

[研究ノート]

現代アメリカ アカウンティング・プロフェッション(前篇)

椎名市郎

- 〈目次〉
- 1 はじめに
 - 2 現代アメリカアカウンティング・プロフェッション
 - (1) アメリカ合衆国における高等教育
 - (2) ディラウェア大学における会計学カリキュラム
 - (3) 我国大学における会計学のカリキュラム
 - 3 会計学専攻学生の卒業後の進路(Career Paths)
 - (1) 公認会計士事務所(C. P. A. Firm)
 - (2) 産業界(金融機関等)
 - (3) 公務員(国家・地方)
 - (4) 修士課程進学者と M.S.の会計学カリキュラム
 - (5) 博士課程進学者

(以上、本号第5巻第1号所収)

1 はじめに

本研究ノート「現代アメリカカウンティング・プロフェッション」は、1988年9月と1989年9月に本学商学部商経論叢第3巻第1号と第4巻第1号に連載した Frederic M. Stiner 博士(ディラウェア大学経営経済学部会計学科教授)と私(椎名市郎)の共同研究として公表した下記の論文を椎名が全面改訂して載録するものである。

原典は次の通りである。

THE ACCOUNTING PROFESSION IN AMERICA

1. AMERICAN ACCOUNTING EDUCATION

- I. Higher Education in the United States
- II. Positions for Graduate Accountants
- III. Accreditation
- IV. Conclusion

(以上、『中央学院大学商経論叢』第3巻第1号所収)

4. THE STRUCTURE OF AMERICAN PROFESSIONAL ACCOUNTING

- I. Professional Associations
 - a. American Institute of Certified Public Accountants
 - b. National Association of Accountants
 - c. The Institute of Internal Auditors
- II. Public Accounting Organization
 - a. Proprietorships
 - b. Partnerships
 - c. Professional Corporations
- III. Career Paths
 - a. Career Paths in Public Accounting
 - b. Career Paths in Industry
 - c. Career Paths in Education

- d. Career Paths in Not-for-profit Organizations
- IV. Future Developments in the Profession
 - a. Changes to the CPA Examination and Licensing Requirements
 - b. Employment Issues
 - c. General Trends in Public Accounting

(以上、『中央学院大学商経論叢』第4巻第1号所収)

以上の論文内容を次の点で全面改訂し研究ノートとしている。

- (1) 英語表記で充分日本に伝わらない各内容を日本語表記として相当補充していること。
- (2) 単にアメリカ合衆国の状況のみの前回の論文内容を日本の状況も加えて比較対照研究していること。
- (3) 前回の論文執筆から2年以上を経過しているため、この間の新しい資料を取り入れ全面改訂していること。

以上のような全面改訂作業は全て私の責任において行ったので表紙は代表者の意味で椎名市郎と記してある。しかし、本研究ノートの下地となっている上記論文は、冒頭にふれたアメリカ合衆国の若き有能な Frederic. M. Stiner 博士と私の共同研究である。この点をはじめに明確にしておきたい。

本研究ノート執筆を快諾頂いた柳下公男前商経論叢編集委員長並びに青山則雄商学部長にこの場をお借りし御礼を申し上げる。

2 現代アメリカアカウンティング・プロフェッション

(1) アメリカ合衆国における高等教育

アメリカ合衆国(以下、アメリカと称す)では学生が高校を卒業するまでに日本と同様、通常12年間の教育を受ける。その後、さらに高等教育を受けようとする学生は、単科大学(college)か総合大学(university)に進学する。現在、アメリカには約2,000を超える単科大学や総合大学があり、これに短科大学(junior college)を加えると3,000を超える大学が存在している。これらの大学は、比較

的自由に時代に合ったカリキュラムを設置し、個性的な教育をしている。文部省主導で大学設置から運営(補助金を含む)、教育内容(カリキュラム等)まで指導される国家主導の一元的日本の教育制度と個人主導型の多元的アメリカの教育制度のこのような相違は、別稿で論じているのでここでは高等教育の比較数字を⁽¹⁾図表1に示しておく。⁽²⁾

図表1 日本とアメリカの高等教育比較

	日 本	アメリカ
大学数	1,103	3,340
教員数	239,280	710,000
男性	203,839	499,000
女性	35,441	211,000
入学大学生	2,276,000	12,247,000
男性	1,465,000	5,818,000
女性	811,000	6,429,000
入学大学院生	74,271	1,376,181
博士課程(博士課程後期)	23,177	—
修士課程(博士課程前期)	51,094	—

(注) 上記「大学数」の中には2年制の大学(two-year degree institutions)も含まれる。また、これは1988年度の統計数である。⁽³⁾

図表1ではアメリカの大学数が日本の3倍を超えている点、学生の人数が日本と比べて6倍にも達している点と、女性の学生の比率がアメリカの方が圧倒的に多く日本と対照的であること等、多くの注目すべき点が示されている。特に、大学数においてはいわゆる大学設置の基準の相違が明確に現われてくる。アメリカのように国が大学の設置に直接関与せず民間の信任機関に完全に委ね、しかも、この信任機関の信任を得なくても大学の設置が認められると大学数は当然多くなる。もちろん、大学教育が1つのビジネスとしてとらえられて運営されている小規模な大学もあろう。そして、大学数が日本と比べて多ければ大学生の数も多くなるが、特に近年、アメリカでは女性の就学率が高く、男性を抜いた点将来の日本の動向を考える上で参考となる。

大学数が多いアメリカでは、大学に進学を欲する学生は、全てどこかの大学には入学することができる。しかし、いわゆる一流大学といわれる大学では、

他の大学と比べ入学条件が厳しく課せられ選抜が行われている。どこの国でもそうであるように、学生がどこかの大学に進学しようとする際、多くの学生はより名声(higher prestige)の高い、選抜の厳しい所に入學を希望する。これらの選抜の厳しい大学では入學するまでに10の入學試験ないしは審査チェックを課している所もあり、各々の学生はこのため、いわゆる日本同様受験勉強を行うのである。

大学への入學試験はSAT(Scholastic Aptitude Test)などのいわゆる全米統一共通試験の点数と高校時代の成績等によって一般に決定される。例えば、有名なSATは国語と数学の2科目から成っている。各試験科目は200点から800点までの点数分布の範囲があり、800点が満点答案である。平均点は受験者数により異なるが500点前後が一般的である。従って、国語と数学が500点の学生は、1,000点の合計点を有することになる。多くの大学では入學条件として平均点を上廻る点数を要求している。また、名声の高い大学では、合計の点数で1,200点以上の学生が入學している。

アメリカの高等教育機関では、日本同様、3つの学位(three levels of degrees)が授与される。学士(bachelor's degree)、修士(master's degree)そして博士(doctorate)である。アメリカではプロの会計人(公認会計士等)になるためには、最低でも学士を取得していなければならない。大学で与えられる最初の学位はこの学士であり、これは原則として4年間の教育後授与される。多くのアメリカの大学では2学期制といわれるセメスター(semester)を採用している。この制度は永年大学で培われた慣習的なもので、その起因は農作物の2期制からといわれている。セメスター制の下では、学生は4年間に8つの学期で学ぶことになる。日本の前期と後期を通算して1ヵ年で学ぶ制度より1科目の就学期間は短い(通常3-4ヵ月間)、反面、学習計画に集中性と弾力性ができ教育効果が大きいという点で多くのアメリカの大学で支持されている。

このセメスター制の下では、休日を含まない実週15週程度を1つの学期として授業を終了し、単位を認定してしまう。1年間に2つの大きな15週(程度)の学期をもつのでこれをセメスターと呼ぶ。9月から12月と2月から5月頃が代表的な学期間となる。これ以外に、6、7月頃に夏の集中セッションが開講さ

れ、ここでも単位の集中取得が可能である。一般的ではないが、ディラウェア大学では1月の冬にも集中セッションが設定されている。このようなセメスターと集中セッションで、学生は1セメスターで平均5科目程度を履習し、集中セッションで1科目から2科目を履習し、年間でまじめな学生は12科目程度(36 Hour)を取得する。また、セメスター中の講義の時間割りであるが、基本的には3つの授業時間の種類がある。50分授業で週3回、75分授業で週2回、150分授業で週1回(ただし、夜間が多い)の授業である。どの授業にするかは、各科目の性質と学生の履習状況、教員の意見やスケジュールを勘案して決定される。このような弾力的授業の制度に加え、実際の授業方法も効率が良い。いわゆる、日本のように教員がただ講義をする一方通行の講義スタイルではなく質疑応答(question-and-answer discussion)スタイルでその内容も日本のゼミナールに近い実りあるものとなっている。これにより、教員と学生は非常に緊密な関係を有することができる。しかも、就学意欲が高い学生が経済的理由で3年間で大学を卒業したいと願う場合は、セメスターに加え夏(冬)のセッション(集中講座)を受講して卒業を早めることも可能である。

以上のようなアメリカの教育制度やその運用に対し、我国ではまず学生は4年間大学に在籍していなければならず3年間等で短縮して卒業はできない(「学校教育法」第55条、第63条及び「大学設置基準」第32条等)。授業日数も35週、210日間の1年間を原則としているものの(「大学設置基準」第27条)実際は30週を越える授業はなされていない。講義時間についても、教室内における1時間の講義に対して教室外における2時間の準備のための学修を必要とし、15時間の講義をもって1単位とされている。ただし、教室外の準備のための学修が基準どおりできない事情があるとき、または教育効果を考慮して必要があるときは、1時間半または2時間の講義に対してそれぞれ教室外における1時間半または2時間の講義に教室外における1時間半または1時間の準備のための学修を必要とするものとし、22時間半または30時間の講義をもって1単位とすることができるとしている(「大学設置基準」第26条)。しかし、これも実態は90分週1回授業で、その90分の授業でさえ実質は80分とか75分程の講義時間で終

了してしまっている。また、授業方法については、「講義」、「実験実習」、「演習もしくは実技」の3種類が示されているが(「大学設置基準」第30条)、会計学系列科目の授業はほとんど「講義」形式一辺倒で、3、4年生になりかろうじてゼミナールと称する「演習」が採用されているにすぎない。少数編成クラス(50人以下)で「講義と演習」が半々にうまく組み合わせられているアメリカ型授業と比べ、日本の授業はあまりにも画一的にして教員の一方通行型であるように思える。そして、授業内容も日本では原理・原則や歴史的背景が重要視されているのに対し、アメリカではケース・メソッドの実践型演習形式が多い。会計学の実践的側面を強調するか論理的側面を強調するかで授業の形態も異なってくるが、この点は日本でも大いに検討しなければならない。

いずれにしてもこのようなアメリカの制度の下で、まず学士の称号を受けるためには学生は幅広い学科を勉強する必要がある。いわゆる、卒業の認定単位は、120時間単位が1つの目安となっている。1科目約15週の授業を受講し、試験にパスし、合格した場合3時間単位を得たということになるので120時間では40科目前後の履習が義務づけられていることになる。日本では、1科目4単位、合計124単位が最低卒業単位となっており、30科目以上の履習が義務づけられている。日本の科目4単位制に対し、アメリカでは3時間の単位が基本となり、これを“Three Hour Credit Course”と呼んでいる。そして、平均的な学生は、1 Semesterで5科目、15時間単位の授業を受け、4年間の8学期で120時間単位を取得することになる。この120時間単位には実に多様な科目が配列されている。まず、学生は60時間単位は一般教養科目を履習する。この中には国語の読み書きや、外国語、心理学、哲学、社会学、数学、コミュニケーション論や科学概論などが含まれている。次の30時間単位は会計学の科目について履習する。会計学原理や会計情報論、原価計算、(所得)税務会計、監査論、商法などである。そして、残りの30時間単位は、会計学を取りまく周辺科学である財務論や経営管理論、マーケティング論などを履習する。もちろん、日本同様、アメリカにも学生が必ず履習しなければならない必修科目(required courses)、選択必修科目、そして自由選択科目(free electives)がある。自由選択科目では、

特に学生個人の知識を満たすため、さらに、学問を楽しむため会計学から離れた自由な科目を履習することが奨励されている。

(2) ディラウェア大学における会計学カリキュラム

さて、以上の履習についてディラウェア大学経営経済学部修学単位を図表2にまとめてみよう。ディラウェア大学経営経済学部にある会計学科は、全米に約600あるといわれている会計学科でAACSB⁽⁵⁾(American Assembly of Col-

図表2 ディラウェア大学経営経済学部修学単位

<u>履習科目</u>	<u>時間単位</u>
人文科学(国語含む)	21
人類学, 哲学, 科学概論	3
数 学	6
コミュニケーション関係諸科学	12
自然科学	6
経済学	12
経営管理(財務, マーケティング, 経営学)	27
会計学	33
自由選択科目	8
合 計	<u>128</u>

図表3 ディラウェア大会計学系列履修科目

<u>必修科目</u>	<u>時間単位</u>	<u>履習年次</u>
(初級)会計学原理 I	3	2
(初級)会計学原理 II	3	2
中級会計学 I	3	3
中級会計学 II	3	3
会計情報システム論	3	3
原価計算論	3	3
(所得税)税務会計論	3	4
上級会計学	3	4
監査論	3	4
企業法 I	3	3
企業法 II	3	3

legiate School of Business)の信任を受けている 72 の会計学科の 1 つで、その意味でアメリカでの良質な教育をしている典型的な事例になると思われる。

図表 3 に、上記の会計専攻の学生が主に履習する会計学関係の諸科目についてディラウェア大学のものを紹介する。

この会計科目の講義内容についてやはりディラウェア大学経営経済学部会計学科の履習要項から抜き出し図表 4 にまとめてみる。

図表 4 ディラウェア大会計学科目講義要項

(初級)会計学原理 I (Principles of Accounting I)
財務会計の入門篇である。具体的には簿記手続の一巡(accounting cycle)、商業簿記の基本原理解、現金、受取勘定、支払勘定、棚卸資産や固定資産の処理、給与、株式や社債会計などを学習する。
(初級)会計学原理 II (Principles of Accounting II)
管理会計の入門篇である。具体的には、工業会計の構造、CVP(Cost-Volume-Profit)分析、個別原価計算、総合原価計算の処理、予算統制、標準原価計算と差異分析、意思決定分析における貢献差益法(contribution approach to decision analysis)、全部原価計算と直接(部分)原価計算(absorption and direct costing)等を学習する。
中級会計学 I (Intermediate Accounting I)
会計の伝達・測定モデルや情報処理技術、財務会計の理論的な基礎、損益計算書や留保利益、貸借対照表と資産・負債の総括処理を含む会計学の基本的な学習。
中級会計学 II (Intermediate Accounting II)
引き続き財務会計の理論的基礎を学習する。株式会社会計の総括的処理、所有有価証券の長期投資や社債の処理、会計方針の変更、財政状態変動表、年金会計、リース・物価変動会計の処理と財務報告等を学習する
会計情報システム論 (Accounting Information Systems)
会計情報の特質と経営情報システム全体の組織機能の中での会計情報の位置づけを学習する。特に、情報と文書指令の流れ、内部統制との関係、データ組織、コンピュータ指向会計制度での分析、設計、その展開そして監査を特に学習する。もちろん、コンピュータの実習も含まれる。
原価計算論 (Cost Accounting)
総合原価計算、個別原価計算、標準原価計算、直接(部分)原価計算と全部原価計算、予算統制、分権管理(decentralization)と振替価額(transfer pricing)、経営管

理要具としての原価分析等を学習する。
(所得)税務会計論 (Income Tax Accounting)
連邦税法や税諸規定を学習して、税額決定に至る課税標準の算定方式を理解する。
上級会計学 (Advanced Accounting)
本支店会計, 連結会計, パートナーシップ会計, 州・地方公共団体の資金会計(非営利法人会計), その他最新の会計学の問題を取り上げる。
監査論 (Auditing)
現代の監査の理論と手続を理解するための監査基準や監査手続の基本を学習する。監査人の倫理(ethics)や法的責任, 内部統制, 監査証拠(audit evidence), 監査報告書, 統計的サンプリング, コンピュータ化された組織での監査等も学習する。
企業法 I (Business Law I)
慣習法(common law)や連邦統一商法(Uniform Commercial Code)の理解を通して, 契約の形態, 効果そして履行を学習する。他の学習する項目には製品の責任, 契約文書, そして会計士の法的責任などがある。
企業法 II (Business Law II)
代理人, パートナーシップ, 株式会社, 不公正競争, 債権者と債務者法的関係, 破産(bankruptcy), 保証取引, 不動産(real property), 動産(personal property), 遺言や信託の多角的法律問題を学習する。

以上が会計学を専攻する学生の代表的な会計科目のカリキュラムと学習内容を示す講義要項である。アメリカにおいて典型的な会計学専攻の学生のカリキュラムは、(初級)会計学原理・I・IIの2科目各3時間単位(計6単位)、中級会計学 I・IIの2科目各3時間単位(計6単位)、上級会計学の1科目3時間単位、原価計算論の1科目3時間単位、税務会計論の1科目3時間単位、監査論の1科目3時間単位、そして企業法の2科目各3時間単位の学科である。それぞれの科目は、いわゆるアメリカ流実践型で理論とケース・スタディがうまく配列され理論的側面に実務的な演習が組み込まれている点に注意を要する。

今、アメリカで1つの大きな問題になっている「会計倫理」の問題も監査論の科目の中でかなり時間をさいて教えられている。アメリカ公認会計士協会(The American Institute of Certified Public Accountants)、全米会計士協会(The National Accounting Association)、内部監査人協会(The Institute of Internal Auditors)では、全て倫理基準を有している。基準の整備とその運用という形式

的側面以外に、教育を通して人格形成や会計人としての心のあり方を学ぶ必要がある。この意味で大学院の修士課程では、倫理は1つの独立した学科として履修されるか、経営社会学等の授業で詳しく教えられている場合もある。

会計学系列科目として商法を中心とした企業法が少なくとも1科目は履修が義務づけられる。ここでは法律上の契約の本質について講義される。もちろん、全米統一商法以外に、アメリカでは各州に商法があり現実的に企業はこの州商法で規制されるので、当然この州レベルの企業法についても学習する。

(3) 我が国大学における会計学のカリキュラム

一方、これに対し我が国では文部省「大学設置基準」の設置科目に準じてほとんどの大学のカリキュラムが設置されている。これはいわゆる国家主導型で、その「体系」は長年かわらず時代に適応した手直しがされていない印象をもつ。そして、そこで配列されている科目も、基本科目ではあるがどちらかといえば、原則や理念中心科目が展開されており、実践的なもの(例えば高度情報化社会における会計情報システム等も含む)が少ない。次頁以降にその科目表を図表5、図表6にまとめて紹介しておく。

図表5、図表6の大学設置審議会内規のカリキュラムの特徴について鎌田信夫教授は次の4点を指摘している。⁽⁶⁾

- (1) 実務(技能)教育といわれる科目が少ない。
- (2) 審議会内規への準拠度が高い。
- (3) 新しい科目が少ない。
- (4) 教科内容が不明で、科目の体系が示されていない。

和歌山大学経済学部では全国80の商学部・経営学部等のカリキュラムの調査を行い、その報告書を公表している。その調査から図表7では現在日本の大学での会計学の開講関連科目の種類を、図表8では、会計学の主要科目を、そして図表9ではこれらの総体的な我国における会計学を含む経営学教育の現状モデルを紹介しておく。図表7の会計学の関連科目はかなりバラエティにとんでいる印象を受けるが、かっこ内の数字の実施大学数を見るとほんの一握りの大

図表5 文部省「大学設置要覧」に基づく経営学部経営学科のカリキュラム

学 科 目	授 業 科 目	備 考	
主 要 学 科 目	経営学総論	◎経営学総論(経営学概論) ◎経営学原理 ◎経営学史 ○企業経済論	◎のうち二科目を必置とする。
	経営史	◎経営史 産業史 日本経営史	現代経営史を含む。
	企業論	◎企業論 ◎企業形態論 株式会社論 公企業論 公益事業論 協同組合論 中小企業論 多国籍企業論	◎のうち一科目を必置とする。
	経営管理論	◎経営管理総論 ○経営組織論 ◎労務管理論(人事管理論, 経営労務論) 労使関係論 ◎財務管理論(経営財務論) 生産管理論 ◎マーケティング論 販売管理論 事務管理論 国際経営論 経営立地論	◎のうち経営管理総論を含めて二科目を必置とする。
	管理工学	◎管理工学(経営科学) ○管理統計学 管理数学 ○情報管理論	
	会計学	◎簿記原理 ◎会計学原理(財務諸表論) ○原価計算論 ◎管理会計論 経営分析論 ○監査論	
	(演習)	◎演習	
	(外書講読)	◎外国経営学書講読	
	関 連 科 目	商学	商学総論(商学概論) 流通論 貿易論 商品学 金融論 交通論 保険論 銀行論(金融機関論) 証券論 外国為替論
経済学		経済原論 経済史 経済政策 国際経済学 産業組織論 財政学 統計学 社会政策(社会保障論) 労働経済論 日本経済論	
法学		憲法 行政法 民法 商法 経済法 労働法	
社会学		社会学 産業社会学(経営社会学)	
心理学		心理学 産業心理学(労働科学) 社会心理学	

(注) ◎は必置科目 ○は準必置科目を示す。会計学のアマカケは筆者が施した。

図表6 文部省「大学設置要覧」に基づく商学部商学科のカリキュラム

	学 科 目	授 業 科 目	備 考
主 要 学 科 目	商 学 A	◎商学総論(商学概論) ◎マーケティング論 ◎流通論 ◎商業経営論 ◎マーケティングマネジメント論 ○貿易論 貿易経営論 国際マーケティング論 広告論 販売管理論 マーケティングリサーチ論 流通システム論 商品学	◎のうち前三者から一科目、後二者から一科目を必置とする。
	商 学 B	◎金融論 ◎交通論 ◎保険論 銀行論 証券論 外国為替論 陸運論 海運論 空運論 倉庫港湾論 生命保険論 損害保険論 海上保険論 商業数学	◎のうち二科目を必置とする。
	商業史・商業政策	◎商業史(流通史) ◎商業政策(流通政策) 貿易政策 中小商業論	◎のうち一科目を必置とする。
	経 営 学	◎経営学総論(経営学概論) ◎経営学原理 ◎経営管理論 国際経営論 ○財務管理論(経営財務論) ○労務管理論(人事管理論, 経営労務論) 生産管理論 ○管理工学(経営科学) 管理統計学 情報管理論 経営数学 経営史	◎のうち二科目を必置とする。
	会 計 学	◎簿記原理 ◎会計学原理(財務諸表論) ○原価計算論 ◎管理会計論 経営分析論 監査論 税務会計	◎のうち二科目を必置とする。
	(演 習)	◎演習	
関 連 学 科 目	経 済 学	経済原理 経済史 経済政策 財政学 統計学 国際経済学 産業組織論 社会政策(社会保障論) 経済地理 日本経済論 労働経済論	
	法 学	憲法 民法 商法 経済法 労働法	
	社 会 学	社会学 産業社会学(経営社会学)	
	心 理 学	心理学 産業心理学(労働科学) 社会心理学	

(注) ◎は必置科目 ○は準必置科目を示す。会計学のアミカケは筆者が施した。

図表7 我が国で開講されている会計学系列科目

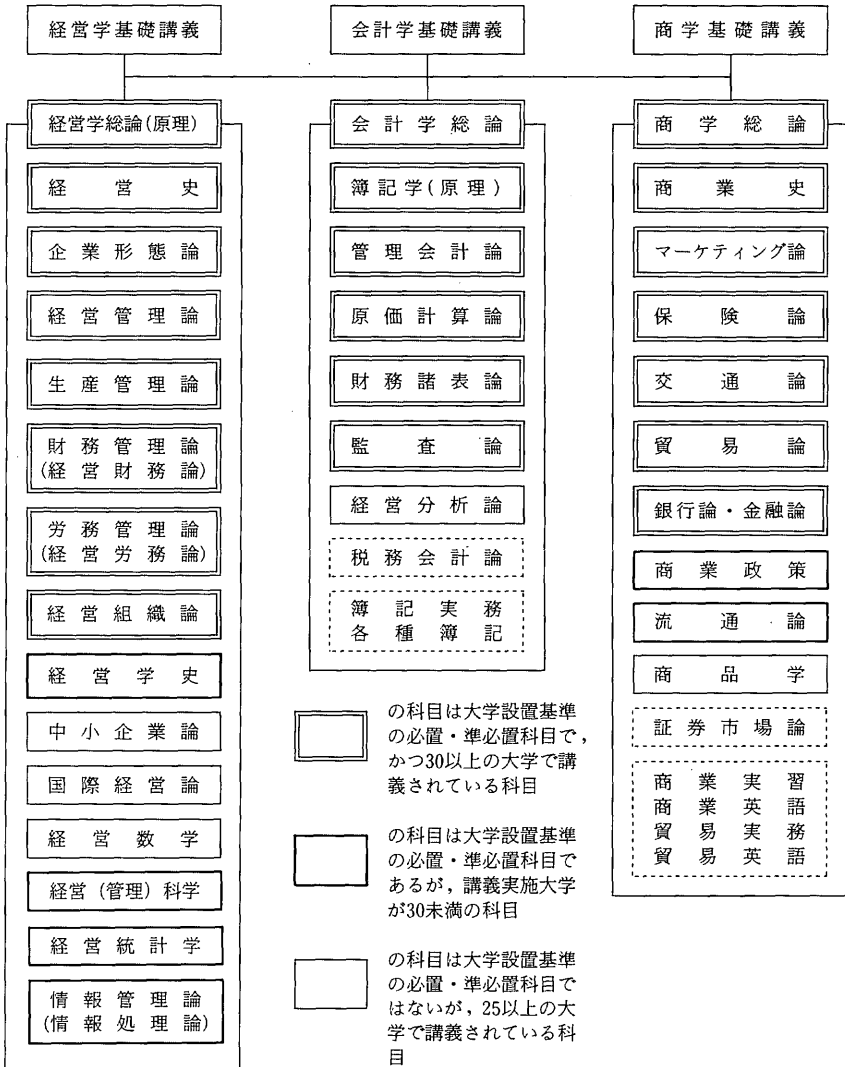
会 計 学(32)	原 価 計 算 論(63)	銀 行 会 計 論(3)
会 計 学 総 論(22)	経 営 原 価 計 算(1)	株 式 会 社 会 計(1)
会 計 学 原 理(11)	原 価 管 理(2)	公 企 業 会 計(1)
会 計 学 通 論(1)	原 価 会 計(1)	生 態 会 計(1)
会 計 学 概 論(4)	管 理 会 計 論(57)	分 析 会 計(2)
会 計 学 原 論(1)	財 務 諸 表 論(31)	国 際 会 計 論(2)
会 計 学 特 論(1)	連 結 財 務 諸 表 論(1)	会 計 情 報 論(4)
ド イ ツ 会 計 学(1)	会 計 監 査 論(29)	会 計 情 報 シ ス テ ム(1)
簿 記 学(42)	監 査 論(26)	情 報 会 計(1)
簿 記 原 理(33)	経 営 監 査 論(1)	機 械 計 算 総 論(1)
工 業 簿 記(13)	内 部 監 査 論(1)	機 械 化 会 計(2)
商 業 簿 記(5)	予 算 統 制 論(5)	マ ト リ ッ ク ス 会 計 論(2)
機 械 簿 記 論(2)	予 算 管 理 論(2)	電 子 計 算 機 会 計 論(2)
簿 記 実 務(2)	経 営 分 析(44)	会 計 実 務(2)
簿 記 実 践(1)	経 営 分 析 及 び 比 較(1)	会 計 史(6)
簿 記 制 度(1)	税 務 会 計 論(45)	
簿 記 特 論(1)	財 務 会 計(8)	

(注) かつこ内は大学数。

図表8 会計学主要科目

	学 科 目 名	実 施 大 学 数	総 計
会 計 学 関 連 科 目	会 計 学	32	65
	会 計 学 総 論	22	
	会 計 学 原 理	11	
	簿 記 学	42	75
	簿 記 原 理	33	
	原 価 計 算 論	63	63
	管 理 会 計 論	57	57
	財 務 諸 表 論	31	31
	会 計 監 査 論	29	55
	監 査 論	26	
経 営 分 析 論	44		
税 務 会 計 論	45	45	

図表9 我が国大学における経営学教育の現状モデル



□ の科目は大学設置基準の必修・準必修科目で、かつ30以上の大学で講義されている科目

□ の科目は大学設置基準の必修・準必修科目であるが、講義実施大学が30未満の科目

□ の科目は大学設置基準の必修・準必修科目ではないが、25以上の大学で講義されている科目

□ の科目は大学設置基準にはないが、30以上の大学で講義されている科目

学がユニークな科目や現代的科目を開講しているにすぎない。多くの大学が開講している平均的な会計学系列の主要科目が図表 8 である。これを見ると大学設置審議会のカリキュラムにいかにも日本の大学が従順し、拘束されているかが良くわかる。これは会計学に限らず、商学系列科目も経営学系列科目も同じ傾向にあることを示したのが図表 9 である。アメリカと異なり、大学の認可権が文部省にあること、文部省は教育に対し神経質なほど統治権を行使していること、国公立はもちろん、私立でさえ文部省からの補助金が重要な帰属収入を占め、何かにつけ文部省に行政管理までされてしまっていること等の国家主導型のカリキュラムがうきぼりにされる。これらの制度の根底には、「私」より「公」の⁽⁸⁾ほうが上という儒教精神等の精神的風土もあると思われる。

本学は商学部として会計学科を有していないが、会計学系列科目は図表 10 のようなカリキュラムを有している。ゴシックは必須科目(コース必修含む)である。

本学商学部商学科の会計学系列科目とディラウェア大学経営経済学部会計学科の会計学系列の科目を比較してみると図表 11 のようになる。

AACSB⁽⁹⁾の認可を受けているディラウェア大学の会計学系列の科目であろうと、文部省の設置基準に準拠している本学の会計学系列の科目であろうと、その科目名に基本的な相違はないことに気づく。配列科目種類もしかりである。これは日本でも文部省設置基準を基本としながらも、それに必要科目を任意追加し、会計学系列科目として1つの体系を形成しているからに他ならない。

従って、問題は科目名や科目の種類ではなく教育制度やその科目の具体的運用面にあるとあってよい。私は、既に別稿⁽¹⁰⁾において(1)教員の要件 (2)カリキュラム (3)会計学専攻の学生の意識の3点にわたり、日本とアメリカの基本的相違点を論じているのでここでは触れないが、教育は理念論も重要であるが、教室における教員の質と情熱と学生の資質を両輪にこれに効果的教育制度が考えられなければならない。将来のカリキュラムの体系化を示したアンソニー (R. Anthony) 教授の提案を鎌田信夫教授が紹介⁽¹¹⁾なされているので図表 12 に示してみる。日本の現状を考えるとここまでの展開は見通しがつかないと思われる。本学の現行カリキュラムをアンソニー・モデルを参考にして示したのが図表 13

図表 10 本学の会計学系列科目

1 年次	会計学総論 簿記原理 I
2 年次	簿記原理 II
3 年次・ 4 年次	財務諸表論, 原価計算論, 会計監査論, 管理会計論, 税務会計, 税法, 経営分析論, 会計情報論

(注) 3 年次・4 年次の科目は 2 年生から履習が可能である。

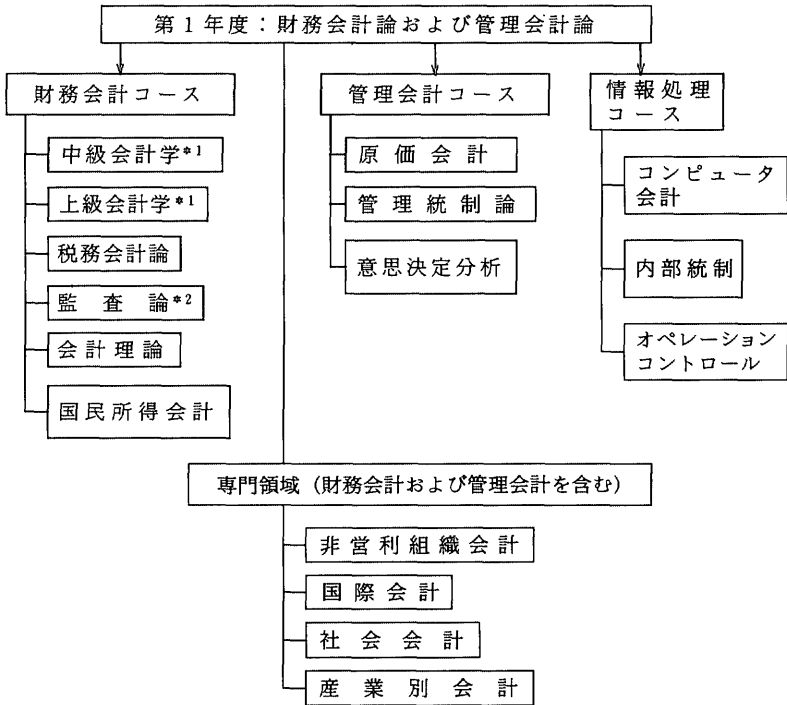
図表 11 本学とディラウェア大学の会計学系列カリキュラム

本 学	ディラウェア大学
◎会計学総論 (1)	◎(初級)会計学原理 I (2)
簿記原理 I (1)	◎(初級)会計学原理 II (2)
◎簿記原理 II (2)	◎中級会計学 I (3)
◎財務諸表論 (2~4)	◎中級会計学 II (3)
原価計算論 (2~4)	◎会計情報システム論 (3)
会計監査論 (2~4)	◎原価計算論 (3)
管理会計論 (2~4)	◎(所得税)税務会計論 (4)
税務会計 (2~4)	◎上級会計学 (4)
税法 (2~4)	◎監査論 (4)
経営分析論 (2~4)	◎企業法 I (3)
会計情報論 (2~4)	◎企業法 II (3)

(注) かつこ内は学年配当。◎印は必修(コース必修含む)科目である。本学でも「商法」が設置されているが省略する。

である。特に、アンソニー・モデルの図表 12 におけるいわゆるマイクロ・マクロ(経済)会計の領域は、現在の日本では一般的なものとしてカリキュラムの市民権は得ていないように思われる。むしろ、私見によれば高度情報化社会を前提に、人間の倫理の教育〔会計哲学論〕(仮称)の方が近い将来市民権を得るかもしれない。

図表12 会計学カリキュラム試案



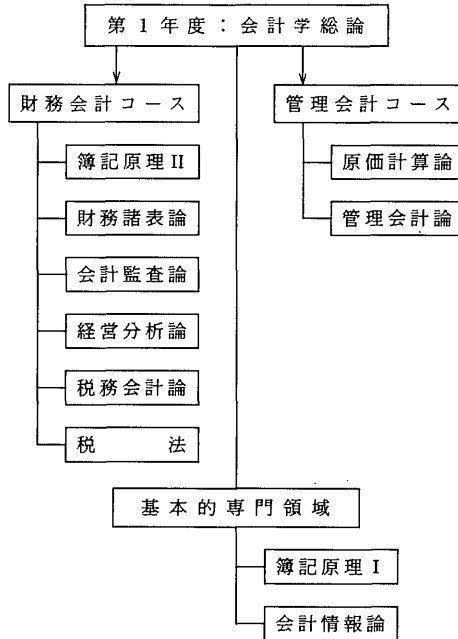
(注) *1. 中級会計学と上級会計学は明確に区別する必要がある。

*2. 理論的には、監査論を情報処理に含めることが妥当な場合もある。しかし、その場合は要人員配置について問題が生じることがある。

3 会計学専攻学生の卒業後の進路 (Career Paths)

アメリカでは、学士号を取得するため大学で勉強している学部生を“Undergraduate”と呼ぶ。アメリカで1年間に会計学の学士(B. S)を取得する人数は、45,000人、男女の割合はほぼ同率である。男女の割合に関して言及すると、過去15年間ずっとアメリカでは会計学科への女性の入学者が増加し、現在では全体の学生の半分以上が女性で占められている。女性は、徐々に会計事務所、産業界、そして政府公共機関の要職を占めるようになり、その実力が社会的に認められ

図表13 本学の現状カリキュラムの体系的理解



(注) 会計学総論は財務会計、管理会計、税務会計、経営分析、会計監査まで及ぶ会計学系列全般を学習する科目としてとらえている。簿記原理Iは、アカウンティング・サイクルを中心に8ケタ精算表の理解程度を予定している。簿記原理IIでは会社会計、本支店会計等いわゆる高等簿記論の内容を予定している。本学のカリキュラムは財務会計領域に重きがおかれていることがわかる。

てきているのが1つの背景と思われる。特に、会計学を専攻した女性の学士の中には公認会計士の事務所の共同出資者(partners)となる女性も多く、また、アメリカの銀行員の半数以上が女性でこの職域への進出もめざましい。このように、学士を取得した後で、就職をする学生が圧倒的であるが、一部の学生は就職をせず、さらに上級の高等教育を受けるため大学院に進学する。

このように、会計学を専攻した学生の卒業後の進路は大きくわけて次の4つに大別される。⁽¹²⁾

- (1) 公認会計士事務所(監査法人が主)
- (2) 産業界(金融機関等)
- (3) 公務員(国家・地方)
- (4) 大学院等に進学

(1) 公認会計士事務所(C.P.A. Firm)

年間、約 45,000 人の会計学専攻の学生のうち、約 19,000 人の学生が大小の公認会計士の監査法人や個人の会計事務所に就職している。ここにおいて、2 年間の実務経験をした後、これらの学生の大半は、公認会計士(Certified Public Accountants)をめざす。公認会計士になるためには、各州で実施している一定の試験に合格しなければならない。まず、ほとんどの州では大学の学士の称号を有していることを受験資格の第一条件としている。アメリカの公認会計士試験は、4 科目の科目合格制であり、日本の税理士試験の制度と似ている。Accounting Practice(2 科目)、Accounting Theory, Auditing, Business Law の 3 領域 4 科目である。法的には各州で公認会計士試験を実施できるが、現実にはアメリカ公認会計士協会が実施する試験を各州が採用しているため、公認会計士試験は全米統一で実施されている。ただ、登録については各州まちまちで、実務経験を 1 年ないしは 2 年要求している州が多い。また、学部卒業で受験資格を認める州もあれば、学部 5 年生(150 時間単位)教育(したがって、4 年制の学部の場合に大学院の修士 1 年もカウントする)を受けた者でなければ受験資格を与えない州もある。この辺の事情は後篇で述べることにする。

このように、会計学を専攻した学生の 40%以上は、監査法人や公認会計士事務所に就職している。これは、日本の実情と大変異なる点である。日本では、会計学を中心に専攻した学生でも公認会計士の道を選択する学生は少なく、金融機関やコンピュータ関係、サービス業に就職するのが一般的である。この辺の比較も後篇に譲ることにする。

アメリカの学生が、公認会計士の道を希望する大きな理由の 1 つに、監査法人には実に多様な顧客がいて、本当に多くのケースの実務経験を得ることができることにある。ここでいわゆるキャリアを積み、ある学生はそれを武器にもつ

と給与の良い民間会社に有利な条件で再就職していくのが、1つの大きな就職進路のパターンとなっている。中には監査法人や会計事務所での経験を生かして国家公務員になる者もいる。アメリカの実社会において、監査法人での2～3年の勤務は大変なキャリアとして再就職に有利なものとなるのである。

アメリカにおいてこのような監査法人の会社は、ほとんどがパートナーシップ(Partnerships)か単一個人出資(Proprietorships)形態である。パートナーシップは、我が国の法律には厳密な意味では存在しない企業形態であるが、合名・合資会社に準ずるもので、どちらかといえば、民法の組合に近いものである。日本での監査法人は、合名会社に準じて大蔵大臣の認可の下で設立されている。しかし、監査法人が1つの企業形態として発展しているアメリカでは、いくつかの州で株式会社としての設立も認可されているほどである。もちろん、この場合全ての株主は公認会計士でなければならない。一般に大規模な監査法人は、巨大企業の顧問先を有し、組織的にして国際的な監査業務、税務業務、マネジメント・サービス業務が展開されている。一方、小規模な監査法人や個人の公認会計士事務所は、地域(regional)・地方(local)会計事務所と呼ばれている。地域会計事務所は、いくつかの州にまたがりその地域(東部地域とか東南部地域とか)をカバーするもので各地域に1つ以上の事務所を有しているものをいう。また、地方会計事務所は、その地方のある市に1つの事務所を開設し、1人の所有者で運営されているものをいう。この大規模な会計事務所⁽⁴⁾に学生が勤務すると巨大企業を相手に、スケールの大きな仕事や国際的視野に立った業務に携わることができるが、反面、仕事は組織的に動くので業務の断面的な面しか取り扱えず、かつ、出張等のハードな業務が課せられる。もちろん、初任給は通常レベルより高く、福利厚生もしっかりしているので職業としての安定感がある。このような大規模な会計事務所⁽⁴⁾に勤務をした者は最初の2～3年は、10～15程度の顧客先の監査業務を主に担当する。一方、小規模な会計事務所⁽⁴⁾に勤務した学生は、給与や福利厚生面では大規模なもの⁽⁴⁾と比べ劣るものの、仕事は監査・税務・コンサルティングと幅広い業務経験を積むことができる。会計事務所⁽⁴⁾に就職を希望する学生は、上記のそれぞれの規模の大小による長所・短所を考慮し、自分の将来設計に合わせた選択をしていくことになる。

(2) 産業界(金融機関等)

卒業後、このような会計事務所を希望しない学生の多くは、通常の人に就職をする。会計学を専攻した学生が特に選択する業種は、鉱業(mining)、製造(manufacturing)そして販売(marketing)であるが、近年はサービス業・金融業への増加現象が見られる。特に、銀行(banks)、保険会社(insurance companies)、電信電話(telecommunications)、証券会社(stock brokerages)等の産業への就職が多くなってきている。これらの領域の特徴は、どの業種よりも初任給が高く、経済的な便益以外に特別な業務訓練や知識が得られ経営管理者に昇進する機会も多いという点にある。

(3) 公務員(国家・地方)

会計学を専攻した卒業生には、地方(local)、州(state)そして連邦政府関係(federal government)の仕事につく場合もある。地方や州の地方公務員の場合は、予算(budgeting)、給与計算(payroll)、公共投資の原価計算(cost accounting for construction projects)、そして税務徴収課(tax collection)が主な仕事になる。

連邦政府における仕事は、地方や州の総括的行政管理と国家的な行政の全てを管轄する。さらに、連邦政府では証券取引委員会(The Securities and Exchange Commission)が株式の売買の規制をするというような州レベルで規制できない諸活動にも関係している。会計学専攻の学生の中には、FBIと呼ばれる連邦捜査局(The Federal Bureau of Investigation)や麻薬捜査局(The Drug Enforcement Administration)などの会計担当者になっている者もいる。また、連邦政府では陸軍(army)、海軍(navy)、空軍(air force)そして海岸警備隊(coast guard)などの事務職として会計業務に就いている場合もある。

このような連邦政府の仕事に、多くの卒業生は卒業後に直ちにこのような仕事に就くのではなく、通常は監査法人や産業界で公認会計士業務や実務経験を有してからの転職が多い。そして、このような公務員の仕事に就くと人々はあまり転職しない。なぜなら、景気・不景気にあまり左右されることなく仕事が安定していることと、業務休暇や老後の年金がよいからである。仕事としての

問題点は比較的低い給与と挑戦的(challenging)な仕事の欠如である。

(4) 修士課程進学者と M.S.の会計学カリキュラム

アメリカには、法律(law school)、薬学(medicine school)、歯科(dentistry school)など職業専門大学、大学院及びそれに準ずる高等教育機関がある。これらの職業専門大学院に入るためには学士を取得していなければならないが、会計学専攻の卒業生の中には彼らの会計学士を利用して法律のいわゆるロー・スクールに入る準備をするものもある。

このような事例以外に、修士号(master's degree)を得るため継続して勉強する人もいる。このような院生(graduate student)は、通常2年間の研究後、M.B.A.(Master of Business Administration)の称号を得る。また、一般的ではないがM.B.A.と同じ価値を持つ学位にM.S.(Master of Science)という称号もある。アメリカでは、毎年50,000人のM.B.A.と4,000人のM.S.の学位が会計学専門領域で授与されている。M.B.A.の取得のためのカリキュラムは2年間に、経営学や会計学、財務論や計量分析という経営全般について学習する。一方、M.S.の取得のためのカリキュラムは、やはり2年で会計学について詳細な分野を主に研究する。例えば、税務、監査、会計情報論、財務会計、管理会計等である。M.S.プログラムを専攻する院生は、会計学を専攻した学生が多い。院生が3単位時間か6単位時間の調査研究論文(research paper)か修士論文を書くこともある。M.B.A.に対し、M.S.は会計学の専門領域に限定しより深く学ぶという点に特徴がある。以下に、ディラウェア大学経営経済学部会計学科のM.S.の履習要項を図表14に示しておく。48単位時間の履習がM.S.取得のために必要であるが、以下では会計学専門科目のみ列挙する。なお修士論文は要求されていない。

アメリカの多くの大学では夜間にビジネス・スクールが開講されており、多くの実務家がここで再度勉強をしている。この場合、これらの教育費用は雇用主が負担している場合もある。雇用主はこれらの便益を提供することにより質の高い従業員の確保と職場にその従業員を留めておく意味がある。このような便益は会社に対する忠誠心(loyalty)を高めるのにも役立つのである。基本的に

図表14 ディラウェア大学会計学修士課程講義要項

連邦税法研究と税務計画 (Federal Tax Research and Planning)
税務調査の技法や方法について修士課程の院生が理解していなければならないことを学習する。特に、株式会社(corporate)やパートナーシップの企業形態の税務領域についての研究から始まり、税務調査技法の利用を考察する。
会計システム論 (Accounting Systems: Analysis and Implementation)
システムの利用目的に適合するための会計システムの必要条件と設計についての関連について研究する。
外部会計報告論 (Theory of External Reporting)
株式会社を取りまく外部利害関係者の情報伝達のための現代的会計モデルの研究。会計制度を取りまく環境や会計理論や会計実務の進歩発展を取り入れた制度の考察も含む。
上級管理会計論 (Advanced Management Accounting)
管理会計の技法に横たわる基本理念や合理的会計判断手法を考察する。高度なレベルの原価配分の問題や標準原価計算や業績測定等についても論究する。
上級監査論 (Advanced Auditing)
職業会計士の監査における現代・未来の監査の発展について研究する。コンピュータ化されたシステム監査や監査人による統計サンプリングの利用等についても論究する。
財務分析論 (Corporate Financial Analysis)
制限下の資本の最適配分の中での正味運転資本管理(working capital management)や資本構成率の複雑な問題を取り上げ、株式会社の財務分析の意思決定技法を研究する。このような分析技法には最適企業買収や資本の管理も含まれる。分析技法や多くの具体的技術同様、財務理論も実際のケースに当てはめて研究する。
ポートフォリオ論 (Portfolio Management)
証券投資分析の理論研究を実際の側面と理論の側面とを統合して論究する。

はアメリカも学歴社会であり、修士号を得た人は管理者への昇進も可能となる。修士号を得た人の中には、比較的小さい単科大学で教師になる人もいるが、多くの人は自己の実社会の仕事に戻る。

女性の会計専門家は子供を育てるため一旦仕事の中断をすることがある。何年か後に仕事への復帰をする際、この修士号を得るのが今1つの流行のようになっている。修士号を得ることで最新の会計学の知識を取得し、ブランクを埋めるよう努力するのである。

(5) 博士課程進学者

修士号の M.B.A. か M.S. を得た者でその後さらに継続して勉強したいと願う者は、わずかな数であるが博士課程に進学する。毎年、約 120 人前後の会計学の博士号(Ph. D.)がアメリカに誕生する。博士課程でのカリキュラムは、各々の専門的な会計学領域の理論が主である。そこでの教育目的は、将来の会計学の研究者としての方法論や専門知識を学ぶことにある。1つの典型的な博士課程のプログラムは、30~45 単位時間の専門領域の履習が必要とされる。これらの単位時間が終了すると、最後の数日間は筆記試験と口述試験の総合的な試験が課せられる。もし、その試験にパスするとその院生は A. B. D(All but dissertation ただしスラングである)と呼ばれる。この意味は英文の通り、博士論文を除いて全て終了した者という意味である。

次いで博士号を得るため博士論文が要求される。論文は現代の会計学の問題について独自の調査・研究がなされていなければならない。アメリカの数多くの大学院の中には比較的簡単に論文審査をして博士号を授与する所もあるので、日本では、アメリカでは簡単に博士号が取得できると思っている人もいる。しかし、いわゆる全米に通用する名声の高い約 90 前後の大学の博士号を得ることは大変なことである。従って、中には博士論文が審査にパスせず、A. B. D. で終わってしまう者さえいる。いずれにしても多くの博士号取得者は、大学の教員として研究や教育、行政職の道に進むが、わずかな人は、産業界や監査法人で仕事をする。会計学の博士号の約 3 人に 1 人が女性であり、この分野での女性の進出もめざましいものがある⁽¹⁸⁾。ちなみに、日本における全ての修士課程(博士課程前期)、博士課程(博士課程後期)の 1987 年の人数と男女の比率は図表 15 のようである⁽¹⁹⁾。男性が圧倒的に多いことに気付くであろう。

また、先進 4 カ国の人口 1,000 人当りに占める博士号の取得者の割合は図表 16 の通りである⁽²⁰⁾。

日本での博士号取得者はアメリカの 10 分の 1 以下の比率で対照的である。これは、博士課程の入学者が少ない上に博士課程を終了しても人文・社会科学系は課程博士号が授与されない点が理由の 1 つとしてあげられる。これを示した

図表 15 日本の大学院生(1987年度)

	男 性	女 性	合 計
修 士	1,900(88%)	260(12%)	2,160
博 士	918(92%)	92(8%)	1,010

図表 16 人口1,000人に
占める博士号取得者

日 本	0.6人
フ ラ ンス	1.5人
英 国	2.9人
ア メ リ カ	6.9人

図表 17 日本における課程
博士の授与率(1987年度)

医 学 系	99.4%
エンジニア系	84.1%
人文・社会科学系	6.8%

②
のが図表 17 である。

高度情報化社会を支える高学歴社会の中で大学院の果たす機能は大きく、文部省を中心に今、大学院の改革(夜間大学院の開講、修士1年卒業可能性、博士号の授与制度改正等)が進められているのは周知の通りである。

アメリカのアカウンティング・プロフェッションの内、それを培う教育領域はおそらく世界で最も効果的な制度を有し、運営されているのではないと思う。アメリカの教員は自分達の教育制度を大胆かつ合理的に改革をしている。このため、日本の教員より教育制度や運営に自信を有していることは本当にうらやましいと思う。アメリカの学部5年制(正確には150単位時間教育)の導入などは最新の大胆な会計教育制度の大改革である。「アメリカの物真似をする必要はない」と称する江戸末期の時代錯誤した近視眼的見方を捨て、良いものは良いと認め学び導入するという教育者や行政側の姿勢が、激動する日本の社会の中でも重要性を増す。教育に情熱を注ぎ、質の高い研究・教育を通して高度な会計プロフェッションを養成し、社会の発展に寄与するのはどこの国の教育者や行政者にとっても同じ社会的責任だからである。日本の制度の閉鎖性、非弾力的運用は、これからの国際化教育に対応できないばかりでなく、現場で教育している我々が既に教育内容の陳腐化を感じ始めているのである。アメリカの

会計教育制度はこの意味で最も参考になる制度といえる。

(1990年6月6日)

〔参考文献等注記〕

- (1) 拙稿「現代アメリカ会計教育論」中央学院大学総合科学研究所編『現代の諸問題とその分析II』(研究年報No.2), 1989年9月, 117-153頁。
- (2) *Japan Statistical Yearbook*, 1988, p. 656. *National Center for Education Statistics*, 1988, Tables 116, 137.
- (3) アメリカにおける会計教育の統計分析を紹介した本として有益なものに次のものがある。

Doyle Z. Williams, *Accounting Education: A Statistical Survey, 1982-1983* (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1983).

この本の資料は下記の場所で入手できる。

(AICPA, 1211 Avenue of the Americas,
New York NY 10036-8775, U. S. A.)

Williamsは56の統計表を作成し、会計教育の実態調査をまとめており、本論文においても参考にさせて頂いている。

- (4) University of Delaware, *1987-88 Course Catalog*. (Newark, Delaware, June, 1987).

University of Delaware, *1987-88 Undergraduate Academic Programs and Policies Catalog*. (Newark, Delaware, October, 1987).

- (5) アメリカには、大学全体を審査し認定する“Regional General Accreditation”や“Institutional Accreditation”などの組織と、会計学のように専門的分野ごとに学部の審査をして信任する機関があり、AACSBは後者にあたる。AACSBが属する「中等後教育資格認定協議会」(The Council on Postsecondary Accreditation)では40を越える専門別分野の資格を認定している。

金子忠史著『変革期のアメリカ教育——大学編』(東信堂)1984年, 83-89頁。

なお、AACSBの基準書“*Accreditation Council Policies, Procedures and Standards*”は、下記の場所で入手できる。

(AACSB, 605 Old Ballas Road, Suite 220,
St. Louis, Missouri, 63141, U. S. A.)

- (6) 鎌田信夫稿「わが国の財務会計教育の現状と改善の方向」, 染谷恭次郎編著『会計学の国際的展開』(中央経済社), 1989年, 52頁。
- (7) 小田章, 津田秀雄編『大学における経営学実務教育方法の実態とその改善』(1987

年), 和歌山大学経済学部. 本論文では上記の資料より, (図表7)は25頁, (図表8)は30頁一部抜粋, (図表6)は35頁から引用している.

- (8) 「このような比較会計文化論の方法論的なものを論じたものとして拙稿「比較会計文化論序説」『中央学院大学比較文化研究所紀要』第4号(1990年)を参照されたい.
- (9) AACSBによると会計学を専攻する学生は少なくとも40%は一般教養科目を, 25%は会計を取りまく経営学系列科目を, 15%以上25%を越えない範囲で会計学系列科目を学ぶことを規定し, 代表的な会計学系列の科目を5つあげている.
- (a)財務会計又は財務会計理論
 - (b)原価計算を含む管理会計
 - (c)MIS理論
 - (d)財務・業務監査論
 - (e)税務

上記以外の会計学系列主要科目に加え, 公共部門の会計学や責任会計, 会計倫理等の問題の学習も勧めている. 従って, AACSBのカリキュラムの基本コンセプトは, 国語, 数学, 行動科学や人間関係論に重きをおく人格形成教育と, 単に会計学系列の学習だけでなく経営学系列や商法等のその隣接科目の学習にも重きをおく幅広い会計学系列の教育にあるといえる. この点のポリシーは日本も差はないと思われる.

American Assembly of Collegiate School of Business, op. cit., pp. 44-45.

- (10) (1)前掲論文参照されたい.
- (11) (6)前掲書, 鎌田信夫稿, 56頁.
- (12) Gloria L. Gaylord and F. Ried Glenda, *Careers in Accounting*. (Homewood IL: Dow Jones-Irwin, 1984).
- (13) Mary MacInnes and H. MacNeill James, *The Supply of Accounting Graduates and the Demand for Public Accounting Recruits, 1986*. (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1987).
- (14) 大小の監査法人の特徴について次の文献を参照した.
- Robert C. Wheeler, D. Felsing Marlyn and F. Reilly Thomas, *Large or Small CPA Firms: A Practitioner's Perspective*, CPA Journal, April, 1987, pp. 29-33.
- (15) A. J. Stagliaro and M. Stiner Frederic, Jr., *Enrollments in Accounting Programs: Trends and Forecasts*, Journal of Accounting Education, Spring, 1985, pp. 145-163.

- (16) University of Delaware, *1987-88 Graduate Catalog*. (Newark, Delaware, April, 1987).
- (17) James R. Hasselback, *Accounting Faculty Directory 1989*. (Prentice Hall) 1989. が参考となる。具体的大学名については、(1)前掲書、拙稿、143-145 頁参照。
- (18) Doyle Z. Williams, *Accounting Education: A Statistical Survey, 1982-1983*. (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1983).
- (19) *Japan Statistical Yearbook*, 1988, p. 661.
- (20) 朝日新聞(国際版) 7 月 14 日, 第 12 版.
- (21) 朝日新聞(国際版) 7 月 12 日, 第 12 版.