

公認会計士試験制度の沿革

原, 征士

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

28

(号 / Number)

4

(開始ページ / Start Page)

87

(終了ページ / End Page)

102

(発行年 / Year)

1992-01-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003361>

〔 論 文 〕

公認会計士試験制度の沿革

原 征 士

<目 次>

- I. はじめに
- II. 計理士法と試験制度
 - 1. 会計監査士法案等における試験制度
 - 2. 計理士法における試験制度
 - 3. 計理士法改正案における試験制度
- III. 公認会計士法と試験制度
 - 1. 公認会計士法案における試験制度
 - 2. 公認会計士法における試験制度
 - 3. 公認会計士試験制度の改正
- IV. 公認会計士試験制度の改革案
- V. むすび

〔 資 料 〕

資料1. 計理士・公認会計士試験制度の沿革

資料2. 公認会計士試験の実施状況

(1) 公認会計士第2次試験の実施状況

(2) 過去8箇年の公認会計士試験の実施状況

資料3. 公認会計士試験制度の改革案

I. はじめに

公認会計士試験制度の改革が、緊要な問題として取り上げられるようになったのは、昭和50年代の後半になってからである。その背景には、第2次試験の受験者の減少問題があったといえよう。文末の資料2(1)公認会計士第2次試験の実施状況に見られるように、昭和30年代は2,000人台、昭和40年代には3,000人台から5,000人台へと増加したが、昭和51年の5,795人をピークに漸減し、昭和58年にはピーク時の約6割に当たる3,700人が受験したに過ぎない。

このような第2次試験の受験者減少問題に取り組むために、日本公認会計士協会会長は、会計士補委員会に「第2次試験受験者減少傾向の原因と対策」の検討について諮問し、同委員会は大学教

授や若手公認会計士等へのアンケート調査を実施するなどして、昭和60年1月に「公認会計士第2次試験受験者減少傾向の基本的原因の分析とその対応策」について答申している⁽¹⁾。さらに昭和58年9月に、同協会会長は公認会計士制度委員会に「海外諸国の公認会計士制度の比較検討」を諮問し、昭和62年1月に同委員会は「海外諸国の公認会計士試験制度について」を答申している。引き続き海外会計士事情調査団を欧州に派遣したり、海外会計士事情調査会より調査報告を得たりして、諸外国の制度の調査研究がなされている⁽²⁾。

その間、資料2(1)にみられるように、昭和59年から昭和63年の5年間に、第2次試験受験者数は、3,712人から5,205人に漸増し、合格者数も昭和58年に至る5年間の平均、246人から、この5年間で平均365人と、約1.5倍に増加している。

このような中で日本公認会計士協会は、平成元年3月28日に会長名で大蔵省証券局長宛に「公認会計士試験制度に関する要望書」⁽³⁾を提出し、近年第2次試験受験者数は増加してきたが、合格者数は伸び悩み、そのため新人採用需給にアンバランスが生じ、人材確保が困難になっていること、また第2次試験は会計士補となるのに必要な専門的学識を判定することを目的とし、公認会計士となるのに必要な程度の高度の専門的知識や応用能力を受験生に要求する必要はないことなどに言及し、第2次試験の見直しを要求している。さらに同協会は、翌平成2年9月25日に、大蔵省に重ねて「公認会計士試験制度に関する要望書」⁽⁴⁾を提出し、「制度創設後相当の歳月を経て、内外の経済社会の環境も大きく変化してきていることから、公認会計士制度の将来に亘る健全な発展に思いを馳せるとき、この試験制度については、単なる運用面の改善施策をもって、来るべき21世紀に向けての公認会計士試験制度として耐えうるかについ

では、一抹の不安を禁じえない」とし、公認会計士試験制度全般の抜本的な見直しを求めている。

大蔵省は同年9月27日、公認会計士審査会に公認会計士試験制度小委員会を設置し、試験制度全般の見直しに着手した。そして本年5月16日に、同小委員会は審議の結果を取りまとめ、中間報告として「公認会計士試験制度の見直しについて」⁽⁴⁾を同審査会に報告している。当中間報告は、第1次から第3次にわたる公認会計士試験制度全般にわたって審議し、改革案を提示したものであり、今後の制度改革の方向を示したものと見える。

公認会計士試験制度の改革問題は、このように公認会計士業界や関係官庁とともに、また学界でも緊要な問題として取り上げられてきているが、それら調査や改革提案の特質をわがくにの職業会計士制度の沿革のなかでとらえることにする。戦前には昭和2年3月に計理士法が制定されており、この計理士法における試験制度とともに、計理士法制定以前の会計監査士法案等における試験制度、また計理士法改正案における試験制度についてまず考察し、つぎに戦後昭和23年7月に制定された公認会計士法における試験制度およびその改正について考察を加え、近時提案されている試験制度改革案に触れることにしたい⁽⁵⁾。

〔注〕

- (1) 日本公認会計士協会・会計士補委員会「大学教授等への『公認会計士に関するアンケート』集計結果(1984年10月8日)」JICPA NEWS, No. 346, 1984年11月。同「第2次試験受験者減少傾向の原因と対応策(1985年3月26日)」JICPA NEWS, No. 352, 1985年5月。奥山章雄稿「公認会計士の魅力と受験者減少問題——第2次試験受験者への期待——」会計ジャーナル, 1985年1月。
- (2) 日本公認会計士協会・公認会計士制度委員会「海外諸国の公認会計士試験制度について(1987年6月1日)」JICPA NEWS, No. 382, 1987年9月。同海外会計事情調査団報告「西ドイツ・イギリスの監査事情」JICPA NEWS, No. 394, 1988年8月。同海外会計士事情調査会「海外諸国の公認会計士試験制度について(1990年11月6日)」JICPA ジャーナル, No. 426, 1991年1月。

- (3) 日本公認会計士協会「公認会計士試験制度に関する要望書」JICPA ジャーナル, No. 406, 1989年5月, 84頁
- (4) 日本公認会計士協会「公認会計士試験制度に関する要望書」JICPA ジャーナル, No. 424, 1990年11月, 80頁
- (5) 公認会計士審査会・公認会計士試験制度小委員会「公認会計士試験制度の見直しについて(中間報告)」1991年5月16日
- (6) 戦前の計理士法制定過程、戦後の公認会計士法の制定またその改正の過程にみられる試験制度の概要については、文末資料1にまとめている。また公認会計士試験制度の改革案については、文末資料3にその概要を示した。

II. 計理士法と試験制度

1. 会計監査士法案等における試験制度

(1) 会計監査士法案(大正4年12月)

文末資料1に示したように、会計監査士の資格として会計監査士試験に合格すること、その試験科目として12科目を掲げ、大学卒業と同一程度の試験としている。また会計監査士事務所で3年以上の業務見習が求められている。

この法案は同一議会(第37議会)に提出されていた会計士法案との調整の後、会計士法案という名称でわが国で初めて衆議院を通過している。この衆議院通過案には、試験科目は規定されていない⁽¹⁾。

この法案については、弁護士法(明治26年3月3日法律第7号)の影響が指摘されているが⁽²⁾、同法の試験制度についていえば、筆記試験と口述試験の2種類からなり、筆記試験に合格した者のみ口述試験を受けることができ、筆記試験は、民法、商法、刑法、民事訴訟法、刑事訴訟法の5科目について行われ、口述試験は、上記5科目のうち3科目について行うものとされていた。したがって、試験制度については、弁護士法からの直接的な影響はみられない。

(2) 日本会計士会定款(大正10年6月)・社員資格試験細則(大正10年10月)

日本会計士会は、イギリスの勅許会計士協会にならうわが国最初の会計士団体であったが⁽³⁾、その社員資格試験は、1次試験と2次試験の2種類で、筆記、口述および論文提出の方法で行われ、1次試験も2次試験もともに6科目が課せられている。なおこの試験は、科目別合格を認めていた。なお社員の事務所で2年以上の実務修習ないし同会で承認した法人もしくは官公署で3年以上の実務従事を求めている⁽⁴⁾⁽⁵⁾。

(3) 会計士法案(大正15年2月、旧日本会計士会)

会計士試験は、第1次試験と第2次試験の2種類に分け、第1次試験に合格後3年以上会計士の事務所で実務経験を積むことを求めている。この試験制度の条文には、上述の(旧)日本会計士会の社員資格試験細則やイングランド・ウェールズ勅許会計士協会の定款が参照されていると共に、裁判所構成法(明治23年法律第6号)が参照されている⁽⁶⁾。

この裁判所構成法は、判事・検事の試験制度や修習制度を規定したもので、判事又は検事に任じられるには、2回の試験を受けなければならない、第1回試験に合格した後、試補として裁判所及び検事局で3年間の実務修習を受けることが求められている。判事検事登用試験規則によれば、第1回試験は筆記と口述の2種類で、筆記試験は、5科目、口述試験は5科目のうち3科目につき行われる(科目は上述の弁護士試験科目と同じ)。第2回試験は筆記と口述の2種類で、筆記試験は事前に訴訟記録を渡し20日以内にそれに対する判決案を答案として提出させるもので、口述試験は第1回試験と同じに、5科目のうち3科目について行われる。

大正3年に、裁判所構成法は改正され、試補の実務修習期間を3年から1年6月に改めた。それと同時に、弁護士法が改正され、従来は独自に実施していた試験を取り止め、裁判所構成法に規定する試験制度を適用するものとした。

なお大正7年に、高等試験令が制定され(勅令第7号)、裁判所構成法の試験制度は、高等試験

司法科試験として行われることになった。高等試験は、予備試験と本試験とに分けられ、予備試験に合格した者だけが本試験を受けられることになっている。予備試験は論文と外国語について行い、一度合格すれば以後免除される。本試験は筆記と口述とし、筆記試験に合格した者だけが口述試験を受けることができる。7科目(憲法、民法、商法、刑法、民事訴訟法、刑事訴訟法、国際私法)を必須とし、3科目(行政法、国際公法、経済学)のうち1科目を選択することとされていた⁽⁷⁾。

(4) 計理士制度ニ関スル建議書(昭和2年1月)

計理士法案は、昭和2年1月に政府案として、第52回帝国議会で提出された。この計理士法案に対して、下野直太郎以下24名の学者の連名によって建議書が提出されている⁽⁸⁾。この建議書には、試験制度についての2つの提案(参考案と第2参考案)が示されている。参考案では、試験を予備試験と本試験の2種類に分け、本試験に必修科目と選択科目を設けていることは、高等試験司法科試験に類似している。第2参考案では、まず予備試験をし、続いて第1次試験と第2次試験を行ない、第2次試験では特に実務を加味することとしている点で、イギリスの勅許会計士制度の影響を読み取ることができる。

2. 計理士法における試験制度

計理士法(昭和2年3月)における試験制度は、同法施行令(昭和2年9月)に細則が規定されており、そこでは、筆記試験と口述試験に分けられ、筆記試験に合格したものが口述試験を受けることができるものとなっている。筆記試験は、6科目を必須科目とし、さらに7科目の中から1科目を選択することとされ、口述試験は、必須科目中の2科目について行うことになっている。なお筆記試験合格者は、翌年に限り筆記試験を免除されている⁽⁹⁾。この試験制度は、「計理士制度ニ関スル建議書」の参考案(第1案)に示された試験制度の本試験に類似しているが、参考案が予備試験と本試験の2種類の試験を求めているのに対し、計理士法では1種類しか求めていることから、より簡潔な試験制度となっている。

3. 計理士法改正案における試験制度

(1) 計理士法改正要綱（昭和15年12月，計理士会）

この改正案では，計理士試験に合格した後，計理士試験補として2年以上の実務修習をなし，計理士試験補考試を経ることを，計理士の資格としている⁽⁶⁾。

(2) 計理士法施行令中改正令案（昭和17年10月大蔵省監理局）

試験は，予備試験と本試験の2種類とし，予備試験に受かった者だけが本試験を受けることができる。予備試験に合格した者は，その後予備試験を免除される。本試験は，筆記と口述とし，筆記試験に合格した者だけが口述試験を受けることができる。予備試験は，3科目，本試験の筆記試験は，必須科目と選択科目に分けられ，必須科目は6科目，選択科目は9科目のうち1科目を受けることとしている。なお筆記試験に合格した者は，翌年に限り筆記試験を免除するものとしている⁽⁷⁾。

〔注〕

- (1) 森田熊太郎稿「会計士法案の来歴」日本会計士会会報，第1号，大正11年5月，59～62，77～79頁。拙著『わが国職業的監査人制度発達史』平成元年，第2章第1節
- (2) 木村楨橋稿「本邦における職業監査人制度論議」コウナンケイエイケンキョウ，Vol. 1，No. 1，昭和35年11月，47～48頁
- (3) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度25年史』昭和50年，55頁
- (4) 「日本会計士会設立経過概要」日本会計士会会報，第1号，107～127頁
- (5) イギリスの勅許会計士制度の典型としてのイングランド・ウェールズ勅許会計士協会の当時の試験制度については，以下の資料に収められている（ともに日本公認会計士協会編『公認会計士制度25年史・別巻』昭和50年，に収録されている）
 - ① 「公許会計士制度調査書」明治42年11月，農商務省商務局
 - ② 「計理士制度参考資料」大正5年12月，農商務省商工局

- (6) 日本公認会計士協会，同上書，169～170頁
- (7) 東京弁護士会・法友全期会・政策研究会『法曹資格に関する試験制度の研究』平成元年，1章および付録6
- (8) 日本公認会計士協会編『公認会計士制度25年史』67～68頁
- (9) 同『公認会計士制度25年史・別巻』181～182頁
- (10) 同上書，339～340頁
- (11) 同上書，336～337頁

III. 公認会計士法と試験制度

1. 公認会計士法案における試験制度

(1) 計理士法改正案要綱（昭和23年1月，計理士制度調査委員会）

戦後昭和23年1月に，大蔵省は計理士制度の再検討のために，計理士制度調査委員会を設置した。計理士法改正案要綱は，同委員会の審議資料として大蔵省から提出されたものであったが，そこでは，計理士試験を補助計理士試験と実地試験に分け，補助計理士試験を予備試験と学術試験に分けている。

予備試験は，補助計理士となるために必要な一般学力を考試することを目的として，国語，論文，数学および外国語の4科目について行い，学術試験は，予備試験合格者または予備試験免除者に対して，補助計理士になるために必要とする専門的学識を考試することを目的として会計学，簿記，会計監査，経済学，経営経済学，商法および大蔵大臣の指定する選択科目について行われる。

実地試験は，補助計理士に対して，計理士となるために必要とする高度の専門的応用能力を考試することを目的として，会計監査，会計実務および商事法について，筆記試験と口述試験を行う。なお実地試験を受けるには，補助計理士として5年以上の実務経験を必要とし，そのうちの少なくとも2年は，計理士，計理士の団体または計理士の業務を目的とする会社の指導する実務補習を受けなければならないとしている⁽⁸⁾。

この要綱の試験制度は，補助計理士試験（予備試験と学術試験）に加えて，5年間の実務経験を

経た後に、実地試験を筆記と口述の方法で行うもので、3種類の試験と実務経験を含む試験制度で、イギリスの勅許会計士の試験制度に倣うものとなっている⁽²⁾。

(2) 監査士法案(昭和23年2月, 政府案)

監査士試験を、第1次試験、第2次試験および第3次試験の3種類とし、第1次試験は、第2次試験を受けるのに相当とする一般学力を有するかどうかを判定することを目的として、国語、数学および論文の3科目について行い、第2次試験は、第1次試験に合格した者または第1次試験を免除された者に対して、監査士補となるために必要とする専門的学識を有するかどうかを判定することを目的として、会计学、簿記、原価計算、経済学、経営学、財政学、金融論、民法(第4編及び第5編を除く)及び商法(第3編第10章及び第4編を除く)の9科目について行う。

第3次試験は、監査士補に対して、監査士となるために必要とする高等の専門的応用能力を有するかどうかを判定することを目的として、監査、分析その他会計に関する実務について行う。第3次試験を受けるには、3年以上の実務経験(2年間の実務補習を含む)が求められている⁽³⁾。

監査士法案は、試験を第1次、第2次及び第3次の3種類とし、第3次試験を受けるためには、3年以上の実務経験が求められていることなどの点で、名称は異なるとしても、上述の計理士法改正案要綱と類似したものとなっている。

2. 公認会計士法における試験制度

公認会計士法(昭和23年7月, 法律第103号)は、試験を第1次試験、第2次試験及び第3次試験の3種類とし、第2次試験に合格した者は、会計士補の資格を有し、第3次試験に合格した者は、公認会計士の資格を有する。

第1次試験は、第2次試験を受けるのに相当な一般的学力を有するかどうかを判定することを目的とし、国語、数学及び論文について行い、第2次試験は、会計士補となるのに必要な専門的な学識を有するかどうかを判定することを目的とし、会计学、簿記、原価計算、経済学、経営学、財政学、金融論、民法(親族及び相続に関する部分

を除く)並びに商法(海商、手形及び小切手に関する部分を除く)の9科目について行う。

第3次試験は、公認会計士となるのに必要な高等な専門的応用能力を有するかどうかを判定することを目的として、財務に関する監査、分析その他の実務について行う。第3次試験を受けるには、1年以上の実務補習と、2年以上の業務補助が求められる。

この公認会計士試験について、大蔵省担当官は次のように述べている⁽⁴⁾。「今回設けられた公認会計士は、英国のチャータード・アカウンタント、米国のCPAに匹敵する水準を狙うものであり、従って英米におけると同じく、弁護士と同程度の高い資格要件を定めることが正しいと思われる。ここに公認会計士は、英国のチャータード・アカウンタント協会の試験制度及び我弁護士法を参酌して、公認会計士試験を第1次試験、第2次試験及び第3次試験の3段階に分け、(勅許会計士試験及び高等試験の一筆者)予備試験に相当するものを第1次試験、(勅許会計士試験の一筆者)中間試験又は高等試験本試験に相当するものを第2次試験とし、第2次試験と第3次試験の間において3年間実務を見習わせた後、最終試験たる第3次試験を受けさせることとした。」

戦後、計理士制度を再検討して創設された公認会計士制度は、イギリスの勅許会計士制度とわが国の弁護士制度に倣い⁽⁵⁾、試験を第1次、第2次及び第3次の3種類とし、一定の実務経験を要求するものとして形作られたのである。

3. 公認会計士試験制度の改正

公認会計士法は、制定以来頻りに改正されてきたが⁽⁶⁾、試験制度に関しては、次に指摘するように4回改正されたにとどまる⁽⁷⁾。その内1回は第2次試験に関し、他の3回は第3次試験に関する改正である。

(1) 昭和24年3月改正(法律第22号)

第2次試験の試験科目を整理する改正である。第8条第1項で「会计学、簿記、原価計算、経済学、経営学、財政学、金融論、民法(親族及び相続に関する部分を除く)並びに商法(海商、手形及び小切手に関する部分を除く)」と規定してい

たところを、「会計学（簿記、財務諸表論、原価計算、及び監査論に分ける。）経営学、経済学並びに商法（海商、手形及び小切手に関する部分を除く。）」と改正した。

その改正理由は、旧法によれば、第2次試験の試験科目が相当多方面にわたるので、その科目を減らして、受験生の負担を軽減することであった⁽⁸⁾。なお第1回公認会計士第2次試験は、昭和24年5月に実施されているので、改正前の試験科目での第2次試験は、一度も実施されていない。

（2）昭和25年4月改正（法律第94号）

第2次試験合格後の、インターン期間中の実務経験に関して規定した第11条第1項中の「公認会計士を補助した期間」の下に、「又は財務書類の監査、証明、検査若しくは調整に関する実務で公認会計士管理委員会規則で定めるものに従事した期間」を加えるという改正であった。

この改正により、従来、インターン期間中に、1年以上の実務補習と2年以上の業務補助が求められていたが、この業務補助の代わりに実務従事が認められたのである。この改正の趣旨は、第2次試験合格者の実務補習の取扱いの規定の整備のためとされている⁽⁹⁾。

（3）昭和26年3月改正（法律第51号）

第10条に規定する、第3次試験の試験科目のうち、「その他の実務」の下に、「（税に関する実務を含む。以下同じ。）」を加えるものであった。これにより、第3次試験の科目に新たに税に関する実務が加わることとなった。この改正は、シャープ第2次勧告に基づくものである⁽¹⁰⁾。

さらに第3次試験受験の要件を規定する第11条について、以下のように整理する改正がなされている。

第11条 第3次試験は、会計士補又は会計士補となる資格を有する者であって、第12条の規定による実務補習を受けた期間が1年をこえ、且つ、会計士補となる資格を取得した後における左の各号に掲げる期間（同条の規定による実務補習を受けた期間と重複する期間を除く。）が通算して2年をこえる者に限り、これを受けることができる。

1. 第2条第1項の業務について公認会計士を補助した期間
2. 財務に関する監査、分析その他の実務で公認会計士管理委員会規則で定めるものに従事した期間

（4）昭和39年6月改正（法律第123号）

公認会計士特例試験等に関する法律（法律第123号）付則第2条に基づく改正である。そこでは、第3次試験を規定する第10条を次のように改正するものとしている。

1. 第3次試験の試験科目に論文を追加する。
2. 第3次試験に口述試験を新設し、筆記試験において政令で定める基準以上の成績を得た者についてこれを行う。
3. 筆記試験において上記の成績を得た者については、その後行われる4回の筆記試験を免除する。

試験科目に論文試験を追加した理由は、これにより、独立の職業会計人としての公認会計士の適格性が広い視野から判定されることになるためであり、口述試験を新設した理由は、第3次試験の受験の要件とされている実務補習及び業務補助または実務従事の成果がよりよく反映されるようにするためであった⁽¹¹⁾。

〔注〕

- （1）日本公認会計士協会編『公認会計士制度25年史・別巻』443～446頁
- （2）大蔵省事務官林大造は、計理士制度の再検討について、「新制度については民間より種々の建議案に接したのであるが、委員会においては米英の会計士制度殊に英国のチャータード・アカウンタント協会の規律に範をとることについては、最初から意見が一致していた。」（大蔵省大臣官房文書課編纂『公認会計士法逐条解説』昭和23年、17頁）と述べている。
- （3）西野嘉一郎著『現代会計監査制度発展史』昭和60年、290頁～293頁
- （4）大蔵省大臣官房文書課編纂、前掲書、75頁
- （5）公認会計士法制定当時、弁護士試験は、大正7年の高等試験令による高等試験司法科試験として、実施されていた。その内容については、すでに説

明した。

- (6) 公認会計士法の改正については、大蔵省証券局企業財務課監修『公認会計士審査会の答申及びその関係資料集』昭和40年、2(2)公認会計士制度の沿革、日本公認会計士協会編『公認会計士制度25年史』第2編 公認会計士制度の改正、拙著『わが国職業的監査人制度発達史』第9章第1節 公認会計士制度の展開、をみられたい。
- (7) 昭和23年8月1日から同29年7月31日までに11回にわたって実施された特別公認会計士試験、昭和29年8月1日から同32年7月31日までに6回にわたって実施された第3次試験受験資格検定及び昭和39年7月1日から同42年3月31日までに5回にわたって実施された公認会計士特例試験については考慮していない。
- (8) 第5国会衆議院大蔵委員会議録、第6号、昭和24年3月30日、20頁
- (9) 第7国会衆議院会議録、昭和25年4月1日、737頁
- (10) 第10国会参議院委員会議録、第25号、昭和26年3月26日、7頁
- (11) 第46国会衆議院会議録、第38号、昭和39年6月19日、15頁

IV. 公認会計士試験制度の改革案

公認会計士試験制度の改革の必要性が論じ始められた、昭和59年末ごろより現在に至るまでに、いくつかの改革案が示されてきている。それらの改革案の概要を巻末に資料3として示した。

日本公認会計士協会・会計士補委員会のアンケート調査⁽¹⁾では、第2次試験についての改革提案が掲げられている。筆者のアンケート調査⁽²⁾は、試験制度全般についての提案が含まれている。

学界では、青木茂男氏⁽³⁾、若杉明氏⁽⁴⁾、大雄令純氏⁽⁵⁾の諸氏が、試験制度全般について意見を述べられている。会計士業界では、監査法人問題勉強会報告⁽⁶⁾が、会計士補の需給関係に関して、第2次試験及び第3次試験の改革を提案している。

これらの調査や改革提案では、第1次試験については、不要論があるとともに、試験科目に英語を含めるといふ改革論があり、第2次試験については、試験問題を基礎的な内容のものとすること、

出題に合議制を取り入れること、選択科目制をとり試験科目をふやすこと、科目別合格制を取り入れること、試験結果の通知などが含まれていた。第3次試験については、不要論があるが、実務補習などのインターン期間との関連で改革案が提示されていた。

本年5月に公表された、公認会計士審査会・公認会計士試験制度小委員会の「公認会計士試験制度の見直しについて(中間報告)」⁽⁷⁾では、制度の安定性と現行の試験水準を維持することを基本とし、第1次試験及び第3次試験を存続させるとともに、第2次試験を公認会計士試験の中心とし、現行の公認会計士制度に対する社会の信頼の出発点をなすものとしている。

第1次試験については、試験科目に外国語(英語)を加える提案をしている。第2次試験には、(1)短答式の導入、(2)科目の見直しと科目選択制の導入、(3)試験委員の増員等、(4)受験資格(第1次試験の免除基準)の手直し、(5)試験成績の通知等の諸提案が含まれている。(1)と(2)に関しては、次のような制度が考えられている。第2次試験を短答式試験と論文式試験に分け、論文式試験は短答式試験に合格した者が受験できる。短答式試験は、例えば会計学4科目と商法について行う。論文式試験は、科目選択制を1部導入して行うこととし、例えば必須科目5科目(会計学4科目と商法)と選択科目2科目(経営学、経済学に新たに民法を加え、その中から2科目を選択)について行う。科目別合格制は導入しない。

第3次試験については、試験実施回数を年1回とし、筆記試験の免除回数を2回までとする。実務補習・業務補助等については、インターン期間3年は維持するが、実務補習と業務補助等の期間重複を認め、また実務補習の期間をインターン期間内で延長できるようにし、通信教育・スクーリング制度の導入等を含め検討するものと、提案している。

〔注〕

- (1) 日本公認会計士協会・会計士補委員会「大学教授等への『公認会計士に関するアンケート』集計結果(1984年10月8日)」JICPA NEWS, No.

- 346, 1984年11月
- (2) 拙稿「わが国監査法人の実態—アンケート調査にもとづいて—」経営志林, 第22巻第2号, 1985年7月
- (3) 青木茂男稿「会計教育と公認会計士試験制度」会計ジャーナル, 1985年1月
- (4) 若杉明稿「職業会計人の社会的役割と試験制度」企業会計, 第37巻第2号, 1985年2月, 同「魅力ある会計士試験制度を目指して」JICPA NEWS, No.361, 1986年2月
- (5) 大雄令純稿「公認会計士試験制度の日米比較」南山経営研究, 第4巻第1号, 1989年4月
- (6) 監査法人問題勉強会『監査法人の現状と今後の対応—監査法人問題勉強会報告—』1987年5月, 拙稿「監査法人に関する調査研究について」経営志林, 第24巻第2号, 1987年7月
- (7) その解説として, 佐藤清松稿「公認会計士試験制度の見直しについて—公認会計士審査会公認会計士試験制度小委員会中間報告の解説—」JICPA ジャーナル, No.432, 1991年7月

V. むすび

公認会計士試験制度の沿革を, 戦前のわが国職業的会計士制度の確立期にまで翻って考察してきた。

昭和2年に計理士法が制定され, わが国において職業的会計士の制度が確立された。当時の職業的会計士や有識者は, 英米の会計士制度, とくに英国の勅許会計士制度を理想としてそれを体現する制度を要求してきたが, 制定された計理士法は, 英国の制度のように第1～3次にわたる試験と一定の実務経験を求めるものではなかった。その後の計理士法改正運動は, この理想に向けての改正を要求していったのである。

計理士法のもとでは, 計理士試験は, 筆記試験と口述試験に分けられ, 筆記試験には, 必須科目と選択科目が置かれていた。戦後昭和23年に制定された公認会計士法には, 第1～3次の試験制度を規定し, 第2次試験に合格後第3次試験を受験する前に, 実務補習や業務補助等で3年間の実務経験を求めていた。第2次試験は, 7科目一括して合格するものとし, また必須科目と選択科目の

区分を設けるものではなかった。

公認会計士審査会・公認会計士試験制度小委員会の中間報告では, 第2次試験は短答式と筆記式の2種類の試験とし, 筆記試験は必須科目5科目と選択科目2科目の科目選択制をとっている。この試験制度は, 弁護士の資格に類似するものとなっている。

弁護士の資格試験は, 戦前には高等試験司法科試験として行われていたが, 戦後それにかえて, 司法試験法(昭和24年5月31日施行, 法律第140号)が制定された。司法試験法における試験制度は, 高等試験令のそれとほぼ同一のものとして制定された。例えば, 試験方法については, 高等試験令が予備試験と本試験とに分けられているところを, 司法試験法は, 第1次試験と第2次試験とに分けられており, また前者が本試験を筆記試験と口述試験に分け, 筆記試験に合格した者だけが口述試験を受けるものとしている。この点, 後者も同じである。試験科目については, 高等試験令が必須7科目, 選択1科目としていたところを, 司法試験法は, 必須5科目, 選択2科目としており, 若干の差異があるとしても, 両者はほぼ同一であり, 司法試験法は, 高等試験令にもとづく試験制度を踏襲したものと考えられている⁽¹⁾。

昭和31年に司法試験管理委員会規則を改正し, 論文式試験と同一の7科目につき, 短答式試験を導入した。その後昭和33年に司法試験法が改正され, 短答式試験の試験科目を憲法, 民法, 刑法の3科目に限定し, 短答式試験の合格者について論文式試験を行うこととした。論文式試験では, 選択科目に非法律選択科目が加えられているが, 従来通り必須科目・選択科目の制度をとっている⁽²⁾⁽³⁾。

上記の中間報告で, 司法試験法における試験制度に類似するものとなっていることは, 興味深い。戦前の計理士制度, また戦後の公認会計士制度の確立, 改革の論議において, たえず弁護士制度が意識されており, 今回の小委員会の中間報告においても, そのことを読み取ることができる。公認会計士制度の関係者にとって, それに先立ち確立している弁護士制度に比肩しうる専門職として, 公認会計士制度を社会的に確立するという思いを持っているものと考えられる。

文末資料2(2)に示されているように、今年度の第2次試験の受験者は7,157人、かつて受験者の減少を嘆いた頃の2倍に達している。過去5年間の第2次試験の受験者総数は、29,181人、合格者総数は、2,640人、この人数は、昭和58年に至る5年間のそれぞれ1.4倍、2.1倍である。最近5箇年の平均合格率は、9.04%となっている。確かにここ数年の第2次試験の状況は、公認会計士業界における人手不足を反映したものと見えよう。しかしながら、会計士業界を巡る状況は、たんに試験制度の運用での対応では解決しえないであろう。抜本的改正がもためられているのである。

上述の中間報告が、公認会計士試験制度の見直しにおける基本的な考え方として、制度の安定性と現行の試験水準の維持をあげ、また第2次試験を公認会計士試験の中心とし、現行の公認会計士制度に対する社会の信頼の出発点をなすものとしていることには同意できる。しかしながら、この試験制度の見直しの必要性が、公認会計士の業務の国際化、多様化、複雑化に対応し、それらの社会的要請に答えることにより生じたのであれば、このたびの試験制度改革の中心の一つである第2次試験の科目選択制における選択科目の中に、公認会計士の業務上の必要を考慮して、国際会計論や情報処理関連科目⁽⁴⁾などを加える必要があろう。

さらに、制度の運用の問題となるが、第2次試験の問題は、いたずらに難解なものでなく、基礎的知識を問うようなものであるべきで、そうする

ときに第2次試験と大学教育との関連がより緊密になりうると考える。

〔注〕

- (1) 東京弁護士会・法友全期会・政策研究会『法曹資格に関する試験制度の研究』平成元年、49～50頁
- (2) 法務大臣官房司法法制調査部編『法曹養成制度改革—基本資料集—』ジュリスト増刊、平成3年9月、178頁
- (3) 本年4月の司法試験法の改正で、非法律選択科目(教養選択科目)の廃止等の改正をしているが、この改正については、同上書及び、小津博司稿「司法試験改革の現状」ジュリスト(No971)平成3年1月1日—15日、135～143頁、を見られたい。
- (4) 上述の日本公認会計士協会の諸調査報告(I〔注〕(2))にも、データ・プロセッシング(イギリス)、EDP(カナダ)などの科目を見ることができる。また、最近のイギリスやカナダの職業的会計士試験制度の見直し論議において、この科目に言及されている。(Center for International Education and Research in Accounting of Department of Accountancy (University of Illinois), Comparative International Accounting Educational Standards, 1990, p.121, p.139).

〔資料〕

資料1. 計理士・公認会計士試験制度の沿革

法律、法律案他	試験の種類・方法	試験科目	実務経験	その他
会計監査士法案(大正4年12月)	会計監査士試験の1種類	1. 経済学 2. 財政学 3. 会计学 4. 統計学 5. 憲法 6. 民法 7. 商法 8. 破産法 9. 民事訴訟法 10. 非訴事件手続法 11. 租税に関する法規 12. 保険業、銀行業、無尽業及び信託に関する法規	会計監査士事務所で3年以上の見習	

日本会計士会定款（大正10年6月）・社員資格試験細則（大正10年10月）	1次試験と2次試験の2種類、筆記、口述及び論文提出の方法	1次試験： 1. 作文 2. 数学 3. 英語 4. 簿記及び会計 5. 商事要項 6. 法制と経済 2次試験： 1. 簿記 2. 会計学 3. 商業学 4. 経済学 5. 商業数学 6. 法制（民法、商法、破産法、民事訴訟法、商事行政法、税法、国際私法）	社員の事務所で2年以上の実務修習ないし本会で承認した法人もしくは官公署で3年以上の実務従事	科目別合格制を認める
会計士法案（大正15年2月、日本会計士会）	1次試験及び2次試験の2種類		1次試験合格後会計士の事務所で、3年以上の実務経験を要する	
計理士制度ニ関スル建議書（昭和2年1月）—参考案	予備試験及び本試験の2種類、筆記試験及び口述試験	予備試験： 1. 会計学 2. 簿記 3. 商業数学 4. 商業学 5. 経済学 6. 民法 7. 商法 8. 外国語 本試験： （必須） 1. 会計学 2. 簿記 3. 監査 4. 原価計算 5. 商法 （選択・2科目） 1. 破産法及び和議法 2. 税法（所得税法、営業収益税法及び相続税法） 3. 手続法 4. 会計法 5. 保険数学 6. 工場管理及び事務管理		
同上一第2参考案	1次試験と2次試験の2種類。1次試験合格後少なくとも6ヵ月経過後に2次試験を受験	1次試験： （必修） 1. 会計学 2. 簿記 3. 商業数学 4. 商業学又は経済学 5. 民法		1次試験に合格した者は5年間に限り2次試験を受験できる 2次試験には実務を加味すること（2次試験の科目を減じたのは、応用の程度を高めるため）

		6. 商 法 2次試験： (必修) 1. 会計学 2. 簿 記 (帳簿組織論を含む) 3. 監 査 4. 原価計算 (選択・2科目) 1. 破産法及び和議法 2. 税法(所得税法、 営業収益税法及 び相続税法) 3. 手続法 4. 会計法 5. 保険数学 6. 工場管理及び事 務管理		
計理士法(昭和2年3月) 同施行令(昭和2年9月)	計理士試験の1種類 筆記試験及び口述試験 筆記試験合格者のみ口 述試験を受験	筆記試験： (必須) 1. 会計学 2. 簿 記 3. 商業数学 4. 商業学 5. 経済学 6. 民法及び商法 (選択・1科目) 1. 経済政策(商業政 策及び工業政策) 2. 貨幣論及び銀行論 3. 商品学 4. 商工経営学 5. 財政学 6. 破産法 7. 刑 法 口述試験： 1. 会計学 2. 経済学		筆記試験合格者は、翌 年に限り筆記試験を免 除
計理士改正要綱(昭和 15年12月、計理士会)	計理士試験と計理士試 補試験の2種類		計理士試補として2年 以上の実務修習をへて 計理士試補考試をへて 計理士となる	
計理士法施行令中改正 令案(昭和17年10月、 大蔵省監理局)	予備試験及び本試験の 2種類 本試験は筆記試験及び 口述試験とする 筆記試験合格者のみ口 述試験を受験	予備試験： 1. 論 文 2. 国 史 3. 外国語 本試験一筆記試験： (必須科目) 1. 会計学(会計監査 を含む) 2. 簿 記 3. 原価計算 4. 経営経済学		予備試験合格者は、以 後の予備試験を免除 筆記試験合格者は、翌 年に限り筆記試験を免 除

		<ul style="list-style-type: none"> 5. 経済学 6. 商 法 (選択科目・1科目) 1. 経済政策 (商業政策及び工業政策) 2. 金融論 3. 商業数学 4. 商業学 5. 財政学 6. 民 法 7. 破産法 8. 民事訴訟法 9. 刑事訴訟法 <p>同一口述試験：</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 会計学 2. 経済学 		
計理士法改正案要綱 (昭和23年1月, 計理士制度調査委員会)	計理士補試験-予備試験, 学術試験及び実地試験の3種類 実地試験は, 筆記及び口述で行う	<p>予備試験：</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 国 語 2. 論 文 3. 数 学 4. 外国語 <p>学術試験：</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 会計学 2. 簿 記 3. 会計監査 4. 経済学 5. 経営経済学 6. 商 法 7. 大蔵大臣が指定する選択科目 <p>実地試験：</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 会計学 2. 会計実務 3. 商事法 	実地試験を受けるには, 補助計理士として5年以上の実務経験を要すること, そのうち少なくとも2年は, 計理士, 計理士の団体等で実務補習を行うことが必要	
監査士法案 (昭和23年2月, 政府)	1次～3次の3種類	<p>1次試験：</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 国 語 2. 数 学 3. 論 文 <p>2次試験：</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. 会計学 2. 簿 記 3. 原価計算 4. 経済学 5. 経営学 6. 財政学 7. 金融論 8. 民法 (第4編及び第5編を除く) 9. 商法 (第3編第10章及び第4編を除く) 	3次試験を受けるには, 3年以上の実務経験 (2年間の実務補習を含む) が必要	

		3次試験： 1. 監査 2. 分析 3. その他会計に関する実務		
公認会計士法（昭和23年7月）	1次～3次の3種類	1次試験： 1. 国語 2. 数学 3. 論文 2次試験： 1. 会計学 2. 簿記 3. 原価計算 4. 経済学 5. 経営学 6. 財政学 7. 金融論 8. 民法（親族及び相続に関する部分を除く） 9. 商法（海商、手形及び小切手に関する部分を除く） 3次試験： 1. 財務に関する監査 2. 同分析 3. その他の実務	3次試験を受験するために、1年以上の実務補習と2年以上の業務補助が必要	
公認会計士法（現行）	1次～3次の3種類 3次試験は、筆記及び口述、口述試験は、筆記試験合格者のみ行う	1次試験： 1. 国語 2. 数学 3. 論文 2次試験 1. 簿記 2. 財務諸表 3. 原価計算 4. 監査 5. 経営学 6. 経済学 7. 商法（海商、手形及び小切手に関する部分を除く） 3次試験： 1. 財務に関する監査 2. 同分析 3. その他の実務（税に関する実務を含む） 4. 論文	3次試験は、2次試験合格後、実務補習1年、業務補助ないし実務従事2年を経たものが受験	3次試験の筆記試験合格者は、以後4回の筆記試験を免除

資料 2. 公認会計士試験の実施状況

(1) 公認会計士第 2 次試験の実施状況

年 度	受験者数	合格者数	合格 率	年 度	受験者数	合格者数	合格 率
昭和24年	528人	70人	13.3%	昭和46年	4,938人	293人	5.9%
25	1,146	169	14.7	47	5,055	324	6.4
26	1,794	172	9.6	48	4,894	331	6.8
27	1,872	127	6.8	49	5,218	467	8.9
28	1,913	170	8.9	50	5,597	465	8.3
29	1,976	174	8.8	51	5,795	321	5.5
30	2,372	194	8.2	52	5,480	425	7.8
31	2,687	151	5.6	53	5,393	301	5.6
32	2,608	187	7.2	54	4,942	283	5.7
33	2,584	219	8.5	55	4,357	252	5.8
34	2,730	212	7.8	56	4,076	241	5.9
35	2,427	196	8.1	57	3,814	214	5.6
36	2,280	140	6.1	58	3,700	241	6.5
37	2,183	128	5.9	59	3,712	288	7.8
38	2,277	131	5.8	60	3,969	317	8.0
39	2,399	129	5.4	61	4,282	452	10.6
40	2,612	174	6.7	62	4,635	394	8.5
41	3,052	181	5.9	63	5,205	378	7.3
42	3,296	235	7.1	平成元	5,735	596	10.4
43	3,720	223	6.0	2	6,449	634	9.8
44	4,025	242	6.0	3	7,157	638	8.9
45	4,634	244	5.3	合 計	159,418	11,723	7.4

【備考】 JICPA ジャーナル, No.437, 1991年12月, 73頁

(2) 過去 8 箇年の公認会計士試験の実施状況

年 度	第 1 次試験			第 2 次試験			第 3 次試験		
	受験者	合格者	合格率	受験者	合格者	合格率	受験者	合格者	合格率
昭和59(1)	471	57	12.1	3,712	288	7.8	315	148	47.0
(2)							397	183	46.1
60(1)	545	34	6.2	3,969	317	8.0	220	92	41.8
(2)							360	181	50.3
61(1)	496	84	16.9	4,282	452	10.6	154	76	49.4
(2)							327	164	50.2
62(1)	588	119	20.2	4,635	394	8.5	164	71	43.3
(2)							378	192	50.8
63(1)	602	105	17.4	5,205	378	7.3	194	75	38.7
(2)							429	231	53.8
平成元(1)	638	155	24.3	5,735	596	10.4	188	81	43.1
(2)							540	289	53.5
2(1)	770	208	27.0	6,449	634	9.8	244	127	52.0
(2)							509	295	58.0
3(1)	732	151	20.6	7,157	638	8.9	217	122	56.2
(2)							—	—	—

* 過去 5 年間の第 2 次試験の状況 (昭和62年~平成 3 年)

受験者総数 29,181 (平均 5,836) 人

合格者総数 2,640 (平均 528) 人

平均合格率 9.04%

【備考】『大蔵省証券局年報』昭和61年版~平成 2 年版, JICPA ジャーナル, No.437, 1991年12月より作成

資料 3. 公認会計士試験制度の改革案

提 案	試験制度全般	第 1 次試験	第 2 次試験	第 3 次試験
公認会計士協会・会計士補委員会—アンケート (昭和59年10月)			<ul style="list-style-type: none"> ・ 基礎的問題とする (44) ・ 問題が偏向している (13) ・ 科目が多すぎる (12) ・ EDPの科目が必要 (7) ・ 経営学, 経済学は不要 (6) 	
青木茂男 (昭和60年 1月)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 受験予備校は有効であるが, 受験技術偏重は問題 ・ 受験者数増加を前提として2次試験合格者を増やす (350名前後) 		<ul style="list-style-type: none"> ・ 短答式と長文式の2回に分けて行う方式 ・ 現在の各科目を一括した総合的合否判定の方式から, 科目別合格方式へ ・ 試験科目の若干の追加 (EDP 会計, 会計情報論, 情報管理論など) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 2次試験の再来のごとく厳しい合格率である必要はない
若杉明 (昭和60年 2月)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 2次試験は, 合理的なむずかしさの試験であるべき ・ 3次試験の廃止 			
原征士—アンケート (昭和60年 7月)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 1次試験は不要, 2次試験はやさしく, 3次試験を厳しく ・ 3次試験を廃止し, 2次試験のみとし, 研修制度を実施 ・ 2次試験, 3次試験にかえて資格試験と研修制度による登録制度とする ・ 2次試験合格者の実務補習は国家機関で行う ・ 実務補習, 業務補助の期間を3年から5年に延長 		<ul style="list-style-type: none"> ・ 出題内容が特異で受験テクニックを要する (6) ・ 問題が出題者の得意分野にかたよる (2) ・ 問題を一般から公募する ・ 問題を合議制とする ・ 科目別受験を認める ・ 2次試験を年2回実施する ・ 合格者を多くする ・ 選択科目制をとり, 試験科目をふやす (EDP, 外国語, 国際会計, 時事問題など) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 技術的な問題でなく, 専門家としての判断を問うようなものとする ・ 3次試験を廃止し, 研修制度を実施する
監査法人問題勉強会 (昭和62年 5月)			<ul style="list-style-type: none"> ・ 科目選択制の導入 ・ 科目別合格制の導入 ・ 試験科目の見直しと範囲の拡大 ・ 出題方式の見直し (合議制出題) ・ 試験結果の個人別通知 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 簡素化又は廃止

大雄令純（平成元年4月）	<ul style="list-style-type: none"> 1次試験をCPA受験資格試験とし、2次試験をCPAとしての専門能力を判定するための唯一の試験とし、3次試験を廃止する 問題作成、出題、採点作業の分離とガイドラインの公表 CPEの導入 	<ul style="list-style-type: none"> 一般教養および外国語の客観テストとする 	<ul style="list-style-type: none"> 非会計科目の廃止と客観テストの導入（経営学・経済学の廃止、商法は残す） 簿記・財務諸表・原価計算の統合と税務会計・EDP会計等の導入による会計科目の再編成 科目別合格制度の採用 	<ul style="list-style-type: none"> 3次試験の廃止
公認会計士審査会・公認会計士試験制度小委員会（平成3年5月）	<ul style="list-style-type: none"> 基本的考え方一制度の安定性と現行の試験水準の維持 1次試験及び3次試験は、存続させる 2次試験を、公認会計士試験の中心となし、現行の公認会計士制度に対する社会の信頼の出発点をなすものととらえる 科目別合格制は採用しない 公認会計士審査会の下に、試験問題の調整や点検等を組織的に行うための機関を設ける インターン期間3年は維持するが、実務補習と業務補助の期間重複を認める 実務補習の期間をインターン期間内で延長できるようにするとともに、通信教育、スクーリング制度の導入等を含め、検討する 2次試験の論文式について、不合格者のうち希望者に対し、ランク別に成績を通知する 	<ul style="list-style-type: none"> 現行科目に外国語（英語）を加える 	<ul style="list-style-type: none"> 筆記試験に短答式を導入する 具体的には、(1)短答式による試験と論文式による試験に分け、論文式による試験は、短答式による試験に合格した者が受験できることとする。 (2)短答式による試験は、例えば、会計学4科目と商法について行う。 論文式による試験は、科目選択制を一部導入して行うこととし、例えば、必須科目5科目（会計学4科目と商法）と選択科目2科目（経営学、経済学に、新たに民法を加え、その中から2科目を選択）について行う 大学3年生以上で所定の単位を取得した者については、1次試験を免除する 	<ul style="list-style-type: none"> 年1回実施する 筆記試験の免除回数は2回（2年）までとする