

【スタディ・グループ報告】

中国における社会関連会計の現状と動向についての研究 (中間報告)

研究代表者：水野一郎（関西大学）

共同研究者：大島正克（垂細垂大学教授）、唐楽寧（聖泉大学教授）、吉城唯史（阪南大学助教授）、古市承治（福岡国税局国税専門官）、徐陽（九州共立大学助教授）、臼谷健一（鹿児島県立短期大学専任講師）

研究協力者：田昆儒（天津财经大学教授）、徐国君（中国海洋大学教授）、許延明（佳木斯大学副教授）、岡照二（関西大学大学院生）、崔洪雷（関西大学大学院生）、李媛（関西大学大学院生）、林智敏（関西大学大学院生）

I はじめに

中国における社会関連会計の1994年までの動向については、かつて本スタディ・グループの代表者が社会関連会計学会で報告したが、当時は企業社会責任会計と人的資源会計の限られた領域しかなく、また文献も数少ないものであった（水野（1995）19-29頁参照）。

しかしながら中国における社会関連会計は、この10年間で大きな発展を遂げつつある。社会関連会計の中でも企業社会責任会計、付加価値会計、コーポレート・ガバナンス、人的資源会計、環境会計、非営利組織の会計などの諸領域では多数の著書や論文が公開され、一部では実態調査や企業の環境報告書も公表されてきている。また環境会計に関する数冊の翻訳書も刊行され、欧米の研究成果も取り入れ始めている（環境会計については大島（2003）、水野（2005a）参照）。

とくに注目したいのは、胡錦涛政権がここ数年来、「和諧社会」（調和化された社会）の確立を政治目標に掲げて活動し始め、本年10月の中国共産党第16期中央委員会第6次全体会議（六中全会）では「社会主義和諧社会の確立に関する若干の重大な問題の決定」が決議され、こうした動きに対応するかのように会計学会の方でも「和諧」が重要なキーワードとして登場してきたことである。この「和諧」の内容は、会計学では広範なステークホルダー重視の会計として（王（2005））、またGRIやElkingtonの「トリプルボトムライン」の紹介やその中国での具体的な評価指標体系の確立をめざす研究が出てきていることである（温（2005））。GRIガイドラインの中国語訳もすでになされており、これらは中国における社会関連会計の新しい可能性として興味深いものである。

こうした現代の中国における社会関連会計の現状を全体として把握し、その諸領域の内容を体系的に研究しようとするのが、本研究の課題である。中国の企業会計制度については会計研究者や実務家によって紹介され、研究されることも多くなっているが、社会関連会計の研究領域についてはまだ緒についたばかりであり、本格的な研究が要請されているところである。

本スタディ・グループのメンバーは主として以下のような領域と課題を担っていくことを予定し、研究を進めている。

まず中国会計に造詣の深い大島正克教授（亜細亜大学）は中国の環境会計を中心とした社会関連会計、唐楽寧教授（聖泉大学）は中国の人的資源会計を中心とした社会関連会計、徐陽助教授（九州共立大学）は中国のコーポレート・ガバナンスを中心とした社会関連会計、吉城唯史助教授（阪南大学）と臼谷健一講師（鹿児島県立短期大学）は環境や企業の社会的責任を配慮したBSCおよび非財務的業績評価指標を中心とした社会関連会計、の研究を進めている。また古市承治国税専門官（福岡国税局）には専門職の立場から環境税や増値税（付加価値税）を中心とする社会関連会計の研究を担当している。

また本スタディ・グループの研究には研究協力者として3名の中国人研究者に資料提供その他で研究の支援を頂いている。田昆儒教授（天津財経大学）には中国の企業社会責任会計を中心とする社会関連会計、徐国君教授（中国海洋大学）には労働者持分会計を中心とする社会関連会計、許延明助教授（佳木斯大学）には企業不正やコーポレートガバナンスに関する社会関連会計、に関する資料提供や今後の現地調査での協力を要請している。

さらに研究協力者として関西大学大学院商学研究科の大学院生である岡照二、崔洪雷、李媛、林智敏、の諸氏に研究の支援をしていただいている。

最後に水野は、中国における社会関連会計研究全般の動向をフォローし、本研究全体の調整を行っている。

2006年11月25～26日に愛知工業大学で開催された日本社会関連会計学会第19回全国大会において本スタディグループの中間報告として、次のような報告を行った。

唐楽寧「中国における人的資源会計研究の現状について」

徐陽「中国におけるコーポレートガバナンス」

崔洪雷「中国政府による環境保全への取り組み」

許延明（翻訳：林智敏）「中国における粉飾問題と内部統制」

このうち本稿では、唐楽寧教授と徐陽助教授の当日の報告を掲載する。

参考文献

- 大島正克（2003）「中国における環境会計研究の生成と現状」
『亜細亜大学研究所紀要』29号。
- 水野一郎（1995）「中国における社会関連会計の現状と展望」『社会関連会計研究』第7号
- 水野一郎（2005a）「中国の環境会計—経済発展と環境保護—」（山上・向山・國部編『環境会計の新しい展開』白桃書房所収）106-121頁。
- 水野一郎（2005b）「中国会計学会（2005年学術年会）に参加して」『會計』第168巻第4号。
- 王竹泉（2006）「利益相关者財務披露监管的分析框架与体制构造」（中国会計学会財務原価分会2006年年会論文集）。
- 温素彬（2004）「基于可持续发展的企业“三重盈余”绩效评价」（中国会計学会2004年学術年会論文集）。
- 温素彬（2006）「和谐财务评价体系研究」（中国会計学会財務原価分会2006年学術年会論文集）。

Ⅱ 中国における人的資源会計研究の現状について

唐 楽 寧（聖泉大学）

1. 中国の人的資源会計研究の概要

中国の人的資源会計研究について、日本では水野一郎教授¹が多数の論文のなかですでに紹介されている。主につぎの3つの段階をたどってきた。（1）1980年に会計学者潘序倫からの「人才会計」研究の提唱は中国の人的資源会計研究の最初のきっかけとされている。本格的な研究は86年にフラムホルツ（Flamholtz.Eric.G.）の『人的資源会計』が翻訳出版された前後の85年（1点）と87年（2点）初めての研究論文が発表された。さらに人的資源会計研究は中国会計学会「七五科研計画」および『会計研究』（中国代表的な会計専門誌）の重要な研究課題の1つとなった。（2）90年代から陳仁棟の『人力資源会計』（91年）、人的資源会計準則を盛り込んだ『会計準則全書』（閻達五・93年）、徐国君の『行為会計学』（94年）と『労働者權益会計』（97年）、劉仲文の『人力資源会計』（97年・2006年修訂第2版）、張文賢の『人力資源会計制度設計』（99年）と『人力資源会計』（02年）など多くの著書が出版された。（3）中国会計学会も99年5月に「人的資源会計の理論と方法」シンポジウムを開催し人的資源会計研究の後押しをしてきた。

中国の人的資源会計研究の状況を示す材料の1つは発表された論文の数だと思われる。それについて、まず劉仲文²および朱金鳳・薛惠鋒³の研究結果を参考にしたい。そのうえで日本の人的資源会計研究⁴状況を示す論文発表の時期や点数について比較し、当該分野における中国の研究状況への理解の一助にする。

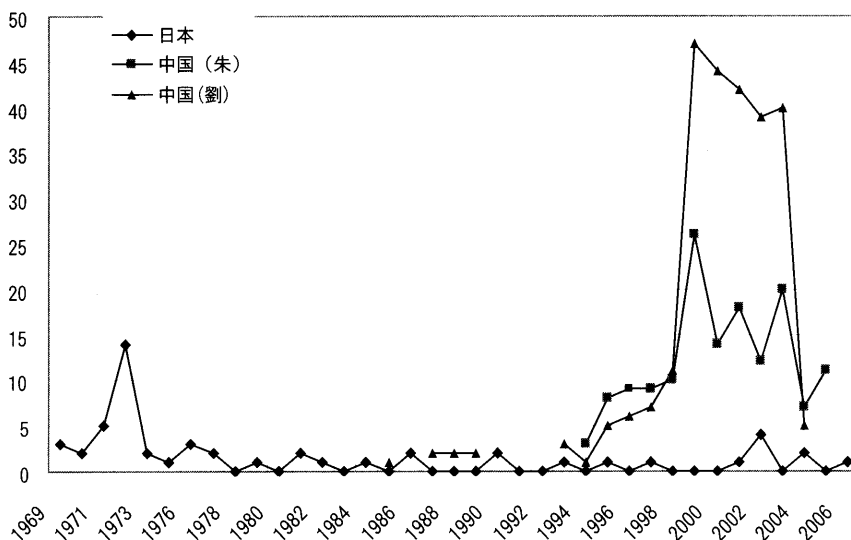
表1 1985年から2005年まで中国の主要な会計専門誌に掲載した人的資源会計研究論文の統計

年度	1985	1987	1988	1989	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
論文数	1	2	2	2	3	1	5	6	7	11	47	44	42	39	40	5	11

注：1985年から2004年までの資料は劉仲文の集計結果によるもの。2005年の資料は朱金鳳・薛惠鋒の集計結果によるもの。

1985年から2005年までの中国の主要会計専門誌に掲載した人的資源会計に関する研究論文について表1を参照されたい。99年を境に大幅に増加してきたが、ここ1・2年はすこし落ち着いたように見える。また、論文発表点数の年度別推移について、図1を参照されたい。まず、中国（劉）は劉仲文が1985年から2004年まで中国の主要な会計専門誌に掲載された論文を検索してまとめた結果（257点）である。そして中国（朱）は、朱金鳳・薛惠鋒が1994年から2005年まで中国の主要な会計専門誌に掲載した論文を検索してまとめた結果（147点）である。最初の人的資源会計論文発表の時期とピーク時について、日本と中国の当該領域の研究を比較したのは図1である。これを見ると、日本では1969年ごろから論文が発表され1973年前後ピークであったのに対し、中国では1985年に最初の研究論文が発表され1999年にピークを迎えた。

図1 論文発表点数の年度別推移



注：中国（劉）は、劉仲文が1985年から2004年まで中国の主要な会計専門誌に掲載した論文をキーワード「人的資源会計」で検索してまとめた結果（257点）である。また、中国（朱）は、朱金鳳・薛惠鋒が1994年から2005年まで中国の主要な会計専門誌に掲載した論文を同じキーワードで検索してまとめた結果（147点）である。しかし、それぞれが選んだ主要な会計専門誌は完全に一致したものではない。

また、論文の点数から見ると、日本は1969年から2006年まで52点であったのに対し、中国は主要会計専門誌だけで250点以上ある。そして、日本ではピーク時の1973年に若杉明の『人的資源会計論』が出版され、中国では1999年に中国会計学会主催の「人的資源会計の理論と方法」シンポジウムの開催がきっかけとなり論文発表の最も多い年であった。それ以降年間40点前後の論文が発表されているということである。

2. 中国の人的資源会計論文の問題領域

(1) 人的資源会計の理論的フレーム・ワークづくりと基礎理論づくりに関する研究

中国における人的資源会計実施の必要性と可能性、人的資源の定義、人的資源会計の目的、人的資源会計の領域、測定モデル、認識・測定・報告・開示方法など。

(2) 人的資源原価会計に関する研究

人的資源原価測定モデルなど

(3) 人的資源価値会計に関する研究

人的資源価値会計モデル、人的資源価値評価要素、人的資本の保全、人的資本の理論と応用、投資効率分析、知的資本、人的資本と利益配分、知識資本と人的資源会計、人的資源会計と持分権の奨励誘因など

(4) 人的資源会計の理論体系づくり

労働者持分会計、生産者余剰にもとづく人的資源会計、人的資源会計の制度設計など

(5) その他の研究

人的資源管理会計、人的資源監査、人的資本財務管理など

3. 中国の代表的な人的資源会計研究者の研究

(1) 閻達五、徐国君の「労働者持分会計」⁵

目次はつぎのようになっている。第1章序論、第2章人的資源会計の基本問題、第3章人的資源会計環境、第4章人的資源原価会計モデル分析、第5章人的資源価値会計モデル分析、第6章労働者持分会計の基本理論と計算モデル、第7章人的資源の計量、第8章人的資源投資管理、第9章人的資源の価格と原価管理、第10章人的資源の余剰価値分配の管理、付録1：人的資源会計準則（案）、付録2：労働者持分会計の設例、付録3：労働者持分会計の主要用語一覧。（水野『関西大学商学論集』1998）

$$\text{資産} = \text{債権者權益（負債）} + \text{所有者權益}$$

↓

$$\text{物的資産} + \text{人的資産（人的資源投資）} + \text{人的資産} = \text{債権者權益（負債）} + \text{労働者權益} + \text{所有者權益}$$

(2) 張文賢の「人的資源会計の制度設計」⁶

目次は次のようになっている。序章，第1章人的資源会計の理論的基礎，第2章人的資源の生成と発展，第3章人的資源の基本原則，第4章人的資源会計制度設計，第5章人的資源投資会計，第6章人的資源原価会計，第7章人的資源価値会計，第8章企業経営者激励制度設計，第9章人的資源会計予測と意志決定，第10章人的資源会計分析と調査，第11章大学人的資源会計制度設計，第12章ホテル人的資源会計制度設計，第13章会計事務所人的資源会計，第14章コンサルティング会社人的資源会計制度設計。

(3) 劉仲文の「生産者余剰にもとづく人的資源価値会計」⁷

目次は次のようになっている。序章，第1章人的資源会計の生成の歴史的背景及び研究の意義，第2章人的資源会計の基本理論，第3章人的資源原価会計，第4章人的資源価値会計，第5章人的資源の供給と需要予測，第6章人的資源投資収益及び投資意志決定分析。

$$\text{資産} = \text{債権者權益（負債）} + \text{所有者權益}$$

↓

$$\text{非人的資産} + \text{人的資産投資} + \text{人的資産価値} = \text{負債} + \text{生産者權益} + \text{所有者權益}$$

注

- 1 水野一郎「中国会計の最近の動向と特徴」『会計』第154巻7月号第1号,1998。水野一郎「中国における労働者持分会計の可能性と展望」『関西大学商学論集』第43巻第4号,1998。水野一郎・唐楽寧「中国における管理会計の新動向——人的資源会計を中心に」『日本管理会計学会2001年度全国大会報告集』,2001。など。
- 2 劉仲文『人力資源会計』（修訂第2版）407～415頁，首都経済貿易大学出版社，2006。
- 3 朱金鳳・薛惠鋒「我国人力会計研究：歴史、現状与未来——基於国内研究の実証分析与理論述評」中国会計学会発表論文，2006・7。当該論文は関西大学水野一郎教授が中国会計学会に出席され入手されたものである。
- 4 日本の発表論文の状況について国立情報学研究所CiNiiを利用してキーワード「人的資源会計」で検索した結果である。1969年4月から2006年3月まで52点あった。
- 5 詳細はつぎの論文を参照されたい。水野一郎「中国における労働者持分会計の可能性と展望」『関西大学商学論集』第43巻第4号，1998。
- 6 詳細はつぎの論文を参照されたい。唐楽寧「中国における人的資源会計研究の動向」『千里山商学』第55号，2002。
- 7 詳細はつぎの論文を参照されたい。唐楽寧「中国における人的資源会計研究の動向」『千里山商学』第55号，2002。

Ⅲ 中国の企業統治について

徐 陽（九州共立大学）

1 はじめに

近年、日米欧などでは、企業統治（コーポレート・ガバナンス）の問題について、活発な議論がなされている。これら企業統治に関する議論は、欧米各国や日本では、経営者の「独走」をいかに制限するかの問題として議論されてきた。

一方、市場経済体制の導入を積極的に推進している中国においてもこの問題は注目を集めている。しかし、市場経済へ移行する中国においては、独立性を有する経営者の「不在」を解消することが企業統治の重要な問題とされていた¹⁾。

ところで、中国では経済体制改革に連動して、国有企業の改革が進展した。企業自主権を拡大するため、政府は、経営自主権の下放政策を相次ぎ試行したが、監督機能が充分整備されていない状況下では、経営者の裁量権が拡大する一方で、経営者が企業活動を統治する「経営者支配」の状況が現れた。この「経営者支配」の結果生じた問題としては国有企業の財産流失があげられる。

国有企業の株式会社制への転換過程で、経営者は、企業を支配する権限を実質的に握ることとなった。さらに、株式会社化した国有企業の財産に関して、財産は国が所有するが、経営者が会社の財産を利用・処分する財産権を持つとされているため、所有権と財産権との分属が生じ、会社財産に対する責任において、所有者である国と経営者との関係が不明確となっている。そのため、国有企業の財産流失問題の原因は複雑になっている。

市場経済への移行過程にある中国にとっては、企業統治問題は、計画経済体制下で存在した旧来の制度との交代という面と同時に、制度の新設との面がある。従って、中国においてこの問題を考えていく上では、単に諸外国の制度をそのまま参考にするのでは既存の経済体制を無視することになりかねず、企業統治の根本の問題、すなわち、「企業を支配するのは誰か」、「企業の財産は誰のものか」という原則論にまで遡って企業統治制度の構築の検討をする必要があると思われる。

本稿では、社会主義市場経済の中国においてコーポレート・ガバナンスを検討する意義について触れた上で、中国の国有企業の株式会社化について概観する。そして、中国の国有企業の所有権と財産権の分属の問題に焦点をあて考察し、国有企業の財産流失等の問題に対して、政府の導入した経営者監督の対策を分析し、現代企業制度のコーポレート・ガバナンスの視点からその対策を検討し、有効な監査制度を模索したい。

2 コーポレート・ガバナンスを検討する意義

中国は社会主義経済体制であるため、中国の国有企業におけるコーポレート・ガバナンス論を考察していく上では、まず、企業の財産の所有関係を明らかにし、その上で、会社の統治機関の検討が必要である。すなわち、企業財産の所有権は国にあり、また、企業の所有者も国である。そして、国有企業の経営者は国から任命される。このような中では、先進諸国のように、株主、債権者、従業員、その他利害関係者などからの会社経営に対するチェック機能は働きにくいと考えられる。

コーポレート・ガバナンスには、二つの側面があり、会社は誰のものかという会社主権者論と、会社の運営機構はどうあるべきか、特に経営者をどのようにしてコントロールするかという会社機関論とがあるとされる²⁾。

中国においてこのコーポレート・ガバナンスを検討する際には、会社主権者論については、中国の企業財産に対する所有権の概念について検討しなければならない。そして、会社機関論については、監査制度の検討となるが、その点については、近年導入された中国独自の制度である会計任命制の検討が欠かせないものと思われる。

以下では、まず、国有企業の株式会社化について概観し、そこで顕在化した所有権に関する議論について検討する。

3 国有企業の株式会社化

中国では、国有企業の株式会社化が進められている。現在中国の株式会社化した国有企業には、いくつかの問題がある。それにもかかわらず、なぜ、国有企業の株式会社化が進められているのか。この疑問については、その過程を考える必要があるであろう。以下では、まず、中国国有企業の株式会社化に関して、その背景となる経緯を略説したい。

(1) 株式会社制度導入及びその背景

戦後、中国政府は、新中国の経済再建に必要な資金を調達するために、旧来の北京、上海、天津の旧証券取引所を閉鎖すると同時に、1949年6月に天津に、1950年2月に北京に人民政府の証券取引所を開設した。この二つの取引所開設の目的は、建国当初に必要となった資金の調達を促進し、あわせて、インフレの抑制への寄与であった。しかし、その後、経済の回復に伴って、二つの取引所は1952年末に閉鎖された。それ以来、40年もの間、中国には株式会社は存在せず、証券市場もない状態が続いた³⁾。

1979年以降、計画経済体制から市場経済体制への移行過程において、国有企業活性化のために、さまざまな国有企業改革の試行政策が出されて、試行形態は「放権譲利」、「利改税」、「経営請負制」⁴⁾、「現代企業制度」という試行政策が相次いで展開された。

改革・開放の政策を実行して以降、株式制実施を促進する立法措置として基本をなすのは1992年5月15日の「株式有限会社規範意見」である。その前後であるが、3月17日「深圳

市株式有限会社暫行規定」および5月18日「上海市株式有限会社暫行規定」が出され、株式制の導入の実験場として、「株式有限会社規範意見」に基づいて、深圳と上海に証券取引所の開設が認められた。この結果、1990年12月に上海証券取引所、1991年7月に深圳証券取引所が設立され、中国の証券市場が本格的に再開されることとなった。

中国の経済が急速に発展していく中で、さまざまな分野で資金の需要が生じたが、政府は財政の資金不足に直面していた。これに対して、自営業・郷鎮企業・一般個人などには大量の遊休資金が発生していた。このような事情とあわせ、株式会社制度に対する適切な環境が政府により提供されたことから、農村の共同出資による企業の設立から始まり、やがて都市部の集団企業および全人民所有制企業に至るまで株式会社制度導入の試行が始まった。その後、順調な経済発展を背景に、また、経済体制改革が進むにつれ、株式会社制度は中国全土で広く採用されるようになった。1999年9月、中国共産党第15期4中全会が開かれ、「国有企業の改革と発展の若干の重要問題に関する規定」が採択された。これによって、国有企業の株式会社への転換がよりいっそう促されることとなった。

(2) 国有企業改革の行方

中国政府が、1984年以来、工場長請負制、利潤請負制、利改税、撥改貸、抓大放小、株式制導入などの政策をとってきたにもかかわらず、国有企業改革は進展していない。また、国有企業の株式会社化が進められるにつれ、会社の支配権は経営者に握られ、経営者が企業や構成員の利益を損なう行為をとることも多くなった（経営者支配の実現化）。

中国の国有企業の多くは、株式会社制を中心とする現代の企業制度を導入せざるを得ないのが現状である。市場経済へ移行する中国にとっては、株式会社制度の導入とその普及が、国有企業改革の中心的な課題のひとつであり、また、市場経済体制が構築できるかどうかのカギとされている。

そのような中、制度としての株式会社制は導入され普及し始めた。しかし、株式会社制に関する経験も研究も乏しい状況の下、解決しなければならない問題が多く発生した。

4 国有企業に対する株式制度導入により発生した問題点

株式制度の導入により国有企業に発生した中国独特の問題点として、最も根本的だと思われるものは、所有権に関する問題である。

すなわち、市場経済の改革が進展するとともに、私有制を禁止・制限してきた中国の社会主義市場経済体制は財産所有権の所有制において矛盾点や問題点が顕在化してきたといえる。現在、公有制（全人民所有制）が不変であることを前提に、市場経済の要素の導入を図っている。しかし、中国の公有制と、市場経済制との間には根本的な矛盾があるのではないだろうか。以下に概観していく。

(1) 公有制の背景と計画経済体制の問題点

中国は、計画経済体制の下、高度に集権化された行政組織と管理方法によって、国民経済のすべてが統一的に管理されていた。国営企業は財産の所有権を持たないし、企業の経営権も持っていなかった。国家の政策として、政府は、全体労働者に社会や企業の主人公としての意識を育成させるよう努めてきた。主人公としての一個人には、精神的な激励が与えられるのみであり、個人の努力や企業収益と連動するインセンティブはなかった。また、賃金はあらかじめ決められたものであったため、「働いても働かなくても賃金は同じ、結果の出来がよくても悪くても皆同じ」（大鍋飯）、「社会主義は終身雇用が保証されている」（鉄飯碗）という間違った平等思想が広がった。また、国有企業の財産は全人民の財産であるが、労働者には、人民の財産は自分（人民の一員として）の財産であるとの心情が生まれ、企業の財産を無断で使用したり、無断で持ち出したりする現象も現れた。「人がトラックで運ぶのに、私は自転車で運ぶのは損だ。」という意識が出て、労働意欲が極度に低下し、国有企業の経営効率の悪化に拍車をかけた。

計画経済体制の弊害が反省され始めたのは、1978年の経済危機がきっかけであった。そのため、1979年から全党の活動の重点を社会主義現代化の建設に移すという方針が、中国共産党第11期3中全会で決定された。そして、「経済管理体制と経営管理方法に対する真剣な改革に着手する」政策が打ち出された。全会は改革の方針として、「指導性をもって大胆に権限を下へ解放し、地方と工農業企業に国家の統一計画を前提に、より多くの経営管理の自主権を持たせる」ことを確認した。

その後、1987年10月24日の中国共産党第13期党大会では、「国が市場を調節し、市場が企業を誘導する」という経営メカニズムの確立を目指した。しかし、中国は、1988年後半から最大な経済危機に落ち込んだ。この経済危機の中、1989年9月に中国共産党第13期3中全会での方針は、「経済環境を整理し、経済秩序を整頓し、改革を深化する」ということであった。それと同時に、経済危機に見舞われた国営企業の経営不調、すなわち、長期間続く慢性的な赤字経営、国有資産の流失などの問題に迫られ、企業実体を形成する「所有と経営の分離」への模索が始まった。

(2) 個人所有の認可

従来は、私有制や私的利益追求は「資本主義のしっぽ」とされ、切り離されなければならないものであり、「ある種の罪悪であり、社会主義建設の障害である」⁵⁾と宣伝され、タブーとされていた。しかし、1988年、国務院が公布した『私営企業暫行条例』によって、初めて私営企業を設立することが認められるようになり⁶⁾、私営企業の中で個人が財産を所有することが認められるようになった。私有制は、まず企業の私有制という形で部分的に導入され、徐々に拡大されていくことになった。

(3) 企業の経営自主権について

1982年以降、『憲法』、『民法通則』等によって企業の経営自主権すなわち経営権が法制化された。政府は、「政企分開」（政府の職能と企業の職能を分ける）と「兩權分離」（企業に対する国家所有権と企業の経営管理に対する権限、いわゆる経営権を分離する）を目標として、企業の請負経営責任制を実施し、普及させ⁷⁾、企業の経営権の拡大が図られた。

しかし、社会主義国家である中国は、資本主義の思想の導入ができない。社会主義と資本主義とはそれぞれが前提としている経済体制が根本的に違う。この経営権が法制化されることに対して、経済学者と民法学者の間では、経営権の性質について、主として企業の経営権と国家所有権との関係をめぐり、激しい議論がなされた⁸⁾。

経営権の概念については、企業が「国から委ねられた財産」に対して権利を行使するという点に着目すれば、経営権は国家所有権から派生した権利であるといえる。この点に関しては、見解がほぼ一致している⁹⁾。国家は「財産の最終所有権」（株主権）あるいは「出資者所有権」を維持しつつ、企業の経営者には国有財産の「使用権」と「収益権」だけを与え、経営者には企業財産を処分する「処分権」を与えなかったのである。しかし、企業間では多くの取引関係が存在しているため、商品経済における処分権者としての企業の主体性が必要である。それには、企業財産の処分権を承認しなければ、企業経営の範囲が制限されてしまいかねないとの問題が生じた。

そこで、1982年の憲法16条1項は、「国営企業は国家の統一指導への服従および国家計画の全面的達成を前提にして、法律の定める範囲内において経営管理の自主権を有する」と定め、まず企業の経営自主権を承認した。ここに経営権が自主権のひとつとして分離し確立した。

(4) 中国の『会社法』における法人財産権と所有権との関係

中国の『会社法』では法人財産権に関しては、以下のような規定がある。

第3条 会社は企業法人であり、独立した法人財産を有し、法人財産権を有する。会社はそのすべての財産を持って、会社債務に対して責任を負う。

第5条2項 会社の適法な権益は、法律の保護を受け、侵害されない。

また、「企業国有資産監督管理暫行条例」では所有権に関して、以下のような規定がある。

第4条 会社内の国有財産の所有権は、国家に帰属する。

以上のような規定により、会社に帰属する一つの財産には、二つの権利（法人財産権と国有財産の所有権）が並存する仕組みができた。財産権という表現は中国が作り出した独特なものである。一つの財産に二つの所有権的な権利が並存することは、法的には特殊な観念と思われる。

一般的に、中国の法制度は大陸法型に属すると言われ、法人制度については法人実在説が通説的な見解となっている。また、物権法において「一物一権」主義に基づけば、会社

の財産はその所有権が一人の権利者に帰属することが当然なはずである¹⁰⁾。この見解に従えば、会社の財産についての「権利者」は会社自身であり、この「権利」はまさに「所有権」と言えるのではないか。しかし、中国では所有権はすべて国家に帰属¹¹⁾するため、ここに一種の矛盾が生じる。

会社に帰属する法人財産権については、中国の有力な経済学者から「所有権>法人財産権>経営権」との説明もなされている。ここでいう法人財産権について、それは何を意味するのかとの疑問が生じるのではないかと思われる。法律学の立場から見ると、実に理解しにくい理屈であろう。しかし、この「法人財産権」は『会社法』の中で法律用語として実際に使われている。

1994年まで、経営者は国有財産の「使用权」と「収益権」だけを有していた。1994年以降、『会社法』の中で「法人財産権」と明確に規定したことにより、会社は法律上の財産権を持ち、会社が自由に財産を支配することができるようになった。これは会社が財産に関して「所有権」を持つこととほぼ同様な結果になる。しかし、用語上は、「所有権」ではなく、「法人財産権」とされた。法人財産権の内容は所有権と酷似しているが、所有権は、形式として、依然、国が持つことになっている。例えていうならば、国は「財産所有権」の外殻を持っているだけと言えよう。

では、なぜ、国家が国有財産の所有権を持つことにこだわっているのか、その理由を考えてみたい。1979年、共産党十五期大会の報告の中で、公有制経済の概念は国有経済と集団経済のみならず、混合所有制経済形態における国家所有および集団所有の持分も含むと解釈され、国有経済の「支配力」が強調された。「公有制」を前提として、社会主義の市場経済建設を行う、これは、「公有制」を維持するために、国家が財産を所有することが必要とされているからである。この国有財産の所有権は、もし個人・私人（経営者）に渡ってしまえば、中国の所有制の根本が変わり、共産党の約60年間の根本政策が崩れ、国有財産制が、資本主義の「私有制」になってしまう恐れがある。それを防ぐためにも、社会主義の基本として「公有制」を維持しなければならないのである。

しかし、企業財産に関しては、企業財産を処分する決定権、すなわち、国有財産の所有権の中身は経営者に与えられてしまった。そのため、経営者は企業の経営者である同時に、企業の財産の所有者ともいい得る存在となったといえる。この場合、経営者と（いわば）所有者は一体化してしまう。

現在、企業経営に対して有効な監査システムが整備されてない。また経営者は企業に対しての投資はほぼ零に近い。経営者は、国の財産を使って、勝手に企業を経営し、支配していくことが可能となる。所有権の帰属の曖昧さが原因となって、経営者は所有者として国家の利益を侵害する機会を得る。結果として、現在、国有資産の大量流失と企業経営の赤字の深刻化が現れている。

現在の公有制を維持しつつ、国有企業の経営者に責任を持たせた上で企業経営をさせるにはどのようにすればよいのか。コーポレート・ガバナンス論における会社機関論の課題となる。以下の検討では、チェック機能の面からまず、株主（企業所有者）からのモニタリング機能の有効性を検討するため、国有企業の出資者の構成問題に触れ、次に企業の監査制度について概略し、問題点を指摘し、あわせて、近年政府が監督機能を強化するために導入した会計任命制について検討する。

5 上場会社の出資者および企業統治の理念

(1) 国有企業の出資者の構成

アメリカをはじめとする市場経済体制の国々においては、株主は、個人大株主、年金・保険などの機関投資家が主体（支配株主）であり、それぞれが株主権を行使し、経営者をコントロールする。また、日本では、グループ企業間での株式の持ち合い、メインバンク制などで経営者へのコントロールを及ぼしてきた面もある。欧米あるいは日本などの株主は、出資者の地位に基づき、会社に対しての権利を行使することができ、会社の運営に参加・関与することができる。

中国国有企業では、株式制の導入により形式的に株主ガバナンスの素地が形成された。とはいえ、私有制が制限されているため、中国の国有株式会社では、株式の所有構造が他の国とは異なった特徴を示す。すなわち、政府が国家株として全株式の34%を維持管理¹²⁾しているばかりではなく、主管部門が会長の45%、社長の41.4%を任免している¹³⁾。そのため、企業統治に関して国家ガバナンスが最も強力に働いている。

上場企業の株式構造は国家株・法人株および流通株から構成される。これらの割合の特徴は、支配株主としての国家株、法人株の所有割合が大きい、社会流通株の割合は小さく、しかも分散しているとの特徴があげられる。国有株は支配株として絶対的な地位にあるが、国有株の所持者は国であり、国有資産管理部門は、中間管理層としての代理人であり、国有資産の所有者である全人民にとって、彼らは代理人である。国有資産管理部門は国家資産の代理人として、実際に最終の統制権力を持つが、それに対応する所有権がない。また、上場企業の経営者を監督する原動力（インセンティブ）が欠けている。少数株主が株主の監督権を持つこととなるが、社会流通株の割合が小さく、かつ分散しているため、一般株主には上場企業の経営者に対する有効な監督方法がないといえる。さらに、上場企業の国家株や法人株がより集中的なのに対して、個人株の割合が小さいため、投資者が市場の流通株を全部購入したとしても、支配株主になれない。したがって、経営者に対して潜在的な脅威・圧力を形成することさえできない。このような株式会社の出資者の構造は企業内部の経営者支配になりやすい。

現在、中国の株式会社では、株主・経営者との間での相互牽制システムが十分機能して

いないといえる。

一方、取締役会は経営者に対して任免、監督、賞罰の権利を持つ。従って、理論上は取締役会が経営者の監督においては重要な役割を果たすことになる。しかし、多くの上場企業では、代表取締役自身が取締役会の会長を兼任するか、或いは取締役会の重要な役員のひとりである。このような上場企業では、株主総会、取締役会は経営者を監督コントロールする役割を果たすことが難しい。株式の集中に伴って、経営者支配の傾向が強まった。このような状況下、企業監査制度の整備充実が必要とされることは容易に想像できよう。以下では、現在の中国の監査制度がどのようになっているかについて概観する。

(2) 上場会社の企業統治の理念

中国の上場会社には主に二つの種類がある。一つは、国家株が会社の発行株式の大半を占めている企業である。国家株を中心としている会社の企業統治の主な目的は、国有資産の価値を保全・維持・増殖することである。もう一つは、民間株が大きな割合を占めている企業である。この種類の会社の企業統治の主な目的は、会社の持続的な発展、株主の利益を優先的に考え、株主利益最大化のために管理規則やメカニズムが設計されたものである。このような二種類の会社は共同生存の中国市場においては、複雑な状況の下にあるため、上場会社の企業統治を論ずるには区別することが必要であろう。

前述のように、国家株が多数を占めている上場会社においては、国有資産の所有権の所在が明確になっていない。すなわち、国有企業は上場会社となれば、上場会社の国有株式を割り当てる際に、一定の比率を保つために、国有土地の使用価値についてはより柔軟な処理方法を採用している。また新株発行の時にも、土地使用料を納付しなくても、将来の土地使用料を納付する予測ことを条件に、地方政府が担保して、土地使用許可証を受け取ることが可能になる。このように、国有の土地であれば、土地使用証書があれば、価値の概念も時間の概念も曖昧なまま、所有権の明確化されないまま使用できる。しかし、個人の住宅を購入する場合には、不動産所有権を取得するには、それほど時間がかからない。鮮명한対比対象となりうるしか言いようがない。したがって、土地使用証書と上場会社の資産価値とは密接な関連性を有することが明らかである。その上、国有資産の価値がどのくらいあるのかはもっと重要なことであろう。しかし、多くの上場会社は国有企業から組織変更されたもので、そのような会社においては、国家株は依然として「使用権を重視し、所有権を軽視する」資産であるため、企業経営者の資産使用の能力は、企業に対する国家の実質的なコントロール能力より大きく上回っているといえる。国家株を多く占めている上場会社においては、国有資産の価値が不明確であるため、他人（国家）の資産か、自己（企業）の資産か、企業と国家との関係は、契約によって規律することが容易ではない。例えば、投資者（企業または個人）が、国家投資の上場会社の株式を購入すると、国有資産と個人資産が極めて混乱した状況にある。さらに、業務執行役が国有企業を経営・管理

する際にも、混乱を避けられないであろう。中国の国有企業はこのような複雑な状況下にあるため、企業統治のシステムの確立が困難であり、企業統治のシステムによって日常の業務執行を行っている執行役の権限や責任を確定することが難しくなる。このように企業の資産価値や経営者の権限が不明確であるため、国有企業の経営者は、企業を管理する際に、他人の資産と他人の企業ではなく、自己の企業を経営・管理しているので、個別経営者による権限濫用が生じやすい。

6 現在の中国の監査制度

会計法の会計監督規定によると、監査制度は企業内部監督、社会監督および国家監督三つに分けることができる。そして、会計監査制度の形態から、外部監督と内部監督に大きくに分けることができる。外部監督は、国家監督（又は政府監査）と、社会監督（注册会计师（公認会計士）監査、これは民間監査又は独立監査ともいう）を含む。

監査主体	政府監査	公認会計士監査	内部監査
監査組織	国家監査部門	公認会計士が組織する会計士事務所	各单位内部に設置した監査部門
監査目的	各級政府およびその専門の財政収支、公共資金の収支運用状況の監督検査	被監査企業の財務諸表に対して監査を行い、監査意見を表明	各部門、各单位の財務収支及び経営管理活動の監督検査
監査制度	法に基づき執行する	法定監査	監査署の指導により設立
独立性	監査部門は独立した監査監督権を持ち、その他の行政機関社会団体及び個人から干渉を受けない	独立性が強く、客観的で公正	外部監査に比べ独立性は相対的に弱い
直接監督機関	国務院監査署（審計署）	中国公認会計士協会及び財政部	各部門、各单位の責任者

出所：中央監査法人編『中国会計監査基準—国際化時代の中国新制度の解説』に基づき作成。

(1) 外部監督

上述のように外部監督には、政府の他の機関から独立性を与えられている国務院監査署が行う政府監査と、企業の外部に存在する独立した公認会計士の行う監査がある。その内、公認会計士監査について概略する。

中国の注册会计师監査は日本の公認会計士と同じ性格を持っている。注册会计师監査は社会監督の独立性と公正性を有するため権威性・信頼性が最も高い。この監査は中国財政部および注册会计师協会の監督の下に、注册会计师を構成員とする会計師事務所によって実施され、監査目的は被監査会社の会計記録や財務諸表について監査を行い、監査意見を表明する。

中国では現在（1998年末）、公認会計上の資格をもつ者は12万5千人程度であり、公認会計士事務所、会計士事務所も6,683事務所¹⁴⁾に達し、有限責任会社および株式会社に対し全面的な外部監査を施すことができる。そのため、会社は、各会計年度の終了時に財務会計報告を作成し、法に従って審査検証¹⁵⁾を受けなければならないと規定したのである。

又、会計に対する検証を正確かつ公正にするために、公認会計士および会計士の不正を処罰する（法律責任）規定も会社法の中に組み入れている¹⁷⁾。この他に中国公認会計士法42条¹⁷⁾に基づいて公認会計士事務所は損害賠償責任を負わなければならない。

(2) 内部監査

内部監査については、会社法の規定には二種類規定されている。そして、内部監査としてより重要なのは監査役監査であろう。

会社法124条ないし126条に基づいて株式会社は、監査役会を設けると規定されている。合議体としての監査役会であるため、その構成員は3人を下回ってはならない。監査役会は、株主代表と適当な比率の自社の職員・労働者の代表から構成される（会社法124条Ⅱ）。監査役会の権限の一つは、会社の財務に対する監査と取締役・代表取締役の職務に対する監督である（会社法126条Ⅰ①②）。この権限には、適法性監査だけでなく妥当性監査も含む（126条Ⅰ②③）。128条によれば、監査役は、法律・行政法規および定款に従い、忠実に監査の職責を履行しなければならないと定めている。上述の規定と原則に従って、株式会社の監査役会は、毎決算期の会計の財務諸表に対し、監査報告を作成し、株主総会に提出し、決議を求める。有限責任会社でも会社法52条に基づいてその経営規模が比較的大きい場合には、監査役会を設置する。その権限は株式会社と同様であり、監査役（会）は会計監査を行うとされている。

(3) 中国の監査制度の問題点

中国の監査役会の地位については、計画経済下の企業と党委員会との関係と極めてよく似ている。旧体制の会社機関としては従業員代表大会、工場労働組合、党委員会いわゆる「旧三会」が構築された。株式会社制度を導入してから「旧三会」の機能は全部或いは部分的に吸収されている。党委員会をそのまま監査役会（原語：監事会）に変わっているだけか、あるいは新たに監査役会を設置して、その中で党の活動を行なうかの二つの形式がある。このような状況のもとで監査制度を導入したため、①監査役の本質について理解していないのではないか、②仮に理解していたとしても監査機能が十分機能できるのか、③任命された監査役はどの程度監査制度を理解しているかなどの疑問がある。

また、日本商法が監査役の職責および監査報告書の記載事項に関して詳細な規定を設けていることに対し、中国の会社法は、監査役会の職責を履行するプロセスおよび職責の内容について、原則的な規定を設けているだけであり、具体的には規定していない¹⁸⁾。取締役、監査役、経営者には、会社法59条、123条、128条において忠実義務が規定されている。

しかし、経営者には、公務員という性格、身分が背景にあり、加えて株主代表訴訟制度が存在しないこともあり、経営責任を追及することは極めて困難である。

このような現状の下、政府により国有企業の監査・監督機能を強化すべく、近年、会計任命制が導入された。しかしこの制度にもいくつかの疑問点がある。以下、会計任命制について概略し検討する。

7 会計任命制

(1) 会計任命制の導入

会計任命制とは¹⁹⁾、国家を財産管理者とし、政府の管理機能によって、国有大中企業の会計部門の責任者や担当者を任命して、会計の管理を統一に行う制度であり、会計職員の任免、移動、賞罰、業績の評価、給料および福利厚生について統一管理する会計職員の管理制度でもある。1997年末より広東、四川、上海などの省市で導入され、江蘇、蘇州、湖北の襄樊市、利川市、山東等の地域で展開した。1998年末には、全国の105個の地区（市）、414個の県（市）で会計任命制の試行が行われ、直接あるいは間接的に任命された会計職員の数に14,472人に達し、今日に至っている²⁰⁾。

中国財政部が各企業等から、政府募集により会計職員を集め、一括して国有大中企業に派遣するという方式を取っていて、派遣される企業は様々である²¹⁾。

会計任命制の目的は、会計計算の過程と方法の統一化を図り、合法化を保証することである。会計職員の主な職務は、①企業の無駄な予算の削減、②財政収入の一つである予算外資金の納付を促すこと、③地方政府のための財源を確保すること、④財經法に従った監督責任の遂行、⑤資金の目的外の流用、賄賂、横領などの不法行為の防止などである。会計職員はこれら職務を通じ会計データの真実性と正確性を高めることが要求されている²²⁾。

(2) 会計任命制の導入に対する評価と問題点

会計任命制の導入により、会計業務を企業から独立させ、国家の専門管理職員により会計業務を実行し、経営者の会計への介入を排除し、経営状態を正しく表すことができたといわれている。会計任命制の導入は会計情報の真実性を確保するとともに国有資産の保護を実現し、不実の会計情報の開示を防止し、国有資産の流失を抑制し、国家の所有者としての権利を守ることができたと説明されている²³⁾。

一側面においては、確かに会計管理体制の改革はある程度経営者の恣意性が排除できたといえるであろう。しかし会計任命制の導入により企業の自主性・独立性の阻害、会計監督の職能と監査機能との混同などの負の面が現れたことを軽視してはならないと思う。会計任命制による会計監督は、企業外部に存在する、上（行政）から下（企業）への強力な監督を意味する。企業の外部の国家公務員という独立性を持つ会計職員に、このような“行政監督”を実行させることになる。会計任命性の導入は会計監督の本質に反しているの

はないか。

(3) 会計任命制の検討

中国の現代企業制度の改革は、“財産所有権の確立、権限と責任の明確化、行政と企業の分離、科学的な管理”に重点を置いて行われている。ここにおいて、企業は“独立経営、損益に対する自己責任、自己発展、自己コントロール”の考え方にに基づき市場における経済主体となっている。国家と企業の行政上の支配従属関係は断ち切れ、企業は財務を管理する主体として、自主権（経営権、意思決定権、人事権を含む）を持つことが要求された。このような現代企業制度を確立させるためには、国家はその生産経済活動に対してただマクロ的コントロールのみを行い、企業の合理的な経営を害するような自主権の干渉を避けるべきといえる。

しかし、会計任命制は、現代企業制度と相反し、企業の自主権の典型とも言うべき人事権にまで干渉し得る制度である²⁴。政府が会計を通して企業を支配する可能性が生じ、従来企業内部の管理機構に属していた会計部門は、国家によりコントロールされ、政府の行政管理作用は企業の内部に及んでいくのである。このような会計任命制を通じた実質的な国家による直接管理は、計画経済の条件下で、政府が企業の経営権を代表して行使したことと本質的に同様であろう。すなわち、会計任命制の導入は、企業に対する監督が自己監督から国家行政による監督へ逆行したことにほかならないのであり、この結果、行政機関と企業の分離が行われず（政企不分）、権限と責任が不明確であった古い制度に回帰させることになりかねないといえる。したがって、会計任命制の下では現代企業制度は有名無実な“看板倒れ”の制度になる可能性がある。

現代企業制度において、会計監督は企業内部の重要な構成部分であり、企業による自己コントロールメカニズムの中で重要な要素である。会計監督は会計職員が会計業務を通して、当該企業の経営活動が合法的か、合理的かどうかを監督し、経営管理の改善を促進するとともに、会計情報の質を高めるための手段である。その目的は経営者に正当な受託責任を果たさせることである。そのため、会計監督は現代企業制度の要求から生み出される仕組みであるというだけではなく、それ自身も現代企業制度の内容の一部分だと考えるべきである。

市場経済社会が前提とするコーポレート・ガバナンス思想には、会計任命制は適格的ではないと言えるのではないか。また会計任命制は国家ガバナンス的なシステムであり、計画経済の残骸であると考えられる。中国はこれから市場経済を目指していく以上、市場経済の原理を導入すべきであり、コーポレート・ガバナンス思想に適格的な制度の導入が必要であり、企業統治に関しては国家の介入は避けるべきであろう。

8 おわりに

以上、中国の国有企業の株式会社化における矛盾点、問題点を指摘し、検討してきた。現在、これらについて多くの研究がなされている。しかし、これらの問題を解決するには、根本的な所有概念を明確にすることが必要であると思われる。本稿において、私は以上の問題意識に基づいて矛盾点、問題点を指摘し、検討したつもりである。

今後は、国有企業のコーポレート・ガバナンスを担保する会計情報のディスクロージャーについても検討が必要であると考え。現在の企業監督・監査制度には多くの問題があるが、1998年11月12日第一審である北京市第一中級人民法院が海南民源現代農業発展株式会社の代表取締役に対して、不実の会計財務報告書の提供に関して、初めて刑事責任を認めた。今後は、会計情報の法律責任を明らかにするために、このような方向で経営者の責任を追求していくことも必要であろう。

今後これらの問題を総合的に捉え直した上で、国有企業のコーポレート・ガバナンス制度の再構築をする必要があると考える。さらに、企業統治の業務執行のプロセスの「健全性」を確保するためのモラルと、それをチェックし向上させるシステムを確立する必要があると考える。

注

- 1) 李維安著『中国のコーポレート・ガバナンス』税務経理協会、1998年、p5。
- 2) 末永敏和著『会社法—基礎と展開—第三版』中央経済社、2002年7月、p105。
- 3) 李維安、前掲書（注1）、p69。
- 4) 放権譲利とは経営自主権の拡大、国家と企業間の利益分配を調節する政策目的である。
利改税とは、計画経済下の利潤上納制から統一税率に変わって、税引き後利益を企業に留保する制度改革である。
経営請負制とは、国家所有権を前提として一定期間の個別請負契約に基づいて経営者に経営自主権を与え、企業の自己発展、損益の自己負担を目標とする政策改革である。
- 5) 『毛沢東文選』第三巻「我が国の内部矛盾」、人民出版社、1988年。
- 6) 志村治美編著『中国会社法論』、晃洋書房、1998年8月、p9。
- 7) 李黎明「中国企業社会改革の現状について」、『法律時報73巻8号』、p73。
- 8) 虞建新『中国の国有企業の株式会社化』、信山社、2001年9月、p180。
- 9) 虞建新、前掲書（注8）、p180。
- 10) 梁慧星主編、『中国物権法研究（上）』法律出版社、1998年、pp. 65—70。
- 11) 『公司法』の第4条3項「会社内の国有財産の所有権は、国家に帰属する。」
- 12) 中国誠信証券評価有限公司主編『中国上場公司基本分析』中国価額技術出版社、1999年。
- 13) 国家経済貿易委員会の調査および国家体制改革委員会生産体制司・中国证券監督委員会上場会社部・國務院研究室工交司・中国企業管理協会研究部・國務院發展研究中心管理世界雜誌社による調査「企業改革10年の調査レポート」、『管理世界』第4期、1994年。李維安著『中国のコーポレート・ガバナンス』税務経理協会、1998年。p194。
- 14) 中央監査法人編『中国会計監査基準—国際化時代の中国新制度の解説』2000年2月、p253。

- 15) 審査検証とは、公認会計士事務所と会計士事務所が行う検証をいう。
- 16) 会社法219条1項「資産評価、出資検査あるいは検証を担当する機構が、虚偽の証明書類を提出した場合は、違法所得を没収し、違法所得の1倍以上5倍以下の科料を科し、かつ関係主管部門が法に従って当該機構の業務停止を命じ、直接責任者の資格証明書を取り消すことができる。犯罪を構成する場合は法に従って刑事責任を追及する」。2項「資産評価、出資検査あるいは検証を担当する機構が、過失により重大な遺漏のある報告を提出した場合は、是正を命ずる。情状が重大な場合は、得た収入の1倍以上3倍以下の科料を科し、かつ関係主管部門が法に従って当該機構の業務停止を命じ、直接責任者の資格証明書を取り消すことができる。」
- 17) 公認会計士法42条：公認会計士事務所は、法令に違反して依頼者及びその他の利害関係者に損失をもたらした場合、法により損害賠償責任を負わなければならない。
- 18) 若杉明「中国の監査制度について」『会計』第158巻7月第1号を参照。
- 19) 石春茂 「論会計管理体制の創新及其選択」、《会計研究》1998年12期、p4。
李明「適当分類、統一管理」《河北财会》(石家庄)、1998.1、p42を参照。
- 20) 財政部会計司调研组「関与会計人員委派制試点情况的調査」《財務与会計》(京)、1998.4、pp.10-12の文献を参照。
- 21) 高言「関与会計人員委派制試点情况的調査」《财会通儷》(武漢)、1998年3月、pp.15-18を参照。
- 22) 河南淮陽県財政局 張継華、陳伝良等「淮陽県是怎样統管統派的」、《财会通訊》1998年1期、pp.9-10。
- 23) 竜玉廷「当前会計理論研究中的幾個問題」《会計研究》、1999.2、pp.5-11を参照。
- 24) 李若氷「新形勢下的会計監督」《財務与会計》1998.3期、p53,
楊雄勝「会計監督本質新探」《財務与会計》1998.3期、p57を参照。