

【翻訳】

国際教育基準に基づいた韓国の会計教育と 公認会計士選抜および教育制度の改善方案*

International Education Standards and Their Implications for
Accounting Education and CPA Certification in Korea

【著】 朱仁基（延世大学校） ・ 権秀英（高麗大学校）
黄利錫（ソウル大学校）・ 沈泰燮（檀国大学校）

In-Ki Joo, Soo-Young Kwon, Lee-Seok Hwang, Tae-Sup Shim

【訳】 杉本徳栄（関西学院大学）

Tokuei Sugimoto

要 約

本研究は、韓国の大学の会計教育と公認会計士制度の現況を把握し、国際会計士連盟（IFAC）から提示された国際教育基準に基づいた改善方向を模索することを目的としている。このような目的を達成するために、本研究では IFAC が提示する国際教育基準、近隣諸国の会計教育および公認会計士の実務補習制度について把握した。これに引き続き、韓国の公認会計士資格の取得段階を整理し、実際の運営状況を捉えるためにアンケート調査を実施した。

本研究の結果、国際的な教育基準に適合した会計専門家を養成するためには、韓国の大学カリキュラムを大幅に改善する必要があることがわかった。とくに、アメリカの150単位履修要件と日本の会計専門職大学院（アカウンティング・スクール）の設置を通じた公認会計士の適格性の達成努力などを考え合わせると、韓国でも経

* 本稿は、『会計ジャーナル』（韓国会計学会）第15巻第3号、2006年9月の掲載論文であり、第一著者（朱仁基教授）および共同著者の許可をもとに原著の構成のまま訳出したものである。会計教育、公認会計士試験制度および会計専門職大学院のあり方並びに会計専門職大学院評価のための国際標準のあり方などの議論に資することを期して翻訳したものである。翻訳許可をいただいた著者に謝意を表する次第である。

営学以外の専攻者のための会計専門職大学院の設置やビジネス・スクールでの会計学専攻の修士課程の開設について検討する必要がある。

次に、〔韓国公認会計士会の：訳者〕会計研修院での教育は、能力ある公認会計士を養成するにあたっては効果を伴わないものであることが明らかとなった。会計研修院教育については体系的な改善が必要である。最近の会計研修院でのインターネットを通じたサイバー教育の実施等に関する効果を継続的に検証することで改善していかなければならない。

実務補習機関での実務補習の場合、大手監査法人では比較的効果的な教育を行っていることが明らかとなったが、これら以外の教育機関、とくに上場会社や政府投資機関での教育の充実度については、引き続き関心を持って改善努力を行わなければならない。

I 序 論

1997年の為替危機以降、企業の会計の透明性に対する関心が非常に高まり、優秀な会計の人材を養成する必要性が提起されている。このような状況のもとで、国内的には公認会計士の合格者数が急増し、公認会計士選抜人員の適正如何、公認会計士に対する補習についての忠実性などの会計専門家である公認会計士の選抜、教育および実務補習に関する問題が断続的に提起されている¹⁾。また対外的には、国際会計士連盟（International Federation of Accountants: IFAC）が会計専門家に対する国際教育基準（International Education Standards: IES）を提示するなど、会計専門家に対する国際的な教育水準を高める努力を行なっている。

このような公認会計士の選抜と教育に対する改善要求がある状況のもとで、会計専門家である公認会計士に対する教育と選抜制度を再検討し、その改善方案を提示する必要がある。そこで本研究は、韓国の大学の会計教育と公認会計士選抜制度の適格性およびその効果の現状について把握し、IFACが提示した国際教育基準に基づいた改善方向を模索することを目的としている。この研究目的を達成するために、本研究はまず第一に、IFACが提示する国際教育基準の概念フレームワークを考察してみることにする。第二に、オーストラリア、日本およびマレーシア等の近隣諸国の会計教育および公認会計士の実務補習制度を紹介したい。第三に、韓国の3段階（大学教育、公認会計士試験制度および韓国公認会計士会（Korean Institute of Certified Public Accountants: KICPA）会計研修院および実務

1) 公認会計士の選抜人員についての問題提起は鄭慧永 [2005] に、また公認会計士に対する実務補習についての問題提起は李泰圭 [2005] に述べられている。

補習) から成る公認会計士の資格取得を整理してみることにする。第四に、大学での会計教育および実務補習の効果を把握するために、実務補習の課程を終了した公認会計士補を対象としたアンケート調査結果を分析する。そして最後に、このような論議とアンケート調査結果をもとに、韓国の会計教育と公認会計士選抜のための改善方案を提示することにする。

本研究を通じて、会計専門家である公認会計士の能力と適格性を開発するための国際的な要求水準と海外の国の改善努力を韓国内に紹介し、現行の大学教育と実務補習の課程の効果についてアンケート調査を行ない、韓国の会計教育と公認会計士の選抜および教育制度についての政策的な提案を行なうことができる。

会計教育と公認会計士選抜制度についての本研究結果によれば、国際的な教育水準に適った会計専門家を養成するために、韓国の大学教育課程を大幅に改善する必要があるということを理解することができる。とくに、現在の大学教育において等閑にした専門家としての価値、倫理および態度、情報技術 (Information Technology: IT) 能力を培うためのカリキュラムの開発が急を要するものと判断される。また、より能力のある会計専門家である公認会計士を養成するために、会計専門職大学院の新設などの多様な方案を計画しなければならない。そして、会計専門家を養成する課程において、KICPA がより積極的な役割を果たす必要があると考える。これに大学カリキュラムの開発および補完すべき課程に KICPA がより積極的に参画する方案を検討すべきであると提案する。さらに、新たな公認会計士試験制度の導入も漸進的に論議する必要がある。つまり、正規の大学教育を履修した後、監査法人またはその他補習機関で所定の期間にわたって厳格な実務補習の要件を充足した後、公認会計士試験の受験資格を付与する方案など、長期的に公認会計士制度の改善について検討する必要がある。

本研究は、まず IFAC の国際教育基準の概念フレームワークを紹介し、引き続きオーストラリア、日本およびマレーシアの会計教育と公認会計士制度を考察してみることにする。次に、韓国の公認会計士選抜制度を整理した後、会計教育と公認会計士制度についてのアンケート調査の結果を整理する。この調査をもとに、韓国の会計教育と公認会計士制度についての改善方案を提示してみたい。

II 国際会計士連盟 (IFAC) の教育基準の概念フレームワーク²⁾

IFAC が提示した教育基準を説明する前に、まず IFAC の構成と役割について簡単に紹

2) 以下の国際会計士連盟 (IFAC) についての内容は、IFAC で制定した各種規程の内容を整理したものである。その内容は IFAC のウェブサイト (www.ifac.org) を通じて知ることができる。

介してみることにしよう。

2.1 IFAC および傘下の教育委員会の役割

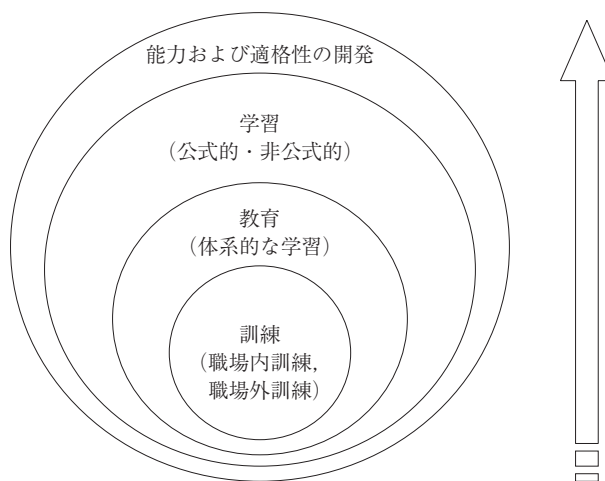
IFAC は、会計専門家を代表する国際組織として119カ国、160の専門職団体からの250万以上の会員で構成されている。IFAC は高水準の国際基準を制定し、会計専門家の役割を強化し、国際経済の発展に貢献することで公共の利益に資することを使命としている³⁾。

IFAC は、各国の会員団体が国際監査基準、国際倫理基準、国際教育基準等の国際基準を各国に導入して適用することで、国内基準と国際基準の調和 (Harmonization) を模索している。また、会員団体の遵守プログラムを策定し始め、これを通じて会員団体に国際基準と国内基準の調和を通じて高水準の基準の制定および運営を要求している。このような会員団体の遵守プログラムは、それぞれ異なる発展段階にある各国の基準を改善し、これを奨励することに焦点を合わせている。これにより、国際基準との適合性および調和を果たすにあたって、各国の国際基準に対する接近可能性がもっとも重要な課題となっている。そのため、国際基準の翻訳、小規模企業に対する国際基準の適用および会計士による国際基準の理解を増進するための方案等についての議論が展開されている。

とくに、IFAC の傘下にある教育委員会 (Education Committee) [現国際会計教育基準審議会 (International Accounting Education Standards Board: IAESB): 訳者] は、独立した基準制定機関として会計専門家の知識、技術、価値/倫理/態度についての国際教育基準を開発する役割を担っている。当該委員会は、先進国と開発途上国の会計専門家教育プログラムを統合して、全世界の会計教育プログラムを一貫性あるように発展させる役割を担っている。究極的には、国際教育基準は国際基準との適合性と調和を達成するにあたってもっとも重要な役割を担っており、各国の会員団体が調和化した国際基準を受け継いで適用するにあたって堅固な土台を提供するものと考えられている。すなわち、国際教育基準は、①国際的体系と一致した教育基準の提示を通じて国際基準の適合性に寄与し、②各国の専門職業人としての会計士間の移動を増進し、③会員団体相互間の協力を増大するのに貢献している。このような役割を有する国際教育基準を使用して、韓国の会計教育と公認会計士制度を改善するにあたってのひとつの指針となりうるのである。そこで、本研究ではまず具体的な国際教育基準の内容について紹介し、これに準じた韓国の会計教育と公認会計士制度の改善方案を提示してみたい。

3) IFAC には会計士の他に様々な会計専門家 (たとえば、イギリスの Chartered Institute of Management Accountants やアメリカの Institute of Management Accountants) が含まれているので、IFAC の韓国語での名称も「国際会計士連盟」に代えて「国際会計人連盟」がより適切であると思われる (黄利錫 [2006])。

【図1】 IFAC 教育委員会の能力および開発の過程



出所：IFAC [2003], Framework of IES, p. 12.

2.2 IFAC の教育基準の概念フレームワーク

IFAC の教育委員会が提示した教育基準の究極的な目標は、会計専門家の人材の能力 (Capacity) と適格性 (Competence) の開発にある。能力とは、会計専門家として備えていなければならない専門知識と技術を保有することを意味するだけでなく、会計専門家としての価値観、倫理意識および態度までも併せ持つことを意味する。他方において、適格性とは、定められた基準と専門家としての判断基準に基づいて与えられる業務を遂行しうる資質を意味する。したがって、能力は専門家としての属性および潜在力に焦点を合わせるものであり、適格性は結果または成果を創出する実際の業務遂行に焦点を合わせるものである。

このような能力と適格性の開発という究極的な目標を達成するために、IFAC は学習 (Learning) の重要性を強調する。学習は、公式的な (Formal) 形態の学習のみならず、非公式的な (Informal) 学習をも含んでいる。学習を構成するもっとも重要な概念として、体系的な学習を意味する教育 (Education) が含まれる。また、教育の範囲には職務遂行を通じた訓練 (On the Job Training: 職場内訓練 (OJT)) や職務外の環境で発生する訓練 (Off the Job Training: 職場外訓練 (Off-JT)) が含まれる。このような各種段階を経て、会計専門家としての能力と適格性が開発される。この会計専門家としての能力および適格性の開発段階を図示すれば、【図1】のようになる。

2.3 教育委員会の国際教育基準

IFAC は専門職業人としての会計士となるために必要な教育を、(1)専門職業人としての

会計士教育、(2)実務補習、(3)継続的専門職業人開発 (Continuing Professional Development: CPD) 教育に分類している。このような教育のために、IFAC 傘下の教育委員会では会計専門家の能力と適格性を開発するための国際教育基準を7つに分けて提示している。国際教育基準のうち、IES 第1号から IES 第4号は専門職業人としての会計士教育のための基準として専門家としての知識、専門家としての価値基準/倫理/態度に分けてそれぞれの要件を規定している。次に IES 第5号は実務補習、IES 第6号は教育を修了した研修生に対する資格付与のための評価方法、また IES 第7号は評価以後の CPD について規定している。この国際教育基準によれば、会計専門教育と実務補習を終えた者に対して、専門職業人としての会計士の適格性を評価した後に会計士資格が付与されなければならない。また、専門職業人としての会計士資格を取得した後も、継続して IES 第7号に従って CPD を受けなければならないことが強調されている。

IFAC の国際教育基準の主たる内容と韓国の公認会計士の資格取得および KICPA の研修規程との相違点は、次のように整理することができる⁴⁾。

2.3.1 IES 第1号：専門職業人としての会計士教育を受けるための前提条件

◆IFAC の規定

- 専門職業人としての会計士教育を受けるには、志願者は少なくとも大学の学士課程に入学できるレベル以上でなければならない。
- これは、専門家としての会計士教育には所定のレベルの学業的背景がなければならないとするものである。その背景は、高等学校の卒業も可能であると明示している。
- このレベルは試験でも果たしうると明示されている。

◆韓国

- 試験制度を通じて専門職業人としての会計士教育（研修教育）の資格を与えている⁵⁾。
- 筆記試験だけで資格を与えており、これに伴う限界がある。

2.3.2 IES 第2号：専門職業人としての会計士教育の教育内容

◆IFAC の規定

- 会計士資格を与える前（すなわち、登録前）の専門職業人としての会計士教育は、2年以上の正規の課程で行なわれなければならない。
- 専門職業人としての会計士教育で取り扱われなければならない専門家としての知識を

4) IFAC の規程を比較的詳細に、しかも IFAC 規程を中心に整理して、2つの規程の間の差異や韓国の規程の限界を簡単に述べた。

5) 韓国の公認会計士試験制度については、第IV節でより詳細に検討する。

①会計/財務に関連した知識, ②組織/経営に関する知識および③ITの知識の3分野に区分している。

- IFACは習得しなければならない専門家としての知識の範囲を規定するが、専門家としての知識を習得する方法を制限していない。すなわち、KICPAのように、専門家団体内の研修所でも習得することができ、また学校でも習得可能である。重要なのは、このようなすべての教育が学士レベルと同等のものでなければならないということである。

◆韓国

- 会計士として登録するためには、KICPA 会計研修院の基本実務課程の研修を100時間以上履修しなければならないが、監査業務を遂行しようとする場合には、これに加えて100時間以上の外部監査実務課程研修を履修しなければならない。
- 現在、KICPA 会計研修院の課程だけを専門職業人としての会計士教育として認定している。
- 現行の研修課程をIFACが要求する3つの知識分野と比較すると、②組織/経営に関する知識と③ITの知識についての部分が不足していると考えられる。

2.3.3 IES 第3号：専門職業人としての会計士のための専門技術

◆IFACの規定

- IFACが要求する最小限の技術分野は次のとおりである。
 1. 知的技術 (Intellectual Skills)：会計士が問題に直面したときに自身が有する知識を活用して問題を究明し、解決方法を見出し、決定を下し、予測する能力をいう。
 2. 専門分野/職務上の技術 (Technical and Functional Skills)：会計士の業務に使用される特有の技術をいい、たとえば数学や統計の知識の使用能力をいう。
 3. 個人的技術 (Personal Skills)：自己管理に関わる技術をいう。すなわち、継続して自ら学習する能力や限られた財源内で業務を効果的に遂行する能力を意味する。
 4. 人間関係とコミュニケーション技術 (Interpersonal and Communication Skills)：目標達成のために周囲の人との情報交換やコミュニケーションを活発にできる能力をいう。
 5. 組織と経営管理の技術 (Organizational and Business Management Skills)：会計士が意思決定を行なう役割が多くなるに従って、会計士は組織を幅広く理解し、経営についての眼目を備え持つことができる能力が必要である。
- このような技術は、専門職業人としての会計士教育だけで形成することは難しいとの判断から、実務補習、CPD教育、一般教育を通じて総合的に成し遂げられることを

要求している。したがって、一般教育を専門職業人としての会計士教育に含めることを要求している。

◆韓国

- KICPA 会計研修院等の教育で会計専門家として必要な各種技術の教育を受けており、教育内容には知的技術、専門分野/職務上の技術はもちろん人間関係とコミュニケーション技術等についての内容も含まれている。
- 韓国では IFAC が要求する専門技術のうち、知的技術と専門分野/職務上の技術分野の技術に重点を置き、人間関係とコミュニケーション技術や組織と経営管理の技術についての教育は等閑にされている。

2.3.4 IES 第4号：専門家としての価値基準/倫理/態度

◆IFAC の規定

- 専門職業人としての会計士教育プログラムは、公共の利益のための倫理的な行動を行なうように学生に専門家としての価値基準/倫理/態度の体系を構築しなければならない。
- 当該教育は、IFAC の倫理規程（自国の倫理規程を含む）を遵守しなければならないという義務を含まなければならない。

◆韓国

- 会計研修院の研修課程に職業倫理と教養についての内容が割り当てられているが、実際のところ研修生には IFAC が要求する専門家としての価値基準/倫理/態度の体系を十分に構築されておらず、専門性も不足していると思われる。

2.3.5 IES 第5号：実務補習の要件

◆IFAC の規定

- 実務補習は資格取得以前の教育（登録前の教育）の一部でなければならない。
- 実務補習の期間は、少なくとも3年以上でなければならない。実務的な会計の応用に主眼を置いた専門教育を行なう大学院（たとえば、会計学修士課程）の教育期間は、最大で12ヵ月まで実務補習として認められる。
- 会員団体と規制機関は、研修生が習得した実務補習が認定可能であるか否かについて評価しなければならない。しかし、補習機関をとくに明示していない。専門職業人としての会計士の資格に要する実務は、経験と専門性を備えた会員団体に登録した会計士の指導のもとで行なわれなければならない。
- 実務補習の記録は、指導会計士によって定期的に検討されなければならない。

- とくに注目すべき点は、IFACが実務補習についての会員団体の責任を強化していることである。すなわち、IFACは会員団体に実務経験に必要な要件を体系化し、当該要件を充足しうる実務補習プログラムを設計して施行することを要求している。会員団体は、自身のプログラムを各事業場のプログラムと比較して実務補習が行なわれる各環境について事前評価を行なった後に許可しなければならず、補習実施期間中は定期的に研修生が受ける実務補習プログラムを会員団体が作成したプログラムと比較し、研修生の成長が会員団体の必要要件を充足するか否かを検討しなければならない。要件を充足できていない場合、そのプログラムを向上させることを要求している。

◆韓国

- 1年以上の実務補習を基本としており、監査を行なう者は2年以上、監査法人や監査班^(訳注)に所属せずに監査を実施しようとする者は3年以上と規定している。そのため、IFACが定める3年以上の実務補習期間の規定を充足できていない。
- 大学院等の専門教育機関の教育期間は実務補習としてみなしていない。
- 韓国の実務補習に関する規定内容は、IFACの規定から大きく外れていないものと考えられる。ただし、韓国では実務補習機関として認定する機関を規程で定めており、当該機関から四半期ごとに送られてくる実務補習状況報告書を通じて、補習教育が適切であると評価している。このような規定は、それ自体内部統制がうまく機能している大手監査法人の場合にはまったく問題がないものの、中小監査法人では適切な実務補習が行なわれているとの確信は得がたい。とくに、監査専門職の実務能力を培う直接的な支援となっていない実務補習機関（たとえば、一般の会社、政府投資機関等）は、IFAC基準には符合しないものと思われる。
- そのため、監査法人（監査班を含む）以外で実務補習を受ける公認会計士補の適格性を担保しうる制度的補完措置が必要であると思われる。

2.3.6 IES 第6号：専門職業人の能力と適格性の評価

◆IFACの規定

- 研修生の専門家としての能力と適格性は、資格が与えられる前に（登録前に）公式に評価されなければならない。
- 理論的知識だけでなく、実務的な適用も評価されなければならない。
- 評価は専門職業人としての会計士として認めうる能力と適格性を保有していることを

訳注)「監査班」は、監査法人とともに監査人を構成し、KICPAに登録されている（「株式会社の外部監査に関する法律」第3条第1項）。監査班は、3名以上の公認会計士が組織する法人格を持たない集団をいう。

認定するにあたって必要な専門家としての知識、専門家としての技術、専門家としての価値基準/倫理/態度を十分に網羅しなければならない。

◆韓国

- 実務補習を終えて KICPA 会計研修院で実施する補習成果評価試験に合格すれば、実質的な資格の付与を受けるためのすべての条件を備えていると認めている。
- 研修院の最終試験は、企業会計、会計監査、税法、経営評価の4科目について評価している。これは、IFAC が要求する各種分野のうち、専門家としての知識に限定したものであり、そのなかでも会計/財務の部分だけを強調するものであると考えられる。当該評価は、専門職業人の能力と適格性を評価するにあたっては不十分であると考えられる。

2.3.7 IES 第7号：CPD

◆IFAC の規定

- 会員団体が会員の継続的な専門性を維持/開発するにあたって重要な役割を担わなければならない。しかし、究極的な責任は、個々の会員にあるということを明示している。
- IFAC は既存の継続的専門職業人教育（Continuing Professional Education: CPE）という名称の代わりに CPD を採択し、学習活動と結果についての測定（Measurement）と証明（Verification）を強調する概念を導入している。
 - ・測定：学習活動で得たり開発されたりした能力は、適格な評価を通じて用いられた時間や努力で測定されなければならない。
 - ・証明：参加した学習活動の一部は、客観的で適格な資料で必ず証明されなければならない。
- IFAC は CPD を履行するにあたって、次の3つの方式を提示している。
 - ・教育内容を事前に指定する方式（Input Based Approach）：この方式は現在広く採用されているもので、会計士が聴講しなければならない学習活動を事前に指定し、当該課程を聴講すれば教育時間として認定する方式である。当該方式は、測定と証明が容易であるが、実質的というよりもむしろ形式的な教育に偏りやすいという欠点がある。この方式を用いる会員団体の場合、3年間120時間以上（または120単位—会員団体が定めるところに従う）の学習活動を履修しなければならない。そのうち、60時間の学習活動は、証明できなければならない。
 - ・教育結果を事後評価する方式（Output Based Approach）：この方式は事前に会計士

が受講しなければならない課程を指定せずに、会計士自らが必要とする教育を受けた後、この教育によって自身の能力が開発されたことを説明するようにする方式である。当該方式は、「この教育は何時間受講しなければならない」というような教育課程についての測定はなく、教育を通じて開発された会計士の能力の測定に主眼を置くものである。会員団体がこの方式を用いるとすれば、会計士は自らの能力が開発されたという証明資料を提出し、会員団体は当該証明の適格如何について評価しなければならない。

・折衷方式 (Combination Approach)：上記の2つの方式を同時に用いる方式である。

- 会員団体は、体系的に CPD が形成されているかについて監視しなければならない、CPD が形成されていなければ適格な制裁措置を施さなければならない。IFAC はこのような監視と制裁のための勧告事項として、まず監視の場合、会員に定期的に CPD を十分に遂行しているという確認書を受け取ること、一部の会員をサンプリングのうえ監査すること、会員が従事する事業所の雇用主をはじめ、CPD プログラムと監視プログラムの導入を要求することなどを提示している。制裁措置としては、会員脱退、一般大衆に対する業務禁止、氏名公開等の強固な方式で勧告している。

◆韓国

- 監査人に属する会員の場合、KICPA が実施する定期研修と特別研修を合わせて10時間以上と研修プログラムによる研修20時間以上を含む、年間30時間以上の研修を履修しなければならない。監査人に属さない個人会員は、年間15時間以上の研修を履修しなければならない。
- 韓国は IFAC のアプローチからすれば、主として教育内容事前指定方式に重きを置いた折衷方式であると考えられる。教育結果事後評価方式の要素としては、一部外部研修プログラムを認めているが、やはりその測定も教育内容事前指定方式に従っている。
- 研修の履修義務に反した場合、追加的な研修義務の付加や倫理調査審議委員会による懲戒措置が下される。
- 全体的には、韓国の会員研修は時間的な面、教育内容、評価方式および制裁措置など全般的に不足するところが多いと思われる。

2.4 IFAC 教育委員会の今後の戦略⁶⁾

もちろん IFAC 教育委員会は上述のような教育基準を提示しているが、すべての会員団

6) この箇所は、Mr. Henry Saville (IFAC 教育委員会委員長) が2005年11月にアジア・太平洋会計士会議 (Confederation of Asian and Pacific Accountant: CAPA) の国際シンポジウムにおいて発表した内容に基づいている。より詳細な内容については、CAPA [2005] や韓国公認会計

体が同じように適用しなければならない教育基準を構築しようとするのではないものと考えられる。ただし、国際教育基準は、会員団体が各国自らの教育基準を制定、運営するにあたっての土台となる国際的次元からの概念フレームワークと必須要素を提示することに焦点を合わせている。というのも、経営環境と教育環境といった環境の異なるすべての国に一律に適用しうる具体的で詳細な指針を提示することは現実的には不可能だからである。

IFAC 教育委員会は、会計士の適格性を評価するにあたって、既存の知識ベースのアプローチ (Knowledge Based Approach) から適格性ベースのアプローチ (Competency Based Approach)⁷⁾ へと移行しており、各国の会計教育制度もこのような変化を反映することを要求している。

IFAC の会員団体は、会員規約 (Statement of Membership Obligation: SMO) に従って、IES 第 1 号から IES 第 6 号は 2005 年 1 月から、IES 第 7 号は 2006 年 1 月から適用することが義務づけられている。各国の会員団体は具体的な状況および要求に応じて、国際教育基準と内容が適合するように修正して適用しなければならない。

教育委員会は現在、必須知識、専門職業人の技術、専門家としての価値基準/倫理/態度、監査実務の経歴、CPD についての基準改正案を準備中であり、公開および意見収斂の手続きを経て、2006 年に公表する予定である。現在、国際教育基準の改正案は、会計士の学位取得についての社会全体の期待水準の増加、会計士の独立性と倫理性の向上要求、監査証拠の収集と評価の重要性の強化等を考慮しており、また監査業務において実務経験と継続的な教育訓練の重要性を強調する方向で進められている。とくに、教育委員会は、IES 第 4 号で取り扱っている会計士の倫理教育についての研究報告書の作成に取り組んでおり、おおむね完了段階にあるといえる。この研究報告書は、①専門家としての価値基準/倫理/態度の開発についての指針を提供し、倫理教育の概念フレームワークを樹立するための指針書と②倫理教育の実務指針を提供するための実務適用の解説書を提示するものと考えられる。

教育委員会は今後、会員団体の国際教育基準の施行を支援するために、教育評価方法および CPD についての指針書の開発を優先的に考えている。また、各国の規制機関等による国際教育基準の批准を推進し、会員団体間の基準実行上の経験を共有するための方案を模索している。

士会 [2006] を参照されたい。

7) 会計専門家としての知識の側面だけを評価する方法が知識ベースのアプローチであり、それに対して知識以外のコミュニケーション能力などの会計専門家としての適格性の側面で評価する方法が適格性ベースのアプローチである。

Ⅲ オーストラリア、日本、マレーシアの会計教育および実務補習制度⁸⁾

3.1 オーストラリアの会計教育および実務補習制度⁹⁾

オーストラリアの専門職業人としての会計士資格制度は、オーストラリア公認会計士協会 (Australian Society of Certified Practising Accountants: CPA Australia) とオーストラリア勅許会計士協会 (The Institute of Chartered Accountants of Australia: ICAA) の2つの会計士団体によって運営されており、CPA Australia の会員数は現在107,782名であり、ICAA の会員数は42,500名である。

まず、オーストラリアで公認会計士資格を取得するためには、オーストラリアの大学で共同で認定しているコア・カリキュラムを履修して商学 (Commerce) 学位を取得後、CPA Australia と ICAA の専門教育プログラムを履修しなければならない。オーストラリアの大学が共同で認定しているコア・カリキュラムは、IES 第2号において要求する会計/財務に関連した知識、組織/経営に関する知識およびITの知識はもとより、IES 第3号の専門職業人の技術と IES 第4号の倫理を含む専門職業人の価値の4つの内容を含んでいる。

CPA Australia と ICAA の専門教育課程と大学院の教育課程は、相互に関連している。たとえば、CPA Australia と ICAA の専門教育課程を履修した後、大学院課程に進学する場合、試験科目は免除となりうる。CPA Australia の専門教育課程は、必須科目と選択科目とに分けて展開され、基礎必須科目と3つの選択科目の履修後、コーポレート・ガバナンスを必須科目として履修し、事業戦略とリーダーシップを最終必須科目として履修するようになっている。ICAA の専門教育課程は、財務会計および財務報告、税法、管理会計、監査および認証、勅許会計士 (Chartered Accountants: CA) 統合課程から成っている。CA 統合課程はケース・スタディ方式で展開されている。ICAA のカリキュラムはその大部分が必須科目であり、最近、実務教育を強調する方向へと変化している。

ICAA は、2006年以降、専門教育プログラム制度の変更を検討しており、これは変化する市場環境に応じて多様な学問的背景を有する会計士に対する市場ニーズを反映してのものである。これにより、商学学位を持たない志願者に対する会計士の資格付与のための事前診断課程 (Pre-diagnostic Course) を導入し、商学学位を持たない志願者も事前診断課

8) この箇所は、2005年11月のCAPAの国際シンポジウムで発表された内容に基づいている。より詳細な内容については、CAPA [2005] や韓国公認会計士会 [2006] を参照されたい。

9) この箇所は、Mr. Geoff Bradshaw (ICAA) が2005年11月のCAPAの国際シンポジウムで発表した内容に基づいている。より詳細な内容については、CAPA [2005] や韓国公認会計士会 [2006] を参照されたい。

程とこれに対する評価課程に通過すれば、ICAAの専門教育課程に進めることになる。また、大学で履修した科目について、ICAA課程において該当する科目を免除する方案も検討している。

オーストラリアの会計士教育プログラムは、総合的な学習教材の開発、専門スタッフと教育支援、ワークショップ—対面およびオンライン（CPA Australiaは選択事項、ICAAは義務事項）運用、会計士試験志願者で構成されたスタディ・グループ、オンライン支援と議論を行なう掲示板の運用等の支援体制を稼働している。CPA Australiaの教育教材は、1997年に国際標準化機構（International Organization for Standardization: ISO）の認証を獲得し、会計業界および学界の専門家が当該教材を執筆した。カリキュラムについては独立した専門委員を構成しており、志願者を対象としたアンケートによる評価を通じて教材を改訂している。

CPA志願者の適格性についての品質管理は、試験制度を通じて厳格に施行されている。そのため、専門職業人入門レベルの実力を維持するためのワークショップを開催し、技術的正確性を確認するための教科科目の専門家の検討を受けて、試験政策諮問委員会を運営している。CPA AustraliaとICAAは、すべてケースに重きを置いた論文式の評価制度を施行しており、試験時間は全体で3時間である。また、CPA Australiaは100%試験によって評価しており、ICAAは試験50%、課題50%の割合で評価している。

CPA AustraliaとICAAは、教育プログラムの管理のために諮問委員を構成し、カリキュラムの内容と開発のための監督を行なっている。具体的には、CPA Australiaは教育委員会および教育認証小委員会を通じて専門職業人入門の関連政策、大学教育の認証および教育関連事項を取り扱っている。また、専門職業人教育委員会を構成して公認会計士と指導的な公認会計士プログラムの戦略的方向について監督している。ICAAはCAプログラムおよび入会委員会を構成して認証事項、CAプログラムおよび実務補習関連事項を論議し、ICAA学会において評価およびカリキュラム開発を行なっている。

CPA AustraliaとICAAの志願者は、指導的な公認会計士の指導のもとで3年間の実務補習期間を経験していなければならない。監査、破産および構造調整、税務、財務計画、外部財務報告、管理会計、資金、ITのなかから少なくとも2分野についての専門的経験を習得しなければならない。指導的な公認会計士プログラムは、会計士の適格性を備えるにあたってもっとも重要な部分であると認識されており、この遂行については厳格に監督されている。

10) この箇所は、高田敏文教授（東北大学）が2005年11月のCAPAの国際シンポジウムで発表された内容に基づいている。より詳細な内容については、CAPA [2005] や韓国公認会計士会 [2006] を参照されたい。

3.2 日本の会計教育および実務補習制度¹¹⁾

〔2005年までの：訳者〕日本の公認会計士選抜制度は3段階から成っている。第一段階は、公認会計士第二次試験に志願するレベルの教養を備えているか否かについて知るための試験で、国語、数学、英語と論文から成っている。志願に必要な学力資格はなく、大学2年以上の修了者には第一次試験を免除している。続く第二次試験は、会計学と商法を短答式で行なっている。この試験に合格した者は論文式試験に合格しなければならず、これは必須科目（簿記、財務諸表論、原価計算と会計監査）と選択科目（経営学、経済学と民法のなかから2科目）に分けられている。第二次試験合格者は日本公認会計士協会に公認会計士補（Junior CPA）として登録できる。公認会計士資格取得の最終段階は、実務補習と第三次試験である。実務補習は日本公認会計士協会や他の教育機関で行なわれる2年間のカリキュラムを履修した後、企業体や監査法人において2年間の業務補助を経験しなければならない。この場合、1年間の重複期間を認定することで、実質的には3年間の実務補習および教育を経るものが第三次試験だと考えることができる。第三次試験は筆記試験（会計監査実務、財務諸表分析、税務と論文を含む会計実務）と口述試験（3年間の実務補習に関連した各種テーマ）から成っている。この試験に合格した者だけが監査人として活動できるのである¹¹⁾。

日本の公認会計士試験は非常に難しいため、公認会計士を志願する学生は試験準備のために別の教育機関で学んだりしているが、これを「ダブル・スクール（Double Schools）」という。2004年には15,000名が志願して1,300名が合格し、現在、日本の公認会計士の数は22,000名である。

ほとんどの学生は公認会計士試験科目だけを集中的に勉強しており、IFACの国際教育基準がすでに施行されているにも関わらず、専門職業人としての会計士に要求されるITやコミュニケーション技術、専門家倫理などは等閑にされている。日本の大学学部課程の会計教育は、適格性を有する公認会計士を養成するにはその内容と質が不足しており、会計専門職大学院がその役割を担うことが期待されている。

とくに、2004年に日本の会計専門職大学院についての設置規程が制定された後、2005年に日本には北海道大学、東北大学、早稲田大学、青山学院大学、中央大学、千葉商科大学、LEC、法政大学、明治大学および関西学院大学などの10大学で会計専門職大学院が設置さ

11) 2006年度から、日本の公認会計士試験制度は第一次試験（短答式、4科目（財務会計論、管理会計論、監査論、企業法））、第二次試験（論文式、5科目（会計学、監査論、企業法、租税法、その他（経営学、経済学、民法、統計学から1科目）））に改められた。より詳細な資格取得のステップについては、日本公認会計士協会のウェブサイトの内容（JICPA [2006]）を参照されたい。

れた。2006年4月に5つの会計専門職大学院が新たに設置される予定である。

会計専門職大学院はそれ相応の目標を有しており、東北大学の会計専門職大学院の目標は国際経済で活躍できるようにコミュニケーション技術と国際会計の知識、またITと統計学など高水準の分析知識を備えた公認会計士を養成することにある。会計専門職大学院の運営については、品質維持とカリキュラムがコアを成す問題である。会計専門職大学院の品質維持のために、会計専門職大学院は5年ごとに外部機関の第三者評価を受けなければならない。これに関連して、2005年4月に日本の会計大学院協会が組織され、会計専門職大学院に対する評価と大学認証制度の構築を主たる活動としている。会計専門職大学院の教育課程は、初級、中級および上級の段階に分けて財務会計、管理会計、監査、税務、事業コミュニケーション、IT、統計学、企業法、会計倫理、経営学、経済学を含んでいる。また、新たに加えられた資格要件である3年間のインターンシップ・プログラムのために、日本公認会計士協会の協力を推し進めている。東北大学会計専門職大学院の場合、20名の専任教員と12名の兼任教員（このうち、5名は公認会計士経験者）が100科目の教科を担当している。また、東北大学は国際的な教育プログラムの交流を重要視しており、2005年9月に中国の大連で東北財経大学、韓国の延世大学とワークショップを開催した。

3.3 マレーシアの会計教育および実務補習制度¹²⁾

マレーシアは1958年にマレーシア会計士協会を設立して、公認会計士を輩出し始めた。初めは国内の一部の大学の卒業生を公認会計士として迎え入れたが、公認会計士の供給不足と海外の公認会計士資格取得者の増加でマレーシア会計士資格制度は初期の頃から国内コースと国外コースに区分して運営されていた。国内コースは国内大学での必須課程を履修した後、国内会計士協会会員として加入する。その後3年間の実務補習を経て、マレーシア会計士協会に登録することで公認会計士の資格を取得することになる。また、マレーシアは1997年に公認会計士法を改正して、「勅許会計士 (Chartered Accountants)」に名称を一本化した。

マレーシアの会計専門家教育は、大学のカリキュラム、実務補習、評価制度などから成る資格取得前の教育課程と継続的教育訓練から構成されている。マレーシアの会計専門家教育についての品質基準は、国際教育基準、品質認証基準、実務規程（マレーシアの公立大学に対する品質認証）、学士レベルに該当する学科に対する基準に関わる指針、また1999年の Halutuju 報告書等から構成されている。Halutuju 報告書は、7大学の学長が集

12) この箇所は、Susela Devi 教授 (University of Malaya) が2005年11月のCAPAの国際シンポジウムで発表された内容に基づいている。より詳細な内容については、CAPA [2005] や韓国公認会計士会 [2006] を参照されたい。

まってマレーシアの会計士制度について議論した内容を踏まえて刊行されたものである。当該報告書の刊行当時は、IFACの指針遵守、会計教育での英語の使用など全世界の模範事例を前提としていたが、国際教育基準の発効など重要な変化が生じたことで、現在はいくつかの点でその適合性を喪失していると考えられる。

マレーシアの会計専門家教育の品質認証に関連して提起されている問題は、次のとおりである。第一に、大学卒業者に対する適格性評価と3年の実務経験を有する大学を卒業していない者との適格性比較の難しさは、すでに指摘したとおりである。第二に、継続的教育訓練または生涯学習の重要性に対する会計士協会と大学の役割が強調されなければならない。

これからの具体的な課題は、①現行教育課程の効率性評価および会計士志願者に対する適格性評価、②学士課程の修了と会計士資格の取得直前の学習結果の確認、③分析的かつ概念的な思考を可能にするための教授法、教材およびカリキュラム改編および④大学のインフラ開発をあげている。これに対してマレーシア会計士協会は、大学のカリキュラム改編を行なう役割を担っており、会計専攻者が会計分野の国際的潮流を認識することが必要である。また、会計士資格を認定する前に、大学卒業者に対する実務補習を監督して適格性を評価し監督するための学生会員制度を構築している。また、マレーシア人としての本質を備えたマレーシア公認会計士を養成するための戦略的計画の樹立を推し進めている。

このようなマレーシアの会計専門家教育の評価を通じて得ることができる教訓は、会計士団体、政府、学界、会計士などのすべての利害関係者グループの早期参画が重要であり、とくに政府の参画と役割が非常に重要だという点である。また、明確なビジョンや使命を確立することも必要である。国際教育基準は基本原則を提供するものであり、自国の状況と必要性をもとに自国に合った一連の教育体制を構築しなければならない。さらに、何よりも専門職業人としての会計士の革新的な役割が必要である。適格性の概念や会計専門家教育において、適格性ベースのアプローチに対する明確な理解も不可欠である。また、専門職業人としての会計士の会計教育のためのロード・マップを作り上げなければならない。適格性ベースの評価を行なうための共通の戦略を開発して共有する議論が必要である。適格性ベースのアプローチとして履行するための専門家の活用を検討しなければならない。

オーストラリア、日本そしてマレーシアの会計教育および実務補習制度についての内容を考察してみた結果、オーストラリアとマレーシアはIFACの国際教育基準を遵守しようと努力していることがわかる¹³⁾。それに対して、日本の場合、相対的にはIFAC基準を参

13) 香港の場合もIFAC基準を遵守しようとかなりの努力をしている。その具体的な内容は李泰圭 [2005] を参照されたい。

考にはいるものの、先の2ヵ国に比べて独自の試験制度を運営していることを知ることができる。しかし、会計専門職大学院の設置などの努力を通じて、優秀な会計士の養成のための努力を行なっていることは他の国には見られないことであり、評価しうるものである。

IV 韓国の公認会計士の資格取得および実務補習の手続き¹⁴⁾

4.1 韓国の公認会計士の資格取得および実務補習制度

韓国の公認会計士の資格取得と実務補習制度は、①大学教育、②公認会計士試験制度および③KICPAの会計研修院の教育と実務補習などの3段階に分けることができる。

4.1.1 韓国の公認会計士試験制度

現在、公認会計士試験に合格して所定の実務補習の経験があれば公認会計士資格が与えられるため、大学教育は公認会計士資格を取得するにあたって必須の要素ではない。しかし、2007年からは大学などで①会計学や税務関連科目を12単位以上、②経営学科目を9単位以上、そして③経済学科目を3単位以上を履修した場合にのみ公認会計士試験を志願できる制度へと改められた。このような変更は、知識経済へと移行する韓国の経営環境において高水準の会計専門家を養成しなければならないという必要性を反映したものと考えられる。

2007年から施行される公認会計士試験科目と配点は、次のとおりである。

- ・第一次試験：会計学（簿記と会計理論）150点、経営学100点、税法概論100点、経済原論100点、商法（総則編・商行為編および会社編と手形・小切手法を含む）100点、英語科目はTOEFL、TOEIC、TEPSで取得した成績で試験を代替する。
- ・第二次試験：財務会計150点、原価計算100点、会計監査100点、税法100点、財務管理100点

4.1.2 公認会計士試験要件の国家間比較

韓国の公認会計士試験資格要件をアメリカ公認会計士法（The U. S. Uniform Accountancy Act）とIFACの国際教育基準を比較すると、【表1】のとおりである。

【表1】で150単位要件は、アメリカで公認会計士試験を受験するための教育の資格要件の一部として、アメリカ公認会計士法のSection 5(c)(2)に明示された大学教育の150単

14) この箇所は、KICPAの各種内規や資料を用いて整理した。とくに、実務補習に関する規程と会計研修院運営規程を中心に整理した。

【表1】 公認会計士資格要件の比較

区 分	アメリカの公認会計士法	IFAC の国際教育基準	韓国の公認会計士試験
一般教育	人類を理解するのに役立つ科目：歴史、哲学、外国語等の人文社会、自然科学分野（≥60単位）	IES 第4号：専門家としての価値基準／倫理／態度	明示はされていないが、受験者の大部分が大学の学位所有者であり、大学で要求する基本的な教養科目を少なくとも30単位以上履修
会計教育	学部において3・4年レベルの学部科目（≥30単位）または大学院科目（≥20単位）	IES 第3号：専門職業人としての会計士のための専門技術	会計学（≥12単位）
経営・経済教育	学部において3・4年レベルの学部科目（≥36単位）または大学院科目（≥24単位）	IES 第3号：専門職業人としての会計士のための専門技術	経営学（≥9単位）と経済学（≥3単位）

位時間数を意味する。150単位要件は、会計学と経営学分野でしっかりと基礎知識を習得することを要求しており、これに関連して①コミュニケーション、研究、判断および分析に関わる技術の習得、②倫理的行為と専門家としての社会的責任についての強調と③学部で要求される120時間の科目履修をその他追加的に30時間を受講するようにする要件の3つの要素を考慮している¹⁵⁾。

その一方で、IFACの教育委員会が要求する会計士要件は、大学の学士課程に入学するレベル以上で単位を履修したり、試験を受験して合格したりすることで、その要件を充足させるものとしている。すなわち、IFACは専門家としての知識の範囲は規定するが、その知識を習得する方法を制限していない。たとえば、KICPAの会計研修院で知識を習得することも可能であり、大学で単位を履修することで知識を習得することも可能である。また、IFACの専門職業人としての会計士教育基準は会計/財務に関連した知識、組織/経営に関する知識およびITの知識の3つに区分している。また、専門家としての価値基準と倫理および態度についての教育を受けることも要求している。

韓国の場合、現行の制度では試験を通じて公認会計士になることができるようにしているが、単位を必ず履修しなければならないという強制条項はない。しかし、ほとんどの受験者が大学在學生や卒業生であり、試験を準備する過程で自発的に試験に関連する科目を受講するものと考えられる¹⁶⁾。また、2007年から施行される公認会計士試験制度では関連する科目の一定の単位を必ず学校で履修することを要求している。このような資格要件の強化は、大学での会計や経営教育を正常化するという点から望ましいことであり、ほとんどの受験者が大学で会計学と経営学科目を履修した在學生または卒業生であり、実質的

15) The Uniform Accountancy Act の詳細な内容は、アメリカの National Association of State of Boards of Accountancy (NASBA) のウェブサイト (www.nasba.org) を参照されたい。

16) 2005年の公認会計士第二次試験合格者の場合、全合格者1,004名のうち3名を除く全員が、4年制大学卒業以上の学力所持者である。

な波及効果は大きくないものと予想される。ところで、このような改正試験制度でも計量技法や分析、経営管理と組織行動、経営戦略、技術革新等の教育内容を十分に要求できないでいるものと考えられる。とくに、公認会計士の倫理上ないし専門家としての責任、会計でのコミュニケーションはほとんどの場合が正規の科目として開設されていないため、これらの科目を受講する機会さえないだけではなく、そのような内容を検証する試験科目も要求されていないのが実情である。

2007年から施行される新しい韓国の公認会計士試験制度では、大学の会計、経営、そして経済の教育を強調することが望まれる。しかし、最近改正されたアメリカ公認会計士法に規定している会計教育および試験制度の変化の幅や奥深さと比較してみると、まだ改善の余地があるものと考えられる。アメリカで施行されている150単位要件によれば、公認会計士試験を受験するためには大学または大学院で150単位を取得することを要求している。この150単位には、まず専門家としての専門知識の習得に必要な会計科目を30単位（学部レベル科目）、また経営や経済科目を36単位（学部レベル科目）取得するようにしている。このような科目の受講を要求することで、専門家としての資質向上を期待することができるのである。これ以外にも、一般教養の歴史、哲学等の科目を60単位以上履修し、専門家としての価値、倫理に教育も構成することができる（アメリカの150単位要件とIFAC教育基準要件、また韓国の試験制度で要求する受講科目についての具体的な比較は、【付録1】を参照されたい）。以上の事柄を今後、韓国の大学教育を改善するにあたっては参考にしなければならない。

4.2 KICPAの会計研修院教育および実務補習

4.2.1 会計研修院教育

現在、韓国ではKICPA会計研修院の課程だけを専門職業人としての会計士教育として認めている。より具体的には、会計士として登録するために会計研修院で施行する基本実務課程を100時間以上履修しなければならない、監査業務を行なおうとする者はこれに加えて外部監査実務課程を100時間以上履修しなければならない。ところで、会計研修院の研修課程は、IFAC教育委員会が要求する知識分野のうち組織/経営に関する知識とITの知識についての教育が十分ではない状況にある。また、IFACは、専門職業人としての会計士教育プログラムは専門家としての価値基準/倫理/態度の体系を構築することを要求している。会計研修院の研修課程に職業倫理と教養が割り当てられているが、実際の研修生にIFACが要求するレベルの専門家としての価値基準/倫理/態度の体系を十分に構築できないでおり、専門性も不足していると考えられる。2005年から会計研修院の教育がこれまでとは違ってインターネットを通じたサイバー教育体制に転換され、その教育の充実性に

疑問が呈されている。これにサイバー教育についての教育の質を保証しうる制度的な補完措置が要求されている。

4.2.2 実務補習

KICPA の実務補習規程によれば、公認会計士として登録しようとする者は実務補習機関において1年以上の実務補習を基本としており、監査業務を行なおうとする者は2年以上、監査法人や監査班に属さずに監査を行なおうとする者は3年以上の実務補習を行なうように規定している。しかし、大学院等の専門教育機関での教育期間は実務補習としてみなしていない。

韓国の実務補習規程と IFAC の要求レベルを比較してみると、まず実務補習期間については IFAC で要求するレベルには達していない。すなわち、IFAC の規程では実務補習期間は少なくとも3年以上となっているが、韓国の場合は監査法人で実務補習を行なう際は2年以上となっており、IFAC 規程を充足していないのが実情である。実務補習期間を IFAC の規程に適合するように改善しなければならない。

また、韓国の実務補習機関に関する規程は、IFAC の規程とそれほど異なるものではないと思われる。ただし、韓国では認定される実務補習機関を定めており、この実務補習機関に四半期ごとに提出される実務補習状況報告書で補習教育の適格性を評価している。韓国の各年度末の実務補習機関別の補習人員の現状は、【表2】のとおりである。

実務補習機関のうち、内部統制がうまく機能している大手監査法人は実務補習機関として問題はないが、それ以外の機関では適切に実務補習が行なわれているとの確証はない。このような確証がなければ、監査専門職業人の実務能力を培うのに直接役立たない実務補習機関は IFAC 基準に符合しないものと考えられる。実務補習対象者に対する定型化されたレベルの高い補習教育のためには、KICPA が積極的に参画する必要がある。

実務補習機関で所定の期間の実務補習を終えた公認会計士は、会計研修院で実施する研修と評価試験に合格すれば、実質的に会計士資格を与えられるためのすべての条件を備えていると認められている。この過程で、何よりも研修院で実施する試験の場合、専門職業人の能力と適格性を評価するにあたって不足していると判断される¹⁷⁾。研修院の最終試験は企業会計、会計監査、税法、経営評価の4科目について評価している。これは IFAC が要求するあらゆる分野のうち専門家としての知識に限ったものであり、そのなかでも会計/財務部分だけを強調するものである。このような知識以外にも、組織/経営関連科目や IT 関連科目が現在よりも強調されなければならない。

17) 一部の評価の場合は、報告書で代替したこともある。

【表2】 公認会計士第二次試験合格者の実務補習機関の指定人員
(毎年末現在) (単位:名)

区 分		2002年	2003年	2004年	2005年	
指 定	監 査 人	大手	264	358	399	486
		中小	116	148	156	177
		計	380	506	555	663
	監 査 班	24	26	19	5	
	小 計	404	532	574	668	
	そ の 他 機 関	金融監督院	1	4	0	1
		政府および投資機関	2	8	1	1
		金 融 機 関	17	38	6	24
		外部監査対象会社等	21	48	21	16
		国 軍 将 校	1	0	0	1
小 計	42	98	28	43		
計	446	630	601	711		
未 定 者	293	217	241	80		
非 対 象 者*	267	156	159	213		
全 合 格 者	1,006	1,003	1,001	1,004		

* 大学在学, 軍入隊, 語学研修等の理由により, 実務補習対象から除外された者。

4.2.3 公認会計士資格取得後の研修

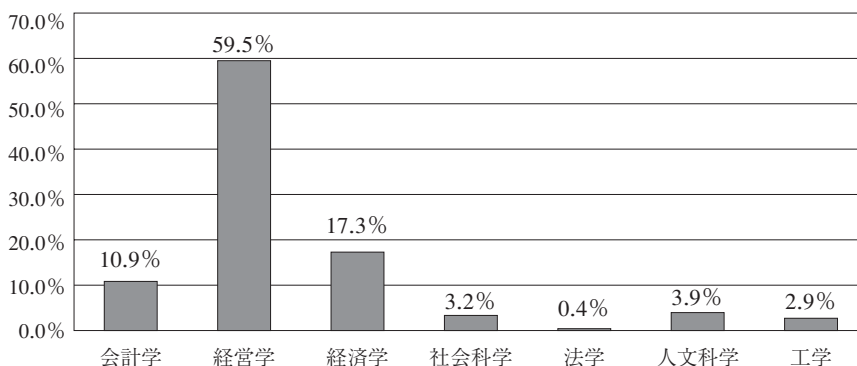
公認会計士資格の取得後, 監査人に属する会員の場合, KICPA が実施する定期研修と特別研修を合わせて10時間以上と研修プログラムによる20時間以上の研修を含めて, 年間30時間以上の研修を履修しなければならない。監査人に属さない開業会員は, 年間15時間以上の研修を履修しなければならない。

研修履修義務に違反した場合, 追加的な研修義務を課したり倫理調査審議委員会による懲戒措置が下されたりする。全体的に見ると, 韓国の会員研修は時間的側面, 教育内容, 評価方法および制裁措置などの全般にわたって不十分などが多いと思われる。

V 会計教育と実務補習についてのアンケート調査

本研究の前段では, 各種規程や制度の側面から韓国の公認会計士の資格取得と実務教育等について考察した。しかし, このような制度の側面からの考察では実際の運営状況について理解するには限界がある。そこで, 本研究では会計士の能力と適格性の開発のための大学教育と実務補習課程についてのアンケート調査を実施した。より具体的には, 最近のKICPAの2年の実務補習課程を修了した公認会計士補を対象として, 2005年9月に大学での会計教育と公認会計士実務補習の効果を調査するための質問票を作成して配布し

【図2】 回答者の専攻



た¹⁸⁾。配布した594通の質問票のうち、284通を回収した（回収率：47.8%）。アンケート調査結果の主たる内容は次のとおりである¹⁹⁾。

5.1 回答者の専攻

本研究の回答者の専攻は、【図2】のとおりである。回答者のうち90%が学部を卒業し、そのほとんどが経営学（60%）、会計学（11%）および経済学（17%）を専攻した。このような結果は、2007年から施行する公認会計士試験制度が大学の会計や経営教育に及ぼす影響が実質的には大きくはないことを意味する。

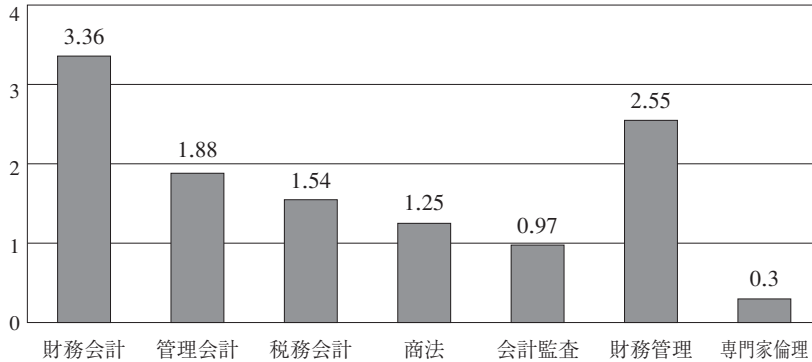
5.2 大学での受講科目

回答者に大学（大学院を含む）で資格取得に必要な各テーマ（会計/財務，組織/経営，IT）別に受講した科目数を調べた。調査の結果，本研究の回答者は会計/財務科目は相対的に多く受講しているが，組織/経営関連科目とIT関連科目の受講はとても低調であった。より具体的な会計/財務関連科目についての回答結果は，【図3】のとおりである。この結果によれば，財務会計は平均3.36科目，管理会計1.88科目，税務会計1.54科目，商法1.25科目の順で受講している。また，経済学（3.57科目）と財務管理（2.55科目）などのように，試験科目と直接関係のある科目は比較的多く受講している。しかし，試験科目にあまり関係しない専門家倫理に関わる科目（0.30科目）やIFACで要求するIT関連科目の受講はあまりにも低調なものとなっている²⁰⁾。

18) アンケート調査については，KICPAの協力を得て質問票の配布と回収を行なった。

19) 実際の研究に使用した質問票は，大きさがA4サイズの5ページで構成されている。質問票は分量があるため本稿には添付できないが，これを必要とされる研究者には提供するつもりである。

【図3】 大学での主たる会計/財務関連受講科目の数



5.3 大学教育が専門家としての適格性 (Professional Competence) に及ぼす影響

回答者に大学で受講した科目がIFACのIES第3号で要求する専門家として必要な5つの技術(各技術についての具体的な内容は、上述したIES第3号の内容を参照されたい)習得にどれほど役立ったかを調査した。【図4】に示した調査結果から、本研究の回答者は、会計/財務関連科目と組織/経営関連科目は専門職業人としての会計士として必要な技術習得に比較的役立っていると回答した。とくに、会計/財務関連科目は知的技術や専門分野/職務上の技術の習得に役立ったのに対して、組織/経営関連科目は人間関係とコミュニケーション技術並びに組織と経営管理の技術の向上に大きな影響を及ぼすものと考えられる。

次に、会計専門家である公認会計士の倫理/価値観/態度についての大学での教育が十分であったかについて回答者に調査した結果、一部の項目(持続的な自己開発の必要性(4.1点/7点満点)、信頼性/責任感/最新知識の習得(3.96点/7点満点)、関連法と規制の遵守(3.83点)、誠実性/客観性/秘密遵守(3.82点))を除くと、7点満点で3.5点以下の回答が見られ、大学での専門家としての価値/倫理/態度についての教育が十分ではないと回答した。

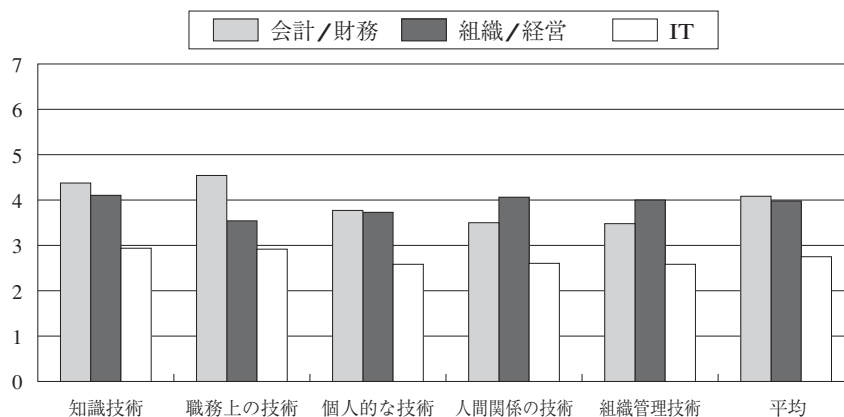
5.4 会計研修院教育と実務補習が専門家としての適格性に及ぼす影響

会計研修院の教育の現況を調査するために、まず会計研修院での研修時間が会計士としての業務能力の向上に妥当であるか否かについて調べた。調査の結果、3.99点(7点満点)で取るに足らないが若干長いという回答が見られた(【図5】参照)。

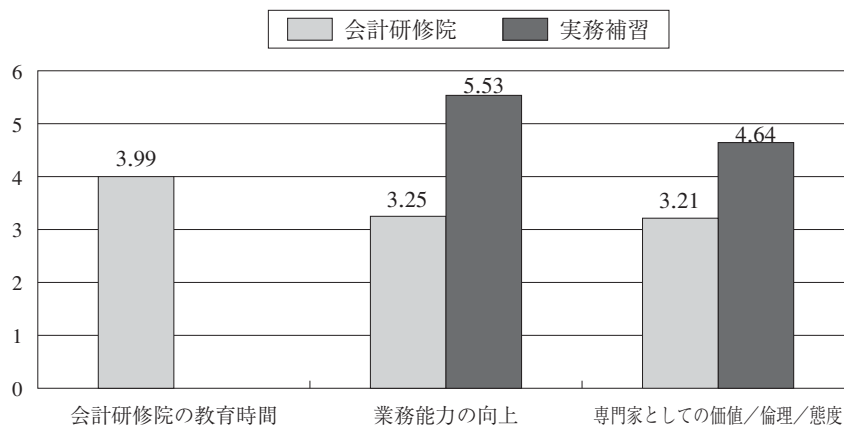
次に、回答者に「会計研修院での教育と実務補習機関での実務補習が、会計士としての

20) 組織/経営関連科目とIT関連科目についての統計は、CAPA [2005] を参照されたい。

【図4】 大学での受講科目が専門的な技術習得に及ぼした影響



【図5】 会計研修院教育と実務補習機関教育の充実性



業務能力を向上するにあたってどれほど効果的であるか」を調査した。調査の結果（【図5】参照）、本研究の回答者は実務補習機関での実務補習については5.53点（7点満点）の結果を示す一方で、会計研修院での教育については3.25点（7点満点）の結果を示している。このような結果は、会計士の業務能力を向上するにあたって、会計研修院での教育よりは実務機関での実務補習がより効果的だということを意味している。また、専門家としての価値/倫理/態度についての教育が十分であるかどうかを測定した。先の質問と同様に、専門家としての価値/倫理/態度についての教育も会計研修院（3.21点）よりは実務補習機関（4.64点）でより十分に行なわれていると回答した。とくに、大手監査法人での実務補習経験が会計士の業務能力向上に影響を及ぼしており、専門家としての価値/倫理/態度についての教育も比較的十分に行なわれていることを窺い知ることができる。

5.5 アンケート調査結果の意味

大学教育、会計研修院教育と実務補習機関での実務補習についてのアンケート結果を総合すると、まず韓国の大学教育課程を大幅に改善する必要があることを窺い知ることができる。とくに、IFACの国際教育基準で強調した専門家としての価値/倫理/態度、またIT能力を培うためのカリキュラムの改善を急ぐ必要があることがわかる。次に、会計研修院での教育が専門家としての公認会計士の適格性を達成するにあたって大きく寄与していないことがわかり、現在と同じような教育内容や期間など会計研修院での教育について改善する必要があることもわかる。実務補習機関での実務補習は相対的によい評価を受けているが、本研究の回答者は大手監査法人で実務補習を受けた者が多かったため²¹⁾、このようなアンケート調査結果をあらゆる実務補習機関に拡大解釈するにあたっては慎重を期する必要がある。とくに、監査法人（個人監査班を含む）以外の機関で実務補習を受けた場合、より体系的な方法で専門家としての知識、技術、態度および倫理等についての教育を行なう方法をKICPAなどの関連機関においてより掘り下げて検討しなければならない。

VI む す び

本研究は、韓国の大学での会計教育と公認会計士選抜制度の適格性および効果についての現状を把握し、それについての改善方向を模索することを目的とするものである。このような目的を達成するために、本研究ではIFACが提示する国際教育基準、近隣諸国の会計教育および公認会計士の実務補習制度を整理した。これに続いて、韓国の公認会計士資格の取得段階を整理し、実際の運用状況について理解するためにアンケート調査を実施した。

本研究の結果、第一に国際的な教育基準に合った会計専門家を養成するために、韓国の大学教育課程が大幅に改善される必要があることがわかった。とくに、専門家としての価値/倫理/態度そしてIT能力を培うためのカリキュラムの開発が急がれる。また、先に議論したアメリカの150単位履修要件や日本の会計専門職大学院の設置を通じた公認会計士の適格性の達成努力などについて検討して、韓国の大学教育を改編しなければならない。その代替案として、学部の経営学専攻者だけでなく、経営学以外の専攻者のための会計専門職大学院を設置する必要性について議論することも可能である。また、ビジネススクール内に会計学専攻（Master of Science in Accounting）修士課程の開設を通じて達成できるものと思われる。

21) 本研究の回答者284名の内訳は、大手監査法人に勤務する者が225名（79.2%）、中小監査法人が42名（14.8%）、個人監査班が6名（2.1%）およびその他機関が11名（3.9%）である。

第二に、会計研修院での教育は、実務補習機関での教育に比べて相対的に能力のある公認会計士を養成するのに効果的でないことがわかった。会計研修院教育についての体系的な改善が必要である。最近、会計研修院の教育がインターネットを通じたサイバー教育に転換するなどの改善努力が見られるが、これについての効果の検証を通じて継続的な改善が要求される。

第三に、実務補習がより忠実に行なわれるように改善されなければならない。一般的に、大手監査法人では実務補習対象者を比較的効果的に教育しているということがわかった。しかし、大手監査法人以外の実務補習機関、とくに上場会社や政府投資機関では継続的に関心を持って改善努力を行なわなければならない。また、最近の合格者数の増加に伴う実務補習の困難さを解決する努力も併せて行なう必要がある。

第四に、このような会計専門家を養成する過程で KICPA がより積極的な役割を果たす必要があると思われる。とくに、大学カリキュラムの開発および補完課程に KICPA がより積極的に参画する方案を検討することを提案する²²⁾。また、究極的には新しい公認会計士試験制度の導入も漸進的に議論する必要がある。すなわち、正規の大学教育を履修した後、監査法人またはその他補習機関で所定の期間にわたって厳格な実務補習要件を充足した後、公認会計士試験の受験資格を与える方案など長期的に公認会計士制度の改善を検討する必要がある。

韓国でも2007年度から公認会計士試験制度を改善するなどの各種努力を行なっている。しかし、本研究で提起した様々な内容が今後の政策に反映されれば、韓国は「会計強国」として生まれ変わることができ、これをベースにした富強な韓国経済を作り上げるには会計の人材がひとつの役割を果たすことになるのである。

【参考文献】

- 李泰圭 [2005], 「香港の適格性基準——実務補習制度導入事例およびその示唆」, 『公認会計士』 (2005年8月号) : 87-92.
- 鄭慧永 [2005], 「公認会計士選抜人員の適正水準に関する研究」, 『公認会計士』 (2005年11月号) : 27-32.
- 韓国公認会計士会 [2004], 実務補習に関する規程.
—— [2004], 会計研修院規程.
—— [2006], 「International Symposium」, 『公認会計士』 (2006年1月号) : 98-108.
- 黃利錫 [2006], 「IFAC PAIB 委員会ロンドン大会出席報告」, 『公認会計士』 (2006年6月号) : 106-108.

22) 最近、アメリカ公認会計士協会で税務会計関連カリキュラムについての試案 (AICPA [2006]) を提案したことがひとつの例である。

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [2006], AICPA's Model Tax Curriculum, <http://aaahq.org/ata>.
- Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA) [2005], Competence for CPAs': Focusing on Pre-Qualification Stage (Proceedings of International Symposium of CAPA).
- Devi, S. Susela [2005], The Education and Training of Chartered Accountants: A Malaysian Perspective, Working Paper.
- International Federation of Accountants (IFAC) [2003], International Education Standards for Professional Accountants (IES) 1-6.
- [2004], International Education Standards for Professional Accountants (IES) 7.
- Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) [2006], Becoming a CPA in Japan, http://www.jicpa.or.jp/n_eng/e-cpaexam.html.
- National Association of State of Boards of Accountancy (NASBA) [2005], The Uniform Accountancy Act, <http://www.nasba.org>.

【付録1】公認会計士受験要件制度の比較

アメリカの150単位要件		IFACの資格要件	韓国の公認会計士要件	
			現行制度	改正制度
一般教養科目		—	—	—
会計 学 科 目	私企業の財務会計と財務報告 (6)	会計／財務関連知識：財務会計および報告	財務会計 (一次・二次)	財務会計 (単位履修, 一次・二次)
	政府・非営利企業の財務会計と財務報告 (3)	なし	なし	なし
	監査サービス	会計／財務関連知識：監査および認証サービス	会計監査 (二次)	会計監査 (単位履修, 二次)
	税法 (3)	会計／財務関連知識：税法	税法 (一次・二次)	税法 (単位履修, 一次・二次)
	原価計算 (3)	会計／財務関連知識：管理会計	管理会計 (二次)	管理会計 (単位履修, 二次)
	会計情報システム (3)	なし	なし	なし
	会計士の倫理・専門家としての責任 (3)	会計／財務関連知識：専門家としての価値および倫理	なし	なし
	会計におけるコミュニケーション (3)	会計／財務関連知識：専門家としての価値および倫理	なし	なし
経営 学 科 目	会計研究および分析 (3)	なし	なし	なし
	法・規制環境 and/or 企業法 (3)	組織／経営関連知識：経営環境	商法 (一次)	商法 (単位履修, 一次)
	経済学 (6)	組織／経営関連知識	経済学 (一次)	経済学 (単位履修, 一次)
	計量技法および分析 (3)	組織／経営関連知識：計量技法	なし	なし
	経営管理 and/or 組織行動 (3)	組織／経営関連知識：組織行動	経営学 (一次)	経営学 (単位履修, 一次)
	経営戦略 (3)	組織／経営関連知識：経営管理および戦略的意思決定	なし	なし
	財務管理 (3)	会計／財務関連知識：財務管理	財務管理 (一次・二次)	財務管理 (単位履修, 一次・二次)
	技術革新 (3)	IT知識：ITの一般知識	なし	なし
	マーケティング (3)	組織／経営関連知識：マーケティング	なし	なし
	経営倫理基礎および応用 (3)	なし	なし	なし
そ の 他 科 目	経営におけるコミュニケーション (3)	なし	なし	なし
	経営研究および分析 (3)	なし	なし	なし
	なし	組織／経営関連知識：コーポレート・ガバナンス	なし	なし
	なし	組織／経営関連知識：資金調達市場	なし	なし
なし	組織／経営関連知識：国際経営およびグローバル化	なし	なし	
なし	IT知識：IT統制知識, IT統制能力, IT使用者能力等	なし	なし	