

〔論 説〕

インドネシアにおける会計監査制度 ——コロニアルパワーとカルチャーファクターの研究——

吉 田 洋

はじめに

本稿はアセアン会計における「コロニアルパワー」と「カルチャーファクター」の研究の一環としてインドネシアにおける会計監査制度の考察を行うものである。アセアンは、東南アジアが周辺大国の介入から自国を守り、国内の経済発展に専念するための枠組みとして発足した地域的国際組織である。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、インドネシアは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¹⁾。したがって、会計についてはイスラム会計も行われている。

本研究では、インドネシアにおける会計監査制度、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し、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。

調査手法は文献研究とインタビューであって、インドネシア、マレーシア、シンガポールそしてベトナムの会計士協会・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「会計実務・監査実務」「会計研究・監査研究」「会計規制・監査規制」「会計教育・監査教育」について国際比較分析を行うことが最終目標である。

平成29年度後半は、インドネシアのインドネシア大学（University of Indonesia：UI とする）とインドネシア大学ビジネススクールの研究者を訪問した。UI は世界ランキング292位でインドネシアでは最古の国立大学である²⁾。あわせてアセアン会計士連盟（ASEAN Federation of Accountants: AFA とする）とインドネシア勅許会計士協会（Ikutan Akutan Indonesia: IAI とする）を訪問した。

その際あらかじめ筆者が作成したヒアリング事項を先方に送付し、研究課題に関する口頭での調査を行った。調査項目は別稿（名古屋文理大学紀要第18号）の資料1の「ヒアリング項目一覧」（英語）の通り、会計教育、会計学位、会計研究、勅許会計士、会計及び監査のコンバージェンス、法規制などである³⁾。本研究のヒアリングは科研費代表者松田修氏ともに実施したものである。本稿では筆者の担当である会計監査の部分のみ取り上げる。

1、インドネシアの法制度と会計監査

インドネシアの法律は、オランダの影響を強く受け、大陸法系に属する。現在は、オランダ植民地時代の法と1945年のインドネシアの独立宣言後に制定された法が並存している状況にある。これらに加えて、インドネシア法は、民族的・宗教的多様性を背景に、慣習法、イスラム法の影響を受けている。オランダは1602年の東インド会社の設立を経て、1949年までインドネシアを支配してきた。

この間、オランダ本国法に準拠する民法、商法、民事手続法はなどの基本法が制定され、主にヨーロッパ人に適用されてきた。1945年のインドネシアの独立宣言に制定された憲法は、憲法公布時に存在するすべての法令について、新しい法令が制定されるまで引き続き有効とする旨を定めた（憲法経過規定1条）。この結果、インドネシアではオランダ植民地時代に制定された、民法、商法、民事手続法がいまだに効力を有している⁴⁾。同様のオランダ植民地法体系を取っている国はスリナム共和国（オランダ領ギアナ）1カ国である⁵⁾。

株式会社の機関は、株主総会、取締役、監査役から構成される（株式会社法1条2項）。公開会社、外資法人（PMA：Penanaman Model Asing）は財務諸表を会計監査人に監査させる義務がある（株式会社法第68条）。会計監査人はインドネシアの公認会計士または監査法人でなければならない。

株式会社法は、イスラム法に基づいて事業を行う会社について、監査役に加えて、イスラム法監督評議会を設置するように義務付けている（イスラム法監督評議会は、1名以上のイスラム法専門家で構成され、会社がイスラム法の原則に従った活動を行っているかを監督する（株式会社法109条）⁶⁾。

2、会計監査制度の歴史

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 とする）に従う必要がある。インドネシアでは国際財務会計基準（International Financial Reporting Board: IFRS とする）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⁷⁾。

IAI は、インドネシア唯一の職業的会計専門家団体として、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 は国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC とする）、国際会計基準審議会（International Accounting

Standards Board: IASB とする)、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⁸⁾。

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 IFAC、地域レベルでは AFA、国家レベルでは IAI などである⁹⁾。

また、インドネシアは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アセアン会計士連盟に正会員として加盟している¹⁰⁾。また、その事務局はジャカルタの IAI にある。

AFA は ASEAN 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、以下の情報が当協会のホームページに記されている¹¹⁾。

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、ASEAN 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る。

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、国際会計士連盟 (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 (AAG : Acknowledged Accountancy Grouping) としての認証を取得する。

しかし、AFA 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年から導入されたばかりである¹²⁾。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¹³⁾。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¹⁴⁾。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、以下 IAPI) が政府に認可されている。IAPI が公認会計士の専門組織として IAI とは別に組織されている。

3、監査基準と国際監査基準

IFAC の国際監査・保証基準審議会 (International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB とする) の国際監査基準 (International Standard on Auditing: ISA とする) はインドネシア公共会計専門職基準 (Standard Profesional Akuntan Publik: SPAP とする) として採択され、完全に一貫している。IAPI 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¹⁵⁾。

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 Board: IAESB とする)、国際会計士倫理基準審議会 (International Ethics Standards Board for Accountants: IESBA とする) 及び国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board : IPSASB とする) 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あまりない¹⁶⁾。

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¹⁷⁾。この段階では、監査論は試験科目に入っていない。

4、コロニアルパワーとカルチャーファクター

10年前までインドネシアにおける大学の会計教育はオランダ式会計教育(ダッチェスタイル)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¹⁸⁾。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¹⁹⁾。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²⁰⁾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²¹⁾。しかし、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²²⁾。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らない²³⁾。

既に別稿で述べた通り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²⁴⁾。これに対して、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%)、スンダ人(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²⁵⁾。この点の研究課題は共同研究者である松田修氏に委ねたい。

まとめ

インドネシアの大学経済経営学部の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、シンガポールに見られる華人経済におけるハイパーメトクラシー（能力主義）とは異なる。シンガポールでは勅許会計士取得がCEOへの近道と考えて、資格取得を目指す、インドネシアでは会計学を専攻しても会計士という職業選択を行わず堅実に一般企業に就職するという保守性が見て取れる。

引用文献

- 1) 外務省のHP (<https://www.mofa.go.jp/mofaj/press/pr/wakaru/topics/vol76/index.html> より 2018年7月6日検索)。
- 2) イギリスのグローバル高等教育評価機関であるQS (Quacquarelli Symonds) 調査では世界ランキング292位である。160年以上歴史を持つインドネシア最古の国立大学である、アジアの大学34位にランクインしている。QSのHP (<https://www.topuniversities.com/universities/universitas-indonesia#sub> 2018年7月6日検索)。
- 3) 吉田 洋、松田 修「シンガポールにおける会計監査制度 - コロニアルパワーとカルチャーファクターの研究 -」『名古屋文理大学紀要』第18号、2018、pp.61-68。同論文の資料1ヒアリング項目一覧を参照されたい。
- 4) 蘇我法律事務所 田原直子、岩井久美子、金子広之『インドネシア法務ハンドブック』中央経済社、2013、pp.7-8。
- 5) インタビュー 2018年3月5日
Professor Heru Subiyantoro, Ph.D, University of Indonesia (UI) Business School.
- 6) 蘇我法律事務所、前掲書、pp.64。

- 7) Warren, Carl S., James M. Reeve, Jonathan E. Duchac, Ersu Tri Wahyuni, Amir Abadi Jusuf, *Accounting Indonesia Adaptation 4th Edition Volume 2*, Penerbit Salemba Empat, 2018, Appendix c-3.

インタビュー 2018 年3月7日

Ancella A. Hermawan, Ph.D University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting.

- 8) Ira Yuta Chairas, Wirawan E.D. Radianto, *Accounting Harmonization in Asean The process, Bnefites and Obstacles*, VDM, 2010, 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。

- 9) Ira Yuta Chairas, Wirawan E.D. Radianto, *op.cit.*, p.3.

- 10) アセアン会計士連盟の HP

(http://www.aseanaccountants.org/list_member.html より2017年12月3日検索)

- 11) 日本公認会計士協会の HP

(<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ITI/afa/index.html> より2017年11月15日検索)

- 12) 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。

- 13) インタビュー 2018 年3月8日

Rosmianingrum Nainggolen, Technical Director IKATAN AKUNTAN INDONESIA (Indonesia Institute of Chartered Accountants)

- 14) World Bank Group, *Current Status of Accounting and Auditing Profession in Asean Countries*, World Bank Group, September 2014, p.62.

- 15) インタビュー 2018 年3月7日

Ancella A. Hermawan, Ph.D University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting.

- 16) インタビュー 2018年3月8日

Aucky Pratama, Executive Director, ASEAN Federation of Accounting.

- 17) インタビュー 2018 年3月7日

Ancella A. Hermawan, Ph.D University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting.

- 18) インタビュー 2018 年3月7日

インドネシアにおける会計監査制度

- Niken Iwani Surya Putri, Tika Arundina, Ph.D University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Islamic Economics & Business Center.
- 19) インタビュー 2018年3月7日
Ancella A.Hermawan, Ph.D University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting.
- 20) Eddi, Ian A. “Asia Pacific Cultural Values and Accounting Systems,” *Asia Pacific Management Forum*, 16, No.3, 1990, pp.22-30.
- 21) 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.62。
- 22) 鷺田祐一『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.
- 23) 吉田 洋、松田 修 前掲、2018、pp.61-68。
インタビュー 2017年9月4日
Dr. Low Kin Yew, Associate Dean (Undergraduate Academic), College of Business (Nanyang Business School), Nanyang Technological University Singapore (NTU)
インタビュー 2017年9月5日
Dr. Edmund Keung Head of the Accounting Department National University of Singapore (NUS).
Ms.Susan See Tho Senior Lecturer National University of Singapore (NUS)
インタビュー 2017年9月6日
Dr.Themin Suwardy, Dean, Postgraduate Professional Programmes, Singapore Management University (SMU).
- 24) インタビュー 2018年3月7日
Ancella A. Hermawan, Ph.D University of Indonesia (UI) Faculty of Economic and Business, Director, Department of Accounting.
- 25) 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.

本研究はJSPS 科研費 17K04079の助成を受けたものです。

