

(要約) ミャンマーにおける会計・監査実務の現状と課題

谷口隆義

本論文の目的は、ミャンマーの会計・監査実務の現状を捉え、その問題点を析出し、さらにその原因を探究することである。

ミャンマーは、旧軍事政権（1962年～1988年）から新軍事政権（1988年～2011年）を経て民主的政権に移行し、外資導入により経済開発を国家目標に掲げ会計制度改革を急速に進めようとしている。ミャンマーを研究対象としたのは、①ミャンマーの会計・監査実務を扱ったアカデミックな研究がほとんど存在しない中で、本研究は開発途上国に関する会計研究の空白を埋めること、②開発途上国のIAS/IFRS導入において、特定法域のIAS/IFRS導入の動機と導入された会計・監査基準の無機能化の原因に関する先行研究に、ミャンマーの事例を追加すること、③国際会計研究において、「特定の政治体制と会計との関係」は重要な課題とされているが、研究は少ないため、ミャンマーのケースは、当該関係を分析する上で貴重な材料を提供してくれることからである。

本目的を達成するために、ミャンマーの会計・監査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、ミャンマーにおいて約50年続いた軍事政権（社会主義軍事政権 [1962年～1988年] 及び新軍事政権 [1988年～2011年]）で会計研究が軽視され、いまだ十分な先行研究の蓄積がないばかりか、外部からアクセス可能な過去の必要資料・データ等もほとんどないためである。訪問面接調査では、調査対象を多様化するという意味で「トライアングレーション」を意識して、ミャンマーの作成者（経営者）、公認会計士、資本市場関係者、大学の会計関連科目担当の教員と現地の日本のカウンターパートを調査対象とした。調査方法としては、警戒心が強く、政策評価に関する質問にはなかなか答えてもらえなかったことから、前半の調査（2013年2月及び7月、2014年6月、並びに2015年4月及び7月）においては、「非構造化方式」を採用し、後半の調査（2016年3月及び12月）においては、「半構造化方式」を採用した。延べ26組織、73人に面接をおこなっている。また、2016年12月当時のヤンゴン証券取引所上場企業4社（現在は5社）に対しては、質問票調査を実施した。関係者ごとに、全体を見渡すことのできる、また政策への影響力のある人の意見を聞くために、可能な限り、「エリート調査」に務めた。

本論文の主たる発見事項は次のようにまとめられる。第一に、資本市場の存在、資本市場関連諸法規の充実、MFRS（Myanmar Financial Reporting Standards, 2009年版のIFRS [International Financial Reporting Standards, 国際財務報告基準] と同じ内容）、及びMSA（Myanmar Standards of Auditing, 2009年版の国際監査基準 [International Standards of Auditing] と同じ内容）、並びに公認会計士監査の全会社に対する義務づけ（中小企業はSME用のものを義務づけ）という制度的な充実に対して、訪問面接調査の結果、ミャンマー企業の会計・

監査実務の水準、経営者のルールへのコンプライアンス意識、及び作成者・公認会計士両方の会計リテラシーは、極めて低いことが明らかとなった。制度的な整備が行われても、会計・監査実務の水準が低いままであるのは、①経営者にとって会計制度に準拠する動機がない、及び／または、制度のエンフォースメントが弱い（不準拠に対する罰則規定がない）ことによって、「準拠しない」という側面と、②知識・技術が不十分で「準拠できない」という側面がある。①は、制度の不備（意図的な不備も含めて）の問題である。ミャンマーにおいては①②共に当てはまるが、本稿では、②について主に考察している。その結果、「準拠できない」の原因は、新しい諸制度を機能させるための高度会計人材が不足しているためであり、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「会計空白の50年」ともいえるべき会計高等教育の衰退、資本市場を軽視し会計専門職教育を奨励しなかったことによる会計専門職の質量両面での不足であることが明らかとなった。

第二に、ミャンマーは、対外的には資本市場インフラ整備の一環としてIFRS (MFRS) の導入を行ったことになっているが、訪問面接調査およびアンケート調査の結果、IFRSに基づく実務はほとんど行われておらず、上場企業の目的も必ずしも資金調達ではないことが明らかとなった。そこで、ミャンマーのIFRS導入の目的について因果推論を行った結果、ミャンマー政府は、IMF及び世界銀行からの有利な借款を獲得するために、また、欧米諸国からの厳しい経済制裁を解除するために、「実務的には準拠されない」「実務的に準拠できない」ことを承知の上でIFRSを導入した可能性について指摘した。

今後、会計・監査実務の現状を変革し、実際に多数のミャンマー企業が国際的に認められた会計基準に準拠して会計実務を行い、資本市場が資金調達の間として成立するようにするためには、会計高等教育や会計専門職教育の充実は不可欠である。