

# 文化としての会計とその移転可能性に関する基礎理論

工 藤 栄一郎

## I はじめに

国際的な会計基準の設定を中心課題として、「国際会計」は20世紀の後半以降盛んに議論がされるようになった。もちろん、会計「基準」は重要な論点ではあるが、会計という実践は、必ずしも、社会的なルールに規制を受けるだけではなく、個別組織レベルにおいても、事業活動の海外展開などに伴って、会計の国際的な課題は展開されることとなる。

このように、会計をめぐる国際的な視点からの議論の基底には、会計は、異なる文化を持った当事者のあいだでのコミュニケーションの手段として機能するのか、あるいは場合によっては阻害要因となるのか、という問題の設定が可能となるであろう。ここでのキーワードは文化である。つまり、異なる文化を有する環境のもとにある国・地域・組織・構成員にとって、円滑なコミュニケーションのために会計がいかに機能するのかあるいはいかに向き合うべきなのかととらえることができるかもしれない。だが、また同時に、会計それ自体も文化を構成する要素であることに留意しなければならない。したがって、この研究課題はいくぶん複雑な構造を有することとなる。

なお、ここでいう会計とは、会計基準など会計実践を規制する国家的規模（あるいは国際的規模）でのルールばかりではなく、社会的あるいは内部組織的に醸成された会計慣行、会計に関する思考ないしは思想や概念、それにミクロレベルでの会計技法ないし会計技術までを含む非常に広範な

意味においてである。これら広範な意味での会計の国際移転に関連した論点をすべて洗い出しそしてその解決を論じるのはおよそ不可能であろう。したがって、ここでは、先行する他領域の研究に依拠して、会計の国際移転を論じる際に基礎となる理論的枠組み構築のための予備的な作業を行いたい。

古くは、ベドフォードが指摘しているように、会計の移転を妨げる要素の1つとして文化的障壁がある (Bedford [1966])。すなわち、会計の思考や概念ばかりでなく会計基準やそれに規定される会計実践に至るまで、それらが特定の文化的な環境のもとで生成されそして機能しているものであるとしたら、他の文化的環境ではうまく適合できないことが予想される。

したがって、本稿では、まず、会計と文化の関係、とりわけ、会計への文化的影響について考える際の理論的枠組みについて、先行研究の紹介をすることで検討していく。つぎに、会計の国際移転に関する基礎となる枠組みについて、経営史領域における先行研究の紹介を行うことで会計研究への展開可能性について検討していく。これらの作業によって、会計の国際移転と会計文化論を組み合わせた基礎理論の構築へ向けての予備的考察としたい。

## II 会計の展開における文化的要素とその影響の基礎理論

### 1. 文化としての会計

会計を文化の視点からとらえようとした先行研究はじつのところ少なくない。アーサー・ウルフ (Woolf [1912]) や DR・スコット (Scott [1931]) らが明らかにしているように、会計は、人類と社会の歴史的な発展とともに展開してきたテクノロジーである。ここ (とくに第Ⅲ節) でいうところの「テクノロジー」とは、かならずしも物理的な器具や設備などの技術上の発達、例えばコンピュータやデジタル情報通信システムなどだけを意味しているのではなく、知識を実践的に応用したものという意味である (Kurlansky [2016])。その意味において、テクノロジーとしての会計は、文明であると同時に文化を反映したものである。

会計と文化の関係を主題として盛んに論じられるようになったのは、国際会計基準委員会（IASB）とそれが設定する会計基準（IAS）の適用をめぐる議論が起こり始めた1980年代以降のことである<sup>1)</sup>。例えば、Violet [1983] で提示されている問題意識は、80年代当初までのIASBの成果がある範囲に限られていた理由を文化的制約（cultural constraints）に求め明らかにしようというものであった。彼は、まず「文化とは、社会現象と同じく自然環境に対してもうまく調和するように発明された人類の産物である」（p.3）と定義したうえで、会計は社会制度（social institution）であるという<sup>2)</sup>。なぜなら、会計とは「経済活動において生じたある種の社会現象を報告し説明するために確立された」（p.8）ものだからである。その結果、「社会制度としての会計は、その前提となる文化を色濃く反映したもの」（p.5）となる。したがって、「会計は文化と無関係でいられないし、文化を構成する要素としてみなされるべきである」（p.9）と、会計と文化の分ちがたい緊密な関係性を明らかにしている。

この方面での研究がいつそう加速されたのは、IASBが国際会計基準審議会（IASB）となり国際財務報告基準（IFRS）のグローバルな規模での適用の実効性の兆しが見え始めた、20世紀の終わりの頃である<sup>3)</sup>。例えば、進 [2000] は、「文化は、ある社会で共有される人間の行為の体系として表出する。また、文化の基層部には、その社会で共有される価値や信念がある。会計システムは国家レベルでの文化的な存在であり、各国の価値や信念は会計システムの形成と発展を説明する1つの変数となりうる」（53頁）と記述している。なお、ここで表現されている「会計システム」とは、「会計

1) もちろん、会計基準の国際的な調和化・標準化・統一化の議論とは異なり、特定の地域や国家に、他地域で実践されている会計の導入と普及について論じたものも数多くある。例えば、Previts and Merino [1979] はアメリカ合衆国について、そして、McKinnon [1984] [1986] は日本について歴史実証的に記述している。

2) なお、ここでいう社会制度としての会計は、必ずしも会計基準等の法制度としての性格を前提とするものではない。社会制度とは文化の前提に基づいて選択された慣習が発展したものである（Violet [1983] p.5）。

3) 例えば、Doupnik and Salter [1995]、Baydoun and Willett [1995]、Zalzeski [1996]、木下・柳田・中島 [1998] [2002]、Chanchani and MacGregor [1999]、進 [2000] などがあげられる。

規制、会計基準、および会計実務からなるシステムをいう」と、一見すると、会計を広範にとらえているように見えるが、実のところその焦点は「会計基準」に向けられている。なぜなら「会計システム」がある社会で受け入れられる場合に、当該「システム」全体が導入されるのではなく、「会計基準」がまずもって導入され、それによって結果的に「新しい会計システムが受容された」というロジックを立てているからである。IFRSの導入を念頭に置いた場合に、このような建て付け方は至極妥当であるだろう。しかしながら、実践としての会計は、必ずしも会計基準に拘束されない。管理会計の手法のいくつかはそれらに該当するだろうし、拙文での議論も会計基準に制限されてはいない。

## 2. ホフステードの文化に関する理論

ここでは、シドニー・グレイが提示した、会計に対する文化的側面からの研究の理論的枠組みを紹介しよう。グレイの論考(Gray [1988]<sup>4)</sup>)において、その基礎として採用されている理論は、ヘルト・ホフステードのものである。

ホフステードは異文化間でのコミュニケーションや国際経営を論じる際に参照される古典的著作を著している<sup>5)</sup>。ホフステードによると、人がどのように考え、感じ、そして行動するかは、その個人に備わる固有のパター

---

4) Gray [1988] では、国際会計研究における理論的枠組みの可能性あるいは仮説を提示しており、この仮説にもとづく実証研究による検証作業があとに続くことを期待していることを記述している (p.14)。それ(アンケート調査による)を行ったのが、Chanchani and Willett [2004] (ニュージーランドとインドでの調査)と北山 [2008] (日本での調査)である。なお、これら2つの論文では、Gray [1988] はもちろんのこと、その論考が依拠したホフステードの文化理論についてわかりやすくまとめている。

5) ホフステードの基本著書は1980年に公刊された*Culture's Consequences* (邦訳『経営文化の国際比較』)である。同書は、世界72カ国に(子会社を含めて)展開する国際企業であるIBMの社員11万人以上から回収したアンケート調査をもとにした大規模な研究の成果からなっている。この本は増補改訂されて2001年に*Culture's Consequences: Comparing, Values, Behaviors, Institutions, and Organizations across Nations*とタイトルで第2版が出されている。ホフステードは、この前後に、より一般の読者向けに、*Cultures and Organizations* (邦訳『多文化世界』)というタイトルの単行本を出している。同書の初版は1991年であるが、2005年に第2版を、2010年に第3版を公刊し、第3版の邦訳が2013年に出されている。

ンを備えているという。これはあたかも、コンピュータに特定のプログラムが組み込まれることと類似している。そこで彼は、ものの考え方や感じ方それに行動の仕方のパターンを「心のプログラミング (software of the mind)」と呼ぶ。

心のプログラミングは、家庭に始まり、近所づきあい、学校生活、友人関係、職場、それに地域といった環境で過ごす過程において、個人の中に組み込まれるものである。すなわちこれは「文化 (cultures)」である。文化は「ある人間グループのメンバーたちを他のグループと区別するためのひとまとまりの心のプログラミング」であると定義される (Hofstede [1980] p.21)。そして文化の中核に位置するのが「価値観 (values)」である。ここにおける価値観とは、ある状態のものを他の状態よりも好ましいと思う傾向である。価値観の体系は、文化の中に含まれており、それは文化の構成要素を相互につなぎ合わせるものである。つまり、文化とは、ある社会的集団に属する個人がなんらかの価値判断を下す際の基礎となり、そのような価値判断によって総体的に形作られるものなのである。あるグループやあるカテゴリーに属している人々によって共通して持たれている価値観あるいは価値判断の規準が、「社会規範 (societal norms)」となる。

多くの人は、たいてい、複数の異なる集団に同時に属している。したがって、個々人にとっての文化—価値観—社会規範といった心のプログラミングは、属する集団のレベルに応じて変化することもある。例えば、国籍や国のレベル、地域や民族や宗教や言語のレベル、性別のレベル、世代のレベル、社会階級のレベル、組織や企業のレベルなどで。つまり文化は重層性<sup>6)</sup>を有することになる (Hofstede [1991] pp.10-11)。

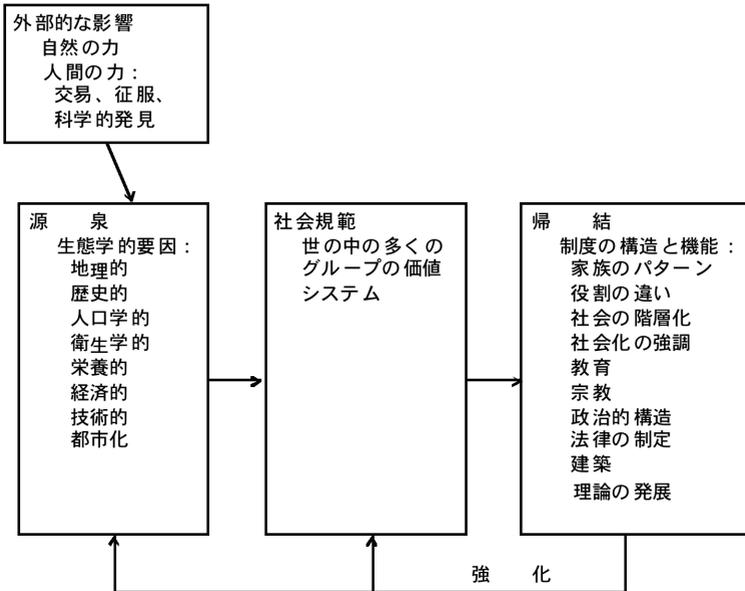
ホフステードが文化を考察するに際して採用したレベルは「国民国家 (nations)」である。国民国家として成立するまでには、通常、1つの公用語が定められ、公共のマスメディアを設け、公的な教育システムを設計し、

6) このように重層的に存在する文化 (layers of culture) は、レベル間で相互に矛盾を引き起こすこともある。例えば、宗教上の価値観は異なる世代において矛盾するかもしれないし、性別に基づく価値観は企業組織が有する規範と相容れない場合があるかもしれない。

軍隊を有し、国家の政治システムが整備され、オリンピックなどのスポーツ祭典に自国の代表選手を送り、技術やサービスを交換する市場を設ける、といったプロセスを経ることで統合されていくからである。その過程において、社会的に規模の大きい価値観が共有されそして社会規範が形成されていく。したがって、国民国家という枠組みこそが心のプログラミングの大部分を規定することになるというのである (Hofstede [1991] pp.11-12)。そこで、国民国家というレベルに対して文化というコトバを使用し、それ以下の社会の集団レベル (例えば民族や地域) に対しては「下位文化 (subculture)」というコトバをあてて、概念を区別している (Hofstede [1980] p.21)。

Hofstede [1980] は多くの国民国家を範囲として、それら文化の特徴の相違性と類似性について調査をしているが、どの国家においても、何世代にもわたる長大な時間の中でそれぞれの文化パターンが安定的に維持されるためには、なんらかのメカニズムがあるはずだと仮定し、以下のような説明を行っている (図1)。

図1 文化パターンの安定化



(Hofstede [1980] p.22)

前頁、図1について、まず、中心に置かれた「社会規範」に注目する。社会規範は前述したように、比較的規模の大きい社会的な集団によって共有されている価値観の体系すなわち心のプログラミングである。そして、この社会規範を生み出す源泉が左に位置された諸要素である。これらは、生態学的要因と表現されているが、物的な環境に影響を与えるものである。このように形成された社会規範は特定の構造と機能を有する社会において様々な制度 (institutions) (家族制度・教育制度・政治システム・法制度など) を打ち建てそれを発展させそして維持する。重要なのは、これらの制度はいったん確立されると、それらを生み出した社会規範や生態学的要因を強化するという循環が発生することである。制度は変化する場合もあるが、その変化に反応して社会規範が変化することはほとんどない。社会規範が変わらないままであれば、新たに確立した制度に対して社会の価値観の体系が持続的に影響して、その新しい制度の構造と機能が社会規範に再度適合するようになる。これほどまでに社会規範は強固なものなのである。このような仕組みの中で文化のパターンは安定性を得ているとされる。

Hofstede [1980] は、1967年～69年と1971年～73年の2回にわたって、世界中に散在する子会社を含めたIBM社員を対象に実施した大規模な調査分析の成果からなっている。結果的に、50の国と3つの地域についての文化的差異が明らかにされた。その際の指標となったのが、「国民文化に関する4つの次元 (four dimensions of national cultures)」である。それらは、(1) 権力の格差 (Power Distance)、(2) 不確実性の回避 (Uncertainty Avoidance)、(3) 個人主義の傾向 (Individualism)、そして(4) 性別志向性 (Masculinity: 男らしさ) である。この4つの項目に応じて設定された質問群に対する回答を統計処理して指標化して順位づけを行っている。

それぞれの次元を簡単に説明すると、まず、(1) 権力の格差とは、一定の社会性を有する組織において階層化と権力の不公平な付与がどの程度あるかということと関係する文化の次元である。権力格差が大きい社会では不公平さが容認される傾向にあり、その結果、階層化された社会が確立される。これに対して、権力格差の小さい社会では、不公平さは最小である

べきとする社会規範が有される傾向にあり、したがって、社会や組織に階層が存在するのは一時的な便宜のためだと考えられがちである。(2) 将来の不確実性の回避とは、個人が将来の不確かさや不透明さに対してどの程度不愉快さを感じるかに関係する文化の次元である。不確実性を回避しようとする傾向の高い社会では、ルールに従い、秩序だった組織を構築し、様々な手続を標準化するなどして、将来の不確かさと不透明さを排除することが選好される。(3) 個人主義的な傾向とは、自己を認識する際に「私」ととらえるか「私たち」ととらえるかに関係した文化次元である。これは相互依存の程度の相違を意味する。個人主義的傾向の強い社会においては、その構成員は自らが属するグループというより自分自身にその意識を向ける傾向が強い。つまり、帰属する集団の成員であることに依存することなく自己認識をしているということである。これに対して、個人主義的傾向が弱い社会では、帰属している集団の一員としてしか自己を認識しない傾向にある。(4) 性別志向性(男らしさ：女らしさ)とは、性別という属性が社会的役割にどの程度作用するかに関係する文化の次元である。例えば、会社や社会における仕事の業績の達成度を重視することは男性的な価値観であり、家事や子育てを重視することは女性的な価値観であるといった伝統的な考え方に対してどのような見解を有しているかということである。男性的な性別志向性を強く有する社会では、競争を好み成功を達成することが重要視され、女性的な志向性を有する社会では、質の高い人生を送ることが重視されるという。

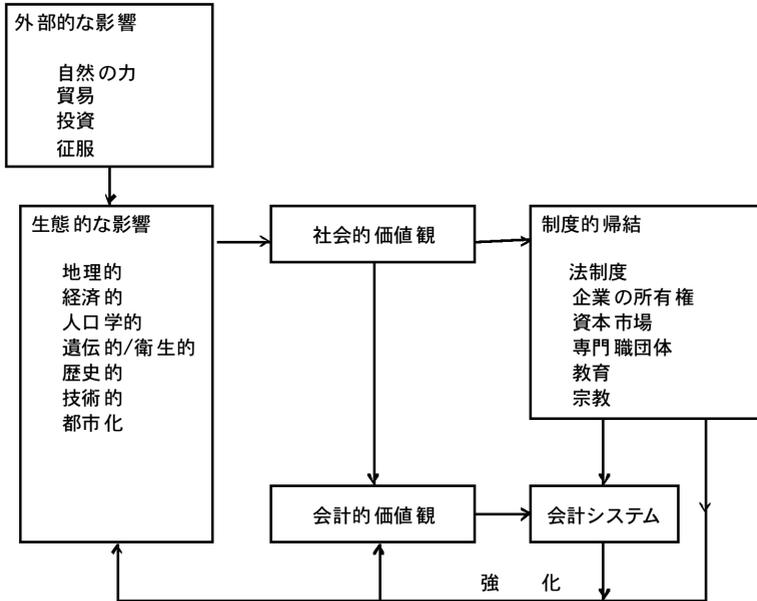
### 3. グレイの会計の文化的影響に関する理論

ホフステードの文化に関する理論の貢献は、上述のように、文化を構成する要素(次元)を定量的な指標として表現したことにある。これを国際会計研究に援用したのがシドニー・グレイである。彼の関心は、世界各国の財務報告に関する諸要素を、それぞれの国の文化的側面と関連させて論じる可能性に向けられている。定量化の手法によったホフステードの理論を用いることで、国際会計研究に新しい展望を開いたわけである(北山

[2008] 81 頁)。

Gray [1988] では、ホフステードの文化パターンの安定化の概念図に、会計的価値観 (Accounting values) と会計システム (Accounting systems) を加えることで、会計への文化的影響を考える基礎を作ろうとしている (Gray [1988] pp.5-7)。会計的価値観あるいは会計規範はより広範な社会規範から、そして、会計システムあるいは会計制度ないし会計実践はより広範な社会制度から、それぞれ影響されることとなる。

図2 文化、社会価値そして下位文化としての会計



(Gray [1988] p.7)

グレイは、会計の価値観として、次のような4つの相互に対立する規準を提示している (Gray [1988] p.8)。

- (1) 会計プロフェッション主義と法律によるコントロール
- (2) 統一性と柔軟性
- (3) 保守主義と楽観主義
- (4) 秘密主義と公開主義

問題は、これら4つの会計の価値観が、ホフステードの4つの文化次元（(1) 権力の格差、(2) 不確実性の回避、(3) 個人主義的傾向、(4) 性別志向性）とどのように関係するかである。そこで、グレイは4つの仮説を提示している（Gray [1988] pp.9-11）。

- 仮説1 個人主義的傾向の指標が高い国ほど、そして、不確実性回避と権力格差の指標が低い国ほど、会計プロフェッション主義が高い傾向にある。
- 仮説2 不確実性回避と権力格差の指標が高い国ほど、そして、個人主義的指標が低い国ほど、統一性が高い傾向にある。
- 仮説3 不確実性回避の指標が高い国ほど、そして、個人主義的傾向と男性的志向性の指標が低い国ほど、保守主義の傾向は高くなる。
- 仮説4 不確実性回避と権力格差の指標が高い国ほど、そして個人主義的傾向と男性的志向性の指標が低い国ほど、秘密主義の傾向は高くなる。

このように、ホフステードの4つの文化次元と4つの会計的な価値観とを組み合わせ、グレイは国家（あるいは地域）が有している会計の特性を2つの種類に分けてプロットしている。1つは、会計プロフェッション主義（あるいは法律によるコントロール）の程度と統一性（あるいは弾力性）の観点からのもの（図3）であり、もう1つは、秘密主義（あるいは公開主義）と保守主義（あるいは楽観主義）の観点からのもの（図4）である。

図3 権威と強制力から見た会計システム

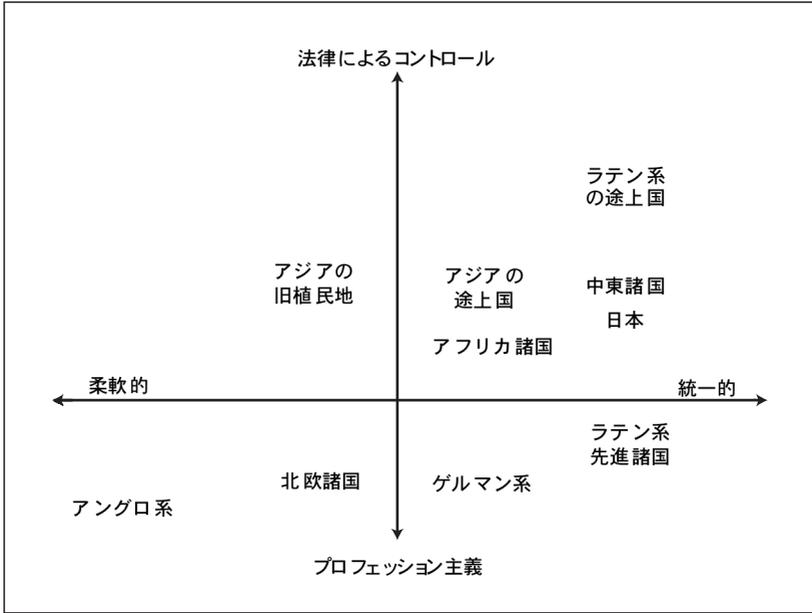


図4 測定と公開から見た会計システム

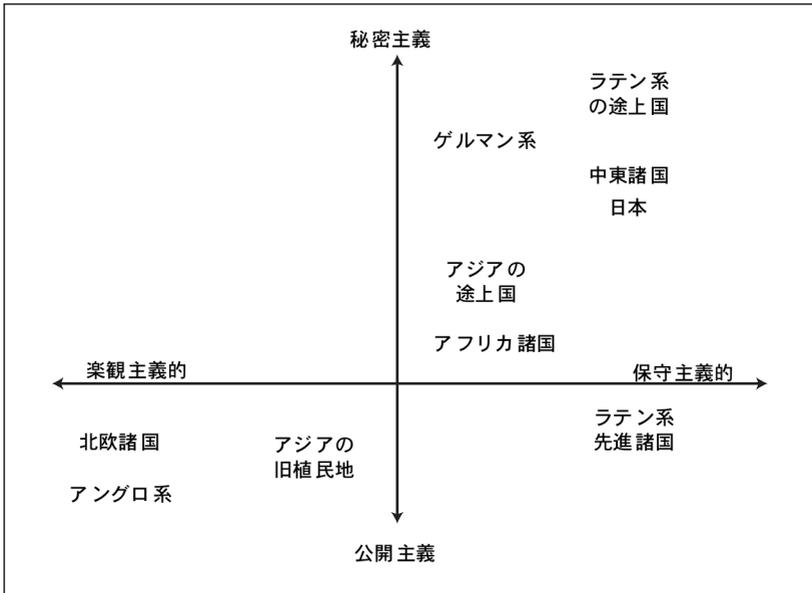


図3の各国会計の特性のプロットは、あくまでもグレイがこの研究を公表した1980年代の状況であり、各国のその後の経済的發展や政治体制などの変化、それになによりIFRSの広範な普及と関連する教育の發展などによって、現在ではずいぶんと異なる状況が観察されることになっているかもしれない。しかし重要なのはグレイの分析結果ではない。彼が与えた、会計への文化的影響を考察するにあたっての基礎理論である。文化としての会計を考察するにあたって、検討に値する基礎となる理論の1つであると思われる。

しかしながら、付言すると、ホフステードが提示した文化次元(2)「不確実性の回避のための要素」の1つとして、会計があげられていることに注意すべきである(Hofstede [1980] pp.116-117)。明示的にも暗示的にも、会計は組織や社会を規律づけるルールあるいは慣行であり、その意味における会計は、それ自体が文化の次元を構成する要素であるといえる。その点からすると、会計と文化の関係性はより複雑な構造となるかもしれない。

### Ⅲ 会計の国際移転に関する研究

本稿における2つめの主題である会計の国際的な移転についてである。この主題についてレビューした論文である清水 [2014] では、「会計技術がその知識とともに移転する、という一般的な事実は多くの研究者によって所与のものとされ、会計技術の移転そのものが問われることは少なかった」(41頁)とこれまでの研究の状況について述べると同時に、近年では「個々の特殊な知識の移転のあり方を、会計知識の移転、あるいは会計技術の移転という文脈からとらえ直そうとする研究が、徐々に現れつつある」(41頁)と変化の兆しについて言及している。

ここで参考とするのは、経営史研究者であるデイビッド・ジェレミーの理論である。ジェレミーは「テクノロジーの移転 (technology transfer)」をキーワードとして、1990年代に研究活動を展開した。彼が編集し刊行した2冊の著作 (Jeremy [1991] および [1994]) は、多くの研究者によっ

て執筆された論文を集めた成果であり、その作業自体がテクノロジーの移転の複雑さを物語っている。つまり、「テクノロジーの移転のプロセスは、とても多くの要素からなるものであって複雑なため、単一の公式なモデルで表現できるものではない。あるテクノロジー移転の事例はその状況においては適合するけれども、他の事例にあてはまるわけではない」(Jeremy [1991] p.2) ののである。さらに、彼は、「文化を編成する諸要素、つまり、価値観や組織形態やあるいは社会的集団の重要な表現といったものは、テクノロジーの移転に影響を与える」(p.2) ともいっている。したがって、われわれが会計の国際移転を考える場合に、ジェレミーの理論はなんらかの示唆を与えてくれると期待できる。

複数の論文から構成された Jeremy [1991] では、テクノロジーの移転問題を考察する場合に、同書への執筆者たちが投げかけた論点を以下のよう  
にまとめている (pp.3-5)。

## 1 移転元の経済や社会の状況

- (a) テクノロジーの移転を阻害または促進する固有の要因はなにか？
- (b) その要因は技術的なものかあるいはそれ以外のものか？

## 2 移転にともなう諸条件

- (a) 移転の担い手：テクノロジーは、コトバや図解、特許、機械部品、熟練労働者、技術者、あるいは経営者などによって伝えることができるか？
- (b) 移転元経済へのアクセス・ネットワーク：移転先はどのようにして先進経済の技術や情報を把握するか？ 言語の障壁や文化的な軋轢などの解決／回避は可能か？
- (c) 新しいテクノロジーの移転を求める目的はなにか？ それは、技術的あるいは経済的なものか、それとも社会的規模で考慮すべきことがらを含んでいるものなのか？
- (d) 情報収集の方法：そのテクノロジーに関する情報は公開されているものか、あるいはそうでないか？

- (e) 移転のスピード：それは測定可能なのか、あるいは説明可能なのか？

### 3 輸入されたテクノロジーは社会的にあるいは経済的に受容されるか

- (a) 受容の程度：受容の割合を表現することは可能か？ それは古典的なSカーブ理論に従うのか？ 地域的な相違があった場合にそれは説明可能なのか？
- (b) 移転先の経済社会での普及ネットワーク：移転されるテクノロジーの普及促進にあたって重要なアクターは政府かあるいは企業か？ またそれが果たした役割はなんだったのか？
- (c) テクノロジーの移転に際してその伝達者が直面する阻害因子：在来技術と新技術とが共存することで混乱はないか？ その証拠は入手可能か？

### 4 移転されたテクノロジーの修正

- (a) 経済的条件：新しいテクノロジーを利用する際の要因コストの問題なのか、それとも利用可能な市場の重要性などの問題なのか？
- (b) それ以外の社会的な要素（例えば流行や宗教上のタブーや階級制度など）はさらに重要なのか？
- (c) 物理的な環境での条件は移転されるテクノロジーの修正にとって重要か？

### 5 反対方向のながれ

移転されたテクノロジー（それは移転元の経済社会において適切に用いられていると思われる）の修正に関連して、そのような証拠はあるのか、あるいはそれらはいかにして成功したのか？

このように、ジェレミーがまとめたテクノロジー移転に際して問題とすべき論点を理論的枠組みとしながら会計研究に転用したものとして、Carnegie and Parker [1996] がある。彼らは、英国生まれのアカウントであるウィリアム・B・ヤールドウィン（William Butler Yaldwyn）が、19世紀末において仕事の場とした南半球のいくつかの国の会計に対してどの

ような影響を及ぼしたかについて考察している。とくに、オーストラリア、ニュージーランド、南アフリカで出版されたヤールドウィンの会計に関する著作（教科書）が、北半球から南半球世界に対する会計の移転にどのように作用したかを明らかにしようとしたものである。

カーネギーらの研究からも明らかなように、会計は、物理的な形態を有してはいないが、ある知識を実践的に応用するものという意味でのテクノロジーである。

#### IV 今後の展望

以上、「文化」と「国際移転」の2つの論点から、国際会計の可能性を探るための予備的考察を行ってきたが、次のステップは、これら2つの論点間で相互対話を繰り返し、それらを統合することで説明可能な理論的枠組みとして整備することである。

さらには、研究の軸足を日本に置いた場合、グローバルビジネスにおける主体として（あるいは客体として）「日本的」という形容詞を第3の論点の要素として意識することが必要となる。したがって、「日本的」という特性とはどのようなものであるか<sup>7)</sup>を明らかにした上で、理論的枠組みの中にそれを組み込んで考察する必要がある。

#### 参考文献

- Baydoun, N. and R. Willett [1995] “Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries,” *Abacus*, Vol. 31, No. 1, pp.67-92.
- Bedford, N. M. [1966] “The International Flow of Accounting Thought,” *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol.1, No. 2, pp.1-7.

---

7) 例えば、「日本的」の特性を管理会計実践の中に見出そうとした研究としてOkano[2015]がある。

- Carnegie, G. D. and R. H. Parker [1996] “The Transfer of Accounting Technology to the Southern Hemisphere: the Case of William Butler Yaldwyn,” *Accounting Business and Financial History*, Vol.6, No.1, pp.23-49.
- Chanchani, S. and A. MacGregor [1999] “A Synthesis of Cultural Studies in Accounting,” *Journal of Accounting Literature*, Vol. 18, pp.1-30.
- Doupnik, T. S. and S. B. Salter [1995] “External Environment, Culture, and Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development,” *The International Journal of Accounting*, Vol.30, No.3, pp.189-207.
- Gray, S. J. [1988] “Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally,” *Abacus*, Vol. 24, No. 1, pp.1-15.
- Hofstede, G. [1980] *Culture’s Consequences: International Differences in Work-related Values*, Sage Publications. (万成博・安藤文四郎・他訳 [1984] 『経営文化の国際比較—多国籍企業の中の国民性—』産業能率大学出版部。)
- Hofstede, G. [1991] *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, McGraw-Hill International. (岩井紀子・岩井八郎 訳 [1995] 『多文化世界—違いを学び共存への道を探る—』有斐閣。) —Jeremy, D. J. (ed.) [1991] *International Technology Transfer: Europe, Japan, and the USA, 1700-1914*, Edward Elgar Publishing Limited.
- Jeremy, D. J. (ed.) [1994] *Technology Transfer and Business Enterprise*, Edward Elgar Publishing Limited.
- 木下照岳・柳田仁・中島照雄編著 [1998] 『文化会計学—国際会計の一展開—』、税務経理協会。
- 木下照岳・柳田仁・中島照雄編著 [2002] 『文化会計学—国際会計の一展開—第2版』、税務経理協会。
- 北山弘樹 [2008] 「文化会計影響仮説の基礎研究 (上) —ニュージーランド

- ・インド・日本の会計思考—』『関西大学論集』第53巻第1号、73-87頁。
- Kurlansky, M. [2016] Paper: Paging Through History, W W Norton & Co. Inc.  
(川副智子訳 [2016] 『紙の世界史：歴史に突き動かされた技術』徳間書店。)
- McKinnon, J. L. [1984] “Application of Anglo-American Principles of Consolidation to Corporate Financial Disclosure in Japan,” *Abacus*, Vol.20, No.1, pp.16-33.
- McKinnon, J. L. [1986] *The Historical Development and Operational Form of Corporate Reporting Regulation in Japan*, Garland Publishing Inc.
- Okano, H. [2015] *History of Management Accounting in Japan: Institutional & Cultural Significance of Accounting*, Emerald Group Publishing Limited.
- Previts, G. J. and B. D. Merino [1979] *A History of Accounting in America: An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting*, Wiley. (大野功一他訳 [1983] 『アメリカ会計史：会計の文化的意義に関する史的解釈』同文館出版。)
- Scott, DR [1931] *The Cultural Significance of Accounts*, H. Holt.
- 清水泰洋 [2014] 「移転可能な技術としての会計」『国民経済雑誌』第210巻第2号, 41-51頁。
- 進美貴子 [2000] 「外生的な会計システムの導入・受容についての考察—文化の動態に着目して—」『公会計研究』第2巻第1号, 51-62頁。
- Violet, W. T. [1983] “The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective,” *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol.18, No.2, pp.1-12.
- Woolf, A. H. [1912] *A Short History of Accountants and Accountancy*, Gee. (片岡義雄・片岡泰彦訳 [1977] 『ウルフ会計史』法政大学出版局。)
- Zarzeski, M. T. [1996] “Spontaneous Harmonization Effects of Culture and market Forces on Accounting Disclosure Practices,” *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 1, pp.18-37.

