

# 会計不正に対する中国公認会計士の監査対応\*

張 影

Auditors are expected to detect frauds in the reporting entity. That case is not different in China. Because of the unique economic system in China, some difference can be observed among the incentive that causes fraud in financial reporting. In this paper, some cases of the fraud in China are explained and the cause or incentives for the fraud are analyzed. In some cases, local authority was involved in the fraud, because not only the reporting entity, but also the local authority in charge is also evaluated by the results of the reporting entity. This finding is important because it is necessary to eliminate the cause, not only from the reporting entity but also from the local authority in charge. Same problem or same incentive for fraud might exist in the public sector of other nations, if there is same kind of evaluation structure.

## はじめに

不正とは、経営者、統制責任者、従業員又は第三者の中の1人又は複数の個人が故意に行う行為で、不当又は違法な利益を得るための欺瞞を伴うものをいう<sup>1)</sup>。会計不正という用語は不正財務諸表と同義語として理解される場合がある<sup>2)</sup>。不正の概念は多義であるが、一般的には虚偽や粉飾として用いられている<sup>3)</sup>。虚偽 (fraud) は悪意または重大な過失による会計上の不実行為であり、それを行う者の意思、意図に基づく点でケアレス・ミスの誤謬 (error) とは異なる<sup>4)</sup>。

公認会計士 (中国語「注冊会計師」) 監査は、市場経済における重要な社会的公正性を保つ手段である。監査の目的は、企業の財務諸表が適正に表示されているかを判断し、重要な影響を及ぼす虚偽の有無を確認することを含むものである<sup>5)</sup>。国際会計士連盟 (International Federation of Accountants,

IFAC) の国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) が公表した国際監査基準 (International Standards on Auditing, ISA) によると、「不正な財務報告には、財務諸表利用者を欺くため、財務諸表における金額又は開示を故意に虚偽の表示をし、あるいは除外することが含まれる」とある<sup>6)</sup>。コーエン委員会 (The Commission on Auditors' Responsibilities; Cohen Commission) 報告書においては、「広義に言えば、不正は他人を欺き、もしくは他人を誤導することを目的とした一切の行為である。監査人が関心をもっている企業社会における不正は、これよりももっと限定した意味である」とし、「不正の可能性に対する監査人の関心は、主として、故意による財務諸表の虚偽記載または省略にかかわるものである」としている<sup>7)</sup>。そのため、監査においても、意図的な不正は、それが誰によって意図される

\* 論文審査受付日：2005年4月11日。採用決定日：2005年12月27日 (編集委員会)

かにかかわらず、財務諸表に重要な虚偽表示をもたらすものであるならば、監査人が責任を持つべきことになる。したがって、監査は不正問題と密接な関係にあり、不正の発見が監査人の重要な役割になっている<sup>8)</sup>。

中国では、長期にわたり企業の不正な会計報告に悩まされてきてきた。1990年代の初期に公表された「株式の発行と取引の暫定管理条例」により、公認会計士監査が本格的に導入された後も、重要な虚偽表示が含まれる財務諸表を公認会計士が看過した事件（以下「不正事件」という）が絶えなかった<sup>9)</sup>。ところが、公開企業に対する強制監査の経験はこれまで十数年程度しかなく、財務諸表監査において不正問題を検討する機会が乏しかったため、公認会計士監査制度の不整備という問題が起きていた。これにより、1992年以来、財務情報の内容が信頼できない会社が少なからずあることが判明し、不正事件も相次ぎ発生した。それに伴って、公認会計士監査に対する信頼性が低下し、多くの批判がなされてきた。特に2001年8月に発生した「銀広夏」事件は、投資者の投資行動に大きな影響をおよぼした。そのことが2001年後半に、中国証券市場の株価大暴落の導火線になった。さらに、株価の低迷はこれまでの企業改革や企業発展の防げとなり、重ねて経営の圧迫要因にもなっていた。これらは社会問題化した不正事件であったが、公認会計士監査にとっても深刻な問題として受け取られ、多くの議論を呼んだ。結果として、監査制度上も不正の再発防止に向け、監査基準の制定、新たな法規や制度の公表、公認会計士職業規制の強化などの諸改革が進められることになった。

本稿では、この十数年間に中国で起きた代表的な不正事件について、その発生原因と社

会的背景を分析し、それと関連して中国公認会計士制度にどのような変化が起これり、いくつかの転換期を迎えた経緯を振り返ることを通して、不正事件の全容を解明する。本稿は次の4つの部分から構成されている。まず最初に、中国における代表的な不正事件の特徴について述べる。次に、中国不正事件の特徴及び不正事件が起きた社会的要因や背景、すなわち公認会計士を取り巻く監査環境について分析する。さらに、2001年から中国政府が不正事件に対して採った措置を取り上げ<sup>10)</sup>、この措置がもたらした効果を分析する。最後に、中国の監査制度整備後まだ残されている課題について検討する。

## I. 中国会計不正の事例

中国では1992年以来多くの会計上の不正問題が発生した<sup>11)</sup>。そして、これらの不正をめぐる訴訟が増加しており、公認会計士の法的責任も問われている。中国における過去の会計上の不正事例を分析すると、それには三つの段階があったことがわかる。また、不正に対処するため、監査基準および法律が制定され、会計事務所の改革も進められている<sup>12)</sup>。

### 1. 資本金検証報告書問題

1992年から1995年にかけて、資本金検証(验资)報告書に対する信頼性を失墜させるような不正事件が頻繁に発生した。社会に大きな影響を与えた代表的な事件としては、深圳原野事件と長城会社事件があり<sup>13)</sup>、この2つの事件の概要を説明する。

#### (1) 深圳原野事件

深圳原野会社は1987年7月23日に創立され、登録資本金は150万元であった<sup>14)</sup>。1988年12

月22日に「深圳原野紡績有限株式会社」と社名が変更され、中外合弁会社となり、登録資本金は2000万元となった。その後、1990年2月には深圳市工商管理局の許可を得て、「深圳原野実業株式会社」（以下「深圳原野」）と社名を変更し、発行市場において2450万株を発行して、資本金が9000万元の規模の会社となった。さらに同年12月10日に当該会社の株式は証券取引所に上場され、中外合弁会社としてはじめての上場会社となった。「深圳原野」の経営者は帳簿の改竄等により出資持分を勝手に変更し、経営者自らが株主となり、国有株を優先株に変更するなどの手段を使い、自らは何の資金も払い込んでいないにもかかわらず、会社の所有権を手にした。

「深圳原野」の監査を担当した深圳特区会計事務所は、出資者の実際の出資状況に対して必要な調査を行っておらず、会社の出資手続にも不備があったにもかかわらず、十分な監査証拠を集めずに、監査報告書、資本金検証報告書（中国語「驗資報告書」）等を発行した。

さらに、「深圳原野」が会計基準に違反し、3年間累計で営業利益ベースにて7,740万元超となる虚偽記載を行っていたにもかかわらず、深圳特区会計事務所は、会社に修正を求めるところか、その粉飾決算に加担していた。1992年4月に中国人民銀行深圳特区支店が「深圳原野」の債権債務および投資などの調査を行った結果、事件が発覚した。1987年から1991年までの5年間の資本金払込検証や年度財務諸表監査について、会計事務所がすべて「無限定適正」監査意見を出していた。

財政部は1993年、深圳特区会計事務所に対して、事務所の業務停止と、担当会計士の資格の取り消し処分を行った<sup>15)</sup>。

## (2) 長城事件

1990年に創立された「長城機電会社」（以下「長城」）は、投資者に虚偽の財務諸表と公認会計士資本金検証報告書を提供して会社の財務状況を信用させ、資金調達を行うという典型的な資金詐欺事件を引き起した。「長城」の監査を担当した北京中城会計事務所は、規定に違反し<sup>16)</sup>、基本的な監査手続きを行わずに資本金検証報告書を発行した。

北京中城会計事務所は、13の支部事務所からなるが、本部事務所は各支部事務所から上納金を収受するのみで、事務所全体の内部統制および品質管理制度は機能しておらず、各事務所が独自に監査業務を行い、北京中城会計事務所の公印も各支部事務所がそれぞれ所有し、監査報告書も内部審査を経ないまま発行していた。「長城」から、資本金検証報告書の発行を依頼された支部事務所は、当日の午前中に監査を済ませ、午後には「資本金検証報告書」を発行した。「長城」は、全国で10億元超の資金を募集したが、数万人にのぼる投資者は資金を回収することができなかった。この事件は中国全土を驚愕させた。「長城」の創立者沈太福は極刑となり、事件に関連した中国監査制度のパイオニアである著名な公認会計士は、刑務所に服役することとなった。

財政部は1993年、北京中城会計事務所に対して、本部事務所および支部事務所の解散を命じ、担当公認会計士の資格の取り消しとともに収入を返還させるという処分を行った。

以上の事件を契機に公認会計士の職務に対する慎重な態度と独立性、会計士事務所の監査品質に対する監督などの問題が提起され、公認会計士法、職業倫理基本準則や品質管理基本準則などの公布を促す結果となった<sup>17)</sup>。

## 2. 国有企業株式公開問題

1996年には国有企業の改革が続き、特に大手国有企業の民営化が進展するにともなって、上場会社数は急増している。その中で地方官僚は管轄する地域経済が発展しているように見せるため、大手企業に無理な株式上場を行わせた。地方官僚が企業の経営者と共謀して帳簿を操作し、虚偽の財務情報を作り出した上で、証券市場を通じて資金調達を行ったもので、「偽装上場」(中国語「包装上市」)と呼ばれている<sup>18)</sup>。そのような偽装上場事件の代表例としては、紅光実業株式会社(以下「紅光実業」)事件があげられる<sup>19)</sup>。

「紅光実業」の前身は1958年に創立された国有紅光電子管工場であり、1993年に国有企業から株式会社に改組された。同社の経営者は1996年に計上した5700万元の損失を処理するための方策として会社を上場させることに決めた<sup>20)</sup>。そのため、会計担当者は正当な理由なく減価償却の方法を変更し、また架空売上传票を計上することによって、1億3百万円の利益を水増し計上した。

同社は、1997年2月には四川省蜀都会計事務所に依頼して株式上場の申請を行った。5月19日には中国証券監督管理委員会(China Securities Regulatory Commission: CSRC)の上場認可を受け、6月に上海証券取引所に上場し、合計7000万株、4.1億元の資金調達を行った。

ところが、1998年4月末には欠損額が1.98億元に上る1997年度財務諸表が公表され、投資者に巨大な衝撃を与えることになる。中国証券監督管理委員会は、投資者を保護するため、「紅光実業」に対して調査を行った。その調査によれば1997年における実際の欠損額は1.98億元に止まらず、2.29億元であり、粉

飾決算額は3100万元を超えた。1997年以前の過去三年間も、売上の過大計上、損失隠し、重大な注記事項の隠蔽、資金流用などの違法行為が明らかになった。「紅光実業」の監査を担当していた四川蜀都会計事務所は重大な虚偽記載の見逃しを認めたため、証券監査業務を3年間停止され、監査報酬30万元を没収の上、さらに60万元の罰金が課された。なお、監査を担当した公認会計士2人には、上場企業監査業務を行う権限を「永久禁止」とするの処分が下された。

1996年から1997年にかけて、このような監査における不正事件が絶え間なく発生したが、その理由として公認会計士としての職業倫理観の欠如が問題になった。特に会計事務所は政府によって設立されたため、国有資本金の監査について、監査人は政府の権力に屈する傾向が強く現れた。その結果として、後に詳しく検討するように、公認会計士の独立性が損なわれた。1997年に中国公認会計士協会(The Chinese Institute of Certified Public Accountants: CICPA)は「会計事務所体制改革」の通達を出した<sup>21)</sup>。その改革では、会計事務所が、従来所属していた政府の行政部門(例えば政府の財政・税務部門、人民代表大会や政治協商委員会の常設部門、大学、工商管理部門など)から分離され、独立した法人格と法人財産を持つこととなり、責任の明確化が図られた。このような会計事務所の民営化と有限責任への転換は1999年までにほぼ完成した<sup>22)</sup>。

## 3. 上場企業による粉飾決算

1998年~2001年にかけて、中国経済の高度成長が続き、証券市場の役割がますます重要になった。大手企業の資金調達は、かつての

国家による財政支援から、証券市場へに移行しつつあった。

そのような状況の中、少数の上場企業は公募増資のための株価維持と銀行からの資金借入れのために、財務諸表の粉飾を行った。そして、その粉飾を監査で見抜くことができなかったため、公認会計士や会計事務所に対する訴訟も増加していた。中国公認会計士協会の統計によれば、2001年には110の会計事務所と120名の公認会計士が行政処分を受け、2つの会計事務所は解散、公認会計士40名が拘留されていた<sup>23)</sup>。

前述のように、粉飾決算には利益の過大計上（粉飾）と過小計上（逆粉飾）がある。利益の過小計上は主に課税を避けるために行われる。実害が大きいのには利益の過大計上である。それは株価に影響を及ぼすばかりではなく、証券市場および社会に対して重大な影響を及ぼすと考えられるためである。中国では1990年代にさまざまな上場企業の粉飾事件が発生したが、特に2001年に起きた大手企業による一連の虚偽財務情報事件は、証券市場不況を長引かせたとも言われ、投資者たちは証券市場から離れ、公認会計士監査に対して、強い不信感をもつに至った<sup>24)</sup>。その代表的な事件が「銀広夏」であった。

「銀広夏」とは、中国宁夏回族自治区銀川市広夏実業会社の略称である<sup>25)</sup>。事件の発端は、2001年6月に、中国「財経」雑誌の記者が、広夏実業会社の資産、負債、収益および経営状況を分析し、特に利益金額と納税金額の検証を通して、広夏実業会社の過去数年間の利益について不正の疑念を持つに至ったことにあった。同年8月1日の「財経」雑誌に「銀広夏の落とし穴」（中国語「銀広夏陷阱」）という記事が発表されたため、中国証券監督

管理委員会は、広夏実業会社に対して調査を行った。その調査結果によると、広夏実業会社は1999年から2000年の間に、7.45億元の架空利益（1999年は1.78億元、2000年は5.67億元）を計上した粉飾決算が判明した。これは中国の不正事件の中で最高金額である<sup>26)</sup>。上場当初時点における「銀広夏」の株価は人民幣8.19元であったが、2000年12月の株価は人民幣37.99元と上場当初時点における株価の4.6倍にまで高騰した。

中国証券監督管理委員会は「銀広夏」事件発覚後の2001年8月5日に、「銀広夏」の株式取引の一時停止処分を行った。2002年12月20日に取引が再開された「銀広夏」の株価は人民幣4.97元であり、多くの投資者に莫大な損失を与えることになった<sup>27)</sup>。「銀広夏」の監査を担当した中天勤会計事務所は、中国の大手会計事務所の一つであったが、この事件後、中国公認会計士協会により事務所の営業許可証が剥奪され、事実上解散に追い込まれた。また、「銀広夏」の監査を担当した二人の公認会計士は1998年、1999年、2000年の3年間にわたる監査業務において必要な監査手続を行っていないにもかかわらず、財務諸表に対して「無限定適正意見」の監査報告書を出していた。そのため監査責任を追求され、公認会計士の資格を抹消され、有罪判決が下されたのである<sup>28)</sup>。

「銀広夏」事件当時、すでに多くの会社の粉飾決算の実態が明らかになっていたが、「銀広夏」の粉飾決算は、中国の公認会計士監査史上において最大級であり、これによって公認会計士監査に対する不信が高まる結果となった。

## II. 中国会計不正事件の特徴

会計不正は世界的な社会問題である。米国でのエンロンやワールドコムなどの不正事件の分析をすると、監査人の独立性の問題がある。本来であれば株主の代理人であるべき監査人が、いつしか企業経営者の代理人となっている。監査人は株主が選任・任命し、その報酬を決定すべきであるにもかかわらず、株式所有権の分散が進展する中、いつしか企業経営者へと事実上その権限が移転しているというわけである<sup>29)</sup>。また、会計事務所が独占的に行ってきた財務諸表監査の報酬が頭打ちとなり、加えて訴訟リスクが著しく高まる中で、監査報酬にかわる報酬源として、会計事務所は税務業務や経営コンサルティング業務での報酬へと活路を見いだしていることも影響していた。結果として、監査人が株主ではなく、経営者を「クライアント」と考え始めたことから、その独立性が著しく損なわれている可能性がある<sup>30)</sup>。前述のように中国の不正事件は、アメリカのエンロン事件と比べて監査人独立性に関しての特徴が見られる。その具体的な内容を以下のように分析する。

### 1. 地方官僚の関与と不正の発生

中国では公認会計士の独立性が損なわれ易い。その理由として根元的には地方政府の官僚による関与の問題がある。中国の株式会社は国家が所有する株式の比率が高く（平均 35.5%）、監査人が大株主の代表である政府の意向に従うことになる。そして国家が株主であるということは、実際に株主としての権力を行使しうる立場にある官僚に権限が与えられていたため、その地方官僚が経営者と共謀した場合において不正のリスクは大きなも

のとなる。

### 2. 経済改革と不正の発生

さらに、中国の経済改革は、長期的な経済成長をもたらしたという意味でマクロ経済指標から見る限り大成功であった。しかし、金融機関における不良債権の増大や国有企業の赤字の累積などの問題ももたらしており、深刻な局面に至っている<sup>31)</sup>。

中国の経済改革の影響については、次のように指摘できる。まず、宿命的な問題として、社会主義市場経済の樹立という目標のもとでの経済改革であったため、必然的に二つの体制、つまり計画経済制度と市場経済制度を長期にわたり併存させていることにある。当然そこにはさまざまな摩擦が生じていると考えられる。具体的には、計画制度の基礎としての政府の干渉と、市場制度の基礎である利益追求の自由とが長期にわたり併存した結果、腐敗の発生しやすい環境がもたらされ、また、拝金主義・物資主義が蔓延したと考えられる。このような社会全体としての経済環境が、政府官僚の腐敗や企業経営者の粉飾経理を誘発する「温床」となる社会的要因と考えられる<sup>32)</sup>。

### 3. 不正を撲滅する中央政府の役割

また、公認会計士が地方政府に対抗することは困難なので、公認会計士独立性を強化するためには、地方政府よりも強力な権力、すなわち中央政府のバックアップが不可欠となる。企業の粉飾決算に地方政府の官僚の関与している場合があるということが、中国における不正の特徴と考えられるため、中央政府による不正防止の役割が不可欠となる。中国は中央集権の国であり、もし中央政府が規制

を加えれば、効果はより早く現れてくる。2002年～2004年に公表された資料によると、公認会計士が企業の不正を摘発する能力が向上して、公認会計士の独立性は以前に比べてかなり改善されているといえる<sup>33)</sup>。

### Ⅲ. 中国会計不正事件の原因

2001年の「銀広夏」事件は、中国の公認会計士監査制度を大きく揺るがすものとなった。中国は何年にもわたり公認会計士監査制度の構築に努力したが、法律を無視し、監査基準に違反する不正事件が相次で発生した。ここでは、それらの事件の原因を分析する。

#### 1. 地方官僚側の原因

地方の行政長官の中には、出世や業績向上のために、企業に粉飾決算を促しかねない者も存在する。地方の行政長官は毎年1回行政業績が評価され、その管轄範囲内の企業の利益の増加、資産総額の増加等が、業績評価に反映されることになっている。これらの項目は人事考課と関係するため、地方の行政長官は企業経営者に粉飾決算を促してでも企業業績、そして自分自身の評価を引き上げたいという誘因が働くことになる<sup>34)</sup>。つまり、地方官僚は、管轄地域の経済の繁栄ぶりを示すために、企業が粉飾を行っても、目をつぶったり、最悪の場合はそれを促したりする動機さえももちかねないのである。このような背景があるために、中国企業の会計不正が少なくなく、2001年に中国会計検察院が公表した資料によると、国有持株企業1290社を対象に会計監査を行った結果、その68%に虚偽表示が見つかったとされている<sup>35)</sup>。

#### 2. 企業側の原因

中国における企業のコーポレート・ガバナンスシステムは、先進資本主義諸国と異なり、企業の活動に対する政府の関与が多い<sup>36)</sup>。例えば、企業経営者の業績は、上級政府の管理部門によって審査されることがある。国有企業法人化（例えば国有企業から株式会社になるということ）の初期において、経営者は資産の金額を低く表示することが多く、その理由は、将来の資産増加が経営者の業績となり、これが彼らの給料やボーナスに連動しているためである。逆に、経営者の任期が満了する際には、資産の金額を高く評価することが多かった。

以上のような粉飾だけではなく、株価の引き上げや税金の回避などを意図した会計不正も少なくなかった。例えば上場会社のうち、2001年には758社（上場企業の65.53%）が利益増加の不正を行っており、そのうちで増加金額が10%を超えたのは415社（上場企業の35.77%）にのぼる。他方、税金回避のための不正も多い。2001年に上場会社が不正な利益を減少した金額は128億元であり、監査前利益の10.76%を占めている。また、公認会計士が監査を行った後、上場企業の追加納税額は10億元増加したなどがある<sup>37)</sup>。

#### 3. 監査人側の原因

市場経済では、投資者を中心とする外部の利害関係者を保護するため、公認会計士監査に重点がおかれることになる。日本の監査基準では、財務諸表の監査の目的について、「経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべて重要な点において適正

に表示しているかどうかについて、監査人が自ら入手した監査証拠に基づいて判断した結果を意見として表明することにある」と述べられている<sup>38)</sup>。ここで注意を要するのは、「財務諸表の表示が適正である旨の意見は、財務諸表には、全体として重要な虚偽の表示がないということについて、合理的な保証を得たとの監査人の判断を含んでいる」<sup>39)</sup>とする点であり、中国が市場経済を導入して以来、証券市場を整備する上で、同じことが求められる。つまり、公認会計士が行う監査は、財務諸表の虚偽表示となる経営者の不正を発見することで財務諸表に信頼性を付与することが求められている。ところが、こうした公認会計士監査の役割は、2001年までの中国では必ずしも十分に果されていなかった。その原因としては以下の点が考えられる<sup>40)</sup>。

(1) 公認会計士の監査権限の弱さ

前述したように、中国の市場経済は、政府の介入度合が高く、政府官僚はきわめて強大な権力を行使して、企業の経営に干渉するだけでなく、時には財務諸表監査の内容まで不正に操作することがある。また、公認会計士が政府(地方政府)の圧力に耐えられないこともある。例えば、「銀広夏」事件の「広夏実業会社」の取締役会の会長と社長は、以前は政府の地方官僚であった。これは元地方官僚が関与した粉飾決算に対して、公認会計士が黙認した事例ということになる。公認会計士自身が、企業の経営者および政府の官僚との共謀などにより、重要な不正を含む財務諸表について、適正とする監査意見を表明したのである。

(2) ローカル会計事務所間の激しい競争

中国の会計事務所には、ローカル会計事務所と外資会計事務所と二つ種類があり、全国

に分布している。外資会計事務所は国際監査基準等によって、監査マニュアルや内部統制制度を取り入れている。ローカル会計事務所の規模は比較的小さく、2001年11月時点における会計事務所は4,547社、そこに登録した公認会計士は55,898人であり、平均すると1つの会計事務所当たり12人の規模となる<sup>41)</sup>。これらの会計事務所は、それぞれ独自に監査を行っており、地域によって監査の水準にばらつきがある<sup>42)</sup>。この状況では、市場経済の発展に伴って、独立した職業専門家として応分の社会的責任を果すことが難しい。

こうした中で、中国では1,220社(2002年末まで)の上場会社の監査業務をめぐって、会計事務所間で激しい競争を繰り広げている<sup>43)</sup>。このような会計事務所による顧客獲得競争は、監査における不正事件を続発させる原因の一つになっていると思われる。

(3) 公認会計士に対する法律責任の未整備

中国が市場経済を導入してからまだ十数年しか経っておらず、市場が有効かつ効率的に機能するように監視する規制は未整備で、特に虚偽情報に対し厳格な責任を負うという法律懲罰規則が少ない。例えば、公認会計士が提出した不正な監査報告書に対して負う責任は、行政責任と刑事責任のみで、不正な監査報告書によって損害を蒙った第三者に対する民事上の責任は問われない。また、公認会計士は、不正な監査報告書について、刑事責任として有期懲役の最高刑で5年以下(刑法第229条)、かつ違法所得の1倍以上5倍以下の罰金を科されるだけである(公認会計士法第39条)。このように軽い懲罰規定が中国において不正事件を続発させた原因の一つと考えられる<sup>44)</sup>。



#### IV. 中国監査制度の整備及び効果

中国政府は、2001年から前述の様々な不正事件の対策として、監査基準や関係法規などを整備し、厳格な法規制へ向けて急速な対応を図っている。

##### 1. 新しい規制の導入

###### (1) 会計事務所に対する新たな規制の導入

まず、再監査制度が整備された。

客観性があり、かつ透明度の高い財務諸表を企業に提出させるため、2001年末に、「中国証券監督管理委員会」はビッグ5<sup>49)</sup>に、中国の会計事務所が行った監査を再度監査させることにした。ただし、この再監査を要する企業は、発行済み株式総数が3億株以上あり、かつ財政部が再監査が必要と判断した新規上場企業である。このため、実際に再監査を受けた企業は少ない。なお、中国の銀行は多額の不良債権を抱えているので、財政部は商業銀行の3行に、ビッグ5などによる再監査を命じている。これはビッグ5による再監査を受けることにより、財務諸表に対する信頼性を向上させようというものである。これも地方政府の関与を避ける手段の一つである。

次に、上場企業監査報告書の報告制度が導入された。

2002年に、中国公認会計士協会は会計事務所に対して、上場企業に関する監査報告書の報告制度（中国語「上市公司審計報告備案制度」）を導入した。この制度は、会計事務所の上場企業の監査結果を中国公認会計士協会に報告することを求めるものである。これは、中国公認会計士協会を通じて自主的に監査の品質管理を行わせ、疑惑監査を抑え、監査の信頼回復を図ろうとするものと考えられる。

さらに、監査人変更に対する監督が強化された。

2002年に中国公認会計士協会は不正事件を予防するため、上場企業の監査人の変更を監督することにした。上場企業の中には、都合のよい監査意見を求めて監査人を変更したのではないかと疑われるような事例もあり、監査に対する信頼性を確保するためには、この点についても監督する必要がある。このため、公認会計士協会は監査人の変更が行われた場合には後任の会計事務所が提出した監査報告書の再審査を行い、当該会計事務所は強制的な品質管理のレビューが実施される<sup>49)</sup>。

新たに監査契約を締結しようとする会計事務所は、前任者と連絡をとり、オピニオンショッピングではないことを確認すべきである。

###### (2) 公認会計士に対する監督の強化

2001年に大手企業における一連の会計不正の結果、公認会計士監査に対する信頼は大きく傷けられた。このような事態に対し、中国政府は投資者を保護するために、公認会計士に対する監督体制を強化した。具体的な措置は以下のとおりである。

まず、2002年から、中国公認会計士協会は公認会計士に対する個別勧告（中国語「談話提醒」）制度を導入している。この制度は、中国公認会計士協会が、公認会計士の監査業務のプロセス（例えば監査手続や証拠など）に対しチェックを行い、問題があれば、個別に注意をうながすというものである。この制度の趣旨は、中国公認会計士協会による自主規制による処分という点にある。もちろん公認会計士が監査基準と監査倫理規則に違反すれば、中国の国家財政部が会計士を告訴し、法廷で裁くことができる。公認会計士協会にも公認会計士に対する処分権限はあるが、政

府による告訴は重要である<sup>47)</sup>。

また、中国政府は虚偽の会計情報を見抜くために、継続教育を提唱している。国家財政部は公認会計士及び企業財務会計担当者の継続教育 (CPE) を行うために、国家会計学院を設置して、2002年に北京、上海で研修を始めている。また、2004年に福建省の厦門にも国家会計学院を設けて、国家財政部の部長がこれらの会計学院の直接責任者となった。公正、透明、適時の会計情報は、市場発展かつ経済発展の基本であるため、国务院の総理朱熔基氏は会計学院に偽の帳簿を作らない (中国語「不做假帳」) の題詞を書き、誠実な人材の育成に取り組んでいる。

さらに、公認会計士の責任を重くするための制度改正が行われた。2002年中国公認会計士協会は、「中国公認会計士職業倫理規範指導意見」を公表し、自主規制を強化している。会計法と財務報告条例では、経営者や公認会計士と虚偽会計情報についてそれぞれの責任

を明記しているが<sup>48)</sup>、2002年1月17日に最高法院 (日本の最高裁判所に相当) は公認会計士が重要な虚偽情報を見落とす民事賠償責任を負う旨の通達を公表し、公認会計士の民事責任が明確に定められた。

### (3) 上場企業に対する新たな規制の導入

上場企業の透明度を高めるため、2001年から中国証券監督管理委員会は、コーポレート・ガバナンスの改善へ向けて具体的な措置を講じており、例えば独立取締役制度の導入、企業内専門委員会の設置、少数株主の利益の保護などに取り組んでいる。

## 2. 監査制度改革後の効果

2001年～2002年に一連の措置が実施されたことから、公認会計士監査に大きな変化が生じた。2002年12月31日に中国公認会計士協会は、1年間の監査結果をまとめて公表した<sup>49)</sup>。会計基準および監査基準に基づいて、上場企業の財務諸表監査が行われた結果、以下に示

図表 公認会計士監査後による上場企業主要財務情報の修正 (2002年～2004年)

年次	項目	修正の 総額 (億元)	修正前 の金額 (億元)	修正の 比率%	監査後 減少 (億元)	減少の 比率%	監査後 増加 (億元)	増加の 比率%
2002	利益	445	1189	37.4	317	26.7	128	10.8
	資産	1745	31160	5.6	903	2.9	842	2.7
	税金充当金	—	—	—	—	—	10	—
2003	利益	520	1548	33.6	348	22.5	172	11.1
	資産	1843	41886	4.4	1150	2.7	693	1.7
	税金充当金	58	259	22.4	22	8.5	36	13.9
2004	利益	368	1478	24.9	237	16	131	8.9
	資産	2181	40389	5.4	1163	2.9	1018	2.5
	税金充当金	63	252	25	16	6.3	47	18.7

出所：www.cicpa.org.cn

すような、多額の決算修正がなされた。

修正された金額は合計2,190億元である。具体的には、①利益の修正金額の合計は445億元であり、そのうち利益の減少額が317億元、増加額が128億元である。監査によって利益の金額は監査前に比べて189億元減少し、それは監査前の利益金額（1,189億元）の15.9%に相当する。修正によって、黒字から赤字に転落した上場会社は40社であり、上場企業全体（1,160社）の3.4%を占めている。粉飾決算を行っていた上場企業は758社であり、上場企業全体の65.5%を占めている。

②資産の修正金額の合計は1,745億元である。そのうち増加額は842億元、減少額は903億元である。資産の修正金額は、監査前の資産総額（31,160億元）の5.6%を占めている。公認会計士監査後に、資産金額が減少した上場会社は540社であり、上場会社全体（1,160社）の46.5%を占め、そのうち6社の資産減少額は監査前の資産合計の50%以上であった。

③企業が国家に支払う税金額が10億元増加している<sup>50)</sup>。

上場企業の決算に対する修正は、2002年だけではなく、その後もあった。中国公認会計士協会は、毎年末に各会計事務所から報告された上場企業の監査状況に基づいて、その利益、資産及び税金充当金の調整をまとめて、修正の金額と修正の比率を公表した。前の図表は、2002年～2004年の間に公認会計士監査後調整の金額をまとめたものである。

以上の資料分析によると、公認会計士監査はその役割を発揮し始め、市場経済の秩序を維持するために機能するようになってきた<sup>51)</sup>。さらに、2002年と2004年の間に中国で大手会社の不正事件もなかった。この結果から見て監査制度の整備は、経営者不正を防ぐ一定の

効果が現れたことを証明しているといえる。

## V. 中国監査制度が発展するための課題

会計上の不正は、中国に限らずいかなる社会経済体制の下でも生じる問題である。監査の歴史は、会計上の不正を防止するために、制度上の不備をいかに改善してきたかを物語っている。監査制度の欠陥は、新たな不正事件によって明らかにされ、その対応を通して監査制度が改善される。最も先進的な会計及び監査制度を備え、健全かつ透明性の高い市場を有するといわれてきたアメリカでさえも、その監査の歴史は会計上の不正とその対策の繰り返しであった<sup>52)</sup>。2001年のエンロン事件を受けて、米国の「企業改革法」が公表され、経営者による内部統制の有効性の評価報告書に関する規定がおかれ（同法 section404）、最高経営者と財務担当者による財務諸表の適正性を担保するための決算宣誓書の提出も規定している（同法 section302）。さらに、公認会計士を監督するために、同法によって公共監視機関 PCAOB（Public Company Accounting Oversight Board）が設立された。米国の影響を受けて、2003年、日本の公認会計士法が改訂されて、「公認会計士・監査審査会」という検査権限や処分勧告権限をもった強力な公的機関ができることになった。

以上は米国や日本の監査制度の改革であるが、中国政府と中国公認会計士協会も同様の対応措置を講じている。まず、2001年に中国証券監督管理委員会は、コーポレート・ガバナンスの改善へ向けて具体的な措置を講じており、独立取締役制度の導入、少数株主の利益の保護などである。次に、2002年11月15日に財政部は公認会計士や会計事務所に対して

行政監督管理を行う旨の通達を公表し、公的監督体制を確立している。

中国における公認会計士監査の歴史は浅く、政治体制と経済制度とも特徴があるため、今後も不正の発見の問題に関する研究がますます必要になるものと思われる。2001年からの公認会計士監査制度に関する改革によって、監査環境の改善を図られてきたが、残された問題も少なくない。以下、アメリカと日本の監査制度の改革を参考にしながら検討を加えると、具体的には以下のような課題が考えられる。

第 1 に、公認会計士の独立性と十分な専門性を高める体制の構築である。公認会計士の独立性を高めるため、自主規制の強化が必要と思われる。2003年に中国公認会計士協会は、懲罰（品質管理レビュー中に問題がある事務所や会計士について処罰する）、弁解（行政処罰事項と法律処罰事項の不服申立てを代理する）、権益（公認会計士が監査を行う時に正当な権益を守る）3つの専門委員会を設立する予定である旨を公表した。これらの専門委員会は自主規制の強化を目指すものである。なお、それに関連して会計事務所の組織形態の改革（例えば有限責任制からパートナーシップ制に変えること）<sup>54)</sup>などが今も盛んに行われている。

第 2 に、不正発見に関する方法の研究の必要性がある。不正を防止するための適切な監視プロセスの開発や、不正が生じた場合の改善プロセスの確立なども重要なポイントになるものと考えられる。中国公認会計士協会は企業が不正の発生を監督するために、その監査中に現れる不正の形を研究し、監査技術改善（中国語「審計技術提示」）という勧告を公表した。さらに、不正を予防するために、

監査で発生した重大な不正事件に対して、その事件が発生した原因の調査、事件全貌の分析、適切な監査方法の紹介などを含める専門家技術援助（中国語「技術援助小組公告」）という公告を公表した。この 2 種類の文書は、公認会計士監査を行う時に参照しなければならないことになっている<sup>54)</sup>。

さらに、公認会計士個人の品質について、誠実さと高度な倫理観を醸成し、維持すること及び継続教育を行うことは、不正発生の機会を減少させることも重要な課題となる<sup>55)</sup>。2004年に、中国公認会計士協会は公認会計士の誠実性を高めるために、公認会計士の個人の誠実性について登録制度を行っている。この登録制度は公認会計士を監督しており、もし監査中に倫理基準を違反すれば、個別提言あるいは行政処罰を受け、そのすべて公認会計士個人ファイルに残されることになっている。この記録は公認会計士将来の業績にも関係している。

第 3 に、健全な市場経済のための監督体制の整備が必要である。公開企業の経営を健全にし、証券市場の育成、発展と投資者の保護を図るために、経営の監視、開示のルールの構築が強く求められている。不正の防止・発見をするには、公認会計士監査だけではなく、経営者、監査委員会、および社会監視機構（証券監督委員会）などそれぞれが自からの役割を担うことが不可欠である。この課題の研究が尤も重要だと思われる。

## おわりに

中国では、スピードを増やす経済発展あるいは証券市場の急速な発展に対して外部監査制度の整備が間に合わず、不正事件の発生を

招いてしまった。しかし、その原因の分析が行われ、必要な制度改革が行われたため、状況は改善されてきている。そこでは不正の防止・発見をすることを重視する方向にむかってきていることがわかる。

中国では市場経済が導入されてからまだ日は浅いが、その間に何回も会計不信の危機に直面した。こうした危機を乗り越えるために、政府の規制が強化されている。財政部は1995年から2002年にかけて、合計46の監査基準書を公表した。これらの監査基準書は監査目的、監査人の備えるべき資質、資格要件、監査業務の執行、監査品質の測定、評価など、監査の行動規範を定めたものである。そして、2002年には中国公認会計士協会から「公認会計士の職業倫理規範指導意見」<sup>56)</sup>が公表されたことから、中国における公認会計士の監査の基準には多くの国際監査基準が導入された。

また、2003年1月9日に中国の最高人民法院が公表した「証券市場における虚偽財務報告に引きされる民事賠償の若干規定」<sup>57)</sup>により、公認会計士に対する民事責任が明確化された。さらに、不正事件に対しての厳罰規定を設けられ、厳しい規制が行われはじめた。2003年まで中国財政部と公認会計士協会は一連の通達を公表し、これにより、公認会計士に対する社会的な監督体制の強化と自主規制の強化が図られた。

今後、健全な監査慣行が定着することによって、上場企業の開示情報の信頼性が高まる方向へ進展していくことが期待されている。

## 注

- 1) IAASB (2001) ISA No.240. par. 4, なお、米国監査基準については AICPA (2002a), 日本監査基準については日本公認会計士協会 (2004) を参照されたい。
- 2) 喜久田 (2004, 103頁) は不正会計 (Accounting Irregularities) について、財務諸表のユーザーを欺くために意図的になされる会計数値の虚偽表示や省略とし、不正財務諸表 (Fraudulent Financial Reporting) と同義に扱っている。
- 3) 不正の概念について、山浦 (2003, 17頁) は、不正の概念は多義であることを指摘し、財務諸表虚偽表示をもたらす原因事項として位置づけている。
- 4) 財務諸表監査における虚偽表示と不正との関係については、河合 (1997, 140-151頁) を参照されたい。
- 5) たとえば、企業会計審議会の監査基準 (2002) 第一、「監査の目的」には、財務諸表の表示が適正である旨の監査人の意見は、財務諸表に全体として重要な虚偽の表示がないことに関する合理的な保証があることが述べられている。なお、監査の目的を含む財務諸表監査のフレームワークについては、日本監査研究会 (1999) を参照されたい。
- 6) IAASB (2001) par. 6.
- 7) AICPA (1978) p 32.
- 8) 山浦久司 (2003, 16頁) は、不正の発見が会計監査の重要な役割であることを指摘している。
- 9) 中国公認会計士監査制度は、1918年に創立されたが、1953年に計画経済に移行したことから一旦廃止された。その後、1970年代末に、改革開放の方針が示され、外国資本金導入のために、合弁企業制度が採用された。外資合弁企業は、資本金払込み、利益配分及び納税について、公認会計士監査が必要にあった。そのため、1980年12月財政部は「会計顧問処の創立に関する暫定規定」を公表し、公認会計士制度を改めて導入した経緯にある。また、1990年代の初期に中国は株式会社上場制度を採用したことから、公認会計士監査は上場会社にも適用されるようになっていく。

- 10) 不正会計の発見や防止のために、中国政府は 2001年から、新たな会計基準・監査基準を公表している。本論文では2001年以後公表された監査の基準や規則がもたらした効果も分析対象としている。
- 11) 1980年代に、中国公認会計士監査制度が再導入された当時、会計不正事件の関係者は、国家、出資者、管理者にとどまったことから、社会公衆に対する影響は少なかった。これに対して、株式会社上場制度が導入された1990年代の初期以後は、不特定多数を対象に、市場から資金調達を行うようになったため、会計上の不正問題は社会に強く影響を与えるようになっていく。従って、本論文では1990年代の初期以後に発生・発覚した中国会計不正事件を中心に検討を行っている。
- 12) 中国の会計不正事件を3段階に区分する分析は、中国公認会計士協会（中国語注册会计师協会）前秘書長丁平准氏に（『国際金融時報』2003年2月1日）みられる。
- 13) 「验资」とは、中国公認会計士監査の関連業務の一つである。公認会計士は、かかる法律に基づき委託を受け、被验资企業が実際に計上した資本金及びその関連資産、負債の真实性、合法性について検査する。公認会計士は验资業務を実施した後、验资報告書を作成、提出しなければならない。
- 14) 1990年代における中国の貨幣1元は日本円で約15円に相当する。
- 15) 詳しくは中央監査法人（2000, 319頁）を参照されたい。
- 16) 中国では、1990年代初期に監査基準がなかったため、公認会計士監査は、「中華人民共和国注册会计师条例」及び财政部や政府部門が制定した規則に基づいて行われていた。なお、验资業務に関する規則では、公認会計士は必ず資本金に関する帳簿記録と財産・証憑の照合を行うことになっていたが、中誠会計事務所の会計士はこれらの手続を行っていないにもかかわらず、資本金検証報告書を発行した。
- 17) 1993年は中国会計・監査制度の大変革年と呼ばれている。同年10月31日に公認会計士法が公表さ

れ、国際監査基準導入の契機となった。

- 18) 中国企業は、上場に際して、上場直前3年間の連続的な企業財務諸表を提出し、公認会計士監査を受けなければならない。
- 19) 1993-1999年における中国上場企業の会計不正事件数、同年の新規上場企業数及び監査上の問題が指摘された会計事務所数は次の通りである。新規上場企業数が多い1996年—1998年に、会計不正事件が多発しているため、偽装上場の疑いもあると解される。

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
不正会計事件	2	3	5	20	19	12	2
同年新上場会社	—	—	—	207	215	106	—
監査失敗の会計事務所	1	—	—	3	5	15	12

出所：中国証券監督管理委員会

- 20) 中国の証券取引法上の、上場要件の一つに、直前3年間利益計上があるため、「紅光会社」の上場は違法行為に該当する。
- 21) 公認会計士協会の文献の中国語原本は「会計士事務所脱鉤和改制」である。
- 22) 馮叔萍（2002）、陳毓圭（2002）。
- 23) 2002年9月1日『21世紀經濟導報』の財会ニュース。
- 24) 趙広飛（2001）。
- 25) 広夏実業公司是、中国西部の未発達地方である寧夏で唯一の大型国有企業であり、1998年に深圳証券取引所に上場した。中国の証券取引所の上場企業は、名前の短縮義務があり、「銀広夏」に名称を変更した。
- 26) 李勇（2001）。
- 27) 趙広飛（2001）。
- 28) 銀広夏事件について、2002年2月、「中注協」は中華人民共和国注册会计师法に基づいて中天勤会計事務所の営業許可証を剥奪し、劉加榮・徐林文の二人会計士資格の登録を抹削する処分を行なった。2003年9月に寧夏・銀川市中級人民法院は劉加榮氏・徐林文氏に、有期徒刑2年6ヶ月と2年3ヶ月の判決を下し、さらに、各々3万円の罰金の命令を出した。
- 29) 伊藤邦雄（2003a）。

## 会計不正に対する中国公認会計士の監査対応

- 30) 米国エンロン社の監査人は、世界中で有名なビッグ5の一つのアーサー・アンダーセンであった。統計によると、2000年にアンダーセンがエンロンからの受け取った報酬は5,200万ドルのうち、監査報酬は2,500万ドル、残りのコンサルティング等の報酬が2,700万ドルと多額なことから、監査人の独立性を欠いたのではないかという疑念がもたれている。監査人の業務にも営利性が存在するので、自身の利益を追求するために独立性が損なわれる可能性があることを証明したと思われる。
- 31) 中国経済改革に関連した社会問題については、何清漣氏（2002, 11-17頁）を参照されたい。
- 32) 同上, 69-120頁。
- 33) 2001年から実施された中国監査制度改革の結果、公認会計士監査に基づいて多額の修正表示を行う上場企業が増加する等、一定の効果が現れつつある。
- 34) 張立民, 陳小林（2002）。
- 35) 2002年1月25日付『人民日報』。
- 36) トレッドウェイ委員会報告（AICPA, 1987, pp32-36）では不正の財務報告を防止するための重要な要素の一つとして経営者の意識、内部監査機能、監査委員会等のいわゆるコーポレート・ガバナンスを指摘している。なお、外部監査とコーポレート・ガバナンスの関係の考察については、日本会計研究会（2003）を参照されたい。
- 37) 2002年9月10日付『金融時報』。
- 38) 米国エンロン社に代表される一連の会計及び監査不正事件に対応するため、アメリカ政府は企業改革法の制定、公開企業会計監視委員会（PCAOB）の設立等の対策を実施している。日本においても2003年5月に公認会計士法が抜本的に改正、従前の公認会計士審査会の職務に加えて公認会計士協会の品質レビューのモニタリングなどを行う公認会計士監査審査会が設置されている。また、企業会計審議会からは、2005年7月に従来よりも広い視点である事業上のリスクを重視したリスクアプローチを採用する監査基準の改正公開草案、監査に関する品質管理基準の公開草案のほか、財務報告に係る内部統制の評価及び監査基準の公開草案が公表されている。
- 39) 2002年1月改訂の日本の監査基準第一監査の目的を参照されたい。
- 40) 本稿では中国公認会計士による虚偽監査報告の視点から、国家財政部の公表資料等をもとに分析している。
- 41) 汪寧（2002）。
- 42) 中央監査法人（2000）、第248頁。
- 43) 李勇（2001）。
- 44) 『人民日報』2001年9月20日。
- 45) ビッグ5は国際的に有名な5つの監査法人にさし示す。具体的には、PwC（Price Waterhouse, Copper's）E&Y（Ernst & Young）、D & T（Deloitte & Touche）、KPMG（KPMG Peat Marwick）、AA（Arthur Andersen）である。2002年にAAは解散したことから、現在ではビッグ4となっている。
- 46) 2003年1月30日には、パートナーの変更について、公認会計士協会に事前報告することが義務付けられている。
- 47) 公認会計士協会の処分は行政処分であるが、国家財政部が会計士を告訴した場合には刑事処分となることから、行政処分よりおよぼす影響力が強いといえる。
- 48) 改訂後の会計法第4条では、企業責任者は会計資料の真实性、完全性の保証を求めるほか、会計不正が行われた場合の企業責任者及び財務担当者に対する罰則規定が新設されている（会計法第42条—49条）。なお、財務報告条例第3条には会計法の第4条と同様な規定があるほか、第5条では公認会計士及び会計事務所は監査報告書に対して責任を負うとの規定がある。
- 49) 2002年には、中国の会計事務所は監査先である上場企業の監査報告書を公認会計士協会に提出する制度が導入されている。
- 50) 『金融時報』2002年9月11日。
- 51) 2001年12月に、「中国证券监督管理委员会」は、上場企業に対して、公認会計士が修正を求める場合には、財務諸表を修正する義務を定め、当該義務に応じない場合には、翌年に当該会社の株式は証券市場の取引対象から除外する制裁措置を設けている（人民日報2001年12月26日）。

52) アメリカの財務諸表監査における不正問題について、1970年代以後の AICPA の対応を中心に概括すると次の通りである。AICPA は監査の期待ギャップに対応するため、1977年に監査人の不正・誤謬摘発の責任に関する指針として SAS No.16 (AICPA, 1977 a) を公表している。これは、監査人の不正・誤謬の摘発責任が一定の条件のもとで存在することを明確にしたものと位置付けられる。同じく1977年に公表された SAS No.17 (AICPA, 1977 b) では、重要な虚偽表示につながる違法行為について疑問がある場合の追加手続の実施及び経営陣または監査委員会への報告が規定されている。次に1980年代後半から1990年代初頭の銀行・貯蓄金融機関の倒産による不正な財務報告及び監査人の責任問題に対応したトレッドウェイ委員会報告 (AICPA, 1987) の勧告をうけて、1988年には SAS No.53 (AICPA, 1988 a. これより SAS No.16は廃止) 及び SAS No.54 (AICPA, 1988b, これより SAS No.17は廃止) が公表されている。SAS No.53は SAS No.16よりも、職業的懐疑心を一層発揮し、不正・誤謬の摘発に関する監査人の責任強化を求めている。また、SAS No.54は財務諸表に直接かつ重要な影響を与える違法行為に対する監査人の摘発責任を明確化している点等が SAS No.17と異なる。なお、監査人による不正・誤謬の摘発責任に関する SAS No.53は1997年に廃止され、新基準として SAS No.82 (AICPA, 1997) が公表されたが、そのわずか5年後の2002年には廃止され、現在の SAS No.99 (AICPA, 2002a) に代わっている。この一連の改訂は、財務諸表の虚偽表示と不正概念の関係の明確化及び監査人の不正摘発責任の一層の強化等を図るものである。

53) 中国の会計事務所は全て有限責任につき、実際に不正事案を担当した公認会計士以外の公認会計士の個人財産が賠償責任の対象になることはない。この点については、公認会計士の責任強化の観点から、無限責任のパートナーシップ制の導入が考えられる。なお、アメリカにおける監査人の独立性及び責任問題を検討したのものとしては、GAO (1996) を参照されたい。

54) 日本においても参照義務はないものの、日本公認会計士協会紀律委員会が過去の監査上の失敗事例等をまとめた文献として日本公認会計士協会 (1994) がある。

55) 企業不正に対する監査人の倫理観の考察については、加藤 (2004) 瀧田 (2005) を参照されたい。

56) 中国語による正式名称は「公認会計士職業道徳規範指導意見」である。

57) 中国語による正式名称は「関于審理証券市場因虚假陳述引發的民事賠償案件的若干規定」である。

## 参考文献

- 伊藤邦雄 (2003a) 「会計情報の利用目的と会計不信」『企業会計』Vol.55, No.1, 39-47頁。
- (2003b) 「財務報告・監査の課題と展望」『会計』第163巻, 第2号, 1-15頁。
- 與村宏 (2002) 「なぜ不正が次々と起きたのか」『週刊東洋経済』臨時増刊, 14-18頁。
- 岡崎一浩 (2002) 「世界を揺るがすエンロン事件の検討」『経理情報』No.980, 42-45頁。
- 蟹江章 (2003) 「監査報告書のコミュニケーション機能と期待ギャップ問題」『会計』第163巻, 第1号, 16-27頁。
- 加藤恭彦・友杉芳正・津田秀雄 (2000) 『監査論講義』中央経済社。
- 加藤正浩 (2004) 「監査人に求められる役割と倫理」『現代監査 No.14』40-46頁。
- 河合秀敏編著 (1997) 『監査の社会的役割』中央経済社。
- 小澤義昭 (1996) 『監査論の論点整理』中央経済社。
- 喜久田悠美訳 (2004) 『投資家のための粉飾決算入門』パンローリング株式会社。
- 川北博 (2001) 『会計情報監査制度の研究：日本型監査の転換』有斐閣。
- 金児昭 (2002) 「日本の会計・監査は独自性を持って進め」『経理情報』No.977, 58-68頁。
- 何清漣著, 坂井臣之助・中川友共訳 (2002) 『中国現代化の落とし穴—噴火口上の中国』草思社。
- 高田敏文 (2002) 「監査人への役割期待とその対応」『会計』第161巻, 第3号, 70-80頁。



会計不正に対する中国公認会計士の監査対応

- 瀧田輝己訳 (2005) ジェームス C.カー著『会計倫理』同文館。
- 千代田邦夫 (2002a) 「近未来における監査の課題」『會計』第161巻, 第3号, 57-69頁。(2002b) 「何が名門会計事務所を崩壊へ導いたのか」『経理情報』No.985, 14-18頁。(1998) 『アメリカ監査論 (第2版)』中央経済社。
- 中央監査法人 (2000) 『中国会計監査基準』中央経済社。
- 友杉芳正 (2002) 「ゴーイング・コンサーン監査の到来」『経済集志』第72巻, 第2号, 97-108頁。(2004) 『新版スタンダード監査論』中央経済社。
- 日本会計研究学会 (2003) 特別委員会最終報告『外部監査とコーポレート・ガバナンス』。
- 日本監査研究学会 (1999) 課題別研究部会最終報告『財務諸表監査のフレームワーク』。
- 日本公認会計士協会 (1994) 『紀律関係事例集 (新訂版)』日本公認会計士協会。
- 日本公認会計士協会 (2004) 監査基準委員会報告第10号「不正及び誤謬」(制定1997, 最終改正2004)。
- 内藤文雄 (2003) 「財務報告・監査の課題と展望」『會計』第163巻, 第2号, 36-46頁。
- 八田進二 (2003) 「会計不信'私'拭に向けた企業会計の新たな枠組みの検討」『會計』第163巻, 第4号, 54-69頁。(2002) 「アンダーセン失墜名門会計事務所がたどった危うい道」『週刊東洋経済』臨時増刊, 28-32頁。
- 山浦久司 (2003) 『会計監査論 (第3版)』中央経済社。
- 吉見宏 (2002) 「期待ギャップ問題と不正監査の拡大」『會計』第162巻, 第3号, 38-48頁。
- AICPA (1977a), SAS No.16 *The Independent Auditor's Responsibility for the Detection of Errors or Irregularities.*
- AICPA (1977b), SAS No.17 *Illegal Acts by Clients.*
- AICPA (1978), *The Commission Auditors' Responsibilities, Report Conclusion and Recommendations.* (鳥羽至英訳 (1990) 『財務諸表監査の基本的枠組み一見直しと勧告』白桃書房)
- AICPA (1987), National Commission on Fraudulent Financial Reporting [Treadway Commission] *Report of National Commission on Fraudulent financial Reporting.* (鳥羽至英・八田進二訳 (1991) 『不正な財務報告—結論と勧告』白桃書房)
- AICPA (1988a), SAS No.53 *The Auditor's Responsibility to detect and Report Errors and Irregularities*
- AICPA (1988b), SAS No.54 *Illegal Acts by Clients.*
- AICPA (1997), SAS No.82 *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.*
- AICPA (2002a), SAS No.99 *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.*
- AICPA (2002b), *How The Sarbanes — Oxley Act of 2002 Impacts the Accounting Profession* <http://www.aicpa.org/sarbanes/index-07-09-03.asp>
- GAO (1996), *The Accounting Profession — Major Issues : Progress and Concerns.* (藤田幸男・八田進二監訳 (2000) 『アメリカ会計プロフェッション』白桃書房)
- IAASB (2001), ISA No.240 *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Financial Statements.*
- 金融時報 (2002) 「我国注册会计师審計水平正在提高」9月11日 <http://www.kj2000.com>.
- 楊志国 (2002) 「關於上市公司審計報告的幾個問題」『中国注册会计师』第10期 <http://www.cicpa.org.cn>.
- 汪宁 逢俊 (2003) 「中美財務欺詐的几点启示」『中国注册会计师』第1期 <http://www.cicpa.org.cn>
- 馮叔萍 (2002) 「中国的會計改革与發展」『中国注册会计师』第12期
- 項懷誠 (2002) 「知識經濟与中国會計」『中国注册会计师』第12期
- 陳毓圭 (2002) 「完善獨立審計規範体系, 推進行業誠信建設, 提高上市公司信息披露質量」12月24日 <http://www.cicpa.org.cn>

- 劉桂良 (2002) 「21世紀中國審計模式的創新」 2002 年 1 月 30 日 <http://www.e521.com>
- 鐘法 (2003) 「關於審理證券市場因虛假陳述引發的民事賠償案件的若干規定內容介紹」『中國註冊會計師』第 2 期 <http://www.cicpa.org.cn>
- 趙廣飛 (2001) 「再看銀廣夏」『人民日報 (經濟周刊)』 9 月 20 日
- 張立民 陳小林 (2002) 「虛假財務報告成因分析」『中國註冊會計師』第 8 期 <http://www.cicpa.org.cn>
- 財會新聞 (2002) 「40 名註冊會計師被抓, 中國會計業重組勢在必行」『21 世紀經濟報導』 9 月 1 日 <http://www.kj2000.com>
- 財會新聞 (2002) 「注協秘書長陳玉圭在全國秘書長工作會議上的報告」 9 月 7 日 <http://www.kj2000.com>
- 國際金融報 (2003) 「訪中注協前秘書長丁平准」 2 月 1 日 <http://www.cpasz.org>
- 徐 紅 (2004) 「會計事務所審計報告質量逐年提高」『經濟日報』 2004 年 6 月 8 日
- 李 勇 (2001) 「認清形勢 正視問題明確方向 勵精圖治 全面提高行業的社會公信力」『中國註冊會計師』 2001 年第 12 期 <http://www.cicpa.org.cn>
- 中華人民共和國財政部 (2002) 「關於終止委託中國註冊會計師協會行使的行政管理職能的通知」 2002 年 11 月 15 日 <http://www.mof.gov.cn>
- 中國註冊會計師協會 (2003) 『業內新聞』 「中注協擬成立懲戒·申訴·維權等三個專門委員會的徵求意見」 2003 年 6 月 17 日 <http://www.cicpa.org.cn>

(名古屋大學大學院經濟學研究科博士後期課程)