

〔論 説〕

アセアン諸国における会計監査制度の特質

吉 田 洋

目次

序論

1. 先行研究
2. アセアン諸国における会計監査の歴史と会計士団体
 - (1) シンガポール
 - (2) インドネシア
 - (3) ベトナム
 - (4) マレーシア
3. アセアン諸国における会計監査基準
 - (1) シンガポール
 - (2) インドネシア
 - (3) ベトナム
 - (4) マレーシア
4. コロニアルパワーとカルチャファクターから見たアセアン諸国の監査教育、
監査実務
 - (1) シンガポール
 - (2) インドネシア
 - (3) ベトナム

(4) マレーシア

むすび

序論

本研究では、アセアン諸国のうち4か国すなわちシンガポール、インドネシア、ベトナム、マレーシア（以下アセアン4か国とする）における会計監査制度及び監査基準のアドプションおよびコンバージェンスの過程を分析調査、会計と政治・経済・法律・文化との関係を考察し、その特質と問題点を明らかにしてゆくことにある。アセアン4か国は、いずれもアジア・オセアニア基準設定主体グループ（The Asian-Oceanian Standard-Setters Group：AOSSG）のメンバーである。

調査手法は文献研究とインタビューであって、アセアン4か国の会計士協会・監査法人・基準設定主体・大学での訪問調査および文献研究を行い、これらの国の「監査の歴史」「監査基準」「監査の文化・監査実務」について国際比較分析を行い、コロニアルパワーとカルチャファクターから見た会計監査制度の特質を検討することが最終目標である。また、法、基準と現実との隔たりについても随所で触れている。

なお、ヒアリング調査に関する部分は新型コロナウイルス蔓延後からは同調査を行っていないため、2020年2月までの内容となっている。

アセアン加盟国は以下のようなものである。

(1) 原加盟国

インドネシア、マレーシア、フィリピン、シンガポール、タイ

(2) 新規加盟国

ブルネイ・ダルサラーム、ベトナム、ラオス、ミャンマー、カンボジア

本研究で取り上げることができなかった、フィリピン、タイ、ブルネイ・ダルサラーム、ラオス、ミャンマー、カンボジアについては論文等を紹介してお

くにとどめる¹。

アセアン諸国における会計監査については、3つの異なったレベルで調和化されている。国際レベルでは国際監査・保証基準審議会、地域レベルでは国際会計士連盟（International Federation of Accountants : IFAC）、地域レベルではアセアン会計士連盟（ASEAN Federation of Accountants : AFA）、国家レベルではアセアン各国の会計士協会などである²。

AFA はアセアン地域の会計専門家を代表する組織体としての地位を築き、アセアン加盟各国の社会的及び経済的發展を支える会計専門家の育成をミッションとして活動を行っている。日本公認会計士協会も AFA の準会員であるので、以下の情報が同協会のウェブサイトに記されている。

AFA では 2016 年現在、以下 3 つのタスク・フォースがあり、それらを中心として ASEAN における会計サービス提供の自由化への対応、アセアンの会計専門家の能力強化や会計職業専門家団体の機能強化などに取り組んでいる³。

タスク・フォース 1

開発途上の団体（国）の会計・監査制度の發展を支援し、IFAC 未加盟団体（国）の IFAC 加盟を促進する。

タスク・フォース 2

政策提言・アドボカシー活動及び AFA 加盟団体間の相互協力促進に向けた協議の促進などを通じて AFA の広報活動や利害関係者等とのコミュニケーションを充実させる。また、中小規模の監査法人及び会計事務所及び中小企業に係る研修の実施や能力向上に貢献する。

タスク・フォース 3

IFAC の認定会計士グループ（Acknowledged Accountancy Grouping : AAG）としての認証を取得する。

しかし、AFA の会計士がアセアン他のアセアン諸国で監査業務を行うことは限定的である。

1. 先行研究

アセアンでの先行研究では職業会計士への調査を中心に Yapa et al. (2011)、Joshi et al. (2016) の論文に見られる。

Yapa らの論文は、シンガポール、マレーシア、インドネシアのアセアン諸国の企業に対する現地会計基準と国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS) のコンバージェンスの社会経済的影響に関する定性的研究に関するものである。シンガポール 9 名、マレーシア 11 名、インドネシア 8 名の計 28 名の職業会計士にインタビューを行なっている。IFRS の影響に関する主要な質問に答えるために、3 개국で実施される一連の 1 対 1 のインタビューからなる定性的方法論が使用された。分析には制度理論の視点が活用されている。

シンガポールの調査結果は、2005 年以来 IFRS の導入が進んでいることを明らかにしているが、マレーシアやインドネシアのように現地基準に調和された IFRS の原則に基づく「公正価値」要件の複雑さが信頼感に影響を与えている。

IFRS コストは、対内海外投資の勢いが増している証拠であると同時に懸念材料でもある。マレーシアとインドネシアは 2012 年に IFRS を正式に採用しており、対内投資誘致などのプラスの影響が予測されている。金融商品、不動産、農業などの会計基準をめぐる緊張と議論が続いている。マレーシアとインドネシアの両国では、当局が世界中の文化、宗教、社会の違いを考慮していないことに不安が広がっている。インドネシアは、IFRS とシャリーア法の原則を調和させることができるかどうかというデリケートな問題によって意見が分かれている。

その結果、IFRS はマレーシアやインドネシアと比較するとシンガポールで確立したものであること。IFRS 基準の公正価値の適用要件は問題があること。IFRS に対する不十分な研修と有能なスタッフとの不足が大きな問題となって

いることが指摘された⁴。

Joshi らの論文は、アセアン諸国において職業会計士が IFRS に関連した問題について感じている問題について検証したものである。シンガポール 30 名、マレーシア 25 名、インドネシア 31 名の計 86 名の会計士に調査を行なっている。回答者の国家は IFRS の適用により利益を受けており、政府、メディア、職業会計士団体は IFRS の適用過程に重要な役割を果たしているとした⁵。

1999 年ごろから始まった監査報告書へのレジェンド（警句）問題はアセアン諸国（とりわけマレーシア、インドネシア）における会計基準及び監査基準の国際化を加速させた。それは当時ビック 5 と呼ばれる欧米の巨大監査法人と提携関係にあったため、その関係を維持するがためであったとの見解がある⁶。

日本での先行研究は公表されている著書を中心に取り上げる。

世界 30 か国の財務報告制度の比較とその分析の研究の成果を示した『財務報告制度の国際比較と分析』⁷がある。対象とした国は、EU15 各国、アジア 10 各国（香港、台湾、中国は個別）、北米自由貿易協定国 3 各国、オーストラリア・ニュージーランド経済緊密化協定国 2 各国となっている。当該国の財務報告制度の沿革、財務報告制度の枠組み、会計職業と監査制度、財務諸表とその他の情報の開示、連結財務諸表、および財務報告制度の特徴の 6 つの節に整理し、最後に全章を総括、研究から得られた知見を開陳し、わが国財務報告制度の改善に有用と思われる基本的な提案を行っている。

国際監査基準の要点、その背後にある考え方、日本基準との差異を明らかにした著書がある⁸。

インドネシアにおいては『インドネシアの会計教育』「第 9 章 文化的特性が学生の経済的意思決定に与える影響」について考察されている⁹。

ベトナムについてはプラン・コンタブルの視点からフランスの会計技術協力に触れている¹⁰。この点はコロニアルパワーと大きく関連するが会計監査については特に触れていない。また、「ベトナムの証券市場と財務諸表監査」¹¹や「アジア各国会計制度の特徴」¹²の中でアジア各国の文化と国際会計基準について

文化と会計価値を取り上げている著書がある。

マレーシアについては、かつてマレーシアにおいて承認された監査の国際的ガイドラインが紹介されている著書がある¹³。

アセアン諸国の会計制度に関する最近の研究書として『ミャンマー会計制度の研究』があり、研究手法とともに「中小企業 ASEAN7 ャ国の会計実務状況表」は本研究の参考になった¹⁴。なお、同表ではベトナムについては研究が行われていない。

2. アセアン諸国における会計監査の歴史と会計士団体

(1) シンガポール

シンガポール公認会計士協会（The Institute of Certified Public Accounts of Singapore : ICPAS）の前身である、シンガポール会計士協会（The Singapore Society of Accounts : SSA）は、1963年6月にシンガポール会計士法により設立された。その後1989年2月、会計士法の下で現在のICPASという名称で再設立され、2004年1月に組合法の下、組合として再設立された。

シンガポールにおける監査は、ICPASの会員である公認会計士のみ認められる。ICPASはスコットランド勅許会計士協会、インフランド・ウェールズ勅許会計士協会、アイルランド勅許会計士協会、オーストラリア勅許会計士協会、オーストラリア公認実務会計士協会、ニュージーランド会計士協会、カナダ勅許会計士協会、米国公認会計士協会など英連邦と米国の会計士に対して、ICPASの会員資格を認め、これらの会計士がシンガポールにおいて監査業務を行うことを認めていた¹⁵。

また、シンガポールは1977年に設立された東南アジア諸国連合（ASEAN）10カ国の会計職業専門団体又は規制当局から成るAFAに正会員として加盟している¹⁶。

会計士登録資格要件が特定の海外（コモン・ロー制度の国）での会計士資格

も認められているということと、都市型経済の発達により会計・財務関係に従事する人材が集まり易い傾向にあること等があげられる。

需要面から見ると、除外私的非公開会社（Exempt Private Company）以外の法人及び外国会社の支店は規模に関わりなく外部会計監査が義務づけられていること、また、会計士が税務、秘書役、経理代行業務等の、監査以外の業務にも従事していること等があげられる。上記等の会計に係る専門事務所で就労している会計士は監査法人のみならず金融機関、事業会社、政府機関、教育機関、団体等で勤務している¹⁷。

(2) インドネシア

インドネシア会計士協会（Ikutan Akutan Indonesia : IAI）は、インドネシア唯一の職業的会計専門家団体であり、1975年に設立された。インドネシアにおける会計職業専門家の規制団体である。IAIは会計原則や監査基準を公表している。IAIはIFAC、IASB、AFAの会員であり、オーストラリア勅許会計士協会やカナダ勅許会計士協会などとも交流がある¹⁸。

しかし、アセアン会計士連盟加盟国の会計士がインドネシアで監査業務を行うことは限定的である。インドネシアにおける公認会計士制度は1997年から導入された¹⁹。監査報告書にサインできる公認会計士わずか1,500人程度しかない²⁰。勅許会計士から公認会計士になるためには、さらに所定の研修に参加し公認会計士試験に合格する必要がある。その後、1,000時間以上の実務経験をへて財務省に登録することになる²¹。公認会計士の専門団体としてインドネシア公認会計士協会（Institut Akuntan Publik Indonesia : IAPI）が政府に認可されている。

なお、実務会計士の存在にも触れておこう。実務会計士は、会計事務所を通じて一般に会計サービスを提供するために大臣から許可を得た登録会計士である。その業務は、簿記、財務諸表の作成、管理会計、経営コンサルティング、税務サービス、金融情報に関する合意された手続サービス、財務報告支援、情

報技術システム コーポレート ガバナンス レポートの作成などである。実務会計士は、公認会計士に関する 2011 年法律第 5 号で言及されているように、会計監査を行うことは禁止されている²²。

(3) ベトナム

周によればベトナムの会計監査の確立は、大きく分けて以下の 4 つの段階に分けることができる。

① 1961 年～1970 年

ベトナムの会計システムは、中国会計モデルに基づいて設立され運営され、当時のベトナム国家経済の回復に重要な役割を果たした²³。

② 1970～1985 年

元国有経済管理会計の要件と社会主義計画経済システムのニーズに適應するため、ベトナムの会計制度は、旧ソ連や他の社会主義国の会計モデルに従って主に再調整された²⁴。

③ 1986 年～1994 年

1986 年のドイモイ政策が採用され、競争原理を取り入れた経済構造改革を開始した。そのため、資本主義経済に適用できる会計システムつまり、貸借対照表や損益計算書を明記し、期間損益の概念を取り入れることになった。まだ、ベトナムの会計基準には不備が多く、外国投資企業の多くは自国の会計基準やアメリカの会計基準などを採用していた。そのため、1 つの国に複数の会計基準が存在し、同一基準で比較することができなかった²⁵。1989 年、ベトナム国家は国家会計の最高法的文書として「会計と統計法」の実施を公布し、会計分野における基本的な問題と管理作業の必要な規制を実施した。この法律文書に基づき、「国家会計規則」、「国有企業会計規制規則」、「会計および統計規則」などの一連の具体的な制度および規則が逐次公布され、実施された。1994 年までに、ベトナム財務省は会計制度を改善した²⁶。

④ 1994 年から 7 年間の成果は、会計システムの統合、内外の会計関連法

の改善、補完および完成、市場経済の要件に従って財務会計および管理会計への分割、国際的な実務に従ってベトナム会計システムを改革したことである²⁷。これは外国投資会社の運営に資するものであり、新しい会計法が公表されている。1995年11月に「ベトナム会計システム」が制定され、国営企業は1996年から、外国投資企業を含むその他の企業は1997年以降開始事業年度から適用することで会計原則の統一が実現し、ベトナム会計制度が大きく前進した²⁸。

なお、ベトナムの監査改革は、会計改革の後期であり、現在、独立した民間監査機関は1991年5月から30年にかけて成長し、1994年には国家監査室が設立され、積極的な役割を果たしている。同年10月、ベトナム財務省は、国有経済団体の内部監査業務に特定の要件と規制を設けた「国有企業内部監査規則」を公布し、国際監査実務に沿ってベトナムはそれに対応する監査基準を公表している²⁹。ベトナムの会計規制には、会計監査経営監督（Management and Supervision of Accounting and Auditing : MSAA）、ベトナム会計協会（The Vietnam Accounting Association : VAA）、ベトナム勅許会計士協会（Vietnam Association of Certified Public Accountants : VACPA）、会計基準運営委員会（Accounting Standards Steering Committee : ASSC）、会計基準設定団体（Accounting Standards Setting Group : ASSG）、国家会計評議会（National Council for Accountancy ; NCA）の6つの組織がある。これら全ては財務省により設立されたもので、ASSC、ASSG、NCAは1998年から2000年にかけてベトナム会計基準を設定するために設定されたが、政府から独立しているわけではない³⁰。

ベトナム政府は、2005年以降に、取引所への上場を促進する政策を打ち出したが、その一つが証券法に織り込まれた「公開会社」という新しい概念である。すなわち、2007年1月1日施行の証券法においては、株主が100人以上存在する企業は、株式が未上場であっても、上場会社に順ずる水準の財務諸表などの情報開示を義務付けられることになった（証券法25、26、27、101条など）。

つまり、株式の上場有無に関わらず、株主が多数存在する大企業においては、未上場であっても財務諸表を開示しなければならない³¹。そのこともあり 2005 年 4 月 15 日に、ベトナムで監査実務家を代表するために VACPA が設立された。VACPA は VAA の加盟組織であり、財務省（Ministry of Finance : MOF）が実施する会計監査業務に関する国家管理の対象となる。VAA は、1998 年 5 月に IFAC のメンバーとして、また同時に AFA のメンバーとして入会した。VACPA の目的は専門技術訓練コースの訓練、職業倫理とサービス品質管理、会員のための情報交換を通じて、会計職を維持し、発展させる会計、監査、財務、経営支援業務の品質を向上させることである³²。

会計士は VAA の作成する監査基準に従う必要がある。ベトナムでは IFRS に基づき会計基準が策定され、2012 年 1 月 1 日以降開始事業年度からは、IFRS にほぼ準拠している³³。財務省により、IFRS 全面導入のロードマップを導入しようとしている³⁴。

VAA は、ベトナムの職業的会計専門家団体であり、1944 年に設立された。ベトナムにおける会計職業専門家の規制団体である。VAA は監査基準を公表している。VAA は IFAC、IASB、AFA の会員であり、オーストラリア勅許会計士協会やイギリス勅許会計士協会などとも交流がある。

(4) マレーシア

マレーシア会計士協会は 1967 年会計士法に基づいて設立され、マレーシアの会計士専門職の完全性、地位、利益を規制、開発、支援そして強化する国家会計機関である。前身は 1958 年設立のマラヤ公認会計士協会（Malayan Association of Certified Public Accountants）であり、マレーシア連邦が成立後、マレーシア公認会計士協会（Malaysian Association of Certified Public Accountants）に名称を変更した³⁵。1967 年会計士法が制定され、これにより、マレーシア会計士協会（Malaysian Institute of Accountants ; MIA）が設立された。MIA はマレーシア公認会計士協会またはマレーシア勅許会計

士協会の資格と関連する職務経験を持つ会計、経営、財務の専門家を育成している。現在、マレーシアおよび世界のあらゆる業界でビジネスを展開している会員は 35,633 名である。MIA の国際的な見通しとコネクションは、AFA や IFAC などの地域および国際的な専門機関のメンバーシップに反映されている³⁶。会社は規模を問わず、マレーシアで監査業務をおこなうことを認められた者を会計監査人として任命する必要がある（会社法 267 条）。なお、会計監査人は MIA の会員であることが必要である。

1967 年会計士法第 6 条では、当協会の機能は以下の通りであると定めている。

- (1) 会員としての入会資格を決定すること。
- (2) 会計の職業を实践または実践しようとする者の研究所またはその他の団体による訓練と教育を提供すること。
- (3) MIA 資格試験（Qualifying Examination : QE）を承認し、その試験の実施を規制し、監督すること。
- (4) マレーシアの会計の職業の实践を規制する。

マレーシアで会計士になるには、MIA の会員でなければならない。MICPA は MIA によって承認された専門機関の一つである。1967 年会計士法のセクション 14 では MIA が以下の職業団体の会員である場合、MIA の会員になることができる³⁷。

- (a) マレーシア勅許会計士協会 (b) スコットランド勅許会計士協会 (c) イングランドおよびウェールズの勅許会計士協会 (d) アイルランドの勅許会計士協会 (e) 英国勅許会計士協会 (f) オーストラリア勅許会計士協会 (g) オーストラリア公認実務会計士協会 (h) ニュージーランド勅許会計士 (i) カナダ勅許会計士協会 (j) インド勅許会計士協会 (k) 英国経営会計士協会

マレーシアに初めて海外大学として分校を開設したオーストラリアのモナッシュ大学（Monash University）がある。勅許会計士の場合、MICPA-CAANZ プログラムがあり、マレーシアのモナッシュ大学の卒業生のみが

MICPA とオーストラリアとニュージーランドの勅許会計士 (Chartered Accountants Australia and New Zealand : CAANZ) の両方の会員資格を持ち、入会要件を満たしていることを特徴としている³⁸。

英国勅許公認会計士 (the Association of Chartered Certified Accountants: ACCA) の場合、MICPA との相互認証協定により、マレーシアで公認会計士として登録ができ、専門家としてサービス提供を行うことができるようになる。ACCA は、イギリスで 1904 年に設立 (1974 年勅許付与) された職業会計専門家団体で、現在では世界 181 か国に 200,000 人以上の会員と約 480,000 人の学生がいる非常に大きな職業会計専門家団体である。ACCA は日本の日本公認会計士協会のように権威ある資格を提供している組織で、「英国勅許公認会計士資格」を提供している。ACCA は、イギリス国内で勅許会計士に独占されていた会計業務の開放や、より様々なバックグラウンドを持つ個人を柔軟に受け入れることで、社会のニーズに沿った会計士の育成を目指し設立された。また、IFRS に基づく資格でもあり、イギリス国内の資格というよりは「世界で使われる資格」を目指している。そのような背景から、監査をするだけの会計士資格ではなく、世界中の様々な業種、職種、年齢の人に役立つ資格として認知されている。

さらに ACCA は、会計士資格を取得する過程だけではなく、その取得後にも様々な優れた学習の場を提供している。例えば、ACCA を取得後に MBA (経営学修士) を取得することができる。ACCA を勉強することによって、その資格のステータスを得るという短期的目的と同時に、一人の真のビジネスマンとして生涯活躍できるという長期的な目的を達成することができる。また、ACCA はその目的から資格の学習プロセスに重きを置いており、ACCA 取得プログラムへの入学に必要な教育要件も比較的 low、東南アジアや中東を中心に受験者数が増加している³⁹。

マレーシア公認会計士として登録するには、基本的に、以下の 4 つの条件を満たしている必要がある⁴⁰。

- ① ACCA の全 14 科目の試験に合格
- ② 5 年以上会計に関連する職務の経験
- ③ 3 年以上マレーシアに滞在
- ④ MICPA 会員入会審査員団とのインタビュー通過

会計士関連団体として内部監査人協会（The Institute of Internal Auditors: IIA）についても見ておこう。内部監査人協会の本部はアメリカであるが、アジア内部監査人協会（Asian Confederation of Institutes of Internal Auditors : ACIIA）がマレーシアに置かれている。ACIIA は、IIA オーストラリア、IIA 中国、IIA 香港中国、IIA インド、IIA インドネシア、IIA 日本、IIA 韓国、IIA モンゴル、IIA ニュージーランド、IIA パプアニューギニア、IIA フィリピン、IIA シンガポール、IIA 中国台湾、IIA フィジー、および IIA タイからなるアジア太平洋地域の 17 の IIA 加盟組織の連合である⁴¹。

ACIIA の設立は、1999 年 3 月、IIA 香港により 10 の関連団体の代表者が出席した会議にさかのぼる。その後、この会議はアジア内部監査サミットと呼ばれ、毎年開催された。2001 年のアジア地域会議に関連して開催された会議で、IIA マレーシアが ACIIA の事務局に選ばれたものである⁴²。

3. アセアン諸国における会計監査基準

(1) シンガポール

シンガポール監査基準（Singapore Standards on Auditing : SAAs）他は IFAC の国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB）の国際監査基準（International Standard on Auditing : ISA）に一致している。また、IFAC が公表している監査関連基準には国際会計教育基準審議会（International Accounting Education Standards : IAESB）国際会計士倫理基準審議会（International Ethics Standards Board : IESBA）国際公会計基準審議会（International Public

Sector Accounting Standards Board : IPSASB) が公表している各監査関連基準にも一致している。したがって、IFAC が公表している IAASB、IASB、IEASB、IPSASB の各基準に完全に一致しているシンガポールの監査基準及び監査関連基準においては、今後検討する課題等はない⁴³。なお、KAM (Key Audit Matter : KAM) 適用後のレビュー結果について、監査委員会の大多数 (62%) は、監査報告書に KAM に対する監査手続の結果を任意で掲載すべきであると考とえている。残りの 38% は、財務諸表の真実かつ公正性に対する監査意見で十分だと考とえている。投資家の大多数 (82%) は、監査手続の結果を記載すべきであると考とえている⁴⁴。KAM に関して一部の監査委員会の消極性に比して監査報告利用者の期待は大きい。

(2) インドネシア

インドネシアにおいては、IAI の作成する会計基準 (Standar Akuntansi Keuangan : SAK) に従う必要がある。インドネシアでは IFRS に基づき会計基準が策定され、2012 年 1 月 1 日以降開始事業年度からは、IFRS にほぼ完全に準拠している⁴⁵。

監査は財務会計基準審議会 (DSAK IAI) とイスラム法準拠企業 (sharia-based companies) についてはインドネシアシャリア会計基準審議会 (DSAS IAI) により作成されたインドネシア財務会計基準 (SAK) に基づいて実施される⁴⁶。

IFAC の IAASB の ISA はインドネシア公共会計専門職基準 (SPAP) として採択され、完全に一貫している。IAPI (インドネシア CPA 協会) は、ISA をインドネシア語に翻訳し、監査基準の導入ガイダンスも提供している⁴⁷。

また、IFAC が公表している IAASB、IASB、IEASB、IPSASB の各監査関連基準にも一致している。したがって、IFAC が公表している IAESB、IEASB、IPSASB の各基準に完全に一致しているインドネシアの監査基準及び監査関連基準においては、今後検討する課題等はない⁴⁸。

なお、勅許会計士の資格制度についてはIAIのホームページに詳細に公表されているので、詳細は省略するが、7つの試験科目（財務報告、企業倫理とコーポレート・ガバナンス、戦略的管理とリーダーシップ、税務管理、上級管理会計、上級財務管理、情報システムと内部統制）に合格しなければならない⁴⁹。この段階では、監査論は試験科目に入っていない。

(3) ベトナム

IFACのIAASBのISはVSAとして採択され、ほぼ一致している。VSAは、ISAをベトナム語に翻訳し、監査基準の導入ガイダンスも提供している。しかし、内部統制監査についてはSOX法（The Asian-Oceanian Standard-Setters Group : SOX）のようなものはない⁵⁰。

また、IFACが公表している監査関連基準にはIAESB、IESBA、IPSASBが公表している各監査関連基準にもほぼ一致している。したがって、IFACが公表しているIAASB、IASB、IEASB、IPSASBの各基準に大体一致している。PwCのような国際的会計事務所では世界に通用する社内基準を用いている⁵¹。

なお、ベトナムで会計監査の仕事をするためには、公認会計士としてVACPAに登録しなければならない。公認会計士の資格を取得するには、8つの基礎レベル試験と6つの専門レベル試験に合格し、大学卒業資格（会計学）の場合、5年以上の会計・財務分野での実務経験が必要となる。

基礎レベルの会計士試験は、IT・ビジネスプロセス、経済学、基礎会計学、ビジネス法、ビジネスファイナンス、財務会計・財務報告、管理会計、会計概念・会計原則などで、専門レベルの会計士試験は、倫理・ガバナンス、戦略会計、財務報告、グローバルリーダーシップ、選択科目（税法、リスクマネジメント、監査・保証、現代ビジネス）から2つなどであり、日本の公認会計士試験以上に、ビジネス分野の幅広い知識が求められている⁵²。

ベトナムでは会計士の資格は監査法人に入社後取得する。IFRS基準への監査対応であれば、イギリスやオーストラリアの資格を取るケースもある⁵³。現

在、ベトナムでは公認会計士が長期的に不足しているため、多くの会計事務所ではベトナム公認会計士あるいはオーストラリアあるいは英国の公認会計士資格取得ための費用を全額負担するなど、人材採用の強化及び人材流出に努めている⁵⁴。

(4) マレーシア

マレーシアの監査基準はIFACのAASBのISAが採択され一致している。

また、IFACが公表している監査関連基準にはAESB、IESBA、IPSASBが公表している各監査関連基準にもほぼ一致している。したがって、IFACが公表しているIAASB、IASB、IEASB、IPSASBの各基準と一致している。PwCのような国際的会計事務所では世界に通用する社内基準を用いている⁵⁵。

会計監視委員会（Accounting Oversight Board：AOB）は2010年に設立されている。

2018年7月、企業会計審議会は「監査上の主要な検討事項（Key Audit Matters：KAM）」を監査報告書に記載を求める「監査基準の改訂に関する意見書」を公表した。KAMを開示することは上述したIAASBのIAS701をもとにしたものである。すでにマレーシでは2016年12月15日以降に終了する期間の財務諸表の監査については、IAS701「独立監査人報告書の主要監査問題の伝達」が有効となっている⁵⁶。

なお、佐久間氏の論文によれば、マレーシアのKAMの開示実態は次のようである⁵⁷。

① KAMの個数

1社あたり平均2.1個でKAMを開示していない企業もある。

② KAMの領域

収益の認識、貸し倒れ、のれんと無形固定資産の減損、棚卸資産の評価、投資の減損の順である。

適用後のレビュー報告書では、実施された監査手続の結果を記載したKAM

は11%であり、そのすべてが一般的な内容である。監査委員会の70%及び投資家の76%は、監査人が個々のKAMについて結論または見解を記載することが重要なし非常に重要であると考えている⁵⁸KAMに関して監査委員及び監査報告利用者共に期待は大きい。

監査基準は国際レベルでは国際監査・保証基準審議会、地域レベルでは国際会計士連盟、地域レベルでは、AFA、国家レベルではアセアン諸国の会計士協会などにより設定される⁵⁹。

どの国も1977年に設立されたアセアン10カ国の会計職業専門団体又は規制当局から成るアセアン会計士連盟に正会員として加盟している。また、その事務局はジャカルタのIAIにある。

AFAはアセアン地域の会計専門家を代表する組織体としての地位を築き、アセアン加盟各国の社会的及び経済的發展を支える会計専門家の育成をミッションとして活動を行っている。日本公認会計士協会もAFAの準会員であるので、以下の情報が同協会のウェブサイトに記載されている⁶⁰。

AFAでは2016年現在、以下3つのタスク・フォースがあり、それらを中心としてアセアンにおける会計サービス提供の自由化への対応、アセアンの会計専門家の能力強化や会計職業専門家団体の機能強化などに取り組んでいる。

4. コロニアルパワーとカルチャファクターから見たアセアン諸国の監査教育、監査実務

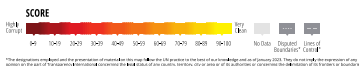
世界中の汚職防止を目的として活動しているNGOである国際透明性評価機構(Transparency International)の世界中の汚職を国家別にリスト化した「腐敗認識指数(Corruption Perceptions Index : CPI)」(2022年)では180カ国中シンガポールはCPIスコア(83/100)ランク5位⁶¹、ベトナムはCPIスコア(42/100)ランク77位⁶²、インドネシアはCPIスコア(34/100)ランク110番目⁶³、マレーシアはCPIスコア(47/100)ランク61位⁶⁴である。

CORRUPTION PERCEPTIONS INDEX 2022

ASIA PACIFIC

45/100

AVERAGE SCORE



SCORE	COUNTRY/TERRITORY	SCORE	COUNTRY/TERRITORY
87	New Zealand	40	India
83	Singapore	36	Maldives
76	Hong Kong	33	Sri Lanka
72	Australia	31	Thailand
71	Japan	34	Indonesia
68	Bhutan	31	Nepal
65	Taiwan	31	Mongolia
63	Korea, South	31	Philippines
53	Fiji	31	Laos
46	Vanuatu	30	Papua New Guinea
47	Malaysia	27	Pakistan
45	China	25	Bangladesh
42	Solomon Islands	24	Afghanistan
42	Timor-Leste	24	Cambodia
42	Vietnam	23	Myanmar
		19	Korea, North

#cpi2022

www.transparency.org/cpi

This work from Transparency International (2022) is licensed under CC BY-ND 4.0 © © ©

(出所：https://images.transparencycdn.org/images/CPI2022_Asia-Pacific_EN-1.pdf)
(2023年11月17日検索)

表1 国際透明性評価機構、腐敗認識指数（アジア太平洋）、2022年

CPIは政治家と公務員のモラルと腐敗の度合いが、どの程度認識されるかを点数化した国別のランキングで、その国の政治的透明度を表した指数と言える。アジア太平洋地域の腐敗認識指数のランキングは表1の通りである。

コロニアルパワーとカルチャファクターと密接に関係する政治的透明度を示すCPIはアセアン4カ国の会計学研究者、監査法人にヒアリング調査を実施した結果、会計監査実務の質に密接に関係している。

また、TOEFLスコア比較もコロニアルパワーとカルチャファクターと密接に関係する。表2ではシンガポールは1位、マレーシアは4位、インドネシアは8位、ベトナムは12位となっている。同様に、会計実務においてもTOEFLスコア比較も密接に関係する。

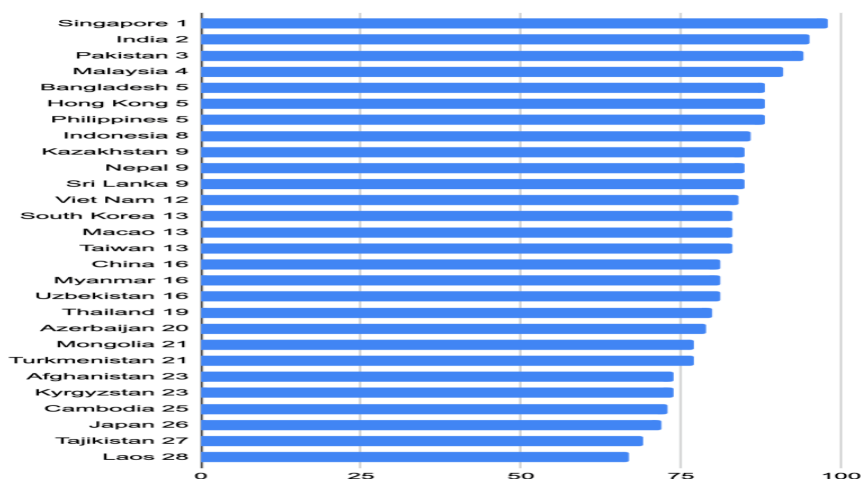
(1) シンガポール

シンガポールはイギリスの植民地支配を受け、イギリスの監査制度の影響を強く受けていた。しかし、イギリスの制度をそのまま受け入れているわけでは

アセアン諸国における会計監査制度の特質

なく、独特かつ多様な政治、経済、法律、文化を考慮し、グローバルな IFRS を導入しながらも、コーポレート・ガバナンスや監査の実践においては独自のカルチャーが見える。アメリカレベルのコーポレート・ガバナンスや監査の独立性を維持することやや難しい。

猪口、ジャン・ブロンデルによればイギリスは当局に対する相対的に低い信頼感を持つ「穏やかな悲観主義者」の国に分類される⁶⁵。一方、シンガポールは当局に対する絶大な信頼感を持つ「楽観主義者」の国に分類される⁶⁶。市民が国家について何を感じているかを考察することは重要である。シンガポールは政府が企業を管理しつつ、そうした枠の中で、企業が自由に行動することを許している⁶⁷。シンガポールの国営企業の監査についても大手監査法人が実施し、会計検査院(Auditor-General's Office：AGO)の監査は行われていないが、政府による国営企業の取締役選考の不透明性などもある。戦後、シンガポールは一党独裁で政府の影響が大きく、政府系企業のポジションは揺るぎない。そのような国家観のなかで会計監査を捉えなくてはならない。



(出所： <https://uslifelog.com/toefl-ranking-by-country/> より 2022 年 9 月 18 日検索)

表2 アジアの TOEFL スコア比較

シンガポールでは9割以上が大学に進学する。シンガポールの大学の会計研究者の約70%は資本市場の研究を行っている⁶⁸。カリキュラムを見ると、原価計算、原価管理などの製造業の会計科目は設置されていないのが現状である。たとえば、シンガポール経営大学ビジネススクールのプロフェッショナル会計コースを見ると、経営基礎科目には経済学と統計学、財務管理、経営戦略の3科目、会計学コアコースには財務会計、管理会計、会社の報告と財務分析、会計情報システム、上級財務会計、ビジネスの法的環境の6科目、会計職業的科目には監査と保証、税務、経営支援の3科目の12科目を4ヶ月ごと3ターム1年で修士の学位が取得できるというものである⁶⁹。これはIFACのIAASBやそれに準拠した勅許公認会計士職業会計専門家資格プログラム（Singapore QP）に沿った授業科目である。

日本のように限られた研究者や実務家でなければ講義できないような環境会計、IT監査など特殊な会計科目は設置されておらずアカデミックな論文の輪講をするわけではない。

また、シンガポールの大学のビジネススクールの学生のうち約70%が勅許会計士の資格の取得を希望している。また、大学院で主専攻は会計学として、副専攻にマーケティングなどにする例がよく見られる。

監査報告書に署名することができる監査人（Public Accountant）になるためには勅許会計士の資格を取得することに加えて、幾つかの要件を満たす必要がある。従って、勅許会計士の資格取得後、他のビジネスの分野に行くことが多い。大雑把に勅許会計士が30,000人に対し、会計監査業務に従事する監査人は1,000名弱に過ぎない⁷⁰。

また、シンガポール国立大学では会計学専攻の者は大学3年、ビジネススクール1年計4年間で経営学修士（MBA）の学位が得られ、勅許会計士試験は免除される⁷¹。また、シンガポール経営大学のような私立大学のビジネススクールでは勅許会計士試験を受験しなければならない⁷²。いずれの大学も監査法人などでインターンシップを課し、あわせて監査法人の寄付講座が行われており、

実務的教育が行われている。

ティーチングメソッドは講義だけではなくて小グループでのディスカッションや課題解決が実施される。ビジネススクールでの修了要件は単位取得のみのアメリカンスタイルである⁷³。したがって、多くの日本の大学院博士前期課程（会計専攻）のように修士論文は課されない。

勅許会計士以外の監査関連専門職の育成について尋ねたところ、IIA や情報システム監査コントロール協会（Information Systems Audit and Control Association : ISACA）からはアプローチはあるが、断っている⁷⁴。シンガポール国立大学のビジネススクールでは会計及び監査教育においては香港大学と連携しカリキュラムの検討を行っている⁷⁵。シンガポール経営大学ビジネススクールではアメリカのペンシルベニア大学ウォルトンスクール（経営大学院）と提携しカリキュラムの検討をしている⁷⁶。会計士の資格はコロニアルパワーの影響を受けているが、私立大学ではアメリカンスタイルのカリキュラムで教育を行っていかうとする大学もある。

学生がビジネススクールに期待することは勅許会計士取得及び学生のネットワークが目的であって、資格取得後は必ずしも監査人になるわけではなく、CFO を中心とした経営幹部を目指して行くあたりが華人経済におけるハイパー・メトクラシーの影響である。

(2) インドネシア

コロニアルパワーの視点から見た場合、インドネシアは 340 年間（1602 年から 1942 年）オランダによる統治による植民地支配の影響を受けている。カルチャーファクターの視点から見た場合、インドネシアの多様性は、長い歴史の中で様々な民族や国からの影響を受けて培われてきた。紀元前に、現在のインドネシアを形成する島々にヒンズー教文化や仏教文化が伝来し、8 世紀に、ジャワ島中部に興った仏教国シャイレンドラ王朝は、ボロブドゥール寺院等の有名な仏跡を残している。イスラム教とイスラム文化が渡来したのは 13 世紀

頃であり、その後、多くの地域ではイスラム化が進み、現在の多様な宗教が共生する国家が形成された⁷⁷。したがって、会計についてはイスラム会計が行われている。

インドネシアにはパンチャシラ (Hari Kesaktian Pancasila) という理念、建国の五原則がある。その五原則とは、「公正で文化的な人道主義」、「インドネシアの統一」、「英知に導かれた民主主義」、「全国民に対する社会的公正」、「唯一神への信仰」の5つである。インドネシアはイスラム教徒、ヒンドゥー教徒、仏教徒、キリスト教徒など、神への信仰を必須としている⁷⁸。インドネシアは宗教の多様性を認める多宗教国家として発展している。

コロニアルパワーの視点の会計では、10年前まで大学の会計教育はオランダ式会計教育(ダッチスタイル)という簿記の仕訳を中心として行われてきた。今ではイスラム会計を除いて会計教育はアメリカの会計学を教育している⁷⁹。イスラム会計の教育は大学の会計教育の主流ではなく、イスラム経済経営センターの教員が担当している⁸⁰。かつてインドネシアの国民文化と会計制度の矛盾などがわが国でも議論された。エディの実証研究⁸¹からインドネシアは秘密主義・保守主義という文化傾向が強く、このような環境条件で透明性が高く楽観主義的なアメリカの会計基準や国際会計基準に基づく会計基準を導入しても、それが実務上定着しにくいという見解もある⁸²。また、インドネシア大学の研究者からもそのような懸念はなかった。また、大学の会計教育に関して中国からの影響は特にないようだ⁸³。

カルチャーパワーという視点では、2007年のインドネシア株式会社法ではその前文に家族主義が規制理念の一つとして定められている。つまり「株式会社は、国家の経済の発展を支える支柱の一つとして、家族主義の原則に基礎を置く相互の努力により、国家の発展を促進するために、法的な基礎が与えられるべきことであることを考慮して」とする文章がある。家族間ではものごとを全員が納得するまで話し合っただけで決める」ことである⁸⁴。また、イスラム教はもともと商人の宗教として生まれ、商業倫理を重視している⁸⁵。イスラム教(イ

スラム法)に関する規定が会社法に含まれているのもインドネシア会社法の特徴である。そのこともあって、インドネシアでは、他の東南アジア諸国と比べて、コーポレート・ガバナンスに関する規定が高度に発展している⁸⁶。しかし、問題も多いようだ。ガルダ航空の事件である。その概要は次のようなものである。インドネシア証券取引所に上場する国営のガルダ・インドネシア航空は2019年7月25日、2018年12月期決算の訂正を発表した。ガルダは2期連続の最終赤字となった。地場企業と結んだWi-Fiサービスの導入契約を解除し、「その他収入」として計上していた15年分の想定収入2億4千万ドルをゼロとしたことで大幅な赤字となった。経営陣の進退問題に発展する可能性もある。問題となったのは18年に地場のマハタ・アエロ・テクノロジーと結んだ契約だ。ガルダ全機でWi-Fiサービスを提供する内容で、ガルダは新規投資をせず、将来の収入をマハタと分け合うことにより15年間で2億4千万ドルを受け取る契約だった。ガルダはこの2億4千万ドルを前期決算で一括計上していた。経営を監督するコミサリス(監査役に相当)の一部が「不適切な会計だ」などとして、18年の決算報告書への署名を拒否していたことが明らかになり、問題が発覚した。インドネシア財務省は6月末、ガルダを担当する会計士を資格停止処分にした。上場企業を監督する金融庁や証券取引所も決算の訂正を求めている⁸⁷。監査人の職業的懐疑心が影響しているのではないか。

インドネシアでは特定の分野に研究テーマが集中することもないし、イスラム会計の学者もいる。人口の大半はマレー系であるが、ジャワ人(約45%)、スダ人(約15%)、マデウラ人(約5%)等多くの民族に分かれる。また、約90%がイスラム教を信仰しているため、インドネシアの会計監査を検討する場合、イスラム教の教義や習慣を尊重することが重要である⁸⁸。

(3) ベトナム

コロナルパワーという点では、ベトナムでは省令(Circular)によって勘定科目コードが決められている。ベトナムにおいては、すべての法律が「憲

法 (Constitution)」に基づいて公布される必要がある。国会は「法律 (Law)」を、内閣はこの法律の具体的な実施方法を定めるために「政令 (Decree)」を発行する。内閣の指示を受けた省庁は、法律や政令を実施するための行政手続きや内部指針を詳細に示す「省令 (通達ともいう) (Circular)」を定める。これらの法令等の実施に当たって特定の事象について、さらに具体的な指針を得るための質問を国民から政府機関に提出した場合にその政府から書面による公式回答を得られる場合がありますが、これを「オフィシャルレター (Official Letter)」という⁸⁹。

会計システムもそれに合わせて決められるわけだから、プラン・コンタブルの影響があるといえる⁹⁰。また、ベトナム人は仏教を信じているが、原因と結果という考え方をする。過去をリスペクトするという意味からは例としてフランス統治時代の勘定コード表 (Chart of Account) を例としてあげることができる⁹¹。カルチャーファクターという点ではベトナム人は日本人と同様に、村社会であり、「和をもって貴しとなす」とする文化である。また、ベトナムの政府や企業の意味決定の構造は日本と同様、上から下へのトップダウンではなく、下から上へのボトムアップであることが多い。

しかし、イングルハートとウェツェルによる『世界価値観調査カルチャルマップ 2010-2014』によれば、ベトナム、タイ、インド、キプロスが南アジア (South Asia) というグループにまとめられている⁹²。それは非宗教的・理性的価値と伝統的価値は中立、自己表現的価値と生存価値も中立ということである。ベトナム、タイはともかく、インド、キプロスとのグルーピングには違和感を覚える。ちなみに日本、韓国、台湾、中国、香港が儒教的というグループにまとめられている。これもあまりに大括りのグルーピングに違和感を覚える⁹³。しかし、そうしたことを除いても自己表現価値はベトナムと日本も大差ない。

会計監査という視点で言えば、欧米のような厳格な開示や監査は望んでおらず、ぬるま湯の開示や監査で良いということだろうか。財務諸表が信頼できないとの理由で国営企業の民間売り出しが進んでいない⁹⁴。村社会であり、「和

をもって貴しとなす」とする文化が監査人の職業的懐疑心に影響を与えているのではないか。

なお、会計主任は幅広い経理業務について知識と経験を有していることを示す資格であるが、誰でもその資格を取得でき合格率はほぼ100%とのことである。会計主任の資格を持っていてもまったく会計の実力がない人が多いようである⁹⁵。

プロテスタントヨーロッパ、カソリックヨーロッパ、英語圏にグルーピングされる国は自己表現価値が高い。会計基準や監査基準の国際化はそのようなグループに属するイギリス、アメリカ、オランダ、オーストラリア、フランスなどにリードされていると言える。

本論文で対象国としている国はシンガポール、インドネシア、ベトナムそしてマレーシアである。世界価値観調査カルチャルマップではインドネシア、マレーシアはアフリカイスラミックにグルーピングされているものの、自己表現的価値と生存価値の尺度に大きな差はない。

これに関連して、コーポレート・ガバナンスについても企業、弁護士、裁判官等の関係当事者が基本的な原則の一部を正確に理解できていない。また、優れたコーポレート・ガバナンスに関する規範だけでなく、コーポレート・ガバナンスの指針を欠いている、との厳しい指摘がある⁹⁶。

(4) マレーシア

マレーシアは16世紀から20世紀にかけて欧米各国による占領、植民地支配が続いた。16世紀初めマラッカはポルトガル、17世紀にはオランダに占領され東インド会社による支配が続いた。フランスがベナンを占領後、イギリスもまた東インド会社の拠点を築き始め、1894年には、英蘭条約によりマレー半島とボルネオ島の北部がイギリスの植民地となった。19世紀には、マレー半島は錫の一大産地として栄え、20世紀になると天然ゴムの生産が加わり中国南部やインド南部から大量移民があり、多民族国家になった。1942年に日本

軍がマレーシア一帯を占領したが、第二次世界大戦後の1948年にはイギリスが再び宗主国になり「イギリス領マラヤ連邦」となった⁹⁷。

そのため会社法においてもイギリス法の体系が踏襲されている。基本法は、1965年会社法であるが、これは1948年英国会社法、1961年オーストラリア統一会社法がモデルとなっており、マレーシアの会社法に疑義がある時はイギリスやオーストラリアの判例が参考にされている⁹⁸。

マレーシア人は穏やかで、陽気で、道徳心に富んでおり、治安もよい。それぞれの民族が自分の文化・宗教を守りつつも、互いに他の民族のそれを認め合うことで共存が成り立っている⁹⁹。

現在マレーシアの公用語となっているマレー語は、もともと東南アジア一帯でリンガ・フランカとして形成された言語である。リンガ・フランカとは、共通の母国を持たない人どうしがコミュニケーションを行うために使われる言語であり、特にビジネス環境で話される共通語を指すが、現代ではビジネス英語に変わりつつある¹⁰⁰。ここでいうビジネス英語とはシンプルで分かりやすい英語をいう。

イングルハートとウェツェルによる世界価値観調査カルチャルマップ2010-2014によれば、インドネシア、マレーシアはアフリカンイスラミックにグルーピングされている¹⁰¹。しかし研究対象である他のアセアン諸国と自己表現的価値と生存価値の尺度に大きな差はない¹⁰²。

また、マレーシアの文化においてどのような教育スタイルがとられているかも見しておく必要がある。一般にアジア諸国の文化では、教育はとても権威あるものとして捉えられている。教員は学生が敬意を払うべき対象として認識されている。教員は講義において一方的に知識を提供し、学生はその講義を聞くというスタイルである¹⁰³。しかし、訪問したいずれの大学も教員と学生の相互作用を重視し、学生が意見を出しあう、ディスカッションに参加するなどイギリス型の教育スタイルに変化している¹⁰⁴。

アジア企業の人的資源管理の特徴として、「職場集団志向」という次元があり、

マレーシア企業も含めて、アジアの企業では、職場レベルの目標共有や、チーム・集団単位でのマネジメント手法が採用されている¹⁰⁵。

プロテスタントヨーロッパ、カソリックヨーロッパ、英語圏にグルーピングされる国は自己表現価値が高い。会計基準や監査基準の国際化はそのようなグループに属するイギリス、アメリカ、オランダ、オーストラリア、フランスなどにリードされていると言える。

ちなみに、本研究で対象国としている国はベトナム、インドネシア、マレーシアそしてシンガポールである。世界価値観調査カルチャルマップではインドネシア、マレーシアはアフリカンイスラミックにグルーピングされているものの、自己表現的価値と生存価値の尺度に大きな差はない。

むすび

シンガポールでは9割以上が大学に進学する。また、TOEFLスコアランキングではアジアで1位（の成績をおさめており、教育水準は高い。シンガポールの大学の会計研究者の約70%は資本市場の研究を行っている。また、シンガポールの大学のビジネススクールの学生のうち約70%が勅許会計士の資格の取得を希望している。コロニアルパワーという視点では、シンガポールは英連邦の一員である。「勅許」とはイギリス国王（当時はエリザベス女王）が認めた資格であるため、シンガポールの勅許会計士はイギリスなど多くの英連邦諸国における勅許会計士として働くことができる。カルチャーファクターの視点から見た場合、シンガポールは華人文化の影響を受けており、華人経済におけるハイパー・メトクラシー（能力主義）が形成されている。

ビジネススクールにおける会計教育はアジアでトップレベルである。シンガポールはイギリスの植民地支配を受け、イギリスの会計制度の影響を強く受けていた。シンガポールはイギリスの植民地支配を受け、イギリスのコーポレート・ガバナンスや監査制度の影響を強く受けていたことがわかった。しかし、

イギリスの制度をそのまま受け入れているわけではなくて独特かつ多様な政治、経済、法律、文化を考慮し、グローバルな国際会計基準、国際監査基準を導入しながらも、コーポレート・ガバナンスや監査の実践においては独自のカルチャーが見える。アメリカレベルのコーポレート・ガバナンスや監査の独立性を維持することやや難しい。KAMに関して一部の監査委員会の消極性に比して監査報告利用者の期待は大きい。

華人経済におけるハイパー・メトクラシー（能力主義）により、勅許会計士取得がCEOへの近道と考えて、資格取得を目指している。

インドネシアでは大学経済経営学部 of 会計学専攻の学生で会計士を目指す学生は少数である。これは会計専攻の学生は一般企業への就職が好調であえて会計士の資格取得にあまり関心がない。コロニアルパワーの視点からは法的枠組みは依然、オランダのシステムであるが、会計教育については簿記を中心とした会計教育は行われなくなり、アメリカ式へ変わった。カルチャーファクターの視点から見た場合、インドネシアはイスラム文化の影響を受けており、会計学を専攻しても会計士の職業選択を行わず堅実に一般企業に就職する保守性がある。監査実務では経営を監督するコミサリス（監査役に相当）の一部が「不適切な会計だ」などとして、ガルーダ航空の18年の決算報告書への署名を拒否していたことが明らかになり、インドネシア財務省は6月末、ガルーダを担当する会計士を資格停止処分にするなど監査実務上問題が多い。

ベトナムの大学の会計教育システムはアメリカとイギリスのシステムをとり入れている。また、フランス語を学んでフランスに留学するといったことはほとんどなく、数週間の海外研修程度である。会計学科の卒業生の70%が会計関連の進路を選択している。シンガポールのように会計士の資格取得後、他のビジネスの分野に行くことが多いわけではない。卒業後はイギリス、オーストラリアの会計士資格を取ることが多いので、コロニアルパワーの影響はプラン・コンタブルに見られる程度である。カルチャーファクターの視点から見た場合、ベトナム人の自己表現価値は高くなく、またシンガポールに見られる華人経済

アセアン諸国における会計監査制度の特質

におけるハイパー・メトクラシー（能力主義）とは異なる。そのことが会計制度の遅れにつながっている。また、「和を以て貴しとなす」とする文化により財務諸表が信頼できないとの理由で国営企業の民間売り出しが進んでいない。

マレーシアでは会社法においてもイギリス法の体系が踏襲されている。マレーシアの会社法に疑義がある時はイギリスやオーストラリアの判例が参考にされている。

マレーシアの監査制度を見る限り、宗主国イギリス式の会計資格であるACCAが導入されている。また、会計士資格の相互承認制度も実施されている。KAMに関して、内容は一般的なものであるが、監査委員及び監査報告利用者共に期待は大きい。会計教育に関してはフォレンジック会計といったニッチ分野やイスラム金融犯罪といったマレーシア独自の応用研究が進んでいる。内部監査に関してはアジア内部監査協会の本部がマレーシアに置かれている。イギリスのコロニアルパワーとマレー人のカルチャーパワーで会計監査は宗主国イギリス並みに大きく前進している。

以上の点を比較すると表3のようにまとめられる。

表3 コロニアルパワー、カルチャーファクターと監査実務

国名	シンガポール	インドネシア	ベトナム	マレーシア
コロニアルパワー	イギリス	オランダ	フランス・中国・ロシア	イギリス
カルチャーファクター	ハイパーメトクラシー、華人文化	パンチャシラ、プリプミ（自国民資本優遇政策）	村社会、多宗教、社会主義	多民族・多宗教、ブミプトラ（マレー人優遇政策）
CPI スコア	83	42	34	47
TOEFL スコア比較	1 位	8 位	12 位	4 位
世界価値観調査	—	アフリカンイスラミック	南アジア	アフリカンイスラミック
監査基準 会計士資格	IFAC 準拠 ACCA	IFAC 準拠 ACCA	IFAC 準拠 ACCA	IFAC 準拠 ACCA、CAANZ
会計監査教育、 監査実務	◎	△（ガルーダ航空事件）	△（ぬるま湯の監査）	○

監査基準を比較すると、レジェンド問題が背景にあったこともあり国際監査基準と相違する点はない。しかし、監査の実務や監査の教育になると - コロニアルパワーとカルチャーファクターに大きく依存していることが判明した。世界大学ランキング、TOEFL スコアランキング、国際透明性評価機構が公表している腐敗認識指数は会計監査教育レベルや会計監査実務の信頼性との関係については表3のように相関がある。

注

- 1 なお、インドネシア、マレーシア、フィリピン、シンガポール、タイの監査とコンプライアンスの最新の状況は次に詳しい。Medina, Ayman Flank., "Preparing for Audit and Compliance in ASEAN in 2022", *ASEAN Briefing*, Issue 21, 2021, pp.4-16。
また、インドネシア、マレーシア、フィリピン、シンガポール、タイ、ベトナムにおけるIFRSへのアダプションの状況は次に詳しい。Medina, Ayman Flank., "Tracking IFRS Adoption in ASEAN", *ASEAN Briefing*, Issue 21, 2021, pp.17-21.
- 2 Ira Yuta Chairas, Wirawan E. D. Radianto, *Accounting Harmonization in ASEAN The Process, Benefits and Obstacles*, VDM, 2010, p.3.
- 3 日本公認会計士協会のウェブサイト (<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/afa/index.html> より 2017 年 11 月 15 日検索)。
- 4 Yapa, P. W. S., Joshi, M. and KraalD., The socio-economic impacts of the adoption of IFRS: A comparative study between the ASEAN countries of Singapore, Malaysia and Indonesia, 2011. (<https://accountancy.smu.edu.sg/research/academic-research/seminar-series/socio-economic-impacts-adoption-ifrs-comparative-study>) より 2023 年 9 月 1 日検索。
- 5 Joshi, M., Yapa, P. and Kraal, D., IFRS adoption in ASEAN countries: Perceptions of Professional accountants from Singapore, Malaysia and Indonesia, *International Journal of Managerial Finance*, 12, 2016, pp.211-240.
- 6 松下真也、万代勝信、佐々木隆志「インドネシアにおける会計・監査の制度・基準の調査分析」『ディスクロージャー&IR』、Vol.1 2017 年 5 月、pp.156-157。松下真也、万代勝信、佐々木隆志「マレーシアにおける会計・監査の制度・基準の調査分析」『ディスクロージャー&IR』、Vol.6 2018 年 8 月、pp.13-14。
- 7 武田安弘（編著）『財務報告制度の国際比較と分析』、税務経理協会、2001 年。
- 8 内藤文雄、松本祥尚、林隆敏（編著）『国際監査基準の完全解説』、中央経済社、2010 年。
- 9 齋藤雅子、セカール マヤングサリ、平松一夫（著）『インドネシアの会計教育』、中央経

- 济社、2015年。
- 10 木下勇二「第16章 ベトナムのプラン・コンタブル」、野村健太郎（編著）『プラン・コンタブルの国際比較』、中央経済社、2005年。
 - 11 藤川伸貴「第9章 ベトナムの証券市場と財務諸表監査」木本圭一（編著）『最新 ベトナムの投資・税制・会計・監査』、東京経済情報出版、2000年、pp.177-194。
 - 12 平松一夫「第10章 アジア各国会計制度の特徵」、同上書、pp.195-218。
 - 13 平松一夫（監修）的手美与子、御園恵（著）『タイ・マレーシアの会計・開示制度』、中央経済社、1992年。
 - 14 谷口隆義『ミャンマー会計制度の研究』、中央経済社、2019年。
 - 15 松田修「第26章 シンガポール」、武田安弘（編著）『財務報告の国際比較と分析』、税務経理協会、2001年、pp.463-464。
 - 16 アセアン会計士連盟のウェブサイト（http://www.aseanaccountants.org/list_member.htmlより2017年12月3日検索）。
 - 17 独立行政法人中小企業基盤整備機構、『ASEAN 諸国における会計制度の実態把握調査』、独立行政法人中小企業基盤整備機構、2006年、p.48。
 - 18 Ira Yuta Chairas, Wirawan E. D. Radianto, op.cit., VDM, p.57.
なお、1957年の設立当時は、オランダから独立まもない時期であり、会計士資格や組織などについてもオランダの影響を受けていたようである。当時のオランダでは、大学卒業者が会計士となった学術型会計士の組織（VAGA）と、認定プログラムと実務経験要件をクリアした者が会員登録を行うオランダ会計士協会（NIVA）という2つの組織があり、インドネシアのIAIはその2つの組織を念頭において設立された。齋藤雅子「インドネシアにおける会計専門教育の社会的役割と課題」『大阪産業大学経営論集』第16巻第1号、2014年、p.27。
 - 19 独立行政法人中小企業基盤整備機構『ASEAN 諸国における会計制度の実態把握調査』、独立行政法人中小企業基盤整備機構、2006年、p.50。
 - 20 インタビュー 2018年3月8日 IKATAN AKUNTAN INDONESIA (Institute of Chartered Accountant), Rosmianingrum Nainggolen, Technical Director.
 - 21 World Bank Group, *Current Status of Accounting and Auditing Profession in ASEAN Countries*, World Bank Group, September 2014, p.62.
 - 22 IAIのウェブサイト
（https://web-iaiglobal-or-id.translate.googleusercontent.com/Keanggotaan-IAI/Akuntan%20Berpraktik?_x_tr_sl=id&_x_tr_tl=ja&_x_tr_hl=ja&_x_tr_pto=scより2023年3月29日検索）。
 - 23 周英虎「越南会计审计改革的现状及发展趋势」原文出自《广西会计》/人大复印资料2002年11期/分类：审计文摘/（<http://www.szrmf.com/paper/39118.html>より2018年11月11日検索）。
 - 24 同上。
 - 25 藤川伸貴「ベトナムの証券市場と財務諸表監査」、木本圭一編著『ベトナムの投資・税制・会計・監査』、2000年、p.183。
 - 26 周英虎、前掲。

- 27 同上
- 28 藤川伸貴、前掲、p.183。
- 29 周英虎、前掲。
- 30 Nguyen Cong Phuong, "The Accounting Environment and Alignment with IFRS in Vietnam", Pauline Weetman and Ioannis Tsalavoutas (ed), *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*, Routledge, 2020, p.89.
- 31 金融庁、第8章ベトナム、萩本洋子 (<https://www.fsa.go.jp/news/20/sonota/20080724-2/02-8.pdf> より 2023年11月20日検索)。
- 32 ACCA, AFA, *Easy Guide to Setting Up Accountancy Practices in ASEAN Countries*, ACCA AFA, 2010, p.40.
- 33 インタビュー 2018年8月20日 Dr. Hong Duong Son, Vietnam National University-Ho Chi Minh City. 2018年8月24日 KPMG Ho chi Min Office.
- 34 インタビュー 2018年8月27日 PwC Hanoi Office.
- 35 マレーシア公認会計士協会の歴史については次が詳しい。
伊藤徳正、松田修「マレーシアン経済の現状と会計基準設定主体（研究ノート）」『AGU ビジネスレビュー』第2号、2022年1月、p.94。(表 3- 3 マレーシア公認会計士協会の歴史)
- 36 マレーシア会計士協会のウェブサイト (<https://www.mia.org.my/v2/> より 2019年7月1日検索)。
- 37 マレーシア公認会計士協会のウェブサイト
(<https://www.micpa.com.my/the-micpa-programme/> より 2019年7月1日検索)。
- 38 マレーシア公認会計士協会のウェブサイト
(<https://www.micpa.com.my/the-micpa-programme/> より 2019年7月1日検索)。
- 39 ACCP JAPAN のウェブサイト (<https://accajapan.com/> より 2019年7月1日検索)。
- 40 ACCI JAPAN のウェブサイト
(<https://accajapan.com/2017/12/17/mutualcpa/> より 2019年7月1日検索)。
- 41 アジア内部監査人協会のウェブサイト
(http://www.aciaa.asia/?page_id=868 より 2019年7月1日検索)。
- 42 アジア内部監査人協会のウェブサイト
(http://www.aciaa.asia/?page_id=868 より 2019年7月1日検索)。
- 43 1. インタビュー 2017年9月4日 Nanyang Technological University Singapore (以下、NTU) Dr. Low Kin Yew, Associate Dean (Undergraduate Academic), College of Business (Nanyang Business School).
2. インタビュー 2017年9月5日 National University of Singapore (以下、NUS) Dr. Edmund Keung, Head of the Accounting Department, Ms.Susan See Tho, Senior Lecturer.
3. インタビュー 2017年9月6日 Singapore Management University (以下、SMU) Dr.Themin Suwardy, Dean, Postgraduate Professional Programmes.
- 44 林隆敏「会計時報 KAMにおける監査人の見解の記載」『企業会計』、Vol.75 No.2、2023年2月号、P.265。

- 45 Warren, Carl S., James M. Reeve, Jonathan E. Duchac, Ersya Tri Wahyuni, Amir Abadi Jusuf, *Accounting Indonesia Adaptation 4th Edition Volume 2*, Penerbit Salemba Empat, 1018, Appendix c-3. インタビュー 2018年3月7日
University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting, Ancella A. Hermawan, Ph.D.
- 46 Ayman Falak Medina, *Preparing for Audit and Compliance in ASEAN in 2022*, Asean Brifing, Issue 21, December (2021) p.5.
- 47 インタビュー 2018年3月7日 University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting, Ancella A. Hermawan, Ph.D.
- 48 インタビュー 2018年3月8日 Aucky Pratama, Executive Director, ASEAN Federation of Accounting.
- 49 インタビュー 2018年3月7日 University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting, Ancella A. Hermawan, Ph.D.
- 50 インタビュー 2018年8月27日 PwC Hanoi Office.
- 51 同上
- 52 松田修「ベトナムで会計士として働く」(<https://www.nagoya-su.ac.jp/needs/?p=887> 2018年11月11日検索)。
- 53 インタビュー 2018年8月27日 PwC Hanoi Office.
- 54 新日本有限責任監査法人編、前掲書、p.161。
- 55 インタビュー PwC マレーシアクアラルンプール事務所 (2019年3月26日)。
- 56 マレーシア会計士協会のウェブサイト (https://www.mia.org.my/v2/downloads/handbook/standards/ISA/2018/08/08/ISA_701.pdf より 2019年7月1日検索)。
Cheng, Lim Ewe, *Malaysia Audit Manual 4th Edition*, Wolters Kluwer, 2018, p.31.
- 57 佐久間義浩「各国における KAM の開示実態と学術的研究の動向－ KAM 研究における新たな研究機会の提示－」『現代監査』No.29、日本監査研究学会、2019年、42～59頁。また、イスメイラの論文によればマレーシアの監査人による KAM の初年度の報告書を調査し、11の上場企業についてまとめている。
Hashanah Ismail, Asna Abdullah Atqa, Hamimah Hassan, First Time Reporting of Key Audit Matters (KAM) by Malaysian Auditors, *International Journal of Engineering & Technology*, 7 (3.30), 2018, pp.30-32.
- 58 林隆敏、「会計時報 KAM における監査人の見解の記載」『企業会計』、Vol.75 No.2、2023年2月号、p.265。
- 59 アセアン会計士連盟のウェブサイト
(http://www.aseanaccountants.org/list_member.html より 2017年12月3日検索)。
- 60 日本公認会計士協会のウェブサイト
(<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/afa/index.html> より 2017年11月15日検索)。
- 61 国際透明性評価機構、腐敗認識指数、2022年
(https://www.transparency.org/en/cpi/2022/index/sgp?utm_source=share&utm_medium=email&utm_campaign=share-button 2023年11月17日検索)。
- 62 国際透明性評価機構、腐敗認識指数、2022年

- (https://www.transparency.org/en/cpi/2022/index/vnm?utm_source=share&utm_medium=email&utm_campaign=share-button 2023年11月17日検索)。
- 63 国際透明性評価機構、腐敗認識指数、2022年
(https://www.transparency.org/en/cpi/2022/index/idn?utm_source=share&utm_medium=email&utm_campaign=share-button 2023年11月17日検索)。
- 64 国際透明性評価機構、腐敗認識指数、2022年
(https://www.transparency.org/en/cpi/2022/index/mys?utm_source=share&utm_medium=email&utm_campaign=share-button 2023年11月17日検索)。
- 65 猪口孝 / ジャン・ブロンデル著、猪口孝訳『現代市民の国家観 欧亜18カ国調査による実証分析』東京大学出版会（2010）、p.65。
- 66 同上書、p.135。
- 67 同上書、p.137。
- 68 NTU, NUS, SMU
- 69 *Enrollment Guide of Master of Professional Accounting*, Singapore Management University, 2017.
- 70 NTU, NUS, SMU
- 71 NUS
- 72 SMU
- 73 NTU, NUS, SMU
- 74 NUS
- 75 NUS
- 76 SMU
- 77 外務省のウェブサイト (<https://www.mofa.go.jp/mofaj/press/pr/wakaru/topics/vol76/index.html> より2018年7月6日検索)。
- 78 井田仁康（監修）『地図でスッと頭に入るアジア25の国と地域』昭文社、2022年、p.66。
- 79 インタビュー 2018年3月7日 University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Islamic Economics & Business Center, Niken Iwani Surya Putri, Tika Arundina, Ph.D.
- 80 インタビュー 2018年3月7日 University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting, Ancella A. Hermawan, Ph.D.
- 81 Eddi, Ian A. "Asia Pacific Cultural Values and Accounting Systems," *Asia Pacific Management Forum*, 16, No.3, pp22-30, 1990.
- 82 平松一夫、バドリ・ユヌス、ラニタ・ウィタナ、木本圭一『インドネシアの会計』中央経済社、1998年、p.6。
- 83 インタビュー 2018年3月7日
University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting, Ancella A.Hermawan, Ph.D.
- 84 エコ・アフアマッド・イスマニ・バッシュ、飯島奈絵、北村雅史「第1部第4章インドネシア」公益財団法人国際民商事法センター『ベトナム・カンボジア・ミャンマー・インドネシア 東南アジア4か国のコーポレート・ガバナンス』ぎょうせい、2018年、p.127。

- 85 鷲田祐一『インドネシアはポスト・チャイナとなるのか アジア巨大市場の10年後』同文館出版、2018年、pp.31-32。
- 86 エコ・アフアマッド・イスマニ・バッシュ、飯島奈絵、北村雅史「第1部第4章インドネシア」公益財団法人国際民商事法センター、前掲書、pp.127～128。
- 87 日本経済新聞社 ガルダ航空、不適切会計で決算訂正 前期赤字転落 (<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO47814000W9A720C1FFE000/> より 2023年11月20日検索)。
- 88 KPMG インドネシア『2015年版インドネシア投資ガイド』、KPMG、2015年、p.1。
- 89 日本貿易振興機構(ジェトロ)ハノイ事務所 ビジネス展開支援部・ビジネス展開支援課『ベトナム税務Q&A』2018年、p.1。
- 90 インタビュー 2018年8月27日 PwC Hanoi Office。
- 91 インタビュー 2018年8月29日 Dr. Nguyen Thi Phuong Dung, Vietnam National University Hanoi。これに関連して、過去をリスペクトする精神は1989年のフランスの会計技術協力に見られる。詳しくは以下を参照されたい。木下勇二「ベトナムのプラン・コンタブル」、野村健太郎編著『プラン・コンタブルの国際比較』、2005年、p.182。
- 92 Inglehart, Ronald, Christian Welzel, "Changing Mass Priorities: The Link Between Modernization and Democracy", *Perspective on Politics*, June 2010, Vol 8 &, No.2, p.554.
- 93 池田謙一編著『日本人の考え方世界の人の考え方 世界価値観調査から見えるもの』勁草書房、2016年、pp.13-14。
- 94 インタビュー 2018年8月27日 PwC Hanoi Office。
- 95 菅原智洋『ベトナム会計のトリセツ』、セルバ出版、2023年、p.124。
- 96 ファン・ドック・ヒュウ、川島裕理、古川朋雄「第1部第1章 ベトナム」公益財団法人国際民商事法センター(監修)アジア・太平洋会社法実務研究会、法務省法務総合研究所国際協力部(編集)『東南アジア4か国のコーポレート・ガバナンス』きょうせい、2018年、p.24。
- 97 (<https://www.wiki-investment.com/country/bookContent/49/51/222/1055#1055> より 2019年7月1日検索)。
- 98 さくら総合研究所環太平洋研究センター編『マレーシアでの事業展開』太平社、1997年、p.114。
- 99 手島恵美編著『マレーシアビジネスガイド(第2版)』日本貿易振興会、2015年、3頁。
- 100 戎谷梓「社内言語・コミュニケーション」関口倫紀、竹内規紀、井口知栄編著『国際人的資源管理』、中央経済社、2016年、p.204。
- 101 Inglehart, Ronald, Christian Welzel, "Changing Mass Priorities: The Link Between Modernization and Democracy", *Perspective on Politics*, June, Vol 8 &, No.2, 2010, p.554.
- 102 山崎聖子「世界価値観調査とは」池田謙一編著『日本人の考え方世界の人の考え方 世界価値観調査から見えるもの』勁草書房、2016年、pp.13-14。
- 103 笠原民子「国際人材」関口倫紀、竹内規紀、井口知栄 編著『国際人的資源管理』、中央経済社、2016年、p.109。
- 104 インタビュー マラ工科大学(2019年3月26日)、マラヤ大学(2019年3月25日)。

- 105 竹内規紀「人的資源管理の特徴」関口倫紀、竹内規紀、井口知栄編著『国際人的資源管理』、中央経済社、2016年、pp.87-88。Zhu, Y., Warner, M & Rowley, C, Human Resource Management with 'Asian' Characteristics: A Hybrid People-Management System in East Asia, *International Journal of Human Resource Management*, Vol 18, No.5, (2007) pp.745-768.

本研究は JSPS 科研費 17K04079 の助成を受けたものです。