関する一考察
Author(s)	淡路, 和則
Citation	農業経営研究, 15, 73-86
Issue Date	1989-02
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/36456
Type	departmental bulletin paper
File Information	15_73-86.pdf



「記帳と経営管理に関する一考察」

淡 路 和 則

は じ め に

1. 簿記の記帳と経営管理
 - 1) 簿記記帳の現況
 - 2) 簿記の記帳と経営成果
2. 生産過程の管理と記帳
 - 1) 作付図
 - 2) 作業日誌
 - 3) 生産過程に関する記帳と利用
3. 農業経営における生産過程の管理
4. 経営管理の高度化にむけて

は じ め に

昭和63年1月に北海道空知郡A村の稲作経営43戸を対象におこなわれた調査結果によると、簿記を記帳している農家は約7割という高い記帳率になっている。その6年前の昭和57年に北海道農業協同組合中央会が出した「組合員意向調査報告書」によれば当時全道で簿記を記帳している農家は30.4%となっており、この意向調査の結果と比べると著しく記帳率が高くなっているのである。調査の方法も設問も同一のものではないため、両者の結果を単純につなげて記帳率の変化度合をみるわけにはいかないが、両時点の間に記帳率が上昇した状況は読み取ることができる。

簿記は「盲人の杖」¹⁾にたとえられ「簿記を具へざる経営主は間違いなく経営の正道を踏むことが難い」²⁾といわれたが、こうした簿記の記帳農家の増加は、「正道をはずれないための杖」をもつものが増えたと理解してよいのであろうか。本論の目的の第1は、その検討にある。そして目的の第2は、経営を管理するための「杖」たる記帳とは何であるのか、記帳の実態を把握しそこから経営管理との関係を考察

することにある。

それではまず、A村を対象に実施された調査結果³⁾を使って簿記記帳の実態を把握し、記帳の動機、記帳を促進した要因を探り、そのうえで記帳された簿記が果たす役割について経営管理の視点から検討することにした。

1. 簿記の記帳と経営管理

1) 簿記記帳の現況

はじめにA町の簿記記帳の状況を第1表によってみることにしたい。この表より簿記の記帳について以下のことが指摘できる。

まず第1に簿記の記帳農家の多くは税申告が青色申告となっており、しかも記帳開始年次がわかったもののうち9戸が記帳義務制度⁴⁾が実施された昭和60年あるいは翌61年に記帳を開始していること。第2に記帳農家の多くが簿記計算組合に加入しており、記帳義務が決定されてから記帳を開始した者の多くは昭和59年以降の新規加入者であること。第3に経営規模との関連でみると比較的大規模な農家において簿記の記帳率、青色申告の割合が相対的に高くなっていることである。

これらのことから、納税が簿記記帳のひとつの大きなモーメントになっており、特に昭和60年から実施された記帳義務制度が簿記の記帳率の上昇に寄与していることがわかる。そして、こうした簿記の記帳を簿記計算組合といった学習会組織が補完しているということが理解できるのである。また付け加えていうならば、こうした記帳と税申告には経営の規模が少なからず関与しているものと思われるのである。

このように、上で述べた簿記記帳率の上昇には税申告が大きく関与しているといえるが、これはあくまでも外部報告といった簿記の機能に関係したことである。簿記には外部報告と経営管理手段といった2つの機能があることを考えると、簿記記帳の事実だけで、それをそのまま「正道をはずれないための杖」として捉え、経営管理手段が高度化したものと理解するわけにはいかなくなってくるのである。従って、こうした傾向にある簿記記帳が経営管理の上でいかなる意味をもっているのかを検討する必要がある。そこで次では、簿記記帳と経営管理の関係を探るための手懸りとして、簿記の記帳状況と経営成果の関連をみることにしたい。

第 1 表 簿記の記帳状況

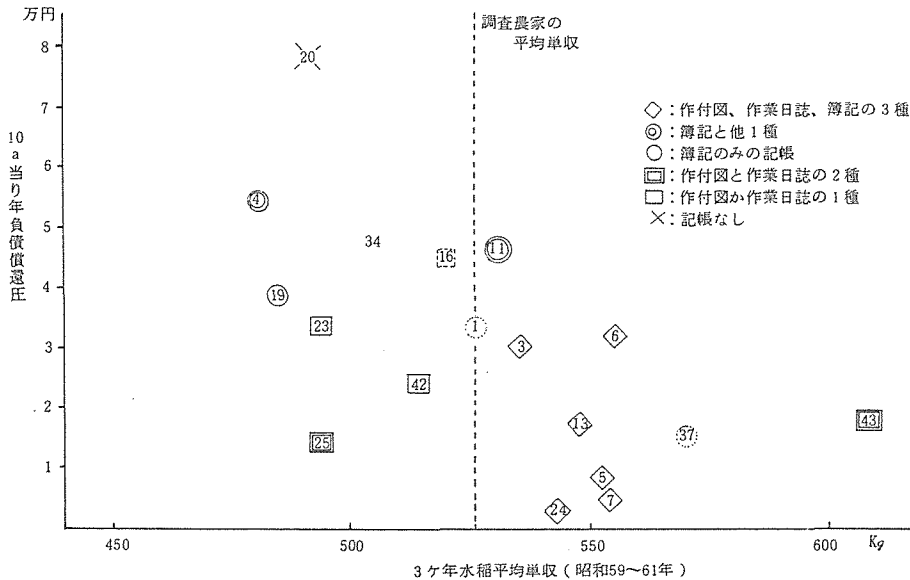
農家番号	経営面積 _(a)	簿記記帳	記帳開始年次	税申告	簿記計算組合
5	1477	○	40	法人	◎
10	1220	○		法人	◎
1	2022	○	60	青色	○
3	1514	○	53	青色	
6	1469	○	60	青色	○
7	1409	○	60	青色	○
8	1338	○		青色	◎
11	1201	○	60	青色	
13	1139	○	57	青色	◎
14	1136	○		青色	○
19	1008	○	59	青色	○
21	946	○	60	青色	○
24	932	○	47	青色	◎
29	791	○		青色	○
33	771	○	48	青色	◎
35	753	○	60	青色	○
37	742	○	60	青色	
38	729	○	55	青色	◎
4	1484	○	60	白色	
9	1236	×		白色	
15	1127	○		白色	◎
16	1065	×	△	白色	
20	1000	×	△	白色	
23	935	×		白色	
25	898	×		白色	
28	832	×		白色	
34	755	×	△	白色	
36	753	○	61	白色	
39	599	×		白色	
42	469	×		白色	
43	392	×		白色	
2	1855	○		…	
17	1043	○		…	◎
18	1035	…		…	
22	937	○	59	…	○
26	875	○		…	○
27	857	○	40	…	○
32	775	○	53	…	◎
40	563	○		…	
41	498	○		…	

注) 1. 簿記記帳の○は記帳を、×は無記帳、…は不明を表わす。

2. 記帳開始年次の△は過去に記帳をしていた経験があることを示す。

3. 簿記計算組合の◎は、昭和58年以前からの加入者であることを示す。

第1図 記帳と経営成果



注) 1. 点で示されたものは、記帳の有無が不明なものを含んでおり、確認された記帳について記号で表わした。

2. 34番農家は、簿記を記帳していないことのみが確認されている。

2) 簿記の記帳と経営成果

簿記記帳の有無と経営成果の関連を、簡便的な方法ではあるが捉えようとしたのが第1図である。横軸には技術水準の指標として昭和59年から61年の3か年の水稻単収の平均をとり、縦軸には10 a 当りの負債の年償還額をとって、水稻単収と負債償還圧との関係から経営状態を間接的に把握しようとしたものである⁵⁾。なお、図では3か年の水稻単収と負債年償還額のデータの揃っているもののみを示した。この図からは大きく以下の傾向を読み取ることができる。

第1に、簿記を記帳している農家（図中円とひし形で示してある）が必ずしも単収が高く負債の償還圧が低いとは限らないということである。例えば、同じ簿記記帳農家でも、5番、7番、13番、24番といった農家では単収が高く負債償還圧が低くなっているが、4番、19番といった農家では単収が低く負債の償還圧が高くなっているのである。

第2に、第1表と照らして記帳開始年次をみると、単収が低く負債償還圧が高い4番、19番農家、そして単収は低くないが負債償還圧が比較的高い11番農家は記帳義務制度が決定し実施された以降の近年の記帳開始者である。反対に比較

的単収が高く負債償還圧が低いといえる3番、5番、13番、24番農家は6年以上の記帳継続農家である。

第3に、簿記以外の記帳も重ねてみると、簿記の他に作付図、作業日誌も記帳している農家、特に5番、7番、13番、24番農家は単収が高く負債償還圧が低くなっており、3番、6番農家も比較的単収が高く負債の償還圧もさほど大きくない。逆に、これら3種の記帳のどれもつけていない20番農家、あるいは簿記のみの19番農家、作業日誌のみの23番農家は単収が低く負債の償還圧が高くなっている。つまり、大まかにみれば記帳が揃っている農家は比較的高単収、低負債圧で経営状態が良好とみられる部分に分布しているといえるのである。

このように、簿記の記帳農家が必ずしも経営状態が良いとはいえない。経営状態を良好に維持したり改善したりするためには、それに応じた経営管理が必要であって、そのための手段として簿記は欠くことができないものである。しかしながら、税申告といった外部報告が簿記記帳を推し進めるモーメントとして強く作用してきており、必ずしも経営管理に簿記が利用されているとはいえない。簿記の記帳には外部報告と内部管理といった2つの目的があるが、実態としてはそのウェイトの置き方が様々であり、前者を主たる目的にしたものや後者を強く意識したものなどが混在しているといえる。従って、簿記のみでは経営状態の優劣や経営水準の高さを推し量るメルクマール、バロメーターにはならないことがわかるのである。むしろ、記帳義務以前から簿記を継続的に記帳していて作付図と作業日誌も記帳している農家が高単収で低負債圧であることに着目すれば、簿記と併せてこうした生産過程に関する記帳をしていることが、経営管理上重要であって、そうした記帳が高い経営成果に結び付いているのではないかと考えられるのである。そこで次に、生産過程に関する記帳に焦点を据えて考察を進めることにしたい。

2. 生産過程の管理と記帳

前章で述べたことから、経営管理には簿記以外にも生産過程に関する記帳が重要な役割を果たすものとして浮かび上がってきた。ここでは生産過程に関する記帳として作付図、作業日誌をとりあげてその記帳実態を把握し、経営管理との関わりについて考察することにした。

第2表 作付図と関連記帳及び水稻単収

単位: Kg

農 家 番 号	記 帳 記 録			土 壌 診 断 の 実 施	3 ヶ 年 の 水 稻 平 均 単 収 (昭和59～61年)	グループ別水稻平均単収				
	作 付	施 肥	収 量							
3	○	◎	○	○	534.7	542.9	542.1	528.1		
18	○	◎	…	○	496.3					
5	○	◎	○	○	551.0					
13	○	◎	×	○	549.7					
32	○	◎	…	×	610.0					
40	○	◎	○	…	515.7					
24	○	○	…	○	542.0	541.5				
38	○	○	○	○	543.3					
43	○	○	…	○	609.7					
26	○	○	×	○	543.7					
21	○	○	×	×	507.7					
4	○	○	×	×	482.5					
17	○	○	×	…	511.3					
27	○	○	…	…	591.7					
22	○	×	…	○	527.3	514.2				
29	○	×	×	○	577.0					
36	○	×	×	○	457.0					
9	○	×	…	○	548.3					
39	○	×	×	○	560.3					
28	○	×	×	×	453.3					
25	○	×	×	×	494.3					
2	○	×	○	×	448.3					
35	○	×	×	×	509.3					
41	○	×	×	×	462.3					
33	○	×	○	×	502.0					
7	○	×	×	×	552.0					
10	○	×	×	…	552.0					
6	○	×	○	…	555.3					
19	×	×	×	○	484.7	502.5				
11	×	×	×	○	530.0					
42	×	×	×	×	512.3					
20	×	×	×	…	492.0					
23	×	×	×	×	493.3					

注) 1. 記帳記録欄の○は記帳有、×はなし、...は不明を表わす。

なお、施肥記録の◎は圃場ごとの記帳であることを示す。

2. 土壌診断については、過去3ヶ年において実施したものを○で、実施していないものを×、不明なものを...で示してある。

1) 作付図

第2表は作付図の記帳と土壌診断の実施状況、水稻の単収を示したものである。これによると作付図を記帳している農家は28戸、記帳していない農家は5戸が確認されており記帳率は7割を越えているが、内容に踏み込んでみるとおよそ以下のことが指摘できる。

第1に作付図は多くの農家がつけているが、記帳内容に差があることである。作付図の記帳農家28戸の半数は圃場図に作付作物あるいは品種を記入するのみにとどまっているが、残りの半数の農家は施肥に関する記録も併せてつけている。さらに施肥記録をつけている農家のうち6戸は、圃場ごとに施肥記録をつけているのである。

第2に土壌診断の実施状況をみると、過去3年間に土壌診断を実施した農家は施肥記録の記帳農家において多く、特に圃場ごとの施肥記録を記帳している農家群においては6戸のうち4戸が土壌診断を実施している。逆に作付記録のみの農家群においては実施率が相対的に低くなっていることが読み取れるのである。

第3に記帳と単収との関連であるが、記帳記録の豊富さと単収の高さは無関係ではないことが示される。作付記録をもたない農家群の平均単収は502.5Kgであり、作付のみの記帳農家群では514.2Kg、作付と施肥の記録を併せもつ農家群では542.1Kgというように記帳記録が増えるにしたがって平均単収が高くなっており、圃場ごとの施肥記録をつけている農家群になると542.9Kgとさらに平均単収が高くなっている。また水稻の収量の記録についてみても、作付や施肥記録を併せてもっている農家の単収はかなり高いものとなっている。

このように記帳記録が豊富化、緻密化するにしたがって単収が増加していることが読み取れ、記帳が豊富で緻密な農家では土壌診断の実施率も高く圃場管理に対する意識の高さを伺い知ることができるのである。

2) 作業日誌

作付図と同様に作業日誌に関してまとめたものが第3表であるが、作業日誌に関しても作付図と同様のことが指摘できる。

まず作業日誌の記帳であるが、27戸の農家が記帳しており7割近い記帳率になっている。しかしながら、その記帳内容についてみると、日々の作業内容の記録のみ（あるいはそれに加えて天気、気温など）にとどまっているものが多いことがわかる。作業内容以外の記録としては、トラクターの走行時間について7戸の記

第3表 作業日誌と関連記帳及び水稻単収

農家番号	作業内容	労働時間	トラクター 運行時間	作物生育 (稲)	3ケ年の水稻 平均反収 (昭和59～61年)
5	○	○	○	◎	551.0
24	○	×	×	◎	542.0
33	○	×	○	○	502.0
40	○	×	○	○	515.7
39	○	×	×	○	560.3
6	○	×	…	×	555.3
2	○	×	○	×	448.3
17	○	△	○	×	511.3
3	○	×	×	×	534.7
38	○	×	×	×	543.3
13	○	×	×	×	549.7
7	○	×	×	×	552.0
11	○	×	×	×	530.0
29	○	×	×	×	577.0
10	○	×	×	×	552.0
21	○	×	×	×	507.7
16	○	×	×	×	518.3
28	○	×	×	×	453.3
35	○	×	×	×	509.3
23	○	×	×	×	493.3
36	○	×	○	×	457.0
25	○	×	×	×	494.3
42	○	×	×	×	512.3
43	○	×	×	×	609.7
22	○	×	×	×	527.3
9	○	×	×	×	548.3
18	○	×	○	…	496.3
41	×	×	×	×	462.3
19	×	×	×	×	484.7
4	×	×	×	×	482.5
20	×	×	×	×	492.0

注) ○は記帳有、×は記帳なし、△は過去に記帳経験があること、…は不明を表わす。

帳農家が確認されているが、これには免税軽油の制度、共同所有のトラクターの利用が影響している。労働時間に関しては現在記帳している農家はわずかに5番農家の1戸のみであって、17番農家が過去に記帳していた経験をもつにすぎないという記帳状況になっている。このことから、労働時間の記帳がいかに少ないものであるかがわかる。

次に農作業に関連して、稲の生育記録についてみてみたい。稲の生育記録をつけている農家は5戸確認されており、そのうち5番、24番農家は独自で稲の生育調査を実施している。稲の出穂や幼穂形成などをメモ程度に作業日誌に書き込む農家はもう少し多いと思われるが、稲の生育を意識的に観察して記録している農家は数少ないといえ、そうした農家の単収をみると高くなっていることがわかる。つまり、農作業は作物の生育ステージに対応して実施されるものであるが、日々の作業の記録をつけるのと平行して作物の生育の状況を観察して記帳している農家の単収は高くなっているのである。

このように作業日誌に関しても、農作業に関連した記録を豊富に緻密につけているものの方が単収が高いといえ、逆に作業日誌をつけていない4番、19番、20番、41番農家の単収は低いものになっている。

3) 生産過程に関する記帳と利用

以上、作付図と作業日誌そしてそれに付随する記録の記帳実態についてみてきたわけであるが、そこからは記帳記録が豊富で緻密なものほど単収が高くなっていることがわかった。これは記帳された各種の記録が生産過程の管理に活用されていることを示唆しているといえる。つまり、そこでは多種の記録が相互連関的に結び付いて作物(稲)の栽培の過程を点検し統制することによって高い技術水準を維持しているものと考えられるのである。そこで上で示された記帳記録について利用の観点から振り返ってみると、およそ以下のようにまとめることができる。

まず第1に、作付図にしても作業日誌にしても作付の記録、作業内容の記録のみにとどまってしまう、必要に迫られたときに見る程度の備忘記録にすぎないといったケースが比較的多いことである。

第2に、たとえ作付図に施肥に関する記録をつけていても、それが肥料の購入のために必要量を把握するためのものであって、資材調達業務のための記録であることが少なくない。作業の記録に関しても、しばしば過去のものを比較参考資料として利用することがあるが、それは作業の予定を立てたり段取りをするためのもので

ある。こうした記録の利用は、あくまでも農作業の準備をするための利用であって備忘記録の域を脱していないものといえるのである。

第3に、記帳記録が豊富で緻密なものがいくつか確認されたが、そうした農家は水稻の単収水準が高かった。そこでは作付図は単に作付の備忘記録にとどまらずに施肥記録や収量記録、土壌診断結果などと一緒に合わせて投入肥料の適否や施肥方法の検討がおこなわれており、土壌等の圃場管理に関しても意識が高いといえるのである。作業日誌に関しても単なる作業や天候の備忘記録にとどまらず、作物の生育記録などと合わせて、作物がどんな状態の時に、また自然環境がどんな状況の時にどんな作業をどの様に実施したかを検討できるようになっている。そして作物、自然環境に合った形で的確に作業がなされたかどうかを後で点検するといった利用がなされている。このように記帳記録を利用しているのならば、そこでの記帳は生産過程の管理に機能しているものといえるのである。

このように、技術水準が高く経営状態が良好である経営の根底には、生産過程の管理が存在しているのである。そうした生産過程の管理には、生産資材や実施した作業、作物の生育、土地利用等に関する技術的なデータが不可欠であり、生産の過程をいかに分析するかによって必要となってくる記録も異なってくるのである。従って、生産過程の管理が高度化するのに伴って、記帳される記録も豊富化、精緻化してくるものといえるのである。

3. 農業経営における生産過程の管理

これまでみてきたことからわかるように、簿記のみでは「盲人の杖」とするには不十分であって、生産過程に関する記帳がともに揃ってこそ「杖」たる条件を満たすのである。つまり、「盲人の杖」にたとえられた簿記とは、外部報告目的の財務会計のための簿記ではなく、経営管理を目的とした管理会計のための簿記の利用を指しているといえるのである。財務会計と管理会計は、互いに対立し合うものではないが、後者は経営管理が目的であるために貨幣価値的な記録だけでなく、物量的、技術的な記録も必要とされるのである。

技術と経済の結節点である農業経営においては、「経営成果は、技術的側面と経済的側面に分けて計測されるが、この両者が相互に関連しながら経営管理の問題点を摘出できるように把握され、検討されなければならない」⁷⁾のである。そのためには、技術的成果とその財務上の損益に関する考察をするための記帳⁸⁾が必要になるの

である。それが、いわゆる農場記録 (Farm Record) と簿記 (Book Keeping) である。

農業簿記を扱った文献では、しばしば前者の記録を補助簿として扱っているが、「補助」というのは簿記記帳を中心に叙述しているからであって、簿記に比べて重要度が低いことを意味しているのではない。むしろ、農業経営という場においては、その重要性を農業生産の特徴に照らしてより強く意識して考察しなければならないのである。ダヴィドは無機的な工業生産に対して農業は有機的生産であるとして、その特徴点を指摘し小農の優位性を主張したが、農業経営における経営管理について考察する際にもこうした農業の特色を考慮しなければならないといえる。

農業とりわけ土地利用型農業は、人為的にコントロールが困難で絶えず変化して止まない自然環境のもとで作物、家畜の生育に規定されながら営まれているものである。しかも土地などの自然的条件は、経営ごと、あるいは圃場ごとに異なっており、そうした状況、条件に応じて作業の実施時期や方法も変わってくるのである。農業生産における投入一産出関係をとってみても、工場のように自然環境が制御されないために一定の単純な関係を想定することは難しいのである。それだけに作物や家畜、自然環境・条件に適合した資材、作業の仕方が求められてくるのである。従って、農業経営においては、生産過程の管理の良否が大きく経営成果を左右すると言っても過言ではない。このようにみてくると、収量が高位に安定しており経営状態も良好ないわゆる優良農家とそうでない農家を分かつ経営管理的な要因としては、生産過程の観察と分析、そしてそのための記帳を逸するわけにはいかなくなってくるのである。

また、農業経営の経営管理を担う主体の性格も考慮されなければならない。わが国の農業経営の大半は家族経営であって、経営者は同時に労働者でもあるといった複合的な性格を有している。そこでの経営者は、財務的な管理と同時に生産技術的な管理を担っており、双方とも欠くことのできない重要な管理職能として同一の人格に求められているのである。かつてフェイヨルは、製造業における個人企業、小企業の経営主は大企業の経営主に比べて生産技術に関する能力を相対的に多く求められることを指摘したが、大半が個人企業といえる農業経営においても経営主の複合的な性格を考えれば、この指摘は当てはまるといえる。このことから農業経営においては、生産過程の管理が経営者の果たすべき重要な機能のひとつになっていることが理解できるのである。

このように農業生産の特殊性、経営管理主体の性格から、農業経営の経営管理に

においては生産過程の管理を浮き立たせてその重要性を認識する必要があるといえる。⁹⁾

それではこうした点を踏まえて、農業経営の経営管理を高度化して行くにはどういったことが必要になってくるのであろうか。それを最後に検討して本論の結びとしたい。

4. 経営管理の高度化にむけて

本論で明らかになったことを踏まえて、経営管理の高度化を進めるために求められることを、営農指導、農業教育、地域の対応の3点から述べることにしたい。

まず第1に、営農指導とりわけ記帳指導に関して。近年簿記の記帳率は高まったといえるが、そこには税申告が強いモーメントとして働いていた。外部報告を主たる目的とした簿記は、財務会計のための手段として機能しているものであるが、これを管理会計のための手段としても機能させることによって経営管理の高度化につながって行くことは可能である。たとえ税申告に引っ張られた形とはいえ財務会計の手段としての簿記の記帳は高まってきているのであり、そうした状況は管理会計への展開の条件として積極的に受けとめることができるのである。そこで必要になってくるのは、生産過程に関する記帳である。簿記記帳には一定のルールが存在しており、それにそった形で簿記記帳を指導して行けばよいが、作付図や作業日誌には一定の社会的なルール、形式がないことから指導の困難さが予想される。また、そうした原則、形式がなければ比較分析の上でも困難が生じるのである。そこで生産過程に関する記帳と分析の重要性を認識させると同時に、管理会計を念頭において科学的原理に則った体系的な作付図、作業日誌等を新たに開発することが望まれるのである。

第2に、農業における経営管理教育についてである。農業経営における経営者は多くの場合、同時に労働者でもあって、財務的な管理と生産技術的な管理を同時に担うものである。そこに求められる記帳は、こうした複合的な性格を持ち合わせた経営者の管理機能に應えるものでなければならない。従って、教育の場において、簿記の記帳と財務的な分析の能力のみを訓練していたのでは片手落ちといえ、生産過程の記帳と生産技術的な分析の能力を鍛錬する必要がある。農業の担い手は、農作業の技術を習得すると同時に、生産の過程をいかに観察し分析するかといった技術もあわせて学ぶ必要があるといえるのである。そのためには、例えば農作業と平

行して作業日誌や作物・家畜の観察記録を体系的に記帳させ、それをもとに生産活動の点検・反省をおこない、さらに次期の作業計画につなげていくといった訓練が必要になってくると考えられるのである。¹⁰⁾

最後に、経営管理に関して地域が果たす役割である。これは地域の農業情報システムといったことに関連してくるが、経営間の比較分析ができるような体制を整えることである。個別的に経営管理のためのデータを蓄積して行くことは大変重要なことであるが、そのみではあくまでも個人の経験の積み重ねの上になされるものであり、¹¹⁾因習的な管理法あるいは系統的管理法の域を脱しないといえる。そこで他の経営との比較によって自己の経営を客観化することが求められてくるのである。このことから地域の広く個々のデータを集積して、科学的に比較分析できるような体制をつくるが必要になってくるのである。これは財務的なものに限らず生産技術的なものに関しても個別のデータを集めて整理することによって、地域あるいは個別の条件に対応した理想的な生産技術を追求して行くことが可能になり、さらにはそうして求められた理想の型と個別との差異分析を通して経営改善をおこなうことも可能になってくるのである。

注

- 1) 横井時敬『小農に関する研究』、丸善、昭和2年
- 2) 横井同上書
- 3) 北海道大学農業経営学教室がA村の委託を受けて実施した優良農家の栽培技術と経営管理に関する調査。調査は村が選出した優良農家とその近隣のそうでない農家43戸を対象にしておこなわれたが、本論では記帳に関してデータがとれなかった3戸を除いて考察した。
- 4) 昭和59年3月の所得税法改正による。
- 5) 厳密には水稻作以外の部門も考慮しなければならないが、調査農家では水稻が主部門であるとみなせるためにここでは単純化して考えている。
- 6) 農業共済の関係から、制度上は稲作農家は圃場作付の図面を描いていることになる。
- 7) 児玉賀典編『農業経営管理論』、地球社、昭和55年
- 8) ジョンA. ホプキンス、アールO. ヘディ『農業会計の理論と応用』、昭和36年、富民協会
- 9) 農業の技術的特質、家族経営の主体的特質と会計理論の考察としては、稲本志

良「農業会計理論の対象としての家族経営」『農業計算学研究』第 18 号、昭和 60 年、があげられる。

10) 農業後継者育成と記帳に関しては、七戸長生『日本農業の経営問題』、北海道大学図書刊行会、昭和 63 年、参照。

11) 占部都美『基本経営管理』、ダイヤモンド社、昭和 49 年