

IES 改訂と会計専門職教育の現状と課題

－試験制度と資格前教育を中心に－

Discussion Paper No.26-02

井上 修（神奈川大学）

坂根純輝（鹿児島大学）

田中 圭（小樽商科大学）

藤田晶子（明治学院大学）（五十音順）

2026 年 10 月

I. 問題の所在

本研究は、日本会計教育学会のスタディグループ（2026 年－2027 年）の課題「国際会計教育基準と各国における会計専門職の制度改革」のもとで、会計専門職教育に関する国際的な基準である IES（International Education Standards）の改訂の背景と意義の明確化とともに、その改訂が各国の会計専門職の試験制度や教育要件にどのような影響をあたえているのかの分析を目的としている。

2026 年度の中間報告においては、資格取得前教育に焦点をあて、各国の先行研究および資格取得制度を整理したうえで、2019 年改訂における「ICT にかかる能力」および 2025 年改訂における「サステナビリティ情報・その保証にかかる能力」が、各国の会計専門職教育にどのように反映されているのかを分析した。その結果、ICT にかかる能力については、学部・大学院または職能団体において体系的な教育がなされているのに対して、サステナビリティ情報・その保証にかかる能力については、国によってその対応に差異がみとめられた。そこで、2027 年度の最終報告においては、サステナビリティ情報およびその保証に必要な能力がどのように教育や試験に組み込まれているのかについて、さらに分析を進めることとする。

なお、本研究では、フランス、ドイツ、イギリス、アメリカを対象とする。サステナビリティ情報に法定保証を導入した EU 加盟国と、それとは制度環境の異なるイギリスおよびアメリカの比較により、サステナビリティに関する新たな能力要求が会計専門職教育にどのように反映されているのか、また、その過程において IES がどのような役割をはたしているのかを検討するためである。こうした比較を通じて、最終報告では、新たな能力要求が会計専門職教育へ伝達される経路についても検討する。以下では、フランス（担当：藤田）、ドイツ（担当：田中）、イギリス（担当：坂根）、アメリカ（担当：井上）の順に検討する。

Ⅱ. フランスにおける会計専門職教育の現状

1. はじめに

本研究の目的は、フランスにおける会計専門職教育の検討・分析であるが、このたびの中間報告ではなかでも資格取得前教育に焦点をあてて考察することとしたい。まずは、会計教育を題材とした先行研究を概観し、本研究の意義を述べたうえで、会計専門職の資格および試験制度を整理し、そこでの資格取得前教育とその特徴についてあきらかにする。

フランスの会計専門職にかかる資格取得前教育は、国内で形成されてきた会計専門職教育の基盤を利用する一方、法定監査業務については、EU 指令による資格要件との整合性がはかられており、複層的な構造に特徴があると考えられる。本稿では、この制度的構造をふまえたうえで、とりわけ修士課程における資格取得前教育に着目し、その教育内容を国際会計教育基準との比較をつうじて検討する。

2. 先行研究

わが国におけるフランスの会計専門職にかかる先行研究としては、伊豫田（2004 年）をあげることができる。エンロン事件の教訓による変革はあるものの、伊豫田（2004）は、それ以前の会計専門職およびその資格取得方法を中心に制度の概要を紹介し、監査人の資質がいかに担保されているかを整理した貴重な研究であろう。

他方で、フランスにおける会計教育研究に目をむけると、その多くが、教育そのものよりもむしろ、会計教育にかかる制度的背景や会計専門職としての能力を中心に論じているように思われる。その主要な研究を以下に紹介しておこう。

Dardour(2014)は、研修中の会計専門職従事者(Experts Comptables stagiaires)を対象としたアンケート調査により、高度な専門知識を要する IFRS の理解度を検証した研究であり、IFRS の目的やそのもとで提供される情報に対する理解は、教育・実務経験・研修環境によって異なることを明らかにしている。

Bessier et al.(2015)は、フランスにおける会計研究の発展プロセスを社会学的観点から考察し、現在もなおかえる課題を提起する。とりわけ、それにおおきく関与してきた AFC(フランス語圏会計学会 Association francophone de la comptabilite)などの学術的コミュニティを関係者の証言をもとに創設期から詳細に整理し、今日におけるその課題を分析している。同論文は、会計研究が公式の学位(DEA)として認められた歴史的背景にも言及しているものの(Bessier et al., 2015, p.105)、会計教育そのもの

を直接の分析対象とはしていない。

Burlaud(2018)は、CNAM(Conservatoire National des Arts et Metiers)、とりわけ、その研究機関である Intec(Institut National des Techniques, Economiques et Comptables)による会計専門職に特化した教育制度を歴史的に整理し、大学とは異なる実務志向の教育体系の役割を明らかにしている。

Burlaud et al(2020)は、会計専門職の資格取得プロセス、ひいては、そのための教育を EU 域内で統一するプロジェクトをその意義とともに紹介している。そこでの教育内容は IES との整合性を考慮するだけでなく、EU 指令や資格の相互承認、さらには IES の策定に対して積極的に働きかけることも意図されている。また、そこで想定される教育は、各専門分野の知識を総合し、専門職基準や倫理規程を考慮しながら、それらを専門職としての実務の文脈に位置づけることを重視するという。

これらの先行研究からもわかるように、フランスにおける会計教育研究は、教育内容そのものよりも制度的枠組や専門職能力との関係において論じられる傾向が強く、教育内容を体系的に分析した研究は必ずしも多くない。本研究の意義は、会計専門職の資格や資格試験はもとより、資格取得前と資格取得後にわけて教育体系およびその内容を調査・検討するとともに、EU 指令や IES との関係を分析するところにある。

3. 会計専門職資格とその監督機関

ここでは、まず、フランスにおける会計専門職資格を紹介しておこう。

フランスの会計専門職は、2つの資格体系から構成される。すなわち、法定監査をになう資格 (commissaire aux comptes ; 以下、CAC とする)と、もうひとつは、会計・税務を中心とする資格 (experts-comptables ; 以下、EC とする)である¹。

フランスにおける法定監査の歴史は、1867 年法²にまでさかのぼることができるが、現在につながる CAC の専門職制度は 1966 年会社法³により整備され、今日の法的地位は商法典第Ⅷ編⁴にある。他方

¹ *Commissaire aux comptes* および *expert-comptable* については、日本語による訳語が必ずしも統一されていないことから、本稿ではそれぞれ CAC、EC と表記する。

² 1867 年法(Loi du 24 Juillet 1867 sur les Societes)は、その第 32 条において、法定監査人について規定しているものの、その名称は現在の Commissaire aux Comptes ではなく Commisaire としている。

³ 1966 年商事会社法(Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales)は、第 218 条-第 235 条において、CAC の選任・職務・権限・責任を規定している。

⁴ 商法典 (Code de commerce) 第 L.821-40 条において選任手続、第 L.821-53 条において財務諸表の証明業務が規定されている。

で、EC については、1927 年 5 月 22 日制定のデクレおよび同月 25 日アレテを端緒とし、それを継承するかたちで、1945 年 9 月 19 日オルドナンスにより、その職務や職能団体の設立、登録制度などがあらたに規定されている⁵。なお、EC にかかる 1927 年 5 月 22 日制定のデクレおよび同月 25 日アレテには、すでに資格取得試験やそれに要する教育にかかる規定が詳細に規定されているところに注目したい。

おなじ会計専門職でありながら、CAC と EC の役割はおおきく異なり、それがゆえにそれぞれの職能団体が有する権限も異質である。

上場企業⁶はもとより、ある一定規模以上の総資産・売上高・従業員数を擁する企業⁷には、CAC による法定監査が義務づけられているのに対し、EC の選任はあくまでも企業の任意である。CAC および EC のいずれも、それぞれの職業団体を有するが、CAC の職能団体(Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes；以下、CNCC とする)と、EC の職能団体(Ordre des experts-comptables；以下、Ordre とする)とでは、その制度的役割はおおきく異なる。すなわち、高い独立性が求められる CAC の資格試験や監督、懲罰等は独立機関である H2A(Haute Autorité de l'Audit)⁸に帰属するが、EC についてはこれらの権限のおおくがその職能団体である Ordre にゆだねられている。

⁵ Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable。同オルドナンスは、第 1 条において Ordre を設置し、第 2 条において EC の職務、第 3 条において Ordre への登録およびその要件を規定している。

⁶ 連結財務諸表の公表義務を負う企業等については、2 名の CAC 任命が義務づけられる(Code de Commerce L821-41)。

⁷ 商法典(Code de Commerce)第 L225-218 条は「事業年度末時点で、貸借対照表の総額、税抜売上高、または当該事業年度中の従業員数平均の 3 つの基準のうち 2 つについて、政令で定められた基準額を超える会社は、少なくとも 1 名の CAC を選任しなければならない。これらの基準額に達していない場合でも、資本金の少なくとも 10 分の 1 を保有する 1 人または複数の株主(actionnaire)が、裁判所に対し会計監査人の選任を請求することができる。また、資本金の少なくとも 3 分の 1 を保有する 1 人または複数の社員(associé)が、会社にその理由を明記した請求を行った場合、当該会社は 3 事業年度を任期とする会計監査人を選任しなければならない。」と規定する。

⁸ H2A の役割や業務内容は、2023 年改正の商法典第 820-1 条-第 820-9 条に規定されている(Ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales)。

図表1 CAC と EC の異同点

	CAC	EC
法的地位	商法典	オルドナンス
主たる業務内容	法定監査	会計・税務のアドバイス
職能団体	CNCC	Ordre
監督機関	H2A	Ordre

EC にかかる権限が職能団体 Ordre に集中している一方で、CAC の監督機関 H2A が職能団体 CNCC から切り離されるにいたった制度的背景についても整理しておこう。

かつては自己規制(auto-regulation)のもとで、監査の品質管理や研修はもとより資格付与にかかる機能をになってきた CNCC であるが、エンロン等の不祥事をうけて、その権限は 2003 年の金融安定化法(Loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière)により国家からも職能団体からも独立した機関である H3C(Haut Conseil du commissariat aux comptes)に移管され、監査監督機関は職能団体から独立した枠組に移行した。

その後、2022 年 CSRD(Corporate Sustainability Reporting Directive) を国内法化する 2023 年の法改正を背景として、2023 年度の法改正により H3C は H2A へと再編されるにいたる。

ただし、図表 2 からわかるように、H2A と CNCC とは機能分担関係にあると考えられ、監査監督や制度設計は H2A がになうが、他方で、実務運用や研修の実施においては CNCC が重要な役割をはたしている。

このように、CAC にかかる制度的枠組は、エンロン事件の教訓をうけ、自己規制から公的機関への転換をへて、現在では独立した監督機関 H2A と職能団体 CNCC との機能分担のもとに運用されている。他方で、EC については、職能団体による自己規制が維持されており、両者の制度構造には明確な差異が認められる。このような制度的枠組は、後述する資格取得方法や能力形成のあり方にも影響をあたえていると考えられる。

図表2 H2A と CNCC の役割⁹

	H2A	CNCC
立場	独立した監督機関	職能団体
主要な役割	CAC の登録・名簿管理 品質管理等の基準策定 継続的教育義務の指針策定 CAC・独立性・サステナビリティ情報の保証にか かかる枠組と指針策定 CAC の懲戒処分	CAC の業務サポート H2A の委任のもとでの CAC の監督管理(2003 年以降) 研修サービスの提供
予算	資金的自立性(<i>autonomie financière</i>)のもとで、 CAC(<i>professionnels</i>)からの会費	CAC の会費

4. 資格取得プロセス

フランスにおける CAC と EC という 2 つの会計専門職は、上述したように、制度上は区別されながらも、その基盤となる能力形成の側面においては共通性が認められ、資格取得方法においてもその点が考慮されているが、他方で、CAC の資格試験やその後の継続教育については、EU 指令により域内の調整がはかられており、複層的な構造となっていることに注意したい。

まず、CAC の資格取得方法について概観しよう。CAC の資格取得までのロードマップは、3 段階に区分することができる。第 1 段階は、基礎的能力の確認である。修士またはそれと同等の学位等を取得した者については、国家ディプロマである DSCG (*Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion*) の 7 つの必修試験のうち少なくとも 4 科目に合格する方法のほか、予備試験 CPCAC (*Certificat préparatoire aux fonctions de commissaire aux comptes*) に合格する方法がある。なお、修士等を取得していない者についても、一定の実務経験を有する場合には CPCAC の受験が認められている¹⁰。

DSCG は、図表 3 に示すように、UE1 から UE7 までの 7 科目から構成される。本研究の目的である IES 改訂との関連でいえば、情報スキルは UE5 の試験科目としてもうけられているものの、サステナビリティにかかる独立した試験科目はみうけられない。この点は後述の専門教育において詳述する

⁹ 両機関のホームページを参照。

¹⁰ 実務研修を経て最終試験である CAFAC を受験する資格については、Code de Commerce Art. R.821-45 に規定されている。

こととしたい。

また、修士課程の種類によっては DSCG の一部科目について試験免除が認められている。たとえば、会計・監査専攻の CCA 修了者の場合には、UE1 および UE4 をのぞく 5 科目が免除される¹¹。

図表 3 DSCG の科目と修士課程 CCA との対応表

DSCG の科目	内容	修士課程(CCA)
UE1	法務・税務・社会法	—
UE2	財務	免除
UE3	経営管理	免除
UE4	会計・監査	—
UE5	情報システムの管理	免除
UE6	英語・経済	免除
UE7	論文(Memoire)	免除

なお、EC についても、第 1 段階の DSCG の一部科目を取得した段階から実務研修を開始することができるが、DEC の受験にいたる過程では DSCG の取得が必要となる。

第 2 段階は 3 年間の実務研修である。第 3 段階は、最終試験 CAFCAC(Certificat d'Aptitude aux Fonctions de Commissaire aux Comptes)であり、全員がこれに合格しなければならない。図表 4 は、CAC の資格取得までのロードマップを簡単に示しているが、こうした資格取得制度は EU 指令(Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006)とも整合している。

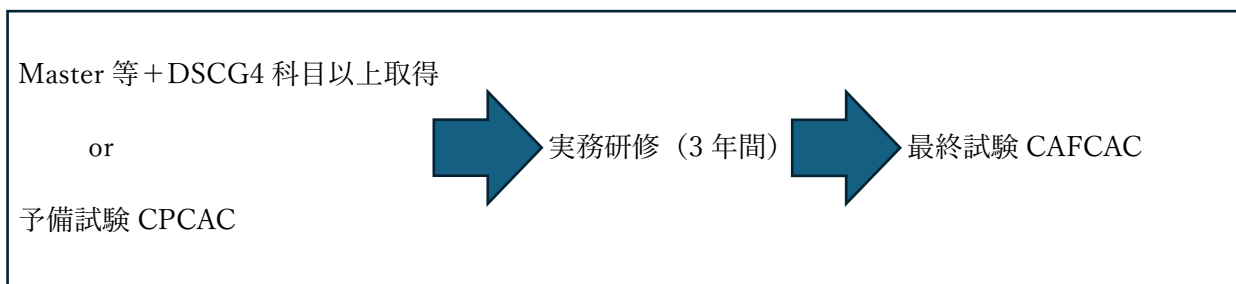
EU 指令においては、第 6 条および第 11 条に受験資格¹²、第 7 条に専門能力試験、第 9 条に科目免除、第 10 条に 3 年以上の実務研修が規定されている。こうした法定監査の資格に必要な要件を加盟各

¹¹ Titres et diplômes Liste des titres et diplômes français ouvrant droit à dispenses d'épreuves du diplôme supérieur de comptabilité et de gestion NOR : ESR2135113A arrêté du 25-10-2021

¹² 第 6 条には法定監査人になるための教育水準・実務・試験が規定されている。具体的には、大学入学資格またはそれに相当するレベルに達した後、理論教育課程を修了し、実務研修を受け、かつ、当該加盟国が実施または認定する大学卒業試験またはそれに相当するレベルの専門能力試験(examination of professional competence)に合格して初めて、法定監査の実施の認可を受けることができる。なお、その免除規定が第 11 条に規定されており、学歴がなくとも、実務経験 15 年または専門業務 7 年を経ている場合には、専門能力試験に合格すれば法定監査の実施の認可を受けることができる。

国で収斂する条文が 2014 年改正では追加されている。さらに、2022 年改正でサステナビリティの保証業務にかかる規定が追加されるが、これについては後述することにした。

図表 4 CAC 資格取得までのロードマップ



最終試験 CAFCAC の筆記および口述での試験科目は図表 5 のとおりである。なお、CAFCAC は、CAC や大学教授からなる専門審査官(Jury)¹³によって作問される。

図表 5 CAFCAC の試験科目と試験時間(2024 年度)¹⁴

<筆記試験>

- ・会計および監査（5 時間、係数 4）
- ・法律およびビジネス法務（4 時間、係数 3）
- ・経済、金融および経営（4 時間、係数 2）
- ・総合試験（3 時間、係数 3）

<口述試験>

- ・審査委員会との面接（1 時間：準備 30 分、試験 30 分、係数 3）
- ・ビジネス英語（30 分、係数 1）

¹³ 構成員については、Arrêté du 26 septembre 2025 portant nomination d'examinateurs spécialisés adjoints au jury du CAFCAC を参照。

¹⁴ 2024 年の CAFCAC 第 1 試験「会計・監査」は、5 時間、係数 4 であり、第 1 部の選択問題（24 問、6 点）、第 2 部の事例問題（12 問、8 点）、第 3 部の二つの事例問題（6 点）から構成されている。（CNCC(2025)を参照）。

たとえば、CAFCAC の「会計・監査」では、選択問題による知識の確認にくわえて、具体的な企業等を想定した事例にもとづき、会計処理の妥当性や監査人としての判断が問われている。2024 年試験では、減損テストや無形資産の会計処理、監査基準等のほか、非財務情報およびサステナビリティ報告に対する保証についても出題されている。解答にあたっては、その根拠となる規則、基準および勧告等を示すことが求められており、単なる知識の確認にとどまらず、複数の専門領域にかかる知識を具体的な状況に適用し、専門職として判断する能力が求められていると考えられる。

CAFCAC の 2024 年度合格率¹⁵は、88%（受験者 67 名（志願者 95 名）に対して合格者 59 名）ときわめて高い。志願者 95 名のうち 69 名は、15 年以上の職務経験を有していることから、難問とされる日本の公認会計士試験とは異なり、CAFCAC が実務能力を確認するための試験であることが示唆される。

図表 6 CAC 登録者数の推移¹⁶

	2024	2021	2018
登録人数	11,360	11,448	12,343
監査従事者（委任状保持者）	8,381	9,255	9,578
登録法人数	6,900	6,411	6,267
監査従事法人数（委任状保持法人）	3,772	4,535	4,017

ただし、こうした規定上における CAC の資格取得ルートにくわえて、一定の監査実務研修要件を満たした DEC 取得者には、CAC 登録への経路が設けられている点に注目したい。それが可能となる背景には、EC と CAC にもとめられる教育および実務経験要件が実質的に重複していることがある¹⁷。

EC の資格を取得するためには、DSCG を取得し、3 年間の実務研修を経て、筆記試験および論文

¹⁵ CAFCAC(2024)を参照。なお、CAC の新規登録者は、2023 年で 581 人である(CNCC(2023))。

¹⁶ H2A(2025)p.7 を参照。

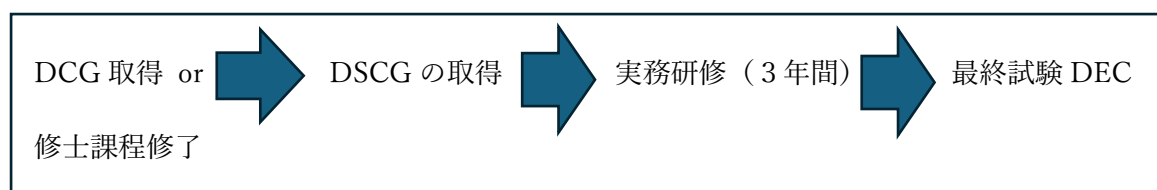
¹⁷ 商法典(Code de Commerce)第 R.821-47 条にて、EC の CAC の資格取得には、実務研修の少なくとも三分の 2 は CAC 業務をになう機関等で修了しなければならないとされる。

(mémoire)からなる DEC(Diplôme d'expertise comptable)¹⁸に合格しなければならない。いいかえると、最終試験は異なるものの、CAC の資格取得ルートときわめて類似していることがわかる。

なお、図表 7 からわかるように、EC の資格取得には、CAC の CPCAC のような予備試験は存在しない。また、EC の場合の DSCG の受験資格には、学部教育に相当する DCG(diplôme de comptabilité et de gestion)等の取得にくわえて、修士またはそれと同等の学位等を取得する経路も認められているが、EC の資格取得においては、最終的に DSCG の取得が必要となる¹⁹。

こうした両者の資格制度における差異は、会計・税務等を中心とする EC と、公益性の高い法定監査をになう CAC との機能的相違とも関連していると考えられる。

図表 7 EC 資格取得までのロードマップ



5. 資格取得前教育－修士課程における会計教育とカリキュラム－

前節で整理した CAC および EC の資格取得制度は、会計専門職に必要な専門知識および能力を基盤として設計されていると考えられる。こうした資格取得前教育の中核は、修士レベルの教育課程が担っており、会計専門職資格およびその後の業務を明確に意識したカリキュラムとなっている。

もっとも、フランスの資格取得前教育は修士課程のみに限定されるものではなく、grade de licence（学士レベル）の国家ディプロムである DCG も、会計専門職に必要な基礎的専門教育を担っている。ただし、DCG は DSCG 受験の唯一の前提資格ではなく、一定の Master 等から DSCG を受験する経路も認められている。本稿では、このような教育経路をふまえて、高度専門教育を担う修士課程に

¹⁸ 詳細には、理論(épreuve écrite sous forme de questions)と実務(épreuve écrite sous forme de cas pratique)にかかる 2 科目の筆記試験と論文(mémoire)があり、論文には口頭試問も課されている(Arrêté du 13-2-2019 第 3 条)。

¹⁹ EC にかかる政令 (Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable) 第 49 条では、DSCG の受験資格として、DCG、DECF(diplôme d'études comptables et financières)のほか、国家 Master または grade de master を付与する学位等が規定されている。

焦点をあてる。

具体的に説明するため、DSCG の一部科目免除が認められている会計専門職課程 CCA(Comptabilité – Contrôle - Audit)のカリキュラムをとりあげ、IES との関係性を整理することとしたい。

DSCG にかかる教育・試験は、CAC および EC の資格取得制度に共通する能力形成の基盤となっている。ただし、CAC については DSCG そのものの取得が必須とされているわけではなく、一定の要件のもとで DSCG の 7 つの必修試験のうち少なくとも 4 科目に合格する方法のほか、予備試験 CPCAC による経路も設けられている。いずれの経路においても、その後 3 年間の実務研修を経て、最終試験の合格者に対して資格が付与される。

こうした資格取得ルートと IES 第 1 号から第 6 号までの資格取得前教育の枠組との関係を整理すると、図表 8 のようにまとめることができる。

図表 8 CAC と EC の資格取得と IES

	CAC	EC
IES 第 1 号	Master 等／一定の実務経験	DCG/Master 等
IES 第 2 号	DSCG にかかる教育・試験	DSCG にかかる教育・試験
IES 第 3 号		
IES 第 4 号		
IES 第 5 号	実務研修	実務研修
IES 第 6 号	CAFCAC	DEC

前節で述べた DSCG 7 科目のうち 5 科目もの試験が免除される CCA は、単に試験免除の制度的措置にとどまらず、当該修士課程において、DSCG の教育内容を体系的に提供することが条件となる。すなわち、CCA のカリキュラムは DSCG の試験範囲を広く包含しており、IES 第 2 号から第 4 号に示される専門能力との対応関係を有すると考えられる。

図表 9 および図表 10 は、フランスではじめて会計特化型の修士課程を創設した Paris-Dauphine の CCA と、INTEC の DSCG におけるカリキュラムを紹介しているが、本研究の目的である IES 改訂にどのように対応しているかを整理しておこう。

IES 改訂のひとつである情報スキルの強化については、CCA のカリキュラムに体系的に反映されている。具体的には、第 1 セメスターの「情報システムの管理(Management SI)」により基礎的知識を習

得したのち、第2セメスターの「情報システムの応用(SI appliquée)」において実務的な应用能力を養成し、第3セメスターでは「情報システムのガバナンス(Gouvernance des systems de information)」
「情報システムの監査(Audit SI)」といった高度専門科目を学ぶことで、段階的に情報スキルが身につくよう科目配置されている。こうしたカリキュラムは、情報技術にかかる知識から統制・監査にいたるまでの能力を一貫して網羅しており、IESの要請に対して充分に対応していると評価できる。

他方で、IES改訂のもうひとつのサステナビリティ情報やその保証については、EU指令2022年改正を受けて、フランスでは関連する専門試験や実務研修が追加されている²⁰もの、Paris DauphineのCCAのカリキュラムでは、現時点においては限定的な扱いにとどまっており、第3セメスターにおけるCSR関連科目のなかで部分的にとりあげられているにすぎない。この点は、前節で確認したように、DSCGにおいてサステナビリティが独立した試験科目とされていないことも整合的である。ただし、その重要性に鑑み、資格取得前教育においても関連する教育内容が取り入れられつつある。

図表9 Paris-Dauphine 大学院(CCA)の必修科目

M1		M2	
Semestre1	Semestre2	Semestre3	Semestre4
連結とIFRS	IFRS・合併	国際税務・金融法	実習 論文
税務	国際金融	情報システムのガバナンス	
会社法	企業犯罪法	監査・特別な課題	
英語	応用情報システム	組織のマネジメント	
会計専門職	会計専門職(コミュニケーション)	銀行・会計上規制上の課題	
コーポレートファイナンス	英語	金融市場のための管理会計とマネジメント	
外部監査	管理会計	ビジネス英語	
情報システムの管理	企業集団の財務分析	内部監査・情報システム監査	
基本方針と戦略	金融工学	公正価値評価の方法論	
経営難の企業の法制度		会計専門職(CSR・ビジネス英語・事例)	

²⁰ フランスでは、EU指令2022/2464を国内法化したOrdonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023により、サステナビリティ情報の保証にたずさわるCACについて、関連する保証業務等にかかる少なくとも8か月の実務研修および専門試験が資格要件として設けられている(Code de commerce, art. L.821-18)

図表 9 から明らかなように、CCA のカリキュラムは、会計・監査・法務・財務・情報システムという複数の領域にまたがって構成されており、特定の分野にとどまることなく、会計専門職にも求められる総合的能力の育成を意図していることが読み取れる。

INTEC の DSCG 課程のカリキュラムおよび UE214 の講義内容についてもみておこう。図表 10 から分かるように、INTEC の DSCG では、会計・監査の講義において、CAC およびサステナビリティ監査人の法的・制度的枠組やサステナビリティ・レポーティングの概念的枠組が明示的に取り上げられている。この点で、Paris-Dauphine の CCA とは、サステナビリティにかかる教育内容やその程度に相違がみられる。

図表 10 INTEC における DSCG 課程

UE211	法務・税務・社会法
UE212	ファイナンス
UE213	経営管理・戦略
UE214	会計・監査
UE215	情報システム管理
UE217	論文
UE218	ビジネス英語

講義 1	フランス会計基準および IFRS にもとづくグループの財務報告 第 1 部：連結会計基準の概要 第 2 部：連結会計における主要な評価原則 第 3 部：連結会計のプロセス 第 4 部：連結範囲
講義 2	フランス会計基準および IFRS に基づくグループの財務報告 第 5 部：連結処理の原則と方法論 第 6 部：税法上の調整 第 7 部：会計規制および会計方針におうじた統一処理 第 8 部：海外子会社の外貨建勘定の換算 第 9 部：連結処理 第 10 部：連結財務諸表
講義 3	合併およびこれに準ずる取引 第 11 部：企業結合および企業戦略 第 12 部：合併

第 13 部：資産の一部抛出および会社分割
講義 4 監査
第 14 部：概要と定義
第 15 部：公認会計士職の法的・制度的枠組み
第 16 部：CAC およびサステナビリティ監査人の法的・制度的枠組み
第 17 部：監査アプローチと監査業務の進め方
第 18 部：サステナビリティ・レポートニングの概念的枠組み

フランスでは、EC を中心として歴史的に形成されてきた会計専門職教育・資格制度が存在する。他方、CAC については EU 法定監査指令による資格・教育要件との整合性が求められる。CAC にかかる制度は、DSCG をはじめとする国内で形成された教育基盤を部分的に利用する一方、CPCAC や CAFCAC という固有の資格制度も備えている。

なお、2022 年以降、EU からサステナビリティ保証に関する新たな能力要件がくわわっている。サステナビリティ情報の保証については、EU 指令 CSRD (Directive (EU) 2022/2464) を受けて、フランスにおいても通常の CAC に対する追加的な資格要件が設けられている。サステナビリティ情報の保証業務にたずさわる CAC については、関連する保証業務等について少なくとも 8 か月の実務研修を行うとともに、サステナビリティ情報の保証にかかる専門試験に合格することが求められている。この試験は、サステナビリティ報告およびその保証に関する知識とその実務への適用能力を確認するものであり、通常の CAC 資格にくわえて、サステナビリティ保証に必要な専門能力を形成・確認する仕組みが設けられている。

以上から、フランスにおける会計専門職の資格取得前教育は、国内で形成されてきた教育基盤に、EU による法定監査およびサステナビリティ保証に関する要請が重なる複層的な構造を有していると考えられる。

6. おわりに

本稿では、先行研究を概観したうえで、フランスにおける二つの会計専門職について、その役割や監督機関、資格取得プロセスを整理し、とりわけ資格取得前教育の特徴を法令および教育カリキュラムにもとづき検討した。

その結果、CAC と EC は異なる資格・監督制度を有する一方、資格取得前の能力形成においては、DSCG をはじめとする国内の会計専門職教育の基盤を共有していることがあきらかとなった。ただし、その利用のあり方は同一ではない。EC では DSCG の取得を経て実務研修、DEC へと進む経路を

基本とするのに対し、CAC では DSCG の一部科目による経路にくわえて、CPCAC をつうじた経路も設けられている。すなわち、CAC では資格取得への入口を複数もうけながら、その後の実務研修と最終試験によって専門能力を担保する制度が構築されている。

また、資格取得前教育の内容については、会計・監査のみならず、法務、ファイナンス、経営、情報システム等にわたる知識を総合的に習得し、専門職としての実務に結びつける教育が行われている。この点は、Burlaud et al. (2020)が示す会計専門職教育の方向性とも整合的であり、IES 第 2 号から第 4 号に示される専門能力との対応も認められる。さらに、情報スキルについては教育課程への体系的な導入がみられる一方、サステナビリティ情報およびその保証にかかる教育については、教育機関によってその内容や程度に相違があり、なお過渡的な段階にある。

以上から、フランスの会計専門職にかかる資格取得前教育は、国内で歴史的に形成されてきた教育基盤を共通して利用しながら、CAC については EU 法定監査指令による資格・能力要件を取り込み、さらに IES の展開にも対応する複層的な構造を有すると考えられる。こうした構造は、国内の専門職教育を維持しながら、法定監査に求められる国際的・欧州的な能力要件に対応するフランスの会計専門職教育の特徴を示すものといえよう。

本稿は資格取得前教育を中心とした中間報告であり、資格取得後に専門能力がいかに維持・更新されているかについては検討していない。最終報告では、CAC および EC にかされる継続教育の制度と教育内容を検討し、資格取得前教育から資格取得後教育にいたる会計専門職教育の全体像をあきらかにすることを今後の課題としたい。

参照法令

Code de Commerce

Loi du 24 Juillet 1867 sur les Societes

Arrêté du 25-5-1927

Arrêté du 13-2-2019

Arrêté du 25-10-2021

Arrêté du 26 septembre 2025 portant nomination d'examineurs spécialisés adjoints au jury du CAFAC

Décret du 22 mai 1927 portant Création d'un Brevet et d'un Diplome d'Expert Comptable

Décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable

Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales

Loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière

Ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable

Ordonnance n° 2023-1142 du 6 décembre 2023 relative à la publication et à la certification d'informations en matière de durabilité et aux obligations environnementales, sociales et de gouvernement d'entreprise des sociétés commerciales

Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the council of 17 May 2006

Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts

Directive (UE) 2022/2464 du Parlement Européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) no 537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises

参考文献

Bessire, D., Levant, Y. et Nikitin, M., « L'institutionnalisation de la recherche comptable et l'AFC en France : un processus fragile » *Comptabilité Contrôle Audit*, 2015.

Burlaud, A., « Le Cnam et l'Intec dans la construction de la profession comptable » *La Revue Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées (ACCRA)*, 2018.

Burlaud, A., Bouron, E., et Guy-Moyat, A., « Le projet européen d'harmonisation des cursus d'accès à la profession comptable », *Revue française de comptabilité*, 2020.

CAFCAC, *Rapport du Jury*, 2024.

CNCC, *Rapport Annuel*, 2023.

CNCC, *Annales*, Certificat d'Aptitude aux Fonctions de Commissaires aux Comptes, Juin 2025.

Dardour, A., Husser, J. & Ouvrard, S., « Information financière et modèles de gouvernance : le point de vue des Experts Comptables stagiaires », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2014.

H2A, *Suivi du marché*, 2025.

H2A, *Rapport annuel*, 2024

伊豫田隆俊「フランス監査制度の現状と動向－試験制度を中心に－」『甲南経営研究』第45巻第1、2004.6。

参考ウェブサイト

[Accueil | H2A](#)

[CNCC - Compagnie nationale des commissaires aux comptes](#)

[Master Comptabilité Contrôle Audit | Dauphine-PSL Paris](#)

Ⅲ. ドイツにおける会計専門職教育の現状

1. はじめに

本稿は、ドイツにおける会計専門職制度（資格・試験・資格取得前教育）について、現状をまとめたものである。ドイツには会計専門職とみなされうる資格が複数存在するが、ここでは経済監査士（Wirtschaftsprüfer）に着目し、その資格取得までの経路を比較する対象として税理士（Steuerberater）についても補足的に取り上げる。本稿で取り扱う内容は、①ドイツの現行制度についての日本での主な先行研究、②本研究で取り上げる会計専門職資格と試験制度、③試験科目の免除につながる高等教育機関（学士課程・大学院）での教育内容についての事例である。

2. 先行研究

近年のドイツの会計専門職、とくに経済監査士に関する制度状況（資格制度・登録制度・関連法規等）については、2019年の資格試験制度改革をふまえた詳細な先行研究が複数存在している²¹。

瀧（2025）およびそれに基づく瀧（2026）は、経済監査士の受験資格（教育要件）、試験科目、一部試験科目の免除（「短縮試験」といった試験制度、また資格取得前・取得後の教育制度についても詳細に取り上げられており、現時点で現行制度について最も包括的に整理された研究といえる。

小松（2024a）では、ドイツの経済監査士法の沿革、試験および資格登録制度等の詳細がまとめられており、試験の実施体制についても詳細に記述されている。なおドイツの「経済監査士法（Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer : WPO）」の条文については、小松（2024b）および小松（2025）で提示されており、試験、任命、職業登録等についての具体的規定が明らかにされている。

監査の質の確保という観点から資格制度を取り上げたものとして、内藤（2019）は専門職団体およ

²¹ 筆記試験について全科目一括試験から科目（モジュール）ごとの受験を可能とするなどの制度改革の内容については、小松（2024）および瀧（2025）を参照されたい。本稿で経済監査士との比較対象として補足的に取り上げる税理士の資格制度については、浪花（2024a）、同（2024b）で詳しく取り上げられている。

び公的機関による品質管理に関する諸制度、処分事例等について研究の一部として経済監査士試験制度および継続教育について詳細に言及している。とくに経済監査士試験規則の規定から、筆記・口頭試験の採点方法と合格基準、筆記試験の結果によっては口頭試験を受験できない点等も注記で詳しく紹介されている。

秋月ほか（2021）においても監査の質に対する規制に関連して、米国・英国・カナダ・オーストラリア・オランダと並んでドイツの会計士（経済監査士）資格について資格取得と登録・継続教育等についての状況が確認されている。

以上のように、ドイツの経済監査士制度についてはすでに詳細な先行研究があるものの、改訂された国際会計士連盟（IFAC）による国際会計教育基準（IES）や、現在導入されようとしているサステナビリティ情報の保証などについて、どのような教育上の対応が図られようとしているか、さらなる研究の余地があるものと思われる。そのための予備作業として、本稿では経済監査士の資格取得までの経路について、先行研究もふまえてあらためて確認したい。

3. 会計専門職資格と資格取得への経路

3-1. 経済監査士と税理士

経済監査士と税理士は、ともにドイツにおいて高度な専門職とみなされる「自由専門職」²²として、本研究で対象とする会計専門職として適切であるといえる²³。その職務については、経済監査士は「経営経済的監査」のほか、税務上の代理・助言、信託上の管理などの活動内容が経済監査士法第2条に明記されており²⁴、とくに商法典第319条第1項では決算監査人となることができるのは経済監査士お

²² 「自由専門職／自由職業」については、瀧（2025）、浪花（2024a）で詳説されている。このような職業について、瀧（2025）p.133 ではドイツの「自由業者を構成員とするパートナーシップに関する法律」の条文から、「一般に、特別な職業資格または個人の創造的な才能に基づき、依頼人及び公共の利益に合った高度な技術の業務を、個人として、自己責任で、かつ専門家として、独立して提供することを、その内容とする」という定義と、具体的な職種の例示が示されている。

²³ このほかにも宣誓帳簿監査士（Vereidigter Buchprüfer）、税務代理士（Steuerbevollmächtigte）も存在するが両資格とも現在新規に取得することはできないものであるため本研究では基本的に研究対象としない。

²⁴ 同条文については小松（2024）pp.28－29を参照されたい。

よび経済監査会社とされている²⁵。一方、税理士法（Steuerberatungsgesetz：StBerG）第3条によれば、無制限の税務援助業務は弁護士、経済監査士等にも認められており、税理士の独占業務とはなっていない。

経済監査士の専門職団体である経済監査士会議所（Wirtschaftsprüferkammer：WPK）およびドイツ経済監査士協会（Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland：IDW）は、ともに国際会計士連盟（IFAC）加盟団体である²⁶。一方、税理士の専門職団体であるドイツ連邦税理士協会（Bundessteuerberaterkammer：BStBK）²⁷は、IFAC加盟団体でないため²⁸、資格要件や研修についてIESへの準拠が求められているわけではない。したがって、両資格の取得までの経路等について比較から、ドイツの会計専門職制度の現状について何らかの示唆が得られるものと期待される。

3-2. 経済監査士への経路

日本での先行研究およびドイツの専門職団体の公開情報をもとに、高等教育機関での修学年数と経済監査士資格取得までの経路をまとめたものが表1である。表中の「短縮試験（Verkürzte Prüfung）」とは一部試験科目が免除される簡易試験を意味している。

表のうち①の経路はWPO第8条第1項に基づき、高等教育機関修了後最短3年で試験を受験できる。②はWPO第13b条に基づき、高等教育機関での試験成績が経済監査士試験と同等であるとWPKに認められた場合、一部科目が免除となる。免除の対象となるのは、「応用経営経済学・国民経済学」または「経済法」である。WPKが認定した個別の大学ごとの学士課程、大学院課程は公開されており、本稿5節でその一例を示す。

③は学士課程修了後、6カ月の実務経験を経た後にWPO第8a条で認定された修士課程に進むケー

²⁵ ただし中規模有限会社等については宣誓帳簿監査士も決算監査人となれることが同条文に規定されている。

²⁶ 経済監査士会議所（WPK）は「公法上の団体」（経済監査士法第4条第2項）であり、経済監査士試験・職業登録を担っており、経済監査士として活動するものは登録を義務付けられる。また監査会社等の品質管理担当者についての研修も実施する。ドイツ経済監査士協会（IDW）は民法上の登記社団であり、監査基準ほか専門的規範の設定を担い、経済監査士資格取得後の研修を実施するが、経済監査士に加盟は義務付けられていない。

²⁷ 税理士法第73条により税理士は各地域の税理士会に所属することが義務付けられており、すべての税理士会を代表する組織が連邦税理士会である。

²⁸ ドイツからのIFAC加盟団体はWPKおよびIDWのみである（<https://www.ifac.org/who-we-are/membership>）。

スである。②と同様に「応用経営経済学・国民経済学」と「経済法」の試験科目免除が認められるが²⁹、「経済監査制度，企業評価および職業法」の受験は2年半の実務経験を経た後でなければならない。この点について本稿5-2でみるように，WPO8a条に適合する大学院では，在学中に修学課程と実務研修期間を組み合わせたカリキュラムが標準的であるものと考えられる。また大手経済監査会社（監査法人）と共同で開発された AuditXcellence プログラムでは経済監査会社での実務経験と学費負担が入学者のメリットとして示されているケースが確認できる³⁰。

²⁹ 経済監査士試験認定規則（WPAAnrV，正式名称「経済監査士法第8a条に基づく課程の認定要件および経済監査士法第13b条に基づく課程の試験成績の認定に関する規則」）は，2005年に経済労働省により公布され，現行規則は2024年12月に改定されたものである。2005年当時の経済労働省は，現在は経済エネルギー省，労働社会省となっている。

³⁰ EYの公式サイト上の AuditXcellence プログラムの紹介ページによる（https://www.ey.com/de_de/careers/das-master-studium-bei-ey/unsere-berufsbegleitenden-masterstudiengaenge）。AuditXcellence プログラムについては瀧（2026）を参照されたい。

表 1：経済監査士資格取得までの主な経路³¹

高等教育機関修了者（学士）		左記以外	
・ 8 セメスターの就学者：職業訓練（実務）3 年 ・ 8 セメスター未満の就学者：職業訓練（実務）4 年 （うち最低 2 年は監査会社等で監査実務）	職業訓練（実務）6 ヶ月（うち 3 ヶ月は監査実務）  「経済監査」修士課程  <u>短縮試験</u>	・ 経済監査士事務所，経済監査会社等での 10 年以上の実務経験 ・ 宣誓帳簿監査士・税理士として 5 年以上の実務経験 	
<u>通常試験</u>	<u>短縮試験</u> （高等教育機関での試験が経済監査士試験の内容と同等と認められた場合）	2 年半の実務/監査実務	<u>通常試験</u> （税理士・宣誓帳簿監査士は短縮試験）
資格取得			
①（WPO 第 8 条第 1 項に基づく経路）	②（WPO 第 13b 条に基づく経路）	③（WPO 第 8 a 条に基づく経路）	④（WPO 第 8 条第 2 項に基づく経路）

④は WPO 第 8 条第 2 項に定められた，高等教育機関修了を必要としない経路である。例えば税理士であれば 5 年の実務歴が必要となるが，高等教育機関を経ずに税理士資格を取得するには後にみるように 6 年または 8 年の実務経験が必要となるため，経済監査士資格取得までの期間は①～③に比較して長期になる。なお WPK の加盟者についての年次統計によれば，2026 年 7 月 1 日時点で経済監査士総数 15,246 名のうち，高等教育機関を経ていないものは 1,832 名で全体 12%にあたる³²。

このほか WPO 第 13 条によって，税理士および税理士試験に合格した受験者は税法についての筆記

³¹ WPK 公式サイト「専門職へのアクセス（Berufszugang）」（<https://www.wpk.de/beruf/wirtschaftspruefer/taetigkeitsfelder/>），小松（2024a）p.122，瀧（2025）pp.136-141 を参考に，高等教育機関修了者以外の経路を加えて作成。

³² Wirtschaftsprüferkammer（2026a）p.7. 小松（2024a）p.123 では WPK のパンフレットから，高等教育機関を経由せず税理士を経て経済監査士資格を取得した事例が紹介されている。

試験と口頭試験が免除されることが定められている³³。

後述する 2019 年の経済監査士試験制度改革以前は、毎回の試験（全科目一括試験）で上記の各経路の受験者・合格者の統計が公表されており、2016 年度から 2018 年度の受験者・合格者についてまとめたものが以下の表 2 である。

あくまで旧試験制度下の統計ではあるものの、税理士試験合格者が合格者数のうち非常に大きな割合を占めていることがわかる。また WPO 第 13 b 条に該当する受験者数は比較的少ない一方で、WPO 第 8a 条該当者は 2018 年度に急増している。

近年の制度改革について特に注目すべき動向として、2021 年の WPO 改正によって高等教育機関修了後 6 ヶ月の実務経験を証明できれば、一部の筆記試験・口頭試験（「応用経営経済学・国民経済学」、「経済法」、「税法」の 3 つのモジュール）を受験できる制度が導入された³⁴。WPK によれば、この制度の導入もあり 2025 年度の経済監査士試験は 2,402 人で、前年に続き 2,000 人を上回って過去最高を更新した³⁵。

³³ WPO 第 13a 条によれば、宣誓帳簿監査士資格を有する者についても、①応用経営経済学および国民経済学、②経済監査制度、企業評価、職業法、経済法で 1985 年貸借対照表指令法時代の WPO に基づき宣誓帳簿監査士の試験対象となっていた領域について、筆記試験と口頭試験が免除される。

³⁴ WPO 第 9 条第 7 項で「受験者は、第 1 項に基づく活動（※実務要件を指す―引用者注）の少なくとも 6 ヶ月を証明できる場合、試験の個別部分の受験が認められうる」としつつ、連邦経済エネルギー省が特定の試験領域を早期受験の対象外にできると定めている。これに対応して経済監査士試験規則第 5 条は第 2 項で「経済監査制度、企業評価および職業法」のモジュールが早期受験の対象外となることを明記している。

³⁵ WPK 公式サイト上の 2025 年度試験委員会年次報告書の紹介ページ「経済監査士試験：年次報告書 2025―経済監査士試験の年間志願者がまたも 2,000 人を大きく上回る」（<https://www.wpk.de/neu/jahresbericht-2025-erneut-deutlich-mehr-als-2000-kandidaten-in-einem-jahr-im-wirtschaftsprueferexamen/>）の記述による。

表 2：試験合格者／受験者（合格率）と各受験者区分の合格者全体に占める割合³⁶

年度	2016 年	2017 年	2018 年
全体	I : 72/117 (61.5%) II : 328/571 (57.4%) 合格者計 400	I : 81/158 (51.3%) II : 278/507 (54.8%) 合格者計 359	I : 79/140 (56.4%) II : 269/457 (58.9%) 合格者計 348
全科目受験 (科目免除なし)	I : 14/24 (58.3%) II : 52/135 (38.5%) 66/400 (16.5%)	I : 6/18 (33.3%) II : 44/136 (32.4%) 50/359 (13.9%)	I : 6/19 (31.6%) II : 46/111 (41.4%) 52/348 (14.9%)
WPO13 条の短縮試験 (税理士試験合格者)	I : 53/86 (61.6%) II : 191/298 (64.1%) 244/400 (61%)	I : 63/99 (63.6%) II : 157/224 (70.1%) 220/359 (61.3%)	I : 52/95 (54.7%) II : 93/153 (60.8%) 145/348 (41.7%)
WPO13b 条の短縮試験 (指定学部・大学院での 試験結果の個別認定者)	I : 2/2 (100%) II : 13/19 (68.4%) 15/400 (3.8%)	I : 2/2 (100%) II : 11/20 (55%) 13/359 (3.6%)	I : 8/9 (88.9%) II : 25/30 (83.3%) 33/348 (9.5%)
WPO8a 条の短縮試験 (指定修士課程修了者)	I : 3/5 (60%) II : 72/119 (60.5%) 75/400 (18.8%)	I : 4/8 (50%) II : 62/122 (50.8%) 66/359 (18.4%)	I : 8/12 (66.7%) II : 104/161 (64.6%) 112/348 (32.2%)
WPO13 a 条の短縮試験 (宣誓帳簿監査士)	I : なし II : なし	I : 6/31 (19.4%) II : 4/5 (80%) 10/359 (2.8%)	I : 5/5 (100%) II : 1/2 (50%) 6/348 (1.7%)

(I は当該年度の第 1 期, II は第 2 期試験の合格者／受験者を示す。)

3-3. 税理士への経路

次に、税理士資格取得までの経路をまとめたものが表 3 である。経済監査士および経済監査士試験

³⁶ WPK 公式サイト上の各年の試験結果についての統計 (<https://www.wpk.de/karriere/pruefungsstelle/ergebnisse/>) から、2016・2017・2018 年度の各第 1 期・第 2 期の集計表を参照した。なお内藤 (2019) pp.40-41 では 2017 年度の受験者・合格者状況が、瀧 (2025) p.139 では 2004 年度から 2018 年度の受験者・合格者状況と、2019 年度以降の新制度でのモジュール別受験者・合格者、最終合格者数などがまとめられている。

合格者は、税理士試験の筆記試験 3 科目のうち 1 科目が免除となる（税理士法第 37 a 条第 1 項）が、経済監査士の職務として税務も認められているためこの規定の利用者は多くないものと推定される。また表中の「税理士補佐」は BStBK が、「財務諸表作成士」はドイツ商工会議所が認定する資格であるが、経済監査士や税理士のような「自由専門職」には該当しない。

税理士試験は、①租税手続法ならびに租税刑法および租税秩序違反法、②所得および収益税、③財産評価法、相続税および不動産税、④消費税および取引税と関税概論、⑤商法ならびに、民法・会社法・倒産法・ヨーロッパ法の概論、⑥経営経済および会計制度、⑦国民経済、⑧職業法の 8 項目の試験範囲からなる 3 つの筆記試験と口頭試験で構成される³⁷。試験問題は税理士法第 37 条第 2 項で各州の最上級財務官庁により連邦で統一的に作成されるものと定められており、同法第 37b 条により試験実施等の運営は各地域の税理士会が責任を負うとされている。

高等教育機関修了後に 2～3 年の実務経験を受験要件としている点は、経済監査士と比較して短い。また資格の性質上当然ともいえるが、試験科目について IES 第 2 号で示されている能力分野のうち、保証、監査に該当する試験分野はない³⁸。

³⁷ 税理士法第 37 条による。ただし同条によれば、すべての範囲が試験対象となる必要はないとしている。

³⁸ BStBK が公開しているハンドブックの一部「5.4 税理士の要件プロファイル」において、税理士試験の試験分野を明記した節の後で、専門職活動の開始時に満たしておくことが望まれる能力・技能について、詳細な項目を列記している。例えば原価計算（Kostenrechnung）や財務（Finanzierung）は、経営経済学の領域に挙げられている。その一方で、IFRS に関する項目は見当たらない。（<https://www.berufsrecht-handbuch.de/i-berufsrechtlicher-teil/5-verlautbarungen-und-hinweise-fuer-die-berufspraxis/54-anforderungsprofil-des-steuerberaters>）

表 3：税理士資格取得までの主な経路³⁹

高等教育機関修了者（学士）		左記以外
最低 4 年の標準修業年限 ・ 経済学または法学の学部 を 修了 ・ 経済学専門大学の修了	4 年未満の標準修業年限 ・ 経済学または法学の学部 を 修了 ・ 経済学専門大学の修了	税務専門職員等の商業職業 訓練を修了 または同等の職業訓練
		
2 年の実務活動	3 年の実務活動	8 年の実務活動，または 税理士補佐（Steuerfach- wirt）か財務諸表作成士 （Bilanzbuchhalter）で 6 年の実務活動
税理士試験（⇒資格取得）		

なお WPK の統計によれば経済監査士の 8 割近くが税理士資格を有しているのに対して，BStBK に
よれば所属税理士のうち経済監査士有資格者は 10%程度である⁴⁰。前節でみた経済監査士試験の受験
者情報とあわせて，ドイツでは高等教育機関終了後に税理士資格（試験合格者を含む）を経由して，
経済監査士試験に臨むというパターンが主要経路となっているものと考えられる。

4. 経済監査士試験の管轄機関と試験科目

ドイツの経済監査士試験は、2019 年に大きな制度改正が実施されている。連邦経済エネルギー省に

³⁹ BStBK 公式サイト「受験資格 (Zulassung zur Prüfung)」(<https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/der-steuerberater/zulassung-zur-pruefung>) をもとに作成。なお浪花 (2024b) で取り上げられている大学教員・裁判官・官吏等の試験免除の経路については省略している。

⁴⁰ WPK による構成員統計 Wirtschaftsprüferkammer (2026a) p.3 では、2026 年 7 月 1 日時点で登録されている経済監査士 15,246 人のうち 11,741 人が税理士資格を有しており、経済監査士全体の約 77%にあたる。これに対して連邦税理士会の年次統計 Bundessteuerberaterkammer (2025) p.11 によれば、2026 年 1 月 1 日時点で、税理士 73,859 人のうち経済監査士資格所有者は計 8,924 人で全体の 10.1%にとどまる。2 つの統計での両資格所有者の人数の相違は、WPK の統計では WPO 第 38 条により職業登録時に税理士資格所有を登録したもので、その後税理士会から退会したものが含まれることによるものと推定される。

よれば、初回受験で合格するものは科目免除のない全科目受験者の 20%であり、全科目受験者は 2004 年から 2017 年に約半数に減少し、当時の試験制度は適性ある青年たちが経済監査士を職業として選択しない大きな理由であるとして、この状況を変化させるために一括試験（Blockprüfung）をモジュール試験に変更することが必要であったとしている⁴¹。

WPO 第 5 条第 1 項に基づき経済監査士試験運営のため経済監査士会議所（WPK）が試験事務局（Prüfungsstelle）を設置しており、試験実施に関する詳細については WPO に基づき連邦経済省と同労働省により告示された経済監査士試験規則（Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer）⁴²に定められている。

筆記試験・口頭試験は、経済監査士協会（IDW）の地域事務所で実施される⁴³。経済監査士試験規則第 8 条に基づき、筆記試験の出題は課題委員会（Aufgabenkommission）が担当する⁴⁴。各答案の採点は 7 名からなる試験委員会（Prüfungskommission）から選ばれた 2 名ずつが行い⁴⁵、口頭試験も試験

⁴¹ Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2018) .この改革後も Dyck/Moser/Solmecke (2023) S.1114.は、2023 年 1 月時点の WPK の統計から経済監査士 14,828 名中 6,524 名は 50～65 歳で、この層が今後 15 年で退会していくとすると毎年 435 名の新たな経済監査士を必要とするのに対して、2022 年 1 月に任命されたのは 372 名のみで、これは経済監査士試験の複雑性によるものと指摘していたが、先述のように受験者数については 2025 年度に過去最高を記録している。なお Dyck らが示している試験デジタル化やサステナビリティを「経済監査制度」のモジュールに組み込むことなど IDW 人的資源委員会の提言は、小松（2025）p.130-132 でまとめられている。

⁴² 経済監査士試験規則は 2004 年に経済労働省により公布され、現行規則は 2024 年 12 月に改定されたものである。

⁴³ WPK 公式サイト（<https://www.wpk.de/karriere/examen/>）による。なお 2026 年 7・8 月の試験では全モジュールでオンライン受験が認められているものの、指定会場で用意されたノートパソコンを利用して受験することとなっている（<https://www.wpk.de/karriere/pruefungsstelle/e-klausuren/hinweise/>）。

⁴⁴ WPK の公式サイトに掲載されている課題委員会構成員は、上級参事官 Andreas Machwirth（委員長）、経済監査士・税理士 Markus Dittmann, 博士 Johannes Erning, 教授・博士 Jürgen Ernstberger, 教授・博士 Dirk Hachmeister, 教授・博士 Dörte Poelzig, 経済監査士・税理士・教授・博士 Katrin Trinks, 弁護士 Henning Tüffers, 上級参事官・博士 Carl Friedrich Veas の 9 名である。（<https://www.wpk.de/karriere/examen/aufgaben-und-widerspruchskommission/>：最終アクセス日 2026 年 9 月 7 日）

⁴⁵ 経済監査士試験規則第 2 条第 1 項により、試験委員会の 7 名の構成は①経済あるいはその他を担当する州最上

委員会構成員 7 名が実施する⁴⁶。

受験科目は経済監査士試験規則第 4 条に明記されており、筆記・口頭試験で表 3 の A～D の計 4 分野（モジュールと呼ばれる）である。筆記試験は、表中のモジュール A・B・C についてそれぞれ 2 つ、D について 1 つの計 7 つとなっており、一括して受験する必要はなく、各モジュールの筆記試験は通常は 2 月と 8 月の年 2 回実施される。筆記試験の試験時間は、4 時間から 6 時間である⁴⁷。各モジュールの試験は 3 回まで受験可能で、もし 3 回目の受験で不合格のモジュールがあった場合は、すべてのモジュールを受験し直すことが一度だけできる⁴⁸。

口頭試験については、経済監査士試験規則第 15 条で規定されている。モジュール A（経済監査制度、企業評価および職業法）では、ショート・プレゼンテーション（kurze Vortrag）1 題と口頭試験 2 つからなる。他のモジュール B・C・D については、それぞれ口頭試験は 1 つである。ショート・プレゼンテーション 1 題（経済監査制度、企業評価および職業法の 3 科目の中から選択可能）は 10 分以内で、口頭試験は 1 試験 15 分以内で行われる。

級官庁の代表者、②経営経済学の高等教育機関研究者、③裁判官任官資格を持つもの（法曹）、④財務行政の代表者（税務官庁）、⑤経済界の代表者、および⑥経済会計士 2 名で①が委員長を務める。Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen (2026) p.3 によると、2025 年 12 月末時点で、試験委員会に所属する試験官は 785 名である。

⁴⁶ 経済監査士試験規則第 2 条による。

⁴⁷ 経済監査士試験規則第 29 第 2 項による。

⁴⁸ 経済監査士試験規則第 22 条第 2 項・第 3 項による。ただし同規則第 19 条第 1 項・第 2 項によれば「経済監査制度、企業評価および職業法」モジュールについては、3 回目の受験で不合格だった場合でも、他のモジュールとあわせた平均成績が一定の点数基準を満たせば追試験（補足試験：Ergänzungsprüfung）の対象となる。

表 4：経済監査士試験科目の概要⁴⁹

試験科目 (モジュール)	経済監査士試験規則第 4 条に定められている試験内容	
A. 経済監査制度、企業評価および職業法	会計報告	簿記、年度決算書および状況報告書
		コンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書、結合企業関係に関する報告書
		国際的に認められた会計報告原則
		特定の事案における会計報告
		年度決算書分析
	監査	会計報告の監査：法規定および監査基準、とくに監査対象と監査契約、監査アプローチと監査実施、確認の付記、監査報告書と証明、その他の報告契約
		その他法律に定められた監査、とくに株式法上の特別監査、リスク早期認識システムの監査、業務執行監査
		他の経営経済的監査、とくにデュー・ディリジェンス監査、信用監査、横領監査、経済性監査、再建計画監査
	企業評価	企業評価および企業持分の評価
	職業法	専門職組織
		職業監督
		職業原則および独立性
B. 応用経営経済	応用経営経済	原価・給付計算

⁴⁹ 経済監査士規則第 4 条と、経済監査士協会と経済監査士会議所が試験範囲について説明した、IDW/WPK(2021)の表をもとに作成。経済監査士規則第 4 条ではこの表のモジュール A の内容に「情報技術の概論と監査」との項目が設けられているが、IDW/WPK (2021) では独立項目として示されていない。この理由については、「IT の監査はリスク志向的監査アプローチの基本的主題である。そのためほぼすべての試験ステップにおいて IT の問題が必要となり、個別に考察することは適切でないと思われる。むしろ IT 監査に関する専門的な問題はそれぞれの試験ステップに統合されている」と説明されている。また IDW/WPK (2021) では、試験内容をさらに詳しい細目に分けて、項目ごとに試験での重要度を「高 (hoch)」「中 (mittel)」「低 (gering)」で表記している。

学・国民経済学	学	計画・統制手段
		企業経営と企業組織
		企業金融ならびに投資計算
		外部会計報告の方法論的問題設定
		コーポレート・ガバナンスの方法論的問題設定
		企業評価の方法論的問題設定
	国民経済学	国民経済学および国民経済政策概論
		金融経済概論
C. 経済法	民法概論，労働法概論および国際私法概論，とくに債務関係法と物権法を含む	
	商法，とくに国際商事法を含む商人の地位および商取引	
	会社法（人的会社および資本金会社，結合企業法），コーポレート・ガバナンスおよび資本市場法概論	
	組織再編法	
	倒産法概論	
	ヨーロッパ法概論	
D. 税法	租税通則法および関連法，財政裁判所法	
	各種税法	所得税，法人税および営業税
		財産評価法，相続税および不動産税
		売上税および不動産取得税
		組織再編税法
	国際税法概論	

筆記・口頭試験は 1.00～6.00（1.00 が最高，6.00 が最低点）の 6 段階で採点され⁵⁰，まず筆記試験

⁵⁰ 経済監査士試験規則第 11 条による。

の採点は2名の試験委員が行い、採点者の点数が異なる場合は平均する⁵¹。また2つの試験があるモジュールでは、その平均点が点数となり、5.00以上の点数でなければそのモジュールの口頭試験を受けることはできず不合格となる⁵²。口頭試験の点数は、試験官である委員の提案により試験に同席した試験委員で確定し、「経済監査制度、企業評価および職業法」についてはショート・プレゼンテーションと口頭試験を別個に採点のうえ平均点を算定する⁵³。最終的なモジュールの成績は筆記試験点数60%・口頭試験点数40%に換算して算出し⁵⁴、4.00以上で合格となる⁵⁵。

5. 高等教育と試験科目免除

本節では、資格取得前教育において高等教育機関での修学が経済監査士試験の一部免除につながる事例を確認する。

5-1. 学士課程または大学院での試験が、経済監査士試験の一部科目と同等と認められるケース

前節の表1の経路②で示したように、高等教育機関での試験についてWPKの試験委員会が経済監査士試験と同等と個別に認定した場合、筆記試験と口頭試験の科目免除の対象となる（WPO第13b条）。WPKは認定した大学の課程について公開しており、たとえば以下のような形で大学名、課程、専門分野、免除対象となる試験科目、該当する課程の開講時期等が開示される。

「バイロイト大学（Universität Bayreuth）

法経済学部

税理士・博士 Rolf Uwe Fülbier 教授

⁵¹ 経済監査士試験規則第12条による。

⁵² 経済監査士試験規則第13条による。

⁵³ 経済監査士試験規則第16条による。

⁵⁴ 経済監査士試験規則第17条による。

⁵⁵ 経済監査士試験規則第18条による。

…<以下、大学の所在地・連絡先情報は略>…

インターネット <http://www.wp-option.uni-bayreuth.de>

- ・ 修士課程 経営経済学，WP-Option<※経済監査士受験コースを指す―引用者注>
- ・ 試験領域『応用経営経済学・国民経済学』および『経済法』
- ・ 開講時期

冬セメスター2010/2011

夏セメスター2011

…<以下、各年同じ表記のため略>…

冬セメスター2022/2023

夏セメスター2023」⁵⁶

上記の例では、該当するセメスターからこの課程で履修し、その試験結果で「応用経営経済学・国民経済学」、「経済法」の試験が免除となる可能性が生じる。バイロイト大学修士課程の講義内容については、本稿末尾の補足資料2で講義科目のシラバス例を示している。

5 - 2. 短縮試験を早期に受験できる修士課程

表1の経路③では、WPO第8a条により修士課程を修了することで経済監査士試験を早期に、かつ短縮試験を受験できた。この経路では、修士課程修了により「応用経営経済学・国民経済学」および「経済法」の2つのモジュールの筆記・口頭試験に代わるものとして認定（Anrechnung）されるため⁵⁷、筆記試験3回、口頭試験2回が免除されることになる。WPKはこの規定の対象となるプログラムを提供する大学についても公表しており⁵⁸、一例としてフランクフルト・スクール・オブ・ファイナン

⁵⁶ Wirtschaftsprüferkammer (2026b) p.2.

⁵⁷ 経済監査士試験認定規則第6条第3項による。

⁵⁸ Wirtschaftsprüferkammer (2026c) ではルール大学ボッフムとミュンスター大学の共同プログラムなど6つの修

ス&マネジメント／マインツ応用科学大学（Frankfurt School of Finance & Management/Hochschule Mainz）による修士課程では、次のような基本情報が公開されている⁵⁹。

- ・取得できる学位：監査修士（理学修士）
- ・使用言語：ドイツ語
- ・修学期間：勤務と並行して（Berufsbegleitend）7 セメスター
- ・学費：30,000 ユーロ＋入学試験料 550 ユーロ
- ・入学要件：大学入学資格と学士号
 - ：CEFR（※ヨーロッパ言語共通参照枠，ドイツ語では GER—引用者注） B2 レベルの英語能力
 - ：入学前に経済監査士法に基づく監査活動を 3 ヶ月間含む，学部卒業後の実務経験 6 ヶ月間
 - ：入学試験ならびに適性試験（Assessment Center）の合格
 - ：雇用者からの支援と十分な時間が確保できること

同じく WPO 第 8a 条の対象となっているルール大学ボッフム／ミュンスター大学（Ruhr-Universität Bochum/Universität Münster）の共同プログラムでは，やはり 7 セメスターの修学期間を前提に図 1 のような修学スケジュールが示されている。このカリキュラムは，口頭試問を伴う「国民経済学・経営経済学（VWL/BWL）」と「経済法」について，経済監査士試験の免除の対象となることが明記されている。

士課程プログラムが明記されている。この点については小松（2024a）p.125，瀧（2025）pp.143-144 でも取り上げられており。瀧（2025）によればこれらはすべて 4 大会計事務所との共同による AuditExcellence と呼ばれるプログラムである。

⁵⁹ <https://www.frankfurt-school.de/de/study/master/master-in-auditing#requirements>

VWL/ BWL		実 務 期 間	VWL/ BWL	口頭 試問	実 務 期 間			実 務 期 間		経 済 監 査 士 試 験
経済法			経済法			口頭 試問				
監査 制度	監査制度		監査制度			監査 制度				
Kick-off	演習論文			修士論文						
	税法		税法							
			復習	復習						
S 1	S 2		S 3	S 4		S 5	S 6		S 7	
第 1 学年		第 2 学年			第 3 学年		第 4 学年			

図 1：ルール大学ボッフム／ミュンスター大学の共同プログラムにおける修学スケジュール⁶⁰

WPO 第 13b 条および第 8a 条による短縮試験受験者について、経済監査士試験合格者中の割合をあらためて確認しよう。先の表 3 では WPO 第 13b 条（学士課程・大学院での試験の個別認定）該当者が合格者数に占める割合は、新制度移行直前の 2018 年度で 10%弱にとどまっている。これに対して WPO 第 8a 条（指定修士課程）該当者は、2016・2017 年度は合格者数では全科目受験者をやや上回る程度であったが、2018 年度には合格者数が急増（合格者全体の 30%超）しており、合格率も 50%台から 60%台で推移しており全科目受験者と比較して明確に高い傾向がある。

5. おわりに

本稿でみてきたドイツの経済監査士制度について、とくに資格取得前教育において注目すべき点と

⁶⁰ ASBM（2024）をもとに作成

して、実務経験の重視が挙げられる⁶¹。学士課程修了者は3～4年の実務経験が筆記試験受験の要件とされ、近年新たに導入された高等教育機関在学中の早期受験者（6ヶ月の実務経験後）についても「経済監査制度、企業評価および職業法」の試験は必要な実務年数を満たさなければ受験できない。またドイツでは税理士資格の取得・試験合格後に経済監査士試験に臨む受験者が非常に多い点が確認できた。ドイツの税理士資格制度はIESへの対応が要求されるものではないが資格取得までの実務経験も含めて、経済監査士資格への主要経路として税理士制度との関連をさらに検討しなければならない。

従来の試験受験に先立って高等教育機関修了後の実務要件を重視する経路に対して、WPO第8a条の短縮試験の対象となる修士課程では、在学中に実務経験期間を設定している例がみられる。この実務経験期間は経済監査士資格取得要件となっている実務経験年数に含まれるものと考えられるが、実務年数の認定手続きの詳細等の調査は今後の課題である。あわせて2018年度に試験合格者数が大きく増加した第8a条による経路が、新試験制度の下で税理士試験を経由するルートと並んで経済監査士への主要経路となりつつあるのか調査する必要がある。

さらに本稿では取り上げられなかった、近年のEU指令およびIES改訂にあわせたサステナビリティ報告を保証するための要件が、経済監査士資格制度の中でどのように導入されようとしているかも、重要な検討課題となる。

【参考文献等】

秋月信二・岡嶋慶・亀岡恵理子・小宮山賢・鳥羽至英・内藤文雄・永見尊・福川裕徳（2021）『監査の質に対する規制：監査プロフェッション VS 行政機関』国元書房

加藤恭彦（2008）「ドイツにおける大学の学位制度の改革と公認会計士試験制度の多様化」、『甲南会計研究』第2号 pp.207-216.

小松義明（2024a）「第9章 ドイツ」, 日本監査研究学会課題別研究部会『公認会計士法の省察と革新』最終報告書 pp.117-141.

小松義明（2024b）「ドイツ経済監査士の資格と活動—経済監査士法（WPO）の規定を基礎にして—」, 『経理知識』第102号 pp.27-

⁶¹ このような実務要件（職業訓練）を重視する資格制度について、瀧（2025）ではドイツにおける中等教育以降の職業教育制度を基礎としていることが詳述されている。

50.

小松義明（2025）「ドイツ経済監査士にみる専門職の義務と遂行形態—経済監査士法（WPO）の規定を基礎にして—」、『経理知識』第103号 pp.21-45.

瀧博（2025）「ドイツの公認会計士制度と資格取得要件」, 日本監査研究学会課題別研究部会『公認会計士の資質と会計・監査教育の在り方』最終報告書, pp.132-155.

瀧博（2026）「ドイツの公認会計士制度と資格取得要件」, 小澤義昭編著『公認会計士の資質・能力と大学・大学院教育のあり方』 pp.116-141.

内藤文雄（2019）「監査の質の確保に対するドイツの公的規制と処分結果の状況」, 『甲南経営研究』第59巻第4号, pp.25-66.

浪花健三（2024a）「ドイツ税理士法における自由専門職性」, 『税法学』第591号 pp.101-124.

浪花健三（2024b）「ドイツ整理士試験免除についての一考察—Kuhls 他の税理士法コメンタールを踏まえて—」, 『龍谷法学』第57巻第2号 pp.41-86(337-382).

松本剛（1990）『ドイツ商法会計用語辞典』, 森山書店

宮上一男・W.フレーリックス監修（1993）『現代ドイツ商法典〔第2版〕』, 森山書店

Bundessteuerberaterkammer（2025）“*Berufsstatistik der Bundessteuerberaterkammer 2025*”

(<https://www.bstbk.de/mediapool/bstbk/ebooks/Berufsstatistik-2025/>)

Dyck, Klaus-Hermann/Torsten Moser/Henrik Solmecke（2023）“Impulse zur Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfungsexamens”, “*Die Wirtschaftsprüfung*”, Heft20, S.1114-1121.

Institut der Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftsprüferkammer（2021）“*Die Prüfungsgebiete im Wirtschaftsprüfungsexamen – Konkretisierung des § 4 Wirtschaftsprüfer-prüfungsverordnung (WiPrPrüfV) –(1. Juni 2021)*”

(<https://www.idw.de/IDW/UeberUns/Beruf-Wirtschaftspruefer/Down-Pruefungsgebiete-WP-Examen.pdf>)

International Federation of Accountants（2026）“*Handbook of International Education Standards 2026 Edition*”（日本公認会計士協会 訳（2026）『国際教育基準ハンドブック 2026 年版』）

Prüfungsstelle für das Wirtschaftsprüfungsexamen（2026）“*Berufsexamina 2025: Bericht der Prüfungsstelle für das*

Wirtschaftsprüfungsexamen bei der Wirtschaftsprüferkammer

(https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Oeffentlichkeit/Berichte/WPK-Bericht_Pruefungsstelle_2025.pdf)

Wirtschaftsprüferkammer (2026a) *“Mitgliederstatistik der WPK: Stand 1. Juli 2026”*

(https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Ueber_uns/Organisation/WPK-Statistiken_Juli_2026.pdf)

Wirtschaftsprüferkammer (2026b) *“Studiengänge nach § 13b WPO Stand: 12. Mai 2026”*

(https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Karriere/Examen/WPK--Examen--Studiengaenge_nach_13b_WPO.pdf)

Wirtschaftsprüferkammer (2026c) *“Studiengänge nach § 8a WPO Stand: 23. September 2026”*

(https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Karriere/Examen/WPK--Examen--Studiengaenge_nach_8a_WPO.pdf)

【その他の参考資料】

- ・ ASBM (2024) “Master, Accounting and Auditing” (https://akademie.rub.de/wp-content/uploads/sites/2/2024/03/Flyer_8a-Master_Accounting-and-Auditing_ASBM.pdf)

※ルール大学ポツダム／ミュンスター大学の修士プログラムのパンフレット

- ・ Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (2018) “Modularisierung des Wirtschaftsprüfer-Examens: Verordnung zur Änderung der Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach § 14 und 131I der Wirtschaftsprüferordnung”

(<https://www.bundeswirtschaftsministerium.de/Redaktion/DE/Artikel/Service/modularisierung-des-wirtschaftspruefer-examens.html>)

※連邦経済エネルギー省による経済監査士試験改革についての解説ページ

- ・ Modulhandbuch für den Masterstudiengang Betriebswirtschaftslehre (M. Sc.) an der Universität Bayreuth (Stand: Wintersemester 2026-27(Oktobre 2026))

(https://www.bwl.uni-bayreuth.de/de/master_bwl/downloads/_Dateien/Master_BWL_Modulhandbuch.pdf)

※パヨイト大学経営経済学修士課程の履修科目概要

- ・ Modulkatalog „Mannheim Master of Accounting“ (M.Sc.) Universität Mannheim / Mannheim Business School gGmbH (Stand: 28. Februar 2025)

(https://www.mannheim-business-school.com/de/mba-master-und-kurse/master_programme/mannheim-master-of-accounting-taxation/mannheim-master-of-accounting/) よりダウンロード。

※マンハイム大学ビジネススクール会計学修士課程の履修科目概要

- ・ Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer (2025) “Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß § 5–14a WPO, 2. Aufsichtsarbeit in dem Modul „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ ”

(https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Karriere/Examen/WPK-Klausuren--2025--Termin_2--Wirtschaftliches_Pruefungswesen_2_Juni.pdf)

※ 2025 年第 2 期経済監査士試験「経済監査制度、企業評価および職業法」の試験問題

<補足資料 1>2025 年第 2 期経済監査士試験問題の一部

経済監査士試験委員会

WPO 第 5 条から第 14a 条による経済監査試験 (Wirtschaftsprüfungsexamen)

経済監査制度，企業価値評価および職業法モジュールにおける監督試験 2

2025 年後期 2

期日： 2025 年 6 月 17 日

解答時間：5 時間

補助手段：

1. Habersack, 『ドイツ法一条文と補遺一』

2.a) 『国際財務報告基準 IFRS, 国際会計基準 (IAS) および解釈指針を含む, EU 公式テキスト・英語ドイツ語版, 第 17 最新版』, 2024 年, IDW 出版

2.b) 『国際財務報告基準 (IFRS) 2025, EU に承認された基準および解釈指針によるドイツ語・英語版』, WILEY-VCH 出版

—上記のテキストのうち一冊のみ利用が認められます！—

3. 『経済法, 第 41 最新版』, 2025 年, IDW 出版

4. プログラム機能のない電卓

この表紙を含めて問題文は 8 ページです。

解答時間終了後に問題文も提出してください！

解答についての注意

筆記試験は次の分野から 5 つの問題で構成されている。

問題 1：事業所の閉鎖 40 点

問題 2：コンツェルン決算における部分領域監査人 70 点

問題 3：有形固定資産の有価値性 40 点

問題 4：商法典に基づく損益計算書 90 点

問題 5：特別目的の決算および過去指向的財務情報 60 点

(計) 300 点

すべての問題に解答しなければならない。

各問題について獲得可能な最高得点が記載されている。この点数はまたそれぞれ必要な解答時間の手掛かりを示すものである。最高 300 点を獲得することができる (300 点 = 300 分の作業時間)。

自身の論説を十分に根拠づけること。結果のみではなく、問題解決の道筋ないしは必要な計算も理解可能な形で提示すること。

問題 1：事業所の閉鎖 (40 点)

- a) グループ傘下のオランダ・アイントホーフェンにあるオランダ鉄鋼 (Nederlands Staal B. V.) 非公開株式会社の事業所は、完全に閉鎖される予定であり、生産と流通の販路は存続するベルギー支店

から今後も利用される。

オランダ鉄鋼非公開株式会社の経営者は、出資者であるドイツ鉄鋼株式会社（Deutsche Stahl AG）から 2024 年 12 月 15 日にこの処置を知らされたが、この情報を全従業員には 2025 年 2 月 28 日までは公式に告知してはならず、同時に 2025 年 6 月 30 日までに清算を修了するように指示されている。そして 60 人の従業員全員に経営上解雇が通知された。事業所自体は 2025 年 6 月 30 日に閉鎖され、直接売却されることになっている。

- ・ 2025 年 6 月 30 日に事業終了
- ・ 2025 年 6 月 30 日までの従業員 1 人当たりの補償金：8 万ユーロ
- ・ 補償金についてのさらなる債務負担および留保はない
- ・ 商品価値：800 万ユーロ（スクラップ価値：200 万ユーロ）
- ・ 土地・建物：簿価 50 万ユーロ，売却価値 1200 万ユーロ
- ・ 2025 年中の営業損失：350 万ユーロ
- ・ 建物ないしは土壌におけるアスベストおよび PFAS（ペルフルオロアルキル化合物およびポリフルオロアルキル化合物）による汚染は経営者によると約 300～500 万ユーロと見積もられる（これまでに当局による検出／命令はない）。

ドイツ鉄鋼株式会社の取締役会は最終的な出資者としてオランダ事業所閉鎖のすべての費用を引受けることを承諾している。さらに同社はこの点について、支援表明書（Patronatserklärung）を発行する。同社はすでに 2024 年 12 月 31 日時点で 100 万ユーロの債務超過である。

2024 年 12 月 31 日時点でコンツェルン内の組織再編処置に際して、どのような会計上の特性が考慮されるべきか。

- ・ ドイツ鉄鋼株式会社では
 - ・ オランダ鉄鋼非公開株式会社では
- （単純化された仮定：同一の会計基準である）（20 点）

- b) さらにドイツにおいて2つの事業所全体の閉鎖が計画されている。2つの事業所については、それぞれ鉄鋼取引のために賃借された倉庫のみの状態と判定される。賃借契約は2030年12月31日までで、例外的な解約は予定されていない。引当金計上能力のある組織再編構成要素を一覧にして示し、商法典およびIFRSに基づく規準に従ってそれぞれの会計処理を整理しなさい。(20点)

問題2：コンツェルン決算監査における部分領域監査人（70点）

以下の設問について解答し、その際〔ドイツ語の〕ISA600（改訂版）を考慮しなさい。

- a) 「コンツェルン監査チーム」の概念の定義にどのような更新が生じているか。(10点)
- b) コンツェルン決算監査人と部分領域監査人の共同作業についてどのような修正が生じているか。(15点)
- c) 決算監査人は、部分領域をどう定義するかをどのような規準により決定するのか。ありうべき部分領域を挙げなさい。(20点)
- d) コンツェルン決算における重要な虚偽表示のリスクを識別し、監査判断を可能にするために、コンツェルンをどのように理解する必要があるか。(25点)

問題3：有形固定資産の有価値性（40点）

ギーセンのドイツ鉄鋼株式会社コンツェルン内に、中間製品の鉄鋼スラブを製造する100%出資であるラシュタットのロスト有限責任会社（Rost GmbH）が存在し、そのスラブの大部分（約80%）はコンツェルン内で再加工され、残りの部分（約20%）は第三者にも再販売されている。輸入に過度に依存しないようにするため、同社はコンツェルン内で成果移転契約とキャッシュ・プール契約を継続している。しかしコンツェルンはまた、世界市場から同等の品質で大幅に安い輸入スラブも入手している。ロスト社は、過去5年間続けて、成果移転前の損失として1000万ユーロ単位の額を計上している。重要な投資は過去15年間において実施されていない。2025年にはすでにコンツェルンにより承認され、発注済の2840万ユーロの温間圧延の更新投資が待たれている。コンツェルンによる出資額の

減損テストの枠内で作成された計画によれば（2024 年 12 月時点）、ロスト社の成果状況に大きな改善は見込まれていない。計画はロスト社について 2025～2029 年に毎年 630 万ユーロの損失を示している。

- a) ロスト社の有形固定資産の有価値性を判断せよ（HGB ならびに IFRS）。（20 点）
- b) 2025 年の更新投資について、(i) 既存設備の純粋な更新投資で給付の改善を伴わない場合、および (ii) 著しい給付改善（1 年当たり 3 分の 1 の圧延量増加）および新たな将来性あるプロダクト・ポートフォリオ達成のため 3m から 7m の圧延の拡張を伴う場合、について会計処理を示しなさい。（10 点）
- c) ロスト社スラブの再加工を通じてコンツェルン全体で (i) 利益が得られる場合、および (ii) 1 年当たり 630 万ユーロの損失となる場合に、ドイツ鉄鋼社からロスト社への出資額の簿価 1 億 2000 万ユーロ（ロスト社の自己資本：1 億 2000 万ユーロ）はどのように評価されるべきか（商法典による個別決算）。（10 点）

出典：WPK の公式サイトより（https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Karriere/Examen/WPK-Klausuren--2025--Termin_2--Wirtschaftliches_Pruefungswesen_2_Juni.pdf）

<補足資料 2>WPO 第 13 b 条に対応する課程の科目シラバス例

：バイロイト大学「経営経済学修士」課程の科目シラバスの一例

V10-6. ガバナンス、リスクおよびコンプライアンスのマネジメント

責任者	教授・博士 Sven Hörner JP (Junior Professor) 経済監査 教授・博士 Rolf Uwe Fülbier 税理士 経営経済学第 10 講座：国際財務報告
学習目標	学生はコーポレート・ガバナンス領域における内容上のおよび方法論な専門的能力について深い知識を得る。適切なコントロール、インセンティブ、報酬、リスク・マネジメントおよびコンプライアンスのシステムを含む全体的なコーポレート・ガバナンスの極めて高い重要性を理解する。受講者はコーポレート・ガバナンスの内部および外部要素を知り、それらを企業実務での問題設定に応用できる。受講者は本コース履修後に、自主的に問題を認識し、責任ある企業経営に関してその意義を評価し、妥当な解決戦略を展開し、そして最終的判断を行う能力を得られる。コーポレート・ガバナンス領域における最新の動向および学問的知見について解釈し、批判的に議論することができる。
学習内容	主な内容は、企業経営の課題、エージェンシー理論、コーポレート・ガバナンスの基礎と理論、コントロールとインセンティブ・メカニズム、報酬システム、ドイツ・コーポレート・ガバナンス・コード、内部（内部統制、リスク・マネジメントおよびコンプライアンスのシステムを含む）および外部コーポレート・ガバナンスの諸要素。また取締役会、監査役会そしてコーポレート・ガバナンスのその他の関係者の相互作用に関する関連法規および規定が議論される。ドイツのコーポレート・ガバナンスの多様な理論的アプローチならびに国際的な枠組条件にくわえて、授業では何よりも最新の動向と学問的知見が重視される。
授業形式	講義（週 2 回）、演習（週 1 回）

	演習授業は、講義内容を補足する事例および課題を通じて試験準備を支援するものである。
推奨される前提知識	なし
受講の前提条件	なし
モジュール試験	モジュール試験は 60 分の筆記試験で構成される。
作業負担量 (Workload)	対面講義 30 時間 対面演習 15 時間 予習・復習、文献調査、試験準備 135 時間 合計 180 時間
ECTS	6 単位
授業時間数 (Zeitlicher Umfang)	講義週 2 回、演習週 1 回 本モジュールは必要により集中講義で提供される場合がある。
開講頻度	1 学年に 1 回開講（今回は夏semester）
他のモジュールとの結びつき	モジュール V 10-6 は、FACT（※Finance, Accounting, Controlling, Taxation—引用者注）主専攻（„große“ Vertiefung）、マネジメント主専攻においてのみ単位算入することができる。

出典：Modulhandbuch für den Masterstudiengang Betriebswirtschaftslehre (M. Sc.) an der Universität Bayreuth (Stand: Wintersemester 2026-27(Okttober 2026))

<補足資料 3>WPO 第 8a 条に対応する修士課程の科目シラバス例

：マンハイム大学／マンハイム・ビジネススクール「会計学修士」課程の科目シラバスの一例

経済監査制度，企業コンサルティング，職業法

コース：年度決算
モジュール：ACC I
識別番号：A-ACC 609
開講時期：専門学期 1 (学習ブロック I)
学習内容 会計報告（能力特性 F）※注 1，とくに ・企業の会計報告（年度決算書ならびに状況報告書）が，重要な表明に関するそれぞれの規定や規制要件と一致しているかどうかの判断 ・年度決算書における取引および事象の認識，評価，表示，および記載が，それぞれの規定や規制要件に一致しているかどうかの判断 ・経営者による時価の見積もりの判断 ・企業の事業活動，事業環境，ならびに企業継続に関する能力を顧慮した年度決算書の妥当性の判断（例：年度決算書分析）
得られる学習成果 本コース修了後，受講者は企業の会計報告の方法をマスターする。価値判断を下し，比較を利用し，正しい結論に達することができる。予測を立て，自身の主張が正しいことを説明できる。 ・本コース修了後，多くの商法典の個別規範に十分に精通し，諸事態について自身の活動上適当な解決策を提供し，ならびに現在の解決策を判断することができる。 ・経済監査士試験に関連する専門誌上の最新の会計報告問題を認識し，専門文献における実務関連の議論の道筋を跡付けることができる。
参加の前提 形式的：学生に義務付けられる学習計画による 内容的：なし 参照枠に基づく能力段階：A-C

授業・学習形態	対面授業	自主学習
講義	30 時間	60 時間
演習	なし	なし
ECTS ポイント	3	
総学習所要時間	90 時間	
学習・試験の成績評価 (範囲とウェイトを含む)	共通の筆記試験（120 分）—90％ IFRS および財務諸表分析コースのシラバスも参照のこと 事例研究（グループ課題）—10％	
講義担当者	Dr. Matthias Backes	
モジュール期間	2 セメスター	
開講頻度	フルセメスター／夏セメスター	
使用言語	講義言語：ドイツ語 試験原語：ドイツ語	
参照枠の能力特性による習得 目標	F	
プログラムの習得目標	CG1※注 2	
採点評価（Benotung）	あり	
文献 Wüstemann/Wüstemann, Bilanzierung Case by Case, 10. Aufl., Frankfurt am Main, 2018. ISBN:978-3-8005-0017-8（書名『会計処理：ケース・バイ・ケース 第 10 版』） Hommel/Rammert/Wüstemann, Konzernbilanzierung Case by Case, 6. Aufl., Frankfurt am Main, 2018. ISBN: 978-3-8005-0018-5（書名『Konzernbilanzierung 第 6 版』） Moxter, A., Bilanzrechtsprechung, 6. Auflage, Tübingen, 2007（書名『貸借対照表法判例 第 6 版』） Moxter/Engel-Ciric, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung. § § 246 256a HGB, 1. Aufl., Düsseldorf: IDW-Verlag, 2019（書名『正規の貸借対照表計上の諸原則 商法典第 246 条から第 256a 条 第 1 版』）		

出典：Modulkatalog „Mannheim Master of Accounting“ (M.Sc.) Universität Mannheim / Mannheim

Business School gGmbH (Stand: 28. Februar 2025)

※注1：「能力特性 (Kompetenzausprägung)」は、マンハイム大学が講義で達成される能力水準を定めたもので、A：基礎知識 (Grundwissen)、B：理解 (Verständnis)、C：応用 (Anwendung)、D：分析 (Analyse)、E：総合 (Synthese)、F：評価 (Bewertung) の順により高度であることを意味する参照枠 (Referenzrahmen) に基づく。この枠組みは、加藤 (2008) でも言及されており、従来からドイツの大学で導入されていたものである。

※注2：「CG1」とは、マンハイム大学会計学修士課程で各科目に定められた4つの習得目標コード Competency Goals の1つで、「会計における専門知識：受講者は会計学における専門知識を得る」と示されている。

IV. 英国における会計専門職教育の現状

1. はじめに

本稿は、会計教育学会の研究プロジェクトに関する研究課題となる国際的な会計教育を対象とするものである。当該研究プロジェクトは、国際会計教育基準である IES(International Education Standards)改訂の背景や意義、それが各国会計専門職の試験制度や教育要件にあたえる影響を分析することを主な目的としている。また、改訂された IES2,3,4 及び 6 は 2026 年 7 月 1 日に発効した(IFAC, 2026)。プロジェクトの対象となる改訂版 IES の役割と会計専門職教育に関しては、我が国だけでなく、英国に関しても分析をすすめる必要があるだろう。

しかしながら、英国における会計専門職教育を構成する会計専門職の試験制度に関する我が国の研究は少ない。なお、本稿は、会計専門職の試験制度が選抜機能だけでなく教育機能を保有すると捉えている。英国における会計専門職の試験制度が我が国で詳細に説明されることにより、英国における IES の改訂の影響や英国における様々な会計教育に関する事象を我が国でより正確に分析することが可能になるのではないだろうか。さらに、英国における会計専門職の試験制度は、我が国の公認会計士試験制度を検討するうえで参考になる可能性がある。

よって、本稿は、英国における会計専門職の試験制度を説明することを目的とする。

本稿の構成は、以下のとおりである。まず、英国における会計専門職の試験制度を理解するための前提となる先行研究をとりあげる。次に、英国における会計専門職の試験制度について述べ、英国における会計専門職と大学教育について述べていく。最終的に、それらを考察していく。

2. 前提となる制度と先行研究

以下では、英国における会計士資格の取得過程における会計専門職教育を理解するための前提を説明していく。

本研究プロジェクト⁶²では、会計専門職を「財務データに基づく専門的な知見の提供を業務として行う者」と暫定的に定義しているが、本稿は、会計専門職の中でも英国の会計士のみを分析対象とする。

⁶² 研究プロジェクトとは、日本会計教育学会の研究プロジェクト「国際会計教育基準と各国における会計専門職の制度改革」(スタディグループ研究)のことである。

(1)英国における会計士協会及び会計士資格の概要

英国では、複数の独立した会計士協会が独自に資格認定及び会員管理を実施している点において我が国の会計士協会と異なる。以下でこの枠組みを説明していく。英国政府は、2006 年会社法第 42 部(Part 42 of the Companies Act 2006)に規定された法定監査人に対する監督責任と権限の大半を財務報告評議会(FRC : Financial Reporting Council)に委任している(FRC, 2026a)。そして、FRC は、会計専門職に関連する権限を委任するために、基準を満たした機関を認定監督機関(RSB: Recognised Supervisory Body)又は認定資格機関(RQB : Recognised Qualifying Body)に認定し、監督している(FRC, 2026b)。監査人を監督する権限等がある RSB としての認定要件は、2006 年会社法附則 10(2016 年改正)に規定されており、資格を付与する権限等を保有している RQB の認定要件は、2006 年会社法附則 11 に規定されている(FRC, 2026b)。

会計士が法定監査人となるためには、RSB から認定を受けなければならないが、現在英国の法定監査を目的とした職業会計士団体の中で RSB に含まれるのは、ICAEW(Institute of Chartered Accountants in England and Wales : イングランド及びウェールズ勅許会計士協会)、CAI(Chartered Accountants Ireland : アイルランド勅許会計士協会)、ICAS(Institute of Chartered Accountants of Scotland : スコットランド勅許会計士協会)及び ACCA(Association of Chartered Certified Accountants : イギリス勅許公認会計士協会)の 4 団体である(FRC, 2026b)。なお、AIA(Association of International Accountants : 国際会計士協会)は、監査資格を付与できる RQB であるものの、監査人を監督する権限のある RSB ではないため、AIA において資格を取得した会員がいたとしても、AIA 会員が監査事務所を開設することや法定監査人として署名するためには、ICAEW 等の RSB に別途登録し、RSB である ICAEW 等の監督下に入らなければならない。

英国には、職業会計士団体が多いため、分析対象とする職業会計士団体を限定しなければ会計教育制度を検討することが難しいだろう。よって、以下では、英国で RSB 及び RQB として活動している勅許職業会計士団体 4 団体の中でも、英国での影響力が大きいと考えられ⁶³、IES2・3・4 の改訂案に対するコメントレター(ICAEW, 2024a)及び IES6 の改訂案に対するコメントレター(ICAEW, 2024b)を提出しており、IES の改訂に積極的に関与してきた ICAEW を分析対象としていく。

ここから我が国の公認会計士試験の実務補習の前段階において、柔軟に定性的な解答を導き出すケーススタディの問題を含めることを視野に入れるべきかもしれない。

は、英国の会計専門職教育を理解するために、英国の会計専門職に関連する職業的称号を説明していく。職業的称号の詳細は、坂根(2026)を参照されたい。

⁶³ ICAEW(2026p)によると、ICAEW の勅許会計士は、FTSE100 構成企業のうち 83%の企業の取締役会に在籍している(出典 : 2015 年 1 月時点の ICAEW 会員データ、2014 年 12 月時点の FTSE350 データ)。

英国では会計士(Accountant)という名称が法的に保護されておらず、資格を有しない者が会計士という名称を用いることが可能である(Kingsley Napley, 2026 ; 坂根, 2026)。会計士という名称そのものに参入規制が働かないため、英国で資格の有無を示す機能を担うのは、Accountant ではなく Chartered Accountant(勅許会計士)という名称となる。

ただし、勅許会計士の略称は団体ごとに分かれている。会計士の称号である CA は ICAS の会員が独占的に用いるものであり、ICAEW の会員には ACA(Associate Chartered Accountant)及び FCA(Fellow Chartered Accountant)が与えられる。ICAEW の会員は Chartered Accountant を名乗ることができる一方、その略称として CA を用いることはできず、ACA または FCA によって自らの資格を示すことになる。

(2)英国における会計事務所が参照する成績

ICAEW の ACA を取得する際に、大学における成績等は要件となっていないものの、英国の会計事務所自体が学部生及び大学院生を採用する際に成績を考慮する場合がある。

会計事務所が採用の際に参照する可能性のある数値には、UCAS ポイント(Universities and Colleges Admissions Service が運用する Tariff Points)がある。英国には、A レベルや IB(国際バカロレア)等の様々な資格があり、それらの資格を相互比較可能な単一の数値尺度であるポイントに換算して導出されたものが UCAS ポイントである。UCAS ポイントは、資格の種類と成績に応じたポイントを合算して算出される。

また、会計事務所が採用の際に参照する可能性のある成績には、英国学士課程修了者の学業成績を四等級に分類して表示される学位等級がある。達成可能な最高位の優等学位には、First-Class Honours(1st)があり、1st の下の学位として第二級学位の Upper Second-Class Honours(2:1)がある(UCL, 2026)。また、第二級学位には二段階あり、2:1 は上位の学位であり、2:1 より下の学位に第二級学位の下位学位である Lower Second-Class Honours(2:2)がある(UCL, 2026)。そして、2:2 より下の学位に達成可能な最低位の優等学位である Third-Class Honours(3rd)があるとともに、3rd の下には優等学位でない普通学位 (Ordinary Degree) がある(UCL, 2026)。Duff(2017)における会計事務所に対するインタビューでは、「2:1 の学位が無ければ、見向きもされない(If you haven't got a 2:1 you won't get looked at)。」と会計事務所側の回答者が述べている。

Duff(2017)は、2015 年時点の Big4 各社の採用ウェブサイトを分析し、Deloitte, Ernst & Young 及び KPMG では、A/CA(ACA 及び CA)研修の高卒採用レベルにおいて 260UCAS ポイント、PwC は、280 UCAS ポイントを最低条件とし、大卒採用の場合は、Big4 全てで 320UCAS ポイントを最低条件としていることを確認している。

さらに、大手会計事務所は、従来、優秀な学業成績だけでなく、会計業務経験、生徒会長やクラブ活動への参加など、学校に関連する様々な要素に基づいて学生を採用してきた(Duff, 2017)。

会計事務所採用時の UCAS ポイント及び学位に関して上述してきたが、会計事務所の採用方針は変更されるので、Duff(2017)の研究の時点での採用情報と最新の会計事務所の採用情報は、異なるという点に留意されたい。例えば、英国の PwC は、UCAS ポイントを新卒採用の選考基準から除外し、学部生及び大学院生の採用基準であった 2:1 の成績要件も撤廃している(PwC, 2022)。

そして、英国の Big4 は、特定の大学、特に Oxbridge(オックスフォード及びケンブリッジ)出身者を採用時に高く評価していた(Duff, 2017)。ただし、中規模会計事務所(mid-tier firms)は、Oxbridge の学生が学術的すぎて商業的でないとインタビューで回答している(Duff, 2017)。

Duff (2017)が示すように、会計事務所の新卒採用時には、高い UCAS ポイントや 2:1 以上の学位や Oxbridge 等の名門大学卒業といった要件があったほうが有利になるということが明らかになったものの、Carter & Spence (2014)では、UK(及びカナダ)の Big4 のパートナーになる人物達の多くが名門大学出身でなく、(日本でいう)中学高校時の段階で恵まれた教育を受けていないという研究結果が観察されている。

Duff (2017)及び Carter & Spence (2014)の研究結果のみを考慮すると、英国において、UCAS ポイントや 2:1 以上の学位や Oxbridge 等の名門大学卒業といった要件は、会計事務所での出世を左右する絶対的な要因というよりも、採用プロセスの際に機能する可能性がある要件だと考えられた。

(3)英国における会計士と student 概念

ICAEW に登録されている会計士候補者は、student と称される。student とは、学生に限定される用語ではないので、この点を解説していく。現在、ICAEW の ACA の資格取得を目指す訓練生を ICAEW は student と称している(ICAEW, 2026i)。この用語は、1973 年以前までに用いられていた見習い事務員 (articled clerk)という伝統的用語から、制度改革に伴い変更されたものである(ICAEW, 2026i)。1973 年までは、ICAEW の勅許会計士を志望する者は、ICAEW 会員(principal と呼ばれる指導会員)の事務所において、通常 5 年間(英国の大学卒業者は 3 年間)にわたって見習い事務員(articled clerk)として勤務し、実務研修(articles of clerkship)と呼ばれる契約のもとで実務訓練を受けることが義務付けられていた(ICAEW, 2026i)。見習い事務員(articled clerk)は契約期間中、評議会(Council)の許可なく他の事業や職業に従事することを禁じられていた(ICAEW, 2026i)。

1973 年 8 月 1 日以降に訓練を開始する勅許会計士の志望者は、実務研修(articles of clerkship)ではなく、

研修契約(training contract)を締結することとされた(ICAEW, 2026i)。ICAEW が研修契約(training contract)制度に移行した際に,研修生が主に学習に従事するものとして扱われるという意図を明確にするために,見習い事務員(article clerk)や見習い(article)という用語ではなく,student や研修契約(training contract)という用語を使用するように変更された⁶⁴(ICAEW, 2026i)。

(4)ACA student の参加要件

ここまで ICAEW における student という概念を述べてきたが,ここからは ICAEW の student である ACA student の参加要件について述べていく。ICAEW において勅許会計士である ACA の試験を受験するためには,ACA student に登録する必要がある。

ACA student に登録するためには,学士号の保有は必須条件ではないが,英国の大学入学基準を満たす資格を保有している必要がある(ICAEW, 2025c)。また,英国は,連合王国であり,教育制度がイングランド,ウェールズ,スコットランド及び北アイルランドの各構成国で異なるため,大学入学基準が異なる。なお,英国において,高等学校を卒業しただけでは,大学入学資格を付与されない。そして,ACA student に登録するための一般的な要件である大学入学基準は,GCSE(General Certificate of Secondary Education)の合格及び A レベルの合格となる。よって,以下では,GCSE 及び A レベルについて述べていく。なお,GCSE をとりあげる際は,英国の中でも ICAEW と関わりの深いイングランドの GCSE に説明を限定していく。

イングランドの義務教育段階の中等学校である Secondary School(Year 7~11 の 11~16 歳が在籍している。)では,生徒が最終学年(Year 11,15~16 歳時)に GCSE 試験を受験する。GCSE は 9~1 の評点で採点され,9 が最高合格点となり,4 が最低合格点となる。また,GCSE だけでは,大学入学資格を満たすことができない。GCSE は,義務教育の修了時に受験される試験であるものの,イングランドにおける義務教育修了の法的要件は,特定の学齢期間(16 歳)までの教育受領義務の完了であって,GCSE 試験への受験でも合格でもない。ただし,Year11 の 15~16 歳時に,ほとんどの子供は,GCSE やその他の国家試験を受ける(GOV.UK, 2026)。GCSE の科目には,英語,数学,ダンス,食品調理と栄養,経済学及びコンピュータサイエンス等といった様々な科目が含まれている(GOV.UK, 2023)。

ここまで GCSE を概観してきたが,ここからは A レベルを取りあげていく。イングランドでは,義務教育段階を終えた後に,Sixth Form(Year 12~13 の 16~18 歳が在籍している。)という 2 年間の上級中等教

⁶⁴ この点に関して,ICAEW (2026i)は,1974 年 1 月に発行された『Accountancy magazine』の'Is it your intention to sign a training contract soon?' (p.10)を引用している点に留意されたい。

育が存在する。Sixth Form は、16 歳で GCSE(義務教育修了試験)を終えた生徒が大学進学に向けた A レベルといった上級資格を取得するための教育段階を指す。また、教育段階だけでなく、教育機関として Sixth Form を指す場合がある。具体的に、Sixth Form は、中等学校である secondary school 内の上級部門として運営されるか、Sixth Form College と呼称される独立した教育機関として運営されている。Sixth Form において、生徒は進路に関する科目を専攻する。Sixth Form は、イングランド及びウェールズにおいて義務教育に分類されていない。大学に進学するためには、Sixth Form において通常 3 科目程度の A レベル資格が必要となる。そして、入学要件となる A レベル科目の数や評価に関しては、大学によって異なる。A レベル科目には、環境科学、体育、考古学、ダンス、会計、経済、コンピュータサイエンス及び統計等多くの科目がある(GOV.UK, 2017)。

例えば、イングランドのブリストル大学では、学部課程の入学要件に関する A レベル科目に関して、A レベル 3 科目(または同等の資格)の取得を求め、A レベル 4 科目取得者を優遇することはないと明記している(University of Bristol, 2026)。ブリストル大学では、数学と応用数学を別の科目として扱う一方で、生物学と人体生物学のようにあまりにも類似した科目の組み合わせは受け付けない場合があると述べている(University of Bristol, 2026)。さらに、美術・デザイン系の A レベル資格は最大 2 つといった制限も設けている(University of Bristol, 2026)。

なお、ウェールズは、イングランドと規制機関(イングランドは Ofqual が規制、ウェールズは Qualifications Wales が規制)が異なるものの、イングランドと同じく GCSE 及び A レベルを大学入学水準資格として採用している。

ICAEW は、上述してきた GCSE 試験を 3 科目合格し、A レベルを 2 科目合格することにより、ACA student としての登録を可能にしている(ICAEW, 2025c)。また、ICAEW は、ACA student に登録するための最低参加要件(Minimum entry requirements)に関して様々なルートを用意している(ICAEW, 2025c)。例えば、GCSE 及び A レベルの入学要件に匹敵する海外の学歴(欧州バカロレアや国際バカロレアを含む。)を保有すること、IFAC の承認を受けた加盟団体のメンバーであること、ACCA(Association of Chartered Certified Accountants)等の他の会計士団体の会員であること、25 歳以上で金融、法律または会計の分野で 7 年以上の実務経験があること及び ICAEW が発行するファイナンス・会計・ビジネスの基礎知識を修得するための資格である CFAB(Certificate in Finance, Accounting and Business)を取得すること等多数の代替ルートがある(ICAEW, 2025c)。なお、CFAB は、保証(Assurance)等の 6 つのモジュールで構成された ICAEW 認定の試験センターで実施されるコンピュータベースの試験であるが、CFAB に学歴要件はないため、誰でも受験が可能となっている(ICAEW, 2026j)。ただし、試験を受けるには、ICAEW 認定の試験センターまで通える距離に居住している必要がある(ICAEW, 2026j)。

また、ACA student に登録する場合は、ICAEW 認可研修雇用主(ATE : authorised training employer)との

ACA 研修契約をすでに締結している研修契約中の student(Student in a Training Agreement)として登録する方法及び ICAEW の認可研修雇用主(ATE)と研修契約を締結していない独立 student(Independent student)として登録する方法がある(ICAEW, 2026k)。

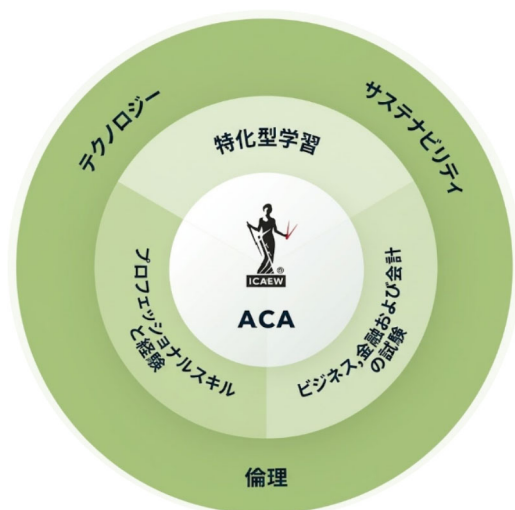
3. 資格と試験制度

(1) ICAEW の次世代 ACA の概要

2025 年 9 月に ICAEW は Next Generation ACA(次世代 ACA)と称した大規模な ACA 資格制度の刷新を実施した(ICAEW, 2025a)。また, ICAEW は, 今後 10 年間に於いて, サステナビリティ(Sustainability), テクノロジー(Technology)及び倫理(Ethics)が全ての会計士とクライアントに影響を与えると予想している(ICAEW, 2025b)。そして, ICAEW の次世代 ACA のシラバス(Next Generation ACA Syllabus Handbook 2025-2026)を概観すると, ICAEW は, サステナビリティ, テクノロジー及び倫理を次世代 ACA の重要な三本柱として位置づけていることが理解できる。

ICAEW がサステナビリティ, テクノロジー及び倫理を次世代 ACA の重要な三本柱として位置づけていることが理解できる次世代 ACA のシラバスの全体像の図表を以下に引用する。

図表 1 ICAEW の次世代 ACA の全体像



※図表は, ICAEW の次世代 ACA のシラバス(ICAEW, 2025b, p.3)を引用し, 翻訳している。

ICAEW は、雇用主、教育機関、研究者及び試験関係者(examiners)と密接に連携し、ACA がサステナビリティ、テクノロジー及び倫理の課題に対応し、貢献するために必要なスキルと知識を確実に修得できるようにしている(ICAEW, 2025b)。さらに、サステナビリティ、テクノロジー及び倫理は、資格取得プロセス全体に統合されている(ICAEW, 2025b)。つまり、ICAEW は、サステナビリティ、テクノロジー及び倫理に関する知識や能力を英国勅許会計士である ACA の資格全体に組み込んだのである。

ICAEW の次世代 ACA の資格を取得するためには、サステナビリティ、テクノロジー及び倫理という共通テーマのもと、以下の三つの要件をクリアする必要がある。第一に、ビジネス、金融及び会計の試験(Business, finance and accountancy exams)である。第二に、特化型学習(Specialised Learning)である。第三に、プロフェッショナルスキルと経験(Professional skills and experience)である(ICAEW, 2025b)。

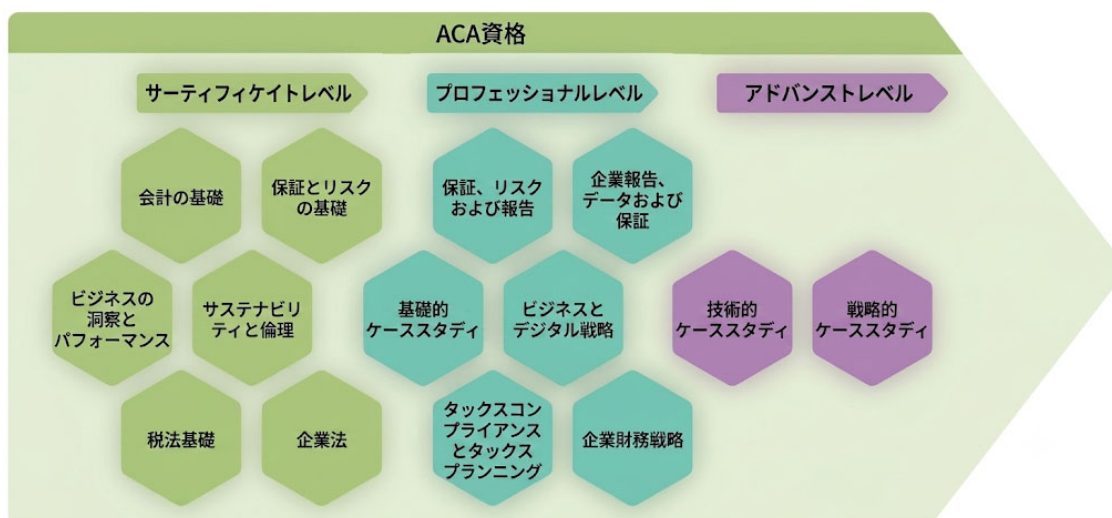
(2)ACA のビジネス、金融及び会計の試験

まず、次世代 ACA のビジネス、金融及び会計の試験(Business, finance and accountancy exams)を取りあげる。ICAEW の次世代 ACA のビジネス、金融及び会計の試験には、サーティフィケートレベル(Certificate Level)、プロフェッショナルレベル(Professional Level)及びアドバンスドレベル(Advanced Level)の3つのレベルに分類された14の科目(Module)がある(ICAEW, 2026b)。従来の ACA 試験では、15科目の試験科目があり、次世代 ACA において追加科目があったものの、試験科目の削除や統合をしていることから、結果として、試験科目は増加しなかった。

また、研修契約を締結していない独立 student という仕組みがあるものの、研修契約を得ずに受験できない ACA 科目が存在する。次世代 ACA 試験は、3つのレベルに分かれた全14科目で構成される試験であり、14科目のうち、戦略的ケーススタディ試験(Strategic Case Study)を除く13科目は任意の順序で受験できる(ICAEW, 2026l)。戦略的ケーススタディ試験は、最後に、かつ研修契約の最終18か月以内に受験しなければならない(ICAEW, 2026l)。例えば、研修契約が3年であれば、契約開始から1年半を経過した時点で戦略的ケーススタディ試験の受験資格が生じ、契約終了日までの間に受験することになる。よって、独立 student として ACA student 登録をしたとしても、研修契約を結ばなければ受験できない科目があるため、最終的に研修契約を結ばなければならない。

以下に、ICAEW の次世代 ACA 資格のレベルごとに設定されたビジネス、金融及び会計の試験科目を図表で示す。

図表2 次世代 ACA のビジネス、金融及び会計の試験科目(Business, finance and accountancy exams)



※図表は,ICAEW の次世代 ACA のシラバス(ICAEW, 2025b, p.7)を引用し,翻訳している。

さらに,ICAEW の次世代 ACA の改訂における主要な改訂箇所を以下で説明していく。まず,ICAEW の次世代 ACA の資格試験におけるサーティフィケートレベルにおける変更点があげられる⁶⁵。サーティフィケートレベルでは,「サステナビリティと倫理(Sustainability and Ethics)」という独立科目が新設されることとなった。

また,ICAEW の次世代 ACA の資格試験におけるプロフェッショナルレベルにおける変更点もあげられる。次世代 ACA のプロフェッショナルレベルでは,従来の ACA プロフェッショナルレベルに含まれていなかったケーススタディ科目(基礎的ケーススタディ : Fundamental Case Study)が新設されている。

そして,ICAEW の次世代 ACA の資格試験におけるアドバンストレベルにおける変更点もあげられる。従来の ACA のアドバンストレベルは,ケーススタディ(Case Study),企業報告(Corporate Reporting)及び戦略的事業管理(Strategic Business Management)の 3 科目体制であった(ICAEW, 2023)。従来の ACA の試験と異なり,次世代 ACA のアドバンストレベルでは,技術的ケーススタディ(Technical Case Study)及び戦略的ケーススタディ(Strategic Case Study)というどちらもケーススタディ科目である 2 科目体制に変更された⁶⁶。アドバンストレベルの 2 科目の試験は,あらゆる資料が手元にある実際の状況を再現して

⁶⁵ サーティフィケートレベルの試験は,1.5 時間または 2 時間で実施され,合格点は 55%であり,年間を通して自由に順番を決定して受験が可能である(ICAEW, 2025b)。

⁶⁶ アドバンストレベルの試験の実施時期は,7 月と 11 月であり,どちらの科目も 4 時間の試験時間が確保さ

実施されるという点に大きな特徴がある(ICAEW, 2025b)。また、これら 2 科目のケーススタディは、実生活に基づいたシナリオが示され、プロフェッショナルレベルの試験よりもさらに複雑なものとなっている(ICAEW, 2025b)。アドバンストレベルの 2 科目の試験では、問題解決能力、批判的思考力、倫理的な能力及び効果的な解決策を提供する能力をテストする(ICAEW, 2025b)。

次世代 ACA のプロフェッショナルレベルでは、ケーススタディ科目が新設されるとともに、次世代 ACA のアドバンストレベルでは、ケーススタディ科目が 2 科目に増え、ケーススタディ科目のみになったことから、ICAEW がケーススタディを非常に重要視していることが理解できる。

なお、ICAEW の次世代 ACA の改訂内容は、2025 年 9 月にサーティフィケートレベルに導入を開始し、2026 年 3 月にプロフェッショナルレベルに導入を開始し、2027 年 7 月にアドバンストレベルに導入を開始する(ICAEW, 2024c)。つまり、ICAEW は、段階的に次世代 ACA の試験制度への移行が完了するという仕組みを採用している。

(3)特化型学習

ここからは、特化型学習(Specialised Learning)を取りあげる。特化型学習では、受講者が技術スキル及び専門スキルを学習するのに役立つ e ラーニングプラットフォーム上で提供される専門学習コンテンツが用意されている(ICAEW, 2026d)。受講者は、研修契約期間中に専門学習コンテンツを最低 30 単位修得する必要がある、1 単位は約 1 時間の学習に相当する(ICAEW, 2026d)。また、特化型学習コースには、専門的な技術コンテンツ(Specialised technical content)、業界別コンテンツ(Sector specific content)、プロフェッショナルスキルコンテンツ(Professional skills content)及び新たな問題と最新情報(Emerging issues and updates)という 4 つの主要カテゴリーに分類されており(ICAEW, 2026d)、コースごとに様々なオンラインコンテンツが用意されている。

以下に、特化型学習の概要を図表で示す。

図表 3 次世代 ACA の特化型学習(Specialised Learning)

れ、合格点は 50%である。

特化型学習 > ACA student向けオンライン学習リソース



※図表は,ICAEW(2026c)から引用し,翻訳している。

また,ICAEW は,特化型学習の追加項目について後日公表すると述べており(ICAEW, 2026e),今後新たなユニットが順次追加される可能性がある(本稿におけるユニット確認日は,2026年3月18日である。)。

ICAEW(2026e)に示されている専門的な技術コンテンツ(Specialised technical content)では,エクセルの真価が解き放たれる(Excel unleashed)がテクノロジーと関連し,炭素会計(Carbon Accounting)がサステナビリティと関連し,自然資本会計及び社会資本会計(Natural and social capital accounting)がサステナビリティと関連していると捉えられるのではないだろうか。

ICAEW(2026e)に示されている業界別コンテンツ(Sector specific content)では,テクノロジー分野入門(The technology sector - an introduction)がテクノロジーと関連し,慈善団体セクター分野入門(Charities sector – an introduction)の概要に,当該ユニットが慈善事業セクターに関連する倫理的考慮事項を理解することを促すと記述されていることから倫理が意識されている可能性があり,エネルギー・天然資源分野入門(Introduction to the energy and natural resources sector)がサステナビリティと関連していると捉えられるのではないだろうか。

ICAEW(2026e)を概観したところ,プロフェッショナルスキルコンテンツ(Professional skills content)及び新たな問題と最新情報(Emerging issues and updates)では,三本柱と関連性の強いユニットが見当たらない

った(ICAEW, 2026e)。

次世代 ACA の三本柱に関連する特化型学習のユニットをとりあげてきたが,特にサステナビリティ及びテクノロジーという 2 つの分野と直接的に関連するコンテンツが特化型学習に複数含まれていることが確認できた。

(4)プロフェッショナルスキルと経験

ここからは,プロフェッショナルスキルと経験(Professional skills and experience)をとりあげる。次世代 ACA を目指す ACA student は,認定研修期間中に通常 3 年から 5 年かけて 450 日間の実務経験を積む必要がある(ICAEW, 2026f)。また,次世代 ACA を目指す ACA student は,プロフェッショナルスキルを磨き,実社会で経験を積むことが要件として設けられている(ICAEW, 2026f)。

プロフェッショナルスキルには 5 つの重要能力領域(five key competency areas)があり,それぞれの領域が 5 つのプロフェッショナルスキル(five professional skills)で構成されている(ICAEW, 2026g)。5 つの重要能力領域とは,コミュニケーション(Communication),批判的思考(Critical thinking),感情的知性(Emotional intelligence),リーダーシップ(Leadership)及びプロ意識(Professionalism)である(ICAEW, 2026g)。

コミュニケーションの領域には,アクティブリスニング(Active listening),明瞭さとインパクト(Clarity and impact),自信(Confidence),デジタルセキュリティとコミュニケーション(Digital security and communication)及びフィードバック(Feedback)といったプロフェッショナルスキルが含まれる(ICAEW, 2026g)。

批判的思考の領域には,適応力(Adaptability),分析と評価(Analysis and evaluation),好奇心(Curiosity),決定事項及び勧告事項(Decisions and recommendations)及びデジタルリテラシー(Digital literacy)といったプロフェッショナルスキルが含まれる(ICAEW, 2026g)。

感情的知性の領域には,他の視点の尊重(Appreciating other viewpoints),共感(Empathy),回復力(Resilience),自己認識(Self awareness)及び価値観(Values)といったプロフェッショナルスキルが含まれる(ICAEW, 2026g)。

リーダーシップの領域には,コラボレーション(Collaboration),他者の育成(Developing others),自己啓発(Developing self),デジタル能力とイノベーション(Digital capability and innovation)及びプロジェクト管理(Project management)といったプロフェッショナルスキルが含まれる(ICAEW, 2026g)。

プロ意識の領域には,説明責任(Accountability),専門家の判断(Professional judgement),専門家の懐疑心

(Professional scepticism),信頼性(Reliability)及び自己評価(Self review)といったプロフェッショナルスキルが含まれる(ICAEW, 2026g)。そして、プロフェッショナルスキルの習熟度は、理解可能(Aware),経験豊富(Experienced),熟練(Accomplished)の三段階となっている。

以下に,上述してきたプロフェッショナルスキルと経験の概要図を示す。

図表 4 次世代 ACA のプロフェッショナルスキルと経験(Professional skills and experience)

プロフェッショナルスキルと経験 ➤ プロフェッショナルスキル



※図表は,ICAEW(2026g)から引用し,翻訳している。

また,ACA student は,研修契約期間中,6 ヶ月に 1 度実施するレビューにおいて,過去 6 ヶ月間に習得したスキルに焦点を当て,自身のスキル習熟度を自己評価し,その結果を申告書に記録し,提出する(ICAEW, 2026g)。一方,雇用主は,ACA student の専門スキルの進捗状況を監視し,6 ヶ月ごとのレビュー面談の中で,スキル習熟度レベルに合意するか,若しくは修正することにより,ACA student のスキル習熟度についてタイムリーなフィードバックを提供し,オンライン研修ファイルに記録しなければならない(ICAEW, 2026g)。なお,ICAEW の会員資格を申請するためには,認可研修雇用主(ATE)が研修ファイルに署名し,ICAEW が当該研修ファイルを検証するというプロセスが完了していなければならない(ICAEW, 2026m)。

最終的に,ACA student は,研修契約終了までに,25 のプロフェッショナルスキルの全てのスキルにおい

て経験豊富(Experienced)レベルを達成するとともに、少なくとも5つのプロフェッショナルスキルにおいて熟練(Accomplished)レベルを達成しなければならない(ICAEW, 2026g)。

4. ICAEW と大学教育

ICAEW の勅許会計士資格である次世代 ACA は、研修契約を基軸とする職業資格である。もともと、その資格取得過程は大学教育と無縁ではない。ICAEW は高等教育機関との間に複数の接点を設け、大学で修得した科目を ICAEW の試験科目に読み替える仕組みを運用している。以下では、ICAEW が大学のカリキュラム編成におよぼしている影響を明らかにするために、ICAEW と大学との関係を整理していく。

(1) Partner in Learning

まず、ICAEW と大学の接点として、Partner in Learning があげられる。Partner in Learning は、ICAEW が高等教育機関に提供しているサービス及び活動を包含するよう設計されたものであり、卒業生の採用活動、事前学習免除、学習教材の購入や利用を通じて ICAEW と関わる高等教育機関が認定を申請できる(ICAEW, 2026q)。加入は無料である。認定を受けた機関には、ICAEW のウェブサイト内に設けられた専用領域と ACA 教材へのアクセスが認められ、公式リストにも自校プログラムへのリンク付きで掲載される(ICAEW, 2026q, 2026r)。大学にとっては、ICAEW との連携を対外的に示す仕組みとして Partner in Learning が機能していると考えられる。

(2) CPL

次に、ICAEW と大学の接点として、Credit for Prior Learning(以下 CPL)があげられる。CPL とは、ICAEW における試験免除制度のことである(ICAEW, 2026w)。会計学または経営学関連の学位(accounting or business related degree)、あるいは会計専門職資格(professional accountancy qualification)を保有する場合は、ICAEW 試験のモジュールについて単位認定/免除を申請できる(ICAEW, 2026w)。ICAEW(2026s)は、高等教育機関のプログラム内で ICAEW の ACA モジュールの一つ以上について ICAEW の学習成果を満たしていることを高等教育機関が証明できる場合、高等教育機関に対し、CPL を付与すると説明している。CPL の付与を受けた大学の student は、一つ以上の ACA 試験が免除される(ICAEW, 2026s)。CPL 付与が認められれば、それが Partner in Learning への加入資格にもなる(ICAEW, 2026s)。ICAEW は、CPL の認定により、student は免除される科目の数を最大化するために、高等教育機関のどの授業科目(modules)を修了する必要があるかを把握できるようになると述べている(ICAEW, 2026s)。

次世代 ACA への移行に際し,ICAEW は CPL の免除の上限を据え置いた。ICAEW(2026u)は,次世代 ACA に移行したとしても,学位などの学術資格(academic qualification)に基づき最大 8 試験,専門資格(professional qualifications)に基づき最大 12 試験までの CPL を提供すると述べ,次世代 ACA 導入前の既存試験について CPL の単位認定を受けている student は,同等の次世代 ACA 試験について再申請する必要はないことも示している。

CPL の免除の上限とは別に,適用範囲にも限界がある。ICAEW(2026v)では,CPL がサーティフィケートレベルおよびプロフェッショナルレベル試験に対してのみ付与されると述べ,アドバンスレベルの二つのケーススタディを免除の対象から外している。ICAEW(2026v)は,その試験を受験した後は,当該試験の免除を申請することはできないとも記しており,受験後の遡及的な申請は認められないこととなっている。なお,この点は,学位といった学術資格だけに適用されるのではなく,他の会計士資格等の専門資格を保有していたとしても,ACA 試験を受験した後は,CPL の申請はできないと明言されている(ICAEW, 2026w)。

また,CPL の付与にあたって,ICAEW は成績評価方法,成績及び資格の新しさを審査している。ICAEW は,大学の授業科目である各モジュールの成績評価に占める筆記試験の割合が 50%以上で評価されなければならないと要求している(ICAEW, 2026y)。さらに,ICAEW は,CPL の申請に際し,大学に試験のサンプル問題を提出するように要求している(ICAEW, 2026v)。つまり,ICAEW は,学生をどのように成績評価するかという点に関しても CPL を申請する大学に影響を与えているのである。

そして,申請者が CPL の申請に関連するすべての科目において,100 点中 50 点以上(mark of 50%)の成績を取得している必要があると述べている(ICAEW, 2026y)。なお,資格の新しさについては,学術資格は取得後 5 年未満でなければならないと定めており(ICAEW, 2026y),学部で会計を学び,数年の職業経験を経てから資格取得に進む卒業生にとって,この 5 年という要件が CPL 申請の障壁になりうるだろう。

(3) 戦略的提携

そして,ICAEW と大学のより緊密な連携関係として,戦略的提携(Strategic Partnerships)があげられる。ICAEW(2026t)は,学位といった学術資格(academic qualification)を保有するまたは修得中の student に,ICAEW 資格取得に向けた独自の選択肢と経路を提供するものとして戦略的提携を位置づけている。

戦略的提携における雇用主提携プログラム(Employer Affiliated Programmes)は,student が特定の企業と密接に連携して受講するコースであり,プログラムの中に就業経験が組み込まれている。雇用主提携プログラムには,ロンドン大学クイーン・メアリー校の会計学学士(優等学位)フライングスタートプログラム及びニューカッスル大学の経営学士(会計・財務専攻)フライングスタートプログラム等があげられ

る(ICAEW, 2026t)。ニューカッスル大学の実務研修付き会計・財務専攻の優等学位のコース概要では、学位取得に向けた在学期間中(2 年次,3 年次,4 年次),PwC の監査チームの一員として実際の業務に従事し,200 日以上の有給かつ要件を満たす専門的な実務経験を積むことになり,これらの日数は,ICAEW 勅許会計士となるために必要な実務経験(450 日)の約半分に相当すると述べている(Newcastle University, 2026)。

戦略的提携における ACA 戦略的単位(ACA Strategic Credits)では,ACA 戦略的単位として指定されたプログラムにおいて,student は以前学習した実績に基づいて特定の ACA モジュールが認定される(ICAEW, 2026t)。ACA 戦略的単位には,マレーシアにあるマレーシア科学大学の会計学学士(BAcc)及びキプロスにあるキプロス欧州大学の会計学学士等が該当している(ICAEW, 2026t)。ACA 戦略的単位(ACA Strategic Credits)のプログラムとして指定されている大学の学位は,英国外の大学の学位が多く含まれていることが確認できた(ICAEW, 2026t)。例えば,キプロス欧州大学において,会計学およびデータ分析の卒業生は,ICAEW の 15 科目のうち 12 科目及び ACCA の 13 科目のうち 9 科目の試験免除資格が得られる(European University Cyprus, 2026)。なお,他にも戦略的提携のプログラムがあるが,本稿では省略する。

5. 英国における会計専門職の試験制度に関する考察

本稿では,英国における会計専門職教育を構成する会計専門職の試験制度を理解するための前提となる論点を述べ,英国における会計専門職の中でも特に,ICAEW の資格取得前教育及び会計士試験制度について説明してきた。我が国の公認会計士試験を検討するうえで,本稿がとりあげてきた英国の ICAEW の会計士試験の内容は参考になる可能性があるのではないだろうか。そこで,以下では,我が国の公認会計士試験と英国の ICAEW の会計士試験の相違点の中でも,我が国の公認会計士試験を検討する際の材料となりうる着目すべき相違点を考察していく。

英国における ICAEW の次世代 ACA の試験では,サステナビリティ,テクノロジー及び倫理に関する知識や能力を英国勅許会計士である ACA の資格全体に組み込んでいる。我が国の公認会計士においても,サステナビリティ,テクノロジー及び倫理の重要性は,時代がすすむにつれ高まっていると考えられるため,我が国の公認会計士資格においても,サステナビリティ,テクノロジー及び倫理といった項目を重視する試験制度を設計することに関して,英国の制度と比較し,議論をさらに深めていく必要があるのではないだろうか。

また,本稿では,英国における ICAEW の試験では,ケーススタディが重視されていることを示してきた。そして,英国における ICAEW のケーススタディの問題は,前提条件が詳細に定められており,実務的

な問題が多い(ICAEW, 2025d)。このような問題形式は、我が国の公認会計士試験とは異なるであろう。我が国の場合、公認会計士試験に合格した後の実務補習の際にケーススタディを実施していることが公認会計士の実務補習を実施している会計教育研修機構のシラバスから確認できる(会計教育研修機構, 2025)。つまり、日本ではケーススタディ型の学習が資格試験合格後の実務補習に置かれているのに対し、英国ではケーススタディが資格試験に含まれているのである。

実務上の複雑な課題の中でも、定量的に測定できないことの多い定性的な特徴のあるサステナビリティ情報の開示や保証に関する複雑な課題に会計専門職が対応するためには、柔軟に定性的な解答を導き出す必要のあるケーススタディの問題を解答する能力を高めることが効果的ではないだろうか。我が国においても、サステナビリティ情報の開示・保証が重視されるようになってきたため、我が国の公認会計士試験の実務補習の前段階において、柔軟に定性的な解答を導き出すケーススタディの問題を含めることを視野に入れるべきかもしれない。

さらに、ICAEW の次世代 ACA のアドバンストレベルにおける技術的ケーススタディ(Technical Case Study)及び戦略的ケーススタディ(Strategic Case Study)という 2 科目の試験は、あらゆる資料が手元にある実際の状況を再現して実施されるという点に大きな特徴がある(ICAEW, 2025b)。我が国の公認会計士試験においても、公認会計士の能力をさらに高めるために、このような高度で実践的な試験を導入することを検討してもよいのではないだろうか。

また、2026 年 7 月 1 日に発効した改訂 IES 6 の A11 では、実際の事例にもとづくケーススタディの使用(Using real-life case studies)が例示されている(IFAC, 2026)。改訂 IES 6 がケーススタディを評価手段として明示的に位置づけたこと及び ICAEW がケーススタディ科目を 14 科目中 3 科目に増設したこととの関係を検討することが今後の課題となる。

6. おわりに

本稿は、英国における会計専門職教育を構成する会計専門職の試験制度を説明するために、英国の会計専門職の中でも特に ICAEW の会計士試験制度をとりあげてきた。その結果、英国における会計専門職の試験制度を理解するための前提知識や前提要件及び ICAEW の最新の勅許会計士資格制度である次世代 ACA(Next Generation ACA)の内容を説明できた。

本研究結果は、英国における IES の改訂の影響や英国における様々な会計教育に関する事象を我が国で分析する際の一助となるのではないだろうか。ただし、本稿が示した会計専門職の試験制度は、ICAEW の会計士試験制度に限定されるため、その他の英国の会計士協会が実施する会計士試験制度を扱っていない。この点が本稿の限界である。

本稿では,IES の改訂が英国における会計専門職の試験制度や教育要件に与える影響を検討しなかったが,この点は今後の課題としたい。

参考文献

- Carter, C., & Spence, C. (2014). Being a successful professional: An exploration of who makes partner in the Big Four. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), "Accepted Article", doi: 10.1111/1911-3846.12059.
- Duff, A.(2017). "Social mobility and fair access to the accountancy profession in the United Kingdom: evidence from big four and mid-tier firms," *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 5,1-53.
- European University Cyprus (2026). Accounting and Data Analytics Degree (Bsc) in Cyprus. <https://euc.ac.cy/en/programs/bachelor-accounting-data-analytics/> (accessed on 10 September 2026).
- FRC (2026a). Respective Roles of Government, the FRC and the Accountancy Profession. <https://www.frc.org.uk/library/supervision/professional-bodies-supervision/supervision-of-audit/respective-roles/>(accessed on 9 March 2026).
- FRC (2026b). Recognition of RSBs and RQB. <https://www.frc.org.uk/library/supervision/professional-bodies-supervision/supervision-of-audit/recognition-of-rsbs-and-rqbs/>(accessed on 9 March 2026).
- GOV.UK (2017). Collection New AS and A levels requirements and guidance. <https://www.gov.uk/government/collections/new-a-level-and-as-level-qualifications-requirements-and-guidance>(accessed on 14 May 2026).
- GOV.UK (2023). GCSE subject content. <https://www.gov.uk/government/collections/gcse-subject-content>(accessed on 14 May 2026).
- GOV.UK (2026). The national curriculum. <https://www.gov.uk/national-curriculum>(accessed on 14 May 2026).
- ICAEW (2012). Advancement to fellowship regulations. <https://www.icaew.com/regulation/membership/advancement-to-fellowship-regulations>(accessed on 9 May 2026).
- ICAEW (2023). ACA Syllabus 2024. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/for-current-aca-students/exam-resources/aca-syllabus-overview-2024.ashx>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2024a). ICAEW Consultation Response Proposed Revisions to IES 2, 3 And 4. <https://www.ifac.org/sites/default/files/2024-07/ICAEW%20Response%20-%20Proposed%20Revisions%20to%20IES%202%2C%203%20and%204%20-%20Sustainability.pdf>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2024b). ICAEW Consultation Response Proposed Revisions to IES 6 - Initial Professional Development, Assessment of Professional Competence. <https://www.ifac.org/sites/default/files/2024-07/ICAEW%20Response%20-%20Proposed%20Revisions%20to%20IES%206%20-%20Initial%20Professional%20Development%2C%20Assessment%20of%20Professional%20Competence.pdf>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2024c). Imagine More with the Next Generation ACA. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/learning-and-development/aca-employers/aca-training/icaew-next-generation-aca-overview.ashx>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2025a). ICAEW launches Next Generation qualification. <https://www.icaew.com/about-icaew/news/2025-news-releases/icaew-launches-next-generation-qualification-september-2025>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2025b). Next Generation ACA Syllabus Handbook 2025-2026. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/learning-and-development/next-generation-aca/aca-syllabus-handbook.ashx>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2025c). Minimum entry requirements for the ACA. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/minimum-entry-requirements-for-the-aca>(accessed on 14 May 2026).
- ICAEW (2025d). *Fundamental Case Study Question Bank 2026 Professional Level*, 1-208.
- ICAEW (2026a). Protecting the title 'chartered accountant'. <https://www.icaew.com/about-icaew/find-a-chartered-accountant/beware-of-misdescribers/protecting-the-title-chartered-accountant>(accessed on 9 March 2026).
- ICAEW (2026b). Business, finance and accountancy exams. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/next-generation-aca/14-business-finance-and-accountancy-modules> (accessed on 9 March 2026).

ICAEW (2026c). Specialised Learning. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/next-generation-aca/specialised-learning-and-development> (accessed on 9 March 2026).

ICAEW (2026d). Employers Specialised Learning. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/employers/support-hub/specialised-learning> (accessed on 18 March 2026).

ICAEW (2026e). Specialised Learning courses. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/employers/support-hub/specialised-learning/specialised-learning-courses#>(accessed on 18 March 2026).

ICAEW (2026f). Professional skills and experience. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/next-generation-aca/professional-work-experience> (accessed on 19 March 2026).

ICAEW (2026g). Employers Professional Skills. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/employers/support-hub/professional-skills#> (accessed on 19 March 2026).

ICAEW (2026h). CPD course catalogue. <https://www.icaew.com/learning-and-development/academy/cpd-course-catalogue>(accessed on 20 March 2026).

ICAEW (2026i). Training under articles. <https://www.icaew.com/library/historical-resources/training-under-articles> (accessed on 12 May 2026).

ICAEW (2026j). What is ICAEW CFAB? <https://www.icaew.com/learning-and-development/icaew-cfab/about-icaew-cfab> (accessed on 15 May 2026).

ICAEW (2026k). ACCA members - How to register as an ACA student. <https://www.icaew.com/membership/becoming-a-member/members-of-other-bodies/members-of-other-bodies-a-z/acca-members-join-icaew/acca-members-register-aca-student> (accessed on 15 May 2026).

ICAEW (2026l). Business, finance and accountancy exams. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/employers/support-hub/business-finance-and-accountancy-exams>(accessed on 15 May 2026).

ICAEW (2026m). ACA training agreement FAQs. <https://www.icaew.com/students/training/aca-training-faqs/aca-training-agreement-faqs>(accessed on 15 May 2026).

ICAEW (2026n). Professional Level Fundamental Case Study. <https://ebookshop.icaew.com/product?catalog=ICAEW-PL-FCS>(accessed on 15 July 2026).

ICAEW (2026o). Next Generation ACA Advanced Level. <https://ebookshop.icaew.com/catalog?pagename=ACA-Advanced-Level> (accessed on 15 July 2026).

ICAEW (2026p). What is chartered accountancy. <https://www.icaew.com/about-icaew/what-is-chartered-accountancy> (accessed on 21 July 2026).

ICAEW (2026q). Higher education institutions: Partner in Learning. <https://www.icaew.com/learning-and-development/partners-in-learning/becoming-an-icaew-partner-in-learning/icaew-higher-education-institutions> (accessed on 6 September 2026).

ICAEW (2026r). An introduction to the Partner in Learning programme. <https://www.icaew.com/groups-and-networks/communities/academia-and-education-community/academia-articles/an-introduction-to-the-partner-in-learning-programme> (accessed on 6 September 2026).

ICAEW (2026s). Credit for prior learning accreditation. <https://www.icaew.com/learning-and-development/partners-in-learning/existing-icaew-partners-in-learning/icaew-higher-education-institutions/credit-for-prior-learning-accreditation> (accessed on 6 September 2026).

ICAEW (2026t). Strategic partnerships. <https://www.icaew.com/learning-and-development/partners-in-learning/existing-icaew-partners-in-learning/icaew-higher-education-institutions/strategic-partnership-degrees> (accessed on 6 September 2026).

ICAEW (2026u). ACA training FAQs [for employers]. <https://www.icaew.com/learning-and-development/aca/employers/support-hub/frequently-asked-questions> (accessed on 6 September 2026).

ICAEW (2026v). Credit for prior learning (CPL) / exemptions FAQs. <https://www.icaew.com/students/training/aca-training-faqs/credit-for-prior-learning-faqs> (accessed on 6 September 2026).

ICAEW (2026w). Credit for prior learning (CPL). <https://www.icaew.com/students/exams/credit-for-prior-learning> (accessed on 10 September 2026).

ICAEW (2026x). Apply for CPL with a professional qualification. <https://www.icaew.com/students/exams/credit-for-prior-learning/apply-for-credits-professional-qualification> (accessed on 10 September 2026).

ICAEW (2026y). Apply for credits: Academic qualification. <https://www.icaew.com/students/exams/credit-for-prior-learning/apply-for-credits-academic-qualification> (accessed on 10 September 2026).

IFAC (2026). Handbook of International Education Pronouncements. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2026-02/IFAC-2026-Handbook-International-Education-Standards.pdf>(accessed on 10 September 2026).

Kingsley Napley law firm (2026). Can anyone use the designation 'Chartered Accountant'?
<https://www.kingsleynapley.co.uk/insights/blogs/regulatory-blog/can-anyone-use-the-designation-chartered-accountant>(accessed on 9 March 2026).

Newcastle University (2026). Business Accounting and Finance with work placements BSc Honours: Course summary.
<https://pdf.ncl.ac.uk/ug/2026/nn14.pdf>(accessed on 10 May 2026).

PwC (2022). PwC removes 2 1 criteria for undergraduate and graduate roles to ensure it doesn't miss out on talent.<https://www.pwc.co.uk/press-room/press-releases/corporate-news/pwc-removes-2-1-criteria-for-undergraduate-and-graduate-roles-to.html> (accessed on 16 May 2026).

UCL (University College London) (2026). <https://www.ucl.ac.uk/study/current-students/certificates-and-results/uk-honours-degree-system-undergraduates>(accessed on 16 May 2026).

University of Bristol (2026). Entry requirements and qualifications. <https://www.bristol.ac.uk/study/undergraduate/entry-requirements-qualifications/uk-qualifications/> (accessed on 14 May 2026).

会計教育研修機構(2025). 「2025 年 期 シラバス」 (2025 年 11 月,2025 年 12 月 16 日更新).

木村加奈子(2025). 「英国の公認会計士制度と資格取得要件」『公認会計士の資質と会計・監査教育の在り方—最終報告—』(日本監査研究学会課題別研究部会最終報告書)101-131.

坂根純輝(2026). 「スコットランド勅許会計士協会(ICAS)及びイングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)における統合の失敗[研究ノート]」『経済学論集』,107,鹿児島大学法文学部(印刷中).

V.米国における会計専門職教育の現状

1. 資格と試験制度

米国における会計専門職教育を検討するためには、その前提となる CPA 資格と試験制度を確認する必要がある。米国では、受験資格と免許要件が州・管轄区ごとに定められる一方、全米統一 CPA 試験の内容と評価方法は AICPA が策定している。また、資格取得前の教育についても、州が定める科目・単位要件、CPA Evolution Model Curriculum という教育上の参照枠、および Blueprints に示された試験の出題・評価設計を区別しなければならない。そこで、本節では、制度主体・主要文書の役割と法的・制度的位置づけ、受験資格・免許要件、2024 年の試験改革、2026 年版 Blueprints、CPA Evolution Model Curriculum および資格取得前教育の経路を順に取り上げる。

1) CPA 資格と制度主体・主要文書

米国の Certified Public Accountant (CPA) は、連邦政府が一元的に付与する国家資格ではなく、各州・管轄区の会計士法に基づく免許である。全米では Uniform CPA Examination が共通試験として用いられているが、受験資格、免許要件、CPA 名称の使用および公認会計士業務の規制は、各州・管轄区の法令によって定められ、免許当局によって運用される。

CPA 免許が州ごとの制度として構成される憲法上の背景には、連邦政府に委任されていない権限を州または人民に留保する米国憲法修正第 10 条に示される権限配分がある。連邦法である Sarbanes-Oxley Act of 2002 の Title I § 101(15 U.S.C. § 7211)は、Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB)を設立し、上場会社監査を監督する連邦制度の基礎を置くものであるが、CPA 試験の受験資格・免許要件を定めるものではない。これに対し、CPA 試験の受験資格・免許要件を定めるのは、各州・管轄区の会計士法およびこれに基づく規則であり、州会計士委員会等の免許当局がその運用を担う。これらの免許当局は、州法に基づいて設置される公的機関であり⁶⁷、各法域における受験資格の審査、免許の付与・懲戒、CPA 名称の使用および公認会計士業務の規制を所管している。もっとも、資格要件の一部は州議会が制定する法律によって直接定められるため、免許当局だけが制度上のすべてを決定するわけではな

⁶⁷ 州会計士委員会の組織形態および権限配分は州によって異なる。たとえば、カンザス州では K.S.A. 1-201 により Board of Accountancy が設置され、委員は知事により任命される。同 Board は CPA 証明書 (certificate) および業務許可 (permit) の発行、規則制定、調査・懲戒等の権限を有し、州制度上の行政機関 (state agency) として位置づけられている。テキサス州では Texas Occupations Code Chapter 901 により Texas State Board of Public Accountancy が設置され、15 名の委員は知事が上院の同意を得て任命する。一方、ニューヨーク州では Education Law § 7403 により State Board for Public Accountancy が設置されるが、同 Board は professional licensing および professional conduct に関して Board of Regents および New York State Education Department を補佐する立場にあり、同 Board 単独が免許行政を担う構造ではない。

い⁶⁸。また、Uniform Accountancy Act (UAA, 統一会計士法モデル) と Model Rules (モデル規則) は、各州が法令・規則を整備する際のひな型として位置づけられている。したがって、これらのうち当該州の法令・規則として効力を有するのは、採用または修正された部分に限られる⁶⁹。

州法と州規則の関係は、ニューヨーク州において具体的に確認できる。Education Law Article 149 § 7404 は、CPA 免許について申請、教育、実務経験、試験等の基本要件を列挙し、教育・実務経験・試験の詳細を Commissioner's Regulations に委ねている。これを受けて、8 NYCRR Part 70 では、§ 70.2 が教育要件、§ 70.3 が実務経験要件、§ 70.4 が免許試験の内容、受入れ、合格点、試験クレジットの保持期間および受験資格等を具体化している。すなわち、州法が制度の骨格を置き、州規則が委任された範囲で運用上の細部を定める構造である。

試験内容の開発と採点については、米国公認会計士協会 (AICPA) が全米統一 CPA 試験を所有・開発し、Board of Examiners (BOE) が CPA 試験に関する方針を定め、職務分析、Uniform CPA Examination Blueprints の策定、問題開発、試験編成および採点を監督している。さらに、Content Committees が問題内容を専門的に審査し、AICPA Examinations team が試験開発・編成・採点の実務を担っている⁷⁰。また、NASBA は州会計士委員会を会員とする組織であり、一部法域では州会計士委員会の指定代理人となり、出願、学歴確認、Notice to Schedule (NTS) の発行、候補者記録および得点報告等を支援している。Prometric は、試験日の予約、試験会場の運営および試験システムを通じた試験実施を担っている。以上を踏まえ、表 1 では、CPA の受験・免許・試験・資格取得前教育に直接関わる主体と主要文書を整

⁶⁸ たとえば、カンザス州では K.S.A. 1-302 および 1-302a が CPA 証明書 (certificate) および試験に関する資格要件を規定する一方、Board of Accountancy には、concentration in accounting の内容等を rules and regulations によって定める権限が委任されている。したがって、法律が基本的な資格要件を定め、Board がその委任の範囲内で詳細を具体化する構造となっている。ニューヨーク州でも、Education Law § 7404 が CPA 免許について教育、実務経験、試験等の基本要件を直接規定し、その詳細を Commissioner's Regulations に委ねている。

⁶⁹ 本稿で確認した範囲では、UAA または Model Rules それ自体の採用・修正に対する民主党・共和党の影響を直接検証した研究は見当たらない。ただし、旧版 UAA にも規定されていた 150 単位教育要件の州別採用時期について、Sutherland et al. (2024) は、州議会の民主党支配および知事が民主党員であることを示す変数を説明変数に含めて分析したが、いずれの政党変数も統計的に有意ではなかったと報告している。その一方で、州レベルの会計士規制が政治的要因の影響を受け得ることを示す研究は存在する。Colbert and Murray (2003) は、コロラド州会計士法のサンセット・レビューを対象として、知事の政治的イデオロギーが審査結果の重要な決定要因であったと結論づけている。また、Al-Moshaigeh et al. (2022) は、PCAOB の制裁を受けた CPA に対する州会計士委員会の懲戒処分について、処分時点の州知事が共和党員である場合には、民主党員である場合よりも処分が軽い傾向を報告している。

⁷⁰ 米国公認会計士試験の試験委員については、AICPA が公式のボランティア募集サイトに BOE および科目別委員会の職務・応募資格・募集期限を掲載して候補者を募集している (AICPA & CIMA, n.d.-a, n.d.-b)。試験全体を監督する BOE の委員候補者は AICPA と NASBA が推薦し、AICPA 理事会議長が同理事会の承認を得て任命する (AICPA & CIMA, 2022, § 3.6.2.4 ; AICPA & CIMA, n.d.-b)。一方、個別問題の審査・承認を担う AUD 委員会の 2026-2027 年の募集では、監査実務のマネジャー以上を対象とし、CPA 免許・AICPA 会員資格に加え、CPA 試験の対策・受験準備活動に関与していないこと、近親の家族が受験中・受験準備中でないことを要件としている (AICPA & CIMA, n.d.-a)。

理する。

表 1 米国 CPA の受験・免許・試験・教育に関する制度主体・主要文書

制度機能	主体・文書	主な役割・内容	法的・制度的な位置づけ
法令・規則	州議会・州の規則制定機関／各州・管轄区の会計士法・州規則	受験資格、免許要件、CPA 名称の使用および公認会計士業務の規制を定める	各法域で法的効力を有する。州法が基本枠組みを置き、州規則が委任された細部を具体化
免許行政	州会計士委員会等の免許当局	受験資格の審査、免許の付与・懲戒、名称使用・業務規制の運用	州法に基づく公的機関。組織形態・権限配分は州により異なる
制度モデル	Uniform Accountancy Act (UAA) Model Rules	州が会計士法・規則を整備する際のひな型	採用・修正して州法・州規則に取り込まれた部分に限り法的効力を有する
試験内容・採点	米国公認会計士協会 (AICPA) Board of Examiners (BOE)	職務分析、Blueprints, 問題開発、試験編成・採点方針	AICPA が試験を所有・開発し、BOE が試験開発・採点を監督
開発実務	Content Committees AICPA Examinations team	問題内容の専門審査、試験開発・編成・採点実務	BOE の方針・監督の下で実施
候補者事務	National Association of State Boards of Accountancy (NASBA)	一部法域の出願・学歴確認・NTS 発行、候補者記録・得点報告、州間調整	州会計士委員会を会員とし、一部法域で指定代理人となる
試験実施	Prometric	試験日の予約、試験会場・試験システムの運営	AICPA の試験を指定会場・システムで実施
試験設計文書	Uniform CPA Examination Blueprints	出題分野・比重、技能水準、Representative Task, 問題形式・得点比重を提示	試験開発・受験準備を導く公式文書。受験・免許要件を定める法源ではない
教育上の参照枠	CPA Evolution Model Curriculum	Foundation, Core, Discipline, 学習目標、授業時間の目安・推奨科目、プログラム構成例を提示	大学が教育課程を検討するための任意の設計例。全国一律の履修基準ではない
教育課程の編成・提供	大学等の教育機関	州の教育要件を踏まえ、学位課程・科目・履修証明プログラム等を編成・提供	各大学が自校の目的・制度・資源に応じて決定する。Model Curriculum の採用は義務ではない

出所：AICPA & CIMA (n.d.-a, n.d.-b, 2021)；AICPA & NASBA (2021, 2025)；American Institute of CPAs (2025)；各州法・州規則を基に筆者作成。

表 1 のとおり、米国の CPA 制度・教育では、法的効力を有する州法・州規則、そのひな型である UAA・Model Rules、試験設計を示す Blueprints、および教育課程の設計例である Model Curriculum の役割が異なる。また、制度の運用面では、州・管轄区の免許当局が受験・免許行政を担い、AICPA が試験を所有・開発し、BOE が試験内容の策定・採点を監督する。NASBA は一部法域の候補者事務を支援し、Prometric は試験を実施し、大学等の教育機関は教育課程を編成・提供する。

2) 受験資格・免許要件と資格取得経路

受験資格は試験出願時に確認されるのに対し、免許要件は試験合格後の免許申請時に別途審査される。このため、120 単位で試験を受けられる州であっても、免許取得時には追加の会計・ビジネス科目、実務経験、倫理要件を満たさなければならない場合がある。

表 2 受験資格審査・統一試験・免許要件審査

受験申請時：受験資格の審査	全米統一 CPA 試験	試験合格後：免許要件の審査
州会計士委員会等の免許当局が学位、総単位数、指定科目を確認。 法域によって NASBA が事務を支援。	Core 3 科目 + Discipline 1 科目。 AICPA・BOE = 試験内容・採点 / NASBA = 候補者事務・州間調整 Prometric = 試験実施	州会計士委員会等の免許当局が教育、実務経験、倫理等の免許要件を審査。 試験に合格しただけでは CPA 免許を取得できない。

出所：筆者作成。

表3 UAA 第9版・ニューヨーク州・テキサス州・カンザス州の比較

州・モデル	受験資格	免許取得経路
統一会計士法モデル (UAA 第9版)	モデル上：学士以上＋ 会計分野の所定科目群 ※UAA 自体に直接の法的 効力はなく、各州で の採用が必要	共通条件：所定の会計科目群＋CPA 試験合格 ① 学士後の大学院学位＋実務1年 ② 学士＋追加30単位＋実務1年 ③ 学士＋実務2年
ニューヨーク州 改正法 (Chapter 530) ※科目・単位内訳 は NYSED の規則 案・2026年7月 公表資料	改正後（予定）：総計 120 単位 うち、会計5分野・ビ ジネス5分野を各1科 目	共通：会計学の登録教育課程または同等と 認められる教育課程による学士以上＋CPA 試験合格 150 単位経路：所定の科目要件を満たす総 計150 単位＋実務経験1年（2027年8月1 日以降は科目要件を改定予定） 新120 単位経路（2026年11月21日から 追加予定）：総計120 単位、会計27 単位 （うち上級18 単位）、ビジネス30 単位、 会計5 分野・ビジネス5 分野を各1 科目＋ 実務経験2 年
テキサス州 2026年8月1日 施行	学士号＋総計120 単位 上級会計24 単位 上級ビジネス21 単位	共通：上級会計27 単位・上級ビジネス24 単位（うち倫理3 単位） 150 単位経路：学士または大学院学位＋実 務1 年 120 単位経路：学士＋実務2 年
カンザス州	① 学士＋所定の会計科 目群 ② 学士＋追加30 単位 ＋同科目群 ③ 学士後の大学院学位 ＋同科目群 ＋州内居住／public accountant として州内 に事業所を有する／州 内の public accounting firm に継続的に勤務し ている	CPA 試験＋倫理試験で CPA 証明書 公衆向け業務の許可： ① 実務2 年 ②・③ 実務1 年

出所：AICPA & NASBA（2025）；NYSED・Texas・Kansas 各州公式資料；Kansas Secretary of State（2026）。

UAA 第9版は AICPA と NASBA が示した州法のひな型であり、それ自体が候補者に直接適用される受験資格・免許要件ではない（NASBA, 2025）。同版が示す三つの経路は、いずれも所定の会計科目群と CPA 試験合格を前提としている。したがって、実際にその州の免許取得経路となるのは、各州が採用した経路に限られる。

さらに、UAA 第9版 §5(d)は、CPA 証明書の付与条件として合格が求められる試験について、会計・監査等に関する知識を問うものとし、州会計士委員会に対して、可能な限り、試験自体、採点および合

格点を他のすべての州で適用されるものと統一するよう求めている。同項に付された解説 (COMMENT) では、Uniform Certified Public Accountant Examination and Advisory Grading Service が提供する採点は、各州会計士委員会に対して助言的な位置づけにあり、成績および合格要件を最終的に決定する権限は各州会計士委員会に留保されると説明されている。したがって、同項は、各州が免許権限を保持しつつ、全米統一 CPA 試験を共通に用いる制度を支えるモデル規定と位置づけられる。

まず、ニューヨーク州では、改正法に対応した規則案によると、総計 120 単位を修得し、その中に会計 5 分野およびビジネス 5 分野の各 1 科目を含めることが CPA 試験の受験要件となる予定である (New York State Education Department, 2026, pp. 5–6, 11)。2026 年 11 月 21 日からは、会計学の登録教育課程または同等と認められる教育課程による学士以上の学位、CPA 試験合格、総計 120 単位および実務経験 2 年を要件とする新たな免許取得経路が加わる予定である (New York State Assembly, 2025; New York State Education Department, 2026, pp. 2, 7–9)。この経路では、会計 27 単位 (うち上級 18 単位) およびビジネス 30 単位を満たす必要がある。会計 5 分野は、財務会計・報告、原価・管理会計、税務、監査・証明業務、会計情報システムであり、ビジネス 5 分野は、情報技術・システム、ビジネス法、ビジネス・データ分析、経済学、財務である。150 単位経路は、所定の科目要件を満たす総計 150 単位と実務経験 1 年を基本とするが、2027 年 8 月 1 日以降は、会計 33 単位のうち 18 単位を上級科目とし、会計情報システムおよびビジネス・データ分析等を必須分野に含めるなど、科目要件が改定される予定である。なお、科目・単位の内訳は、New York State Education Department の規則案および州会計士委員会の 2026 年 7 月公表資料に基づいている (New York State Education Department, 2026, pp. 5–7; New York State Board for Public Accountancy, 2026, pp. 8–9, 15–16)。

次に、テキサス州では、受験時に学士号、総計 120 単位、上級会計 24 単位、上級ビジネス 21 単位が必要となる。免許取得には、150 単位と実務 1 年の経路、または 120 単位と実務 2 年の経路が設けられている。いずれの経路でも、免許取得時までに上級会計 27 単位、上級ビジネス 24 単位 (うち倫理 3 単位) を満たす必要がある (Texas State Board of Public Accountancy, 2026)。また、カンザス州では、試験合格と倫理試験によって CPA 証明書を取得するが、公衆向けの CPA 業務を行うためには、これとは別に業務許可を得なければならない。業務許可に必要な実務経験は、学士と所定の会計科目群による経路では 2 年、追加 30 単位または学士後の大学院学位による経路では 1 年である。さらに、受験申請者には、①州内に居住していること、②public accountant として州内に事業所を有すること、または③州内の public accounting firm に継続的に勤務していることのいずれかの接点が求められる。

3) CPA Evolution に基づく 2024 年 CPA 試験改革

CPA Evolution を具体化するものとして、2024 年 1 月に全米統一 CPA 試験の科目構造が再編された。改革前は、受験者全員が AUD・BEC・FAR・REG の 4 科目を受験していた。これに対し、改革後は、

AUD（監査・証明）、FAR（財務会計・報告）、REG（税務・法規）の三つの Core 科目に加え、BAR（ビジネス分析・報告）、ISC（情報システム・統制）、TCP（税務コンプライアンス・計画）の三つの Discipline 科目から 1 科目を選択する構成となった。ただし、選択した Discipline によって CPA 免許の種類が異なるわけではない。

表 4 CPA 試験改革前後の科目構成とデータ・テクノロジー領域の比較

比較項目	改革前（2023 年まで）	改革後（2024 年から）	具体的な変更
科目構成	AUD・BEC・FAR・REG の全 4 科目を受験	Core：AUD・FAR・REG Discipline：BAR／ISC／TCP から 1 科目	Core 3 科目 + Discipline 1 科目 選択した Discipline によって免許の種類は変わらない
BEC (Business Environment and Concepts)	独立した必須科目	廃止し、内容を他科目へ移動	分析・管理会計→BAR 情報システム・統制→ISC 等へ
IT・データ	AUD・旧 BEC 等に分散	技術概念を全科目に組み込む	テクノロジー関連事項を各科目に横断的に組み込み、ISC では情報システム・データ・セキュリティ等を重点的に評価

出所：American Institute of CPAs（2025）；AICPA & NASBA（2021）。

この科目構造の再編に伴い、BEC は独立科目として廃止された。BEC に含まれていた分析、管理会計、原価計算、差異分析、予算等は主として BAR へ移され、情報システム・統制は ISC として専門化された。また、IT・データは改革前にも複数科目で扱われていたが、改革後は data and technology concepts として、すべての Core／Discipline 科目に横断的に配置されている。その中でも ISC は、情報システム、データ管理、セキュリティ、プライバシー、SOC 業務を重点的に評価する科目として位置づけられる。

4) 2026 年版 Uniform CPA Examination Blueprints

① 制度的位置づけと主な評価設計

2026 年版 Uniform CPA Examination Blueprints（以下、2026 年版 Blueprints）は、AICPA Board of Examiners によって 2025 年 8 月 18 日に承認され、2026 年 1 月 1 日から適用された。制度上、2026 年版 Blueprints は、州法・州規則のように受験資格・免許要件を定める法源ではなく、各科目で何を問うのか、どの技能水準を評価するのか、どのような問題形式を用い、どの得点比重で評価するのかを示す公式文書である。また、Blueprints は、新規免許取得に必要な最低限の知識・技能を文書化し、受験者

の試験準備を支援するとともに、試験問題の開発を導くことを目的としている。

具体的には、各科目の内容が AREA, GROUP, TOPIC, Representative Task の階層によって整理され、各 Task には技能水準が割り当てられている。ただし、Representative Task はあくまで代表的な課題であり、出題項目を網羅した一覧ではない。また、Task 数の多寡が出題比重を示すものでもない。

表 5 2026 年版 Blueprints の主な内容・評価設計

評価設計の要素	2026 年版 Blueprints の記載	意味
文書の機能	出題分野・比重, 技能水準, Representative Task, 問題形式・得点比重を提示	各科目で何を, どの水準・形式で評価するかを示す
内容の階層構造	AREA → GROUP → TOPIC → Representative Task	内容領域から代表的な課題までを段階的に整理する
技能水準	記憶・理解／適用／分析／評価 「評価」は AUD のみ	各課題に必要な思考水準を示す
問題形式・得点比重	ISC 以外の 5 科目: MCQ 50%／TBS 50% ISC: MCQ 60%／TBS 40%	MCQ と TBS を得点にどの割合で反映するかを示す
横断的なデータ・テクノロジー	data and technology concepts を全 6 科目に組み込む	科目ごとの職務文脈の中でデータ・テクノロジーを評価する

出所: American Institute of CPAs (2025) ; AICPA & CIMA (2026a) 。

② 問題形式・testlet 構成・得点比重

問題形式についてみると、各科目の試験時間は 4 時間であり、試験は Multiple-Choice Question (MCQ) の問題群 (testlet) 2 つと、Task-Based Simulation (TBS) の問題群 3 つから構成される。MCQ は選択肢から解答を選ぶ形式であるのに対し、TBS では複数の資料を参照し、計算、仕訳、文書レビュー、リサーチ、監査・税務上の判断等を組み合わせて解答する。問題数は科目によって異なるが、AUD・FAR・REG・BAR・TCP では MCQ と TBS の得点比重がそれぞれ 50% であり、ISC では MCQ が 60%、TBS が 40% である。

表 6 2026 年版 Blueprints における問題構成と得点比重

科目	区分	MCQ (testlet 1・2)	TBS (testlet 3～5)	得点比重 (MCQ/TBS)
AUD	Core	78 問 (39+39)	7 問 (2+3+2)	50%/50%
FAR	Core	50 問 (25+25)	7 問 (2+3+2)	50%/50%
REG	Core	72 問 (36+36)	8 問 (2+3+3)	50%/50%
BAR	Discipline	50 問 (25+25)	7 問 (2+3+2)	50%/50%
ISC	Discipline	82 問 (41+41)	6 問 (1+3+2)	60%/40%
TCP	Discipline	68 問 (34+34)	7 問 (2+3+2)	50%/50%

出所：American Institute of CPAs (2025)；AICPA & CIMA (2026a, 2026b) を基に筆者作成。

ここで、問題数と得点比重は同じ概念ではない。たとえば、ISC の MCQ は 82 問であるが、得点比重は 60%である。一方、他の 5 科目では、TBS が 7～8 問であっても得点の 50%を占めている。したがって、問題数と得点への寄与を区別し、MCQ と TBS の双方の得点比重を踏まえて、試験の評価設計を理解する必要がある。

③ 技能水準と科目別配分

技能水準について、2026 年版 Blueprints は、Remembering and Understanding (記憶・理解)、Application (適用)、Analysis (分析)、Evaluation (評価) の 4 段階を用いている。記憶・理解は概念や基準の意味を把握すること、適用は知識や手続を具体的な状況に用いること、分析は情報間の関係を検討して原因や根拠を特定することを意味する。さらに、評価は、問題や証拠を検討し、専門的判断に基づいて結論を形成することを指している。

表 7 2026 年版 Blueprints における科目別の技能水準配分

科目	記憶・理解	適用	分析	評価
AUD	30～40%	30～40%	15～25%	5～15%
FAR	5～15%	45～55%	35～45%	—
REG	25～35%	35～45%	25～35%	—
BAR	10～20%	45～55%	30～40%	—
ISC	55～65%	20～30%	10～20%	—
TCP	5～15%	55～65%	25～35%	—

出所：American Institute of CPAs (2025, p. 3) を基に筆者作成。

表 7 に示すように、技能水準として Evaluation が設定されているのは AUD だけである。たとえば、提示された監査証拠が十分かつ適切であるか、監査手続の結果を踏まえて監査上の結論が妥当であるかを判断する課題がこれに該当する。FAR・BAR・TCP では Application と Analysis の比重が高い。その

一方で、ISC は Remembering and Understanding が 55～65%を占めるものの、Application と Analysis も含まれている。

④ 科目別内容領域と AI・ESG

表 8 2026 年版 Blueprints における科目別の内容領域

科目	主な内容領域（出題比重）	評価設計上の特徴
AUD	倫理・職業的責任・一般原則 15～25%；リスク評価と対応計画 25～35%；追加手続と証拠 30～40%；結論形成と報告 10～20%	内部統制・IT 統制・監査証拠を監査判断へ結びつけ、Evaluation を含む唯一の科目である。
FAR	財務報告 30～40%；貸借対照表の主要勘定 30～40%；主要取引 25～35%	会計基準を取引や数値に適用し、財務情報を分析する。
REG	倫理・職業的責任・連邦税手続 10～20%；Business Law 15～25%；財産取引 5～15%；個人課税 22～32%；事業体課税 23～33%	税務コンプライアンスと法規の理解・適用・分析を測る。
BAR	Business Analysis 40～50%；Technical Accounting and Reporting 35～45%；州・地方政府 10～20%	事業分析、高度な会計・報告、政府会計を扱い、ESG は COSO ERM によるリスク管理の文脈で含まれる。
ISC	情報システム・データ管理 35～45%；セキュリティ・機密性・プライバシー 35～45%；SOC 業務 15～25%	情報システム、データ、サイバーセキュリティ、SOC を重点的に扱い、MCQ 比重は 60%。
TCP	個人の税務コンプライアンス・計画・個人財務計画 30～40%；事業体の税務コンプライアンス 30～40%；事業体の税務計画 10～20%；財産取引 10～20%	非定型的な税務計画・コンプライアンスを、Application と Analysis を中心に評価する。

出所：American Institute of CPAs（2025）を基に筆者作成。

AI は独立した試験科目として位置づけられているわけではない。AUD では、守秘義務、企業による AI の利用が重要な虚偽表示リスクに及ぼす影響、AI を用いて作成された情報の信頼性が、監査判断に関する課題の中で扱われている。このうち、情報の信頼性については、完全性、正確性、真正性および経営者のバイアスの影響を受ける可能性が検討対象となる。

ESG については、BAR において取り上げられている。具体的には、COSO ERM を ESG 関連リスクの識別・対応・報告にどのように適用できるかについて、記憶・理解を問う課題が設けられている。したがって、ESG についても独立科目としてではなく、事業分析とリスク管理の文脈の中で扱われている。

5) CPA Evolution Model Curriculum と資格取得前教育の経路

CPA Evolution Model Curriculum（AICPA & NASBA, 2021）は、2021 年 6 月に公表され、同年 11 月に更新された大学向けの教育上の参照枠である。Foundation を前提に、Core と Discipline について、

module, topic, learning objective, 授業時間の目安, 推奨科目およびプログラム構成例を示すが, 州の教育要件や CPA 試験の出題・評価設計を定めるものではなく, 全国一律の採用を求める基準でもない。小澤 (2022) が 6 月公表版に基づいて基本構造を整理しているのに対し, 本稿では 11 月更新版を参照し, 大学の公開資料との内容上の共通点を検討する。

公開資料によれば, CPA 関連教育は, 学部, 学士+修士, 大学院, 履修証明プログラム等, 複数の形で提供されている。学部では州指定科目や会計専門教育の基礎が提供され, 学士+修士の経路では追加 30 単位の取得と専門教育が組み合わせられる。また, 大学院では, Discipline に関連する分析, IT, 税務, 監査等の専門教育が行われ, 履修証明プログラムでは, 既卒者の不足科目や新領域を補う短期・積み上げ型の教育が提供されている。これらの教育経路は Model Curriculum が指定するものではなく, 各州の教育要件と各大学の学位・履修制度によって構成される。

表 9 米国の資格取得前教育における主な履修経路

教育経路	主な役割	具体的な内容	公開資料の例
学部	州指定科目・会計専門教育の基礎	会計情報システム・データ分析	CSU East Bay
学士+修士	追加 30 単位・専門教育	学士 4 年+修士 1 年等	SUNY Plattsburgh
大学院	高度な分析・IT 等の専門教育	税務・監査・分析・IT 等を含む会計学修士課程	Rutgers/UNT
履修証明プログラム	既卒者の不足科目・新領域の補完	短期・積み上げ型	UC San Diego/SNHU

出所：各大学公開資料を基に筆者作成。

2. 先行研究

本節では, 米国会計教育改革と能力形成, データ・テクノロジー教育と CPA 試験, および日本語文献における制度・教育研究を整理する。これらを踏まえ, 本稿の位置づけと検討課題を示す。

1) 米国会計教育改革と能力形成

米国の会計専門職教育をめぐる議論は, CPA Evolution から始まったものではない。American Accounting Association (AAA) の Bedford Committee (1986) は, 拡大・複雑化する会計専門職の要求に対応するため, 会計専門職教育を大きく見直す必要性を示した。Accounting Education Change Commission (AECC, 1990) も, 大学教育の目的を, 入職時点で完成された会計士を養成することではなく, 専門職として継続的に学習・成長するための知識, 技能および態度を形成することに置いている。

その後, Pathways Commission (2012) は, 会計教育, 研究および実務の分断, 教員養成, カリキュラムの更新等を米国会計教育の構造的課題として取り上げた。Lawson et al. (2014) は, これを能力形

成の観点から具体化し、会計専門職の長期的な職業生活を見据えた統合的な competency-based framework を示している。これらの研究・改革文書は、試験科目への短期的な対応だけでなく、大学教育を専門職能力の形成過程として捉えるための基礎となる。

2) データ・テクノロジー教育と CPA 試験

データ・テクノロジー教育については、Sledgianowski et al. (2017) が、Big Data、テクノロジーおよび情報システムに関する能力を会計カリキュラムに組み込む方法を示し、Dzuranin et al. (2018) は、会計教員への調査に基づいて、データ分析を独立科目または既存科目へ導入する枠組みを検討している。

Andiola et al. (2020) は、AACSB 認証を受けた会計プログラムの責任者を対象とする調査から、技術・データ分析教育の導入状況と方法が大学によって異なることを明らかにした。Losi et al. (2022) は、会計教員 321 名への調査により、カリキュラム設計、学習成果の評価、教員の技能および資源制約が導入上の課題となることを示している。したがって、先行研究の関心は、データ分析を導入すべきか否かという段階から、どの科目で、どの能力を、いかに教え、評価するかという実装の段階へ移っている。

CPA 試験と大学教育との関係について、Shin et al. (2020) は、大学と CPA 試験対策講座との提携形態と試験合格率との関連を検討した。また、Adams et al. (2025) は、CPA Evolution を踏まえ、CPA と Certified Information Systems Auditor (CISA) の両資格を視野に入れたカリキュラムを提示している。これらは、資格試験を通常の大学教育から切り離して扱うのではなく、プログラム設計や専門領域の組合せとの関係で検討する必要性を示す研究である。

さらに、Cheng et al. (2024) は、ChatGPT 3.5 および ChatGPT 4 に会計教育用ケースを解答させ、説明、規則の適用および倫理的評価では一定の能力を示す一方、財務諸表の作成、仕訳およびソフトウェア利用を伴う課題には限界があることを明らかにした。この研究は、AI を教育内容として扱うだけではなく、課題および評価方法そのものを再検討する必要があることを示唆している。

3) 日本語文献における整理と本稿の位置づけ

米国 CPA の資格・試験制度を扱う日本語資料として、ビジネスブレイン太田昭和 (2011) は、金融庁の委託調査において、ニューヨーク州を例に、州法に基づく資格制度、Uniform CPA Examination、受験資格・資格取得要件、および AICPA・NASBA・Prometric の関与を整理している。ただし、同調査は 2011 年時点の制度を対象としており、現行制度の説明に用いる際には、その後の制度改正を各州の法令および公式資料によって確認する必要がある。

会計専門職教育改革を対象とする日本語文献として、小澤 (2014) は、Pathways Commission の最終報告とその後の活動を取り上げ、研究・教育・実務の連携、教員養成、カリキュラム改革等を整理した。小澤 (2022) は、CPA Evolution の検討開始から AICPA・NASBA による改革支持の決定、2021 年 6 月

の CPA Evolution Model Curriculum の公表までを跡づけ、同月公表版に基づいて Core+Discipline の構造、学習目標および科目例を体系的に示している。

日本監査研究学会（2025）は、公認会計士に求められる資質、会計・監査教育、データ・アナリティクス・AI 教育、州別免許制度、CPA Evolution および資格取得前後の教育を横断的に整理している。また、IES 第 2 号の情報通信技術と CPA Evolution におけるテクノロジー重視との共通性を指摘し、改革後の試験科目、内容領域および技能水準を示している。

以上の先行研究・資料によって、州免許制度と UAA の基本構造、米国会計教育改革の理念、能力ベースのカリキュラム、データ・テクノロジー教育の導入、CPA Evolution の制度設計、Model Curriculum および資格試験と大学教育との関係については、すでに相当の検討が行われている。その一方で、少なくとも本稿で取り上げた研究の範囲では、2024 年の新試験実施後の状況を対象として、2026 年版 Blueprints, CPA Evolution Model Curriculum, UAA 第 9 版、州別免許要件、IES および個別大学の授業内容・教材・課題・評価方法を一体的に検討した研究は確認できない。そこで、本稿では、資格・試験制度の全体像を整理した上で、2026 年版 Blueprints と IES との対応、ならびに Model Curriculum・Blueprints と大学の授業内容・教材・課題・評価方法との内容上の関係を検討する。

3. CPA Evolution 後の試験内容・Model Curriculum と大学教育

本節では、2026 年版 Blueprints と IES との対応、CPA Evolution Model Curriculum および Blueprints と 4 大学の公開資料との内容上の関係、ならびに大学の授業内容・評価方法への具体化を検討する。ここでの目的は、Model Curriculum に示された教育内容と大学事例との関係、および試験で評価される内容と IES の学習成果との対応関係を明らかにした上で、これらの重点領域が大学の公開資料にどのように現れているかを確認することにある。

1) 検討対象と方法

本稿で用いる資料は、米国憲法、連邦法、州法・州規則、AICPA・NASBA 等の公式文書、CPA Evolution Model Curriculum, 2026 年版 Blueprints, IES, ならびに各大学のプログラム資料・カタログ・シラバスである。州別制度については、UAA 第 9 版とニューヨーク州、テキサス州、カンザス州を取り上げる。大学事例については、プログラムまたは個別科目の内容を公式資料で比較的具体的に確認でき、その一部について教材、課題または評価方法まで確認できる UT Dallas, NYU Stern, University of Notre Dame, Rutgers Business School を対象とする。

分析に際しては、州の受験・免許要件、Model Curriculum という教育上の参照枠、CPA 試験の出題・評価設計、IES、大学プログラム、授業内容・教材、課題・評価方法を、それぞれ異なる分析水準として

区分する。州要件については、法令・規則・公式案内に示された学位、単位、指定科目、実務経験、倫理等を確認する。Model Curriculum については、Foundation を前提とする Core・Discipline の構造、授業時間の目安・推奨科目、プログラム構成例を確認し、Core・Discipline に示されたモジュール・トピック・学習目標を大学事例との照合基準として用いる。Blueprints については、科目構成、Representative Task、技能水準、data and technology concepts、問題形式・得点比重を取り上げる。IES については、第 2 号から第 6 号までの対象領域を確認し、Blueprints および州別の実務経験要件との内容上の対応を検討する。その上で、Model Curriculum・Blueprints と大学事例との内容比較を行う。

表 10 本稿の検討対象と確認内容

区分	分析対象	主な確認内容
①	州の受験・免許制度	州法・州規則の関係、UAA 第 9 版と 3 州の比較、学位・総単位・指定科目、科目水準、実務経験、倫理
②	教育上の参照枠 (Model Curriculum)	Foundation を前提とする Core・Discipline の構造、授業時間の目安・推奨科目、プログラム構成例の確認。大学事例との照合にはモジュール・トピック・学習目標を用いる
③	CPA 試験の出題・評価設計 (Blueprints)	Core・Discipline、Representative Task、技能水準、data and technology concepts、MCQ・TBS、得点比重
④	国際会計教育基準 (IES)	IES 第 2 号～第 6 号の対象領域、Blueprints および州別の実務経験要件との内容上の対応
⑤	大学プログラム	学士、学士＋修士、会計学修士、履修証明プログラム
⑥	授業内容・教材	会計情報システム、ERP、IT 統制、データ、AI、税務、サイバーセキュリティ
⑦	課題・評価方法	MCQ・TBS、演習、ケース、データ分析、判断

出所：筆者作成。

大学教育と CPA Evolution との関係については、①大学自身が「CPA Evolution」「2024 CPA Exam」「Blueprints」等への対応を公式資料に明記している場合の明示的な接続、②本稿において、公開された授業内容と Model Curriculum の Core・Discipline に示されたモジュール・学習目標との共通点を確認する内容上の照合、③授業内容・評価方法と Blueprints の重点領域・MCQ・TBS 等との共通点を確認する照合を区別する。②および③は、大学が Model Curriculum を採用したことや、試験改革によって授業が変更されたことを示すものではない。なお、取り上げる 4 大学は目的抽出によって選定した事例であり、全米の大学を代表するものではない。

2) 2026 年版 Blueprints と国際会計教育基準 (IES) との照合

IES との照合に当たっては、その制度的位置づけに留意する必要がある。IES は国際会計士連盟(IFAC)加盟組織に対する教育基準であり、米国各州の免許法令、州会計士委員会規則および Uniform CPA

Examination Blueprints に直接適用されるものではない。したがって、本稿における照合は、米国制度が IES を直接採用しているか否かを判定するものではなく、IES に示された学習成果と米国の制度・試験資料に示された内容との対応関係を確認するものである。内容上の対応が認められたとしても、それだけで米国制度または大学教育が IES に準拠していること、あるいは IES の学習成果が達成されていることを意味するものではない。

以下では、IES 第 2 号から第 6 号までを照合対象とする。IES 第 1 号は専門会計教育プログラムへの入学要件を対象とするが、本稿は各プログラムへの入学要件を検討していないため、対象から除外する。IES 第 2 号、第 3 号、第 4 号および第 6 号は 2026 年版 Blueprints と、IES 第 5 号は州別の実務経験要件と照合する。

表 11 IES 第 2 号～第 6 号と米国 CPA 試験・免許要件との照合

IES	対象領域	2026 年版 Blueprints ・米国制度との対応
IES 2	財務会計・報告、管理会計、財務管理、税務、監査・保証、ガバナンス・リスク・内部統制、ICT 等	FAR・AUD・REG および各 Discipline に広く配置され、Application・Analysis を中心に MCQ・TBS で評価される。
IES 3	知的、対人・コミュニケーション、個人、組織に関する専門職スキル	分析、問題解決、専門的判断は技能水準と TBS に対応する。その一方で、対人関係、コミュニケーション、リーダーシップ、チームワーク等を直接評価する仕組みは示されていない。
IES 4	倫理原則、独立性、職業的懐疑心、専門的判断、公益、守秘義務等	AUD・REG で倫理・職業的責任を扱い、AUD では Evaluation を含む課題によって専門的判断等を評価する。ただし、価値観・態度の形成や実践を試験結果だけから確認することはできない。
IES 5	実務経験を通じた専門能力の開発と、その達成を裏付ける検証可能な証拠	CPA 試験の対象ではなく、州別の免許要件として実務経験の期間・内容・証明要件が定められる。
IES 6	初期専門能力開発の終了までに、技術的能力、専門職スキル、価値・倫理・態度を正式に評価	全米統一 CPA 試験は、MCQ・TBS、技能水準および得点比重を用いた正式な評価である。ただし、教育・実務経験・倫理を含む初期専門能力開発全体を単独で評価するものではない。

出所：American Institute of CPAs（2025）；AICPA & NASBA（2025）；International Federation of Accountants（2026）；各州公式資料を基に筆者作成。

表 11 に示すように、2026 年版 Blueprints は、IES 第 2 号の技術的能力に対応する領域を広く含んでいる。また、IES 第 3 号および第 4 号との関係でも、分析、問題解決、専門的判断、倫理、独立性、職業的懐疑心等は一定の範囲で評価対象となっている。その一方で、対人関係、コミュニケーション、リ

リーダーシップ、チームワーク、価値観および態度の実践は、コンピュータ試験だけでは直接評価しにくい。したがって、内容上の対応が認められるとしても、IES の学習成果全体が CPA 試験によって評価されていると結論づけることはできない。

IES 第 5 号は、実務経験を通じた専門能力の開発と、その達成を裏付ける検証可能な証拠を対象としている。米国では、実務経験の期間、内容および証明要件が州ごとに異なる。IES 第 6 号との関係では、全米統一 CPA 試験は、MCQ・TBS、技能水準および得点比重を用いる正式な評価として位置づけられる。ただし、CPA 試験は免許取得要件の一部であり、教育、実務経験および倫理を含む初期専門能力開発全体の達成を単独で判定するものではない。なお、改訂版 IES 第 2 号、第 3 号、第 4 号および第 6 号は、2026 年 7 月 1 日に発効している。

3) 大学プログラム・個別授業における対応

大学事例の検討では、Model Curriculum との関係について、Core・Discipline に示されたモジュール、トピックおよび学習目標との内容上の共通点を確認する。Blueprints との関係については、内容領域・技能水準・問題形式との共通点を確認する。そのため、授業内容だけでなく、教材・ツール、課題および評価方法も対象とし、特に会計情報システム (AIS)、データ分析、AI、RPA による業務自動化、サイバーセキュリティ、SOC 業務等と、MCQ・TBS 等の評価形式がどのように取り上げられているかを検討する。

以下で取り上げる 4 つの大学事例は、公開資料の範囲が比較的広く、試験改革への明示的な言及、または Model Curriculum・Blueprints との内容上の共通点を確認できる事例である。ここで示す Model Curriculum との関係は、本稿による内容上の照合であり、各大学による同カリキュラムの採用・準拠を示すものではない。したがって、ここでの検討は、大学教育における対応の具体例を示すものであり、全米への普及状況や試験改革の因果的な影響を示すものではない。

① UT Dallas

University of Texas at Dallas の Accounting Systems Integration and Configuration (ACCT6338/MIS6338) の公式シラバス (Goodrich, 2024) には、2024 年の CPA 試験改革への対応が明示されている。同科目では、SAP を用いた財務会計・管理会計の処理に加え、購買から支払まで、受注から回収までの業務プロセス、内部統制、SAP Analytics Cloud を用いた分析を取り上げている。さらに、ERP 上の取引処理と業務プロセスの統合を実践的に学ぶとともに、RPA を用いた業務自動化に関する課題や任意プロジェクトも設定されている。これらは、Model Curriculum の Accounting and Data Analytics Core における Financial Data Analytics、および Audit and Accounting Information Systems Core における Business Processes and Controls, Information Technology, Digital Acumen (Application of Digital Technologies) と内容上の共通点を有する。また、Blueprints との関係では、同科目で扱われる業務プロ

セス・内部統制・IT 統制は AUD の監査リスク・内部統制・IT に関する内容と、SAP Analytics Cloud を用いた分析は BAR の Business Analysis と内容上の共通点を有する。また、SAP や RPA を含むデータ・テクノロジーの活用は、全科目に組み込まれた data and technology concepts という試験設計上の方向性とも共通する。

② NYU Stern

New York University Stern School of Business の Internal Controls & Accounting Information Systems (ACCT-GB.6415) は、CPA 試験への対応と Information Systems and Controls (ISC) との関係がシラバスに明示された科目である (Lanz, 2024)。授業では、IT 全般統制を中心として、アクセス管理、変更管理、データフロー、データベース、データの抽出・整形、自動統制・手作業統制等が取り上げられる。これらは、Model Curriculum の Audit and Accounting Information Systems Core における Information Technology, および ISC Discipline における IT Governance and Risk Assessment, Performing Procedures, Tests of Internal Controls, Use and Management of Data 等と内容上の共通点を有する。Blueprints との関係では、ISC の情報システム・データ管理、セキュリティ・プライバシーに関する内容と重なり、評価に用いられる MCQ と TBS は CPA 試験の問題形式とも共通する。

③ University of Notre Dame

University of Notre Dame についてみると、Advanced Analytics for Accounting and Finance (ACCT40280) は CPA 試験改革との関係を明示しており、Tableau, R, Alteryx, Python を用いたデータ分析に加え、企業価値評価・予測、監査、不正、サイバーセキュリティ等を取り上げている (University of Notre Dame, 2026)。また、Advanced Accounting Analytics (MSA70129) では、Python を用いたデータの取得・整形・分析・可視化を学ぶ (Chorvat, 2024)。これらの分析教育は、Model Curriculum の Accounting and Data Analytics Core における Financial Data Analytics・Digital Acumen, および BAR Discipline における Advanced Data Analytics と内容上の共通点を有し、サイバーセキュリティは ISC Discipline の Cybersecurity Risk Management と内容上の共通点を有する。Blueprints との関係では、企業価値評価・予測は BAR の Business Analysis, 監査・不正は AUD, サイバーセキュリティは ISC の重点領域と内容上重なる。ただし、ACCT40280 については大学側が CPA 試験改革との関係を明示しているのに対し、MSA70129 については、本稿において公開された授業内容と Model Curriculum・Blueprints を照合したものである。

④ Rutgers Business School

Rutgers Business School の Master of Accountancy in Accounting and Analytics は、プログラム資料において改革後の CPA 試験への対応を明示している (Rutgers Business School, 2025)。同資料には、個別科目として、監査データ分析、人工知能、業務自動化、サイバーセキュリティ保証等が掲載されている。

これらは、Model Curriculum の Accounting and Data Analytics Core における Financial Data Analytics ・ Digital Acumen, Audit and Accounting Information Systems Core における Application of Digital Technologies, BAR Discipline における Advanced Data Analytics, ISC Discipline における Cybersecurity Risk Management 等と内容上の共通点を有する。Blueprints との関係では、監査データ分析は AUD, サイバーセキュリティ保証は ISC, AI・業務自動化を含むデータ・技術活用は全科目横断の data and technology concepts と関連する。ただし、大学側が CPA 試験改革との関係を明示しているのはプログラム全体についてであり、個別科目と Model Curriculum・Blueprints との関係は、公開資料の内容を照合したものである。

表 12 大学事例にみる CPA 試験改革の具体化

大学・科目／プログラム	大学による試験改革への対応の明示	Model Curriculum との内容上の共通点	Blueprints との内容・評価上の共通点	公式資料で確認できる授業内容・教材・課題・評価
UT Dallas ACCT6338／ MIS6338	科目シラバスで 2024 年 CPA 試験の変更を明示	Accounting and Data Analytics Core : Financial Data Analytics Audit and AIS Core : Business Processes and Controls, IT, Digital Acumen	AUD : 内部統制・IT BAR : Business Analysis 全科目 : data and technology concepts	SAP 財務・管理会計, 購買～支払, 受注～回収, 内部統制, SAP Analytics Cloud, RPA 課題・任意プロジェクト
NYU Stern ACCT- GB.6415	科目シラバスで CPA 試験・ISC との関係を示す	Audit and AIS Core : Information Technology ISC : IT Governance and Risk Assessment, Tests of Internal Controls, Use and Management of Data	ISC : 情報システム・データ管理, セキュリティ・プライバシー 評価形式 : MCQ・TBS	IT 全般統制, アクセス・変更管理, データフロー・データベース, データ抽出・整形, 自動統制・手作業統制, MCQ・TBS
University of Notre Dame ACCT40280／ MSA70129	ACCT40280 は試験改革を明示 MSA70129 は直接言及なし	Accounting and Data Analytics Core : Financial Data Analytics, Digital Acumen BAR : Advanced Data Analytics ISC : Cybersecurity Risk Management	BAR : Business Analysis AUD : 監査・不正 ISC : サイバーセキュリティ 全科目 : data and technology concepts	ACCT40280 : Tableau, R, Alteryx, Python, 企業価値評価・予測, 監査・不正・サイバーセキュリティ MSA70129 : Python によるデータ取得・整形・分析・可視化
Rutgers Business School Master of Accountancy in Accounting and Analytics	プログラム全体で改革後の CPA 試験への対応を示す 個別科目は直接言及なし	Accounting and Data Analytics Core : Financial Data Analytics, Digital Acumen Audit and AIS Core : Application of Digital Technologies BAR : Advanced Data Analytics ISC : Cybersecurity Risk Management	AUD : 監査におけるデータ・技術利用 ISC : サイバーセキュリティ 全科目 : data and technology concepts	監査データ分析, 人工知能, 業務自動化, サイバーセキュリティ保証

出所：Goodrich（2024）；Lanz（2024）；University of Notre Dame（2026）；Chorvat（2024）；Rutgers Business School（2025）；AICPA & NASBA（2021）；American Institute of CPAs（2025）；小澤（2022）；日本監査研究学会（2025）を基に筆者作成。

4. 検討結果と今後の課題

以上の検討から、米国における会計専門職教育の現状は、次のように整理することができる。まず、米国の CPA 制度では、州法・州規則が受験・免許制度の法的枠組みを形成し、州・管轄区の免許当局がこれを運用する。UAA と Model Rules は、それぞれ州法と州規則のひな型として用いられ、UAA 第 9 版 § 5(d) は、成績および合格要件に関する各州会計士委員会の最終的な決定権限を前提としつつ、可能な限り、試験自体、採点および合格点を他州で適用されるものと統一するよう求めている。また、AICPA が試験を所有・開発し、BOE が試験内容の策定・採点を監督する一方、NASBA は一部法域の候補者事務を支援し、Prometric は試験を実施している。受験資格と免許要件は別に審査され、UAA 第 9 版が示す三つの免許取得経路も、各州が採用した範囲においてのみ効力を有する。ニューヨーク州、テキサス州、カンザス州の比較からは、総単位、指定科目、実務経験、州との接点、証明書と業務許可との関係が州によって異なることが明らかとなった。

次に、CPA Evolution に基づく 2024 年の試験改革では、Core 3 科目と Discipline 1 科目の構成が導入され、data and technology concepts が全科目に組み込まれた。2026 年版 Blueprints は、出題分野・比重、技能水準、MCQ・TBS の得点比重を示しており、ISC では情報システム、データ管理、セキュリティおよび SOC 業務が重点的に評価される。また、AI は監査判断の課題として、ESG は BAR における COSO ERM によるリスク管理の記憶・理解を問う課題として扱われている。IES との照合では、技術的能力に関する内容上の対応が広く認められ、分析、問題解決、専門的判断および倫理も一定の範囲で評価対象となっている。その一方で、対人関係・コミュニケーション等のスキルや価値・態度をコンピュータ試験だけで評価することには限界がある。このことから、全米統一 CPA 試験は、教育、実務経験および倫理を含む初期専門能力開発全体の評価の一部として位置づける必要がある。

また、CPA Evolution Model Curriculum は、州の教育要件や試験の出題設計ではなく、大学が CPA Evolution に対応して会計教育を再構成するための教育上の参照枠であり、全国一律の履修基準でも、採用・準拠を義務づけるものでもない。本稿では、その詳細な構造自体ではなく、Core・Discipline に示された内容と大学の公開資料との共通点を検討した。

さらに、大学事例の分析から、SAP/ERP、会計情報システム、IT 全般統制、データ分析、AI、RPA、サイバーセキュリティ保証等は、会計・監査・内部統制・業務プロセスと結びついた授業内容として具体化され、Model Curriculum の Accounting and Data Analytics Core, Audit and Accounting Information Systems Core, BAR・ISC 等と内容上の共通点を有するとともに、改革後の Blueprints が重視するデータ・テクノロジー領域とも重なることが確認された。また、NYU Stern では、MCQ・TBS が評価方法

として用いられている。もっとも、大学自身が試験改革との関係を明示した事例、本稿が Model Curriculum との内容上の共通点を確認した事例、Blueprints との共通点を確認した事例は区別しなければならない。Model Curriculum との共通点は、各大学による採用・準拠を意味しない。したがって、これらの事例から、全米の大学一般への普及や試験改革による因果的な影響を結論づけることはできない。

本稿には、いくつかの限界がある。第一に、公表された法令・公式文書・大学資料に依拠しており、大学内部の意思決定、実際の授業運営、学生の学習成果を直接観察していない。第二に、シラバスや課題・評価方法の公開範囲が大学によって異なり、把握できる内容に差がある。第三に、UAA 第 9 版に基づく免許取得経路をめぐる制度改正は各州で進行中であり、州別比較は 2026 年時点の制度状況を示す。第四に、IES と CPA 試験との照合は Blueprints に基づき、実際の試験問題を直接分析していない。第五に、大学事例と Model Curriculum との照合は公開資料の内容上の比較にとどまり、各大学が同カリキュラムを実際に参照したか、それをどのように教育課程の変更に用いたかを確認していない。また、州要件、Model Curriculum, Blueprints, 大学プログラム、授業内容・教材、課題・評価方法という区分は分析上の整理であり、それらの間に一般的な因果系列を想定していない。

今後は、実際の CPA 試験問題を分析し、Blueprints の内容領域、Representative Task および技能水準が MCQ・TBS にどのように具体化されているかを検証する必要がある。あわせて、教育課程改訂資料や関係者調査により、Model Curriculum の参照実態と、その学習目標の授業内容・評価方法への具体化を明らかにする必要がある。これにより、試験で求められる能力と大学教育で育成される能力との接点を、制度文書や科目名の比較を超えて検討できる。

参考文献・資料

- Accounting Education Change Commission. (1990). Objectives of education for accountants: Position statement number one. *Issues in Accounting Education*, 5(2), 307–312.
- Adams, M. T., Hines, C. S., Naegle, J. C., Jr., Ravenscraft, J., & Tassin, K. L. (2025). CPA evolution and curriculum revolution: Building value in the accounting profession through CPA and CISA dual certification. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 22(1), 1–21. <https://doi.org/10.2308/JETA-2023-073>
- AICPA & CIMA. (n.d.-a). *Auditing & Attestation (AUD) Committee*. Retrieved September 6, 2026, from <https://connect.aicpa-cima.com/volunteeropportunities/opportunities-list-public/volunteer-opportunity-details?VolunteerOpportunityKey=2336bf98-c960-4d6b-8ec1-01983d1ccfa2>
- AICPA & CIMA. (n.d.-b). *Board of Examiners (BOE)*. Retrieved September 6, 2026, from <https://connect.aicpa-cima.com/volunteeropportunities/opportunities-list-public/volunteer-opportunity-details?VolunteerOpportunityKey=ab2fff2e-b59a-4fbe-ad44-01983d294a2e>
- AICPA & CIMA. (2021). *Who are the CPA Exam partner organizations?* <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/who-are-the-cpa-exam-partner-organizations>
- AICPA & CIMA. (2026a). *Learn more about CPA Exam scoring and pass rates*. <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/learn-more-about-cpa-exam-scoring-and-pass-rates>
- AICPA & CIMA. (2026b). *Learn what to study for the CPA Exam*. <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/learn-what-is-tested-on-the-cpa-exam>
- AICPA & CIMA. (2022). *AICPA bylaws and implementing resolutions of Council*.
- AICPA & NASBA. (2021). *CPA Evolution Model* Curriculum* (Updated November 2021). <https://www.thiswaytocpa.com/collectedmedia/files/cpa-evolution-model-curriculum-update.pdf>
- AICPA & NASBA. (2025). *Uniform Accountancy Act: Ninth Edition*. <https://nasba.org/wp-content/uploads/2025/07/Uniform-Accountancy-Act-9th-Edition-003.pdf>
- Al-Moshaigeh, A., Dickens, D., & Higgs, J. L. (2022). The influence of political regime on state-level disciplinary actions of CPAs sanctioned by the PCAOB. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 325–340. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04733-9>
- American Accounting Association, Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education. (1986). Future accounting education: Preparing for the expanding profession. *Issues in Accounting Education*, 1(1), 168–195.
- American Institute of CPAs. (2025). *Uniform CPA Examination Blueprints (Effective January 1, 2026)*. <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/learn-what-is-tested-on-the-cpa-exam>
- Andiola, L. M., Masters, E., & Norman, C. (2020). Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights. *Journal of Accounting Education*, 50, 100655. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100655>

- California State University, East Bay. (n.d.). *Bachelor of Science in Accounting and Analytics*. <https://www.csueastbay.edu/acct-fin/bs-accounting-analytics.html>
- Cheng, X., Dunn, R., Holt, T., Inger, K., Jenkins, J. G., Jones, J., Long, J. H., Loraas, T., Mathis, M., Stanley, J., & Wood, D. A. (2024). Artificial intelligence's capabilities, limitations, and impact on accounting education: Investigating ChatGPT's performance on educational accounting cases. *Issues in Accounting Education*, 39(2), 23–47. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-2023-032>
- Chorvat, E. (2024). *Advanced Accounting Analytics* [Syllabus]. University of Notre Dame. https://mendozamsportal.nd.edu/assets/576883/msa_70129_accounting_analytics_with_python_spring_2024_.pdf
- Colbert, G. J., & Murray, D. (2003). The economic theory of regulation and sunset reviews of public accountancy laws: The role of political ideology. *Research in Accounting Regulation*, 16, 105–119. [https://doi.org/10.1016/S1052-0457\(02\)16006-1](https://doi.org/10.1016/S1052-0457(02)16006-1)
- Dzurain, A. C., Jones, J. R., & Olvera, R. M. (2018). Infusing data analytics into the accounting curriculum: A framework and insights from faculty. *Journal of Accounting Education*, 43, 24–39. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2018.03.004>
- Goodrich, M. B. (2024). *Accounting Systems Integration and Configuration* [Syllabus]. University of Texas at Dallas. <https://dox.utdallas.edu/syl143439>
- International Federation of Accountants. (2026). *2026 Edition of the Handbook of International Education Standards*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/education/publications/2026-handbook-international-education-standards>
- Kansas Board of Accountancy. (n.d.). *CPA Exam Questions & Answers*. <https://ksboa.kansas.gov/cpa-exam-info/cpa-exam-qa/>
- Kansas Secretary of State. (2026). *2026 Session Laws of Kansas, Chapter 80: House Bill No. 2573*. <https://sos.ks.gov/publications/sessionlaws/2026/Chapter-80-HB-2573.html>
- Kansas Statutes Annotated § § 1-201, 1-302, 1-302a. https://www.ksrevisor.gov/statutes/ksa_ch1.html
- Lanz, J. (2024). *Internal Controls & Accounting Information Systems* [Syllabus]. New York University. <https://www.stern.nyu.edu/sites/default/files/2024-07/GB%206415%20Summer%202024%20First%20Day.pdf>
- Lawson, R. A., Blocher, E. J., Brewer, P. C., Cokins, G., Sorensen, J. E., Stout, D. E., Sundem, G. L., Wolcott, S. K., & Wouters, M. J. F. (2014). Focusing accounting curricula on students' long-run careers: Recommendations for an integrated competency-based framework for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 29(2), 295–317. <https://doi.org/10.2308/iace-50673>
- Losi, H. J., Isaacson, E. V., & Boyle, D. M. (2022). Integrating data analytics into the accounting curriculum: Faculty perceptions and insights. *Issues in Accounting Education*, 37(4), 1–23. <https://doi.org/10.2308/ISSUES-2021-086>
- NASBA. (2025). *Ninth Edition of the Uniform Accountancy Act Released*. <https://nasba.org/blog/2025/08/18/ninth-edition-of-the-uniform-accountancy-act-released/>
- New York State Assembly. (2025). *Assembly Bill A7613B: Reforms the education requirements for persons who want to become certified public accountants (Chapter 530 of the Laws of 2025)*. <https://www.nysenate.gov/legislation/bills/2025/A7613/amendment/B>
- New York State Board for Public Accountancy. (2026). *Public packet, July 29, 2026*. <https://www.op.nysed.gov/sites/op/files/2026-07/Z%20-%20Public%20Packet%20July%202026.pdf>

- New York State Education Department. (n.d.-a). *Commissioner's Regulations, Part 70: Public Accountancy*.
<https://www.op.nysed.gov/professions/certified-public-accountants/laws-rules-regulations/part-70>
- New York State Education Department. (n.d.-b). *Education Law Article 149: Certified Public Accountants and Public Accountancy*.
<https://www.op.nysed.gov/professions/certified-public-accountants/laws-rules-regulations/article-149>
- New York State Education Department. (2026). *Proposed amendment of Sections 52.13, 70.2, 70.3, 70.4, 70.5, and 70.7 of the Regulations of the Commissioner of Education relating to the certified public accountant profession*.
<https://www.regents.nysed.gov/sites/regents/files/426ppcd1revised.pdf>
- Rutgers Business School. (2025). *Master of Accountancy in Accounting and Analytics* [Fact sheet].
<https://www.business.rutgers.edu/sites/default/files/documents/factsheet-accounting-analytics.pdf>
- Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, Title I, § 101, 116 Stat. 745, 750-753 (codified at 15 U.S.C. § 7211).
- Shin, H., Lacina, M. J., Lee, B. B., & Pan, S. (2020). Schools' CPA review course affiliations and success on the uniform CPA examination. *Journal of Accounting Education*, 50, 100642. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2019.100642>
- Sledgianowski, D., Gomaa, M., & Tan, C. (2017). Toward integration of Big Data, technology and information systems competencies into the accounting curriculum. *Journal of Accounting Education*, 38, 81-93. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2016.12.008>
- Southern New Hampshire University. (n.d.). *Online CPA courses: Graduate-level Certified Public Accountant certificate programs*.
<https://www.snhu.edu/online-degrees/certificates/cpa>
- SUNY Plattsburgh. (n.d.). *Accounting & Data Analytics combined bachelor's & master's program*.
<https://www.plattsburgh.edu/programs/accounting-analytics-five-year.html>
- Sutherland, A. G., Uckert, M., & Vetter, F. W. (2024). Occupational licensing and minority participation in professional labor markets. *Journal of Accounting Research*, 62(2), 453-503. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12518>
- Texas Occupations Code, Chapter 901, Accountants. <https://statutes.capitol.texas.gov/Docs/OC/htm/OC.901.htm>
- Texas State Board of Public Accountancy. (2026). *CPA Certification Frequently Asked Questions*.
<https://www.tsbpa.texas.gov/news/cpa-certification-frequent/>
- The Pathways Commission. (2012). *Charting a national strategy for the next generation of accountants*. American Accounting Association and American Institute of Certified Public Accountants.
- UC San Diego Division of Extended Studies. (n.d.). *Accounting certificate*. <https://extendedstudies.ucsd.edu/certificates/accounting>
- United States Constitution, Amendment X.
- University of North Texas. (n.d.). *Graduate accounting programs*. <https://cob.unt.edu/masters/programs/accounting.html>
- University of Notre Dame. (2026). *Accountancy (ACCT). 2026-2027 Bulletin of Information*.
<https://catalog.nd.edu/undergraduate/courses/acct/>

小澤義昭（2014）「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—」『桃山学院大学経済経営論集』55(4), 85–117。

小澤義昭（2022）「米国公認会計士試験改革と日米の大学会計教育に与える影響」『会計教育研究』10(1), 33–42。
https://doi.org/10.57392/jaer.10.1_10_33

日本監査研究学会（2025）『公認会計士の資質と会計・監査教育の在り方—最終報告—』課題別研究部会最終報告書。

ビジネスブレイン太田昭和（2011）『主要国の公認会計士試験・資格制度に関する調査』金融庁委託調査。

VI. 今後の課題

以上、4 か国についての検討をふまえ、本稿を小括しておこう。

第1に、会計専門職の資格取得前教育については、イギリスを除き、学部または大学院における専門教育を基盤として資格取得制度が設計されていることが確認された。これに対してイギリスでは、勅許会計士協会の裁量が大きく、大学教育との関係も他の3 か国とは異なる特徴を有している。

第2に、近年の IES 改訂との関係であるが、ICT にかかる能力については、程度の差はあるものの、各国の試験制度や教育カリキュラムに取り込まれ、標準化が進みつつあることが確認できたものの、サステナビリティ情報にかかる教育については、その保証が制度化されているフランス、ドイツよりも、自主開示を基本とするアメリカ、イギリスにおいて、大学等での教育がより整備されている現状が確認された。

もっとも、これは今回調査した試験制度や大学・大学院のカリキュラムにもとづく中間段階での観察であり、これだけから一般化することはできない。フランスにおいては、2026 年 10 月からサステナビリティにかかる試験制度がスタートすることから、今後、急速に進展する可能性がある。しかし、保証の制度化が、そのまま資格取得前教育の充実につながるわけではない可能性を示している点には注目したい。今後、さらなる検討が必要と考える。