

研究ノート

マレーシアにおける職業会計士に対する規制システム

市 野 初 芳

目 次

- 〔1〕 はじめに
- 〔2〕 基本的視点
- 〔3〕 職業会計士に対する規制の必要性
 - (1) 1965年会社法制定以前の会計実務
 - (2) 職業会計士の状況と1967年会計士法の制定
- 〔4〕 会計士法による職業会計士への規制
 - (1) “Accountant” という名称の制限
 - (2) “Accountant” の名称区分
 - (3) MIA の登録要件
- 〔5〕 職業会計士に対する規制の仕組み
 - (1) MIA が発行する業務証明書の取得
 - (2) 財務省が交付する監査ライセンスの取得
 - (3) MIA による自主規制活動
- 〔6〕 おわりに

要 旨

マレーシアにおける職業会計士に対する規制は、MIA による自主規制活動が中心であった。その原型は、1960年代における会社法および会計士法制定の時代に求めることができる。MIA の活動は、第一段階が1967年の設立以後1987年までの期間であり、マレーシアにおける会計士の登録機関として役割を果たした時期であり、第二段階は1987年から2007年までの期間であり積極的に自主規制組織として活動を展開してきた時期である、と整理することができる。しかし、最近の企業不正事件で外部監査人に対する自主規制機能が十分に果されていないことが指摘されると、マレーシアにおける職業会計士に対する規制は、第三段階である2008年以後のマレーシア版 PCAOB の設置という国家機関による規制という新たな時代を迎えることになった。今後、マレーシアにおける PCAOB の活動が開始されることで、職業会計士に対する規制がどのように展開されるか注視する必要がある。

キーワード

1965年会社法、1967年会計士法、マレーシア会計士協会、自主規制活動、勅許会計士、監査ライセンス、公開企業会計監視委員会

〔1〕 はじめに

本稿では、1967年、マレーシアにおいて制定された会計士法およびそれにもとづいて設立されたマレーシア会計士協会（Malaysian Institute of Accountants : MIA）の役割について確認し、とくに MIA の会員に対する規制システムについて整理することを目的とする。

マレーシアにおける会計士法制定の経緯や MIA の役割を再確認する理由は、ここにマレーシアにおける職業会計士に対する規制の枠組みの原型があると考えられるからである。それは、昨今、マレーシアでは数々の企業不祥事が発覚し、大きな社会問題となり、これらの事件を契機に職業会計士の社会的責任やその規制のあり方が問われているからである。政府は、2008年、証券委員会（Securities Commisiion）に“公開企業会計監視委員会”（The Public Companies Accounting Oversight Board : PCAOB）を設置し、特に公開企業の会計監査人の業務を監視し、不正を発見した場合には早急に摘発する体制を構築することになった。

このように、マレーシア社会において職業会計士に対する制度的な規制が強まるなかで、従来の職業会計士に対する規制方法が再検討され、問題点等が明らかにされたという議論はほとんど行なわれてこなかった。現実には、会計士法の改正を検討することや MIA による自主規制システムを見直し、それを強化することよりも、政府による職業会計士に対する直接的な規制の強化をマレーシア社会は求めているように思えるのである。

本稿では、マレーシアにおけるこのような状況を考えるひとつの手掛かりとして、会計士法制定の経緯を歴史的に振り返り、職業会計士に対する規制のあり方について整理する。

〔2〕 基本的視点

本稿では、マレーシアにおける職業会計士に対する規制システムについて概観することを目的としている。そこで、ここでのいう職業会計士は、上場企業の外部監査業務を担当する職業会計士を対象とする。マレーシアでは、後述するが、会計士“Accountant”という名称は、内部監査業務および外部監査業務、税務業務、記帳代行業務あるいは管理会計業務など広範囲な業務に従事する者を総称する名称として使用されている。また、マレーシアにおいて外部監査業務に従事する会計士は、会計士法により勅許会計士の資格をもつ者とされている。したがって、本稿で使用する職業会計士という名称は、上場企業の外部監査業務に従事する勅許会計士を意味するものとする。

つぎに、職業会計士に対する規制の形態とその必要条件である。社会には、個人または組織の行う活動が公正かつ円滑に遂行されるようさまざまな規制が敷かれている。その規制には、大きく、法的規制と自主規制の2つの方式が用いられる。職業会計士団体は、一般的に、民間団体であることから後者の自主規制方式という形態に属すると考えられる。法的規制や自主規

制のいずれの方式においても、そこで設けられる規範が社会で定着するためには、つぎの3つの条件を備えていることが必要である。第1は、規範を設定した規制団体が、規制主体として社会において正当と認められること、第2は、設定された規範が一般に妥当と認められること、第3は、その規範を遵守させるための機構と遵守しなかった場合の制裁措置があらかじめ講じられていることである、と考えられている¹⁾。この考え方にもとづきながら、マレーシアにおける職業会計士に対する規制について整理すると、つぎのようになる。

マレーシアにおける職業会計士団体が自ら設定した規則等を会員に定着させるためには、(1) 職業会計士団体が、規制主体として社会でその正当性が認められていること、(2) 職業会計士団体により設定された基準あるいは規則等が妥当と所属会員に認められること、および(3) 職業会計士団体により設定された基準あるいは規則等を遵守させるための機構と遵守しなかった場合の制裁措置があらかじめ講じられていること、である。この場合、とくに職業会計士団体が設定した基準あるいは規則等は、あくまで自主規制活動の一環として設定されたものであるから、それが民間団体による自発的な規制であり、通常法的な強制力はない。また、職業会計士の業務は、社会的・公共的な性格をもつものであるから、職業会計士団体による自主規制が十分機能せず、社会に深刻な問題を起こすような場合は、国家機関による法的な規制が行われることも考えられる²⁾。したがって、職業会計士団体は、上記3つの条件をどのように克服するか、そのための仕組みをどのように構築するかが重要な課題となる。本稿では、このような基本的視点に立って、マレーシアにおける職業会計士に対する規制システムについて整理したいと考えている。

〔3〕 職業会計士に対する規制の必要性

(1) 1965年会社法制定以前の会計実務

マレーシアの会計実務は、イギリス植民地時代に、イギリス系企業がゴムや錫など第一次産品の貿易を目的として英領マラヤに進出してきたことが端緒となったと考えられている。1940年代には、イギリス植民地政府の支援もあり、ゴムや錫の生産においてイギリス資本は圧倒的優位を占めるようになっていた。このようなことを背景として、英領マラヤにおける会計実務は、イギリス系企業の増加とかかる企業の所有者や株主へ事業活動の結果を報告することを目的に実施されていた。当時、イギリスの会計事務所 McCollick, Davies and Co., や Evatt and Co., などは、英領マラヤに進出した貿易商社の監査を行っていた。したがって、英領マラヤにおける会計実務は、地場企業の発展により自然発生的に生じたものではなく、イギリス企業の進出に伴いマラヤ連邦に渡ったイギリス人会計士により移植されたものである³⁾。イギリスからの会計実務の移植がマレーシア独立後マレーシア企業においてどのように実践されていたのか、以下で検討することにした。

マレーシアにおける、1967年会計士法制定以前の会計実務の状況を把握するための資料はきわめて少ない。しかし、当時のマレーシアにおける財務報告は、カナダ人研究者により調査・研究された2つの報告書が公表されている。第1は、1966年、カナダのブリティッシュ・コロンビア大学教授 H. Babiak により公表された「マラヤ連邦における財務報告に関する調査」(Babiak, H., *A Survey of Financial Reporting in Malaya*, 1966, Department of Business Administration, University of Singapore) である。第2は、1974年、同じくカナダのブリティッシュ・コロンビア大学教授 C.L. Mitchell により公表された「マレーシアにおける企業の財務報告」(Mitchell, C.L., *Corporate Financial Reporting in Malaysia*, 1974, Kuala Lumpur Stock Exchange) である。ここでは、Babiak の論文にもとづき検討していきたい。

マレーシアにおける会計実務は、Babiak の調査報告により転機を迎えることになった。この調査は、カナディアン・コロombo・プラン⁴⁾ (Canadian Colombo Plan) と名づけられ、カナダのブリティッシュ・コロンビア大学の研究者により実施された。ブリティッシュ・コロンビア大学に所属し、当時シンガポール大学の客員教授を兼務していた Harvey Babiak は、1964年、シンガポール・マラヤ証券取引所に上場する25社を対象に企業の財務報告内容を調査し、マラヤ大学経済学部の機関誌に公表した⁵⁾。この調査報告は、マレーシアにおいて会社法が制定(1965年)される以前に、公開企業の財務報告の問題点を明らかにしたという点で重要なものであり、公開企業の財務報告を改善させるための議論の端緒となったものである。

同調査は、調査対象企業25社の財務諸表にもとづき純利益の表示方法を含む10項目にわたって検証し、問題点を明らかにしたものである。この背景には、当時の会社条例 (Companies Ordinances) が、株主に対する財務情報として貸借対照表および損益計算書の作成・公表を義務づけていたが、(1) 損益計算書の内容については、取締役の報酬金額の合計以外にどのような情報を開示すべきか規定していないこと、(2) 貸借対照表は構成要素に関する最低限の区分が示されているに過ぎないことなど、情報開示に関してきわめて雑駁な規定であった。

Babiak は、上記調査報告で、マレーシアおよびシンガポールの公開企業の財務諸表に多くの不適切 (inadequate) な会計処理および表示方法があることを指摘している。その背景には、(1) 職業会計士が、企業に、財務諸表作成時に過度な“保守主義”にもとづく会計処理を奨励してきたことが明らかであること、(2) (1) の状況は、企業経営者の多くが当該会社の株式を究極的に所有する主要株主であることから、適切な会計情報が作成されていなかったこと、の2点を挙げている。さらに、上記問題は、職業会計士に責任があると言及している。その理由として、(1) 1958年設立されたマレーシア公認会計士協会 (Malaysian Association of Certified Public Accountants; MACPA⁶⁾) が、会員に対して財務報告実務を向上させる役割を果たしていないこと、(2) 損益計算書の会計監査を義務づけていないこと、など問題点を指摘している。

同報告書では、マレーシアにおける公開企業の財務報告レベルを改善するためのポイントが示されている。Babiak は、マレーシアにおける公開企業の財務報告が適正に行われるためには、

(1) 財務報告に関する法的規制が必要であること、(2) 職業会計士団体による一般に認められた会計の原則または手続きに関する基準が設定されるべきこと、(3) 企業による適切な会計実務が行われること、の3つが重要であるとし、これがマレーシアの経済発展にとって解決すべききわめて重要な課題であると指摘した。

Babiak は、上記調査報告で、マレーシアおよびシンガポールの公開企業の財務報告には多くの改善の余地が残されていることを明らかにし、適切な会計基準の設定の必要性を主張する。よって、職業会計士がその役割を果たし、公開企業の財務報告を正しい方向へ導くことが社会的責任であると結論づけている。

1964年、マラヤ大学が発行している“Kajian Ekonomi Malaysia”の第2号には、Babiak が指摘した公開企業の財務報告に関する問題点は、1965年に制定される会社法案⁷⁾において改善されていると指摘した論文が掲載された⁸⁾。会社法案では、投資家が合理的な意思決定ができるよう財務情報の開示が法的に強制された。Babiak が指摘した貸借対照表および損益計算書については、開示内容がより詳細に、より具体的に規定されている。また、会社法案には、投資家の投資意思決定に利益情報が有用であるという考え方が反映され、損益計算書が財務諸表監査の対象となった。重要な点は、ここではじめて“真実かつ公正なる概観 (a true and fair view)”という用語が会社法で使用され、財務諸表が“真実かつ公正なる概観”を表わすものであることが法的に義務づけられたのである。

(2) 職業会計士の状況と1967年会計士法の制定

マレーシアにおける会計および監査実務は、イギリス植民地時代に、英領マラヤで事業活動を展開したイギリス系企業の所有者や株主の情報要求に応えるために発展してきた。この時代の職業会計士は、現地企業の財務情報を作成するためにイギリスから派遣された勅許会計士であった。第2次世界大戦以前までは、少数のマレーシア人がイギリスに渡り、勅許会計士の資格を取得した。1930年代には、イギリスの勅許会計士資格を取得したマレーシア人会計士が、職業専門家の組織である ACIA (Association of Chartered and Incorporated Accountants) を設立した。ACIA は、マレーシア人に会計士試験を実施し、合格した者はイギリスで最終試験を受験させるなど、当時のマレーシアの職業会計士の発展に大きく貢献した。しかし第2次世界大戦終了後の1945年以降、マレーシアでは、職業会計士を養成する組織あるいは団体は存在しなかった⁹⁾。

イギリスからの独立後間もない1960年代のマレーシアにおける会計実務は、イギリスやオーストラリアなど、海外で勅許会計士や公認会計士といったプロフェッショナルな資格を取得した者によって担われていた。それは、当時のマレーシアでは、外部監査人や企業内で会計実務を担当する専門家を自国で養成するまでに至っていなかったからである。

マレーシアにおける職業会計士団体の活動で中心的な役割を果たしてきたのは、MACPA であ

る。MACPA は、国際的な会計事務所のパートナーがその中心的な役割を果たしていたので、1970年代以降は、会計および監査基準の設定活動および経営コンサルティング業務など、職業会計士の発展に大きな役割を果たしていた¹⁰⁾。MACPA は、民間団体であるから会計士資格をもつ者の入会は任意であった。一方、MACPA へ加入を望まない職業会計士は、1959年に MACPA とは別の組織である MSA (Malayan Society of Accountants) を設立し、独自の職業会計士団体を設立した¹¹⁾。

当時のマレーシアでは、海外で資格を取得した職業会計士、例えば、イギリスの勅許公認会計士 (ACCA) の資格をもつ者あるいはイギリスの勅許管理会計士 (CIMA) の資格をもつ者などが所属するさまざまな団体が設立されていた。それに伴って、各団体によって“勅許会計士”や“公認会計士”あるいは“勅許管理会計士”などさまざまな名称が用いられていた。このような状況のなかで、社会に人びとは、どの団体に所属している会計士が外部監査人として妥当なのか、また、勅許会計士と公認会計士の違いは何かなど多くの誤解や混乱が生じていた。マレーシア政府は、職業会計士に対する社会的信頼を損ねることを危惧するとともに、国家が職業会計士を適切に規制し、監督していくことの必要性を認識するようになった¹²⁾。

同国政府は、このような状況を改善するため、1967年に会計士法 (Accountants Act, 1967) を制定し、職業会計士の諸活動を規制するための法規制を行うことにした。さらに、同法によりマレーシア会計士協会 (Malaysian Institute of Accountants ; MIA) が設立された。この背景には、前述した1965年の会社法の制定がある。会社法の計算規定では、①会社の作成する財務諸表 (貸借対照表および損益計算書) は「真実かつ公正なる概観 (true and fair view)」を示すべきであるという基本思想が明示されているが、真実かつ公正なる概観に関する具体的な規定は設定されていない。さらに、②すべての会社は監査人を選任し、③監査は財務省により認められた会社監査人 (approved company auditor) が担当するよう義務づけ、④その監査人は、登録組織としての職業会計士団体、すなわち MIA に所属する会員であることが求められている。⑤すべての監査人は、会社の財務諸表について監査報告者を作成し、財務諸表が会社法の規定に従い、真実かつ公正なる概観を示しているかどうかに関する意見表明をしなければならないとしている。このように、会社法では、監査人の資格要件を定め、監査人の役割を明示している。重要なことは、会社の作成した財務諸表が、真実かつ公正なる概観を示しているかどうかについて、監査人の判断が求められているということである。

会社法の施行により、会計士法の制定が必要となった。会計士法により設立された MIA の役割は、主として、①会員として申請した者の資格を決定すること、② MIA あるいは他の団体は、職業会計士としてすでに実務に従事している者あるいはこれから実務に従事しようとする者に対し、研修、教育および試験を実施すること、③マレーシアにおける職業会計士の業務を規制すること、④マレーシアの職業会計士に対する社会的関心を適切な手段により高めること、などである (会計士法第6条)。マレーシアでは、MIA を職業会計士団体 (professional body)

のひとつとして捉えるとともに、MIA は、会計士法の下で職業会計士およびその業務等を規制・監督する団体（regulatory body）として位置づけられたのである。よって、MIA は、職業会計士に関する一定の秩序あるいは規律を社会に確立することが重要な役割となった。

〔４〕 会計士法による職業会計士への規制

そこで、会計士法の制定および MIA の設立は、主に以下の点で職業会計士に関する秩序形成に重要な役割を果たしたと考えられる。

（１）“Accountant” という名称の制限

マレーシアで“Accountant” という名称を用いて業務を遂行する場合、MIA への登録が義務づけられた。これは、ICAEW に所属する勅許会計士やカナダ勅許会計士協会（CICA）に所属する勅許会計士など、外国の職業会計士団体に所属している会計士であっても、マレーシアで“Accountant” という名称を用いて業務を遂行する場合、別言すると、顧客に対し会計、監査あるいは税務等に関するサービスを報酬得て行う場合には、MIA に登録しなければならないのである。例えば、MACPA の会員は、ICAEW 等の会員であるか、または MACPA が実施する資格試験に合格し公認会計士として会員登録した者である。しかし、国内で“Accountant” という名称を用いて業務を行う場合は MACPA の会員であっても MIA に登録しなければならないのである。よって、会計士法の下において MACPA は、MIA（regulatory body）が規制し監督すべきひとつの職業会計士団体（professional body）として位置づけられた。

会計士法の付則 1 第 2 部では、MIA に会員登録が認められる職業会計士団体として、つぎの 11 団体が列挙されている¹³⁾。

マレーシア公認会計士協会（MACPA）
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）
アイルランド勅許会計士協会（ICAI）
オーストラリア勅許会計士協会（ICAA）
オーストラリア公認実務会計士協会（ASCPA）
ニュージーランド勅許会計士協会（ICANZ）
カナダ勅許会計士協会（CICA）
インド勅許会計士協会（ICAI）
勅許管理会計士協会（CIMA, UK）
勅許公認会計士協会（ACCA, UK）

このように、1967年の会計士法の制定によって、マレーシアでは、従来の混乱した職業会計士の状況に一定の秩序が形成されることになるとともに、MIA により“Accountant”に関する規制・監督が行われる具体的な仕組みが形成されたのである。

(2) “Accountant”の名称区分

当時の会計士法では、“Accountant”の名称を3つに区分して整理した。①企業の監査業務のような公的な業務（Public Practice）に従事する者を Public Accountant（PA）、②会計士資格を有しながらも企業や政府機関等に勤務する者を Registered Accountant（RA）および③会社法の下で一定の条件により会計士と認められた者を Licensed Accountant（LA）とし、その役割にしたがって名称を3区分した。これによって、マレーシアで業務を行う会計士は、公的な業務に従事する者はPA、企業に勤務する会計士はRAとしてMIAに登録しなければならない。よって、会計士法では、MIAに登録する“Accountant”の範囲を、会計事務所や外部監査業務に従事する者だけでなく、民間企業に勤務する者、政府機関および非営利組織等に勤務する者、あるいは企業内で内部監査人の資格をもち内部監査業務に従事する者などを幅広く含めている。

2001年の会計士法改正では、PAとRAの名称を統一し、勅許会計士（Chartered Accountant；CA）としたことが重要な改正である。これによって会員名称は、CA、LAおよび学識経験者等をメンバーとする準会員（Associate Member：AM）の3つの区分となった（会計士法第13条1項）。

Accountantの名称区分が勅許会計士に統一された背景には、マレーシア特有の事情がある。それは、イギリスからの独立後、マレーシアにおける職業会計士の発展は、おもに海外で会計士資格を取得した者により担われてきた。1960年代から70年代においては、とくにイギリスの勅許会計士資格を取得した者がエリートとみなされていた。当時は、ICAEWの会員である勅許会計士が最も優秀であり、当該資格取得者でなければ大規模会計事務所のパートナーにはなれないという状況であった。その後、1980年代以降、海外で取得したその他の会計士資格も徐々に受け入れられるようになっていったが、マレーシアでの資格取得者に対する評価は満足のいくものではなかった。

この改正の趣旨は、“勅許会計士”という統一した名称の下で、マレーシアで会計士資格を取得した者が、海外の資格取得者と同等の立場で業務に従事し、平等な待遇を受けることを意図したものである。よって、この改正は、マレーシアにおける職業会計士の歴史的な発展過程を概観するうえで、重要なものとして位置づけられる¹⁴⁾。

(3) MIAの登録要件

会計士法の下で設立されたMIAは、“Accountant”を希望する者を審査・登録し、その後の教育、研修あるいは資格試験の実施等マレーシアにおける“Accountant”の行う業務全般を規制、監督する役割と権限を与えられたことである。MIAは、1967年に設立されたが、その後約20年間は審査・登録機関としての役割を果たすのみであり、資格試験の実施や会計基準の設定活動など職業会計士団体として積極的に社会的役割を果たすことはなかった。しかし、1987年

に MIA の会長が交代しことを契機に、会計基準等の設定活動へ積極的に取り組むことになった。

MIA に勅許会計士 (CA) として登録するためには、原則として、下記の①から③の何れかの要件を満たし、かつ 3 年間の実務経験が必要となる。

- | |
|--|
| ① 会計士法付則 1 第 1 部に示されている大学の学位あるいはディプロマコースの最終試験に合格すること
② 会計士法付則 1 第 2 部に示されている職業会計士団体 (professional body) の会員であること
③ MIA の実施する QE に合格すること ¹⁵⁾ |
|--|

+

MIA に会員登録を申請する時点で、会計事務所、民間企業あるいは公的機関等において 3 年間の実務経験が要件とされる
--

上記①は、MIA が会計学のコースを設置しているマレーシアの大学やカレッジなどの高等教育機関とカリキュラム内容、学習時間、試験科目等について協議を重ねた結果、MIA によって承認された大学がリスト・アップされたものである。MIA は、「会計士法付則 1 第 1 部に掲げている大学の最終試験に合格すること」を条件とし、さらに会計事務所、一般企業および公的機関等における 3 年間の実務経験を登録申請の際の要件としている。以下は、MIA が承認する大学のリストである。

Universiti Malaya	Universiti Islam Antarabangsa
Universiti Kebangsaan Malaysia	Universiti Sains Malaysia
MARA Institute of Technology	Universiti Tenaga Nasiona l
Universiti Teknologi MARA	Malaysia Multimedia University
Universiti Utara Malaysia	Kolej Universiti Sains & Teknologi Malaysia
Universiti Pertanian Malaysia	Universiti Malaysia Sabah
Universiti Putra Malaysia	

また、上記大学で最終試験に合格し学士号を授与された者が勅許会計士として登録するには、もう一つのルートがある。それは、学位を取得して大学を卒業した後、会計士法付則 1 第 2 部に示されている職業会計士団体の資格試験を受験し、正規の会員になり、MIA に勅許会計士として登録するというルートである。最近では、国内外における職業会計士の競争が激しく、MIA に登録する前により多くのキャリアを得るため、学位取得後海外の職業会計士団体の資格試験を受験する大学卒業生が増加していることが指摘されている¹⁶⁾。

〔5〕 職業会計士に対する規制の仕組み

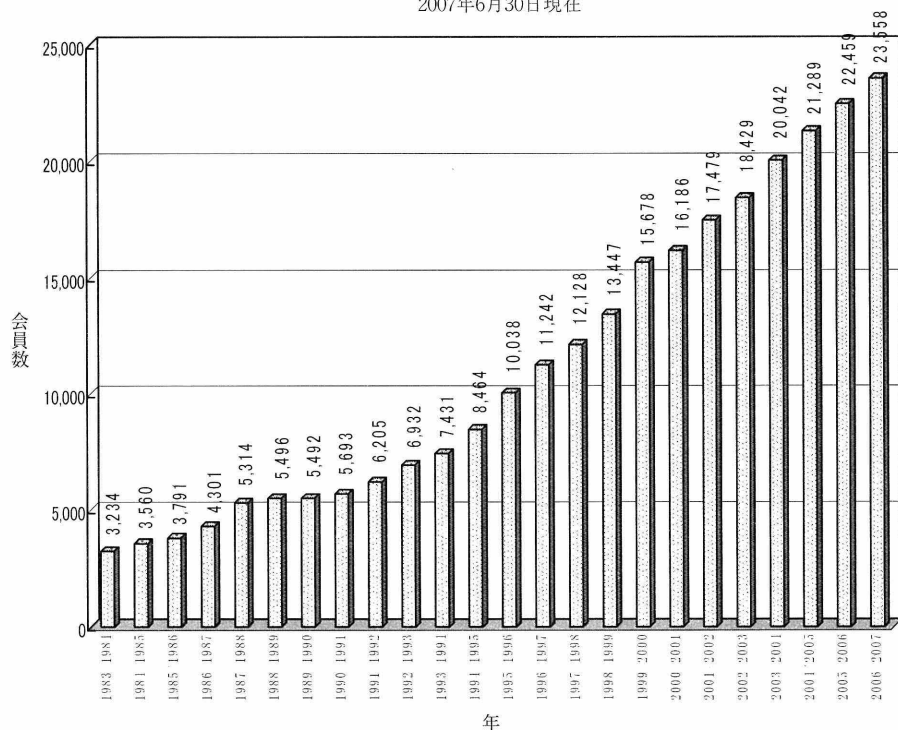
(1) MIA が発行する業務証明書の取得

MIA の会員数は、2007 年 6 月 30 日現在で 23,558 名であり、その内民間企業に勤務する者は全

体の70%, 監査業務等の公的業務 (Public Practice) に従事する者24%および政府関係機関に勤務する者6%という構成である¹⁷⁾。下記の表から, 登録会員数の増加は明らかであるが, 監査業務等の公的業務に従事している者は全体の4分の1である。また, 会員23,558名のうちCA (勅許会計士) 23,447名, LA (登録会計士) 47名, AM (準会員) 64名という構成である。

MIA会員数の推移

2007年6月30日現在



CAは, さらに①公的業務に従事する者, ②公的業務に従事しない者の2つに分けられる。MIA〔会員および理事会〕規則第9条によると, ①の公的業務に従事するCAで, 開業あるいは会計事務所のパートナーであるCAあるいはLAは, MIAが発行する業務証明書 (Practicing Certificate) を取得しなければならない。しかし, 公的業務に従事するCAであっても, 従業員として勤務する場合は業務証明書の取得は不要である。また, 上記②の公的業務に従事しないCAは, 一般企業あるいは公的機関に勤務するのであるから, 業務証明書の取得は不要である。上記規程では, 公的業務の範囲をつぎのように規定している。

- ・内部監査を含む監査業務,
- ・会計業務やコンサルティング業務に関連するあらゆる会計業務,
- ・研究調査やデュー・デリジェンスに関連する会計業務,
- ・訴訟等法律に係る会計業務,
- ・税務申告, 税務相談および税務コンサルティング,
- ・記帳代行業務,
- ・原価計算および管理会計業務,
- ・破産・清算および管財人による管理業務,
- ・経営情報システムおよび内部統制に関する立案,
- ・会社法125条にもとづく秘書業務,
- ・理事会が適宜定めるその他の業務,

また, MIA に業務証明書の発行を申請するには, 以下の要件を満たす必要がある。

- a) 下記の有資格者の指導の下で3年を超える実務経験を得ている者
 - ・公的業務に従事する勅許会計士
 - ・会計士法付則1第2部に規定する職業会計士団体のいずれかの会員で, 海外において公的業務に従事する職業会計士
 - ・適宜理事会で承認した会計士法付則1第2部に規定する職業会計士団体以外の団体の会員で, 海外における公的業務に従事する職業会計士
- b) 理事会が適宜承認した公的業務において, 少なくとも3年の経験がある者
- c) MIA の公的業務プログラム (Public Practice Program) に参加した者

さらに, MIA の会員が税務サービスを提供する場合は, 所得税法の規定に従って, 業務証明書の他に税務代理業ライセンス (Tax Agent Licence) の取得が義務づけられている。

(2) 財務省の交付する監査ライセンスの取得

外部監査業務に従事するためには, 財務省が交付する“監査ライセンス”を取得しなければならない。

監査ライセンスを取得するためには, ライセンス申請後, 財務省による面接試験を受けることが義務づけられている。面接試験は, 月3回財務省会計局にて行われ, 審査員は MIA, 財務省会計局, 財務省証券局, 証券委員会, 会社登記委員会, 内国歳入庁およびマレーシア中央銀行等から選出される。また, 監査ライセンスは, 2年に一回更新しなければならない。監査ライセンスを申請するための要件は, 以下の通りである。

- a) MIA の勅許会計士であること
- b) MIA の会員として登録後継続的に適切で十分な監査経験が3年あること, また監査の分野でない場合は, 3年の継続する監査経験を申請書提出以前の4年の間に得ること
- c) 申請書提出前に MIA の公的業務プログラム (PPP) に参加すること
- d) 申請書提出前に MIA から業務証明書を取得すること

具体的には, 民間企業や官公庁等に勤務する CA は, 約16,490名で全体の70%である。一方,

会計監査等の公的業務に従事する会員は、5,654名であり全体の24%である。そのなかで、開業あるいは事務所のパートナーである場合は MIA の業務証明書および財務省の監査ライセンスの取得が必要となる CA は、2007年6月30日現在で2,400名である¹⁸⁾。

このように、マレーシアにおける職業会計士に対する規制は、きわめて厳格なシステムが構築されていることが理解できる。さらに、MIA の会員は、会社法、会計士法、MIA〔会員および理事会〕規則および所得税法を遵守することが義務づけられているのである。

(3) MIA による自主規制活動

MIA は、1967年の設立から1987年まで、“Accountant”の登録機関として役割を果たすことが中心であり、その他の自主規制活動はほとんど行っていなかった。しかし、1987年9月の理事会で、Hanifah Noordin 氏が MIA の会長に選出されてから、MIA は積極的な活動を展開することになった。

MIA は、つぎのような基準等を公表している。(1) マレーシアにおける会計基準の公表は、現在、マレーシア会計基準審議会 (MASB) が行っている。MIA は、MASB の会計基準の設定活動に積極的に参加し、会員に対して会計基準を周知するための教育活動を行なうとともに、会計に関する最善の実務指針など会計基準を正しく適用するための解釈書等を公表している。(2) MIA の会計監査委員会 (The Accounting and Auditing Committee ;AAC) は、マレーシアにおけるさまざまな会計監査上の問題に対して意見書を発行するという役割を果たしている。MIA により公表される監査基準は、「マレーシアの認められた監査基準 (Malaysian Approved Standards on Auditing ;MASA)」として理解されている。このように、MIA は、認められた監査基準を公表し、その解釈指針やテクニカル・ブリティンを発行するなど、監査に関連するさまざまな活動を展開している。(3) MIA は、会計および監査に関連する基準等の公表以外に、職業専門家として行動するための規程として「職業専門家の行動および倫理に関する規程」を公表している。この規程は、すべての会員が遵守しなければならない規程である。(4) MIA は、この他「内部監査指針 (Internal Audit Guidelines)」や「マレーシアにおける管理会計指針 (Malaysian Management Accounting Guidelines)」などの指針を公表している。

このように、MIA は、会員が遵守すべき基準等を公表するとともに、会員の行動を主体的に規制あるいは監督するための委員会を設置し、自主規制のための活動を展開してきた。MIA の自主規制に関する主な諸活動は以下の通りである。(1) 調査委員会および懲罰委員会の設置である。これら2つの委員会は、会計士法にもとづいて設置された委員会である。とりわけ、懲罰委員会は、MIA が公表する監査基準や倫理規程等さまざまな規則や指針等を遵守しない会員を規制することを目的とした委員会である。(2) 企業再生実務委員会の設置である。同委員会は、企業の債務超過に関する問題や会社法における清算業務等の事例について研究し解釈指針を公表してきた。同委員会は、会員の行動を規制するのではなく、むしろ会員の実務を支援するため

の委員会であると考えられる。(3) 財務諸表検討委員会の設置である。同委員会は、会員の作成した財務諸表が法令、MASB の公表する会計基準あるいは MIA が公表する基準等にしたがって作成されているか検証するための委員会である。ここでいう財務諸表には、MIA の会員が作成した監査報告書等を含む。(4) MIA は、2002年7月自主規制体制をより強化し、監査業務に対する社会的信頼を高めることを目的として、プラクティス・レビューの実施を理事会で承認し、2003年1月から監査業務を行なう会計事務所に対し5年ごとのプラクティス・レビューを開始した¹⁹⁾。

このように、MIA は、会員が遵守すべき基準や指針等を積極的に公表するとともに、自主規制体制を確立するためのさまざまな委員会を設置し活動してきた。しかし、問題は、職業会計士団体が設定した多くの基準や指針等は、あくまで自主規制活動の一環として設定されたものであり、法的な強制力はないという点である。マレーシアでは、2008年中に証券委員会による PCAOB が活動を開始すると思われるが、この背景には、職業会計士団体による自主規制が十分機能していないと思われる深刻な事件あるいは問題が発生したことにより、国家機関による法的な規制が行われることになったものと考えられる。

〔6〕 おわりに

以上、マレーシアにおける職業会計士に対する規制システムについて概観してきた。その規制システムは、つぎのように整理することができる。

職業会計士に対する規制の第1段階である。それは、1967年から1987年までの20年間、MIA は会計士法の下で“Accountant”の登録団体としてのみ機能していたことである。当時マレーシアの混乱した状況では、会計士法を制定し MIA という登録団体を設置したことが重要であった。これは、第2節で述べたように、MIA という職業会計士団体が自主規制組織として社会で機能するためには、(1) 職業会計士団体が、規制主体として社会でその正当性が認められていること、という条件を満たす段階であったと位置づけることができる。また、この段階では、外部監査業務に従事する職業会計士に対し、会計士法および会社法による基本的な規制システムが形成された点で重要である。

その後、職業会計士に対する規制の第2段階である。それは、1987年から2007年までの20年間である。この間、MIA は、積極的に自主規制活動を展開することになった。会計および監査に関連する多くの基準や指針等を公表し、自主規制活動を主体的に実施するための各種委員会を設置するなど、多くの社会的かつ公共的な活動を展開した時期である。これは、MIA が自主規制団体として機能するためには、第2節で述べた、(2) 職業会計士団体により設定された基準あるいは規則等が妥当と所属会員に認められること、という条件を満たしているものと思われる。しかし、この段階では、経済社会が急速に発展し、上場企業の規模が拡大し企業数も大幅に増

加し、それに伴って会計監査士のさまざまな問題が生じることとなった。しかし、MIAは、このような問題に適切に対応できなかったものと思われる。すなわち、この状況は、(3) 職業会計士団体により設定された基準あるいは規則等を遵守させるための機構と遵守しなかった場合の制裁措置があらかじめ講じられていること、という点で制裁措置を機動的に運用できなかったことが問題であると思われる。

したがって、職業会計士に対する規制の第3段階は、2007年以降の期間と位置づけることができる。この段階では、上記(3)の条件を克服する措置が、MIAではなく国家機関により法的な強制力を背景として実施されることになったということが重要である。これが、証券委員会によるPCAOBの設置として位置づけることができる。

このように、マレーシアでは、MIAによる職業会計士に対する規制が、それぞれの段階で、またさまざまな方法で実施されてきた。しかし、いかに多くの規制システムを置いたとしても、外部監査業務に従事する会計士の意識が社会的に未熟なものであるなら、それらのシステムはいくら精緻なものであっても形骸化せざるを得ない。2008年から活動を開始すると言われているPCAOBは、職業会計士の業務を検証・監視し、意図的に財務報告の信頼を揺るがす者には迅速に対応し制裁を実施すると明言している。今後、職業会計士に対するPCAOBの活動がどのように展開されるか注視する必要がある。

注

- 1) 市村 巧「イギリスにおける財務報告制度の現状」藤田幸男編著『国際化時代と会計』（第9章所収）、平成6年、中央経済社、pp.91-92。
- 2) 市村 巧、同上書、p.92。
- 3) Susela D.S., *Accounting Standards Setting in Malaysia*, Doctorial Thesis, Waikato University, New Zealand, 1996, pp.238-239.
- 4) コロンボ・プランは、1950年1月、当時のセイロン（現スリ・ランカ）においてコモン・ウェルス外相会議が開催され、南および東南アジアの英領植民地に対し、貧困の撲滅と経済発展のための支援計画を意味する。カナダは、1950年代から、マレーシアに対しODAを通じて積極的に支援した。上記のカナディアン・コロンボ・プランは、その一環である。
- 5) Babiak, H., *Standards of Financial Reporting in Malaya*., Kajian Ekonomi Malaysia, University of Malaya, June 1964, Vol.1, No.1, pp.19-36.
- 6) MACPAは、主として、イギリスでイングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）会員であった20名のマレーシア人会計士により設立された。MACPAは、経験の共有および会員相互の親睦を深めること等を目的に設立され、その目的は、(1) 会計理論および会計実務の相互の発展、(2) 会計士試験および教育研修等の実施、(3) 監査人の独立性の維持、(4) 自主規制の徹底、(5) 専門性の向上などである。設立時の会員は、ICAEWに所属していたことから、MACPAの組織構成や運営方法はICAEWの仕組みや方法を模倣したものである、と考えられている。MACPAは、2002年に名称変更した。現在は、MICPA (Malaysian Institute of Certified Public Accountant ; MICPA) である。2002年の名称変更以前は、MACPAという名称であったため、ここでは従来の名称で示すこととする。
- 7) この会社法案は、1963年10月30日に設置された委員会により起草された。この委員会には、コロンボ・プランによりオーストラリアから派遣された起草担当者ジョン・フィネモア (John Finemore) がアシスタントとして参加している点が興味深い。

- 8) Chin, T., *Standards of Financial Reporting in Malaysia, A Sequel*, Kajian Ekonomi Malaysia, University of Malaya, October 1964, Vol.1, No.2, pp.30-36.
- 9) Gul F.A., *History and Development of Accounting Education in Malaysia*, Regional Institute of Higher Education and Development, Singapore, 1983, pp.8-9.
- 10) Susela, D.S., *Accounting Standards Setting in Malaysia*, Doctorial Thesis, University of Waikato, New Zealand, 1996, pp.284-286.
- 11) 現在は, Malaysian Society of Accountants と名称変更している。
- 12) Azham Md.Ali, *The New Economic Policy and The Accounting Profession in Malaysia : A Case of a Misfit ?*, 2nd AAAA Conference Paper, September 2001, Singapore, Universiti Utara Malaysia, 2001, pp.10-11.
- 13) これに対して, MACPA は, 以下の 8 団体の会員に, 一定の試験に合格した場合会員登録を認めている。ICAEW, スコットランド勅許会計士協会, アイルランド勅許会計士協会, オーストラリア勅許会計士協会, ニュージーランド勅許会計士協会, カナダ勅許会計士協会, 勅許公認会計士協会 (ACCA, UK) アメリカ公認会計士協会である。
- 14) Malaysia Institute of Accountants, *"National Aspirations, Global Ambitions, 1967-2007"*, MIA, 2007, pp.24-25.
- 15) この制度は, 2001 年には導入された。MIA により QE の制度が導入されたのは, おもに海外の大学を卒業し学士号を取得した者に対し門戸を広げることが目的である。厳密には, (a) 海外の大学で会計学あるいは会計学以外の領域で学士号を取得した者および (b) マレーシアの大学卒業者で MIA が承認する大学以外の大学で会計学あるいは会計学以外の領域で学士号を取得した者を対象としたルートである。このルートは, 原則として, MIA の QE を受験するものとして位置づけられているが, (a) および (b) の対象者は QE を受験しないで会計士法付則 1 第 2 に規定された職業会計士団体の会員になり MIA に登録するルートも選択できることは学士号取得者と同様である。また, 登録には QE 合格とともに 3 年間の実務経験が要件となる。QE の試験科目は, ①ビジネス法および会社法, ②監査論および保証業務, ③税法, ④上級財務会計論, の 4 科目である。
- 16) Susela D.S., *"Auditing and Assurance Services in Malaysia"*, persons, 2003, p.25.
- 17) Malaysia Institute of Accountants, *"Annual Report, 2007"*, MIA, 2008, pp.20-22.
- 18) Malaysia Institute of Accountants, *"Annual Report, 2007"*, MIA, 2008, p.21.
- 19) Susela D.S., op. cit., p.26.

【参考文献】

- 市村 巧「イギリスにおける財務報告制度の現状」藤田幸男編著『国際化時代と会計』(第 9 章所収), 平成 6 年, 中央経済社。
- 八田進二・橋本尚「アメリカ会計学会ベッドフォード委員会報告書ー将来の会計教育: 拡張を続ける会計プロフェッションに備えて」『駿河台経済論集』第 2 巻第 1 号, 1992 年 12 月。
- 藤田幸男『21 世紀の会計教育』白桃書房, 1998 年。
- 「会計の社会的展開」(黒澤清編『会計と社会』所収), 中央経済社, 1973 年。
- 「アメリカにおける会計教育改善の動き」『企業会計』, 第 44 巻第 9 号, 1992 年 9 月。
- Azham M.A., "The New Economic Policy and The Accounting Profession in Malaysia : A Case of A Misfit ?", 2nd AAAA conference Paper, Spt. 2001, University of Utara Malaysia.
- Babiak, H., "Standards of Financial Reporting in Malaya", *Kajian Ekonomi Malaysia*, University of Malaya, June 1964, Vol.1, No.1.
- Chin, T., "Standards of Financial Reporting in Malaysia, A Sequel", *Kajian Ekonomi Malaysia*, University of Malaya, October 1964, Vol.1, No.2.
- Goo J.H., *Preface to the Revised Edition*, Accounting Problems for Introductory Courses, University of Malaya, 1968
- Gul, F.A., *History and Development of Accounting Education in Malaysia*, RIHED Singapore, 1983
- Mcdonald, D.L. & Beedle, A., *Accounting Problems for Introductory Courses*, Faculty of Economics and Administrations, University of Malaya, 1968.
- Madya A.M. & Teoh, H.Y., "Accountin Education in Malaysia-Past, Present and Future", *The Accounting Journal*,

- Vol.5, University of Malaya, 1978.
- Megat A.R.A., "The Accountancy Profession in Malaysia-Some Current Issues", *The Malaysian Accountant*, MACPA, July 1980.
- Malaysia Government, *Accountants Act*, 1967. International Law Book Services, Kuala Lumpur.
- MIA, Annual Report for 2007, 2008.
- MIA, "*National Aspirations, Global Ambitions, 1967-2007*", MIA, 2007
- Mitchell, C.L., *Corporate Financial Reporting in Malaysia*, 1974, Kuala Lumpur Stock Exchange
- Susela, D.S., *Accounting Standard Setting in Malaysia*., Doctorial Thesis, University of Waikato, New Zealand, 1996.
- Auditing in Malaysia*, Prentice Hall, 2002.
- Susela D.S., "*Auditing and Assurance Services in Malaysia*," persons, 2003.
- Takiah.M.I., Syad.M.G. &Selamat K., "Accounting Education in Malaysia, New Economy, New Skills", *Akauntan Nasional*, August 2002.