

## 中国の監査制度と歴史

毛 暁\*・松尾 俊彦\*\*

### The Audit System and the History in China

Gyou MOU\*・Toshihiko MATSUO\*\*

The one remark that corporate accounting and the audit are developed by the development of the public sector accounting and the public audit has cracked in China. However, the 1980's, the reform openness policy starts, and the audit of China has developed from an old public audit to a private audit of the present age corporate audit.

The main discourse researches the audit system and the history of China from the time when the audit of China was generated until the present private audit certified public accountants audit active time are researched.

The audit of China with the comparison was evolution. I think that the step of international harmony doesn't stop here, and newer advancement continues though international harmony of dependence was achieved in the absorption of the experience of some good audits of Europe and America, and the international harmony the payment of attention to the risk.

#### Key Words (キーワード)

Audit in China(中国の監査), Certified Public Accounting (公認会計士), Auditing Standards (監査基準), The Chinese Institute of Certified Public Accountants (中国公認会計士協会), China Standards on Auditing (中国公認会計士執業準則)

監査生成の客観的な基礎、監査を生成させた条件の1つとして私有制度である。原始社会においては、生産力が非常に低く、その生産物では生活を維持するのがやっとであった。その時、余剰生産物がなかったため、監査の対象となるような私有財産も存在しなかった。このような状況下では、監査も必要ではなかった。

生産力の向上につれて、生産物が生産者自身の生活需要を満たすだけでなく、余剰生産物もあった。私有制度が発生したが、私有財産が多くない場合には、監査は必要ではなかった。しかし、

余剰生産物が一部の者に独占された場合に、彼らは自分の財産を管理できず、他人にその保管・会計を委託する際、監査が必要となった。社会の進展につれて会計・監査はますます発展することとなった。

#### 一 中国における監査の発展

中国における監査は、はるか昔にまでさかのぼることができる。700年代に入ってから中国では、監査の職能の制度が設けられ、不正を厳重に検査

\*広島文化学園大学大学院社会情報研究科  
(Graduate of School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University)

\*\*広島文化学園大学社会情報学部、大学院社会情報研究科  
(Faculty and Graduate of School of Social Information Science, Hiroshima Bunka Gakuen University)

することにした。これ以前は、朝廷の財政に関し、監査の任務が遂行されたとしていた。中国においては、企業会計と会計監査の発展は、公会計と公監査の発展によるものと言われてきた。1948年までは、中国の監査制度は、民間監査とし実施されていたが、1949年以後、一時期財政と監査との統一ため、政府監査（公監査）も民間監査（会計監査）も実施されなかった。しかしながら、1980年代に入り、改革開放政策が始まって、先ず、上海に「上海会計士事務所」が設立された。その後、「中華人民共和国監査署」の設置を含め、中国の民間監査が再開され、監査制度が発展した。中国の監査は、昔の公監査から現代の民間監査（企業監査）へ発展した。

#### 1 古代の国家監査（紀元前1100頃—1840年）

史料の記録によると、三千年前の西周時代に芽生えた思想を監査することがあった。国家の各制度が形成、完備され、朝廷監査制度の初歩が確立した。西周の官制は周の成王時代に基本的な型が形成された。官職の中の小宰（中大夫）、宰夫（下大夫）、司会（中大夫）及び官司書、職内（上夫）という官職がおかれ、ともに部分的な監査権を有した。一方、宰夫は具体的な監査業務を行う官職である。宰夫は“年末には各官僚の当該年度の会を、月末にはその月の要を、10日ごとに生を報告することによって、その財務管理を検討した。定期的な検討の実施を怠れば、上訴によって処分された”<sup>1</sup>。かつ、行政権をすべて持つ天官の職務として監査機構が設立されたのである。その歴史的な背景となった当時の体制は、監査の職能生成の比較的好ましい客観的条件とされた<sup>2</sup>。

春秋戦国時代（前770年から前221年）には、各諸侯国は法規を重視していた。“法によって国を治める”という思想を貫く要件として、法制度の実効を保証するために、政治監査、経済監査が強化された。各諸侯国は、官僚らを監査する役を設置し、上部報告会計制度（実質的に定期的な報告を伴う監査制度である）も相次いで実行した<sup>3</sup>。これが、中国の歴史における初めての会計監査制

度であった。

秦漢時期（前221年から589年）は、中国古代の監査の発展期であった。秦の時、御史大夫という官職を設置し、全国の監査業務を支配し、政治監査、経済監査、監査業務もこれに含まれていた。西漢には、官僚制度も秦の時期の制度を継続した。この時期、御史の経済監査における活動及び効果は既に明らかであった。「史記・平準書」の中には皇帝が御史を派遣し、金持の商人の財産隠匿、賄賂、脱税などを監査する行為及びその効果について明確な記事がある<sup>4</sup>。この時期、会計監査発展の良い条件が揃っていた。東漢の時期、御史大夫という職官を廃止してけれども、御史台の組織地位は依然として高く、さらに独立性も強くなった。三国から南北朝まで、御史組織はそれ以前の各時期と同じように、監査業務を担う主要機構であり、政治・経済監査を一体化して行った<sup>5</sup>。この時期の監査は、監査の発展過程の中に重要な地位を占めた。

監査の完成期は、隋唐から五大十国までの時期（581年から960年）であった。隋の状況から見れば、隋の監査監督権力は御史台、刺史及び比部に分権されている。唐の時期、職官制度は隋のまま引継いだ。最高級の監査機構は御史台であり、監査監督権を執行する業務機構は比部であった。比部は独立の監査機構であった。この時期の監査は空前的な発展を遂げたのである。

北宋から清末までの時期（960年から1912年）の監査は、監査の進展期であった。宋の時期の官僚制度は前の時代と相当な違いがあった。監査という言葉が、北宋より用いられはじめた。官員と職員を分離し、かつ職務により名称をつけた。そこで、この時代から監査職権が独立し、監査という言葉の出現もそれに伴うものであった<sup>6</sup>。また、監査機構の職権が拡大し、財政経済活動に対する監督が強化され、内部で帳簿を監査する機構、官員が設置され、組織機構の階層が初めて形成された<sup>7</sup>。元朝では、漢の官制を継承した。この時期の監査監督権は、御史台などが把握されたが、中央御史台の下に、地方監査を統制する機構である

行御史台を設置した。明朝には、六科と戸部が監査権を有し、相互に牽制をしていた。清朝の監査権は、都察院に在り、清朝統治者の集権意識は監査標準の統一に対して効果があった。

全体に見ると、中国古代の監査制度の特徴は、皇室監査、監査監督と行政監査、司法監査が一体になっていることであった。

## 2 現代監査の生成と発展（1840年—1949年）

### (1) 中華民国の政府監査

1911年1月1日、中華民国が成立した。南京政府は「中華民国臨時約法」を公表し、国家予算制度を実行することが規定された。これは、監査監督制度の基礎であった。その後、北京政府は、監査機構として監査院を設立した。1912年10月22日、「監査処暫行章程」を公表した。その後すぐ、11月15日、「監査処暫行監査規則」を公表し、監査の範囲、内容、方式、方法などを明確にした。1913年4月29日、「中華民国約法」を公表した。同年6月16日、「監査院編制法」も公表した。1914年3月、中国近代初の監査法「監査条例」を公表した。この条例は、8章29条であり、監査処、監査分所の監査職責を規定し、監査機関の監査の具体的な内容も規定した。また、官員違法状況に対しても処分手続きも規定した。その後、「監査条例」に対して修正、補充することを何回か行った。中華民国時期に、内部監査制度と公認会計士監査制度も逐次設立した。中華民国南京政府は、「各部門官製通則修正草案」を公表し、政府機関と軍隊内部にも監査機構を設立することを規定した。中華民国北京政府は、1918年9月7日、「会計士暫行章程」を公表した。これは、中国における、公認会計士に関する初の法規であり、公認会計士制度を設立したことであった。1921年中国最初の会計士事務所は設立した。1933年には、中国公認会計士協会が設立した。1946年11月22日、中国監査学会が、南京に設立し、各地にも分会が設立した。

中華民国の政府監査は、法律地位と独立性があり、監査の職能、方式もその時期の形勢が適応で

きる。中国の過去における監査制度より発展した制度であった。

### (2) 革命根拠地の監査

1927年から1949年まで、中国共産党の下、革命根拠地において監査監督制度を実行した。1927年、初めての革命根拠地が設立し、1931年11月、強固な革命根拠地を打ち建てるため、各革命根拠地は、経済監査委員会など組織を設立した。1932年8月、中央人民委員会は、中央政府財政部に監査処を設立した。1933年9月、中央政府は監査委員会を設立し、各項目の財政収支の執行状況を監査監督することとした。1934年2月、中華ソビエト第2回全国大会は、「中華ソビエト共和国中央ソビエト組織法」を承認、公表した。この組織法は、革命根拠地の監査体制を改革し、監査機構の地位と権威があげられた。「中華ソビエト共和国中央政府執行委員会監査条例」も公表し、革命根拠地の監査の基本性質、地位、任務、職権、手続きと方法を明確に規定した。また、監査結果も「赤色中華」に公布し、監査に対して透明度と公開性を持った。

1937年2月、中華ソビエト臨時中央政府は、国家監査委員会を設立した。公表した具体規定の中で、予算と決算制度、監査制度を強調した。同年9月、陝甘寧辺区政府が設立した時、監査処が設立され、辺区政府に従属した。1941年9月後、監査処は独立し、各区、県市に監査員が設立した。「各区県市監査仕事暫行規程」と「監査制度示範」などを制定した。1946年、陝甘寧辺区は、「陝甘寧辺区監査暫行規程」を公表した。1948年10月、「陝甘寧晋綏辺区暫行監査条例」を公表した。この間、各革命根拠地は、監査委員会を設立し、監査条例を公表した。この時期に公表された監査に関する法規は、重要な参考価値を有している。

## 3 中華人民共和国の監査事業

### (1) 50年代監査の中止

1949年、中華人民共和国が建国された。新中国が設立した初期において、ソ連の影響を受けて、計画経済の下で財政会計と監査が統一され、独立

した会計監査部門はなくなった。財政・経済の監査・監督はその他の汚職・不正の取り締まりと同じように人民監察委員会（1954年より監察部に降格）によって行われていたが、文化大革命中は全然機能しなくなった。

## (2) 80年代監査の回復

1978年以後、改革開放が始まり、社会主義計画経済体制から徐々に市場経済に移行してきた。経済の急速な発展と成長に連れて会計監査制度改革の必要性が明らかになった。“対外開放”の需要に適應するために、1981年1月1日、上海で会計師事務所が設立され、中国における社会監査の回復の標識となった。

1982年12月4日、第5回全国人民代表大会第5次会議が「中華人民共和国憲法」を承認して、憲法によって始めて国家監査の地位を確定した。1983年9月に、憲法により、中華人民共和国監査署が設立され、中国における国家監査の回復の標識となった。これは現代中国会計監査の発展史上における非常に重要な里程碑（一里塚）であった<sup>8</sup>。

1983年、国務院の監査関係書類は、“健全な部門・単位の内部監査は、国家監査の監督を良いものにする基礎である。”と考え、これは中国の内部監査の始まりとなった。

## (3) 中国における監査の発展

経済的發展のために、1982年に国務院（日本の内閣府に相当する）が、財政部「会計監査機関の計画して建設に関する報告」を回付した。同年の12月4日、第5回全国人民代表大会第5次会議において「中華人民共和国憲法」が通過して、監査機関を設立することを規定して、監査を実施することを確定した。1983年9月、国務院の下に国家会計監査機関として審計署（日本の会計検査院のような官庁）を発足させ、政府監査活動を回復した。その後、各省、市そして県レベルの政府機関にも相継いで地方の会計監査担当部門である審計庁（局）が設置された。1985年8月、国務院が「監査の仕事に関する暫定規定」を公表した。1988年11月、「中華人民共和国監査条例」

を公表した。1995年1月1日、「中華人民共和国監査法」が公表された。1997年10月21日、国務院は、「中華人民共和国監査法实施条例」を公表した。1999年、中央事務室と国務院官房は経済責任監査の2つの「試行暫定」（「県レベル以下党政指導者幹部任期経済責任監査試行規定」、「国有及び国有控股企業指導者任期経済責任監査試行規定」）を公表し、中国で経済責任監査制度が始った。2003年から2007年まで、中国監査署は五ヵ年監査発展計画（財政財務収支の真実合法監査と効率監査を同様に重んずるところを執行し、監査と専門監査も同様に重んずる。2007年まで、効率監査は監査全体の半分ぐらいになり、専門監査は監査項目の半分ぐらいになる。）を提出、実行した。2006年2月28日、「中華人民共和国監査法」が修正された。今後、績効監査は中国国家監査の發展方法であった。

1985年8月、国務院は「監査に関する暫定規定」を公表し、監査署も「内部監査に関する若干規定」を公表した。これは、内部監査の法的保障であった。1987年、中国内部監査学会（CIIA）が成立し、同年国際内部監査学会（IIA）を加入した。1997年、中国監査学会はIIAの国際公認内部監査師試験を中国国内に導入した。2003年5月、「監査署が内部監査仕事について規定」を公表した。国家機関、金融機構、企業事業組織、社会团体組織及び他の企業は、内部監査制度を確立した。2003年5月、「監査署が内部監査仕事に関する規定」を公表した。2004年、「中央企業内部監査管理試行方法」を公表し、国有控股企業と国有独資企業は、企業管理機構と内部コントロール機能を完全することを要求した。

1988年11月25日に中国公認会計士協会が成立した。これは中国公認会計士の全国的な職業団体で、財政部の監督と指導を受けるものであった。全国各地に地方協会を成立し、地元の財政部門の監督と指導を受け、業務と技術の面で中国公認会計士協会の指導を受けた。公認会計士協会の成立は、中国公認会計士業務の管理が政府財政部門による直接管理から、公認会計士協会を経由する

間接管理に変わったことを示した<sup>9</sup>。その後、国務院の指導に基づき、中国公認会計士協会は、1995年に中国監査人協会を吸収合併した。

さらに、中国公認会計士協会は、1995年6月に「中国独立監査準則序言」と「独立監査基準」(独立審計準則)草案を公表した。市場経済に適応するためとWTOに加入するため、1998年に監査法人の構造改革が行われ、監査法人が政府から独立した。1999年に会計士事務所体制改革が完成した。2003年5月まで、中国公認会計士協会は6回に分けて全部で48項目におよぶ独立監査準則を公表した。2006年2月15日に「中国公認会計士執業準則」を公表し、2006年11月1日に「中国公認会計士執業準則指南」を公表し、2007年1月1日から実行した。これまでの「独立監査準則」は廃止された。国際経済の発展に伴って、中国の公認会計士監査も国際化の方向に発展することとなった。

## 二 中国における監査の現状

中国は、1978年より“改革開放”政策を実施してきた。政府監査、内部監査と公認会計士監査を次々と復活させた。1999年に第2回目の中国会計法改正において、内部監査の必要性が改めて強調され、外部監査とあわせて重要視するようになり、国家、内部、公認会計士という三元化の監査システムが確立された。30年間の努力の結果、中国の監査は重要な回復の段階に入り、今や発展の段階に入りつつある。以下、政府監査、内部監査と公認会計士監査等に分けて、中国の監査の現状を説明する。

### 1 政府監査

政府監査は、政府監査機関が国家の代表として、監査の機能を果たすことである。現在、世界各国の政府監査は、組織形式と指導関係により、以下の種類に分けられる：立法モデル、司法モデル、行政モデル、独立モデルなどである。現在、中国の政府監査は、行政モデルである。

「中華人民共和国憲法」第91条規定：“国務院は監査機関を設置し、国務院の各部門と地方にある各人民政府の財政収支に対し、また、国家的財政金融機構と企業（独立採算制）と事業（独立採算を要しない）の組織的財政収支に対して、国家監督を遂行する。”第109条規定：“県以上の地方の各人民政府（自治体）は会計機関を設置する。地方の各自治体は法規定に準拠して、独立せる監督権を行使し、当該自治体とそれより一級上の政府に対して責任を負う。”第91条規定を見ると、中国の政府監査機関は中央と地方中国に分けている。第91条規定と第109条規定両方を見ると、中国は政府監査機関を4クラスに分けている。つまり、(1) 中華人民共和国監査署、(2) 各省、自治区、直轄市監査局、(3) 省轄市、自治州、行政公署（省の人民政府の末端機関）監査局、(4) 県、旗、県に相当する市監査局である<sup>10</sup>。

中国政府監査の対象は、「監査法」と「監査法実施条例」に規定された政府の各部門の財政収支および公的資金の運用状況と国有金融機関、国有企業及び企業、事業団体などの財政収支である。

### 2 内部監査

内部監査は、各部門、各機関・団体の内部に設置している専門的監査機構あるいは監査成員により実施される監査である。2003年5月に公表した「監査署が内部監査仕事に関する規定」によると、内部監査の対象は、その組織団体内部の財務収支と経営状況である。

### 3 公認会計士監査

公認会計士監査は、登録された公認会計士で構成する会計士事務所が行う監査である。欧米にある公認会計士の組織形式は、主に独資と共同経営の2種類である。現在、中国では有限責任会社と有限責任合伙などの形式も出てきた。公認会計士は、会計士事務所へ加入しなければならない。会計士事務所は、法律により、独立に公認会計士監査に従事する組織機構である。その監査の結果は、独立性、客観性と公正性が保証されて、社会に受

けいられる。公認会計士監査の対象は、法律により、各営利または非営利組織団体を含めて、主として外国企業、合併企業、中小企業、自営業の財務監査である。場合によって国家監査機関の委託を受けてその会計監査業務を代行することもある。2000年に、国務院は「企業財務会計報告条例」を公表し、この条例により、国有企業、国有控股あるいは主導地位にある企業も公認会計士監査を受けることとなった。

#### 4 中国の三つの監査の関係

##### (1) 公認会計士監査と政府監査の関係

公認会計士監査と政府監査は両方とも独立性を持つ。しかし、両方には違いがある。表1は、この両方の比較である。

##### (2) 公認会計士監査と内部監査の関係

公認会計士監査は、監査した企業との関係は、良好的な独立性が要求される。公認会計士は、企業内部コントロールを評価する場合には、企業内部監査の運用状況の理解と評価が必要である。また、公認会計士監査と内部監査両方とも、財務報告表に対する監査を実行する時、内部コントロールと帳簿検査を基礎とするが、公認会計士監査の効率を上げるため、内部監査結果も利用できる。公認会計士監査と内部監査を比較すると、以下表2のようにできる。

### 三 公認会計士の制度と監査

公認会計士は、複雑化・多様化・国際化してい

表1 公認会計士監査と政府監査の比較

	公認会計士監査	政府監査
監査目標	企業の財務報告表が適用できる会計準則と関連会計制度の使用状況の監査	監査対象の財政収支或は財務収支の真実、合法と効率について監査
監査方式	委託監査	強制監査
監査準則	公認会計士執業準則と中華人民共和国公認会計士法	中華人民共和国監査法
監査監督の性質	監査結果について独立、公正、客観的な意見を表明することにより、監査した企業の財務報告表の信頼度を確保する	政府監査は監査結果に対して処分意見を表明し、監査した企業が処分意見を受け入れていない場合に、強制執行できる
経費と収入出所	企業	財政予算
受ける証拠の範囲	企業の協力で、自主的に提出	監査された対象は監査必要のものが真実的な情報と証明を提出しなければならない
問題を発見する場合の処理方式	監査された企業に調整と公表を指示；もし、企業が調整と公表を拒否した場合には、意見保留あるいは意見否定の監査報告書を出す。もし、企業あるいは客観環境から監査範囲を制限する場合には、意見保留あるいは監査できない旨の監査報告書を出す	国家の規定を違反する財政収支、財務収支行為は法律に基づいて処理、処罰する

出典：石人瑾・根本光明「中国及び日本の会計監査制度」、張蔚文「中国公認会計士監査難点問題研究」、「中国公認会計士執業準則釈疑」中国公認会計士協会「審計」より

表2 公認会計士と内部監査の比較

	公認会計士監査	内部監査
監査関係	株主と外部利害関係者 —公認会計士—管理当局	管理当局—内部監査師—企業下級管理者及び従業員の間にある
監査の具体委託人	監査委員会あるいは監事会	監査委員会あるいは監事会
監査主体	公認会計士	内部監査師
監査の基本要件	監査の対象に対する独立性、公正性、 道徳行為など方面に対する要求	同前
独立性	企業と関係ない第三者	企業内部監査される部門との独立
監査方式	自主	受託
監査内容と目的	財務報告表の合法性と公正性の監査	財務報告表の監査、内部コントロールの遂行、経営管理の成績と効果
監査標準	公認会計士執業準則	内部監査準則
監査責任と作用	投資者、債権者などが使用するもの	企業内部の参考物
監査実施時間	年一回	定期あるいは不定期

る今日の経済社会において、不断の自己研鑽による専門的知識の習得、高い倫理観と独立性の保持により、監査と会計の専門家としての社会的使命と職責を果たすべきであると基本的に位置づけられる<sup>11</sup>。

## 1 中国公認会計士監査の進化と発展

### (1) 中国公認会計士監査の形成

中国の公認会計士監査は、ヨーロッパより遅く始まり、歴史が短い。

辛亥革命（1911年）後、中国の民族資本主義の芽生えに伴って、旧中国公認会計士監査が始まった。中華民国の初期には、その時の一団愛国会計学者は、外国公認会計士が国内の監査業務を引き受けたことにかんがみて、中国の公認会計士の業務を積極的におしすすめた。

1918年6月に、謝霖は、北洋政府財政部と農商部に登録会計士制度の設立を提案し、同年9月に、農商部は、謝霖の起草による会計士具体章程である「会計士暫行章程」を認め、9月7日、謝霖に第1号登録会計士証明書を授与した。その後、北京で謝霖が中国における初の会計士事務所—正則会計士事務所—を開設した。北洋政府期間、中

国の公認会計士はゼロから発展した。1918年から1921年までの登録会計士は13人であったが、1922年から1924年には101人になり、1947年には、中国国内で、2,619人の公認会計士が登録された<sup>12</sup>。1925年上海で、その後、天津、武漢、広東、浙江、南京、山東などで、会計士事務所が設立された。このうち、正則会計士事務所と潘序倫の立信会計士事務所、奚玉書の公信会計士事務所、徐永祚の徐永祚会計士事務所とが、中華民国で四大会計士事務所と称された。

「会計士暫行章程」は、中国で公表された最初の会計士法規で11条から出来ていた。会計士資格、登録手続き、執業範囲と報酬、執業規律および処分など、会計士制度を規範した。その後、1923年5月3日、改正章程が公表された。

会計士事務所の発展に伴って、1925年上海で公認会計士協会が設立され、1933年に全国会計士協会が設立された。

しかし、中華民国では、公認会計士業務は制限された。公認会計士は、上海、広州、天津などの大都市に集まり、業務は企業のための会計制度の設計、納税申告代理、会計人材の育成と他の会計諮問などであった。

中華人民共和国の設立初期には、公認会計士監査は経済を回復するために大きな役割を持った。1951年、中央人民政府政務院財政経済委員会は、「中央人民政府政務院財政経済委員会公文書〔(51)財経私人字第29号〕」で、公認会計士の資格、執業範囲、執業要求、報酬および職業責任問題について、原則的な規定を作った。しかし、旧ソ連の高度集中的な計画経済を受け、公認会計士制度は廃止された。

### (2) 中国公認会計士監査の再開

1978年中国共産党の11回3中全会後、中国は“対外開放、対内搞活（国外に対しては開放、国内では経済活性化）”の政策を実行した。政府の進むべき方向の中心も、社会主義現代化建設に変わった。対外経済の開放という政策を採用してから、外国との経済活動が日に日に増えつつある。例えば、外国との合併企業、提携企業、僑資（華僑）企業、外資企業などが設立されている。国際法により、それらの企業は国家に認められた公認会計士による帳簿監査、資格検査などを受けることが必要である。と同時に、対内経済の発展につれて、様々な経済組織の水平の経済関係が絶えず展開されている。ある連合企業は、違う地域や業種で経営を行い、結果として経済の権利、資金、利益配当、納税など一体的な経済関係を持つ。経済の紛争を裁判所に訴える場合でも、公認会計士という第三者による帳簿審査、検証が必要である。また、マクロ経済とミクロ経済の内容が特化することが大きくなれば、国家も帳簿審査、検証を公認会計士に委託して、管理を遂行する<sup>13</sup>。そして、市場経済の迅速的な発展に伴って、公認会計士制度の再開もすでに計画にのぼっていた。

1980年12月14日、財政部は「中華人民共和国中外合資経営企業所得税実施細則」を公表し、外資企業の財務報告書は、公認会計士による監査が必要であると規定した。これは、中国公認会計士監査の回復に対して法律的根拠を示したものである。1980年12月、財政部は「会計顧問所を設立に関する暫行規定」を公表し、中国公認会計士監査が再開された。まず、1981年1月1日に上

海で上海会計士所を設立した。これは、中国初の財政部の許可を得て、公認会計士業務を請け負う会計士事務所である。各地で、次々に会計士事務所を設立された。中国公認会計士制度再開後、公認会計士の主な業務対象は、三資企業（合資、独资、合弁）である。この時期の涉外経済法規は、公認会計士業務内容を明確に規定した。1984年9月25日、財政部は「会計諮問機構を設立に関する問題の通知」を公表し、公認会計士が請け負うべき業務を明確にした。1985年1月実施された「中華人民共和国会計法」第20条は、“國務院財政部あるいは省、自治区、直轄市人民政府の財政部門が認証した公認会計士の組織する会計士事務所によって、国家関係規定に基づいた会計監査業務を受けることもできる。”とした。1986年7月3日、國務院は「中華人民共和国公認会計士条例」を公表し、同年の10月1日から実施された。1988年11月15日、財政部の指示に従う中国公認会計士協会が設立され、中国公認会計士業務の再建は完成した。1992年、鄧小平氏の南巡講話後、國務院は第192次総理事務会議を召集し、公認会計士業務の発展を速めることを研究し、公認会計士監査業務の発展に大きな期待をかけた。

### (3) 中国公認会計士監査の発展

1993年以後、中国社会主義市場経済体制の確立と改革開放の重なりあいによって、公認会計士監査は急速な発展を遂げ、規範化された。1993年10月31日、第8回全国人大常委員会は「中華人民共和国公認会計士法」を公表し、1994年1月1日から実施された。第1回「中国公認会計士独立監査準則」が公表され、1996年6月1日から実施された。1996年12月26日と1999年2月4日には、第2回と第3回の「中国公認会計士独立監査準則」が相次いで公表され、それぞれ1997年1月1日と1999年7月1日から実施された。これら以外の関連法規も公表され、実施された。これらの法律、法規の公表と実施は、中国公認会計士監査の法規化と規範化の証明である。

1995年6月19日には、元中国公認会計士協会と1993年11月に成立された公認会計士協会は合



併され、新たな公認会計士協会を設立した。これにより、中国公認会計士の統一的管理ができることの基礎を作った。1997年8月から、期間を2年とする公認会計士業界の徹底的整理・整備を全国的に展開し、中国公認会計士協会は「公認会計士法」および関連法規に基づいて、638カ所の会計士事務所と1,474カ所の許可を取らなかった支部などを取り消した<sup>14</sup>。同時に、違法業務の公認会計士を厳しく取り締まった。1999年5月、広東省では8名の公認会計士が資格を取り上げられた<sup>15</sup>。公認会計士業界の整理・整備により、公認会計士の質が高まった。中国の全土では、マスコミが再び経営者、監査人の誠実・信用を求め、すなわち人間の「誠信 (Integrity)」を求めた。

市場経済を導入することとWTOに加入するため、1998年に、監査法人の構造改革が行われ、監査法人が政府から独立した。1999年に、会計士事務所体制改革が完成したため、会計事務所の上級管理部門から分離、独立させ、法人化し、責任を明確化させつつあるが、まだ不完全であった。2000年、体制改革後の会計士事務所は4805所があった<sup>16</sup>。2007年12月31日まで、中国には6,990カ所の会計士事務所があり、77,000人の公認会計士が認可された<sup>17</sup>。

中国公認会計士協会は、国際的發展のため、中国公認会計士協会は亜太会計士連合会に加入した。1997年4月には、亜太会計士連合会第48次理事会で理事に当選した。1997年5月8日、中国公認会計士協会は国際会計士連合会 (IFAC) の会員になった。国際会計士連合会の規約にもどづき、中国公認会計士協会は国際会計準則委員会の会員になった。

さらに、WTOに加入することにより、中国の経済は世界経済との交流がますます広範になった。これは、公認会計士の監査技術、監査方法と監査理念などに対して新たな要求であった。中国財政部は、中国監査体系を完全なものにするため、2006年2月15日に「中国公認会計士執業準則」を公表し、2007年1月1日から実施した。同時に、「中国公認会計士独立監査準則」は廃止された。

## 2 中国公認会計士管理

### (1) 公認会計士試験と登録

中国の公認会計士の資格は、試験あるいは審査によって取得できる。

1991年、中国は第1回の公認会計士試験を実施し、1993年から毎年1回の試験を行った。1995年から、試験科目は1991年からの四科目(会計、審計(監査)、財務成本管理、経済法)から五科目(会計、審計(監査)、財務成本管理、経済法、税法)になって、さらに、2009年中国公認会計士協会は、「公認会計士試験制度改革方案」を公表した。2009年から、公認会計士試験は、第1段階の6科目の専門試験と第2段階の総合段階試験の“6+1”モデルで実行している。第1段階の専門試験の内容は、会計、審計(監査)、財務成本管理、経済法、税法、公司戦略とリスク管理(新增科目)である。これまでの5科目による試験のときよりも、第1段階の試験段階は、基本理論と基本応用技術が重視され、受験生は会社の相関知識も問われる。第2段階試験は、第1段階の合格者に対する総合的な実務に関する試験であり、受験生は専門知識と法律知識が合理、有効的に運用できるか、職業道徳、価値観と態度が維持できるかが問われる。専門試験の科目ごとの合格資格は5年間は有効であり、全部合格すれば、“公認会計士試験専門段階合格証明書”を取得できる。また、総合段階試験も合格すると受験生は、“公認会計士全科合格証明書”を取得できる。さらに、全科合格証を持つ受験生は5年以内に公認会計士協会の会員になれば、継続教育を受ければ、合格証は長期有効になる。

中国公認会計士試験は、1991年から17回の試験を行って、全科合格証を取得した人は累計14万人超である。1991年の申込み受験者数は10,375人、1998年は228,398人に増えた<sup>18</sup>。2008年には、申込み受験者は57.4万人に増え延べ、約121万科目の試験があった<sup>19</sup>。実際に、試験を受けた受験者は毎年ほぼ50%ぐらいである。

「中国公認会計士法」は、公認会計士の登録条件を定めている。全科合格者は、2年以上の監査

業務経験を積むことで、省、自治区、直轄市公認会計士協会へ申込み、登録できる。

表3は、2003年から2008年まで中国公認会計士試験実際の単科科目の受験者数、合格者数と合格率である。1993年から2002年の総合合格率は、50.02%、39.89%、13.24%、17.58%、26.24%、11.95%、17.51%、15.71%、8.60%、19.45%である。これを見ると、中国の公認会計士試験の難しさが分かる。

## (2) 公認会計士の業務範囲と対象

「中国注册会计师法」(以下、「中国公認会計士法」という)によると、公認会計士の業務は監査業務、

会計諮問、会計サービスなど。また、委託人からの委託業務、業務チェック、他の鑑定業務と関連サービス業務なども請け負っている。

### A 監査業務

#### (a) 企業財務諸表の監査と監査結果レポート

財務諸表の不正利用を制止と防止し、財務報告表の質を高めるのため、「中国公認会計士監査準則」に従って、企業年度財務報告表を監査する。

上場株式会社だけではなく、国有企業と他の企業も公認会計士監査が必要である。1998年10月、財政部は、国务院機構改革の要求に基づいて、財

表3：2003年～2008年公認会計士試験各科目受験データ

公認会計士試験各科目受験者数、合格者数、合格率統計								
年度		会 計	審 計	財務管理	経済法	税 法	総 合 合格率	五科目 合計人数
2003	受験者数	194,327	77,729	109,349	130,589	155,252	—	667,246
	合格者数	17,816	5,812	11,324	16,739	18,653	—	—
	合格率	9.17	7.48	10.36	12.82	12.01	10.37	—
2004	受験者数	161,260	69,392	87,423	116,562	128,499	—	563,135
	合格者数	16,642	6,967	11,024	14,780	14,983	—	—
	合格率	10.32	10.04	12.61	12.68	11.66	11.46	—
2005	受験者数	150,784	67,447	81,135	117,273	118,186	—	534,826
	合格者数	16,918	7,372	11,294	14,624	21,498	—	—
	合格率	11.22	10.93	13.92	12.47	18.19	13.35	—
2006	受験者数	143,784	71,067	79,021	113,775	104,735	—	512,381
	合格者数	18,505	9,395	11,458	18,989	18,161	—	—
	合格率	12.87	13.22	14.5	16.69	17.34	14.92	—
2007	受験者数	130,632	57,943	73,145	120,749	101,525	—	483,994
	合格者数	16,538	8,083	13,466	20,636	11,249	—	—
	合格率	12.66	13.95	18.41	17.09	11.08	14.64	—
2008	受験者数	132,197	61,627	108,113	111,424	70,642	—	484,002
	合格者数	14,502	9,281	16,498	20,034	9,579	—	—
	合格率	10.97	15.06	15.26	17.98	13.56	14.57	—

データは中国会計視野網、中華会計網校からの数値を基準として作成した。

政職能の転換と公認会計士が企業財務会計の中で監督の役割を果たすことができるように、「国有企業年度会計報告書の公認会計士監査の暫定方法」を公表した。この規定によって、国有企業は企業の年度財務報告表が個別特殊な業種（企業）を除き、財政審査の代わりに、公認会計士監査が実施された。2000年に、国务院は「企業財務会計報告条例」を公表し、2001年1月1日から実施した。この条例により、国有企業、国有控股あるいは主導地位のある企業は、少なくとも年一回本企業の従業員代表大会に財務報告表を公表し、かつ公認会計士監査の状況を重点的に説明することとなった。

「会社法」に基づいて、会社は公認会計士監査を受けなければならない。第55条は、「監事会、監事会を設けていない会社の監事が会社の経営状況に対する異常を発見した場合は、調査することが出来る。必要な場合は、会計士事務所などを招聘して協力させることができ、その費用は会社が負担する」、第63条は「一人有限責任会社は、毎会計年度終了時に、会計報告を作成し、かつ会計士事務所の監査を受けなければならない」、第165条は「会社は毎会計年度終了時に、財務会計報告を作成し、かつ法により会計士事務所の監査を受けなければならない」と規定した。

社会主義市場経済体制の確立と発展につれて、政府は企業との直接管理が間接管理へ転換し、財務報告表の使用者も増えるため、この財務報告表の合法性、公正性の確保は、公認会計士監査の目標となった。

#### (b) 企業資本検証

中国は、登録資本実収制度を実行することとなった。「会社法」第29条は「社員が出資を済ませた後、法により設立された出資検査機関で出資検査をおこない、証明書を発行してもらわなければならない」、第90条は「発行する株式の払込金全額払込まれた後、法により設立された出資検査機関の出資検査を受け、かつ証明を出してもらわなければならない」と規定し、会社および企業は、登録資本を変更する場合にも、出資検査を受

け、かつ証明を提出してもらわなければならない。したがって、出資検査業務は公認会計士業務の重要な部分である。

#### (c) 企業の合併、分立、清算業務

企業は、合併、分立或は解散清算時に、合併財務報告表、分立財務報告表と清算財務報告表を作成しなければならない。かつこれらの財務報告表は、公認会計士監査を受けることが要求された。

#### (d) 法律、法規などに従他の監査業務

公認会計士は、国家の法律と行政法規に基づいて規定により、以下の特殊な目的を持つ業務を監査することがある。(1) 特殊な編制によって編制された財務報告表、(2) 財務報告表の構成部分であるの財務報告表特定項目、特定口座或は特定口座の特定内容、(3) 契約遵奉状況、(4) 簡単財務報告表など。公認会計士に対してこれらの業務の処理は、専門的な知識と運用手段を持っている。

### B チェック業務

歴史的財務情報の鑑定は、監査以外によりチェックすることもある。中国には、公認会計士は「中国公認会計士審閱準則第2101号—財務報告表審閱」に基づいてチェック業務をする。

### C 他の鑑定業務

現在、監査業務とチェック業務以外、公認会計士は他の鑑定業務も行う。例えば、予測財務情報の審査、ネットワーク認証とシステム鑑定などは、鑑定を受け、信頼度を引き上げできる。また、中国には、企業内部控制監査も公認会計士の鑑定業務のひとつである。

### D 関連サービス業務

関連サービス業務は、財務情報に対して実行してプログラムを相談して決めることを含むことにサービス、税務のサービス、コンサルティングと会計のサービスなどである。

現在、中国では公認会計士業務は行政管理部門との干渉で、15種類の分野に分かれている。しかも、公認会計士は、業務を行うためにいろんな資格を取らなければならない。この資格は、執業

の特別の許可である。表4は、現在の中国の公認会計士監査業務状況である。この表を見ると、中国の現在の公認会計士業務市場は、大変混乱している。これも、中国現在の公認会計士の独立監査に影響を与える原因のひとつになる。

### (3) 会計士事務所の組織形式

中国の会計士事務所は、法によって公認会計士が共同で設立することができる。共同で設立した会計士事務所の債務は、共同運営者の出資の比率

或は合意の内容によって、各自の財産で債務の責任を負う。共同運営者は、会計士事務所の債務に対する連帯責任を持っている。また、会計士事務所は一定の条件により、有限責任を負う法人となる。有限責任を負う会計士事務所は、その債務の責任に対して全部の資産を負う。

現在、中国の会計士事務所は、主に独資、普通合伙、有限責任、有限責任合伙など4つの組織形式がある。

表4 中国の公認会計士監査業務行政分類状況

	資格名或は専項業務	主管部門	法律及び管理方法	試験
1	公認会計士	財政部	「公認会計士法」	ある
2	公認会計士証券先物関連業務資格業務	財政部 証監会	「公認会計士執行証券先物関連業務許可証管理的暫行規定」	ある
3	注冊資産評価師	財政部 人事部	「注冊資産評価師執業資格制度暫行規定」、「注冊資産評価師執業資格試験実施方法」	ある
4	注冊税務師	国税局	「税務代理試行方法」、「注冊税務師執業資格試験実施方法」	ある
5	外資投資企業外貨年検	外貨管理部門 外経貿部門		ある
6	国有企業専項審計	財政部 労働部	「従事国有企業破産財産評価財産評価機構の認定に関する補充規定」	ない
7	金融類脱鉤企業資本検査資格	財政部	「金融類脱鉤企業資本検査に関する通知」	ない
8	郷鎮企業資産評価	農業部	「真剣に『郷鎮企業の資産評価の管理方法』」関連問題の説明に関する通知	ない
9	国有企業審計資格	審計署		ない
10	離任審計	審計署		ない
11	涉外企業審計	外貨管理局		ない
12	上場会社証券業務資産評価資格	元国資局 証監会		ない
13	金融機構の資産、運営資金の検証と外債年検資格	人民銀行		ない
14	企業の給与の内外収入審計資格	労働部		ない
15	破産企業財産審計資格	審計部門		ない

張 蔚文「中国公認会計士監査難点問題研究」より

- 注：
1. 表中の“審計”は監査である。
  2. “評価”は評価である。

中国公認会計士協会は、国際通用性を参考に、中国の会計士事務所の総合評価に対して、100番目までのランキングを作った。この内、普華永道中天会計士事務所、安永華明会計士事務所、德勤華永会計士事務所、畢馬威華振会計士事務所、中瑞岳華会計士事務所は、それぞれ総収入と会計士人数などの総合評価で、上位5つである。

#### (4) 公認会計士協会

中国公認会計士協会(The Chinese Institute of Certified Public Accountants, CICPA)は、1988年11月25日に設立された。1995年6月19日には、元中国公認会計士協会と1993年11月に成立された公認会計士協会は合併され、新たな公認会計士協会が成立し、中国公認会計士の統一的管理ができる基礎を定めている。1998年に、監査法人の構造改革が行われ、監査法人が政府から独立した。1999年に、会計士事務所体制改革が完成した。

中国公認会計士協会の職責は、(1) 当会の会員を審査、管理すること、地方公認会計士協会の公認会計士の登録を指導すること。(2) 公認会計士執業準則、規則を立案し、実施状況を監督、検査すること。(3) 公認会計士の任職資格、公認会計士と会計士事務所の執業状況に対する年度検査を整えること。(4) 職業自律管理規範の制定と職業自律管理規範を違反する行動を懲戒すること。(5) 公認会計士資格試験を組織する。(6) 会員の育成訓練を組織し、推進すること。(7) 業務交流を組織し、理論研究を展開し、技術サポートを提供すること。(8) 公認会計士職業の宣伝すること。(9) 職業内外の関係の調和、会員の法による執業のサポートと会員の合法の権益の守ること。(10) 国際活動の展開すること。(11) 地方公認会計士協会の仕事を指導すること。(12) 法律、行政法規規定と国家組織から委託する或は権限を受ける他の仕事を処理すること。である。

中国公認会計士協会の権力機構と執行機構は、全国会員代表大会と秘書課である。全国会員代表大会は、理事会の成員を推薦する。中国の公認会計士協会の理事会には、会長一人、副会長若干人、常務理事若干人がいる。秘書課は秘書長一人、副

秘書若干人がいる。

各省、自治区、直轄市に設立された公認会計士協会は公認会計士の地方組織であり、中国公認会計士協会の監督と指導を受ける。

## 四 中国公認会計士執業準則

### 1 中国公認会計士執業準則制定過程

執業準則は、公認会計士が業務を遂行する時の権威的な標準である。中国公認会計士執業準則は、次の三段階からなる。

#### (1) 準備段階(1980年～1993年)

中国公認会計士協会が設立した後、公認会計士の執業規則の設定は重視された。1991年から1993年まで、相次いで「公認会計士検査検証会計報告表規則(試行)」など7つの執業準則が公表された。これは、今後中国公認会計士業界の正規化、法制化と専門化にプラスの役割となった。

#### (2) 制定段階(1994年～2003年)

1993年10月31日、第8回全国人民代表大会常務委員会第4次会議は、「公認会計士法」を採択し、中国公認会計士協会が法律に基づいて執業準則、規則を制定し、國務院の許可を得た後、実行すると規定した。1994年5月から2003年まで、公認会計士協会は、独立準則を起草するため、6回に分けて独立準則を公表し、1個の準則序言、1個の基本準則、28個の具体準則と10個の実務公告及び5個の執業規範指南と、3個の相関準則(職業道德基本準則、公認会計士監査の質をコントロールする基準と公認会計士後続教育準則)を含めて、全部48個の項目があった。図表1は、この48項目の中国公認会計士独立監査体系である。

また、この段階での中国公認会計士監査規範体系は、(1) 独立監査準則、(2) 公認会計士職業道德準則、(3) 公認会計士監査の質をコントロールする基準、(4) 公認会計士後続教育準則、以上の4つの部分から成り立っていると考えられる。この内、独立監査準則は3つの段階より構成される。図表2は、この3段階を表わしている。

### 第一段階：独立監査基本準則

独立監査準則の総則であり、公認会計士の専門に対して能力と執業の行為の基本的な規範であり、公認会計士が独立監査業務を執行する時の指導思想と根拠である。

### 第二段階：独立監査具体準則及び独立監査実務報告書

独立監査具体準則は独立監査基本準則により制定されていた。これは、公認会計士が一般監査を行って、監査報告書を発行するの具体的な規範である。独立監査実務報告書は、個別特殊業務、特殊目的、特殊性質がある監査業務に対する具体規

範である。

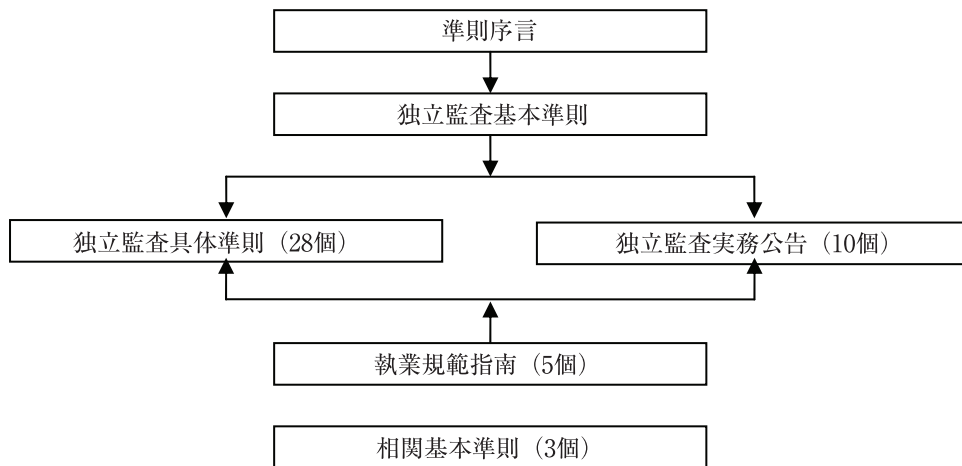
### 第三段階：職業規範指南

第一段階と第二段階に制定されている。独立監査具体準則と実務報告へ指導意見を提供する。

### (3) 国際化段階（2004年～現在）

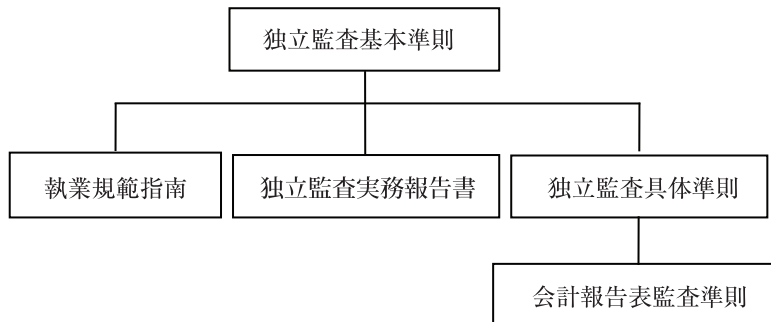
監査準則体系の設定に伴って、制定任務は準則体系の完全と質を上げるために、2004年以降、新たな準則を制定するとともに、監査環境の変化と国際監査準則の発展に基づいて、公表した準則も訂正した。

銀広夏事件後、独立監査準則に対する適用性と欠陥について議論が続いた。2002年に起きた、



「中国公認会計士執業準則釈疑」p5

図表1 独立監査準則体系枠組み



図表2 中国独立監査準則体系

東方電子事件は、再度独立監査が話題になった。独立監査準則は比較的完全ではあるけれども、証券市場には不正事件が相次いで起きた。独立監査準則の改正が必要だと思われた。

中国には、社会主義思想の指導の下に、市場経済は国際経済とは違うところがあるため、中国公認会計士協会は、中国の社会システムに適用できるように、国際監査準則に近いものを作った。2004年から、新たな監査準則「中国公認会計士執業準則」を2006年2月15日に公表され、計48の項目がある。この準則は2007年1月1日から実行し、「独立監査準則」は廃止された。

監査準則は、公認会計士監査の指導の依りどころであり、公認会計士監査の質を評価する根拠になる。商業銀行、非銀行金融機構、国有企業、上場企業など企業に触れている公認会計士監査も、監査準則を守る。公認会計士と会計士事務所にかかわる事件を処理するとき、警察、裁判所など部門も、監査準則が重要な法規根拠として存在する。

現行の中国公認会計士職業規範体系は(1)鑑定業務基本準則、(2)職業道德準則、(3)質をコントロールする基準、(4)公認会計士後続教育準則、以上の四つの部分から成り立っており、図表3のように表わすことができる。

中国公認会計士執業準則体系は、鑑定業務準則、関連サービス準則と会計士事務所質をコントロー

ルする準規である。そのうち、1個の鑑定業務基本準則、41個の監査準則、1個の閲覧審査準則、2個の他の鑑定業務準則、2個の関連サービス準則と1個の会計士事務所質をコントロールする基準を含めている。

この中国公認会計士執業準則体系という監査準則体系は、図表4のような表わすことができる。

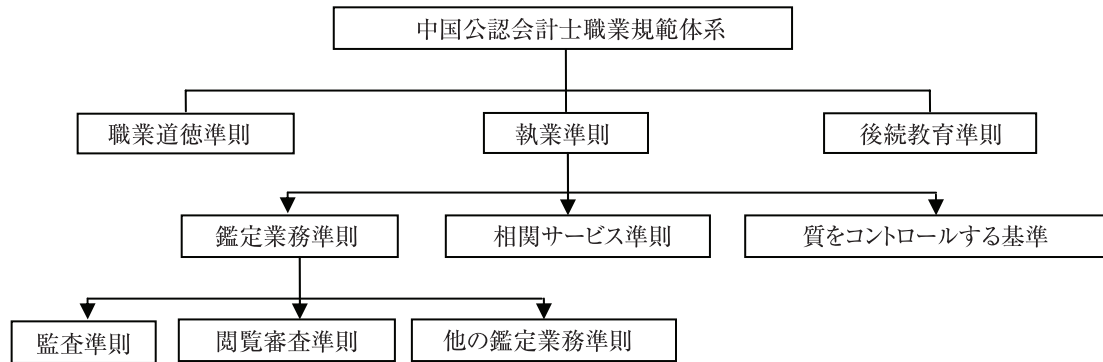
中国公認会計士執業準則体系のうち、中心は鑑定業務準則である。監査準則の具体内容によると、図表5のような中国公認会計士執業準則体系になる。

鑑定業務準則は、鑑定基本準則を設ける。鑑定対象により、中国公認会計士監査準則、中国公認会計士閲覧審査準則と中国公認会計士他の鑑定業務準則に分けている。そのうち、監査準則は中心になっている。

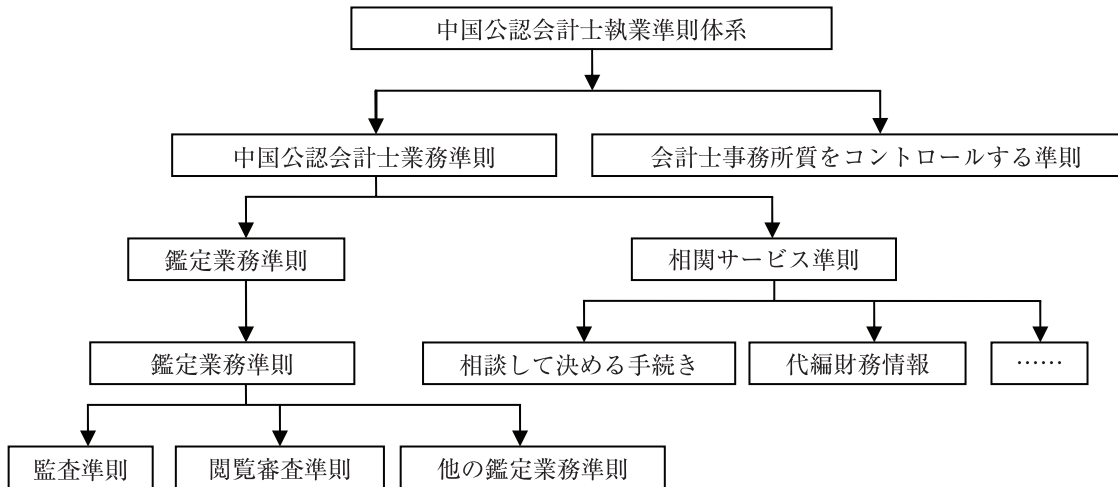
2 現行中国公認会計士執業準則体系の特徴

現行中国公認会計士執業準則体系は、具体的に以下の特徴が表されている。

(1) 現行公認会計士執業準則は、元公認会計士監査準則より、社会の公衆の利益を守る目的を目指して、公認会計士の職業の責任を強化し、実務の中で厳格になったプログラム、公認会計士に社会の公衆を保護する責任を適切に明確化している。

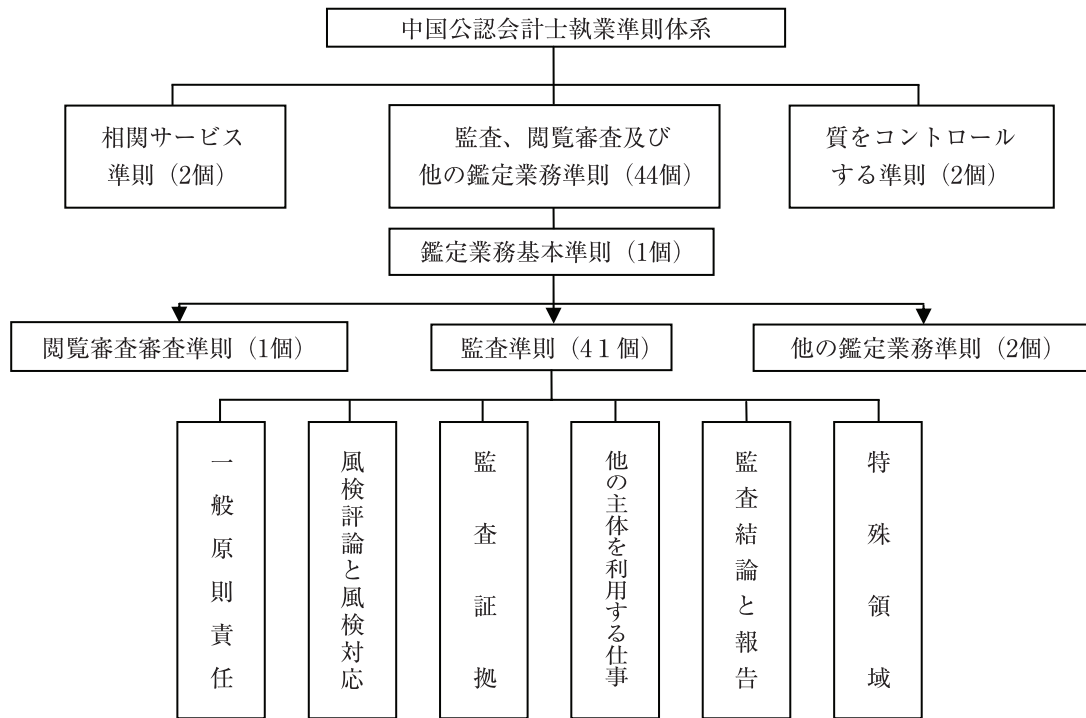


図表3 中国公認会計士職業規範体系



図表4 中国公認会計士執業準則体系

「中国公認会計士執業準則釈疑」 p6



図表5 中国公認会計士執業準則体系枠組み

「中国公認会計士執業準則釈疑」 p2

(2) WTO への加入した後、国際経済国際監査慣行の受け入れ、国際監査慣行との調和も進んでいる。同時に、中国の特有な経済の環境に対応し

て、国際監査準則のすべての基本原則と核心のプログラムを十分に使用して、中国の監査準則と国際監査準則の内容を一致させている。国際監査準



則の覆っていない内容を補充し、それによって国際的に通用する監査法と相つながつて、また中国の特色を維持することができる。例えば、「験資」は、中国には特有なものである。IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board: 国際監査保証基準審議会) 監査体系また他の国の監査体系にもないものである。験資は、中国の企業が設立するときの一つの法定手続きであり、中国の市場経済の実情とマッチしている。

(3) 現在の中国公認会計士業務の多元化の発展の実際の状況と国際調和の適応するため、公認会計士の職業活動をもっと良い規格にするため、中国公認会計士執業準則は、準則の骨組み、準則の名称と準則の規格など多くの改革を行ってきた。例えば、公認会計士執業準則の体系の中で、準則の通し番号は4桁の数で構成する。千の桁の数は、異なっている分類の準則を代表して、百の桁の数は、ある分類の準則の中の大きい種類を代表して、10の桁の数は、大きい種類の中の小さい種類を代表して、1の桁の数は小さい種類の中の順番を代表している。

(4) 監査リスク(風険)準則は、監査準則体系の核心的内容として、「中国公認会計士監査準則第1101号」、「中国公認会計士監査準則第1211号」、「中国公認会計士監査準則第1231号」、「中国公認会計士監査準則第1301号」など4項目がある。新型の業界あるいは新型の業務と高リスク事項に対して、対応できる準則も補充される。

(5) 質のコントロールは、会計士事務所の核心的任務である。質をコントロールする準則の制定は、会計士事務所が各業務の準則を守っていることと、執業の品質の保障することに重要な指導を提供できる。

(6) 中国の公認会計士は、管理者とまだ良好な相互の依存の関係を形成していない。このために、執業準則は管理者あるいは管理の階との疎通には専門の準則がある。しかも公認会計士に会計と監査の専門知識を備えるだけではない、必ず監査された企業の業界の状況に理解して、関連している監視・管理の法律法規、経営のリスクなどの知識

も求めている。

(7) 中国公認会計士執業準則指南は、執業準則準則の細分化、深化と具体化であり、公認会計士が準則の正確な理解と運用に指導意見を提供する。公認会計士執業準則と、完成な公認会計士執業準則体系を構成する。

## 五 結 論

監査の発展を歴史から検証して見ると、経済責任の変化と発展に従って、監査は、政府監査から内部監査へ、更に民間監査(公認会計士監査)へと発展した。中国では、国内の経済に従って計画経済から市場経済への発展により、監査も次第に変化した。このような変化の最大の体現は、政府監査の範囲が縮小されたことである。具体的には、国有企業の監査をすべて民間の会計事務所に頼んでいることである。このような変化は、世界的な傾向であった。たとえば、米国の監査本署はThe General Accounting OfficeをThe Government Accountability Officeに改名したことである。これも政府監査は、連邦の各部門と各部門の公共の支払いの事項に限るとしたのである。中国もいずれ、政府監査の監査範囲は、米国なみに除々に事項が限定されるであろうと思う。

今、私は、中国の新旧両方の監査基準の基準と具体的な手続きなどの検討を続けている。

比較があつて、やつと進化がある。比較を過ぎると、やつと発見ができ、ようやく未来の発展目標を明確にすることができる。中国の新しい監査準則体系は、旧監査準則により、いくつかの段階の進展変化する発展を経てきた。1990年代に作られた独立準則は、重点的に会計報告書の重大な間違いに注意を払った。現在の48項目の新しい準則は、適用範囲が広く、欧米のいくつかの監査の経験を吸収し、リスクに注意を払うことにより国際調和を実現したが、国際調和の足どりがここで停止することはなく、さらに新しい前進が引き続くと思う。また、内部監査は、公認会計士監査において重要性が増した。これは、現行の監査

準則の中で具体化された。内部監査の機能、作用、内容と範囲、技術と方法の変革に従って、公認会計士監査の中で、徐々に効果を果たすことができると思う。

中国の公認会計士監査は、新しく発展する時代に入っている。今まで、私達はその発展と変化を目の当たりに見てきた。未来の発展に向け、私達は、その発展変化の過程を注視する必要がある。

### 引用文献

- 1) 「周礼・天官・宰夫」(「周礼」:儒家が重視する経書、十三経の一つである。天官・宰夫:官職の名称。)
- 2) 石人瑾・根本光明 「中国及び日本の会計監査制度」中央大学出版社 37 ページ
- 3) 石人瑾・根本光明 38 ページ
- 4) 石人瑾・根本光明 39 ページ
- 5) 石人瑾・根本光明 40 ページ
- 6) 石人瑾・根本光明 47 ページ
- 7) 石人瑾・根本光明 47 ページ
- 8) 柳レン・趙群飛 「中国会計検査の現状と発展趨勢」会計検査研究 No.26 (2002.9) 245 ページ
- 9) 吉田寛・于玉林 「日中会計モデルの比較研究—市場経済の進化と会計パラダイムの転換—」税務経理協会 113 ページ
- 10) 石人瑾・根本光明 390 ページ
- 11) 金融審議会公認会計士制度部会報告 「公認会計士監査制度の充実・強化」2002年12月17日
- 12) 李金華 「中国審計史」第二巻 中国時代経済出版社 40 ページ
- 13) 石人瑾・根本光明 409 ページ
- 14) 中国公認会計士協会 「我国公認会計士事業の発展歴(一)」中国公認会計士 1993 (3) 10 ページ
- 15) 参照:「広東省複数の会計士及び事務所資格を除名された」広州日報, 1995-5-28 (A1)
- 16) 中国公認会計士協会より発表された統計数字
- 17) 中国公認会計士協会 「審計」 5 ページ
- 18) 張蔚文 「中国公認会計士監査難点問題研究」華南理工大学出版社 43 ページ
- 19) 北京公認会計士ホームページ  
<http://www.henicpa.org.cn>  
[http://www.bicpa.org/html/2009\\_03/7718.html](http://www.bicpa.org/html/2009_03/7718.html)