

中国の現代会計制度における会計思考の特徴

— 「管理活動論」を中心に —

1 はじめに

第二次大戦後、日本経済の近代化を推進するために米国 GHQ（総司令部）が日本に導入した諸制度の中で、最も重要なものの一つが「会計制度の近代化」であったことはよく知られている¹。中国においても同様に、1978 年以降の移行経済期において、経済の近代化と会計制度の近代化は密接不可分に結びついていた。

この中国の会計制度近代化の過程で重要な役割を担っていたものとして近年再評価されているのが、楊紀琬（1917-1999 年）が 1980 年代に提唱した会計「管理活動論」（Management Activities Perspective、以下管理活動論という）²である。楊紀琬の生誕 100 年を記念して、2017 年の年間を通じて中国会計学会誌『会計研究』（月刊）に、楊の会計思想が中国の会計学界および会計実務において果たした貢献に関連する数多くの論文が掲載されている。これらの論文においては、楊の会計思想が中国の会計基礎研究をはじめ、現代会計制度、会計法、企業会計原則と企業会計基準の設定、ならびに公認会計士制度の設立等の様々な側面において重要な影響を与えているとして高く評価されている。なかでも「管理活動論」は、楊の代表的な会計思考とみなされ、中国の現代会計制度の基礎に横たわる会計思考とされている（e.g. 李 1995, 11; 楊 2001, 3）。

しかし、近年の各国会計基準の国際化ないしは国際財務報告基準（International Financial Report Standards、IFRS）へのコンバージェンスの動きを背景とする中国の現代会計制度に関する先行研究においては、主に現行の企業会計制度および会計基準の変遷ならびにその国際的比較、あるいは会計とその周辺制度に焦点をあてたものが大半であり（Wang, Ye and Zhong 2018）、中国の会計制度の特異性に関する指摘はあるものの、その根底にある会計思想に焦点をあてた研究は多くない。本稿では、中国の現代会計制度の基礎に横たわる楊の「管理活動論」に焦点を当てることによって、中国現代会計制度の特徴を明らかにすることを目的にしている。

本稿は以下のように構成されている。2 節では、中国の現代会計制度の基礎に楊の会計思考が色濃く反映されていることを前提として本稿の議論を進める根拠の一つとして、まず中国の現代会計制度制定において楊が中心的な役割を果たせる立場にあったことを確認する。3

¹ 1949 年に制定された日本の「企業会計原則」は、第 2 次世界大戦後に GHQ の経済安定本部の中に設けられた企業会計制度対策調査会から中間報告として公表されたもので、現在でも基本的な内容は制定当時のまま踏襲されている。

² ちなみに Management Activities Perspective は、楊自身による（中国語）表記である「管理活動論」の英訳である。

節では、楊とその支持者等の文献を中心に管理活動論の意義について検討する。さらに4節では、1980年代以降に管理活動論とともに提唱された会計の本質に関するもう一つの見解である情報システムと管理活動論の異同を検討することにより、管理活動論の意義を再確認する。そのうえで5節では、1980年代以降の現代会計制度における管理活動論の影響が中国「会計法」における会計および公認会計士に関する規定にどのように反映されているのかを確認する。5節では、中国の「会計法」に管理活動論の発想がどのように投影されているのかを確認する。最後に6節では、イギリス会計学者 Anthony Hopwood 等が提唱した社会構築主義的会計 (Social Construct Accounting) を取り上げ、その会計思考と管理活動論の共通点を明らかにすることにより、中国における管理活動論は中国における制度会計の特質に深くかかわっているだけでなく、より普遍的な「会計の役割」と深くかかわっていることを指摘する。

楊の提唱した「管理活動論」に関するこれまでの研究は中国語のみに限られ、日本語ないし英語等による研究は皆無であることに鑑みれば、本研究は、中国の現代会計制度の特質に関する国際的な理解の向上に貢献できるものと思われる。また中国の現代会計制度の特質の背景にある管理活動論という会計思考は、中国に固有の会計思考にとどまらず、社会構築主義的会計に通じるより普遍的な会計思考であることを示したという意味でも、一定の貢献を果たし得るものであると思われる。

2 中国現代会計制度制定における楊紀琬の役割

中国の現代会計制度における「管理活動論」の影響について検討を加えるに当たっては、まず中国の現代会計制度の設定において、その創始者の一人とされている (e.g. 張 2017, 21;) 楊紀琬 (以下、楊という) が中心的な役割を担う立場にあったことを明らかにしておく必要があるだろう。

楊は、1930年代に、中国に初めて西洋から複式簿記が導入された時代に、国立上海商学院³の会計学部で学生時代を過ごし、最も早い時期に複式簿記を学ぶ機会に恵まれ、中国会計界の先駆者であった安紹芸 (1900-1976年)⁴と出会い、彼の弟子となっていた。卒業後、優れた成績とその後の研究成果によって同大学の講師となり、その後最年少の教授 (1942年) となっていた。1949年に、楊は中央政府の指示に従い、恩師の安と一緒に中国財政部 (日本の財務省に相当する) に入り、現代会計制度の設定等に携われるようになった。1950年代の初

³ 現在の中国の上海財経大学の前身。

⁴ 安紹芸 (1900~1976) 会計学者、会計教育者、会計士。1923年に北京清華学堂 (清華大学の前身) を卒業した。その後、アメリカへ留学し、1926年にウィスコンシン大学 (University of Wisconsin) の経済学修士号を取得し、帰国した。同年、上海復旦大学教授 (会計学) として教鞭を執り、その後上海交通大学、上海商学院 (上海財経大学前身) 教授、会計学科長に務めていた。1949年11月、当時の中国財政部 (日本の財務省に相当する) 会計制度処が設置され、安は処長として任命された。1950年に、中央政府の組織改革に伴い、会計制度処は会計制度司となり、1951年に安は初代目の会計制度司長と任命された (経済大辞典・会計巻・会計史, 597)。

頭には現代中国における最初の会計学術誌である「新会計」を創刊して、初代責任編集長を務めていた。1957年には安の後を継ぎ、財政部の会計制度司の副司長に就任した。

このような活動の成果を背景として、楊は中国の統一会計制度の制定にあたって起草作業グループのリーダーとなっていた。さらに1978年から1985年の間に、楊は中国の財政部会計司の司長と任命され、当時の企業会計基準の設定にあたって、諮問委員グループ長となっていた。とりわけ1980年には、中国政府の国務院の指示の下で、財政部会計制度司長であった楊は「会計法」および「公認会計士職業倫理規制」等会計に関する多くの法規制の起草と制定において、主担当や責任者を務めていた。そのほかにも、中国の大学で会計分野の教育に使われる会計教材の編集⁵、中国公認会計士制度および試験制度の再建、公認会計士協会の設立等、重要な役目を果たしていた⁶。さらに、中国の会計界で最も権威がある学会誌とされる『会計研究』⁷を創刊し、編集長を務めていた。このほかにも、中国における初めての会計電算化および会計ソフトウェア開発等に積極的に貢献してきた⁸。また1992年に、日本の企業会計基準に相当する中国の「企業会計準則」が発表された折には、同準則設定の諮問委員会のグループリーダーに任命されていた⁹。

上述のような楊の会計学者であり、制度設定の当事者としてのキャリアに照らすと、楊の提唱した会計思考、すなわち管理活動論が中国の現代会計制度に大きな影響を与えてきたことは間違いない事実といえるだろう。

3 管理活動論の意義

管理活動論というのは、会計とは何か、会計の本質および会計の役割を如何に捉えるべきであるかという、会計に対する認識に関する考え方であり、会計の位置づけに関する観点の一つである¹⁰。本節では、楊の提唱した管理活動論の具体的な意義を検討する。

⁵ 1960年代、財政部が教育部（日本の文部科学省に相当）の委託を受け、楊は会計学者の婁爾行、趙玉珉、葛家澍および呉誠之とプロジェクトを立ち上げ、「会計原理」を編集した。本テキストは1966年以前、全国大学の会計分野で採用されていた（王2017, 24; 葛2000, 13）。

⁶ 楊は公認会計士協会の初代会長を務めた。

⁷ 『会計研究』は、1983年3月中国会計学会の学会誌として創刊された。

⁸ そのほか、楊は中国会計学会の設立にあたって、準備委員会に務め、その後初代副会長及び理事長に務めていた。会計にかかわる条例、規定、制度等の起草にあたって中心的な役割を担っていた（e.g. 王2017b, 24; 李・楊2017, 20）。また、楊は監査制度の重要性を強調し、中国の監査制度、とりわけ1995年から1997年にかけて公認会計士による独立監査基準の設定において中心的な役割を担っていた（劉2017, 22-23）。そして、国連の国際会計及び報告準則政府間専門家諮問グループの中国代表として務めていた（趙2017, 3; 向・王1995, 35）。会計基準の国際化やコンバージェンスについて、楊は各国の経済制度および社会環境が異なり、会計基準に差異があるのが避けられないが、自国の会計慣習や特徴を維持すべきである。ただし、それらを強調しすぎるのが、国際的には会計情報の比較可能性が損なうと主張している（夏・馬1993, 24-25）。

⁹ 当時の財政部会計事務管理司（1993）により、企業会計準則諮問委員グループが設立された。メンバーは会計学者である楊紀琬（グループ長）、張徳明、余兼堅、汪建熙、金蓮淑、婁爾行、莫启欧、閻達五、黄菊波、葛家澍から構成されている。

¹⁰ 会計の位置づけに関する主要な観点としては、この他にも会計情報システム論および会計コントロール論

3.1 管理活動論とは

管理活動論は、1980年に創立された中国会計学会の初回総会において楊紀琬および閻達五¹¹によって初めて提唱された観点である。この創立総会において楊と閻は、「我が国会計理論研究に関する意見の展開—会計学の科学属性を論じる」¹²という論題で、会計とは何かについて次のように述べている。

「…（省略）会計は人々が生産プロセスを管理する一種の社会活動であり、その基本的な職能は反映（reflection）¹³および管理である」（楊・閻 1980, 4）（英語は筆者注）。经济管理職能論の考え方によると、会計は人々が生産プロセスを管理する一種の社会活動を示しており、会計は管理（活動）¹⁴に資料を提供し、直接に管理プロセスに参加する職能を有している（楊・閻 1980, 4）（括弧は筆者注）。この観点について、楊により下記のように解釈されている。

「……（省略）会計は、人々の再生産プロセスに対する一種の管理活動である。生産の社会化の程度が高まるにつれ、経済活動の関係が複雑になり、経済活動によって導かれる業績が求められるとともに、会計はますます重要になっていく……（省略）また、今日の経済発展の状況に鑑みれば、会計業務は単なるデータの処理および情報の提供が行われるのではなく、経済活動が行われる前からの事前予測、意思決定を担い、そして経済活動の経過を把握し、コントロールを行うことである。その次に、会計は経済活動の結果を記録して（財務諸表に反映して）、その成果や業績の分析を行い、評価する。さらにデータ処理のプロセスにおいても、数字の記録はロボットのように機械的、直接に行われるのではなく、会計担当者の主観的な判断に基づき行われるのである」（楊 1984, 8）。

楊のこの主張は、その後の多くの自身の文献や管理活動論支持者の文献においても繰り返されている。ここでその一部を抜粋すると、次のようになる。「会計が管理の範疇に属しており、人々の一種の管理活動である。会計の職能が、会計担当者の管理活動を通じて実現される」（楊・閻 1982, 53-54; 閻・1990, 3）。楊の主張した管理活動論による会計の職能を図表で改めて示すと、そのイメージが図表1のようである。

がある（王, 呉 2000, 10）。

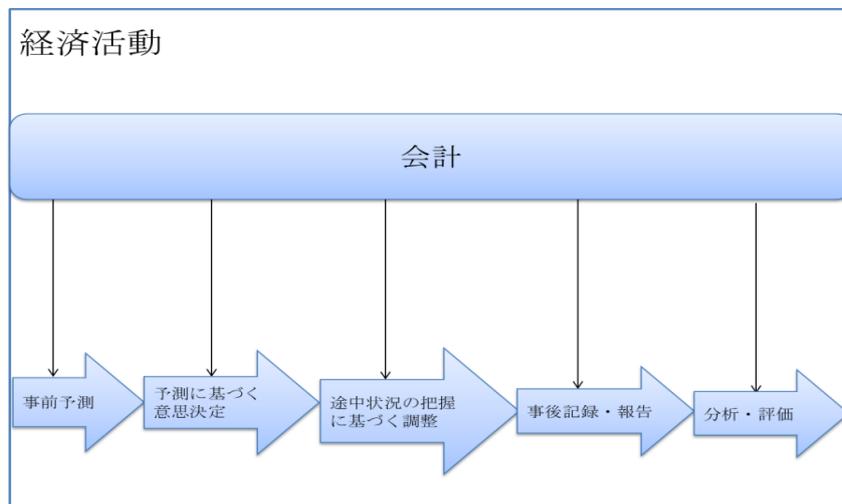
¹¹ 閻達五（1929 - 2003）会計学者。楊と同様に管理活動論の提唱者である。1949年当時の北平華北文法学院を卒業（経済学）し、同年華北大学（現在中国人民大学の前身）に入学した。卒業後、閻は同大学で教鞭を執って、中国人民大学の会計学科の創始者の一人である。1987年11月、染谷恭次郎教授の招待をきっかけ、日本国際会計研究学会で報告し、早稲田大学、亜細亜大学でも講演した（耿 1995, 41）。

¹² 中国語表記：开展我国会计理论研究的几点意见-兼论会计学的科学属性

¹³ 中国語表記の「反映」は英語の Reflection または Reflect という意味をしており、ここでは日本語と同様な意味をしている。

¹⁴ 中国語表記では「管理」のみ使われているが、この「管理」は管理活動を意味しているから、ここでは「管理（活動）」と表示している。

図表 1 管理活動論に基づいた会計の職能



出所：筆者作成

これらの見解を展開すると、次の2点が挙げられる。

(1) 会計と経済活動との関係に関して、管理活動論の支持者は、次のような理解を示している。会計による管理活動の狙いは、人々が効率的に生産を管理することにある。投下される財と生産プロセスによって生まれる効用を記録し、常にその効用の量の比較と分析を行うことを通じて、生産プロセスに対する再確認コントロールができる。そのうえで、最終的に経済的パフォーマンスを高めることができる（馬・呉 1985, 69）。

また、1990年代に入り、管理活動論の観点はその支持者らにより次のように展開されている。会計実務（実践）は会計に対する認識の起源である。社会的には、会計が情報処理を通じて正常な経済的秩序を維持するとともに、企業が新しい環境に対応できるよう、その運営のメカニズムの転換を促すという意味で、会計は経済体制改革とは緊密につながっているとされている（閻・陳 1990, 13-14; 劉 1991, 8）。

(2) 会計と人間、とりわけ会計担当者との関係について、管理活動論の見解は次のように主張している。

会計は社会経済において、人々が自覚的に経済規律を運用し、特定の技術的な手続きを通じて、実際の経済活動を管理する活動である（王 2011, 96）同様に、祁（2018）においても会計が人間の管理への需要から生まれ、人間と離れて独立存在できるものではないと指摘している（祁 2018, 97）、等々の指摘がそれらである。

ところで、以上のような予測、意思決定、および経済活動の成果や業績に対する分析と評価等にかかわる視点から、会計の職能を捉える考え方に対して、当時、「管理会計」と同義であるのではないかという指摘があった。このような指摘に対して楊は、会計の管理機能は、

会計とは何かという大きな枠組みで会計を捉えるものであり、管理会計とは完全に異なっているものであると明示している（楊 1984, 11）。

上述の内容に基づき、管理活動論の主張は次のようにまとめられる、第 1、会計は経済活動の内容を反映するのみならず、経済活動を管理する機能を有している。第 2、会計の経済活動に対する管理機能は、会計担当者の判断を踏まえ、会計担当者による行われる管理活動を通じて果たしている。このような見解は、1970 年代後半からイギリス会計学者である Anthony Hopwood 等による提唱された社会構築主義的会計と同様な発想を有していると考えられ、これに関して、5 節で検討を行う。

3.2 管理活動論と情報システム論の異同

1980 年代から 1990 年代の中国では、経済改革政策の実施に伴い、海外、とりわけアメリカからの影響を受け、中国の会計学界において、会計とは何かについて、会計の本質に関する見解が楊に代表される管理活動論者と、葛家澍（1921-2013 年）に代表される情報システム論者に二分されていた（e.g. 靳 2001; 葛・劉 1999 等）。情報システム論の提唱が主に次の一連の報告書の影響を受けたからである。1966 年に AAA（American Accounting Association）による公表された基礎的会計理論である ASOBAT（A Statement of Basic Accounting Theory）では、会計の定義を、「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように経済的情報を識別し、測定し伝達するプロセス」と定めている（AAA 1966, 2）また、「会計は本質的には 1 つの情報システム」とされている（AAA 1966, 92）。その後、1970 年に AICPA による公表された APB 第 4 号において会計は情報システムという観点が維持されている。管理活動論は中国の現代会計制度の特徴を表している（李 1995, 11; 楊 2001, 3）と思われるが、以上のような観点も中国の会計学界に受け入れ、情報システム論の提唱が始まったとされている（e.g. 銭・張 2005, 52-53; 葛・劉 1999, 9-10）。

管理活動論者は会計が経済管理のツールのみではなく、直接に人々が行う管理活動のプロセスに参加し、経済的パフォーマンスを高めることを目指しているとみるのが経済管理活動会計である（e.g. 靳 2001, 64; 張, 蘇, 王, 2017, 15; 平・趙 1998;）。それに対して、情報システム論の代表者である葛（2000）によると、両論の主な差異は、管理活動論が会計の反映機能を否定するのではないが、会計の監督・管理機能を強調しているのに対して、情報システム論が会計の反映機能を強調している（葛 2000, 16; 靳 2001, 62）。

中国では、両論の認識の違いについては、同様の見解がその後の多くの論者によっても示されている。それらの内容を踏まえ、図表 2 に示されている。管理活動論の意義は、両者の違いを理解することによって一層明確に理解できると思われる。

図表 2 管理活動論と情報システム論に対する認識の違い

	管理活動論	情報システム論
会計の本質	経済管理活動	経済情報提供システム
会計の職能	反映、監督・管理	反映
会計の目的	経済的パフォーマンスを高める	経済情報を提供することにある
経済活動との関係	直接に 経済的意思決定に関与する	経済的意思決定に情報を提供する
会計の役割	能動的に会計担当者を通じて、現実 に影響を与える	客観的に経済活動を描写する

出所：劉（1991，8）に基づき、筆者作成

両論の分岐点は会計の基本職能にある。管理活動論者は、会計の基本職能が（経済事象の）反映とコントロール（もしくは測定と監督）であると主張している。そのなか、監督というのは管理を意味している（楊 1985a, 18）。一方、情報システム論者は、会計の基本職能が（経済事象の）¹⁵反映もしくは測定であると主張している。前者は会計を会計実務に基づき捉える認識であり、会計実務と離れて会計にかかわる概念を検討する意味がなくなると主張している（閻 1990, 3）。後者は会計を技術として捉えており、会計の役割が会計測定および会計監督であるのに対して、情報システム論者は会計の役割は会計測定および会計分析と予測を強調し、会計監督という役割を認めていない（向 1992, 4）。

李（2000）では、管理活動論が提唱した会計のコントロール機能について、次のようなことを指摘している。第1に、経済活動において、会計は経済事実を客観的に反映するとともに、能動的に/主動的にかつ意識をもって（経済）目標が達成するように関与する。第2に、会計の関与によって、達成された経済的目標は人々の望みを満たす（李 2000, 16; 劉 2014, 208; 呉・涂 2005, 87）。第3に、管理活動論は会計士を含め、会計実務に携わっている人々の地位を高める（李 2000, 15）。

一方、会計情報システム論者は管理活動論が、会計の機能を経済情報提供から、反映監督ならびに予測、意思決定等まで拡張していると批判している（葛・劉 1999, 11）。また、劉（1989）は、管理活動論者が会計の反映機能もしくは経済情報の提供機能を認めるから、この機能を否定できないと示しており、管理活動論が会計の能動的に経済事象を反映する機能を強調しすぎるだけであると反論している（劉 1989, 8）。また、会計担当者は意思決定のために情報を提供する者であり、アドバイザーとみなされるべきであると主張している（劉 1989, 7; 余・

¹⁵ 括弧の内容は筆者注。

毛 1990, 33)。そして、会計担当者の社会的地位は会計情報の提供が意思決定に対する重要性によって決まるから、人為的にそれを高める必要がないと指摘している(余・毛 1990, 36)¹⁶。

このような見解に対して、蔣(2003)反映はデータを情報に転換するプロセスである。もし正確に測定できず、経済事象を正しく描写できない場合、それらの情報に基づき行われる予算や分析には誤りがあり、結果的に意思決定は正しく行われることができなくなる。この意味で会計は管理活動である(蔣 2003,134-135)。

王(1993)では、会計の役割を主に財務コスト情報の提供であると捉えている情報システム論においては、財務諸表の提供が会計の目標と終点だと捉えられており、他人の行為に影響を与える管理活動論の主張とは異なっていると指摘されている(王 1993, 36)。また、情報システム論は会計が経済的パフォーマンスを高めるという点において、管理活動論の主張と同様であるが、会計が直接に管理プロセスに参加する点で管理活動論と異なり、会計が管理のために情報提供だけで、直接に管理プロセスに参加しないという指摘もある(銭・張 2005, 52; 余 1993, 37; 郭 1997, 8)。そして、成(1995)では、情報システム論が企業に着目しており、会計が経済情報提供の一種の活動とみなされているのに対して、管理活動論が会計実務に携わっている会計担当者に着目している点で、会計が能動的に経済活動のなかで役割を果たすと捉えるものであるとされている(成 1995, 109-110; 胡 2006, 196)。管理活動論が強調している会計は、人間が参加する管理活動であり、会計管理は会計人による提供される情報を通じて、他人の意思決定に影響を与えることによって実現される。会計人は管理者であるとされている(林 1982, 62; 商・骆・易 2017, 120; 張・楊・彭 1994, 65-66)。

劉(1990)によれば、情報システム論に基づき、会計は方法の体系であるとみなされるため、会計の目的および会計管理の対象を排除していると思われる。管理活動論の視点から見れば、会計を会計という仕事をイコールにしているとともに、管理という概念を用いて会計の性質を強調している。会計は、既定の目標に従い、再生産過程に対して、管理とコントロールを行う一種類の管理活動である。予測段階の意思決定から、戦略企画の作成、年度予算ならびに予算の執行情報に対するコントロールまで、会計は必ず関与する。この意味で、完備なフィードバックコントロールシステムを成り立てると考えられる(王 2017b, 25)。管理活動論は財務活動を会計管理の対象としているから、情報システム論より、会計の概念を広く捉えていると指摘している(劉 1990, 35)。

また、会計実務の視点から、会計情報システムそのものは、資金運動の状況の警告システムとしてフィードバック及びコントロール機能を果たしている(林 1982, 62; 向 1992, 4)。

¹⁶ただし、余・毛(1990)では、国有企業(大型、中型)に設置されている総会計士が直接に企業の管理活動に参加するということを認めている(余・毛 1990, 33-34)。

それらの警告を無視すると、企業が経営上の失敗を招き兼ねないと主張している。そして、会計担当者による会計監督機能の実施は、制度上会計担当者を保護できるように工夫すべきであると指摘している（向 1992, 4）。会計による情報提供は管理の手段であり、管理は本当の目的であるとしている（胡 2006, 196；劉 2014, 208；呉・涂 2005, 87）。

ちなみに、管理活動論と情報システム論と統合すべきという見解もながれるようになった。主な観点としては、前者が強調している会計の管理機能は、会計情報の提供に基づいて行われるものである。また、後者が強調している会計の情報提供機能は、経済管理活動が行われない限り、会計による提供された経済情報の存在意義がなくなると思われる（e.g.李 1998；陳 2001, 67；）

上述のような論争は、1980年代に盛んであったが、結局、管理活動論の考え方が多くの人々に受け入れられており、社会的には、会計は情報処理を通じて正常な経済的秩序を維持し、企業が新しい環境に対応できるよう、その運営のメカニズムの転換を促す。それゆえ、会計は経済体制改革とは緊密につながっていると指摘している（閻・陳 1990,13-14）。また、郭（1997）は、中国の会計改革と結び付け、管理活動論の影響について次の3点からを論じている。第1に、当該理論は会計が経済管理の重要な構成部分であると認め、会計の国経済管理および企業の経営管理における位置づけを明確にしており、これが中国の会計改革思想の基礎ともなっている；第2に、当該理論は会計本質と現代会計の基本的な職能と結びつけ、会計の描写および監督職能を明確にしている；第3に、当該理論は、会計が管理という行動における能動的に役割を果たしていることを明示している（郭 1997, 4）。

また、1990年に出版されている中国の「経済大辞典・会計巻」では、会計が次のように定義されている。会計とは、「各法人や事業体で行われる経済取引に対して、測定、分析、予測を行い、意思決定に参加し、監督を実行する経済的パフォーマンスを高めるための反映およびコントロール機能を有している经济管理活動である（経済大辞典・会計巻, 1）。経済大辞典のみならず、管理活動論の会計に対する捉え方が中国の会計法規制にも浸透している。4節では中国の「会計法」における規定に焦点をあてて検討を行う。

4 中国「会計法」における管理活動論の影響

中国の現代会計制度には、管理活動論とその提唱者である楊が大いに貢献し（王 2017a, 121 および王 2017b, 24）¹⁷、楊の会計制度に対する考え方が「会計法」の規定に反映されている

¹⁷王世定：中国財政科学研究院研究員で、楊紀琬の弟子さんである。著書は『楊紀琬教授会計学術思想研究』、『楊紀琬百歳誕生記念文集』。挙げられるのは、会計管理活動論の創立および研究、会計法律、会計基礎理論、会計制度設計、公認会計士管理、監査、会計管理活動、会計改革および会計国際コンバージェンス等、大いに貢献してきたとされている（王 2017a, 121 および王 2017b, 24）。楊氏は生涯会計研究、会計教育に奉仕しており、学術上の貢献性は次のように思われている。第1、会計の役割について管理活動論を提唱し

(李 2017,18) と思われる。管理活動論者による見解であるか否かにかかわらず、当該理論の社会的な影響に関しては次のように示されている。徐・韓 (2018) は、管理活動論が中国の会計改革と発展、そして「会計法」の理論的な基礎とロジックスレッドとなっており、会計制度法規制体系の発展に貢献しているとされている (徐・韓 2018, 16)。葛 (2007) では、管理活動論の提唱は、会計実務の社会的地位を高め、会計担当者の企業管理における貢献しようとするモチベーションを導き出す側面において、積極的な役割を果たしている。また、当該会計思考は、会計職能を描写、監督、予測、意思決定に広げており、これらの活動をすべて管理活動とみなしているとされている (葛・劉 1999, 11 ; 葛 2007, 49) と認めている。以上のような見解は如何に「会計法」に反映されているか、本節では「会計法」の第四章会計監督および第五章会計部門と会計担当者に着目して考察する。

4.1 中国における「会計法」の設定および位置づけ

1985年1月に、中国初の「中華人民共和国会計法」(以下、「会計法」という)が中国政府により公表されている。上述のような管理活動論は如何に中国の現代会計制度の設定等に影響を及ぼせるか、まず「会計法」の位置づけを明確する必要があるであろう。

1980年に、楊は中国財務部の指示を受け、中国はじめての「会計法」起草を始めた。当時、「会計法」の設定にあたって、楊は「会計法」の立法の重要性和必要性について、次のような見解を示している。中国では会計の管理職能は会計実務のみではなく、法律上で確認されていると指摘している (楊 1982, 54)。「法律の形を用いて、経済管理における会計の位置づけを肯定し、法律で会計仕事を通常とより進めるべき」だと主張している¹⁸。それらの影響を受け、1985年1月に、中国初の「会計法」が中国政府により公表されている。現行の「会計法」は、総則、附則を含め、会計処理、会社、企業の会計処理に関する特別規定、会計監督、会計部門および会計担当者、ならびに法律責任¹⁹という七章、合計五十二条から構成されている。

中国の現代会計制度における「会計法」の位置づけについて、楊・余 (1987) では、会計法は、会計実務の根本的な原則について、明確に定めており、中国の会計実務に関する基本的法律である。「会計法」はその他の会計にかかわる法規制、会計制度等が設定される際の法規範および根拠になっていると明示している (楊・余 1987, 42)。また、「会

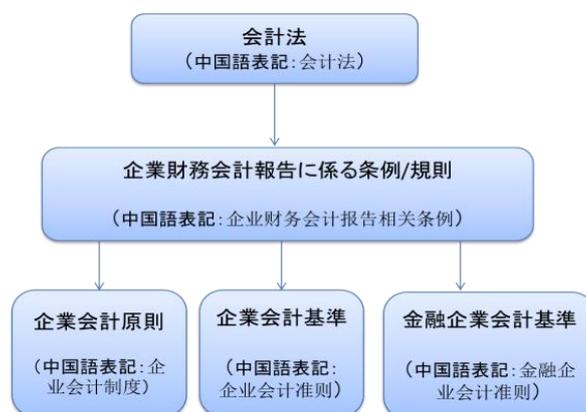
た；第2、中国では業界に問わず統括的な会計基準を設定すべきであると主張した；第3、管理会計のコスト制限 (例えば、張、蘇、王, 2017, 14)。ただし、楊氏は1935年大学に入ってから文化大革命まで、合計200万字の著作を残っていたが、中国の文化大革命中すべて焼却されてしまったとされている (王 2017b, 24)。
¹⁸ この文章は、『財貿経済』1982年第11期に掲載されている「会计工作要为实现三个根本好转做贡献」から引用されている。

¹⁹ 本稿では、「会計法」の日本語訳は王 (2018) における巻末資料1「中華人民共和国会計法」に参照したものである。

計法」第八条でも、「国家統一の会計制度は国務院財政部門が本会計法に基づき定める」と明記している。そのなか、国家統一の会計制度というのは、国務院財政部門は本会計法に基づき、定めた会計処理、会計監督、会計部門及び会計人員ならびに会計業務に関する管理制度を指す（「会計法」第五十条（附則））。

中国の会計法規制の構造は「会計法」を頂点としているピラミッド型になっているとされている（e.g. 王・賀等 2017,8;王 2018, 37）。「会計法」は中国の会計法規制、会計制度や会計基準を設定する際の拠り所であり、基本中の基本である（e.g. 楊 1985; e.g. 王・賀等 2017,8-11）と思われる。会計制度の設定および他の会計実務にかかわっている規定の設定が「会計法」に基づき行われる（「会計法」第五十条）。また、中国「企業会計基準」の基本原則の総則の第一条においても、「本基準が企業会計認識、測定および報告行為を規範し、会計情報の質を保つために、「中華人民共和國会計法」およびその他関連法律、行政法規に基づき設定される」と明記されている。

図表3 中国の会計法規制における「会計法」の位置づけ



出所：水野（2004, 104）より一部抜粋、筆者により加筆作成。

4.2 「会計法」における会計監督に関する規定

管理活動論の考え方は如何に中国「会計法」に反映されているか、まず、中国「会計法」の第四章である会計監督に関する規定から確認できる。

中国「会計法」の第一条で定められている目的について、「社会主義市場経済の秩序を保つために、本会計法を制定する」と明示している。そこで、会計部門および会計担当者は本「会計法」に従い、会計処理を行い、会計監督を実行する（第五条）と明記している。また、前述のような管理活動論の提唱者である楊は、会計測定を忠実に行わなければならないが、会計監督を厳格に執行しなければならないことが「会計法」の核心となっており、両者が会計の基

本的な職能であり、会計に対する最も重要かつ基本的なものであると明示している²⁰（楊 1985b, 17; 楊 1990, 8）。

第3節で言及したように、管理活動論の支持者は、会計の反映機能を認めている。ただし、なぜ「会計法」の規定には、会計反映ではなく、会計処理および会計監督という二章が定められているか。楊（1985a）においては、名称の変更の理由に関して次のように解釈している。第1に、会計測定には、（経済活動の）全プロセスが含まれているが、描写を使う場合、事後（測定）のみが表されることになる。会計測定は通常の会計手続きを意味している。そのなか、事前計画、予測、意思決定等が含まれており、（経済活動が行われている）最中のコントロールならびに事後の描写、分析、確認等も含まれている。第2に、事後の描写機能に着目すると、測定の目的が単なる（経済事象）の描写ではなく、測定と監督との最終的目的は、経済的パフォーマンスを高めることにある（楊 1985, 18）。

会計監督と管理活動論の考え方との関連性について、管理活動論で提示して会計管理と会計の監督機能と深くかかわっており、会計管理を否定する結果、会計の監督機能の否定をもたらし兼ねないと指摘している（楊・閻 1982, 54）。この会計監督の定義からは、会計が経済管理活動という旨を反映されていると言えるだろう。

2017年に、「会計法」によって、会計の经济管理、監督機能を強める目的で、「会計法」の修正が行われている。管理活動論が主張している会計の经济管理・監督機能は「会計法」では同様な表現で使われている。

4.3 「会計法」における会計担当者に関する規定

近代の中国では、会計制度が整備されていなかったため、人々が「会計」という仕事に対して、単に取引に関する記録、仕訳を行うことだと理解しており、会計はイコール簿記という考え方がながされていた。そのため、会計士の仕事は経理と同様な概念としてとらえられていた。1980年に、楊氏と閻氏による管理活動論の提唱により、会計プロフェッションという概念が人々に認識されるようになってきた。楊（1982）では、「会計が管理の範疇に属しており、人々の一種の管理活動である。会計の職能が、会計担当者の管理活動を通じて実現される」とされており、（楊 1982, 54）会計担当者や会計プロフェッションの経済活動における重要性を強調している。「会計法」では、会計機構および会計担当者は本「会計法」に従い、会計測定を行い、会計監督を実行する（第五条）と明記している。「会計法」によると、企業および事業法人の会計部門の責任者、会計主席担当者の人事任免、所属する企業や法人の上層管理部門の許可が必要である。このように定められている理由は、会計業務の特

²⁰ 楊（1990）によると、会計法で定められている会計の基本的な職能は会計測定および会計監督と明示している（楊 1990, 8）。

性および会計担当者の特殊な地位によって決まるからである（楊 1985c, 17）。上述の会計監督の執行は会計担当者に左右される（楊 1985c, 16）会計部門や会計担当者が財政制度、財務制度の規定に違反する会計事項に対して、その会計処理を拒否する権利を有している（楊 1985c, 16）。この意味で、管理活動論が主張している会計実務における人間、すなわち会計担当者の重要な役割を担う観点は、会計の監督・管理機能と密接に結びつき、「会計法」においても反映されていると言えるであろう。

5 管理活動論と社会構築主義的会計

5.1 社会構築主義的会計の考え方（Anthony Hopwood）

社会構築主義的会計 (Social Constructionism Accounting) は Anthony Hopwood (以下、Hopwood という) による提唱された考え方である²¹。社会と組織の中で会計をどのように位置づけるかについての会計思考であり、会計実務の研究にもとづいている。ホープウッドの考え方によると、会計実務は経済的実態を単純に表示するのではなく、会計実務自らが主体となって、実態を創り上げるのである（Burchell, Clubb, Hopwood et al. 1980, 19; Colasse 2007, 226-227）。

「会計は経済的事象を単純に財務諸表上に写像・報告する中立的なメカニズムではない、会計は我々が生活する世界や現実に影響を与える実務として理解される。商的工的企業に提供される選択を理解する方法であり、我々が様々な活動やプロセスを管理・組織する方法であり、我々の生活を管理する方法でもある」（Hopwood 1978, 9-11; Miller, 1994, 1）。このような考え方にに基づき、計算技術という会計の定義を超えており、会計学は何よりもまず社会的なものである。また、「Hopwood によれば、会計システムは社会的真空の中の技術として捉えられるべきではなく、組織や社会との関わりの中で理解されなければならないとする。なぜならば、すべての会計システムの利用者は自らの要求が満たされるように会計システムを適合しようとする（Colasse 2007, 227）」

5.2 管理活動論が提示する会計の役割に関する再検討

管理活動論に基づいた会計の社会的役割はいかなるものであろうか、上述の社会構築主義会計と照らして、検討を行う。

すでに3節で言及したように、閻・陳（1990）では、会計というのは何かについて、会計実務（実践）はその認識の起源であると明示している（楊 1984, 8; 閻・陳 1990, 14）。王（1993）では、管理活動論の視点から、「行動会計学」と結びつけ、会計は人間が参加する、世界を認識し、創り出す管理活動や実践（practice）とみなされ（王 1993, 38; 成 1995, 108）、人間、

²¹社会構築主義的会計 (Social Constructionism Accounting) の考え方は 1976 年に、学術誌 *Accounting, Organizations and Society* の創刊にあたって、ホープウッド (Anthony Hopwood) により提示された。

とりわけ会計担当者という主体を強調している。それゆえ、人間の創造性を軽視できず、会計プロフェッションの意識および業務素質を高めることを重視すべきだと主張している（王 1993, 38-39）。李・牛（2008）では、意思決定のために提供される会計情報は単なる反映された産物ではなく、構築されたものであると指摘している（李・牛 2008, 153）。さらに、1990年代後半に、管理活動論の提唱者である楊は「会計が経済を管理するという考え方は正しい」と明言したほか、とりわけ会計の経済活動に対する管理は単なる会計原理や会計基準で果たすものではなく、会計担当者が会計理論と会計手続きを用いて、彼らの職業的な判断ならびに職業倫理によって役割を果たしていると指摘している²²（陳 2017, 12）。

管理活動論が主張しているのは、「会計が情報提供という手段を用いて、経済活動に対して、積極的にコントロール、監督及び管理を機能している」とされている（劉 2014, 208; 胡 2006, 109）。林・呉（2004）では、管理活動論に基づき、会計は一定の主体範囲内において、貨幣情報を主としての社会コントロール活動と定義している（林・呉 2004, 51）。また、管理活動論の観点からみれば、会計による管理活動は企業の経済活動にとどまらず、社会全体の経済活動に至っている（楊 1985, 43）。管理活動論と上述の社会構築主義会計の主張をまとめると、図表 4 のようになる。

図表 4. 管理活動論と社会構築主義的会計

管理活動論	社会構築主義的会計
会計は……経済活動の経過を把握し、 <u>コントロール</u> を行う	At the organizational level……how role can be created for accounting within the context of the development of other forms of management practice, how accounting systems, <u>as modes of organizational control</u> ……
会計は……経済活動の結果を記録し（財務諸表に反映し）てから、 <u>その成果や業績を分析</u> して評価する。	<u>Financial analysis</u> already is starting to play a different role in collective bargaining in some countries……
会計の経済活動を管理するこのプロセスは…… <u>会計担当者の主観的な判断を踏まえて行われている</u>	<u>The economic distinctions drawn by accountants</u> and the methods which they use are themselves creations of the human intellect and……

出所：楊（1984, 8）、Hopwood（1976,1-3）および Burchell, Clubb, Hopwood, and Hughe（1980,22）に基づき作成

以上のように、管理活動論に基づき、会計の位置づけおよび役割に関する考え方には次のようなポイントが含まれている。①会計を実務で捉えるべき点；②会計が単なる経済事象を

²² 1998年に楊はすでに癌で入院していたため、今回の対談は、正式的なインタビュー調査ではないが、楊の会計思想を反映されていると言える（陳 2017, 12）。

描写するのではなく、経済活動の全プロセスに参加し世界を認識し、創造する点；③会計の世界を作ることが人間による実現される。これらの観点を、上述の社会構築主義的会計が主張している観点と比べ、管理活動論は会計の社会的役割について、社会構築主義的会計と同様な考え方であると言えるであろう。

6 おわりに

本稿では、移行経済という背景において現代中国の会計制度はいかなる影響を受け発展されてきたのかについて、楊紀琬の会計思想である管理活動論に着目して考察を行った。中国の現代会計制度の形成において、そこで、中国の『会計法』をはじめ、中国の公認会計制度、企業会計基準の設定等、管理活動論という会計思考のインパクトを受けていると考える。

2 節では、管理活動論が提唱された背景および先行研究を確認した。管理活動論の提唱はちょうど中国が移行経済期間に入るところであり、管理活動論は会計の社会的役割に関する考え方である。また、上述の内容を踏まえ、まず管理活動論をめぐって先行研究ではいかに検討されているかを確認した。そこで、次のようなことが分かった。第 1、管理活動論をめぐるとの検討は、1980 年代から 1990 年代の間に盛んであったが、そこで管理活動論と会計情報システム論を論じている文献が多い。第 2、管理活動論の理論的な根源は明確に示していません。管理活動論が中国の現代会計制度に与える影響に関して、1990 年代以降、ほとんど検討されていない。第 3、管理活動論に関する研究は、当該理論は中国の特徴を有している会計理論であるというスタンスを取っている。次に、3 節では、なぜ中国の現代会計制度の設定には管理活動論の影響は重要であると言えるかについて、『会計法』における規定および公認会計士に関する規定を踏まえ、管理活動論が如何に反映されているかを確認した。そこで、会計の役割について、「社会主義市場経済の秩序を保つ」と明記しているとともに、会計による経済活動の監督に関しても詳しく定められている。4 節では、先行研究で提示している管理活動論の考え方に基づき、社会構築主義的会計の視点から再検討を行った。中国の文献では、管理活動論について、他の国からの影響もしくは他の国で流されている会計思考との比較は明示していない。管理活動論と社会構築主義的会計の考え方を比べ、会計研究の原点を実務で捉える点、会計が経済活動の全プロセスに参加している点、会計が人間による参加され、世界を認識し、創造する管理活動である点において、管理活動論は正しく社会構築主義的会計と同様な視点で会計を捉えていることがわかった。

本稿では、中国の会計学者による提唱された管理活動論はいかなる分野および理論から生まれてきたか、すなわち、その理論的な根源について深く検討されておらず、今後の課題として取り扱おうとする。また、中国では、管理活動論の会計思考は会計が経済発展において

いかなる役割を果たしているか、ネガティブな見解がながされている²³が、実際に、管理活動論の考え方は中国の会計制度の設定には言うまでもなく、経済発展の戦略においても浸透しつつある。そのなか、注目に値するのは1990年代以降、会計が経済発展における重要な役割を果たしているというのは、中国の政府により一層認識されており、大学レベルの会計教育にとどまらず、公認会計士をはじめとする国有企業の経営者、政府の経済管理部門のリーダー向けの国家会計学院というトレーニングセンターを設立することによって果たしている。詳細については紙幅の関係で別稿に譲る。

引用文献：

- American Accounting Association (AAA) . 1966. A Statement of Basic Accounting Theory (飯野利夫訳『基礎的会計理論』, 国元書房)
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., and Hughe, J. 1980. The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1, 5-21.
- Colasse B. 2007. Grands auteurs en comptabilité (藤田晶子訳. 2007. 「世界の会計学者—17人の学説入門」, 中央経済社.)
- Hopwood, A. G. 1976. Editorial: the path ahead. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1, No.1, 14.
- Hopwood, A. G. 1978. Towards an organizational perspective for the study of accounting and information systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 1, 3-13.
- Hopwood, A. G. 1983. On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 213, 287-305
- Miller, P. 1994. 'Accounting as Social and Institutional Practice: an Introduction'. In Hopwood, A. G. and Miller, P. (eds) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge, Cambridge University Press, pp. 1-39.
- Wang, H. C., Ye, K.T., and Zhong, K. 2018. Accounting research in China: commemorating the 40th anniversary of reform and opening up. *Frontiers of Business Research in China*, Vol. 12 (1), 1-37.
- 経済大辞典・会計巻編集委員会. 1990. 『経済大辞典・会計巻』上海辞書出版社

²³楊氏の弟子さんである謝 (2017) では、「会計管理活動論が提唱されてから何年間も経ったが、その理論および方法のシステムはまだ整備されておらず、実践への応用の解決も必要である」とされている (謝 2017, 23)。1999年、楊氏が他界した後、謝は楊氏の意志を引継ぎ、経済管理における会計の役割に関する研究を続けているとされている (謝 2017, 23)。

- 財政部会計事務管理司. 1993. 「財政部会計準則諮問委員会の設置」『会計研究』1993 (6), 49.
- 中国財政部. 2019. 『企業会計基準』(中国語: 企业会计准则) 立信出版社
- 閻達五. 1990. 「会計理論研討十年回顧」『会計研究』1990 (1), 1-8.
- 閻達五・陳重民. 1990. 「会計理論の発展: 会計事業の振興—会計管理活動論 10 年回顧」『会計研究』1990 (1), 13-17.
- 王光遠・吳联生. 2000. 「中国会計理論研究: 回顧と展望」『会計研究』2000 (10), 8-12.
- 王昌銳・賀欣・邵敏・万文翔・李静・唐国平. 2017. 「中国会計法実施の現状および修訂思考—アンケート調査の分析に基づき」『会計研究』2017 (9), 3-11.
- 王世定. 1993. 「管理活動論の哲学基礎」『会計研究』1993 (4), 34-39.
- 王世定. 2017a. 「対楊紀琬教授の会計と学術思想的回顧和感悟」『財政科学』2017 (11), 121-122.
- 王世定. 2017b. 「楊老的治学与為人」『会計研究』2017 (2), 24-26.
- 王昱. 2018. 『現代中国の会計法規範と戦略—和して同ぜず』同文館
- 王禹衡. 2011. 「論会計の本質および職能」『新西部』2011 (9), 78 ; 96.
- 葛家澍・劉峰. 1999. 「新中国会計理論研究 50 周年回顧」『会計研究』1999 (10), 7-14.
- 葛家澍. 2007. 「新中国会計理論發展要略」『上海市經濟管理幹部学院学報』Vol.5, No, 5, 46-51.
- 夏冬林・馬賢明. 1993. 「中国会計改革之路—今日の会計改革問題について楊紀琬教授との会談記録」『会計研究』1993 (4), 22-33.
- 祁煥露. 2018. 「会計の本質およびその社会經濟管理における根本的な役割を論じる」『中国総会計師』2018 (10), 96-97.
- 郭道揚. 1997. 「世界会計職能論研究 (下)」『财会月刊』1997 (3), 3-8.
- 耿建新. 1995. 「莫道桑榆晚為霞尚滿天—著名会計学者閻達五教授を記す」『财会月刊』1995 (9), 40-43.
- 向德偉. 1992. 「会計理論分岐探源」『财会月刊』1992 (7), 3-4.
- 向德偉・王林. 1995. 「会計泰闢一代宗師—中国社会主义会計制度創始者の著名会計学者楊紀琬教授を記す」『财会月刊』1995 (3), 35-38.
- 胡丹. 2006. 「会計本質論」『甘肅農業』2006 (5), 192.
- 吳玲・涂蔚. 2005. 「試論会計本質」『審計と理財』2005 學術版(2), 87-88.
- 黃華麟. 1990. 「1990 年華東地区会計学会學術交流会總述」『上海會計』1990 (11), 18-20.
- 蔣傑. 2003. 「会計職能に対する再認識」『江西行政学院学報』2003 (6), 134-136.
- 商思争・駱陽・易愛軍. 2017. 「会計管理活動論に基づいた国際管理会計原則に対する解説」『财会通讯』2017 (4), 119-122.

- 錢桂萍・張鵬飛. 2005. 「会計システム目標の確認と協同」『内モンゴル財經学院学報』2005 (3), 51-53.
- 成瑞衍. 1995. 「会計主体觀を弁証法的な建立」『财会研究』1995 (3-4), 108-110.
- 謝志華. 2017. 「心中の銘記—楊先生の百年誕生にあたって」『会計研究』2007 (8), 21-24.
- 曹穎萍. 2009. 「会計本質属性の思考に関して」『黒龍江社会科学』2009 (3), 90-92.
- 徐玉徳・韓彬. 2018. 「弘泰闘學術思想 新時代再譜華章—楊紀琬教授會計理論思想綜述—」『財務与會計』2018 (7), 14-19.
- 陳志勇. 2001. 「会計の本質の検討」『景德鎮高專商報』Vol.16, No.2, 55-56;67.
- 陳毓圭. 2017. 「楊紀琬先生の病中の対談」『会計研究』2017 (11), 12-13.
- 張為国. 2017. 「我が国会計泰闘楊紀琬先生が私の会計キャリアへの深い影響」2017 (10), 18-26.
- 張俊瑞・蘇洋・王海洋. 2017. 「移行經濟背景下における楊紀琬先生の中国會計改革思想：継承と發展」『会計研究』2017 (11), 14-21.
- 張兆国・楊淑賢・彭光東. 1994. 「會計理論研究における問題点—兼論會計管理活動論」『中南財經大学学報』1994 (3), 63-68.
- 趙鳴驥. 2017. 「弘揚傳承大師學術思想・深入推進黨改革發展」『会計研究』2017 (11), 3-4.
- 馬曉華・吳群. 1985. 「会計の本質に対する哲学思考」『中央財政金融学院学報』1985 (6), 67-70.
- 李曉艷. 2000. 「会計の本質に関する認識」『冶金财会』2000 (8), 14-16.
- 李爽・楊志国. 2017. 「新中国公認會計士事業の開拓者楊紀琬教授を記念する」『会計研究』2017 (7), 20-25.
- 李孝林. 1998. 「情報システム論と管理活動論の欠点および統合を論じる」『広西財務与會計』1998 (5), 4-6.
- 李心合. 1995. 「我が国会計理論研究の誤区」『財經科学』1995 (4), 11-13.
- 李玉環. 2017. 「楊紀琬教授の會計制度思想」『中国公認會計士』（中国語：「中国注册會計師」）2017 (12), 16-18.
- 林志軍. 1982. 「会計は一種の管理活動」『会計研究』1982 (3), 53& 61-64.
- 林徳俊・吳建剛. 2004. 「会計定義に対する剖析」『财会月刊』2004 B6, 50-51.
- 劉明輝. 2017. 「中国公認會計士独立監査準則体系建設の操縦者である楊老」『会計研究』2017 (11), 22-25.
- 劉小明. 1989. 「会計本質問題簡析」『広西會計』1989 (11), 7-9.
- 劉麗娟. 2014. 「新中国成立以來會計理論研究の發展脈絡」『時代金融』2014 No. 2, 208-209.
- 劉徳銀. 1991. 「管理活動論と情報システム論との異同」『広西會計』1991 (9), 6-9.

- 劉峰.1989.「会計の本質に対する再検討」『会計研究』1989(5), 34-36.
- 婁爾行.1990.「1990年華東地域会計学会における報告」『上海会計』1990(11), 18-20.
- 靳磊.2001.「会計の本質と会計目標」『技術経済』2001(6), 62-64.
- 水野一郎.2004.「現代中国会計制度の動向と特徴」『会計』2004(11) No.5, 100-110.
- 平来禄・趙立三.1998.「我が国会計理論モデル発展に関する研究」『地質技術経済管理』,1998(20), No. 3, 49-52.
- 楊紀琬・閻達五.1980.「我が国会計理論研究に関する見解—兼論会計学の科学属性」『会計研究』1980(1), 2-10.
- 楊紀琬・閻達五.1982.「会計管理を論じる」『会計研究』1982(1), 53-54.
- 楊紀琬.1984.「会計管理の再検討」『会計研究』1984(1), 7-12.
- 楊紀琬.1985(a).「我が国会計法の制定に関する問題」『広西財務与会計』1985(2), 17-19.
- 楊紀琬.1985(b).「会計理論発展に関する問題」『会計之友』1985(2), 14-22.
- 楊紀琬.1985(c).「改革・イノベーション・開拓・前進—中国会計学会1985年年会報告」『会計研究』1985(3), 12-19.
- 楊紀琬・余兼堅.1987.「新中国会計実務の回顧(三)」『会計研究』1987(1),38-47.
- 楊紀琬.1990.「会計法の歴史使命」『会計研究』1990(3), 8-10.
- 楊秋風.2001.「中国特色の会計理論は管理活動論」『広西会計』2001(7), 3-5.
- 楊雄勝.1985.「会計管理を論じる」『会計研究』1985(2), 41-43.
- 余万春.1993.「会計本質に対する再思考」『広西財務与会計』1993(12), 37-39.
- 余緒纓・毛付根.1990.「現代管理会計の特性を論じる—兼評会計管理活動論」『中国経済問題』1990(6), 33-38.