

# 米国における将来の会計専門教育への 取り組みと我が国の現状と課題

—— 米国Pathways Commissionの最終報告とその後の活動を中心に ——

小澤 義昭

## 1. はじめに

筆者が初めてPathways Commission（正式には、Pathways Commission to Study the Future of Accounting Higher Education）の存在を知ったのは、2010年8月初旬にサンフランシスコで開催された、米国会計学会（American Accounting Association; 以下“AAA”と称す）年次大会に参加した際であった。この大会において、Pathways Commissionの設立・活動に係るパネルディスカッションが行われ、このセッションが同委員会の公式キックオフの役割を果たしていた。このPathways Commissionは、次世代の会計業務に携わる専門家を育成するためのより高度な教育の在り方を検討することを目的として、AAAと米国公認会計士協会（American Institution of Certified Public Accountants; 以下“AICPA”と称す）が共同して設立したものである。この委員会は、米国財務省の職業監査人に係る諮問委員会（The U.S. Treasury Advisory Committee on the Audit Profession）の提言を受けて設立されたものであるが、筆者は、米国において会計教育の在り方及び教育界・学会と職業団体の関係が危機感を持って再検討がされようとしていることに当時違和感を持った次第である。日本と米国の双方において会

---

キーワード：会計教育, Pathways Commission, 会計職業専門家,  
米国会計学会 (AAA), 米国公認会計士協会 (AICPA)

計プロフェッションとして長年実務に従事し、両国においてわずかながら会計教育を受けた経験のある身としては、わが国の会計士協会と学会との関係と比較すると、AAAとAICPAが相互に密接な協力関係にある米国をうらやましく感じていた。その米国においても色々な問題があるのかと困惑したのを今でもよく覚えている。それ以降、その動向に注意を払い、関連記事等を追ってきたが、2012年8月にワシントンDCで開催されたAAAの年次総会において、140ページを超える最終報告が公表され、それ以降3年を掛けて本格的な改善が行われることとなった。そして、その後のAAAの年次総会等においても、その導入に関して進捗状況の報告がなされている。

本稿では、Pathways Commissionの背景、その検討過程、最終報告の内容及び現在（2013年夏）までの導入状況についてその概要を解説し、さらに、わが国の現状との比較を行うこととしたい。そして、本稿が今後のわが国における会計教育の在り方に係る議論に少しでも寄与できればと考えている次第である。

## 2. Pathways Commission設立の背景

Pathways Commissionの設立の発端となったのは、前述のように2008年10月に公表された米国財務省の職業監査人(Auditing Profession)に係る諮問委員会の最終報告の第5提言であるが、まず、当該諮問委員会の設立の背景と最終報告の概要について述べることにする。

### (1) 米国財務省の職業監査人に係る諮問委員会設立の背景

米国財務省は、力強く活気あふれる職業監査人を維持するにはどうすればよいかを検討するために当該委員会を設立したとしている。当該委員会は、多くの事項を検討事項としたが、その中でも、ビジネスや財務報告の環境の発展に対応していくために必要な人材を育成し、顧客を引き付け、そして、ビジネスを維持するために、職業監査人にどのような能力が必要かを検討している。更に、投資家のため有用なレベルでの監査の品質を確立することが重要であるとして、監査市場の競争と業務の

集中化、監査人の独立性及びその他の職業基準、投資家の信頼、監査事務所の組織構造、財務体質及び職業監査人のコミュニケーションをどのように改善していくべきかを述べている<sup>1)</sup>。

この委員会の共同委員長に任命されたのは、8年間SECの委員長を務め、ニューヨーク大学での“Numbers Game”の演説で有名なArthur Levitt氏とPwCの元パートナーであり、SECの首席会計士であったDonald Nicolaisen氏である。彼らは精力的に活動し、2008年10月に最終報告を行った。その報告書の主な内容は次のようなものであった。

## (2) 同最終報告の内容

当該最終報告は、31項目の提言から構成されており、その主な項目は次のようなものである。

### i. 人材育成

この提言項目では、会計教育の改善と人材育成の強化に焦点を当て次の5項目を求めている。

- 新入生が会計プロフェッションとなる準備に役立つように、最新の会計基準等を織り込んだ会計カリキュラム等を導入するようにすること
- 監査事務所がコミュニティ・カレッジ（米国における公立等の2年制大学）からの採用を促進し、又、新入社員教育を通して、職業監査人としてマイノリティ（社会的少数者）の雇用を促進すること
- 高品質の監査を実施する力を学生が養え、将来の会計プロフェッションの需要に見合うように、公的あるいは私的な基金を通して有資格の会計教員の適切な供給を確実にすること

---

1) この内容に関しては米国財務省の次のホームページに詳細な説明が掲載されているのでそちらを参照いただきたい。<http://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Pages/acap-index.aspx>

- 職業監査人が雇用の需給状況及びそれが職業監査人の将来及び安定性に与える影響を理解できるようにするため、職業監査人に関する統計データを公表すること
- **財務報告システム及び監査環境の変化に対応するように学生を教育するのに最適な方法を検討するために、会計専門職大学院の将来性も含み、職業監査人ための教育の将来について研究を行うこと**

ii. 監査事務所の構成及び財務状況

この提言項目においては、監査事務所のガバナンス、透明性、企業責任、コミュニケーション及び監査品質の向上に焦点をあて、次の7項目を求めている。

- 監査の品質を改善するために、米国公開会社会計監視委員会 (Public Company Accounting Oversight Board: PCAOB) の不正の摘発事例等の情報を監査事務所やその他の市場関係者に提供するために、PCAOBがナショナルセンターを設立すること
- 多くの企業及び監査事務所が州をまたがって事業を行っている現状を鑑み、資本市場のより効率的な運用を図るため、一つの州で登録した公認会計士の資格を他の州でも相互認証できるようにすること
- 監査事務所のガバナンス及びその透明性を改善するために、監査事務所の経営委員会や諮問委員会において投票権を有する独立した第三者の委員を任命することを検討すること
- 公開会社の監査人の交代時の開示方法や内容を改善して透明性を高め、投資家の信頼を高めること
- 例えば、重要な会計上の見積もりや会計・監査上の判断のような情報を標準監査報告書に織り込むことによって、監査報告書が投資家により有用なものとなるようにすること
- 監査報告書に監査事務所の名前だけでなく、業務執行社員の名前

を署名することにより説明責任をより明確にすること

- 監査事務所の透明性を高めるため、大手監査事務所に年次報告書の公表を義務付け、更に監査済みの財務諸表をPCAOBに提出することを義務付けること

### iii. 集中と競争

監査市場の競争を高め、クライアントに監査人の選択肢を増加させることに焦点をあて、次の5項目を求めている。

- 監査人の選択肢の減少と重要な市場の混乱を避けるために、PCAOBは、監査事務所における事務所を破滅に導くようなリスク要因を監視すること
- 監査人の選択肢の減少と監査市場の混乱を避けるために、問題のある大手公開会社監査事務所の再建と事業維持のためのメカニズムを創設すること
- 監査品質の良し悪しを基準として、監査事務所間の競争と選択が行われるように監査の品質と効率性の主要な指標を抽出しこれを公表すること
- 監査過程と監査品質に関して投資家の信頼を高めるために、すべての公開会社において公開会社監査事務所の株主総会における承認を必要とするように法改正を行うこと
- すべての監査事務所が効率的に監査品質の向上に努めているとの信頼を投資家が持てるようにPCAOBと海外の規制当局との間で検査協力と規制当局間の調整を促進すること

上記のような提言が行われたわけであるが、そのうち、「i 人材育成」の最後の項目（斜字）は、AICPAとAAAが共同して委員会（Commission）を設立して研究を進めることを求めていた。この提言に従って設立されたのが、Pathways Commissionである。

### 3. Pathways Commissionの活動経緯

Pathways Commissionは、前述のAAA年次総会におけるキックオフミーティングに引き続き、2010年10月15日から17日にかけてワシントンDCにおいて第一回の会議が行われている。この委員会の目的等は前述のとおりであるが、では、この委員会の構成等はどのようになっているのかを最初に述べることにする。この委員会は、次の6名から構成されている。

- テネシー大学の教授であり、この委員会の委員長であるBruce Behn氏
- デロイト会計事務所のパートナーであるWilliam Ezzell氏
- マーフィーコンサルティング株式会社の代表執行役兼社長であるLeslie Murphy氏
- ミネソタ大学ビジネススクールの会計研究科長であるJudy Rayburn氏
- テキサスA&M大学ビジネススクールの会計研究科長であるJerry Strawser氏
- シラキュース大学ビジネススクールの研究科長であるMelvin Stith氏

そして、この委員会の下に3つワーキンググループ（これを彼らはサプライチェーンと呼んでいる<sup>2)</sup>）を設けて、現在および将来に向けての会計教育への道筋(Pathways)に関する問題点、将来に向けてのチャンスを明確にし、この道筋をいかにつけるかに関する詳細な提言を行うことが求められた。それぞれのサプライチェーンチームは各1名のリーダーと11名のメンバーで構成されており、第1チームはK-14教育（大学専門課程進級前までの教育<sup>3)</sup>）に焦点をあて、第2チームは大学における会計教育に、そして第3チームは教育から実務への道筋に焦点を当てて検討することとしていた。

---

2) 大学教育を生産工場にたとえ、学生の入学から会計の職業専門家としての旅立ちまでのことを意味している。

3) アメリカにおいては、幼稚園から大学の教養課程終了までに通常14年要するためこのような表現を使うとのことである。

委員会が活動を開始した時点で、AICPAがBehn委員長にその抱負等に関してインタビューをしており、それがAICPAの機関誌“Journal of Accountancy”2010年10月号に掲載されている。このインタビューの中で、Behn委員長はこの委員会の意味するPathwaysが会計プロフェッションへの道の意味し、この会計プロフェッションには、監査法人に勤務する公認会計士、私企業のコントローラー（経理関係管理職）及びSEC等の政府機関で働く専門官等が含まれ、“Pathways”はこれらへの道筋を大学等の教育機関がいかにつけていくかを意味しているとしている。更に、Behn委員長は前述のサプライチェーンに関して、“何故3つのサプライチェーンを設けたのかについて”次のように述べている。

「多くの機関や個人が会計教育に携わっているが、これらの会計教育等の需要側と供給側が一堂に会して、会計教育を取り巻く難しい問題に取り組むということは今までなかった。このサプライチェーン方式は、あらゆる利害関係者が相互に作用しこれらの問題に取り組むための我々の手法である。一つ目の会計のサプライチェーンの担当チームは、K-14教育に焦点をあて、2つ目は大学における会計教育の過程に焦点をあて、そして3番目は基準、雇用者及びその他の利害関係者に焦点を当てている。」

それ以降もPathways Commissionは、精力的に3つのサプライチェーンのテーマごとに議論を重ね、公開会議として、米国東部を中心に全米において、AICPAの会議として5回、AAAの会議として15回、その他の会議として16回が行われている。このように多くの議論と時間を掛けて、2012年7月にPathway Commissionは、“Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants”（次世代の会計プロフェッションのための国家的戦略を描く）と言う表題の下で最終報告を公表している。次にこの報告書の内容を見ていくこととしたい。

#### 4. Pathways Commission最終報告の内容

Pathways Commissionは前述のような背景で設立され、会計に携わる学

生、研究者、実務家及びその他の見識あるリーダーの強固な関係を構築し維持するためにはどのような教育課程が必要かについて、前述のように議論を重ね、次のような7つの提言を行っている。

**提言1：学生、会計実務家（職業専門家）及び教育者のために会計研究、教育及び実務の意義のある融合を成し遂げることによって、将来の学識ある職業専門家(Learned profession)を育てること**

ご承知のように、医学界においては、医学の研究者と臨床医というのは密接な関係があり、研究者と臨床医が共同で研究を行い、議論を行っている。法曹界においても、あるいはエンジニアの世界においてもこれは同様である。しかるに、会計の世界においては、その学会においても公認会計士等の実務家の参加者が少なく、彼らはまともな議論に加わっていない。これには多くの理由があるが、その一つとして、会計実務家は、大学時代にアカデミックな実証研究を読み理解するという教育を受けず、会計の技術的な事項（会計処理の理解等）の演習に明け暮れていることがあげられる。もう一つは、アカデミックな実証研究が、会計実務からかけ離れた事項について行われており、その研究成果が実務の役に立たないことがあげられる。

この提言を受けて、次のような目標が掲げている。

- i. 実務家教員をもっと会計教育、プログラムの設定や研究活動の重要な局面に積極的にかかわらせるようにする。
- ii. アカデミックな実証研究の対象を実務にもっと関連するような事項に的を絞る。
- iii. 実務家と教育者の交流を増やす。
- iv. 会計実証研究を会計コースやカリキュラムに織り込む<sup>4)</sup>。

---

4) これに関して、後述している2013年年次総会のセッションの中で、今の会計専門職大学院は、公認会計士試験に出題される内容（制度会計、監査論等）重点的に教えなければならず、会計の実証研究について教える余裕がないとの話が何度も出ていた。

提言2：組織の使命、会計教育及び研究目標に合致するような（伝統的な博士課程のみでない）最終学位への代替的な道筋を定めることにより、あるいは、現存の博士課程においても柔軟性のある運用を行うことにより、教員に対する今後の需要に答えるための仕組みを作り出すこと

米国において終身身分保障権（tenure-track）を有する教員が不足していることはよく知られた事実である。特に、監査、情報及び税務分野においては不足が際立っている。この不足は、博士課程の学生の教育や研究に支障をきたし、ひいては修士課程の院生や大学生を教育するための教員の不足につながっていく。つまり、この不足が中長期の会計教育及び研究の品質及び実行可能性に大きな影響を与えることになる。終身身分保障権を有する教員が急激に減少するのは、現在の年齢構成を鑑みると明らかであり、現在の博士課程の養成システムを鑑みると、将来の会計教育や研究に対処するのが難しくなるのは明らかである。従って、会計教育の質を維持し、活発な会計実証研究を維持するためには、従来の博士課程を通しての道筋だけでなく、新たな道筋を生み出すことが必要となる。

この提言を受けて、次のような目標が掲げている。

- i. 博士課程の内容及びプログラムを柔軟性の高いものにする。
- ii. 会計の最終学位に関して多様な道筋を模索する。

提言3：それぞれの組織の使命を成就するための重要な要素であるとして、教育が尊敬され、報酬面でも報いられるように会計教育システムを改善すること

大学の教員の主な役割としては研究と教育がある。今の教員の評価システムでは、研究の占める割合が教育よりはるかに高くなっている。複雑化した会計基準や実務を考慮すると会計教育は一層大切となるが、研究業績で評価されるため、教員は研究に時間を取られ、教育の質を高めるのに時間をとるのが難しくなっている。これでは、優秀な会計プロ

ファッションの養成に支障をきたすことになりかねない。教員の業績評価システムの改革等が望まれる。

この提言を受けて、次のような目標が掲げられている。

- i. 品質の高い教育に対する補助、評価及び褒賞を増加させる。
- ii. 教育の質を教員の年度評価、昇進及び終身身分保障権獲得のプロセスにより良く反映させる。
- iii. 大学において教育の価値を高めるようにする。

**提言4：最適なカリキュラムや教育法を維持することができるようにFD機会を増やすことはもちろんのこと、習得したノウハウを容易に分け与える仕組み及び学習手段やモデルカリキュラムの開発を行うこと**

会計実務はグローバル化とIT化が進み、劇的に変化を遂げている。現在の学生は家庭でもIT化が進んでおり、伝統的な教育手法に我慢できるような状況にはない。従って、この状況の変化に合わせて、伝統的な会計プログラムやカリキュラムも改革する必要がある。

この提言を受けて、次のような目標が掲げられている。

- i. 将来の会計カリキュラムの中心となるべき主要な知識は何かについて会計業界で検討を重ねる。
- ii. 将来のためのカリキュラムモデルを作成する。
- iii. 有効なキャリアパス等の構築を通して、FD機会の支援やガイダンスを行う。

**提言5：潜在能力が高い多様な入学者を会計専門職に引き付けるためにその魅力を改善すること**

会計を志した学生の多くは、会計の専門分野はその範疇が狭いという印象を受ける。特に、職業専門家として道筋は監査と税務だけである。これでは、会計領域に興味を持った能力の高い学生を引き付けるのは難しい。幅広い社会における会計の利用を促進し、特に多様な人々を受け

入れるようにしていくことが重要である。

この提言を受けて、次のような目標が掲げられている。

- i. 会計学習の認知度を上げ、会計分野におけるキャリアアップの機会を増やす。
- ii. 会計初度教育を改革する。
- iii. 修士課程をめざす学生を増やす。
- iv. 奨学金付リテラシー教育プログラムを開発する。
- v. 会計プロフェッションの多様性を高めるのに障害となっている事項を探究することを推奨する。

**提言6：会計プロフェッション及び会計教員のための現在および将来の市場に関する情報を収集し、分析し、それを公表する仕組みを考案すること**

最近の雇用に関する国のデータが入手しやすくなったことや高等教育に関するデータベースとのリンクができるようになったことで改善はされているが、会計職業専門家の雇用状況と将来の需要状況に係る情報を入手することは簡単なことではないのは変わらない。当委員会は会計教員の需要と供給の将来と同様に、会計職業専門家の需要と供給との関係のデータの収集と開示を行うこととしているとのことであった。

この提言を受けて、次のような目標が掲げられている。

- i. 必要な情報を収集するために全国的な委員会を設定する。
- ii. 会計職業専門家の需要と供給及び将来必要とされる能力の開発に関するプロジェクトを設ける。
- iii. 高等教育におけるすべての会計教員の需要と供給の将来に関するプロジェクトを設ける。
- iv. 高等学校における会計教育の恩恵を高める。

**提言7：上記の提言を実施するにあたり、これを抽象的な話で終わらせるのではなく、より持続性のあるものとするための仕組みを構築すること**

過去何十年にもわたり、専門家教育に関して大学と実務界が協力して同様な問題に取り組んできている。そして、その研究のいくつかは価値のある指針を示しており、イノベーションを約束してきた。しかしながら、そこには明確な導入プランが示されておらず、たち切れとなってしまう。そこで、当委員会では組織的に十分な人的資源が与えられ、この提言が実現されるようにしていく必要があるとしている。

この提言を受けて、次のような目標が掲げられている。

i. 将来の会計教育の変化への努力を持続しうるプロセスを実行する。

同委員会は、過去、多くの先人が会計教育の変革に努めてきており、表面上は効果的なイノベーションが起こったかのように見えるとしながらも、それは熱心な個人が行ったものであり、組織的に行われなかったため、改革が立切れとなってきたと指摘している。今までと同様に、このように障害が今回も生じることが考えられる。具体的に生じる可能性のある障害としては次のようなものが考えられるとしている。

- イ) 教員にこの変革が必要であることの認識の欠如
- ロ) カリキュラムは独立したコースの収集物であるので、多くの分野からこれを収集するのが難しい。
- ハ) 教員には経験及び知識が欠如し、その実施の機会が不足している  
ので、新しい教授法の効果的な実践が遅れる傾向がある。
- ニ) 大学においてカリキュラムの変更には時間がかかる。
- ホ) 研究の実社会への役立ちに焦点を当てた終身身分保障権及びポスト終身身分保障権のプロセスの柔軟的な対応が欠如している。
- ヘ) 学生本位とカリキュラムのイノベーションを促進するような報奨制度の欠如
- ト) この改革の導入に対する学部長や研究科長の能力不足ややる気のなさ
- チ) 健全な教授法及び専門家の実務的観点の正しい理解及び業績評価

の欠如

同委員会は、このような障害を克服するように教育者や大学側が努めなければ、会計教育のイノベーションが進まないとしている。同委員会としては、前述の提言を実現するためには、このような障害を克服することが不可欠であり、そのための施策をとっていくとしている。もちろん、この提言の実現には困難を伴うということは同委員会も十分に承知している。色々と議論を重ねながら、今後3年間（2012年夏～2015年夏）、この提言の実現に向けてプロセスを進めていくとしている。

それでは、次に同委員会の具体的なアクションプランやそれを行う場合の弊害についてどのように考えているかを検討していくこととする。

## 5. 上記の提言に対する具体的なアクションプランとそれに対する障害

提言1：学生、会計実務家（職業専門家）及び教育者のために会計研究、教育及び実務の意義のある融合を成し遂げることによって、将来の学識ある職業専門家(Learned profession)を育てること

目 標	アクションプラン	想定される障害
実務家教員をもっと会計教育、プログラムの設定や研究活動の重要な局面に積極的にかかわらせるようにする。	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 会計の実務家教員を正規教員として雇用し、会計教員チームの主要メンバーとして受け入れる。</li> <li>✓ 職業専門家を会計実務家教員として認め、大学に招き入れ、採用できるようにする。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 大学のランキング付けがアメリカでは一般的に行われているが、このランキング付けに使用する評価項目には、特定の学術誌に掲載された論文の数というのがあり、それが評価の重要な要素となっている。そこで、各大学は、終身身分保障制</li> </ul>

<p>アカデミックな実証研究の対象を実務にもっと関連するような事項に絞る。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 実務界と学者が共同して研究した成功モデルを確立するために新規の共同研究ベンチャーを設立する。</li> <li>✓ 実務に関連する実証研究を実務家に幅広く普及する。</li> <li>✓ 重要な実務上の問題に関連する研究を学術誌において公表するように推奨する。</li> <li>✓ 会計実証研究の公表の速報性の改善に焦点を当てた議論を適切な利害関係者の間で行う。</li> <li>✓ 会計実証研究のイノベーションを奨励する。</li> </ul>	<p>度への査定の重要な項目として、特定の学術誌への投稿・掲載数を掲げている。残念ながら、当該学術誌が実務に焦点あてた研究を取り上げるのはまれである。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 学術研究を行うためには、監査法人やその関与先のデータを入手する必要があるが、これは監査人としての守秘義務に係る倫理規定や法規制に抵触する可能性がある。</li> <li>■ 日常業務に追われて忙しい為、実務と会計教育を促進する多くの交流を行うのに必要な時間をとることが大学側及び監査法人側双方で難しくなっている。</li> <li>■ 大学側に博士課程を修了したような通常の教員を好む傾向があるため、実務家が教員になることに積極的になれない。</li> </ul>
<p>実務家と教育者の交流を増やす。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 教員と実務家との間のしっかりとした実務研修や学外研修の開発を行う。</li> <li>✓ 大学側と実務家との連携の見直しや改善をおこなうプログラムを導入する。</li> </ul>	
<p>会計実証研究を会計のコースやカリキュラムに織り込む。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 会計学科の学生が研究手法等の学習を行えるようにする。</li> </ul>	

提言 2：組織の使命，会計教育及び研究目標に合致するような（伝統的な博士課程のみでない）最終学位への代替的な道筋を定めることにより，あるいは，現存の博士課程においても柔軟性のある運用を行うことにより，教員に対する今後の需要に答えるための仕組みを作り出すこと

目 標	アクションプラン	想定される障害
博士課程の内容及びプログラムを柔軟性の高いものにする。	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 博士課程の学生に現存の革新的な監査アプローチ等を経験させるようにする。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 外部からの寄付や基金が十分ではない現状では，現在の博士課程以外に新たな過程を設けるには費用が掛かりすぎる。</li> <li>■ 大学内部に当該コース等の導入に関して，様々な障害が存在する。</li> </ul>
会計の最終学位に関して多様な道筋を模索する。	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 職業専門家が社会人向け夜間大学院のような組織を通して博士課程（MBAのエクゼクティブコースのようなもの）を修了できるようにする。</li> </ul>	

提言 3：それぞれの組織の使命を成就するための重要な要素あるとして，教育が尊敬され，報酬面でも報いられるように会計教育システムを改善すること

目 標	アクションプラン	想定される障害
品質の高い教育に対する補助，評価及び褒賞を増加させる。	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 外部からの基金や寄付を通して，研究業績に匹敵するような金銭的な教育業績へのインセンティブを提供する。</li> <li>✓ 研究を評価するのと同様に，教育の評価も行えるようなシス</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 研究成果の公表数がビジネススクールの評価の重要なポイントとなっている。ランキングを維持するために，多くの大学では，研究成果の向上に力を注いでおり，授業負担の軽減</li> </ul>

	<p>テム（研究業績に関するピアレビューと同等のもの）を確立する。</p>	<p>や研究に対する褒賞等を行っている。これが原因となり、教育に投入される資源が制限されているのが現状である。教育に重きをおいた報奨制度、助成金及び寄付が行われないとこの問題の解決は難しい。</p> <p>■ 研究成果は量的に捉えられ、学術誌の評価もこれに基づく傾向がある。このメカニズムを変えない限り現状の打破は難しい。</p>
<p>教育の質を教員の年度評価、昇進及び終身身分保障権獲得のプロセスにより良く反映させる。</p>	<p>✓ 研究業績の評価と類似した形で教育の評価も年次業績評価の中に織り込めるようにする。</p> <p>✓ 終身身分保障制度における外部レビュープロセスに教育業績を入れる。</p>	
<p>大学において教育の価値を高めるようにする。</p>	<p>✓ 全国的な教育賞や大学教育ランキングを設定する。</p> <p>✓ 全国レベルの会計教育エクセレンス・センターを設立する。</p>	

提言4：最適なカリキュラムや教育法を維持することができるようにFD機会を増やすことはもちろんのこと、習得したノウハウを容易に分け与える仕組み及び学習手段やモデルカリキュラムの開発を行うこと

目 標	アクションプラン	想定される障害
<p>将来の会計カリキュラムの中心となるべき主要な知識は何かについて会計業界で検討を重ねる。</p>	<p>✓ 当該問題を解決するために、教育者及び関係者を集めてタスクフォースを創設する。</p> <p>✓ 国際的に多様な学生の教育に役立つ教授法を開発する。</p>	<p>■ カリキュラムの開発、教材の作成その他の一般的な教員の養成に関連する領域に関して、教員の業務に対する認識、褒賞及びインセンティ</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 最近のIT技術やビジネスの世界的傾向を反映した教育内容に変革する。</li> <li>✓ すべての学生がグローバルな考え方や物の見方を養えるような教育内容に変革する。</li> </ul>	<p>ブが欠如している。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ カリキュラムそのものが個人のもとなされ、それを共有することが行われていないのが現状であり、これがそのようなノウハウの蓄積を妨げている。</li> </ul>
<p>将来のためのカリキュラムモデルを作成する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 導入を容易にするためのマルチメディアを開発する。</li> <li>✓ カリキュラムを導入するための理論的根拠を教員や学部へに伝達する。</li> <li>✓ 特徴ある教授法を具体的に導入するために、会計の入門のコースを含む学部の新カリキュラムを試験的に導入する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 上記のようにインセンティブが見いだせないために、最先端のIT技術や会計・監査実務をカリキュラムに取り込むのが難しくなっている。</li> <li>■ 大学側、特に公立大学において、カリキュラムの変更が、その手続の複雑さ、及び煩雑さが起因して時間が非常にかかるものとなっている。これが迅速な変更を難しくしている。</li> </ul>
<p>有効なキャリアパス等の構築を通してFD活動の支援やガイダンスを行う。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 教員が担当するFD活動において指導的役割を果たすようにする。</li> <li>✓ 教員養成の意欲をそぐような事項を排除するために、学校、学部及び認定機関に働きかける。</li> </ul>	

提言5：潜在能力が高い多様な入学者を会計専門職に引き付けるためにその  
魅力を改善すること

目 標	アクションプラン	想定される障害
<p>会計学習の認知度を上げ、会計分野におけるキャリアアップの機会を高める。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 社会に対する貢献や役割に興味を持ち、挑戦するという機会を幅広く持つために、会計学の本質と知識を強化する。</li> <li>✓ 会計カリキュラムの質を高めるために現在の高等学校プログラムの基礎を固める。</li> <li>✓ AP（大学一年生レベルの授業でこれを修了すると大学の単位認定を受けられる）授業単位を獲得できる高等学校の会計クラスを確立する。</li> <li>✓ 学生がいつどのようにしてキャリアの選択を行うのかを調査する。</li> <li>✓ 会計におけるキャリアパスを明確に描く。</li> <li>✓ コミュニティカレッジ（米国の2年制大学）の会計専門職補佐プログラムを促進させる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 奨学金制度が複雑なため、移民後生まれの最初の世代とか低所得家庭の学生がこれを取得するのが難しくなっている。これは会計分野だけの話ではないが、これが学生に影響を与えているのは間違いない。</li> <li>■ 会計教育が認定単位の対象となっておらず、会計教育を受けようとする追加で単位を取得する必要が生じ、これが、財政的に豊かでない学生にとり負担となっている。</li> </ul>

<p>会計初度教育を改革する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 会計初度教育が設計され運用される方法に関する今までの努力を無にすることなく、確固たるものとする。</li> <li>✓ 魅力的な教材を提供するためにIT技術を活用する。</li> <li>✓ 教育・学習用の教材のライブラリーを開発する。</li> <li>✓ 実社会における公認会計士業務のロールプレーを行い、実務的な会計に関する問題や疑問を解決できるような能力を育成する。</li> </ul>	
<p>修士課程をめざす学生を増やす。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 従来とは違った、非会計学部生を引き付ける柔軟な募集形態がとれるような斬新なプログラムを基礎から作り出す。</li> </ul>	
<p>奨学金付リテラシー教育プログラムを開発する。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 現存の奨学金制度の認知度を高めるためにFAQ等を作成する。</li> <li>✓ 奨学金制度に応募する高校生を援助する</li> </ul>	

	ために現在の会計学生や学生組織の一覧表を作成する。	
会計プロフェッションの多様性を高めるのに障害となっている事項を探究することを推奨する。	✓ 会計プロフェッションで、今まで大学に入学していないようなグループを大学に導き入れるために、AAAやAICPAがその他の利害関係者とともに現在の状況を注意深く分析する。	

提言6：会計プロフェッション及び会計教員のための現在および将来の市場に関する情報を収集し、分析し、それを公表する仕組みを考案すること

目 標	アクションプラン	想定される障害
必要な情報を収集するために全国的な委員会を設定する。	✓ 提言7にもあるように、その他の提言をサポートするために必要な普及活動、情報の収集、分析ができるようにするために、広い分野の利害関係者からなる委員会を構成する。	■ この提言に関しては、様々な利害関係者と共に現在の努力を継続していく必要がある。
会計職業専門家の需要と供給及び将来必要とされる能力の開発に関するプロジェクトを設ける。	✓ 現在および将来の会計職業専門家の重要と供給等を財務管理者協会(FEI), AICPA, 大学, その	

	他の関係機関に対して、半年ごとに調査を実施する。	
高等学校における会計教育の恩恵を高める。	✓ AAAによって開発される詳細なデータベースを利用し、会計教員の将来の需要を確かめるために半年ごとに調査を実施する。	
必要な情報を収集するための全国的な委員会を設定する。	✓ 高校の会計教員用のデータベースを開発する。	

## 6. Pathways Commissionの最終報告後の導入状況

### i. AICPAの反応

このような最終報告を受けて、AICPAはその機関誌“Journal of Accountancy”の2012年10月号に次の3つの記事を掲載している。ここでは、当該記事の概要を紹介することを通して、AICPA側の反応を見ていくこととする。

#### ① 「Pathways Commissionが最終報告を行い3年間の導入段階に入ったこと」に関する記事

この記事では、2年間の検討を経て、最終報告が2012年7月31日公表されたことを述べ、更に前述の7つの提言について、簡単に紹介すると同時に今後の導入努力の重要性とそれに対する同委員会の意気込みについて紹介している。

## ② 「実務社会からクラスルームへ」という表題の記事

当該記事においては、Pathways Commissionの最終報告の提言のうち、提言1の目標1「実務家教員をもっと会計教育、プログラムの設定や研究活動の重要な局面に積極的にかかわらせるようにする。」に焦点をあてている。昨今、米国においては会計学を専攻する学生が増加する傾向にあるが、それに反して会計学の教員の大量退職（約4000人の博士号を持つ会計教員の半分以上が55歳以上であり、その平均退職年齢が62.4歳）が生じようとしている。しかしながら、博士課程の学生を増加させるのは大学側にとっても学生にとってもコストのかかるものとなるため、博士課程の学生数が減少傾向にあるとしている。この博士課程の学生数の減少は、60%の研究科長が認めているとの調査があるとし、また、この不足が実務家教員の活躍の場を広げることとなっている。

次に、多くの州において財政難から高等教育に対する州の補助金の削減が行われており、これに伴い、各大学の会計学科は、会計教員を給料の高い博士号を持つ教員から給料の安い実務家教員に切り替えることを検討してきているとしている。Association to Advance Collegiate Schools of Business (AACSB)（米国を中心とするマネジメント教育を評価する著名な機関）の調査によれば、博士号を有する新任教員の9か月間の給与（アメリカでは大学の休みの期間は給与が出ない。）は、平均135,500ドル（約1,380万円）であるのに対して、実務家教員の給与は平均71,200ドル（約720万円）となっており半分程度である。この給与格差にもかかわらず、実務家教員が担当する科目は博士号を有する教員の倍となっている。大学にとっては実務家教員を雇用する方がコスト的には見合うという次第である。

更に、前述のAACSBは、現在、実務家教員の割合が会計教員全体の19%程度になっているが、これを学部教育においては60%まで引き上げることを容認している。

同記事は、更に実務家教員の事例を取り上げ、今後、公認会計士が実務家教員として、大学教育に係る割合が増えることを期待しているとしている。

また、同記事は実務家教員の現状調査も行い、女性会計士が実務家教員として教育に携わる割合が男性の倍となっており、年齢は40歳から60歳の間で、実務経験は20年以上、セミスターにつき10~12単位(週1で3~4科目)の授業を受け持ち、平均給与は57千ドル(6百万円弱)であり、それだけで生計を立てているケースが多いとしている。当該実務家教員は、教育に生きがいを見出しているが、学生から感謝をされる割に、同僚の博士号を有する教員からは、感謝をされず2等市民的な扱いを受けていると感じているとの調査結果も紹介し、公認会計士側から見た現状の問題点を指摘している。

- ③ 「会計学博士課程学生向け奨学金制度の現状報告」に関する記事  
当該記事は、米国会計業界が取り組んでいる「会計学博士課程学生向け奨学金制度(The Accounting Doctoral Scholars Program : ADS Program)」について紹介し、その現状を最終報告と絡めて報告している。

ADS Programは、前述のAACSBとAAAとの共同調査で、監査分野の博士課程修了学生数が教育現場の必要数の22.8%、税務分野の同比率が27.1%しかいないことが指摘され、その不足原因の一つとして奨学金等の不足が指摘されたことに基づき、それを支援するために設けられたものである。

ADS Programの内容は、68の監査法人(大手会計事務所が中

心)、48の州会計士協会、AICPA及びその他個人数名が8年間で17百万ドル(17億円強)寄付を行い、これをAICPA財団が管理・運営を行うこととしたものである。対象となるのは、次のような条件に満たす学生であるとしている。

- (ア) 米国市民もしくは永住権を有すること
- (イ) 監査か税務に関する会計事務所の実務経験が3年以上あること
- (ウ) このプログラムに参加している大学院に入学すること
- (エ) 監査もしくは税務の分野の研究を行うこと
- (オ) 博士課程修了後は、米国内のAACSB認定大学の教壇に立つこと
- (カ) 選抜された場合には、同プログラムのオリエンテーション会議やその他の催し物に参加すること、等

2012年秋において、114名がこのプログラムの対象となり、年間3万ドルの奨学金を4年間受けている。

このプログラムを運営するAICPA財団としては、前述の最終報告の提言やアクションプランに積極的に取り組む大学の院生に積極的にADS Programに基づく奨学金を分配し、消極的にしか取り組まない大学の院生には分配を控える方針であることを表明している。

なお、このプログラムは2008年度から始まっており、2016年度まで継続することとなっている。その後の活動方針等については決まっていない模様である。

ii. Pathways Commissionのその後の活動(2013 AAA年次総会での講演内容等)

筆者がその後の活動として直接話を聞いたのは、2013年8月初旬に

米国カリフォルニア州アナハイムで行われたAAAの年次総会においてであった。同年次総会では、Pathways Commissionの前述の報告書の発行1周年を記念して、5つのセッションが設けられていた。その内容から、どのくらいの進展があったのかを見ていくこととする。

初日に行われた最初のセッションでは、前述の6つの提言の進捗状況についての報告があった。このセッションではあまり具体的な話はなく、一部が完了し、その他はまだまだ途上、しかしながら順調に進んでいるというような報告内容であった。ただ、引き続き行われた4つにセッションにおいて、提言1、提言4及び提言5に関しての活動状況を詳細に検討していた。以下、この4つのセッションの内容を紹介することを通して、その後の活動状況を見て行くこととする。

- ① セッション2：「アカデミックな実証研究が職業専門家に適時に影響を与えるためにはどうすればよいか。(How Timely Academic Research Can Impact the Profession)」

このセッションは、パネルディスカッション形式で行われ、会計事務所から2名、大学の教育者3名、FASBの委員1名の6名がパネルに参加していた。この中で印象的であったのは、会計事務所側も大学側も、両方の交流が少ないということを認めていることであった。今、会計事務所が直面している問題を適時に研究者に伝え、そしてどのような情報や資料を提供すれば、職業専門家に役に立つ実証研究ができるということが話し合われていた。これに関連して、FASBの委員であるTom Linsmeier博士は、何がFASBにとって会計上の重要な問題であるかを学者からあまり聞かれる状況にFASBはなっていないことを危惧していた。会計というのは実学であるにも関わらず、実務（現実）と学会（理想）が離れていこうとしている表われのように筆者は感じた次第である。さらに、テキサス大学オースティン校のSteve Kachelmeier教授は、実務に関連する実証研究のあるべき姿について3方法の

分類を示していた。ただ、これらの話の中で問題がどこになるのかは抽象的に理解できたが、では具体的にどのように改善を加え、提言1の目的を今後果たしていくのかは不明確なままであった<sup>5)</sup>。

② セッション3：「将来の会計プロフェッションのためのカリキュラムや教育法 (Curricula and Pedagogies for the Future Accounting Profession)」

このセッションも、4名のパネリストが参加しパネル形式で、提言4に関連して次の3つのタスクフォースに関して報告及び討論がなされた。

- (ア) 最初のタスクフォースは、米国及び国際会計職業団体によって最近明らかにされた手法をレビューしている。この手法というのは、会計知識共同体系 (Accounting Common Body of Knowledge : ACBOK) に基づく知識、技量及び手法を開発するための基礎及び背景となるものであるとのことであった。
- (イ) 二番目のタスクフォースは、職業専門家訓練に関する教育文献を調査することを通して、ACBOKに基づく教育法の効率的な組み合わせを明らかにしていくことを行っているとのことであった。
- (ウ) 最後のタスクフォースは、会計のカリキュラムや知識体系の一部となるべきであるような、ビジネスや会計の実務において現在使用されているノウハウを明らかにしていくというものである。さらに、このタスクフォースはACBOKの教育法ために利用されるべき指導的な教育テクニックを明確にすることも行っているとのことであった。

---

5) この内容は、<http://commons.aahq.org/groups/2d690969a3/summary> で録画を見ることができる。

- ③ セッション4：「会計は外部からどのようにみられるべきか。  
(How Accounting Ought to Look from the Outside)」

これは、提言5に関連するセッションであり、大学の教員2名と会計事務所1名が参加するパネルディスカッションであった。パネルでは、会計に対するアカデミックなエクスポージャーのためのビジョンを示し、当該調査研究の6か月間の成果が報告された。会計は機械的なものであり、白黒/正しいか間違かをはっきりさせる過程であるという、旧来の認識を教育者に変えさせ、その代わりに、会計とは、「繁栄した社会を支える意思決定に必要なクリティカル・シンキングを与えるために、個人に要求される専門家としての見識である。」とし、また、「これを理解させるツールである。」としている。ビジョンとはこのようなフレームワーク（枠組み）を提供するものである<sup>6)</sup>との報告が行われていた。

- ④ セッション5：「学生を会計に引き付けるためにAP（大学の単位認定を受けられる高校の授業）コースをどのように活用できるか。(How an Advanced Placement Course Can Attract Students to Accounting)」

このセッションでは、高校に会計のAPコースを設定するように働きかけるというタスクフォースの進捗状況に焦点を当てて話が進んでいた。実際の導入状況ということで、ケンタッキー州の大学と高校が協力して進めている取り組みを紹介していた。ケンタッキーの公認会計士協会が高校とウエスタン・ケンタッキー大学に働きかけ、AP会計コースを高校で履修した学生に対して大学での単位を認定するというを行ってきているとのことであった。このAPコースの活用が優秀な学生が会計を志すのに大

---

6) この内容は、<http://commons.aaahq.org/groups/2d690969a3/summary> で録画を見ることができる。

切であり、ひいては職業専門家の質の向上に寄与することになる  
ということを強調し、現在、7000以上の大学がこのAPコースの  
単位認定を行っており、これに会計関係の科目を入れることがい  
かに重要であるかということが熱心に話し合われていた。

以上が、2013年夏のAAAの年次総会での報告等の要約である。このよ  
うに、最終報告にも書かれていたように、実際に導入していくことがいかに大  
切であるかを十分に認識し、積極的に導入活動が行われているのがわかる。  
この後も、2014年11月にアトランタで会議が行われており、進捗状況に関  
して説明が行われている。完成期の2015年夏にどのような形になっている  
か筆者は楽しみにしている。

## 7. わが国の現状と改革へ向けての課題

以上が、筆者が過去の3年間調べてきた、Pathways Commissionの活動  
を中心とした米国の会計教育の改革の状況であるが、次に筆者の経験を通し  
た日本の会計教育等の状況を分析し、その課題を検討していくこととした  
い。

米国の公認会計士協会の機能を考えると、それに匹敵する我が国の組織は、  
日本公認会計士協会と税理士連合会であると思われる。それぞれの組織は、  
教育機関に対する講座等の提供として次のようなことを行っている。

### ➤ 日本公認会計士協会の活動

地域会を中心に寄付講座を大学等で行っているのに加えて、「ハロー会  
計!!」等の課外授業を中学・高校等で行っている。また、大手監査法人  
は独自に寄付講座等を精力的に行っている。また、会計・監査調査に関  
する研究等において、大学の研究者と共同で行っている。

### ➤ 日本税理士連合会及び地域会の活動

租税教育に係る寄付講座を連合会及び地域会の双方が大学において積極

的に行っており、更に、租税教育基本方針に基づき、小学校・中学・高校等において、租税教室を積極的に開催している。また、租税教育に関する研究等においても、大学の研究者と共同で行っているとの話である。

このように、我が国の職業専門家団体は、大学への寄付講座等を通して、会計、監査、租税教育に力を入れているが、学会とのコラボレーションという意味では、アメリカほど進んでいない。また、職業専門家団体から、今まで述べてきたような会計教育の在り方等に対して、米国のように危惧する意見も出てきていないと理解している。これは、我が国において大学や大学院の教育（高等教育）が、直接、公認会計士や税理士という職業に結び付くシステムになっておらず、職業専門家の供給源を、経理専門学校等が担っているということがあげられる。これは私たち大学関係者にとり非常に寂しいことである。この問題は、我が国の長年の課題であり、我が国の現状である。言い換えれば、わが国では、大学や大学院で会計学や租税法等を学習することが、職業的専門家としての公認会計士や税理士という職業に繋がらず、出身学部に関係なく、経理専門学校等に通うことにより専門科目を学習して、資格試験に合格することが職業専門家への“道筋”となっているという次第である。勿論、大学側も変わらなければならないが、せめて、海外のように公認会計士の受験要件として、大学卒業以上（それも会計学を専攻）というのが入ってこない限り、公認会計士や税理士が大学教育に興味を持たないように感じる。

筆者は、大学及び職業専門家団体に所属する多くの人が、会計教育の改革や高等教育が専門職業に結び付くシステムの導入を望んでいると理解している。しかし、それが米国のように双方のテーマとなるには、我が国において、試験制度そのものの改革がまず進んでからのように感じている。それが進めば米国と同じような過程を経て検討がなされ、今の大学教育、専門職教育の改革というものが進むと思われる。その時がくれば、先駆者であるアメ

リカにおいてどのような過程を経て検討がなされ、それがどのように実際の教育改革につながったかという経験及びそれに係わる文献が役に立つと考える次第である。筆者はその時が我が国において早く来ることを願っている。

以上

### 参考文献

- ◇ Accounting Education News, 2010 Summer Issue, published by AAA, page 7
- ◇ Accounting Education News, 2010 Fall Issue, published by AAA
- ◇ Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury VI. Human Capital, Recommendation 5. VI: 26
- ◇ The Pathways Commission, “Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants”, July 2012
- ◇ Press Center-Fact Sheet, U.S. Department of the Treasury, September 26, 2008, HP-1158
- ◇ Accounting Education News, 2010 Fall Issue, published by AAA, PP 1-6
- ◇ “New Pathways to Accounting Excellence” “New commission’s chair reflects on tasks ahead.” by Paul Bonner, October 2010, Journal of Accountancy issued by AICPA
- ◇ “Pathways Commission Forges Ahead” Journal of Accountancy May 2011, published by AICPA, PP 30-31
- ◇ The Pathways Commission, “Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants”, July 2012
- ◇ “Commission issues seven recommendations for bolstering the future of accounting education. Three-year implementation phase begins.” Journal of Accountancy October 2012, published by AICPA, PP 38-39
- ◇ “From practice to the classroom - By the Ph.D. route or professionally qualified, CPAs have much to offer.” Journal of Accountancy October 2012, published by AICPA, PP 40-42
- ◇ “The Accounting Doctoral Scholars Program: A status report” Journal of Accountancy October 2012, published by AICPA, PP 46-48
- ◇ “Pathways Commission Update” Accounting Education News Fall 2013/

(おざわ・よしあき／経営学部教授／2013年12月2日受理)

The Efforts on Future of Accounting Higher Education  
in the United States,  
and the Current Situation and Issues in Japan

OZAWA Yoshiaki

This paper, first of all, explains history and structure of Pathways Commission, and carefully determines the following seven recommendations with specific objectives and action items on the final report. The Pathways Commission was formed in 2010 in the United States. The Commission is a joint undertaking of the American Accounting Association and American Institute of CPAs. The two organizations were charged in 2008 by the U.S. Treasury Department's Advisory Committee on the Auditing Profession with studying a possible future structure of higher education. The Commission released the final report on July 2012. The report culminated two years of study and insights from teams representing diverse viewpoints in practice and academic. The report made the seven recommendations, each with specific objectives and action items. It also identifies impediments to accomplishing those goals.

Secondly, this paper introduces the reactions from AICPA through the some articles of Journal of Accountancy. One of these article indicated that the Commission had called for greater appreciation of professional qualified (PQ) faculty and their integration into significant functions of accounting education programs. The Commission also calls upon the accounting profession to develop practitioners to become PQ faculty. However, PQ faculty's average salary is half of AQ faculty's one.

Thirdly, this paper explains the commission moves into the implementation

activities after release of the final report. At the 2013 AAA Annual Meeting, the Commission coordinated five sessions that highlighted the work of the Commission. This section on this paper, especially, focused on the recommendation No.1, 4 and 5 through the introduction of the meeting.

No.1 recommendation is to build a learned profession for the future by purposeful integration of accounting research, education, and practice for students, accounting practitioners, and educators. No.4 recommendation is to develop curriculum models, engaging learning resources and mechanisms for easily sharing them, as well as enhancing faculty development opportunities in support of sustaining a robust curriculum. No.5 recommendation is to improve the ability to attract high-potential, diverse entrants into the profession. This session provides a brief recap of the progress of implementation activities.

Finally, this paper discusses the current situation and issues of Japanese accounting education, in comparison to the above activities for future of accounting higher education in the United States. This paper concludes that Japanese educators and accounting practitioners should deeply consider the necessity of improvements of the pathways to accounting profession from classroom in partnership with Japanese government, and furthermore, we have to improve eligibility requirements for the CPA examination in Japan.