

Title	中国の国有企業監査の基本構造 - 国家審計署と注册会计师の関係 -
Sub Title	A fabric of state-owned enterprise auditing in China - relations of national audit office and certified public accountant -
Author	西崎, 賢治(Nishizaki, Kenji)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2006
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.49, No.2 (2006. 6) ,p.165- 185
JaLC DOI	
Abstract	<p>中国の国有企業は、今後も政治的・経済的に一定の影響を維持しつつ存続していくのか、株式制企業や私営企業にシフトし次第に影響力を失って、一部の産業に限定されていくのか、過渡期に立っている。被監査対象の国有企業が過渡期にあることから、必然的に国有企業監査も監査主体や監査方法などにおいて過渡期にある。この特殊性として国有企業監査の二重性、すなわち国有企業監査がパブリックセクター（国家審計署）とプライベートセクター（注册会计师）との協調に基づいて実施されていること、があげられる。国家審計署は日本における会計検査院に該当する政府機関である。国家審計署の業務内容と実績は、政府財政収支監査、金融機関監査、国有企業監査、経済単位責任者監査（「経済責任審計」）の4項目に分類されている。こうした監査について意見表明される報告書が「審計工作報告」であり、「審計結果公告」である。国家審計署による国有企業監査は、適度に正確性、合規性、経済性、有効性の観点のバランスをとりつつ進められ、一定の成果を達成している。その反面、第一に、監査結果の公表に時間がかかり、適時性の点で問題を抱えている。第二に、子会社に上市公司を抱える国有企業の場合において、監査主体が親子会社間で異なっている。第三に、国有企業を常時監査するには国家審計署の職員が不足している。第四に、他組織との役割分担が不明確である。また、国务院に対する国家審計署の独立性の問題も常にはらんでいる。こうした問題点を解決する一手段として、注公認注册会计师による国有企業監査が導入された。注册会计师による監査は、国有企業の会計報告書に対する情報監査を主たる業務としていることから、正確性・合規性を重視した監査であると言える。しかし国家審計署と注册会计师は互いに協調することを期待されているが、現状においてはそれぞれの業務範囲が確定されているようには見えない。それは被監査対象の国有企業が民営化の過渡期の状態にあることが大きく起因しており、国有企業が企業集団の中核企業として上市公司の親会社に位置していることも問題を複雑にしている。今後は、国家による監査から民間中心の監査へと、円滑な監査の引継ぎが必要であり、国家審計署と注册会计师の役割分担を再検討する必要があるように思われる。</p>
Notes	唐木圀和教授退任記念号 中国経済特集
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20060600-0165

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

中国の国有企業監査の基本構造*

— 国家審計署と注册会计师の関係 —

西 崎 賢 治

<要 約>

中国の国有企業は、今後も政治的・経済的に一定の影響を維持しつつ存続していくのか、株式制企業や私営企業にシフトし次第に影響力を失って、一部の産業に限定されていくのか、過渡期に立っている。被監査対象の国有企業が過渡期にあることから、必然的に国有企業監査も監査主体や監査方法などにおいて過渡期にある。この特殊性として国有企業監査の二重性、すなわち国有企業監査がパブリックセクター（国家審計署）とプライベートセクター（注册会计师）との協調に基づいて実施されていること、があげられる。

国家審計署は日本における会計検査院に該当する政府機関である。国家審計署の業務内容と実績は、政府財政収支監査、金融機関監査、国有企業監査、経済単位責任者監査（「経済責任審計」）の4項目に分類されている。こうした監査について意見表明される報告書が「審計工作報告」であり、「審計結果公告」である。国家審計署による国有企業監査は、適度に正確性、合規性、経済性、有効性の観点のバランスをとりつつ進められ、一定の成果を達成している。

その反面、第一に、監査結果の公表に時間がかかり、適時性の点で問題を抱えている。第二に、子会社に上市公司を抱える国有企業の場合において、監査主体が親子会社間で異なっている。第三に、国有企業を常時監査するには国家審計署の職員が不足している。第四に、他組織との役割分担が不明確である。また、國務院に対する国家審計署の独立性の問題も常にはらんでいる。

こうした問題点を解決する一手段として、注册公認注册会计师による国有企業監査が導入された。注册会计师による監査は、国有企業の会計報告書に対する情報監査を主たる業務としていることから、正確性・合規性を重視した監査であると言える。

しかし国家審計署と注册会计师は互いに協調することを期待されているが、現状においてはそれぞれの業務範囲が確定されているようには見えない。それは被監査対象の国有企業が民営化の過渡期の状態にあることが大きく起因しており、国有企業が企業集団の中核企業として上市公司の親会社に位置していることも問題を複雑にしている。

今後は、国家による監査から民間中心の監査へと、円滑な監査の引継ぎが必要であり、国家審計署と注册会计师の役割分担を再検討する必要があるように思われる。

<キーワード>

国有企業監査、公企業、公監査、政府監査、社会主義市場経済、国家審計署、注册会计师、審

* 2001年から唐木先生の研究会に参加させていただき、現在まで公私にわたって親身にご指導いただきました。本当にありがとうございました。先生のますますのご活躍を祈念いたします。

計工作報告, 審計結果公告, 正確性, 合規性, 経済性, 効率性, 有効性, 人壽保険

1. 問題の所在

近年, 中国の私営企業・外資企業などの地位は着実に向上した。その一方で, 国有企業の経済的プレゼンスは, 企業数や生産規模や雇用者数などから見て, 低下し続けている。

こうした状況を打破すべく, 経営自主権の拡大を重点において国有企業改革が実施されたが, 1990年代後半から所有制度改革に軸足を移すようになった。端的に言って, それは所有と経営の分離であり, 国有企業の民営化である。具体的には, 「抓大放小」政策に見られるように, 大規模国有企業には株式会社・有限責任会社などの会社制度を導入することであり, 中小国有企業に対しては民間へ売却することであった。

しかし, 社会主義を国是としていることから, 依然として中国の国有企業の重要度は社会面・政治面において高い。経済的側面でも, エネルギー・素材・軍需等の各産業において国有企業が主要な地位を占めている。

したがって, 国有企業に対する監査に焦点をあてて, その目的や業務内容を評価し考察することは, 今日においても高い重要性を有している。同時に, 国有企業の民営化や中国社会主义市场经济体制下における企業と政府の関係の変化に応じて, 監査主体についてもパブリックセクター¹⁾の国家審計署(「審計」: 監査を指す。)とプライベートセクターの注册会计师との協調と役割分担について検討する必要にも迫られている。

しかし, 現状では十分に検討されているとはいえないだろう。注册会计师制度が本格導入されて10年以上が経過した現在, 日本でも上市公司(上場会社)に対する注册会计师監査についての研究は多く見られるようになったが, 国有企業に対する監査についての研究事例は未だ少ないからである。この国有企業に対する監査とは, 国家審計署と注册会计师を監査主体とした国有企業監査を指している。そこで本論文では, この国有企業監査の現状と方向性について考察する。

本論文の構成として, 第一章では, 「問題の所在」として本論文の目的を, 第二章では, 公監査と国有企業監査の基礎的概念について述べる。第三章では, 国有企業の現状を, 第四章では, 法規面を中心に国家審計署と注册会计师の制度的特徴について述べる。第五章では, 審計工作報告や審計結果公告から国家審計署による国有企業監査の実例を取り上げる。そして第六章では, 中国の国有企業監査の特徴と問題点を考察する。最後に第七章では, 結語として, 国有企業監査の方向性を国家審計署と注册会计师の関係から提示していきたい。

2. 国有企業監査と公監査の基礎的概念の整理

国有企業は公企業に該当することから, 国有企業監査は公監査である。公監査は, 国・地方自

1) ただし中国には国有注册会计师事務所も存在する(山本晃「中国国有企業の民営化に伴う会計・監査の変遷」『公認会計士制度50周年 記念論文集』日本公認会計士協会1998年)。

治体の政府や非政府の公共団体等の会計，すなわち公会計についての監査を指す。被監査対象が私企業の監査はプライベートセクター監査と呼ばれることに対して，被監査対象がパブリックセクターである公監査はパブリックセクター監査と呼ばれている。²⁾

本章では，日本における私企業監査と公監査の性格を比較し，公監査の範疇にある公企業監査とそこに近い位置にあるべき国有企業監査の基礎的概念について考察する。中国国有企業監査と日本の公企業監査の異同については，第6章でさらに詳しく取り上げる。

2.1 監査の定義・要件と公監査

監査とは，「経済活動および経済事象に関する言明 (assertions) と設定された規準 (criteria) との合致の程度を確かめるために，これらの言明に関する証拠を客観的に入手し，評価し，さらにその結果を利害関係をもつ利用者に伝達する体系的な (systematic) プロセス」³⁾ である。そして独立監査人監査を必要とする理由として，以下の四点があげられる。第一に，利害の対立である。第二に，影響の重大性である。第三に，対象の複雑性である。第四に，利害関係者の遠隔性である。

アメリカ会計学会 (AAA) による監査の定義と公監査を比較すると，同じ監査という枠組みに位置づけられることから，共通点は多い。監査の必要性等については，公監査についても該当するように思われる。

プライベートセクター監査と公監査の主な相違点としては，第一に，プライベートセクター監査の被監査対象が営利組織であるのに対して，公監査の被監査対象は原則として非営利組織である。第二に，公監査には幅広い利害関係者が想定される。プライベートセクター監査では，利害関係者として主に株主・投資家があげられるが，公監査の利害関係者には政府から全国民までを含んでいる。第三に，プライベートセクター監査に位置づけられる企業監査は会計監査すなわち財務諸表監査を中心とするのに対して，公監査は会計監査に加えて業績監査も目的としている。

2.2 公監査の定義と国有企業監査

先行研究において，公監査には確定した概念があるとは言いがたく，公監査と政府監査の定義も同一ではない。

例えば，鈴木 (2004) によれば，「国・地方自治体の政府 (中略) に非政府の公共団体および公益法人を含めたものを非営利組織またはパブリックセクターと呼⁴⁾び (これに対して通常の営利組織をプライベートセクターと呼ぶ)，「これら会計・監査について会計基準または監査基準の設定あるいは体系化が試みられている。これらの会計および監査のうち」⁵⁾の監査領域を公監査と呼んでいる。

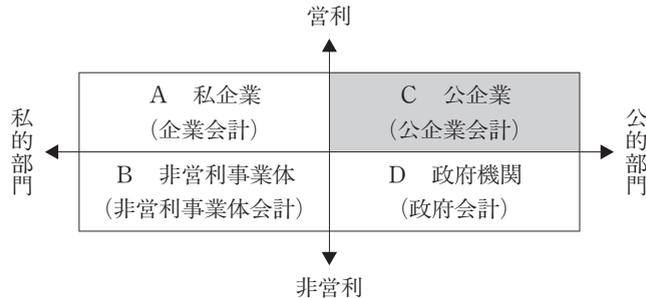
2) 鈴木豊 (2004) 『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』中央経済社，p1

3) アメリカ会計学会 (AAA) 基礎的監査諸概念委員「基礎的監査諸概念ステートメント」1973，p2

4) 鈴木豊 (2004) p1

5) 鈴木豊 (2004) 同上

図2-1 会計単位としての組織による会計の分類



ABCDのうち、公監査はBCDに対する監査に当たる。
そのうち本論の対象とする国有企業監査はCに対する監査である。

石井薫，茅根聡（1993）『政府会計論』より一部加筆

一方、石井（1993）によれば、営利・非営利および公的・私的の座標軸において、広義の公会計は、非営利の政府会計と非営利事業会計と営利の公企業会計とされる⁶⁾。それ故、公監査はこれら3つの会計主体に対する監査を指している（図2-1）。

鈴木と石井の違いは、パブリックセクターの中に営利組織を認めるか否かである。鈴木にとって非営利組織とパブリックセクターは同義であるが、石井はパブリックセクターの中に公企業という営利組織の存在を認めている。そしてこの公企業に対する監査は公監査の範囲に含まれるのである。この公企業に中国の国有企業が位置づけられることから、本論文では石井の定義に基づいて国有企業監査の考察を進めていく⁷⁾。

2.3 監査主体からみた公監査の特徴——日本の会計検査院から

前節では被監査対象である国有企業に位置づけについて、公監査の枠組みから検討した。本節と次節では、監査する側すなわち監査主体から国有企業監査を整理する。日本の公監査研究の中心は、監査主体からみると、中央政府における会計検査院および地方政府機関とされる⁸⁾。そこでまず本節では、公監査主体である会計検査院とこれを規定する会計検査院法を取り上げる。

会計検査院法では、会計検査院の検査の目的・範囲を以下のように規定している。

（検査の目的）

第20条 会計検査院は、日本国憲法第90条の規定により国の収入支出の決算の検査を行う外、法律に定める会計の検査を行う。

2 会計検査院は、常時会計検査を行い、会計経理を監督し、その適正を期し、且つ、是

6) 石井薫，茅根聡共著（1993）『政府会計論』新世社 pp3-4

7) なお公監査には、公企業に対する監査の他に政府監査と私的部門の非営利組織に対する監査も該当するが、本論文では研究対象としていない。

8) 鈴木豊（2004）p9

正を図る。

3 会計検査院は、正確性、合規性、経済性、効率性及び有効性の観点その他会計検査上必要な観点から検査を行うものとする。

(検査の範囲)

第22条 会計検査院の検査を必要とするものは、左の通りである。

1. 国の毎月の収入支出
2. 国の所有する現金及び物品並びに国有財産の受払
3. 国の債権の得喪又は国債その他の債務の増減
4. 日本銀行が国のために取り扱う現金、貴金属及び有価証券の受払
5. 国が資本金の2分の1以上を出資している法人の会計
6. 法律により特に会計検査院の検査に付するものと定められた会計

第20条における正確性とは、決算が予算執行の状況を正確に表示しているかということである。合規性とは、会計経理が予算や法令等に従って適正に処理されているかということであり、経済性・効率性とは、事務・事業が経済的、効率的に行われているかということである。そして有効性とは、事業全体が所期の目的を達成し効果を上げているか、ということである。⁹⁾

会計検査院による公企業監査は、会計検査院法第22条で「5. 国が資本金の2分の1以上を出資している法人の会計」の検査として規定されている。したがって、営利非営利にかかわらず公企業会計の監査を業務範囲としている。さらに会計検査院法第20条3項において、財務諸表監査など情報監査（正確性、合規性）に加えて、経済性・効率性監査（経済性、効率性）、プログラム監査（有効性）も公監査に必要としていることが判る。

3. 中国の国有企業の現状

3.1 中国における国有企業の存在意義

国有企業は、国家機関がその財産権を有し、全人民所有制といった原則に基づき国家が管理経営する企業である。改革開放後、国有企業の経済効率性は低下し、様々な改革が実施されてきた。その結果、国有企業は民営化、株式化、合併、破産などの企業再編によって減少してきている。

しかしながら、その一方で国有企業は中国にとって欠かすことができない存在である。国有企業は、営利組織ではあるが、社会主義および社会主義市場経済の国家イデオロギーを公有制といった経営システムで体现する存在だからである。また、かつての国有企業は病院や学校も抱えており、従業員やその家族の福利厚生サービスを提供する一つの政府機関でもあった。加えて、政府に近い立場で既得権を持つ多数の利害関係者がいた。経済的プレゼンスは低下したが、今日においても国有企業の社会的政治的重要性は依然として高いのである。

9) 有効性は、評価についての明確な基準が確立していなければ、政治的な問題に拘束される危険性を抱えている (Rowan Jones & Maurice Pendlebury, 2000)。

表3-1 国有工業企業の総企業数および生産額

(単位企業数；1万社，生産額；1億元)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
企業数	11.80	12.76	11.00	6.47	6.13	5.34	4.67	4.11	3.24	3.17
生産額	31,220	36,173	35,968	33,621	35,571	40,554	42,408	45,179	53,407	65,971

『中国統計年鑑』1998年～2005年

また、国有企業は上市公司の親会社として上市公司を支配する立場にある。2003年末現在、上海・深圳両証券取引所に上場する上市公司の総株式数に占める国家株¹⁰⁾は50.94%に上り、過半数を上回っている。また法人株は12.9%を占めているが、この中のかかなりの割合で国有法人株が含まれていることを考慮すれば、今日においても国有企業は上市公司の支配株主の地位にあると言える。

当然政府も国有企業を重視せざるを得ない。この姿勢は、国有資産監督管理委員会の設置からも見ることが出来る。国有資産監督管理委員会は、国家経済貿易委員会から改組されて、2003年5月に発足した国务院下屬機関である¹³⁾。従来、資産管理、労務管理、国有企業改革の推進、経営者管理などが各部門に分散していたが、国有資産監督管理委員会の管轄に一本化された。国有資産監督管理委員会には、国有資産の出資者すなわち株主の立場から国有企業を監督して、国有企業の再生を図ることが期待された。したがって株主的立場から国有企業の監督機能が強化されたことになったのである。

以上のことから、中国政府にとっての国有企業改革は、単なる「脱国有化」というよりも、不良国有企業を切り離し優良国有企業に純化することで国有企業の立て直しを図ることであったと見ることもできるだろう。そうした国有企業の改革と再建の動きは、次節以降の統計的データの推移からも見出される。

3.2 中国の国有企業の基本的状況

(1) 企業数および生産額 (表3-1)

まず時系列的な国有企業の企業数と生産額について取り上げる。国有企業(全企業、国有持株企業も含む)の企業数は、1995年から1997年までは11.80～11.00万社と小幅な変動で推移していた。しかし1998年になってから6.47万社となり、前年と比べて41.18%の減少となった。これは国有企業の低迷に対する国有企業改革の一環として、不良企業を破産・精算¹⁴⁾(吸収合併も含まれる。)したり、株式制企業等に改組(したがって国有企業の範囲から外れることになる。)してきたこ

10) 国家株とは、国家が資産管理権を政府または政府機関に与えることで、国有資産を保有している上市公司から、対価として受け取る株式で、非流通株式のことを指す。

11) 法人株は企業法人が保有する株式を指す。

12) 国有法人株は企業法人のうち国有企業が保有する株式を指す。

13) 国有資産監督管理委員会 HP <http://www.sasac.gov.cn/>

14) 国有企業改革として1996年の「抓大放小」政策や1998年の「三大改革」などがあげられる。

表3-2 全国有工業企業および売上高500万元以上の非国有工業企業¹⁷⁾の生産額

(生産額；1億元)

	国有・国家 持株企業	集体企業	株式合作企業	株式制企業	外資香港マカ オ台湾企業	私営企業
1993	22,725 (46.9%)	16,464 (34.0%)	—	—	—	—
2000	40,554 (47.3%)	11,907 (13.8%)	2,897 (3.3%)	23,674 (27.6%)	23,464 (27.3%)	5,220 (6.0%)
2001	42,408	10,052	2,994	33,645	27,220	8,760
2002	45,179	9,619	3,202	42,707	32,459	12,950
2003	53,407	9,458	3,250	59,241	44,357	20,980
2004	65,971 (35.2%)	10,586 (5.6%)	3,943 (2.1%)	80,785 (43.1%)	58,847 (31.4%)	30,898 (16.5%)

(注) パーセンテージは総生産額(「工業総産値」)に対する割合を示す。

『中国統計年鑑』1998年～2005年

とが反映したものと推測される。

その後も企業数の減少傾向は続き、2004年には3.17万社となった。その一方で生産額は、1999年の35,571億元を境にして、2004年までに65,971億元に増加している。これは、1社あたりの生産額が大幅に増加し、国有企業の大規模化が進行していることを意味する。すなわち1社あたりの国有企業の影響力は拡大していることが窺われる。

(2) 他企業との生産額比較

国有企業の実生産額について他企業との比較で見ると表3-2となる。前述したように国有企業の実生産額は2000年から右上がり傾向を示しているが、その一方でその他の企業と比べると、相対的な地位が低下していることがわかる(2000年：47.3%→2004年：35.2%)。一方で、株式制企業(2000年：27.6%→2004年：43.1%)や外資香港マカオ台湾出資企業(2000年：27.3%→2004年：31.4%)や私営企業(2000年：6.0%→2004年：16.5%)の割合が高くなっている。

ただし総生産額に占める2004年の国有企業生産額の割合は35.2%であり、まだまだ高い水準にあると言えるだろう。総生産額に対する集団所有制企業¹⁵⁾(「集体企業」)の割合が大幅に低下しているのに比べて(1993年：34.0%→2004年：5.6%)、国有企業の実生産額は一定割合を維持しており、依然として国有企業のプレゼンスは大きい。1990年代後半の国有企業改革が一定の功を奏したことがデータ上からも見る¹⁶⁾ことができる。

15) 改革開放以前、集体企業は農村部の生産合作社と都市部の区民集団所有制企業から主に成っていた。現在、都市や農村が所有権・使用权を有し、個人を含めた外部からひろく資本を調達した企業と、年鑑では説明している。具体的には、郷鎮企業の一部、地方政府所有経営企業、国家が一部出資(50%以下)した企業などが集体企業に該当するものと思われる。

16) 最近の石油価格上昇も、資源・エネルギー産業に多く関わる国有企業の実績改善に寄与したと言われている。(中国情報局2006年2月26日)

表3-3 国有工業企業および三資工業企業の企業数、欠損企業数、会計主要指標

単位：1億元

		企業数(万社)		総資産	負債合計	売上収入	利潤総額	欠損企業 欠損額
		全社	欠損企業					
1998	国有	6.47	2.62	74,916	48,144	33,566	525	1,150
	三資	2.64	0.87	21,326	12,481	15,604	418	487
1999	国有	6.13	2.40	80,471	49,877	35,950	997	966
	三資	2.68	0.82	23,018	13,287	17,966	753	371
2000	国有	5.34	1.82	84,014	51,239	42,203	2,408	704
	三資	2.84	0.76	25,714	14,658	22,545	1,282	322
2001	国有	4.67	1.68	87,901	52,025	44,443	2,388	752
	三資	3.14	0.86	28,354	15,558	26,022	1,442	358
2002	国有	4.11	1.48	89,094	52,837	47,844	2,632	668
	三資	3.44	0.86	31,513	17,136	31,189	1,877	364
2003	国有	3.42	1.20	94,519	55,990	58,027	3,836	679
	三資	3.85	0.91	39,260	21,763	43,607	2,777	351
2004	国有	3.17	1.11	101,593	60,291	71,451	5,311	669
	三資	4.27	1.05	47,951	26,886	57,831	3,454	384

(注) 国有：国有及び国有持株工業企業。

三資：香港・マカオ・台湾およびその他外資によって投資された工業企業。

欠損企業：明確な定義はないが、利潤と対比されていることから、当期損失（赤字）を計上した企業と思われる。

『中国統計年鑑』2005年

(3) 他企業との会計指標比較（表3-3）

国有企業が改善してきた状況は、会計指標と欠損企業状況から見ても明らかである。1998年では国有企業の40.5%（ $=2.62 \div 6.47$ ）が赤字（「欠損」）であり、総資産・負債比率が64.2%（ $=48,144 \div 74,916$ ）、利潤総額は525億元、損失額が1,150億元だった。それが2004年には、赤字会社比率は35.0%（ $=1.11 \div 3.17$ ）、総資産・負債比率が59.3%（ $=60,291 \div 101,593$ ）とやや上昇している。なかでも、損失額については大幅に改善して669億元に低下するとともに、利潤総額は5,311億元まで増加した。主たる会計指標から見て、国有企業の収益性は向上したとすることができるだろう。

17) 『統計年鑑』では、生産額について、全ての国有工業企業のデータが集計されているのに対し、非国有工業企業については年間売上高500万元未満の企業のデータが除外されている。そのため、国有工業企業の割合が相対的に高くなっているとの批判がある。確かに的を射た指摘ではあるが、生産額の時系列的推移等から見て、本論文においては国有企業の現状についての意見を修正する必要性は乏しいように思われる。

しかしながら、こうした改善の伸びは三資企業に劣っており（2004年の赤字会社比率24.5%、総資産・負債比率56.0%、損失額384億元）、結果として相対的地位の低下は否めないものとなっている。

(4) 中国の国有企業の現状総括

以上、統計的データから国有企業の現状を総括すると、以下の4点があげられる。第一に、1990年代後半の低迷期を脱して、今日に至るまで業績などで改善傾向を示している。第二に、株式制企業や外資企業、私営企業などと比較すると、国有企業の相対的地位は少しずつ低下している。第三に、生産額・利潤総額から見て、依然として社会的に大きなプレゼンスを示している。第四に、国有企業の企業数の減少傾向は続いており、一社あたりの会社規模の拡大が推測される。

こうした点から見て、国有企業は、今後も政治的・経済的に一定の影響を維持しつつ存続していくのか、株式制企業や私営企業にシフトし次第に影響力を失って、一部の産業に限定されていくのか、過渡期に立っている。

これを監査する側から見ると、中国の国有企業監査は国家による監査から民間中心の監査へと引き継がれる過程にあると言えることができる。すなわち、被監査対象の国有企業が過渡期にあることから、必然的に国有企業監査も監査主体や監査方法などにおいて過渡期にある。この過渡期の特殊性として国有企業監査の二重性、すなわち国有企業監査がパブリックセクター（国家審計署）とプライベートセクター（注册会计师）との協調に基づいて実施されていること、があげられる。次章以降で、これらの国家審計署と注册会计师の関係について論じる。

4. 国有企業監査における国家審計署と注册会计师の制度的特徴

4.1 国家審計署の組織と国有企業監査に対する法的根拠

(1) 国家審計署の組織

国有企業の監査主体は国家審計署であり、国家審計署は日本における会計検査院に相当する政府機関である。国家審計署は1983年9月に正式に成立した。國務院の29部門の一つとして、國務院総理の指導下で、全国の監査業務を主管している。それ故、審計署署長（「審計長」）は國務院の構成員である。

国家審計署の組織は、まず15の業務司（「職能司」を指す。「司」は局と同格）から構成される。具体的には、①弁公庁、②法制司、③財政審計司、④金融審計司、⑤行政事業審計司、⑥経貿審計司、⑦農業および資源環境保護審計司、⑧社会保障審計司、⑨固定資産投資審計司、⑩外資運用審計司、⑪外事司、⑫人事教育司、⑬直屬機関党委、⑭監察局、⑮老幹部局、である。

次に直屬事業単位として、①計算技術センター、②機関サービス局、③審計科学研究所、④幹部研修センター、⑤中国審計出版社、⑥中国審計報社、の6単位がある。

また、國務院に下屬する部門に派遣審計局が25局ある。例えば、外交外事審計局（外交部に設置）、発展計画審計局（国家発展計画委員会に設置）、経済審計一局（国家経済貿易委員会に設置）、経済審計二局（国家冶金工業局に設置）、貿易審計局（対外貿易経済合作部に設置）、国防工業審計

局（国防科学技術工業委員会に設置）、などである。さらに審計特派員事務所（「弁事処」として、18ヶ所ある。北京・天津・河北省特派員事務所、上海特派員事務所、深圳特派員事務所、重慶特派員事務所、などである。

その他に2000年末現在、省、自治区、直轄市など地方レベルでの審計庁（局）が31ヶ所、市レベルの審計局が434ヶ所、県レベルの審計局は3,075ヶ所に設置されている¹⁸⁾。こうした審計機関に従事する人員は2000年現在で76,386人に上る。

(2) 国家審計署の法的根拠

憲法

審計署の法的根拠は、監査機関の監査監督業務として中華人民共和国憲法で明記されている。例えば、1982年に制定した憲法91条と109条では、独立した監査監督権が規定されている。91条では国務院が監査機関を設立し、国務院や地方政府の各部門の財政収支と国家の財政金融機関や企業の財政収支について監査監督業務を遂行する、としている。109条では地方政府が設立する監査監督機関が規定されている。

監査監督権の独立性は国務院総理の指導下で担保される。この国務院総理の指導下とは、具体的には、各審計署署長（「審計長」）が国務院総理によって指名されるということを示しており、その後、全人代常務委員会で決定され、国家主席によって任免される。

審計法

審計署の具体的な業務権限については審計法と審計法実施条例で規定されている。審計法は1995年に施行された。

審計法第1条では、監査監督の目的を、国家財政経済の秩序維持、国家建設の促進、国民経済の健康的発展のため、としている。次に監査対象としては、①国務院各部門、②地方政府および地方政府各部門、③国有金融機関、④国有企業事業組織、⑤その他、の財務収支、としている（審計法第2条）。

ここで「国有企業事業組織の財務収支」は、国有及び国有支配が主導的な地位にある企業の資産・負債・損益を指している（審計法第20条）。そして、審計署など監査機関は、国家計画や国民生活に重大な関係のある国有企業や、比較的多額の財政補助を受けている国有企業および国務院や地方人民政府が指定したその他国有企業に対して、計画的に定期的に監査を実施しなければならない（審計法第21条）。

国家審計署は国務院によって設置され、国務院総理の指導下で全国の監督業務を遂行する（審計法第7条）。したがって、監査監督の結果については国務院総理に提出されることになる。さらに、国務院は審計署の予算執行状況と監査業務報告を人民代表大会常務委員会に提出しなければならないことから（審計法第4条）、結果報告は行政機関と立法機関に提出されるし、時には社会に公表される（審計法第36条）ことになる。但し、公表は認容規定であり義務ではない。

審計署の主な監査手続は、会計証憑・会計帳簿・会計報告書や監査事項に関連する文献・資料

18) さらに、香港やマカオなどの特別行政区政府にはそれぞれ特別行政区審計署が設置されている。

の査閲、現金・実物・有価証券の実査、関連単位と個人への質問等の方法ですすめられることから、会計監査的手法が中心である（審計法第38条）。なお審計法では、監査主体としての行動を規範するのみならず、被監査対象である政府機関や国有金融機関・企業事業組織等についても、国家関連規定に準拠した健全な内部監査制度の構築を義務付けている（審計法第29条）。

4.2 国有企業監査に対する注册会计师の役割

1994年に注册会计师法が施行されて今日の注册会计师制度は成立した。国有企業と注册会计师との関わりは古く、国有企業監査に注册会计师を活用することは、当初から政府当局によって想定されていたようだ。それは、当局が様々な法令や条例等によって、注册会计师に独占的地位を与えていることから窺われる。

例えば、1996年に国务院によって「会計業務手続を整備し、会計業務の品質向上をはかることに関する通知¹⁹⁾」が出された。同通知では、「会計報告書の虚偽記載を防止し、品質を向上させるために、会計報告書の監査をうけなければならない」ず、「外資企業や株式有限公司に続いて、国有大型企業と国有中型企業は1997年末までに監査をうけなければならない」、としている。その一方で、「国家主管機関は、会計師事務所や注册会计师の品質について監督を強化し、毎年一定数量の監査意見を抽出してその内容について調査しなければならない。さらに会計師事務所や注册会计师の法律・規則への違反については、業務資格の取消など厳格に対処しなければならない（「通知二（二）」）」、と規定されており、注册会计师自体も政府当局から監督される立場にあった。

その後、1998年に财政部より「国有企業年度会計報表注册会计师審計暫行弁法」が制定された。同弁法では、「企業の主管財政機関が組織化して注册会计师協会と協力しなければならない（弁法5条）」とあり、注册会计师と政府当局との関係は、「監督－被監督」の関係から協調関係にシフトした。但し、政府当局は「注册会计师監査の監査報告書をもって、自らの監査意見に代替することはできない（弁法22条）」ことから、国有企業は注册会计师と政府監督機関との二重の監査を受けることになった。

2000年には国务院より「国有企業監事会暫行条例」が公表された。「監事会は、企業監督にあたり調査の必要な場合には、監事会の同意を得て注册会计师に委託して監査を実施することができる。監事会は企業監督状況に応じて、国务院の国家監査機関に監査手続について建議することができる（条例13条）」とされ、注册会计师と「国家監査機関（すなわち国家審計署にあたる。）」は監事会の監査業務の代替することもありうるものとされた。また2000年の「国有企業の年度会計報告書に対する注册会计师監査の若干の問題に関する通知²⁰⁾」では、注册会计师による具体的な監査手続が会計監査であることが明記された。同時に、「本通知に違反して、注册会计师監査を依頼しない場合には、企業財務会計報告条例39条の規定によって処罰される（七。）」²¹⁾と定められた。

以上のように法令や条例レベルでは、国有企業監査に対する注册会计师の重要性は10年超の歴

19) 「関于整頓会計工作秩序、進一步提高会計工作質量的通知」

20) 「関于国有企業年度会計報表注册会计师審計若干問題的通知」

21) 企業は3,000元以上5万元以下の罰金、責任者は2,000元以上2万元以下の罰金が課される。

史の中で着実に高くなってきた。注册会计师の監査の職域も拡大傾向にある。例えば、2005年には「国有企業の改組業務を進めることに関する意見」²²⁾が国务院から公表されており、国有企業の株式会社化のような組織改編にあたって、企業の信用と能力を評価するために注册会计师による監査が必要となった。注册会计师の監査意見は、「国有資産の所有者に報告され、企業組織改編の手段選択に影響を与える（「意見三（一）、（二）」）」ものとされた。

5. 国家審計署による国有企業監査の実例

国家審計署の業務内容と実績は、政府財政収支監査、金融機関監査、国有企業監査、経済単位責任者監査（以下「経済責任審計」）の4項目に分類されており、このうち国有企業監査の成果についてHP上で以下のように記載している。²³⁾

国家審計署は、主に国有企業の収支の合规性・合法性や脱税など違法行為の有無について監査している。

1998年以降は、国有企業改革の深化に合わせて、国有企業の資産負債損益状況と国有資産の価値保全状況に対する監査業務が追加されるようになった。これを受けて国家審計署は、国有企業9.8万社について、企業資産の劣化、会計情報の信頼性低下、国有資産の流失等の問題点を重点的に取り上げた組織的に監査を実施した。そして市場経済に規範的な秩序を促進し企業法人の内部統制システムを改善し、企業の経営効率性の向上に重要な影響を及ぼすように、建設的な意見を提出している。

同時に、経済責任審計として、国有企業の経営者や党幹部など指導者・責任者に対する監査にも留意して、絶えず中国の国情に合った企業監査の方向性を模索している。

こうした監査について意見表明される報告書が「審計工作報告」（監査業務報告）であり、「審計結果公告」（監査結果公告）である。本章では、国有企業に対する国家審計署の監査の実例として、「審計工作報告」と「審計結果公告」を取り上げる。

5.1 審計工作報告から見る国有企業監査実例

国家審計署は、審計法4条に基づき、全国人民代表大会常務委員会で年度監査の報告書を毎年提出している。これが「審計工作報告」であり、通常、委員会の会議では審計長によって発表される。2000年～2004年度の審計工作報告から、国家審計署による監査の特徴として以下の点があげられる。²⁴⁾

22) 「关于進一步規範国有企業改制工作實施意見」

23) 国家審計署 HP 「業務工作成果」

http://www.audit.gov.cn/cysite/docpage/c340/200301/0109_340_667.htm

24) 2000年～2004年度の審計工作報告は、「中央政府予算執行およびその他財政収支に対する審計工作報告」として、①前年度監査で指摘された問題点とその後の改善状況、②中央政府予算執行およびその他財政収支ノ

まず政府財政収支の監査については、財政資金の目的外使用や流用など国有資産の流失に関する不正行為の摘発に重点が置かれている。経済犯罪事件の摘発も多く、司法機関に通報することで関係者の責任を追及することも稀ではない。また国有資産流失防止といった理由から、税金の追加徴収も監査の重要ポイントとなっている。これらは単に企業の脱税行為の摘発だけでなく、税務当局の徴収活動についても監査対象に含まれている。

次に国有企業監査という観点からは、金融機関監査と経済責任審計は全て国有企業監査の範疇に含まれる。というのも、国家審計署の監査対象となる金融機関はすべて国有の金融機関であり、経済責任審計は国有企業経営者の業績を監査対象とすることが多いからである。そこで審計工作報告から国有企業監査の実例を取り上げる。

(1) 中国農業銀行の資産負債損益状況の監査（2000年度報告）

中国農業銀行の本店および9省の分行の資産負債損益状況を監査した結果、金額にして343.87億元に上る法律・規定違反行為が発見された。その内容は、規定に違反した経営活動に関する金額271億元、欠損額の隠蔽10.16億元、固定資産の違法取得16.51億元、個人の資金流用237件1.8億元であった。また、経済犯罪の嫌疑とされる案件が41件あり、波及金額122億元、対象者153人に上った。さらに、1.75億元、297万米ドルが詐取されており、そのうち会社の主要出資者の個人口座に振り込まれていたものは3,482万元であった。

(2) 国有企業の資産負債損益状況の監査（2000年度報告）

1,290社の国有企業の1999年の資産負債損益状況について監査した結果、違反違法金額1,004億元が指摘された。その内容としては、主に資産の含み損の未計上額742億元などがある。こうした含み損を記載しないことなど、会計報告書の虚偽記載が発見された企業は監査対象企業の68%を占めている。さらに、銀行借入金の目的外使用、個人“金庫”への振替など、228億元分の国有資産の流失が発見された。

(3) 建設銀行と農業銀行の経営管理に存在する主要問題（2002年度報告）

建設銀行の本店および20分行の2001年資産負債損益状況を監査した結果、不正融資、資金の流用、手形の違法割引など、不正行為が発見された。ある分行では、融資に用途を指定しなかったり、虚偽の融資契約を締結したりしていた。試査によって帳簿を突合したところ、10億元の貸付金が虚偽であった。その外、貸付金3,793万元が詐取されて3,270万元が回収不能となっていたり、個人向け貸付金2,576万元が借主の消息不明により回収不能となっていたりしていた。

農業銀行の本店および34分行の2001年資産負債損益状況を監査した結果、私的流用が5,736万元あり、資金管理状況が混乱していることが判った。また、農業銀行名義で資産をリースしており、このリース対価の9.2億元のうち、8.1億元が株式市場の株式売買に不正に流用され、現在の損益状況は不明である。重大経済犯罪の嫌疑があり、調査継続中であるとされた。

(4) 国有基幹企業経営指導者の経済責任審計に存在する主要問題（2002年度報告）

2001年の中央政府管轄企業12社の経営指導者の業績責任についての監査を実施した。監査の結

①の監査、③中央政府予算管理に存在する主要問題、④その他財政収支の監査から発見された問題および是正状況、⑤中央政府の予算管理に対する意見、などを構成内容としている。

果、企業の会計不正行為は普遍的に見られており、特に利益の水増しが突出していた。また、内部統制システムが脆弱で、経営指導者の権力を制御する有効な手段がないことが明らかとなった。一例として、1993年から1995年にかけて、虚偽の貿易取引を背景として北京と山東の2社に向けて融資した7.76億元が全て損失となった。また、北京と香港の2社で2.08億元という多額の投資額が全て損失計上されることになったが、7年のあいだ経営者の責任が全く追求されていなかった。

(5) 人壽保險監査指摘事項（2003年度報告）とその社会的影響

国家審計署による国有企業監査の著名な事例として、中国人壽保險集團公司の監査があげられる。その後、この監査結果は海外の投資家を巻き込んだ訴訟事件へ発展した。

この事件は、中国最大の生命保険会社である中国人壽保險株式有限公司による不正疑惑とそれに対する米国投資家を中心とした集団訴訟事件である。同社は2003年12月にIPOを行い、ニューヨークと香港証券取引所へ上場した。

ところが、2004年2月に、親会社の中国人壽保險集團公司に上場前から54億元の違法な資金があることが国家審計署による監査で明らかとなった。その内訳としては、代理違反（：「非法代理」）や払戻超過（：「超額退保」）など不当な競争による資金23.74億元、違法な借入れや投資で運用していた資金24.82億元、帳簿外の“小金庫”に保管していた資金3,179万元、犯罪行為など違法行為に関与した28件の項目についての資金4.89億元だった。

これらは中国人壽保險株式有限公司が株式公開に向けて改組される前の2002年以前の中国人壽保險集團公司の財務諸表上の問題点であり、中国人壽保險集團公司是監査結果をうけて即座に修正に同意した。例えば、その後、違法資金に関連した追徴税金5,639.2万元、加算税1,109.34万元を納付している。

しかし親会社の監査結果は子会社の中国人壽保險株式有限公司への信頼性を大きく損ねることとなった。国家審計署が監査結果を発表した直後、高値を維持していた株価はニューヨーク・香港ともに大幅に下落し、多数の投資家に損害を与えることとなったのである。このため2004年3月、上場前の会計不正行為に対する集団訴訟が米国投資家を中心に行われた。

(6) 金融資産管理公司に対する監査から指摘された主要問題（2004年度報告）

2004年、華融、長城、東方、信達の資産管理公司4社の監査を実施した結果、以下の3点の問題点が発見された。

第一に、銀行から不良債権を剝離して資産管理会社に譲渡する行為に規則違反が存在していることである。規則に反する金額は169.18億元に上り、このうち21.21億元は既に損失計上しなければならない。第二に、不良債権の評価を過少に計上して、国有資産を流失させていることである。監査によって発見された違法な資産処分量は272.15億元に上る。第三に、資産管理公司の財務管理が混乱しており、不良債権を処分することで回収した資金について流用の事実があったことである。例えば、東方資産管理公司では、財政部に従業員数3,983人の水増し報告を行い、1.98億元の件費補助を過大に受け取っていることが判明した。

(7) 中央政府管轄企業10社の経営者の成果に対する監査指摘事項 (2004年度報告)

中央政府が管轄する10社の企業の資産総額14,221億元であったが、3点の問題点が発見された。

第一に、損益計算書が虚偽記載によって歪められていることである。監査の結果、5社の利益について46億元を追加計上し、5社の利益について30億元をマイナス計上する必要性があることが判明した。第二に、経営判断の誤りによってもたらされた損失が深刻であることである。10社で、対外投資、借入金、担保設定等によってもたらされた損失額が145億元に上った。第三に、規則に反した資産処分や関連取引など経営上の逸脱行為によって国有資産が20億元流失した。監査の結果、一部企業の経営者が自己の権限を乱用しているといった問題が深刻であることも判明した。

5.2 審計結果公告と国有企業監査実例

国家審計署は、一つの監査プロジェクトが終了すると、その監査結果についてHPなどで公表することがある。それが審計結果公告である。²⁵⁾ 国有企業に関連する項目について、これらの審計結果公告において、国有企業関連で注目されるのは以下の3点であった。

(1) 2004年第4号 (総第05号) 「788社企業税金徴収管理状況の監査調査結果」

監査対象企業は、株式制企業367社46.57%、国有企業218社27.66%、外資企業112社14.21%、集団所有制企業52社6.60%、その他企業39社4.95%であった。

監査の結果、以下の4点が問題とされた。第一に、税務当局が税収計画や地方政府の財政予算などの影響をうけて、税金の徴収スピードを調節していることである。第二に、企業の会計計算と納税額計算に虚偽があり、その結果として税収の流失が深刻であることである。第三に、地方政府によって税収政策の関与をうける状況が依然として存在することである。第四に、税務部門の徴収能力不足により、大量の徴収漏れがあることである。

解決方法としては、以下の3点を提案している。すなわち、第一に、税収業務評価システムを改善し、法治による税金徴収環境を構築すること、第二に、脱税行為には厳格な処罰を与えるように強化すること、第三に、税金徴収を強化し、税務局職員を含めた厳格な責任追及制度を構築すること、である。

(2) 2004年第6号 (総第07号) 「国土資源部、国家測繪局2003年予算執行状況についての監査結果、中国工商銀行2002年度資産負債損益についての監査結果」

中国工商銀行と21の分行の監査の結果、以下の問題点が発見された。まず手形業務方面では、規定や法律に違反した手形支払額や手形割引額101.07億元に上っていた。次に都市建設資金融資方面では、相当数の都市建設資金融資に規定に反する融資が見られた。個人の消費ローン方面では、一部個人の貸付金が詐取されて回収不能になっていた。民間企業融資方面では、銀行融資の

25) 例えば、2005年には以下の審計結果公告が公表されている。

第1号：「雲南省大姚地震救済資金についての監査結果」2005年4月27日

第2号：「四城市高教園区開発建設状況についての監査調査結果」2005年5月30日

第3号：「32部門2004年度予算執行についての監査結果公告」2005年9月26日

第4号：「16会計師事務所の監査業務品質についての検査結果」2005年9月26日

一部が海外持ち出し等により、多額の貸倒損失を計上せざるをえない状況にあることが判明した。財務管理等方面では、1996年以前の簿外資産の整理がまだ終了していない。そのうち1.21億元は“小金庫”資金として簿外資金のままとなっていることが明らかとなった。

これらの問題の解決策として、①国有商業銀行は健全に改革を進め、内部の経営システムの改善をはかるべき、②国有商業銀行の分行や支店機関の監督を強化すべき、③現行の金融法規の不備のあるところについては直ちに改定すべき、④銀行の電子情報システムの開発と運用を急ぐべき、との4点をあげている。

(3)2005年第4号(総第12号)「16会計師事務所の監査業務品質についての検査結果」

2004年の5月から9月にかけて、国家審計署は審計法に基づき、上市公司の監査資格のある16の会計師事務所の監査を行った。審計法では、監査範囲に会計師事務所を明記しているわけではない。それ故、これらの会計師事務所は国有会計師事務所であり、「国有企業事業組織(審計法2条)」に対する監査として実施されたものと推測される。

監査の結果、14会計師事務所の37名の注册会計師が表明した監査報告に重大な事実誤認があることが判明した。

具体的には、①湖南省の上市公司は、銀行と通謀して銀行借入金と新株発行による増資額1.94億元を目的外の株式購入取引に投入した。これらの処理は簿外で行われ、会計師事務所はこれらの会計不正行為を発見できなかった。②山西省の上市公司は地方電力建設基金3,965.8万元を国家の規定に違反して製造コストの支払いに流用していたが、会計師事務所は発見できなかった。③四川省の上市公司は、国債購入資金を株式購入資金に振り替えた結果、2004年3月に1,623万元の評価損を計上した。しかしこれらの取引は隠蔽され、会計師事務所が発見できなかった。④湖北省の上市公司の子会社は武漢の企業と1.07億元の賃貸借契約を締結したが、子会社には2,311万元の商品が届いているだけで、その残額は上市公司の筆頭株主に占有されていた。会計師事務所はこれらの事実を明らかにしていなかった。その他にも、筆頭株主による会社資金の流用や、非現実的な企業再編計画、固定資産の過少計上、債務保証の存在、脱税など会計師事務所が発見できなかった重大な問題が見つかった。

国家審計署は、これらの検査状況を国務院に報告するとともに、上市公司と会計師事務所への責任を追及するものとしている。現段階では、財政部による一部会計師事務所の処罰が決定し、その他の事案については調査中とされている。

6. 中国の国有企業監査の特徴と問題点

本章では、前章までに取り上げた国有企業監査の制度や現状から、国家審計署と注册会計師による国有企業監査の特徴と問題点を考察する。

6.1 中国の国有企業監査の特徴

(1) 正確性、合規性、経済性、有効性の観点から見た国家審計署と注册会计师の監査

まず、審計工作報告や審計結果公告を第二章で検討した正確性、合規性、経済性、有効性の観点から見ると、国家審計署による国有企業監査は、適度にこれらの観定のバランスをとりつつ進められていることが窺われる。

すなわち国家審計署による監査では、不正行為の摘発や、法律や規則に合致するか否かを評価の重点に置いていることから、正確性・合規性を重視していることがわかる。そして、税収の確保や国有資産流失防止を監査範囲としていることから、経済性・効率性も重視している。さらに、経済責任審計として国有企業の経営状況について評価することから、有効性にも配慮を欠いていない。

一方で注册会计师による監査は、「国有企業の年度会計報告書に対する注册会计师監査の若干の問題に関わる通知」で見られるように、国有企業の会計報告書に対する情報監査を主たる業務としていることから、正確性・合規性を重視した監査であるということができよう。

(2) 国家審計署の独立性について

次に、国有企業の監査主体である国家審計署が行政機関に所属していることが特徴としてあげられる。各国の国家監査機関は、立法機関や司法機関または独立機関に位置づけられるケースが多い中で、²⁶⁾ 国家審計署は国務院という行政機関の一部門に所属する政府執行機関であり、世界でもあまり類のない組織構成である。

そのため、国務院に対する国家審計署の独立性の問題を常にはらんでいることになる。例えば、国務院中枢に対する監査など国務院の意思に反する監査を実施し難いことが予想され、国務院の根幹に関わる問題点が摘発されることは難しい。また、国家審計署が政府執行機関であるため、²⁷⁾ 監査業務の範囲に税収の確保や国有資産の流失防止が含まれているように判断される。その一方で、中国における国務院は、監査権限を有する国家審計署を支配下に置いていることから、強大な権限を持つことになる。

(3) 国家審計署による国有企業監査は機能しているか

第三に、国家審計署による国有企業監査の実態であるが、審計工作報告や審計結果公告から見て、有効に機能し、一定の成果を達成しているようである。それは上述したように、監査によって、多数の不正摘発、多額の摘発金額を記録していることなどからも窺われる。組織的な限界から、国務院の中枢まで不正を摘発することは困難であるが、国有企業監査においては大量かつ重大な不正行為を摘発し、その詳細を監査報告で明らかとしている。

その一方で、多数の不正行為摘発事例や司法機関へ通報・移送される人数が膨大な数に上っている状況を見ると、国有企業や政府機関の職務遂行能力の低さやモラルの低下が深刻な状態にあることも同時に推測される事態である。したがって、一部の不正を摘発しても、あまりに多数の

26) 監査機関が立法機関に所属する国家としてはアメリカやイギリス、司法機関に所属する国家としてはフランスやイタリア、他組織から完全に独立した国家としては日本などが該当する。

27) 税務調査を主管する日本の国税庁も行政機関である。

不正案件があり、摘発しきれない状況にあるように思われる。

その他に監査が機能した一例として、中国有数の保険会社である人壽保險集團公司のケースがあげられる。このケースは、次節で述べるような重大な問題も提起することとなったが、國家審計署による監査によって人壽保險の會計不正行為が初めて明らかとなり、投資家に重大な情報を提供することとなったのである。

(4) 中国の国有企業監査と日本の公企業監査との異同

以上、中国国有企業監査の特徴から、中国の国有企業監査と日本の公企業監査の異同を総括しよう。言い換えれば、それは國家審計署を中心とした監査と會計検査院による會計検査の異同である。

共通点としては、國家審計署と會計検査院とも正確性、合規性、經濟性、効率性及び有効性の観点を監査や検査に取り入れていることである。また、中国の国有企業には注册會計師が、日本の独立行政法人などには公認會計士が、會計監査を実施することで、國家審計署や會計検査院を直接的または間接的に支援している。

一方で以下の相違点があげられるだろう。

まず、監査対象の数的規模に大きな相違がある。中国の国有企業数は日本の公企業に比べて圧倒的に多い。その結果、國家審計署の組織は、會計検査院に比べて大きくなる。社會主義市場經濟の象徴である中国の国有企業と異なり、日本の公企業は、独立行政法人のように、「国が自ら主体となって直接に実施する必要はないが、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるか、又は一の主体に独占して行わせることが必要であるもの」（中央省庁等改革基本法36条）といった限定的な存在だからである。

第二に、監査対象や業務範囲も異なる。中国の国有企業は、金融業保險業をはじめとして、ほぼ全ての産業に幅広く存在しているのに対して、日本の公企業は業種についても限定的である。また國家審計署の業務範囲には會計事務所の調査や稅務調査に近い内容も含まれているが、日本の稅務調査は主に稅務署や国税局の職務行為であり、會計検査院が担当することはほとんどない。

第三に、先に述べたが國家審計署は國務院に属しているのに対して、會計検査院は政府の他組織から完全に独立していることである。こうした状況では國家審計署は國務院の影響を受けざるを得ない。國務院からの独立性については常に問題視されるし、特に監査の有効性といった観点からは政治的要素が介入しやすい。國務院の価値判断が國家審計署の監査意見に相当の影響を及ぼすことも推測されるのである。

6.2 国有企業監査の問題点

(1) 國家審計署による国有企業監査の問題点

その反面、以下のような問題点も有している。

第一に、監査が実施されてから監査結果の公表までに時間がかかりすぎており、適時性の点で問題を抱えている。例えば人壽保險のケースでは、監査対象期間の期末日が2002年12月31日であったにもかかわらず、監査結果の公表は、1年以上が経過した2004年2月だった。こうした報

告の遅れに対して、人壽保險側から反発と反論を受けることとなった。²⁸⁾

第二に、子会社に上市公司を抱える国有企業の場合において、利害関係者が被監査対象の親子会社を一体の存在と見ているのに、監査主体が親子会社間で異なっていることである。人壽保險のケースでは、親会社の国有企業の監査結果が子会社の上市公司にマイナスの影響を与えた。利害関係者が親会社と子会社を別組織と見なさず一体と見なしていたためであった。さらに人壽保險を始め通常の企業集団では、親会社は国有企業であることから国家審計署が主たる監査主体となり、子会社の上市公司の監査主体には注册会计师となっている。すなわち人壽保險のケースでは、親会社と子会社の監査主体が異なり、しかも協調関係が構築されていなかったことが明らかとなったのである。

第三に、国有企業を常時監査するには国家審計署の職員が不足していることである。2000年の審計機関に従事する職員数は76,386人であるが、2004年の国有工業企業は3.17万社が存在しており（2000年現在では5.34万社）、その他に政府機関や金融機関の監査も職務範囲としていることから見て、監査人数は絶対的に不足しているものと思われる。審計工作报告や審計結果公告を見ても、監査対象が分散しており、毎年全社を継続して監査しているようには見えない。

第四に、他組織との役割分担が不明確であることである。国家審計署の監査業務としては税務項目の監査も主要な業務となっている。これらと税務当局による税務調査とは職域が重なっており、監査インフラの有効利用の観点から問題をはらんでいる。また会計監査と税務調査は、監査や調査のポイントが大きく異なり、必要とする専門知識や実務経験も異なる。国家審計署による監査手法は会計監査の手法が中心であり（審計法第38条）、税務調査の手法は明記されていない。監査人数が足りない状況で、監査に対する知識と経験が膨大に必要とされる状況では、個々の監査人に過大な負担を強いることになり、監査の効率性に支障が生じかねないと言えよう。

(2) 国家審計署と注册公認会計師の関係強化と両者の関係上の問題点

こうした国家審計署の問題点を解決する一手段として、注册公認会計師による国有企業監査を導入することであった。注册会計師には、上市公司や外資企業と同様に国有企業監査を職権として付与されており、主に決算報告書の記載内容の適正性について監査することを期待されている。こうして国有企業はパブリックセクター（国家審計署）とプライベートセクター（注册会計師）の監査主体から二重の監査を受けることになっている。

注册会計師による国有企業監査は、導入当初、注册会計師協会から高い期待がよせられていた。2000年10月に国有企業監事会暫行条例に基づいて68名の注册会計師が国有企業に派遣された後、2001年3月に出された注册会計師協会の業界新聞紙上で、注册会計師の経験・専門的能力・誠実性を実務に活かし国有企業の監事をサポートできている、と自己評価している。²⁹⁾ その後も、国有企業監査に対する注册会計師の必要性は着実に高くなってきた。それは、先述したように、監査

28) 人壽保險は（たとえ不正であったとしても）こうした不正が上場前のことであり、上場後の現在では修正されていると主張した。

29) 「册会計師積極参与国有企業監管工作受到国有企業監事会好評」（2001年3月7日）
<http://www.cicpa.org.cn/ReadNews.asp?ID=1290&BigClassName=.....>

業務の職域が次第に拡大していることから窺われる。同時に、政府の厳格な監督下で活動していた段階から、監督補助業務や監事会の代理業務など、政府と注册会计师は互いに協調する関係を構築し強化してきた。

しかし国有企業監査に注册会计师が参入して数年が経過した現在、国有企業の会計報告書の監査手続³⁰⁾について、以下のような問題点も指摘されている。

第一に、注册会计师関係の問題点として、①監査範囲が不明確、②監査項目が不確定、③監査手続が不明確、④監査報告に規範がないこと、⑤開示すべき項目が不確定、⑥監査手続の品質管理システムが不完全、といったことがあげられている。

第二に、国有企業側の問題点としては、①会計基準に準拠した会計処理をしないこと、②基準に準拠した会計報告書を表示しないこと、③注記事項の開示が不充分、④企業の内部統制システムが構築されていない、といった4項目があげられている。

第三に、国家審計署と注册会计师の役割分担が未だ不明確のままであることである。具体的には、国有企業監査についての注册会计师としての監査基準や行動指針などは作成されていない。「国有企業年度会計報表注册会计师審計暫行弁法」についても、国有企業に対する注册会计师の監査についての委託受託関係が不明確なのである。如何なる主体が注册会计师に監査を委託するのか明文化されていない。国家審計署の監査手法は会計監査的手法が中心であることから、互いの監査が重なる可能性があり、監査インフラの有効利用の観点から問題を抱えている。

国家審計署側からは、注册会计师による監査についてほとんど言及されることもなく、注册会计师を評価し利用するような動きは見えない。国家審計署の報告書には、注册会计师との協調について明記されているものはなく、審計結果公告2005年第4号(総第12号)「16会計師事務所の監査業務品質についての検査結果」のように、現段階では国有會計師事務所は国家審計署にとって監査対象にすぎないのである。

7. 結語——国家審計署と注册会计师の関係と国有企業監査の方向性

本来、国家審計署と注册会计师は互いに協調することを期待されているが、現状においては監査の業務範囲が確定されていない。それは、被監査対象の国有企業が民営化の過渡期の状態にあることが大きく起因しており、必然的に国有企業監査も過渡期にある。また国有企業が企業集団の中核企業として上市公司の親会社に位置していることも問題を複雑にしている。

しかし国有企業の民営化に変更はなく、国家審計署から注册会计师へと、監査の主導権を移譲する流れは確定的であろう。市場競争の渦中にある企業に国家が経済性・効率性や有効性について監査することは、企業に対する国家の過干渉となりうる。経済性・効率性・有効性等の評価は市場が判断するからである。それゆえ、両者間での円滑な監査の引継ぎが必要となる。

特に、国有企業の株式会社化と子会社等の上場時には、新たな株主など利害関係者が増加する

30) 「国有企業会計報表審計工作探討」(2005年10月10日)

http://www.jrt.net.cn/licai/LICAI_TEXT_78281.html

こともあり、こうした利害関係者のニーズに応えた監査が必要である。現在、企業集団において、親会社である国有企業に対して国家審計署が監査を担当し、注册会计师がそれを補助するが、子会社である上市公司に対する監査は注册会计师が中心となる。ところが人壽保険のケースのように、親会社の会計不正行為が原因となって子会社の上市公司の株価が急落し、利害関係者に損害をもたらしたような事件が今後も起こりかねず、企業集団全体に対して均質的な監査を実現するためには監査主体を統一する必要性も生じるだろう。³¹⁾

そこで、今後は上市公司を子会社に抱える大型国有企業の監査は注册会计师が担当し、企業集団の監査主体を統一する、そして、国家審計署は中小国有企業監査に限定するとともに、大型国有企業に対しては注册会计师を介した間接的な監査に留めるなど、国家審計署と注册会计师の役割分担について様々な見地から再検討する必要があるように思われる。

参 考 文 献

- 赤川元章・唐木圀和編著（2004）『東アジア経済研究のフロンティア』慶應義塾大学出版会
 石井薫，茅根聡共著（1993）『政府会計論』新世社
 川井伸一（2003）『中国上場企業——内部者支配のガバナンス』創土社
 鈴木豊（2004）『政府・自治体・パブリックセクターの公監査基準』中央経済社
 田中恒夫（2002）『第3版 監査論概説』創成社
 唐燕霞（2004）『中国の企業統治システム』御茶の水書房
 西崎賢治（2005）「中国上市公司の会計不正行為——特徴と方向性——」『三田商学研究』48巻2号
 西崎賢治・大柳康司・賈昕（2002）「中国における注册会计师監査」平成13年度財務省委嘱調査研究報告書『通貨金融危機後の東アジア発展途上国の生産資源及び経済制度とその課題コンセプトを求めて』
 李文忠（2004）『中国監査制度論』中央経済社
 林毅夫・蔡昉・李周著，閔志雄監訳（1999）『中国の国有企業改革』日本評論社
- 中国国家統計局編（2000～2005）『中国統計年鑑』中国統計出版社
 中国誠信信用管理公司・中誠信財務顧問有限公司・中誠信國際信用評級有限責任公司主編『2004中国上市公司基本分析』中国財政經濟出版社
 中天恒會計師事務所編（2005）『企業經濟責任審計 精要与案例』中国大百科全書出版社
 楊肅昌（2004）『中国国家審計問題与改革』中国財政經濟出版社
- Rowan Jones & Maurice Pendlebury, “Public Sector Accounting”, Fifth Edition 2000 October, 1987, (資料協力：公認會計士金子邦博氏)

会計検査院 HP <http://www.jbaudit.go.jp/>

中華人民共和國審計署 HP <http://www.audit.gov.cn/cysite/chpage/c1/>

[商学研究科博士課程]

31) 日本においても連結財務諸表監査の効率化を理由として監査人を統一する事例はよく見受けられる。
 (「監査人交代の経緯等に関するアンケート調査結果報告」日本公認會計士協会2004年4月7日)

