

ミャンマーの会計・監査制度と 今後の人材育成要請

本連載では、近年、ますますそのビジネスを多角化させ、多様な会員を世界中から取り込み国際化することで、競争優位を保とうと試みる職業会計専門家団体の動きや、それを実現させるための新しい資格の創設、あるいは資格の相互承認の促進といった、会計プロフェッションをめぐる様々な国際的動向のうち、主要と思われるものについて紹介している。

連載第8回目は、本誌70～72頁「ミャンマー資本市場整備支援とミャンマー公認会計士協会支援」で紹介されたミャンマーについて、その会計・監査制度等をさらに紹介し、日本公認会計士協会で開催されたミャンマー公認会計士に対する研修の様子をお伝えする。

なお、職業会計専門家資格や、職業会計専門家団体については、その発展の過程などから、多様な制度が存在し、日本の公認会計士制度とは異なる様相を呈するものが多数存在していることに留意が必要である。

1 はじめに

ミャンマーは、1886年から1948年の約60年にわたり英国による植民地支配を受け、また、その間の1886年から1937年までは英国の植民地支配下にあるインド属州としてインドに帰属していたため、ミャンマーの法令や諸制度は、かつてインド政府によって公布された法令、英国の諸制度や基準に大きな影響を受けていたとされる¹。会計・監査制度についても、当初はインドや英国による影響を大きく受けた制度が維持されていたが、1948年の独立以後は英国植民地支配下で導入されていた制度をもとに、独自の制度の導入が進めら

れている。

2 ミャンマー会計制度の概要と会計基準

ミャンマーの会計制度は、1962年から1988年にかけて続いた社会主義政権下において1972年に制定されたビルマ（ミャンマー）会計評議会法（Burma Accountancy Council Act 1972）を契機に近代化が進められ、さらに、軍事政権下の1994年に同法の改正法として成立したミャンマー会計評議会法（MAC Law：Myanmar Accounting Council Law 1994、2001年に一部改正²）によって、ミャンマー会計評議会（MAC：Myanmar Accounting Council）に会計・監査基準等の設定及び職業専門家への資格の

付与や監督に係る権限が付与され、その基盤が出来上がったとされる³。

① ミャンマーの会計基準等設定主体

MACは、政府から独立した機関として、監査局長官（Auditor General）のほか、会計プロフェッション（10名以下）、一般市民（4名以下）、及びその他MAC会長が任命する者から構成されることと規定されており、次頁の図表1に記載の権限を付与されている。MACは会計基準の設定主体であるとともに、職業会計専門家への資格付与や監督を行っており、ASEAN会計士連盟（AFA）⁴の正会員でもある。

② ミャンマーの会計基準

会計基準については、当初は英国

【図表 1 MACの職務権限】

MACの職務権限 (MAC Law第4章第7条)
(a) 会計 ⁵ に関連する事項について助言が求められた場合に、政府機関に対して助言を与えること
(b) 会計資格及びその他の証明の授与のための会計分野における研修の実施、管理及び指揮監督
(c) 会計に関連する実務経験の実施に関して、補助業務期間の設定及び指導教官となり得る職業会計専門家の承認
(d) 外国の会計資格及び学位の精査及び承認、及びそれらの資格又は学位を有する市民の登録に必要な規則の作成
(e) 登録官 (Registrar) の任命及びその職務権限の規定
(f) 会計の発展促進のための国際会計機関との通信及び協働
(g) 評議員及びその他の適当な者をもって補助業務及び研修監督委員会を組織すること
(h) 会計訓練を供給できる者の政府機関のリスト及び補助業務及び研修監督委員会の権限を定めかつ (又は) 変更すること
(i) 本法に基づき提供される会計士養成コースが特定の基準に照らして適切であるかどうかについて必要に応じて検討すること
(j) 必要な委員会及び執行部を組織し、及びそれらの職務を定めること
(k) 会計プロフェッションの発展のための職業専門家団体の設立に係る精査及び許可、及びこれらの団体に対して指針の供与及び監督
(l) 開業会計士 (Practicing Accountants) のうち、専門家としての義務を怠り、職業倫理規程に違反する者に対する処分の実施
(m) その他、本法の遂行維持のための方策の遂行

(出所：MAC Lawより筆者作成)

の基準に近い会計基準が採用されていたが、2003年から2004年にかけて、MACが当時適用されていた国際会計基準 (IAS：International Accounting Standards) をもとに、30項目からなるミャンマー会計基準 (MAS：Myanmar Accounting Standards) を公表した⁶。その後、2010年には、これらの基準を29項目からなる新しいMASに置き換え、さらにIFRSsに準拠したミャンマー財務報告基準 (MFRSs：Myanmar Financial Reporting Standards) 第1号から第8号が採用されたことで、上場企業及び外資企業 (支店及び駐在員事務所を含む) は、IFRSに準拠した基準の適用が可能になっている⁷。これらの基準は、2011年1月から適用が開始された。現在、MACは、2011年以降に公表されたIFRSsをMFRSsに反映させるための作業を行っている。公的な説明責任のない中小企業

には、中小企業向けIFRS (IFRS for SMEs) に準拠した中小企業向けミャンマー財務報告基準 (MFRS for SMEs) を採用することも認められている。

ただし、これらの適用については法的拘束力はないため、任意で他の基準の採用が可能となっており、実際にミャンマーでMFRSsやMFRS for SMEsを適用している国内企業は実態としては少なく、証券市場の設立を見据えた企業が徐々にMFRSsの適用を開始しているような状況である⁸。

3 ミャンマー監査制度の概要と監査基準

ミャンマー会社法 (The Myanmar Companies Act 1914) に従い、すべての会社は年次報告書を作成する義務を負い、1名以上の会計監査人を定時株主総会において選任しなけれ

ばならず、さらに、会計監査人に就任できる者は、ミャンマー政府によって公認会計士資格を付与されている者に限定されている⁹。会計監査人の義務及び権限は、会社法第145条に規定されており、監査手続の過程で、帳簿、計算書類などを入手する権限や、取締役及び役員に対して必要な範囲の情報と説明を求める権限を保持し、株主に対して会計に関する報告を行う義務が課されている¹⁰。監査基準については、国際監査基準 (ISA：International Standards on Auditing) に準拠したミャンマー監査基準 (MSA：Myanmar Standards on Auditing) が2009年4月1日以降に開始する事業年度以降の財務諸表監査に適用されている¹¹。また、ミャンマー監査実務指針 (Myanmar Auditing Practice Statements)、ミャンマーレビュー業務基準 (Myanmar Standards on Review Engagements)、及びミャンマー保証業務基準 (Myanmar Standards on Assurance Engagements) が2010年10月に公表されている。

ミャンマーには、現在、約100の公開会社 (Public Company) と約3万4,000の非公開会社 (Private Company)¹²があるとされているが、このすべてに監査が求められている。後述のとおり、これに対して会計監査人となり得る公認会計士の数は圧倒的に不足している状態が続いており、監査業務の実施においても、相当程度の公認会計士数の確保とその能力の担保が課題になっていると考えられる。

4 ミャンマー公認会計士制度

① ミャンマー公認会計士資格制度

ミャンマーの職業会計専門家資格制度については、1962年から1988年にかけて続いた社会主義政権下において、社会主義経済の要請に応えるための新しい会計人材の育成が求められたことから、1956年に制定されていたビルマ（ミャンマー）監査人資格付与規則（Burma Auditors' Certificate Rules 1956）¹³を廃止するビルマ（ミャンマー）会計評議会法（Burma Accountancy Council Act 1972）が1972年に成立したことで、現在のミャンマー公認会計士制度にもつながる制度の基盤が作られたとされる¹⁴。1994年には、1972年のビルマ（ミャンマー）会計評議会法を改正する新しいMAC Lawが制定され、MACにより幅広い責任と権限が与えられるとともに、旧制度の下で登録会計士（Registered Accountant）として資格を付与されていた者に対して追加的な試験を課すことなく公認会計士としての登録を認め、制度上の統一化が図られた¹⁵。

ミャンマー公認会計士資格の付与及びミャンマー公認会計士に対する監督は、先に述べたとおり、MAC Lawに従いMACにその権限がある。ミャンマー公認会計士資格保持者のうち、監査業務に従事する者はMACに開業会計士（Practicing Accountant）としての登録をしなければならず、登録後はMAC Lawに定める職務や倫理規定¹⁶が適用される。なお、ミャンマー公認会計士になるためには、ミャンマー市民であること、所定の実務経験を積むこと、及びMACが実施する所定の養成コース

を修了し、その過程で実施される試験に合格することが求められる。ミャンマー公認会計士資格取得までの流れは次頁の図表2のとおりである。

② ミャンマー公認会計士協会

ミャンマー公認会計士協会（MICPA：Myanmar Institute of Certified Public Accountants）は、2003年にMACの監督下にある職業会計専門家団体として設立された。その活動は、会員に対する指導監督、会員である公認会計士の能力向上及びMACとともに専門活動に参加することである。例えば、現在検討が進められているとされるMAC Lawの見直し作業への関与のほか、会社法や所得税法の改正などにも参加しているとのことである¹⁷。

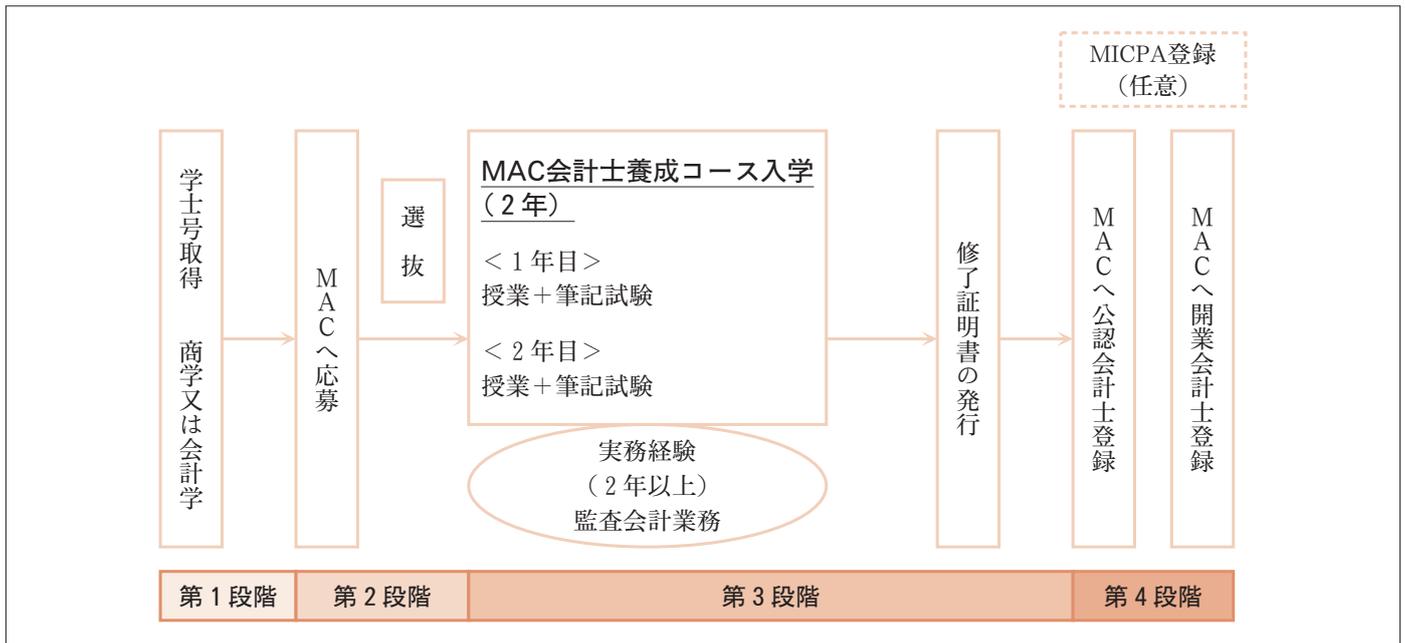
公認会計士のMICPAへの加入は、現在のところ任意である。現時点でのMICPAの会員数は約900名（開業会計士約460名、非開業会計士約350名、学生会員約100名）であるとされるが、MICPAへの加入自体が強制ではないため、この数はMACに資格を付与されたミャンマー公認会計士の全体数を反映しているわけではないと解される。監査業務を行える公認会計士は、開業会計士である約460名であり、これは監査対象企業数に比して圧倒的に少ないといえる。公認会計士数については、1972年以降、MACの会計士養成コース2年目の試験の合格者数が、毎年、多くて80名、少ない場合は30名程度であったことのほか、軍事政権下で多くの公認会計士がシンガポール等の海外に移ってしまったこと、大学で学士号を取得し、MACの会計士養成コースに入学することができる者の数が減少したこと等により、その不足が深刻であるとともに、高齢

化も進んでおり若い人材の育成が急務となっている¹⁸。

なお、MICPAの関係者によると、ミャンマー国内では、英国の勅許公認会計士協会（ACCA）や勅許管理会計士協会（CIMA）が各種資格の提供を行っており、国内法によってMACの付与する公認会計士資格保持者に限定されている業務（監査業務）を除く業務については、これらの資格を持って会計業務を行っている者もいるが、この資格を持ってMACにより公認会計士として登録を認められた者はおらず、また、MICPAの会員となる資格も認められていないとのことである。ただし、2014年後半にも行われる予定のMAC Lawの改正では、公認会計士のMICPAへの強制加入や、国際的に認知されている団体等による公認会計士教育の提供、これらの団体等の付与する資格を保持している個人のMICPAへの加入許可などが検討されているとのことである。

現在、MICPAが直面する課題には、主として会員の能力向上と、MICPAによる品質管理レビューの強化による会員のサービスの品質向上などがあるが、この分野におけるMICPAの機能強化と支援の拡充を目指して、本誌70～72頁の「ミャンマー資本市場整備支援とミャンマー公認会計士協会支援」で紹介のあったACCAやCIMAのほか、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）も企業統治、職業倫理、CPE、品質管理、IFRS及びISA並びに監査事務所のガバナンス等の分野における専門能力向上や基盤強化などへの協力を開始している。ミャンマー公認会計士の能力向上に関しては、本誌で紹介のあった大和証券グ

【図表 2：ミャンマー公認会計士資格取得までの流れ】



(出所：MICPAプレゼンテーション資料より筆者作成)

段階	内容	備考
第1段階	商学又は会計学学士号取得	従前は、ヤンゴン経済大学 (Yangon Institute of Economics) において学士号を取得した者に限定されていたが、現在は、学士号を提供できる国内の教育機関がこのほかに2つあるとのことである。なお、外国の大学で取得した学士号については、MACの承認が必要となる。
第2段階	MACへ応募・選抜	学士号取得後、最終成績書を添付の上、MACの会計士養成コースへ応募する。MACは応募者の中からトップクラスの学生を選抜する。従前は、毎年100名程度の学生が選抜されていたとのことであるが、2013年は公認会計士の不足状態に鑑み、800名の学生が選抜されたとのことである。当該年度の公認会計士育成数については、毎年、新聞でMACが公表する。なお、MACへの応募に年齢制限はないが、原則として、大学卒業後、ただちに応募しないと養成コースへの応募資格を失う。
第3段階	MAC会計士養成コース入学 (2年)	MAC会計士養成コースに入学が認められた者は、月曜日から金曜日の早朝 (会計事務所勤務前の2時間 (7:00~9:00)) 及び土曜日5時間 (7:00~12:00) に、養成コースで提供される授業に出席する。養成コース参加に係る費用はすべてMACが負担する。学生は、フルタイムで会計事務所等で勤務しながら、会計士養成コースへ2年間通う。 養成1年目に6科目 (上級会計1、原価計算・管理会計1、監査実務1、金融及び金融サービス規制、ビジネス法、ビジネス分析)、養成2年目に6科目 (上級会計2、原価計算・管理会計2、監査実務2、ビジネス分析、税務、金融知識及び経済) の授業が行われ、これらについて筆記試験を受ける。今後は、この授業及び試験科目に企業統治、資本市場及び環境会計・企業の社会的責任などが組み込まれる予定とのことである。
第4段階	公認会計士登録	2年の養成コースを修了し、実務経験を経て養成2年目の試験に合格した者には、修了証明書 (CPA Certificate) が発行され、MACへ公認会計士として登録することができる。公認会計士の業務分野は、MAC Law第1条2項(b)に規定する帳簿作成、調製、会計、監査、財務管理及びITシステム管理である。公認会計士の登録は毎年更新が必要である。なお、第1条2項(b)規定の業務は、公認会計士にのみ認められた業務であり、監査については、さらに後述の開業会計士 (Practicing Accountant) 登録が必要とされる。また、公認会計士には、3年で72単位の継続的専門教育 (CPE: Continuing Professional Education) の取得が義務づけられている。
	開業会計士 (Practicing Accountant) 登録	監査業務を行おうとする公認会計士は、さらに2年間の監査業務についての実務経験を積んだ上で、開業会計士 (Practicing Accountant) としてMACに登録する必要がある (MACへの登録は毎年更新が必要)。開業会計士については、MACがその職務、倫理及び権利について定めており、登録の一時停止や取消し等の処分権限も有する。開業会計士には、3年で120単位のCPEの取得が義務づけられている。
	(特別措置)	ミャンマー会計審議会法第12条(C)において、「外国の会計士証明又は学位を所持し、評議会に承認された者」も公認会計士としての登録を申請することができるが、現在のところ、このようなミャンマー市民がMACの承認を受けて、公認会計士として登録されたとの事例はないとのことである。

(出所：MICPAプレゼンテーション資料、MICPA担当者及びミャンマーの諸制度に精通している日本公認会計士協会会員からの聞き取り調査等により筆者作成)

グループによって設立された大和日緬基金による人材育成支援¹⁹もある。

5

日本公認会計士協会 (JICPA) によるミャンマー公認会計士に対する研修の実施



2014年6月12日、当協会にて大和日緬基金による人材育成支援事業により選抜され、来日した3名のミャンマー公認会計士に対して、日本の公認会計士制度や当会の品質管理レビュー制度などの紹介を中心とした研修を実施した。協会の概要説明において、参加者は、特に、若い人材の獲得を目的としてJICPAが作成したアニメやアプリなどへの興味を示されたほか、品質管理レビュー制度に関しては、上場監査事務所登録制度を通じた証券取引所との連携など、日本の資本市場を支える基盤としての公認会計士やJICPAの役割などに耳を傾けていた。また本研修では、特に、ミャンマーと日本の制度上の違いや、ミャンマーの公認会計士の現状等についての意見交換が行われ、相互理解が促進された。

今回来日した3名のミャンマー公認会計士は、いずれもすでに公認会計士としてのキャリアを一定程度積まれた方々で、会計事務所での業務のみならず、非政府機関で長年財務部門を担当されてこられた方がいるなど、非常に多彩な顔ぶれであった。

この研修のほか、今回のミャンマー公認会計士の来会が当協会とMICPAの交流の最初の契機となることから、これら3名のミャンマー公認会計士による森 公高会長への表敬訪問も行われ、引き続き交流を強化していくことが確認された。

6 おわりに

民主化以降、豊富な資源や多数の若年層が支える労働市場、また、地理的優位性から多数の日本企業がミャンマーに関心を寄せている。今後、引き続き経済発展が見込まれるミャンマーにおいて、その経済を支える会計・監査制度のさらなる機能強化は不可欠であり、今回のミャンマー公認会計士の会計人材の育成に対する協会の協力を機に、継続的な支援が求められているところである。今後、JICPAがアジア及び他の主要国の会計士団体とのさらなる関係強化に向けて取り組むにあたり、このような人材育成や制度構築支援などを通じた協力は重要な要素となると考えられ、さらなる検討を行っているところである。

(日本公認会計士協会事務局
渡場友絵)

<注>

1 株式会社国際協力銀行 [2013] 「ミャンマーの投資環境」 (http://www.jbic.go.jp/wp-content/uploads/inv-report_ja/2013/11/14477/20131101myanmar.pdf)、ミャンマー監査基準前文 (PREFACE TO THE MYANMAR STANDARDS ON QUALITY CONTROL, AUDITING, REVIEW, OTHER ASSUR-

ANCE AND RELATED SERVICES) 参照

2 ミャンマー会計評議会法 (http://www.burmalibrary.org/docs15/1994-SLORC_Law1994-01-Myanmar_Accountancy_Council_Law-en.pdf)

3 U Myint Thein [1999] “Accounting Education and Profession in Burma (Myanmar),” *ABAC Journal* Vol. 19, No.2, pp33-46

4 AFA会長にAFAの概要や最近の活動等についてインタビューを実施している。内容については『会計・監査ジャーナル』2014年9月号117~124頁参照

5 ここでいう「会計 (Accountancy)」は、「帳簿作成、会計、監査、決算業務、財務管理、情報システム管理のほか、その他MACが指定する会計関連業務を含む」と定義されている (MAC Law第1章第2条(b))。

6 IFRS Foundation “IFRS Application Around the World Jurisdictional Profile: Myanmar” (www.ifrs.org/Use...the.../Myanmar-IFRS-Profile.pdf)

7 MICPAウェブサイト (http://myanmar-icpa.org/index.php?option=com_content&view=article&id=49&Itemid=56) 及び株式会社国際協力銀行 [2013] 等参照

8 土島真嗣 2014年1月21日 ミャンマービジネスセミナー「2. ミャンマー決算の実務」

9 ミャンマー会社法第144条 (<http://www.dica.gov.mm/includes/The%20Burma%20Companies%20Act.pdf>)。ミャンマー会社法の日本語訳は、日本アセアンセンターが提供している (<http://www.asean.>

or.jp/ja/asean/know/country/myanmar/invest/pdf/reference05.pdf/at_download/file)。

10 ミャンマー会社法及び株式会社国際協力銀行 [2013] 等参照

11 MICPAウェブサイト参照 (http://myanmar-icpa.org/index.php?option=com_content&view=article&id=49&Itemid=56)

12 非公開会社とは、ミャンマー会社法第2条(1)項、同条(3)項に従い、①株式の譲渡に制限が付されていること、②株主数が50名以下（ただし、会社に雇用されている者を除く。）であること、及び③会社の株式又は社債の公衆に対する募集を禁じていることの要件をすべて満たす会社で、これ以外の会社は公開会社に分類される。

13 ビルマ（ミャンマー）監査人資格付与規則では、原則として、ビルマ（ミャンマー）会計審議会の実施する試験に合格した者で、一定の実務経験を積んだ者に対して登録会計士資格が付与されていたが、試験については、政府発行の会計ディプロマ取得者、英国の職業会計専門家資格保持者及びインド勅許会計士協会の会員に試験の免除が認められていた。

14 U Myint Thein [1999] “Accounting Education and Profession in Burma (Myanmar),” *ABAC Journal* Vol. 19, No.2, pp33-46

15 Amara Tirasriwat and U Myint Thein [2000] “A Comparative Study of Thailand and Myanmar (Burma) Professional Accountant Admission Requirements,” *ABAC Journal*, Vol.20, No.1, pp87-101

16 開業会計士の職務、倫理及び権利は、MAC Law第8章第18条及び第19条に定められている。特に、開業会計士が守るべき倫理が10項目にわたり第19条に定められている。

17 MICPAウェブサイト及びMICPAプレゼンテーション資料

18 Amara Tirasriwat and U Myint Thein [2000] “A Comparative Study of Thailand and Myanmar (Burma) Professional Accountant Admission Requirements,” *ABAC Journal*, Vol.20, No.1, pp87-101、土島真嗣 2014年1月21日 ミャンマービジネスセミナー「2. ミャンマー決算の実務」

19 本誌70～72頁「ミャンマー資本市場整備支援とミャンマー公認会計士協会支援」参照