



京都大学大学院経済学研究科
ディスカッションペーパーシリーズ

ミャンマーにおける会計教育の現状と課題

—会計制度改革が進む中での会計教育の欠如—

谷口 隆義・公認会計士
徳賀 芳弘 京都大学経済学研究科・教授

No. J-18-003

2018 年 12 月

〒606-8501
京都市左京区吉田本町
京都大学大学院経済学研究科

ミャンマーにおける会計教育の現状と課題

—会計制度改革が進む中での会計教育の欠如—

谷口隆義¹（公認会計士）

徳賀芳弘²（経済学研究科教授）

【要旨】

本稿の課題は、外資により経済開発を国家目標に掲げるミャンマーの会計教育の現状と課題を明らかにし、その課題の解決策を検討することにある。会計教育（大学における会計高等教育及び公認会計士の専門職教育）に着目するのは、次のような理由からである。外国からの直接投資を促すためには、投資のためのインフラストラクチャの整備が必要である。ミャンマーでは、資本市場が開設され、それを機能させるための関連諸法規の整備も進み、さらに会計・監査制度（2009年にIFRSとISAを導入している）も見かけ上は整備されてはいる。しかし、近年においても、会計・監査実務は非常に低い水準にあり、変化していない。会計・監査実務の水準が低い場合、会計・監査実務を担う人材の質の低さが原因である可能性がある。

どのような条件（環境要因）を備えている開発途上国がIAS/IFRSを採用しているかを調査した先行研究（経験的研究）をレビューしてみると、いずれの研究も、「教育水準が高いこと」（一般高等教育、会計高等教育、及び会計専門職教育の水準の高さ）をIAS/IFRS採用の条件として挙げている。そこで、ミャンマー企業のIFRSへの不準拠及び会計監査におけるISAへの不準拠には、ミャンマーにおける会計教育が影響をあたえているとの仮説を設定し、会計高等教育（大学）、専門職教育に加えて、専門学校による簿記教育、並びに、それらの教育の成果でもある会計・監査実務の水準に関する調査を行った。その結果、ミャンマーでは、資本市場インフラを有効に機能させるための高度会計人材が大幅に欠如しており、それが会計・監査実務のレベルアップを妨げているとの結論をえた。また、その背景として、社会主義軍事政権（1962年～1988年）及び新軍事政権（1988年～2010年）のもとで、ほぼ50年に亘って、大学における会計教育及び専門職教育が軽視・弾圧されていたことも明らかとなった。

なお、本稿のアカデミックな貢献として、①これまでほとんど研究されていなかったミャンマーの会計・監査実務・会計教育について調査を行い、現状と課題を明らかにしたこと、②開発途上国における会計教育と会計実務の水準との関係の一般化のために、いくつかのエビデンスを提示したことである。

KEYWORD

ミャンマー、軍事政権、国際会計基準、会計高等教育、会計専門職教育、高度会計人材、外資の導入

¹ 公認会計士谷口隆義事務所・所長

² 京都大学経済学部・教授 e-mail: tokuga@econ.kyoto-u.ac.jp

I はじめに

本稿の目的は、外資により経済開発を国家目標に掲げるミャンマーの会計教育の現状と課題を明らかにし、その課題の解決策・緩和策を検討することにある。会計教育に着目するのは、次のような理由からである。まず、外国からの直接投資を促すためには、投資のためのインフラストラクチャの整備が必要である。次に資本市場インフラが整備されていても、それを機能させる人材（高度金融人材及び高度会計人材）がいなければ、それらの制度は機能しない。それらの諸制度を動かしていくという受動的な人材のみならず、資本市場制度の役割を理解し、ミャンマーの環境要因に適合した、資本市場制度・会計・監査制度を構築していくための人材が必要なのである。

ただし、会計教育の成果・効果というものを何で測るかは難問である。会計学力試験のようなものは存在しないため（仮に存在していても、そのスコアが教育の成果を表すかどうかは試験の内容と仕方による）、会計・監査の制度・実務の状況から間接的に推定するしかない。

ミャンマーでは、後に詳述するように、民主政権に移行以後、会計制度改革が行われて、資本市場関連の諸法規と会計・監査基準の整備が進められており、資本市場制度に関しては、一応整備がなされている。これらの近年の制度改革の紹介（ガイドブック等）は多数存在しているが、いずれも会計・監査制度（会計基準・監査基準を含む）の紹介にとどまっており、それらの制度がどれだけ遵守されているのか（しなければならぬのか）等には触れていない。他方、ミャンマーの会計・監査実務の実態はほとんど知られておらず、こちらも後に詳述するように、ミャンマーの会計・監査実務を対象としたアカデミックな研究や調査がほとんどない上に、同国の公認会計士の組織も政府も関連する統計資料等を有していない。過去の法律すらほとんど手に入らない。社会主義軍事政権（1962年～1988年）及び新軍事政権（1988年～2011年）の50年間の統計資料等が政府に残されていないばかりでなく、ここ30年間（1988年～2018年）、欧米の経済制裁⁽¹⁾に歩調を合わせて、IMF（International Monetary Fund）及びWB（World Bank）も融資を行っておらず、調査データも2011年以降のものがほとんどである。

そこで、本研究では、会計・監査実務・会計教育の実態を知るために、ミャンマーで8回・26箇所・延べ73人の関係者に対して訪問面接調査（2013年2月、5月、7月、2014年6月、9月、2015年4月、2016年3月、12月）及び質問票調査（2016年12月）を行い（本稿では扱っていない。谷口 [2016]を参照せよ）、かつ一部の調査対象に対してメールによる追跡調査（2018年6月）を行った。会計・監査実務の実態調査を行ったのは、会計・監査実務の現状の原因の一端は、簿記教育・会計教育・会計専門職教育であると考えたからである。

なお、本文において、参考文献からの引用及び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、イタリックにしている。以後、参考文献からの引用・参考については、通常の（徳賀 [2013]）のように著者と公表年を記載し、訪問面接調査・調査票調査による場合には、（京都大学 [2013a]）のように調査対象組織と調査年（同年に複数回の調査を行った場合には、古い順に a、b、c・・・とアルファベットを入れる）を記載することとする。

II 先行研究のサーベイ

本稿の目的に最も適合する研究は、①ミャンマーにおける会計教育を扱った著書・論文であるが、教育に限定しなくても、ミャンマーの会計・監査に関するアカデミックな研究は後述する論文を除いてほ

とんど存在しない。そのため、先行研究の範囲を拡張して、レビューを行う必要があるであろう。範囲拡張の1つは、ミャンマーが典型的な開発途上国（国連の分類で後発開発途上国に位置づけられている）⁽²⁾ ことから、②開発途上国の会計教育問題を扱った少数の研究である。また、③ミャンマーにおける高等教育一般を扱ったやはり少数の研究も先行研究として触れることにする。

II - 1. ミャンマーにおける会計研究の希少さ

ミャンマーの会計に関するミャンマー人研究者によるアカデミックな研究はほとんどないといってよい。そのことは、ミャンマーにおいては、大学の教授等が教員としてのみ位置づけられており、研究者として位置づけられていないということからも推定可能であるが、次のような複数の証言と調査結果がある。Thein [1998] は、「ミャンマーにおいて、会計研究はこれからのこと」(p. 34) と述べている。つまり、1998年当時、少なくとも会計研究が活発ではなかったことを示している。また、アジア開発銀行による調査報告書である ADB [2013]（後に詳述する）も、「ミャンマーにおいて、アカデミックな研究はほとんどない」(p. 10) と述べている。さらに、最近の状況に関する、2016年におけるヤンゴン経済大学での訪問面接調査においても、「ミャンマーの会計に関するアカデミックな研究はない」(YEU [2016a]) との回答を得ている。筆者の調査でも、1998年以前の会計教育について紹介した Thein [1998]⁽³⁾ と簿記検定試験 (LCCI) について調査した Khine [2010]⁽⁴⁾ しか見つけることができなかった。

では、外国の研究者によるミャンマーの会計研究はないのであろうか。まず、日本語論文に関しては、CiNii Articles で、ミャンマー及び会計で検索したところ、13件のヒットがあったが、実際にミャンマーの会計制度・実務を扱った論文は、日本公認会計士協会によるミャンマーの会計士への研修支援について紹介した『会計監査ジャーナル』掲載の2本の論文のみであった⁽⁵⁾。Google Scholar で英語論文について、論文タイトルに、Myanmar 及び Accounting research の入っている論文を検索したが、前述の、Thein [1998] のみであった。つまり、ミャンマーにおける会計の研究を主題とする英語の学術研究は1件しかない可能性がある。因みに、国際的に評価を受けている会計研究のトップ10の学術雑誌⁽⁶⁾ において、タイトルに Myanmar が入っている論文を調べたところ0本であった。

後に若干触れるが、多数の開発途上国を扱い、その中にミャンマーが含まれている論文も、日本語のものは見つけることはできなかったが、世界的にみればかなりの数あると思われる。Google Scholar でも、Myanmar 及び accounting でヒットした論文は多数ある（ただし、論文タイトルの検索と異なり、会計にまったく関係のない論文がほとんどである）。会計に関係のある論文としては、例えば、Saudagaran & Diga [1998]、Zeghal & Mhedhbi [2006]、Judge et al. [2010] 等である。

II - 2. ミャンマーの会計教育を直接の対象とした研究

前述した2篇の論文のうちの1つである、Thein [1998] は、ミャンマーの英国からの独立（1948年）前後から新軍事政権の前半（～1998年）までの、ミャンマーにおける簿記教育、会計高等教育（大学）及び会計専門職教育について、紹介したものである。その内容については、ミャンマーの会計の歴史のところで触れるが、Thein [1998] の貢献は、ミャンマーの社会主義軍事政権（1962

年～1988年)と新軍事政権(1988年～2010年[Theinでは1998年まで])下で、大学教育において会計学が軽視され(後に言及する)、英国の影響下である程度は定着しつつあった公認会計士制度が廃れていった理由(その結果、現在も高度会計人材が育っていない理由)を明らかにしていることである。また、Thein[1998]は、1998年当時のミャンマーにおける会計高等教育の問題点(ミャンマーで書かれた会計学のテキストがなく、外国のテキストは高価で入手困難であり、図書館も学生に書籍を提供していない。講義は英語で行われているが、学生及び教員の英語能力には問題がある)を指摘しているが、ミャンマーの高等教育一般が現在も同様の問題を抱えていることは、ADBの調査結果(ADB[2013])からも分かる。

次に、Khine[2010]は、当時のヤンゴン市内の会計専門学校における簿記教育について調査を行っている。教育の内容は、ロンドン証券取引所(London Chamber of Commerce and Industry, LCCI)の簿記検定試験のための受験教育である。この簿記資格は、就職において有利となることから当時12,000人/年程度の受講者を出していたが、当時の企業からの需要を満たすことはできていなかったとの指摘を行っている。情報は少し古いが、われわれの聞き取り調査の回答(First Myanmar Investment[2016])とも整合している。

前述したように、ミャンマー人による、ミャンマーの会計制度・実務を扱った論文は、以上の2つのみであり、いずれも会計(簿記)教育を扱っているところに特徴がある。なお、これらの文献によって得た、大学に関する情報は、可能な限り、YUEでの2度にわたる訪問面接調査によって確認を行った。

II-3. 開発途上国の会計教育を対象とした研究

II-3-1. FRSの世界的普及以前の研究(～2005年)

IAS/IFRSの世界的な普及以前の開発途上国の会計教育を調査した研究として、Enthoven[1980]を挙げることができる。彼自身が述べているように、Enthoven[1980]は彼の過去の研究(Enthoven[1973]・[1977]・[1978]・[1979])の集大成である。Enthoven[1980]は、以下のように、開発途上国(彼の用語法に基づけば「第三世界」)の会計教育の主要な問題点を指摘している(p.141)。

- ①管理会計、システムと手続、統制、政府会計、費用便益分析、経済開発会計は、多くの第三世界経済の教育プロセスにおいて無視され、過小評価される傾向がある。
- ②会計専門職に対する国による研修プログラムはなく、継続的な教育はほとんど存在しない。監査法人内での研修も一般に不十分であるが、それに代わる通信教育や研修センターは十分に発達していない。
- ③多くの開発途上国では、会計に関する職業訓練は放置されている。会計関連科目は軽視されており、教員の待遇も悪い(その結果、質も悪い)。

また、主要な論点としてではないが、Enthoven[1980]は、ミャンマーにとっても意味のある指摘を行っている。Enthoven[1980]は、大学における会計教育のテキストとして先進国の英語のテキストが使われていることを批判している(pp.90-91)。開発途上国はそれぞれ異なる問題を抱えており、当該国の大学(教師)が自ら自国に合ったテキストを開発すべきである。また、より多くの人に理解して

もらうために自国の言葉で書くべきだというのである (pp. 90-91)。後に触れるが、ミャンマーの大学では、すべて ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) の作成した英語のテキストを使用している (YUE [2016a])。同じく、IAS/IFRS を適用するとしても、先進国とミャンマーでは、発生する問題の性質も深刻さも大いに相違するので、本来は、自国の環境要因を考慮に入れた上で、自国の会計基準に依拠したテキストを自国で作成すべきであろう (Thompson [2016]も同様のことを述べている)。

IAS/IFRS の普及以前の研究として、Enthoven [1980]以降のものを若干取り上げておきたい。Novin & Saghafi [1994]は、イランのケースを取り上げて、イランでは米国流の会計教育が行われており、財務会計が中心であるが、イランの政治・経済の現状から喫緊に必要な会計教育は、政府会計、税務会計、原価計算、及び管理会計であることを指摘している。つまり、開発途上国が必要とする教育と当該国が範としている先進国では、会計教育に対する需要の仕方が相違しているのである。

同様に、Wijewardena & Yapa [1998]は、同じく約 150 年にわたって英国の植民地であり、英国型の会計教育が移植された、シンガポールとスリランカで、会計教育の歴史を比較・分析している。スリランカが、独立後約 50 年となる 1998 年当時も英国の会計教育制度を維持していたのに対して、シンガポールは、独立後 4 年で英国の会計教育制度から離れている。スリランカをはじめ多くの旧英連邦国では、英国で資格を得た会計士が専門職を「エリート」として会計士の仕事を独占している。Wijewardena & Yapa [1997]は、英国の制度 (会計制度と会計士試験制度) から脱却したシンガポールの成功と英国の制度に執着したスリランカの失敗の理由を析出しており、開発途上国が独立後も旧宗主国 (先進諸国) の会計専門職のカリキュラムに依拠して自国の教育を続けても、当該開発途上国の経済社会が会計専門職教育を受けた者 (エリート) に求めていることと、英国の会計教育が育成する人材とは相違しており、会計専門職教育が空回りしていることを指摘している (徳賀・フェルナンドブレ [1998]も参照せよ)。

II - 3 - 2. IFRS の世界的普及以後の研究 (2005 年～)

次に、IFRS の普及以降 (2005 年以降) の開発途上国における会計教育に関する研究をみておきたい。会計教育に絞った研究は希少であり、多くの研究者の関心は、IFRS を導入した開発途上国に共通の環境要因の抽出に向けられている。まず、開発途上国の会計教育を主題とした研究として、Gyasi [2009]、及び Saito et al. [2012]を挙げることができる。

まず、Gyasi [2009]は、ガーナのケースを取り上げて、開発途上国では、会計学を教える教育機関のための資金も、優れた教師も、教材も不足しており、会計専門職の訓練・教育のためのシステムも構築されてないという。この指摘は、Enthoven の一連の研究の結果と符合しており、後に詳述するミャンマーのケースとも共通するものである。

次に、Saito et al. [2012]は、インドネシアにおける IFRS を前提とした会計教育の現状と課題について、12 の大学の教員に対する質問票調査と訪問面接調査によって研究を行った。インドネシアでは、2012 年に自国基準と IFRS とのコンバージェンスを終了している。3 大学では、2009 年以降既に、IFRS 対応のカリキュラムに変更しているが、他の大学では対応が遅れているという。Saito et al. [2012]は、本稿とは研究主題が異なり、まさにインドネシアのシングル・ケースとしての研究 (開発途上国の有している共通の問題の追及ではない) であるが、2012 年の IFRS 実施案が大学の会計教

育（カリキュラムや教材）にほとんど影響を与えなかったことを指摘している。つまり、開発途上国では「政府の決定」（さらに罰則を伴う強制）がなければ、会計実務のみならず、会計教育も変化しにくいということを示唆している。

会計教育の現状自体の調査ではなく、会計教育が IFRS のアドプションとどのような関係にあるのかを調査した研究もいくつかある。

まず、Zeghal & Mhedhbi [2006] は、IFRS を採用した開発途上国に共通する環境要因の析出を試みた研究であり、IAS/IFRS を採用した 32 の開発途上国と 32 の非途上国の比較を行い、IAS/IFRS を採用した途上国は、①資本市場を有しており、②高い教育の水準を持ち、③高い経済成長を達成していることを明らかにしている。

次に、Judge et al. [2010] は、開発途上国、移行経済国、及び先進国、132 ヶ国を対象として、どのような環境要因が、IFRS の採用の程度を予測させるかを経験的に調査している。その結果、IFRS 採用を客観的に説明する変数（環境要因）は、①資本市場の大きさ、②GDP の成長率、③教育の水準、④対外支援、及び⑤輸入品浸透度であることを指摘している。

また、Zehri & Abdelbaki [2013] は、開発途上国において、国際的会計基準の採用を決定する環境要因は何かを調査したものである。2008 年までに IAS または IFRS を採用した 74 ヶ国の途上国のパネル・データを使い、IAS/IFRS が採用される決定要因（環境要因）を明確にするために、株式市場、外部世界への開放度（openness）、教育水準、文化、法制度、及び政治的要因を変数とした一国の経済成長に関するロジスティック回帰モデルを作成した（p. 2）。分析の結果、IFRS の採用の主要な決定要因は、①高い経済成長率、②高い教育水準、③法制度として慣習法を採用していることとなった。

以上のいずれの研究においても、高等教育一般および専門職教育の水準の高さは、開発途上国が IFRS を採用する際の共通の条件となっている。このことは、本稿の仮説構築にとって重要な意味を持っている。

II - 4. ミャンマーの教育一般を対象とした研究

ここでは、ミャンマーの高等教育一般の調査を行った ADB [2013]、及び、ミャンマーの高等教育一般の問題を指摘している、少数の論文に触れておきたい。

国際機関（ADB）による、2つのミャンマーの教育についての実態調査報告書（ADB [2013] 及び ADB [2014]）がある。いずれもアジア開発銀行が、ミャンマーの教育省のために、主に資金を提供して（オーストラリア政府も助成して）行われたものであり、ADB のコンサルタントが執筆している。2012 年～2013 年に調査を行い、ミャンマーの教育一般の包括的調査を行っている。高等教育を扱っているのは、ADB [2013]である。本稿の研究主題との関係で、問題点のみ簡単に触れることとする（改善策については、ADB [2013]の section 98 を参照せよ）。

ADB [2013]は、ミャンマーの高等教育に対して、多数の問題点を指摘すると同時に改善策も提示している。①ほとんどの大学が教員に対する公式の訓練プログラムを持っていない。②教授方法

は、教員からの一方通行であり、成績も試験による（参加による成績を加味していない）。その結果、学生は自発的に何かをするという姿勢がみられない。学生数／教員数は、国際水準からみれば高い（section 13）。③学生からのフィードバックがない。④1982年以降、大学の教育はすべて英語で行われているが、教員・学生共に英語の能力が不足している（sections. 15, 28, and 35）。⑤大学教員は研究をすることを義務づけられておらず、研究業績は評価されない。その結果、研究に裏打ちされた教育は展開できない。⑥通常、カリキュラムは、改訂やアップデートされないし、内容が貧弱である。テキストは時代遅れである（section 13）。⑦学生達は、問題発見や問題解決の訓練を受けていない。⑧卒業生は、すぐに仕事に就けるように教育されていない。つまり、大学で得た知識を応用したり、同僚や顧客と意見交換したり、時間管理をする等もできない。⑨職業倫理の意識にも欠ける。⑩優秀な人材が他の ASEAN 諸国で働いており、人材の流出が見られ、そのことが教育の効率性を阻害している。（以上の①～⑨に関する詳細は、section 98 を参照せよ）。さらに、⑩大学教員は、ほとんどが女性であるが、大学教員の給与は他の職業と比べて魅力的ではない。その結果、優秀な人材が教員にならない（section 13）。

①～③は、高等教育の質及び教育方法に関する指摘であり、④は研究に関する指摘である。⑤はカリキュラムとシラバスに関する指摘であり、⑥⑦⑧は、卒業生の質に関する指摘である。⑨は、優秀な人材の国外流出の指摘である。⑩は、大学教員の労働条件に関するものである。全体としての示唆は、2つの方向性を有している。1つは、国際的な視点である。現在の欧米で採用されているような教員と学生のインターアクション、及び学生の自発的な問題発見・問題解決を求める教育の必要性を強調している。他方、テキストな教育内容に関しては、ミャンマーの固有性を強調している。先進国で用いられている英語のテキストを使用するのではなく、ミャンマーの環境に適合したテキストを独自で開発して使用すべきとの主張である。

日本人による、ミャンマーの高等教育に関する研究も若干ある。以下の通りである。上別府 [2014]は、ミャンマーにおける高等教育改革について論じた研究である。上別府 [2014]は、民主化運動の鎮圧のあった 1988 年（新軍事政権の成立年）に 20 しかなかった大学が分散されて、特に高等教育機関の全面的な再開が決定された 2000 年以降急増し、2014 年時点では 168（現在では 169）になっていることを指摘している（26 頁）。上別府 [2014]は、この理由を所管問題（分野によって政府の管轄する部署が異なること）と学生の反政府・民主化運動への対策からと指摘している（26-27 頁）。後者は、都市部にあった大規模な総合大学が、反政府・民主化運動以降、政府によって閉鎖されたり、隔地へ分割されたりしたからである（例えば、ヤンゴン大学やマンダレー大学は大学院のみの大学とされた）（26-27 頁）。上別府 [2014]は、教育の具体的な問題点として、ADB [2013]とほぼ同様の点を指摘しているため、ここでは省略する。

また、増田 [2009]は、新軍事政権下での高等教育政策の調査を行っている。増田 [2009]によれば、都市部の大規模大学の地方への拡散（20 大学[1988]→168 大学[2009]）という新軍事政権の政策は、地方学生の高等教育へのアクセシビリティを上昇させるという面以外に、民主化運動の担い手であった学生の分散化、非政治化という役割を果たし、結局はミャンマー全体の高等教育のレベルを下げるという効果をもたらしたという（5・3～5・5 頁）。高等教育は、国の直接的な管理下に置かれ、「非政治化」が最重要課題であったという（5・10 頁）。軍関係の大学以外のすべての大学が民主化運動勃発以降（1988 年～）10 年間に亘り閉鎖され、再開以後、さらに 1996 年と 98 年の学生ストライキによって 3 年間閉鎖され、医学、コンピュータサイエンス、エンジニアリング以外は軽

視された（5・10 頁）。学生の集会は認められず、大学教員は、学生の教育というよりは、学生の管理（持ち物検査や服装検査等）が義務づけられた（5・11 頁）。これらの断続的な大学教育の停止や教育の軽視は、高等教育の質を下げただけでなく、社会の大学（及びその卒業生）に対する信用を低下させたという。

ADB [2013]及び上記の論者の指摘はの多くは、会計教育にも当てはまる。Thein [1998] の前述の指摘や、われわれの YUE への数回の訪問面接調査の結果とも整合的であり、会計高等教育と会計専門職教育の軽視は、他の多くの開発途上国とも共通するが、ミャンマーの場合には、これが 50 年間に亘ったことと、高等教育、とりわけ、文系の教育に対する政治的な弾圧が含まれていることから深刻であった。また、他の移行経済国の会計制度改革等でも観察されるように、政治体制が変わっても、人々の意識はしばらくの間変化しないことを考えれば、ミャンマーにおける会計高等教育・会計専門職教育の水準を上げることには困難が伴うと予想される。

以下、会計・監査教育とその成果である実務の現状について、見てみたい。

Ⅲ 会計・監査実務の現状

以下、まず、会計・監査実務の依拠すべき会計・監査制度への言及から始めたい。

Ⅲ－１．会計・監査制度の概略

ミャンマーでは、1913 年より最近までほぼ 100 年もの間、インド会社法を継受した 1913 年会社法がほとんど改正もなされずに、会計実務の支配法として機能してきた（Thein [1998]、WBG [2017]）。しかし、民主的政権への移行以後、2013 年の証券取引法の制定、2015 年の証券取引委員会の発足、同年の MAC（Myanmar Accounting Council, ミャンマー会計審議会）法の制定、2016 年のヤンゴン証券取引所の開所、2017 年の新会社法の制定と会計制度改革は急速に進められている。会計・監査基準に関しては、1999 年に当時の IAS（International Accounting Standards）及び ISA（International Standards of Auditing）を、それぞれ MAS（Myanmar Accounting Standards）及び MSA（Myanmar Standards of Auditing）として、また、2009 年に、当時の IFRS（International Financial Reporting Standards）及び ISA（同上）を、それぞれ MFRS（Myanmar Financial Reporting Standards）及び MSA（同上）として導入しており（しかし、その後の IAS/IFRS 及び ISA の新設改廃を反映できていないが）、資本市場及び関連諸法規の整備という点では、ASEAN の中でも遅れている訳ではない。

Ⅲ－２．実態調査

Ⅲ－２－１．訪問面接調査の必要性・対象・方法・内容

訪問面接調査を行ったのは、前述したように、ミャンマーでは会計に関するアカデミックな先行研究がほとんどなく（WB [2017]、YUE [2016a&b]、Thein [1998]、及び徳賀の独自調査による）、過去の会計関連法規も入手困難であり、政府の企業統計や大学に関する統計データ等、及び公認会計士についての統計データの蓄積もほとんどなされていないためである。外国の監査法人等による投資ガイドのようなものは多数存在しているが、いずれも会計・監査制度（会計基準・監査基準を含む）の紹介にとどまっており、それらの制度がどれだけ遵守されているのか等には触れていない。

このような状況において、会計・監査実務の実態を知ろうとする場合、前述したような訪問面接調査しか手段がなく、また当該方法が優れている。

Ⅲ－２－２．調査方法・調査対象・調査日時

訪問面接調査の対象は、大学、政府規制主体、資本市場関係者、作成者、及び公認会計士団体等に対して、第1回目：2013年月～2015年月（24カ所、延58人）に対する「非構造化方式」（質問事項を用意せずに、自由に話を展開して情報を入手する方法）（佐藤 [2016]）の訪問面接調査、及び第2回目：2016年3月及び6月（12カ所、延26人）に対する「半構造化方式」（一応質問票を用意して、その回答を求めるが、先方の話が質問票以外の内容にも展開すれば、それに従って副産物も期待する方法）（佐藤 [2016]）の訪問面接調査を行った（表1を参照せよ）。

まず、第1回目の訪問面接調査を「非構造化方式」で行ったのは、軍事政権崩壊直後で人々の警戒心が強く、事実を明らかにしてくれない可能性が高いと考えたからである。同様の理由からミャンマーの関係者の口が重いことと、別の視点から同じ現実を観察して相互主観性を増すため（トライアングレーションを考慮して）、日本企業、日本の規制主体、日本の資本市場関係者、国際機関（JICA及びJETRO）に対しても調査を行った。また、ミャンマー新政府の会計政策が、当該国の政治・経済のマクロ的な変化と密接な関係をもって展開される可能性も考慮して、日本大使館でも情報収集を行った。次に、第2回目の訪問面接調査も、調査対象（12カ所・延べ26人）、トライアングレーションへの考慮共に、第1回目と同様である。しかし、第1回目の経験を踏まえて、また、新政権の相対的安定（人々の警戒心の緩和）を考慮して、調査方法を「半構造化方式」に変更した。

また、調査対象の選択においては、その領域に精通しており、政策決定に関与できるという点から、所謂「エリート」を対象とするエリート・インタビューを試みた（各組織の長またはそれに準ずるポジション）。また、一部の回答者に対して、2017年12月と2018年6月にメールによる質問を行っている。

表1．訪問面接調査の対象と日時

訪問先	訪問日時	回答者	訪問先情報	訪問者
	2013年2月4日 10:00-12:00	特命全権大使	日本大使館。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。	谷口隆義
	2013年9月11日 16:00-17:00			
	2014年6月11日 15:00-16:00			
	2014年10月2日 11:00-12:00			
	2015年4月6日			

日本大使館	14:00-15:00	特命全権大使（2014年に交代）		谷口隆義 徳賀芳弘
	2015年7月28日 11:00-12:30			
	2016年3月29日 15:30-16:30			
	2016年12月14日 15:30-16:30			
金融庁関係	2015年4月6日 10:00-11:00	日本金融庁	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。JICA専門官は金融庁からの出向。栗田氏は、金融庁からJICAへ出向して、現在、ミャンマーの財務副大臣のアドバイザー。	谷口隆義
	2016年3月30日 11:30-12:30			谷口隆義 徳賀芳弘
	2016年12月17日 14:00-15:00	JICA専門官		谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
Central Bank of Myanmar	2015年4月2日 14:00-15:00	IMF General Adviser	IMFより派遣されたミャンマー中央銀行の総括顧問。	谷口隆義
	2013年2月5日 13:00-14:00			谷口隆義

Myanmar Securities Exchange Centre C. Ltd.	2014年9月29日 11:00-12:00	Managing Director	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。	
	2016年3月29日 14:00-15:00	Managing Director (2016年に交代)		谷口隆義 徳賀芳弘
	2016年12月14日 14:30-15:30	Managing Director Director		谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
JETRO Yangon	2013年2月4日 14:00-15:00	所長	JETROのヤンゴン・オフィス。	谷口隆義
	2013年5月27日 10:00-11:00			
	2013年9月12日 10:00-11:00	次長		
	2015年4月2日 10:00-11:00	所長 (2015年交代)		
	2016年3月30日 13:00-14:40	所長 (2016年交代)		
JICA Myanmar Office	2013年2月4日 11:30-12:30	所長	JICAのミャンマー・オフィス。	谷口隆義
KPMG Advisory (Myanmar)	2013年2月4日 16:00-17:00	Manager,	KPMGのミャンマー現地法人。	谷口隆義
	2013年5月27日	Managing		

Ltd.	14:00-15:00	Partner		
Sumitomo Mitsui Banking Corporation ヤンゴン支店	2016年3月30日 10:00-11:00	支店長	ミャンマーで出店を許された3つの邦銀の1つ。	谷口隆義 徳賀芳弘
The Bank of TokyoMitsubishi UFJ, Ltd. ヤンゴン支店	2016年12月15日 16:00-17:00	支店長支店長代理	ミャンマーで出店を許された3つの邦銀の1つ。	谷口隆義 徳賀芳弘
Sumitomo Corporation Asia Private Ltd.	2013年9月13日 10:00-11:00	所長	住友商事アジア統括会社のヤンゴン事務所。	谷口隆義
Sozitz Corporation	2013年9月13日 13:00-14:00	支店長	双日のヤンゴン支店。	谷口隆義
KDDI Summit Global Myanmar Co., Ltd.	2016年12月14日 13:30-14:30	CFOCODirector	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。	谷口隆義 徳賀芳弘
Yangon University of Economics	2015年4月8日 13:00-14:00	Rector 1, Vice-Rector 1, Professor 1	ミャンマーで会計学を教えている3つの大学のうちの1つ（大学数は169）。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）。ミャンマーでNo.1と 言われている名門。	谷口隆義
	2016年3月29日 10:00-12:00	Rector 1, Professor 1		谷口隆義 徳賀芳弘
	2016年12月15日 13:00-14:30	Rector 1, Professor 1		谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
MICPA	2013年2月5日 10:00-11:00	MICPA, Chairman	ミャンマーの大手会計事務所。	谷口隆義
	2013年2月5日 15:00-16:00	MICPA, Managing Director	現地の会計事務所。	谷口隆義

Tint Tint Thu Office	2013年5月28日 14:00-15:00	CPA	シンガポールとミャンマーにて活動している 公認会計士。	谷口隆義
Maung Maung Hteik & Associate	2014年6月11日 10:00-11:30	CPA	現地の会計事務所。	谷口隆義
FAA GROUP	2014年6月11日 13:00-14:30	CPA	現地の会計事務所。	谷口隆義
Daw Myint Myint Toe Group	2014年6月12日 10:00-11:30	CPA	現地の会計事務所。	谷口隆義
KBZ Bank	2013年7月4日 13:00-14:00	General Manager	ミャンマーの大手銀行。三井住友銀行と提携。	谷口隆義
A1 Group of Company	2015年7月29日 16:00-17:00	Chairman	ミャンマーの財閥。ゼネコン、建設業を展開。	谷口隆義
Ayeyarwaddy Farmers Development Bank	2015年7月29日 16:00-17:00	Managing Director	ミャンマーの金融機関	谷口隆義
First Myanmar Investment Co., Ltd.	2016年12月15日 10:00-11:00	General Manager CFO	ヤンゴン証券取引所に上場した4社の1つ。	谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
Myanmar Citizen Bank Limited	2016年12月14日 11:30-12:20	Chief General Manager Deputy Managing Director	ヤンゴン証券取引所に上場した4社の1つ。	谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
Myanmar Institute of Certified Public Accountants & Myanmar Accountancy Council	2016年12月15日 14:40-15:10	MICPA President (MAC Vice Chairman) MICPA -Vice President	MICPAは、会計基準設定主体の1つ。 。会長はMACの副議長を兼任。	谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
Internal Revenue Department	2013年2月7日	Director-General	財務歳入省内国歳入局。Maw氏は局長	谷口隆義

	13:00-14:00		。	
The Republic of Union of Myanmar Federation of Chambers of Commerce & Industry	2013年7月3日 13:00-14:00	President	ミャンマー商工会議所。Win Aung氏は財閥ダゴングループの代表で商工会議所会頭。	谷口隆義
Minister of Finance, Mandalay Region Government	2014年6月14日 13:00-13:30	Minister	マンダレー管区の財務局。	谷口隆義
Office of the Auditor General of the Union	2016年12月15日 15:15-15:45	MICPA-Vice President	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。	谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直

谷口隆義（公認会計士）、徳賀芳弘（京都大学教授）、石丸直（日本大使館・書記官）

Ⅲ－２－３．質問事項]

第1回目は、非構造化方式の調査であったため、質問事項を用意していないが、第2回目の調査の質問事項と共通する部分が多い。第2回目の調査（半構造化方式）では、次のような質問事項を用意した。

- ①現在の政治・経済の状況、
- ②実務の技術的レベル、
- ③会計基準の遵守度、
- ④会計高等教育（大学）の評価、
- ⑤会計専門職教育の評価、
- ⑥MFRSとIFRSについてのコメント、及び
- ⑦課税所得計算の状況。

ただし、大学では、⑧講義で用いられている言語、⑨使用しているテキスト及び⑩カリキュラムの内容を追加して尋ねている。

本稿に直接に関係のある、会計・監査実務の水準と会計教育の問題に限定して、以下に調査結果を述べる。

Ⅲ－２－４．会計・監査実務に関する調査結果

Ⅲ－２－４－１．会計実務に関する回答

まず、会計実務の水準に満足しているという回答はほとんどなかった。回答は以下の通りである。「水準は低い」（MSEC [2016a]）。「B/SとP/Lもまともに作成できない」（MSEC [2016b]）。「財

務諸表の信頼性が低い」(SMBC [2016])。「水準は低く。会計人材が不足している」(金融庁 [2016a])。「証券取引法でフォーマットを提示しているが、定着しておらず、様々なフォーマットで財務諸表が作成されている。何を書くべきか理解できていない」(金融庁 [2016b])。「歴史的にレベルが低かった。民間企業は会計帳簿を作成する必要がない」(MCB [2016])。「数年前まで現金主義で、出納帳しかなかった。帳簿は手書き」(KDDI [2016])。「財務諸表を作成する動機がない」(BTM [2016])。

Ⅲ－２－４－２．会計監査実務に関する回答

監査実務に関しては回答自体が少なかったが、次のような回答であった。「監査実務の水準は低い」(MSEC [2016]、金融庁 [2016a])。「監査実務の水準は低く、日本の 2、30 年前程度である。基準に基づいて監査しているというよりは、感覚で判断している」(KDDI [2016])。「国際的な水準にある公認会計士は数が限られている」(FMI [2016])。また、会計監査の質のみでなく、会計専門職の数が圧倒的に不足しているとの意見が多かった(金融庁 [2016a]、KDDI [2016]、FMI [2016])。上場企業のみでなく、すべての会社組織(55,015 社)に対して、公認会計士監査を受けることが義務づけられているのに対して、現在、ミャンマーで監査実務を行っている公認会計士は 500 人弱であることから(WBG [2017], p. 21)、多くの企業の規模が小さいことを考慮しても、まともな会計監査が行われているとは言いがたい。また、監査報告のすべてが無限定適正となっているが、WB の会計監査チームが無限定適正意見の付いた会社の財務諸表をランダム・サンプリングして監査したところ、限定意見を付けるべきものや、MFRS への不準拠により不適正と判断されるもの、監査不能なものが見つかった(WBG [2017], p. 33)。つまり、会計監査は、形式的な手続きとなり、実質的な監査は行われていない可能性がある。

Ⅲ－２－４－３．MFRS (IFRS への準拠) についての回答

また、上記の②への回答から推定可能であるが、MFRS (中小企業は、SME 用の MFRS) への準拠についての回答は以下の通りである。「会計基準は守られていない」(SME [2016]、金融庁 [2016ab])。「MFRS に準拠していないというよりは、準拠出来ない」(KDDI [2016])。ヤンゴン証券取引所に上場している 2 社とヤンゴン経済大学の教授達を除けば、回答者は、遵守されていないとの回答であった。なお、当該 2 社は上場要件として、MFRS (または IFRS) に準拠した財務諸表を作成しなければならないので、当然である(当該 2 社は、他の会社は分からないが、自分たちは遵守しているとの回答であった)。また、二度目の訪問の際に、ヤンゴン経済大学の教授達に、他の回答者が MFRS は実務に定着していないと答えていることを告げると、「MFRS は定着していないが、それはやむをえない」(YUE [2016b]) と回答が変わった。このことは、1 回目の訪問の際には、ミャンマー政府に気を遣った、あるいは日本からの調査ということで余所行き回答をした可能性を示唆して

いる。

Ⅲ－２－４－４．会計教育に関する回答

大学以外のミャンマーの調査対象（「分からない」という回答が多い）からあまり有効な回答を得ることができなかったが、日本企業、日本の規制機関からは、ミャンマーの大学における高等会計教育の質・量が不足していることが明確に示されている。例えば、次の通りである。

- ・「大学卒業生の水準は低い」（日本金融庁 [2016b]）
- ・「大学で会計学を学んだ者よりも現場で勉強した者の方が役に立つ」（KDDI [2016]）
- ・「優秀な会計人材が不足している。受け身の教育方法にも問題がある」（MSEC [2016b]）

以上のコメントの内容は、国際機関による調査報告等の評価と共通しており、実態を捉えているとできる。

ヤンゴン経済大学では、ビジネス学部長及び主任教授より、次のような情報を得た（YUE [2015]・[2016a]・[2016b]、[2018]）。

- ①ミャンマーには、会計学を教えている大学は3つ（全体で169の大学）しかない（[2016a]・[2016b]）。
- ②ミャンマー全体で、会計関連科目を教える教員は、80名（内半分は助手なので、講義をしているのは40人程度）（[2018]）
- ③大学の講義はすべて英語で行われている（新軍事政権時代より）（[2016a]・[2016b]）。
- ④会計関連科目のテキストは、すべてICAEWが作成したものである（[2016a]・[2016b]）。
- ⑤財務会計、管理会計、監査論、原価計算、国際会計と基本的な科目は揃っている。MBAでは、IFRSも教えている（[2016a]・[2016b]）。
- ⑥講義は「一方通行」（one-way）であり、ディスカッション等はない。

ただし、⑤に関しては、ADB [2013]等が指摘しているように、テキストは非常に高価であり、かつ図書館でも利用出来ないため、教員の話を一方向的に聞くだけになっている可能性が高い。

Ⅲ IAS/IFRS に適合する環境要因とミャンマーの環境要因

前述したように、もし開発途上国が自らの意志（経済合理的な判断）で自国に有用なものとしてIAS/IFRSを導入していると仮定すれば（「同型化」の可能性もある。詳細は、徳賀 [2018]を参照せよ）、IAS/IFRSに適合する開発途上国に共通する環境要因の組み合わせは、先行研究より、①高い経済成長、②慣習法の採用、③資本市場の存在（資本市場法規の整備も含む）（当該条件については異論もあるが）、及び④高い教育水準（一般高等教育、並びに会計高等教育及び専門職教育）である。ミャンマーがこれらの条件を満たしているかどうかをみてみたい。

まず、①の経済開発の水準については、次の通りである。前述したように、ミャンマーはここ数年、高い経済成長率を達成している。ミャンマーは、国連では、後発開発途上国（Least Developing Country、以後LDC、最貧国とも言われる）として位置づけられ（1987年～）、それにもかかわらず民主化弾圧に対する欧米諸国からの経済制裁のため、IMF、WB等からの特別待遇の援助を受けることもできない（過去30年間、IMF及びWBからの融資はない（IMF [2018]を参照せよ））という深刻な経済状況にあったが、近年の経済成長により、ミャンマーは2021年にLDCを脱却する予定となった（ミャンマー外務省の発表による）。IMFの統計（IMF[2018]）に基づけば、ミャンマーの

実質経済成長率は、2012-2013年（8.4%）、2013-2014年（8.0%）、2014-2015年（7.0%）、2015-2016年（5.9%）、2016-2017年（6.7%）であり、一人当たり GDP でも、2012年-2013年の1180ドルから2017-2018年の1555ドルへと大きな成長を遂げている（p. 4）。

次に、②慣習法の採用については、次の通りである。ミャンマーの裁判過程で採用される法源は、制定法体系としての「ビルマ法典」（The Burma Code, 全13巻・計30編）である（JICA [2004]）。「ビルマ法典」は、英国判例法の成文化として法典化（codification）された「インド法典」を継受したものであり、大陸法における成文とは異なり、条文毎に事例注解を付すという独特のスタイルとなっている。「ビルマ法典」の規定領域には、会社法も含まれている（JICA [2004]）。1962年以降の「ビルマ式社会主義」の宣言以降は英国法系の移入をすべて停止しているが、社会主義時代の愛国主義的な法制によって部分的に廃止された箇所を除いて、「ビルマ法典」は変化を凍結し、現在でも権威ある法典となっている（JICA [2004]、金子 [2004]）。ミャンマーは、英国の植民地であった（正確には、英国の植民地であるインドの属州）こともあり、純粋判例法主義の国と誤解されやすいが、上記のような経緯から、「成文慣習法」というべき法制度となっている（JICA [2004]）。ただし、慣習法が存続している部分（家族法）もある上、上述のように、長い間成文法の整備が行われていない。また、むしろ新軍事政権下で、近隣諸国よりは法律の執行は厳しく行われている（金子 [2004]、1頁）。それらの理由から、法体系の相違を理由としたIFRSの定着が難しいとは言いがたい。

また、③資本市場と資本市場インフラの整備については、前述したように、2013年に証券取引法の制定。2014年に、証券取引関係で会社法を改正。2015年に証券取引を規制する証券取引委員会を発足させ、同年にMAC（Myanmar Accounting Council, 会計基準設定主体[国]）法の制定とMACの活動開始。同年に、ヤンゴン証券取引所の開設と、短期間に資本市場のための法制度整備⁽³⁾が進められている。その結果、資金調達的手段として定着しているとはいえないが、資本市場とその関連諸法規の見かけ上の整備はできている。

さらに、④については、前述したように、われわれの訪問面接調査より、条件を満たしていないことは明白である。

IV 仮説の検証（論証）

仮説は、「ミャンマー企業のIFRSへの不準拠及び会計監査におけるISAへの不準拠は、ミャンマーにおける高等会計教育及び会計専門職教育の欠如が原因である」であった。

まず、開発途上国がIFRS/ISA受け入れの条件を満たしていないのに、IFRSを自国の会計基準・監査基準として受け入れる動機については、多数の研究があるが（徳賀 [2018]）、ミャンマーのケースに適合するのは、強制的同型化であろう（詳しくは、徳賀 [2018]を参照せよ）。ミャンマーは最貧途上国に位置づけられており、経済成長のためには、IMF・WB等からの有利な条件での融資や先進国の援助が不可欠となるが、1988年以降の欧米による厳しい経済制裁やそれに伴うIMF及びWBからの借款停止（30年間）で、経済の停滞は著しかった。そこで、1つには、アジア金融危機の際の韓国が、IMF・WBからの有利な融資の条件として、国際的会計基準・国際的監査基準の導入を条件づけられた（1998年）ことをみて、融資を得るために、これらの導入が必要と考えたとの推定である。また、もう1つには、経済制裁等を緩和・停止してもらうために、国際社会に対して、民主化及び国際化が進展していることの提示のためもあり、国際的に受け入れられているIFRSを導入

したとも言うことができよう。

次に、導入された IAS/IFRS の無機能化には、訪問面接調査で出てきた意見のように、IAS/IFRS へ「準拠しない」という側面と「準拠できない」という側面がある。「しない」こと理由は、企業に IAS/IFRS に準拠する動機がないこと、及びエンフォースメントが厳しくないこと（会計基準・監査基準いずれも不準拠に対する罰則がない）であろう（詳細は、徳賀 [2018]を参照せよ）。他方、「できない」理由も、検討されなければならない。IFRS を理解し、財務諸表を作成できる作成者、公表された当該財務諸表を分析して投資をする利用者、会計監査を行う公認会計士、の質と量である。

洗練された会計・監査基準が経済社会においてうまく機能するためには、それを機能させる一定数の高度会計人（作成者・利用者・公認会計士）が不可欠である。企業の側に、それらの会計基準に準拠する必要性（積極的利益）がない場合には、これらの関係者の知識・理解・意識の高さはより必要となる。

IV - 1. 大学における会計教育

既に見てきたように、大学における会計教育は、質量共に著しく欠如している。会計学は、3 つの経済大学でのみ教えられており、会計関連科目を教える教員の数も全国で 80 人（教えるのは 40 人程度）しかいない。教育環境も、新軍事政権による会計学の軽視及び教員に対する国の統制により（教員は国による学生の管理者という位置づけであり）、教授方法（教員がテキストを一方的に読み上げて、学生はそれを暗記するという「寺小屋方式」である）も多様な会計実務に応用できるものではない。また、教材に関しても、テキストは入手が困難で、外国から購入するには、ミャンマーの生活水準からみて高価である。また、テキストはすべて ICAEW の作成したものであるため、英国の現状に適合したものであり、ミャンマーの実態には適合しない。

最近まで、3 つの経済大学を優秀な成績で卒業した者は、公認会計士の研修を受ける権利（研修後に公認会計士になることができる権利）を得ていたが、大学における会計高等教育の現状がこのようなものであれば、公認会計士の質も疑わしい。

IV - 2. 会計専門職教育

WB [2017]の調査報告書によれば、ミャンマーで登録された公認会計士の数は、4500 人以上であるが、1500 人はミャンマー政府で働いており、1500 は企業に勤務している。さらに、500 人は既にリタイアしている。結局、ミャンマーで監査実務を行っている公認会計士の数は、500 名程度ということになる（para. 81）。他方、ミャンマーではすべての会社が公認会計士監査を受けなければならない。ミャンマーにおける会社数は、2016 年末で 55,015 社⁽⁷⁾もあり、規模は小さいものが多いとはいえ、精緻な監査が行われうるとは考えにくい（para. 33）。その証拠として、透明性/不正に関するランキングを見ると、近隣の東南アジア諸国の中で最下位であるばかりでなく、2011 年には、182 のエンタリー国の中で最下位グループ（下から 3 番目）に入っており（Transparency International [2011]）、2017 年の調査でかなりの改善がみられるが、それでも 183 のエンタリー国の中で、135 位である（Transparency International [2017]）。また、世銀の補助の下で韓国の公認会計士チームが行った調査では、無限定適正意見のついたサンプルの過半数が MSA（監査基準）に準拠していないことが分かっている（WB [2017], paras. 139-141.）。近年、先進国の協力によって、会計専門職の訓練を行っているが、IFRS 対応のできる高度会計人材は未だ非常に少ない。

V おわりに

本稿では、ミャンマーにおける会計高等教育・会計専門職教育の現状と課題を取り上げて、ミャンマーにおける会計・監査実務の停滞の要因、とりわけ、「MFRS の無機能化の主要な要因は、会計高等教育・会計専門職教育の欠如にある」との仮説を設定して、その検証をおこなった。検証には、現地での訪問面接調査に加えて、国際組織による調査報告書、僅かながら存在する研究者による調査・研究を用いた。その結果、MFRS への不準拠には「準拠しない」と「準拠できない」という密接な関係を持ちながら、異なる論点があり、前者については、徳賀 [2018]が指摘しているように、エンフォースメントが原因であることが、また後者に関しては、本稿における調査研究によって、会計高等教育・会計専門職教育の欠如が原因であることが明らかとなった。

本稿のアカデミックな貢献として、①これまでほとんど研究されていなかったミャンマーの会計・監査について調査を行い、会計・監査制度、会計・監査実務、及び会計高等教育と会計専門職教育の現状と課題について明らかにしたこと、②開発途上国が IAS/IFRS を導入する環境条件に関して、会計高等教育及び会計専門職教育のレベルが低く、そのことが洗練された会計・監査基準の働きを阻害していることをエビデンスに基づいて示したこと、③政治体制の変化と会計の変化との関係について、軍事政権の会計高等教育への弾圧が会計・監査実務に及ぼした影響について貴重な事例を提示したことである。

ただし、われわれは教育方法に関する専門家ではないので、現実点で、ミャンマーに対する具体的な処方箋を提示できていない。今後、高等教育・専門職教育方法論等の研究も進めて、具体的な改善案を提示したい。

[注]

(1) ミャンマーに対する EU、米国、オーストラリア、及びカナダによる経済制裁は、1988 年以降 20 年にわたって、様々な形で展開された。主要な経済制裁の内容は、ミャンマーからの輸入一般の禁止（カナダ）、ミャンマーに対する輸出一般の禁止（米国、カナダ）、特定製品のミャンマーからの輸入禁止（EU）、特定製品のミャンマーへの輸出禁止（EU）、特定産業への投資の禁止（EU）、金融サービスの提供の禁止（米国、カナダ、オーストラリア）、特定サービスの提供禁止（EU）、新規投資の禁止（米国）、民主化を妨げる政策に関わっている人への VISA の発給停止（米国）、ミャンマーと連携していると考えられる国の資産の凍結（カナダ）、SPDC へ帰属する資金・資産の凍結（米国）、民主化を妨げる政策に関わっている人の資産の凍結（EU）、ミャンマー政府関係者の渡航 [入国] 禁止（オーストラリア）等である。これらの欧米による制裁のほとんどは、2012 年~2013 年の間に、停止・緩和されている。詳細は、PWC [2014] pp.11-13 を参照せよ。

(2) 国連開発計画委員会（CDP）が認定した基準に基づいて、国連経済社会理事会の審議を経て、国連総会の決議によって認定される。最貧国に認定されると、WB の国際開発協会（IDA）から最貧国政府に対して、無償の資金提供や信用供与（無利子で返済は 35 年~40 年）がなされる。詳細は、外務省の以下のサイトを参照せよ。

(http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/ohrlls/ldc_teigi.html) 及び国連広報センター

(http://www.unic.or.jp/activities/economic_social_development/economic_development/financing_for_

development) を参照せよ。

- (3) Thein[2014]は、1998年10月25-28日にハワイで開催された、第10回アジア・パシフィック国際会計会議の会計教育のセッションにおける、アサンブション大学(タイ)のU Myint Thein 講師による報告用ペーパーである。必ずしも研究論文としての条件を満たしているとは言えないが、ミャンマーにおける当時の会計高等教育と専門職教育の状況と課題について貴重な情報を提供してくれている。
- (4) Khine [2010] は、ヤンゴン経済大学の修士論文である。ヤンゴン経済大学の過去のすべての修士論文のタイトルを調べたが、会計・監査に関するものは、本論文のみであった。
- (5) ミャンマーにおける会計・監査人材の育成に関する2本の『監査ジャーナル』に掲載のもの(2014年と2017年に1本ずつ)は、学術論文ではなく、紹介記事であるが、それらの線引きは困難な場合もあるため、注(15)のような解釈をしている。
- (6) 調査対象とした10の学術雑誌は、以下の通りである。①Journal of Accounting and Economics. ②Journal of Accounting Research. ③The Accounting Review. ④Accounting, Organizations and Society. ⑤Review of Accounting Studies. ⑥Contemporary Accounting Research. ⑦Accounting Horizons. ⑧Journal of Accounting and Public Policy. ⑨ Accounting, Auditing and Accountability Journal. ⑩ Critical Perspectives on Accounting.
- (7) 内訳は、有限責任会社が48,231社、公益会社が260社、外国籍会社(支社を含む)が5,265社、合名会社が1,072社、ジョイントベンチャーが84社、組合が124社である。

[参考文献]

- Albu, C. N., N. Albu, and D. Alexander [2011] Accounting Competencies and the Changing Role of Accountants in Emerging Economies: The Case of Romania. *Accounting in Europe*. Vol. 8, No. 2: 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: 489-510.
- Burlaud, A. [2017] The Status of Public Sector Financial Reporting and Professional Accountancy Organizations Membership in Francophone Africa, IFAC & WB.
- DiMaggio, P. J. and W. W. Powell [1983] "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields," *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2, pp. 147-160.
- Enthoven, A. J. H. [1980] *Accounting Education in Economic Development Management*, Richardson.
- EY [2017] *Doing Business in Myanmar*, EY Corporate Services Limited.
- Gernon, H. and R. S. O. Wallace [1995] International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies. *Journal of Accounting Literature*. Vol. 14:54-106.
- International Monetary Fund [2017] *World Economic Outlook Databases*, IMF.
- International Monetary Fund [2018] *Country Report No. 18/90*, Myanmar.
- International Accounting Standards Board [2016] *IFRS Application around the World*, IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board [2016] *IFRS Application around the World*
- Judge, W. , S. Li and Pinsker, R. [2010] "National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective, *Corporate Governance: an International Review*," Vol. 18, Issue 3, pp. 161-174.

- Jurisdictional Profile: Myanmar, IFRS Foundation.
- Khine, Aye Myint [2010] A study on private accounting training centers in Yangon. Yangon Institute of Economics Department of Management Studies, MBA Dissertation.
- Knight, J. [2008] Higher Education in Turmoil: The Changing World of Internationalization, Rotterdam, Netherlands: Sense Publishers.
- Mizunoura, K. Ed. [2015] , *Accounting Standards for Small-and Medium-Sized Enterprises in ASEAN*, ERIA Research Project Report No. 22, ERIA.
- Novin, A. M. and J. C. Baker [1990] "Enhancing Accounting Education and the Accounting Profession in Developing Countries," *Foreign Trade Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 247-257.
- Organization 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) .
- PWC [2014] Myanmar Business Guide, PricewaterhouseCoopers Myanmar Co., Ltd.
- PWC [2017] Myanmar Business Guide, PricewaterhouseCoopers Myanmar Co., Ltd. (PwC Japan [2017] 『ミャンマー投資ガイド』、PwC Japan)
- Ramanna, K. and E. Sletten [2009] "Why do Countries Adopt International Financial Reporting Standards?" *Harvard Business School Working Paper* 09-102, pp. 2-46.
- Lasmin, D. [2012] "The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on International Trade and Investments in Developing Countries, *Jurnal of Economics and Economic Education Research*, Vol. 13, No. 1, pp. 1-14.
- Samaha, K. and H. Khlif [2016] "Adoption of and compliance with IFRS in developing countries: A synthesis of theories and directions for future research", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6, No. 1, pp.33-49,
- Saudagaran, S. M. and J. G. Diga [1998] "Accounting Harmonization in ASEAN: Benefits, Models and Policy Issues," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 7, No. 1, pp. 21-45.
- Shima, K. M. and D. C. Yang [2012] "Factors Affecting the Adoption of IFRS," *International Journal of Business*, Vol. 17, No. 3, pp. 276-298.
- Thein, U M. [1998] "Accounting Education and Profession in Burma (Myanmar)," *The Proceedings of the Tenth Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues* (at Manua, Hawaii).
- Transparency International [2011]) <http://www.transparency.org/cpi2011/results/>
- Transparency International [2017]) <http://www.transparency.org/cpi2017/results/>
- United Nations [2010] *International Accounting and Reporting Issues 2008 Review*, UN.
- Wijewardena, H. and S. Yapa [1997] "Colonialism of Accounting Education in Developing Countries: The Experiences of Singapore and Sri Lanka," *Accounting and Finance Working Paper No. 60*. (University of Wollongong)
- World Bank Group. 2017. Report on Observance of Standards and Codes (ROSC), Accounting and Auditing Module, World Bank Group.
- 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: 373-386.
- Zehri, C. and A. Abdelbaki [2013] "Does Adoption of International Accounting Standards Promote Economic Growth in Developing Countries," *International Ppen Journal of Economics*, Vol. 1, No. 1, pp.1-13.
- 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。
- 香川孝三・金子由芳編著 [2007] 『法整備支援論』、ミネルヴァ書房。
- 金子由芳 [2004]「方の」実施教科に資する立法支援のありかた－ミャンマー向けの経済法制支援を素材として－』『独立行政法人国際協力機構 客員研究員報告書』、独立行政法人国際協力研修所、1-49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』第 10 巻 : 53-80 頁。
- 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。
- 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。
- 経済産業省 [2015] 『ミャンマー産業発展ビジョン』経済産業省。
- KPMG [2012] 『2012 年度版 ミャンマー投資ガイド』KPMG Advisory (Myanmar) Ltd。
- 国際協力機構 [2010] 『JICA の教育分野の協力－現在と未来－』、JICA。
- 小島清 [2000] 「雁行型経済発展・赤松オリジナル－新興国のキャッチアップ・プロセス－」『世界経済評論』3 月号、8-20 頁。
- 小松太郎編 [2016] 『途上国世界の教育と開発』、上智大学出版。
- 増田知子 [2010] 「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。
- 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。
- 坂野慎二・藤田晃之 [2015] 『海外の教育改革』、放送大学教育振興会。
- 佐藤郁哉 [2016] 『社会調査の方法 上下』、東京大学出版会。
- 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。
- 高木保興・河合明宣 [2014] 『途上国を考える』、放送大学。
- 谷口隆義 [2018] 「ミャンマーにおける企業会計の現状と課題」、『国際会計研究』第 巻 第号、頁、国際会計研究学会)。
- 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。
- 徳賀芳弘・P. フェルナンドプレ [1998] 「スリランカの会計士制度」『企業会計』第 50 巻・第 9 号、pp. 82-85。
- 徳賀芳弘 [2001] 「韓国における金融危機と会計制度改革」『経営研究』第 51 巻第 4 号、21-41 頁、大阪市立大学。
- 徳賀芳弘 [2018] 「外生的会計基準の無機能化－ミャンマーのケース－」『京都大学大学院経済学研究科ディスカッションペーパーシリーズ』No. J-18-002。
- 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。
- PWC [2012] 『ミャンマー投資ガイド』、PwC Japan。
- PWC [2017] 『ミャンマー投資ガイド』、PwC Japan。
- 増田知子 [2010] 「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』、235-269 頁、アジア経済研究所。