

外国の職業会計専門家の受入れと 団体間のアライアンスについて

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9回目は、外国の職業会計専門家の受入れについて、資格の相互承認を中心に各国（団体）の状況を紹介し、さらに、昨今進展する団体間の提携（アライアンス）の状況についても紹介する。

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

各国における外国の職業会計専門家の受入れについては、大きく分けて、資格の相互承認により受け入れる方法と、外国の資格保持者として国内の専門家とは区別した上で受け入れる方法の2つの方法がある。

さらに、資格の相互承認には、資格の付与権限を有する職業会計専門家団体間で締結される資格の相互承認協定（MRA：Mutual Recognition Agreement）に基づき、一定の条件を満たした一方の資格保持者に他方の資格を付与し、特定の分野についてのサービス提供を認める方法と、政府間で締結される自由貿易協定等における合意をもとに資格の相互承

認が進められる方法の2通りがあるが、いずれも資格の付与権限のある職業会計専門家団体が主体となるという点で同じであるといえる。資格の相互承認に関して、現在、最も多く用いられている方法は、前者の資格の付与権限を有する職業会計専門家団体間でのMRAの締結で、例えば、英連邦諸国の職業会計専門家団体間では非常に活発に相互承認が進められている。

政府間で締結される自由貿易協定に基づく資格の相互承認の場合には、これら自由貿易協定において相互承認を進めるための枠組みに合意したあと、さらに、職業会計専門家団体の関係者等を含む当事者間での協議により資格の相互承認が進められる方法が取られることが多く、例えば、

北米自由貿易協定（NAFTA：North American Free Trade Agreement）に基づく米国、カナダ及びメキシコにおける資格の相互承認がその例となっている。なお、職業会計専門家団体以外が主導する資格の相互承認に関しては、例えば、欧州連合（EU）では、職業資格の承認に関するEU指令¹に基づいて、各域内加盟国間での資格の相互承認が進められている例もある。

資格の相互承認とは異なる方法で外国の職業会計専門家を国内に受け入れる方法としては、マレーシアで見られるような、直接、各国の国内法において特定の外国の職業専門家資格取得者に国内の資格の取得を認める方法²と、「外国公認会計士」として国内の資格とは区別した上で、

特定の分野におけるサービス提供を許容する方法がある。「外国公認会計士」として区別する方法は資格の付与権限が規制当局にある国に多く、最近の例としては、韓米自由貿易協定（韓米FTA）に基づく韓国における外国公認会計士制度の創設がある。

ここでは、資格の相互承認と外国公認会計士制度の2つの具体例を紹介するとともに、相互承認等を通じて連携を深める職業会計専門家団体が、多団体間でもアライアンスを形成することでさらに協調を深めようとする取組みについて説明する。

2 資格の相互承認による外国の職業会計専門家の受入れについて

① 職業会計専門家団体間のMRA締結による受入れ

資格の付与権限のある職業会計専門家団体間でMRAを締結し、一定の要件を満たした会員に相互に資格を付与する制度は、特に、職業会計専門家制度の基礎となる法制度や社会制度並びに国民文化及び言語といった面で共通の背景を持つ国の団体間で締結されることが多いが、これは、職業会計専門家制度がこれらを基礎として構築されているからにほかならず、逆にいえば、これら共通の部分がなければ、MRAの締結には困難が予想されるともいえる。次頁の図表1は、主要国の職業会計専門家団体の実施している資格の相互承認の内容をまとめたものである。図表1からは、特に、英連邦諸国の職業会計専門家団体間での資格者の相互受入れが多いことが分かる。また、資格の相互承認という場合も、その要件として現地の法制等に関する特別試験の受験や一定程度の実務経験

を課すことで、一定水準を満たした者のみに資格の相互承認を認めることが一般的であり、追加的な要件を課すことなく自動的に相手団体の資格が承認されるケースは少ないことが分かる³。

また、仮に、資格の相互承認制度を通じて他方の団体の資格を取得した場合も、出入国管理制限上の要件とともに、相手国でのサービス提供には一定の制限が課されることが想定されるほか、さらに、会計・監査事務所におけるサービスの提供や監査業務の実施等については、別途の要件を満たすことが定められていることが多い。MRAを締結する目的として、例えば、途上国の職業会計専門家団体が国際的に認知された他国の職業会計専門家を受け入れる場合には、国際的な経験や知見を持った職業会計専門家を国内に呼び込み、国内で不足する専門家を補うことや会計インフラの整備等といった理由が想定されるものの、成熟した職業会計専門家制度がすでに構築されている先進国の職業会計専門家団体間でMRAを締結する場合は、ただちに相手団体（国）から多数の職業会計専門家が流入してくるといったことは考えられておらず、むしろ、新規会員の獲得と会員数の拡大による会費収入の増加等のための方策の1つとして、資格の相互承認制度が位置づけられているのではないかと考えられる。

興味深い点としては、特定の団体での資格の取得後に他方の国へ相互承認申請を行う方法とは別に、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）と中国注冊会計士協会（CICPA）、あるいは旧オーストラリア勅許会計士協会（ICAA、現

在のオーストラリア・ニュージーランド勅許会計士協会（CAANZ）とマレーシア公認会計士協会（MICPA）の間でみられるような、「ジョイント・プログラム」として同時に2つの団体の資格が取得できる制度を設けている団体があることで、現地の資格と、国際的に認知された団体の資格の両方を同時に取得できることは、特に、発展途上にある国で職業会計専門家を目指す個人にとって魅力的な制度であることが推察される。

② 政府間で締結される自由貿易協定等に基づく資格の相互承認

資格の相互承認には、職業会計専門家団体が主導して締結されるMRAのほか、数は少ないものの、政府間で締結される自由貿易協定等に基づいて資格の相互承認が推進される場合もあり、この場合は、まず、自由貿易協定等に資格の相互承認を推進するための枠組みの設置が規定され⁴、さらに、当該規定に基づいて設置される小委員会又はワーキング・グループにおける協議等を通じて、最終的に職業会計専門家団体間でMRAが締結されることが多い。政府主導による自由貿易協定等を通じて資格の相互承認が実現した例としては、1994年に米国、カナダ、及びメキシコの間で発効したNAFTAがあるため、以下ではNAFTAの例を説明する。

NAFTAの第12章「越境サービス貿易章」付録⁵においては、「各締約国はそれぞれの域内の適切な職業団体に対して、専門サービス提供者に対する免許及び資格証明について相互に受入れが可能な基準等を開発し、委員会に対して相互承認に関する勧告を提供することとする」と規定されており、これを根拠に会計分野に

【図表 1 主要な職業会計専門家団体における資格の相互承認】

	米 国	英 国	カナダ	オーストラリア/ ニュージーランド
団体名	AICPA/NASBA	ICAEW	IHCICA	CAANZ
相互承認協定 のある外国の 団体又は資格	1. IHCICA (カナダ) 2. IHICAA (オーストラ リア) 3. IHNZICA (NZ) 4. CAI (アイルランド) 5. IMCP (メキシコ) 6. HKICPA (香港)	<u>A: 追加的な試験を受け ることなく、資格の相 互承認が受けられるEU 域内の団体及び海外団 体</u> 1. CNCC (フランス) 2. CNDCEC (イタリア) 3. CSOEC (フランス) 4. IDW (ドイツ) 5. WPK (ドイツ) 6. CAI (アイルランド) 7. ICAS (スコットラン ド) 8. HKICPA (香港) 9. IHICAA (オーストラ リア) 10. IHNZICA (NZ) 11. SAICA (南アフリカ) <u>B: 上記以外のその他の EU域内の団体及び以下 の海外団体</u> 1. IHCICA (カナダ) 2. ICAZ (ジンバブエ) <u>C: 「Pathways to Mem- bership」プログラム によって資格が認めら れる団体</u> 1. ACCA (英国) 2. CIMA (英国) 3. CIPFA (英国) 4. MICPA (マレーシア) 5. CPA Australia (オー ストラリア) 6. 米国公認会計士 <u>D: ジョイント・プログ ラムの受講によって資 格が認められる団体</u> 1. CICPA (中国) <u>E: その他ICAEWの実施 する勅許会計士教育プ ログラムにおいて実施 される試験の全科目に 合格することによって 資格の相互承認が認め</u>	※CPA Canadaとしては、 どの団体とも締結してい ないが、IHCICAは以下の 団体とMRAを締結してお り、IHCICA資格取得者に 対しては、引き続き有効 になっている。 <u>A: 英連邦国</u> 1. IHICAA (豪州) 2. CPA Australia (豪州) 3. ICAEW (英国) 4. HKICPA (香港) 5. ICAI (インド) 6. IHNZICA (NZ) 7. ICAP (パキスタン) 8. ICAS (スコットラン ド) 9. SAICA (南アフリカ) 10. ICASL (スリランカ) 11. ACCA (英国) 12. ICAZ (ジンバブエ) <u>B: 英連邦国以外</u> 1. TIREB (ベルギー) 2. IMCP (メキシコ) 3. NIRA (オランダ) 4. 米国公認会計士 ⁶ 5. CSOEC (フランス) 6. CPA Ireland (アイル ランド) 7. JICPA (日本) 8. PICPA (フィリピン) ※上記の団体は、カナダ の国際資格評価審議会 (IQAB: International Qualifications Appraisal Board) が各国の職業会 計専門家資格取得のため の教育制度、試験制度及 び実務経験等に関する要 件などの独自の審査に基 づき資格の相互承認を一 方的に行っているもの (日本の資格など) ⁷ と、各 団体との相互承認協定の	※合併後新協会の設立に 合わせて旧団体での取扱 いが再度検討される予定。 <u>IHICAAの場合</u> <u>A: 英連邦国</u> 1. ICAEW (英国) 2. ICAS (スコットラン ド) 3. CPA Ireland (アイル ランド) 4. IHCICA (カナダ) 5. SAICA (南アフリカ) 6. NZICA (NZ) 7. HKICPA (香港) <u>B: 英連邦国以外</u> 米国公認会計士 ※MICPAとは両方の資格 を取得できるMICPA/ ICAA共通のプログラム 提供を行っている。 <u>IHNZICAの場合</u> <u>A: 英連邦国</u> 1. ICAEW (英国) 2. ICAS (スコットラン ド) 3. IHICAA (オーストラ リア) 4. CPA Australia (オー ストラリア) 5. CAI (アイルランド) 6. IHCICA (カナダ) 7. SAICA (南アフリカ) 8. CIPFA (英国) 9. ICAI (インド) 10. ACCA (英国) 11. AAT (英国) 12. HKICPA (香港) <u>B: 英連邦国以外</u> 米国公認会計士

		<p style="text-align: center;">られる団体</p> <p>1. ICAB (バングラデシュ) 2. ICAI (インド) 3. ICAP (パキスタン) 4. ICASL (スリランカ)</p>	<p>締結によってMRAが行われるもの (インド・米国など) がある。</p>	
<p>資格を取得するための要件</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・所属する団体において良好な会員資格を保持していること ・上記の各団体において、最終試験に合格し、必要な教育課程を修了していること ・International Qualification Examination (IQEX : コンピューター試験 (倫理、専門家及び法的責務 (Professional and Legal Responsibilities)、会社法、商法、連邦税法及び会計問題、ビジネス構造、政府及び非政府機関の会計・報告基準及びその他最近の規制関係事項に関するマルチプル・チョイス形式試験) に合格すること <p>※その他、教育要件や実務経験要件については各州の会計審議会が定めるため、登録を希望する各州に詳細の確認が必要。ただし、AICPA/NASBAの相互承認に関する決定を受け入れるかどうかは各州の判断に委ねられているため、必ずしもすべての州で相互承認が実現しているわけではない (『会計・監査ジャーナル』2014年7月号123~129頁参照)。</p>	<p>上記A : 原資格団体での良好な会員資格の保持が条件となるが、監査業務等を英国内で行う場合には、原則として通常の手続で資格を取得したICAEW会員と同様に追加的な要件が課される。</p> <p>上記B : 適性試験 (Aptitude Test) の受験が条件。適性試験は、承認申請者の履歴や原資格国での試験科目等をもとに、ICAEWの勅許会計士教育プログラムの中の試験を基礎としたものが実施される。ただし、監査業務等を英国内で行う場合には、原則として通常の手続で資格を取得したICAEW会員と同様に追加的な要件が課される。</p> <p>上記C : 5年以上、原資格団体で良好な会員資格を保持し5年以上の実務経験を有していること、及びICAEWの実施するケーススタディ試験に合格すること。ただし、監査業務等を英国内で行う場合には、原則として通常の手続で資格を取得したICAEW会員と同様に追加的な要件が課される。</p> <p>※英国内に居住する各団体の会員に対しては、2012年以降、本認定制度は廃止された。</p> <p>上記D : 追加的な研修及びICAEWが実施する勅許会計士教</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・上記A及びBいずれの各団体においても、それぞれの最終試験に合格していること ・登録を希望している地域団体 (支部) で必須とされる会計実務レベルの経験があること ・所属する団体 (上記の団体) において、良好な会員であること ・CA Reciprocity Examination (CARE : カナダ税法、企業法、及び行動規範の分野で構成される計100問からなる多肢選択式試験) に合格すること 	<p>■ICAAの場合 Aの団体の会員は、オーストラリア会社法及び税法の授業を受講すれば、会員になることができる。ただし、会計監査サービスを提供する場合には、原則として通常の手続で資格を取得したICAA会員と同様に公共実務認定証 (CPP : Certificate of public practice) を取得するための別途の要件を満たす必要がある。 Bの場合は、オーストラリア会社法、及び税法に関する知識があることを示す科目の受講証明書を提出するか、又は関連するオーストラリアでの経験の詳細を提供しなければならない。会計監査サービス業務の提供には、上述のとおりCPPの取得が必要となる。</p> <p>■HNZICAの場合 Aの団体の会員は、基本的には、原資格団体の会員資格を維持し、必要な継続的専門能力開発 (CPD) 要件及び倫理規則に従うことを宣誓すれば、会員となれる。ただし、会計監査サービスを提供する場合には、原則として通常の手続で資格を取得したNZICA会員と同様に公共実務認定証 (CPP : Certificate of public practice) を取得しなければならない。一定の実務経験と会社法等のコースの履修が求められる。</p>

		<p>育プログラムにおいて複数の科目の試験に合格する必要がある（中国国内で受験可能）。</p> <p>資格取得後、業務を英国内あるいはEC内で行う予定がある場合には、追加的な要件が課される。ただし、監査業務を行うことはできない（規制当局への監査人としての登録も受け付けられていない）。</p> <p>上記E： ICAEWが実施する勅許会計士教育プログラムの上級レベルの3つの試験及び倫理試験に合格すること。ただし、監査業務等を英国内で行う場合には、原則として通常の手続で資格を取得したICAEW会員と同様に追加的な要件が課される。</p>		<p>Bの場合は、ライセンスを取得し必要な会計実務経験のある者に限り、ニュージーランドの税務、会社法等のコースを受講することで会員になれる。会計監査サービス業務の提供には、上述のとおりCPPの取得が必要となる。</p>
--	--	---	--	---

(各団体のウェブサイトより筆者作成)

ついて米国（米国公認会計士協会（AICPA）及び全米州政府会計委員会（NASBA）が共同で設立した国際資格評価審議会（U.S.IQAB）、カナダ（旧CICA（現在のCPA Canada）の国際資格評価審議会（Canada IQAB）、及びメキシコ（メキシコ公認会計士協会（IMCP）及びメキシコ政府会計職業の国際的業務に関する委員会（COMPIC）の代表者が参加して相互承認に向けて協議をするワーキング・グループが組織され、1994年から協議が開始された⁸。

特にワーキング・グループでは、「相互に受入れが可能な基準等」に関して教育、試験、実務経験、継続的専門能力開発、業務の範囲及び各国の法律、規制、言語、地理等に関する知識の保持について、各国の資

格の比較衡量を行うとともに、相互承認の要件に関する議論が進められ、これらの議論の過程では、メキシコで外国の職業会計専門家向けの特別試験が新しく創設されたほか、職業会計専門家制度を米国及びカナダの水準に合わせるための制度改革等が実施されたとされている⁹。そして、議論開始から8年後の2002年に「資格の相互承認に関する協定（Professional Mutual Recognition Agreement）」¹⁰が3者間で締結された（同協定については、2008年に更新されている。）。

資格の相互承認に関する協定の概要は、次頁の図表2のとおりである。当該協定では、相互承認の基礎として各国（団体）の公認（勅許）会計士制度が同等であることをお互いに確認した上で、教育要件及び実務経

験要件については、資格の相互承認を求める者がいずれかの原資格国（団体）で定められている要件を満たしていればこれをもって相互承認を希望する国（団体）が定める教育要件及び実務経験を満たしたものとすること、また現地の法律、基準、実務等の知識を確認するため、別途の特別試験を実施することなどが定められている。

NAFTAで採用された職業団体の関係者等から構成される小委員会又はワーキング・グループの設置に基づく資格の相互承認推進方式は、米国が他国と締結する自由貿易協定等において広く用いられるモデルとなっており、米国が締結する自由貿易協定のほとんどにこれと同様の枠組み規定が盛り込まれている¹¹。最近では、2012年に発効した韓米FTAにも

【図表 2 「資格の相互承認に関する協定」概要】

NASBA、CICA、IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Publicos)、COMPIC (Comite Mexicano para la Practica Internacional de la Contaduria) 及びAICPAは、勅許会計士 (CA) 資格、CPA資格、及びCPC資格の相互承認に係り、以下を推奨する。

(1) 相互承認の基礎

関係者 (NASBA、CICA、IMCP、COMPIC及びAICPA) は、カナダの統一試験 (Canadian Uniform Examination) への合格及び地域支部への加入、米国の統一試験 (Uniform CPA Examination) への合格及び各州の会計委員会によるライセンスの付与及び資格の付与、及びメキシコの統一試験 (Examen Uniforme de Certificacion de la Contaduria Publica) 及びメキシコの監督当局による資格の付与を、CA資格 (カナダ)、CPA資格 (米国) 及びCPC資格 (メキシコ) の相互承認の基礎とすることとする。

(2) 教育

CA資格、CPA資格及びCPC資格保持者で、相互承認を希望する者は、原資格国における資格付与の際に要求される教育要件を満たしておかなければならない。この教育証明をもって、その他の国の資格の付与に必要な教育要件を満たしたものとすることとする。

(3) 試験

カナダ、米国、及びメキシコの統一試験に合格した者は、その他の国における資格を取得する際に、それぞれの国の既存の資格取得試験を受験する必要はない。相互承認を申請する者は、現地の法律、基準及び実務に関する十分な知識を持っていることを確かめるための、(別途の) 試験に合格する必要がある。カナダでは、他の国の団体の資格の承認に関しては、勅許会計士相互承認試験 (CARE¹²) がすでに採用されており、米国及びメキシコでもそれぞれ国際資格試験 (IQEX¹³及びMEXQEX¹⁴) が課されることとなる。

(4) 実務経験

原資格国で要求される実務経験の要件を満たしていることを、その他の国における資格の取得の条件とすることとし、資格の相互承認申請の際に原資格国での実務経験の要件を満たしていない場合には、その他相互承認申請を行っている国における実務経験も認め得ることとする。

(Professional Mutual Recognition Agreement 2002より筆者作成)

同様の規定がある。また、この小委員会等設置に基づく資格の相互承認推進方式は、米国のみならず各国が締結する自由貿易協定等でも広く用いられている方式で、オーストラリアやインドのほか、多国間自由貿易協定としては、現在、議論が進められている環太平洋パートナーシップ (TPP) 協定の前身となったとされる環太平洋戦略経済パートナーシップ (P4) 協定¹⁵においても用いられており、政府間で締結される自由貿易協定等に基づいて推進が奨励される資格の相互承認のモデルの1つとなっている。

③ その他の枠組みによる資格の相互承認の促進

職業会計専門家団体以外が主導する資格の相互承認に関しては、国境を跨ぐ地域統合体によって推進されるものもあり、この例としては、以前、本連載にて紹介した東南アジア

諸国連合 (ASEAN) における「ASEAN 会計サービスの相互承認に関する取決め」¹⁶のほか、EUにも職業専門家の自由な移動を促進するための職業資格の承認に関する指令¹⁷があり、EU加盟国の専門資格保持者が他の加盟国に移動して拠点を設置した上でサービスを提供しようとする場合及び拠点を設置することなく一時的にサービスを提供しようとする場合について、例えば、医療従事者及び建築士等で教育要件の統一化が実現した資格については自動承認の実施、その他、会計など資格保持が要件とされるなど自由な参入が規制されている職業については、移動先の国の規制当局又は権能を与えられた職業専門家団体が指定する適性試験等の要件を満たせば、より簡便な手続で現地の資格が付与されるなどといったことが規定されている¹⁸。

また、自由な参入が規制されてい

る職業について、これまで各国が自由裁量で実施してきた適性試験等を共通化し、専門家の自由な移動をより促進するための措置として、EU加盟国にある職業専門家団体のうち3分の1の国の団体が共同して欧州委員会 (EC) に提案すれば、特定の分野についてEU域内で共通の教育枠組みや試験を導入できる規定もあり、例えば、共通の教育枠組みや試験が導入された分野については、資格の自動承認も可能になっている¹⁹。ただし、公認 (勅許) 会計士については、欧州会計士連盟 (FEE: Federation of European Accountants) が、EUの各加盟国の税法や会社法が様々に異なるため、自動承認を可能にするための共通枠組みの導入は難しいのではないかと指摘している²⁰。なお、公認 (勅許) 会計士に関する共通教育枠組みの創設については、個別の取組みとしてEU域内の

6か国9団体²¹が参加する「コモン・コンテンツ（Common Content）プロジェクト」と呼ばれるプロジェクトが2002年から開始されている。このプロジェクトは、各国（団体）の教育構造や資格の独自性を維持しつつ、国際的な基準に沿った高品質な教育基準の形成及び維持に取り組むことで、欧州域内の参加各国（団体）の提供する資格の調和を図り、より喫緊の課題や様々な利害関係者のニーズに則したサービスを提供できる職業会計専門家を育てていこうとするもので、このような動きにも留意が必要となっている²²。

さらに、2013年11月には上述の職業資格の承認に関する修正指令が承認されており、資格の相互承認をより迅速化・簡便化し、EU域内での職業専門家の移動を促進するための欧州専門家カード（European Professional Card）²³の導入が新しく盛り込まれるなど専門家の自由な移動に向けた措置が引き続き促進されている。

3 「外国公認会計士制度」の設立による外国の職業会計専門家の受入れについて

先に述べた資格の相互承認による外国の職業会計専門家の受入れは、一定の要件を満たした外国の職業会計専門家に、各職業会計専門家団体が実施する通常の資格取得手続を経て資格を取得した者と同様の資格を与え、資格名称の使用、会員としての義務や権利、また業務範囲等において原則として内外の区別をしない点が1つの特徴である。一方で、「外国公認会計士制度」の設立による外国の職業会計専門家の受入れは、

国内の通常の資格取得手続を経て資格を取得した者と、外国の職業会計専門家を名称使用や業務範囲等の点で区別する。この例としては、会計サービスの段階的開放約束を受けて外国の職業会計専門家の受入れ体制を整備するために2011年に公認会計士法の改正を行い、新しく「外国公認会計士制度」を創設した韓国がある。

韓国において「外国公認会計士制度」創設の契機となった韓米FTAは、2006年に交渉が開始され、2012年3月に発効した²⁴。韓米FTAでは、会計サービスの段階的開放が約束されたことから、これにより韓国への流入が予想される米国公認会計士の監督等を目的とする「外国公認会計士制度²⁵」が創設された。会計サービスの段階的開放の内容については図表3のとおりである。

韓米FTAで合意された会計サービスの段階的開放は、公認会計士法上の定め及び最恵国待遇の原則²⁶により、2011年の公認会計士法改正以後に韓国が締結するすべての自由貿易協定等の相手国に適用されるため、基本的に米国以外の国の職業会計専門家の受入れも想定されている。したがって、すべての外国の職業会計専門家及び会計事務所²⁷には、原則

として開放される会計サービス分野について韓国国内で業務を行おうとする場合、韓国当局が所管する外国公認会計士名簿に登録し、その監督を受けることが要求されている。外国公認会計士に対しては、韓国公認会計士と同様に5年ごとの登録更新が要請され、年間180日間韓国に滞在しなければならないという居住要件があるほか、業務提供形態の制限、韓国公認会計士の雇用又はパートナーシップ等の制限なども課されている²⁸。

なお、韓米FTAにおける資格の相互承認に関する規定は、先に述べたNAFTAと同様に、関連団体間による相互に受入れ可能な基準の策定を奨励することが規定されており、議論の促進のために「専門家作業グループ」を設置すること（韓米FTA第12条9及び附属書12-A）、当該グループによる合意された協議分野（①エンジニアリング、②建設設計、及び③獣医の3分野）における議論を推奨することが規定されている。当該グループにおける協議の対象分野については、両国の合意により今後追加できることとなっている²⁹。会計サービスについては、2013年に米国より韓米FTAに基づく措置として、MRA締結についての交渉が提起さ

【図表3 韓米FTAにおける会計サービスの段階的開放】

	規 定
第1段階 (協定発効時)	米国で登録されている公認会計士及び米国法で組成されている会計事務所が韓国内に事務所を開設し、米国又は国際会計法・基準に関して会計コンサルティング・サービスを提供できる。 また、米国で登録している米国の公認会計士は、韓国の会計法人で働くことができる。
第2段階 (協定発効後5年以内)	米国の公認会計士及び同事務所は、韓国の会計法人に出資できる。ただし、①韓国の公認会計士が50%超の出資比率を保持し、②単一の米国公認会計士の比率は10%未満でなければならない。

(出所：日本貿易振興機構 [2008])

れたとされている³⁰。

新しい制度導入後の韓国への外国の職業会計専門家の参入状況については、極めて限定的であるとされている³¹。特に、外国の会計事務所については、すでにBig 4をはじめとするグローバルな会計事務所の多くが国内の事務所との提携等により韓国に参入していたことから、大きな影響を及ぼすことはなかったとされている。また、外国公認会計士にとって、そのサービス提供可能範囲が原資格国の会計法・基準又は国際会計法・基準に関する会計コンサルティング・サービスに限定されていること、加えて韓国語でのサービス提供という大きな障壁がある中で、これらを相殺して足りるほどの魅力を韓国への参入に見いだせないことも、外国公認会計士制度が実質的には限定的な運用になっている理由であると推測される。

なお、韓国公認会計士の米国への進出については、韓米FTA上は、「会計・監査・簿記サービス」について、会計士としての資格を有するものによる拠点を設置してのサービス提供の許容や、監査業務を実施するためのライセンス取得には州内での事務所の設置が必要とされる州がある旨の措置が規定されているが、実際に韓国公認会計士が米国に進出するには、各州の会計審議会（Board of Accountancy）が定める要件や各州の公認会計士法に従う必要があり、必ずしも連邦政府による決定が州政府にそのまま取り入れられるわけではないことに留意が必要である。

4 職業会計専門家団体間の アライアンスの形成

資格の相互承認に係るMRAの締

結を通じて相互連携を深めると同時に、さらに多団体間での協力を進めるために職業会計専門家団体がアライアンスを形成する例は、2000年に創設されたエディンバラ・グループ（EG）、2005年に創設されたグローバル・アカウンティング・アライアンス（GAA）及び2013年に開始したチャータード・アカウンタンツ・ワールドワイド（CA Worldwide）などがある。例えば、EGは、16の職業会計専門家団体³²から形成され、アフリカ、北米、アジア、オーストラリア、欧州及び南米各国団体の約900,000人の職業会計専門家を代表する組織で、国際的な職業会計専門家の発展における加盟団体間の相互協力、世界会計士連盟（IFAC）など国際的な組織において、特に、中小事務所・中小企業（SME/SMP）、企業内会計士、及び発展途上にある職業会計専門家団体など、加盟団体の利益や優先事項に則した政策が実施されるよう共同して働きかけを進めること等をその活動趣旨としている³³。

また、日本公認会計士協会も加盟するGAAは、主要な資本市場を有する国の10の職業会計専門家団体³⁴から形成され、職業会計専門家によるサービスの品質向上、情報共有のほか、EGと同じく、職業会計専門

家に係る主要な事項について協力して取り組むことで、GAA参加団体の利益や優先事項を国際的な場で推進させること等をその活動の柱としている³⁵。参加団体間での協力に関しては、特にGAAでは、加盟団体の会員に対する相互的なサポート制度として「GAAパスポート」制度を設け、GAAに加盟するいずれかの団体の会員であれば、例えば、転勤や商用等でGAA加盟団体のある国を訪問した際などに、原則として追加的な費用はなく、必要に応じて当該国のGAA加盟団体が提供する会員サポートを受けられることとする制度を導入して、相互での会員サポートを進めている。どのような会員サポートを他のGAA加盟団体の会員に提供するかは、それぞれの団体が決定することができる制度になっており、各団体はそれぞれの事情に則して制度の運用を行っている。会員サポートの種類については、図表4のとおりである。

GAAではまた、その前身となった勅許会計士グループ（CAGE：Chartered Accountants Group of Executives）³⁶と呼ばれる勅許会計士団体のグループを中心に、相互メンバーシップ協定（RMA：Reciprocal Membership Agreement）が締結されており、2012年にはこれが更新されてい

【図表4：GAAパスポートによる会員サポート】

- 会報購読サービス（無料提供（電磁媒体）、有料提供（冊子。購読料は会員価格））
- ニュースレター購読（イベント、専門情報等を含む）
- 研修等への参加（会員価格適用）
- ネットワーキング・イベント（会員価格適用）
- 会議室等の利用（会員価格適用）
- 会員専用サイトへのアクセス
- 相談窓口の利用
- 図書館及び情報サービスの利用
- 地域グループ会議への参加、等

る。これは、合意したGAA加盟団体間で相互にメンバーシップや継続的専門能力開発（CPD）を承認し合おうというもので、相互承認のために、さらに教育や実務経験の要件を調和させ、追加的な試験等の要件なしで受入れがより可能になるような検討が進められているものである。現在も引き続いてCAGEグループ以外の団体との相互承認も目指すような「CAGE+1の枠組み」が検討されているとされ、IFACの新しい国際教育基準（IES）を相互承認のフレームワークに反映させるなどの作業が行われているとのことである。RMAが締結されることで、GAA加盟団体で特に国内に2つ以上の会計専門家団体のある国については、GAAに加盟している団体の方がよりメリットが大きく、魅力的な資格であると広報するようなことが可能ではないかとの目論見もあるようである。資格の相互承認や、新しい会計資格の創設など、会計プロフェッションの教育に関する世界的な潮流についての調査研究は、GAA各加盟団体の教育担当ディレクターから構成される、GAA教育ディレクターズ・グループにより継続的に行われている³⁷。

また、最近のアライアンスの形成の例としては、2013年に開始したCA Worldwideがある。CA Worldwideは、2013年に英連邦系の職業会計専門家団体³⁸によって立ち上げられた組織で、EGやGAAが、興味や利益を共有する職業専門家団体が結束することで政治的な発言力や影響力を増すことをその創設の目的の1つとするのに対して、主に各参加団体の勅許会計士資格保持者の支援に協力して取り組むとともに、勅許会計

士の魅力と将来の可能性並びにその質の高さについて、学生やビジネス界に積極的にアピールし、勅許会計士の数及び活躍の場を拡大していこうとする国際的なプロモーション活動を主たる目的とするものである。例えば、勅許会計士資格保持者に対しては、専門的知識（技術）修得等の促進のための情報共有、各国の勅許会計士間のネットワークの構築及び参加団体の提供する会員サービス（講演会などのイベント、専門情報の提供、ビジネスセンターや図書館の利用、情報サービス及びニュースレター等）についての情報提供等を行うとともに、学生に対しては、ウェブサイトを通じて各参加国の勅許会計士資格取得に必要な情報の提供のほか、プロモーション用のパンフレットも掲載されており、各国で活躍する勅許会計士が紹介されている³⁹。また、ビジネス界に対しては、勅許会計士の優れた能力やそのサービスの品質についてのプロモーションを行うとともに、勅許公認会計士資格取得に必要な実務経験について、興味のある企業が各参加団体の認定実務経験機関となるためにはどのような手続が必要になるのか等について情報を入手できるようになっている。

5 おわりに

資格の相互承認は、自由なサービス貿易の促進のための1つの方策であると同時に、共通の基準の制定や企業の海外進出等による職業会計専門家業務のさらなるグローバル化などにより、一貫したサービス提供に対する要請が高まっていることに応えるための手段として位置づけられる一方、職業会計専門家団体間での

会員獲得競争が顕著になる中で、資格を相互に承認することによるさらなる会員の獲得、それによる影響力の強化、会費収入の増加など職業会計専門家団体の戦略によるものも大きく、複合的な要因によって推進されているといえる。また、EUやASEANなど国境を跨ぐ地域統合体によって推進される資格の相互承認の動きは、専門家の自由な移動によるサービス貿易の促進とともに、特に、ASEANの場合は、先進国の専門家から発展途上国の専門家への知識や経験の移転（ナレッジ・トランスファー）をもその視野に入れるなど、様々な目的のもと推進されている。

他方、例えば、日本や韓国など、職業会計専門家資格の付与権限が国家にある場合には、職業会計専門家団体間で資格の相互承認を実現することはできず、仮に推進される場合には、貿易協定等に基づく枠組みでの交渉が1つの方法であり、先に述べた会員の獲得等といった理由ではなく、相手国の市場へのアクセスということがその大きな目的として位置づけられるものと考えられる。この意味で、韓米FTAによる会計サービスの段階的開放や外国公認会計士制度については日本にとって非常に参考となる事例であり、JICPAはその影響や運用状況等について、引き続き情報収集に努めているところである。

また、職業会計専門家団体間のアライアンスの動きも、一国に複数の職業会計専門家団体のある国での国内での団体間の競争、IFACなど国際的な舞台での発言力や影響力の強化、共有する共通の利益の追求のための協調、資格の優位性の獲得といった様々な要因によるもので、今後、

横のつながりを強化した職業会計専門家団体がどのような動きをみせていくのかについて、継続的な情報収集が必要であると考ええる。

資格の相互承認の締結状況や、職業会計専門家団体間のアライアンスの動きは、JICPAが世界でどのような立ち位置を取り、どのような視点を持ち、どのような活動を行っていくべきかについて検討していく必要性を提示している。

(日本公認会計士協会事務局

渡場友絵)

〈注〉

- 1 2005年に公表された職業資格の承認に関する指令 (Directive 2005/36/EC) は、その後、現代化作業が行われ、職業資格の承認に関する指令及び域内市場情報システムを通じた行政機関協力に関する指令 (Directive 2013/55/EU) として2013年11月に承認、公表されている。各加盟国は、2016年1月までに本指令に係る国内法を整備する必要がある。(http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0055&from=EN)
- 2 マレーシアでは、マレーシア会計士協会 (MIA) への加入及び勅許会計士の資格の取得にあたって、承認団体 (recognized body) の会員であれば追加的な要件等なく加入又は資格取得申請ができる規定がある (マレーシア会計士法 [1967] 第14条(1)(b)及び第15条(b))。承認団体は、マレーシア公認会計士協会 (MICPA)、スコットランド勅許会計士協会 (ICAS)、イングランド・ウェールズ会計士協会

(ICAEW) など合計で10団体ある。

- 3 特別試験や実務経験等の追加的な要件がない場合でも、原資格国において懲戒処分履歴等がないことや、継続的専門能力開発 (CPD) 等のその他の義務違反がないことなどが求められる場合が多いため、厳密には自動承認のケースはないともいえる。
- 4 世界貿易機関 (WTO) の「サービスの貿易に関する一般協定 (GATS)」等に沿って、相互国間での自由なサービス貿易の実現のための方策の1つとして、資格の相互承認が促進される場合が多い。
- 5 NAFTA Annex 1210.5参照 (http://www.nafta-sec-alena.org/Default.aspx?tabid=97&ctl=SectionView&mid=1588&sid=7684fdb8-1784-4b39-b068-1b9a13952814&language=en-US)
- 6 AICPAへの加入は任意であるため、相互承認の対象はAICPAの会員には限定されておらず、米国公認会計士資格を保持している者全員が対象となっている。
- 7 ここではMRAの締結による相互承認のほか、MRAの締結はないものの一方的に受入れを許容していると考えられる場合についても、各団体の記載に従い「相互承認」として記載している。特に米国については、各州の会計委員会が外国の資格保持者の相互承認を実施するかどうかの決定を行うため、AICPA/NASBAが他団体と同意したMRAが各州の会計委員会において実施されているかどうかは、各州の会計委員会に確認する必要がある、必ずしも相互承認が実現していない場合もある。
- 8 U.S.IQABとCanada IQABにつ

いては、すでに1991年に2国間の相互承認協定 (reciprocity agreement) が締結されており、同協定のもと資格の相互承認が行われていたため、NAFTAに基づく資格の相互承認は、いかに米国及びカナダがメキシコとの間で資格の相互承認を実現することができるかに議論の焦点があったと考えられる。

- 9 Peek, Roxas, Peek, McGraw, Robichaud, and Villarreal [2007] “NAFTA Professional Mutual Recognition Agreements: Comparative Analysis of Accountancy Certification and Licensure,” *Global Perspectives on Accounting Education Volume 4, 2007, 1-24*
- 10 協定内容については、NASBAのウェブサイトに掲載された協定文書参照 (http://www.nasba.org/files/2011/04/PMRA_Principles-Apr08.pdf)
- 11 米国がこれまで締結した自由貿易協定については、米国通商代表部 (USTR) のウェブサイト参照 (http://www.ustr.gov/trade-agreements/free-trade-agreements)。
- 12 CARE: カナダの複数の試験センターで年1回 (毎年10月~11月) 実施されるコンピューター試験 (マルチプル・チョイス形式) で、分野は、パート1はカナダ税務、ビジネス法及び職業倫理から構成され、パート2は会計・監査で、試験時間はパート1が3時間、パート2が2時間となっている。
- 13 IQEX: 米国・カナダの試験センターで年1回 (毎年9月) 実施されるコンピューター試験 (マルチプル・チョイス形式) で、分野は、倫理、専門家及び法的責務

- (Professional and Legal Responsibilities)、会社法、商法、連邦税法及び会計問題、ビジネス構造、政府及び非政府機関の会計・報告基準及びその他最近の規制関係事項となっている。受験料は、795 USドルで、試験時間は4.5時間。合格基準は、75%以上で、科目合格等はなし。
- 14 MEXQEX：IMCPによって年1回(毎年10月)実施されるコンピューター試験(マルチプル・チョイス形式)で、分野は、倫理、会計、税務、法律及び監査となっている。受験料は、750USドルで、試験時間は5時間。言語はスペイン語で、合格基準は70%以上。
- 15 P4協定の概要については、ニュージーランド外務貿易省のウェブサイト参照(<http://www.mfat.govt.nz/Trade-and-Economic-Relations/2-Trade-Relationships-and-Agreements/Trans-Pacific/2-P4.php>)。
- 16 『会計・監査ジャーナル』2014年9月号117~124頁参照
- 17 脚注1参照
- 18 監査人に対する要求事項や教育要件については、別途、法定監査指令(Directive 2014/56/EU)によって規制されているため、職業資格の承認に関する指令で網羅される分野は会計のみとなっている。会計サービスの提供について、資格等の要件を課して規制をすかどうかは、各国の裁量に委ねられている。
- 19 FEE [2014] “Recognition of Professional Qualifications in another EU Member State” (http://www.fee.be/images/Factsheet_Recognition_of_Professional_Qualifications_1403.pdf)
- 20 FEE [2012] “FEE comment letter to the European Parliament” (http://www.fee.be/images/publications/qualification/Vergnaud_PQD_120620216201214958.pdf)
- 21 ICAEW、スコットランド勅許会計士協会(ICAS)、アイルランド勅許会計士協会(ICAI)、ドイツ経済監査士会議所(WPK)、ドイツ経済監査士協会(IDW)、フランス全国会計監査役協会(CNCC)、フランス公認会計士協会(OEC)、イタリア公認会計士会計専門家評議会(CNDCEC)、オランダ勅許会計士協会(NBA)
- 22 詳細については、コモン・コンテンツ・プロジェクトのウェブサイト参照(<http://www.commoncontent.com/>)
- 23 欧州専門家カードとは、運転免許証のような形態で実際に発行されるものではなく、電子カルテのような形態により、電磁上で保持者の職業資格や就業許可内容等を管理するデータベースのようなもので、各加盟国の規制当局等がIMIと呼ばれる域内市場情報システム上で、保持者の教育、実務経験、職務経歴等情報を相互に閲覧・交換等することを可能にするものである。統一された情報システムがあることで、データの共有及び一括管理が可能になり、各国において迅速に保持者の就労を認めるかどうかを判断できるようになるというものである。本カードの導入について興味のあるプロフェッションは、EU域内の各プロフェッションレベルで意見を取りまとめた上でECに申請し、専門家カード発行運営委員会等での必要な検討及び手続を経た上で導入されることとなっている。職業会計専門家に関しては、現在のところ興味は示されていない。
- 24 韓米FTAの内容については、日本貿易振興機構[2008]海外調査シリーズNo. 375「韓米FTAを読む」及び高安雄一[2012]「TPPの正しい議論にかかせない米韓FTAの真実」等参照。韓米FTAについては、TPPで取り上げられている21の交渉分野のほとんどが網羅されていること、米国が当事国となっているFTAのうち、比較的最近に締結されたもので経済構造の類似している韓国がもう一方の当事者となっていることなどから日本でも注目され、特に、TPPにおける米国側の要求事項を把握するために重要なFTAとして位置づけられている。
- 25 日本にも公認会計士法第16条の2に基づく外国公認会計士制度が存在するが、相互主義が担保されていない等の理由により、現在は外国公認会計士制度に基づく資格の認定は行われていない。
- 26 最恵国待遇については、経済産業省公表資料参照(http://www.meti.go.jp/committee/summary/0004532/2011_02_01.pdf)
- 27 GATSにおける韓国の約束表では、第1モード(国境を超える取引：いずれかの国の領域から他の国の領域へのサービス提供)に関して、国際的なネットワークに属する外国の職業会計専門家が、外国の会計基準、監査、研修、監査技術の提供及び情報交換のために一時的に韓国に滞在することは許容されているため、これらに該当する外国の職業会計専門家は除外されるものと予想される。

- 28 韓国公認会計士法（2011年7月21日 No.10866）第5章の2
- 29 2014年4月に韓国がオーストラリアと締結した韓豪自由貿易協定（韓豪FTA）においても、韓米FTAと同様に会計サービスの段階的開放が約束されており、資格の相互承認についても専門家作業グループを設置の上議論を進めていくことが規定されている。なお、韓豪FTAでは当該グループでの協議分野の1つとして会計サービスが規定されている（附属書7-A）。
- 30 交渉の状況については、現在、韓国公認会計士協会（KICPA）に確認中である。なお、KICPAは韓国政府に対して、米国と韓国の資格制度が異なること、公認会計士に係る法律や規定が異なること、及び資格試験の実質的な要件に差があることなどから、政府に対して受入れ不可の旨を伝えたとのことである（2013年9月10日 KICPAとJICPAによる定期協議）。
- 31 2014年2月にKICPAに対する聞き取り調査を実施し、現状について確認したところ、2013年末で外国公認会計士として登録している者は6名で、外国の会計事務所としての登録はないということであった。
- 32 英国勅許公認会計士協会（ACCA）、ナイジェリア国家会計士協会（ANAN）、ルーマニア会計士及び専門家協会（CECCAR）、イタリア公認会計士会計専門家評議会（CNDCEC）、CPAオーストラリア、欧州中小企業会計士及び監査人連盟（EFAA）、米州会計協会（IAA）、インドネシア会計士協会（IAI）、ベルギー監査役協会（IBR-IRE）、インド勅許会計士協会（ICAI）、アイルランド公認会計士協会（CPA）、イスラエル公認会計士協会（CPA）、チュニジア勅許会計士協会（OECT）、NBA、南アフリカ職業会計士協会（SAIPA）及びトルコ公認会計士連合（TÜRMOB）
- 33 詳細は、EGのウェブサイト参照（<http://www.edinburgh-group.org/>）
- 34 米国公認会計士協会（AICPA）、アイルランド勅許会計士協会（ICAI）、カナダ勅許会計士協会（CPA Canada）、香港公認会計士協会（HKICPA）、オーストラリア・ニュージーランド勅許会計士協会（CAANZ）、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）、スコットランド勅許会計士協会（ICAS）、日本公認会計士協会（JICPA）、南アフリカ勅許会計士協会（SAICA）、ドイツ経済監査士協会（IDW）
- 35 詳細は、GAAのウェブサイト参照（<http://www.globalaccountingalliance.com/globalaccountingalliance>）
- 36 IHCICA（現在のCPA Canada）、旧ICAA（現在のCAANZ）、ICAEW、ICAS、CAI、旧NZICA（現在のCAANZ）及びSAICA
- 37 現在のところJICPAは参加していない。
- 38 CAI、CAANZ、ICAEW、ICAS、SAICA
- 39 詳細は、CA Worldwideのウェブサイト参照（<http://www.charteredaccountantsworldwide.com/>）

	教材コード	J 0 1 0 0 9 2
	研修コード	1 9 9 9
	履修単位	1単位