

IV 特別講演

日本における会計学の伝統——試論

黒田 全 紀（神戸大学名誉教授）

2012 年 3 月 24 日

国際会計研究学会西日本部会（於神戸学院大学）

はじめに

日本における会計学（と経営学）はその出現と発展への刺激を主に外国から受けてきました。しかしながら、簿記・会計科目が日本の高等教育機関に導入されたのは、他の国ぐにと比べると、比較的に早かったといえます。まず、19 世紀末頃まで、英米の簿記・会計のアイディア実務が優勢でした。ドイツ経営経済学（*Betriebswirtschaftslehre*）の考え方は、それ自体がドイツの大学等で会計学を教授していた人びとに負うところが大きであったのですが、日本の会計学者がそれを取り入れるようになったのは、1920 年代になってからのことです。その頃高等教育機関では、簿記・会計科目が確固たる地位を占めていたのです。会計学に関するドイツの著作は日本の会計学者に知的刺激を与え、彼らの目を会計研究の理論的な面に向けさせることになりました。けれども、日本の会計学者が関心を抱いたには、ドイツ経営経済学のうち会計学に関する面が与える研究上の意味にあったようで、経営経済学全般に関心があったわけではありません。日本の大学では会計学者とは別個の経営学者グループが定着し、ドイツ

経営経済学の会計学領域の詳しい検討は会計学者に任せるということで簿記・会計科目のほうから早く存在していたことを考慮するのが普通でした。現在では、日本の大学では、会計学も経営学も普通同じ学部等に包摂されていますが、お互いにかなり独立して共存しているといえることができるでしょう。日本の会計教育では簿記・財務会計が伝統的に強調されるのであって、管理会計の専門家だけが経営学のアイディアをその研究上直接的に関連があると考えようです。

本日は、明治維新（1868 年）後の日本会計学と経営学の主な風潮を見たいと思います。それ以前の時期についての知見は無視し、日本が外国の影響に門戸を開き近代に入ったこの時期に焦点を合わせることにします。まず、最初のセクションで、第二次世界大戦までの日本の高等教育における会計学の発展を考察し、次のセクションで、第二次大戦後に物語を続けてゆきます。いずれの時期についても高等教育制度を簡単に見ておきます。最後のセクションでは、会計学科目と経営学科目の関連について考察し、本日の物語を終えることにします。

複雑な領域について語るとなると、語り手の個人的見解が反映するのを避けることがで

きませんから、偏見を導き出す危険があります。私の個人的関心は、管理会計や監査よりも財務会計にありますので、管理会計や監査の領域が不当に軽視されることになるでしょう。という意味で本日の物語は試論であります。また、物語の性格上、多くの先学の名前を挙げさせていただくことになりますが、敬称を省いて呼び捨てにさせていただくという非礼をはたらきたいと思います。

第二次世界大戦までの日本における会計学の発展

高等教育制度

日本の近代教育制度の構築は 1872（明治 5）年にやっと始まりました。旧東京開成学校・旧東京医学校を合併し最初の国立大学として東京大学が創設されたのは 1877（明治 10）年です。二番目の国立大学として京都帝国大学が設立されたのが 1897（明治 30）年です。国立大学教育の主要目的は官吏の養成であって、当初、会計・ビジネス教育は提供されませんでした。

その間に、主に私学ですが、新しいタイプの法学専門高等教育機関が出現しました。これらの学校は法的には（実業）専門学校と呼ばれていて、そのランクは中学校の上でしたが、大学より下で、学士号を授与する権利がなかったのです。同じ頃、国立の商業専門学校が生まれました。（東京）高等商業学校（後の東京商科大学、東京産業大学、現在の一橋大学）が 1887（明治 20）年に設立されました。二番目の国立高商として神戸高等商業学校（後の神戸商業大学、神戸経済大学、現在の神戸大学）が設立されたのが 1902（明治 35）年です。続いてその他の国立高商も設置されましたが（山口、長崎、小樽）、

東京高商と神戸高商は特権的地位にありました。普通の高商は在学 3 年で卒業でしたが、東京と神戸だけは予科 1 年、本科 3 年の合計 4 年で、卒業すれば、東京高商に設けられていた 2 年間の専攻部に進みこれを卒業すると商業学士の学士号を得ることができたのです。1915 年までは東京高商と神戸高商の卒業者にしか専攻部進学が認められませんでした。当時は一般には、中学卒業に続き 3 年間の高等学校か大学予科を終え在籍 3 年間の大学を卒業した者しか学士号を得ることができなかったのです。東京高商と神戸高商はこのようなわけで会計学・経営学教授の主な供給源でした。

日本経済の急速な発展に伴って、私立専門学校もビジネス教育に重点をおき始めました（captains of industry）。現在の慶應義塾大学（すでに 1858—安政 5—年福沢諭吉創立）、同志社大学（1875—明治 8—年創立）、早稲田大学（1882—明治 15—年創立）、中央大学（1885—明治 18—年創立）それぞれの前身校を例に挙げることができるでしょう。しかしながら、1918（大正 7）年の「大学令」により公立大学だけでなく私立大学の設立も認可されるようになるまで、私立大学は大学としては法的にも承認されませんでした。

1920（大正 9）年東京商科大学、1929（昭和 4）年神戸商業大学として東京高商、神戸高商もそれぞれ大学に昇格されました。平井泰太郎（1896—1970）はこれをドイツのモデルに従って高等商業学校が商科（業）大学になる動きであると見ました（1923a, 1924a, 1924b）。市立大阪高商が 1928（昭和 3）年市立大阪商科大学になっていましたから、第二次世界大戦末まで日本には国公立商科（業）大学が 3 校存在していたことになります。東京、京都の両大学でも、その間

1919（大正 8）年に経済学部が独立していましたし、私立大学でも同様の動きがありました。

1860 年代から 1919 年までの会計（学）

1868	明治維新	
1873		福沢諭吉『帳合之法』 アレクサンダー・アラン・シャンド『銀行簿記精法』
1877	東京大学設立	
1878	東京株式取引所開業	
1887	（東京）高等商業学校設立	
1890	旧商法公布	
1895		下野直太郎『簿記精理』
1899	新商法公布	
1902	神戸高等商業学校設立	
1910		吉田良三『会计学』
1914	第一次世界大戦勃発	
1917	「日本会計学会」創立	
1918	大学令公布	
1919	第一次世界大戦終結	

明治維新の前、1865（慶応元）年徳川幕府により横須賀に製鋼所が設立されていました。ここでフランス人会計主任の指導でヨーロッパ風簿記が日本で始めて用いられたのです。会計帳簿はフランス語と日本語とでつけられていたと言われます（Shimme 1937, Nishikawa 1956）。

1873（明治 6）年、日本語で書かれた 2 冊の簿記書が刊行されました。（Shimme 1937, Nishikawa 1956）. 一は福沢諭吉が著わしたもので、『帳合之法』というタイトルでしたが、実のところアメリカの商業学校の簿記教科書 *Bryant and Stratton's Common School Bookkeeping* (Bryant et al. 1871) の翻訳でした。しかしながら、福沢は帳簿の書き方を日本語でつけられるように改めなければなりませんでした。右から左に縦書きで、漢数字を使ったのです。当時アラビア数字は外国語であると考えられていたのです。もう一冊は『銀行簿記精法』といい、イギリスの

銀行家アレクサンダー・アラン・シャンドが大蔵省で講義した内容を翻訳・補正したうえ出版されたもので、多くの銀行が採用しただけでなく、他の日本商工業企業簿記実務をもかたち作りました。アラビア数字も次第に広く用いられるようになりました。

東京に新たに設立された高等商業学校はいわゆる「商業学」の広範な科目を提供しました。「簿記」は産業界に行きたい者にとっては不可欠な科目であると常に考えられていました。その他の国公立・私立高等商業学校でもカリキュラム構成はよく似ていました。しかしながら、「経営学」はまだ充分見当たりませんでした。東京高商に限り 1912（明治 45, 大正元）年以降、上田貞次郎（1879－1940）の「商工経営」を学ぶことができました。この科目を平井はドイツ語で「経営経済」と呼んでいます。日本の簿記教育は 20 世紀始めまで主に Folsom（1873）の簿記理論（価値の等価的収支 “*coequal receipt and disbursement of values*”）に拠るところが大きかったそうです。

日本の株式会社社会計に中心的な影響を与えたのは商法でした。このいわゆる旧商法はドイツ人の学者ヘルマン・レースラー（Hermann Roesler）が、1861 年の普通ドイツ商法典（*Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch, ADHGB*）に範をとり起草したもので、1890 年に公布されましたが、その施行は当初一部にとどまり（Chiba 1987）1899 年に改正商法が施行されたのです。このいわゆる新商法には「財産目録」、貸借対照表、「損益計算書」及び「準備金及ヒ利益又ハ利息の配當ニ関スル議案」の作成を求める株式会社社会計・外部報告に関する規定が含まれることになりました（McKinnon 1994: 194）。

この当時ほかにも多くの複式簿記教科書が、

主としてアメリカ又はイギリスのソースに基づいて書かれました。この点で東京高商卒業者の業績には顕著なものがありました。例えば、下野直太郎（1866－1939）は、フォルサム簿記理論の影響下にありましたが、1895年の『簿記精理』で複式簿記原理解説の新構想を提示しました（Shimono 1929 も見よ）。また、1903年の『新案詳解商業簿記』では、東夷五郎（1865－1947）が株式会社に適用される1899年日本商法の会計帳簿・決算書作成規定につき始めての解釈を示しました。

20世紀初頭まで日本の教育機関では、この科目はいつも「簿記」と呼ばれるのが通例でした。1911年になって初めて「会計学」が神戸高商で東の講じるところとなりました。東京高商研究科がこれに続きました。1910年吉田良三（1878－1943）が『会計学』を上梓し、ハットフィールドの会計理論を祖述しました。

1917年、有力な会計学教授（下野、東、吉田、中村茂男）が発起して、「日本会計学会」が創立されました。この学会の会員は大学や高商の会計学の教員だけでなく実務家も含みその数は年が経つにつれて千名を超えるようになりました。このようにして、アカウンティングの教育又は研究のための包括的日本語名称として「会計学」又は「会計」が一般的承認を得るようになりました。この学会は月刊誌『会計』を編集するようにもなり、それが会計学研究成果を公表する場となりました。この雑誌は現在も続いています。

この期間に、日本は産業革命を達成しました。1902年、日本の会社資本金総額のうち工企業のもものが17.5%で、商企業のもものが50.1%であったのが、1912年には工企業31.1%、商企業49.2%になっていたのです

（Takahashi, 1977: 56）。さらに、日本が第一次大戦に関わるころが少なかったため工業の発展が促進されました。東京証券取引所の前身はすでに1878年に開業していました。しかし、市場は政府債取引が中心でした。財閥は19世紀末に出現していて1920年頃に企業集団としての地歩を固めていました。しかし、初期の国際的会計実務の観察者は日本の発展を見逃すのが普通でした。例えば、ハットフィールドは1911年会計の国際比較を提示しましたが、日本に触れるところなど全然なかったのです（Hatfield 1966）。

1919年から第二次世界大戦までの会計（学）

1926	「日本経営学会」創立	
1930	商工省臨時産業合理局「財務管理委員会(CFM)」設置	
1934		CFM 『財務諸表準則』発表
1836		CFM 『財産評価準則』発表
1937	日中戦争勃発（盧溝橋事件） 「日本会計研究学会」創立	CFM 『製造工業原価計算準則』発表
1938		Schmalenbach: <i>Dynamische Bilanz</i> , 5. ed., 1933 土岐政蔵日本語訳刊行
1941	日本軍ハワイ真珠湾空襲	

この時期の初め頃、国公立の高等商業学校が新たに設立されました（名古屋、福島、大分、和歌山、彦根、横浜、高松、高岡、市立横浜、県立神戸、高千穂、成蹊、大倉、松山、巣鴨等）。また、公私立専門学校も大学として承認されるようになりました（市立大阪、慶応義塾、早稲田、明治、法政、中央、日本、国学院、同志社、龍谷、専修、立教、立命館、関西、上智、関西学院等）。これら教育機関では、「簿記」又は「会計（学）」がほぼ例外なく授業科目として提供されていました。「経営学」もやっとカリキュラムに掲

げられるようになりました。最初は 1925 年神戸高商で平井泰太郎により導入された「経営学」でした。「日本会計学会」に平行して 1926 年大学商学部又は経済学部及び高等商業学校の教員約 100 名によって「日本経営学会」が創立されました。

1927 年と 1928 年に雑誌『会計』に掲載された一連の論文で下野は収入・支出計算についての彼独自の構想に基づく会計理論を展開しました。彼の理論はシュマーレンバハの動態論とは独立に構想された一種の動的会計理論であると評価できるそうですが、欠陥もありました。例えば、会計計算が期間計算であるという性質を無視していたのです。大田哲三（1889－1970）は、下野のアイディアの欠点を取り除こうとしました。それは、将来期間の費用であるとする資産の概念を明らかにすることによってでした。また、ドイツ経営経済学の簿記・会計研究が日本の会計学者の関心を惹き始めたのもこの時期でした。フリードリヒ・シェア、オイゲン・シュマーレンバハ、エルンスト・ヴァルプ、フリッツ・シュミットのようなドイツ人学者の簿記・貸借対照表理論についての知識が上野道輔（1888－1962）・土岐政蔵（1893－1963）のようなドイツ経営経済学を熟知していた日本人学者の発表論文によって普及しました。ドイツ経営経済学者の会計学の著作は日本の会計学者の関心を実務的会計研究から理論的会計研究へと向けるのに貢献しました。

さらに、この時期工業が急速に発展したため、原価計算が重要になりました。特にアメリカにおける原価計算思考や原価計算方法の発展に刺激されて吉田はすでに 1917 年工場会計についての著作を書いていました。アメリカ人の著作（マッキンセー（MacKinsey, James O.）等）に基づく原価計算、予算統

制、管理会計等に関する日本人の著作が 1920 年代と 1930 年代に続きました。ドイツ経営経済学の影響も 1930 年代に公表された原価計算に関するいくつかの理論的著作に認められます。

日本におけるたいていの理論的会計研究がこの時代まではアメリカ又はヨーロッパの研究の刺激を受け、日本の状況にあまり注目しなかったのに対して、1920 年代になると日本の個々の会計学者・経営学者がヨーロッパ語で日本の事情を紹介したり意見を述べたりし始めました（例えば Hirai 1923a, 1924b, 1924a, 1924b, Higashi 1929, Shimono 1929）。日本はもとより朝鮮の古い帳簿に関する日本の会計学者の研究がありました（朝鮮開城簿記法については Hirai 1926 を見よ）。日本の会計に応用することを意図した日本の会計学者の研究成果も 1930 年代に出現しました。このような傾向に刺激を与えたのは、またまた国際比較だけでなく、日本経済の厳しい不況でもあったのです。

このような状況下に 1930 年、商工省に臨時産業合理局が設けられたのです。ほかの委員会に加えてここに「財務管理委員会」が設置されました。この委員会の任務は企業財務合理化の基礎としての企業会計の改善策の調査研究でした。はじめに吉田、大田、東その他の実務家が委員会メンバーに任命されました。若い世代の会計学者が委員会の仕事を補佐しました。

財務管理委員会は、とりわけ 1943 年「財務諸表準則」を作成・発表しました。強制力はありませんでしたが、当時の会計学教科書の多くが準則を日本の財務会計制度解説の基礎として用いたのです。かなりの数の大会社がその決算書の形式を準則を参考にして改善したと言われます（Kurosawa 1990: 258）。

会計教育と会計実務への準則の影響を考慮すると、準則のパラダイム効果は非常に大きかったと考えることができるでしょう。しかしながら、準則の内容を法務省（司法省）商法規則の形で法典化する意図が実現するには1963年まで待たなければなりませんでした。

商法が資産につき時価以下主義評価を依然として規定していたのに対して、1936年発表の財務管理委員会「資産評価準則」は取得原価主義一般評価原則を発展させたのです。さらに、財務管理委員会は国際比較研究の結果として1937年「製造工業原価計算準則」を発表しました。これによると、日本の原価計算制度は財務諸表準則の財務会計目的に奉仕すべきものとされました。「製造工業原価計算準則」も、特に日中の全面的衝突後日本の原価計算教育と実務にパラダイム効果があったのですが、日本経済がますます戦時経済の性格を強めるにつれて「製造工業原価計算準則」が陸海軍軍需品生産原価計算のモデルとなりました。

1937年、大学・高等商業学校の会計学教師約100名が「日本会計研究学会」を創設しました。この学会が年次大会を開催することができたのは、1943年までで、1944年からは戦況の悪化とともに活動を停止しなければなりませんでした。

第二次世界大戦後の日本における会計（学）の発展

高等教育制度

1945年日本の無条件降伏後1949年教育制度全般の大改革が行われました。高等商業学校は29校あったのですが、新制大学の経済学部、商学部、経営学部等に再編されたのです。その他の専門学校、旧制高等学校も新

制大学に統合されました。大学院を卒業すると、修士又は博士の学位を取得します。旧制の国立大学を除き、日本の大学は普通は教授をピラミッドの頂点に置く講座制で運営されてはいないことに注意すべきでしょう。教授は一定の学科目の研究者・教育者と考えられています。教授又は教官には昔から現在までアメリカやヨーロッパを訪れ会計学又は経営学の最新事情についての知見を得る機会があります。のみならず、日本の学生には、普通伝統的に、専攻分野の著作を外国語で研究することを期待又は要求されているのです（「外国書購読」、「外国文献研究」）。

日本の会計学・経営学研究・教育は現在主に大学の経済学部、商学部、経営学部等で行われます。日本政府の2009年公式統計（「学校教育基本調査」）によると、大学は773校（国立86校、県・市立92校、私立595校）ありました。日本の大学生約270万名のうち約19%が経済学部、商学部、経営学部等に在籍していましたが、これらの学科目を専攻する大学院生は約8%にすぎませんでした。常勤の大学教授数は約6万8千名でした。2010年、日本会計研究学会の会員数は約1,900名、その過半数が財務会計問題に関心を抱いているようです。他方、日本経営学会の会員数は2008年約2,100名でした。いずれの学会にも教授のみならず准教授、助教、実務家が正規のメンバーになっています。

重要な出来事

財務会計と会計職業の規制の種々の変化が今日の日本の会計実務の発展方向に重要な影響を与え、高等教育機関で多くの研究成果を生み出してきました（Yamashita 1952）。主な出来事は次の通りです。

1945	日本に対する第二次世界大戦終結	
1948	「証券取引法」制定 「公認会計士法」制定	
1949		経済安定本部・企業会計制度対策調査会『企業会計原則』『財務諸表準則』を中間報告として公表
1950		経済安定本部・企業会計基準審議会『監査基準』を中間報告として公表
1951		山下勝治『損益計算論』公刊
1953		中島省吾訳『ペイトン・リトルトン会社会計基準序説』公刊
1956		染谷恭次郎『資金会計論』公刊
1962	商法計算規定改正	片野一郎『貨幣価値変動会計』公刊 大蔵省・企業会計審議会『原価計算基準』を中間報告重荷財務会計システムとして公表
1963		番場嘉一郎『棚卸資産会計』公刊
1975		企業会計審議会『連結財務諸表原則』公表
1997		企業会計審議会『連結財務諸表原則』改正
2001	「財務会計基準機構（企業会計基準委員会）」設立	
2005	「会社法」制定	
2007	「金融商品取引法」制定	
2009	「欧州委員会」日本 GAAP と IFRS との同等性承認	

1. 1948 年「証券取引法」が制定され、商法・法人税法とともに日本の会社企業財務会計規制の 3 本柱を形成することになりました (Arai and Shiratori 1991)。
2. 1948 年「公認会計士法」も制定。
3. 1949 年経済安定本部・企業会計制度対策調査会（後の大蔵省／金融庁・企業会計基準審議会、企業会計審議会）「企業会計原則・財務諸表準則」を中間報告として公表。
4. 1950 年経済安定本部・企業会計基準審議会「監査基準」・「監査実施基準」・「監査報告基準」を中間報告として公表。
5. 1962 年商法計算規定の改正。

6. 1962 年大蔵省・企業会計審議会「原価計算基準」を中間報告として公表。
7. 1977 年大蔵省・企業会計審議会「連結財務諸表原則」を公表。
8. 2001 年「財務会計基準機構（企業会計基準委員会を含む）」設立。
9. 2005 年「会社法」制定。
10. 2007 年「金融商品取引法」制定。
11. 2009 年から日本 GAAP が IFRS と同等であることをヨーロッパ委員会が承認 (COMMISSION REGULATION (EC) No 1289/2008)。

いろいろな財務会計基準を省令化した規則は証券取引法／金融商品取引法に従う日本の会社企業の会計実務を規制し、商法会計に加えて証取法会計という新しい会計分野を生み出す端緒となりました。省令はしばしば改正され、基になった基準とともに大学や実務の会計専門家による議論の対象になりました。日本の会計基準については外国人が議論することもありましたが、時には日本人が（外国学者と共同してのことあり）外国語で紹介・論評するようになりました。いろいろな会計の国際的分類研究が日本も対象に含めるようになりました（例えば、Nair and Frank 1980, Nobes 1998）。ただし、これらの研究は日本財務報告の異なる属性を強調し、異なる結論を導き出しました。国際的動向を考慮して、証取法財務報告制度が 2000 年以降改革されました (Sakurai 2001, Kuroda 1998, 2001)。企業会計審議会によるこの改革にはとりわけ、連結会計基準を国際化することに加えて主要財務諸表として個別財務諸表ではなく連結財務諸表の開示、連結財務諸表の必須構成要素としてキャッシュ・フロー計算書の導入、退職給付に係る会計基準等の設定が

含まれていました。2001年7月26日の財務会計基準機構の設立も国際情勢に応えるものでした。国際会計基準審議会との連携を強化することがこの新しいプライヴェート財団の役割です。この財団は基準設定団体として企業会計基準委員会を有し、金融庁企業会計審議会の活動に取って代わることになりました。

会計学研究の焦点

日本では、ほとんどすべての会計学の重要な著作にはイギリス、アメリカ、ドイツ等で開発された学説の詳しい研究が含まれてきました。日本の会計学研究・教育に最も大きな影響を与えたのはオイゲン・シュマーレンバハとウィリアム・ペイトンであったと言ってよいでしょう。彼らの学説もいろいろな観点から解釈されました。

1960年代の半ばまでのところ、日本の財務会計分野のもっともポピュラーな研究トピックは、期間損益計算の理論（実現概念を含む）、会計規制の研究、会計実体の理論および資産評価の理論であったようです。

期間損益計算の問題

まずはじめに述べておきたいのは、シェア、ニクリッシュ、オスバール、ル・クートル、ライシュ・クライビヒ、シュマーレンバハ、ヴァルプ、コフェロ、シュミットのようなヨーロッパの会計・簿記学説を深く研究した山下勝治（1906－1969）がヨーロッパ諸国における損益計算制度の発展形態に関する理論を樹立したことです（Yamashita 1951a）。彼の弁証法的な議論によると、損益計算の歴史的発展には（1）口別損益計算から、（2）企業全体についての総体的期間損益計算を経て（3）製品の販売ごとに損益を個別化して計

算する制度（原価計算の財務会計への統合）という3段階が識別されるということです。このような発展は、企業活動形態の変遷に誘発されたということです。

1970年代の中ごろになっても、日本の会計学教授たちはシュマーレンバハ及びペイトンの学説に大いに影響されていると感じていました。現在では、若い研究者たちはシュマーレンバハの影響など受けていないと感じているかもしれません。しかし、シュマーレンバハの説が日本の会計学教科書の初めに述べてあるのが普通でしょう。彼の学説は誰も意識しないほど日本の会計学研究者の共有知識のひとつです。

シュマーレンバハの動的貸借対照表論（5版，7版，11版）と彼の他の主な著作は土岐政蔵によって日本語に翻訳され、多くの解釈が発表されました。「支出未費用」，「費用未支出」等の概念で説明する損益計算の構造についての彼の学説は広く解説され、分析されました（例えば，Tanihata 1958, 1960 1961, Takeda 1962）。シュマーレンバハにとっては、動的貸借対照表はまず第一に適切な経営管理のための損益計算でした（Münstermann 1966）。しかしながら、日本の会計学教授たちは独自の解釈を生み出し、経営管理の観点を看過したようです。シュマーレンバハ動的貸借対照表論による損益計算に関する多くの研究が提示されたのは、財務会計分野でした。費用収益対応原則に基づく利益計算が日本の会計実務で一般に実行されるようになったのは1949年「企業会計原則」が公表されてからなので、動的貸借対照表論から導き出された発生主義に基づく利益計算は大きなインパクトを持っていました。動的貸借対照表論は日本の減価償却実務の確立にも重要な役割を演じたのです。シュマーレン

バハの利益計算基本構造論は日本の大学会計学教官によって再三再四議論されました。動的貸借対照表論を精緻化したエルンスト・ヴァルプ（1926）、エーリヒ・コジオール（1949）の学説も注目を惹きました。

シュマーレンバハが提唱した利益計算の収益費用アプローチは、「企業会計原則」に確固たる基盤を提供しました。原則は法令によって強制されなくても、会社が財務諸表を作成するにあたり従うべきことが期待されていたのです。また、神戸大学は伝統的にドイツ・ケルン学派の会計学研究の中心であったと言ってもよいでしょう。事実、1953年80歳の誕生日に神戸大学は日本における会計学・経営学発展に対する大きな貢献に対し、シュマーレンバハに名誉経営学博士号を贈りました（Kobe Daigaku Kaikeigaku Kenkyushitsu 1954）。

当時もう一人ポピュラーで影響を与えた研究者はアメリカのペイトンでした。1953年、ペイトン・リトルトンの「会社会計基準序説」が中島省吾により日本語に翻訳されました。この研究は、日本の会計学研究・教育にも大きな影響を与えました。第二次大戦前は利益計算は費用収益対応原則に厳密に従って行われていたのではありませんでした。「企業会計原則」が出されて、対応原則に従う利益計算が実施されるようになったのです。ペイトン・リトルトンが提唱した説は「企業会計審議会」会計基準の理論的根底と成り、日本の会社会計実務を変えることになったのです。1960年代中ごろペイトン以上に影響があったのはシュマーレンバハくらいでしょう。ペイトンの会計公準説、企業実体論、会計測定論については多くの日本人研究者が検討し、引用しました。ペイトンの考え方はシュマーレンバハの考え方と同様日本では少しゆがめ

られていたかもしれません。ペイトンはヴァリューと比較してコストについて議論していたのに日本の大学教授たちはかれの取得原価測定論を強調しました。「原価凝着」、「努力と成果」などについての彼の考え方は、シュマーレンバハの考え方はもとより日本の会計学教科書の始めに説明されることが多いのです。これらの考え方は原価主義測定と収益認識の実現主義と関連するのです。伝統的な原価・実現主義体制のもとでは、原価主義で測定された生産要素のインプットが実現収益で測定された成果としてのアウトプットが対応させられゴーイング・コンサーンの利益が計算されるというのです。第二次大戦後、彼は、当初原価よりも支持していたヴァリューを再び強調するようになり、時価主義的傾向を崩しませんでした。

会計原則の研究

日本の会計学研究・教育でポピュラーなもうひとつのトピックは会計原則理論の研究でした。アメリカ会計学会などが1930年代に発表したいろいろな会計原則は1960・70年代日本で真摯に議論されました。これらドキュメントは利益と維持すべき資本との峻別はもとより実現原則についての詳細な考察を含んでいました。1938年サンダース、ハットフィールド、ムーアの会計原則は1949年「企業会計原則」の基礎となったと言われます（JICPA 1994a, Yamashita 1952）。後には、FASBのドキュメントが資産・負債アプローチを打ち出し、日本の会計学大学教官たちに研究材料を提供しました。

連結財務諸表と国際会計

長い間日本商法は株式会社の個別財務諸表の作成・開示しか規制していませんでした。

証取法も個別財務諸表の開示しか求めていませんでした。日本企業が国内外で子会社や関連会社を取得してその活動をますます多角化・国際化するにつれて連結財務諸表の問題が出現するのは必然でした。

企業会計審議会が1975年公表した「連結財務諸表原則」に基づき大蔵省令が1978年以降証取法に従う親会社につき連結財務諸表の作成・開示を義務としたのです。実情はしかしこれは同時にある大会社の粉飾実務への対策でもあったのです。当初、連結財務諸表は個別財務諸表の補足であると考えられていました。1997年の「連結財務諸表原則」改正まで、日本では連結財務諸表より個別財務諸表のほうが重要であると考えられていたのです。それは、配当可能利益が株主と債権者間の利害を調整すべき会社個別財務諸表によって決定されるからです。かつては株式市場にそれほど影響力がなく、企業の資金調達が銀行に依存するところが大きかったので、投資家に対する情報提供機能が実際あまり重視されていなかったのです。日本の会計雑誌に連結財務諸表に関する記事が掲載されましたが、連結原則についての技術的コメントが主でした。

このような状況は次第に変化してゆきました。現在では、企業業績に関するニュースは連結ベースによるものが中心になっています。また、1997年持株会社禁止令が撤廃されました。この年に企業会計審議会が連結財務諸表を日本財務報告制度の中心にすえるよう提案したのです。1998年、大蔵省もこれに応え省令の開示規制を改正し、2000年3月期から施行しました。2005年の会社法では、金融商品取引法に従う大会社にも連結計算書類を作成開示する義務があります。

会計基準の国際的調和化圧力が高まるにつ

れて、国際的に調和化された会計基準と伝統的な日本式経営との関連についての論議もありました。1970年代日本で発表された約7000の会計学論文についての調査研究(Hiramatsu 1981)によると広く定義した国際会計に関するものが1970年代の初め頃約5%であったのが1979年には約15%に増加していました。この割合は増加し続けたものと思われます。会計学の高等教育でも国際会計論の最初の講座が1975年神戸大学に設けられました。その他いくつかの大学でも国際会計(論)が開講され始めました。繰り返し述べてきたように、日本の会計学大学教官たちは、伝統的に知的追及にあたり外国に目を向けてきました。日本の会計学理論研究が程度の差はあっても外国の会計学理論を反映していたし、現在でも反映していることを否定することができないでしょう。この意味で日本の会計学研究を国際的であると特徴付けることができるでしょう。しかしながら、日本の研究者が国際会計の問題に直面したとき、外国の理論面だけでなく、基礎となる外国の社会的経済的条件はもとより会計基準設定メカニズムにも目を向けなければなりませんでした。彼らは国際会計の発展に照らして日本における会計の基本的役割について考察したのです。ある研究成果が日本の会計環境を分析し、日本の会計基準・実務を国際会計基準に調和化させる必要があると指摘しました(Okada 1997)。

これらのほかにも、興味深い研究が展開されましたが、ここでは省略させていただき、日本の会計学研究において存在し、消滅したかに思われる一傾向を指摘しておきたいと思います。それは日本の会計学研究者の一部が主張したいいわゆる批判会計学です。彼らは学

会の主流にはならず、少数派にとどまったと思いますが、カール・マルクスの社会主義的見解に深く影響されて、特に 1950 年代から 70 年代の高度経済成長期に日本・アメリカの会計研究に見られた支配的「資本主義的」傾向の論理に批判的でした。この批判会計学思想はマルクス経済学に基づく戦前日本の経済学・経営学研究から導き出されてものです。批判会計学研究者は日本の伝統に倣ってソ連、ドイツ民主共和国（東独）などの会計も分析し、理論展開が明確であったためでしょうか、かなりの支持者がありましたが、日本の会計に対して建設的な議論を提供することがありませんでした。

日本における会計学と経営学の伝統的關係

日本では、会計学者が一般に経営学を大学での独立学科として確立したかったり、会計学が現に存在することを尊重しながら経営学の本質と会計学との関連を考察したりしたわけではありません。それは会計学者以外の研究者だったのです。いずれの研究者グループもドイツ経営（経済）学を発展させたのが会計学研究者であって、会計学がドイツでは経営（経済）学の中に統合されていることを熟知していました。しかしながら、現在日本の大学の会計学者も経営学者も会計学と経営学の関係にあまり注意を払っていないようです。そこで、昔の学者たちの考えを検討してこの関係を少し考えてみることにしましょう。

上田貞次郎は、1901 年頃「商工経営」という科目を東京高商で導入したとき、日本におけるこの新科目の内容を明らかにしようとしました。在外研究時に 1905 年彼はバーミンガム大学でアシュレイと議論し商業教育につい

てのアシュレイの考え方はもとより、ドイツにおける経営経済学（*Handelsbetriebslehre*, *Privatwirtschaftslehre*, *Betriebswirtschaftslehre*）賛否両論を心得ていました。効率性考慮（経済性）によって導かれるべき経営と利潤追求原理によって運営さるべき企業との区別に基づき上田の経営学は商業、工業、財務領域における効率性問題を扱うべきものとなりました。しかしながら、上田の経営学体系には会計学は統合されず別個の学科であって、経営学のために利用すべきものとされていたのです（Ueda 1930, 1937）。

戦前日本のもう一人の代表的経営（経済）学者増地庸治郎（1896－1945）は 1923 年から 1925 年までベルリン商科大学ハインリヒ・ニクリシュのもとで研究生生活をしましたが、日本の経営（経済）学は経営管理のための会計学を含むべきであると主張しました。ただし、所有者の立場からの会計学は彼の言う経営（経済）学の一部門を構成すべきではないとしたのです。彼は「予算統制」のことを言っているようですが、当時予算統制論は日本ではまだあまり発達していませんでした。それにもかかわらず、彼は管理会計の研究・教育を経営（経済）学者ではなく、会計学者の仕事であるとしたのです。大学での分業ということなのでしょう（Masuchi *et al.* 1929）。

さらに、ドイツ経営（経済）学文献の広範な研究に基づいて古川栄一（1904－1985）は、日本経営（経済）学の会計学部門は「外部報告目的会計」と「内部報告目的会計」という二領域から構成されるべきであると主張しました。同時に彼は内部会計に決定的な重要性を与え、経営（経済）学の観点からは外部会計には派生的な意義しかないと論じたのです（Furukawa 1942）。

会計学者の側では黒澤清（1902－1990）

が経営（経済）学の経営分析論（*Betriebsanalyse*）、貸借対照表論（*betriebswirtschaftliche Bilanztheorien*）、原価計算論、予算統制論のすべてを経営（経済）学の会計学部門であると特徴づけました（Kurosawa 1933）。はっきりしないのですが、彼は「計算経済学」のようなものを考えていて、会計学の全部門を包括させようとしていたのかもしれませんが。

第二次世界大戦後平井康太郎は、経済学部と並んで国立大学最初の経営学部を創設することに成功しました。これこそ神戸大学経営学部なのです。平井の神戸高商卒業論文はルカ・パチョーリの簿記に関するもの（『『ぱちおり』の研究』）で、これに基づく論文が1918年公刊されました。1921年から25年まで平井はヨーロッパを訪ね主にドイツに滞在しベルリンのニクリシュ、ライプツィヒのペンドルフ、フランクフルトのシュミットの許で研究生生活を送りました。帰国すると彼はドイツ経営経済学のエキスパートになっていて、「日本経営学会」設立の中心人物になりました。彼は「日本会計学会」の会員でもあり、雑誌「会計」にドイツ貸借対照表論に関する論文も発表しています。神戸商業大学の彼の研究室から、山下勝治、坂本安一、丹波康太郎、戸田義郎、久保田音二郎など多くの会計学者が輩出しました。平井の経営学には会計学領域が当然のこととして含まれていましたが（Hirai 1926, 1935）、彼自身は会計学研究を次第に他の研究者に委ねました（たぶん大学での分業？）。大田哲三はかつて平井が優れた会計学者になるだろうと期待していたのですが、この点で平井は太田をがっかりさせたことになるのです。

ですから、日本では、1930年代末頃までは、分業関係が現れつつありましたが、代表的大学での会計学と経営学の間に人的・制度

的結びつきもあったようです。現在の日本では、経済学部、商学部、経営学部などが会計学と広範囲に及ぶビジネス関連科目を提供しています。「財務会計」、「管理会計」、「監査」のような会計学関連科目がいろいろなレベルの学生に提供され、ビジネス教育は、「経営学総論」、「経営組織論」、「経営戦略論」、「経営財務論」、「人事管理論」、「マーケティング」、「銀行論」、「保険論」、「交通論」などの科目で組織されていますが、これらは一部かつての日本商学の伝統を反映するものでしょう。現在日本のビジネス科目の範囲には社会学や心理学の要素を含むことがあります。そして、現在日本のビジネス問題研究者が議論をするとき経済の専門家ではないような印象を与えることがあるのです。会計学と経営学の学科目がそれらの研究者・教育者はもとより同一の組織単位内で共存しています。そして、アイデアを交換する可能性があるはずです。

しかしながら、会計学および経営学をめぐる日本の伝統的条件のため大学におけるそれぞれの研究者まで両学科も他に頼ることなく自分だけで存在していると考えられると思います。企業会計審議会の1962年「原価計算基準」が主に財務会計システムに埋め込まれている原価計算を考察していたのに対して、現今日本の管理会計研究者は意思決定のための会計、業績評価のための会計などのような広い研究領域を心に描いています（Kobayashi 1993, Okamoto, 1996, Kato 2007）。であれば、日本では管理会計論を専攻する研究者は、財務会計論の研究成果よりも広範な領域を含む経営学研究に親近感を抱くように思われるのです。

本日お話してきたように、日本の会計学も経営学も外因性の学問、輸入文化財であることは否定することができません。また、ドイ

ツ経営（経済）学が日本のビジネス問題研究者の関心を惹いたとき、アングロ・サクソン源流の会計学が日本の高等教育機関で確固たる地位を既に占めていました。イギリス及びアメリカの会計学が独立の学科として発達してきたのであれば（Mueller 1967）、このことが日本にも当てはまるように思われます。文化人類学者がかつて指摘したように（Nakane 1972: 38）、日本社会の基礎にはタテの職能的結びつきに沿って強いセクショナリズムがあります。この結びつきが形成されるのは個々の大学、個々の学部、個々の学科目、学科目の個々の分野、個々の講座等々です。日本の社会では如何に狭くても専門化された領域の研究に専心するのが大学研究者の美德であるとされ、研究者に期待されます。そこで、学際的研究や統合への傾向より大学でも作用する日本の社会規範が研究・教育が相互に影響することがあまりなく会計学は会計学で、経営学は経営学でというように別個の学科目で発展されることをサポートする傾向があるのではないのでしょうか。

おわりに

伝統的に日本の会計学も経営学もそれらの出現と発展へのインセンティブを外国から得てきました。でも、外国と比べると、簿記会計科目はかなり早く高等教育機関のカリキュラムに導入されました。当初はアングロ・サクソン国に由来する会計（学）が19世紀末から20世紀にかけて日本では普及していました。主として会計学者によって発展させられてきたドイツ経営（経済）学（*Betriebswirtschaftslehre*）の考え方を日本の会計学者が取り入れるようになったのは1920年代のことです。そのとき高等教育機

関では簿記会計科目は重要なビジネス教育学習科目として確固たる地位を占めていました。しかし、日本の会計学者の関心はドイツ経営（経済）学の全領域よりもその会計関連領域の研究成果に限られていたようです。ただし、ドイツ経営（経済）学は会計学研究の理論的側面の発見に知的刺激を与えました。日本では、会計学者ではなく、経営学者が、高等商業や大学に会計学が現存することを考慮しながら、経営学を自ら確立しようとしたのであると思われます。そうして、日本の経営学者たちは会計学を独立学科として研究・教育している同僚会計学者たちに会計学研究を委ねる傾向がありました。

しかしながら、特に第二次世界大戦後、日本の経営学者たちは、新たに生まれた大学の多くのビジネス関連学部でビジネス科目の全内容を形成しようとしたとき、アメリカ経営学の広範な研究分野の成果を受容するようになりました。それは戦前の高等商業における商学科目が百科事典的に提供されていたという日本の伝統、又は戦後日本の研究者たちのドイツ語能力の低下のせいかもしれません。

現在の大学では、会計学も経営学も、同じ学部に含まれていても、お互いにかかなり独立して共存しています。現在日本の財務会計研究がアメリカの会計問題からのあるいは最近国際会計基準審議会が持ち出す問題の圧倒的影響下に行われていることを否定することはできません。論文は外国研究者の文献サーヴェイから始まり、それらの理論的・論理的首尾一貫性を改良するため、又は日本の財務会計基準に関わる場合、日本の社会経済的条件に照らしてそれらを精緻化するために議論を展開することが多いのです。会計に関連する外国の趨勢はよく知られています。これが日本の伝統と一致する状況なのです。しかしなが

ら, その場合, 日本の財務会計研究は経営学の研究成果にあまり注目しないでしょう。せいぜい管理会計論が経営学の中に, 日本企業の実務を独自に理論化するときドイツ経営(経済)学やアメリカ経営学に言及して経営学に親近感を持つのでしょうか。全社的マネジメントである原価企画研究がその適例でしょう。

References

- Aoki, M. (Ed.) (1984). *The Economic Analysis of the Japanese Firm*. Amsterdam: North-Holland.
- Aoki, M. (1988). *Information, Incentives and Bargaining in the Japanese Economy*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Aoki, S. (Ed.) (1976). *Nippon Kaikei Hattatsu Shi* (Historical Development of Accounting in Japan). Tokyo: Doyu-kan.
- Arai, K. and Shiratori, S. (1991). *Legal and Conceptual Framework of Accounting in Japan*. Tokyo: JICPA.
- Araki, K. (2005). *Eine Analyse der historischen Entwicklung der Japanischen Rechnungslegung nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs unter besonderer Berücksichtigung von Einflüssen der Kultur und Umwelt*, Dissertation: Witten/Herdecke, Hamburg: Deutsch-japanische Juristenvereinigung
- Araki, M and Saito, M (2009) *Japan Corporation Law Guide*, First Edition, Tokyo: CCH Japan Limited
- Bamba, K. (1963). *Tanaoroshi Shisan Kaikei* (Accounting of Inventories). Tokyo: Kunimoto-shobo.
- Beaver, W.H. (1981). *Financial Reporting: An Accounting Revolution*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Bryant, H. B., Stratton, H. D. and Packard, S. (1871). *Bryant and Stratton's Common School Book-keeping: Embracing Single and Double Entry* . . . New York: Ivison, Blakeman, Taylor & Co.
- Chiba, J. (1987). British Company Accounting 1844-1885 and its Influence on the Modernisation of Japanese Financial Accounting. *Keizai to Keizaigaku* (Economy and Economics) 60, 1-27.
- Choi, F. D. S. and Hiramatsu, K. (1987): *Accounting and Financial Reporting in Japan*. Wokingham: Van Nostrand Reinhold.
- Coenenberg, A. G. and Kuroda, M. (1988). Der Jahresabschluß deutscher und japanischer Kapitalgesellschaften - Grundlagen für einen Vergleich deutscher und japanischer Rechnungslegungskonventionen nach Verabschiedung des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. In W. Busse von Colbe, K. Chmielewicz, E. Gaugler and G. Laßmann (Eds.), *Betriebswirtschaftslehre in Japan und Deutschland* (pp. 57-90). Stuttgart: C. E. Poeschel.
- Cooke, T. E. (1991). The Evolution of Financial Reporting in Japan - A Shame Culture Perspective. *Accounting, Business & Financial History* 1(3), 251-275.
- Evard, Christian (1999). *Rechnungslegung in Japan, Vergleich mit der Rechnungslegung in Deutschland*. Dissertation: Bochum, Berlin: disseration.de
- Fama, E. F. (1980). The Agency Problem and the Theory of the Firm. *Journal of Political Economy* 88(2), 288-307.
- Folsom, E. G. (1873). *The Logic of Accounts: A New Exposition of the Theory and Practice of Double-entry Bookkeeping* . . . New York and Chicago: A. S. Barnes & Co.
- Furukawa, E. (1942). *Keiei Keiri Ron* (Business Accounting). Vol. 1, Tokyo: Toyo shuppan-sha.
- Hatfield, H. R. (1909). *Modern Accounting: Its Principles and Some of its Problems*. New York: D. Appleton & Co.
- Hatfield, H. R. (1966). Some Variations in Accounting Practice in England, France, Germany and the United States. *Journal of Accounting Research*, 4(2), 169-182.
- Higashi, S. (1903). *Shogyo Kaikei* (Commercial Accounting), Vol. 1, Tokyo: Okura-shoten.
- Higashi, S. (1929). Legislation for the Accounting Profession in Japan. In *International Congress on Accounting 1929 - Proceedings* (pp. 227-236). New York: Publisher not stated.
- Hirai, Y. (1923a). Die Entwicklung der Handelshochschulen zu Handelsuniversitäten in Japan. *Zeitschrift für Handelswissenschaft und*

- Handelspraxis* 16(3), 50-52.
- Hirai, Y. (1923b). Der Weg zur Internationalität des Accountantswesens. *Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis* 16(9), 203-204.
- Hirai, Y. (1924a). Betriebswirtschaftliche Lehr- und Forschungseinrichtungen in Japan. *Betriebswirtschaftliche Rundschau* 1(3), 66-67.
- Hirai, Y. (1924b). Die Handelsuniversität in Japan. *Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis* 16(11/12), 266-270.
- Hirai, Y. (1926). Originale "Vierfache" Buchhaltung in Kaijo, Chosen (Korea) oder Chike-Songdo-Chibu. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 3(6), 409-420; 3(7), 531-546; 3(8), 614-626.
- Hirai, Y. (1935). *Keieigaku Tsuron* (Introduction to Business Economics). Tokyo: Chikura-shobo.
- Hiramatsu, K. (1981). International Accounting Research in Japan: State-of-the-Art. In F. D. S. Choi (Ed.), *Multinational Accounting, A Research Framework for the Eighties* (pp. 189-203). Ann Arbor: UMI Research.
- Hiramatsu, K. (1993). Group Accounting in Japan. In S. J. Gray, A. G. Coenenberg and P. D. Gordon (Eds.), *International Group Accounting: Issues in European Harmonization* (pp. 243-256). Second Edition, London and New York: Routledge.
- Hiromoto, T. (1988). Another Hidden Edge - Japanese Management Accounting. *Harvard Business Review* 88(4), 22-26.
- Hiromoto, T. (1989). Management Accounting in Japan (in German). *Controlling* 1(6), 316-322.
- Iino, T. & Inoue, R. (1984). Financial Accounting and Reporting in Japan". In H. P. Holzer (Ed.), *International Accounting* (pp. 369-380). New York: Harper & Row.
- Iizuka, T. (1984). Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in Japan und in der Bundesrepublik Deutschland - Eine vergleichende Rechtsdarstellung -. München: C. H. Beck.
- Imai, K. (1987-88). The Corporate Network in Japan. *Japanese Economic Studies - Journal of Translations* (Winter), 3-37.
- Imai, K. and Itami, H. (1984). Interpretation of Organization and Market - Japan's Firm and Market in Comparison with the U.S. *International Journal of Industrial Organization* 2(3), 285-310.
- Jensen, M. C. and Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4), 305-360.
- JICPA (1994a). Financial Accounting Standards for Business Enterprises. In JICPA (Ed.), *Corporate Disclosure in Japan: Accounting* (pp. 55-90). Tokyo: JICPA.
- JICPA (1994b). Financial Accounting Standards for Consolidated Financial Statements. In JICPA (Ed.), *Corporate Disclosure in Japan: Accounting* (pp. 91-112). Tokyo: JICPA.
- JICPA (1997). Auditing Standards, Working Rules of Field Work and Working Rules of Reporting. In JICPA (Ed.), *Corporate Disclosure in Japan: Auditing* (pp. 53-59). Tokyo: JICPA.
- Kagano, T., Nonaka, I., Sakakibara, K. and Okumura, A. (1984). An Evolutional View of Organizational Adaptation: United States vs. Japanese Firms. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 28, 23-45.
- Katano, I. (1962). *Kahei Kachi Hendo Kaikei* (Accounting for Changes in the Monetary Value). Tokyo: Dobun-kan.
- Kato, Y. (1993). Target Costing Support System: Lessons from Leading Japanese Companies. *Management Accounting Research* 4(1), 33-47.
- Kato, Y. (2007). Kanrikaikei (management accounting). In Kobe Daigaku Kaikeigaku Kenkyushitsu (Seminar for Accounting at Kobe University) (ed.), *Kaikeigaku jiten* (Dictionary of Accounting) (pp. 251-252). Sixth Edition, Tokyo: Dobun-kan.
- Kobayashi, T. (1993). *Management Accounting*. In K. Chmielewicz and M. Schweitzer (Eds.), *Handwörterbuch des Rechnungswesens* (pp. 1381-1392). Third Edition, Stuttgart: Schäffer Poeschel,
- Kobe Daigaku Kaikeigaku Kenkyushitsu (Seminar for Accounting at Kobe University) (1954). *Schmalenbach Kenkyu: Festschrift für Eugen Schmalenbach zu seinen 80. Geburtstag*. Tokyo: Chuokeizai-sha.
- Koga, C and Yao, Jun (2011) *Japan GAAP Guide*, 2. Edition, Tokyo: CCH Japan Ltd.
- Kosiol, E. (1949). *Bilanzreform und Einheitsbilanz*. Second Edition, Berlin and Stuttgart: Deutscher Betriebswirte-Verlag.
- Kubota, O. (1964). The Basic Structure of the Cost Accounting Standards in Japan. *The Annals of the School of Business Administration*,

- Kobe University 8, 17-39.
- Kuroda, M. (1981). Externe Rechnungslegung der Großunternehmen Japans. *Die Betriebswirtschaft* 41(3), 433-446.
- Kuroda, M. (1985). Der konsolidierte Abschluß in Japan - ein Vergleich mit dem Konzernabschluß in Deutschland sowie dem konsolidierten Abschluß nach der 7. EG-Richtlinie. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 37(10), 924-935.
- Kuroda, M. (1998). Internationalisierung der Konzernrechnungslegung japanischer Unternehmen. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 68 (10), 1089-1105.
- Kuroda, M. (2001). Japan - Group Accounts. In D. Ordelheide and KPMG (Eds.), *Transnational Accounting*. Second edition, Vol. 2 (pp. 1807-1907), Basingstoke and New York: Palgrave.
- Kuroda, M. (2011). Japan. In: W. Busse von Colbe, N. Crasselt and B. Pellens (Eds.), *Lexikon des Rechnungswesens*, 5. Edition, München (Oldenbourg), pp. 421-425.
- Kurosawa, K. (1933). *Kaikeigaku* (Accounting). Tokyo: Chikura-shobo.
- Kurosawa, K. (1982). *Nippon Kaikei Gaku Hatten Shi Josetsu* (Introduction to Historical Development of Accounting in Japan). Tokyo: Yushodo.
- Kurosawa, K. (1990). *Nippon Kaikei Seido Hatten Shi* (Historical Development of Accounting System in Japan). Tokyo: Zaikeshohsha.
- Masuchi, Y., Ota, T. and Yoshida, R. (1929). *Keiei Keizaigaku* (Business Economics). Tokyo: Kaizoshsha.
- McKinnon, J. (1994). The Historical and Social Context of the Introduction of Double Entry Bookkeeping to Japan. *Accounting, Business and Financial History* 4(1), 181-201.
- Mizoguchi, K. (1963). Kostenrechnung und Unternehmensführung in Japan. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 7, 49-57.
- Monden, Y. And Sakurai, M. (Eds.) (1989). *Japanese Management Accounting*. Cambridge: Productivity Press.
- Mori, A. (1966). Der Jahresabschluß der japanischen Aktiengesellschaft. *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 36(8), 481-506.
- Mueller, G. G. (1967). *International Accounting*. New York: Macmillan.
- Münstermann, H. (1966). Dynamische Bilanz: Grundlagen, Weiterentwicklungen und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion. *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung* 18(8/9), 512-531.
- Murase, G. (1962). The Present Status of the Public Accounting Profession in Japan. *The Accounting Review* 37(1), 88-91.
- Nair, R. D. and Frank, W. G. (1980). The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications. *The Accounting Review* 55(3), 426-450.
- Nakamura, N. and Anguis, E. (1981). Originalités du système et de la pratique comptable au Japon. *Revue Française de Comptabilité* 119, 488-494.
- Nakane, C. (1972). *Japanese Society*. Second Printing, Berkeley and Los Angeles: University of California Press.
- Nishikawa, K. (1956). The Early History of Double-entry Book-keeping in Japan. In A. C. Littleton & B. S. Yamey (Eds.), *Studies in the History of Accounting* (pp. 380-387). London: Sweet & Maxwell.
- Nobes, C. W. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus* 34(2), 162-187.
- Okabe, T. (1994). *Kaikei Hokoku no Riron* (Theory of Financial Reporting). Tokyo: Moriyamashoten.
- Okada, E. (1999). *Nippon no Kaikei to Kaikei Kankyo* (Accounting and Accounting Environment in Japan). Revised edition, Tokyo: Dobunkan.
- Okamoto, K. (1996). Kanrikaikei (management accounting). In T. Morita, K. Okamoto and T. Nakamura (Eds.), *Kaikeigaku Daijiten* (Comprehensive Dictionary of Accounting) (pp. 201-202). Fourth Edition, Tokyo: Chuokeizai-sha.
- Paton, W. A. (1947). *Accounting*. New York: Macmillan.
- Paton, W. A. and Littleton, A. C. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Chicago: American Accounting Association.
- Paton, W. A. and Paton, W. A. Jr. (1955). *Corporation Accounts and Statements*. New York: Macmillan.
- Pixley, F. W. (1908). *Accountancy*. London: Pitman.
- Saito, A. and Scheid, J. C. (1979). *La Contabilité*

- de l'Entreprise au Japon. *Revue Française de Comptabilité* 89, 25-32.
- Saito, S. (1993). Nippon no Kaikeikijun to Disclosure System (Japanese Accounting Standards and Disclosure System). *Kin'yu Kenkyu* (Finance Research) 12(3), 75-95
- Sakurai, H. (1987). The Information Content of Annual Accounting Announcements: Evidence on the Tokyo Stock Exchange. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 31, 67-84.
- Sakurai, H. (1990). Stock Price Reaction to the Depreciation Switch and its Tax Implication. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 34, 67-82.
- Sakurai, H. (1991). *Kaikei Rieki Joho no Yuyosei* (Usefulness of Accounting Income Information). Tokyo: Chikura-shobo.
- Sakurai, H. (2001). Japan - Individual Accounts. In D. Ordelheide and KPMG (Eds.), *Transnational Accounting*. Second edition, Vol. 2 (pp. 1685-1805), Basingstoke and New York: Palgrave.
- Sakurai, M. (1989). Target Costing and How to Use It. *Journal of Cost Management* (Summer), 39-50.
- Sanders, H. R., Hatfield, H. R. and Moore, U. (1938). *A Statement of Accounting Principles*. New York: American Institute of Accountants.
- Schmalenbach, E. (1919). Grundlagen dynamischer Bilanzlehre. *Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung* 13, 1-57 and 65-101.
- Schmalenbach, E. (1939). *Dynamische Bilanz*. Seventh Edition, Leipzig: G. A. Glockner.
- Schmalenbach, E. (with collaboration of R. Bauer) (1953). *Dynamische Bilanz*. Eleventh Edition, Köln and Opladen: Westdeutscher Verlag.
- Shimme, S. (1937). Introduction of Double-entry Bookkeeping into Japan. *Accounting Review* 12 (3), 290-295.
- Shikano, S. (1915). *Keirigaku Teiyo* (Accounting, Summary), Vol. 1, Tokyo: Okura-shoten.
- Shikano, S. (1917). *Keirigaku Teiyo* (Accounting, Summary), Vol. 2, Tokyo: Okura-shoten.
- Shimono, N. (1895). *Boki Seiri* (Theory of Bookkeeping), Vol. 1, Tokyo: The Author.
- Shimono, N. (1929). The Nature and Form of the Balance Sheet. In *International Congress on Accounting 1929 - Proceedings* (pp. 634-639). New York: Publisher not stated. Reprinted in *The Accountant* (30 November 1929), 692-694.
- Someya, K. (1956). *Shikin Kaikei Ron* (Funds Flow Accounting). Tokyo: Chuokeizai-sha.
- Takahashi, K. (1977). *Nippon no Kigyo - Keieisha Hattatsu Shi* (Historical Development of Japanese Enterprises and Managers). Tokyo: Toyo-keizaishimpo-sha.
- Takeda, R. (1962). Zur Entwicklung der deutschen dynamischen Bilanztheorien. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 6, 49-68.
- Tani, T. (1995). Interactive Control in Target Cost Management. *Management Accounting Research* 6(4), 399-414.
- Tani, T. (1997). Hauptelemente des Target Cost Managements (TCM) in Japan und Deutschland. In R. Gleich and W. Seidenschwarz (Eds.): *Die Kunst des Controlling, Prof. Dr. Péter Horváth zum 60. Geburtstag* (pp. 231-260). München: Franz Vahlen.
- Tani, T., Horváth, P. and Wangenheim, S. von (1996). Genka Kikaku und marktorientiertes Zielkostenmanagement. *Controlling* 8(2), 80-89.
- Tani, T. and Kato, N. (1994a). Target Costing in Japan. In K. Dellmann and K.-P. Franz (Eds.), *Neuere Entwicklungen im Kostenmanagement* (pp. 191-222). Bern: Paul Haupt.
- Tani, T. and Kato, N. (1994b). Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of the Art. *Management Accounting Research* 5 (1), 67-81.
- Tanihata, H. (1958). Aufwandsausgaben und Ertragseinnahmen. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 2, 33-44.
- Tanihata, H. (1960). Die Wahrheit der Periodenerfolgsrechnung. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 4, 75-85.
- Tanihata, H. (1961). Drei Relative Wahrheiten. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 5, 73-84.
- Ueda, T. (1930). *Shoko Keiei* (Commercial and Industrial Management). Tokyo: Chikura-shobo.
- Ueda, T. (1937). *Keieikeizaigaku Soron* (General Business Economics). Tokyo: Toyo shuppan-sha.
- Walb, Ernst (1926). *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe*. Berlin and Vienna: Spaeth & Linde.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986). *Posi-*

- tive Accounting Theory*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Yamashita, K. (1951a). *Son'eki Keisan Ron* (Profit and Loss Accounting). Tokyo: Sembun-do.
- Yamashita, K. (1951b). Evolution of the Third Form of the Profit and Loss Accounting System. *Kokumin Keizai Zasshi* (Journal of Political Economy) 83(4), 90-76.
- Yamashita, K. (1952). New Accounting Tendencies in Post-War Japan. *Kokumin Keizai Zasshi* (Journal of Economics and Business Administration) 85(1), 54-47.
- Yamashita, K. (1964). Die Rechnungslegungsvorschriften des japanischen Handelsgesetzes zur Sicherung des Reinvermögens. *The Annals of the School of Business Administration, Kobe University* 8, 1-15.
- Yoshida, R. (1910). *Kaikeigaku* (Accounting), Tokyo: Dobun-kan.
- Yoshida, R. (1917). *Kojo Kaikei* (Factory Accounting), Tokyo: Dobun-kan.