

【査読論文】

社会システムとしてのベトナム会計の検討

伊藤 徳正
愛知学院大学

要 旨

ベトナム会計制度を歴史的に考察すれば次の 5 段階に分けられる。第 1 段階 1961 年～1970 年「中国会計モデル期」。第 2 段階 1970 年～1985 年「旧ソ連モデル期」。第 3 段階 1986 年～1994 年「ドイモイ資本主義会計モデル導入期」。第 4 段階 1994 年～2001 年「ベトナム会計システム導入期」。第 5 段階 2001 年～現代「会計法・会計基準導入期」。

Schlesinger のサイクル論による変革の時代をまとめると次のようになる。第 1 変革期（1960 年代）共産主義国家樹立による共産主義会計モデルへの変革。第 2 変革期（1990 年前後）ドイモイ政策による資本主義会計モデルへの変革。第 3 変革期（2000 年代）外資導入を目的とした会計法・会計基準を整備した会計制度への変革。

Parsons によれば、社会システムとは「社会的・文化的水準における 2 人もしくはそれ以上の“行為者”の間で行われる、なんらかの相互行為の過程によって生ずるシステム」と規定される。ベトナム会計の第 3 の変革の時代までは、社会システムとしての会計であるとは言えない。第 3 の変革をもって、制度的には社会システムとしての会計といえる段階になった。しかし「社会的システムとしての会計」という意識が低い。ベトナムは自ら変革を起こすだけの社会のパワーを持っているが、その中身までを自ら作り上げるだけのパワーやスキルを持つまでには至っていない。今後は社会システムとしての会計が成熟していくことが期待される。次は、2030 年代にベトナム会計において第 4 の変革期が訪れることを予測し期待する。

（2019 年 11 月 25 日審査受付 2020 年 3 月 27 日掲載決定）

I はじめに

2018年12月の時点で、日本貿易振興機構（JETRO）の調査によると、1,848社もの多くの日本企業がベトナムに進出している。ベトナムにおいて企業活動を行う場合には、現地の商習慣や法律、ベトナム人の気質などを理解しなければ摩擦を生み、うまく経営できない。会計に関しても同じである。

ベトナムは、1802年に阮朝により国家統一がなされ、1862年にフランスとの間で第1次サイゴン条約をむすび、南部3省を割譲した。1887年にはフランス領インドシナ連邦として植民地化された。第二次世界大戦中には日本が進駐し、日本の敗戦後にはホーチミンがベトナム民主共和国として独立宣言を行った。1946年から1954年にかけての第1次インドシナ戦争（独立戦争）の結果、ベトナム民主共和国（北ベトナム）とベトナム国（南ベトナム）に分断され、1962年から1975年にかけての第2次インドシナ戦争（ベトナム戦争）の結果、南北統一がなされ、1976年のベトナム社会主義共和国への改名を経て現在に至っている。その後は、1986年からのドイモイ政策や1995年のASEAN加盟など企業や会計をとりまく変化が起きている。1969年から1989年にかけて、ソ連との政治的、経済的関係が強く、旧ソ連的思考に影響を受けた会計システムが形成されてきた。その後、市場経済志向の経済改革が開始されると、フランス、米国、さらにEUプロジェクトを通じてIASの影響を受けてきたと言われている。このような経済活動およびその写像である会計情報を情報利用者に提供する会計制度をとりまく諸環境の変化が、どのようにベトナム会計に影響を与えたのかを整理する。

ベトナムの会計を概観した後に、二つの枠組みからベトナム会計制度を評価・検討する。会

計は人間の社会的行為であり、社会システムの一つであるという観点から、ベトナムの社会および会計制度を評価する。Schlesingerのサイクル論によって、社会的要請によって社会システムの変化が起こるのであるが、それは世代間の葛藤が基礎にあり、およそ30年周期で起こることが明らかにされた。ベトナム会計システムの歴史的展開を整理し、その変化がベトナム内部の社会的要請によって起こっているのかを考察し、社会システムを変革させるだけ社会的に独立し成熟しているのかを評価する。またParsonsの社会システム論を援用することによって、ベトナム会計を検討し、社会的役割を果たすべく会計システムが成立しているのかを考察する。会計と社会を関連させ、歴史的に社会およびそれを構成する人間が会計をどう変化させてきたかを解釈し、その結果としての現在の会計制度が社会的役割を果たしているか評価する。

ベトナムにおける会計制度の現状を把握し、現在のベトナム会計制度がどのような歴史的展開によって成立してきたかを明らかにすることによって、日本企業がベトナムと関係を持つ際の一助となり得るであろう。また、ベトナムにおいて会計と社会の変化を関連付けて検討することにより、どのような社会的要請があって、どのように国際会計基準（IAS）または国際財務報告基準（IFRS）を導入したかを明らかにする。現在IFRSを自国の会計基準として適用している国および適用することを認めている国は120カ国に及んでいる。会計基準の国際的な統合の問題は、これまで先進国を中心に考えられてきたが、経済面で急速に国際的な影響力を増してきているベトナムを検討することによって、発展途上国それぞれに背景があり歴史があることの一つの例証となるであろう。

長期的には、ASEAN 諸国に対象を広げ、それぞれの会計制度の歴史的展開を明らかにし、サイクル論と社会システム論から評価することを目的としている。

II ベトナム経済の現状

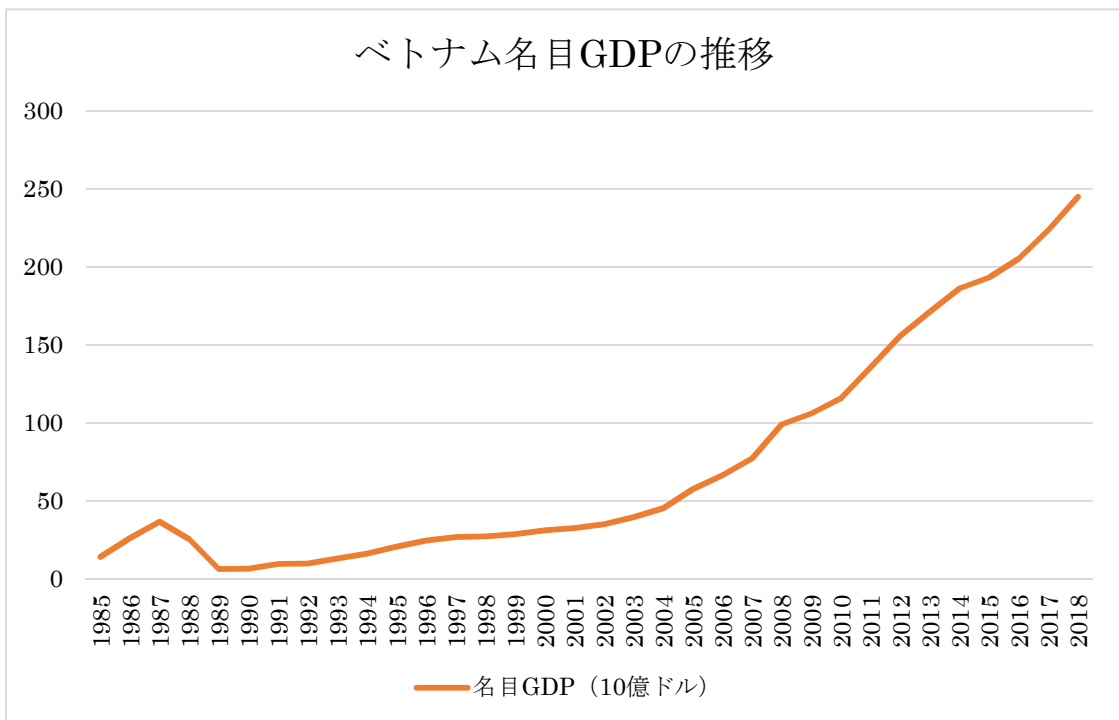
ベトナム社会主義共和国 (Socialist Republic of Viet Nam) は、面積が約 33 万平方キロメートル、人口は 9,367 万人 (ベトナム統計総局 [2017]) と、日本の面積、人口共に約 0.9 倍の国である。首都ハノイの人口は 742 万人であり、86%を占めるキン族と 53 の少数民族から構成されている。社会主義国家であるために宗

教は認められていないが、仏教徒が大多数である。

JETRO の調査によると 2018 年の名目 GDP 総額は 2,449.5 億米ドル、一人あたり名目 GDP は 2,590 米ドルである。2018 年の円・米ドル平均レートである 111.43 円で換算すると、27.3 兆円と 28.9 万円となる。日本の 2018 年名目 GDP 総額は 550.5 兆円、一人あたり名目 GDP は 432.1 万円 (2017 年) である (内閣府ホーム国民経済計算)。経済規模としては日本の約 20 分の 1 ほどである。

ベトナムの 1985 年からの名目 GDP の推移をグラフにすると次のようになる。

図1 ベトナム名目 GDP の推移



(世界銀行のデータより作成)

1986年12月にドイモイ（刷新）政策を開始した。これは当時、出口のない経済苦境に陥り、ベトナム共産党に対する国民の不满が党創立以来最高に高まったことからの脱却を目指したことによる。「人民こそ根本である」という原点に立ち返り、政治の「民主化」、情報の「公

開化」、経済管理機構の改善、経済開放政策の実施を主要な内容とする「刷新」政策である（五島・竹内 [1994], 3頁）。名目GDPを見ると、ドイモイ政策開始後に経済が低迷しているように見えるが、市場経済化に伴い、為替レートの引き下げを行った結果と考えられる。

表1 ドイモイ政策10年間の経済指標

	単位	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994
実質GDP成長率	%	5.7	3.4	3.9	5.1	7.8	4.9	6	8.6	8.1	8.8
消費者物価上昇率	%	91.6	487	301	308	95.8	36.4	83.1	37.6	8.5	9.9
為替レート	ドン/米ドル	15	80	225	900	4,300	5,000	12,500	10,530	10,510	11,000

（出所：竹内郁雄・村野勉編 [1996] 『ベトナムの市場経済化と経済開発』アジア経済研究所，4頁より）

1986年12月のドイモイ政策開始後にドンベースの実質GDP成長率は高く安定している。ドイモイ政策開始時に1ドル80ドンであったレートが、1992年以降に10,000ドンから11,000ドンで安定するまで引き下げられた影響が、ドルベースの名目GDPに出ている。またドイモイ政策開始後数年間は、インフレも大きく進んだ。

1993年以降の世界銀行や西側諸国の金融支援本格化、1994年のアメリカによる経済制裁の解除、1995年のアメリカとの国交正常化、ASEAN（東南アジア諸国連合）への加盟、2001年の米越通商協定発効を受けた外資企業の進出の増大などによって、経済発展を遂げている。2007年にはWTOに加盟し、発展を加速させている。アジア通貨危機、リーマンショックの影響で成長率が鈍化する時期もあったが高度な成長を続けているといえる。ここ数年のベトナムの実質GDP成長率は、2018年7.1%、2017年6.8%、2016年6.2%、2015年6.7%であり、安定して高成長を達成している（KPMG [2018], 4頁）。2018年の7.1%はリーマンシ

ョック以降最高の成長率を達成している。

2018年の輸出額は2434億米ドル、うち対日本は189億米ドルで7.8%を占める。輸入額は2,367億米ドル、うち対日本は192億米ドルで8.1%を占める。主要貿易相手国は、輸出国としてはアメリカ、中国、日本、韓国、香港、オランダ、輸入国としては、中国、韓国、日本、台湾、タイ、アメリカとなっている（KPMG [2018], 4頁）。

ベトナムに進出している日系企業数は、2018年12月時点で、1,848社である。ベトナム南部にある経済の中心都市であるホーチミン市に進出している企業が一番多く、次いで首都ハノイなどの北部、中部の中心都市であるダナンと続いている。

III ベトナム会計の現状

ベトナムは、1969年から1989年にかけて、ソ連との政治的、経済的関係が強く、旧ソ連的思考に影響を受けたシステムが形成されてきた。その後、市場経済志向の経済改革が開始さ

れると、フランス、米国、さらに EU プロジェクトを通じて IAS の影響を受けてきたと言われている(野村 [2005], 178 頁)。1988 年に「会計および統計に係るオーディナンス」(ordinance on accounting and statistics), 2003 年に「会計法」(Law on Accounting)が公表、公布された。この会計法によって、ベトナムにおける会計制度が確立されている。会計法に基づき、ベトナム財務省が「ベトナム会計システム」および「ベトナム会計基準」(Vietnam Accounting Standards)を作成した。ベトナムにおいて事業を行う企業は、これらベトナム会計システムとベトナム会計基準に準拠して財務諸表を作成することが義務づけられている。

「ベトナム会計システム」において、勘定科

目チャート(勘定表)、財務諸表のひな型、会計帳簿の様式が決められている。

「ベトナム会計基準」(VAS)は、1999 年に設立されたベトナム会計基準制定委員会によって、2001 年から国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards : IFRS)をベースとして、ベトナムの実情に合わないものを除外し順次設定された。また、財務省が発行する実務指針(通達)などで会計ルールの変更が実施される。会計基準や通達など、財務諸表作成にあたり遵守すべき法規制や会計慣行を総称して VAS と呼ばれている(金岡 [2017], 16 頁)。現在公表され、適用されているベトナム会計基準は表 2 の通りである。

表 2 ベトナム会計基準

基準 1	一般基準	基準 17	法人税
基準 2	棚卸資産	基準 18	引当金、偶発債務および偶発資産
基準 3	有形固定資産	基準 19	保険契約
基準 4	無形固定資産	基準 21	財務報告
基準 5	不動産投資	基準 22	銀行等の財務諸表における開示
基準 6	リース	基準 23	後発事象
基準 7	関連会社投資	基準 24	キャッシュフロー計算書
基準 8	合併会社の資本拠出に関する財務情報	基準 25	連結財務諸表
基準 10	外国為替の変動の影響	基準 26	関連当事者
基準 11	企業結合	基準 27	中間財務諸表
基準 14	収益およびその他の所得	基準 28	セグメント情報
基準 15	工事契約	基準 29	会計方針の変更、表示方法の変更および誤謬の訂正
基準 16	借入コスト	基準 30	一株あたり利益

財務諸表は、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書、財務諸表の注記から構成される。

会計期間は 12 ヶ月であり、通常は 1 月 1 日

から 12 月 31 日の暦年が選択されるが、財務省に登録すれば、3、6、9 月末日を会計期末と選択することもできる。

原則として、表示にはベトナム語が用いら

れ、ベトナムドン（VND）が報告通貨として用いられる。

外資企業、上場企業、金融機関、保険会社、国有企業には、公認会計士による監査が義務づけられている。決算後 90 日以内に監査報告書を添付した財務諸表を、財務局、税務当局、統計局、企業登録機関に提出しなければならない。

また、すべての企業内に公認会計士とは別の資格である Chief Accountant を置かなければ

ならない。財務諸表には Chief Accountant の署名が必要である。

ベトナムにおける会計制度の体系は、Law（法律）、Decree（詳細規定）、Circular（実務指針）、Decision（実務指針の詳細規定または上位規程に関する特別な取り扱い）、Official Letter（特定の実務に関する取り扱い）という 5 段階からなる。表にまとめると以下のようになる。

表 3 ベトナム会計制度の構造

名称	発行主体	内容	
Law	国会	会計法	Law on Accounting 88/2015/QH13
Decree	政府	会計法の詳細規定	Decree 174/2016/ND-CP
Circular	各省	実務指針	Circular 200/2014/TT-BTCI(会計システム)
Decision	大臣	実務指針の詳細規定	Decision 149/2001/QD-BTC(会計基準)
Official Letter	行政官庁	特定の実務に関する取り扱い	

現行（2015 年改正）の会計法の目次は以下のとおりである。

- 第 1 章 総則
- 第 2 章 会計処理の内容
 - 第 1 節 会計証憑
 - 第 2 節 勘定及び会計帳簿
 - 第 3 節 財務報告書
 - 第 4 節 会計検査
 - 第 5 節 資産の棚卸並びに会計資料の保管及び保存
 - 第 6 節 会計主体の消滅分割、存続分割、新設合併、吸収合併、類型もしくは形式の転換、解散、活動の終了又は破産の場合における会計業務
- 第 3 章 会計機構の組織及び会計担当者
- 第 4 章 会計職業の活動
- 第 5 章 会計に関する国家管理
- 第 6 章 施行条項

IV ベトナム会計の歴史的展開

近代以降のベトナムの歴史は以下のようにまとめられる。ベトナムは、1802 年に阮朝により国家統一がなされ、1862 年にフランスとの間で第 1 次サイゴン条約をむすび、南部 3 省を割譲した。1887 年にはフランス領インドシナ連邦として植民地化された。第二次世界大戦中には日本が進駐し、日本の敗戦後 1945 年にはホーチミンがベトナム民主共和国として独立宣言を行った。1946 年から 1954 年にかけての第 1 次インドシナ戦争（独立戦争）の結果、ベトナム民主共和国（北ベトナム）とベトナム国（南ベトナム）に分断され、1962 年から 1975 年にかけての第 2 次インドシナ戦争（ベトナム戦争）の結果、南北統一がなされ、1976 年のベトナム社会主義共和国への改名を経て現在に至っている。

制度としてのベトナム会計の歴史は 1960 年

代に始まったといえる。前章で明らかにした現代会計制度に至るまでの会計の展開としては、吉田 [2019] で明らかにされたベトナムにおける会計監査の確立に至る 4 つの段階（吉田 [2019], 43-44 頁, 一部改変）に第 5 段階を足して次のように 5 段階に分けられる。

- 第 1 段階 1961 年～1970 年
- 第 2 段階 1970 年～1985 年
- 第 3 段階 1986 年～1994 年
- 第 4 段階 1994 年～2001 年
- 第 5 段階 2001 年～現代

周寧州 [2002] によれば、第 1 段階（1961 年～1970 年）では中国会計モデルに基づきベトナム会計が設立され、運営された。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とされる（周 [2002], 原文は簡体字中国語）。

第 2 段階（1970 年～1985 年）は、社会主義計画経済システムのニーズに適用するため、旧ソビエト連邦や他の社会主義国の会計モデルに従って調整された（周 [2002]）。

第 3 段階（1986 年～1994 年）は、ドイモイ政策が開始され、政治の民主化や経済開放政策と共に、会計もまた刷新された。競争原理を取り入れた経済構造改革を開始し、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となった（吉田 [2019], 44 頁）。1988 年に、「会計および統計に係るオーディナンス」(ordinance on accounting and statistic)（以下、会計統計令）が公布された。これにより、会計と統計に共通の規則、すなわち国家会計規則、国有企業の会計責任者規則、会計統計規則などが公表され、会計および統計データの記録・報告システムが整備された。ここでの基本思考は、企業レベルで国家経済プランの実現を統制するためのツールとして会計を捉える考え方である（野村 [2005], 185 頁）。1989

年に「統一会計プラン」（勘定プラン）が、行政組織・国有企業の記録・集計に用いられる勘定として公表された。1994 年には、非国有企業に適用される勘定プランが公表された。

第 4 段階（1994 年～2001 年）は、会計システムの統合、会計関連法令の改善・補完・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の改革が行われた（周 [2002]）。1995 年に「ベトナム会計システム」が公表され適用された。経理業務のマニュアルのような内容であり、勘定科目と仕訳例、財務諸表のひな型、会計帳簿の様式等が示されている（吉田 [2019], 44 頁）。国营企業は 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されている。

第 5 段階（2001 年～現代）は、会計法や会計基準が整備され、現在の会計制度が確立された段階である。2003 年に「会計法」が公布され、1988 年の「会計統計令」は廃止された。「会計法」は、すべての公的・私的組織・企業の会計を統一的に運営することを目的とし、一般規定、会計処理の内容、会計部門及び会計担当従業員、職業会計活動、会計の国家管理、褒賞・報償・違反措置および施行規定の 7 つの章から構成されていた（野村 [2005], 185 頁）。同年中には、「会計法」に基づく勘定表が実務指針（Circular 105/2003/TT-BTC）として公表された。「会計法」の一般規定の第 8 条「会計基準」において、「会計基準は会計帳簿に記帳するためおよび財務報告書を作成するための基礎的会計処理基準・方法を定めたものであり、会計に関する国際的基準と本法の規定に基づいて財務大臣により定められる」とある（野村 [2005], 187 頁）。1999 年には財務大臣決定により「会計基準委員会」が創設されており、2007 年までに国際会計基準に従った 32 の会計

基準を設定する予定となっていた。2001年に財務省が次の4つのベトナム会計基準を設定した(Decision 149/2001/QD-BTC)。基準2「棚卸資産」、基準3「有形固定資産」、基準4「無形固定資産」、基準14「収益及びその他の所得」。2002年には6つの基準が設定され、2003年から適用された。現在は表2の基準が設定、適用されている。

V Schlesinger のサイクル論からの考察

Arthur M. Schlesinger, Jr. は、1917年オハイオ州コロンバスに生まれ、1938年にハーヴァード大学を卒業した政治・歴史学者である。第二次世界大戦後1946年から1961年まではコロンビア大学で教鞭を執り、ケネディ大統領時代には、大統領特別補佐官を務めた。1966年からはニューヨーク市立大学で教鞭を執った。

The Cycle of American History は、1986年に発表された。Schlesinger 史学の集大成とも考えられるものである。Schlesinger のサイクル論をまとめると、以下ようになる。この第2章(The Cycles of American Politics)で、彼はアメリカ政治は、サイクルを持っているとした(猿谷・飯野訳 [1988], 35-37頁)。それはイメージとしては螺旋形であり、交代が継続的に、より高いレベルへ進み、変化の累積を受け入れるものであると考えた。そしてこのサイクルを、国家の関心が社会的目的と個人的利益の間を絶えず動く、その動きと定義した。サイクルは、自然発生的なものである。外的な出来事に決定されることはあり得ない。戦争、不況、インフレが、ある傾向を高めたり複雑にしたりするかもしれないが、サイクルそのものは独立して、それ自体で完全な形として進む。

Schlesinger は、政治上のサイクルの主たる源となっているのは、世代別の体験であると考えた(猿谷・飯野訳 [1988], 44-47頁)。変化が目には認められず、各世代がその前に親や祖父母が生活したように生活していた伝統的な社会では、世代が進んでも違いはほとんど無かった。しかし、歴史の速度が増すにつれ、新しい世代は新たな経験をし、それによって独特の見解を持つようになった。各世代を、「社会組織の新たな統合」であり、「歴史の進展の動きの原因となる軸」であるとみた。往々にして同世代に属する人々が相反する見解を持つことがあるが、両派とも同じ時代の人々からなっており、彼らの差異が大きいとしても、その相互の類似はさらに大きい。各世代は、政治上の成年に達してからの約15年間を、既に権力の座にあって確固とした世代に挑戦することに費やす。そして次の15年間、新しい世代自体が権力をもつにいたり、その後、その世代の政策がつまらなくなり、その後に来る世代が継承権を主張する。よって、社会的目的と個人的利益の間の30年ごとの交代というサイクルができあがるということである。

また、サイクルは、文学や外交政策などの政治以外にも存在する。そして、どれも自然発生的であると指摘している(猿谷・飯野 [1988], 66-68頁)。Schlesinger は、サイクル論を構築するにあたり、スペインの哲学者 Jose Ortega y Gasset やハンガリーの社会学者 Karl Mannheim の学説を基にしている(猿谷・飯野訳 [1988], 45-46頁)。またこのサイクルを動かすのは人間であることを強調している。同書においてはアメリカの政治サイクルを論じているが、アメリカだけでなく、他の国にもサイクル論はあてはまる。そのために本研究では、ベトナムの会計システムにアメリカ政治のサイクル論を援用して評価することは妥当であると考えられる。

Schlesinger によれば、社会的制度に関して、社会目的追求への変革が自然発生的にサイクルとして現れるということである。そのサイクルが出現する源は世代別の体験によるものであり、社会的目的の追求と個人的利益の追求の交代が約 30 年の周期となる。

以前の研究によって、アメリカの会計理論および社会システムの一つである会計システムにおいて、この自然発生的なサイクルが存在することが明らかになった（伊藤 [2010]）。

ここでベトナムの会計をサイクル論から考察する。前述したベトナム会計の制度の段階をその内容から名付けると以下のようになる。

- 第 1 段階 1961 年～1970 年「中国会計モデル期」
- 第 2 段階 1970 年～1985 年「旧ソ連モデル期」
- 第 3 段階 1986 年～1994 年「ドイモイ資本主義会計モデル導入期」
- 第 4 段階 1994 年～2001 年「ベトナム会計システム導入期」
- 第 5 段階 2001 年～現代「会計法・会計基準導入期」

社会的制度の変革という面でこれら段階の内容を見れば、第 1 段階の 1961 年～1970 年「中国会計モデル期」と第 2 段階の 1970 年～1985 年「旧ソ連モデル期」は、社会主義計画経済のための会計モデルを導入している段階であり、会計モデルを中国から採用するかソ連その他の社会主義国から採用するかの違いだけであり、これら二つの段階の間に社会的変革はない。変革から保守への一つの世代としてくることができ。この期間はベトナム戦争および戦後の時代であり、経済的には低迷を余儀なくされていた。第 2 段階はベトナム戦争の末期から終戦後にかけての時代であり、社会的混乱が厳しく会計の変革が起こる余力がなかったと考えられる。

第 3 段階の 1986 年～1994 年「ドイモイ資本主義会計モデル導入期」に移行するには、大きな変革があったと言える。ドイモイ政策によって社会主義計画経済から市場開放・資本主義経済の導入をし、会計モデルも社会主義会計モデルから資本主義会計モデルへの変革が行われた。第 3 段階に入る前に経済苦境に陥り、ベトナム共産党への不満が高まり、1986 年の第 6 回党大会にてドイモイ政策が開始された。同大会では、以前の経済・社会政策を総括し、厳しい自己批判を行った（五島・竹内 [2005], 3 頁）。内部からの自然発生的な社会的目的追求による変革であった。この期間は、ドイモイ政策により為替レート引き下げやインフレが起こるなどして経済上の混乱はあったが、経済成長として確実に成果が現れてきた期間であった。

第 4 段階の 1994 年～2001 年「ベトナム会計システム導入期」は、企業が準拠しなければならない「ベトナム会計システム」が導入された時期であったが、これは経理業務のマニュアルのような内容であり、それまで複式簿記の会計に接していなかった企業の経理担当者に、市場経済に適した会計制度を浸透させるという目的があったものであった（岡山県ビジネスサポートデスク [2010], 1 頁）。つまり、会計担当者の実務は大きく変化したが、第 3 段階の資本主義会計モデルの普及・定着といった目的を同じくする期間であり、社会的目的追求による変革とは言えず、第 3 段階の延長、すなわち変革ではなく保守（個人的利益）の期間にあると考えられる。この期間には、世界銀行や西側諸国の金融支援が本格化し、1995 年には ASEAN 加入を果たし、アメリカとの国交も正常化し、経済的に安定して発展していた期間である。

第 5 段階の 2001 年～現代「会計法・会計基準導入期」は、「会計法」の公布や「ベトナム会計基準」の設定・公表といった、現代ベトナム

会計制度を確立した大きな変革が行われた期間である。この期間には、アジア通貨危機やリーマンショックの影響もあったが、2001年の米越通商協定発効や2007年のWTO加盟による外資企業の進出の増大により、飛躍的に経済発展を遂げている。外資の導入の本格化に向けた、社会的目的追求による変革が行われたと考えられる。

上記のベトナム会計のサイクルは、次のようにまとめられる。第1段階（変革）、第2段階（保守）、第3段階（変革）、第4段階（保守）、第5段階（変革）。

変革の時代をまとめると次のようになる。

第1変革期（1960年代） 共産主義国家樹立による共産主義会計モデルへの変革

第2変革期（1990年前後） ドイモイ政策による資本主義会計モデルへの変革

第3変革期（2000年代） 外資導入を目的とした会計法・会計基準を整備した会計制度への変革

第1から第2変革期へは約30年である。第2から第3変革期へは30年より短くなっている。第1の変革、第2の変革はともにベトナム内部の社会目的追求への社会的要請があって自然発生的に現出したものである。保守の時代である第4段階において、国外からの金融支援の本格化やASEANという国際舞台への加入、長く続いたベトナム戦争後に政権を握った共産党の敵であったアメリカとの国交正常化といった外部的要因が多く存在したために、保守（個人的利益追求）の時代が短くなったと考えられる。そのために30年より短い周期で次の第3の変革期が来たと言える。

このように、ベトナムにおける会計の歴史的展開は、Schlesingerのサイクル論によって説明されることが明らかとなった。外部的要因によってサイクルの周期が短くなることはあっ

たが、社会目的追求の時代が周期的に来ており、それが会計システムの変革を産んでいると考察される。つまりベトナム内部の社会的要請によって変革を起こすほど社会的に独立して成熟していると考えられる。

また30年周期を考えると、第4変革期は2030年代に来たと予想される。ベトナム会計制度の第5段階を2001年～現代としたが、この周期によれば第6段階は保守の時代、すなわち個人的利益追求の時代であり、ここ数年を含めてこれからは保守の時代となると考えられる。第4の変革の時代が来た後に、第6段階の年代を確定することができるのであるが、第3変革期において会計法、会計基準を整備し、それまでは会計制度に大きな変革はないであろうと考えられる。

VI Parsonsの社会システム論からの考察

アメリカの社会学者であるTalcott Parsonsは、1956年にNeil J. Smelserと共に、*Economy and Society*を上梓した。経済を社会との関連においてとらえ、経済学理論と社会学理論との統合を試みたものである。そこでは、社会システムを「社会的・文化的水準における二人もしくはそれ以上の『行為者』の間で行われる、なんらかの相互行為（interaction）の過程によって生ずる（富永訳 [1958], 15頁）」システムと規定している。

一般的に会計の定義にはASOBATにおいて示された次のものが用いられる。「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである（飯野訳 [1969], 2頁）。」

次に、上記の定義には会計の主体、行為者が

示されていないのでそれを藤田幸男氏が補足して示した定義は次のようになる。「会計とは、特定の主体の経済活動について、情報の利用者（利害関係者）が、その主体とのかかわりについて、事情に精通した上で判断や意思決定を行うことができるように、それらの活動を会計担当者が会計的に認識し、その結果を会計情報として彼らに伝達する社会的行為である（藤田 [1996], 17 頁）。」

社会システムを上記の定義をもって考えると、会計情報の提供者（会計担当者）と会計情報の利用者（利害関係者）という行為者の間で行われる相互行為によって社会システムが形成されることになる（藤田 [1972], 103 頁）。そこで会計は社会システムの一つ、すなわち会計システムとして成立することになる。ASOBAT 以前の会計の定義は、会計の技術的側面を重視した定義であると言われている。技術的側面＝計算技術を重視した定義においては、社会的行為の体系すなわち社会システムとは明示されない。藤田（1973）において、会計を「社会的行為あるいは社会的行動の体系」として明確に定義したものととして黒澤清氏の定義を引用している。「従来の観念にしたがえば、如何様に定義するにもせよ、会計とは貨幣計算の手段以外の何ものでもなかった。しかし私共の到達した結論にしたがえば、会計は特定の方式による特殊の対象に対する判断、人間の判断でなければならない。ある意味で計算技術の一種であるとしても、それは単なる計算技術ではなくて、何等か社会的な判断の体系であることがその本質的特徴である。個々の場合その判断は個人的な意見や考慮の形をとってなされるけれども、それを社会的に規制する一般原則が存在しなければならないのである。したがって、私共のみる所を以てすれば『会計』もまた人間の社会的行動の一体系に他ならないのである。」（黒

澤清「会計原則の制度的意義」平井泰太郎編『企業会計原則批判』国元書房、昭和 25 年、6 頁）。会計をこのように認識すれば、Parsons の社会体系の一般理論によって会計を説明することができるはずであり、それによって会計の社会的役割とそれを果たすために遂行しなければならない諸機能を体系的に説明することができるであろうとしている（藤田 [1973], 109-110 頁）。

2018 年 8 月から 9 月にかけて税理士・愛知学院大学産業研究所特任研究員の松田修氏と名古屋文理大学の吉田洋教授と共にベトナム現地調査研究を行った。ホーチミンではベトナム国家大学ホーチミン校、KPMG ホーチミン事務所、ハノイでは、PwC ハノイ事務所、国立経済大学、ベトナム国家大学ハノイ校を訪問しインタビューを行った。事前に質問項目を送付し、現地において口頭での調査を行った。質問項目は A. 会計教育、B. 会計学位、C. 会計研究、D. 会計職業、E. 会計および監査のコンバージェンス、F. 法規制などである。本研究に関わる質問項目は以下のものである。

H: Field of Vietnam Accounting

(Questions for Accounting Educator, Accountant & Auditor)

(Questions by Associate Prof. ITO)

Q1 Impact of Socialistic Countries (Soviet Union and China) on Vietnam Accounting (generally, including System)

Q2 Impact of France (Plan Comptable Général) on Vietnam Accounting

Q3 Impact of IFRS on Vietnam Accounting

Q4 Accounting in the 越南 (Yuènnán) era (1804-)

Q5 Accounting in the French Governance era (1887-1945)

Q6 Accounting Change by the Vietnam War (1975-)

Q7 Whether the Vietnamese Accounting Plan is influenced by French Accounting Plan or Socialist Accounting Plan

Q8 Accounting (Kế toán) in Vietnamese Language

Q9 Meaning (Origin) of 'Accounting' in Vietnamese Language

Q10 Accountant of Vietnam (Mutual Recognition with CA and CPA of UK, USA, EU, ASEAN and JAPAN)

このインタビューにおいて様々な示唆を得たが、中でも興味深い点を挙げる。

- ・2006年時点でのIFRSをベースにベトナム会計基準が設定されており、ほとんど変化しない。公正価値会計、減損を導入していない。理由は、インフレによる評価の困難性。2015年改正の会計法において公正価値会計の導入がなされたが、Circularがその後も出されていないために誰も行っていない。⁽¹⁾
- ・自国通貨ドンを守るためにドルの流通を禁止。ドンの金利は6%前後。ドルは0%。通常企業の決算は納税目的のみという意識。SABECOやHABECOなどの国有企業を民間に売り出しているが、財務諸表が信用できないので非常に難しい。⁽²⁾
- ・すべての企業はuniform chart of accounts (勘定表)を用いなければならない。これはフランス統治時代の影響が残っている。ベトナム人は敬虔な仏教徒である。原因と結果という考え方を。仏教の考えから過去をリスペクトする。フランス統治時代のような過去を残している。

Accountingはベトナム語では、Kế toán (ケートアン) という。現代のベトナム人には Ké

toán の元々の意味はわからないということであった。フランス植民地化によってアルファベットがベトナムに導入される前には漢字が使われていたが、1945年の阮朝の滅亡及びベトナム民主共和国成立によってアルファベットが正式に国字として採用された。現代の一般のベトナム人に、漢字はもう読める人はいないそうである。辞書でもって調べてもらったところ、Kế toánは「計算」という漢字となることが判明した。⁽³⁾

現行のベトナム会計制度は、「会計法」に支えられ、「ベトナム会計基準」と「ベトナム会計システム」の二つに準拠するよう定められている。「会計法」は2003年に、「ベトナム会計基準」が2001年から順次、「ベトナム会計システム」は1995年に公表されたものである。

「会計法」第1章第7条「会計原則」には、当初価格による資産価額の決定、会計方法等の適用の継続性、客観性・完全性・真実性・期間帰属正確性、年次財務報告書の開示、慎重性、国家機関等の国家予算表による会計、の6つの原則が示されている(野村[2005], 187頁)。これが前述の黒澤氏の定義内にある「一般原則」にあたるものである。会計法以前には一般原則が存在しなかったのであるから、それ以前のベトナム会計は社会システムとしての会計とは言えない。

1995年に「ベトナム会計システム」が公表され、すべての企業はこれに準拠することが義務づけられたが、勘定科目、仕訳例、財務諸表のひな型といった経理業務のマニュアルのような内容であり、前述した「行為者による相互行為」にあてはまらないので、ここで行われる会計においては、社会システムとしての会計として成立しない。

ベトナムにおける accounting の訳語は「計

算」であり、もともと藤田 [1996] で示された会計の定義にある「社会的行為」という認識がないのであろう。訳語が「計算」であると判明したベトナム国家大学ハノイ校におけるインタビューにおいて、「accounting の語源に『説明』という意味があるのは知っているが、ベトナムにおいての accounting には『説明』という意味は全く含まれない。ベトナムにおいて決算は税務目的である。」との話もあった。会計を計算と捉えるならば、それは社会システムとしての会計ではない。

まとめると、ベトナム会計の第 5 段階、すなわち第 3 の変革の時代までのベトナム会計は、社会システムとしての会計であるとは言えない。第 3 の変革をもって、「会計法」と「ベトナム会計基準」を整備した。2014 年に改正法人税法が、2015 年には投資法と企業法が施行された。これらによって、制度としては社会システムとしての会計といえる段階になった。しかしベトナム語で「計算」が会計を意味しており、一般に「納税目的のための会計」という意識が強く、「会計情報の受け手すなわち利用者は、会計情報の送り手すなわち提供者である会計人にたいし、会計情報の提供という役割を期待し、会計人はこの期待に応じてその役割を遂行する。そして利用者は会計人のパフォーマンスを評価し、それにサンクションを与える」といった社会的役割を果たすことのできる「社会的システムとしての会計」という意識が低い。Kế toán が「計算」という意味であることを知らない世代が大勢を占めているので、第 3 の変革期を過ぎ、制度的には「社会システムとしての会計」が浸透して時間がたてば、ベトナムの一般の人たちの意識も変化していくことが期待される。

VII おわりに

ベトナムにおける会計の歴史的展開は、Schlesinger のサイクル論によって説明されることが明らかとなった。外部的要因によってサイクルの周期が短くなることはあったが、社会目的追求の時代が周期的に来ており、それが会計システムの変革を産んでいると考察される。

Parsons の社会システム論からベトナム会計の歴史的展開を観察すると、第 3 の変革期を迎えるまでのベトナム会計は社会システムとしての会計とは言えず、第 3 変革期以降は制度的には社会システムとしての会計として成立しており、今後は意識的にも社会システムとしての会計となっていくことが期待できることが明らかになった。

これらから、ベトナムは自ら変革を起こすだけの社会のパワーを持っているが、その中身までを自ら作り上げるだけのパワーやスキルを持つまでには至っていないと考えられる。中国に支配されていた古代や独立後の 1000 年間にわたり、デルタ地帯の肥沃な土地を持つために人間が生きていくのが容易であり、その土地を外敵から守るための戦争の力は発展したが、工業や商業は発展しなかった。そしてフランスによる植民地化や長く悲惨な戦争を経て、会計知識人が育つ余裕がなかったことが原因であると考えられる。大きな経済発展を成し遂げ、国際経済の場に立つようになり、会計制度も整備されてきた。今後は社会システムとしての会計が成熟していくことが期待される。次は、2030 年代にベトナム会計において第 4 の変革期が訪れることを予測し期待する。

注

- (1) インタビュー 2018年8月24日 Mr. Oguma, KPMG Ho Chi Minh Office.

- (2)インタビュー 2018年8月27日 Mr. Kuroda,
PwC Hanoi Office.
(3)インタビュー 2018年8月29日 Dr. Nguyen
Thi Phuong Dung, Vietnam National University
Hanoi.

参考文献

- 阿曾村邦昭編著 [2013]『ベトナム国家と民族上巻・下巻』古今書院。
栗津卓郎他 [2017]『ベトナム法務ハンドブック第2版』中央経済社。
ベトナム共産党宣伝部中央教宣委員会編・竹内郁雄訳 [1989]『ベトナムの社会主義経済学』アジア経済研究所。
藤本博 [2014]『ヴェトナム戦争研究』法律文化社。
藤田幸男 [1972]「社会システムとしての会計」『企業会計』1972年6月号。
藤田幸男 [1973]「会計の社会学的展開」黒沢清編『会計と社会』中央経済社。
藤田幸男 [1996]「会計の基礎概念」『産業経理』第56巻第2号, 12-19頁。
五島文雄・竹内郁雄編 [1994]『社会主義ベトナムとドイモイ』アジア経済研究所。
飯野利夫訳 [1969]『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房。
石川義之 [2002]『社会学とその周辺』大学教育出版。
伊藤徳正 [2010]「ベドフォードの会計理論的フレームワークとサイクル論」『愛知学院大学商学部紀要商学研究』第50巻第2・3号, 53-64頁。
金岡秀浩 [2017]「ベトナムにおける会計制度の主な特徴」『South China - Asia Business report Vol.63』みずほ銀行。
Khac Vien, Nguyen [2015], *Viet Nam a long history*, The Gioi Publishers.
木村哲三郎 [1987]『ベトナムの国際関係と経済発展』アジア経済研究所。
KPMG ベトナム [2018]『2018年版ベトナム投資ガイド』KPMG。
KPMG Vietnam - Global Japanese Practice [2017]「日系企業セミナー日本人マネジメントのための『ベトナム税務のアップデート』」KPMG Hanoi。
丸山哲雄編訳 [2013]『タルコット・パーソンズ文化システム論』ミネルヴァ書房。
野村健太郎編著 [2005]『プラン・コンタブルの国際比較』中央経済社。
岡山ベトナムビジネスサポートデスク [2010]「ベトナムの会計制度」岡山県ベトナムビジネスサポートデスクレポート Vol.25。
坂田正三編 [2009]『変容するベトナムの経済主体』アジア経済研究所。
Schlesinger Jr., Arthur M. [1986], *The Cycle of American History*, Houghton Mifflin Company, Boston, New York. (猿谷要監修, 飯野正子訳 [1988]『アメリカ史のサイクル I・II』パーソナルメディア)
新日本有限責任監査法人編 [2016]『ベトナムの会計・税務・法務 Q&A』税務経理協会。
周寧州「ベトナムにおける会計監査改革の現状と開発動向」広西会計/全国人民代表大会資料 2002年11号 (<http://www.szrmf.com/paper/39118.html>) (2019年8月29日閲覧)
竹内郁雄・村野勉編 [1996]『ベトナムの市場経済化と経済開発』アジア経済研究所。
富永健一訳 [1958]『T. パーソンズ N.J. スメルサー 経済と社会 I・II』岩波現代叢書。
吉田洋 [2019]「ベトナムにおける会計監査制度-コロニアルパーとカルチャーファクターの研究-」愛知大学経営総合科学研究所『経営総合科学』110号, 39-52頁。
古田元夫 [2009]『ドイモイ誕生』青木書店。
油井清光 [2002]『パーソンズと社会学理論の現在』世界思想社。