

学位申請論文

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

目 次

略語表

第 1 章 はじめに

1. 研究の目的
2. 本論文の構成

第 2 章 先行研究のサーベイ

1. ミャンマーに係る先行研究
2. 類似した環境下の諸外国に係る先行研究

第 3 章 ミャンマーの会計制度・会計教育の歴史とその政治的背景

1. 政治・経済的背景
2. ミャンマーの会計の歴史
3. 軍事政権下における会計高等教育の荒廃

第 4 章 訪問面接調査

1. 訪問面接調査の概要
2. 調査結果の概要

第 5 章 結果の分析と原因の探究

1. 会計・監査実務の実態に係るファインディングス
2. 会計高等教育に係るファインディングス
3. 原因の探究

第 6 章 おわりに

参考文献

補論

1. 会計高等教育改革の必要性
2. ミャンマーの今後

付録

資料 1 : 質問票調査に用いた質問紙および回答

資料 2 : 会計高等教育を実施している 3 大学の概要

資料 3 : IFRS と MFRS との比較

略語一覧

ACCA	Association of Chartered Certified Accountant	英国勅許会計士協会
ADB	Asian Development Bank	アジア開発銀行
ASEAN	Association of South-East Asian Nations	東南アジア諸国連合
CPA	Certified Public Accountant	公認会計士
EY	Ernst & Young Accounting Firm	アーンスト・アンド・ヤング会計事務所
FMI	First Myanmar Investment Co., Ltd.	ファースト・ミャンマー・インベストメント社
FPB	First Private Bank Limited	ファースト・プライベート銀行
IAS	International Accounting Standards	国際会計基準
IASB	International Accounting Standards Board	国際会計基準審議会
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	イングランド・ウェールズ勅許会計士協会
IFAC	International Federation of Accountants	国際会計士連盟
IFRS	International Financial Reporting Standards	国際財務報告基準
IFRS for SMEs	International Financial Reporting for Standards Small and Medium-sized Enterprise	中小企業向け国際財務報告基準
IMF	International Monetary Fund	国際通貨基金
ISAs	International Standards on Auditing	国際監査基準
JETRO	Japan External Trade Organization	独立行政法人日本貿易振興機構
JICA	Japan International Cooperation Agency	独立行政法人国際協力機構
JICPA	Japanese Institute of Certified Public Accountant	日本公認会計士協会独立行政法人国際協力機構
LCCI	London Chamber of Commerce and Industry	ロンドン商工会議所

MAC	Myanmar Accounting Council	ミャンマー会計評議会
MAS	Myanmar Accounting Standards	ミャンマー会計基準
MCB	Myanmar Citizens Bank Limited	ミャンマー・シティズン銀行
MeIE	Meiktila Institute of Economics	メイテイラ大学
MFRS	Myanmar Financial Reporting Standards	ミャンマー財務報告基準
MICPA	Myanmar Institute of Certified Public Accountants	ミャンマー公認会計士協会
MMF	Moving Myanmar Forward	ムービングミャンマーフォワード社
MoIE	Monywa Institute of Economics	モンユア経済大学
MPT	Myanmar Posts & Telecommunications	ミャンマー国営郵便・電気通信公社
MSA	Myanmar Standards on Auditing	ミャンマー監査基準
MSEC	Myanmar Securities Exchange Centre	ミャンマー証券取引センター
MTSH	Myanmar Thilawa SEZ Holdings Public Limited	ミャンマー・ティラワ SEZホールディング
MUFG	Mitsubishi UFJ Financial Group, Inc.	株式会社三菱UFJフィナンシャル・グループ
NLD	National League for Democracy	国民民主連盟
PwC	Price water house Coopers Accounting Firm	プライスウォーターハウスクーパース会計事務所
SECM	Securities Exchange Commission of Myanmar	ミャンマー証券取引委員会
SME	Small and Medium-sized Enterprise	中小企業
TKC	TKC Corporation	株式会社TKC
TMH	TMH Telecom Public Company Limited	TMH テレコム・パブリック社
UMFCCI	Union of Myanmar Federation of Chambers of Commerce and Industry	ミャンマー商工会議所連盟
USDP	Union Solidarity and Development Party	連邦団体発展党

UMFCCI	Union of Myanmar Federation of Chambers of Commerce and Industry	ミャンマー商工会議所連盟
WB	World Bank	世界銀行
WBG	World Bank Group	世界銀行グループ
YUE	Yangon University of Economics	ヤンゴン経済大学

第1章 はじめに

1. 研究の目的

本論文の目的は、ミャンマーの会計・監査実務の現状調査を行い、問題点およびその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、①過去において、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ので、開発途上国に関する会計研究の空白法域の研究を追加したこと、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」を扱う研究は少ないが、ミャンマーは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こと、からである。

まず、ミャンマーの会計監査実務に関する研究は、後に詳述するように、極めて少なく、他の目的からミャンマーに関する先行研究を参照することも困難となっている。多数の開発途上国を扱った研究においても、ミャンマーへの言及はないか、あっても、数行に限定されている。謂わば、ミャンマーは、開発途上会計という国際会計研究の領域における空白地域となっており、本稿の貢献が期待できる。

次に、ミャンマーは、国家として、1999年に当時の IAS を MAS として導入したが、その後の IAS の新設改廃を MAS に反映していない。また、2009年に当時の IFRS を MFRS として導入したが、やはり、その後の IFRS の新設改廃を MFRS に反映していない。また、これらの MAS/MFRS に基づく財務諸表は、会計実務においてほとんど作成されていない。このような状態を外部から導入された会計基準の無機能化ということにする。さらに、2009年以降、任意で純粋な IFRS の使用も認められているが、IFRS に基づく財務諸表を作成している会社は数社しかないという状態である。他の開発途上国の IAS/IFRS 導入に関する先行研究より、IAS/IFRS を導入した開発途上国に共通する条件として、4～5の条件が析出されているが、その中の1つ（全著者が共通して指摘している条

件)は、会計高等教育の水準の高さ¹である(後に詳述するように、ミャンマーは他の条件をある程度、満たしている)。ミャンマーについて会計高等教育や会計専門職教育がどのような状況にあるかを調査することは、上記の先行研究の普遍性に関する貢献となる。

本目的を達成するために、ミャンマーの会計に関する希少な文献、国際機関による高等教育一般および会計・監査制度に関する調査に加えて、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。また、当時のヤンゴン証券取引所上場企業4社(現在の上市企業は5社)に対しては、質問票調査²も行っている。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]および新軍事政権[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。著者の調査した限りでは、ミャンマーの研究者自身が行っている会計や監査に係るアカデミックな研究は2件しか見つからなかった。これは、ミャンマーにおける大学教員が、その階位にかかわらず教育に専念していること(研究は義務づけられておらず、評価の対象にもならないこと)、および、現政権の不安定性や軍事政権への回帰の可能性を鑑みてか、政府の政策評価に言及したがる傾向が強いということにも起因している。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の有効な手段となると考えられる。

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、長い軍事独裁政権の言論統制下にあった

¹ 先行研究のほとんどは、導入されたIAS/IFRSが無機能化している法域を調べてみると、会計教育の水準が低かったという研究ではなく、IAS/IFRSを導入している開発途上国をしらべてみると、導入していない開発途上の法域よりも会計教育の水準が相対的に低いことが分かったということである。本稿は、この前者であり、前例はほとんどないと思われる。

² 2016年12月に実施して、4社から回答を得たが、4社共に記述は非常に少ない。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。

せいか、調査対象者の警戒心が強く、政策評価に関係する質問にはなかなか答えてもらえないことから、前半の調査（2013年2月,5月,7月および9月,2014年6月および10月,並びに2015年4月および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月および12月）においては、「半構造化方式」を採用した。29組織,延べ74人に面接をおこなっている。また,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ク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いる。そのため,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,イタリックにしている。以後,参考文献からの引用・参考については,通常「×× [2013b]」のように記載し,訪問面接調査による場合には,「×× [2013a]」のように記載することとする。

2. 本論文の構成

本論文では,ミャンマーにおける会計・監査実務を議論の中心とし,これらを歴史的に検証して論点を整理した上で,訪問面接調査および質問票調査の結果にもとづく検討を加えていきたい。そして,それらを基軸に,IAS/IFRSがミャンマーの会計・監査実務に導入されるという局面において,もともと予定されていたようにはほとんど機能しなかったこと(無機能化現象)について,その状況と原因を分析する。具体的な議論の展開は,以下のとおりである。

まず,「先行研究のサーベイ」においては,会計・監査制度および実務と,会計教育という2つの観点から,ミャンマーおよびミャンマーと類似した環境下の諸外国に係る先行研究を概観し整理している。本論文ではミャンマーの会計に関する研究がごくわずかであるという状況を鑑みて,ミャンマーに共通する環境要因を有している法域に係る先行研究をサーベイの対象に含めている。

次いで,第3章では,ミャンマー会計の歴史と背景について確認している。会計制度の推移と現状の把握のため,ミャンマーの政治・経済の歴史と照らし

合わせて会計制度改革を概観しているが、それは、ミャンマーの会計制度の長期に亘る膠着状態が政治・経済（とりわけ政治体制）から強く影響を受けたためである。併せて、新・旧軍事政権下において会計高等教育が軽視されてきた点についても言及している。

また、第4章以降は、渡緬して実施した訪問面接調査と質問票調査³の結果と考察を示している。まず、第4章においては、リサーチ・デザインを提示した上で、現地で行った訪問面接調査（一部は、2018年6月においてメールによる問い合わせを行った）とヤンゴン証券取引所上場企業4社に対する質問票調査の結果の概要を示した。調査からは、ミャンマーにおける会計・監査実務の問題点が浮き彫りとなった。

次に、第5章では、会計インフラの未整備および会計高等教育（大学での会計関連科目の教育）の欠如に係る3つの仮説を立て、当該問題点の分析と原因の探究を試みている。その結果、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」としての会計高等教育が全般的に欠如している点にあることが明らかとなった。本論文では、この原因として、長きにわたる旧軍事政権および新軍事政権時代下の会計高等教育の荒廃が存在することを指摘する。

最後に、第6章にて、それまでの議論を総括した上で、本論文の貢献と限界および今後の課題について述べる。

³ 数回訪問して親しくなると、会って話す際には、沢山のことを語ってくれる訪問面接調査の対象者達も、文章での回答を依頼すると、ほとんど記入してもらえない。自分で記入した紙媒体での記録が残ることに警戒心があると感じた。質問票調査の成果は、上場4社全社が上場の目的を会社の名前を高めるためと回答しており（他方、資金調達のためとの回答は2社であったことである[複数回答を認めている]）。つまり、資金調達の必要によって上場した訳ではないことである。

第2章 先行研究のサーベイ⁴

1. ミャンマーに係る先行研究

新軍事政権における思想統制等により研究や教育が軽視・弾圧されたことにより（増田 [2010], 13 頁）、ミャンマーの研究者の手によるミャンマー会計に関するアカデミックな会計研究はほとんど行われていない（YUE [2016a]）。また、ミャンマーでは、大学の教員は研究者として位置づけられておらず、研究業績は教員評価の尺度ではない（YUE [2016b], ADB [2013], p. 10）。

数少ない研究のひとつである、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）と述べており、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、ADB [2013]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。著者の調査でも、ミャンマーの研究者によるミャンマー会計に関する研究は 1998 年以前の会計教育について紹介した Thein [1998]と、後述する簿記検定試験（LCCI）について調査した Khine [2010]⁵しか見つけることができなかった⁶。

加えて、国外の研究者による研究もごくわずかである。これは、会社法、証券取引法、税法、会計基準等の過去における会計関連法規等の入手困難性によるだけでなく、政府の企業統計等および企業の開示情報も少なく、また上場 5 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 社あるものの、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 [2017]⁷）という点が原因だと考えられる。そこで、本章ではミャンマーと他国との比較といった形で文献の一部においてのみミャンマーに言及しているも

⁴ 徳賀 [2018]の先行研究のレビューに多くを依拠している。

⁵ Khine [2010]は、YUE の修士論文である。YUE の過去の修士論文の全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。

⁶ これらの他に、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（それ以前に、YUE に勤務していたとの記載があり、氏名からもミャンマー人と推定される）による報告用ペーパーである。必ずしも学術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いる。

⁷ ミャンマーでは、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。

のも含めて、広く先行研究のサーベイを行うこととする。

まず、上述の 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）および会計専門職教育について紹介したものである。その貢献は、ミャンマーの社会主義軍事政権（1962年～1988年）と新軍事政権下（1988年～2011年 [Thein では 1998年までを扱っている]）で、大学教育において会計関連科目が軽視され（第3章にて詳述）、英国の影響下で、1962年までは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。コンピュータはほとんど使用できない。講義は英語で行われているが、学生および教員の英語能力には問題がある）を指摘している。

次に、Khine [2010]は、当時のヤンゴン市内の簿記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、ロンドン商工会議所の簿記検定試験（London Chamber of Commerce and Industry: LCCI）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／年程度の受講者が存在していたが、当時の企業からの需要すら満たすことはできていなかったとの指摘を行っている。

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の中で、会計・監査実務に関係のある論文としては、Saudagaran & Diga [1998], Zeghal & Mhedhbi [2006], Judge et al. [2010]等がある。その他、必ずしも学術的なものではないが、WB 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・実務に関する調査・紹介を行っている（WBG [2017]）。WBG [2017]では、ミャンマーにおける法的枠組みや会計基準および監査基準の内容が示されており、MFRS や MSA⁸について紹介されているほか、上場企業 3社についても併せて概要が示されている。また、ミャンマーの高等教育一般に関する ADB に

⁸ MSA は、国際監査基準（International Standards on Auditing: ISA）を自国の基準として採用する形で 2010年に制定された。

よる調査報告書（ADB [2013]）等も公表されている。その他に、近年、ミャンマーの投資ガイドといった、ミャンマーに進出する企業のためのガイドブックがかなりの数、出版されている。国際的監査法人を中心に、英語の出版物として、EY [2017], PwC [2014]・[2017]等があり、日本語の出版物でも、KPMG [2012], PwC [2012]・[2017], 甲斐[2018], 湯川編[2018]等がある。これらにおいては、主にミャンマーの投資環境、税制や投資規制等についての解説がなされており、会計・監査制度についてもわずかながら付言されている。

2. 類似した環境下の諸外国に係る先行研究

本論文は、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、前節にて示したように、ミャンマーの会計、とりわけ、会計・監査実務の現状に関する学術的調査・研究は蓄積が必ずしも十分ではない。通常、特定の研究が希少である場合、①研究対象として学術的な意味が小さい、および／または②研究が困難である場合が多い（徳賀 [2018], 11 頁）。まず、そもそも財務会計研究は先進国の制度・実務の研究に集中しており、開発途上国の研究は、先進国の視点から開発途上国の会計法規・会計教育制度の整備を論ずる国際会計研究、および開発途上国への IFRS 導入の影響の研究に集中している。さらに、開発途上国を研究対象として選ぶとしても、どの法域を研究対象として選ぶかは、②の条件に大きく規定されている。当然、必要な情報の入手が困難な開発途上国における研究は、回避される傾向にある。ミャンマーの会計研究に関しては、先行研究がほとんどなく、過去の会計制度に関する情報も企業の会計情報も極めて入手困難であり、調査・研究が困難であるため、開発途上国のケースとして取り上げにくく、また本論文のような問題提起をしないならば、あえてミャンマーを研究対象に選ぶ必要はない。

こうした理由から、ミャンマーのおかれている政治・経済の特徴に基づいてミャンマーとの共通性を判断規準として、先行研究の範囲を拡張する。具体的には、ミャンマーと一部共通性を有する対象（国々）について、（1）開発途上国一般、（2）移行経済国、および（3）ASEAN という 3 つの分類により先行研究の整理を行う。

(1) 開発途上国

近年、開発途上国一般に共通する会計問題としては、IAS/IFRSの適用に関する問題が最も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])が散見されるが、それらの研究方法としては単一事例研究(一法域に限定した事例研究)が多い。谷口・徳賀 [2018]を参考にして、2005年以降の研究に絞り、さらに本稿の研究主題である、会計高等教育に関する研究を取り上げる。

[IFRSが世界的に普及する2005年以降]

IFRSの普及以降(2005年以降)に絞って、開発途上国における会計を扱っている先行研究をレビューする。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析出に向けられており、「××国の会計高等教育」のように主題を絞った研究は希少である。そのような中で開発途上国の会計教育を主題とした研究としては、Gyasi [2009]、および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いないという。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、分析を行った。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。Saito et al. [2012]によれば、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、インドネシアのシングル・ケースとしての研究であり、本研究とは対象も異なっているが、2012年のIFRS実施案がインドネシアにおける大学の会計教育(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。この点はミャンマーを題材とした本研究にとっても示唆に富むものとなっているといえる。

[IAS/IFRS の採用と会計教育および開発途上国における会計基準の機能]

先進資本主義国と環境要因が大きく異なる開発途上国において、同じ会計基準が同じように機能しうるのか、および会計教育が 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本論文の主題に直接に関連する研究として、Zeghal & Mhedhbi [2006], Hassan [2008], Al-Akra [2009], Türel [2009], Judge et al. [2010], Elbannan [2011], Liu et al. [2011], Gordon [2012], Ismail & Kamarudin [2013], Zehri & Abdelbaki [2013], Samaha, & Khlif [2016], Burlaud [2017]等を挙げることができよう。彼らの論点は多岐にわたっているが、本論文との関連で包括的に述べれば、①IAS/IFRS を導入した途上国の客観的状況、②IAS/IFRS を導入した途上国政府の動機、③当該法域における企業が導入された IAS/IFRS に準拠する積極的動機、④上述の②③と密接な関係があるが、当該法域政府の規制とエンフォースメントに対する姿勢、および⑤IAS/IFRS 採用の経済的帰結の5点である。

まず、①に関しては、Zeghal & Mhedhbi [2006], Judge et al. [2010]⁹, および Zehri & Abdelbaki [2013]等は、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、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、および④法制度として、判例法を採用している。ことが共通しているとの指摘を行っている。これらの指摘は、経済成長のレベルが主要な決定要因の1つである点では、Larson [1993], Zeghal & Mhedhbi [2006], Al-Akra [2009]等の先行研究の結論とも一致している。

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、

⁹ Judge et al. [2010] は、開発途上国、移行経済国、および先進国、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、および⑤輸入品浸透度であることを指摘している。上記の他の4つの共通条件と比べて、④対外支援および⑤輸入品浸透度という国際関係に関わる条件が加わっている。

IFAC の依頼によって、公会計と公認会計士制度に関する調査を行ったものである。Burlaud [2017]では、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った結果、会計・監査の教育の欠如が深刻であることについての指摘がなされている。

以上の多くの研究が、いずれも高等教育一般および会計専門職教育の水準の高さを、開発途上国が IFRS を採用する際の共通の条件として指摘している。このことは、本稿の研究主題にとって重要な意味を持っている。

(2) 移行経済国

移行経済国に係る先行研究は、特に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。この研究領域では、ポーランドが成功例としてしばしば取り上げられているが、むしろ、ルーマニアの失敗例からその原因を探ってみたい。

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論文との共通性が高い¹⁰。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。主に、Albu et al. [2011]および Albu et al. [2014]に依拠して紹介しておきたい。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)。それゆえ旧軍事政権下におけるルーマニアの会計教育において、大学における会計関連科目は、簿記に限定されており (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

¹⁰ 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。

た。しかし、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急進主義的改革であった。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が短期間で推し進められたため、人々の意識がついて行けず、当初は導入された IFRS へも不準拠企業が多かったという (Albu et al. [2011])。

移行期のルーマニアとポーランドとの比較を行った MacLulich & Gurău [2004]も、1990年代の改革の期間において、既に市場経済を支持する資本主義的な原則や考え方の周知が行われていたポーランドでは、移行直前まで強い国家統制と官僚制の下に置かれていたルーマニアと比べて、EU指令や IAS を容易に受け入れることができたことを指摘している。

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、漸進主義を採ったポーランドの成功と二段階の急進主義的移行を採ったルーマニアの失敗について触れている¹¹。

移行経済国の先行研究として、社会主義体制から社会主義市場経済への移行を含めるならば、中国とベトナムに関する先行研究は多く存在する。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。しかし、ASEAN諸国のメンバーであるベトナムについては、次の(3)にも関連することから、以下に若干付言することとする。

ベトナムは、ASEANのメンバーとして、社会主義の制度的基盤を堅持しながら市場経済化を進めてきた。共産党一党独裁体制が現在も堅持され、経済改革手法も試行錯誤の性格が強く、計画と市場の共存が長いことも特徴である (トラン・ヴァン・トウ[2010])。ベトナムの資本市場政策の成功は、ミャンマーと

¹¹ 成否の原因は、改革の方法のみでなく、強い中央集権体制を敷いたルーマニアとある程度地方の自律性を残したポーランドでは、資本主義体制の受け入れに差があったものと予想される。

異なり、ソビエト型の資本市場を否定する社会主義ではなく、中国に倣い、社会主義市場経済を目指してきたことによる（堀江[2018]，1頁）。全般的にいえるのは、ベトナムの市場移行は、中国同様に漸進主義的であるということである。Phan et al. [2018]によると、ベトナムでは、会計専門職やその専門団体の発展が、中央計画経済から市場経済への移行に寄与し国際的な商取引やIFRSコンバージェンスへの動きに貢献したという。ベトナム会計基準は、1999年に発足したベトナム会計基準制定委員会により、その当時のIFRS、国際会計基準（IAS）をベースにベトナムの慣習を加味し作成されたものである。両者は類似しているが、金融商品会計、退職給付会計、減損会計、資産除去債務等について、ベトナム会計基準では整備されておらず、結果としてこれらが両者の相違点になっている。

（3）ASEAN

ASEANについては、ミャンマー、カンボジア、ラオスを除けば、膨大な調査・研究が存在する。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見当たらなかった。

第3章 ミャンマー会計の歴史と背景

1. 政治・経済的背景

会計制度の推移と現状の把握のため、まずはミャンマーの政治・経済の歴史と照らし合わせて会計制度改革を概観する。先述したように、ミャンマーの会計制度は政治・経済（とりわけ政治体制）から強く影響を受けており、ミャンマーの政治・経済の歴史と会計制度の歴史を併せて整理しておくことは有益だと考えられる。図表 3-1 は、ミャンマーにおける主な政治経済事象と会計制度改革の歴史を示している。

図表 3-1 ミャンマーにおける会計の歴史 — 会計制度改革 —

	政治経済事象	会計制度改革	備考
1913年		インド会社法の継受	その後、100年にわたってマイナーな改正のみで存続。
1948年	英国から独立。		
1950年		会社法の改定	
1962年	ネー・ウイン氏による軍事クーデターにより、軍事政権の発足。(社会主義政権)		
1988年	全国規模の民主化運動の結果、ネー・ウイン政権が崩壊。ソウ・マウン政権の発足。(軍事政権)		
2008年	新憲法についての国民投票(可決)。		
2010年	新憲法の下で総選挙。		
2011年	テイン・セイン氏が大統領に就任		
2013年	中央銀行法の制定		
2013年		証券取引法の制定	証券取引所開設のための立法。
2014年		会社法の改正	
2015年	総選挙でNLDが圧勝。		
2015年		MAC(Myanmar Accounting Council)法の制定	会計基準設定主体であり、MICPAも管轄。
2016年		ヤンゴン証券取引所の開所。	日本政府、日本証券取引所G、及び大和証券の支援により、開所。
2016年	NLDのテイン・チョー氏を大統領に選出。		
2016年		金融機関法の制定	
2017年		会社法の大幅改正	

ミャンマー（当時はビルマ）は、三度にわたる英緬（英国とミャンマー）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（桐生 [1979]）。

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]）。これを旧軍事政権ということにする。

1988年には、長引く経済停滞により国民の不満が爆発し、全国規模の民主化運動が勃発した。それを受けて当時のネー・ウィン党総裁が辞職したが、国民の不満は収まらず、暴徒化した国民によるクーデターによって、26年続いたネー・ウィン政権が崩壊した（工藤編[2012], 76頁）。ところが、その後のソウ・マウン政権も軍事独裁政権の継続であった。これを新軍事政権ということにする。ソウ・マウンも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、アウン・サン・スーチーを自宅監禁した（根本[2014], 348頁）。米国を中心とした欧米諸国は、1997年以降、新軍事政権の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（これに歩調を合わせて、IMFとWBも1988年以降、2018年まで融資を停止している）を課したため、ミャンマーの経済はさらに停滞した（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。2010年に、2008年新憲法に基づき総選挙が行われたが、アウン・サン・スーチー率いるNDLは選挙をボイコットした（工藤 [2011]）。これは、2008年憲法が非民主的であること、受刑中のアウン・サン・スーチーを除籍しなければいけないことなどを理由とするものであったが、結果として総選挙はUSDPが1154議席中883議席を獲得するという圧勝で終わった（工藤 [2012], 41～50頁）。2011年1月31日に議会運営がスタートしたが、欧米諸国を中心とする国際社会は、当該議会運営を国軍の国政参加を合法化するものとの評価を下した（工藤 [2012], 41-50頁）。そのような中で2011年3月30日に大統領になったのが、テイン・セインであった。テイン・セインは、新政権発足時の施政方針演説において、「新政権の最重要課題は、良い統治と汚職のない政府を作

るために働くことである。」と述べている（工藤 [2011]）。ところが、テイン・セインは、軍政統治の成果に基づきつつ、強権的統治の副作用として発生した諸問題の解決に取り組むために軍政が描いた大きなシナリオの一環として政治を進めていたとされている（工藤 [2012], 333 頁）。

新軍事政権の末期からは、ミャンマー経済は成長を続け、リーマンショックの際には一時停滞したものの、2012 年以降はさらに急成長を遂げた。第 1 章にて述べたとおり、2014 年には中国や ASEAN 諸国を上回る経済成長率となり、アジアの成長を示した（堀江 [2015], 1 頁）。その後、本格的民主政権樹立を目指し、2015 年 11 月に再び総選挙が行われた。当該総選挙で大勝したのが NLD である。翌年には新政権が発足し、それを受けて欧米の経済制裁は 2012 年～2013 年の間にほぼ解除された（WBG [2017]）。

現在のミャンマー資本市場においては、4 社が上場を果たしてしている。新軍事政権は、ある程度市場経済を志向し外資の導入策を講じたが、欧米の経済制裁を受けるなど経済的に孤立した。IMF と WB も、1988 年の新軍事政権成立以降（民主化運動弾圧以降）、30 年に亘ってと融資を行っていない¹²（IMF [2018]）。しかし、2011 年のテイン・セイン政権成立以降は制度改革が進められ、2013 年には日本の協力で「証券取引法」が制定されたほか、2015 年 10 月には、日本政府、日本取引所グループ、大和総研の支援でヤンゴン証券取引所¹³が創設された。また、2017 年には、日本金融庁の全面的な協力により、オーストラリア会社法に近い内容の「新会社法」が制定されている（堤 [2018]）。なお、同年には日本のメガバンク 3 行（三菱東京 UFJ 銀行、三井住友銀行、みずほ銀行）も外国銀行として認可を受けている。

¹² IMF によれば、IMF 及び WB によるミャンマーへの融資は 2018 年以降に再開される見通しである。また、WB も同年以降、ミャンマーの会計実務改革への協力を始める予定である。（IMF [2018]）

¹³ なお、英国統治時代から旧軍事政権までの間の 1930 年代から 1941 年および 1950 年代後半から 1962 年において、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・ウィン旧軍事政権により閉鎖された。そのため、ヤンゴン証券取引所の創設は従前より懸案事項とされていた。

2. ミャンマー会計の歴史

近代的な会計の起源をみると、それは 1852 年の第 2 次英緬戦争で英国の統治下となった時代にまで遡る。コンバウイン王朝最後のテイボー王は 1886 年の第 3 次英緬戦争で英国に降伏し、ミャンマー全土はインドの一州として英国の植民地となった（根元 [2014], 71 頁）。そして、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、英国会計の導入がなされた（Myanmar Insider [2014]）。ミャンマー会社法においては、ミャンマーの商行為全般が規定されており、会計についても規定されていたわけであるが、ここにミャンマーの会計の萌芽がみられる。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かった。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おり、この会社法が大きな改正もせず現在まで使われてきた（WBG [2017]）。これが、ミャンマーの会計が英国会計の影響を色濃く受けている理由である。なお、当該会社法は 2017 年 12 月に全面改訂され、新会社法が施行されている。ただし、その後、英国からの独立（より正確に言えば、英国領インドからの独立）後、社会主義軍事政権によって英国的な要素の廃止が行われたこともあり、単純に、英国の影響下にあるとは言えない。

このようにしてミャンマー会社法により会計に係る規定が確立したものの、その後のミャンマーにおいて、資本市場の存在を前提とする財務会計は、2 つの軍事政権下で長らく軽視されてきた。旧軍事政権と新軍事政権の約 50 年は、形式上で 2009 年に IFRS を導入したことを除けば、「会計空白の 50 年」といっても過言でない。ミャンマーのビルマ型社会主義の資本市場に対する姿勢はソ連型社会主義と似通っている。ソ連型社会主義会計においては、会計は国民経済計算制度の一部として位置づけられるので、マクロ会計は重視されるようになる一方で、個々の企業の会計、つまりマイクロ会計は軽視されるようになる（森 [2002]）という先行研究の指摘があるが、ミャンマーの状況は当該指摘とも整合的である。なお、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のである (Albu et al. [2014], p. 492) ¹⁴。

2010年、当時のIFRSをそのまま受け入れる形で、自国の会計基準としてMFRSが制定された¹⁵。ミャンマーの会計基準設定主体は、政府管轄であるミャンマー会計審議会 (Myanmar Accounting Council : MAC) であるが、MACは、2003年～2004年にかけて、当時のIASに基づきMASの1号から30号を公表した (IFRS Foundation [2017])。その後、MACはこのMASを廃止し、2010年に29の新しいMASとMFRSを会計基準として採用した (施行は2011年1月以降)。MFRSと2010年当時のIFRSとは、細部では基準の内容に相違がみられるが、全体としては会計基準のナンバーまで同じであるほど類似したものであった (資料3参照)。ただし、その後もIFRSの新設・改廃が行われているにもかかわらず、MFRSにおいてはそれらが反映されることのないまま、2010年当時のものが維持されている (WBG [2017])。そして2015年、ミャンマー公認会計士協会 (Myanmar Institute of Certified Public Accountants : MICPA) を所管するミャンマー会計審議会法 (Myanmar Accounting Council Law : MAC法) が制定され、現在に至っている (WBG [2017])。

3. 軍事政権下における会計高等教育の荒廃

資本市場の存在を前提として発達してきた財務会計は、一般に軍事政権や社会主義政権下では軽視される傾向にある。会計高等教育についても同様に軽視されてきた。例えばルーマニアにおいても、会計教育に関して同様の現象が観察されている。現在の資本主義経済体制下のルーマニアでの会計高等教育では、資本市場のインフラストラクチャとしての会計の意義や考え方を教育することに主眼が置かれるようになったものの、社会主義体制下では大学における会計関連科目が簿記に限定されており、会計学原理のような会計思想や原理を教え

¹⁴ 他方、中国を標榜する社会主義市場経済では、市場を通して社会主義を実現するという考えの下、資本市場は大きく成長を遂げており巨大化している。また、ベトナム社会主義共和国も同様の体制を選択しており、ホーチミン (2000年) とハノイ (2005年) に開設された証券取引所は拡大の一途を辿っている。

¹⁵ 当時、IASBはミャンマーを「アドプション国」に分類していたが、現在では、「パーミッション国」に分類を変更している。なお、ミャンマーでは2009年当時からIFRSの採用も認められている。

ることが回避されていた (Albu et al. [2011], Albu et al. [2014])。この点は、第 2 章にて論じたとおりである。

ミャンマーでは、旧軍事政権・新軍事政権の 50 年以上の長い間、資本市場軽視の政府が続いたが、それに加えて、1988 年に起こった学生による民主化デモへの対策として、政府は 10 年以上にわたり軍関係以外の大学を断続的に閉鎖した (天内・北村 [2015], 上別府 [2014])。そして大学の再開後も、デモの再発がなされないよう、チームワーク力を養う教育や考えさせる教育を避けて「受動的な学習」(暗記)を徹底させた (上別府 [2014])。これによって、ミャンマーの高等教育全般の水準や大学教員のレベルは大幅に引き下げられ、会計高等教育についても、簿記技術を教えることこそが会計高等教育であるという方針をとることとなった。

大学の全面再開後も、とりわけ地方にキャンパスを移転した大学においては、教員不足などを理由に十分な授業が学生に提供されなかった。たとえ授業が行われても、教員が一方的に話をして、学生はただそれを聞くこと集中する、あるいはレポートする「受動的な学習」スタイルが維持され、制度面と実態面の双方から教育効果を減じさせる結果となった。

以上、本章ではミャンマーの政治・経済の歴史と会計制度の歴史を概観し、長きにわたる旧軍事政権・新軍事政権下での大学教育の荒廃・会計高等教育の軽視によって、ミャンマーにおける会計教育の質は著しく損なわれてしまったことを確認した。ただし、大学における会計高等教育の水準については、エビデンスが必要であるので、次章以降、訪問面接調査を用いて、会計高等教育の問題も掘り下げていきたい。

第4章 訪問面接調査

1. 訪問面接調査の概要

前章ではミャンマーの政治・経済の歴史をふまえつつその会計制度の変遷(ミャンマーの会計高等教育も含む)について述べた。本章ではミャンマーの会計・監査実務及び高等会計教育の現状を把握するために著者が行った訪問面接調査とその結果の概要を述べる。その上で、続く第5章で結果のより詳しい分析と検討を行うことにする。

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・監査実務及び会計教育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], および独自調査による)、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、およ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。

本論文では、訪問面接調査という研究方法を採用している。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10回渡緬し、現地で訪問面接調査(29カ所、延74人)を実施した。具体的には、訪問面接調査の対象である、大学、政府規制主体、資本市場関係者、作成者、および公認会計士団体等に対して、前半の調査:2013年2月～2015年7月(24カ所、延54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、および後半の調査:2016年3月および12月(12カ所、延29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(図表4-1を参照せよ)。

まず、前半の訪問面接調査を「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 および 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、後半の訪問面接調査も、調査対象（12カ所・延 29人）、トライアングレーションへの考慮共に、前半と同様である。しかし前半の経験を踏まえて、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」（各組織の長またはそれに準ずるポジション）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。なお、調査期間中にヤンゴン証券取引所に上場していた企業4社に対しては、併せて質問票調査も実施している。

訪問面接調査に際しては、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・監査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」¹⁶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、公認会計士、財務諸表の作成者、資本市場関係者、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・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

¹⁶ トライアングレーションについては、Denzin [2009]を参照。

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。また、第2章において確認したとおり、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。

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図表4-1に示している。また、インタビュー調査にて特に重点的に質問を行った内容については、図表4-2にて別途まとめている。

図表 4-1 訪問面接調査の対象と日時および内容

訪問先	訪問日時	回答者	訪問先情報	訪問者		
日本大使館	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	特命全権大使 (2014年に交代)				
	2014年10月2日 11:00-12:00					
	2015年4月6日 14:00-15:00					
	2015年7月28日 11:00-12:30					
	2016年3月29日 15:30-16:30	谷口隆義 徳賀芳弘				
	2016年12月14日 15:30-16:30					
		2015年4月6日			日本の金融庁がミャンマ	谷口隆義

金融庁関係	10:00-11:00	日本金融庁	一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 徳賀芳弘 谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
	2016年3月30日 11:30-12:30			
	2016年12月17日 4:00-15:00	JICA専門官		
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
Myanmar Securities Exchange Centre C. Ltd.	2013年2月5日 3:00-14:00	Managing Director	大和証券とミャンマー経済銀行が50%出資の合弁企業。ヤンゴン証券取引所開設に協力。	谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
	2014年9月29日 11:00-12:00			
	2016年3月29日 14:00-15:00	Managing Director (2016年に交代)		
	2016年12月14日 14:30-15:30	Managing Director		谷口隆義 徳賀芳弘 石丸直
JETRO Yangon	2013年2月4日 4:00-15:00	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)		谷口隆義 徳賀芳弘
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) Ltd.	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 14:00-15:00	Managing Partner		
Sumitomo Mitsui Banking Corporat- ion 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 Tok- yo Mitsubishi 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 Pte. 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 Gl- obal Myanmar C- o., Ltd.	2016年12月14日 13:30-14:30	CFOCODDirector	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	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	谷口隆義
	2016年3月29日	Rector 1,		谷口隆義

of Economics	10:00-12:00	Professor 1	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。	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
Win Thin & Associates	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
U Tin Win Group	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 Companys	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

td.				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 13:00-14:00	Director-General	財務歳入省内国歳入局。Maw氏は局長。	谷口隆義
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）

図表 4-2 重点的にインタビューを実施した内容

調査対象	調査の内容
① 日本の官庁所管の組織	ミャンマーの政治・経済の情勢の変化。会計・監査制度改革の進展。会計実務・監査実務の水準。
② ヤンゴン経済大学	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。
③ ミャンマーの規制機関	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。
④ ミャンマーの会計事務所	ミャンマーにおける会計インフラ整備の状況。会計実務・監査実務の水準。公認会計士の教育、訓練、試験等。
⑤ ヤンゴン証券取引所関係者	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。会計実務・監査実務の水準。
⑥ 上場企業2社（インタビュー）	上場の目的。IFRSの適用における困難な点。会計実務・監査実務の水準。
⑦ ヤンゴンの日本企業	ミャンマーにおける会計インフラ整備の状況。会計実務・監査実務の水準。
⑧ 上場企業4社（アンケート）	IFRSの適用における困難な点。会計実務・監査実務の水準。

2. 調査結果の概要

[質問事項]

前半は、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、後半の調査の質問事項と共通する部分が多い。後半の調査（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，および
- 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および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。まず，結果の概要は図表 4-3，4-4 に示したとおりである。

図表 4-3 訪問面接調査の結果の概要

調査対象	調査内容			
	会計実務・監査実務の水準	会計インフラの整備状況・会計制度改革の進展度	会計教育の水準	その他の調査事項
ヤンゴン経済大学 7人 3回	MFRSIに準拠しているとはいえないが、低くはない。	近年進んでいる。	低くはない。大学では、洗練された会計士となる者を育成している。	テキスト・カリキュラム等について調査。
ミャンマーの規制機関 4人 4回	非常に低い。	近年進んでいるが、定着には時間が必要。	低い。人材が不足している。	NA
ミャンマー公認会計士協会 2人 1回	NA	海外からの技術的支援もあり、近年進んでいる。	会計人材が不足しており、教育水準の向上に取り組んでいる。	公認会計士の試験についての調査。
ミャンマーの会計事務所 6人 6回	低い。	近年進んでいる。	公認会計士が不足している。	NA
ヤンゴン証券取引所関係者 8人 4回	低い。ルールも守られておらず、B/SとP/Lも満足に作成できない。	近年進んでいる。	優秀な会計人材が不足している。公認会計士の教育も不足している。	会計教育支援について調査。
上場企業2社 4人 2回	IFRSで財務諸表を作成している。一般的には、実務のレベルは低い。	近年進んでいる。	会計人材が不足している。特に国際的な水準の者は数が限られている。	NA
日本の金融庁 3人 3回	低い。MFRSの普及度は低い。法定開示も定着していない。	近年進んでいるが、遵守されていない。定着には時間が必要。	大学教育の水準は低い。	金融庁のミャンマーの資本市場の形成への協力の内容について調査。
日本大使館 18人 8回	NA	NA	NA	ミャンマーの政治経済の情勢についての調査。
ヤンゴンの日本企業 9人 5回	非常に低い。財務諸表を作成できない。作成する動機もない。監査も主観的。	近年進んでいるが、定着には時間が必要。	低い。高度会計教育を受けた人材が不足している。	ミャンマー国民の納税意識について調査。
国際機関（JICA、ジェトロ等） 6人 6回	非常に低い。	NA	NA	ミャンマーの政治経済の情勢についての調査。

図表 4-4 質問票調査の結果の概要

	上場のための準備期間	上場の目的	IFRS準拠の財務諸表を作成することの難易度・苦労した点	ミャンマーにおける会計実務のレベル	ミャンマーにおける会計インフラの整備状況
会社A	2年以上	資金調達 会社のPR	財務諸表以外の沢山の書類を作成することが大変。	低い。	洗練されたルールが欠如している。
会社B	6ヶ月	会社のPR	以前からMFRS準拠の財務諸表を作成していたので、IFRS準拠の財務諸表を作成することは困難ではなかった。	普通。ただし、大学における会計教育が欠如している。	特に問題はない。
会社C	1年	会社のPR	以前からIFRS準拠の財務諸表を作成していたので、困難はなかった。	普通。	特に問題はない。
会社D	1年	会社のPR	NA	普通。	洗練されたルールが欠如している。

【会計・監査実務に関する調査結果】

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。回答は以下のとおりである。「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」(MUFG [2016])。

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 [2016a], 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まっている (WBG [2017], p. 33)。つまり、会計監査は、形式的な手続きとなっており、実質的な監査は行われていない可能性がある。

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とおりである。「会計基準は守られていない」(MSEC [2016], 金融庁[2016a,b])。「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 YUE 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、YUE 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 of 回答をした可能性を示唆している。

【会計教育に関する調査結果】

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、次のとおりである。

・「大学卒業生の水準は低い」(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。

YUE では、ビジネス学部長および主任教授より、次のような情報を得た (YUE [2015]・[2016a]・[2016b])。

- 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。
- ②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）。
- ③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。
- ④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。
- ⑤講義は「一方通行」(one-way) であり、ディスカッション等はない。

大学の会計教育の直接的な評価ではないが、最も多くの公認会計士を輩出している YUE の講義に対する間接的な評価となる会計・監査実務の評価についての回答として以下のようなものがある。まず、ミャンマーにおける会計実務の技術的水準についての評価（満足度）は以下のとおりである。

- ・「低い」(MSEC [2016])
- ・「B/S と P/L もまともに作成できない」
- ・「財務諸表の信頼性は低い」
- ・「証券取引法では、財務諸表のフォーマットを示しているが、定着していない。何を書くべきか理解ではていない」(金融庁 [2016])
- ・「優秀な会計人材が不足している」
- ・「歴史的にみてこれまでずっと低い水準であった。民間企業は財務諸表を作成する必要がない。」
- ・「数年前まで現金主義であった。」

訪問面接調査においてトライアングュレーションを確保したことからは、以下のような成果が得られた。まず、ミャンマーの外と内で会計・監査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みられた。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・監査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・監査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た。両者の差は、国際的な水準を知っているかどうかということに起因しており、ミャンマーの関係者は、新軍事政権下で外国の情報があまり入って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を示していると考えられる¹⁷。また、ミャンマー企業のうち上場4社（質問票調査の対象）とそれ以外の訪問調査先企業で、会計実務の水準に関する評価について若干の相違がみられた。具体的には、上場4社のうち3社は会計実務の水準が低いと捉えていたが、それ以外の訪問調査先企業では水準が低いという認識はあまり有していなかった。最後に、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・監査実務のレベルの低さについてはある程度把握しているものの、会計教育が最優先事項であるという認識は有していなかった。さらに、大学教員も、会計・監査実務の問題を認識していても、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消極的になる可能性が観察された。これらの結果から、日本の企業、金融庁、公認会計士、資本市場関係者へのインタビュー結果は、実態をより客観的に説明している可能性が高いものと推察される。

他方、質問票調査の結果は、以下のとおりである。まず、図表4-4に示したように、上場の動機の多くは、資金調達というより会社のPRにあることがわかる。また、これらの企業は、IFRSに準拠した財務諸表の作成についてはあまり大きな負担を感じておらず、ミャンマーの会計実務レベルについては平均的であるとの認識であった。これらの結果は、上場4社へのインタビューにより導出された結果と整合的であった。

¹⁷ 長く続いた軍事政権下で、政府の批判に繋がるような評価は避けなければならないという姿勢が形成されているのかもしれない。

第5章 結果の分析と原因の探究

1. 会計・監査実務の実態に係るファインディングス

前章でその概要を示した訪問面接調査および質問票調査を通じて、ミャンマーにおける会計・監査実務の問題として、(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欠如、(3) 会計監査の質的・量的な不十分さ、という3点が明らかとなった。

(1) 一般的な会計リテラシーの低さ

本調査から最も大きな問題点として明確になったのは、会計知識・技術のレベルの低さに加え、正確に会計記録を記帳しなければならないという「意識」の欠如であった。また、ミャンマーでは財務諸表を作成する意義に対する認識も極めて低い状況にあることが分かった。一般的に、会計実務に携わる担当者は、書類の提出先（税務署、銀行など）によって利益数値を意図的に変更することに罪悪感を持っておらず、正確な財務諸表を作成しなければならないという認識も有していなかった。

(2) 会計ルールへのコンプライアンス意識の欠如

会計ルールへのコンプライアンス意識の低さについての具体的な指摘は、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]*）。
- ・納税意識が低い（*MSEC [2016a]*, *MMF [2016]*）。複数の決算書を作成する場合が多く、課税所得計算が曖昧になっている。（例えば、国営英字新聞 *Global New Light of Myanmar* によると、マンダレー管区の税徴収率は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]*）。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。

(3) 会計監査の質的・量的な不十分さ

会計監査について、質的にも量的にも不十分である実態が観察された。会計監査の水準が低いだけでなく、公認会計士の数も足りていない（金融庁 [2016a]）。監査実務は直感的な判断に依拠しており（MMF [2016]）、監査法人の監査体制も整っていない（FMI [2016]）。会計監査は個人の公認会計士事務所により実施され、その責任は公認会計士個人に課せられる（FMI [2016]）。また、ミャンマーでは、すべての会社に公認会計士による会計監査を受ける義務があり、株式公開企業（約 100 社）のみならず非公開会社（約 34,000 社）まで受けることが義務付けられているが¹⁸、それに対して監査業務を行っている公認会計士の数はわずか 500 人¹⁹（WBG [2017]）であり、監査を実施する人材が圧倒的に不足している。このことは、時間をかけて監査を行うことを不可能にし、その結果、会計監査の質を低下させている。

(4) MAS/MFRS の無機能化

MAS/MFRS は、外生的な会計基準であり、ミャンマーの事例はそれらの会計基準の典型的な「無機能化」現象として、重要な材料となりうる。

前述したように、ミャンマーは、1999 年に当時の IAS を MAS として、また 2009 年に当時の IFRS を MFRS として、ほぼそのまま導入している。しかし、下記の訪問面接調査の回答からもそれらがまったく定着しなかった（現在も定着していない）ことが明らかであり、原因が考察されなければならない。

・ MFRS や中小企業（Small and Medium Enterprises : SME）版 MFRS は存在

¹⁸ その他の会社形態まで含めると、ミャンマーで公認会計士監査を受けなければならない会社の数は 55,015 社ある（WBG [2017], para. 33）。

¹⁹ 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 人は既にリタイヤしている。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（WBG [2017], para. 81）。

するが、実務に定着していない。MFRS は、2010 年度版 IFRS を使っているが、IFRS の改訂に合わせた MFRS の改訂はなく、少なくとも 7 年は遅れている（金融庁 [2016b]）。

徳賀 [2018]によれば、開発途上国における外生的会計基準の無機能化という現象に関しては、経済合理的な判断であれば同然回避されるはずの、① IAS/IFRS を導入した法域の動機、および②導入された IAS/IFRS に準拠する当該法域内の企業の動機（処罰されたくないといった強制も含む）の 2 つの次元での調査が必要であるという（徳賀 [2018], 6 頁）。

徳賀 [2018]によると、ミャンマーのケースでは、①は、1988 年以降、IMF および WB からの融資が途絶えていたミャンマーは、1998 年のアジア金融危機において、国際的な会計基準・監査基準を採用することを 1 つの条件として、韓国が巨額の有利な融資を受けたことから（徳賀 [2001] ）、IAS を導入すれば、融資が容易になると考えた可能性がある。また、2000 年代に入って、欧米からの経済制裁がさらに強化される中で、資本市場・国際化・透明性といったイメージを持つ、国際的に受け入れられている会計基準を導入することによって、経済制裁を緩和できると考えた可能性がある。このような状況から、ミャンマー政府の IAS/IFRS の導入は、強制的同型化の特殊な形態であるという²⁰（徳賀 [2018], 7 頁）。

同様に、②に関しては、開発途上国における会計基準のエンフォースメントに関する先行研究が指摘しているように、会計基準のエンフォースメントは、国家主導で罰則規定を伴わなければならない（徳賀 [2018], 9 頁）という。ミャンマーの場合、会計基準への不準拠にも監査基準への不準拠にも罰則はないため、②の解答は、罰則規定がないためであるとなる。

では、会計教育・専門職教育の不備は、これらの問題とどのように関係して

²⁰ DiMaggio & Powell [1983]の 3 つの同型化の中で、模倣的同型化も規範的同型化もミャンマーのケースに当てはまらない。最大の貿易相手国である中国は IAS/IFRS を導入していないし、ASEAN 諸国の多くも導入していないため、模倣的同型化には当たらない。また、ミャンマーでは、公認会計士の組織は、IAS/IFRS の導入を求めるほど、洗練されていないし、政治的な力もないことから、規範的同型化も当てはまらない。詳しくは、徳賀 [2018]を参照せよ。

いるのであろうか。会計教育・会計専門職教育の不備は、もしミャンマー企業が MFRS に準拠しようとしても、「準拠できない」ということに関わっている。つまり、IAS/IFRS のミャンマーにおける無機能化は、「準拠しない」ということのみならず、「準拠できない」ということから発生していると考えべきであろう。

2. 会計高等教育に係るファイディングス

会計高等教育を調査するにあたり、まずは現在のミャンマーの教育制度についても調査を実施して確認した。

ミャンマーには、軍事政権の時代から始まった基礎教育制度²¹がある。ミャンマーの基礎教育制度は、1990年代末から2000年にかけて大きな改定がいくつかなされてきた。そのうちのひとつが2000年になされた教育制度改革である。英国の植民地から長らく10年課程であった基礎教育課程は、教育制度改革により、現在5・4・2制の11年（初等教育5年：5歳～10歳，前期中等教育4年：11歳～14歳，後期中等教育2年：15歳～16歳）²²となっている。小学課程の5年間に対しては義務教育制度が実施されており，中学課程の4年間に対しても，将来義務化しようという動きがある。基礎教育機関は合計43,181校（うち小学校は30,015校，中学校（前期中等教育）は6,629校）あり，2011年から2016年の小学校への就学率は約99%である一方で，中学校への就学率は約52%にとどまっている（日本ユニセフ [2017]）。

ミャンマーの近代高等教育の起源は，官立カルカッタ大学（1857年設立）の付属校として1878年にできたラングーン・カレッジである。その後，1920年にはラングーン大学が設立された（1989年ヤンゴン大学に名称変更）。ヤンゴン大学は，政治運動の発火点となったため，学生の非政治化目的で都市部から

²¹ 学校教育制度が整備される以前より，各地で僧院の設置とその中での教育の提供は行われてきており，18世紀後半には既に僧院学校が存在したとの記録もある。なお，仏教国であるミャンマーでは仏教徒が多数を占めており，僧院長たる僧侶が寄付金等で経営を行う僧院付属学校が全国で1402校あるほか，貧しく学校に通えない子供たちのための寺院によるボランティア教育も存在している。

²² 進級および11年生修了については，各教科修了テストおよび学年末試験により児童生徒の学力を評価する「学力継続評価制度」を実施している。大学入学試験については，11年生の卒業と大学入試を兼ねたミャンマー試験委員会による「全国共通試験」が実施されている。

遠く離れた場所にキャンパスを移され、都心部には大学院のみが残された。そこで、都心部で学びたい学生は、学部が残された YUE やヤンゴン外国語大学といった大学に進学することになった。

訪問面接調査 (YUE[2016a]) に基づき会計領域の教育状況をみると、一般企業の会計を担当する会計技術の習得には、大学ではなく街の「簿記学校」で学ぶのが一般的であるとされている。ヤンゴン²³の多くの簿記学校では、LCCIの資格取得のための勉強をする。ただし、あくまでも就職時の採用ツールとして学ぶことが多く、LCCIは会計に係る専門能力の保証(規準)というよりも、学ぶ姿勢のある人という人物評価の一つのツールとなっている²⁴のが現状である。

専門的な会計を学ぶ場合、会計高等教育を行っている大学に通うことになる。ミャンマーには合計 169 校の大学があるが、その中でも会計学を教える大学は、ヤンゴン管区にある YUE、ザガイン管区にある MoIE、マンダレー管区にある MeIE の、わずか 3 つの経済大学のみ (YUE [2016a,b]) であり、いずれも教育省所管となっている。これは、第 3 章で述べた新旧軍事政権時代の会計関連の教育の軽視がもたらした結果であろう。なお、上述の 3 大学の概要は付録資料 2 に示している。

ミャンマーにおける高等教育の特徴として、中央政府の権限が極めて強いことを背景に、全国共通のカリキュラム、シラバス、英文教科書が使われていることが挙げられる。訪問面接調査の際に会計学のテキストを確認したところ、すべて英国の ICAEW 作成のものが用いられていた。また、授業についても原則として英語が使用され、ミャンマー語は使用されない。一方的な講義が中心で学生の参加はほぼ無く、学生の学びは受動的なものとなっている (YUE [2016a, b])。このような教育では、企業経営者と討論を行って、説得したり、指摘をしたりするような能動的な会計専門職は生まれまいであろう。

²³ ミャンマーの旧首都であり、日本大使館などがある。2006 年には首都はネピドーに移ったが、現在もヤンゴンがミャンマー経済の中心地となっている。外資系企業も多く、日本企業が約 400 社、台湾・中国企業が約 300 社、タイ企業が約 300 社、ヤンゴンに立地している (MUFU [2016])。

²⁴ そのため一般的にミャンマーでは、LCCI を取得して入社しても、当該社員が会計を理解できているとは考えられていない。

3. 原因の探究

本節では、先述したような会計・監査実務の状況を生み出した原因は何かということに焦点を当て、検証を行いたい。ここでは、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。

- (a) 会計インフラの未整備が原因である。
- (b) 会計高等教育の欠如が原因である。
- (c) (a) と (b) の両方が原因である。

(a) 会計インフラの未整備

会計・監査実務の水準の低さの原因として、一般に会計インフラの未整備が考えられる。ミャンマーでは、過去において会計インフラの未整備は明確であった。その証左は、1913年のミャンマー会社法が大きな改正もせず近年まで使われ（WBG [2017]）、その規程が会計基準とされてきたことからもうかがえる。また、ヤンゴン証券取引所が開設されるまでは証券取引所もなく、公開会社は株式の店頭取引を行ってきた²⁵。

しかし、新軍事政権の末期以降、資本市場を中心に会計インフラの整備は急速に進められた。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]）。ただし、本論文における調査期間中のヤンゴン証券取引所上場企業数は、4社であった。また、上場企業だけでなく店頭取引の株式公開会社260社のうち30社（株主100人以上の公開会社）にも、財務情報の公開は義務づけられているが、実際に財務情報を公開している企業は18社にとどまっている（金融庁[2016b]）。

会計基準に関しては、2010年にMFRSとSME版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]）。近年では、会社法、証券取引

²⁵ 英国統治時代から旧軍事政権までの間、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・ウィン旧軍事政権により閉鎖されている。

法、外国投資法、税法などの会計関連諸法規が日本政府の支援の下で急速に整備されつつあり、2015年にはMICPAを所管するMAC法も制定され、会計監査制度と公認会計士制度が発足した（WBG [2017]）。

しかし、いずれの会計関連諸法規についても、実務への定着にはかなり長い時間を必要とすることが予想される（MMF [2016]、金融庁 [2016b]）。とりわけMFRSが現在でも実務にて必ずしも準拠されていないのは、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]、三菱東京UFJ [2016]）。
- ・ミャンマー語のMFRSがない（YUE [2015]）。
- ・MFRSに強制力がない（不準拠に対する罰則規定がない（MMF [2016]））。
- ・財務諸表のフォーマットが決まっていない（Myanmar Citizen Bank Limited [2016]、金融庁 [2016b]）。

以上を要約すれば、新軍事政権から民主的政権への政権交代期に、会計・監査のインフラ整備は急速に進められた。しかし、それを実践させるための枠組みが整備されておらず、作成者側に制度を使用する動機付け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、会計・監査実務の向上は極めて困難であろう。

(b) 会計高等教育の欠如

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確認する。

まず、簿記教育に関してであるが、ヤンゴン市内の会計・経営学校の状況は、図表 5-1 のとおりである（2008年～2009年）。LCCI学習者が圧倒的で、これらの学校では、LCCI取得をめざした受講者に英国式の簿記を教えている（YUE [2016a]）。ヤンゴン市内の人口は約410万人であるが、LCCI受講者は年

間約 12,000 人で、多くの簿記学校に分散²⁶しており、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)。

図表 5-1 ヤンゴン市内の会計・経営学校 (単位: 校数)

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 より著者作成

また、LCCI は簿記技術のみで帳簿作成の意義や規範については教えていないため、実務での応用力は身につかないとされる。LCCI 資格は、レベル 1 からレベル 4 の 4 段階に分かれており、合計 37 科目となっている。分野としては、①Business, administration and IT, ②Financial and quantitative, ③English language, ④Marketing and customer service の 4 つであるが、ヤンゴン市内の会計・経営学校が主に目指しているのは、②の「Financial and quantitative」である。

²⁶ 大手の簿記学校 4 校でも、シェアは 12%程度である (Khine [2010], p.23)。

図表 5-2 LCCI のカリキュラム

Level 1	
Bookkeeping	Introductory Certificate in Bookkeeping (ICB)
Level 2	
Bookkeeping and Accounts	Bookkeeping and Accounting
Business Calculations	Business Statistics
Computerised Bookkeeping	Cost Accounting
Principles of Credit Management	
Level 2 Diploma	
Accounting and Finance	Computerised Accounting
Cost Accounting / Finance	Managerial Accounting Finance
Level 3	
Accounting	Accounting (IAS)
Advanced Business Calculations	Business Statistics
Computerised Accounting Skills	Cost Accounting
Cost and Management Accounting	Financial Accounting
Management Accounting	Preparing Financial Statements for a Sole Trader
Principles and Practice of Costing	Principles of Auditing
Professional Ethics in Accounting and Finance	Understanding Financial Statements
Level 3 Diploma	
Accounting and Finance	Cost Accounting / Finance
Management Accounting	
Level 4	
Applied Business Economics	Business Finance and Banking Operations
Financial Accounting	Islamic Finance and Banking
Management Accounting	Organisational Behaviour and Performance
Level 4 Diploma	
Accounting and Finance	

出所：PEARSON ホームページ（<https://qualifications.pearson.com/en/home.html>）をもとに著者作成。

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。会計学を教える大学が前述の3大学しかないことが、その弾圧の影響を物語っている。

最後に、会計専門職教育について確認する。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、YUE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²⁷。さらに、MACの会計士養成コース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、養成コースの講義を受講すると同時に会計事務所等において実務経験を経た後、試験に合格すれば公認会計士となる。そして、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経た後に、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、監査の質も現在よりさらに低かった（FMI [2016], MMF [2016]）。なお、近年では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。

(c) (a) と (b) の両方

検証の結果、会計インフラの整備については、いまだ十分ではないものの、新軍事政権末期以降急速に行われている最中であることが分かった。しかし、その一方で、訪問面接調査の結果からは、実務の現場ではその成果がまったく

²⁷ 成績の優秀な者のみが選抜される。

表れていないことも示された (MSEC [2016a], 金融庁 [2016b], MMF [2016])。これは、会計インフラを機能させるためには資本市場を前提とした会計高等教育が不可欠であるにもかかわらず、会計高等教育が十分になされていないことに起因すると考えられる。その意味で、会計インフラ未整備仮説は、会計高等教育の欠如仮説と連動していることが分かる。

この問題の根源には、第3章にて詳述したように、旧軍事政権・新軍事政権による2つの政策がある。第一に、大学の「非政治化」政策である。ヤンゴンの学生から民主化運動が起こったことから、学生弾圧のため10年以上にわたり大学を閉鎖したり、地方にキャンパスを移転させたりといった政策がとられた。1999年1月以降、医学、コンピューターサイエンス、エンジニアリング分野では大学における高等教育が順次再開されたが、他の領域での高等教育が完全に再開されたのは2000年7月であった。学生が民主化運動を行えば大学閉鎖で対処する、ということが続けた結果、学生や教員の質は大幅に低下し、現在でもいまだ低い状態のままとなっている。最近まで、3つの経済大学を優秀な成績で卒業した者は、そのまま政府の研修を受けて公認会計士になることができた。しかし、大学教員が政府のための学生の管理者として位置づけられ (ADB [2013])、教育方法も、学生の能動的な姿勢を阻害するような完全に受け身の形のものに限定されていたため、公認会計士の能動的な姿勢も失われた。

第二に、軍事優先政策である。軍事政権下においては、軍事・医療・技術教育が優先されたため、会計学のような資本市場を前提としたビジネス関連の科目は軽視された。その結果、いくら精緻な会計関連諸制度を整備しても、その趣旨を理解し実践していくための人材、とりわけ公認会計士を含め会計実務のリーダーとなるべき人材が不足しているため、制度が機能しないという構造になっているのである。

第6章 おわりに

本論文では、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欠如
- (3) 会計監査の質的・量的な不十分

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) 会計インフラの未整備
- (b) 会計高等教育の欠如
- (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未整備との仮説(a)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会計高等教育が不可欠であるため、会計インフラ未整備仮説は、教育の欠如仮説と連動していることが分かった。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(b)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、ますます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会計高等教育が全般的に欠如していることであり、また、それらの根源には、会計高等教育を軽視してきた軍事政権の政策があったことが明らかとなった。ミャンマーの軍事政権下においては、会計高等教育の欠如に加え、民主化運動に対する措置としての軍部による大学教育への弾圧がなされたため、会計高等教育ができなかったという側面が観察される。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・会計高等教育・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。

このような議論を背景に，どのような場合に，どのような原因から会計基準の無機能化が発生するのかについても考察を行った。ミャンマーでは，1999年に当時のIASをMASとして自国基準化し，さらに，2009年に当時のIFRSを同様にMFRSとして自国基準化しているが，MAS/MFRS共に，それ以降の国際基準における新設改廃を反映していないだけでなく，未だ当該国の会計実務にまったく定着していない。つまり，外生的会計基準の無機能化という現象が発生している。このような場合，ミャンマーは実務への定着を目指していたがうまくいかなかったという仮説と，ミャンマーはもともと実務への定着を目指していたのではなく，国際的に認められている会計・監査の基準を導入したという事実の公表を目的としていたという仮説が考えられるが，過去の限られた文献・統計，および国際的機関の調査に加えて，訪問面接調査を実施することによって，後者の仮説がよりミャンマーの状況を説明しうると判断された。ミャンマーは，新軍事政権による民主化弾圧を契機とした欧米からの経済的制裁を解除・緩和してもらうために，国際社会に向けて透明性（transparency），国際性（internationality），開放（openness）を示したと推定される。

本論文の貢献は，以下のとおりである。第一に，ミャンマーの会計研究に対する貢献である。第2章にて確認したように，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く，国外の研究者による研究もごくわずかである。政府の調査や企業統計に関する蓄積すらほとんどない状況下で，10回にわたり渡緬し現地で訪問面接調査を行った意義は大きく，そのような点で本論文はミャンマーの会計研究の積み上げの一助となり得るものである。第二に，政治体制の転換と会計に関する研究への貢献である。本論文では，ミャンマーが旧軍事政権から新軍事政権，そして民主化という政治体制を経て現在に至ったことを政治的・経済的背景として踏まえた上で，会計高等教育への影響を検証し，会計・監査実務の現状をもたらした要因を分析しているが，このように特定の政治体制が現在の会計・監査実務の問題点を生み出したという事例は，今後の開発途上国や移行経済国における会計の諸問題を検討するにあたり，貴

重要な材料となるであろう。第三に、外生的会計基準の無機能化に関する研究への貢献である。本論文におけるミャンマーの事例研究の結果、①強制的同型化が発生していること、および②企業における準拠の積極的メリットがなく、会計監査制度は機能しておらず、さらに不準拠に対する罰則規定がないこと、という外生的会計基準の無機能化の条件を得ることができた。

本論文の限界および今後の課題については、以下の点が挙げられる。第一に、本論文は、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いる。そのため、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。第二に、本論文で実施した訪問面接調査・質問票調査とそれに対する検討については、プリミティブな部分が残存する。これは、ミャンマーの会計・監査実務に係る資料やデータが十分でないばかりか、ミャンマーにおいては政治的な理由から会計に係る研究に対するアカデミックな関心が低く先行研究も乏しいため、より深い調査・研究が困難な側面があるためである。第三に、本論文で提示した仮説の検証に関しては、今後他の無機能化のケース等によって行われることが期待される。

本論文で検討した点を踏まえてさらなる研究を行うことは、今後の課題としたい。

補 論

1. 会計高等教育改革の必要性

ミャンマー会計においては、旧宗主国である英国の影響が大きく、軍事政権下でもそれが継承されてきた。しかし、会計に対する「意識」は英国から継承されることはなく、現在でも会計実務に携わる担当者は制度目的ごとに会計数値を変えること等に関して違和感をもっていない。証券取引所創設に伴う上場企業ですら、資金調達为目的ではなく、単に政府の政策に基づく要請に応じたものであった (*MSEC[2016b]*)。国民の納税意識も非常に低く、また税額は税務当局との交渉によって定められるため、会社に都合の良い納税計算が行われている (*MMF[2016]*)。

一般に、開発途上国の教育開発には、『教育を普及させる』という最終目標がある。教育という観点からは、以下のようなアプローチが考えられる (河野 [2002])。

- ① 経済開発アプローチ：教育が経済発展をもたらすという考え方で、国民というより国家、社会の量的・質的な経済発展であり、「アジア的民主主義」といわれるアプローチ。
- ② 社会開発アプローチ：教育を社会セクター分野の一つとして扱う考え方で、教育が他の社会セクターに好影響を及ぼすと考えるアプローチ。
- ③ 社会資本アプローチ：社会・経済との関係を問わず、人間自身が教育を受けることに意味があり、それを社会が保障すべきというアプローチ。
- ④ 新たな理念の可能性

社会資本アプローチの立場に立っているアマルティア・センは、人間の潜在能力を軸として開発の意味を根本的に問い直している (アマルティア・セン [2002])。センは、「貧困とは、個々人の基本的な潜在能力が欠如している状態であり、開発とは個々人の潜在能力の拡大を意味する。」と定義した。また、センは、「福祉の経済学」の序文で、「富裕に焦点を合わせたり、効用に関心を集中する従来のアプローチを批判し人が機能する潜在能力 (ケイパビリティ) に関

心を寄せるべき」と主張している。ここで潜在能力（ケイパビリティ）とは、「人が良い生活やよい人生を生きるために、どのような状態（being）でありたいのか、そしてどのような行動（doing）をとりたいのかを結びつけることから生じる機能（functioning's）の集合」のことをいう（アマルティア・セン[2002], p.167）。

ここで、途上国の教育改革のメカニズムを考えるにあたり、改革が行われる背景や過程についても確認する。Haddad & Demsky [1995]は、次のように説明している。まず、当該国において問題があると認識されている教育現象に関して現状分析を行い、その分析に基づきながら、いくつかの政策オプションを提示する。その際、国内の教育状況を見るだけでなく、社会的・政治的な構造や経済の状況、国家の優先課題などを考慮に入れて判断を下さなければならない。また、それらの政策オプションに関して、「実行可能性（feasibility）」、「（経済面などにおける）負担可能性（affordability）」、「要望の度合い・妥当性（desirability）」などを評価した後に、政策決定を行うことになる（廣里，北村[2007]）。

これらを総合するに、ミャンマーに適している教育開発援助は、経済成長優先というより、変革の遅速は、重要だが、まず個人の潜在能力（ケイパビリティ）の欠如に焦点を合わせ、教育効果発現の実効性に向け行うことが重要であると考えられる。ミャンマーの会計・監査実務の低水準を解決するには、政府主導で、抜本的な会計教育および会計専門職教育の改革が必要となる。具体的には、以下のような方策が考えられよう。

- ①民間の簿記教育は IFRS を前提としたものに変更し、簿記技術教育から会計高等教育への教育内容の変更を検討する。
- ②会計高等教育を充実させるため、会計を教える大学の数を増加させる。また、会計高等教育のできる人材を育成するために、優秀な学生を海外の大学で教育する。
- ③専門職教育の嵩上げを行う。国際的な監査法人で訓練する。

①について、現状の民間における簿記教育は、IFRS とも MFRS とも必ずしも整合的でなく、簿記教育と会計高等教育がつながっていない状態にある。しかし、MFRS との継続性を意識した簿記教育では、今後の国際化に繋がらないという自己矛盾に陥る。なぜなら、MFRS は 2011 年以降の IFRS の新設改廃を反

映しておらず、IFRS との乖離が目立つようになってきているからである。そこで、MFRS ではなく、会計基準として、IFRS のアドプションを目指し、同時に簿記教育もそれを意識したものとする必要があると考えられる。

次に、②については、まず、会計関連科目（財務会計・管理会計・ファイナンス・会計監査・ガバナンス等の科目）を教える大学の数を増やし、会計関連の理解力と知識を持った人材を抜本的に増加させる必要がある。大学における財務会計教育によって、資本市場を意識した財務公開制度を理解できる人材を育成することが必要である。

また、③については、MICPA を中心とした国内での研修のみでなく、国際的な支援が必要であろう。大学教育は英語で行われているので、英語圏の監査法人での研修が容易であると推測される。

2. ミャンマーの今後

政治体制の移行に伴う政治経済の改革には、大きく2つの考え方がある。急進主義と漸進主義である。

急進主義とは、ビッグバンとも呼ばれるものであり、市場経済への移行、改革を迅速かつ包括的に進めることである。東欧諸国の計画経済から市場経済への移行状況を見ると、ポーランド、チェコ、スロバキアなどは、急進主義的移行を行い成功した国といえる（Gartin[2009]）。この移行形態のメリットは、改革の痛みを最小限度にとどめられることである。一方、国家体制の移行が、しっかりと市場経済を志向した生産システムとの連携がないと、逆戻りが生じ、経済の停滞を引き起こす可能性もある。他方、漸進主義は、漸進的・部分的・穏健的な社会改革を志向する政治思想上の立場であり、ハンガリーや中国などが漸進主義的移行の成功事例といえよう。いずれの移行パターンをとるべきかについては、明確な判断基準が存在しているわけではなく、複雑な改革、移行を経て政治体制が新システムになるためには、速度（スピード）、規模（scale）、順序（sequencing）をトータルして考える必要がある（鍾[2001]）。

ミャンマーにおいては、民主化運動が鎮圧された後、非政治政策により大学は10年以上閉鎖された。これだけの期間にわたり大学が閉鎖されると、学生は通常の過程で修了できない。そのため卒業に必要な時間数は短縮され、4年の

過程であったものを1年から1年半で卒業できる措置が取られた。高等教育機関の閉鎖は、大学の教育や研究の質に影響を与えたのみならず、社会の高等教育機関に対する信用を下げることにもなった（増田[2010]）。1988年の民主化運動の時には20校であった高等教育機関は、現在、169校まで急増している。国家省庁12省の管轄体制になっており、複雑な体制が敷かれている。しかし、民主化後のNDLの教育再興政策にもかかわらず、現在に至るまで高等教育機関の閉鎖による質の低下の解決には至っていない。政権取得後のNDLは政治家でない者が多数で政治的対応が十分ではなかったため、大衆の期待との乖離が現れ、思うような浸透が図れていなかった（MUFGE[2016]）。また、宿題教育の結果、柔軟性に欠けるところがあるともいわれている（MUFGE[2016]）。

結果としてミャンマー会計は、軍事政権の影響等により、国際的な会計の潮流のみならずASEANの中でも劣位にある。特に、教育セクターの制度的・組織的・人的能力の脆弱さなどの課題にどう対処するかが問われる。他国がミャンマーに教育開発援助を行うにあたり、多額の予算を投入したものの、それに見合う成果を発見しづらい、といったことがある。しかし、ミャンマーの現状の下では経済成長の遅れを取り返すため早急の変革を求めることになってしまいがちだが、変革の遅速に関してはあらゆる点を加味した包括的な対応が必要である（鐘 [2001]）。問題解決にあたり、ミャンマーの現状と今後の進展に対する改革スピードは重要な問題ではあるものの、経済成長最重点の教育援助は、個人の成長にポイントを当てるべきであろう。ポイントを得た実態的普及を図る必要がある。

ミャンマーは、「アジア最後のフロンティア」といわれるように、民主化政権の誕生とともに、良質な労働力、穏やかな国民性、豊富な地下資源、地政学的に重要な位置、軍事政権への反動などの要因から、振幅の大きな成長な期待を寄せられている。政治のリーダーシップの下、制度的、社会的な改革を講じる必要がある。

参考文献

- 天内和人・北村健太郎 [2015] 「ミャンマーにおける技術者高等教育の現状と課題」『徳山工業高等専門学校研究紀要』第 39 巻, 39-45 頁。
- アマルティア・セン [2002] 『貧困の克服』(大石りら訳) 集英社。(原書 Sen, A. [1999] *Beyond the Crisis: Development Strategies in Asia*, Institute of Southeast Asian Studies.
- あらた監査法人 [2014] 「IFRS 適用に関する我が国の最近の動向」。
<https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewi91JuO76reAhWGS7wKHaZvDacQFjAAegQICRAC&url=https%3A%2F%2Fwww.PwC.com%2Fjp%2Fja%2Fassurance%2Fresearch-insights%2Faccounting-news-digest%2Fassets%2Fpdf%2Fifrs-japanese-trend141212.pdf&usg=AOvVaw1mL-8A0RngbYQJk9DrP7AF> (最終閲覧日 : 2018 年 10 月 29 日)
- 石川滋 [1990] 『開発経済学の基本問題』, 岩波書店。
- 石塚博司編 [2006] 『実証学会計』, 中央経済社。
- ウィリアム, R. スコット [2008] 『財務会計の理論と実証』(太田康広ほか訳), 中央経済社。
- 大野健一 [1996] 『市場移行戦略: 新経済体制の創造と日本の知的支援』, 有斐閣。
- 大野健一 [2000] 『途上国のグローバリゼーション』, 東洋経済新聞社。
- 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。
- 小津稚加子 [2009] 「SME 版 IFRS の開発過程ー公開草案 (ED) 構造化はどのようになされたのかー」『経済学研究』, 第 75 巻第 5・6 号, 65-79 頁。
- 甲斐史朗 [2018] 『ミャンマー新投資法・新会社法』, 中央経済社。
- 香川孝三・金子由芳編著 [2007] 『法整備支援論』, ミネルヴァ書房。
- 上別府隆男 [2014] 「ミャンマーの高等教育ー「民政」下の改革ー」ウェブマガジン『留学交流』, 2014 年 11 月号, Vol.44, 25-31 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 号, 53-80 頁。

企業会計基準委員会 [2013] 「IFRS 財団が IFRS の国際的なアドプションに向けての進捗状況を図表化する」。
https://www.asb.or.jp/jp/ifrs/press_release/y2013/2013-0605.html (最終閲覧日: 2018年10月28日)

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。

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。

工藤年博 [2011] 「ミャンマー新政権の行方 民主化勢力との対話」『世界をみる眼』, <http://hdl.handle.net/2344/00049567>

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－』, 日本貿易振興機構アジア経済研究所。

経済産業省 [2015] 『ミャンマー産業発展ビジョン』。
(<http://www.meti.go.jp/press/2015/07/20150703007/20150703007-1.pdf> (最終閲覧日: 2018年10月19日))

KPMG [2012] 『2012年度版 ミャンマー投資ガイド』 KPMG Advisory (Myanmar) Ltd.

KPMG [2017] 「2017/2018年度版 ミャンマー投資ガイド」。

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/jp-myanmar.pdf> (最終閲覧日: 2018年10月28日)

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。

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・赤松オリジナルー新興国のキャッチアップ・プロセスー」『世界経済評論』, 3月号, 8-20頁。

児玉卓 [2013] 「人口動態がもたらすアジアの成長連鎖ー「ポスト中国」はインドネシア, インドシナ, フィリピンかー」, 大和総研。

http://www.dir.co.jp/research/report/overseas/emg/20130808_007531.pdf (最終閲覧日: 2018年10月19日)

小松太郎編 [2016] 『途上国世界の教育と開発』, 上智大学出版。

斎藤静樹 [2018] 「会計研究の再構築ー実正な記理論と理論なき実証を超えてー」, 日本会計研究学会大77回大会記念講演(且つ, 井尻雄二教授事業記

念講演)。

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 [2002]『フィールドワークの技法－問いを育てる, 仮説をきたえる－』, 新曜社。

佐藤郁哉 [2016]『社会調査の方法 上下』, 東京大学出版会。

佐藤経明 [2002]「社会主義経済から市場主義経済へ－東欧とアジアの比較」『東アジア視点』, 6月号, 26-43頁。

種生物学会 [2008]『共進化の生態学』, 文一総合出版。

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。

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－」『Discussion paper series. CIRJE-J-39』, 日本経済国際共同センター。

高木保興・河合明宣 [2014]『途上国を考える』, 放送大学。

谷口隆義 [2017]「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」『国際会計研究』, 第1巻, 第1号, 147-159頁 (国際会計研究学会)。

谷口隆義・徳賀芳弘 [2018]「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－」『京都大学経済学研究科ディスカッションペーパーシリーズ』, No. J-18-003。

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。

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」。
http://www.smrj.go.jp/doc/research_case/asean-chousa.pdf (最終閲覧日: 2018年10月19日)

堤雄史 [2018]「新会社法の概要」『My biz』, http://mybiz.jp/column/201802_houmu/#header

角ヶ谷典幸 [2011]「ホーリスティック観と日本の会計環境」『国際会計研究学会年報』, 2011年度, 第2号, 45-60頁。

堤雄史 [2018]「新会社法の概要」『My biz』, http://mybiz.jp/column/201802_houmu

/#header

- 津守常弘 [1981]「会計原則における統一性と弾力性」『會計』, 第 120 卷, 第 5 号, 14-23 頁。
- 徳賀芳弘 [1998]「会計測定値の比較可能性」『国民経済雑誌』(神戸大学), 第 178 卷, 第 1 号, 49-61 頁。
- 徳賀芳弘 [2000]『国際会計論—相違と調和—』, 中央経済社。
- 徳賀芳弘[2001a]「産業政策・金融政策とマクロ会計政策」『企業会計』, 第 53 卷, 第 9 号, 84-85 頁。
- 徳賀芳弘 [2001b]「韓国における金融危機と会計制度改革」『経営研究』(大阪市立大学), 第 51 卷, 第 4 号, 21-41 頁。
- 徳賀芳弘 [2018]「外生的会計基準の無機能化—ミャンマーについてのケース・スタディー」『京都大学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。
- 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 卷, 第 9 号, pp. 82-85。
- トラン ヴァン トウ[2010]『ベトナム経済発展論—中所得国の罫と新たなドイモイ—』勁草書房。
- 仲尾次洋子 [2012]「台湾における IFRS アドプシヨンの課題：台湾企業の事例を手がかりとして」『會計』, 第 181 卷, 第 1 号, 82-92 頁。
- 中兼和津次 [2007]「移行経済論—その 1：社会主義体制移行の歴史的背景と理論的根拠—」『青山国際政経論集』, 72 号, 27-79 頁。
- 中兼和津次 [2010]「移行経済論—その 2：体制移行の結果とその評価—」『青山国際政経論集』, 第 74 号, 1-61 頁。
- 中西嘉宏 [2012]「国軍—正統性なき統治の屋台骨—」工藤年博編『ミャンマー政治の実像—軍政 23 年の功罪と新政権のゆくえ—』, 日本貿易振興機構アジア経済研究所, アジ研選書 No.29, 71-100 頁。
- 西村あさひ法律事務所・湯川雄介編著 [2018]『ミャンマー新投資法・改訂会社法—最新実務を踏まえて』, 有斐閣。
- 西村可明 [1992]「ソ連・東欧・中国の市場経済化と体制転換」西村可明編『市場経済化と体制転換』, 日本貿易振興会 (ジェトロ)。

日本ユニセフ [2017] 「世界子供白書 2017 統計データ 表 5：教育指標」。

<https://www.unicef.or.jp/sowc/pdf/05.pdf> (最終閲覧日：2018年10月24日)

根本敬 [2014] 『物語ビルマの歴史』, 中央公論新社。

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。

PwC [2018] 「ミャンマー投資ガイド (2018年改訂5版)」。

<https://www.PwC.com/jp/ja/knowledge/thoughtleadership/2018/assets/pdf/doing-business-in-myanmar1803.pdf> (最終閲覧日：2018年10月24日)

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報』, 2012年度, 第1号, 33-50頁。

平松一夫 [1982] 「我が国における国際会計研究の現状」, 『商学論究』, 第30巻, 第1号, 71 - 108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。

藤田幸一編 [2005] 『ミャンマー移行経済の変容 — 市場と統制のはざままで —』, 日本貿易振興機構アジア経済研究所。

保城広至 [2015] 『歴史から理論を創造する方法』, 勁草書房。

堀江正人 [2015] 「ミャンマー経済の現状と今後の展望 — 動き出したアジアのラスト・フロンティア —」。三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング
http://www.murc.jp/thinktank/economy/analysis/research/report_150601.pdf
(最終閲覧日：2018年10月19日)

堀江正人 [2018] 「ベトナム経済の現状と今後の展望 — タイを抜いてインドシナ半島最大の輸出国に成長したベトナム —」。三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング。

http://www.murc.jp/thinktank/economy/analysis/research/report_180316.pdf

(最終閲覧日：2018年10月19日)

増田知子 [2010]「第7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』, 日本貿易振興機構アジア経済研究所, 235-269頁。

的手美与子・御園恵 [1992]『タイ・マレーシアの会計・開示制度』, 中央経済社。

万代勝信 [2000]『現代会計の本質と職能』, 森山書店。

三重野文晴 [2015]『金融システム改革と東南アジア』, 勁草書房。

宮下俊郎 [1990]「英米における証券規制についてーワンセット主義と投資家保護に関する議論の観点からー」『金融研究』, 日本銀行金融研究所, 第9巻, 第4号, 93 - 105頁。

森章 [2002]『ロシア会計の歴史と現在』, 大月書店。

渡辺利夫 [1985]『成長のアジア 停滞のアジア』, 東洋経済新報社。

渡場友絵 [2014a]「参考: ASEAN10 か国の会計職業専門家資格制度の概略および第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要請」『会計・監査ジャーナル』, 2014年10月号, 73-78頁。

Acemoglu, D., S. Johnson, and J. A. Robinson, [2005] “Institution as the Fundamental Causes of Long-Run Growth,” *Handbook of Economic Growth* 1(A), pp. 385-472.

Ahmed, K.H., Chalmers, K. and Khlif, H. [2013] “A meta-analysis of IFRS adoption effects,” *The International Journal of Accounting*, Vol. 48, No. 2, pp. 173-217.

Al-Akra, M., Jahangir, A. M., & Marashdeh, O. [2009] “Development of accounting regulation in Jordan,” *The International Journal of Accounting*, No. 44, pp. 163-186.

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*, 8(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*, 25, pp. 489-510.
- Ambrus, A. R. and K, Borbely, [2015] “Hungarian accounting regulation: exposed to the cross-fire,” *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 43(10), pp. 9-22.
- Amenkhienan, F. E. [1986] *Accounting in Developing Countries: A Framework for Standard Setting*, UMI Research Press.
- Anantharaman, D. and E. Chuk [2017] “The Economic Consequences of Accounting Standards: Evidence from Risk-Taking in Pension Plans,” *The Accounting Review*, Vol.93, No.4, pp. 23-51.
- Aoki, M. [2010] *Corporations in Evolving Diversity –Cognition, Governance, and Institutions*, Oxford University Press.
- Asian Development Bank [2013] Technical Assistance Consultant’s Report, Project No. 46369, Republic of the Union of Myanmar: Support for Education Sector Planning, ADB. <https://www.adb.org/sites/default/files/project-document/79491/46369-001-tacr-04.pdf#search='ADB%2C+2013%2C+Republic+of+the+Union+of+Myanmar%3A+Support+for+Education+Sector+Planning'>
- Aye May [2004] “A Study of Performance Auditing by Office of the Auditor General in Myanmar,” *Yangon Institute of Economics Department of Management Studies*, MBA Program.
- Aye Myint Khine, [2010] “A study on private accounting training centers in Yangon,” *Yangon Institute of Economics Department of Management Studies*, MBA Programme.
- Barth, M., Landsman, W.L., and Lang, M. [2008] “International Accounting Standards and Accounting Quality,” *Journal of Accounting Research*, 46, pp. 467-498.
- Bohusch, A. [2015] “Myanmar News: Yangon Stock Exchange,” *Luther News December 2015*, Luther Law Firm Limited.
- Bove, F. and R, Pereira, [2012] “The Determinants and Consequences of Heterogeneous IFRS Compliance Levels Following Mandatory IFRS Adoption: Evidence from a Developing Country,” *Journal of International Accounting*

- Research*, 11(1), pp. 83-111.
- Burlaud, A. [2017] “The Status of Public Sector Financial Reporting and Professional Accountancy Organizations Membership in Francophone Africa,” *IFAC & WB*.
- Carvalho, L.N. and B.M. Salotti, [2013] “Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education,” *Issues in Accounting Education*, 28(2), pp. 235-242.
- Choi, D. S., G. G. Mueller [1992] *International Accounting, 2nd Ed.*, Pearson.
- Christensen, H.B., Hail, L., and Leuz, C. [2013] “Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement,” *Journal of Accounting and Economics*, No. 56, pp. 147-177.
- Chu, T. [2004] “Accounting changes in a transition economy: the case of Vietnam,” *University of Wollongong*.
- Clements, C. E., J. D. Neil and O. S. Stoval [2010] “Cultural Diversity, Country Size, and the IFRS Adoption Decision,” *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 26, No. 2, pp. 115-126.
- Cooke, T. E. and R. S. O. Wallace [1990] “Financial Disclosure Regulation and Its Environment: A review and further analysis,” *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 9, No. 2, pp. 79-110.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., and Verdi, R. [2008] “Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences,” *Journal of Accounting Research*, No. 46, pp. 1085-1142.
- Deloitte [2018] “Use of IFRS by jurisdiction,” IAS Plus: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs> (最終閲覧日 : 2018年11月29日) .
- Denzin, N. K. [2009] *The Research Act –A Theoretical Introduction to Sociological Methods*, McGraw-Hill.
- 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.
- Elbannan, M. [2011] “Accounting and stock market effects of international accounting

- standards adoption in an developing economy,” *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol. 36, No. 2, pp. 207-245.
- Enthoven, A. J. H. [1981] *Accounting Education in Economic Development Management*, North-Holland.
- EY [2017] *Doing Business in Myanmar*, EY Corporate Services Limited.
- 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*, 8(10), pp. 19-34.
- Gernon, H. and R. S. O. Wallace, [1995] “International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies.” *Journal of Accounting Literature*, 14, pp. 54-106.
- Gipper, B., Lombardi, B.J., & Skinner, D.J. [2013] “The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research,” *Australian Journal of Management*, Vol. 38, No. 3, pp. 523-551.
- Gordon, L.A., M. P. Loeb, and W. Zhu [2012] “The impact of IFRS adoption on foreign direct investment,” *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 31, No. 4, pp. 374-398.
- Gyasi, A. K. [2010] “Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries -The Case of Ghana,” Business Economics and Tourism Dissertation, University of Applied Sciences.
<https://pdfs.semanticscholar.org/6f44/c9a825c2df36d2a49fbc724731af8ad235b7.pdf>
- Haddad, W. D. and T. Demsky [1995] *Education Policy-Planning Process: An Applied Framework*, UNESCO. http://www.unesco.org/education/pdf/11_200.pdf (最終閲覧日 : 2018 年 12 月 6 日)
- Harrison, G.L., and McKinnon, J.L. [1986] “Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation,” *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, No. 3, pp. 233-252.

- Hassan, M. [2008] “The development of accounting regulations in Egypt”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 5, pp. 467-484.
- Hellmann, A., H. Perera and C. Patel, [2010] “Contextual Issues of the Convergence of International Financial Reporting Standards: The Case of Germany,” *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 26(1), pp. 108-116.
- Herbert, W.E., E. E. Ene, and I. N. Tsegba, [2014] “Globalization of financial reporting: Obstacles to International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Nigeria.” *Asian Journal of Business and Management Science*, 3(12), pp. 25-41.
- Holthausen, R. W. and R. W. Leftwich [1983] “The economic consequences of accounting choice implications of costly contracting and monitoring,” *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 5, pp. 77-117.
- Holzer, H. P. and J. S. Chandler, [1981] “A Systems Approach to Accounting in Developing Countries,” *Managerial International Review*, 21(4), pp. 23-32.
- International Accounting Standards Board [2016] *IFRS Application around the World*, IFRS Foundation.
- International Monetary Fund [2017] *World Economic Outlook Databases*, IMF.
- IMF [2018] *Country Report No. 18/90*, Myanmar.
- Ismail, W.A. and K. A. Kamarudin [2013] “Earnings quality and the adoption of IFRS based accounting standards: evidence from an emerging market”, *Asian Review of Accounting*, Vol. 21 No.1, pp. 53-73.
- Ito, K. [1982] “Accounting Standard Setting and Its Economic Consequences: With Special Reference to Information Inductance in a Cost-Benefit Framework,” *Hitotsubashi Journal of Commerce and Management*, Vol.17, No. 1, pp. 66-82.
- 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.
- Kerkvliet, B. J. [2005] *The Power of Everyday Politics: How Vietnamese Peasants Transformed National Policy*, Cornell University Press.

- Khin Win Yee [2004] “Myanmar Supreme Audit Institution in Compliance with International Organization of Supreme Audit Institution,” *Yangon Institute of Economics Department of Management Studies*, MBA Programme.
- 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.
- Larson, R.K. [1993] “International accounting standards and economic growth: an empirical investigation of their relationship in Africa,” *Research in third world Accounting*, No. 24, pp. 165-179.
- Lasmin, D. [2012] “The Unwanted Effects of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption on International Trade and Investments in Developing Countries,” *Journal of Economics and Economic Education Research*, Vol. 13, No. 1, pp. 1-14. Lavigne, M. [1999] *The Economic of Transition from Socialist Economy, second edition*, Macmillan Press Ltd. (栖原学訳『移行の経済学：社会主義経済から市場経済へ』, 日本評論社, 2001年)
- Liu, C., Yao, L.J., Hu, N. and Liu, L. [2011] “The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market: an empirical study of China,” *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 26 No. 4, pp. 659-676.
- 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*, 7(3), pp. 152-161.
- Martin, M. F. [2012] *CRS Report for Congress, U.S. Sanctions on Burma*, Congressional Research Service.
- Mizunoura, K. [2016] “Accounting Standards for Small-and Medium-Sized Enterprises in ASEAN,” *ERIA Research Project 2015 No.22*, Economic Research

- Institute for ASEAN and East Asia.
- Myanmar Insider [2014] “A closer look at Accountancy Profession in Myanmar.”
<http://www.myanmarinsider.com/a-closer-look-at-accountancy-profession-in-myanmar/> (最終閲覧日 2018 年 10 月 28 日)
- Myat Thein [2004] *Economic Development of Myanmar*, Institute of Southeast Asian Studies.
- Nair, R. D. and W. G. Frank [1980] “The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications,” *The Accounting Review*, Vol. 55, No. 3, pp. 426-450.
- Nobes, C. [2011] “IFRS practices and the persistence of accounting system classification,” *ABACUS*, 47(3), pp. 267-283.
- Nobes, C.W., & Parker, R. [2016] *Comparative International Accounting*, 13th edition. Harlow, UK: Pearson.
- 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. Oliver, C. [1991] “Strategic responses to institutional processes,” *Academy of management review*, 16(1), pp. 145-179.
- Organisation for Economic Co-operation and Development [2013] *Multi-dimensional Review of Myanmar*, OECD. (門田清訳 『ミャンマーの多角的分析』, 明石書店, 2015 年)
- Perera, H. and Baydoun, N. [2007] “Convergence with International Financial Reporting Standards: The Case of Indonesia,” *Advances in International Accounting*, 20, pp. 201-224.
- Phan, D., M. Joshi, and T. Binh, [2018] “The history of accounting standard setting in an emerging transition economy: The case of Vietnam,” *Accounting History*, SAGE Publications.
- Phong, D. and M. Beresford, [1998] *Authority Relations and Economic Decision-Making in Vietnam: An Historical Perspective*, Copenhagen: Nordic Institute of Asian Studies.
- 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.
- Saito, M., K. Hiramatsu, and S. Mayangsari [2012] “Accounting Education for the Implementation of IFRS in Indonesia,” *International Review of Business*, No. 12, pp. 1-21.
- Samaha, K. and H. Khelif [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.
- Shapiro, C. and H. R. Varian [1999] *Information Rules*, Harvard Business School Press.
- 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.
- Shwe Yee Win [2012] “A Study on Competitive Advantages of Accountancy Training Centres in Yangon,” *Yangon Institute of Economics Department of Management Studies*, MBA Programme.
- Solomons, D. [1978] “The Politicization of Accounting,” *Journal of Accountancy*, 146(5), pp. 65-72.
- Szychta, A. [2013] “Cost and Management Accounting in Poland,” *European traditions in accounting, EAA newsletter*, 2, pp. 23-27.
- Taplin, R.H., G. Tower, and P. Hancock [2002] “Disclosure (discernibility) and compliance of accounting policies: Asia pacific evidence,” *Accounting Forum*, Vol. 26 No. 2, pp. 172-190.
- Taylor, P. and S. Turley [1986] “Applying Economic Consequences Analysis in Accounting Standard Setting: A Tax Incidence Approach,” *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 13, No. 4,
- Thein, U. Myint [1999] “Accounting Education and Profession in Burma (Myanmar),”

- ABAC Journal*, Vol.19, No.2, pp.33-46.
- Tirasriwat, A., and U. M. Thein [2000] “A comparative study of Thailand and Myanmar (Burma) professional accountant admission requirements,” *ABAC Journal*, Vol.20, No.1, pp.87-101.
- Türel, A. [2009] “The value relevance of IFRS: the case of Turkey”, *Economica*, Vol. 5 No. 1, pp. 119-128.
- UNESCO Institute for Statistics [2018] UNESCO Institute for Statistics <http://data.uis.unesco.org/Index.aspx> (最終閲覧日：2018年10月19日)
- United Nations [2010] *International Accounting and Reporting Issues 2008 Review*, United Nations.
- Watts, R.L. [1977] “Corporate Financial Statements: A product of the market and political process,” *Australian Journal of Management*, No. 2, pp. 53-75.
- Watts, R.L., and Zimmerman, J.L. [1986] *Positive accounting theory*, Prentice Hall.
- Welch, A. and M. Hayden [2013] *ADB Technical Assistance Consultant's Report, Project Number 46369, Republic of the Union of Myanmar: Support for Education Sector Planning*, Asian Development Bank.
- 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 [1990] *World Development Report 1990*, Oxford University Press.
- World Bank [1992] *Viet Nam: Restructuring Public Finance and Enterprise: An Economic Report*, Report No.10134-VN, World Bank
- World Bank [1995a] *Myanmar: Politics for Sustaining Economic Reform*, Report No.14062-BA, World Bank.
- World Bank [1995b] *Viet Nam: Economic Report on Industrialization and Industrial Policy*, Report No.14645-VN, World Bank.
- World Bank Group [2017] *Myanmar - Report on Observance of Standards and Codes (ROSC): accounting and auditing module*, World Bank Group.
- Yangon Education Directory [2018] Yangon Education Directory , <https://www.edge.com.mm/> (最終閲覧日：2018年10月19日)

- Yin Yin Aung [2011] “A Study on Service Quality of Accountancy Training Centres in Yangon,” *Yangon Institute of Economics Department of Management Studies, MBA Programme*.
- Zeff, S. A. [1978] “The Rise of "Economic Consequences" -The Impact of accounting reports on decision making may be the most challenging accounting issue of the 1970s,” *The Journal of Accountancy*, pp. 56-63.
- 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*, 41, pp. 373-386.
- Zehri, C. and A. Abdelbaki [2013] “Does Adoption of International Accounting Standards Promote Economic Growth in Developing Countries,” *International Open Journal of Economics*, Vol. 1, No. 1, pp.1-13.

付録

資料 1 : 質問票調査に用いた質問紙および回答

Dear Sirs and Madams:

We have investigated the current situation of Burmese companies listing on the Yangon Stock Exchange. Please answer the following questions concerning your company's listing on the Yangon Stock Exchange, especially those about preparing financial statements based on the IFRS. If you find difficulty in answering or do not want to answer a question, you may skip it.

We promise we will only use the results of this questionnaire for academic purposes.

Q 1. When did you start to prepare listing on the Yangon Stock Exchange?

- ① Six months ago
- ② One year ago

- ③ Two years ago
- ④ Over two years ago

Q 2. What was your purpose of listing?

- ① Fundraising
- ② Advertisement of the company or enhancement of the company's reputation
- ③ A request from the government
- ④ Other (Please explain below.)

Q 3. Was it difficult to prepare financial statements based on the IFRS?

- ① When listing, we did not change them from those based on the IFRS.
- ② Before listing, we had prepared them based on the IFRS.
- ③ It was very difficult and/or costly to prepare them based on the IFRS.
- ④ It was not difficult to prepare them based on the IFRS.

Q 4. If you answered ③ to Q 3, please answer the following question:

What was the main cost of preparing F/Ss based on the IFRS?

- ① Consultation cost
- ② Auditing cost
- ③ Listing fee
- ④ Other (Please explain below.)

Q 5. What was most challenging about listing?

- ① Understanding certain concepts of the IFRS (conceptual difficulties)
- ② Preparing the financial statements (practical difficulties)
- ③ CPA's strict auditing process
- ④ Other (Please explain below.)

Q 6. If you answered ④ to Q 3, please answer the following question:

What could you easily prepare to do regarding the financial statements based on

the IFRS?

- ① Have ample preparation time before listing
- ② Experience listing on another stock exchange
- ③ Get excellent advisers
- ④ Other (Please explain below.)

Q 7. What do you think about the current level of the accounting practices in Myanmar?

- ① I am happy with it
- ② It is average
- ③ I feel negatively about it
- ④ Other (Please explain below.)

Q 8. If you chose answer ③ to Q 7 , please answer the following question:

What is the main problem with the accounting practices in Myanmar?

- ① Lack of accounting education at universities
- ② Lack of practical education (e.g. LLIC)
- ③ Lack of sophisticated rules
- ④ Other (Please explain below.)

質問票（日本語版）と回答結果

Q 1 : ヤンゴン株式市場に上場する準備を始めたのはいつですか？

①6 か月前	1
②1 年前	2
③2 年前	0
④2 年以上前	1

⑤未回答	0
------	---

Q 2 : 上場の目的は何ですか？

①資金力を高めるため	1
②会社の広告宣伝と会社の評判を高めるため。	4
③政府からの要請	0
④その他	0
⑤未回答	0

Q 3 : I F R S に基づいた財務諸表を作成するのは難しかったですか？

①上場するときに I F R S に基づいた財務諸表から特に変えなかった。	0
②上場する前に、既に I F R S に基づいた財務諸表を作成していた。	2
③ I F R S に基づいた財務諸表を作成するのはとても難しかった。あるいはコストがかかった。	0
④ I F R S に基づいた財務諸表を作成するのは難しくなかった。	1
⑤未回答	1

Q 4 : Q 3 で③と回答された方は下記の問題に教えてください。

I F R S に基づいた財務諸表を作成するのに主にかかったコストは何ですか？

①コンサル費用	1
②監査費用	1
③上場代金	2
④その他	0

⑤未回答	2
------	---

Q 5 : 上場するのに最もチャレンジングだったことはなんですか？

① I F R S のコンセプトそのものを理解するのが難しかった（概念的な難しさ）	0
②財務諸表を準備すること（実務的な難しさ）	0
③公認会計士の厳しい監査の過程	0
④その他	0
⑤未回答	4

※1社よりコメント

財務諸表よりほかの書類の作成がとても多い。

Q 6 : Q 3 で④と回答された方は下記の問題に教えてください。

なぜ I F R S に基づいた財務諸表を作成するのが容易だったのでしょうか？

①上場前に十分な準備時間があった。	0
②他の株式市場に上場した経験があった。	1
③良いアドバイザーがいた。	1
④その他	1
⑤未回答	2

※④と回答した1社よりコメント

ミャンマーの銀行の C B M への目次での報告はアップデートの方法に基づきます。言い換えると、I F R S は M F R S に似ているので基本的に難しくありません。

Q 7 : ミャンマーの会計実務のレベルについてあなたはどのように思いますか？

①良いと思う。	0
②平均的だ。	3
③否定的に思う。	1

④その他	0
⑤未回答	0

Q 8 : Q 7 で③と回答された方は下記の問題に教えてください。

ミャンマーでの会計実務の主な問題点は何ですか？

①大学での会計教育の不足	1
②実務教育の不足	0
③きちんとした規則の不足	2
④その他	0
① 未回答	1

資料 2 : 会計高等教育を実施している 3 大学の概要

・ YUE (Yangon Institute of Economics)

YUE は、ミャンマーで経済・商業を教える最初に設立された大学であり、ヤンゴン市内に位置している。1924 年に創立され、1964 年には、高等教育の大学と認可された。YUE は、他の 2 大学ができるまでは唯一の「会計学」を教える大学であり、ミャンマーの会計学教育の中心であった。

YUE の講義科目は以下のとおりである。

図表 付-1 YUE の講義科目

Program	Certificate	Diploma	Bachelor's	Master's	Doctoral
Accounting	-	-	B. Act	M.Act	-
Commerce	-	-	B. Com	M.Com	Ph.D (Com)
Economics	-	-	B. Econ (Eco)	M.Econ (Eco)	Ph.D (Eco)
Statistics	-	-	B. Econ (Stats)	M.Econ (Stats)	Ph.D (Stats)
Population Studies	-	-	BPS	-	-
Business Administration	-	-	BBA	MBA	-
Public Administration	-	-	BPA	MPA	-
Development Studies	-	Dip DS	BDevS	MDevS	-
Banking and Finance	-	-	-	MBF	-
Marketing	-	DIM	-	-	-
Research Studies	-	Dip RS	-	-	-
Business Studies	CBS	DBS	-	-	-
Financial Accounting	-	DFAc	-	-	-
Management Accounting	-	DMAc	-	-	-
Secretarial Management	-	DSM	-	-	-
Advanced Business Studies	CABS	-	-	-	-
ASEAN Economic Studies	CAES	-	-	-	-

M.Econ (Eco), M.Eco (Stats), MPS and M.Com, M.Act are Regular Degree Programme and day course for bachelor student from YUE. MPA, MDevS, MBA and MBF are professional Degree Programme also for other graduates students.

出所：YUE からのヒアリングをもとに著者作成。

なお、現在、YUE で使用されている会計の教科書は、イングランド・ウエー

ルズ勅許会計士協会作成のもの²⁸であり、ミャンマーで作成された教科書は見受けられなかった。

・モンユア経済大学 (Monywa Institute of Economics)

モンユア経済大学は、1998年9月設立された。現在行われている講義科目は、以下のとおりである。

図表 付-2 モンユア経済大学の講義科目

Program	Diploma	Bachelor's	Master's	Doctoral
Accounting	-	B.Act.	M.Act.	-
Business Administration	-	BBA	MBA	-
Commerce	-	B.Com.	M.Com	Ph.D. (Com.)
Economics	-	B.Econ.	M.Econ.	Ph.D. (Econ.)
Public Administration	-	-	MPA	-
Statistics	-	B.Econ. (Stats)	M.Econ. (Stats)	Ph.D. (Stats)
Development Studies	Dip D S	-	-	-

出所：YUEからのヒアリングをもとに著者作成。

・メイティラ経済大学 (Meiktila Institute of Economics)

メイティラ経済大学は3大学の中でも最も歴史が新しく、2001年に設立された。現在行われている講義科目は、以下のとおりである。

図表 付-3 メイティラ経済大学の講義科目

Program	Bachelor's	Master's	Doctoral
Business Administration	BBA	MBA	-
Commerce	B.Com	M.Com	Ph.D (Com.)
Economics	B.Econ	M.Econ	Ph.D (Econ.)
Public Administration	-	MPA	-
Statistics	B.Econ (Stas)	M.Econ. (Stats)	Ph.D (Stats)

出所：YUEからのヒアリングをもとに著者作成。

²⁸ 例えば、訪問面接調査の際に用いられていた教科書は「ICEAW ACCOUNTING STUDY MANUAL For Exams From 2015」であった。

資料 3 : IFRS と MFRS との比較

MFRS は、IFRS の 2009 年版であり、それ以降に発効された IFRS の変更に対する MFRS の更新はなされていない。したがって、IFRS 第 9 号（金融商品）、第 10 号（連結財務諸表）、第 11 号（合併契約）、第 12 号（その他の事業体への持ち分の開示）、第 13 号（公正価値の測定）、第 14 号（規制上の繰延勘定）、第 15 号（顧客との契約による収益）、第 16 号（リース）については、MFRS には組み込まれていない。第 1 号から第 8 号までの IFRS と MFRS の相違点は、図表 付-4 のとおりである。

図表 付-4 第 1 号～第 8 号の IFRS と MFRS の比較

	IFRS 第 1 号	MFRS 第 1 号
構成	「はじめに」、「目的」、「範囲」、「認識および測定」、「表示および開示」、「発効日」、「2003年発行済みIFRS第1号の廃止」、「付録」の構成である。	左記のうち「はじめに」、「発効日」、「2003年発行済みIFRS第1号の廃止」の項目がない。「はじめに」の項目には、IFRS公表の理由、主な特徴が記載されている。
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
採用機関	基準および解釈は、国際会計基準審議会（IASB）によって採用される。	基準および解釈は、ミャンマー会計審議会（MAC）によって採用される。
IFRS 第 1 号の修正	2009 年 7 月公表の「初度適用企業に対する追加的な免除」（IFRS 第 1 号の修正）により、第 31A 項、D8A 項、	左記 IFRS 修正が反映されていない。

	D9A 項および D21A 項が追加され、D1 項 (c), (d) および (1) が修正された。 2010 年 1 月 1 日以後開始事業年度適用。(第 39A 項)	
IFRS 第 9 号	2009 年 11 月公表の IFRS 第 9 号「金融商品」により、第 29 号、B1 項および D19 項が修正され、第 29A 項、B8 項、D19A 項から D19C 項、E1 項および E2 項が追加された。発効日 2013 年 1 月 1 日 (第 39B 項)	左記 IFRS 修正が反映されていない。
IFRIC 第 19 号	2009 年 11 月公表 IFRIC 第 19 号「資本性金融商品による金融負債の消滅」により、D25 項が追加された。発効日 2010 年 7 月 1 日 (第 39C 項)	左記 IFRS 修正が反映されていない。

	IFRS 第 2 号	MFRS 第 2 号
構成	「はじめに」、「目的」、「範囲」、「認識」、「持分決済型の株式報酬取引」、「現金決済型の株式報酬取引」、「現金選択権付の株式報酬取引」、「グループ企業間の株式報酬取引 (2009 年改正)」、「開示」、「発効日」、「解釈の廃止」、	左記のうち「はじめに」、「グループ企業間の株式報酬取引 (2009 年改正)」、「発効日」、「解釈の廃止」の項目がない。

	「付録」の構成である。	
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
グループ内の現金決済型株式報酬取引	2009年6月に公表された「グループ内の現金決済型株式報酬取引」にて、第2項の修正、第3項の削除並びに第3A項と第43A項から第46項、付録Bの一部が追加され、付録Aの用語の定義が改定された。2010年1月1日以後開始事業年度適用。 (第63項、第64項)	左記修正が反映されていない。

	IFRS 第3号	MFRS 第3号
構成	「はじめに」、「目的」、「範囲」、「企業結合の識別」「取得法」「事後の測定と会計」「開示」、「発効日と変遷」、「IFRS 第9号参照」「IFRS 第3号(2004)の廃止」、「付録」の構成である。	左記のうち「はじめに」、「発効日と変遷」、「IFRS 第9号参照」「IFRS 第3号(2004)の廃止」の項目がない。
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
IFRS 第9号	2009年11月に公表されたIFRS 第9号により、第16項、第42項および第58項が	左記修正が反映されていない

	修正された。発効日 2013 年 1 月 1 日。(第 64A 項)	
「付録 C」 (他の IFRS の修正) の 項目	記載あり	記載なし

	IFRS 第 4 号	MFRS 第 4 号
構成	「はじめに」, 「目的」, 「適用範囲」, 「認識および測定」, 「開示」, 「発効日と経過措置」, 「付録」の構成である。	左記のうち「はじめに」の項目がない。
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
IFRS 第 9 号	2009 年 11 月に公表された IFRS 第 9 号により, 第 3 項および第 45 項が修正された。発効日 2013 年 1 月 1 日。(第 41C 項)。	左記修正が反映されていない。
「発効日と経過措置」	第 41A 項 記載内容 2005 年 8 月に発行された「金融保証契約」(IAS 第 39 号および IFRS 第 4 号)の修正により, 第 4 項 (d), B18 項 (g), B19 項 (f) が修正されることになった。	MFRS 第 41A 項にも 2005 年 8 月に発行された「金融保証契約」(IAS 第 39 号および MFRS 第 4 号) 以下略。との記載がある。ただし, 2005 年 8 月時点では MFRS は発行されていない。
「付録 C」 (他の IFRS	記載あり	記載なし

の修正) の 項目		
--------------	--	--

	IFRS 第 5 号	MFRS 第 5 号
構成	「はじめに」, 「目的」, 「範囲」, 「売却目的又は所有者分配目的で保有する非流動資産（又は処分グループ）の分類」, 「売却目的保有に分類された非流動資産（又は処分グループ）の測定」, 「表示および開示」, 「経過措置」, 「発効日」, 「IFRS 第 35 号の廃止」, 「付録」の構成である。	左記のうち「はじめに」, 「経過措置」, 「発効日」, 「IFRS 第 35 号の廃止」の項目がない。
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
「IFRS の改善」追記	2009 年 4 月に公表された「IFRS の改善」により, 第 5B 項が追加された。2010 年 1 月 1 日以後開始事業年度適用。(第 44E 項)	左記修正が反映されていない。
「付録 C」 他の IFRS の 修正の項目	記載あり	記載なし

	IFRS 第 6 号	MFRS 第 6 号
構成	「はじめに」, 「目的」, 「範囲」, 「探査および評価資産の	左記のうち「はじめに」, 「発効日」, 「経過措置」の項目がな

	認識」,「表示」,「減損」,「開示」,「発効日」,「経過措置」,「付録」の構成である。	い。
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
「付録 B」 他の IFRS の 修正の項目	記載あり	記載なし

	IFRS 第 7 号	MFRS 第 7 号
構成	「はじめに」,「目的」,「範囲」,「金融商品の種類および開示水準」,「財政状態および業績に対する金融商品の重要性」,「発効日および経過措置」,「IAS 第 30 号の廃止」,「付録」の構成である。	左記のうち「はじめに」,「発効日および経過措置」,「IAS 第 30 号の廃止」の項目がない。
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
IFRS 第 9 号 との関係	2009 年 11 月に公表された IFRS 第 9 号により, 第 2 項, 第 3 項, 第 8 項, 第 9 項, 第 20 項, 第 29 号および第 30 号その他が修正されている。発効日 2013 年 1 月 1 日。(第 44H 項)	左記修正が反映されていない。
「金融商品	2009 年 3 月に公表された	左記修正が反映されていない。

<p>に関する開示の改善」 (IFRS 第7号の修正)</p>	<p>「金融商品に関する開示の改善」(IFRS 第7号の修正)により、第27項、第39項およびB11が修正され、第27A項、第27B項、B10A項およびB11A項からB11F項が追加された。2010年1月1日以後開始事業年度適用。(第44G項)</p>	
-------------------------------------	--	--

	IFRS 第8号	MFRS 第8号
構成	<p>「はじめに」, 「基本原則」, 「範囲」, 「事業セグメント」, 「報告セグメント」, 「開示」, 「測定」, 「企業全体の開示」, 「経過措置および発効日」, 「IAS 第14号の廃止」, 「付録」の構成である。</p>	<p>左記のうち「はじめに」の項目がない。 「経過措置および発効日」, 「MAS 第14号の廃止」が目次にはあるが、内容の記載はない。</p>
基準の表記	IFRS, IAS, IFRSs と表記。	MFRS, MAS, MFRSs と表記。 International の表記を Myanmar に置き換えている
「付録 B」 他の IFRS の 修正の項目	記載あり	記載なし