

論 説

ラオスの会計制度と会計教育の現状と課題

伊 藤 和 憲
国 田 清 志
菱 山 淳
岩 田 弘 尚
山 崎 秀 彦
石 原 裕 也
谷 守 正 行

はじめに

本稿の目的は、ラオスの会計制度と簿記・会計教育の現状を明らかにするとともに、課題についても明らかにすることである。そのために、本稿の執筆者7名は専修大学「ラオス企業への複式簿記普及プロジェクト」の一環として、2018年8月7日から12日までの6日間、ラオスへ実態調査に赴いた。

現地では、まず、8月8日と9日にラオス国立大学でシンポジウム「Current Status and Issues of Managerial and Financial Accounting in Laos」を準備・開催し、8月10日に企業人の会計の活用についてインタビューを行った。また、8月11日にはラオス商工会議所において、ラオスでの複式簿記の検定試験の現状と計画を調査した。ラオス財務省会計局では、ラオスのCPA制度やCPA教育についてインタビューを行った。ラオススポーツ・教育省では、簿記教育の現状を把握した。最後に、8月12日のラオス企業への工場見学によって、簿記・会計の利用実態を調査することができた。

実態調査の中心は、企業人へのインタビューとアンケート調査である。インタビューにあたっては、事前に日本の簿記・会計の状況を先行研究で把握しておき、ラオスの実態と比較考察することにした。また、アンケート調査では、簿記・会計の経営への役立ちについて10項目の質問を設定し、回答者が抱えている簿記の経営への役立ちに関する意識を把握する。

以上の目的を達成するために、第1節では、ラオスの会計制度とプラン・コンタブルに影響を受けた会計ソフトについて明らかにする。第2節では、日本との比較でラオスの会計関係の資格制度と教育プログラムについて明らかにする。第3節では、ラオスの企業人へのインタビューによって、日本とラオスの会計の活用方法の違いを比較検討する。第4節は、会計の活用方法のラオス企業に対するアンケート調査の結果である。第5節は、ラオス企業における会計の利用実態を明らかにする。最後に、本稿での発見事項をまとめる。

1. ラオスの会計制度と会計ソフト

ラオスの簿記・会計の実態を調査する前に、ラオスにおける企業分類と適用されている会計制度について明らかにする。また、ラオスで利用されている会計ソフトについて紹介する。

1.1 企業の分類と会計制度

ラオスでは、企業分類によって適用される会計制度が異なっている。そこで、ラオスの企業分類を明らかにする。ラオスの企業分類は、大企業 (large entity)、中企業 (middle entity)、小企業 (small entity)、それに零細企業 (micro entity) に分類されている。2014年のラオス企業 (124,873社) の規模別企業分類と企業数、構成比は、図表1のとおりである。

ラオス証券取引所 (LSX) は、2010年10月に、ラオス中央銀行 (出資比率51%) と韓国取引所 (同49%) によって設立された。2018年9月現在、ラオス外商銀行 (Banque Pour le Commerce Extérieur Lao Public)、ラオス電力発電 (EDL-Generation Public Company)、ラオワールド (Lao World Public Company)、

図表 1 ラオスにおける企業構成 (2014 年)

企業規模	企業数	構成比
大企業 (large entity)	307 社	0.2%
中企業 (middle entity)	5,847 社	4.7%
小企業 (small entity)	11,511 社	9.2%
零細企業 (micro entity)	107,208 社	85.9%
計	124,873 社	100.0%

出典：2018 年 8 月 10 日のラオス財務省からの資料に基づき筆者作成。

ペトロリアム・トレーディングラオ (Petroleum Trading Lao), スワンニーホームセンター (Souvanny Home Center), プーシー建設開発 (Phousy Construction and Development), ラオセメント (Lao Cement), マハトゥンリース (Mahathuen Leasing) およびラオアグロテック (Lao Agrotech Public Company) の 9 社が上場しているだけである (北野, 2017)¹。ラオス証券委員会事務局 (Lao Securities Commission Office: LSCO) によれば, 2020 年までに 25 から 35 社の上場企業を目指しているという。

ラオスの会計制度は, 企業規模の分類によって異なっている。大企業は, IFRS を適用しなければならない。中小企業 (middle and small entity: MSE) は, ラオスの GAAP で税務会計を実施している。財務省では, 税務会計目的で会計ソフトを開発し, 企業はこのソフトを用いて税務申告している。零細企業は, 現金主義会計が認められており, 年間利益額に応じて法人税が課せられる。

大企業は, 先進国と同様のスキルを持った会計スタッフが経理を行っている。また, 中小企業では, 簿記の知識があまりなくても, 会計ソフトで税務会計を行うことができるため, 会計制度上の支障はない。中小企業の経営者が経営管理に会計データを利用するには, 簿記や会計の知識が貧弱であるとの事前情報を本プロジェクトのスポンサーである川崎商工会議所から得ている。現金

1 <http://www.lsx.com.la/info/stock/listedCompany.do?lang=en> as of 2018.10.2.

収支計算をしているだけなので、零細企業の経営者には、簿記・会計の知識をほとんど期待できない。大企業以外に簿記・会計が普及していない現状の中でも、ラオス財務省経理局長次と課長へのインタビューによれば、企業を対象として簿記を普及させるというニーズが財務省にはないという。

一方、ラオスの中小企業向け会計制度は、会計ソフトのアウトプットから判断すると、勘定科目にコード番号が割り当てられており、フランスのプラン・コンタブル（Plan Comptable Général, PCG）の影響を受けて構築されていることが理解できる。

フランスの会計制度では、統一的な年次財務報告を要求している。これは、フランス経済財政産業省が、国家の経済計画の立案において使用するために、経済データの取得に際して統一的な形式を義務付けているからである。PCGはこうした要請に資する財務会計に対する規制として機能している。その規制内容は、財務会計の目的および原則（財務諸表の範囲、原則、定義）、資産、負債、株主持分および収益、費用の定義、記録と評価のルール、簿記と勘定の構造と使用（会計組織、簿記、勘定チャート）、および財務諸表（表示ルールとモデル）に及んでいる²。内藤（2010）によれば、財務会計だけでなく管理会計にも役立つという。つまり、統一した勘定と財務諸表様式を使用することで、部門別や製品別の原価構成を把握できたり、同業他社との比較にも使えるというメリットがある。要するに、財務省は、簿記普及をする代わりに、会計ソフトを使用して税務会計に有用だけでなく、経営管理にも有用な統一会計制度を導入していることが理解できる。

ところで、フランス PCG のラオスへの導入はどのような経緯によるものであろうか。この点に関わる先行研究によれば、1986 年以降進展したラオスの

2 PCG は 1947 年に公表されて以降、57 年、82 年、99 年と修正が行われている。財務会計の基本的な枠組みについて変更はないものの近年では EU および IASB の会計基準との調和化の要請から修正が進んでいる。なお、ここでの PCG の記述については、Kurt S (2016) FRA-6-8 を参照した。1947 年以降の PCG の展開については弥永 (2013) に詳述されている。また、IFRS との対比でフランス財務会計の現状を詳述したものに Jacques et al.(2011) がある。

市場経済への移行を目指す経済改革の中で、市場経済に適応する会計システムの構築に、旧宗主国であるフランスが支援を行った点が指摘されている。

ここでは、単なる PCG の設定のみならず、国家の PCG、会計専門家の養成、会計士組織の整備など総合的な会計技術支援が行われた。また、制度設計と並行して、ラオス・ビエンチャン県の企業に対して PCG の実験的適用が試みられ、フランスから派遣された会計士が PCG の研修を行うなど、PCG の定着に向けた作業が行われた³。

1.2 ラオス会計基準と会計ソフト

ラオスの企業では、ラオス会計法に準拠しなければならないことが法制化されている⁴。会計帳簿は、複式簿記により記帳することが要求されており、会社は資産を保全し、会計記録の粉飾や不正を未然に防止するような対応が求められる（会計法第 17 条）。また、全ての会計記録は証憑とともに最低 10 年間保管される必要がある（会計法第 50 条）。さらに、当該会計記録および書類は、税務調査時に遅滞なく提出することが義務付けられている。

このような会計基準に準拠した会計ソフトは、ラオスには、APACC、Intercom、BanhJi という 3 つがある。現在、APIS 社が販売している APACC が政府公認ソフトとして、財務省をはじめ多くの会計事務所、税理士事務所等で使用されている。この会計ソフトは英語、ラオス語が使用可能となっており、複式簿記による仕訳に対応している。これが、プラン・コンタブルの影響を受けた中小企業向け会計ソフトである。しかし、ラオスの会計ソフトはいずれも時代遅れである（藤田・伊藤, 2018）という批判もある。

以上は、会計制度と会計ソフトの紹介であるが、すべての企業がラオス会計制度に準拠して会計帳簿に記帳し、財務諸表を作成しているわけではない。こ

3 大下（2005）pp.194-196 を参照。大下によれば、ラオスでは PCG が会計標準化の手段、標準化を通じた国家的な統制の手段、経営管理の手段、および会計教育に資する育成の手段として機能していることを指摘している（同、pp.198-200）。

4 ラオス会計法は、以下よりダウンロードできる。
[https://www.laoofficialgazette.gov.la/ as of 2018.9.19.](https://www.laoofficialgazette.gov.la/as of 2018.9.19)

の点が今回の調査の目的であり、実態把握の狙いである。言い換えれば、会計制度に準拠していない中小企業が多いので、それを是正して、税収を高めたいというのが財務省の願いである。これに対して、複式簿記普及プロジェクトを推進する我々の狙いは、ラオスの企業を健全な経営体制にすることである。経営が健全になるには、管理会計を理解して実践する必要がある。そのために必要な簿記・会計知識の基礎を教育することが重要であると考えている。

2. 日本とラオスの資格制度

日本とラオスの資格制度を比較検討して、ラオスの会計関係の資格制度の特徴を明らかにする。そのためにまず、財務省で行っているCPA（公認会計士）、ラオス商工会議所による簿記セミナー、その他について明らかにする。その上で、ラオスにおいて簿記の能力試験を実施する上での課題を明らかにする。

2.1 日本の簿記検定試験

日本には、日本商工会議所が主催する簿記検定以外にも、いくつかの検定試験がある。全国商業高等学校協会の簿記実務検定、全国経理教育協会の簿記能力検定、国税庁の税理士試験、公認会計士・監査審査会の公認会計士試験などがある。これらは、全国統一試験である。これらの中から、日本のビジネスパーソンになじみの深い日商の簿記検定試験の内容をここでは明らかにする。

商工会議所の検定試験ガイド（平成30年版）によれば、日商簿記検定は、図表2のようにまとめられている（日本商工会議所, 2018, pp.13-14）。

このガイドによれば、1級は年2回（6月第2日曜日と11月第3日曜日）に試験が開催される。受験料は7,710円である。2級と3級は年3回（6月第2日曜日、11月第3日曜日、それに2月第4日曜日）の試験開催であり、受験料は2級が4,630円、3級が2,800円である。さらに、2017年2月までは、4級の試験が設けられていた。その後、簿記初級は2017年4月1日から、原価計算初級は2018年4月からそれぞれ実施されるようになった。初級の試験

図表 2 日商簿記検定試験の概要

級	程度・能力	試験科目	試験時間	合格基準
1 級	公認会計士、税理士などの国家資格への登竜門。合格すると税理士試験の受験資格が得られる。 極めて高度な商業簿記・会計学・工業簿記・原価計算を修得し、会計基準や会社法、財務諸表規則などの企業会計に関する法規を踏まえて、経営管理や経営分析ができる。 大学などで専門に学ぶものに期待するレベル。	商業簿記 会計学 工業簿記 原価計算	90 分 90 分 [途中休憩あり]	70 点以上 ただし、1 科目ごとに得点は 40% 以上
2 級	経営管理に役立つ知識として、最も企業に求められる資格の一つ。企業の財務担当者に必須。 高度な商業簿記・工業簿記（原価計算を含む）を修得し、財務諸表の数字から経営内容を把握できる。 高校（商業高校）において修得を期待するレベル。	商業簿記 工業簿記(原価計算を含む) ・5 題以内	120 分	70 点以上
3 級	ビジネスパーソンに必須の基本知識。経理・財務担当以外でも、職種にかかわらず評価する企業が多い。 基本的な商業簿記を修得し、経理関連書類の適切な処理や青色申告書類の作成など、初歩的な実務がある程度できる。 小規模企業の経理事務に役立つ。	商業簿記 ・5 題以内	120 分	70 点以上
簿記初級	ビジネスパーソンが業種・職種にかかわらず日常業務をこなすための基礎知識。簿記の基本用語や複式簿記の仕組みを理解し、業務に活用できる。	商業簿記 ・4 題以内	40 分	70 点以上
原価計算初級	ビジネスパーソンが業種・職種にかかわらず事業の収益性を把握するための基礎知識。原価計算の基本用語や原価と利益の関係を分析・理解し、業務に活用できる。	原価計算 ・4 題以内	40 分	70 点以上

出典：『平成 30 年度 商工会議所検定試験ガイド』日本商工会議所，pp.13-14。

は、試験施行機関（たとえば、専門学校）において随時受験できるインターネット試験であり、その場で合否が判定される。初級の受験料は、簿記も原価計算も 2,160 円である。

2017 年度の各級ごとの受験者数と合格者数は、図表 3 のとおりである。2017 年度の試験なので、初級には原価計算初級が含まれておらず、簿記初級だけの結果である。初級から 1 級までの実受験者数は 40 万人を超えるほどの盛況ぶりである。そしてその合格者は、すべての級を合計すると実受験者の約

図表3 日商簿記の受験者数と合格者数（2017年度）

	受験者数	実受験者数	合格者数	合格率
1級	19,739	15,389	1,113	7.2%
2級	200,253	151,922	46,036	30.3%
3級	320,992	250,029	115,037	46.0%
初級		4,167	2,243	53.8%
計	540,984	421,507	164,429	39.0%

出典：日本商工会議所の検定試験受験者データより筆者作成。

40%の16万人を超えた合格者を毎年輩出している。合格率が高いのは初級の54%であり、1級は7%程度の合格者でかなり難しい試験であることが理解できる。

2.2 LCPAA

2018年2月に、英国勅許公認会計士協会（ACCA）とラオス商工業省（Ministry of Industry and Commerce）との間で、ラオスにおける会計プロフェッションのさらなる、そして持続的発展のための協定書が取り交わされたことが明らかにされた⁵。それによれば、CPA教育プログラムの強化と認証後の教育プログラムの開発の2つの動きがあることがわかる。

第1のCPA教育プログラムの強化については、世界銀行の支援プロジェクトのもと、ACCA、ラオス財務省およびラオス公認会計士協会（Laos Certified Professional Accountants: LCPAA）が共同して、CPAを強化するため、LCPAAの現在の教育プログラムを再評価しようとしている。第2の認証後の教育プログラムの開発については、ラオスの現在のCPAがACCAの定める資格基準を満たすようにするための、資格取得後の特別職業教育プログラムを開発しようとしている。

現在再評価されようとしているLCPAAの教育プログラムのシラバス（Lao

5 <https://www.accaglobal.com/in/en/news/2018/february/new-capacity-building-project-will-shape-the-accountancy-profess.html> as of 2018.9.8.

Certified Public Accountants (Lao CPA) Qualification とは、以下のようなプログラムである。

ラオスで CPA として認証されるには、14 の試験科目、3 年の実務経験、専門倫理プログラム (Professional Ethics module) を修了する必要がある。そこには、試験のための教育プログラムとして、6 か月間の基礎課程と専門課程がある。基礎課程は、知識と技能に分かれている。知識は、企業会計、管理会計、財務会計の 3 科目からなる。技能には、企業経営法務、業績管理、税法、財務報告、監査・保証、財務管理の 6 科目がある。専門課程については、ガバナンス・リスク・倫理、企業報告、経営分析はすべて履修した上で、財務管理上級、業績管理上級、税法上級、監査・保証上級のなかから 2 科目を選択し、計 5 科目の履修となっている。

2.3 ラオス商工会議所の複式簿記認定

財務総合政策研究所 (以下、財務総研) では、ラオスの 500 社の会員企業を持つラオス商工会議所 (Lao National Chamber of Commerce and Industry: LNCCI) および川崎商工会議所とともに、2 日間の簿記セミナー「LNCCI 向け簿記普及に関するワークショップ」を実施している。第 1 回は、2017 年 8 月、第 2 回は 2018 年 2 月、第 3 回は 2018 年 7 月に実施済みである。第 4 回は 2019 年 4 月を予定している。

セミナーの内容は、簿記の概念・意義、簿記初級コースの紹介、新会計ソフトの紹介、中小企業向け新会計基準の啓蒙などである。講演は、日本人がラオス語への通訳付きで行っている。

第 3 回の研修内容は、図表 4 のとおりである。5 時間以上にもわたる研修では、簿記の意義、簿記、キャッシュフロー、財務諸表、現地の会計実態など、幅広い内容が講義されている。参加者は、第 1 回が 100 名超、第 2 回は 81 名 (理解度テスト合格者 20 名)、第 3 回は 172 名 (ビエンチャン、ルアンパバーン、サワンナケートの 3 地域合計) であった。研修での参加者の満足度は毎回高く、大変満足と大体満足を合計すると、第 1 回が 82 名/90 名 (91%)、第 2

図表4 ラオス企業での簿記研修の内容

テーマ	時間	講師
簿記の概要・意義とその有効性	10分	川商野口課長
簿記初級の概要	90分	(株)経理バンク 浦上取締役
簿記の基礎	50分	
利益とキャッシュフローの関係 —キャッシュフロー予測表の活用—	50分	伊藤研究員
財務諸表の仕組み・企業分析の基礎	50分	石川研究員
小規模事業の会計帳簿における諸問題 (ルアンパバーン)	50分	現地税務局職員
サワンナケートにおける企業経営 (サワンナケート)		

出典：川崎商工会議所提供資料。

回が39名/50名(78%)、第3回が132名/156名(85%)であり、非常に満足度が高いという情報を我々は川崎商工会議所と財務総研から事前に得ていた。

2.4 その他の簿記認定制度

スポーツ・教育省大臣へのインタビューによれば、スポーツ・教育省でも簿記研修を行っているという。しかし、この簿記研修は、一般企業や一般大衆向けではなく、各省庁が適正に帳簿記録するための研修である。したがって、役人のための役人による簿記研修であり、資格試験とは関係がない。簿記研修の修了者には、省庁の会計担当官としての認定を行っている。

これ以外にも、ラオス国立大学や専門学校、監査法人のビッグ4でも独自の講座があり、単位認定されている。研修による修了証の発行はあるが、日本の簿記検定試験のように全国統一の試験でもなければ、能力検定試験でもない。

2.5 資格の認定方法と能力試験

ラオスでは、教育プログラムへの参加による資格認定が一般的である。たとえば、財務省のCPAにはLCPAAの教育プログラムがある。ラオス商工会議所のセミナーでは、修了試験があり、その合格者に修了の資格が与えられる。

スポーツ・教育省には、各省庁の役人向けの簿記教育プログラムがあるが、これも教育プログラム修了者への試験によって資格を認定する制度である。ラオス国立大学や専門学校でも簿記教育を行っているが、それぞれの教育プログラムの修了者に対する試験で単位を認定する。要するに、ラオスの簿記に関する資格制度は、教育プログラムの修了者に限定した修了試験で資格を認定する制度であることがわかる。

一方、日本商工会議所の簿記検定に代表される日本の簿記に関する資格試験は、全国統一の能力試験となっている。簿記の教育プログラムを受けなくとも、独学で受験することができる。また、全国統一で試験を行っているため、試験官は受験生を知らず、採点時にも受験生に配慮する余地はない。試験問題の作問者は特定の大学教員が担当しており、試験問題のレベルが大幅に難しくなったり逆に平易になったりという変動はそれほど大きくならない。ラオスの資格認定は修了試験であり、能力試験ではない。ラオスにおいても能力試験を実施すべきであると考えるが、現状のラオスの人々の資格試験に対する認識では、修了試験以外は受け付けられない可能性がある。

3. ラオスと日本の会計利用の比較

ラオス国立大学では、ラオスの現地企業人に対するインタビューという形でシンポジウムを行った。当初は、ビール会社、商業銀行、監査法人、専門学校の創立者が参加するはずであった。しかし、当日になり、ビール会社のラオリュワリー社以外は欠席で、銀行のコンサルティングと監査会社であるEBIT社の経営者、人材派遣会社の108 Jobs社のCEO、それにラオス国立大学の副学部長 Thongpheth Chanthanivong 准教授が登壇してくれた。

3.1 企業経営における簿記の役割

ラオスの企業で簿記・会計が普及しない理由を探るのが今回のインタビューの目的である。一般論として、①帳簿記録をする時間やコストがない、②帳簿記録したからといって、何の役にも立たない、③帳簿記録しても、納税額が増

えるだけだ、といった理由が想定できる。しかし、簿記・会計は、企業経営にとって有益である。①自社の経営業績を知らないと、現状がうまく経営できているのかの判断がつかない、②同業他社や自社の過年度と比較もできない、③次年度の計画を立てることもできない、などの理由からである。そこで、実際に企業で会計の仕事をしている経営者に質問することにした。

3.2 ビール会社の会計の役立ち

ラオブリュワリー (Lao Brewery Co., Ltd) の経理部長である Simpaserth Phoupanthong 氏には、簿記・会計の役割、会計の経営への役立ち、それに個人の業績評価について質問した。

第1の簿記・会計の役割についてである。日本では、簿記・会計には、財産保全目的、管理会計目的、財務会計目的がある。第二次世界大戦後の経済安定を支援するために、企業会計原則と原価計算基準が作られている。

ラオブリュワリーでは、どのような簿記・会計を利用しているのだろうか。これに対して、かつては単式簿記を採用していたが、2007年からIFRSを導入しており、税務会計としてはラオスの会計基準に準拠しているという回答があった。

第2の会計の経営への役立ちについては、日本の状況として、主に原価計算と予算管理という2つのポイントを紹介した。まず、日本のビール会社は、一般的に、材料費、労務費、経費を工程別に集計する総合原価計算を行っている。それによって、工程別の原価管理ができるようになったり、また原価情報を価格決定や製品別の収益性管理のために役立てたりしている。また、予算管理に会計情報を活用している。予算管理を行うことで、PDCA (Plan, Do, Check, Action) のマネジメント・サイクルを回して、事業戦略の実現やキャッシュフローの最大化を目指している。

さらに、キリンビールでは、かつてはカンパニー制の下で、EVAとBSCを導入して戦略の策定と実行を行っていた(藤野・挽, 2004)。現在は、共有価値 (shared value) という価値創造に向けてグループ一体となって価値創造を

している（伊藤, 2014, pp.73-99）という事例が紹介されている。

これに対して、ラオブリュワリーの現状では、材料費、労務費、経費を集計して日本と同じように原価計算している。また、標準原価計算を採用し、製造原価の標準と実績の差異分析と是正措置を行っている。EVAやBSC、あるいは共有価値などについては、ラオブリュワリーの実態は調査できなかった。

第3の質問は、個人の業績評価への会計情報の役立ちである。日本の多くのビール会社では、事業利益などの会計情報を使って、事業部長などのマネジャー個人の業績評価を行っている。評価の結果は、マネジャーのボーナスの算定に一部反映され、彼らの動機付けに役立てられている。たとえば、キリンビールでは、BSCに連動させて業績連動型報酬制度を導入している（伊藤, 2014, pp.82-84）という事例が紹介されている。

一方、ラオブリュワリーでは、KPIを用いて部長だけではなく、全従業員の評価を行っているという。KPIの例として、昨年の利益と今年の利益の差などがあげられた。ただし、個人のボーナスにそれを反映させることはしていないという。事業部や部門の業績評価は行っているが、業績連動型報酬制度を導入していないと解釈すべきであろう。

3.3 人材派遣会社での会計の役立ち

人材派遣会社 108 Jobs の CEO である Dalasarn Keovisouk 氏には、簿記・会計教育の今後のニーズについて質問した。立松他（2018）は、産業経理協会会員企業を調査対象にして、経理部の実態に関するアンケートを行った調査結果を報告している。回答企業の約6割（75社中44社）の企業が経理部では専門職として社員を確保しているという。また、採用時に入社に有利な資格があると回答した企業のうち約半数（45社中23社）の企業が簿記2級をあげている。

日本では、新人社員から社長まで、すべてのビジネスパーソンに、財務諸表を読むという会計の基本的なスキルが要求されている。会計学科出身の人だけではなく、文学部や法学部など出身学部にかかわらずすべての人に対してであ

る。また、簿記検定の資格を有していると、資格手当で給料が上がったりする。しかし、将来は、財務諸表を読むというスキルだけではなく、会計情報を戦略の策定と実行、経営意思決定、あるいは業績評価に活用できる能力、すなわち、管理会計能力がより求められるようになり、そのための教育のニーズが高まっていくものと考えられる。

これに対してラオスの多くの企業では、簿記・会計の必要性を感じていないことがインタビューによりわかった。なぜ簿記・会計の知識を持つ人材へのニーズが少ないかについて、興味深い回答が得られた。資格取得者は企業側としては高給で雇用しなければならず、コストが掛かってしまうというのである。つまり、資格による追加の給料を払いたくないと思っている企業が多いのが実態であるという。ラオスでは一般論として、簿記・会計の知識は、コストに見合うだけの見返りが期待できないという理解であることがわかった。

3.4 銀行業の会計の役立ち

銀行のコンサルティングを行っている EBIT 社の CEO である Sengsoulivong Kongpasa 氏には、銀行業での簿記・会計の役割と経営戦略などへの役立ちの有無を質問した。

日本の銀行における簿記・会計の役成ちは、次の3つがある。第1は、企業と同様に、株主への配当や税金支払のための利益と分配計算のためである。第2は、銀行特有であるが、バーゼルの自己資本比率規制などの対応のために会計を利用している。第3は、銀行自らが投資やローンを行うときの意思決定目的として会計を利用している。その中でも、谷守(2007, p.4)は銀行の原価計算、銀行の収益管理やパフォーマンス管理、銀行のBSCがより効果的なマネジメント・システムであると指摘している。

これに対してラオスの銀行の状況は、金融コンサルタントの立場からは守秘義務があり具体的なことは言えないという。ただし、バーゼル規制への対応としての会計の役成ちはあるという。会計の経営への役成ちが守秘義務に関わる可能性がないわけではない。しかしここでの我々の質問は、守秘義務に抵触し

ない程度のものであり、たとえば利益計画に利用しているといった回答を期待していた。守秘義務という逃げ口上は期待外れの回答であった。

次に、経営戦略などへの会計の役立ちについてである。日本の銀行では、基本的に原価計算データを基礎にしている。特に、サービス業である日本の銀行では、これまで ABC (activity-based costing: 活動基準原価計算) が活用されてきた。これに対してラオスの銀行でも、おそらくバーゼル規制のために原価計算情報が活用されているだろうという感想を紹介してくれた。

3.5 その他の質問項目

上記の項目以外にもいくつかの質問を準備した。従業員に対する会計スタッフの人数、監査法人と専門学校への会計の役立ちについての質問である。

まず、従業員に対する会計スタッフの比率はどの程度かを質問した。立松他(2018)から基礎データを提供していただき、日本の従業員数に対する経理部の人数を求めた。中小企業を含めるとこの比率が高まる可能性があるため、東証一部上場で、1,100名以上の企業28社に限定して調査した。その結果、経理スタッフ比率の平均値は1.5%であるが、三菱商事の4.81%、LIXILの3.22%というように、経理部スタッフが比較的多い企業も存在する。確かに、経理部は収益を獲得しないコストセンターである。その意味では効率化して極力少なくすることも大切である。しかしそれだけでなく、経理部が事業部の経営管理を支援する企業では、経理部の役割はコスト以上にパフォーマンスを向上するという理解がある。これに対して、ラオブリュワリーでは、3工場2,500名の従業員に対して40名の会計スタッフ、つまり従業員当たり会計スタッフは1.6%という回答であった。会計スタッフを抑えた非常に効率的な数であると言える。

次に、監査法人用に予定していた質問を明らかにする。第1は、上場会社が財務諸表を作成する際の会計基準および当該財務諸表を監査法人が監査する際の監査基準である。すなわち、ラオス証券取引所のホームページで入手できる2014年度の独立監査人の監査報告書を調べてみると、たとえば、ラオス商工

銀行では連結財務諸表と個別財務諸表の双方ともに国際会計基準に準拠して作成され、それらの財務諸表は国際監査基準に準拠して監査されている。これに対して、ラオス電力発電では、基本的には歴史的原価基準にもとづくラオス独自の会計基準に準拠して財務諸表が作成され、国際監査基準に準拠して監査されているのである。第2は、企業経営者に財務諸表の見方・使い方を指導することはあるかである。また、専門学校用に予定していた質問項目を明らかにする。第1に、ラオスの簿記教育と会計教育について現状と今後のニーズである。第2に、簿記試験の想定受験者数、将来性についてである。さらに、第3として、高校生への簿記・会計教育の現状である。監査法人と専門学校からの登壇者が欠席したので、これらへの回答を得ることができなかった。

4. ラオス企業の会計実態

ラオスの中小企業に簿記・会計を普及させようとするとき、国による徴税と結びつきやすく、税務会計目的で導入させられると受け止められるため、抵抗にあう可能性がある。また、中小企業は株式上場していないため、財務諸表を公表する必要もないことから、財務会計目的で会計を導入する必要はない。そのため、簿記・会計を中小企業に導入するには、経営管理に役立つように管理会計目的で導入すると比較的普及しやすいと考えられる。

4.1 アンケート調査の概要

ラオスの企業人に管理会計目的での会計の利用について、図表5のようなアンケート調査を行った。10項目の質問を7点リッカートスケールで調査した。

- (1) 他社との業績比較ができるかという質問である。プラン・コンタブルのような統一財務諸表を作成しているため、業績比較をしている可能性はある。しかし、業界平均値を財務省が公表しているのかどうかは不明である。
- (2) 利益計算の期間を知るために、月間で把握しているかを質問した。財務諸表を作成していれば、年間で利益計算していることは当然である。

図表 5 経営管理のためのアンケート調査項目

番号	質問
1	あなたの会社は、ラオスの同業者の平均との業績比較ができますか。
2	あなたの会社の月間利益と年間利益を正確に把握していますか。
3	あなたの会社は、赤字にならないためには毎月いくら以上を売上げないといけないか理解していますか。
4	あなたの会社で、現状の利益を10%増加するためには、売上高をいくら増加すればいいかわかりますか。
5	顧客別あるいは取引先別の収益性はわかりますか。
6	あなたの会社の製品で、どの製品の収益性が高くて、どの製品の収益性が低いかわかりますか。
7	あなたの会社では、製品別の原価構成を把握していますか。
8	製品別に直接費を把握していますか。
9	製品別に間接費を把握していますか。
10	製造間接費をより正確に配賦したいと思いませんか。

出典：筆者作成。

- (3) 損益分岐点売上高を知っているかを質問した。財務諸表を作成していても、固定費と変動費に分解できていなければ、損益分岐点は知りえないはずである。言い換えれば、原価を固定費と変動費に分解して損益分岐点の売上高を知っておくことは、中小企業にとって重要な経営情報と考えられる。
- (4) CVP分析というシミュレーションの考え方を知っているかどうかを質問した。損益分岐点分析の知識があれば、その応用で目標利益達成売上高は計算できる。それ以外のバリエーションについては、たとえば、安全余裕率や経営レバレッジについては、質問数を抑えるために今回は質問しなかった。
- (5) 顧客別収益性を把握しているかどうかの質問である。顧客別収益性を把握するためには、顧客というセグメント別会計を行っているだけでなく、共通費の配賦計算が適正に行われていなければならない。果たしてそこまでの情報を入手できているかどうかを質問した。
- (6) 製品別収益性分析を行っているかどうかを質問した。プラン・コンタブルはこのような分析ができるといわれるが、ラオス会計制度でも同様な情報を入手できるかどうかを質問した。

- (7) 製品別原価構成は、原価管理の対象を決めるのに重要である。それぞれの製品別の原価構成で、比率の高いものから原価管理の対象にすることが考えられる。具体的にどのような原価管理ツールを適用しているかといった突っ込んだ質問は今回はできなかった。このような質問はインタビューでしかできないと言えよう。
- (8) 直接費の把握についての質問である。製品別原価構成ができていれば当然可能である。直接費を把握していなければ原価算定も原価管理もできない。基本中の基本についての質問である。
- (9) 間接費の把握は配賦計算できているかどうかの質問である。直接費を把握できていないのに間接費を把握していれば、会計の知識不足となる。そのチェックのための質問である。
- (10) 間接費の正確な配賦計算は、原価計算の永遠の課題である。この点を理解しているかどうかの質問である。

4.2 調査結果

調査対象は、ラオス国立大学で行ったセッションに参加してくれた企業人10名である。また、ラオス商工会議所を通じて、ラオス商工会議所主催のセミナーに参加した74名にも調査を行った。ただし、2名は、質問の意味がわからないと回答したため、集計には含めなかった。ラオス商工会議所で回収したアンケート票は、ビエンチャン県6名、サワンナケート県25名、ルアンパバーン県4名、チャンパーサック県37名である。合計82名のアンケート調査結果を、地域別に集計したものが図表6である。なお、各地域別の82名の元データは、付録1（シンポジウムとビエンチャン）、付録2（サワンナケートとルアンパバーン）、付録3（チャンパーサック）に示してある。

質問項目6の製品別収益性は、ビエンチャンを除けば、すべての地域と地域全体で、やや把握できていることがわかる。ラオス会計制度に基づいて会計処理すれば、製品別収益性が算定できるということであろう。ビエンチャンは、すべての質問項目が5点未満となり、経営管理に会計をほとんど利用できてい

図表 6 地域別集計結果

番号	質問	シンボジウム		ビエンチャン		サワンナケート		ルアンパバーン		チャンパーサック		合計	
		平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差	平均値	標準偏差
1	あなたの会社は、ラオスの同業者の平均との業績比較ができますか。	3.30	2.21	2.83	2.40	4.52	1.71	4.25	2.22	3.94	2.07	3.98	2.02
2	あなたの会社の月間利益と年間利益を正確に把握していますか。	5.00	2.11	2.00	1.67	4.68	1.22	2.50	1.73	4.88	1.68	4.53	1.81
3	あなたの会社は、赤字にならないためには毎月いくら以上を売上げないといけないか理解していますか。	5.50	2.01	2.00	1.67	5.04	1.37	5.25	1.71	4.83	1.84	4.82	1.86
4	あなたの会社で、現状の利益を10%増加するためには、売上高をいくら増加すればいいかわかりますか。	4.60	2.01	2.17	1.83	5.04	1.30	4.25	0.96	4.64	1.56	4.58	1.67
5	顧客別あるいは取引先別の収益性はわかりますか。	3.40	2.01	3.67	2.07	3.92	1.41	2.50	1.91	3.89	2.21	3.74	1.92
6	あなたの会社の製品で、どの製品の収益性が高く、どの製品の収益性が低いかわかりますか。	5.20	1.81	4.17	1.47	5.00	1.18	5.50	1.29	5.00	1.59	5.01	1.47
7	あなたの会社では、製品別の原価構成を把握していますか。	5.00	1.89	3.33	1.86	5.04	1.27	4.25	2.22	5.06	1.39	4.87	1.54
8	製品別に直接費を把握していますか。	5.70	1.95	3.67	2.66	4.80	1.26	4.25	1.50	5.14	1.83	4.98	1.77
9	製品別に間接費を把握していますか。	5.40	1.96	3.50	2.81	4.88	1.27	4.25	1.50	4.77	1.96	4.79	1.84
10	製造間接費をより正確に配賦したいと思いませんか。	4.60	1.51	4.00	2.61	5.04	1.33	5.00	1.63	5.17	1.99	4.99	1.79

10社 6社 25社 4社 37社 82社

出典：筆者作成。

ないことが把握できる。他方、ラオス国立大学のセッションの参加者は、質問項目の2, 3, 6, 7, 8, 9で5点以上であり、比較的経営管理に会計を利用していることがわかる。

地域別で会計を非常によく経営管理に利用しているところは、サワンナケートとチャンパーサックである。サワンナケートでは、質問項目の3, 4, 6, 7で5点以上であった。質問項目3, 4は損益分岐点分析に関わるものであり、利益計画に利用している可能性がある。同時に、質問項目6, 7は製品別収益性で

あり、これもプロダクトミックスなど利益計画に利用している可能性がある。チャンパーサックでは、質問項目の6, 7, 8, 10で5点以上であり、利益計画だけでなく、直接費の把握という原価管理にも利用している可能性があった。

製造間接費のより正確な配賦計算というニーズがあるかどうかについては、ラオス国立大学のセッション参加者とビエンチェンの企業では関心がなかった。セッション参加者は、製造間接費の把握が5.4ポイントであり、すでに間接費は把握できているからと想定できる。一方、ビエンチャンの企業人がなぜ間接費の配賦に関心がないのかは、不明である。間接費を把握する経営管理上の意義を理解できなかつた可能性がある。

ところで、回答者は会計の知識が不足していて、質問の意味が理解できない可能性がある。すでに2名は集計からは外しているが、質問の意図が不明なまま回答したと思われるものもあった。質問8と9は直接費の把握と間接費の把握であり、対となった質問である。間接費が把握できていれば直接費も把握できているはずである。ところが、チャンパーサックでは、48番(3→7)、56番(2→7)、81番(6→7)の3名は、直接費よりも間接費の把握ができていているという、ありえない回答であった。直接費と間接費の意味を理解していない可能性がある。このことから、今回の調査結果は、割り引いて解釈する必要がある。

4.3 ラオス企業の会計の現状

アンケート調査に基づく限り、ラオスにおいて会計は、想像していた以上に経営に利用されていることがわかった。とりわけ損益分岐点分析を理解しており、損益計算書を経営管理に活用している可能性がある。しかし、損益計算書を直接原価計算で作成しているかどうかまでは調査できなかった。固定費と変動費に区分していないとすると、全部原価計算情報の損益計算書から、損益分岐点の売上高をどのように算定しているのかは理解に苦しむ。会計ソフトでシミュレーションができれば経営への活用も可能である。利益計画にどのように利用しているのかをもう少し突っ込んで質問調査をする必要があった。

プラン・コンタブルでは、部門別や製品別に収益性が算定できるという。た

たとえば、貸借対照表は別にして、部門別や製品別に損益計算書を作成していれば、部門別もしくは製品別に収益性を測定できる。共通費の配賦問題は残るが、間接費は適切に配賦できているという認識を持っている点からもこのことが理解できる。しかし、操業度基準の配賦計算は、品質検査やマテハン、段取りなど支援コストが増加している今日、操業度基準で配賦すると原価を歪める可能性がある。そのため、ABCが考案されており、諸外国ではABCが適用されてきた。ラオスのアンケート調査にABCを含めなかったが、再度調査するときはABCについての調査もする必要がある。ただし、中小企業にABCが必要かどうかは要検討の課題である。

4.4 管理会計教育へのニーズ

管理会計とは、経営者の行う戦略策定、経営意思決定、マネジメント・コントロールに資する経済的データを提供することである。簿記・会計は、予算管理や標準原価管理と密接な関連がある。したがって、簿記・会計を正しく理解して記録・測定・報告することで、期首と期末の差異分析を通じて経営に有益な情報を提供できる。

しかしそれだけでない。予算や標準といった財務情報に影響を及ぼす非財務情報を取り扱うことの方がより経営に有益な情報を提供できるというアイデアもある。たとえば、従業員のスキルをアップできれば生産スピードが向上したり不良率が減少したりする。その結果として顧客が満足すれば取引高が増加し、引いては利益に影響を及ぼす。このような因果関係を想定し実行した結果、自社の戦略を修正したり、場合によっては戦略を策定したりするのに役立つ。このように、日本の企業では、財務・非財務情報を因果関係で関連づけて、戦略策定、経営意思決定、マネジメント・コントロールに有益な情報を提供できるように管理会計教育を行う必要があると考えられる。

しかし、ラオス企業へのアンケート調査の結果、一般的な企業像として、戦略の策定と実行にはまだ関心がないように思われる。まず簿記・会計の知識をつけるのが最初であるという見解もあり得る。当然そのことは理解できるが、

会計帳簿をつける意味は企業自身のために有益であるという点を企業人が納得しなければ、会計に対するニーズは高まらない。つまり、管理会計に対する企業人のニーズを教育を通じて醸成することで、一緒に簿記・会計も教育すべきではないかと提案する。

5. ケーススタディ

ラオスの簿記・会計の実態を把握するために、工場見学した企業、その企業で使用している会計ソフト、および財務諸表について紹介する。

5.1 企業概要

インタビュー先は、ラオス商工会議所の会員企業の BKN Company Limited という炭の製造販売会社である。同社は、2004年創業で、ラオスに7つの工場を持つ中小企業である。従業員は7工場合わせて250名である。インタビューは、社長の Boun Oum Phanthapanya 氏 (President of WPEG, Director) と、副社長の Khamtanh Phousy 氏 (Secretarial of WPEG, Deputy Director) である。

同社は、羅宇備長炭というブランド商品を持つ100%日本への輸出企業である。経営状態については、販売能力が年間200トンあるにもかかわらず、生産能力が年間130トンと販売能力に追いついていない。これは、季節的な作業員の雇用に問題があったり、伐採する森林を国が管理していて、自由に伐採できないという問題があるためである。

ところが、企業経営上は2009年に単年度黒字となり、赤字が解消され、それ以降は黒字続きである。同社はJICAの支援で設立し経営を行っているため、投資計画についての事前と事後の評価は受けているはずである。そこで、投資回収について質問したが、投資回収という意識は薄かった。設立時に投資回収計画を立案したまま、日々の業務に忙しく、黒字になれば安泰というだけで、投資回収への思いは感じられなかった。

5.2 会計ソフト

使用している会計ソフトそのものは見ていないが、財務省提供のソフトを使用していると回答してくれた。また、会計ソフトからアウトプットされた財務諸表を見たいという要望を受け入れてくれた。中小企業でも多くの企業は現金主義を採用していると考えていた。そのため、現金出納帳と財産目録がでてくることを予想していたが、開示された財務諸表の勘定科目をラオス語から日本語に翻訳してもらおうと、興味深いことが判明した。

第1に、保有する固定資産に対して、帳簿残高と減価償却費が計上してあった。同社の場合だけであるが、車両は5年の定額償却、設備は10年の定額償却となっていた。信用販売はしているかどうかを確認したところ、売掛金があることも判明した。さらに、売上高は、現金売上高だけでなく、掛け売りでも計上するという回答であった。財産目録ではなく貸借対照表と損益計算書を作成していることがわかった。

第2に、貸借対照表は、固定性配列法を採用しており、固定資産、流動資産、自己資本、固定負債、流動負債の順に報告式で作成していた。また、自己資本の部には、資本金と留保利益と思われる数値もあった。

第3に、税金については、どの企業も一律24%ということだった。消費税や付加価値税は存在していなかった。

要するに、発生主義で簿記記録していることがわかった。貸借対照表と損益計算書の勘定科目にコード番号が振られており、プラン・コンタブルの影響であることがうかがえた。同社では、この標準版の貸借対照表と損益計算書を経営に利用しているという印象はなかった。財務諸表の固定資産情報を知りたいと質問したが社長は把握しておらず、社長夫人がそのページを教えてくれた。このように、少なくとも、貸借対照表を社長が経営に利用しているわけではなく、会計データの入力・出力は社長夫人が一手に担当している可能性が高かった。まさに、日本の零細企業のような印象であった。

まとめ

本稿での発見事項をまとめる。

第1に、ラオスの企業分類とその分類ごとに適用される会計制度について明らかにした。大企業はIFRS, 中小企業はラオス会計基準, 零細企業は現金主義会計である。

第2に、ラオスの会計に関わる資格について明らかにした。財務省のLCPAA, ラオス商工会議所の簿記セミナー, ラオススポーツ・教育省の簿記研修, ラオス国立大学の簿記授業, 専門学校や監査法人での簿記講座などがある。いずれの研修や講座はすべて修了試験による資格認定であって, 日商簿記検定のような能力試験ではないことがわかった。併せて, ラオスの資格認定はすべて修了試験によるものであり, 能力試験を導入する土壤がないことがわかった。

第3に、ラオス企業へのインタビューによれば, ラオブリュワリーでは簿記・会計が日本とそん色なく行われていることが判明した。人材会社によれば, ラオスでの簿記・会計のニーズは高くないという。しかし, 資格を取得すると高給が得られることがわかった。それ以外は, ラオスの現状把握といえるものはほとんどなかった。

第4に、ラオス企業人へのアンケート調査を行ったところ, 82名の有効回答が得られた。その結果によれば, 製品別収益性をやや把握できているとする回答が多かった。これはラオス会計制度がプラン・コンタブルの影響を受けて, 財務諸表の作成だけでなく, 経営管理にも役立つように標準化されていたからである。他にも, 損益分岐点分析を利益計画に利用しているという回答が比較的多かった。しかし, 直接費の把握はそれほどできていないのに, 間接費は比較的把握できているという回答結果となり, 回答者の会計の知識不足が原因ではないかと思われる点があった。この点は, さらに調査する必要がある。

第5に、BKN社へのインタビューにより, 財務省提供の会計ソフトの中身を把握できた。同社によれば, 発生主義でラオス会計基準に基づいて税務計算

をしており、損益計算書と貸借対照表を作成していた。貸借対照表は固定性配列法でプラン・コンタブルの影響を受けていることがわかった。

本研究は、公益財団法人山田長満奨学会からの受託研究の成果の一部である。

謝辞

このプロジェクトにはたくさんの方から支援をいただいた。まず、専修大学商学部小林守教授にはラオス国立大学でのセッションの事前交渉をすべて担当していただいた。また、川崎商工会議所の山田長満会頭と野口浩史氏には、ラオス商工会議所、ラオス財務省会計局、ラオススポーツ・教育大臣とのインタビューを設定していただいた。さらに、ラオス商工会議所からは、工場見学とインタビューを受けてくれる企業を紹介いただいた。また、セッションに参加していただいた企業の方、アンケートに回答していただいた方を含め、すべての関係者に心より感謝の意を表す。

参考文献

- 伊藤和憲 (2014) 『BSC による戦略の策定と実行—事例で見るインタンジブルズのマネジメントと統合報告への管理会計の貢献』 同文館出版。
- 大下勇二 (2005) 「ラオスのプラン・コンタブル」 所収：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。
- 北野陽平 (2017) 「証券取引所の設立から7年目を迎えたラオス資本市場の現状と課題」 『野村資本市場クォーター』 Vol.20, No.3, pp.1-14。
- 立松利佳子・飯島康道・崎章浩・長屋信義 (2018) 「経理部門の実態に関するアンケート調査」 『産業経理』 Vol.78, No.1, pp.190-213。
- 谷守正行 (2007) 『銀行管理会計』 専修大学出版局。
- 内藤高雄 (2010) 「プラン・コンタブルにおける異形標準化志向の展開—会計標準化と会計制度の統一化を巡って—」 『杏林社会科学研究』 第26巻第2,3合併号, pp.59-73。
- 日本商工会議所 (2018) 『平成30年度 商工会議所検定試験ガイド』 日本商工会議所・各地商工会議所。
- 藤田圭一・伊藤誠剛 (2018) 「ラオスにおける会計制度の現状と課題」 『PRD ディスカッションペーパーシリーズ』 No.18 A-02, pp.1-22。
- 藤野雅史・挽文子 (2004) 「キンビールにおけるカンパニー制の下でのEVAとBSC」 『企業会計』 Vol.56, No.5, pp.57-64。
- 弥永真生 (2013) 『会計基準と法』 中央経済社。
- Jacques, R., C. Christine, B. Didier and J. Nadine (2011) *Comptabilité Financière*, DUNOD.
- Kurt S. Schulzke (2016), *World Accounting*, Vol.1, LexisNexis.

付録1 シンポジウムとビエンチャンの元データ

		質 問 項 目									
地域	番号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
シン ポ ジ ウ ム	1	1	7	7	6	1	7	7	7	7	4
	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	3	7	7	7	7	4	6	7	7	7	6
	4	2	6	6	3	6	6	5	6	6	5
	5	6	7	7	6	3	6	7	7	5	6
	6	2	3	6	6	2	4	4	7	7	4
	7	4	4	7	2	2	7	4	7	7	5
	8	1	6	6	6	3	4	6	6	6	5
	9	5	3	3	4	6	6	4	5	4	4
	10	4	6	5	5	6	5	5	4	4	6
ビ エ ン チ ャ ン	11	1	1	1	1	3	5	3	1	1	2
	12	3	3	5	4	5	6	6	6	6	6
	13	7	1	1	1	1	3	1	7	7	6
	14	1	1	1	1	3	4	3	1	1	2
	15	1	1	1	1	3	5	2	2	1	1
	16	4	5	3	5	7	2	5	5	5	7

付録2 サワンナケートとルアンパバーンの元データ

		質 問 項 目									
地域	番号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
サ ワ ン ナ ケ ー ト	17	3	5	4	3	2	5	6	5	5	4
	18	7	5	6	6	3	5	6	6	6	6
	19	4	2	5	6	5	5	6	4	5	6
	20	1	2	1	2	2	1	2	2	1	2
	21	4	6	5		2		4	6	6	7
	22	6	5	6	6	5	6	4	4	5	6
	23	5	4	6	6	4	5	6	4	5	4
	24	3	4	3	4	5	5	4	6	3	6
	25	4	3	5	6	3	5	6	4	3	6
	26	6	5	4	5	4	5	4	6	4	5
	27	6	5	6	4	6	5	4	5	6	6
	28	1	4	5	3	2	4	3	2	3	5
	29	6	6	6	6	5	6	6	5	5	6
	30	7	3	4	5	2	6	6	5	5	6
	31	4	6	5	4	2	3	6	5	5	2
	32	5	5	6	5	6	5	6	3	4	5
	33	4	6	3	6	6	6	6	5	6	4
	34	5	6	4	4	4	6	6	6	6	
	35	5	6	5	6	5	5	6	4	5	5
	36	3	6	7	4	6	5	3	5	6	4
	37	7	5	7	7	4	7	6	6	6	7
38	5	4	6	7	4	6	5	7	6	5	
39	2	5	6	6	4	5		4	5	6	
40	4	5	6	5	4	5	4	5	6	4	
41	6	4	5	5	3	4	6	6	5	4	
ル ア ン パ バ ー ン	42	1	2	6	4	1	7	7	6	6	5
	43	6	1	7	5	1	6	2	3	3	7
	44	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
	45	5	2	3	3	3	4	3	3	3	3

付録3 チャンパーサックの元データ

		質 問 項 目									
地域	番号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
チャンパーサック	46		7	3	5	1	5	7			7
	47	4	3	5	4	1	7	5	5	5	4
	48	5	1	1	4		3		3	7	7
	49	5	6	7	5	6	6	7	7	6	7
	50	2	3	3	5	7	4	6	5	7	7
	51	1	5	7	2	4		4	7	2	7
	52	7	7	3	4	6	3	2	1	2	4
	53	7	7	6	1	3	6	7	7	7	6
	54	1	2	4	7	7		6	7	3	1
	55	6	6	7	2	1	4	2	4	4	5
	56	7		6	5	4	3		2	7	1
	57	6	6	5	6	3	3	5	6	6	6
	58	7	6	5	5	7	5	6	5	4	6
	59	4	5	5	6	5	7	6	7	7	7
	60	5	5	5	6	3	7	5	7	7	6
	61	3	4	6	5	3	5	4	5	4	6
	62	4	2	1	7	7	6	5	7	3	1
	63	5	6	7	5	3	5	5	6	7	6
	64	2	3	2	5	4	7	5	3	2	5
	65	5	4	6	5	2	6	5	3	3	5
	66	3	5	4	6	7	6	6	7	6	7
	67	5	4	5	5	1	4	4	3	3	5
	68	6	6	3	5	4	6	5	7	6	6
	69	2	5	7	7	5	6	6	5	6	7
	70	2	5	6	4	2	7	4	5	4	4
	71	5	6	5	6	1	4	7	6	5	7
	72	3		4	1	7	3	7	5	1	1
	73	1	7	7	5	7	6	6	7	7	7
	74	6	5	4	5	5	5	6	6	6	6
	75	5	4	6	3	3	3	4	2	2	5
	76	2	7	7	5	1	6	5	7	5	7
	77	1	2	7	2	1	3	3	4	1	6
78	7	7	6	5	3	7	2	2	6	1	
79	2	4	5	6	4	5	6	4	5	3	
80	1	5	2	4	1	6	4	7	4	5	
81	1	6	2	4	7	1	5	6	7	5	
82	4	7	7	7	3	7	5	7	7	7	