

中国における監査品質管理制度の研究

李 文 忠

要 旨

アメリカでは2001年にエンロン事件などの監査事件が起こった。日本でも監査事件は多発し、2015年に株式会社東芝の不正な財務報告問題、担当監査人に対する懲戒処分等が課された。監査人の社会的責任や監査品質、監査人の職業的懐疑心などの問題、「監査の在り方」が再び問われている。一方、中国でも2012年に「万福生科上場詐欺事件」などの監査事件が多発している。監査品質の問題、職業倫理問題も問われている。本稿の目的は、中国上場会社に関する監査品質管理制度を中心にその枠組みと現状を明らかにし、次にその開示されたデータを分析しその特徴を明らかにすることである。最後に今後の課題と監査の在り方について意見を述べることにする。

キーワード：監査品質管理・監査品質レビュー制度・監査品質検査制度

1. はじめに

アメリカでは2001年にエンロン事件、日本でも、2011年に発生したオリンパス事件、2015年に株式会社東芝の不正な財務報告問題、担当監査人に対する懲戒処分等が課され、2017年に富士ゼロックス不正会計事件などの多発によって、再び「監査のあり方」が問われることとなっている。この間、金融庁、東京証券取引所、経済産業省、公認会計士協会などにおいて、様々の委員会が設置され、OECDのG20/OECD/CG原則に基づいてそれぞれの組織のコーポレート・ガバナンス・コードが作られて自律的なコーポレート・ガバナンス・システムが作られつつある。同時に、監査の研究領域では「監査の品質に関する研究」が盛んに行われている。とりわけ、各先進国の監査制度及びその「監査業務にかかる品質管理の枠組み」の比較研究が行われている（町田編著〔2019〕31-106）。

一方、2018年に日本対中直接投資額は38億1,000万ドルとなり、日本の在中企業数は58000社¹⁾となっている。中国では外資系企業に対して財務諸表の監査が法定されている。日本にとって中国の財務諸表開示制度と監査制度及びその制度

における監査品質管理に関する枠組みはどうなっているのか、明らかにする必要がある。中国の社会主義市場経済とこれまでの西洋資本主義市場経済は異なるとはいえ、中国経済はすでに世界経済と一体化となり、財務諸表監査制度も英米の同制度を導入した上、自国の特殊性を鑑み、会計事務所における共産党組織の構築という独創的な管理システムも加えている（李〔2016〕153-168）。また、公認会計士領域で国際的に中国があらゆる公的組織に加盟し、同等の立場において自国の価値観で国際的ルール作りに影響を与えている。今日、中国政府はこの40年間の発展を成し遂げて、世界のビッグ4会計事務所との20年の約束でビッグ4会計事務所がすでに「本土化（中国監査法人との同等化）」（李〔2016〕97-105）にされている。そうして先進国の監査制度と比べて遜色ない制度になってきた。また、監査基準のコンバージェンスも継続して進められ、2010年、2016年の改訂を経て、さらに2019年7月に18の監査基準が改訂され同年7月1日に施行したのである²⁾。

しかしながら、この制度下で、アメリカ、日本と同じように監査事件が多発している。近年では、緑大地、万福生科、新大地、天能科技、天豊節能などの上場会社の不正会計及び監査事件が多発し、公認会計士の監査責任と監査品質管理の間

受付2020年1月8日

題も問われている³⁾。

本稿の目的は、中国上場会社に関する監査品質管理制度を中心にその枠組みと現状を明らかにし、次に中国公認会計士協会及び中国証券監督管理委員会が開示されたデータを分析しその品質管理制度の特徴を明らかにすることである。最後に今後の課題と監査の在り方について意見を述べることにする。

2. 中国監査制度の概要

2.1 法規等

中国における公認会計士監査制度は、1980年に西欧諸国の制度を模倣し導入されたものである。中国において様々な法規によって監査が義務付けられているが、会計監査を実施されている主たる根拠法は、証券法、会社法であるほか、外資系企業法、審計法があり、また、金融関連の銀行・保険諸法がある。

2.2 監査対象企業と市場規模

中国企業登記総数は3474.2万(2018年年末現在)がある⁴⁾。そのうち、監査等対象となる企業数は420万社であり、巨大な監査市場といえるが、企業登記総数のわずか12.1%を占めるものである。

中国の法定監査は、図表-1で示すように外資系企業法、会社法適用企業(国有株支配株式会社)、金融(銀行、保険)関連企業(外資系金融機関を含む)、証券法適用上場会社などが公認会計士監査を受けなければならない。

中国公認会計士協会(CICPA、以下同)によると、近年、会計事務所(監査法人、以下同)の監査市場における総売上高については、2013年度562億元、2014年度604億元、2015年度689億元、2016年度734億元、2017年度918億元超、2018年度1014.8億元(1元=16.42円、約16,663億円)に達した。そのうち、792.54億元(78.1%)は会計事務所監査業務の売上高である。

上海証券取引市場と深圳証券取引市場に上場している3627社の時価総額は、深圳証券取引市場

216,744.44億元、上海証券取引市場329,091.66億元、合わせて545,846.10億元(約896兆、2018年間平均レート1元あたり16.42円)⁵⁾である。それは日本株式市場の時価総額約600兆円の約1.5倍の規模である。

2.3 公認会計士と会計事務所の数

中国公認会計士協会によると、2019年6月30日現在、会計事務所において監査実務従事する公認会計士は107,483人、非実務従事者は153,891人であり、合わせて261,374人である。

本稿では、中国財政部会計事務所登録及び許認可制度に基づいて図表-2で示すように分類をした。会計事務所の総数は9118事務所であり、そのうち、財政部に登録し認可された証券先物取引会社監査事務所は40事務所、H株式会社監査事務所は11事務所、毎年評価された「総合評価上位百会計事務所」(以下、TOP100と称す)のうちこの51事務所を除いて残りの49事務所は大規模会計事務所として分類し、そのほかの9018事務所は中小型会計事務所である。

また、「前瞻産業研究院」が公表したデータによると、監査業務収入は全収入の70%から80%程度であり、証券先物取引会社監査事務所(40事務所)は全業界収入の60%程度であると分析している。さらに会計事務所に所属する会計士の数について、会計士の数が多いTOP10事務所として評価され、そのなかで、1位瑞華会計事務所は会計士2266人に対して、10位の天職国際事務所は会計士1127人である⁶⁾。

3. 品質管理制度

中国の監査品質管理制度は、会計事務所の品質管理、中国公認会計士協会による品質管理、財政部・中国証券監督管理委員会(中国SEC、以下同)等の品質管理制度で構成されている。

図表-3で示すように財政部(日本の財務省相当、以下同)は、会計士・会計事務所の登録及び許認可制度(証券先物取引会社、金融関連会社

図表-1 中国における主たる監査対象企業

上場企業	外資系企業	私営企業	株式会社	有限会社	その他	計
3627	593,276	220,628	11,980	92,935	332万	420万社

出所：中国統計年鑑2018 P364, 407, 412)により筆者作成(なお、その他の建築業、卸売小売業、郵政、鉄道、航空企業などは含んでいない)

図表－2 中国会計事務所のカテゴリー

会計事務所のカテゴリー	事務所数	割合%	公認会計士（人）
証券先物取引会社監査事務所	40	0.4	107,483（実務従事者） 153,891（非実務従事者）
H株式会社監査事務所	11	0.1	
以上51所以外の大規模事務所	49	0.5	
中小規模事務所	9018	98.9	
計	9118	100	261,374

出所：中国公認会計士協会（<http://www.cicpa.org.cn/>）2019年6月30日現在により筆者作成、H株式とは中国国内に設立登録した国有企業で、かつ香港証券取引所で上場した企業が発行した株式はH株と称されている。

の監査資格の許認可を含む）、財政部は省令、意見書、監査基準、内部統制制度の公布、中国公認会計士協会の業務範囲、会計事務所の合併手続、会計士業界全体の戦略的な発展方向、会計士試験制度などを規制している。

また、財政部直轄の北京国家会計学院、上海国家会計学院、アモイ国家会計学院では、会計士人材育成と継続研修なども毎年行われている（李[2016] 7-36）。

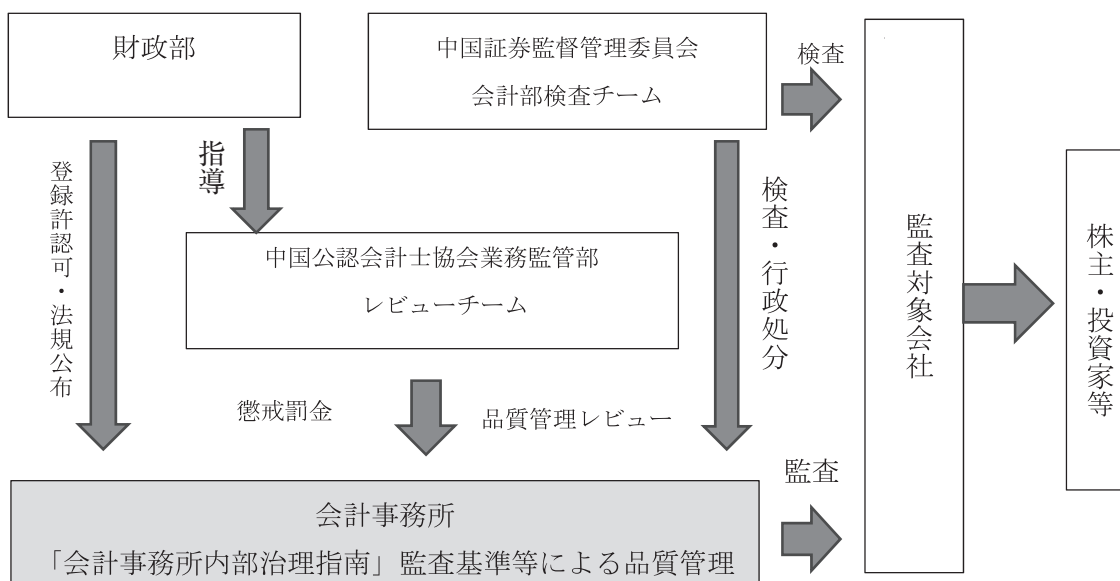
中国証券監督管理委員会は、会社法、証券法等に基づいて、毎年上場企業監査を担当する会計事務所を検査している。その検査結果は『上場会社年度財務諸表監査に関する検査報告書』（上市公司年報会計監管報告）として公表されている。

中国公認会計士協会は自主規制団体として「公認会計士法」と「公認会計士協会規定」などの関

連法規に基づいて、「会計事務所執業品質レビュー制度」（2011年7月16日施行）を制定した。その第6条によって会計事務所を分類し「分類分級」（分類・等級別）の品質レビュー制度を作り、監査品質を管理している。すなわち、中国公認会計士協会は証券先物取引会社に対する監査資格を有する会計事務所の品質レビューを担当する。それらの事務所に3年以内に1回品質レビューを受けなければならない。また、H株式会社監査資格を有する11事務所に対して、毎年サンプリングにして品質レビューを行う。

各省市会計士協会は「会計事務所執業品質レビュー制度」に基づいてその地域「品質レビュー制度」を作成し、地域登録した会計事務所（証券先物取引監査事務所、TOP100事務所などを含む）の品質レビュー及び評価制度を担当している。例

図表－3 中国監査品質管理制度の枠組み



出所：筆者作成

例えば上海市公認会計士協会は市内328会計事務所に対してA類、B類、C類、D類として評価し分類管理している⁷⁾。

会計事務所における監査品質管理は「会計士事務所内部管理体制手引（2008年）」（10章84条）、とりわけ第6章品質管理体制及び監査品質管理基準などによって会計事務所内部の品質管理制度の構築が義務づけられている。また、監査基準第5101号品質管理基準によると、会計事務所では、監査プロジェクトチーム内のレビュー、監査部門レビュー、会計事務所レビュー、いわゆる「3職級別品質レビュー制度」を構築し、そのレビュー事実を文書化し報告、保存しなければならない。

4. 中国会計事務所に対する監査品質管理の現状

中国では会計事務所に対する監査品質管理制度は会計事務所の品質管理システム、公認会計士協会事務局の「業務監管部」（監査品質管理部門）による毎年行われる品質管理レビュー制度、中国证券监督管理委员会による監査品質の検査制度によって構成されている。

4.1 中国公認会計士協会による監査品質管理の現状

中国公認会計士協会は公認会計士法と協会規定及び「会計士事務所品質レビュー規定」に関連諸規定に基づいて、毎年会計事務所に対して、監査品質レビューをしている。そのレビュー結果は毎年報告書として公表されている。

(1) 公認会計士協会監査品質レビュー結果

図表－4で示すように、協会事務局「業務監管部」は毎年5から8レビューチーム（1チーム12人程度）はサンプリングで上場企業及びその企業

に関する監査報告書に対してレビューを行い、問題のある会計事務所及び会計士に対して協会懲戒委員会に報告し、懲戒などの処罰を下している。なお、処罰を受けた側が協会「不服申立・権利保護委員会」に処罰の不服申立ができる。2013年から2017年まで処罰を下した事務所は13事務所、懲戒した会計士は25名であり、そのほかの処分として会計士法及び関連規定に基づいて会計士資格の剥奪または一時的に会計士資格の失格した会計士は毎年1441から4119人にのぼる。

(2) 上場企業の監査報告書に関する監査意見の分析

監査人は財務諸表に対する監査意見の形成傾向について中国では図表－5で示すように、2013年から2017年まで5年間の平均を見ると、標準適正意見（適正意見）の割合は、約98%（除外事項付意見を含む）であり、非標準適正意見の割合は約2%である。

(3) 上場企業内部統制監査報告書に関する監査意見の分析

中国では、内部統制監査も導入されている。2008年に財政部・証券监督管理委员会・会計検査院・銀行（金融）监督管理委员会、保険（金融）管理委员会が「企業内部統制基本規範」（財政部：财会〔2008〕7号）を制定し公表した。それによると、上場企業などの内部統制情報開示及び監査評価報告書の積極的な開示（任意）が求められる。

その後、財政部は証券监督管理委员会、会計検査院（審計署）等5部署は共同で财会〔2010〕11号）通達を公布し、「企業内部統制実務ガイドライン1号～18号」、「企業内部統制実務ガイドライン」、「企業内部統制評価ガイドライン」、「企業内部統制監査ガイドライン」を公表した。そして、

図表－4 2013年～2017年中国公認会計士協会の監査品質レビュー状況

年度	レビュー チーム数	人数	上場企業	監査報告書 レビュー	懲戒 事務所	懲戒 会計士	会計士資格 剥奪, 失格
2017	5	67	5	51	3	11	1,441
2016	5	61	5	45	8	4	1665
2015	8	97	8	106	2	4	1622
2014	8	97	8	118		2	4119
2013	8	103	8	105		4	2410

出所：財政部主管〔2018〕204-205, 財政部主管〔2017〕223, 財政部主管〔2016〕213, 財政部主管〔2015〕234-235, 財政部主管〔2014〕221より筆者作成

図表－５ 2013年度～2017年度中国上場会社監査報告書の監査意見状況

年度		標準適正意見 ^(注)			非標準適正意見 ^(注)				合計
		適正意見	限定付適正	小計	意見不表明	意見控え	不適正意見	小計	
2017	数量	3380	72	3452	37	23	0	60	3512
	割合%	96.24	2.05	98.29	1.05	0.65	0.00	1.71	100.00
2016	数量	3031	75	3106	21	10	0	31	3137
	割合%	96.62	2.39	99.01	0.67	0.32	0.00	0.99	100.00
2015	数量	2738	82	2820	16	6	0	22	2842
	割合%	96.34	2.89	99.23	0.56	0.21	0.00	0.77	100.00
2014	数量	2569	71	2640	18	9	0	27	2667
	割合%	96.33	2.66	98.99	0.67	0.34	0.00	1.01	100.00
2013	数量	2450	57	2507	23	7	0	30	2537
	割合%	96.57	2.25	98.82	0.91	0.28	0.00	1.18	100.00

出所：中国注册会计师協会編（CICPA）[2018] 10号12-22により、一部修正

（注）標準適正意見とは無限定適正意見である。非標準適正意見（除外事項付意見）は限定付適正意見、不適正意見、意見不表明である。

2011年1月1日から国内外市場に上場した企業229社が実施し、2012年1月1日から上海証券取引所、深圳証券取引所の上場企業964社が実施し、次に適時にその他の上場企業も実施している。また、非上場大中堅企業にも実施が勧められている。

その後、CICPA「業務監管部」が「上場会社2017年決算報告書に関する監査状況分析報告書」として公表している。それによると2018年8月30日現在、上海深圳両証券取引場に上場している会社の中、1771社で内部統制監査報告書が公表されている。

図表－6で示すように、内部統制監査報告書において標準適正意見は約95%であったことに対して、非標準適正意見書は全体の5%程度であった。非標準適正意見書は上昇傾向にあり、2017年度には2.26%に達していた。とりわけ不適正意見の理由は主に会社の重要事項について2年連続変更されたこと、子会社に対して支配管理ができなかったこと、経営層が内部統制制度を君臨していること、財務諸表作成が重大な不正があったことなどの内部統制欠陥があったためである。

4.2 中国証券監督管理委員会による監査品質管理の現状

(1) 証券市場全体に対する検査及び行政処罰状況

証券法、会社法等に基づいて証券市場の秩序を

維持するために、中国証券監督管理委員会が上場企業または個人、弁護士事務所または弁護士、会計事務所または会計士を含んで証券法関連法規を違反した個人と組織に対して、行政処罰決定書が公表されている。図表－7では2013年から2018年まで行政処分決定書が公表された件数及び没収金・罰金の総額である。行政処罰決定件数が一番多いのは2018年の310件であり、没収金・罰金の総額は106.41億元（約1747.25億円）である。

(2) 上場企業財務諸表開示と監査に対する検査及び行政処罰状況

中国証券監督管理委員会は証券法と証券法関連諸法規に基づいて、毎年会計事務所に対して、監査品質検査をしている。その検査結果は毎年証券監督管理委員会会計部『上市公司年報会計監管報告』として公表されている。図表－8では2013年から2018年までの6年間に上場会社数と財務諸表を開示した企業及び財務諸表未公開の企業数並びに会計事務所監査品質の検査数と検査割合である。財務諸表及び監査報告書に対して、証券監督管理委員会会計部が毎年そのなか約20%をサンプリングして検査を行い、その結果は『中国証券監督管理委員会年報』として公表されている。

(3) 会計事務所監査品質管理に関する評価及び指摘事項

中国SECは検査の結果として毎年「上場会社決算報告に関する監督管理報告書」を公表し次のよ

図表－6 2011年度～2017年度中国上場企業内部統制監査意見状況

年度		標準適正意見			非標準適正意見			合計
		適正意見	限定付適正	小計	意見差し控え	不適正意見	小計	
2017	数量	1685	46	1731	1	39	40	1771
	割合%	95.14	2.60	97.74	0.06	2.20	2.26	100.00
2016	数量	1479	65	1544	0	22	22	1566
	割合%	94.44	4.15	98.59	0	1.4	1.4	100.00
2015	数量	1444	70	1514	0	16	16	1530
	割合%	94.38	4.58	98.96	0	1.04	1.04	100.00
2014	数量	1387	54	1441	4	20	24	1465
	割合%	94.68	3.69	98.37	0.27	1.37	1.64	100.00
2013	数量	1096	35	1131	1	9	10	1141
	割合%	96.06	3.07	99.13	0.09	0.79	0.88	100.00
2012	数量	940	21	961	0	3	3	964
	割合%	97.51	2.18	99.69	0	0.31	0.31	100.00
2011	数量	224	4	228	0	1	1	229
	割合%	97.82	1.75	99.57	0	0.44	0.44	100.00

出所：中国公認会計士協会業務監管部「上市公司2017年年報審計情況分析報告」（執筆：殷徳全・齊飛・楊啓明）

図表－7 2013年～2018年行政処罰状況統計

年 度	行政処罰決定数	市場参入禁止決定	没収金・罰金（億元）
2013	79	21	7.28
2014	158	18	4.7
2015	177	11	11
2016	221	21	42.8
2017	224	25	74.79
2018	310	22	106.41

出所：中国证券监督管理委员会編著『中国证券监督管理委员会年報（2013年～2018年）』中国財政経済出版社により筆者作成

うにその重要な問題を指摘し、改善を要求している。

2018年度には上場会社が企業会計基準に基づいて財務情報開示状況と品質は良好である。問題として、内部統制評価報告の内容が不十分であり、及びコーポレートガバナンスの体制に欠陥があることである。

2017年度には財務諸表と内部統制報告による問題179項目（128社）であった。それは主に合併の会計問題と内部統制の問題、とりわけ引当金会計に対して監査証拠の入手が経営者主観的な意図によるもので、市場における客観的な証拠の入手が

不十分であった。また、公認会計士のリスク監査に対して意識不足のため、監査手続が形式的になりがちであり、会計事務所の内部監査品質管理システムは機能していないという問題もある。

2016年には、財務諸表と内部統制報告による問題105項目（84社）である。主に企業合併の関連問題、金融商品及び公正価値の測定問題、内部統制に関する情報公開の不十分及び監査報告書が特定の企業が経営問題によって立案され調査したのに、内部統制の欠陥に対して指摘はなかった。

2015年には、財務諸表と内部統制報告による問題134項目（96社）である。主に合併会社の問題、

図表－８ 証券監督管理委員会による監査品質の検査状況

年度	証券法適用会社の財務諸表開示			証券監督管理委員会会計部	
	上場企業数	開示数	未開示数	監査品質検査数	検査割合
2018	3627	3622	5	805	22.2%
2017	3531	3522	9	798	22.7%
2016	3050	3049	1	612	20.1%
2015	2827	2827	0	563	20.0%
2014	2613	2612	1	520	20.0%
2013	2537	2534	3	415	16.4%

出所：証券監督管理委員会会計部『上市公司年報会計監管報告（2013～2018）』<http://www.csrc.gov.cn>）により筆者作成

収益認識の問題（ネットゲームの収益認識）、金融商品会計処理及び開示の問題、減損会計問題、内部統制情報開示問題があった。

2014年には主に会計処理上資産、負債、資本（合併処理）の認識と測定に関する問題、財務情報公表に関する問題（政府補助金、のれんなど）、内部統制情報開示に関する問題（監査報告書、評価範囲の規範、内部統制情報開示と改善情報開示が不十分で、監査意見の適正性など）である。

2013年度は財務情報開示の単純な誤謬が多発している。会計基準の準拠に関して企業合併における無形資産の認識と測定、繰延税金の測定、海外子会社ののれんの為替換算などの問題があった。とりわけ2011年、2012年から企業内部統制監査は上場企業が段階的に実施された後、最初の検査であるため、企業内部統制評価範囲、欠陥事項の開示、結論などが不十分で、内部統制監査報告書でも除外事項の記述が規範されず、内部統制の不備及び重要な欠陥が明記されず、同一企業に対する財務諸表監査と内部統制監査との記述が矛盾している。

このように、中国証券監督委員会会計部は、開示された財務諸表と監査報告書及び内部監査報告書を検査した後、上場企業が会計基準の遵守、企業内部統制及び財務情報開示においての問題を発見した場合、それらの問題を上場会社監督管理部門、証券取引所などに周知し継続的に調査した上、争議のある問題に対して関連政府監督管理部門の共通認識を調整し、事例として公表している。それによって監査業務及び監査品質管理を指導している。また、違法行為が認められた場合、責任会計士並びに所属会計事務所に対して「行政処罰決

定書」を下すこととなっている。

（4）行政処罰決定書から見る監査品質管理の現状

図表－９は、2013年から2018年までの6年間に於いて、中国SECが公認会計士による監査報告書を検査して下した行政処罰決定書である。

① 2013年から2018年までの6年間には24件の行政処罰決定書を下した。そのなか59人の会計士に対して警告、罰金、所属事務所に対して該当監査報酬没収、罰金を処罰した。会計事務所に対して行政処罰は監査報酬没収（約15万元～322万元）、罰金（約60万元～967万元）、監査責任のある会計士（報告書にサインする会計士）に対して罰金（3万元～10万元）及び「警告」の処分をしている。

② 被監査会社は主たる違法行為と不正会計などの多くは、銀行残高証明書と領収書などの文書偽造、架空資産の計上、収益と売上高の過大表示、売掛金の過大計上などの手法であり、目的はIPO企業の詐欺上場及び株式上場、決算報告書に企業利益の過大表示をして財務諸表を粉飾することである。

③ 監査事由は主に新規公開株（IPO）監査報告書及び決算監査報告書（標準適正意見）に関するものである。会計事務所及び会計士の監査責任について、行政処罰決定書は監査基準を処罰の根拠としている。多く引用される監査基準は第1312号外部確認、第1301号監査証拠、第1101号財務諸表監査の目的と監査実務の基本要求である。すなわち、これらの公認会計士が外部確認、監査証拠などの実施すべき監査手続を怠ったため、被監査会社の財務諸表の不正会計が発見されず、結果的に監査報告書では適正意見という虚偽証明が出さ

れたのである。

処罰された会計事務所または会計士に対して、会計部は、「監査基準の違反」、「職業的懐疑心」が発揮されず、「不正リスクに対する評価と監査」が不十分であったことなどによって、監査意見が虚偽記載となり、結果的に証券法の違法行為として追及した。すなわち証券法第20号「提出された書類は法定責務を厳格に履行しその証明書類の真实性、正確性と完全性を保証しなければならない」という条項の違反、第173号「監査業務の勤勉に尽くしその証明根拠とする書類の内容の真实性、正確性、完全性に対して調査と立証をすべきである。提出された書類の虚偽記載、誤解を有する陳

述または重大な漏洩があったため、第三者に損失をもたらす場合、その上場会社と連帯保証責任を負う」という条項違反のため、また第223号「証券関連サービス機構の違法行為が認められた場合の罰則、証券関連業務の停止または資格の剥奪、かつ業務報酬の倍以上5倍までの罰金することができる。また直接責任個人及び関連責任者に対して、警告、証券先物取引会社資格の剥奪、3万元以上10万元以下の罰金を科すことができる」という条項に基づいて行政処罰を下すことになっている。

中国证券监督管理委员会が下した行政処罰決定書に対して、会計事務所と責任会計士は行政不服

図表－9 中国证券监督管理委员会行政処罰決定書

決定書番号	会計事務所	会計士 (人)	監査責任（監査基準番号） ⁸⁾	監査事由
[2013] 27	深圳鵬城	2	第1312, 1131号	株式上場
[2013] 45	大信	2	第1131, 1301, 1312号	上場IPO
[2013] 49	中磊	2	第1312, 1231号	上場IPO
[2013] 54	大華	2	第1313号	上場IPO
[2014] 21	利安達	4	第1312, 1301, 1231, 1141号	上場IPO
[2014] 52	垂大	3	第1312, 1301, 1313号	決算監査
[2014] 70	河北華安	5	第1312, 1301号	決算監査
[2014] 96	鵬城	2	第1323号	決算監査
[2015] 67	利安達	2	第1313, 1141, 1301, 1312号	決算監査
[2016] 20	利安達	2	第1332, 1421, 1101号	決算監査
[2016] 89	立信	2	第1301, 1314, 1131号	決算監査
[2016] 92	北京光華	4	第1141, 1301, 1312, 1101号	上場IPO
[2016] 105	利安達	2	第1153, 1211, 1312, 1301, 1101号	再編監査
[2017] 1	瑞華	2	第1332, 1101号	決算監査
[2017] 22	瑞華	2	第1332, 1101号	決算監査
[2017] 55	立信	2	第1312, 1301号	決算監査
[2017] 84	中興華	4	第1211, 1312, 1101, 1141, 1312, 1131号	決算監査
[2017] 85	利安達	2	第1312, 1501, 1301号	決算監査
[2017] 101	信永中和	2	第1312, 1101, 1301, 1323号	上場IPO
[2018] 70	大華	3	第1301, 1211, 1313, 1301, 1321号	決算監査
[2018] 78	立信	2	第1312, 1141号	決算監査
[2018] 115	中天運	2	第1211, 1314, 1141, 1231, 1101号	合併監査
[2018] 119	立信	2	第1101, 1323, 1131, 1313号	決算監査
[2018] 126	瑞華	2	第1141, 1101, 1312, 1301号	決算監査
24件		59		

出所：中国证券监督管理委员会（<http://www.csrc.gov.cn/pub/newsite/>）2019年12月により筆者作成

申立ができる。2013年に行政処罰決定書〔2013〕52号は中磊会計事務所に対する証券業監査資格剥奪の処分書であり、2016年に行政処罰決定書〔2016〕10号は利安達会計事務所会計士2名に対する行政違反処罰決定による行政不服申立であり、行政処罰決定書〔2016〕114号は立信会計事務所の行政不服申立に対する再審査で下した処分書であり、行政処罰決定書〔2018〕10号は中興華会計事務所の行政不服申立に対する再審査で下した処分書である。しかし、中国証券監督管理委員会がそれらの行政不服申立に対して再検討したが、再び下したのは原処罰決定を維持する行政処罰決定書であった。

また、2016年3月11日に中国財政部・証券監督管理委員会は利安達会計事務所（〔2014〕21号と〔2015〕67号行政処罰決定書）に対して、会計事務所監査業務停止命令及び期限内に監査法人組織の改善命令を公告した。

5. 中国監査品質管理制度の特徴と課題

5.1 中国会計士協会と中国証券監督管理委員による品質管理

このように中国の上場企業財務諸表監査報告書及び内部統制監査報告書から見ると、ともに適正意見は95%以上、非適正意見5%未満であった。それに対して公認会計士協会レビューは懲戒した会計事務所13事務所及び会計士25人であり、中国証券監督管理委員会の検査は行政処罰決定書24件、会計士59人に対して警告、罰金を下した。よって、上場企業監査報告書の品質管理は中国会計士協会と中国証券監督管理委員がその役割を担っているといえる。

5.2 万福生科上場詐欺事件から見る会計事務所の品質管理

2013年の万福生科による上場詐欺事件は「中国版ナスダックの第一案」と言われている。2009年に万福生科株式会社（中国語の社名「万福生科（湖南）農業開発股份有限公司」で略して「万福生科」と称されている）は、登録資本5000万元、株式総数5000株であり、主に農産物の卸売、加工販売業務を営んでいた。2011年に中国証券監督管理委員会の許可を得て発行市場に対して1株あたり1元の発行価額で1.7億株（人民元株）を発行し、2011年9月27日に中国版ナスダックとして上場し

た。

その後、2012年に中国証券取引監督管理委員会、湖南省監督管理局が通常検査のなかで万福生科の虚偽記載行為を発見した。その内容は営業収益の過大表示1.88億元、関連原価1.46億元の過大計上、それにもたらした利益過大表示4023.16元の会計不正である。その後更なる調査したところ、万福生科の上場詐欺行為の全体像が明らかにされた。2013年3月2日に公表された公告によると、2008年から2011年までの決算報告にあたって累計営業収益の過大表示約7.4億元にのぼり、それによる利益虚偽記載約1.81億元（そのうち、2008年度2565.82万元、2009年度3956.39万元、2010年度5555.4万元、2011年度6026.86万元）であったが、実際にこの4年の純利益は約2000万元であり、その9割弱は虚偽記載であった。

一方、万福生科の監査を担当している中磊会計士事務所（証券先物取引監査資格を有する有限責任監査法人）がその監査責任について、中国証券監督管理委員会が次のように指摘し処罰決定を下した。

①IPO（新規公開株）の財務諸表を監査した際に実施すべき売掛金と銀行預金残高に関する「確認」手続きを行わず虚偽記載の発見が出来なかった。

②中国会計監査基準第1231号（重大な誤謬リスクに対する監査人の考慮事項）による手続に対して、中磊会計士事務所の監査人が売上高、売掛金、前受金などの項目に対して重大な評価リスクの認識があったにもかかわらず、監査調書では銀行証明書類、聞取り調査などに関する監査証拠はなく、結果的に監査報告書が虚偽記載となってしまった。

③処罰として、中磊会計士事務所の上場会社に対する監査資格が剥奪され、138万元の監査報酬が没収され、かつ2倍の罰金が課された。また万福生科監査報告書にサインした3名の責任者会計士に対して警告、かつそれぞれ罰金10万元、13万元、3万元の決定及び会計士2名が証券市場監査業務を禁止する決定が下された⁹⁾。

このように、上記図表-7でもまとめたように、上場会社に対する監査品質管理にあたってこれらの処罰決定を受けた会計士または会計事務所では、とりわけ中磊会計士事務所内部の品質管理システム、すなわち、3職級品質レビュー管理シス

テムが機能していないと言わざるをえない。

5.3 中国監査品質管理制度—多階層品質管理制度

中国監査品質管理制度に対する検討結果、中国は「多階層品質管理制度」という特徴がある。図表-10で示すように、「企業階層」では、最上層の上場企業は全体の0.6%、中階層の会社法等適応企業（大企業）は全体の0.7%、その他の中小企業階層は全体の98.7%を占めている。

それに対応して、「会計事務所階層」は最上層の証券先物取引監査資格有する会計事務所とH株式監査資格を有する会計事務所、中階層の国内TOP100会計事務所、及びその他の中小会計事務所階層がある。

また、会計士も多階層の傾向がある。26万超の会計士のうち、リーダ会計人（資格）として評価された会計士、上場企業監査資格を有する会計士、地域リーダ会計人（資格）として評価された会計士、一般会計士資格などがあり、階層化されている。それぞれは、上場企業監査、大企業監査、中小企業監査を担当している（李〔2016〕18-27）。

監査品質管理制度も階層的に、上層の上場企業

は主に中国SEC（地方証券監督管理委員会を含む）と中国公認会計士協会が監督管理（レビューと検査）している。中階層の企業は中国公認会計士協会を中心に地方公認会計士協会を含んで監査品質レビューをしている。その他の企業は地方公認会計士協会を中心に監査品質レビューをしている。

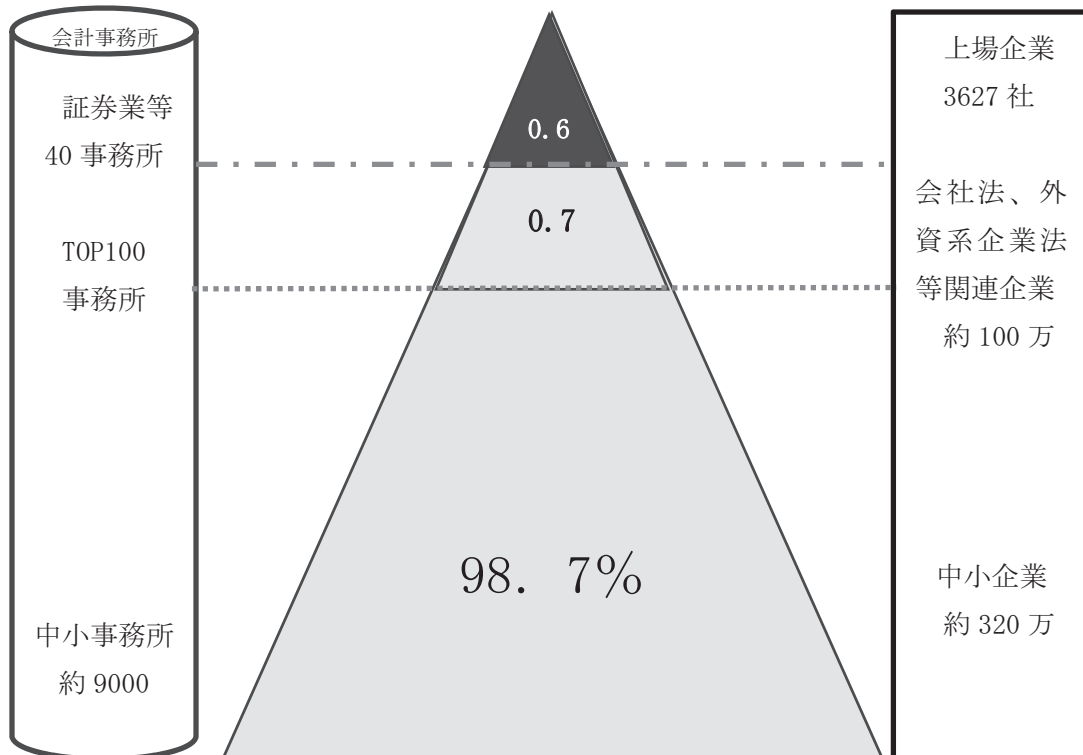
しかし、各階層の間では、前述した「分類・分級」管理規定があるものの、会計事務所によって、明確な分類基準はなく、重複的に品質管理されている場合もある。例えば最上層40事務所は中国会計士協会と地方会計士協会に品質管理制度によってレビューを受けなければならない。これは品質管理責任の不明瞭という問題がある。

6. 終わりに

昨年は、中国建国70周年であった。同年10月28日に中国共産党第十九回中央委員会第四次全体会議が開かれ、その後「会議公報」が公表された。これまでの政治、経済、社会、文化などの成功業績が誇られて、中国特色社会主义制度における「道路自信」、「理論自信」、「制度自信」、「文化自信」の4つの自信が賞賛されている。

監査制度に関して、1980年代の改革開放時期か

図表-10 中国における「多階層品質管理制度」（会計事務所監査等420万社）



出所：筆者作成

ら本格的に西欧の制度を導入している。2003年ごろから今日まで中国監査基準のコンバージェンスによって国際監査基準審議会（IAASB）による国際監査基準と変わらない同等のものとなっていると言っても過言ではない。

しかしながら、これまで検討したように、中国の「多階層品質管理制度」においても、企業の不正会計及び監査事件が依然として多発している。これは「監査の限界」であり、また、監査品質管理制度の改善及び改革は監査の世界にとって永遠の課題であると言わざるをえない。

中国上場企業の監査品質管理制度について、中国証券監督管理委員会の検査制度、会計事務所に対して全国公認会計士協会による品質レビュー、各省市公認会計士協会の品質レビュー、各会計事務所の3職級別品質レビュー制度で、いわゆる中国型「階層的品質管理システム」が構築されている。さらに各組織のなかで中国共産党組織作りが義務づけられている。これは中国が自信のある制度作りで、創造性があるとはいえ、会計事務所、会計士が職業倫理道德を守り、共産党員の倫理道德規則も含めて果たして監査の真実性、公正性、公平性が守られるのか、また、この制度下では、如何に有効的で、より広範囲（9000中小事務所）の監査品質管理制度を構築できるかについては、中国にとって最大な課題ではないかと思われる。

本稿ではこの階層的品質管理制度に対して、上層部のTOP100会計事務所（約1.3%）に対して上場会社の監査品質管理の現状を明らかにしたが、そのほかの98.7%を占める中小会計事務所の監査品質管理の現状は明らかにしていないので、今後の課題にしたい。

〔注〕

- 1) 日本貿易振興機構 (<https://www.jetro.go.jp/biz/areareports/special/2019/0503>)
- 2) 財政部 (<http://www.mof.gov.cn/index.htm>) 財会 [2010] 21号通達, 財会 [2016] 24号通達, 財会 [2019] 5号通達
- 3) 中国証券監督管理委員会 (<http://www.csrc.gov.cn/pub/newsite/>) 2019年12月20日
- 4) 中国市場監督管理総局 (<http://www.samr.gov.cn/>) 2019年12月28日
- 5) 全球經濟数拠 (<http://www.qqjjsj.com/>) 2020年1月1日

- 6) 前瞻産業研究院 (<https://shandong.hexun.com/2019-12-04/199548196.html>)
- 7) 上海市公認会計士協会 (<https://www.shcpa.org.cn/>) 2019年12月28日)
- 8) 各番号は該当する監査基準（財政部財会 [2010] 21号通達, 2012年1月1日施行）の番号であり、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 財務諸表監査の目的及び一般原則) に相当, 以下同。第1131号「审计工作底稿」(ISA 230R 文書化), 第1153号「前任注册会计师和后任注册会计师的沟通」(前後任会計士のコミュニケーション), 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 330 評価されたリスクに対応する監査人の考慮事項), 第1141号「财务报表审计中与舞弊相关的责任」(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 評価されたリスクに対応する監査人の考慮事項), 第1301号「审计证据」(ISA 500 監査証拠), 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 サンプリングによる監査及びその他のテスト手法), 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 会計上の見積り監査), 第1323号「关联方」(ISA 550 関連当事者), 第1332号「期后事项」(ISA 560 後発事象), 第1421号「利用专家的工作」(ISA 620 専門家の作業の利用), 第1501号「对财务报告中形成审计意见和出具审计报告」(ISA 700R 完全な一式の一般目的財務諸表に関する独立監査人の報告書) などである。
- 9) 中国注册会計師協会編 (CICPA) [2013] 『中国注册会計師協』11号, 黄文鳳, 「欺詐上市過程中的財務造假与防範」pp.116-120, 第一财经日报 (2013-05-28) (艾琳 胡初暉)

〔参考文献〕

- 国家統計局編 [2019] 『中国統計年鑑—2019』中国統計出版社
- 財政部主管 [2018] 『中国会計年鑑2018』中国財政雜誌社
- 財政部主管 [2017] 『中国会計年鑑2017』中国財政雜誌社
- 財政部主管 [2016] 『中国会計年鑑2016』中国財政雜誌社
- 財政部主管 [2015] 『中国会計年鑑2015』中国財政雜誌社

- 財政部主管 [2014]『中国会計年鑑2014』中国財政雜誌社
- 中国証券監督管理委員会会計部『2013年上市公司年報会計監管報告』
- 中国証券監督管理委員会会計部『2014年上市公司年報会計監管報告』
- 中国証券監督管理委員会会計部『2015年上市公司年報会計監管報告』
- 中国証券監督管理委員会会計部『2016年上市公司年報会計監管報告』
- 中国証券監督管理委員会会計部『2017年上市公司年報会計監管報告』
- 中国証券監督管理委員会会計部『2018年上市公司年報会計監管報告』
- 中国証券監督管理委員会編著『中国証券監督管理委員会年報（2013年～2018年）』中国財政經濟出版社
- 中国注册会計師協会編（CICPA）[2018]『中国注册会計師』10号
- 中国注册会計師協会業務監管部 [2018]「上市公司2017年年報審計情況分析報告」（執筆：殷德全・齊飛・楊啓明）
- 町田祥弘編著 [2019]『監査の品質に関する研究』同文館出版
- 李文忠 [2016]『中国公認会計士の戦略』青山社