

## カナダにおける職業会計専門家団体の合併 及び資格の統合について

近年、職業会計専門家資格の種類や付与団体の増加、世界的展開を活発化する職業会計専門家団体の存在、あるいは、会計プロフェッショナルを目指す学生のニーズの変化などから、様々な資格間及び団体間の競争が顕著になっている。

例えば、資格に関しては、国際会計士連盟（IFAC）の国際教育基準（IES：International Education Standard）などの国際的な教育基準に準拠した様々な会計プロフェッショナル資格が誕生する中で、資格間の違いや、資格保持者の能力といった面での違いが従来よりも明確ではなくなってきたことから、新規会員の獲得を目指し、資格の差別化を図るためのマーケティング合戦が起こるなど、資格をめぐる動きが活発化している。また、職業会計専門家団体に関しては、IT技術の駆使や現地事務所の設置などを通じて世界的展開をする職業会計専門家団体の存在に影響され、その進出に危機感を抱いた別の職業会計専門家団体が、より大きく影響力のある職業会計専門家団体の創設を目指して合併をするなど、職業会計専門家団体をめぐる動きが激しくなっている。

そこで、今回から数回に分けて、それらの海外の動向のうち、主要と思われるものについて紹介したい。

なお、職業会計専門家資格の付与制度や、職業会計専門家団体への登録に関しては、各国・団体で様々な異なる制度があり、日本の公認会計士制度のように国家資格として国が資格付与権限を持ち、別途職業会計専門家団体である日本公認会計士協会への登録が必須とされる制度とは異なる様相を呈していることに留意が必要である<sup>1</sup>。

### 1 はじめに

#### (1) カナダの3つの職業会計専門家団体とその資格

カナダには、これまで、カナダ勅許会計士協会（CICA：Canadian Institute of Chartered Accountants）、カナダ管理会計士協会（CMA：Certified Management Accountants of Canada）及びカナダ公認一般会計士協会（CGA：Certified General Accountants of Canada）の3つの職業会計専門家団体が存在し、それぞれに独自の協会運営を行い、資格の付

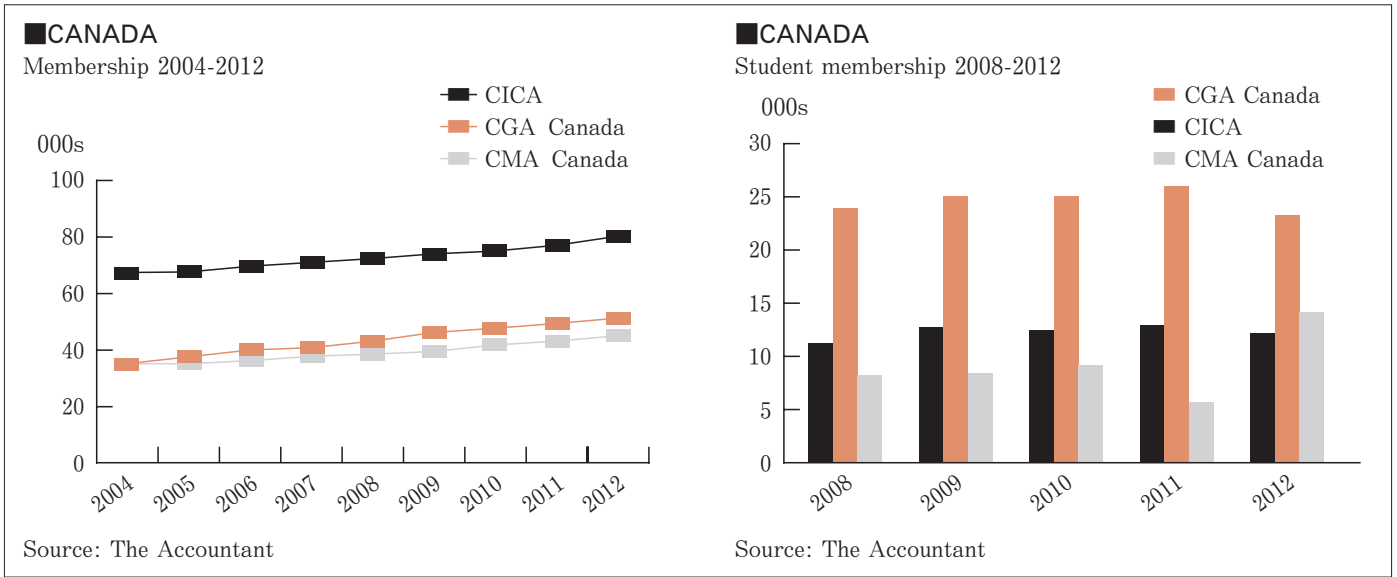
与を行ってきた。これら3つの団体には、国レベル（national level）の組織のほか、州レベル（provincial level）の組織もあり、国レベルの組織はそれぞれ1つずつ、州レベルでは、13の州にそれぞれ1つずつ組織が設けられ、資格の付与や会員の規制は、州レベルの組織が州単位で制定されている個別の法律（legislation）に基づいて行ってきた。この結果、カナダ全体としては、国レベル、州レベルのものを合わせて40もの団体が存在し、それぞれが個別に所属会員、事務所等の規制を担うという、全体として非常に複雑で、非

効率的な制度運営に陥っていた<sup>2</sup>。

2012年時点の会員数は、図1のとおり、3つの中でもCICAが最も多く、続いて、CGA及びCMAとなっていた。一方、将来、それぞれの団体の資格を取得するべく、資格取得のための教育プログラムを受講している学生（Student）数は、他の2団体に比してCGAが最も多く、2008年以降は2万5,000人で前後しているのに対して、CICAはその半分程度の1万2,000人程度、CMAに至っては、さらにそれより少ない8,000人程度で推移していた。

なお、それぞれの団体の特徴は以

【図1】カナダにおける職業会計専門家数等の推移



(出所：The Accountant誌2012年3月号)

下のとおりである。

〈各団体の特徴〉

**カナダ勅許会計士協会〈CICA：Canadian Institute of Chartered Accountants〉**

カナダ国内及び国際的に、最も認知されている資格で、伝統的に会計事務所勤務する会計士が多いが、監査のほか、最近ではマネジメント、金融、税務、保証などの分野で活躍している会員も多い。2012年時点の会員数は約8万人。IFAC及びグローバル・アカウンティング・アライアンス（GAA）加盟団体

**カナダ管理会計士協会〈CMA：Certified Management Accountants of Canada〉**

2012年時点の会員数は約5万人で、管理会計士資格の認定を行っている。主に、ビジネス分野での活躍が多い。IFAC加盟団体

**カナダ公認一般会計士協会〈CGA：Certified General Accountants of Canada〉**

2012年時点の会員数は約7万5,000人で、会計及び金融マネジメ

ントの専門家として、企業、金融、公的機関等で勤務している会員が多い。IFAC及びアジア・太平洋会計士連盟（CAPA）加盟団体

(2) 合併・統合の背景

3団体の合併と資格の統合が検討された背景には、前述のように、複数の組織が資格の付与や規制に関わるという、非常に複雑で非効率的であったカナダの職業会計専門家資格制度を、より簡素に分かりやすくし、さらに、手続の重複などをスリム化させ、会員サービスの質を向上させようとしたことが挙げられる。さらに、資格の統合を機に教育プログラムを見直し、資格の質を高め、国際的な競争力の向上、そして、カナダとして統一的に国際的に意見発信することでその影響力を高めようとしたことも挙げられている<sup>3</sup>。合併・統合に影響を与えた国内・国外の要因については、以下のとおりである。

① 国際的要因

現在の職業会計専門家をめぐる国際的な環境としては、会計・監査基準の収斂が進むと同時に、これらの

基準が国内ではなく国際的な単一の機関によって設定されるようになったこと、さらには、経済のグローバル化により、資本や労働力の国境を越えた移動、また、商品・サービスの取引を通じて国家間の貿易障壁が低くなってきたことがある。このような環境の下、競争力の維持及びよりよいサービス提供のために、職業会計専門家にも異なる国や地域へますます積極的に進出することが一般的に求められてきている。さらに、資格をめぐるビジネスが活発化する中で、現在、各国の職業会計専門家団体が認定する会計専門家資格の国際的なマーケティング活動や、団体同士の戦略的なアライアンス締結も活発に進められていることから、世界各地で国際的な影響力強化に向けた各職業会計専門家団体の活動が顕著になってきている。カナダ国内では、これら国際的な状況変化を受けて、この機会に、もしカナダとして1つにまとめることができないならば、国際的な地位や影響力が低下するのではないかと強く懸念されたことが

引き金となり、合併・統合に向けた話し合いが加速されたとしている<sup>4</sup>。具体的には、以下のような国際的な動きが合併・統合に影響を与えたとされている。

〈合併・統合に影響を与えた国際的な動き〉

『Uniting the Canadian Accounting Profession-A Position Paper』より抜粋)

- 2011年に米国公認会計士協会 (AICPA: American Institute of Certified Public Accountants) と英国勅許管理会計士協会 (CIMA: Chartered Institute of Management Accountants; UK) がグローバル勅許管理会計士資格 (CGMA: Chartered Global Management Accountant) を創設
- 2011年から米国公認会計士 (USCPA) 資格試験が、日本、バレーン、クウェート等、米国以外の国で受験することが可能になった
- CPAオーストラリア (CPA Australia)<sup>5</sup> による積極的な資格の国際的セールス活動及び世界14か国にわたる代表事務所の設置
- オーストラリア勅許会計士協会 (ICAA: Institute of Chartered Accountants in Australia) とニュージーランド勅許会計士協会 (NZICA: New Zealand Institute of Chartered Accountants) 及び英国勅許公共財務会計協会 (CIPFA: Chartered Institute of Public Finance; UK) によるアジア太平洋地域で公会計に従事する職業会計専門家に対する研修実施など支援活動の強化に向けての合意
- 2009年にイングランド&ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW:

【表1】各団体の会員の内訳と業務セクター

	CICA	CGA	CMA	合計
正会員数	81,386	51,896	45,824	179,106
女性	27,552	26,455	16,060	70,067
海外	4,721	2,571	1,138	8,430
学生会員数	12,022	23,196	13,895	49,113
女性	5,844	14,739	4,808	25,391
海外	54	2,168	83	2,305
業務セクター				
公共業務(Public practice)	24,110		3,790	27,900
ビジネス	34,742		25,292	60,034
公共部門	3,061		5,550	8,611
その他	19,473		11,192	30,665

(出所: The Accountant誌 2012年3月号より作成)

The Institute of Chartered Accountants in England & Wales) が10か年計画において国際的な資格の影響力の維持促進を発表

- 英国勅許公認会計士協会 (ACCA: Association of Chartered Certified Accountants)<sup>6</sup> によるカナダ国内における資格のセールス活動の活発化と、カナダ国内での資格承認に向けた政府への働きかけ
- 英国上院の経済委員会報告書における、英国での職業会計専門家規制の合理化及び改革を求める提言(詳細については、後述の「(b) 政府介入への懸念」を参照)

② 国内的要因

(a) 職域の拡大とオーバーラップ

世界各国の職業会計専門家団体の資格をめぐる国際的な活動が活発化する中、カナダ国内では、勅許会計士 (CA: Chartered Accountant)、管理会計士 (CMA: Certified Management Accountant)、及び公認一般会計士 (CGA: Certified General Accountant) の伝統的な職務領域が曖昧になり、例えば、伝統的に公共会計 (public accounting)<sup>7</sup> に従事し

てきた勅許会計士が、それ以外のビジネス分野に多く進出していく一方、管理会計士や公認一般会計士が公共会計分野へ進出するなどの変化がみられた。表1のとおり、勅許会計士資格保持者のうちの半数以上が企業内で勤務、あるいはその他教育及び政府関係の分野で業務を行っているなど、それぞれの職務領域の明確な区分けがなくなっていた。

カナダ国内において、それぞれの資格保持者が、各資格の伝統的な職務領域とされていた領域に捉われることなく業務を行うことで、雇用主あるいはクライアントにとっては、これらの3つの資格がどのように違うのかが分かりにくくなっていったこと、さらに、それぞれの団体の特徴についての社会一般からの認識が全体として薄れていたことから、それぞれの資格の違いをことさら強調したような過去の広報宣伝活動の必要がなくなり、また、すでに実施されてもいないということが合併に向けた状況調査の中で判明し、3つの資格を引き続き異なるものとして維持していく必要性が相対的に低下していたことも、合併・統合提案が提起

された一因とされている<sup>8</sup>。

## (b) 政府介入への懸念

さらに、2011年5月に公表された合併・統合に向けたポジション・ペーパーによれば、カナダと同様に、複数の職業会計専門家団体がある英国において、議会に設けられた経済委員会が2011年3月に公表した報告書で、資格制度の合理化や改革を求める趣旨から、「英国の会計及び監査に関する規制は断片的で扱いにくく、多くの組織と機能が重なっている。これは、生産的でもなく不必要なものである。…(以下省略)」<sup>9</sup>と述べ、もし職業会計専門家団体で早急に改革を進められないのであれば、政府が改革を主導する用意を進めるべきと提言をしたことも、カナダにおける合併・統合協議に影響を与えたとされている。

英国での動きを受け、カナダでも同様に、政府による職業会計専門家団体への介入があるのではないかということが懸念され、政府主導ではなく、職業会計専門家団体が自らそのプロフェッションのあり方を決められるよう、職業会計専門家主導で合併・統合を進めるべきではないかとの認識が高まったことも、今般の合併・統合協議に影響を与えたとされている。

## (c) 政策としての労働市場の活性化

カナダでは、国内の労働市場の活性化のためには、高い専門知識を持った移民を積極的に受け入れていくことが肝要であるとの認識の下、外国で付与される資格のカナダ国内での承認を促進するとともに、国内の制度についても費用対効果が高く一貫性のある規制の導入に力を入れ、政府として職業の流動性を高めるための取組みが続けられている。

具体的には、政府が各資格団体等へ補助金を付与し、それを受けて各団体が移民としてカナダに永住する意思のある外国人に対して、資格取得に向けた特別なプログラムを設けるなどしており、政府の取組みの一環として、会計専門家についても、外国人にとって魅力的で、国際的に競争力のある統一された資格の創設が求められていた<sup>10</sup>。

このような国際的及び国内的事情の下、まずは、以前より資格統合の協議が持ち上がっていたケベック州において、ケベック州政府の要請を受けた合併・統合協議が進められ、資格を統合し、新しい職業会計専門家資格を創設することが2011年10月に合意された。

## 2 合併・統合に向けた検討

### (1) 合併・統合の枠組み「Unification Framework」について

2011年10月にケベック州において、CICA、CMA、及びCGAが合併・統合に合意したことを受け、カナダ全土での合併・統合を視野に入れた検討が進められ、まずは、業務範囲での競合が少なく、伝統的に結びつきの強かったCICA及びCMAの間で合併・統合に向けた協議が進められた。さらに、カナダ全体として国際的な競争力をより強化すること、及び国内で1つの職業会計専門家資格を創設することを目指して、後にこの協議にCGAが参加した。その結果、2012年1月、CICA、CMA、及びCGAは合併・統合の枠組みとして、以下の事項からなる「Unification Framework」<sup>11</sup>を公表した。現在は、この枠組みに基づき、組織合併と各州での新教育プログラムの構築が進

められており、新教育プログラムについては2014年以降の本格導入が予定されている。

### ① 組織編制(ガバナンス)

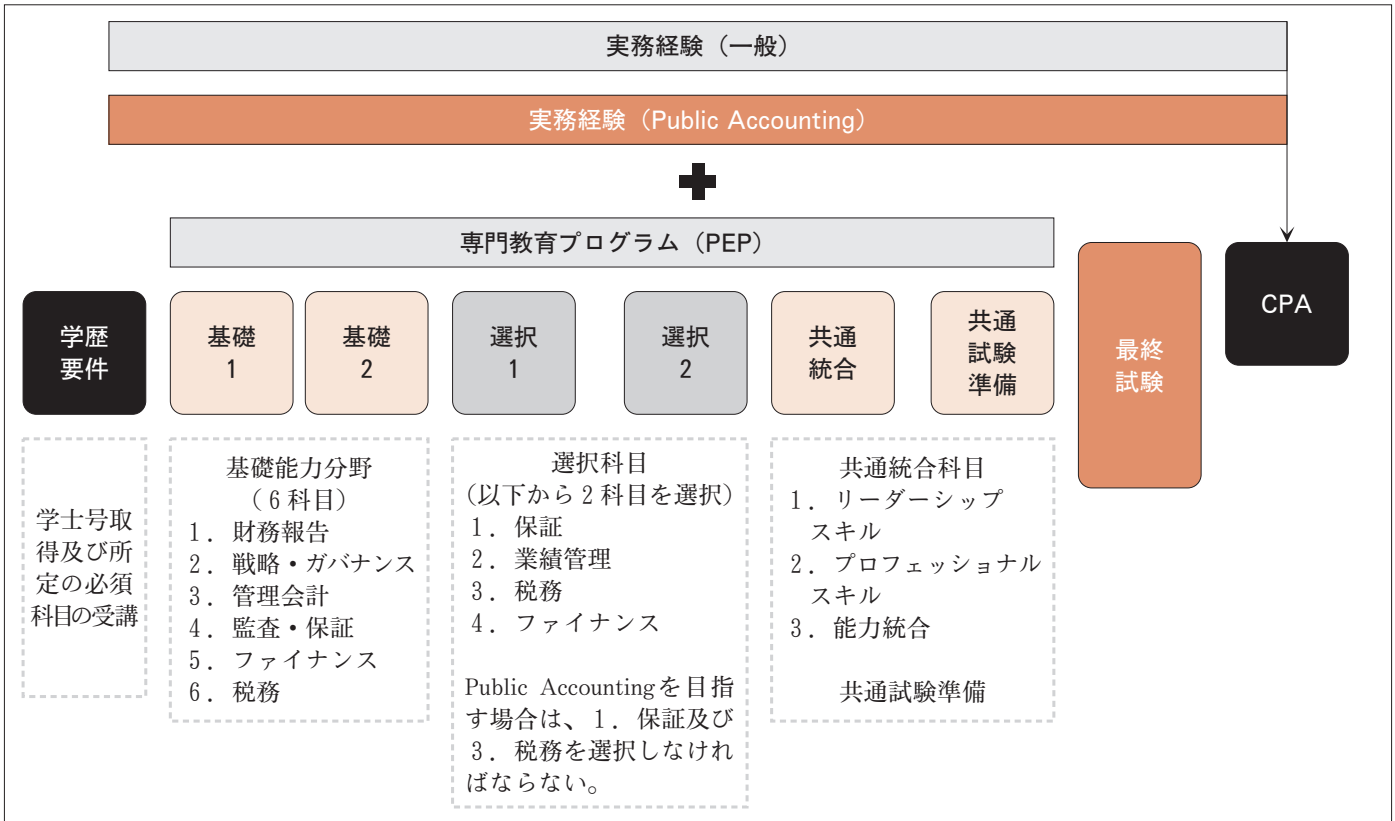
現在、3つの団体が国レベル・州レベルでそれぞれ独自に存在しているものを、国レベル・州レベルでそれぞれ合併し、1つの組織を創設する(国レベルで1団体、州レベルで13団体を創設する)。組織の執行を監視する機関として、理事会(Board of Directors)を設け、それぞれ3つの団体の代表者がその会員数割合に応じて理事会に代表者を選出する。

新組織では、共通事項として、新しい行動規範、倫理規程、品質管理、及び綱紀懲戒などの自主規制等、専門業務に係る基準の設定が検討される。新しい共通基準の導入に係る国レベル・州レベルでの法律の改正や必要な手続の履行に向けて、各団体が共同して取り組む。

### ② 新資格の創設と名称の使用について

資格の統合に伴い、新資格として「勅許職業会計士(CPA: Chartered Professional Accountant)」を創設する。今後、資格の統合が認められた州に所属する3つの団体において現在会員登録している者には、このCPA資格を自動的に付与する。また、これらの会員に対しては、今後10年にわたって原資格(CA、CGA、あるいはCMA)と新資格(CPA)の両方の名称を標記することが求められる(例: John Smith, CPA, CA)。10年が経過した後の名称使用に関する取扱いは、それぞれの州で締結される合併合意及び新CPA法によって規定する。

【図2】CPA資格取得までの流れ



(出所：CPA Canadaウェブサイトより作成)

【参考】新資格取得のための教育プログラム

CPA資格の取得には、新しく創設されるCPA専門教育プログラムを修了し、必要な実務経験を経たうえで、最終試験に合格する必要がある。

(a) 入学要件

CPA専門教育プログラムに入学するためには、学士号を取得していること、及び所定のビジネス、会計分野の必須科目を受講し、合計で120単位（1時間1単位）以上の教育を修めていることが必要である。

(b) CPA専門教育プログラム

図2のとおり、専門家としての知識の応用、価値観、倫理及び心構えを含む、財務会計及び報告、管理会計、戦略・ガバナンス、保証、税務、ファイナンスなど、CPAの基本となる科目（Common Core Modules）を基礎として、各候補者が目指す業務の方向性に応じて選択科目（Elective Modules）を受講する。その後、すべての候補者に共通の科目として共通統合科目（Common Capstone Modules）を受け、それまで習得してきた知識の応用と統合を行うためのケーススタディ等を行う。通常のプログラム期間は、実務経験を積みながら行われるため、パート・タイムで2年間の期間を想定する（大学等で、1年間フルタイムで行われるようなことも可能だが、これらのプログラムの構築については各州の団体に委ねられる。）。なお試験は、科目・学科ごとに実施され、基礎科目と選択科目については、基本的にマルチプル・チョイス、共通統合科目については、チームでのケーススタディとなっている。

(c) 最終試験

最終試験は、共通の最終試験とともに、それぞれの候補者の専門分野に関する選択試験の2つの試験で構成され、3日間にわたって実施される。公共会計を目指す学生は、財務報告と保証の2科目を選択しなければならない。

(d) 実務経験

期間は30か月が基準とされる。その構成としては、実務への応用に焦点をおいた上級レベルの教育プログラム（パート・タイム）及び、教育と同時に実際にフィールドで行う24か月の実務経験とされている。なお、この実務経験に関する要件は、CPAの資格取得に必要な最低限のものとなるため、例えば、公共会計などに従事することを希望する場合には、その他の具体的な追加要件等が設定されることになる。

※ CPA資格取得を目的としない者を対象とした特別プログラム

新資格となるCPAの取得を希望しないが、会計分野での一定の教育を受けたい、あるいは、会計分野でのキャリアを目指したいと希望する者に対しては、別途の特別プログラムを設けることも可能（個別のプログラム設計については、各州で検討）

※ 移行措置

新資格に基づく教育プログラムが開始されれば、既存の各団体の教育プログラムへの新規入学者の受入れは中止される。新資格に基づく教育プログラムの構築には、最低でも18か月必要であると考えられることから、新しい教育プログラムの開始は、早くて2013年9月から（筆者注：現時点では先行して統合されたケベック州を除いて、新教育プログラムの詳細は開示されていない。）、新資格に基づく新試験は、2015年秋から実施することを予定

③ 原資格の下の権利の保持

原資格の資格保持者として各会員が維持している権利（開業免許や監査業務資格など）は、引き続き維持される。統合後にこれらの権利を得ようとする場合には、各州の団体が設定する権利取得のための特別プログラムを修了する必要がある。

(2) 合併・統合に向けた話し合い（進捗状況）

合併・統合の枠組み「Unification Framework」において提示された合併・統合後の新組織編制及び新資格・教育プログラムの創設について、これに同意し、参加するかどうかについては、各団体の州レベルの団体の判断となるため、2012年1月以降、各州において所属会員及び利害関係者からの意見聴取、合併投票が実施された。

当初は、CGAは多くの州において合併協議から離脱していたため、国レベルのCGAも合併協議から離脱し、CICAとCMAのみでの合併組織が先に成立し、国レベルの組織として2013年1月にカナダ勅許職業会計士協会（CPA Canada: Chartered Professional Accountants of Canada）が設立された。

CPA Canadaでは、16名の役員が選出され、議長は元CICAと元CMAからそれぞれ1名ずつ選出されている。当面は、2014年から本格始動するCPA資格教育プログラムに向けた準備（CPA試験の実施は2015年から）と、協会運営及び人事の面での統合、ならびに新しい資格であるCPAのプ

【表2】2013年3月時点のCGAとCPA Canadaの会員数と両会が合併した場合の合計会員数

	CGA	CPA Canada	合計
正会員数	54,049	139,596	193,645
女性	27,661	49,695	77,356
海外	2,724	3,065	5,789
学生会員数	21,069	28,415	49,484
女性	13,452	13,361	26,813
海外	1,612	164	1,776

（出所：The Accountant誌 2013年3月号より作成）

ロモーション活動を活発化している。

なお、合併協議から当初は離脱していたCGAであるが、CPA Canadaの創設前後から徐々に合併協議に復帰し、2013年10月に、合併合意又は合併協議を推し進めていない州として残されていたオンタリオ州（CGA Ontario）とマニトバ州（CGA Manitoba）が合併協議に再度参加することとなったため、すべての州において3団体の合併が視野に入り、さらに、国レベルでも、CICAとCMAの合併団体であるCPA CanadaにCGAが合流することが決定された。CGAがCPA Canadaに合流することで、会員規模18万人の巨大職業会計専門家団体が創設されることとなった。

3 おわりに

ケベック州においては先行して合併・統合が進んでいるものの、CGAが参加し、カナダ全土の各州での合併・統合が完了するまでには、さらに2～3年が必要とされており、現時点でも合併・統合に向けた作業が継続されている。1つの組織として、

様々な情報を外部に提供するためのCPA Canadaウェブサイトの立上げは2014年9月とされていることから、新組織の体制や、新しい行動規範、倫理規程、品質管理及び綱紀懲戒<sup>12</sup>などの自主規制制度等の調整整備が鋭意進められていると思われ、新しい団体に対する情報の収集に引き続き取り組んでいるところである。

（日本公認会計士協会事務局

渡場友絵）

〈注〉

- 例えば、米国のように州が資格付与権限を持つことから、資格付与と同時に州への登録が強制される一方、職業会計専門家団体への登録は任意である国や、英国あるいは英連邦諸国のように各職業専門家団体が職業会計専門家候補生を「学生（student）」として独自の会計専門家教育プログラムに入学させ、一般的に、そのプログラムを修了した者に対して資格を付与するような制度もある。この場合は、候補生の段階から入会することが求められ、特定の資格が付

与された時点でその資格名称下での登録に変更されるような制度になっている。また、特に、英国や英連邦諸国では職業会計専門家資格の種類も様々で、勅許会計士 (Chartered Accountant) のほかに、会計テクニシャン (Accounting Technician) という、会計事務所等で勅許会計の業務を補助したり、企業で経理担当者として働く者を主な対象とした資格があり、また、勅許会計士が監査等の業務を実施する場合には、開業資格 (Practicing Certificate) や監査資格 (Audit Rights) が追加的に求められたりする場合など、様々な制度がある。

2 「Uniting the Canadian Accounting Profession-A Position Paper Prepared by CICA・CMA」 ([http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position\\_Paper.pdf](http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position_Paper.pdf))

3 ジョイ・トーマスCMA会長兼専務理事 (CE) (当時) のインタビュー (The Accountant誌 2012年3月号)

4 「Uniting the Canadian Accounting Profession-A Position Paper Prepared by CICA・CMA」 ([http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position\\_Paper.pdf](http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position_Paper.pdf))

5 CPAオーストラリア (CPA Australia: Certified Practising Accountants Australia) は、正会員・学生あわせて14万人以上の会員数を誇る世界でも有数の規模を持つ職業会計専門家団体で、その会員はオセアニア地域のみならず幅広くアジア太平洋地域に分布し、ビジネス分野において企業内会計士等として勤務する者が中心となっている。

6 ACCAは、1904年に英国で設立された (1974年に英国女王勅許受諾) 職業会計専門家団体で、世界173か国に16万2,000人の会員 (学生は42万8,000人) を有し、近年特に海外への進出を活発化させている団体である。また、勅許公認会計士資格のほか、公認会計テクニシャンやその他資格証明 (certificate) の提供、ならびに各国の高等教育機関等における会計教育の提供支援など、幅広い活動を行っている。

7 public accountingとは、一般的に、監査・保証業務の実施や財務諸表の調整業務が含まれ、その他、分析や助言提供を含む会計サービス、税務代理・調整業務を含む場合がある。その範囲は、各団体の規定及び各州の法律等によって規定される。

8 「Uniting the Canadian Accounting Profession-A Position Paper Prepared by CICA・CMA」 ([http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position\\_Paper.pdf](http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position_Paper.pdf))

9 英国議会貴族院 経済委員会報告『監査人：市場集中とその役割』第4章 段落110 (<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld201011/ldselect/ldeconaf/119/119.pdf>)

10 「Uniting the Canadian Accounting Profession-A Position Paper Prepared by CICA・CMA」 ([http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position\\_Paper.pdf](http://cpacanada.ca/wp-content/uploads/2011/12/Position_Paper.pdf))

11 CPA Canadaウェブサイト (<http://cpacanada.ca/a-framework-for-uniting-the-canadian-accounting-profession/>)

12 現時点では、それぞれの団体の

倫理規程、品質管理制度及び綱紀懲戒制度が維持されている。例えば品質管理制度については、カナダでは公開会社の監査を行う監査事務所に対してはカナダ公共会計責任委員会 (CPAB: Canadian Public Accountability Board) が監視を行うが、非公開会社等の監査及びその他の非監査業務を提供する事務所に対しては、各州の資格団体が検査を行う体制となっている。旧CICAの場合には、各州の旧CICA団体が保証業務等に従事するその所属会員/事務所に対して業務検査 (practice inspection) を実施しており、また、その大多数が企業内あるいは独立コンサルタントとして管理会計業務に従事する旧CMAの場合も、一部の州では、CMA資格保持者にも保証業務やレビュー業務に従事することが認められているため、これらの業務に従事する者に対する定期的な検査が各州の旧CMA団体によって実施される体制となっている。CGAの場合も同様に、保証業務等に従事する会員に対しての業務検査が各州のCGA団体によって実施されている。現時点での各団体の体制については、IFACのコンプライアンス・プログラム (<http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/compliance-responses>) を参照されたい。