

# 中国会計検査の現状と発展趨勢

柳 琍\*

(上海市審計局法規処副処長)

趙 群 飛\*\*

(上海交通大学助教授)

## 1. はじめに

会計検査は経済がある程度まで発展し、所有権と経営権との分離によって産まれた一種の独立経済監察活動である。中国の会計検査は歴史が長く、紆余曲折の発展で三千年以上を経過した。中国経済、社会の発展史において、会計検査が重要な役割を果たした。多くの王朝では会計検査が重視されていた。特にここ20年、つまり中国改革開放が始まって以来、社会、政治、経済の全面的な発展につれて、中国の会計検査は前代未聞な発展時期を迎え、概ね中国独特の組織体制、理論体系、検査方法が出来上がった。

本稿の目的は中国会計検査の歴史、現状を紹介することにある。重点的に現在の中国会計検査システムとその役割、組織体制、法律・法規体系などについて述べる。最後に中国会計検査の現状と改革動向、その発展趨勢を展望する。

## 2. 中国の会計検査制度の歴史沿革

中国においては、会計検査の歴史が長いと言われている。遠い昔の西周王朝（約BC1100年～771年）時代、財物にかかわる役人の横領、不正、汚職行為を防ぐため、“宰夫”という役職を設けて、他の部門を監察する役を務めさせた。これが会計検査の萌芽である。

春秋戦国時代（BC770年～221年）、会計検査が次第に制度化され、各地方政府から毎年皇帝にその財政収支を報告し、皇帝が自ら審査を行なう“上計”と言われる制度が実施されるようになった。

秦朝（BC220年～206年）になると、法制度が更に健全化され、中央政府に御史大夫を、各郡に監察御史を置き、中央から地方まで会計検査（監査）の体制が整っていた。御史大夫は全国の政治、経済監察を

\*1962年生まれ。83年中国華中科学技術大学光学機器工学科卒、91年上海財政経済大学企業管理研究科修士修了。経済学修士、公認会計士。1991年上海市審計局職員を経て現職。最近論文は「WTOの規則と国家審計の法律環境」『上海審計』2000年第一号。

\*\*1960年生まれ。82年中国西安交通大学情報と制御工学科卒、88年東京工業大学総合理工学研究課博士課程修了。理学博士。中国北方交通大学助教授、川田工業株式会社勤務を経て、2001年9月より現職。

担当し、一方、監察御史は郡や県の政治経済の観察を担当する。御史大夫は官位が非常に高く、丞相、太尉と並んで“三公”と呼ばれていて、その他の官吏の汚職腐敗を監察すると同時に会計検査を兼務していた。当時の会計検査はやはり春秋戦国時代の“上計”制度をそのまま継承しており、御史大夫は“上計”の総責任者であって、全国の民生、財政、そして財物食料の会計検査を統括していた。それとは別に、治粟内史は国家の財物食料の保管、収支、会計、採算などを担当し、少府と言う官吏は皇室の財物管理会計を掌握していた。このように、秦朝では会計検査業務を財政、会計部門から独立させて、会計検査発展史上における抜本的な改革を行った。

漢朝（BC206年～AD220年）の時代はほぼ秦朝の会計検査制度を受継ぎ、さらに立法化して“上計律”を作った。会計検査が初めて法律と結びついて、中国の会計検査立法の発端となった。漢朝以後、“上計”は徐々に形だけになってしまい、ついに廃除された。

魏晋時代（AD206年～419年）、会計検査制度に変化があった。曹魏のとき、それまで続いた御史大夫制度を残しながらも尚書の下に“比部”を設置した。南北朝時代（AD420年～589年）では“比部”はダイレクトに“計部”とも呼ばれていた。“比部”が詔書、律令、勾検を担当していた。ここで、“比”は考課、評価を意味し、勾検は審査、監察を意味するので、魏晋時代から中国には会計検査の専門機関があったと言えよう。

隋、唐の両王朝は中国の封建社会の鼎盛期（真っ盛り）であった。隋（AD581年～618年）が中国を再び統一し、三国以来の分割局面を終らせたお陰で、経済も大きく発展した。《隋書・貨食誌》には“中外倉庫、無不盈積”と書くほど豊かであった。このような状況で、役人の監査・監督が必要となり、“比部”を刑部に改属して会計検査に司法権を持たせた。これは中国史上初の司法権をもつ会計検査機関であった。ただし、最高官位は侍郎に換えた。

唐（AD618年～907年）の時代は隋の会計検査制度を大体継承したが、最高役職を郎中にした。しかし、唐では比部の権力が拡大され、国家の各部門と軍隊だけでなく地方の州、県まで、会計検査の範囲が広がった。強い独立性と高い権威性を持っていた。唐王朝の会計検査システムは歴代王朝より優れていた。更に言及すべきことは、会計検査の手続き、検査の時期、処理要件など、会計検査のマニュアルのようなものが作られ、会計検査官の査定評価制度までも導入され、当時世界の先進レベルに達したことである。

宋朝（960年～1279年）の最初の100年余りでは、比部が撤廃された。会計検査業務が財政部門に統合され、実際には内部監査だけであった。それは当時の財政経済の最高機関である三司の付属機関として設けられた三部勾院と都磨勘司によって行われていた。宋太宗統化三年（992年）より一時、太府寺の中に会計検査を担当する“審計司”が設置された。これは史上初、“審計”と名づけた会計検査機関であったといわれている。宋神宗元豊（1080年）改制後、唐の会計検査制度に習って、比部を刑部の下に置き、財政から再び独立させた。南宋（1127年）高宗趙構の“構”を避諱するため会計検査機関の“專勾司”を“審計司”に、後ほど“審計院”に改名した（中国語で“構”と“勾”は発音が同じであるから）。そのときから、再び“審計”という言葉の使用が始まり、現代中国語で会計検査の意味する専門用語として沿用される語源となった。

元、明そして清は中国で最後の三つの封建王朝であったが、いずれも会計検査制度の整備をそれほど重視しなかった。

元朝（1279年～1368年）では比部は廃止され、司法権を行使できる会計検査は戸部の付属機構に退化した。

明朝（1368年～1644年）も清朝（1644年～1911年）も度支使を設立して歳入歳出の管理、財政会計、監

察などを統括していた。度支使の直属で、清吏司という機関が各地方に設けられ、歳入の記録と会計監査を担当していた。

第一次鴉片戦争（1840年）後、中国は外国勢力の侵略により、徐々に半殖民地半封建社会に移行した。変革を求める国民の声が高まる中、清政府は幾つかの行政改革を遂行せざるを得なくなった。会計検査制度の改革として、度支使に代わって度支部を設立し、それから清吏司を廃止した。清朝末期、立憲政治の動きがあり、清政府は日本と欧米諸国に使者を派遣して外国の会計検査制度について考察した。当時、担当大臣は日本とプロシアの会計検査制度を詳しく調査したうえ、中国にも会計検査院を設立すべきで、会計検査官が裁判官と同様な地位を有しなければならないと指摘した。これらは実現できないまま清王朝が潰れたが、後の中華民国の会計検査制度の制定には強い影響が与えられた。

中華民国（1911年～1949年）初期、北洋軍閥支配下の北京政府は“中央審計処”を設け、《審計処暫行規定》と《暫行審計規則》などの会計検査関連の法律を頒布した。民国7年（1918年）“中央審計処”を“中央審計院”に昇格した。民国12年（1923年）、孫文が広州に陸海軍大元帥大本営を作り、内部には“審計局”を設けた。民国17年（1928年）、南京の国民政府が“審計院”を設置して間もなく“審計部”と降格して監察院の下に配属した。当初、外国に倣って、法律制定、組織構築などが進んで近代的な会計検査システムは完備したが、蒋介石政権になると会計検査機関は殆どうまく機能できず、形だけになってしまった。

中国共産党は1921年に創立してから全国で彼方此方農工革命を起こした。1925年には、広州・香港で大規模のストライキを発動した。そのとき、広州のストライキ組織委員会の中に、“審計局”を設けた。これは、中国共産党が支配したもっとも早期の会計検査組織であった。1932年、中央革命根拠地の中央人民委員会が中央財政人民委員会の下に“審計処”を設立させた。これは革命根拠地における一番古い会計検査機関であった。1933年、会計検査部門は財政部門から独立し、中央審計委員会となり、人民委員会の直属となった。同時にその他の革命根拠地にも相継いで中央審計委員会分会を設立した。このような会計検査体制は中華人民共和国が創立するまで続いた。

中華人民共和国（1949年）が創立した初期において、ソ連の影響を受けて、計画経済の下で財政会計そして監査も一体化し、独立した会計検査部門はなかった。財政・経済の監査・監督はその他の汚職・不正の取り締まりと同じように人民監察委員会（1954年より監察部に降格）によって行われていたが、文化大革命中は全然機能しなかった。1978年以後、改革開放が始まり、社会主義計画経済体制から徐々に市場経済に移行してきた。経済の急速な発展と成長に連れて会計検査制度改革の必要性が明らかになった。ついに1982年12月第5期人民代表大会第5回会議（日本の国会に相当する）で憲法を改正して、国家会計検査機関を設立し、会計検査を実施するという条項を盛り込んだ。これは現代中国会計検査の発展史上における非常に重要な里程碑（一里塚）となる。1983年9月、国務院（日本の内閣府に相当する）の下に国家会計検査機関として審計署（日本の会計検査院のような官庁）を発足させた。その後、各省、市そして県レベルの政府機関にも相継いで地方の会計検査担当部門である審計庁（局）が設置された。

### 3. 中国の会計検査体系

#### (1) 中国の会計検査と監査体系

中国では“審計”という言葉は会計検査、監査、そして公会計などの意味をカバーしている。したがって、通常“審計”というと、行う主体と検査・監査される対象によって“国家審計”、“内部審計”と“社



会審計”の三つに分かれている。

国家審計は国の会計検査で、中央から地方までの各階級の政府に設置した国家会計検査機関（審計署、審計庁または審計局）によって行われる。国家審計の対象は、政府の各部門の財政収支および公的資金の運用状況と国営金融機関、国有企業及び事業団体などの財政収支である。

内部審計は行政機関、大学、企業、事業法人などの組織団体内部に所属している審計機関で行われる内部監査である。内部審計の対象はその組織団体内部の財務収支と経営状況である。基本的にいかなる行政機関、事業団体、企業、法人組織にも自由に内部審計機関を設立することが出来るが、証券取引所に上場している企業に対しては法律で強制的に設立させることになっている。内部審計機関は所属の組織の長に報告するが、業務上はやはり関係審計局と上位組織の内部審計機関の指導・監督を受ける。

社会審計は公認会計士（中国語で注册会計士という）による外部監査である。社会審計の対象は各営利または非営利組織団体を含めて、主として外国企業、合弁企業、中小企業、自営業の財務監査である。場合によって国家審計機関の委託を受けてその会計検査業務を代行することもある。経済の発展と法制度の健全化につれて、中国の公認会計士の監査業務範囲は大きく広がっていく傾向がある。

国家審計、内部審計そして社会審計は中国の会計検査・監査システムにおいてそれぞれの役割を果たしており、どれも不可欠な構成要素となっている。国家審計は主動的、強制的そして無償であるのに対して、社会審計は受託で、非強制的かつ有償的である。国家審計機関は内部審計機関と公認会計士事務所などに対して指導・監督する立場にある。

各審計機関の管轄範囲は検査の対象となる組織団体の財政・財務の隷属関係或いは国有資産管理関係により決まる。上級審計機関は担当業務のある部分を下級審計機関に依頼できるし、必要に応じて下級審計機関の検査権限内の重点事項に対して直接に検査を行う権限もある。

## （２）国家会計検査機関の地位

中国では1982年公布された憲法の第91条では国家会計検査機関に関して次のように規定している。

「国務院は、国務院の各部門および地方政府の様々なレベルにおける財政収支に対し、そして国家の財政金融機関、国営企業・事業団体などの財政収支に対して、会計監査と監督を行う会計検査機関を設立する。会計検査機関は国務院総理の指導のもとに、いかなる他の行政機関、社会団体、および個人からも干渉を受けることはなく法律の規定に従って、独立して監督を行うものとする。」

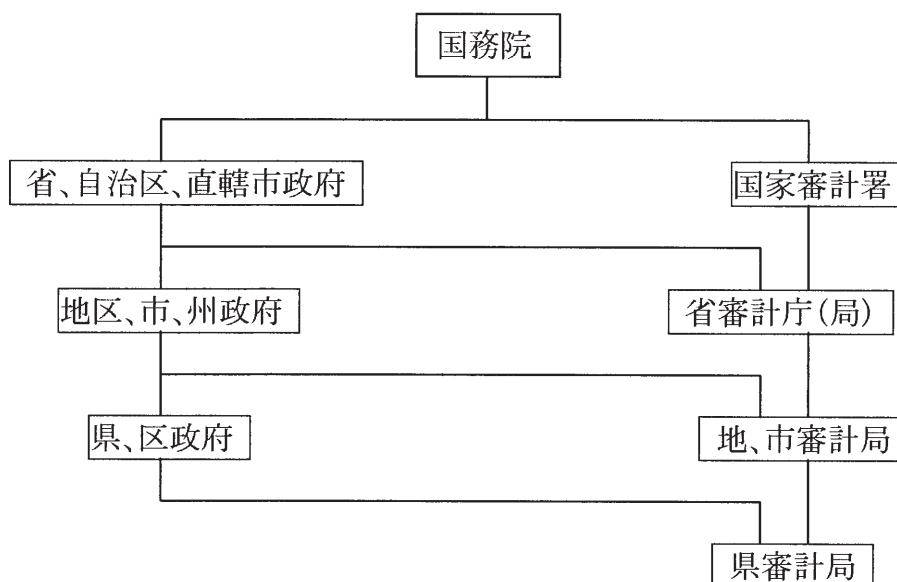
憲法に基づいて、1983年9月に国務院の中に最高会計検査機関として国家審計署を設立した。そして十年余りの試行錯誤の発展を経て、1994年8月に中華人民共和国建国以来初めての会計検査に関する法律『審計法』は第八回全人代で可決され、翌年1月から実施された。

『審計法』では国家審計署の地位は更に明白に規定された。国務院の下に審計署を設立する。国務院総理の指導のもとで、全国の会計検査業務を統括する。日本の会計検査院は立法および司法にも属さず内閣からも独立した外部監査機関であるのに対して、中国の国家審計署は国務院直属の一部門として国務院総理の指導を受ける政府を代表する行政機関である。各地方レベルの審計庁（局）も同級地方政府に属し、その一部門に過ぎないが、業務上は上級審計局の指導を受ける。原則として、国家審計署も各省、市そして県の審計庁（局）も同級政府における他の行政部門に独立した地位を与えられている。このような独立性を保つ目的で、審計機関が職責を履行するために必要な経費は政府の財政予算で保証されると、『審計法』によって定められている。

### (3) 国家会計検査機関の組織体制

1983年より、中央から地方まで四つの行政レベルの会計検査機関が出来た。その組織構成図は図1に示される。

図1 中国の会計検査組織体制



国家審計署は最高位の会計検査機関であり、全国の会計検査業務を統括する。審計長は審計署の行政首長である。審計長は国务院の閣僚で、総理によって指名され、全人代によって承認され、国家主席によって任免される。

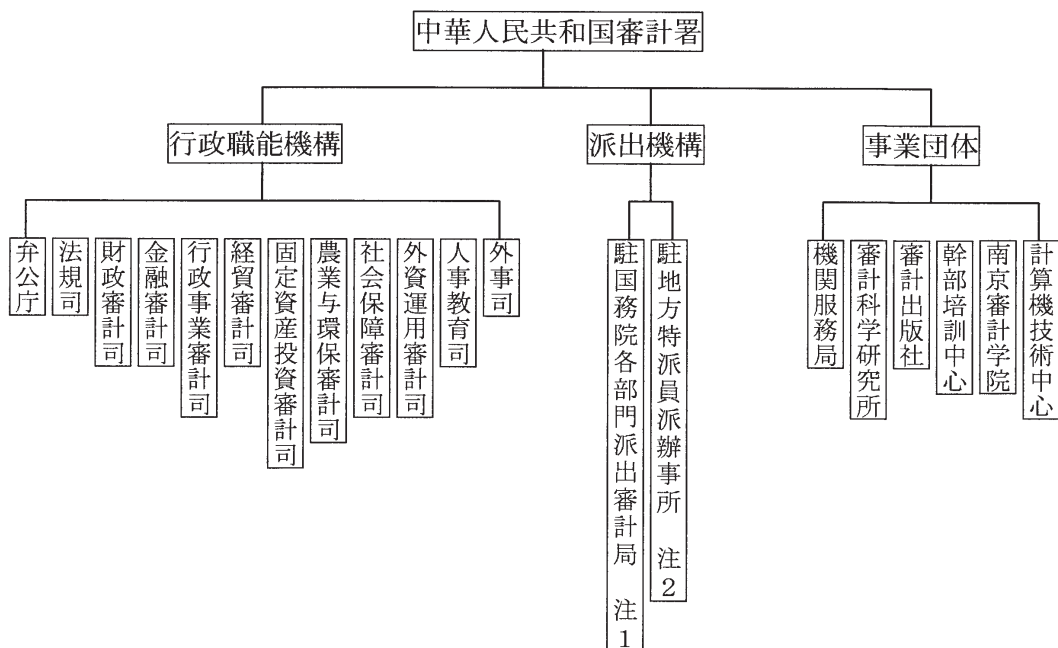
国家審計署は必要により、国务院の許可で重要な政府部門とか地域に派出機構を出すことが出来る。国务院直属の部門、委員会或いは事業団体（例えば、中国教育部、経済貿易委員会などの中央政府部門とその外郭事業団体）への出先機関は派出審計局と呼ばれ、行政上はこれらの部門と独立して業務上はその部門の会計検査と財政監督を担当する。現在このような国家審計署直轄の派出審計局は25もある。

もう一方、国家審計署は全国16の都市において直轄の特派員事務所（事務所）を設立している。各特派員事務所は二、三の省、自治区、直轄市或いは計画単列市（政令指定都市）を担当して、その地方政府の財政予算執行と決算、そして税関、国税局、国有金融機関・企業などの財務収支に対して会計検査と監督を行う。

国家審計署の組織図は図2に示される。

地方政府直属の会計検査機関は審計庁（局）と呼ばれ、三つのレベルに分けられる。つまり、各省、自治区の審計庁と直轄市（北京、上海、天津と重慶）の審計局と、各省の大都市（区がある）、地区、盟、自治州レベルの審計局と、大都市の区、小都市、県、旗レベルの審計局がある。各地方審計庁（局）は行政上は地方政府に管轄されるが、業務上は審計署またはその上級審計庁（局）に統括・指導される。各審計庁（局）長は原則として同級の人民代表大会で任免されるが、任免、移動、懲戒賞罰などに関しては上級審計局（署）の意見を伺わ（求め）なければならない。要するに、中国の国家会計検査機関には行政上の横統括と業務上の縦統括との二元的指導体制が敷かれている。

図2 国家審計署の組織構成図



注1

25の派出審計局：外交外事審計局、發展計画審計局、經濟審計一局、經濟審計二局、貿易審計局、国防工業審計局、教育審計局、科学技術審計局、政法審計局、民族宗教審計局、監察人事審計局、資源環保審計局、社会保障審計局、建設建材審計局、交通運輸審計局、信息郵政審計局、農林水審計局、文化体育審計局、衛生藥品審計局、海関審計局、經濟執法審計局、新聞通訊審計局、旅遊僑務審計局、科学工程審計局、地震氣象審計局。

注2

16の特派員辦事所：京津冀特派員辦事所、太原特派員辦事所、瀋陽特派員辦事所、哈爾濱特派員辦事所、上海派員辦事所、南京特派員辦事所、武漢特派員辦事所、広州特派員辦事所、鄭州特派員辦事所、濟南特派員辦事所、西安特派員辦事所、蘭州特派員辦事所、成都特派員辦事所、長沙特派員辦事所、深圳特派員辦事所、昆明特派員辦事所。

## 4. 国家会計検査機関の職責と権限

『審計法』では、各級の国家審計機関の職責を次のように規定している。

- ① 同級政府組織における他行政部門と下級政府の予算の執行と決算、及び予算外資金の管理と運用について会計検査を行う。
- ② 同級政府の予算執行に対して会計検査を行い、その検査報告を直属の上級審計局に提出する。
- ③ 国有金融機関の資産、負債、損益に対して会計検査を行う。
- ④ 国家の事業法人組織の財政収支に対して会計検査を行う。
- ⑤ 国有企業及び国が大株主となっている企業の資産、負債、損益に対して会計検査を行う。
- ⑥ 国家の建設プロジェクトの予算執行と決算に対して会計検査を行う。
- ⑦ 政府部門が管理している、あるいは政府の委託を受けて社会团体が管理している社会保障基金、社会寄付資金及びその他の基金や資金の財政収支に対して会計検査を行う。
- ⑧ 国際組織と外国政府からの援助或いは融資プロジェクトの財政収支に対して会計検査を行う。

『審計法』によれば、審計機関は以下の権限を持っている。

- ① 検査対象に対して、予算あるいは財務収支計画、予算執行と決算報告、外部監査機関から出された監査報告及びその他の財務収支に関係のある資料を要求する権利がある。
- ② 検査を行うとき、検査の対象となった組織・団体の会計証拠書類、会計帳簿、財務諸表及びその他の財務収支に関係のある資料と資産を検査する権利がある。
- ③ 検査実施中、検査事項に関して担当者や関係者、個人或いは組織に対して調査を行い、証拠書類を求める権利がある。違反行為を確認したらその場で止めることが出来るが、効かない場合には更に上級の審計機関を通して財政部門か関連行政部門に違反関係の資金の支払を停止したり、既に交付された資金の使用を凍結したりすることは要請できる。
- ④ 検査の対象となった組織・団体がその上級組織の財務関係の命令や規定に従ったけれども、法律や省令に違反しているのを確認したら、その上級組織に訂正を建議できる。もし拒否された場合には、さらに権限のある上級機関に処理を要請できる。
- ⑤ 検査の結果を関係政府部門に通報したり、社会に情報公開したりすることができる。

## 5. 中国の会計検査に関する法律・規定

1983年以来、中国の会計検査に関する法律・規定が徐々に整備されてきた。目下、『憲法』をもとにして、『審計法』や『審計法实施条例』を中心に、国家審計署の省令・規定・基準などを基礎にした法令体系が構築された。表1に主な法律・省令とその制定時期などを表示している。

『審計法』は1995年1月より実施され、中国の法律の中において手続規定が最も細かい法律であると言われている。その中には7章51条があり、審計機関の職責・権限、会計検査手続、法律責任などの内容を含めており、中国国家会計検査の基本的な法律根拠である。特に『審計法』の第3～5条では国家会計検査の基本三原則、つまり、法律に基づいて検査を行う原則、独立して検査を行う原則そして行政と業務の二元指導体制を堅持する原則を規定している。1997年に制定した『審計法实施条例』は『審計法』の主要内容と原則をさらに詳しく詮釋した（説き明かした）。国家審計署は1998年に、会計検査をもっと法制化、制度化、規範化するために、45個の国家会計検査基準を修正・制定する目標を打ち出している。目下15個の基準は既に公布された。

## 6. 国家会計検査の検査対象

中国の国家会計検査の対象は財政会計検査、行政事業団体会計検査、金融会計検査、企業会計検査、固定資産と投資会計検査、農業資金会計検査、外資運用会計検査、社会保障資金会計検査、環境会計検査と幹部経済責任会計検査の九つの分野に分かれている。

財政会計検査は国家審計機関が法律・法規によって、真実性（正確性）、合法性（合規性）及び効率性（経済性）の観点から国の財政収支に対して行う会計検査である。検査の具体的対象は各級国税局、財政局及び国庫である。検査終了後、所属している行政機関に財政会計検査報告を提出し、そして、審計署（局）長は国务院（地方行政府）の委託を受けて全人代常務委員会（地方なら人代常務委員会）で政府の予算執行状況と財政収支の会計検査状況を説明しなければならない。

行政事業会計検査は行政事業団体の財政執行状況、決算及び財務収支の真実性（正確性）、合法性（合規性）及び効率性（経済性）に対する検査である。検査の対象は政府財政部門と直接に予算の受払関係を



表1 中国の会計検査に関する法律・規定

番号	名称	制定時期	制定機関	類別
1	中華人民共和国憲法	1982年12月	全人大	法律
2	中華人民共和国審計法	1994年8月	全人大	法律
3	中華人民共和国審計法実施条例	1997年10月	国務院	行政法規
4	中央予算執行状況審計監督暫定方法	1995年7月	国務院	行政法規
5	国有企業財務審計基準	1999年1月	審計署	署令
6	審計機関公認会計士 監査業務監督の暫定規定	1999年4月	審計署	署令
7	県以下党・行政幹部任期内 経済責任審計の暫定規定	1999年5月	国務院 辦公庁	政令
8	国有企業及び国が筆頭株主である企業 経営者任期内経済責任審計の暫定規定	1999年5月	国務院 辦公庁	政令
9	中華人民共和国国家審計基本準則	2000年1月	審計署	署令
10	審計機関審計処理処罰の規定	2000年1月	審計署	署令
11	審計機関審計聞き込みの規定	2000年1月	審計署	署令
12	審計機関審計再審査(復審)の規定	2000年1月	審計署	署令
13	審計機関審計項目品質検査暫定規定	2000年1月	審計署	署令
14	審計機関審計企画案基準	2000年8月	審計署	署令
15	審計機関審計証拠基準	2000年8月	審計署	署令
16	審計機関審計覚書(備忘録)基準	2000年8月	審計署	署令
17	審計機関審計報告作成基準	2000年8月	審計署	署令
18	審計機関審計復審基準	2000年8月	審計署	署令
19	審計機関特別項目審計調査基準	2001年8月	審計署	署令
20	審計機関審計結果公開基準	2001年8月	審計署	署令
21	審計機関審計人員職業道徳基準	2001年8月	審計署	署令
22	審計機関審計資料保管基準	2001年8月	審計署	署令
23	審計機関国家建設プロジェクト審計基準	2001年8月	審計署	署令

持つ国家行政機関、軍隊、政党組織と社会団体、及び企業と事業法人を含んでいる。検査項目には予算資金の使用・管理状況と予算外資金の収支・使用・管理状況などが含まれている。

金融会計検査は国家審計機関が法律・法規によって、国有金融機構の財務収支及びその資産、負債、損益の真実性(正確性)、合法性(合規性)及び効率性(経済性)に対して行う検査である。金融会計検査の対象は中央銀行、国家政策性銀行、国有商業銀行、国有非銀行金融機構及び国が筆頭株主となっている銀行または非銀行金融機構である。現在、審計署が中央銀行、全国規模の国有商業銀行、証券会社、保険



会社の会計検査を直接に担当する。一般の国有商業銀行の会計検査は審計署の統括のもとで各関連の審計機関が協調して行われる。地方銀行や非銀行金融機関などの会計検査は地方審計機関が担当する。

企業会計検査は国家審計機関が国有企業及び国が筆頭株主となっている企業の資産、負債、損益の真实性（正確性）、合法性（合規性）及び効率性（経済性）に対して行う検査である。計画経済の歴史の深い影響もあって、中国の国有企業はいまだに数多く残っており、国民経済の中に決定的な構成要素となっている。従来、企業会計検査は国家審計機関の最も重点的な会計検査分野である。社会市場経済の発展につれて、国有企業の株式化や経営制度改革が広く展開され、純粋な国有企業は数も国民総生産に占める割合も減りつつある。しかし現行の社会制度では急速な株式化や私有化は無理であるので、相当長い時期において、国有企業は依然として国民経済の重要な構成部門であり、国家審計機関による企業会計検査は長期的に続くであろう。

固定資産と投資会計検査は国が投資または融資した国家建設プロジェクトの財務収支の真实性（正確性）、合法性（合規性）及び効率性（経済性）に対する検査である。検査の対象には国家建設プロジェクトの設計、施工及び調達に直接に関わっている企業団体まで含まれる。検査の内容は該当プロジェクトの総予算或いは概算、年度予算と決算、竣工（完工）決算などである。経済が高度成長を続けている中国では国の固定資産投資総額も毎年増え続けている。今まで国家建設プロジェクトにおいては不正・不当や違反の指摘事項が多くて、会計検査機関が本領を発揮する分野でもある（大いに腕を振るっている）。

農業資金会計検査は農業事業費、政府が農業生産を支援するための各種専用資金・補助金の管理・使用に対する検査である。検査の対象は農業資金の管理・使用組織団体、主に農林水産の行政主管部門、農業資金を受取る郷、鎮、村である。農業資金会計検査は数多くの政府部門と業界にわたっているから比較的煩雑である。目下中国がまだ農業大国であるので、農業資金は国家会計検査の重要分野である。

外資運用会計検査は国内で外国資金を利用するプロジェクトの財務収支に対する検査である。検査の対象には、中国政府及びその関連機関が国際金融機関、外国政府及びその関連機関からの借款で進行しているプロジェクト、企業団体が中国政府及びその関連機関の保証で国際金融機関、外国政府及びその関連機関から融資を受けて進行しているプロジェクト、国際組織、外国政府及びその関連機関から中国政府または政府系の基金を管理する社会团体への援助・寄付プロジェクトなどが含まれる。検査の目的は、プロジェクトによって重点が違うが、概して外資利用の経済性・有効性を高め、契約どおりの用途への使用を保証するためである。他の検査分野に比べると、次の二つの重要な特徴が挙げられる。

- ① ダブルスタンダード：中国の法律・法規を守りながら関係国の法律・法規にも従って二重の基準で行われる場合がある。
- ② 検査の長期性：外資運用プロジェクトは5から10年に亘るのが多くて、各財務年度後6か月以内に中国語版と英語版の会計検査報告を提出する。

社会保障資金会計検査は国家審計機関が社会保証基金の集金、運用、管理及び社会寄付金に対する検査・監督である。検査・監督を受ける社会保証基金には、養老、医療、事故、失業などの社会保険基金と、救済、災害援助、生活保護などの社会救済基金が入っており、社会寄付金には国内外企業、団体或いは個人が社会公益事業のために寄付した資金、有価証券、物などが含まれる。近年、中国の厚生福祉制度改革の進行に伴って、社会保障基金は項目が益々多種多様になり、金額も一層増えて、それに対する政府と国民の関心も高まってきた。従って、社会保障基金も重要な会計検査分野となった。

環境会計検査は、ここ数年政府から一般国民まで環境保護への注目が集まる中、展開された新しい検査である。これは政府機関、企業・事業法人の環境保護担当部門とその経済活動の環境への影響に対する監

督、評価と鑑定である。検査の対象は主に環境保護建設プロジェクト、環境保護専用資金の徴収、管理及び使用である。

幹部経済責任会計検査は政府や国有企業の主要幹部達の管理・経営責任に対する監督、評価と査定である。検査の内容は該当幹部の任期内で所属の組織や企業の財政収支、財務収支の真实性（正確性）、合法性（合規性）と効率性（経済性）、及び関連経済・経営活動において幹部の負うべき責任などである。幹部経済責任会計検査は1980年代から経営請負を実施する企業幹部を評価するため遂行され、90年代半ばから行政事業幹部の査定まで全面的に展開された。しかし、幹部に対する監督、評価なので、政府か人事管理機関の委託を受けないと審計機関が一方的に行動できないのが現状である。調査報告も政府か人事管理機関に提出する。幹部経済責任会計検査は、中国の現状で必要かつ重要であるので、長期的な制度になりそうである。

各会計検査分野において、経済性、効率性のチェックに言及したが、実際には、検査技術の制限や、検査対象が提出した財務報告の真实性の欠如などの原因で実績・効果に関する検査はそれほど容易なことではない。日本の会計検査院は歴史が長く経験も豊富であるので、中国の審計機関にとって学ぶに値する。

## 7. 中国会計検査機関の検査手順、手法と報告書式

中国の会計検査機関では、長年の模索と実践により、国情と会計検査の発展段階に合う検査手順、検査方法と検査報告書式を作り上げた。勿論絶えずに修正、補充、改善していく余地はある。

会計検査手順は国家審計機関が検査業務遂行中遵守すべき検査手続と操作基準である。これによって、会計検査の公開性、公正性を保証し、規範化、制度化及び効率化を図る。国家審計機関の手順は通常検査業務計画、検査準備、検査実施と検査終結、四つの段階に分かれる。

### 1. 検査業務計画段階

上級審計機関と同級政府の指示・方針に従い、年度会計検査の重点対象と目標を決めて、検査計画を立てる。出来上がった検査計画を上級審計機関に報告して、実施途中変更する場合にも改めて上級審計機関に変更届を出す決まりがある。

### 2. 検査準備段階

事前調査、資料収集、検査重点項目内容の選定、実施計画作成、検査通達の発送などの準備事項を整える。実施計画には通常、計画作成の根拠、検査対象の組織名と概要紹介、検査の範囲・内容・目標・手続・予定期間、検査チームのメンバー構成と役割分担などの内容が要求されている。実施計画は所属審計機関の部門長か担当局長の許可を得てから実行する。検査開始三日前、検査対象組織に検査通達を出して、検査の開始日付、検査チームの人員構成と要求・承諾事項などを知らせる。

### 3. 検査実施段階

内部統制制度の評価、財務諸表の審査を行い、証拠書類を集め、検査覚書を作成して、検査の判断を下す。内部審計機関の内部監査報告或いは社会審計機関の外部監査報告を確認したうえ利用することができる。必要に応じて、第三者の立場にある専門機関或いは専門家に依頼してある専門分野の内容を鑑定してその結果を参考にすることができる。

### 4. 検査終結段階

検査の結果の分析・検討、検査報告書の作成、検査文書の発送、検査関連書類の整理などを行う。具体的には、

- ① 検査覚書を再確認し、試算均衡表を作成する；
- ② 関係資料をまとめて分析し、判断して結論を下す；
- ③ 検査報告を作成する；
- ④ 検査対象組織と意見交換をして、検査文書を作成する；
- ⑤ 検査文書を審計機関の審査部門の確認を経て、審計機関の長の了解を得て、検査対象に送る；
- ⑥ 関連書類・情報を整理してファイルリングをする。

検査方法として、内部統制制度の評価、証拠書類の採取などが挙げられる。目下内部統制制度の評価をベースにした帳簿書面検査が主流となっている。検査対象組織の銀行口座、会計証拠書類（契約書、請求書、領収書など）、会計帳簿、会計諸表の審査、関連文書、資料の査閲、現金、実物、有価証券の検査、関係者と関係組織の調査などの方式を通して、検査の証拠を採取する。具体的に審査、査閲、監察、尋問或いは書面質問、計算、分析などを検査の対象に応じて選択する。近年、会計電算化の発展に合わせて、計算機補助会計検査は徐々に導入が始まった。

検査文書は検査報告書、検査意見書、検査決定書などを指す。習慣や実際の需要もあり、中国国家審計機関が出した検査結論性文書は社会審計機関が出したそれと明らかに異なる。普段、国家審計機関の検査報告は、検査チームが検査状況と結果を纏めて、所属審計機関へ提出する検査結論の書類である。検査チームは検査報告を提出する前に、検査対象の報告に対する意見を聞かなければならない。検査対象は報告が届いてから10日間以内に書面意見を折り返さなければならない。さもなければ、異議なしと見なされる。

検査報告には検査の内容、範囲、方式、日付、検査対象の概要、検査の実施状況、検査事項の評価意見、法令に違反した財政・財務収支行為の判定、処置・処罰意見及びその根拠についての記述が要求される。

違反、不正、不当事項の程度によって処置が違ふ。程度が軽い場合には検査意見書が出される。検査意見書（様式は付録一を参照）には検査の内容、範囲、方式、日付、検査事項の評価意見とその根拠、検査

## 付録一：検査意見書

<p>***** (審計機関名称)          検査意見書          検査意見第[***]号          *** の *** に関する検査意見</p> <p>(検査対象組織名称)：          我が審計(署、庁、局、辦)は、*年*月*日から*年*月*日まで、貴様の*年度財務会計報告に対して会計検査を行いました。そこで、以下の検査意見を述べる：          一、資産、負債、損益及び所有者權益に対する検査情况及び評価(検査意見の記述)          二、検査中発見した問題(発見問題の記述)          三、検査建議(建議の記述)</p> <p style="text-align: right;">(審計機関名称 印)          *年*月*日</p> <p>キーワード：***          同送：***</p>
--

付録二：検査決定書

<p>***** (審計機関名称) 検査決定書 検査決定第[***]号 *** の *** に関する検査決定</p>
<p>(検査対象組織名称)：</p> <p>我が審計(署、庁、局、辦)は、*年*月*日から*年*月*日まで、貴様の*年度財務会計報告に対して会計検査を行いました。『中華人民共和国審計法』第四十条及びその他の関連法律・法規により、以下の検査決定が下されました。</p> <p>(処理・処罰内容の記述)</p> <p>本検査決定は書類が届いた日から効力が生じます。本決定に対して不服があれば、書類が着いた日より60日以内に*** (機関)に復審を申し立てても良いです。復審期間中、本決定は通常通り執行される。</p> <p>本決定は*年*月*日までに執行完了とします。</p>
<p>(審計機関名称 印) *年*月*日</p>
<p>キーワード：*** 同送：***</p>

対象に是正を要求する事項、財政・財務収支管理と効率を改善するための意見・建議が述べられる。法律・法規によって処分・処罰が課される必要がある場合には検査意見書だけでなく、検査決定書も出される。検査決定書(様式は付録二を参照)には検査の内容、範囲、方式、日付、検査対象の違反行為とその性質、処分・処罰決定とその理由、処分・処罰決定の執行期限と要求事項、不服の申し立て期限とその受入機関などが記述される。検査意見書と検査決定書は検査終了後90日以内に検査対象に届かなければならず、届いた日から効力を生じる。検査機関は検査意見書と検査決定書が届いてから90日以内に、フォローアップを行い、是正改善、決定執行の状況を把握する。未だ規定期限内に要求の検査決定を執行していない検査対象に対して勧告令を出す。無視された場合には司法機関に強制執行を申し込む。

検査処分には次の項目がある。

- ① 期限内で財政収入の納入
- ② 違法所得の返還
- ③ 国の資産の返納
- ④ 関係帳簿の調整
- ⑤ その他の法律・法規による処置

検査処罰には以下の項目がある。

- ① 警告・通報批判
- ② 罰金
- ③ 違法所得の没収
- ④ 法律・法規によるその他の処置



審計機関は必要に応じて検査建議書を提出して、処分・処罰を検査対象の上級主務機関に委ねることもできる。検査対象は不服がある場合には、上級審計機関か同級政府に申し立てる。

## 8. 近年の動向と発展趨勢

2002年で、中国の会計検査制度が復活してから約20年も経った。中央から地方まで、共産党組織と政府に重視されているので、会計検査は凄まじく発展してきた。会計検査関連の法律・法規は整備され、検査技術や理論レベルも向上されてきた。国家会計検査組織は大きく成長し、審計署と各地方の庁、局を合わせて検査職員が8万6千人を上回っている。

1999年以来、国家会計検査は国務院朱熔基総理の指示を受けて、重要事項の検査を徹底し、検査範囲を財政・財務収支から関連業務や経営活動まで広げた。検査において、組織の不当・不正行為を処分・処罰すると同時に、関係責任者の責任（場合によって刑事責任）を追及するようになった。表1に示されたように、1995年5月に、国務院弁公庁より、『県以下党・行政幹部任期内経済責任審計の暫定規定』と、『国有企業及び国が筆頭株主である企業経営者任期内経済責任審計の暫定規定』が制定され、経済責任検査が制度化になった。

2000年には、会計検査の規範化、情報化において顕著な進展があった。国家審計署より『中華人民共和国国家審計基本準則』を始めとする10の検査基準が公布され、全国で一斉実施された。これらの検査基準の実施は会計検査業務の規範化、リスクの低減、品質の向上などに重要な役割を果たしている。2000年11月に、南京で全国審計計算機応用成果展が開かれ、近年の会計検査情報システムの構築、計算機補助会計検査の実施における重要成果が展示された。一方、予算管理と財政配分の秩序を整備するため、予算執行の会計検査に力を入れ始めた。特に専用資金、例えば、国債建設プロジェクト、重点森林資源保護、汚・廃物排出処理、三峡ダム移民などの専用資金の会計検査を強化した。金融機関の検査として、重点的に中国人民銀行と中国農業銀行の資産、負債、損益の会計検査を行った。

2001年に、国家会計検査は重点分野、重点部門、重点資金と重点事項の検査・監督を中心に展開した。検査方法や基準の研究も活発に行われた。特に中央省庁の予算編成と執行に対する会計検査を強化した。

2002年年頭の審計庁（局）長会議では現審計長李金華氏が向こう数年の改革・発展の目標を打ち出した。その主な内容は以下のようである。

- ① 検査方法の改善、検査成果の品質とレベルの向上、検査計画と目標の科学的な管理と確定にさらに努力する。会計検査手段を活用して、マクロ経済調整政策に役立てると同時に、会計検査の独立性を保つ有効な道を探る。
- ② 検査結果の公開制度とフォローアップ制度の健全化を図る。2002年より、特別項目の検査報告から幾つかを選んで外部公開してみる。マスコミの力を借りて検査結果の透明度を拡大する。指摘・処分事項についてフォローアップを強化し会計検査報告の役割をさらに有効的に発揮する。
- ③ 経済有効性検査と財務収支検査とを結びつける。真实性の検査を強化すると同時に有効性を検査する手法を開拓する。
- ④ 新しい国際国内経済情勢をよく調査し、特に、WTO加盟後中国の法律環境、検査分野、検査技術に与えられる影響をよく研究して対応策を講じる。
- ⑤ 統一した検査基準の制定を加速する。現行の15の検査基準をもとにして、中国の会計検査の特徴を考慮しながら国際的に通用している検査基準を参考にする。更に会計検査報告の様式及び内容について

必要な修正を行い、利用者のニーズを満たすような公正的且つ合理的なものにする。

- ⑥ 経済責任検査の一層の完成を目指す。経済責任検査の特殊性より、検査手順、検査方法、検査報告様式と検査結果利用方式などを規範化し科学的な評価指標体系を作る。検査の結果を“人格化”し、責任者の負うべき責任を確定する。経済責任検査においてできるだけ公認会計士の監査結果と内部監査結果を利用する。
- ⑦ 会計検査の電算化を促進する。ソフト開発から実際応用へのテンポを速める。技術的に成熟した会計検査応用ソフトを普及させる。
- ⑧ 環境会計検査は新しい開拓をしなければならない。財務収支検査の枠を超えて、環境制御基準とか環境工学的な技術基準に適した検査方法を模索する。
- ⑨ 政府調達会計検査を展開する。検査の目的は、政府調達管理機関の責務履行状況、調達手続の合法性、調達の有効性・効率性を検査して、調達の公開化・透明化を促進し、予算の拘束力を高め、財政資金を節約することにある。

以上で述べたように、中国の会計検査システムは当面大幅な枠組み変化はないけれども小幅な調整や改善は絶えずに進行している。WTO加盟前後、「与国際接轨」という言葉が流行っているが、外国と同じルールで走ろうとか、外国のルールに接続しようといったことを意味している。中国は国際組織の一員として、外国のビジネス習慣やルールに順応し、また外国と同じルールや法律を作らなければならない。会計検査においても例外ではないと思う。これから、国際の“ルール”に如何にして接続し、改革・改善に取り組んでいくかが大きな課題である。

## 9. おわりに

中国では会計検査（審計）の歴史が長いが、現代的な会計検査制度の導入はわずか20年ぐらいである。日本や欧米諸国の会計検査制度と比べて、発展・転換期ではあるが中国独特な部分が多いと思われる。中国の会計検査制度を十分に理解するためには、現代中国の社会、経済、立法と司法制度全体を十分に理解しなければならない。本稿は中国の会計検査の歴史沿革と現行制度を紹介するのを目的としているが、中国の会計検査の大枠組みを理解するのにすこしでも役立てば幸いである。

### (参考文献)

- [1] 上海財政経済大学著、中央新光監査法人監訳（1988）『中華人民共和国の会計と監査』 中央経済社
- [2] 郭道揚著、津谷原弘訳（1990）『中国会計発展史綱（下）』文真堂
- [3] 董大勝監修（1996）『政府審計』中国審計出版社
- [4] 李金華（2000）『審計幹部審計知識読本』中国審計出版社
- [5] 陳太輝（2000）『審計法学』海南出版社
- [6] 中野文平（2000）「会計検査院の基本定義と情報公開」『会計検査研究』第22号
- [7] 中国国家審計署のホームページ：<http://www.audit.gov.cn/>