

アカウンティング・スクールとその役割

野 口 晃 弘

<要 旨>

わが国では諸外国と比べて公認会計士の数が不足しており、その質を維持しながら公認会計士試験の合格者を増やさなければならない状況にある。また、資格取得前における教育内容も世界標準に合わせる必要が求められてきており、履修科目及び単位数の両面から改革が必要となってきた。そのような要件を満足させる新たな教育機関として、会計分野における専門職大学院に対する期待が寄せられている。

会計教育に対するニーズは、公認会計士の養成だけではない。会計は、経済にとってインフラの一種であり、資本市場が健全に機能するためには、適正な財務情報が供給されなければならない。そして、供給された財務情報を適切に処理し、意思決定に利用することも必要となる。会計に関する知識は、監査人や経理担当者だけのものではなく、経営者や投資家をはじめ経済に関心を持つすべての人々にとって不可欠なものである。

1. 序

経理というとホワイト・カラーを代表する職種であり、几帳面に淡々と事務処理を行っているだけであるかのような印象を受けるかもしれない。しかし、会計は経済のインフラの一つとして捉えるべきものであり、時として社会の命運を左右しかねないほどの影響力を持つこともある¹⁾。2年前にアメリカの巨大エネルギー企業であったエンロンが、不適切な会計処理の発覚が引き金となって経営破綻し、その後も次々と有名企業における会計上の問題が指摘されたため、会計に対する不信感が資本市場に大きな影響を及ぼしたことについては、記憶に新しいところである²⁾。

わが国でも、公開会社が倒産した後で、粉飾決算の明らかになるケース

がある。粉飾決算が行われた要因は様々であるが、公認会計士の精神的独立性が損なわれていたと考えられるような事例³⁾や、経営者の会計あるいは財務報告の役割に関する理解が不足していたと考えられるような事例⁴⁾があった。

資本市場が健全に機能するためには、適正な財務情報が安定的に供給される必要がある。それは、公認会計士による監査に依存するだけで達成されるものではなく、実際に会計処理を行う経理担当者、あるいは会計方針を承認する立場にある経営者の姿勢に左右される。したがって不適切な会計処理が行われないようにするには、監査体制を強化するだけでは足りず、経営者を含め会計に携わる者すべてが、財務情報の作用を理解し、責任を果たすことが必要になっている。

2. 会計専門職に対するニーズ

会計専門職の代表的な国家資格は、公認会計士と税理士である。公認会計士は、財務情報の信頼性を確保するため、独立の第三者として、企業などの組織が公表する財務諸表に対する意見を監査報告書で表明することを業務としている。これに対し、税理士は、企業や個人の納税申告の代行や相談などを行う税務の専門家である。

公認会計士試験制度の改革が議論され始めた当時、日本には、公認会計士が約1万2千人、会計士補が約4千人の合計約1万6千人（1999年）であったのに対し、アメリカではアメリカ公認会計士協会の登録者が約33万人（1998年）監査業務に従事している者に限定しても12～13万人という数になる。イギリスにも有資格者が約13万人、そのうち4割は監査業務に従事していると言われている⁵⁾。経済規模の差を考慮に入れても、わが国で公認会計士の数が不足していることは明らかである。必要とされる監査時間を分析したある試算によれば、わが国の監査レベルを国際水準に押し上げるためには、公認会計士・会計士補が6千人不足と推定している⁶⁾。

会計基準の複雑化、企業活動の国際化などによって、主要な監査対象である株式会社の監査だけでも、従来よりも多くの時間・労力が必要とされていることに加え、公的部門の改革に伴い、会計監査人を必要とする組織の数が増加している。このように、わが国では、その質を維持しながら、公認会計士の数を大幅に増加させなければならない状況にある。

会計専門職に対するニーズは、監査業務や税務代行業務に限られない。

営利企業に限らず非営利組織であっても、活動する以上、帳簿記入は不可欠であり、また、日常的な業務管理のためにも、あるいは、投資の意思決定を行う上でも、会計数値を理解できることは必須要件となっている。会計を知らずに組織を運営することは、計器類を見ずに航空機を操縦するに等しい。

3. 会計分野に関する専門職大学院

平成15年11月17日に金融庁より公認会計士法施行令の一部を改正する政令（案）が公表されるとともに、金融審議会公認会計士制度部会専門的教育課程についてのワーキングチーム「専門職大学院における会計教育と公認会計士試験制度との連携について」（以下、「報告書」と略す）が公表された。後者には、会計分野に関する専門職大学院のカリキュラムに関する具体的な要件が示されており、わが国におけるアカウンティング・スクールのカリキュラムに大きな影響を及ぼすものと考えられる。

公認会計士法施行令（案）では、専門職大学院のうち、一定のものを修了した者には、その申請により、短答式試験の科目のうち、財務会計論、管理会計論及び監査論を免除すると規定している。

公認会計士試験の科目免除は、「大学を卒業し、いわゆる受験専門学校にその多くを依存しているという公認会計士へのルートをできる限り多様化する」（「報告書」7頁）という趣旨が反映されたものである。したがって、「法科大学院」の修了が新司法試験の受験資格となり、新司法試験は比較的高率の合格率とし、「法科大学院」の学習を確認するという位置づけをしている法曹養成制度の考え方とは、異なっていることに注意する必要がある（「報告書」5-6頁）。

表1 新しい公認会計士試験（平成18年以降）の試験科目

短答式試験	財務会計論 管理会計論 監査論 企業法
論文式試験	（必須）会計学 監査論 企業法 租税法
	（選択）経営学 経済学 民法 統計学から1科目

免除の具体的な要件については、会計分野に関する専門職大学院において、財務会計に関する科目10単位以上、管理会計に関する科目及び監査に関する

る科目をそれぞれ6単位以上、計28単位以上履修し、当該会計分野に関する専門職大学院の学位を授与されることと説明されている（「報告書」8-9頁）。

表2 各科目の具体的内容

財務会計に関する科目 (10単位以上)	財務会計論 簿記 財務諸表 会計基準 会計制度 ディスクロージャー制度 国際会計 公会計・非営利会計など
管理会計に関する科目 (6単位以上)	管理会計論 原価計算 財務分析 意思決定会計 など
監査に関する科目 (6単位以上)	監査論 監査基準 監査制度 システム監査 内部監査・内部統制 会計職業倫理 コーポレート・ガバナンスと企業倫理など

(注) 下線を付した内容については各科目の中心をなすものとして、履修することが強く期待されている。

上記の科目以外に、履修が期待される科目分野等として、財務管理、ITに関する知識、税務、企業法（商法、証券取引法）、経済学、企業経営、ファイナンス、統計学が挙げられている（「報告書」10頁）。これは公認会計士業務の国際化、IT化、あるいは業務の多様化に対応した知識や技能の修得が求められているためと考えられる。さらに、「論理的思考力、倫理的判断力、並びに実務対応能力の涵養を目指すこと」（「報告書」8頁）も求められている。

専門職大学院の設置基準を満たし、科目免除の対象となるコースを設けることができるか否かは、大学院の置かれている状況によって左右される。たとえば研究者養成の機能を大学院に残そうとするのであれば、既存の研究科を専門職大学院へ転換することは難しい。その場合には既存の研究科とは別に、新たに専門職大学院を設置できるだけの余裕が必要になると考えられる。

4. 会計教育改革の必要性

「報告書」では、専門職大学院の特徴として、以下の四つのことが例示されている（4頁）。

教育目的を達成するため体系的に教育課程を編成

事例研究、現地調査、双方向・多方向に行われる討論や質疑応答などの授業方法
客観性・厳格性を確保した学修成果の評価
適切な人数のクラス編成

しかし、これらは既存の大学院においても、程度の差こそあれ必要とされていることのように思われる。教育内容の改善という点から、少なくとも博士前期課程（あるいは修士課程）においては、点検すべき内容である。

2003年10月に国際会計教育基準（International Accounting Education Standards for Professional Accountants、以下IESと略す）が国際会計士連盟（International Federation of Accountants、以下IFACと略す）より公表された。IFACは会計士の国際組織であり、114カ国における155の会計士団体によって構成されている。その使命は、公益のため、世界的に会計士を育成し、質の高い会計基準を設定し、会計基準の国際的収斂を促進することを通じて、国際経済の発展に寄与することにある⁷⁾。

IESは、あるべき会計教育・訓練についての指針であり、IFACに加入している職業団体では、それに準拠することが期待されている。IESは以下の基準から構成されている⁸⁾。

表3 国際会計教育基準

IES 1	会計士教育を受けるための前提条件
IES 2	会計士教育プログラムの内容
IES 3	会計士に求められる力量
IES 4	会計士としての価値観・倫理観・姿勢
IES 5	実務経験に関する要件
IES 6	会計士としての能力の評価
IES 7	継続的職業教育

以下、2005年1月より施行されるIES 2「会計士教育プログラムの内容」について取り上げることとする。

IES 2 では、資格試験を受験する前に、少なくとも2年間の専門教育を受け（par.12）、会計学に関する学位を授与されることを要件としている（par.13）。そして、専門教育には、(a) 会計・財務及び関連する知識、(b)

組織と企業に関する知識、(c) ITに関する知識と技能、が求められている (par.14)。それぞれの内容について、具体的な科目名で示すと次のようになる (pars.23, 25, 28)。

表4 専門教育の内容および科目

会計・財務及び関連する知識	財務会計 管理会計 税務 企業法 監査 財務管理 会計倫理
組織と企業に関する知識	経済学 経営管理 コーポレート・ガバナン ス 経営倫理 証券市場 統計学 組織論 戦略論 マーケティング 国際経営
ITに関する知識と技能	IT概論 IT内部統制講義 IT内部統制実習 IT利用能力 情報システム

ただし、以上のような知識を試験の時点で身につけているだけでは意味がなく、新しいことを学び続けることができなければならない。理解力・応用力・分析力などの知能や、価値観・倫理観・姿勢といったもののほうが、資格試験で高い点を取って合格することよりも、会計士として成功する上で重要なことについては、IES 2 でも指摘されている (par.5)。

2005年には、国際的に通用する会計基準が統一される方向にある。その次にあるのは、統一された会計基準に基づいて作成された財務諸表の監査を行う会計士の資格の問題である。素直に考えれば、国際的に通用する財務諸表の監査は、国際的に通用する会計士によって行われなければならないであろう⁹⁾。

5. 結

国際会計基準審議会 (IASB) とアメリカの財務会計基準審議会 (FASB) との間のノーワーク合意で、国際財務報告基準 (IFRS) とアメリカの会計基準との統合化を推進していくことが宣言された (山田, 2003, 81頁)。近い将来、国際的な資金調達を行うためには、IFRSに準拠した財務情報の作成が不可欠となるように思われる。

IFRSの設定主体であるIASBに、リエゾン・メンバーとしてわが国からも代表者が加わっており、その基準設定プロセスに関わることのできる状況が、現時点では確保されている。これはアジアにおける日本の証券市場の規模が、決定的に重要であることを背景としている。したがって、アジ

アにおける日本の証券市場の地位が変化すれば、アジアにおけるリエゾン・メンバーを日本から選ぶ理由はなくなってしまうかもしれない。

証券市場の力に依存することなく、国際的な基準設定プロセスに発言力を維持し、あるいは貢献していくためには、国際的な基準設定の場で必要とされるような人材を育成しなければならない。これには、単に会計に関する知識があるだけではなく、国際会議の共通語である英語を操ることができるだけでなく、基準設定という政治的な場で力を発揮できるような資質を備えた人間を育てなければならない。アカウンティング・スクールにおける教育は、そのような人材育成も目指す必要がある。

注

- 1) 伊藤 (1987, 1 頁) は、このような会計のダイナミックな作用について「切れば血が出る」と表現している。
- 2) エンロンやワールド・コムの問題とその後のアメリカにおける改革の動きについて、詳しくは、吉見 (2003, 186-187 頁)、淵田・大崎 (2002)、あるいは『東洋経済』臨時増刊 (2002年 9 月 4 日) を参照されたい。
- 3) 吉見 (2003, 69 頁)、佐伯 (2002, 74 頁) では、社長と会計士が幼なじみで、社長の懇請に負けたと思われる事例が取り上げられている。
- 4) 店頭登録廃止となった企業の社長が、「当初は意見差し控えという会計上の表現すら知らなかった」と述べたと新聞で報道されたケースもある (日本経済新聞 2000年11月29日 地経面 - 中部)。公開会社における経営者でさえ、監査や財務報告に対する理解が充分なレベルに達しているとは、必ずしも言えない。
- 5) 大蔵省公認会計士審査会試験制度に関する検討小グループ議事録 (平成12年 2 月 4 日開催分)。
- 6) 大蔵省公認会計士審査会第 3 回試験制度に関する検討小グループ議事録 (平成12年 3 月 29 日開催分)。
- 7) IFAC のウェブページ (<http://www.ifac.org/About/>) 参照。
- 8) *Introduction to International Education Standards*, par.25
- 9) 国際会計事務所においては、国際監査業務マニュアルに従った監査が行われている (川北、1997、57 頁)。また、IFAC により、監査の保証水準の世界標準化が進められている (山浦、2003、71-74 頁)。

参考文献

伊藤邦雄 (1987) 「会計学における秩序と変革」『一橋論叢』第97巻第4号、1-16

頁

- 伊藤邦雄 (2003) 『ゼミナール現代会計入門』 日本経済新聞社
川北博 (1997) 「第1部第7章 公認会計士の国際監査業務」 河合秀敏編著 『監査の社会的役割』 中央経済社, 53-63頁
金融審議会公認会計士制度部会専門的教育課程についてのワーキングチーム (2003) 「専門職大学院における会計教育と公認会計士試験制度との連携について」
佐伯史朗 (2002) 「日本粉飾決算史」 『会計不信』 (東洋経済 臨時増刊 2002/9/4) 74-77頁
淵田康之・大崎貞和編 (2002) 『検証 アメリカの資本市場改革』 日本経済新聞社
山浦久司 (2003) 『会計監査論 (第3版)』 中央経済社
山田辰己 (2003) 「IASBとFASBのノーウォーク合意について」 『企業会計』 第55巻第2号, 81-87頁
吉見宏 (2003) 『ケースブック監査論 (第2版)』 新世社

International Federation of Accountants (2003) International Accounting Education Standards for Professional Accountants
Introduction of International Education Standards
Framework for International Education Statements
IES 1, Entry Requirements to a Program of Professional Accounting Education
IES 2, Content of Professional Education Programs
IES 3, Professional Skills
IES 4, Professional Values, Ethics and Attitudes
IES 5, *Practical Experience Requirements*
IES 6, *Assessment of Professional Capabilities and Competence*
IES 7, *Continuing Professional Development*