

【査読論文】

ミャンマーにおける企業会計の現状と課題 —軍事政権の残照—

谷口隆義
公認会計士

要 旨

本研究の目的は、新軍事政権（1988年～2011年）から民主的政権（2011年以降）に移行したミャンマーの会計実務の現状の問題点を指摘し、その原因を探求することである。ミャンマーを研究対象として選んだのは、ミャンマーが、政治体制の転換と会計との関係を分析する上で貴重な材料を提供してくれるからである。

本目的を達成するために、会計実務に関する訪問面接調査を実施した。当該研究方法を採用したのは、参考となる先行研究も外部からアクセス可能な必要資料・データもほとんどないためである。訪問面接調査では、「トライアングレーション」を意識し、また、多様な調査対象の個性を活かして情報を得るために「半構造化」質問を行った。

本研究の主たる発見事項は次のようである。まず、ミャンマー企業の会計実務の水準は低く、経営者のルールへのコンプライアンス意識も極めて低い。また、企業の経理担当者や公認会計士の会計リテラシーも一般的に低い。

このようなミャンマーの会計実務の現状に対して、資本市場改革および会計制度改革は既にある程度達成されており、それにもかかわらず会計・監査実務の水準は低いままである原因は、新しい諸制度を機能させるための人材が不足しているからであり、軍事政権下での資本市場軽視と大学教育への弾圧による会計高等教育や会計専門職教育の荒廃が最も大きな原因であると推定される。会計実務の現状を変革するためには、政府による会計教育への強力な梃子入れが不可欠であろう。

(2017年11月2日審査受付 2018年1月24日掲載決定)

I はじめに

ミャンマー（当時はビルマ）は、三度に亘る英緬戦争の結果、1886年以降英領インドに併合され、英国の植民地となったが、アウンサン（Aung San）等の活躍により、1943年に英国から独立し、1948年に共和制の国家となる。その後、政情の不安定さと軍の台頭により、クーデターが起り、1962年以降、ミャンマーは「ビルマ式社会主義」といわれる仏教思想をベースにした社会主義を標榜し、軍の力を背景とした「ビルマ社会主義計画党」の一党独裁支配となった（桐生 [1979]）。この時代を旧軍事政権ということにする。

その後、長引く経済停滞により、1988年に全国規模の民主化運動が起り、国軍のクーデターにより26年続いた旧軍事政権が崩壊した（工藤編 [2012], p. 76）。

新しく登場したソウ・マウン（Saw Maung）政権も軍事独裁政権の継続（新軍事政権）であり、民主化運動の弾圧を行い、多数の民主化運動家を入監させた。米国を中心とした欧米諸国は、1997年以降、民主化弾圧と人権侵害に対して、広範囲に及ぶ厳しい経済制裁を課したため、ミャンマーの経済はさらに疲弊した（根本 [2014], 348頁）。

2007年に首相となったテイン・セインは、2011年に大統領となり、民主化へも貢献した。しかし、実質上は軍事政権の継続でもあり、新軍事政権の終焉は2016年のアウンサンスーチー率いる国民民主連盟（National League for Democracy : NLD）政権の発足まで待たなければならない（根本 [2014], 38頁）。経済的には、欧米の経済制裁が解除されたミャンマー経済は成長を続け、リーマンショックで一時停滞したが、2012年以降急成長を遂げており、2014年には、中国や ASEAN（Association of

South-East Asian Nations : ASEAN）諸国を上回る経済成長率 7.7%とアジアの成長を示した（三菱 UFJ R&C [2015], 1頁）。

本稿の目的は、ミャンマーの会計実務の現状調査を行い、その問題点（原因）を明らかにすることにある。ミャンマーを対象とする意義は「特定の政治体制と会計との関係」を分析する上で興味深い事例であるからである。

本稿では上述の研究目的を達成するために、2013年2月～2016年12月までの3年11ヶ月で8回渡緬し、現地で訪問面接調査^①（29カ所、74人）と質問票調査^②（上場4社）を行った。研究手法として訪問面接調査を採用した理由は、新軍事政権時代（1988年～2011年、社会主義軍事政権と区別するため、本論では1988年誕生の政権を新軍事政権と呼ぶ）の傷跡として、ミャンマーの会計に関する国内外の先行研究はほとんどなく、加えて、外部からアクセス可能な資料・データが著しく不足している状況にあるためである。このように情報入手に大きな制約があり、研究自体が未成熟の段階では、現地での訪問面接調査が現状把握のために有効な手段となる。

本研究は、ミャンマーの単一事例研究であり、ミャンマー固有のコンテキストの中でミャンマー独自の問題を考察することに主眼を置いており、比較等によるミャンマー会計の普遍化を直接の目的とはしていない。

なお、本文において、参考文献からの引用・参考文献に依拠した記述と訪問面接調査・質問票調査によって得た知見とを区別するために、後者については、イタリックにした上で、調査先番号（表1を参照せよ）を付している。以後、参考文献からの引用・参考については、通常の「xx [2013]」のように記載し、訪問面接調査による場合には、「xx [2013] (1)」のように記載することとする。

II 先行研究を巡る状況

(1) ミャンマーの会計実務・制度に関する先行研究

近年まで、ミャンマーの会計制度・実務に関する調査・研究・紹介等は、大監査法人等が出している「投資ガイド」（例えば、新日本有限責任監査法人 [2014] 等）以外にほとんどなかった。最近では、世界銀行が途上国の会計制度調査の一環としてミャンマーの会計・監査制度に関する調査・紹介を行っている（WBG [2017]）のをはじめ、少数の紹介論文が登場している（例えば、渡場 [2014b] など）。しかしながら、新軍事政権における思想統制等により研究や教育が弾圧・軽視されたため（増田 [2010], 13 頁）、ミャンマーの研究者によるアカデミックな会計研究はほとんどない状況にあり（ヤンゴン経済大学 [2016a] (1)）、国外の研究者による研究も文献検索等でほとんど出てこない。また、会社法、証券取引法、税法、会計基準等の最近の法規等については、ネットで閲覧可能のものもあるが、紙媒体のものはほとんど入手できない。さらに、会計法規の入手困難性に加えて、政府の企業統計等のデータの蓄積もほとんどない。企業の開示情報も少なく、上場 4 社以外に開示が求められている会社（株主が 100 名以上）が 30 社あるが、2017 年 6 月末現在、18 社のみが企業状況の開示を行っているに過ぎない（金融庁 [2017b] (16) ③）。

(2) ミャンマー以外を対象とした先行研究について

本研究は、比較による固有化や普遍化を追求するものではないので、ミャンマー以外の国を対象とした研究を先行研究として取り上げる必要は必ずしもないかもしれない。しかし、ミャンマーの会計に関するアカデミックな研究

が、ほとんど存在しないことから、ミャンマーと一部共通性を有する対象（国々）について、①開発途上国、②移行経済国、および③ASEAN という 3 つの視点から先行研究の調査を行って見た。

①については、近年、開発途上国一般に共通する会計問題、とりわけ、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards : IFRS）の適用に関する問題が多く取り上げられている。中でも、IFRS の変質・無機能化を指摘する研究（Nobes [2011]）が多いが、それらの研究方法としては単一事例研究（一国に限定した）が多い（例えば、Madawaki [2012] 等）。

IFRS 導入の問題が発生する以前の、開発途上国に共通する会計問題を扱った主要な研究として、Enthoven [1981], Holzer and Chandler [2014], Amenkhienan [1986] 等がある。開発途上国における会計インフラの不備を指摘する研究が多い中で④、開発途上国の会計教育の重要性に言及している、Enthoven [1981] は興味深い。Enthoven [1981] は、開発途上国の経済発展にとって会計技術がその「手段」として不可欠であることを論証し、他方で会計教育の進め方には複雑な論争があることを指摘している（pp. 1-3）。

また、Burlaud [2017] は、フランス語圏アフリカ諸国の公的セクターに関して、会計リテラシーや内部統制等について、訪問面接調査を行い、会計・監査の教育の欠如が深刻であることを指摘している。

次に、②についてであるが、研究は、社会主義体制から資本主義体制への移行を行った東欧諸国に集中している。例えば、Gartin et al. [2009] は、東欧諸国の資本主義体制への移行と財務報告との関係を研究している。また、この研究領域では、ルーマニアが成功例としてし

ばしば取り上げられているが、Albu et al. [2011] および Albu et al. [2014] は、ルーマニアに関する事例研究であり、軍事独裁政権から民主的政権への移行という点でも、また単一事例研究という点でも本研究との共通性が高い（次項で詳述）⁵⁾。また、ハンガリーの事例を扱った Ambrus and Borbely [2015] やポーランドとルーマニアの会計制度改革のケースを取り上げた MacLulich and Gurau [2004] もある。MacLulich and Gurau [2004] では、漸変主義を採ったポーランドの失敗と二段階のビッグバン主義を採ったルーマニアの成功について触れている。

社会主義体制から社会主義市場経済への移行を②に含めるならば、中国とベトナムに関しても膨大な研究が公表されている。ただし、中国もベトナムも、資本市場の存在を前提としない旧ソビエト型社会主義ではなく、所謂社会主義市場経済であるため、ミャンマーのベンチマークとして論ずることは難しい。

最後に、③についても、ミャンマー、カンボジア、ラオスを除けば、膨大な調査・研究がある。特徴的なのは、日本の政府関係機関や日本の研究者による調査報告書が多いことである。ASEAN 全体の比較調査としては、中小企業基盤整備機構 [2006] や Mizunoura [2016] があるが、ミャンマーについての記述はほとんどない。河崎 [2016] も ASEAN における中小企業の会計実務を詳細に調査しているが、ミャンマーについては除外されている。ASEAN 加盟国のシングルケース調査については、インドネシアの会計制度および会計教育を調査した平松他 [1998] や齋藤他 [2015] がある。平松他 [1998] では、インドネシアの会計制度・大学における会計教育・会計専門職教育について詳細な紹介がなされている。齋藤他 [2015] では、インドネシアにおける会計教育の現場に

メスを入れた興味深い研究がなされている。ASEAN 諸国に対する調査・研究は、会計実務の実態を紹介してはいるが、ミャンマーについての言及はほとんどなく、また、ASEAN 諸国の実態をもたらした原因を分析してはいない。

(3) ルーマニアについての研究

ルーマニアにおいては、軍事政権から民主的政権への移行による、会計の変化が観察されている。本稿の対象とする政権変化と共通性を有しているため、主に、Albu et al. [2011] および Albu et al. [2014] に依拠して紹介していきたい。

ソ連型社会主義体制では会計は計画経済における国家の中央組織のニーズを満たす手段であって企業経営者のものではない。ソ連型社会主義体制では財務諸表よりも会計記録が重要と考えられる上に (Nobes and Parker [2008], p. 246) 会計情報は公開されない (Albu et al. [2014], p. 492)。

社会主義軍事政権下におけるルーマニアでも、会計教育においてミャンマーと類似した現象が観察されていた (Albu et al. [2011])。大学における会計関連科目は、簿記技術に限定されており (Albu et al. [2011], p. 164, Albu et al. [2014], p. 492)、会計学原理のような会計思想や原理を教えることが回避されていた。

ルーマニアでは、その後、民主化革命を経て、欧州連合 (European Union : EU) に加盟し、IFRS が強制適用された。しかし、東欧で IFRS 導入に最も成功したといわれているルーマニアにおいてすら、人々が資本市場の意味を理解していない状況において、資本市場志向の強い IFRS を会計実務へ浸透させることは困難であったことが複数の研究によって指摘されている (Albu et al. [2011], Albu et al. [2014])。ルーマニアの会計制度改革は、他の会計関連諸

制度も同時に同一方向に改革するというビッグバン型で行われ、まずフランス型モデルを採用し、次にアングロサクソン型モデルに変更し、EU加盟によりIFRS採用というステップを経て短期間で成し遂げられた(Albu et al. [2011])。

Ⅲ 訪問面接調査の内容とそのファインディングス

(1) 訪問面接調査の必要性

前述したように、ミャンマーの会計に関する研究がほとんど存在しない状況においても、政府が会計実務の実態調査を行っているようなケースでは、それを研究の出発点とすればよいが、政府の調査や企業統計に関する蓄積もほとんどない状況においては、現地での聞き取り調査を行う以外に有効な研究方法はない。

本研究では、訪問面接調査という研究方法を採用している。まず、利害を異にする多様な調査対象(ミャンマーの会計規制機関、会計基準設定主体、公認会計士組織、財務諸表の作成者、資本市場関係者、および会計教育者)と日本の規制機関や進出企業関係者にミャンマーの会計実務に関するインタビューを行い、調査の「トライアングレーション」⁶⁾の確保を行っ

た。複数の同一カテゴリーに属する回答者に同一の質問をすることによって、その言説の裏付けを取る努力をした上で、視点の異なる日本の規制機関・企業および国際組織にも同一の質問をすることによって、客観化の努力も行った。

調査方法に関しては、訪問面接調査の対象全員に関してある程度の共通性(「ミャンマーにおける会計実務・会計監査実務の水準をどう考えているか」、「現状に満足しているか」を聞く)を保ちながら、個々のインタビュー先の属性によって、その質問内容を変える「半構造化」法(佐藤 [2016], 166-167 頁)を採用した。

II で述べた通り、ミャンマーの会計に関する研究は未成熟な段階にあるが、ミャンマーの政治・経済・文化一般に関する包括的な研究については近年かなりの蓄積がなされている。そこで、訪問面接調査や質問票調査のみでなく、それらの文書資料も面接調査で得られた結果の裏付けに用いた。

(2) 訪問面接調査の対象と内容

調査対象の詳細、カテゴリー分け、および調査内容については表 1 に示している。

表 1 訪問面接調査の対象と内容

	訪問先	訪問回数	訪問日	訪問先および質問票調査の対象と内容	カテゴリー
1	Yangon University of Economics	3	2015/4/8 2016/3/29 a, 12/15 b	会計学を教えている 3 大学の 1 つ。2008 年から 10 年間に亘って会計教育を行ってきた(商学では 50 年の実績)。対象は大学の会計担当教員。調査の内容はミャンマーの会計に関する先行研究。大学における会計教育・カリキュラム・使用テキスト等。会計実務・監査実務の水準。	会計学担当教員
2	Central Bank of Myanmar	1	2015/4/2	ミャンマーの中央銀行。調査の内容は企業規制関連の法規や会計基準等の会計インフラの整備と適用の状況。会計実務・監査実務の水準。	会計規制機関
3	Internal Revenue Department	1	2013/2/7	内局歳入局。国税を所管する。調査の内容は 2 に同じ。	

4	The Republic of Union of Myanmar Federation of Chambers of Commerce & Industry	1	2013/7/3	ミャンマー商工会議所。調査の内容は2に同じ。	
5	Minister of Finance Mandalay Region Government	1	2014/6/14	マンダレー管区の財務省。調査の内容は2に同じ。	
6	Office of the Auditor General of the Union	1	2016/12/15	Auditor General は、公的・私的両セクターの組織の監査を監督する公的な組織。調査の内容は2に同じ。	
7	Myanmar Institute of Certified Public Accountants, Myanmar Accountancy Council	1	2016/12/15	MICPA は公認会計士協会。その会長は MAC の副議長を兼任。調査の内容は2に同じ。	
8	KPMG Advisory (Myanmar) Ltd.	2	2013/2/4, 5/27	KPMG のミャンマー現地法人。調査の内容は2に加えて、公認会計士の教育、訓練、試験等。会計実務・監査実務の水準。	会計事務所
9	Win Thin & Associates	1	2013/2/5	ミャンマーの会計事務所。調査内容は8に同じ。	
10	U Tin Win Group	1	2013/2/5		
11	Maung Maung Hteik & Associate	1	2014/6/1		
12	FAA GROUP	1	2014/6/1		
13	Daw Myint Myint Toe Group	1	2014/6/12		
14	Tint Tint Thu	1	2013/5/28	シンガポールとミャンマーで活動している会計士。調査の内容は8に同じ。	
15	Myanmar Securities Exchange Centre Co., Ltd.	4	2013/2/5 2014/9/29 2016/3/29 a, 12/14 b	大和証券とミャンマー経済銀行が50%出資の合併企業。ヤンゴン証券取引所開設に協力。調査内容はヤンゴン証券取引所における株式の売買状況。今後の上場予想。会計・監査実務の水準。	ヤンゴン証券取引所関係
16	金融庁 (日本)	3	2015/4/6 2016/3/30 a, 12/17 b	日本の金融庁がミャンマーの証券市場形成に協力している。ミャンマーの財務副大臣のアドバイザー。調査内容は15に同じ。	
17	First Myanmar Investment Co., Ltd.	1	2016/12/15	ヤンゴン証券取引所に上場した4社の1つ。調査内容は上場の目的。IFRS の適用における難点。会計・監査実務の水準。	上場企業
18	Myanmar Citizen Bank Limited	1	2016/12/14		
19	KBZ Bank	1	2013/7/4	ミャンマーの銀行大手。三井住友銀行と提携。調査内容はミャンマーにおける会計インフラ整備の状況。会計・監査実務の水準。	現地企業
20	A1 Group of Company's	1	2015/7/29	ミャンマーの財閥。ゼネコン、建設業を展開。調査内容は19に同じ。	
21	Ayeyarwaddy Farmers Development Bank	1	2015/7/29	ミャンマーの金融機関。調査内容は19に同じ。	
22	Moving Myanmar Forward (KDDI Summit Global Myanmar Co., Ltd.)	1	2016/12/14	KDDI と住友商事の100%子会社であるKSGMがMPT と共同事業を展開。調査内容は19に同じ。	在ヤンゴン日本企業
23	住友商事 ヤンゴン事務所	1	2013/9/13	ヤンゴン日本人商工会議所の会頭 (当時)。調査内容は19に同じ。	
24	三井住友銀行 ヤンゴン支店	1	2016/3/30	ミャンマーで出店を許された3つの邦銀の1つ (他国は一行ずつ)。調査内容は19に同じ。	
25	三菱東京 UFJ 銀行 ヤンゴン支店	1	2016/12/15		
26	双日ヤンゴン支店	1	2013/9/13	ヤンゴン日本人会の会長 (当時)。調査内容は19に同じ。	
27	JETRO Yangon	5	2013/2/4, 5/27, 9/12 2015/4/2 2016/3/30	JETRO のヤンゴン・オフィス。調査内容はミャンマーの政治・経済の情勢の変化、特に、外資に対する姿勢の変化。会計・監査実務の水準。	その他

28	JICA Myanmar Office	1	2013/2/4	JICA のミャンマー・オフィス。調査内容は 27 に同じ。
29	日本大使館	8	2013/2/4, 9/11 2014/6/11, 10/2 2015/4/6, 7/28 2016/3/29, 12/14	民主化後および政権交代後のミャンマーにおける政治経済の情勢についての情報収集。調査内容は 27 に同じ。

(3) 訪問面接調査から得られた会計・監査実務の実態

調査から会計実務の問題として次の 2 点が明らかとなった。

- ① 一般的な会計リテラシーの低さ
- ② 会計ルールへのコンプライアンス意識の低さ

その具体的な指摘は次のようなものである。

- 取引の記録を取るという慣習が定着していない。最近まで、帳簿は現金主義で認識され現金出納帳しかなかった。手書きの帳簿であった (*MMF [2016] (22)*)。
- 納税意識が低い (*MSEC [2016a] (15)*, *MMF [2016] (22)*)。数通りの決算書を作成する 경우가多く、課税所得計算が曖昧。(例えば、マンダレー管区の税徴収率は国営英字新聞 *Global New Light of Myanmar* によると 20%程度と言われている (*Global New Light of Myanmar [2016]*))。
- 金融機関では、財務諸表の信頼性がないこともあり、担保主義が浸透している (*三井住友銀行ヤンゴン支店 [2016] (24)*)。日本から進出している金融機関および大手企業は、日本式簿記の定着を図るため、日本商工会議所の日商簿記導入の啓発活動を行ったが、日本商工会議所側は、将来拡大の期待が持てないとの理由で撤退している。
- MFRS (*Myanmar Financial Reporting Standards : MFRS*) や中小企業 (*Small*

and Medium Enterprises : SME) 版 MFRS は存在するが、実務に定着していない。MFRS は、2009 年度版 IFRS を使っているが、改訂がなく 7 年は遅れている (*金融庁 [2016 b] (16)*)。

また、会計監査実務の問題として、次のことが明らかとなった。

- ③ 会計監査の水準の低さ
- ④ 公認会計士の数の不足

具体的な指摘は次のようなものである。

- 監査実務は、直感的な判断に依拠している (*MMF [2016] (22)*)。
- 監査法人の体制が出来ていない (*FMI [2016] (17)*)。
- 監査の責任は CPA 個人に課せられる (*FMI [2016] (17)*)。
- 公認会計士の数が不足している (*金融庁 [2016 b] (16)*)。

公認会計士の数に関しては、株式公開企業 (約 100 社) のみでなく、非公開会社 (約 34,000 社) まで監査を受けることが義務付けられているのに対して、監査業務を行っている公認会計士の数は僅か 460 人である (*WBG [2017]*)。

IV 原因の探求

前節で示したような会計実務・監査実務の状況を生み出した原因は何か、さらなる考察を行いたい。開発途上国に関する先行研究 (*Herbert, et al. [2014]*, *Bove and Pereira [2012]*, *Carvalho and Salotti [2013]* 等) に基づいて、

3つの仮説を提示しておく。

- (1) 会計インフラの不備が原因である。
- (2) 会計教育の欠如が原因である。
- (3) (1)と(2)の両方が原因である。

(1) 会計インフラの不備

会計実務の水準の低さの原因として、一般に会計インフラの不備が考えられる。

ミャンマーでは、過去において会計インフラの不備は明確であった。その証左は、1913年の「ミャンマー会社法」(1913年インド会社法を継受したもの)⁽⁷⁾が大きな改正もせず近年まで使われて(WBG [2017])、その会計規程が会計基準とされてきた。

また、証券取引所もなく、公開会社は株式の店頭取引を行ってきた⁽⁸⁾。しかし、軍事政権の末期以降、資本市場インフラから整備が始められた。まず2013年に証券取引法(Securities Exchange Law)が公表され、2015年に「証券取引規制委員会」(Securities Exchange Commission of Myanmar : SECM)が設立された後、同年、ヤンゴン証券取引所が開設された(WBG [2017])。2017年7月末現在、上場企業は4社のみである。なお、株主100人以上の公開会社30社に財務情報公開義務があり、実際に財務情報を公開した企業は、18社に止まっている(金融庁 [2016 b] (16))。

会計基準に関しては、新軍事政権末期の2009年に当時のIFRSをほぼそのまま継承したMFRSと中小企業MFRSが設定され、それらがミャンマーの会計基準となった(WBG [2017])。

しかし、MFRSが実践されていないのは、次のような理由による。

- MFRSに従って財務情報を公開する動機がない(金融庁 [2016b] (16)、三菱東京UFJ銀行ヤンゴン支店 [2016] (25))。

- ミャンマー語のMFRSがない(ヤンゴン経済大学 [2015] (1))。
- MFRSに不準拠に対する罰則規定がない(MMF [2016] (22))。
- 財務諸表のフォーマットが決まっていない(Myanmar Citizen Bank Limited [2016] (18)、金融庁 [2016 b] (16))。

2015年には、ミャンマー公認会計士協会(Myanmar Institute of Certified Public Accountants : MICPA)を所管するMAC⁽⁹⁾法(Myanmar Accounting Council Law : MAC法)が制定されて(WBG [2017])、会計監査制度と公認会計士制度が発足した。

以上を要約すれば、新軍事政権→民主的政権の政権交代期に、会計・監査のインフラ整備は急速に進められたが、それを実践させるための枠組み、および作成者側に制度を使用する動機と意識がないことが明らかとなった。「資本市場の存在意義とそのインフラとしての会計・監査制度」という認識が普及しなければ、MFRSの遵守等は極めて困難であろう。

(2) 会計教育の欠如

一般に、会計実務の水準の低さについて、会計教育の欠如を原因とすることも考えられる。会計教育の欠如は、開発途上国や社会主義国では、共通した問題となっている(Burlaud [2017], Enthoven [1981])からである。ここでは、簿記教育、会計高等教育、および会計専門職教育について現状をみてみよう。

まず、簿記教育についてみてみたい。ヤンゴン市内の会計・経営学校の状況は、表2の通りである(2008年~2009年)。LCCI学習者が圧倒的で、多くの会計学校に分散しており、大手の会計学校4校でもシェアは12%程度である(Khine [2010], p. 23)。これらの簿記学校では、ロンドン商工会議所(London Chamber

of Commerce and Industry : LCCI) の簿記検定の資格取得をめざした受講者に英国式の簿記を教えている (ヤンゴン経済大学 [2016a] (1))。

ヤンゴン市内の人口は、410 万人であるが、

LCCI 受講者は、年間約 12,000 人で、今後の外国企業とミャンマー企業による会計人材の需要にはとても応じられないと考えられている (Khine [2010], p. 23)。

表 2 ヤンゴン市内の会計・経営学校

科目	会計・経営	その他コース
単独科目	45	-
ジョイント科目	57	12

出所 : Yangon Education Directory (単位 : 校数)

次に、大学における会計高等教育の状況についてみてみたい。1988 年、民主化運動がラングーン工科大学から起こり全国に拡大した。民主化運動が大学を起点として起こったことにより新軍事政権は大学の「非政治化」を進め 10 年以上にわたりヤンゴン市内の大学を閉鎖したり、地方に移転させたりした (増田 [2010])。その代償は大きく、高等教育全体の質を低下させた。具体的には、新軍事政権下で軍事・医療・技術教育が優先され、会計高等教育のようなビジネス関連科目は軽視された。ミャンマーに現在ある 169 大学のうち、会計学を教える大学は、ヤンゴン管区のヤンゴン経済大学、ザガイン管区のモンユア経済大学、およびマンダレー管区のメッテイラ経済大学の僅か 3 大学である (ヤンゴン経済大学 [2015] (1)) ことがその弾圧の影響を物語っている。

なお、大学における会計学の教科書は、英国のイングランド・ウエールズ勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants in England and Wales : ICAEW) のものであり (ヤンゴン経済大学 [2016 a b] (1))、講義はすべて英語で行われている。

最後に、会計専門職教育についてみてみた

い。

公認会計士資格を取得するには、その前提として、商学または会計学学士の取得が必要である。以前は、ヤンゴン経済大学の学士号のみが認められていたが、現在は 3 大学の学士が認められている。それらの学士号取得後に最終成績を添付の上で、MAC の会計士養成コースへ応募して選抜される必要がある (成績の優秀な者のみ選抜)。さらに、MAC に入学が認められた者は、MAC の会計士養成コースで 2 年間勉強しなければならない。2 年間の受講と会計事務所等で実務経験 (養成コースの講義と同時進行) を経た後に試験に合格すれば公認会計士となる。監査業務を行うためには、さらに 2 年間の監査業務経験を積んだ後に、開業会計士として MAC に登録しなければならない (渡場 [2014 a], [2014 b])。

軍事政権時代には、公認会計士の専門職教育もあまり行われておらず⁽¹⁰⁾、監査の質も現在よりさらに低かった (FMI [2016] (17), MMF [2016] (22))。近年、日本公認会計士協会も支援に乗り出し、研修等が積極的に進められている。

V おわりに

本稿では、訪問面接調査の結果に基づいて、ミャンマーの会計・監査実務の問題点を次のように指摘した。

- ① 一般的な会計リテラシーの低さ
- ② 会計ルールへのコンプライアンス意識の低さ
- ③ 会計監査の水準の低さ
- ④ 公認会計士の数の不足

このような実態の原因について、以下の3つの仮説を立てて検討を行った。

- a 資本市場および会計インフラの不備
- b 簿記教育・会計高等教育・専門職教育の欠如
- c a bの両方

まず、このような実務の原因が会計インフラの不備との仮説に基づいて、検討を行い、先進諸国にある、資本市場インフラ、会計関連インフラ、および公認会計士制度等の多くが近年整備されたことが分かった。しかし、現在のところ作成者も利用者もそれらの制度の存在意義を理解していない。これらの制度を機能させるには、資本市場を前提とした高等会計教育が不可欠であるため、会計インフラ不整備仮説は、教育の欠如仮説と連動していることが分かる。

次に、このような実務の原因が、簿記教育、会計高等教育および専門職教育の欠如にあるとの仮説に基づいて検討を行い、簿記教育・会計高等教育・専門職教育のいずれも極めて不足していることが分かった。今後、資本市場が増大等していけば、益々人材不足となるであろう。大学における会計教育を弾圧し、一般の会計リテラシーの低さや公認会計士の不足をもたらした、新軍事政権の責任が問われるところである。

以上より、ミャンマーの会計・監査実務に関

する深刻な現状をもたらした原因は、会計インフラを機能させるためのインフラとしての高等会計教育が全般的に欠如していることである。また、それらの根源には、思想統制の一部として高等会計教育を弾圧してきた新軍事政権の政策があった。軍事政権においては、他の発展途上国と同様の意味での会計教育の欠如（政府の財政的な余裕のなさ）に加え、軍部による大学教育への弾圧がなされたため会計教育ができなかったという別の側面が観察される。

これらの問題を解決するためには、会計インフラの経済社会への定着、および簿記教育・高等会計教育・会計専門職教育の制度整備を同時並行で展開する必要があると考えられる。会計インフラの経済社会への定着は、関連する人々の会計教育のレベルと密接に関連するからである。

注

- (1) (2) 訪問面接調査と質問票調査の研究上のメリットとデメリットに関しては、佐藤 [2016] を参照せよ。
- (3) ミャンマーでは、日本金融庁が証券関係法策定や証券行政運営の協力をしている。
- (4) これらの文献で、経済の低開発や資本市場の欠如に起因する、洗練された会計基準の必要性および会計基準へのコンプライアンス意識の欠如は指摘されている。しかし、政府の会計教育への弾圧によって、資本市場を前提とした会計システムがうまく機能しないことへの言及は見つからなかった。
- (5) C. N. Albu 教授と N. Albu 教授のお二人とは、3 日間にわたって京都大学で意見交換をする機会を得て、多くの知見を得ることができた。記して感謝の意を表する。
- (6) トライアングレーションについては、Denzin [2009] を参照せよ。訪問面接調査においてトライアングレーションを確保したことによって、以下のような成果があった。まず、ミャンマーの外と内で会計実務や一般の会計リテラシーのレベルに関して大きな認識の相違があった。現地の大学教員、公認会計士、および資本市場関係者は、ミャンマーの会計実務に対する

評価が甘く、低レベルであることを認識していないが、他方で、金融庁、日本企業は、ミャンマーの会計実務が低い水準にあって、会計教育にも大きな問題があることを認識している。両者は、国際的な水準を知っているかどうかの差であり、言い換えれば、ミャンマーの関係者は、新軍事政権下で外国の情報が入りこなかったことによって国際水準を知る術がなかったということであろう。また、ミャンマー企業（作成者）の中でも、上場4社（3社が低いという認識）とそれ以外（低いという認識はあまりない）で、会計実務の水準に関する評価について若干意見の相違が見られた。また、金融庁と密接な関係があるミャンマーの会計規制機関は、会計実務のレベルの低さをある程度把握しているが、会計教育が最優先事項であるという認識はない。さらに、大学教員も、会計実務の問題を認識しているが、軍事政権下での弾圧の影響で、政府の政策の批判をすること繋がる言動については臆病になっている可能性がある。そのような意味で、日本の企業、金融庁、公認会計士、資本市場関係者の意見は実態をより客観的に説明している可能性が高い。

- (7) 三次に亘る英緬戦争の結果、1886年に英国はビルマ全土を英国領土に併合し、その領域を英領インド帝国に組み入れ、「英領インド帝国ビルマ州」とした。ミャンマーは、英国の植民地支配下にあるインドの属州であったことから1908年英国の会社法改正を基礎とした1913年のインド会社法を受けた形でミャンマー会社法が制定された。その後、1929年の英国会社法の改正を受け、インド会社法では、1936年に改正が行われたが、ミャンマーでは、限定的な改正が行われたに過ぎない。このためミャンマーの現行会社法は、古い時代の英国会社法の要素を色濃く残したままとなっている。
- (8) 英国統治時代から社会主義軍事政権までの間、1930年代から1941年と1950年代後半から1962年まで、ヤンゴン（当時は、ラングーン）で、店頭取引のラングーン取引所が開設されていたが、1962年に、ネー・ウイン社会主義軍事政権により閉鎖されている。
- (9) ミャンマー会計審議会（Myanmar Accounting Council：MAC）は、政府管轄の会計基準設定主体である。MACは、2003年～2004年において、当時の国際会計基準（International Accounting Standards：IAS）に基づいて、ミャンマー会計基準（Myanmar Accounting Standards：MAS）の1号から30号を公表している（IFRS Foundation [2017]）。その後、2009年に、MACはこの30のMASを廃止し、MFRSを会計基準として採用している（施行は

2011年1月以降）。MFRSと2009年当時のIFRSとは、会計基準のナンバーまで同じであるが、細部の表現等には若干の相違がある。

- (10) 軍事政権時代に高等会計教育や会計専門職教育が軽視されたのは、英国の植民地支配に対するレジスタンスの継承である可能性もある。継続して調査を行いたい。

参考文献

- Albu, C. N., N. Albu, R. Faff, and A. Hodgson [2011], “Accounting Competencies and the Changing Role of Accountants in Emerging Economies: The Case of Romania,” *Accounting in Europe*, Vol. 8, No. 2, pp. 155-184.
- Albu, C. N., N. Albu, and D. Alexander [2014], “When global accounting standards meet the local context –Insight from an emerging economy,” *Critical Perspectives on Accounting*, No. 25, pp. 489-510.
- Ambrus, A. R. and K. Borbely [2015], “Hungarian accounting regulation: exposed to the cross-fire,” *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, Vol. 43, No.10, pp. 9-22.
- Amenkhienan, F. E. [1986], “Accounting in Developing Countries: A Framework for Standard Setting,” *UMI Research Press*.
- Aye Myint Khine [2010], “A study on private accounting training centers in Yangon,” Yangon Institute of Economics Department of Management Studies, MBA Programme.
- Bove, F. and Pereira, R. [2012], “The Determinants and Consequences of Heterogeneous IFRS Compliance Levels Following Mandatory IFRS Adoption: Evidence from a Developing Country,” *Journal of International Accounting Research*, Vol. 11, No.1, pp. 83-111.
- Burlaud, A. [2017], *The Status of Public Sector Financial Reporting and Professional Accountancy Organizations Membership in Francophone Africa*, IFAC & WB.
<https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/business-reporting/discussion/status-public-sector-financial-reporting>.
- Carvalho, L.N. and Salotti, B.M. (2013). “Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education.” *Issues in Accounting Education*, Vol. 28, No. 2, pp. 235-242.
- Chu, T. [2004], “Accounting changes in a transition economy: the case of Vietnam,” *Research Online*, University of Wollongong.
- 中小企業基盤整備機構 [2006] 『ASEAN 諸国における会計制度の実態把握調査』 中小企業基盤整備機構。

- Denzin, N. K. [2009], *The Research Act – A Theoretical Introduction to Sociological Methods –*, McGraw-Hill.
- Enthoven, A.J.H. [1981] *Accounting Education in Economic Development Management* North-Holland.
- 外務省 [2017] 「ミャンマー基礎データ」, <http://www.mofa.go.jp/mofaj/area/myanmar/data.html>. 閲覧日: 2017年5月15日。
- Gartin, T., E. Shroyer, and P. E. Neidermeyer [2009], “Transitional Economies of Europe and the Development of Financial Reporting Standards: A Look at the Correlation Between a Successful Economic Transition and the Development of Financial Reporting Standards and Laws,” *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 8, No. 10, pp. 19-34.
- Global New Light of Myanmar [2016]
- Herbert, W.E., Ene, E.E., and Tsegba, I.N. [2014], “Globalization of financial reporting: Obstacles to International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Nigeria.” *Asian Journal of Business and Management Science*, Vol. 3, No. 12, pp. 25-41.
- 平賀正剛 [2012] 「制度的同型化としての会計基準の国際的統一 東南アジア, 特にマレーシアを事例として」『国際会計研究学会年俵 2012 年度』NO.1, 33-50 頁。
- 平松一夫・ラウタウィナタ・ハドリユヌス・木本圭一編著 [1998] 『インドネシアの会計』中央経済社。
- 廣里恭史・北村友人 [2007] 「発展途上国の教育開発・改革を巡る政治学と分析枠組み—地方分権化におけるアクター間の相互作用—」『国際教育協力論集』第 10 巻第 3 号, 91-110 頁。
- Holzer, H. P. and J. S. Chandler [1981], “A Systems Approach to Accounting in Developing Countries,” *Managerial International Review* Vol. 21, No. 4, pp. 23-32.
- 保城広至 [2015] 『歴史から理論を創造する方法』勁草書房。
- IFRS Foundation [2013], Application Around The World Jurisdictional Profile: Myanmar, IFRS Foundation, Retrieved July 5, 2013 from World Wide Web: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/Jurisdiction-profiles/Myanmar-IFRS-Profile.pdf>.
- International Monetary Fund [2017], World Economic Outlook Databases, IMF.
- International Accounting Standards Board [2016], *IFRS Application around the World*, Jurisdictional Profile: Myanmar, IFRS Foundation.
- 上別府隆男 [2014] 「ミャンマーの高等教育—「民政」下の改革」ウェブマガジン『留学交流』2014 年 11 月号, Vol.44.
- 河野佐恵子 [2002] 「途上国をめぐる教育開発理論の展開」『九州大学大学院教育学コース院生論文集』第 2 巻, 31-48 頁。
- 河崎照行 [2016] 『ASEAN 諸国における中小企業会計の実態調査と政策提言』に関する報告書『甲南会計研究』No. 10, 53-80 頁。
- 経済産業省 [2015] 『ミャンマー産業発展ビジョン』経済産業省。
- 桐生稔 [1979] 『ビルマ式社会主義-自律発展へのひとつの実験』教育社。
- 北村友人 [2014] 「途上国における能力開発と教育の役割」『Journal of International Cooperation for Agricultural Development』第 13 巻, 13-22 頁。
- 工藤年博編 [2012] 『ミャンマー政治の実像—軍政 23 年の功罪と新政権の行方—』アジア経済研究所。
- Luther [2015], *Myanmar News: Yangon Stock Exchange*, Luther News December.
- MacLulich, K. K. and C. Gurau [2004], “The Relationship between Economic Performance and Accounting System Reform in the CEE Region: The Cases of Poland and Romania,” *Discussion Paper* (Heriot-Watt University).
- Madawaki, A. [2012] “Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria,” *International Journal of Business and Management*, Vol. 7, No. 3, pp. 152-161.
- 増田知子 [2010] 「第 5 章 ミャンマー軍事政権の教育政策」工藤年博編『ミャンマー軍事政権の行方』アジア経済研究所。
- 三重野文晴 [2015] 『金融システム改革と東南アジア』勁草書房。
- 三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング [2015] 『調査レポート』「ミャンマー経済の現状と今後の展望」。
- Mizunoura, K. [2016], “Accounting Standards for Small-and Medium-Sized Enterprises in ASEAN,” *ERIA Research Project 2015*. No. 22, ERIA.
- 森章 [2002] 『ロシア会計の歴史と現在』大月書店。
- Myanmar Insider [2014], “A closer look at Accountancy Profession in Myanmar,” <http://www.myanmarinsider.com/a-closer-look-at-accountancy-profession-in-myanmar/>
- 根本敬 [2014] 『物語ビルマの歴史』中央公論新社。
- Nobes, C. [2011], “IFRS practices and the persistence of accounting system classification,” *ABACUS*, Vol. 47, No. 3, pp. 267-283.
- Nobes, C and Parker, R. H. [2008], *Comparative international accounting*, Prentice Hall Europe.

- 野村康 [2017] 『社会科学の考え方 認識論, リサーチ・デザイン, 手法』名古屋大学出版会。
- 尾高煌之助・三重野文晴 [2012] 『ミャンマー経済の新しい光』勁草書房。
- Office Auditor General of Union [2014] World Wide Web: <http://www.oagmac.gov.mm/my>.
- Organisation for Economic Co-operation and Development [2013], Multi-dimensional Review of Myanmar, OECD (門田清 (訳) [2015] 『ミャンマーの多角的分析』明石書店)。
- 小津稚加子 [2009] 「SME 版 IFRS の開発過程—公開草案 (ED) 構造化はどのようになされたのか—」『経済学研究』第 75 巻第 5・6 号, 65-79 頁。
- 齋藤雅子・セカール・マヤングサリ・平松一夫 [2015] 『インドネシアの会計教育』中央経済社。
- 佐藤郁哉 [2016] 『社会調査の方法 上下』東京大学出版会。
- 新日本有限責任監査法人 [2014] 『ミャンマーの会計・税務・法務 Q&A』税務経理協会。
- 丹野勲 [2013] 「アジアにおける文化・社会・制度に基づいた独自のコーポレート・ガバナンス体制の解明」『国際経営フォーラム』第 24 号, 39-80 頁。
- United Nations [2010], *International Accounting and Reporting Issues 2008 Review*, UN.
- 渡場友絵 [2014a] 「参考: ASEAN10 各国の会計職業専門家資格制度の概略及び第 8 パッケージで合意された約束表の内容」『会計・監査ジャーナル』2014 年 6 月号, 62-65 頁。
- 渡場友絵 [2014b] 「ミャンマーの会計監査と今後の人材育成養成」『会計・監査ジャーナル』2014 年 10 月号, 73-78 頁。
- World Bank Group [2017], *Report on Observance of Standard and Codes (ROSC) Accounting and Auditing Module Myanmar*, June 2017.
- 善積康夫 [2000] 「イギリスの会計制度」『千葉大学社会文化科学研究所研究プロジェクト報告書』第 29 巻, 25-32 頁。
- Zeghal, D. and K. Mhedhbi [2006], “An Analysis of the Factors Affecting the adoption of International Accounting Standards by Developing Countries,” *The International Journal of Accounting*, No. 41, pp. 373-386.
- 鐘非 [2001] 「ビックバンか漸進主義か—移行パターンの政治経済学—」『ワーキングペーパー CIRJE -J-39』東京大学大学院経済研究科。