

サービス貿易の自由化に関する取組みと 会計職業専門家

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。

連載最終回の第10回目は、特に会計・監査分野に関するサービス貿易の自由化取組みについて、世界貿易機構（WTO）等における取組みを紹介するとともに、日本がこれまで各国と締結してきた経済連携協定（EPA）の例を紹介する。また、これに関連して現在交渉が進められている環太平洋パートナーシップ（TPP）協定と日本公認会計士協会（JICPA）のこれまでの取組みを紹介する。

1 はじめに

サービス貿易の自由化に関する取組みは、先進国を中心とした国境を越えたサービスの取引（サービス貿易）の拡大や、世界貿易全体に占めるサービス貿易の比重の高まりを背景に、各国の貿易制限的規制の緩和・撤廃を行い、より円滑なサービス貿易を実現させるための多国間の規律を定める必要性が高まったことを受け、1995年に「世界貿易機関を設立するマラケッシュ協定（以下「WTO」という。）」の一部をなす協定として「サービスの貿易に関する一般協定」（GATS：General Agreement on Trade in Services）が発効したことにより加速した¹。GATSはサービス

貿易に対する各国の規制に関する初めての多国間条約で、全ての分野の民間のサービス（政府の権限の行使として提供されるサービス以外のサービス）を対象としており、次頁図表1に示すようにサービス貿易を4つの形態に分類し（「サービス貿易の4態様」）、そのそれぞれについて各国が約束表において自由化を約束する分野のみを記載するというポジティブ・リスト形式の構成をとっている。

また、GATSは、前文、本文、8つの「附属書」及び各国の「約束表」から構成され、規定する全てのサービス分野に関して遵守すべき義務（最恵国待遇（GATS第2条）や透明性の確保（GATS第3条）。ただし、これらには適用除外あり。）を定めるとともに、約束表で自由化を

約束した分野について約束した範囲内で生ずる義務（サービス貿易自由化の二本柱である「市場アクセス」（GATS第16条）、「内国民待遇」（GATS第17条））、及び約束を行った分野に関して遵守すべき義務（国内規制（GATS第6条））などのサービス貿易における一般的な義務及び規律を定めている²。GATSにおける日本の約束表のうち、公認会計士に関する約束は、95頁の図表2のとおりである。この約束表からは、「公認会計士」の名称の使用については日本において当該資格を付与された者のみに限定されていること、したがって、「公認会計士」の名称を用いて日本国内でサービスを提供しようとする場合には当然ながら日本の公認会計士の資格が必要であり、そ

【図表 1：サービス貿易の 4 態様】

態 様	内 容	典型例	典型例のイメージ図
1. 国境を越える取引 (第 1 モード)	いずれかの加盟国の領域から他の加盟国の領域へのサービス提供	○電話で外国のコンサルタントを利用する場合 ○外国のカatalog通信販売を利用する場合など	
2. 海外における消費 (第 2 モード)	いずれかの加盟国の領域内におけるサービスの提供であって、他の加盟国のサービス消費者に対して行われるもの	○外国の会議施設を使って会議を行う場合 ○外国で船舶・航空機などの修理をする場合など	
3. 業務上の拠点を通じてのサービス提供 (第 3 モード)	いずれかの加盟国のサービス提供者によるサービスの提供であって他の加盟国の領域内の業務上の拠点を通じて行われるもの	○海外支店を通じた金融サービス ○海外現地法人が提供する流通・運輸サービスなど	
4. 自然人の移動によるサービス提供 (第 4 モード)	いずれかの加盟国のサービス提供者によるサービスの提供であって他の加盟国の領域内の加盟国の自然人の存在を通じて行われるもの	○招聘外国人アーティストによる娯楽サービス ○外国人技師の短期滞在による保守・修理サービスなど	

注) イメージ図の記号 ●：サービス提供者、▲：サービス消費者、■：業務上の拠点、◆：自然人

○△□◇：移動前、●——●：サービス提供、●——●：移動、●——●：拠点の設置

(出所：外務省 http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/service/gats_5.html)

の他の外国の資格では提供できないこと、また、日本の公認会計士資格を保持している個人等がサービス提供を行おうとする場合には、自然人又は監査法人が提供しなければならない、第 1 モードあるいは第 2 モードによるサービス提供の場合であっても、監査法人が提供する場合には、日本国内に拠点を設置する必要があること等が定められている。第 4 モードによるサービス提供を行う場合には、主として出入国管理法に基づく在留許可が必要とされ、これにも制

限が課されている。なお、公認会計士法第 2 条第 1 項より公認会計士の専権業務とされている財務諸表の監査及び証明業務については、日本の公認会計士資格保持者にのみ提供が許容されているため、いずれのサービス態様においても日本の公認会計士資格を保持しない限り公認会計士法第 2 条第 1 項で定める業務を提供することはできない³。

2 会計職業専門家に係る WTO の指針と規律

GATS は、サービス貿易の自由化に影響を与え得る各国の国内規制についても、サービス貿易に係り一般的に適用される全ての措置が、合理的、客観的かつ公平な態様で実施されなければならないと GATS 第 6 条「国内規制」において定めており、さらに、同第 4 項において、これらを担保するため、各国の免許要件・手続、資格要件・手続等についても、

【図表 2：日本の約束表（抜粋）】

サービス分野	市場アクセスへの制限※ 1	内国民待遇への制限※ 1
日本国の法律により「公認会計士」としての資格を有する会計士が提供する会計、監査及び簿記のサービス	1) 第 1 モードーサービスは、自然人又は監査法人（注）が提供しなければならない。 （注） 日本国の法律による監査法人とは、日本国の法律により「公認会計士」としての資格を有する会計士であり、かつ、当該監査法人の業務を執行する権利及び義務を有する 5 人以上の社員によって構成されるものをいう。 監査法人については、業務上の拠点が必要である。 2) 第 2 モードーサービスは、自然人又は監査法人が提供しなければならない。 監査法人については、業務上の拠点が必要である。 3) 第 3 モードーサービスは、自然人又は監査法人が提供しなければならない。 4) 第 4 モードー各分野における共通の約束における記載を除くほか、約束しない。	1) 越境取引—制限しない 2) 国外消費—制限しない 3) 商業拠点—各分野における共通の約束における記載を除くほか、制限しない。 4) 各分野における共通の約束における記載を除くほか、約束しない。

※ 1：市場アクセス及び内国民待遇の説明については、経済産業省ウェブサイト（http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/eipa/tis/info.html#tis_areal-3）参照

（出所：経済産業省ウェブサイトより筆者作成）

(a)客観的、かつ、透明性を有する基準（例えば、サービスを提供する能力）に基づくこと、(b)サービスの質を確保するために必要である以上に大きな負担とならないこと、(c)免許の手續については、それ自体がサービスの提供に対する制限とはならないことなどに配慮し、サービス貿易への不必要な障害とならないことを確保するための規律を作成している。

これを受け、WTOが先行して検討する専門家サービス分野として最初に会計職業サービスが取り上げられた。1995年にはサービス貿易理事会（Council for Trade in Services）の下に置かれた専門的サービス作業部会（WPPS：Working Party on Professional Services、現在は国内規制作業部会（Working Party on Domestic Regulation）に改組）において集中的な議論が行われ、1997年に「会計分野の相互承認協定又は取決めの指針（資格の相互承認ガイドライン）」⁴、1998年に「会計分野の国内規制に関する規律（多角的規律）」⁵

が採択された。GATS本文にも資格等の承認や国内規律に関する一般的な努力規定があるものの、ガイドライン等の策定において特に会計職業サービスが最初に取り上げられた理由としては、会計基準や監査基準において比較的国際的な類似性があり、また事務所の国際化も進んでいることのほか、米国やオーストラリアなどのサービス輸出国や国際会計士連盟（IFAC）による早い時期からのWTOへの働きかけも大きな要素の1つになったとされている⁶。

1997年に採択された資格の相互承認ガイドラインは、人の移動に密接に関わる資格等の相互承認に関して、会計サービスに関する相互承認を進めていくことを推奨しており、交渉の進行及びGATSの下での関連する義務、相互承認協定の形式及び内容について、各国が参照することのできるガイドラインを提示している。本ガイドラインは、資格の相互承認に関する交渉を一層容易にすることを目的としたものであるため、法的な拘束力はなく、WTO加盟国に権

利又は義務を新たに課すものではない。1998年に採択された多角的規律は、会計職業専門家によるサービス提供に関して各国が設ける国内規制（免許要件・手続や資格要件・手続）に関して、各国が不必要に貿易制限的な措置をとらないよう、居住要件や事務所の名称使用あるいは試験の実施等について各国が行うべき措置を規定している。多角的規律には、今のところ法的拘束力はないものの、ドーハ・ラウンド終結までに、他の自由職業サービス全般（法律サービス、税務サービス、医師サービス）をカバーする包括的規律を作成するとともに、GATSの一部として法的拘束力のあるものにすることが合意されている⁷。

なおIFACは、会計職業専門家資格の相互承認に関する理事会方針書の公表や、会計職業サービスの自由化の障害となり得る事項をまとめたリストの作成、GATS/WTOタスクフォースなどを通じて、会計職業サービスの自由化の問題に積極的に関与してきているが、1998年の多角的規

律以降、WTOにおいて、会計サービスに関するサービス貿易政策が更新されていないこと等を受け、2009年と2010年に会計サービス貿易政策の現代化（modernization）や会計サービスの現状に関するコメントをWTOに提出している。

新サービス貿易協定(TiSA: 3 Trade in Services Agreement)

サービス貿易の自由化交渉は、GATS第19条に基づき継続されているものの、GATSが発効された1995年以降、途上国を中心とした加盟国数の拡大等に伴い参加国間の利害調整が困難になり、合意形成が容易ではなくなったことにより停滞している⁸。WTOにおける交渉が事実上、目立った進展のないまま停滞が続く中、2011年末より、日本を含む高度なサービス自由化を志向する国・地域から形成される有志国・地域⁹のみで、新しいサービス貿易のルール作りに向けた定期的な交渉が重ねられている。現在、新たな協定「サービス貿易新協定（TiSA）」の策定に向け、新協定の中核となり得る条文案、GATSに比して新たな要素となる規律、約束表の書き方などの議論が行われているが、交渉では、現行GATS以上のサービス貿易分野の自由化及び各国による自由貿易協定（以下「FTA」という。）の成果を取り入れた21世紀にふさわしい先進的な新協定の策定を目指している¹⁰。

現時点では、具体的な条文案等は明らかになっていないが、2013年6月より、2年後の妥結を目途に、本格的な交渉が進められており、より自由化度の高いネガティブ・リスト

（留保表）形式¹¹の採用や、今後新しく発生する可能性のあるサービス分野にも規定が適用されるような形式を検討しているなどとされている。また、専門資格の相互承認を推進させるような規定や、自然人の移動によるサービス提供（第4モード）の更なる活発化などに向けた検討も行われているとのことである¹²。

日本も交渉の当事者となっているため、GATSにおける特定の約束に照らしてどの程度自由化度の高いものになるのか、特に公認会計士に係る分野についてTiSAによって新たに影響を受ける可能性があるのか等についてJICPAでも引き続き情報収集に努めているところである。

4 アジア太平洋経済協力(APEC)による会計サービス貿易自由化に向けた取組み

WTOでの多国間での取組みがドーハ・ラウンドの停滞により活気を失う中であっても、引き続き会計職業専門家によるサービス提供の自由化への関心は高く、APECの枠組みでも、2011年9月に政府・規制当局担当者及び専門職業団体の担当者を集めた「会計サービス施策ワークショップ」がサンフランシスコで開催され、その後、各国での外国の会計専門家の受入れに係るガイドラインの採択が行われた。

本ワークショップは、2009年11月のAPEC会議において、会計サービス貿易の充実を図るという方向が示されたことを受け、オーストラリア主催（日本とフィリピンは共同主催者）の下、APEC地域における外国の会計職業専門家による会計サービス提供に係る規制についての透明性

を高め、統合を進める目的で開催された。本ワークショップでは、事前に各エコノミー¹³に対して行われた外国の会計職業専門家の規制に関するサーベイに基づき、各エコノミーの会計専門家制度及び多国間会計サービス貿易（trans-national accounting services）の現状について情報交換をするとともに、これらについてのオンラインデータベース¹⁴を作成し、さらに、外国の会計専門家に対する規制について各エコノミーが参照することのできる拘束力のないガイドラインの開発が進められた。

APECで開発が進められた「外国の会計専門家に対する規制についての拘束力のないガイドライン（Non-Binding Guidelines-Regulation of Foreign Accountancy Professionals）」¹⁵は、①原則主義に則ること、②参加エコノミーに具体的な要求（期待）が課されるような文章は含めないこと、及び③先進エコノミーに対する負担過多にならないようにすること（例えば、先進エコノミーから後進エコノミーへの知識の移転義務を課すこと等）などに留意しながら作成することで議論が進められ、ワークショップ開催後、各国の担当者が持ち帰り、再度検討した後、2012年3月のAPECサービス会合にて採択された。本ガイドラインの内容については、次頁図表3のとおりである。本ガイドラインは、その表題に示されるとおり、拘束力はないが、資格等の相互承認により外国の会計専門家を受け入れる場合に各エコノミーが参照することのできる共通の指針として位置づけられている。

【図表3：外国の会計専門家に対する規制についての拘束力のないガイドライン（仮訳）】

1. 外国の会計専門家の規制は以下の包括的な原則に基づかなければならない。
 - a. 専門家としての行動
(外国の会計専門家に要求される、現地の倫理・行動・規律の基準は、現地の会計専門家に求められるものよりも厳しいものであってはならない。)
 - b. 公共の利益－国際会計士連盟 (IFAC) などの国際的なレベルで承認された専門家の基準の統一による、域内エコノミー間で一貫性のある消費者保護の枠組み
(外国の会計専門家は顧客に対し、その外国の会計専門家としての身分を開示し、また、現地の保険に関する要件を満たすための専門家賠償責任保険に加入することが求められる。)
 - c. 透明性
(外国の会計専門家に対する規制は、明示的かつ明瞭なものであり、一般的に入手可能なものでなければならない。)
 - d. 一貫性
(規制は一律に適用され、その他合理的な理由によらない限り、客観的な基準に基づかなければならない。)
2. 域内エコノミーにおける規制は、各エコノミーの必要に応じて、会計専門家が協力ネットワークもしくは別の形での連携を築くことで協働できるよう、柔軟でなければならない。これは、国際会計士連盟 (IFAC) のような国際的な組織で認められた共通の会計資格に関する能力フレームワークに基づかなければならない。
3. APEC域内におけるエコノミー内の会計専門家団体は、現地の教育・専門的な要件・経験・継続的専門能力開発の要件を満たす外国の会計専門家に入会を認めなければならない。
4. 規制の枠組みは、各エコノミーの発展段階に即した適用可能で適切な、1つ又は複数のサービス態様（モード）による一体的かつ低費用での会計サービスの提供を促進するため、可能な限り各エコノミーにわたり一貫したものとなるよう努めなければならない。

(APECウェブサイトより筆者作成)

5

日本のEPAにおける相互承認及び会計職業専門家によるサービス提供に係る約束について

WTOにおける貿易交渉の停滞は、各国の関心を多国間貿易交渉から、特定国の間でのみ自由化や連携を図るFTAや、経済連携協定 (EPA) に移行させている。特に、FTAやEPAがWTOによる枠組みよりも質の高い約束やWTOでは扱われない分野などもカバーすることができることから、活発な交渉が行われている。日本も、「WTOを中心とする自由貿易体制を補完するもの」として2002

年に「わが国のFTA戦略」を発表しており、さらに2004年には、「今後の経済連携協定の推進についての基本方針」、2010年11月には、「国を開き」、「未来を拓く」決意の下、世界の主要貿易国との間で、世界の潮流からみて遜色のない高いレベルでの経済連携を進めるとともに、競争力の強化など抜本的な国内改革の促進に取り組むことを決定した「包括的経済連携に関する基本方針」、2013年と2014年には、「日本再興戦略」の中で、FTAによる貿易自由化に、投資・人の移動、知的財産保護や競争政策、様々な分野での協力などの要素を含んだEPA交渉を、同時並行

で戦略的かつスピード感を持って推進するとしている¹⁶。2002年11月にシンガポールとの間で発効した日本・シンガポールEPAをはじめとして、現在、発行済みのEPAは14協定¹⁷ある。

日本は、2014年7月時点で14の国・地域の間でEPAを締結しているが、そのいずれにおいても、会計監査サービスに係る特定の約束（又は留保措置）については図表2で示したような内容が踏襲されており、表のリスト形式がポジティブ・リスト形式かネガティブ・リスト形式かによって文章表現は異なるものの、基本的には日本の「公認会計士」によるサービス提供を前提とした上で、さらに、市場アクセスや内国民待遇に対する一定の制限を課している。一方で、サービス貿易の円滑化のための資格等の相互承認についても、日本・メキシコEPA等を除いて日本がこれまで締結している全てのEPAにおいて「他方の締約国において得られた教育若しくは経験、満たされた要件又は与えられた免許若しくは資格証明を一方の締約国が承認することができる」という趣旨の努力規定を定めている。ここでいう努力規定とは、協定発効に伴い直ちに資格等の相互承認が実現するという規定ではなく、資格等の相互承認を推奨するという規定を意味する。また、例えば、日本・インドEPA¹⁸でみられるように、仮に条件が整えば協定発効後に資格の相互承認交渉等を行うための交渉の枠組みが示されているものもあるが、実質的な措置は伴わないものである。

最近では、2014年7月に日・オーストラリアのEPAに署名しているが、他のEPAと同様に資格等の相互承認を推奨する規定とともに、特に会計

職業専門家の国内規律に関しては、WTOが1998年に採択した多角的規律を実施するよう努めるとする努力規定のほか、専門職業資格等の相互承認を進めるための枠組みとして「サービスの貿易に関する小委員会」を今後設置すること等の規定がある。なお、現在のところ、EPAの規定に基づきいずれかの専門職業分野で資格等の相互承認交渉が開始されたとの情報はなく、会計監査サービス分野についても特に交渉が進んでいる状況はない。

日本は現在、二国（地域）間の枠組みでは、カナダ、コロンビア、欧州連合（EU）と貿易協定交渉を継続しており、さらに、その他複数国間での貿易協定としては、日中韓、東アジア地域包括的経済連携（RCEP）、そして環太平洋パートナーシップ（TPP）における交渉が継続しているため、引き続き、公認会計士に係る約束（又は留保措置）がどのようになっているのか、資格等の相互承認に関してどのような規定が採用されるのか等についての情報収集を進めている。

6

TPPとJICPAのこれまでの取り組み

日本が交渉に参加している貿易協定のうち、現在最も関心が高いものはTPPである。TPPは、当初APECでアジア太平洋自由貿易圏（FTAAP）構想が提案され、APEC域内の貿易・投資の自由化と幅広い分野の経済上の連携が長期的な目標として位置づけられたことに端を発する。APECが法的拘束力を持たない穏やかな協議体であることや、APECの中でも性急な自由化には慎重であった東南アジア諸国連合（ASEAN）諸国と、

米国やオーストラリア、ニュージーランドなどの積極派との対立の顕在化により、APEC域内での自由化の遅さに限界を感じた自由化積極派メンバーが、APEC貿易大臣会合において2005年に高度なFTAを締結することを発表し、その後、APECの他のメンバーの追加参加を通じて、より広域のFTAを実現することを目的に締結されたのがTPPの前身であるパシフィック 4（P4）である。P4は当初、ニュージーランド、チリ、シンガポール、ブルネイの4か国によってスタートした小国によるFTAであったが、2008年に米国が参加を表明し、続いて、オーストラリア、ペルー、及びベトナムが参加し、その名称もTPPに変更された¹⁹。

日本は2013年7月から正式に交渉に参加し、現在のところ交渉参加国は、12か国（ニュージーランド、チリ、シンガポール、ブルネイ、米国、オーストラリア、ペルー、マレーシア、ベトナム、メキシコ、カナダ、日本）となっている²⁰。

TPPについては、農業分野、政府調達、知的財産権及びサービスの自由化等広範な分野を対象とした野心的な協定を目指すとしていることから、その影響に鑑み日本での関心も高い。特に、JICPAではTPPの前身となったP4に資格等の相互承認を実現させるための協定発効後の手続に関する努力規定があり、さらに、相互承認を優先して検討するとした分野に会計職業専門家が記載されていたことから、日本のTPPへの参加に向けた動きが顕在化した当初の2011年より、会計職業専門家資格制度、会計サービスの自由化、各国の職業会計専門家団体の動向、資格等の相互承認の現状等に関する情報収

集をより進め、会計専門家の国際化について検討するためプロジェクトチームを設置し、議論を進めている。本プロジェクトチームでは、日本へ影響を及ぼす可能性のある様々な海外の動向の調査を行うとともに、諸外国の会計職業専門家制度等の研究を進め、仮に、今後資格等の相互承認の議論が進められることとなった際に十分な情報をもとに検討を行い、会員への正確な情報の提供等を行えるよう準備を進めている。

なお、TPPに関連しては、JICPAではこれまで、金融庁のほか外務省や内閣官房との意見交換を行っており、2012年と2013年には、特に、資格等の相互承認についての意見を政府に対して提出した²¹。また、TPPの交渉状況について内閣官房のTPP対策本部が実施する関係団体等に対する定期的な説明会にも参加している。TPPについては、交渉が妥結し、条文テキストが公開されれば、公認会計士に関わる部分について改めて紹介できるよう検討及び準備を進めていく予定である。

7 おわりに

サービス貿易の更なる自由化に向けた動きの中で取り上げられてきた会計職業サービスの自由化や資格等の相互承認については、先に記載したとおりTPPによって急に浮上したものではなく、会計職業専門家に限定したものではないものの、WTOやAPECでの枠組み、あるいは過去に日本が締結してきたEPAでも取り上げられていることから、常に会計職業専門家に関わる事項として存在していたといえる。

JICPAでは、TPPをきっかけに、

特に日本の公認会計士の国際化を進め、その活躍の場をさらに海外へも拡大し、国際的な観点からも公認会計士資格の魅力をより向上させるためにはどのような施策が必要であるのかについての検討を進めており、この検討の過程で公認会計士の移動(Mobility)の向上につながる資格等の相互承認をJICPAとしてどのようにとらえ、どのようなスタンスをとるべきかについての考えを取りまとめるべく検討を行っている。この考えの取りまとめにあたっては、特に、中小企業を中心とした日本企業の海外進出の流れが加速する中で、資格等の相互承認が実現した場合に日本の公認会計士が果たすことができる役割について、日本の公認会計士にとって国際的な活躍の場が広がる可能性について検討しており、それと同時に、日本の公認会計士や公認会計士制度全体、日本の資本市場や社会全体に及ぼす影響についても慎重に検討し、十分な比較衡量をした上でJICPAのスタンスを決定できるよう協議を重ねる予定である。

これまで本連載で紹介してきたとおり、会計職業専門家の会員獲得競争の高まりの中において、資格等の相互承認を戦略的に位置づけ積極的に推進している団体は多く、JICPAもこれら海外の動きと全く無縁でいることはできないことから、今後JICPAがどのようなスタンスに基づき、どのような方向へ進むべきかについて、公認会計士制度の将来も見据えた様々な観点からの慎重かつ十分な検討が喫緊の課題となっている。JICPAは、この課題に時宜を得た適切な対応を行えるよう、各国(団体)の動きや、会計職業サービスの自由化に関する取組みなど、引き続き情

報収集を行い、紹介していく予定である。

「連載 会計プロフェッションをめぐる国際動向」は、本号をもちまして、いったん終了とさせていただきます。今後も引き続き情報収集に努め、適宜ご紹介できるよう準備を進めていく予定です。

(日本公認会計士協会事務局

渡場友絵)

〈注〉

- 1 宮家邦彦(1996年)「解説WTO サービス貿易一般協定(GATS)」
- 2 GATSについては、外務省のウェブサイト「サービスの貿易に関する一般協定(GATS) 解説」を参照 (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/service/gats.html>)
- 3 ここでは、公認会計士法第16条2によって外国公認会計士の資格を取得した者については除外している。
- 4 日本語仮訳
http://www.kantei.go.jp/jp/sihouseido/kentoukai/kokusaika/dai2/2siryous3_4.html
- 5 日本語仮訳
http://www.kantei.go.jp/jp/sihouseido/kentoukai/kokusaika/dai2/2siryous3_3.html
- 6 WTOにおける会計サービスに関するこれまでの議論については、WTOのウェブサイトを参照 (http://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/accountancy_e/accountancy_e.htm)。米国とオーストラリアがそれぞれ2000年と2001年にサービス貿易理事会へ提出した提案書なども公表されている。
- 7 現時点で法的拘束力はないが、加盟国は多角的規律に相反する新たな措置をとってはならないとされている。
- 8 ドーハ・ラウンド交渉については、外務省の資料を参照 (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/doharound1.html>)
- 9 日本、米国、EU、カナダ、豪州、韓国、香港、台湾、パキスタン、ニュージーランド、イスラエル、トルコ、メキシコ、チリ、コロンビア、ペルー、コスタリカ、パナマ、パラグアイ、ノルウェー、スイス、アイスランド、リヒテンシュタイン、パキスタンの23の国と地域(EU各国を含めると50か国)
- 10 外務省「新サービス貿易協定の概要」を参照 (<http://www.mofa.go.jp/mofaj/files/000006996.pdf>)
- 11 サービス貿易の章に規定した義務を一般的に全ての分野に適用することとし、その例外を留保表にリストする形式
- 12 TiSAについての情報開示は非常に少ないため、交渉内容や具体的な条文等の内容については現時点では公表されていない。各交渉会合の内容や交渉状況の概要については、限定的ではあるがWorld Trade Onlineなどの情報ソースで確認することができる。
- 13 APECには、多種多様な国と地域が参加しているため、APECメンバーの国・地域を指す場合には「エコノミー」と呼ばれている。
- 14 APEC Accounting Services Initiative ウェブサイトを参照 (<http://www.accountingservices.apec.org/index.html>)

- 15 APEC Accounting Services Initiativeウェブサイト参照
(<http://www.accountingservices.apec.org/non-binding-guidelines.html>)
- 16 日本のEPA/FTAについては、外務省ウェブサイト
(<http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/fta/index.html>) 参照。また、EPA/FTAについては、渡邊頼純監修、外務省経済局EPA交渉チーム編著「解説FTA・EPA交渉」(2008年)が詳しい。
- 17 シンガポール、メキシコ、マレーシア、チリ、タイ、インドネシア、ブルネイ、ASEAN全体、フィリピン、スイス、ベトナム、インド、ペルー、及びオーストラリア。
- 18 日本・インドEPAでは、第65条第2項において「……(中略)この協定の効力発生後三年以内に結論に達することを目的として交渉を開始する」として時限の設定が行われたこと、また、第65条第3項において「日本の専門職能団体に対し、当該サービスの分野において、得られた教育若しくは経験、満たされた要件又は与えられた免許若しくは資格証明を相互に承認するための取決めにつき、早期に成果を上げることが目的として交渉し、十二箇月以内にそのような取決めを締結するよう奨励する。」と規定されたこと等から、これまでより一歩進んだ規定となっている。
- 19 外務省(2010)「アジア太平洋自由貿易圏(FTAAP)への道(外務省仮訳)」、平塚大祐・鍋嶋 郁(2011)「アジア太平洋自由貿易圏(FTAAP)実現の道筋としてのTPP」(日本貿易振興機構(ジェトロ)アジア経済研究所政策提言研究)、石川幸一・馬田啓一・木村福成・渡邊頼純編著(2013)「TPPと日本の決断―「決められない政治」からの脱却―」、Jeffrey J. Scott, Barbara Kotschwar, and Julia Muir, “Understanding the Trans-Pacific Partnership” (Policy Analysis in International Economics 99), Peterson Institute for International Economics, January 2013
- 20 TPPの交渉状況については、TPP政府対策本部のウェブサイト参照
(<http://www.cas.go.jp/jp/tpp/dantai.html>)
- 21 日本公認会計士協会意見(2012)(http://www.cas.go.jp/jp/tpp/pdf/2012/1/tpp_sougou120719.pdf)、(2013)(<http://www.cas.go.jp/jp/tpp/dantai-iken.html>)