

## 論 説

## 日本と中国における監査基準コンバージェンスの動向

李 文 忠

## 目 次

- I . はじめに
- II . コンバージェンスの理念と原則
  - 1. コンバージェンスの意味
  - 2. 国際的コンバージェンスのあるべき共通理念—「S 型太極図」理念
  - 3. S 型太極図と同時性及び非同時性
  - 4. 中国におけるコンバージェンスの理念と原則
  - 5. 日本におけるコンバージェンスの理念と原則
- III . 日本における監査基準コンバージェンスの動向
  - 1. 監査基準コンバージェンスの動向
  - 2. 監査基準・保証基準の体系
  - 3. 日本監査基準と国際監査基準・保証基準との異同
- IV . 中国における監査基準コンバージェンスの動向
  - 1. 監査基準コンバージェンスの動向
  - 2. 監査基準・保証基準の体系
  - 3. 中国監査基準と国際監査基準・保証基準との異同
- V . 日本と中国における監査基準コンバージェンスの比較分析
- VI . 終わりに

## I . は じ め に

1998 年アメリカでは、エンロン事件、ワールドコム事件などの不祥事の発覚を契機に、「企業改革法」(サーベインズ=オクスリー法)が制定された。そして、名門アーサーアンダーセン監査法人は瞬く間に崩壊し、世界の大企業の監査をわずか 4 つの監査法人が独占する「ビッグ 4」の時代となった。また、金融・資本市場のグローバル化が進む中、さらに 2001 年 4 月国際会計基準委員会(IASC; International Accounting Standards Committee)が国際会計基準審議会(IASB, International Auditing Standards Board)に改組したことで会計基準及び監査基準のコンバージェンスの動きは一層加速し、各国は会計基準・監査基準の相互承認を目指している。さらに、内部統制システムの重要性がアメリカ社会に再認識され、その後制定された米国企業改革法は内部統制報告書を義務づけるとともに、公認会計士による内部統制監査も要求している。

一方、日本では、西武鉄道やカネボウなどの不祥事が相次ぎ、経営者及び監査法人の社会的責任が問われている。また、会計基準の国際的な調和を図るため、企業会計基準委員会(ASBJ)は、2001 年設立以来、国内諸制度への対応と国際的なコンバージェンスに向けた対応を両輪

として国際会計基準審議会 (IASB) と共同プロジェクトで国内会計基準の開発を行ってきた (西村 2007, 18-24)。このような背景に、監査基準が改訂され、新たに監査の品質管理基準も設定された。さらに日本版 SOX 法も 2008 年度から実施されるので、内部統制報告制度の実行をめぐって企業と監査法人などにとって喫緊の課題となっている。

他方、中国では、本格的に欧米の監査制度を導入してからわずか 20 年の間に、原野会社事件をはじめ 10 大監査事件が発覚し (李 2005, 210-243)、会計不信、監査不信の嵐がやむことはない。最近、会計基準・監査基準のコンバージェンスについて、IASB 理事長を始め、理事などの専門家は度々中国を訪れ、基準のコンバージェンスに向けて、協調性を求めた。2005 年 12 月 8 日中国監査基準委員長王軍 (財政部副部長) と国際監査基準審議会 (IAASB; International Auditing and Assurance Standard Board) 会長 John Kellas が共同声明を発表し、中国監査基準の国際的コンバージェンスの必要性の認識で一致した<sup>1)</sup>。その後 2006 年 2 月 15 日に中国財政部は、これまでの会計基準と監査基準を改訂し、38 の会計基準と 48 の監査基準を一斉に公表した。IASB と IAASB の協力を受けて、政府主導によるコンバージェンス速度は非常に速い。

日中会計・監査基準のコンバージェンスの動向は表 1 で示すように、日本の特徴としては民間設定機関を中心に基準ごとに時間をかけて十分に議論した上、基準を設定したのに対して、中国は政府が主導のため短期間で、38 の会計基準と 48 の監査基準を一斉に改訂または制定して公表した。

表 1 日中会計・監査基準のコンバージェンスの動向

国	内容特徴	コンバージェンス動向	実施日程
日本	会計基準の改定 (順次公表)	「工程表」あり注 1	プロジェクト注 1
	監査基準の改定 (順次公表)	3 段階で進行	2008 年 4 月 1 日
	日本版 SOX 法 (基準と同時)	内部統制監査	2008 年 4 月 1 日
中国	会計基準制定 (一斉公表)	38 の基準公表	2007 年 1 月 1 日
	監査基準公表 (一斉公表)	48 の基準公表	2007 年 1 月 1 日
	中国版 SOX 法 (基準と非同時)	内部統制監査	2009 年 1 月 7 日
	在中日系企業 (約 2 万社) 注 2	日中制度が異なる	上記日程と同時

注 1: 西村郁生『企業会計』中央経済社, 2007 年, Vol.59 No.9, pp.18-24

注 2: 東洋経済新報社『週刊東京経済』第 6107 号, 62 (2007) によると, 19,779 社 (2006 年現在)

本稿の目的は、日本と中国におけるコンバージェンスの動向を概観し、両国のコンバージェンスの理念及び原則を検討した上、それぞれの国において監査基準の国際的なコンバージェンスの動向及びその異同を中心に比較分析し、日中両国が監査基準の設定 (制定) の現状、特徴、課題を明らかにした上、コンバージェンスの理念と原則が重要であることを指摘する。

1) 王軍・John Kellas「中国審計準則委員会主席国際審計与鑑証準則理事会主席聯合声明」(<http://www.cicpa.org.cn/2005/12/20/>)

## II. コンバージェンスの理念と原則

会計基準・監査基準のコンバージェンスの発端は、2001年4月国際会計基準委員会 (IASC) が国際会計基準理事会 (IASB) に改組した後、IASB がコンバージェンスのプロジェクトを推進したことを契機として、「シングル・セット・オブ・スタンダーズ (single set of standards)」という理念を提起し、世界的にも最高品質の基準を設定しようし始めた。日本では、本格的に始動したのは、2002年10月にIASB はアメリカ財務会計基準審議会 (FASB) が相互に会計基準のコンバージェンスを目指す「ノーワーク合意」を公表した以降である。その約2年後、2005年1月に欧州連合 (EU) の地域内において上場企業に国際基準の強制適用及び資金調達に企業に対して2009年から国際基準またはこれと同等の会計基準の適用を義務づけ、同等か否かは欧州側が評価する方針を打ち出した<sup>2)</sup>。それと同時に中国も同様の影響を受けて、2005年に本格的に取り組み、2006年2月15日に中国財政部は、これまでの会計基準と監査基準を改訂し、38の会計基準と48の監査基準を一斉に公表した。中国政府がこんな早いスピードで国際的なコンバージェンスを完成したのは、コンバージェンスの理念と原則を持っているからである。

### 1. コンバージェンスの意味

Convergence(コンバージェンス)の意味について、英語の原意は「一点に集中すること, 集中性, 集合点, 収束, 収斂, 相近」<sup>3)</sup>。すなわち、一点に集中して収斂していく意味が強い。ある種の準拠基準 (一点) があって、その他の基準はその一点に合わせて行くということである。

日本語では、「コンバージェンス」というキーワードを「日経テレコン21」で検索すると、2002年度に「コンバージェンス」に関する報道はゼロ件である。2003年度、日経四紙でいち早く取り上げたのが2003年4月2日の「日経金融新聞」による「基準統合、日本は孤立」という報道である。コンバージェンスは「収れん」という意味で解釈している。その後、「国際基準への調和 (コンバージェンス)」、「コンバージェンス (会計共通化または共通化)」などの意味で表現している。日本語の「収斂」とは、広辞苑によれば「①収縮すること。⑤ (convergence) 生物進化の過程で、系統の異なる生物が、次第に形質が似てくること等」<sup>4)</sup>である。したがって、日本では会計基準・監査基準の進化の過程によって国際会計基準と監査基準に形式と内容が近づいていくことであるが、一方的ではなく、双方が相互に近づいてくることであるという解釈できる。

中国では、“Convergence”を「趋同 (qutong)」と訳した。「趋同」とは「物事はある方向

2) 日本経済新聞, 2007年9月6日

3) 亀井俊介監修『スコットフォーズマン英和辞典』角川書店, 1992年, 345

4) 新村出編『広辞苑 (第五版)』岩波書店, 1998年, 1270

へ発展していく。または物事の発展傾向を指す<sup>5)</sup>。収斂という言葉が中国もある。中国語の「収斂」という意味は、「①収める, ②外部の圧力により言行を慎む, ③有機組織の収縮」<sup>6)</sup>である。しかしながら, “Convergence” を「収斂」に訳さなかった。やはり中国では, コンバージェンスを「趋同」と訳したのは物事の発展傾向を強調し, ある種の必然的な発展過程によって同一になるであろうと言う意味で, 必ずしも同一とはならないのが前提である。すなわち, 大筋が同じであるが, その国の政治, 文化, 社会, 慣習などによって異なるところもあろうという大同小異の「趋同」である。

これまで中国では国際会計基準・監査基準の制定にあたってよく“transformation”を使っていた。中国語が「接轨」すなわち国際会計基準・監査基準が電車のレールに例えると, 自国のレールの幅, 規格などは国際的に合わせるという意味で主観的, 積極的な行動である。“transformation”は日本語の意味は, 「変化」, ないし「変換」である。その次に“adoption”という英語もよく使われている。“adoption”は「採用」という意味で主観的, 積極的な行動であり, 中国語と日本語との意味の大きな違いはないと思われる。さらによくつかわれる言葉は, “harmonization”である。日本語は「調和」ないし「協調」を意味するのに対して中国語も「協調」という意味(主観と客観の双方が積極的な姿勢)が強い。

その他に, コンバージェンスの潮流のなかでよく使われる言葉は“equivalences”(同等物)と“incorporation”(混同, 抱合, 結合)などがある。

いずれにしても, やはりコンバージェンスという言葉は, 各国がその独自の会計制度と監査制度はその国の歴史, 文化, 政治に依存して, 総じて社会的依存性(李 2005, 序 2, 336)によって発展してきたというものであるが故に, 異なるのは当然であり, できれば相互に合わせようという意味である。一方, 市場経済のグローバル化によって国際的には統一した会計基準と監査基準が求められている。そこで, 各国の会計基準と監査基準は国際的にコンバージェンスの必要性が出てきた。また, コンバージェンスはある種の過程でもあり, その過程のなかで, 国家間, 国と地域の間, 国とその他の非政府組織の間, 等々, すべて協調的な姿勢がなければ, そして, 他国の合理と思われる基準を全部採用するか, ないし一部採用し自国の基準と抱合によって結合した基準を制定するかについては, 確たる理念と原則が必要である。

## 2. 国際的コンバージェンスのあるべき共通理念—「S型太極図」理念

ところで, 国際的コンバージェンスのあるべき共通理念—「S型太極図理念」はどういう理念なのか, どういう状態がシステム全体としてバランスよく安定している状態であろうか。答えは, 下記の太極図のなかで示したS型太極図がバランスよく安定な状態である。

S型太極図は, もっとも古老の中国文明起源とも言われる『易経』学が示した「陰陽易」(許

5) 新華詞典編纂組編『新華詞典』商務印書館, 1980年, 689

6) 同上, 773

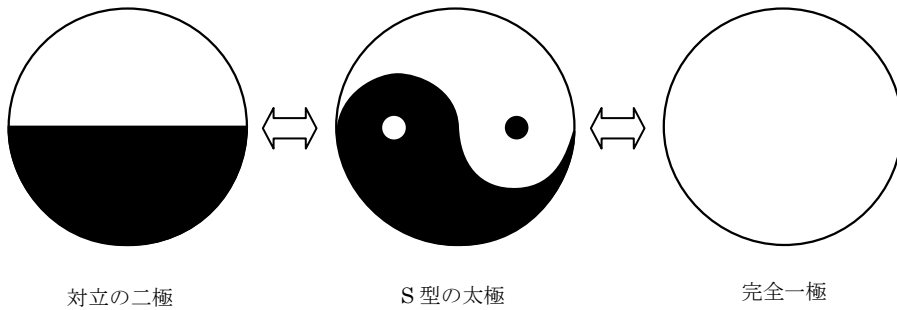


図1 「S型太極図理念」

出所) 筆者作成

2008, 73) という哲学である。すなわち、陰と陽の関係は対立の二極として捉えるのではなく、中国語で「陰陽対応、陰陽互根、陰陽消長、陰陽転化」という関係である。「陰陽対応」とは、昼と夜、白と黒、正と否、男と女など物事の対応である。「陰陽互根」とは、陰陽の総合依存性を指し、陰と陽が相互の本でもある。「陰陽消長」とは、陰陽対応、陰陽総合依存によって陰が消えて陽が現れ、陽が消えて陰が現れの過程である。「陰陽転化」とは、一定の条件下の陰と陽の相互転換である。正しく今日、国際的コンバージェンスはこのS型太極図の哲理に従って進化すると思われる。

会計基準・監査基準のコンバージェンスは、上記の太極図の右側の図で示すように、世界一つの完全一色（真っ白または真っ黒）すなわちまったく同一会計基準・監査基準という世界になるのはあり得ない。世界の現状（2国間・地域の間または複数の国・地域間の相互承認）では、左側の白黒の対立二極の状態でもない。やはり真ん中のS型太極図の状態は会計基準・監査基準のコンバージェンスの「一時的」な結果、ある種の安定している状態であろう。ここでは「一時的」という意味は、このS型太極図の状態が動的で常に変化し「一時的」の状態にある。今日または将来のコンバージェンスの「一時的」結果を示している。つまり、異同は常に存在することである。後述で中国が示したコンバージェンス四原則の理念の根源はこのS型太極図にあり、これは各国のコンバージェンスの理念になるべきと考える。

### 3. S型太極図と同時性及び非同時性

また、各国の会計・監査基準は国際的な調和により収斂し可能な限りその差異を縮小させる。すなわち会計・監査基準の設定、実施、見直し改訂は「同時性」が求められる。しかし、実際に各国の社会環境や市場経済、国内における企業形態や規模などは全く異なり、常に「非同時性」の側面が存在する。アルビン・トフラ（Alvin Toffler）とハイジ・トフラ（Heidi Toffler）の著書では、同時性の問題を提起した。すなわち、「先進的な経済は先進的な社会を必要とする」という事実だ。…中略…ある国が経済発展の速度を速めることができたとしても、社会の主

要な制度が時代後れになるのを放置していれば、富を生み出す能力はいずれ低下する。これを『速度一致の法則』と呼ぼう」(トフラー著, 山岡訳 2006, 72-73)。この論理と同様に、会計基準、監査基準に係るコンバージェンスは各国の会計・監査制度の「同時性」ともいえる。問題は、その同時性の速度が上記の表 1 で示すように日中両国では異なる。速度だけではなくコンバージェンスの重点と内容も異なる。また、制度整備の速度は、すなわち国際会計基準と国際監査基準をモデルとした自国の会計・監査基準を可能な限り近づけていく速度(学術的にこれを形式的コンバージェンス速度と定義)及び特定の国の中で、それらの基準を実施しさい、大企業、大監査法人と中小企業、中小監査法人との実質的な速度(学術的にこれを実質的コンバージェンス速度と定義)と区別ができる。アルビン・トフラとハイジ・トフラの理論によると、実質的コンバージェンス速度はその国の社会の先進性に依存するため、仮に形式的コンバージェンスが早くても、会計・監査現場で会計人または監査人が実施した会計と監査の社会的な効果は低い、またはその社会的な普及が遅れた実態であれば、すなわち制度(形式的)と実態(社会的)の非同時性の速度の差が多ければ多いほど、実質的コンバージェンスが遅れると考える。この同時性と非同時性の論理も S 型太極図の哲学で理解できる。各国の市場経済発展の段階、スピードなどの違い、企業の文化や、社史などの違い、あるいは上場企業と非上場企業、さらに大企業と中小企業との違いを無視して、一つの監査基準で、まったく同時に対応するのは現実的に不可能である。相互に可能な限り「大同小異」を求めながら、ある種の S 型太極のバランスに安定するコンバージェンスが現実的であろう。というのは、IASB が「シングル・セット・オブ・スタンダーズ」という理念を持ちながら、コンバージェンスを実行する際、中国の理念と原則を承認せざるを得ないのである。

#### 4. 中国におけるコンバージェンスの理念と原則

##### (1) 中国におけるコンバージェンスの「非同時性」

中国では、これまで国際基準、慣例に対して「接軌」、「協調」などの言葉を使ったが、はじめて会計と監査基準に対してコンバージェンス(趋同)というキーワードを提起したのは、2003 年 10 月財政部長補佐の馮淑萍氏が上海国家会計学院第 5 回経済フォーラムにおける講演であった(汪 2006, 121)。その後、王建新氏によると、次のような「非同時性」があった(王 2008, 5-16, 537-540)。

2001 年 4 月に IASC が国際会計基準審議会 (IASB) へ改組し、会計基準の国際的なコンバージェンス計画が提案された。この改組が中国会計基準・監査基準の制定に影響が大きい。11 月に中国が WTO に加盟した。

2002 年から中国、日本と韓国が会計分野で毎年定期会談を行い、三カ国会計基準設定の動向について情報を交換し、かつ会計基準国際的なコンバージェンスの過程における課題を検討することとしている。

2002年11月に香港、第十六回世界会計士大会に主賓として出席した中国の朱鎔基首相(当時)が公認会計士の三大価値観すなわち、「誠信」、「透明」、「プロ(Professional)」を提唱した。

2005年11月8日に中国財政部副部長、中国会計準則委員会秘書長王軍が国際会計基準審議会のDavid Tweedieが共同声明を発表し、中国会計基準と国際会計基準へのコンバージェンスの実現したことを確認した。

2005年11月に中国とEUは、会計基準の国際的なコンバージェンス及び双方協力の合同声明を発表した。

2006年10月24日に中国会計基準委員会とEU代表は双方の会計協力体制、EUが中国会計基準に対して第三国同等性(中国では「等效」という)の承認について検討した。会議では中国会計基準コンバージェンスの成果を鑑み、2009年までにEUが中国会計基準の同等性評価を承認することを検討した。

その他に、中国はアメリカ、オーストラリアとの会計基準コンバージェンスに関する同等性の承認について交渉している。2005年財政部の代表団はロシア財政部と会計基準委員会を訪問し、双方の協力体制を検討した。

## (2) 中国におけるコンバージェンス四原則と三指導方針

2005年初め財政部長補佐の王軍(現在、財政部副部長、副大臣に相当)が初めて中国コンバージェンス四原則と三指導方針を提唱した(孫蕊, 2005年)。ここでは、2005年6月28日同王軍財政部長補佐がロンドンにおいてイングランド&ヴィルス特許会計士協会(ICAEW)が開いた研究会の講演で述べた概要を以下に示す<sup>7)</sup>。

### ①中国のコンバージェンス四原則

#### ①A コンバージェンスは進化であり、方向である。

コンバージェンスは相互協調の強化であり、国際経済一体への進化過程においてニューズの表れである。いかなる組織でも国際市場から離れたくなければ、基準の国際的コンバージェンス発展傾向を無視することができない。これは共に努力しなければならないので、できる限りの一致が求められる。

#### ①B コンバージェンスは完全同一ではない。

各国の経済環境、法律制度、文化理念および管理水準、会計情報の利用者と会計人員の素質などについてそれぞれ程度の相違が存在し、各国の事情や会計と監査の発展状況とその社会環境の特徴を無視して、コンバージェンスの実現は出来ないであろう。

#### ①C コンバージェンスは一つの過程である。

各国事情の相違によって協調の自由参加を決める。積極的かつ絶えず新たな状況を分

7) 王軍「積極創新努力推動会計準則國際趨同發展」(<http://www.cicpa.org.cn/20051010>)

析し、問題を解決する。そして新たな組織を創設し、国際的な効率、公平、主権と全世界の多様な発展の構造に適應した体制を努力して求める。

① コンバージェンスは相互の協調である。

コンバージェンスは一方的な行動の意味ではない。それは世界におけるそれぞれの国の間、及び各国と国際基準委員会の間、国際基準委員会と地域会計組織の間、多方面にわたる相互のコミュニケーションであり、相互承認である。世界の多様な特徴がある故に、相互行動が国際化コンバージェンスの客観的な規則であると決められた。それに従えば、より良い進化ができる。さもなければ、その効率ないし効果が減少すると思われる。

② 中国のコンバージェンス三つの指導方針

- ① 「尽力趋同」—可能な限りにコンバージェンスを推進すること。
- ② 「允許差異」—相互に差異を認めること。
- ③ 「積極創新」—積極的にかつ独創的に基準作りをすること。

③ 中国におけるコンバージェンス四原則と三指導方針の源

上記図 1 で示した S 型太極図の理念は中国の会計基準・監査基準の国際的コンバージェンスの原点と思われる。各国の基準と国際基準との間、または複数の国と地域の間における基準の相互承認ゲーム (コンバージェンス) は、この S 型太極図の「陰陽対応、陰陽互根、陰陽消長、陰陽転化」の原理がその源である。それに基づいて「四原則と三指導方針」が出されて、中国におけるコンバージェンスの官民一致の行動綱領となっていると考える。また、国際舞台における会計基準・監査基準のコンバージェンスは政治的なゲームでもあり、S 型太極図の理念および原則等は不可欠と思われる。

## 5. 日本におけるコンバージェンスの理念と原則

### (1) 日本におけるコンバージェンスの「非同時性」

日本におけるコンバージェンスの動向は、『企業会計』の特集「会計基準国際化と日本の対応」で詳しく述べられている。特に平松一夫氏が「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題」という論文 (平松 2008, 18-24) でその歴史的経緯について、IASC / IASB, 米国, EU, 日本の活動を中心に述べている。まとめると次のようになる。

2001 年 4 月 IASC が国際会計基準審議会 (IASB) という新組織に生まれから変わった。

2001 年 7 月従来大蔵省 (金融庁) の企業会計審議会が会計基準設定の役割を担ったが、民間財団法人財務会計基準機構が設置され、会計基準設定の役割が「企業会計基準委員会 (ASBJ)」に委ねられた。

2002 年 9 月に FASB と IASB が米国のノーウィークで米国会計基準と国際会計基準 (IFRS) の統合を図るいわゆる「ノーウィーク合意」を締結した。

2004 年 4 月に日本経済団体連合会と欧州産業連盟と共同で「国際会計基準に関する共同声



明」を発表した。

2004年6月に経済産業省は「企業会計の国際対応に関する研究会中間報告」を取りまとめた。その中では当面の重要な目標としてEUとの相互承認が提案された。

2004年10月にASBJはIASBとの間で、コンバージェンスを最終目標とする現行基準の差異を可能な限り縮小する共同プロジェクトの立ち上げに向けた協議を開始した。

2006年7月31日には金融庁・企業会計審議会の企画調整部会が「会計基準のコンバージェンスに向けて(意見書)」を取りまとめた。

2007年8月8日にASBJとIASBは「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取り組みへの合意」(東京合意)を公表した。すなわち2005年7月に欧州証券規制当局委員会(CESR)から指摘された補正措置26項目についての差異を解消させることが合意された。

## (2) 日本におけるコンバージェンスの理念と原則の不在

しかしながら、以上の流れのなか、2003年4月2日当時の日経金融新聞は、2002年11月に香港、第十六回世界会計士大会に主賓として出席した中国の朱鎔基首相(当時)が講演した反響をきっかけとして、これまで日本における会計基準・監査基準の国際的なコンバージェンスの姿勢を厳しく指摘した。

「米欧や新興国がいっせいに国際会計基準の採用へと舵(かじ)を切り始めた。国際会計基準理事会(ISAB)の主導権争いも激しさを増している。日本は会計を巡る官民の迷走を止めない限り、国際会計の舞台から降板するしかない」。

「中国が理事会にいれば、日本は十四人の定員から漏れかねない。今年二月、英国ロンドンのISAB本部。“日本は理事国なのに、本当に残念な結果になった”。トム・ジョーンズISAB副議長は手元に届いた報告書を見て、深いため息をついた。

トム・ジョーンズ氏を嘆かせたのは“会計基準コンバージェンス(収れん)2002”会計事務所が中心となり、各国がどの程度、自国の会計基準と国際基準との差をなくす方向で動いているかを調べた報告書だ。同報告書によれば、2002年の時点で国際会計基準の全面採用や、国内基準との収斂を打ち出していない国はアイスランド、サウジアラビア、日本の三カ国だけ。アイスランドとサウジアラビアは今年に入り国際会計基準の採用を検討し始めたという。日本は“会計統合に背を向ける世界唯一の国”と判断されても反論できない。

その後、日本では欧州証券規制当局委員会(CESR)が2007年12月27日に、米国基準、日本基準、中国基準の同等性に関する助言案、いわゆる「グローバルかつホリスティックな同等性評価(global and holistic assessment of equivalences)」を発表した機運に「同等性評価(assessment of equivalences)」が盛んに使われている(小津稚2008, 34)。ここでは、「機運」を使ったのは、コンバージェンスを巡って日本にとっての機運は世界の国際舞台でこれまで中国に一足先を超されていたが、CESRの助言案は米国基準と日本基準を同等性があると評価する一方、中国基

準に対する結論を延期したことを受けて、日本は CESR の助言案によって存在感が増したことである。中国にとっての機運は CESR の助言案によって中国基準が一気にこれまで支配的立場にある米国基準及び先進国である日本基準と「肩を並べた」ことである。そこで、CESR の助言案によると、世界におけるコンバージェンスの国際的な「極」として、米国基準、EU、日本基準、中国基準などで多極化している。それはまさしくコンバージェンスが政治的ゲームでもある。

これらの国際舞台における日本の存在が薄れる事実は、日本のこれまで民主主義的なシステムは、政府主導（中国型）でもなく、民間主導（アメリカ型）でもなく、いずれも舵を取るリーダーがいたとしても制度上の限界で意思決定はいつも一歩遅いと思われる。すなわち、官民の S 型太極図のバランスが良くない。さらに世界の舞台において戦うのはもっとも重要なのが一体どのような理念をもって、どのような原則をもって戦うのかについてである。全体の理念、原則がなしでは、官民ともに迷走するであろう。

周知のように、アメリカ FASB は世界会計基準をリードした民間機関であり、強力なリーダーシップがあり、財務会計基準のフレームワーク（理念、原則）もあり、基準が早く作れるが、日本基準設定機関は民間になったとしても、民主的なプロセスにしたがって基準設定を行い、日本の社会的、文化的な特徴により、意志決定の遅さが現在の激しい変化に対応できなくなる。議論の民主主義と意志決定のリーダーシップのバランスも S 型太極図の理念が重要である。日本は、中国のようなコンバージェンス四原則と三指導方針のような減り張りのある主張が必要である。すなわち、政治的な意思決定が必要である。政府主導にせよ、民間主導にせよ、いずれにしても、日本の国情に応じた理念、原則のない政治選択（＝コンバージェンス）は、世界において益々存在感が薄れるであろう。

### III. 日本における監査基準コンバージェンスの動向

以上 II において、日本と中国における会計基準・監査基準の国際的なコンバージェンスの理念と原則などについて考察してきた。以下では日本と中国における監査基準を中心に国際的コンバージェンスの動向を考察する。

#### 1. 監査基準コンバージェンスの動向

日本の監査基準が制定されたのは、中国より遙かに早く、1950 年 7 月 14 日であった。その後数年 1 回の部分改訂され、2002 年全面改訂された。これまで監査基準の構成は、「監査基準」、「監査実施準則」、「監査報告準則」であるが、2002 年の改訂では、「諸外国のように各項目ごとに個々の基準を設けるという形は採らず、一つの基準とする形式は維持することとしたが、『監査実施準則』及び『監査報告準則』を廃止し、監査基準という一つの枠組みの中で、一般基準、実施準則及び報告準則の区分とした。その上で、実施基準及び報告基準について基

本原則を置くとともに、項目を区分して基準化する方法を採った」(企業会計審議会, 2002)。また、「監査実務の国際的な調和を図る」という文言を盛り込み、個々の項目をもって国際監査基準と個々の対応は日本公認会計士協会の実務指針に委ねている。したがって、外国から日本の監査基準のコンバージェンスの動向を見ると、監査基準がもとより実務指針などを見ないと体系がわかりにくいのである。

現在、日本公認会計士協会は、国際監査基準の改訂スケジュールを見ながら、今後「監査基準委員会報告書の改正スケジュール(平成17年5月版)」も3段階に分かれて示されている(加藤2005, 77-79)。なお、第1, 2段階の改正スケジュールはほぼ完成された。第3段階(平成20年4月1以後開始事業年度から適用)の改正スケジュールはまだ完成されていない(平成19年10月現在)。

現在の監査基準は2005年10月に改訂されたものである。その改訂の経緯として不祥事の高発、リスク・アプローチ監査の改善が求められるからである。「中間監査基準」の改訂や、「監査に関する品質管理基準」の新設などに至った。今後も国際的な調和を要因に継続的な監査基準の改訂を進められると思われる。

## 2. 監査基準・保証基準の体系

図2の左側は、日本の監査基準・保証基準の体系である。監査基準、中間監査基準、監査に関する品質管理基準など及び日本公認会計士協会の実務指針などが構成される。それは右側の国際監査基準の個々の項目に対応する。

監査基準の性格は1950年設定してから変わったことはない。すなわち「監査基準は、監査実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般妥当と認められたところを帰納予約した原則であって、職業的監査人は財務諸表の監査を行うに当たり、法令によって強制されなくとも、常にこれを遵守しなければならない」(企業会計審議会, 2002)。

## 3. 日本監査基準と国際監査基準・保証基準との異同

日本監査基準と国際監査基準・保証基準は次のような異同がある。

① 日本の監査基準(中間監査基準と監査に関する品質管理基準等を含む)は、個々の項目を主旨だけ基準に明記する。日本公認会計士協会がその項目に対応する実務指針等を作成し、監査基準と実務指針などが一体となって監査基準を構成している。メリットとして国際監査基準の改訂があった場合、監査基準を改訂せず、実務方針だけを改訂すれば済むことも可能である。デメリットとして諸外国と個々の項目の対応を比較する際、説明し難い。すなわち実務指針などを見ないと、国際監査基準との個々の対応が分からない。

② 実務指針の体系は「監査実務指針の体系(監査基準委員会報告書第26号)(最終改訂2004年)」を示したが、これからは国際的コンバージェンスのため、頻繁な改訂が予測される。整理番号は固定されたものの、委員会ごとの番号は固定せず、新旧番号が紛らわしい欠点がある。外国

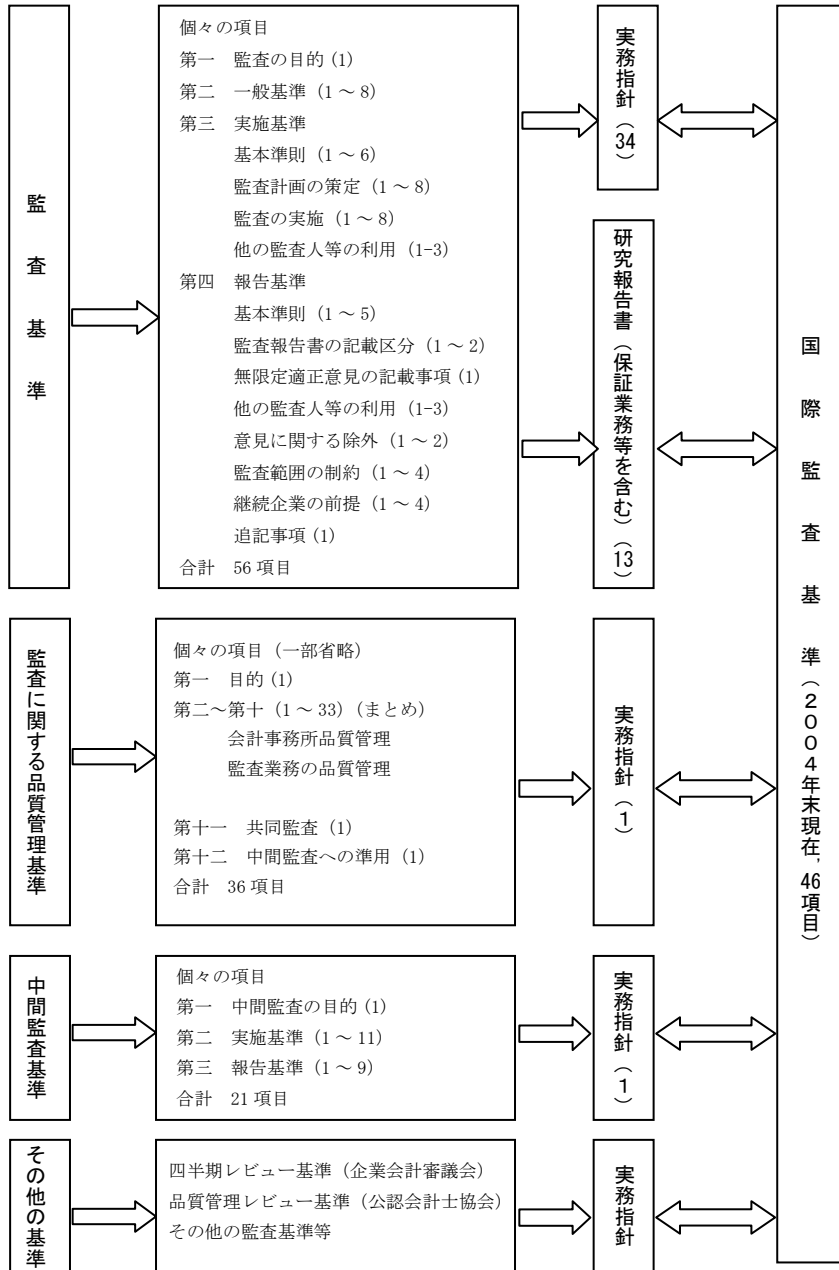


図 2 日本の監査基準と国際監査基準の比較表

出所) 日本公認会計士協会編 2008 年『監査小六法 (平成 20 年度)』中央経済社、『監査実務指針ハンドブック (平成 20 年度)』中央経済社, 2008 年等により筆者作成。なお, 括弧のなかの数字は項目数を指す。

に対して説明しにくい。番号が固定し整理されるのが望ましい。

③ 日本は、アメリカと同様に基準作りの先進国である。たとえば、中間監査基準は、昭和52年(1977年)設定された「中間財務諸表監査基準」が実施された後、二十年を経て、平成10年(1998年)にさらに中間連結財務諸表監査を加えて「中間監査基準」に改正したものである。その後、平成14年度、平成17年度に監査基準改訂と監査品質管理基準等の新設などに合わせて改訂された。主に監査基準の作りの先進国アメリカの監査基準(SAS)の影響が大きいと思われる。中間監査基準は現在国際監査基準のない項目であり、中国監査基準もない項目である。

④ 国際監査基準と完全一致ではなく大同小異のところもある。たとえば共同監査は日本の独自のものである。

⑤ 基準の改訂について途上国のように拘ることはなく一斉に行うのではなく、一つ一つの項目に拘って時間をかけて議論を重ねて行う特徴がある。たとえばスケジュールによって「ISA 260 統治責任者とのコミュニケーション」、「ISA 800 特殊目的の監査契約の監査人の報告書」、「ISA 600 他の監査人の監査の利用」など約9項目のコンバージェンスが進行中である。

#### IV. 中国における監査基準コンバージェンスの動向

##### 1. 監査基準コンバージェンスの動向

中国では、1993年10月31日に第8届全国人民代表大会常務委員会第4次会议において『注册会计师法(公認会計士法)』(以下中国会計士法と称する)が承認された。中国会計士法第35条に「中国公認会計士協会が法律に基づいて公認会計士監査・保証業務基準、規則を制定し、国务院財政部に報告しかつ許可した後施行する」と定めた。それに基づいて中国公認会計士協会は、1994年5月から「独立監査基準」を制定しはじめ、1995年6月に公開草案を公表し1995年12月に最初の監査基準が制定された。2003年まで6回にわたって順次改訂し、今日まで監査基準を制定しつづいている。

その後、国際的な会計基準のコンバージェンス潮流のなか、中国の会計基準のコンバージェンスも加速し、かつアメリカはエンロン事件後の2002年サーベス法案の制定などの動きもあった。世界の会計士団体の国際組織である国際会計士連盟(IFAC)は2002年4月にはIFACの組織改革の中で、国際監査・保証基準審議会(IAASB)として再編され、数多くの国際監査基準を改訂し公表した。その影響を受けて中国では、更なる監査基準のコンバージェンスのスピードをアップした。ここでは、2005年12月8日に中国監査基準委員長王軍氏と国際監査基準審議会会長John Kellas氏との共同声明を次のように示し、中国における監査基準の国際的コンバージェンスの姿勢を明らかにしたい。

そこで、中国公認会計士協会は、監査基準コンバージェンスの計画を策定した。すなわち9

## 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と国際監査・保証基準理事会は、最近、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、国際会計士連盟の総裁 Ian Ball 先生と中国公認会計士協会の事務総長の陳毓圭先生は会談を積極的に促した。国際監査基準・保証基準審議会長 John Kellas 先生、副会長 Denise Esdon 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、全世界で公認される高品質を有する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る。全世界において投資家の意思決定リスクを下げるため、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認識が一致した。国際的コンバージェンスは、これからの方向であり、監査基準の国際的コンバージェンスを実現するのが国際監査基準・保証基準審議会と各国基準制定機関の重要な戦略目標である。同時に、国際的コンバージェンスを実現するプロセスが必要であり、国際監査基準・保証基準審議会と各国監査基準の制定機構との間、継続的な努力によって協力と相互的な行動を強化する必要がある。

中国監査基準委員会は、中国市場の経済発展の過程によって、経済のグローバル化と監査基準の国際的コンバージェンスの潮流に応じ、中国監査基準体系を見直して整え、国際監査基準とのコンバージェンスをいち早く実現することが中国の監査基準を制定する基本原則であると示唆する。

国際監査・保証基準審議会は、各国の基準設定機関が正式に国際的コンバージェンス政策を確立したことは監査基準の国際的コンバージェンス進展への支持であり、各国が合理的な期限内で自国基準と国際基準の相違を解消することに役立つと考える。

過去の1年、中国は監査基準の国際的コンバージェンス政策を確定し、自国の監査基準体系を見直した。並びに国際的コンバージェンスの計画を策定した。現在、中国はすでに17の監査基準草案を公表し、近頃さらに5の監査基準草案を発表する予定である。財政部と中国監査基準委員会は、これらの準則の公表及び引き続き有効とする26の準則は、中国経済体制の発展に適応し、国際的コンバージェンスの要求も認められる中国監査基準体系を構成している。国際監査基準・保証基準委員会は中国の国際的コンバージェンスにおける多大な努力及び取得した重大な成果を高く評価している。これらの努力と進化は発展途上国と経済改革を行う国のために手本を示した。

法人のコミュニケーションについての準則がある。国際監査基準・保証基準委員会は、これらの補充に関する要求は必要かもしれない、かつそれらの存在は国際監査基準との抵触が発生したといえず、受け入れることができると認識している。現段階において中国監査基準と国際監査基準と存在している相違について、環境の変化につれて、財政部と中国監査基準委員会は努力して解消しようとする。その中、説明内容（解釈指針）に関する取扱について、国際監査基準はそれを不可欠な構成部分とする。但し、現在の中国法律フレームワークにおいて、これらの内容はすべて中国監査基準に盛り込むのが難しい。中国監査委員会は実務方針と解釈指針の形で国際監査基準の説明内容を示し、そして会員に周知し応用させて、それによって監査基準の整合性と実施効果を保障する。

今回の会議は円満な成功を得た。中国監査基準委員会と国際監査基準・保証基準審議会は共同の認識に達して、今後双方は定期的に会談を継続的に行い、双方の交流と協力を強化する。

王軍  
中国監査基準委員会長

John Kellas  
国際監査基準審議会長

(2005年12月8日)

項目を改訂し、13項目の公開草案を公表した。2005年までにその22項目のなか、17項目を改訂または新たに制定し、5項目公開草案の意見聴取を完成した。2006年年始「中国公認会計士独立監査基準」を「中国公認会計士監査・保証基準」にあらためて、公認会計士のすべて職域（保証業務）を包括した基準を制定した。すなわち監査基準、監査レビュー業務基準、保証業務及び関連サービス基準などが含まれる。

2006年2月15日に中国財政部、中国公認会計士協会、会計検査院、証券取引管理委員会および国務院関係官庁の大臣などより「中国会計監査基準体系発表」の記者会見を行い、中国会計基準と監査基準のコンバージェンスが完了したことを世界に向けて宣言した<sup>8)</sup>。このように中国政府が中国の監査基準はほとんど国際監査基準と一致したと宣言し、中国監査・保証業務基準は制度の整備上、すなわち「一時的」に完全にコンバージェンスができたといえる。基準公表の記者会見において国際会計士連盟の主席ガレルム・オダも同席し、かつ監査基準の国際的コンバージェンスに対して多大な貢献を高く評価し、第十六回世界会計士大会に主賓として出席した中国の朱鎔基首相（当時）が講演で提唱した公認会計士三大価値観「誠信」、「透明」、「プロ（Professional）」は国際会計士連盟の三大価値観でもあると発言した<sup>9)</sup>。

## 2. 監査基準・保証基準の体系

中国監査基準・保証基準体系は図3で示すように「中国公認会計士保証業務基本准则（1の基準）」を基本として、その下に監査基準（1101号～1633号41の基準）、監査レビュー基準（2101号1の基準）、その他の保証業務基準（3101号、31111号2の基準）、関連サービス保証基準（4101号、4111号2の基準）、会計士事務所（監査法人）品質管理基準（5101号1の基準）、合わせて48の基準が含まれる。

中国の監査基準の法的位置づけについて、中国の「立法法」によると、中国の法律体系は四つのレベルが分けられる。すなわち①全国人民代表大会（衆議院に相当）が制定した法律、②国務院（総理府に相当）が公表した行政法規、③各々が制定し公表した部門法規（省令に相当）、④各主管部門が作成した規範文獻（部門規則に相当）がある（王2008, 10）。したがって中国の監査基準は公認会計士協会が設定し、財政部が許可した後、公表するから、省令による部門法規となっている。

そのほかに、中国公認会計士協会が監査基準・保証基準に基づいて項目ごとに作成した監査基準実務指針（執務指南）は、会計士が監査基準を実務に適用するにあたって、項目ごとに詳細に解釈し、規範等を示したものである。

## 3. 中国監査基準と国際監査基準・保証基準との異同

中国監査基準（CASs）と国際監査基準・保証基準（ISAs）との比較対照表を表2に示す。

8) 中国財経報 2006年2月16日

9) 中国会計監査基準体系を公表した記者会見 (<http://www.cicpa.org.cn/20060318>)

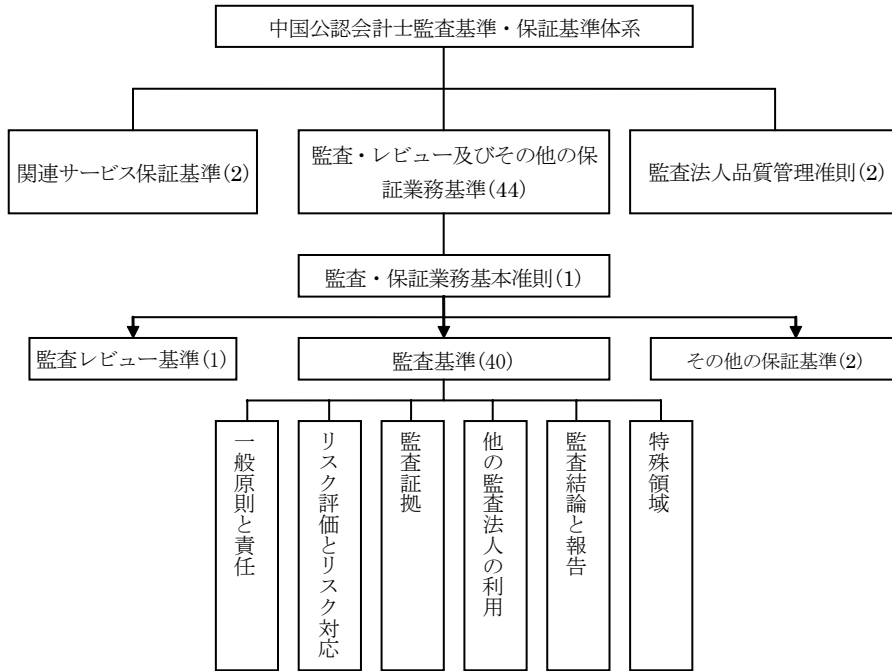


図3 中国監査基準・保証基準体系

出所) 馬建威・藩端蓮主編 2008, 2

表 2 により両者の異同を分析すると、次のようになる。

① 規制の対象は共に会計事務所の高品質管理と会計士監査業務と保証業務等である。しかし、IAASB が国際的な非政府組織（民間組織）で自主規制として IASs を設定したのであり、CASs は中国政府が公表した法規である。両者の法的拘束力は異なる。

② 表 2 で示すように CASs と ISAs は個々の項目ごとに対応している。CASs の 48 項目のなかで会計士業務に関連する 47 項目、1 項目は会計事務所の高品質管理である。ISAs は 46 項目（2004 年末現在）のなかで、会計士業務に関連する 45 項目、会計事務所の高品質管理に関連する 1 項目である。CASs が ISAs より多い 2 項目は第 1152 号「資本金払込監査（验资）」と第 1602 号「前後任会計士間のコミュニケーション」である。

資本金払込に対する監査は中国における会社設立時の法定手続であり、発展途上国の市場経済初期段階において人々が商行為に対する信用意識が低いために行われた不可欠と思われる手続である。

前後任会計士間のコミュニケーションに関する項目は、中国において企業が監査法人を必要以上に変更する事象に対して規制する項目である。その背景は、監査法人がクライアントを獲得するために必要以上に競争を行い、他方企業が良い監査意見を求めるため、頻繁に監査法人



表2 中国監査基準と国際監査基準・保証基準との対照表

No	中国の監査基準 (CASs)	国際監査基準 (ISAs)
1	中国注册会计师鉴证业务基本准则 China General Standard on Assurance Engagements	ISA 120 国際監査基準の枠組み
2	第 1101 号 - 财务报表审计的目标和一般原则 No.1101-Objective and general principles governing an audit of financial statements	ISA 200 財務諸表監査の目的及び一般原則
3	第 1111 号 - 审计业务约定书 No.1111-Terms of audit engagements	ISA 210 監査業務の約定項目
4	第 1121 号 - 历史财务信息审计的质量控制 No.1121-Quality control for audits of historical financial information	ISA 220R 過去財政情報の監査についての品質管理
5	第 1131 号 - 审计工作底稿 No.1131-Audit Documentation	ISA 230R 文書化
6	第 1141 号 - 财务报表审计中对舞弊的考虑 No.1141-The auditor's responsibility to consider fraud in an audit of financial statements	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
7	第 1142 号 - 财务报表审计中对法律法规的考虑 No.1142-Consideration of laws and regulations in an audit of financial statements	ISA 250 財務諸表監査における法令及び規制の検討
8	第 1151 号 - 与治理层的沟通 No.1151-The auditor's Communications with those charged with governance	ISA 260 統治責任者とのコミュニケーション
9	第 1152 号 - 前后任注册会计师的沟通 No.1152-Communications between predecessor and successor auditors	なし
10	第 1201 号 - 计划审计工作 No.1201-Planning an audit of financial statements	ISA 300 財務諸表監査の計画
11	第 1211 号 - 了解被审计单位及其环境并评估重大错报风险 No.1211-Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement	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評価
12	第 1212 号 - 对被审计单位使用服务机构的考虑 No.1212-Audit Consideration relating to entities using service organizations	ISA 402 受託会社を利用する事業体に関する監査上の考慮事項
13	第 1221 号 - 重要性 No.1221 - Audit Materiality	ISA 320 監査上の重要性
14	第 1231 号 - 针对评估的重大错报风险实施的程序 No.1231 - The auditor's Procedures in response to assessed risks	ISA 330 評価されたリスクに対応する監査人の考慮事項
15	第 1301 号 - 审计证据 No.1301-Audit evidence	ISA 500 監査証拠
16	第 1311 号 - 存货监盘 No.1311 - Attendance at physical inventory counting	ISA 501 Part A 監査証拠 - 特定項目に対する追加的考慮事項
17	第 1312 号 - 函证 No.1312 - External Confirmations	ISA 505 外部確認
18	第 1313 号 - 分析程序 No.1313 - Analytical procedures	ISA 520 分析の手続
19	第 1314 号 - 审计抽样和其他选取测试项目的方法 No.1314 - Audit sampling and other means of testing	ISA 530 サンプリングによる監査及びその他のテスト手法
20	第 1321 号 - 会计估计的审计 No.1321-Audit of accounting estimates	ISA 540 会計上の見積り監査
21	第 1322 号 - 公允价值计量和披露的审计 No.1322-Auditing fair values measurements and disclosures	ISA 545 公正価値の測定及び開示に関する監査
22	第 1323 号 - 关联方 No.1323-Related parties	ISA 550 関連当事者
23	第 1324 号 - 持续经营 No.1324-Going concern	ISA 570 継続企業
24	第 1331 号 - 首次接受委托时到期余额的审计 No.1331-Initial engagements - Opening balances	ISA 510 初年度監査業務 - 期首残高
25	第 1332 号 - 期后事项 No.1332-Subsequent events	ISA 560 後発事象

26	第 1341 号 - 管理层声明 No.1341-Management representations	ISA 580 経営者の陳述
27	第 1401 号 - 利用其他注册会计师的工作 No.1401-Using the work of another auditor	ISA 600 他の監査人の監査の利用
28	第 1411 号 - 考虑内部审计工作 No.1411-Considering the work of internal auditing	ISA 610 内部監査業務の検討
29	第 1421 号 - 利用专家的工作 No.1421-Using the work of an expert	ISA 620 専門家の作業の利用
30	第 1501 号 - 审计报告 No.1501-The Auditor's report on financial statements	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
31	第 1502 号 - 非标准审计报告 No.1502-Modifications to the auditor's report	ISA 701 独立監査人の報告書の修飾
32	第 1511 号 - 比较数据 No.1511-Comparatives	ISA 710 比較財務情報
33	第 1521 号 - 含有已审计财务报表的文件中的其他信息 No.1521-Other information in documents containing audited financial statements	ISA 720 監査済財務諸表を含む書類におけるその他の情報
34	第 1601 号 - 对特殊目的的审计业务出具的审计报告 No.1601- The Auditor's report on special purpose audit engagements	ISA 800 特殊目的の監査契約の監査人の報告書
35	第 1602 号 - 验资 No.1602-Capital Verification	なし
36	第 1611 号 - 商业银行财务报表审计 No.1611-Audits of the financial statements of commercial banks	IAPS 1006 銀行の財務諸表の監査
37	第 1612 号 - 银行间函证程序 No.1612-Inter-bank confirmation procedures	IAPS 1000 銀行間確認手続
38	第 1613 号 - 与银行监管机构的关系 No.1613- The Relationship between banking supervisors and external auditors	IAPS 1004 銀行監督当局と外部監査人との関係
39	第 1621 号 - 对小型被审计单位审计的特殊考虑 No.1621- The Special considerations in the audit of small entities	IAPS 1005 小規模事業体の監査における特別考慮事項
40	第 1631 号 - 财务报表审计中对环境事项的考虑 No.1631- The Consideration of environmental matters in the audit of financial statements	IAPS 1010 財務諸表監査における環境問題の考慮
41	第 1632 号 - 衍生金融工具的审计 No.1632-Auditing derivative financial instruments	IAPS 1012 デリバティブ金融商品の監査
42	第 1633 号 - 电子商务对财务报表审计的影响 No.1633-Electronic commerce — Effect on the audit of financial statements	IAPS 1013 電子商取引 - 財務諸表監査への影響
43	第 2101 号 - 财务报表审阅 No.2101-Engagements to review financial statements	ISRE 2400 財務諸表のレビュー契約
44	第 3101 号 - 历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务 No.3101 - Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information	ISAE 3000R 過去財務情報の監査又はレビュー以外の保証業務
45	第 3111 号 - 预测性财务信息的审核 No.3111-The Examination of prospective financial information	ISAE 3400 見込財務情報の調査
46	第 4101 号 - 对财务信息执行商定程序 No.4101-Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information	ISRS 4400 財務情報に関する合意した手続の実施契約
47	第 4111 号 - 代编财务信息 No.4111-Engagements to Compile financial information	ISRS 4410 財務情報の調製契約
48	第 5101 号 - 业务质量控制 No.5101-Quality Control for firms that perform audits and reviews of historical financial information, and other assurance and related services engagements	ISQC 1 過去財務情報の監査及びレビュー, その他の保証業務及び関連サービス業務を実施する会計事務所品の品質管理

中国注册会计师協會擬訂 (中華人民共和國財政部發布) 『中国注册会计师執業準則 (英語版)』大連出版社, 2008 年と日本公認会計師協會編『監査実務指針ハンドブック (平成 20 年度版)』中央経済社, 2007 年等により筆者作成。

を変更する意図がもたらした結果である。

③ IASs 体系は CASs 体系と比べたら、形式的にはほぼ同等であり完全同等ではない。例えば名称、内容などの差異がある。2005年10月現在、2004年末国際監査基準・保証基準審議会が公表した46項目の基準を中国監査基準と比べたら、24項目(52.1%)は重大な差異はない、9項目(19.6%)は重大な差異があり、13項目(28.3%)は制定中である<sup>10)</sup>。

④ 現状では、経済発展段階、社会、文化、慣習などの異なるため、いわゆる実質的な差異が最も大きい。例えば、いわゆるリスク・アプローチ監査の実施について、上場企業、国営企業、中小企業などに対して一律に同じ監査コストを投入するのは不可能である。なぜならば監査報酬は限りがあって同じ監査手続を実施するのが限界もあると現場の会計士が指摘する。

⑤ また、先進国における経済発展段階の経済事象と新興国ないし発展途上国の経済発展段階の経済事象が異なるために、すべて同じ監査手続を実施するのも限界がある。中国の場合、政府主導であるため、リーダーシップがよく働いた結果、基準制定がスムーズにできた。しかし、企業、業界団体、学者、実務家、公認会計士などの間で、十分な議論がされておらず、基準が実体とあわない部分も多いのではないかと危惧されている。すなわち非同時性の問題がある。

言うまでもなく、中国における監査基準・保証業務基準の国際的なコンバージェンスの原則は、以上述べた通り、図2「S型太極図理念」に基づいた四つの原則と三つの指導方針であり、現状では完全収斂ではなく、大同小異の状態である。

## V. 中国と日本における監査基準コンバージェンスの比較分析

国際会計士連盟(IASC)は1977年に設立された国際的な民間組織である。その後、監査基準の設定が世界をリードしている国は相変わらずアメリカである。日本はこれまでアメリカ監査基準をモデルとして他の先進国と肩を並べ、国際的に基準作りを貢献してきた。表3で示すように、日本は1950年に監査基準を設定したのに対して、中国はその約45年後の1995年であった。中国は新興国であり、1997年に加盟してからわずか10年間、歴史が短いのは特徴である。基準設定(制定)主体について、日本は金融庁(旧大蔵省)の諮問機関にあたる企業会計審議会であり、中国は財政部である。両方ともパブリック・セクターであるが、その性格を見ると、日本の場合には断言できない。設定のプロセスは公開草案などを通して、意見を聴取し、討論会などを経て設定(制定)まで、世界共通の民主主義的なプロセスを踏んだことは両方とも主張するであろう。

しかしながら、今回監査基準の国際的コンバージェンスにおける取り組みは両国の異なるところは大きい。まず、日本は明確的理念と原則のないままに緩やかに進行してきたのに対して、

10) 陳毓圭「現代風険導向審計論壇」上海国家会計学院 (<http://www.cicpa.org.cn/20051220>)

表 3 日中監査関連事情の比較表

項 目	日 本	中 国
監査基準の設定年度	1950 年	1995 年
監査基準の設定機関	大蔵省、金融庁の企業会計審議会が設定し、公認会計士協会が実務指針などを作成する。	公認会計士協会制定し財政部が許可し公表する。実務指針は公認会計士協会が作成する。
設定（制定）のプロセス	企業会計審議会等は意見書、公開草案等を公表し、社会において広く意見聴取と議論した上、設定する。	監査基準委員会等は意見書、公開草案等を公表し、社会において広く意見聴取と議論した上、制定する。
監査基準の性格	法律ではないが、遵守しなければならない。	財政部法規（省令に相当）
国際会計士連盟の加盟	1977 年 10 月	1997 年 5 月
コンバージェンスの手法	項目ごとにプロセスを踏んで改訂または新設する。	草案と改訂草案を順次公表し、一斉に改訂または新設する。
コンバージェンスの進捗度	進行中	2006 年 2 月 16 日完成を宣言
コンバージェンスの原則等	明確なものはない。	四つの原則と三つの指針
国際監査基準との対応	監査基準の項目別の対応	国際監査基準（米国の SAS を含む）と同様、個々の項目別に対応
他の国等との相互承認	CESR によると、重要な差異は 2008 年まで解消	2007 年 12 月中国が香港と相互承認。CESR と 2009 年を目処に相互承認
公認会計士の人数	17,188 人（2006 年 10 月現在）	約 15 万人（2007 年末現在）
会計事務所（監査法人）数	163 法人（2006 年 10 月現在）	約 7000 法人（2007 年末現在）
被監査の上場企業及び大企業の数	上場企業約 5 千社、資本金 5 億以上または負債 200 億以上の大企業と併せて約 1 万社	上場会社約 1600 社（香港市場が含まない）、外資系企業 31691 社、会社法適用企業株式会社 7210 社、国有会社 1343 社、私営株式会社 6245 社など

出所) 筆者作成

中国は理念と原則を主張しながら、受容するものと受容しないものを明確にしてスピーディーに進行している。

中国は、2007 年 1 月 1 日からすべての会計事務所に監査基準を適用し実施され、監査基準の国際的コンバージェンスのほうが一步先に進んでいるが、これからの課題は、市場経済の歴史が短いことである。すなわち 1995 年に監査基準が出来て、実施され今日までまだ 13 年ぐらいで、なおかつ新たな基準の作成プロセスはデュー・プロセスといえども、一部のエリートを中心に非常に速いスピードで作りに上げられたのも事実である。そして中国公認会計士協会が昨年 11 月 29 日に実務指針を公表したのはわずか 1 年あまり、監査現場では、新たな実務指針に基づいて、監査手続がいまだ行われていない。そのため、CESR がその新基準を評価ないし検証する実績材料はないため、同等性評価を延期することを助言した。中国の課題は、新基準の普及と監査現場の品質管理及び現場から新基準の問題点を収集し改善していくことと思われる。

他方、日本は監査制度歴史が中国より半世紀ほど長い。監査基準作り、監査実務などのノウハウが蓄積されている。これまで常にアメリカの監査制度を追随して制度を整備してきた。監査制度の先進国と言っても過言ではない。しかし、監査基準の構成にあたって、国際監査基準

のように個々の項目別に構成されるのではなく、監査基準のなか個々の項目を言及するとしている。国際的にはさらに日本語は曖昧な表現が多いため、他国の人々のそれぞれの「理解力」と「研究力」をもってその真意を理解するのが大いに時間を要する。本当は基準設定者しか解釈できない部分もある。このように、日本は形式を拘りがちであるに対して、中国は形式が拘らず、自国に多大な影響を与える内容を拘るのである。また、国際監査基準 (ISA) もクラリティ・プロジェクトでこれと似たような問題を解決しようとしている。すなわち、「国際監査基準は内容ごとに複数の監査基準が作られており、設定主体が IAASB だけであることから、従来は監査基準と実務指針という区分けはなされていなかった。しかし、ISA の記載内容が複雑で分かりにくい指摘から、明確化のプロジェクト (クラリティ・プロジェクト) が進められている」<sup>11)</sup> (金子 2007, 64)、日本でもこのようなプロジェクト、すなわち、監査基準を個々の項目ごとに設定し、形式でも国際的コンバージェンスを実現し、対外的に説明しやすいようにすべきだと思われる。

さらに、日本はデュー・プロセスの中で、金融庁の企業会計審議会の監査基準設定及び日本公認会計士協会の実務指針策定の協調も大きな課題である。両者がシームレスに協力しあつてこそ、適切な監査基準ができることになる (山浦 2006, 58)。そして経団連、監査法人、学者なども協調的な姿勢が必要で、政治的なリーダーシップと決断力が必要である。日本と中国の監査基準の制定プロセスを比較した際に、よく感じたのは、中国は財政部会計司と公認会計士協会の 2 つ設定機関があるが、法的に財政部は決定権がある。また、誰も文句いわない完璧な監査基準はどこにも存在しないため意見聴取と議論の時間を適度にして、政治的な決断力が早く、結果的に基準制定のスピードも早い。それに対して日本は、民主主義的なプロセスに基づいて行われるが、広く意見を聞けば聞くほどまとまらなくて、あえて基準設定のコスト (時間) がかかり、結果的に意思決定が遅く、良いタイミングが逃れる可能性が高い。

## VI. 終わりに

本稿では、会計・監査基準の国際的コンバージェンスのプロセスで、各国はそれぞれの理念と原則が必要だと指摘した。最近では、国際基準を採用する国と、IASB と協力して統合に寄与する国とが、明示的に区別されつつある。後者はアメリカと日本である。カナダが遠からず国際基準を使うという意志表示をした現在、主体的に会計基準を開発し続けるのは日米欧の三極である (齊藤 a2006,71)。2001 年 4 月の国際会計基準審議会の改革を契機に、会計・監査基準の国際的コンバージェンスの動向をめぐって、EU が戦略的、国際会計・監査基準を採用することによって、従来、アメリカだけが主導する基準作りの時代がおわり、世界の構図が変わった。日本は日米欧の三極構図と分析しているのに対して、中国は、まず米国、国際会計基準審

11) クラリティ・プロジェクトについては、企業会計審議会第 18 回監査部会 (平成 20 年 1 月 28 日) 資料 2 - 2 を参照されたい ([http://www.fsa.go.jp/singi/singi\\_kigyoku/top\\_gjyiroku/20080331](http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyoku/top_gjyiroku/20080331))

議会 (国際会計士連盟も含む)、欧州 (EU) の三極と分けて、さらにその他の極として、経済及び会計システムがアメリカと EU に近い国 (例えば、カナダ、オーストラリア、ギリシャ、日本など)、新興国 (ロシア、エジプト、中国など)、経済発展の規模が小さい国、発展途上国 (アフリカ諸国) と分析している (王 2008, 522-528)。それによると、日米欧の三極構図は既にあり得ない。斉藤静樹氏が「日本は特異な立場にある。アメリカと違って国際基準を自国基準に収斂させるほどの国力はない」と指摘した (斉藤 a2006, 71)。日本は世界における会計・監査基準作りに発言権を有したければ、理念と原則をもって他の諸国と別の極を作らなければならないと思われる。このように、日本と中国における監査基準の国際的コンバージェンスの動向を検討してきた結果、明らかにしたことは、コンバージェンスは政治的であり、外交的でもある。だから、理念と原則、強力的なリーダーシップと決断力及び戦略的に取り込まなければならないと考える。

#### 参考文献

- アルビン・トフラー、ハイジ・トフラー著 山岡洋一訳『富の未来』講談社、2006年  
 王建新『国際財務報告準則簡介及与中国会計準則比較』人民出版社、2008年  
 汪洋躍等著『与国際財務報告準則趨同』立信會計出版社、2006年  
 加藤厚「日本公認会計士協会『監査リスクモデル等に関する改正監査基準委員会報告書』の解説『企業会計』中央経済社、2005年 Vol.57 No.7  
 金子裕子「レビュー基準における日本基準、国際基準及び米国基準の比較『企業会計』中央経済社、2007年 Vol.59 No.6  
 許文勝『易経之道』東方出版社、2008年  
 小津稚加子「EUによる同等待性の最新動向『企業会計』中央経済社、2008年 Vol.60 No.4  
 斉藤静樹 a、「コンバージェンスの背景『企業会計』中央経済社、2006年 Vol.58 No.5  
 斉藤静樹 b、「三極体制と相互承認の展望『企業会計』中央経済社、2006年 Vol.58 No.9  
 斉藤静樹 c、「コンバージェンスに向けた日本の姿勢『企業会計』中央経済社、2006年 Vol.58 No.11  
 孫蕊「趨同：会計監査基準体系建設のキーワード」2005年、『財務会計』第9期  
 中国注冊会計師協会擬訂 (中華人民共和國財政部發布)『中国注冊会計師執業準則 (英語版)』大連出版社、2008年  
 中国注冊会計師協会『中国注冊会計師執業準則』経済科学出版社、2006年  
 中国注冊会計師協会『中国注冊会計師執業準則指南』中国財政經濟出版社、2008年  
 西村郁生『企業会計』中央経済社、2007年 Vol.59  
 馬建威・潘端蓮主編『中国注冊会計師執業準則積疑』復旦大学出版社、2008年  
 日本公認会計師協会編『監査小六法 (平成20年度)』中央経済社、2008年  
 日本公認会計師協会編『監査実務指針ハンドブック (平成20年度版)』中央経済社、2007年  
 平松一夫「会計基準国際化の歴史的経緯と今後の課題『企業会計』中央経済社、2008年 Vol.60 No.4  
 山浦久司「監査基準をめぐる動向と課題、ならびに今後の展望『企業会計』中央経済社、2006年 Vol.58 No.1  
 李文忠『中国監査制度論』中央経済社、2005年

付記：本稿は日本学術振興会科学研究費補助金（基盤研究（C））課題名「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（課題番号 20530433）」の成果の一部である。さいわい、恩師の千代田邦夫先生もこの研究課題の共同研究者であり、非常に光栄と思う。先生が長年の教育研究をお務め、多大な業績を修められた。私が先生から受けた学恩はどんなに感謝してもきれないものがある。これからも一緒にこの研究課題を素晴らしい業績を仕上げるように、ご鞭撻とご指導のほどよろしくお願ひ申し上げる次第である。

