

公認会計士制度改革に対する提言（第 1 弾）
—あるべき公認会計士像とそのために必要となる諸条件—

2010 年 3 月 15 日
会計大学院協会
公認会計士制度対応タスクフォース
委員長 柴 健次

<はじめに>

平成 21 年 12 月 10 日より金融庁において公認会計士制度に関する懇談会が開始されたことを受け、懇談会の議論により少なからぬ影響を受けると考えられる当会計大学院協会として「あるべき公認会計士像とそのために必要となる諸条件」として協会加盟校の意見を取りまとめることとした。

平成 18 年に始まった新しい公認会計士試験制度の前提には、110 ヶ国の職業会計士団体が加盟する国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）が、1996 年に会計士養成のための教育ガイドラインを公表し、その後、2002 年に国際基準化した国際会計教育プログラムがあった（IFAC[2002]）¹。これによりわが国を含む IFAC 加盟国は、2005 年中に当該基準に沿った法規を導入することが義務付けられた。したがって、現行の公認会計士像は、この一連の IFAC による教育基準に沿ったものとして議論が進められなければならない。

特に本基準において強調されるのが、(a)高い職業的価値観及び倫理観、(b)会計、監査及び税務の専門家としての社会的使命に応えられる専門的知識、並びに(c)国際化した現代社会に対応した技能（スキル）であり、これらの諸条件を備えていることが「公認会計士」のあるべき姿として求められていた。これらの諸基準を備えているか否かを、すなわち公認会計士となり得る資格を有する者であるかどうか、を判定する最初の物差しが公認会計士試験制度である。このことから、本提言書では、公認会計士試験制度を中心とした現在の公認会計士を養成する仕組みが有効に機能しているか否かを検討し、抽出された問題点を解消または改善するための提言を行うことにしたい。

<公認会計士試験制度の問題点からみた提言>

提言を行う前提条件として、我々は公認会計士試験制度の現状につき次のように考えている。すなわち、現在の公認会計士試験制度は、①短答式試験（財務会計論・管理会計論・監査論・企業法）と②論文式試験（会計学（財務会計論と管理会計論）・監査論・企業法・租税法および選択科目（経済学・経営学・民法・統計学から 1 科目））および③論文式試験合格後に実務従事等を経た後の実務補習所の修了考査の 3 段階からなっている。第 1 段階の試験である短答式試験については、受験のための制限は全くない。また、すべて筆記試

¹ IFAC: Education Committee [2002], “Content of Professional Education Programs: Proposed International Education Standard for Professional Accountants,” June. この後、本基準は、2008 年 8 月 19 日付けで改訂され、IES 1 号から 8 号の基準、1 つのフレームワーク、ならびに序説として公表される。

験により実施されている。このような現状認識も踏まえて提言を行う。

また、以下で指摘するように現行の公認会計士試験制度にはさまざまな問題点が存在している。それらの問題点の根底には、専門職業人（プロフェッショナル）は教育によって育成されるとの理念の欠落があると思われる。今後準拠することが要求されると予想される国際会計教育基準では、資格取得前においても資格取得後においても、教育の重要性が強く主張されている。それは、しかるべき教育を受けたものだけが、真の専門職業人（プロフェッショナル）たりうるとの認識が基礎にあるからである。この認識をすべての会計関係当事者が共有すべきである。

提言 1

専門職業人（プロフェッショナル）に求められる能力のすべてを現行の公認会計士試験で確認することは困難であることを踏まえれば、試験で対応できない能力を養成する教育機関が必要である。会計大学院がそのような機関として設立された経緯を無視してはならない。このことについては、2004年（平成16年）の公認会計士法改正時に確認されている。

説明「専門職業人（プロフェッショナル）に求められる能力と試験の限界」

専門職業人には、直面している問題をそれが置かれた状況下での確に判断することが求められる。そのためには、いかなる問題についても論点を正確に把握することが必要となるため、資格試験においても論点の把握力や的確な判断力を確認する必要がある。その必要性から見たとき、現在行われている筆記試験においてそれら能力を確認しようと試みているが、残念ながら試験で確認できるのは専門的知識と一部のスキルの確認にとどまる。すなわち、「試験で対応できない能力」とは、専門的知識と一部のスキルの確認にも通じる暗記力を意味するのではなく、たとえば会計基準等の公的意見の背景となる理論を論理的に思考できる能力を指す。そこで、試験の限界を克服するために、それら能力を具備していることを担保するための教育機関が必要であると考えられる。

提言 2

公認会計士に求められる職業倫理の教育とその成果の確認をペーパー試験である公認会計士試験で行うことは困難であることから、これらを教育の中心に据える教育機関の意義を認め、公認会計士の資格取得後の教育と連動させる必要がある。この点に関しても、会計大学院がそのような機関として設立された経緯を無視してはならない。

説明「職業倫理と試験の限界」

専門職業人としての公認会計士が崇高な職業倫理を備えるべきだということに異を唱える者はいない。それにもかかわらず、日本の公認会計士試験においては職業倫理を確認する試験は行われていない。その理由としては、試験という手法では、人が備えるべき倫理に関する知識の確認は可能であるとしても、実際にどの程度倫理観を有しているかどうか

は確認しがたいからである。すなわち、提言1に対する説明で指摘した判断力等の能力や職業倫理に関しては、試験による評価になじまないということが改めて確認された。そのため、上記の判断力等の能力や職業倫理については、一定の教育を一定期間受けているというインプットベースでの要件を課しながら、あとはOJTによって、補完する形が望まれる。ただ、OJTの効果を過信すべきではない。それは業務と教育が必ずしも効果的に行われる保証はないからである。それゆえ、会計専門職大学院等で時間をかけて教育を行うことが望まれる。

提言3

日本の公認会計士の適格性が国際的にみて遜色ないものとするために、公認会計士試験の受験資格を国際標準並みにすべきである。

説明「日本の公認会計士資格と国際標準」

日本の公認会計士試験では、受験資格が全く問われていない。誰でも受験できるということは「門戸が広く開かれている。」ということで一見好ましく思われる。しかし、そこではプロセスとしての教育の重要性が完全に無視されている。つまり、わが国会計士協会も加盟する国際会計士連盟の公表している国際教育基準（以下、「国際会計教育基準」という）は資格取得前に高等教育における一定水準の資格を有することを要求しているにもかかわらず、日本ではこの条件が要求されていないからである。一定水準の資格については、単位数で定めている国もあれば、第一段階として大学進学要件を、第二段階として単位数と科目内容を定めている国もある。そのため、**受験資格を問われない日本の資格は国際標準に照らした専門資格としては不適格となる可能性が高く、国際会計士連盟におけるわが国会計士協会の地位低下・消失を招くことになる。**このような事態は、わが国の職業的専門家及びその業務が国際的に受け入れられなくなる可能性をも示唆しており、国際会議等での発言機会の消失を招き、ひいては他のアジア諸国の職業会計人の後塵を拝する結果を招くことにもなりかねない。したがって、国際的にも遜色のない受験資格への変更を行う必要がある。

提言4

将来的には公認会計士試験において、国際財務報告基準（IFRS）に関する専門的知識を具備しているか否か、さらには英語の能力が十分であるかどうかを確認するための対応がとられるべきである。

説明「国際性と公認会計士試験」

グローバル経済において日本の企業も国際化している現在、公認会計士に対しても国際性が求められている。その理由として、国際財務報告基準（IFRS）が日本の会計基準に大きな影響を与えること、さらにIFRSに基づく連結財務諸表の作成が現時点において容認され、平成24年には強制するか否かの判断がなされることになっている点は見逃せ

ない。では、この国際性を公認会計士試験の受験者に求めているかと問えば、試験問題から見る限りにおいては不十分であると言わざるを得ない。

そこで公認会計士試験において、IFRSに関する専門的知識を具備しているかを問う必要がある。あわせて、公認会計士試験で英語の能力を問う意見もある。しかし、英語の能力の確認を公認会計士試験の科目として実施することがふさわしくないのであれば、会計学の科目の一部の問題を英語で出題するか、一定の水準を満たしていることを受験の条件に含めるか、あるいは合格後の教育において必須科目として実施する必要がある。以上のIFRSに関する専門的知識やそれを原文で理解する英語能力の教育に関しては会計大学院が他の機関に対して優位性を有するので、会計大学院の教育を活かす方法を模索する必要がある。

<専門職大学院の教育内容と実務補習の関連から見た提言>

提言 5

日本公認会計士協会の支援のもとに実施される実務補習所の講義内容に対応する教育は会計大学院でも行われていることから、修了考査の受験要件としての読み替えの拡大のみならず、修了考査の一部免除も検討すべきである。また、会計大学院の修了をもって、3年間の実務経験のうちの1年を満たしたものとみなすことについても検討すべきである。

このように実務補習の代替機能が認められるなら、会計大学院が継続的専門研修（CPE＝Continuing Professional Education）に関しても一部の科目を担いうる機関であることからこの点でも十分に貢献できることを認識すべきである。

説明「実務補習について」

会計専門職大学院を含む専門職大学院は、高度で専門的な知識・能力を備えた高度専門職業人を養成することを目的として設置されている。そのため、会計専門職大学院は、上述の高度会計専門職業人を育成するための教育をすでに実施しており、その教育内容については、認証評価機関による認証評価によって、定期的にチェックされている。したがって、日本公認会計士協会の支援のもとに実施される実務補習所の講義内容に対応する教育は会計専門職大学院でもなされている。

それゆえ、公認会計士試験合格者を対象とした実務補習機関の実施する実務補習が、収容能力の面で問題を抱えているという当面の問題もあるが、そのような一時的な問題を捨象するとしても、会計専門職大学院の修了をもって、日本公認会計士協会の実施する修了考査の受験要件としての3年間の一部として取り扱うこと、並びに、会計専門職大学院での単位取得をもって修了考査の該当科目の一部として扱うことが適切であると考えられる。

また、資格取得前に最低3年間の実務経験を要求している国際会計教育基準においても、「大学院等」での実務面に特に重点を置いて会計を応用するような専門教育を行っている場合には、その終了を3年うちの1年に相当するものとして扱うとの記述がある。これをわが国でも適用すべきである。