

[原著論文：査読付]

## 中国法における会計責任と監査責任に関する一考察

徐 陽\*

### A study on accountability and audit responsibilities in China

Yang XU\*

#### Abstract

This paper, by separating responsibility for accountability and inspection financial statements with false or misrepresentation or defective, it is possible to clarify the responsibilities of the financial statements of entities. Furthermore, it is possible to rationally distribute their liability to be borne.

**KEY WORDS :** accountability, inspection responsibility, financial statements

#### はじめに

本稿では、会計責任と監査責任の区分をなすことにより、虚偽、不実、または瑕疵の財務諸表での異なる責任主体を明確化することが可能となり、さらに、各自の負担すべき法的責任を合理的に分配することができると思われる。

しかし、このような考え方は会計学界では暗黙裡に当然化されているが、法的にはこの区分は曖昧な状態にある。すなわち、中国において、多くの虚偽の財務諸表という事件の中で、従来の司法実践は会計責任と監査責任を区分することなく、また早期に問題を解決するため、この区分を軽視または回避してきた。これがひいては監査責任をもって、会計責任を代替することすらあったため、会計学界に大きな不満を招来した。

会計に関する法的責任の問題に関し、会計責任と監査責任の両者は意味を異にするものの密接な関係が存在するため、その境界を区分することが困難である。そのため、会計学界と法律学界との間に大きな乖離が存在している。また、実務界においても、職務責任の不明確化による紛争が生じやすいが、その原因は主にこれらの会計責任と監査責任の境界の区分の不明確化

によると考えられる。

#### 第1章 会計における責任主体に関する考察

会計責任と監査責任に関する考察の前提として、まず会計上の判断の根拠をくだし、処理を行う主体が何であるかを追及し、そして会計における定義、目的の変遷について論じていきたい。

##### 1. 会計における責任主体の概念

会計における責任主体を模索するにあたって、まず会計理論上に占める会計主体の意義を明らかにしなければならない。高松教授は「会計主体は、会計の根本的な立脚点を示すものであるから、企業の利潤、資産、持分などの諸概念の理解のしかたに影響を及ぼす。したがって、会計理論においては特定の主体概念をとる限り、その立場からすべての会計的判断がなされ、統一的な理論体系が形成されなければならない<sup>1)</sup>」と主張されている。つまり、会計主体は会計理論のよって立つ原点であるとともに会計実践上の出発点となるものでもある。また、新井清光教授も会計主体は、会計理論ならびに会計実践の基礎概念としてその指導原理になると指摘されている<sup>2)</sup>。しかし、会計主体概念そ

のもの認識<sup>3)</sup>の相違によって会計主体の具体的内容は異なったものとなる。中国においては会計主体概念に類似する概念として「会計単位」という概念がある。すなわち企業それ自身に会計測定の対象となるものである。

## 2. 会計の実践的・帰納的定義

会計の定義として、長い間、「アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA)」の用語検討委員会が1941年に公表した「会計用語公報(Accounting Terminology Bulletin) 第1号の定義が引用されてきた。そこでは、会計を次のように定義している。「会計とは、少なくとも部分的に財務的性格をもっている取引および事象について、有用な方法で、貨幣額を用いて、記録・分類・要約するとともに、それらの結果を解釈する技術である<sup>4)</sup>。」

会計の定義には、会計情報を作成する側からの定義と、会計情報を利用する側からの定義がある。上記の定義は前者、すなわち会計を「取引の記録・分類・要約」という複式簿記の計算構造のもとに「解釈」を行うという、計算技術的側面から規定し、会計即簿記という会計本質観に立脚した定義であるといえる。また、この定義は、現実の企業の経営活動において生起する「取引および事象」という「事実」的側面から、会計担当者の判断によって会計報告書が作成され、その結果を利害関係者に報告するという、広義の経験主義に立脚するものであり、いわば「帰納法的視点」から導出された定義であるといえる。

次いで、AICPAの1965年の「会計原則叢書第7号」に掲げる定義では、「会計とは、実体の管理と運営のため、ならびに受託責任およびその他の責任の遂行上提供すべき報告書の作成のために必要な、財務的な性格を少なくとも部分的にもっている取引および事象についての信頼しうる有意義な情報を組織的に把握し、記録し、分類し、処理し、要約し、解釈し、伝達することに関する知識体系および機能をいう<sup>5)</sup>。」とし、会計を単に計算技術的思考のみでなく、会計管理的思考を包含するものへと移行している。そして、会計は実体の管理・運営と責任の遂行という2つの目的のために提供される会計報告を本質的な機能とし、このような情報処理の技術的な知識体系を会計の本質とみなしている。したがって、この定義の場合も、前期の1941年の定義と同様、「会計は技術なり」という思考が根底にあるといえる。

さらに、1969年のAICPAの「CPAの職業上の実務の手引き」では、「会計とは、あらゆる組織体の経営活動を効果的に管理し、評価するのに欠くことのできない財務およびその他の情報を提供する学問である」としている。ここでは、会計の目的を「経営活動を効果的に管理し、評価する」こととし、そのための欠くことのできない情報として、財務情報のみならず、「その他の情報」をも会計の対象領域としている。そして、会計は「学問である」とし、管理と評価のための情報の提供を会計の機能としている。

しかし、以上の会計の定義の欠点として、帰納の過程において厳密な論理が使用されず、ある種の常識に陥らざるをえないという論理性の欠如が指摘される。しかも、このような論理性の問題のみならず、会計領域そのものが、時代の実践的要請に基づき、次第に拡大発展し、会計のもっとも広い定義が必要となってくる。

## 3. 理論的・演繹的定義への変遷

1960年代半ばから70年代初頭にかけては、まさに世のあらゆる事象に対する「パラダイム(paradigm, 思考の枠組) 転換の時期」であったといえる。

会計を含む社会諸学においても、1960年代半ば以降、高度産業社会または知識情報社会を背景として、新しい視点からの研究へと発展した。隣接科学と密接に関連する学際的接近法(interdisciplinary approach)と情報器具としてのコンピュータの科学的使用の必要性を不可欠とし、従前の概念とは程遠い学問領域へと移行し、総合的な発展傾向へと接合し、一般化への道を歩みつつある。

このような時代的背景のもとに、会計研究においても、1966年に「アメリカ会計学会・基礎的会計理論委員会報告書」(American Accounting Association Committee on Basic Accounting Theory)が「基礎的会計理論」(A Statement of Basic Accounting Theory, 通常ASOBATと略す)の第5章「会計理論の拡張」のなかで、会計の概念上の基礎(Conceptual Bases of Accounting)として、次の5つをあげ、会計の本質的特徴としている。

①会計は本質的には1つの情報組織である<sup>6)</sup>。②会計は量的に表現された意思決定のための情報を提供する一般情報組織である<sup>7)</sup>。③会計は情報を効果的に送達または伝達することに関連をもつ<sup>8)</sup>。④会計は各種の活動に適用しうる測定プロセスである<sup>9)</sup>。⑤会計は測定理論の概念に取り囲まれた複合体のなかの数量化

された応用分野である<sup>10)</sup>。

これを端的に言えば、会計の本質は「意思決定のための測定・伝達」ということになる。

続いて、AICPAにおける「会計原則審議会報告書第4号」(1970)<sup>11)</sup>は、会計を次のように規定している。

会計はサービス活動である。その機能は、主として財務的性質をもって経済主体に関する定量的情報のなかから、経済的意思決定—いくつかの代替的行動方法のなかから合理的選択をおこなうこと—にあたって役立つと思われるものを提供することである。

以上のASOBATとAICPAの定義は、会計情報の作成者の立場からというよりは、会計情報の利用者の立場に重点をおいた定義であるといえる。すなわち、会計情報の利用者側に立って会計報告書が作成され、利用者の要請に応えるという利用者指向型の定義であるといえる。そのため、ここでは会計の対象を簿記的事実から脱皮して、多量の経済的情報を対象とし、情報の利用者に役立つ会計情報の測定と伝達に主眼をおいている。

しかも、ASOBAT<sup>12)</sup>が会計を本質的に「情報システム」の一つと規定していることからわかるように、これらの定義は「規範的アプローチ」であり、先のAICPA(1941)の「帰納法に基づく技術的定義」から、会計上の特殊な事実を解明しようとする「演繹法的展開に基づく科学的定義」へ、すなわち、帰納法的・実践的定義から演繹的・理論的定義へと方法的転換が明白である。

#### 4. 会計責任説と意思決定説

以上、会計の定義を歴史の変遷を辿りながら、主としてAICPA(1941)に代表される帰納的定義と、ASOBAT(1966)に代表される演繹的定義に大別して述べた。この両者の定義の特質を要約すると、次の表ようになる<sup>13)</sup>。

| ①会計責任説 (AICPA) の立場                   | ②意思決定説 (ASOBAT) の立場                   |
|--------------------------------------|---------------------------------------|
| 現実からの抽象という意味で、<br>実践的・具体的・現実的・歴史的    | 頭脳による概念の昇華という意味で、<br>理論的・観念的・規範的アプローチ |
| 会計の内部課程 (記録・分類・要約・解釈)<br>という事実の側面を力説 | 会計の外部課程 (経済的意思決定) という知<br>る権利を表象する当為  |
| 事実 (記述的・帰納的=過程) を中心とする<br>会計         | 当為 (規範的・演繹的=目標) を中心とする<br>会計          |
| アート (技術・実践)                          | サイエンス (科学・理論)                         |
| 過去の業績評価会計                            | 将来の意思決定会計                             |
| 制度会計                                 | 情報会計                                  |
| 原価評価論                                | 多元評価論                                 |

この2つの立場のうち、「会計は意思決定に有用な情報を提供するシステムである」とする意思決定説が主流をなっているが、井尻雄士教授は、「会計はあくまでも会計責任である」とする会計責任説を強調し、「あいまいでない測定値が会計責任の必須条件とみなされる」、「会計責任を利害関係者の操作しにくい経済的業績測定」とする見方を主張して、次のように意思決定説を批判している<sup>14)</sup>。

意思決定説は会計の領域を意思決定者と会計人という2当事者(2元関係)で把握しているのに対して、会計責任説は、会計責任の履行者 (accouter)、会計責任の受益者 (accounted) ならびに会計責任の報告者としての会計人 (accountant) の3当事者(3元関係)として捉えている。

その場合に、会計責任の履行者と受益者との関係は、法律、規則、契約、社規、習慣、道義的責任観念などに基づく結果について、受益者に対して責任を持たなければならない。そのため、通常、会計責任の履行者は、その行為と結果について記録し、それを要約して受益者に報告することにより、行為と結果を釈明する (account for) ことが要求される。これが本来の意味での会計責任 (accountability) である。ここで、「釈明する」とは、その結果がどのような原因で生じてきたかを説明することをいう。

これに対し、会計人は、第三者としてこの会計責任関係に介入し、履行者と受益者との間の会計責任の発生から消滅までスムーズに進行するように努める。すなわち、会計人は会計責任の履行者がその行為の結果を釈明するのに必要なデータを準備し、受益者に会計情報の提供をすることを任務とする<sup>15)</sup>。

上記の会計責任説では、履行者と受益者との仲介人として行動するものと把握し、財務諸表そのものより財務諸表の背後にある会計システムに重点を置いてある。業績の測定によって利害が左右されることを知っている人々が測定値を自分の都合のよいように動かそうと争う余地のない高度な測定の必要性を強調する。

以上のように、会計が経済主体の経済活動についての経済的業績の測定と伝達から出発し、責任の解除によって完了することは会計の発生以来不変であり、この会計責任をいかに果たすかの必要から会計システムが発見され、また、会計責任のあり方の推進こそが会計システムの発展の歴史でもある。すなわち、経済主体が自らした行為の過程とその結果を利害関係者に釈明するという会計責任の問題こそ、会計のもつ最重要課題である。

## 第2章 会計責任と監査責任との混在の原因分析

会計責任と監査責任は混同されているが、その要因は多種多様である。本稿では、主に会計と監査の業務、客観的な環境、職員の素質、および会計責任と監査責任の区分基準の認識などの側面から、会計責任と監査責任が混同されている要因を分析する。それと同時に関連する法律の部分規定に関して更なる考察を行い、不正会計がどのような法的責任を負担すべきかについて、分析を行う。

### 1. 会計と監査の機能的要素

#### (1) 会計責任と監査責任の目的上の関連性

会計責任と監査責任は、ともに会計情報を業務の対象としている。企業会計とは、上記した如く、その情報を提供された者が合理的な意思決定を行うことができるように、企業の経済活動およびこれに関連する諸事象を、一定のルール（会計特有の方法）に従って測定し、その測定値の結果を情報として、当該企業の利害関係者に伝達することによって、受託責任を明らかにする行為である<sup>16)</sup>。

一方、会計監査とは、会計記録ないしその結果の会計報告書および会計組織・会計行為について、それに関与しない第三者がその正否または適否を検討し、その結果を監査要請者に報告する一連の行為である。財貨または用役の保管ないし運用を依頼された者がその責任（Accountability）を解除してもらうために行う説明（Account for）としての会計報告に関連して、その信頼性を確保し、依頼者であるこれらの提供者の損害の防止ないし保護を図ることを目的とする。したがってこのような関係のもとに生じた、古くからある諸々の監査がこの会計監査に属す<sup>17)</sup>。財務諸表を利用する利害関係者のために、独立の立場にある第三者が、自ら入手した証拠に基づいて検査・評価した結果を意見として表明することにより、当該財務諸表の信頼性を保証する業務である。

会計監査には、財務会計に関連する外部監査（財務諸表監査）と、主として管理会計に包含される内部監査とがある。前者は、第三者としての公認会計士による監査で、一部企業は法によって強制されているものである。後者は、取締役会が管理上の必要から内部統制の一環として各部門の業務執行状況を監査するものであって、任意的に行われるものである。

いずれも、会計と監査の両者の基本的な目標は、利用する利害関係者の意思決定に役立つ会計情報を提供することにある。このように両者は緊密な相互関連性

があるため、利害関係者が会計情報に不服の場合、会計責任なのか、監査責任なのかを区分・判断するのが困難となる。

#### (2) 業務上の高度な依赖性

会計にしる、監査にしる、その業務が順調に展開するためには、互いの情報を利用する必要がある。ところが、相手の情報を利用してもたらした会計情報の虚偽問題が、情報利用者の責任なのか、または情報提供者の責任なのかという苦境に一般大衆は直面する。

#### (3) 理論と現実の統一及び、監査目標の実現の困難性

公認会計士の監査は、その独立性が核心をなす。形式的にも実質的にも、独立を保たなければならない。しかし、会計士事務所の収入源は被監査企業からもたらされるため、その業務はしばしば顧客の影響を受ける。その結果として、いざ問題が生起すると、被害者としての会計情報利用者は両者の責任の区分ができず、誰に対して訴訟を提起すべきか混乱してしまう。

## 2. 会計と監査の社会環境と経済的要因

### (1) 公認会計士の業務執行環境

監査の業務執行においては、監査市場の不平等な競争、監査収入の低水準、行政関与など、多くの要素の制約を受ける。それと同時に、中国においては地域の独占および各地方政府・部・省（日本の都道府県に相当する）の独占の現象が依然として存在している。そのため、監査業務の展開において、監査機関と顧客との間が、しばしば所属地域または所属する政府部省からの行政意志の干渉を受けることなどから、会計責任と監査責任の区分が曖昧になっている。現行の関連する法規は、責任範囲に対する規定が整合性・具体性に欠けているため、監査責任と会計責任の区分に対する判断を一層難しくさせている。

### (2) 利用者の会計情報開示に対する認識

現在の資本市場が不完全なため、企業・投資家ともに会計情報開示の重要性に対する十分な認識が欠けている。資本市場規制のため、国家の監督管理部門（国家機関）は、会計情報開示の規範、関連企業と一般投資家の権利を保証するため、多くの対策を講じてきたが、これらはあくまでも外部からの圧力によるものであった。したがって、多くの投資家の要請による会計情報の開示の必要性を認識し、民間監査機関と被監査企業に対して要請し、一般投資家の有力な監督体制を形成することが重要であると考えられる。これにより、会計責任と監査責任との混在の割合を減少させることができる。

### 3. 監査方法の限界性と職員の素質問題

#### (1) 監査方法と現実の要請

公認会計士監査は、通常、被監査企業の内部統制制度を基礎とするサンプル監査の方法をもって行われている。サンプル監査それ自体は固有の限界を有し、監査費用を考慮すると、すべての不正行為の事項を抽出しうる保証はない。

サンプル監査に限界が有すること、会計情報の作成者の責任重大性が、財務諸表のなかに同時に存在するにもかかわらず、会計情報の不実から生じた問題あるいはもたらした損害に対して、中国の財務諸表の利害関係者は、監査責任だけを追及し、会計責任を追及しようとしなない。これにより、利害関係者は監査に対する期待が過剰となった問題が存在する。

#### (2) 監査職員と会計職員の業務能力のアップ

現代の中国においては、監査と会計の職員自身の知識レベル構造に不均衡があり、業務遂行能力の不足という問題が存在する。そのため、会計職員が提供した会計報告の品質に影響をもたらす、一方では、監査職員は監査時にその中に内在する不実の問題を発見できない可能性がある。したがって、いったん会計情報の不実が出てきたら、どちらの責任に属するのか判断するのが困難となる。

### 4. 法律学界と会計学界の監査責任の限界性に対する基準の共通認識の欠如

会計学界は、監査職員が厳格に監査基準さえ遵守し、職務にあるべき慎重性を保持し、さらに適切な監査手続きと監査方法を実施さえすれば、会計における重大な間違いを指摘することができるはずだと考えている。しかし、監査における固有の限界性があるため、すべての不実事項を指摘することは保証できない。したがって、未発見の誤った報告事項に対して、すべての責任を負うことはできない。その責任の要請ができるか否かについては、監査職員自身の過失と関わりがあるか否かが重要となる。もし監査職員の過失によって、会計報告書の中の重大な誤りを発見、または指摘ができなかった場合、それによって委託企業または第三者に経済損失をもたらしたのであれば、公認会計士はそれに応じて法律上の責任を負担しなければならない。

法律学界と一般大衆は、公認会計士の監査報告意見書と被監査企業の実際の状況とが一致しなければ、公認会計士は法的責任を負担しなければならないと考えている。しかも実際、裁判所は公認会計士に対する訴訟を受理する際、所謂「弱小団体」を保護する傾向に

あり、損失の均衡を強調し、「深口袋」という理論（過失がどちらにあるのかを問わずに、被害を受けた側は、保証提供能力があるもう一方側に訴訟を提起することができるという理論）を用いて判断を行う。裁判所のこのような判断は、会計事務所と公認会計士に対して「不合理なリスクから抜け出せない」との当惑をさせることになる。

## 第3章 会計法上の責任の形式

中国会計法第6章において規定している法規上の責任は、行政責任と刑事責任の二つである。中国における会計上の三大事件の一つである紅光実業事件に関わる処罰一覧表<sup>18)</sup>を通してわかるように、法的に負担する責任は中国証券監督管理委員会（CHINA SECURITIES REGULATORY COMMISSIONである。）<sup>19)</sup>に規定されている行政責任のみであったことがわかる。以下中国における法律上の三つの形態について考察していく。

### 1. 行政責任

行政責任は、中国における会計法律上の責任の主たるものである。これには、行政処分と行政処罰がある。行政処分は、国家の職員が行政法規を違反するときに負うべき一種の行政法的責任であり、行政処罰は特定の行政主体（例えば財政省に相当する機関である財政部）が一般の行政管理職権に基づき、行政法上の強制的な義務、または行政管理秩序のかく乱をするものに対して課した一種の行政制裁措置である。会計法の領域において、行政処罰は警告、罰金、会計専門職員の資格を取り消すなどの処罰である。

中国における会計法の発展過程から見ると、行政責任という形態は、行政処分を中心とする段階から行政処罰を中心とする方向への転換を経てきた。1985年、1993年の二回にわたって、会計法の改正が行われたが、この二回の会計法に規定する行政責任は、主に行政処分であり、行政処罰は企業の会計資料を利用して脱税、利益をごまかすなどの違法行為のみに適用していた。このような行政処分を中心とする処罰制度は、当時の国有企業が経済の主導的な地位を占め、会計職員は国家を代表し、会計監督を行うものと見なされる状況にふさわしかったが、大量の私有または混合所有者の性質が会計主体の出現にともなって、行政処罰は次第に行政責任の主要な手段となっていた。

## 2. 刑事責任

一般的に、刑事責任は最も抑止力を有する制裁形態である。公共の安全または社会秩序の犯罪行為に重大な危害を及ぼすときのみ適用され、中国における会計情報の不実の程度は、「公害」と言える域にある。したがって、刑事責任を強化することは、規範でない会計行為を管理するための、一つの重要な措置となる。

1995年の全国人民代表大会常務委員会が、「会社法違反に関する懲罰の決定」を公布し、「虚偽財務報告を提供する罪」という罪名を追加した。これは、中国で初めて純粋な会計違法行為を刑法に取り入れたことを表している。

1997年10月1日、新しい刑法を施行し、「企業・会社管理に対する秩序妨害罪」および「金融管理に対する秩序違反罪」という章節の中において、会計違法行為に関する罪名をさらに増やした。例えば、虚偽の出資、虚偽の登録、証券発行においての虚偽の情報開示、清算過程においての虚偽の会計記録、および銀行などの金融機関の簿外経営の行為などについて追加した。1999年12月、会計法の改正に合わせるため、刑法の中において「隠蔽、故意な会計資料の破棄罪」を追加し、その範囲は財務報告、会計証憑、会計帳簿の偽造、破損などの行為を含めた。このように、すべての会計プロセスが、刑法の監視のもとに置かれ、整備された会計法律上の責任制度の基本を作り上げた。

## 3. 民事責任

会計責任の中の民事責任については、国外、特に英米法の中で非常に注目されたものである。中国は、1996年の最高人民法院による、四川省徳陽市の会計士事務所による不実な資産査定監査報告の法的責任問題に対して、意見を表明するまでは、民事責任または経済損害賠償責任は、中国の会計法律上の責任形式体系においての地位は確立していなかった。これは中国の伝統上、会計法を単純に国家経済管理法の一部であるという考え方と関連している。

社会主義市場経済の発展に伴い、平等な主体間での会計関係をますます重視する傾向にある。例えば、企業と株主または一般大衆、債権者との間に形成した財務情報開示の関係や、企業が会計専門家に記帳代理を委託することで形成した契約関係などである。現代経済生活の中において会計情報の重要度が大きいため、会計情報を提供する一方、それを濫用され、会計法規の違反行為などは、相手に巨大な経済損失をもたらす可能性がある。これに対し、損害賠償責任を追求する

ことは、理に合う適切なことである。

しかし、市場経済発展と同時に、法理論および司法の実践の両側面において、法的な補完が未整備のため、会計における民事責任も日増しに論争が広がっていった。投資家が紅光実業会社の虚偽財務報告書を訴える事件が失敗したのが最も良い例として挙げられよう。1998年から提訴が始まり、裁判所に受理されないまま、ようやく2年後に受理され、2002年に裁判所の和解の下で、多数の投資家のうち、11名の投資家だけが訴訟金額の90%である22万円の損害賠償金を得たにすぎない。

## 第4章 公認会計士の監査責任の明確な認識

公認会計士の監査責任を明確に認識するためには、監査業務の独立性が必要となり、また公認会計士の監査責任と被監査企業の会計責任の厳格な区分をしなければならない。また、公認会計士の職業倫理基準の要求とも区分しなければならない。

### 1. 監査責任の認定の前提

公認会計士が監査業務においての監査責任を認識するため、以下のようないくつかの前提に基づく必要がある。

(1) 公認会計士の監査責任と、被監査企業の会計責任とを厳格に区分することである。その根拠としては、中国公認会計士監査基準の規定に基づき、被監査企業の会計責任は、健全な内部統制制度の確立をなし、資産の安全と完全を保護することによって、会計資料の真実性、適法性と完全性を確保することである。公認会計士の監査責任は、監査基準の要請に基づき、監査報告を提出し、監査報告の真実性、適法性を保証することである。

監査業務において、被監査企業と公認会計士とは、それぞれ会計責任と監査責任を負担している。これは、二つの異なる責任である。前者の目的は、財務諸表の作成、企業の財政状態、経営成績およびキャッシュフローの公正性を確保するため、主に正確に会計方針と会計方法を選択する責任を負担していることである。後者の目的は、被監査企業の選択が適切であるか否かを評価し、さらにそれに基づき、財務諸表の適法性、公正性と継続性を評価し、主な財務諸表に対する評価・監査の責任を負担することである。この2つの責任は相互に代替、軽減または免除することはできない。

(2) 合理的に監査責任の程度と範囲を設定することである。中国の監査基準に基づき、監査の目標は、公

認会計士の業務執行を通して、被監査企業の財務諸表の適法性、公正性および会計処理方法の継続性に対して意見を表明することによって、財務諸表の利用者に正確な判断と意思決定ができるようにすることである。しかし、公認会計士が被監査企業の財務諸表の信頼度に対して、100%の保証と与えることはできない。さらに、公認会計士も被監査企業の将来の発展および経営の効果・効率に対して担保または承諾を付与することはできない。

現代の監査は、被監査企業における内部統制の健全性の基盤のうえに造り上げられたサンプル監査である。監査業務の過程、監査結論の訂正および表現においても多くの複雑な要素の影響と制約を受けており、客観的に一定のリスクが存在する。したがって監査基準は、公認会計士に対して、合理的な確信をもって十分に監査リスクを考慮し、適切な監査手続きを実施し、財務諸表の重大な真実性を欠くこと、不正行為を招く可能性があることを発見することを要請している。

## 2. 監査責任の実質的意義

監査責任の実際の意味は、以下の二つの側面から理解することができる。

(1) 公認会計士の監査委託人に対する合理的に予見できる第三者の監査責任は、主にその提出した監査報告に合わせたものである。

監査基準の側面のみから言えば、公認会計士の監査責任は、主に監査業務を執行し、監査報告を提出することに対応して負担すべき責任を指す。公認会計士は、業務執行の過程においては、監査基準の要請に従い、必要な監査手続きと監査方法を実施し、十分な監査証拠を収集する必要がある。これによって、被監査企業の財務諸表が企業会計基準と企業会計制度の規定に適合しているかどうかを判断し、重大事項において被監査企業が財政状態、経営成績およびキャッシュフローの公正性を確保しているかどうかを判断しなければならない。

公認会計士が、被監査企業の誤り、不正行為および法規違反などの行為に対して、監査責任を負担すべきかどうかは、公認会計士業界と財務報告利用者との「期待の距離（ギャップ）」が焦点となっていく。實際上、公認会計士は財務諸表に重大な影響を及ぼす可能性がある上述の行為に対する監査責任を負担するに当たっては、負担責任の上限は監査基準の規定される範囲であるべきである。換言すれば、公認会計士は、十分に監査リスクを考慮し、適切な監査手続きを実施し

た上で、財務諸表に重大で不実な誤り、不正行為を招く可能性があることを合理的に摘出するだけであり、財務諸表の保証人ではない。

(2) 公認会計士が行う監査は、一種の専門性を有する業務であり、これは監査委託者との間の契約関係、すなわち監査業務契約の委託に基づき履行されるものである。したがって公認会計士は、約定した事項を履行し、その責任を負担することになる。

公認会計士の契約履行責任は、上述の監査報告に対する責任以外に、実際に約定義務を履行する責任も含まれる。例えば、期日通りに監査業務を遂行すること、適時に監査報告書を提出することなどの責任が挙げられる。

監査委託者は契約関係の片割れとして、同様に契約履行責任を担うべきである。例えば、適時に監査費用としての報酬を支払う責任などである。

### (3) 不正行為と錯誤に関して

財務報告の誤りは、不正行為または錯誤により生じる可能性が高い。不正行為と錯誤の区別は、財務報告に誤りを引起す行為が、故意か非故意かの違いによる。

不正行為は、監査企業の経営層、管理層、従業員または第三者が、詐欺の手段を用いて、不当または違法利得を得るための故意の行為を指す<sup>20)</sup>。また、不正行為は一つの広い法律概念であるが、中国公認会計士准则は、公認会計士が不正行為の発生に起因したか否かに対して法律意義上の判断を要求するのではなく、財務諸表に重大な誤りを引起す不正行為だけに注意を払うことが要求されている<sup>21)</sup>。

錯誤は、非故意の行為により誤って財務諸表の報告により引起すことを指す。これには、主として以下の内容を含む。①財務諸表の作成のためにデータの収集と会計処理をするときの誤り、②不注意および事実に対する誤解のため、不適当な計算見積を作成したときの錯誤、③確認・測定・分類または開示に関連する会計方針を運用するときの錯誤、である<sup>22)</sup>。

公認会計士の財務諸表の監査において、財務諸表の重大な錯誤および不正行為を引き起す可能性がある事項を発見し、報告すべき監査責任を明確にするため、「中国公認会計士監査准则1141号—財務諸表監査における不正行為の考慮」を公布・実施した。そのうち、当該事項に関する項目を説明すると、以下のとおりである。

第1、有効的な対策をとって不正行為と錯誤を防止することは、監査企業の管理部門の責任である。これは、健全な内部統制の設定、資産の安全と完全を保護

することによって、会計資料の真実性、適法性と完全性を確保することにある。

第2、不正行為と錯誤を防止することは、公認会計士の責任ではないが、しかし、財務諸表の監査目標は、財務諸表に対して監査意見を表明することであり、そのため公認会計士は、財務諸表に重大な影響を与える可能性がある不正行為と錯誤の不存在、または存在していても、適切な表示または調整済みであることを、合理的に保証することにある。

これは、公認会計士は監査基準の要求に従い、被監査企業の財務諸表に存在可能な不正行為と錯誤に関心を持ち、ベストを尽くして見つける責任を有する。疑わしい形跡を発見したときに、必要な監査手続きを実施する責任がある。

第3、監査業務自身の制限性（例えば、サンプル検査法の採用は、サンプルリスクの存在を免れない）があるため、監査効率とコストの制約を受けて、また、被監査企業の内部統制の制限の影響を受けて、公認会計士が完全に監査基準の要請を遵守し、監査を行ったとしても、すべての錯誤と不正行為を摘出することを保証することができず、合理的な確信の程度までしか摘発できない。合理的な確信とは、公認会計士が財務諸表の正確性に責任を負わないことである。公認会計士は、財務諸表の正確性の保証人と保険者ではない。それは、被監査企業の管理部門の監査責任である。

第4、公認会計士は、監査過程において錯誤または不正行為が存在可能な形跡を発見したとき、その重要性に対して評価をすべきであり、同時に監査手続きを改めるか、または手続きの追加を行うかを判定する。もし、錯誤または不正行為という現象が確実に存在することを証明すれば、公認会計士は、それが財務諸表に対する影響を明確にしなければならない。同時に、被監査企業の適切な処理を行うことを要求すること、すなわち不正行為の影響が財務諸表などに適切な反映を行い、または錯誤の訂正を行ったことを要求する。

最高管理者が不正行為に関わる疑いがあるときに、公認会計士は適当な対策をとることを考慮すべきである。必要なときは弁護士の意見を求め、または業務契約を解除するべきである。もし、被監査企業が発見された重大な錯誤と不正行為に対し、調整または適切な開示を拒むとき、公認会計士は保留意見または否定意見の監査報告書で表明すべきである。もし発見された錯誤と不正行為が、財務諸表に対する影響程度を確定できないとき、公認会計士は財務諸表に対して、保留意見または意見表示の拒絶を示すべきである。

監査責任と会計責任は、公認会計士と被監査企業とがそれぞれ負担すべき責任であり、監査責任は被監査企業の会計責任を代替、軽減または免除することができない。被監査企業は、その会計責任を明確にすべきであり、公認会計士は、適切にその監査責任を履行するならば、法律上の責任の負担を免除することができる。

## 第5章 監査における法的責任

### 1. 契約違反、過失と詐欺の認定および対応する責任

公認会計士の法律上の責任は、公認会計士が自己の過失または故意による行為が、顧客または関連する第三者に対し、損失を被らせた責任を負担しなければならないことを指す。法律上の責任は、公認会計士が職務の責任を尽くさず、直接に引起すであろう結果に対しての責任であり、社会が公認会計士に職務の責任を強制的に履行させる一つ的手段である。監査職員の法律上の責任を明確にするのは、主体の違法行為、損害事実の対象および内在する因果関係などの要件を備えなければならない。かつ、明確な法律根拠も必要である。

監査職員が訴訟される対象となる原因は、被監査企業側の責任の可能性もあり、監査職員の責任の可能性もあり、両者とも責任があることもあり得る。また、一般投資家が監査責任を誤認することにより、もたらされる可能性もある。しかし、監査職員は自己の原因により被監査企業または第三者に損失を被らせたことに対して、法的責任を負担しなければならない。具体的に言えば、公認会計士は契約違反、過失と詐欺およびそれにより監査失敗になったとき、公認会計士はそれに対応する法律上の監査責任を負う可能性がある。

#### (1) 契約違反

契約違反とは、公認会計士が顧客と提携する契約条件の要求に達していないことを指す。それは以下の三つを含む。①委託業務が完成していない、②委託業務が適時に品質どおりに完成していない、③事前に言明した保守要請を遵守していない、場合である。

公認会計士の契約違反の原因の一つに、業務遂行の能力を具備していない可能性も考えられる。不注意または故意の可能性もある。もちろん、契約違反が他人に損失をもたらしたときに、公認会計士は契約違反の責任を負担しなければならない。

#### (2) 過失

過失とは、一定の条件の下で、公認会計士の業務執行中に職務上の慎重さが欠けていたため、失敗をもた

らすことを指す。公認会計士の過失を評価する基準は、その他の公認会計士が同様な条件において遂行することができる慎重性を基準とする。過失が他人に損害をもたらしたとき、公認会計士は過失責任を負う。過失は、程度の差によって、下記の過失と重過失に分かれる。

(a) 過失は、一般過失とも言う。職務上のあるべき合理的な慎重性を保持していないことを指す。しかし、公認会計士にとっては、不注意または監査基準のすべての要求を遵守していないことにより、監査失敗を招くことを指す。

(b) 重過失は、基本的な職務慎重性を保持せず、業務または事務に対し注意義務違反が甚だしいことを指す。しかし、公認会計士にとっては、監査基準の要求を全く遵守しないか、または監査基準に違反する程度が甚だしいことにより、監査失敗を招くことを指す。

この他に、共同過失という過失もある。これは、公認会計士と顧客の両方が、共同の責任で監査失敗を招くことを指す。例えば、被監査企業が公認会計士に納税申告書に必要な資料を提出していないにもかかわらず、公認会計士が適切な納税申告書を作成していないことを裁判所に訴える場合である。このような状況は、被監査企業と共同過失が存在することと裁判所に判断される可能性がある。

公認会計士の過失と重過失を区別する基本概念として重要性と内部統制の2つがある。例えば、財務諸表の中に重大な誤りの報告事項が存在する場合、公認会計士が通常の監査手続により、発見することが可能な事項を不注意のため、発見できなかったときは、重過失があると解釈される可能性がある。もし、財務諸表にいくつかの誤りの報告事項が存在する場合、それぞれの箇所は重大とは言えないが、総合的に見ると、財務諸表の全般に対する影響が大きいときは、一般的に過失が存在すると認められる。

内部統制から見ると、もし内部統制制度が不健全であれば、公認会計士は検査プログラムの質、時間、範囲を調整すべきであり、それにより、一般的に合理的な確信をもって生じた財務諸表の報告における重要な誤り、遺漏を発見することができる。そうでなければ重大な過失が存在することになる。逆に、内部統制制度自体が非常に健全であるにもかかわらず、従業員の通謀による不正行為のため、内部統制の効力が発揮できない状態を招くのであれば、公認会計士には過失がないか、あったとしても軽過失にすぎないものと考え

られる。

### (3) 詐欺

詐欺は、他人を騙し、または悪辣な意図を持って、故意に錯誤に陥らせる行為である。詐欺は、不純な動機を有することが特徴であり、過失と重過失との主な区別の目途の一つとなる。しかし、公認会計士にとってみれば、詐欺は他人を欺くことを狙いとして、委託企業（被監査企業）の財務諸表に重大な誤りまたは遺漏があることを知っているにもかかわらず、虚偽の陳述を行い、保留意見なしの監査報告書を提出することなどである。

詐欺と関連するもう一つの概念は、「詐欺の推定」であり、詐欺を働くことに嫌疑がかかることを言う。これは、故意ではなく、他人を騙したり、または悪辣な意図をもってはいないが、極端または著しい過失が存在することを指す。詐欺の推定と重過失との二つの概念は、見極めるのが難しい。アメリカの多くの裁判所は、公認会計士の重過失を詐欺の推定と解釈している。特に近年、一部の裁判所は詐欺の概念の範囲を広く解釈し、推定詐欺と詐欺とは法的に等量の概念となってきた。このように、重過失を有する公認会計士の法律上の責任は、さらに増大した。

### (4) 契約違反、過失または詐欺の負担すべき法律上の責任

公認会計士は、契約違反、過失または詐欺による被監査企業、またはその他の利害関係者に対して損失をもたらしたとき、法規に従い、行政責任、民事責任あるいは刑事責任を負担する可能性がある。この三つの責任は、単独もしくは複数で処罰することができる。具体的な関係は下表で示したとおりである。

(表) 法律上の責任の種類と原因

| 法的責任の種類 | 内 容  | 公認会計士の原因   |
|---------|--|------------|
| 行政責任    | 行政機関により行政処罰を科され、例えば警告、罰金、違法所得の没収、一時的な業務停止、業務資格の取消など。 | 契約違反、過失    |
| 民事責任    | 被害者損失の損害賠償   | 契約違反、過失、詐欺 |
| 刑事責任    | 刑事規則に基づき一定の懲役を課す                                     | 詐欺         |

## 2. 公認会計士の法的責任の規定

監査報告書の利用者の合法的な権利を保護するため、また、公認会計士の責任意識を強化するため、監査報告書に関連する法律は、公認会計士が負担すべき法的

責任を定めている。公認会計士の法的責任は、行政責任、民事責任、刑事責任がある。これらの法的責任の条項は、「注冊会計師法」<sup>23)</sup> (公認会計士法)、「中国注冊会計師業務執行準則」<sup>24)</sup>、「中国公司法」<sup>25)</sup>、「中国証券法」<sup>26)</sup>および「刑法」などの法律に規定されている。

### (1) 公認会計士の行政責任

中国の公認会計士の行政責任について、公認会計法の規定では会計事務所と公認会計士と区分して定めている。「公認会計士法」第39条の規定によれば、会計士事務所が本法第20条および第21条<sup>27)</sup>の規定に違反した場合、省レベル以上の人民政府の財政部門は警告を与え、違法所得を没収し、さらに違法所得の同額ないし5倍以下の過料を課することができる。犯罪の経緯が重大である場合は、省レベル以上の人民政府の財政部門は営業の一時停止、または営業許可の取消しを課することができる。

これに対し、公認会計士は、本法第20条および第21条の規定に違反した場合が、省レベル以上の人民政府の財政部門は警告を与える。犯罪の経緯が重大である場合は、省レベル以上の人民政府の財政部門は一時的に業務停止、または公認会計士資格の取消しを課することができる。

そして、「中国会社法」第208条の規定によると、資産評価、出資の検査または検証を行う機構が、虚偽の資料を提供した場合、会社登記機関が違法所得を没収し、違法所得の同額以上ないし5倍以下の過料を課し、併せて関連主管部門は法に基づき、当該機関の業務停止を命じ、直接の責任者の資格証書を取消し、営業許可証を取消することができる。

なお、過失により重大な遺漏のある報告を提供した場合、資産評価、出資の検査または検証を行う機構は、会社登記機関が是正を命じ、状況が甚だしい場合、所得収入の同額以上ないし5倍以下の過料を課し、併せて関連主管部門は法に基づき、当該機関の業務停止を命じ、直接の責任者の資格証書を取消し、営業許可を取消することができる。資産評価、出資検査または検証を行う機構がその発行した評価結果、出資検査または検証の証明が不実であったことにより、会社の債権者に損害をもたらした場合、自らに過失がなかったことを証明できる場合を除き、その評価または証明が不実であった金額の範囲内において、損害賠償責任を負うことになる。

「中国証券法」第201条の規定によれば、株式の発行、上場、取引のための監査報告、資産評価報告または法規に基づく意見書などの文書を発行する証券サー

ビス機構および職員が、本法第45条<sup>28)</sup>の規定に違反して株券を売買した場合、違法に保有する株券を法に基づき処理するよう命じ、違法所得を没収し、併せてその売買した株券と同額以下の過料を課されることになる。

そして、第207条の規定によれば、本法第78条第2項<sup>29)</sup>の規定に違反し、証券取引活動上において虚偽の陳述を行い、または誤解を生じさせる情報を流した場合、是正を命じられ、3万元以上ないし20万元以下の過料を課される。国家公務員である場合、さらに法に基づき行政処分が課される。さらに、第223条の規定によると、証券サービス機構が勤勉に職責を尽くさず、作成、発行した文書に虚偽記載、誤解を生じさせる記述または重大な遺漏があった場合、是正を命じられ、業務収入を没収され、証券サービス業務の許可を一時的停止、または取消され、併せて業務収入の同額以上ないし5倍以下の過料を課される。直接責任を負う主管職員およびその他の直接責任者に対しては警告を与え、証券従業資格を取消し、併せて3万元以上ないし10万元以下の過料を課されることになる。

「株券発行と取引の管理に関する暫定条例」の規定によれば、会計士事務所が発行した文書に虚偽記載、誤解を生じさせる内容または重大な遺漏があった場合、状況に応じて単独もしくは複数に警告、違法所得の没収、過料を課することができる。状況が甚だしいとき、一時的に証券業務の停止または証券事業の資格を取消し、直接責任を負う公認会計士に対しては、警告または3万元以上ないし30万元以下の過料を課す。状況が甚だしい場合、証券事業資格を取消することになる。

### (2) 公認会計士の民事責任

公認会計士法の第42条<sup>30)</sup>の規定によれば、公認会計士事務所は本法の規定に違反し、委託者、その他の利害関係者に損害をもたらしたときに、法に基づき賠償責任を負わなければならない。改定後の中国証券法の第173条の規定は、証券取引機関の証券の発行、上場、取引などの証券業務活動のために作成、提出した監査報告、資産評価報告、財務調査報告、資産信用格付報告、または法律意見書などの文書に対して、勤勉に責任を尽くすべきであるとしている。作成、提出した文書の内容の真実性、正確性、完璧性に対し、検査と検証を行うべきである。当該の作成・提出した文書には、虚偽の記載、誤解を生じさせる記述、または重大な遺漏があることにより、他人に損害をもたらした場合、発行者および上場会社は、連帯損害賠償責任を負わなければならない。しかし、過失がないことを証

明できる場合は、この限りではない。さらに証券法の第232条では、本法の規定に違反した場合、民事損害責任を負担し、併せて過料、罰金を納めなければならない。それらを同時に支払うのに財産が不足している場合、まず、民事賠償責任を負担すると規定されている。

公認会計士の民事損害賠償責任を明確にするため、最高人民法院は5つの司法解釈および法文書を公布した。すなわち、法文書[1996]56号<sup>31)</sup>、法解釈[1997]10号<sup>32)</sup>、法解釈[1998]13号<sup>33)</sup>、2002年の「1・15通達」<sup>34)</sup>、2003年の「1・9規定」<sup>35)</sup> および法解釈〔2007〕12号である。前半の3つの司法文書は、公認会計士の資産査定監査に対する損害賠償責任を対象に公表されたものであり、如何に会計士事務所の賠償金額を確定するかについて説明したものである。後半の3つの司法解釈は、証券法において上場会社の虚偽の陳述に対する責任規定を着実にするために公布したものである。しかし被告の虚偽記載行為が、中国証券取引委員会およびその出先機関の調査を経て、有効な処罰の決定を下した後に、裁判所は法に基づき受理することが可能である。したがって、公認会計士の民事責任は、この司法解釈の拘束を受けざるを得ないことになる。

### (3) 公認会計士の刑事責任

「公認会計士法」の第39条、「中国会社法」の第216条、および「中国証券法」の第231条<sup>37)</sup>において、すべて公認会計士の違法行為つまり犯罪を構成する行為について、法に基づき刑事責任を追究すると規定されている。

「中国刑法」の第229条第1項の規定では、資産評価、出資検査または検証、会計、監査、法律サービスなどの職責を行う仲介サービス機構の職員は、故意に虚偽の証明文書を発行したとき、情状が重い場合、5年以下の懲役または拘留を処し、併せて過料を課されることになる。同条第2項では、前項の規定している職員は、他人の財物の取立て、または違法的に他人の財物を受け取った場合、前項の罪を犯したとき、5年以上ないし10年以下の有期徒刑を処し、併せて過料を課されることになる。同条第3項では、第1項の職員は、深刻に責任を負わず、発行した証明文書が重大な不実を有することにより、厳しい結果をもたらしたとき、3年以下の懲役または拘留を処し、併せて、または単独に過料を課されることになる。

2001年4月、「最高人民検査院公安部の経済犯罪事件に関する控訴基準の規定」の中に、刑法の第229条の第1項と第2項における仲介サービス機構の職員は、

虚偽証明文書を発行した事項に対して控訴基準を規定した。すなわち、仲介サービス機構の職員は、故意に発行した虚偽証明文書が以下の状況に関わる場合、追訴すべきである。すなわち(1)国、一般投資家またはその他の投資家に、50万元以上の直接的経済損失をもたらした場合、(2)(1)の金額以下であるが、発行した虚偽証明の文書により、行政処分を2回以上受けた場合、また、虚偽証明文書を発行した場合、③劣悪な影響をもたらした場合、である。

同時に、上記の追訴基準が刑法229条の第3項における仲介サービス機構の提出した証明文書の重大な不実事案に対しても追訴基準を規定している。すなわち、仲介サービス機関の職員が、重大な責任を負わず、提出した証明文書が重大な不実を有し、所記の状況の一つに関わるとき、国、一般投資家またはその他の投資家に、100万元以上の直接的経済損失をもたらした場合、劣悪な影響をもたらした場合、追訴されることになる。これらの法律条文は、公認会計士の違法行為がどの程度に達したら、刑事責任に追訴されるのかを具体的に規定したことになる。

## 3. 公認会計士の法的責任に関する現存問題

### (1) 異なる法律の規定には相互に矛盾が存在する

「証券法」と「公認会計士法」は、監査手続と負担すべき法的責任との因果関係を重視している。公認会計士の監査手続が、関連する監査基準等の要求に合致しているのであれば、業務の結果が実際の状況と一致しなくても、公認会計士は法的責任を必ずしも負担するとは限らない。しかし、「会社法」、「刑法」および「株式発行と取引管理に関する暫定条例」などの法規では、公認会計士の業務の結果と実際状況に併せて、公認会計士が法的責任を負担すべきかどうかを決めることを強調している。これらの法律の異なる規定は、関連する司法解釈にも影響を与え、事実、司法判決は異なる結果となっている。したがって、各法律間の矛盾を調和させることは、公認会計士業界の目下の重要な課題となっている。

### (2) 最高人民法院が公布した「1・15通達」に関する疑問

公認会計士法の第42条、証券法の第231条には、公認会計士の民事賠償責任が明示にされている。しかし、最高人民法院は、「1・15通達」を公布し、この民事責任を提起する条件として、証券取引委員会およびその出先機関の調査を経て、有効な処罰の決定をした後に、裁判所は法に基づき受理することができるとして

いる。この規定は、証券市場の詐欺事件の判決に対して、不利な条件となるとともに、公認会計士の監督・管理にも不利な条件となる。

### (3) 公認会計士責任の認定に関する問題

公認会計士法においては、公認会計士が自己の重大な過失と故意の行為によって、第三者に経済的損害を与えた場合、法的責任を負担することが明確的に規定されている。中国刑法においても、公認会計士が重過失と故意の行為によって、刑事責任を負担することを明示している。しかし、如何に過失や重過失または故意を区別するかに関しては、判断基準が現在のところ存在しない。

その他に、「最高人民法院公安部の経済犯罪事件に関する控訴基準の規定」があるが、その中においては、公認会計士の刑事責任に対する控訴の規定は、損失金額の総額しかなく<sup>38)</sup>、具体的な損失の割合が定まっていない。これは、総額の損失が異なる経営規模の会社における、割合の重要性の違いを考慮していないため、公認会計士の権利を保護するには不平等であるといえる。この点、筆者は、直接的経済損失の金額の基礎に基づき、企業の資産合計額または営業収益などの金額の割合をも考慮すべきであると考え。

### (4) 監査基準の法的地位に関する問題

「監査基準」は、公認会計士法の規定に基づき、中国の財政省の許可を得て施行されたものである。これは中国財政省の部門規則に属すべきである。監査基準は、会計責任と監査責任、合理的な保証などの概念について詳しく述べているため、公認会計士に対する保護の役割も有している。したがって監査基準は、目下、公認会計士が業務執行の過程において、規則違反または過失の有無を判断する唯一の基準でなければならない。しかし実際には、裁判官は監査基準を判決の根拠として判断することが減多にない。これは、裁判官が監査基準を把握していないためであり、また、監査基

準が財務省の部門規定であるため、刑法、証券法、公認会計士法と同一視することができないと考えているためである。筆者は、監査基準の法律地位および監査責任、合理的な保証などの概念を証券法または公認会計士法に羅列するべきだと考えている。

### (5) 虚偽の財務諸表の認定についての問題

法律には、虚偽の財務諸表に対する処罰を規定しているが、現在、何が虚偽の財務諸表であるかを規定する法律はない。会計界の内部と外部において、虚偽の財務諸表に対する認識が統一されていないためである。会計界の外部の人々は、単に財務諸表における事実と結果が一致しないのであれば、虚偽の財務諸表であると考えている。しかし会計界の内部の人々は、会計計算規定に基づき、会計処理を行えば、得られた財務諸表は、虚偽の財務諸表と認定すべきでないと考えている。筆者は、財務諸表における事実と結果が一致しないのは、企業の中に多くの不正行為が存在するためであり、会計職員および公認会計士がすべてを摘出できるものではないからであると考え。したがって、公認会計士は、すべての虚偽の財務諸表に対して責任を負うことはできないため、公認会計士の負担すべき虚偽の財務諸表に関しては認定基準を明確にすべきであると考え。

## おわりに

以上、会計の定義についての変遷から、会計責任説と意思決定説を述べ、それらを演繹して、中国における監査責任について分析し、中国法における監査責任の問題点を提起した。なお、今後、これらの問題点を深化させ研究課題としたい。

Received date 2011年6月28日

Accepted date 2011年7月20日

「紅光実業」事件に係わる証券仲介機構及びCSRC処罰一覧表

| 会社との業務関係        | 証券仲介機構の名称        | 業務所得の没収 | 処 罰 |         | CSRCの行政責任の追及  |
|-----------------|------------------|---------|-----|---------|---|
|                 |                  |         | 過料  | 業務所得の割合 |   |
| 証券発行の引受<br>幹事会社 | 中興信託投資有限責任<br>会社 | 800     | 200 | 25%     | 会社の証券引受業務、および証券営業の許可取消、また、主要責任者と直接責任者は証券市場の禁止者、永久に証券業務に従事できない。        |
| 財務顧問            | 中興発企業託管有限<br>会社  | 100     | 50  | 50%     | 主要責任者と直接責任者は証券市場の禁止者、永久に証券業務に従事できない。                                  |
| 監査機関            | 成都蜀都会計士事務<br>所   | 30      | 60  | 200%    | 会計士事務所3年間の証券業務停止、監査報告書に署名した公認会計士2人は証券市場の立入禁止者とし、永久に証券業務に従事できない。       |
| 資産評価            | 成都資産評価事務所        | 10      | 20  | 200%    | 3年間の業務停止処分、直接責任者は証券市場の立入禁止者とし、3年以内はすべての証券業務および上場会社の監査管理者を担当することができない。 |
| 資産評価            | 四川省経済法律事務<br>所   | 23      | 46  | 200%    | 同 上   |
| 法律顧問            | 北京市国方法律事務<br>所   | 20      | 40  | 200%    | 業務停止及び直接責任者2人の1年間の証券業務停止  |
| 株式上場の推薦人        | 国泰証券有限公司         | —       | 132 | —       | 財政部に責任者の免職処分を求めた  |
| 株式上場の推薦人        | 成都証券会社           | —       | 50  | —       | 同 上   |

## 【参考資料】

中国証券市場における三大事件の一つである紅光実業事件に関して、紅光実業企業は、国家の大規模のカラーブラウン管企業であり、上場のため、以前の三年会計期間の利益を継続的に粉飾していた。中国で初めて経営者の刑事責任が追及された上場会社でもある。同時に、当該上場会社に関わる8つの仲介サービス機構に対して処罰を課した。その責任を問われた状況を下表に通して確認することができる。

## 【参考文献】

1. 井尻雄士著『会計測定の理論』東洋経済新報社、昭和51年1月10日発行。
2. 宮澤清著『会計学基礎論序説』白桃書房、昭和54年10月16日初版発行。
3. 大塚利實著『会計学基礎概念（増補改訂版）』創成社、1996年4月1日増補改訂三版。
4. 塩原一朗訳『R.J.チェンバース現代会社会計論』創成社、昭和52年4月1日初版発行。
5. 高松和男著『会計学概論』（三訂版）同文館、昭和57年11月1日。
6. 坂本安一著『近代会計と企業体理論』（改訂版）森山書店、昭和41年5月15日。
7. 新井清光著『会計公準論』（増補版）中央経済社、昭和53年10月1日。

## 注)

- 1) 高松和男著『会計学概論』（三訂版）、同文館、昭和57年11月、22頁。
- 2) 新井清光著『会計公準論』（増補版）、中央経済社、昭和53年10月、208頁。
- 3) たどえば、会計主体を会計実践を担当している人と解釈する立場（実践者主体理論）、あるいは会計行為を実質的に支配している人と解釈する立場（支配者主体理論）、さらに会計行為の判断・処理についての観点ないしよりどころと解釈する立場（判断処理基準主体理論）がある。
- 4) Accounting is the art of recording, classifying, and summarizing in a significant manner and in terms of money, transactions and events which are, in part at least, of a financial character, and interpreting the results thereof.
- 5) Accounting is the body of knowledge and functions concerned with systematic originating authenticating, recording classifying, processing,

summarizing, analyzing, interpreting, and supplying of dependable and significant information covering transactions and events: which are, in part at least, of a financial character, required for the management and operation of an entity and for the reports that have to be submitted thereon to meet fiduciary and other responsibilities.

- 6) Essentially, accounting is an Information system.
- 7) It also makes up a large part of the general of the general information systems which provide decision-making information expressed in quantitative.
- 8) Accounting is also concerned with effective transmission or communication of information.
- 9) Accounting is a Measurement process which may be applied to a variety of activities.
- 10) Accounting is one of the applied quantitative fields in the Complex encompassed by the notion of measurement theory.
- 11) Accounting Principles Board, Statement No4, "Basic Concept and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises," 1970, paragraph 40.
- 12) AICPA Accounting Principles Board[1970]
- 13) 同上を参照。
- 14) 井尻雄士著『会計測定の理論』東洋経済新報社、昭和51年1月10日発行。49頁。
- 15) 井尻教授の「会計人とは、実際の会計担当者のみならず、監査人や、さらに会計原則を設定する権限をもつ機関などを含めて総称したものである」とか、「科学における研究社と同様に、たえず、どうしてという疑問に答えられるように努力するもの」にまで会計人の概念を広げることが問題であると指摘された。
- 16) 1966年に「アメリカ会計学会・基礎的会計理論委員会報告書」（American Accounting Association Committee on Basic Accounting Theory）が「基礎的会計理論」（A Statement of Basic Accounting Theory, 通常ASOBATと略す）を公表し、会計の定義を下記のように明示した。  
“The committee defines accounting as the process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed

- judgments and decisions by users of the information.”（会計は情報の利用者が判断や意思決定を行うにあたって、事情に精通したうえで、それができるように、経済的情報を識別（認識）し、測定し、伝達する過程である。）
- 17) 森田哲弥・岡本清・中村忠編集代表『会计学大辞典（第4版増補版）』，中央経済社，平成14年5月，高田正淳，95頁。
- 18) 紅光実業事件に関わる処罰一覧表は本稿末の参考資料を参照。
- 19) 中国版SECである。通常CSRCと略称される。1992年10月に設立した国务院証券委員会（証券委と略称）および中国証券監督管理委員会（証監会と略称）は、国家証券主管部門となり、全国の証券市場に対して管理・監督を行う機構である。
- 20) 「中国公認会計士監査准则1141号－財務諸表監査における不正行為の考慮」の第6条第1項。
- 21) 「中国公認会計士監査准则1141号－財務諸表監査における不正行為の考慮」の第6条第2項。
- 22) 「中国公認会計士監査准则1141号－財務諸表監査における不正行為の考慮」の第5条。
- 23) 1993年10月31日第8期全国人民代表大会常務委員会第4回会議にて採択，1993年10月31日中華人民共和国主席令第13号公布，1994年1月1日から実施。
- 24) 中国注册会計師業務執行準則（財政部が中国公認会計士業務執行基準の採択通知，2006年2月15日，财会〔2006〕4号）2007年1月1日から実施。
- 25) 中華人民共和国会社法（1993年12月29日に第8期全国人民代表大会常務委員会第5回会議にて採択，1999年12月25日に第9期全国人民代表大会常務委員会第13回会議『「中華人民共和国会社法」の改正に関する決定』にて改正，2004年8月28日に第10期全国人民代表大会常務委員会第11回会議『「中華人民共和国会社法」の改正に関する決定』により第2回改正，2005年10月27日に第10期全国人民代表大会常務委員会第18回会議にて改正，公布）は2006年1月1日より実施。
- 26) 中華人民共和国証券法（1998年12月29日に第9期全国人民代表大会常務委員会第6回会議にて採択，2004年8月28日に第10期全国人民代表大会常務委員会第11回会議『「中華人民共和国証券法」の改正に関する決定』にて改正，2005年10月27日に第10期全国人民代表大会常務委員会第18回会議にて改正，公布）は2006年1月1日より実施。
- 27) 公認会計士法の第21条，第1項は，公認会計士が監査業務を執行する際に，業務準則，規則に定めた業務プロセスに基づき，監査報告書を出さなければならない。第2項は，公認会計士が監査業務の執行後，監査報告書を出すときにおいて，以下の行為があってはならない。①委託人が，重要事項の財務処理が国家のある規定に衝突することを知っているにもかかわらず指摘しない行為。②委託人の財務会計処理において，報告利用者またはその他の利害関係者の利益に直接損害を与えられることを知っているにもかかわらず隠蔽・不実の報告をする行為。③委託人の財務会計処理が報告利用者，またはその他の利害関係者において，重大な誤認を招くことを知っているにもかかわらず明示しない行為。④委託人の会計報告書の重要事項において，不実な内容が存在することを知っているにもかかわらず明示しない行為。さらに，第3項は，委託人に対して前項に挙げられた行為が存在し，公認会計士が業務準則，規則に基づき知ることができることについて，前項の規定に適応されるとしている。
- 28) 証券法の第45条は，株券に関する文書発行の関係者の禁止事項を定めている。すなわち，株券発行のために仁会計監査報告，資産評価報告または法律意見書などの文書を発行する専門機関および人員は，当該株券引受期間内および期間満了後6ヶ月以内は，その銘柄の株券を売買してはならない。同条第2項，前項の規定以外に，上場会社のために会計監査報告，資産評価報告または法律意見書などの文書を発行する専門機関および人員は，上場会社の委託を受けた日から上記の文書公開後の5日以内は，その銘柄の株券を売買してはならない。
- 29) 証券法の第78条は，その他の関係者の禁止事項を定めている。第2項は，証券取引所，証券会社，証券登記・決済機構，証券サービス機構およびその従業員，証券業協会，証券監督管理機構およびその従業員が，証券取引活動中に虚偽の陳述をしたり，情報を誤導することを禁止する。
- 30) 公認会計士法の第42条は，会計士事務所が本法規定を違反し，委託人その他の利害関係者に損失を与えた場合，損害賠償責任を負わなければならない。
- 31) 中国語の全称は，法文書〔1996〕56号『最高人民法院の会計士事務所が出した虚偽の資産査定証明に関する処理法の返答』である。徳陽事件の資産査定監査報告には不実があれば，会計士事務所は責任を負うという契約のことから，法文書56号は当該

会計士事務所に連帯責任を負わせるべきとだと回答とした。

- 32) 法解釈[1997]10号は、資産査定企業は複数の債権者の損失に対して如何に責任を負担するかの問題を解釈したものである。
- 33) 1998年の法解釈[1998]13号は、1994年1月1日に施行される公認会計士法以前の虚偽名資産査定報告に対して民事責任を負担するか否か、会計士事務所が債権者に対して民事責任の負担、負担する順序について解釈している。
- 34) 2002年1月15日、最高人民法院が「最高人民法院の証券市場における虚偽記載により起きた権利侵害の民事紛争事件を受理する関連問題に関する通知」である。通常「1・15通達」と呼ばれている。
- 35) 中国語における名称は『关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定』である。「1・9規定」の中国語の全文の邦訳は、「最高人民法院の証券市場における虚偽記載による民事賠償責任事件の審理に関する規定」である。通常「1・9規定」と呼ばれている。これは、2002年12月26日の最高人民法院審判委員会第1261回会議で決議され、2003年1月9日に公布し、2月1日から施行したものである。
- 36) 中国語の全称は『最高人民法院関与審理会計師事務所在審計業務活動中民事侵權賠償案件的若干規定』（法解釈 [2007] 12号と略称）である。2007年6月4日、最高人民法院審判委員会第1428回会議において採択されたものであり、2007年6月11日公布、6月15日より施行される。和訳は、最高人民法院は、会計士事務所の監査業務活動において、民事権利侵害の損害賠償に関わる事件の審理に関する規定である。
- 37) 中国証券法の第231条の規定は、本法の規定に違反し、犯罪を構成する場合は、法に基づき刑事責任を追及する。
- 38) 詳細な内容については、本稿の表「法律上の責任の種類と原因」の刑事責任の箇所を参照。