

【論 文】

中国の監査基準コンバージェンス戦略の成功要因

千代田 邦 夫

李 文 忠

I はじめに

2005年、中国財政部（財務省・金融庁に相当）と注册会计师協会（CICPA）は、国際会計基準・監査基準のコンバージェンス戦略を策定した。2005年12月8日、国際監査・保証基準審議会長 John Kellas と中国監査基準委員長王軍（Wangjun）との共同声明⁽¹⁾によって公式に国際監査・保証基準との同等性が認められた。

2006年2月15日、中国財政部は38の会計基準と48の監査基準（2007年1月1日実施、以下「2007年監査基準」と称す）を公表した。これにより、中国政府は中国の会計・監査基準と国際会計・監査基準へのコンバージェンスが実現したと認識した。しかし、2006年10月24日に中国会計基準委員会とEU代表は、中国会計基準は（形式上）IFRSとの同等性を認めるが、基準実施の実績がないため、当面、延期することに合意した。

2008年12月12日、欧州委員会（EC）は2009年から2011年末までを経過期間とし、中国企業のEU市場において中国会計基準によって作成した財務報告書を認めた。

2008年11月、主要20カ国・地域（G20）首脳会議がワシントンで行われたことの結果を受けて、国際監査・保証基準審議会（IAASB）は、国際監査基準クラリティ・プロジェクトを開始、2009年2月27日にクラリティ・プロジェクトを完成させた。中国政府はこれに全面協力の姿勢を示し、2010年10月31日、中国監査基準委員会は、クラリティ・プロジェクトに沿った監査基準を策定、中国政府財政部はこれを公表した（2012年1月1日実施、以下「2012監査基準」と称す）。

本稿では、国際監査基準クラリティ・プロジェクト以降、中国「2012監査基準」の改定プロセス、とりわけ改定後の中国政府が政治外交を通して、国際的に承認を求める動向、2012年監査基準の特徴及び今後の課題を中心に考察しながら、政府が主導する中国監査基準コンバージェンス戦略の成功要因を分析したい。

II クラリティ以降の中国監査基準の改定

1. 基準改定のプロセス

CICPA は、クラリティ以降の監査基準の改定に当たって、基準制定と同じように公認会計士法35条を根拠としている。すなわち、基準の制定主体である CICPA が監査基準委員会を招

集し公開草案を策定する。続いて公開草案を CICPA ホームページサイト、通達等のメディアを通して公開し、関連省庁、各地域公認会計士協会、証券会社、金融機関、研究機関、大学、会計事務所（監査法人）、会計実務家等から広く意見を聴取する。その後、監査基準委員会は、聴取した意見に対して議論し、必要に応じて数回の公開草案により制定プロセスを繰り返して、最終的に決定案を財政部に送付し財政部の審議により公表する（李 [2005] pp.148-151）。

また、監査基準委員会規定によると、監査委員会は31名の委員により構成される。そのうち、政府省庁関連11名、公認会計士10名、CICPA 事務局 1 名、証券業界 1 名、会計監査学者 6 名、法学専門家 1 名である。審議事項は委員定数の 3 分の 2 以上の委員が会議に出席し、半数以上の賛成を得て承認される（CICPA [2008]）。

国際監査基準クラリティ・プロジェクト完成直後、中国は自国監査基準コンバージェンスを実施していた。今回の改定は、2 回の公開草案によって幅広く意見を聴取した結果である。第 1 回公開草案は2009年12月11日、12月30日、2010年1月15日、2010年2月13日に38の基準の草案が公表された。その後、地方協会、会計事務所、監査準則委員会及び香港会計士協会等から意見（CICPA）[2010] を聴取し、2010年8月に第 2 回公開草案を公表し、書面による意見徴収（9月20日まで）を経て2010年10月31日の中国監査基準委員会で承認され、財政部が公表した。表 1 で示すように、今回、38の基準が改定された。

2. 基準改定の原則

中国は、この戦略を実行する原則として、これまで提唱したコンバージェンス 4 原則、すなわち、①コンバージェンスは進化であり方向である、②コンバージェンスは完全同一ではない、③コンバージェンスは一つの過程である、④コンバージェンスは相互の協調である、に基づいて自国監査基準を国際監査基準にコンバージェンスをする際、独自の監査環境（社会、歴史、文化、慣習などの特徴）を主張しながら、自国の監査基準を制定し2007年基準を完成させることによって、最初のコンバージェンス戦略目標を達成したのである（李 [2009]）。

IFAC の報告「国際監査基準実施状況」⁽²⁾ によると、国際監査基準コンバージェンスまたはアドプションに当たって、世界各国の対応は次の 4 つに分類される。

第 1 分類は、自国の法律・法規の要求（11カ国、地域）（Required by Law Regulation）。自国の法律または法規が ISAs の適用を明記する国。例えばルーマニアなど。

第 2 分類は、ISAs を採用する国（32カ国、地域）（ISA are Adopted）。例えば、イギリス、カナダ、南アフリカなど。

第 3 分類は、自国基準は ISAs と同等（28カ国、地域）（National Standards are ISAs）。自国監査基準は国際監査基準を採用するが、IAASB の基準（政策）と調整する国。例えば中国、香港、オーストラリア、フランス、ドイツなど。

第 4 分類は、現在の状況では評価ができない国（55カ国、地域）（Others）。アメリカ、イタリア、日本、スペインなど。

表 1 クラリティ・プロジェクトの実施における中国監査基準と国際監査基準の対照表

中国監査基準 CASS	国際監査基準 (ISAs)
第1101号 - 注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求	ISA 200 独立監査人の全般的目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施
第1111号 - 就审计业务约定条款达成一致意见	ISA 210 監査業務の契約条項に関する合意
第1121号 - 对财务报表审计实施的质量控制	ISA 220 財務諸表監査の品質管理
第1131号 - 审计工作底稿	ISA 230 監査調書
第1141号 - 财务报表审计中对舞弊的相关的责任	ISA 240 財務諸表監査における不正を検討する監査人の責任
第1142号 - 财务报表审计中对法律法规的考虑	ISA 250 財務諸表監査における法令及び規制の考慮
第1151号 - 与治理层的沟通	ISA 260 統治責任者とのコミュニケーション
第1152号 - 向治理层和管理层通报内部控制的缺陷	ISA 265 統治責任者及び経営者への内部統制の不備に関する伝達
第1201号 - 计划审计工作	ISA 300 財務諸表監査の計画
第1211号 - 通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险	ISA 315 事業体とその環境の理解及び重要な虚偽表示リスクの識別と評価
第1221号 - 计划和执行审计工作时的重要性	ISA 320 監査の計画と実施における重要性
第1231号 - 针对评估的重大错报风险采取的应对措施	ISA 330 評価されたリスクへの監査人の対応
第1241号 - 对被审计单位使用服务机构的考虑	ISA 402 サービス提供組織を用いる組織体に関連する監査の考慮事項
第1251号 - 评价审计过程中识别出的错报	ISA 450 監査中に識別した虚偽の表示の評価
第1301号 - 审计证据	ISA 500 監査証拠
第1311号 - 对存货等特定项目获取审计证据的具体考虑	ISA 501 監査証拠 – 特定項目に対する追加的考慮事項
第1312号 - 函证	ISA 505 外部確認
第1313号 - 分析程序	ISA 520 分析的手続
第1314号 - 审计抽样	ISA 530 監査サンプリング
第1321号 - 审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露	ISA 540 公正価値に関するものを含む、会計上の見積りと関連開示の監査
第1323号 - 关联方	ISA 550 関連当事者
第1324号 - 持续经营	ISA 570 継続企業
第1331号 - 首次审计业务涉及的期初余额	ISA 510 初年度監査業務 – 期首残高
第1332号 - 期后事项	ISA 560 後発事象
第1341号 - 书面声明	ISA 580 経営者確認書

中国監査基準 CASs	国際監査基準 (ISAs)
第1401号 - 対集団財務報表审计的特殊考虑	ISA 600 特別な考慮事項 - グループ財務諸表の監査 (構成要素の監査人の業務を含む)
第1411号 - 利用内部审计人员的工作	ISA 610 内部監査人の業務の利用
第1421号 - 利用专家的工作	ISA 620 監査人の専門家の業務の利用
第1501号 - 対財務報表形成审计意见和出具审计报告	ISA 700 財務諸表に対する監査意見の形成と報告
第1502号 - 在审计报告中发表非标准审计报告	ISA 705 限定意見等に関する監査報告書
第1503号 - 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段	ISA 706 強調区分等のある監査報告書
第1511号 - 比较信息: 对应数据和比较财务报表	ISA 710 比較情報 - 対応数値と比較財務諸表
第1521号 - 注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任	ISA 720 監査済財務諸表を含む書類におけるその他の情報に関する監査人の責任
第1601号 - 对按照特殊目的框架编制的财务报表审计的特殊考虑	ISA 800 特別な考慮事項 - 特別目的の枠組みに準拠して作成された財務諸表の監査
第1603号 - 对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑	ISA 805 特別な考慮事項 - 個別財務諸表及び財務諸表の個々の構成要素、勘定又は項目の監査
第1604号 - 对简要财务报表出具报告的业务	ISA 810 要約財務諸表に関する報告業務
第5101号 - 会计师事务所对执行财务报表审计和审阅, 其他鉴证和相关业务实施的质量控制	ISQC 1 財務情報の監査とレビュー, その他の保証業務及び関連サービス業務を実施する事務所の品質管理
	国際監査基準 (ISAs) が含ましきれない中国の補助基準
第1153号 - 前任注册会计师和前任注册会计师的沟通	n/a 前任会計士と後任会計士のコミュニケーション
第1602号 - 验资	n/a 資本払込監査

(出所: 中国公認会計士協会通達: 会協 [2010] 58号及び添付資料, 日本公認会計士協会・企業会計基準委員会共編 [2010], 内藤文雄・松本祥尚・林隆敏 [2010] 等により筆者が作成。

注: n/a は国際監査基準が包含していない基準を指す。)

中国は第3分類に属する。すなわち、できる限り IAASB の基準に合わせるが、そのままの採用ではなく、自国の基準制定原則及び法的な手続を通して独立した監査基準を制定する。

3. 2012監査基準の改定内容と特徴

「2012年中国監査基準」は、①総則、②定義、③目標、④要求事項、⑤附則（発行日）、⑥付記事項で構成されている。それに対して国際監査基準は、①序、②目的、③定義、④要求事項、⑤適用指針及びその他の付記事項であり、2012年中国監査基準と比べて多少順番は異なるが大きな違いはない。さらに、何よりもその内容が国際監査基準のように簡潔に明瞭化されている。

今回の改定について表1で示すように、CICPA は「2007年監査基準」のうち、CASs1152号「前任会計士と後任会計士のコミュニケーション」をCASs1153号に番号のみ書き換え、新CASs1152号に「統治責任者及び経営者への内部統制の不備に関する伝達」とし、さらにISAs402、450、706、805、810に合わせてCASs 第1241号、第1251号、第1503号、第1603号、第1604号を新設した。

内容としては、依然として自国の独自の基準を維持している。すなわち、第1602号（験資〔資本金監査〕）と第1153号（前任会計士と後任会計士とのコミュニケーション〔SAS 第84号〕）に相当）がそれである。

その他、主な改正点（CICPA [2010]）は次の通りである。

① 監査基準適用範囲の拡大

監査基準の適用範囲は、自国会計基準のほか、他国会計基準に基づく財務諸表と病院、学校、非営利組織などの会計主体が作成した財務諸表にも及ぶ。

② 比較財務諸表監査に関連する内容の増加

財務諸表フレームワークに準拠し、比較財務諸表に関連する内容を増やした。

③ 監査意見の表明

基準は証券諸法規と整合性を取り、公認会計士が財務諸表は会計基準に準拠しているか否か意見を表明することだけではなく、その表示は財務諸表フレームワークに準拠し、それが適正か否かについても意見を表明することを明記した。

④ 外部確認手続の要求事項の厳格化

中国における特有の経済環境に鑑み、基準は確認計画の策定と範囲を厳格に要求した。すなわち公認会計士は、確認計画の策定において重大な虚偽表示リスクとその他の監査手続により監査証拠の入手を考慮することを規定した。また、当座預金、銀行借入金、金融機構との取引と売掛金等に対する外部確認を実施することを厳格に要求した。

4. コンバージェンス戦略の成果と課題

前述したように「2012年監査基準」は、国内で10月末承認された。これまでと同じ戦略を持

しながら、国際政治及び外交の面において積極的にその国際的承認を求めた。2010年11月10日マレーシアの第18回世界会計士大会において、IAASBの理事長 Arnold Schilder 氏と中国財政副部長・監査基準審議会委員長王軍 (Wangjun) との共同声明によって、中国のコンバージェンスの完成が認められた⁽³⁾。その共同声明の全文は、図表2のとおりである。

図表2 中国監査基準委員会長と国際監査・保証基準審議会長の共同声明

中国監査基準委員会長と国際監査・保証基準審議会長の共同声明
(2010年11月10日)

中国監査基準委員会 (CASB) と国際監査・保証基準理事会 (IAASB) は、中国監査基準の国際的コンバージェンスについて会談を行った。中華人民共和国財政部副部長、中国監査基準委員会長の王軍先生が会議の発起人であり、国際会計士連盟 (IFAC) 会長 Ian Ball 先生と中国公認会計士協会 (CICPA) の事務総長の陳毓圭先生は会談を積極的に促した。国際監査・保証基準審議会の会長 Arnold Schilder 先生、副会長 Diana Hillier 女史、技術総監督 James Sylph 先生、及び中国公認会計士協会の副事務総長楊志国先生らが会議に参加した。

双方は、2005年12月に署名した共同声明が歴史的な一頁を刻むという意味を有することを確認した。この共同声明は、全世界で公認される高品質監査基準を策定するのは、経済グローバル化の発展に伴い必然的な要求であり、全世界において投資家の意思決定リスクを下げ、更に効率的な資源配分を実現するため、経済発展と金融安定を維持することに対して重要な役割を發揮することができるとの認識で一致した。国際的コンバージェンスは正確な方向であり、国際金融危機につれて監査基準の国際的コンバージェンスの重要性が明らかにされた。監査基準の国際的コンバージェンスを実現するのは国際監査・保証基準審議会と各国の基準制定機関の重要な戦略目標である。

世界最大の発展途上国として、中国は国際会計士連盟と国際監査・保証基準理事会が監査基準の国際的コンバージェンスの推進する努力を積極的に支持する。中国市場経済の発展段階に基づいて、経済グローバル化と基準の国際的コンバージェンス潮流に順応して、継続的に中国監査基準体系を整備して、国際監査基準との継続的かつ全面的なコンバージェンスを実現することは、中国の監査基準 (CSAs) を制定する基本原則である。

近年、国際監査・保証基準理事会はクラリティ・プロジェクトの実施に着手した。国際監査基準の明瞭性を高めるためである。このプロジェクトは新体裁ですべての国際監査基準 (ISAs) を改訂し、かつ一部の基準修正した。2009年2月27日に公共利益監視委員会 (PIOB) の批准によってクラリティ・プロジェクトが完了した。今後、世界の会計士はクラリティ後の36の国際監査基準及び一つの国際品質管理基準 (ISQC) を使用することが可能となる。新国際監査基準は明瞭性の向上、基準の品質を高めたことによって、中国監査基準委員会は国際監査・保証基準理事会のこの歴史的な成果に対して歓迎の意を示す。

継続的かつ全面的コンバージェンスの原則に基づいて、中国監査基準委員会は中国監査基準の改訂手続を完成し、クラリティ以降の国際監査基準と実質的なコンバージェンスを実現した。改訂後の中国監査基準は2010年11月に正式公布され、2012年1月1日からすべての会計事務所において実施される。国際監査・保証基準理事会は中国が国際的コンバージェンスの面において、膨大な努力を費やしたこととともに、重大な進展を高く賞賛する。このような努力と進展は中国政府と職業会計士界の超人的な意思決定能力と組織の行動力を示している。発展途上国及び経済モデル転換の国の

モデルを樹立している。国際的コンバージェンスの過程のなか、中国監査基準は、さらなる国際監査基準のもとで一般に認められる必要な基準を補充し、若干国際監査基準が包含しきれない基準を保留し、中国の特定環境と取引の需要を反映している。例えば、資本払込監査と前後任会計士のコミュニケーションに関連する基準がそれである。国際監査・保証基準理事会はこのような補充要求が必要かもしれないが、国際監査基準と背反しないので認めることができる。

今回の会議は円満な成功を得たが、中国監査基準委員会と国際監査・保証基準審議会は今後とも定期的な会談を継続的に行い、双方の交流と協力を強化する。

王軍
中国監査基準委員長

Arnold Schilder
国際監査・保証基準理事会

このように、中国政府は政治と外交戦略を持ちながら、とりわけ IFAC を支持し、EU 諸国と同調してコンバージェンス戦略を推進している。そして先進国の監査基準に遜色のない監査基準を制定し、多くの他の国に認められた。そして、中国は、IAASB においてこれまでにない影響力と発言権を増す地位を勝ち取ろうとしている。

しかしながら、中国にとって依然として課題が残る。国際監査基準は、従来上場企業や大企業を中心に基準を作られている。現在、中国では350万社の中小企業に対しても監査が実施されている（人民日報社 [2010]）。新監査基準を約90%以上の中小企業（中国統計局 [2009] p.487）に対して如何に適用するか、如何に実施するかについての課題は大きい。

中国は、現在、今回改正されていない監査基準第1621号（IAPS 第1005号）「小規模事業体の監査における特別考慮事項」と同実務指針を公表しているが、実務上多くの中小会計事務所は内部統制の欠陥が多いため監査リスクも高い。また、監査基準の要請するリスクアプローチに基づく監査手続を実施すると監査コストが高くなり、監査報酬との採算が合わないという現実的な問題も抱えている。これは、我々が現地会計事務所におけるヒアリング調査した際にも多く指摘されたことである。

Ⅲ 中国監査基準コンバージェンス戦略の成功要因

中国はこの30年あまり市場経済と自由貿易を推進しながら毎年平均10%の成長率を維持している。金融危機以降、主要20カ国・地域（G20）首脳会議が高品質の国際会計基準を要請したことを受けて、基準制定の途上国として、世界の最先端を走りこれまで多大な成果を得た。その成功の要因としては、以下が考えられるであろう。

1. 政府が主導する基準制定機関

上述したように、中国の会計基準及び監査基準の制定機関は、CICPA と財政部の二重体制（チェック）である。財政部長（大臣）、会計司（局）長、CICPA 会長、CICPA 事務局長などは官僚ポストの「横滑り」が大半である。そのメリットは権利の高度集中により、意思決定を

素早く行うことができる。一般には、財政部長は退任後はCICPA会長になる。つまり、政府が主導権を取り、民間と一体となって戦略を策定し推進している。そして、社会的資源を集中して人材（人）、教育施設（物）、予算（金）などのあらゆる面において高度集中を図っている。この仕組みによって、高品質の監査基準を設定することが可能となる。

2. エリートと強力的リーダーシップの存在

中国政府官僚の中に数多く会計リーダーが存在していることも、重要な要因である。上述した共同声明の中に見られた陳毓圭氏と楊志国氏等も該当する。

例えば財政副部長の王軍氏は、1958年11月生まれ、北京大学政府管理政治学院において政治理論博士課程を修了し、法学博士学位を取得した。1987年から1992年まで財政部において局長級幹部となり1993年から1994年CICPA副事務局長、1994年に財政部に戻り、2005年10月から現職の財政部副部長に就任している。財政部、中国公認会計士協会、北京・上海・アモイ国家会計学院等を主管する副部長である。王軍氏は長年、会計制度・基準制定等の国家会計戦略を策定する第一人者である。上記に述べた共同声明についても、2005年12月に中国会計・監査基準の国際コンバージェンスが実質的完了したことを世界に示した共同声明も、中国側では王軍氏が担当した。このように、王軍氏は財政部副部長と中国監査委員会会長などの要職にあり、会計政策、国際政治、外交等に精通するエリート集団のリーダーである。

3. 理念と原則そして長期戦略

上述したように、中国の戦略は、会計基準及び監査基準の国際的コンバージェンスを推進する際に、国内外に常に4つの原則を主張しながら、自国基準を出来る限りコンバージェンスをする一方、自国の独自基準も発展途上国の特殊性と必要性として主張している。

そして、世界的に中国の発言権と存在感を増強するため、CICPAは、2005年から2007年にかけて会計監査制度の発展に関する「三大戦略」を発案し、約6年間実行してきた。

「三大戦略」とは、会計事務所（監査法人）の合併・拡大戦略（海外進出戦略）、エリート会計士人材の育成戦略、会計基準及び監査基準のコンバージェンス戦略である（財政部[2009] p.12）。

4. 積極的な外交で国際的な承認を求める

前回の「2007年監査基準」の制定と今回の「2012年監査基準」の制定のプロセス及びその後の国際的な承認プロセスにおいて、中国は、常にIFAC、IAASB等との緊密な情報交換と連携関係を保持している。そして、中国政府は、必ずIFAC、IAASBの指導者達に呼びかけて協議し、最終的には「共同声明」という形で公表して国際的な承認を求め、その成果を認めてもらうという立場を堅持している。

5. 新基準の普及に必要な会計教育機関

2007年に公表された基準も、今回の新基準の普及も、財政部が直轄する北京、上海、アモイにおける3つ国家会計学院が大きく関与している。2008年のデータによると、2008年度では、北京国家会計学院は短期研修人数延べ17,981人で、各種研修コース183期を実施した。上海国家会計学院は短期研修人数延べ人数20,155人、各種研修コース477期を実施した。アモイ国家会計学院は短期研修人数延べ22,562人、各種研修コース221期を実施した。その他、ネットサイトを利用して通信教育による研修も行われている（財政部 [2009], pp.424-428）。これらの大学並みの施設を利用して、上場企業、大企業、公認会計士、会計実務家などに対して新基準の普及教育を行い、実質的コンバージェンスを推進している。

Ⅳ おわりに

世界最大の発展途上国としての中国は、上で検討したような監査基準コンバージェンス戦略によって、その形式も内容も世界の先進国に認められている。それは、発展途上国の監査基準コンバージェンスのモデルとなっている。

しかし、問題は残る。例えば「2012年監査基準」の普及に関する研修は、2012年実施までのわずか1年間において、3つの国家会計学院があったとしても、公認会計士15.7万人⁽⁴⁾全体に対して終えることができるのかという問題である。また、監査現場では人材が大手会計事務所に集中しているため、果たして中小会計事務所の公認会計士は新基準を理解し、監査現場で適用することができるのか等々の課題も残っている。その監査現場の実績検証は今後の課題にしたい。

【注】

- (1) 共同声明の全文は次の論文を参考されたい。李文忠 [2009]「日本と中国における監査基準コンバージェンスの動向」『立命館経営学』第47巻第5号, pp.47-69.
- (2) IFAC ホームページ：<http://www.ifac.org/>（20101016）
- (3) CICPA ホームページ：<http://www.cicpa.org/>（20101115）
- (4) CICPA ホームページ：<http://www.cicpa.org/>（20101115）

【参考文献】

- 中華人民共和国財政部主管（財政部）[2009]『中国会計年鑑』中国財政雑誌社編出版
中華人民共和国統計局編 [2009]『2009中国統計年鑑』中国統計出版社
中国注册会計師協会（CICPA）[2008]「中国注册会計師協会審計準則委員会暫行規則」
中国注册会計師協会（CICPA）[2003-2009]『中国注册会計師』
中国注册会計師協会（CICPA）[2010] 通達「会協 [2010] 58号」（第2回監査基準公開草案）
日本公認会計士協会（JICPA）・企業会計基準委員会（ASBJ）共編 [2010]『会計監査六法（平成22年度版）』中央経済社

内藤文雄・松本祥尚・林隆敏 [2010] 『国際監査基準の完全解説』 中央経済社

李文忠 [2005] 『中国監査制度論』 中央経済社

千代田邦夫 [1999] 『アメリカ監査論』 中央経済社

李文忠 [2009] 「日本と中国における監査基準コンバージェンスの動向」『立命館経営学』 第47巻第5号, pp.47-69

人民日報社 [2010] 「中国注册会计师“走出去”特刊」『人民日報海外版』 10月11日

(本論文は、科学研究費「日本と中国における監査基準の実質的コンバージェンスの比較研究」(基盤研究C)の一部である。)