
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

甲南大学会計大学院 教授 加藤 恭彦

序文

2007年11月18日（日）～同月24日（土）の日程でドイツにおける公認会計士試験制度をめぐる下記の諸項目について調査するためにドイツを訪問した。

A. 訪問先：大学

11月19日：フランクフルト大学ベキング教授（Prof.Dr.Hans-Joachim Böcking）

11月22日：ブルツブルグ大学レンツ教授（Prof.Dr.Hansrudi Lenz）

調査項目

- ①ドイツにおける大学制度の改革：従来の学部制度（Diplom 学位）から新たに学部・大学院制度（Bachelor・Master 学位）への改革に伴う公認会計士試験の受験資格・受験科目などの制度の概要
- ②ドイツの大学における公認会計士の資格取得に係わる教育課程の内容—関連する講義科目
- ③ドイツの大学における学生の会計プロフェッションに対する意識
- ④ドイツの大学における教員の評価プログラム
- ⑤ドイツの大学における会計関連科目の内容

B. 訪問先：職業団体

11月20日：公認会計士自治本部（Wirtschaftsprüferkammer）

Dipl.-Kffr.Petra Gunia Dr.Reiner J.Veidt（Geschäftsführer），

RA.Henning Tüffers（Leiter der Prüfungsstelle）

11月21日：公認会計士協会（Institut der Wirtschaftsprüfer）

Brigitte Rothkegel - Hoffmeister, Horst Kreisel

Pricewaterhouse Coopers

池田良一（Senior Manager Japanese Business Network）

中田幸康（日本公認会計士）、小淵直子（日本公認会計士）

調査項目

- ①ドイツにおける資格取得後教育の概要
- ②ドイツにおける公認会計士試験制度の概要
- ③ドイツにおける内部統制監査制度の実態
- ④ドイツにおける監査法人の編成の実態

本稿では、特に、A—①、②及びB—②について取り上げることとするが、
B—①については、

- ドイツ公認会計士法第43条 2 項 4 (Pflicht zur Weiterbildung)
- VO 1/1993(Vorstandverlautbarung:Zur beruflichen Fortbildung der Wirtschaftsprüfer im IDW.
- Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zur Anerkennung von Fortbildungsveranstaltungen zur speziellen Fortbildung von Prüfer für Qualitäts-Kontrolle(Kriterienkatalog)

B—③については、

- IDW Prüfungsstandard:Die Prüfung des Risikofrühererkennungssystems nach § 317 Abs.4 HGB (IDW PS 340) (Stand:11.09.2000)
- IDW Prüfungsstandard:Das interne Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung (IDW PS 260) (Stand:2.7.2001)
- IDW Prüfungsstandard:Die Prüfung des internen Kontrollsystems beim Dienstleistungsunternehmen für auf das Dienstleistungsunternehmen Ausgelagerte Funktionen.(IDW PS 951) (Stand 19.09.2007)
- IDW Prüfungsstandard:Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen(IDW PS 450) (Stand:08.12.2005)
- IDW Prüfungsstandard:Grundsätze für die ordnungsmäßiger Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen(IDW PS 400) (Stand:28.10.2005)

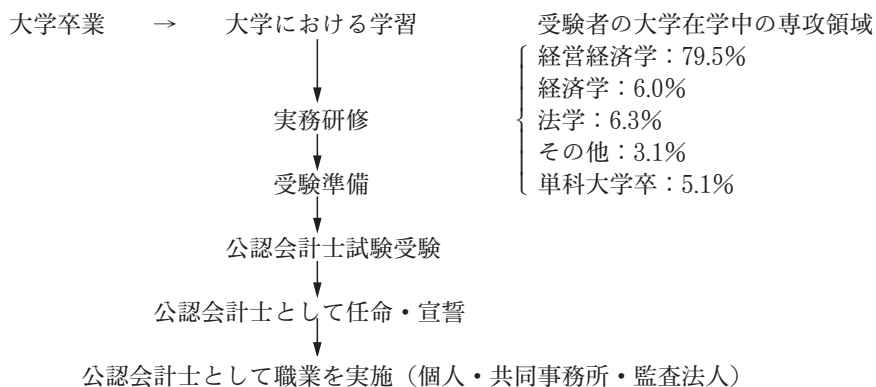
の文献を参考にして、別稿で取り上げることになっている。

1. 公認会計士の資格取得ルート

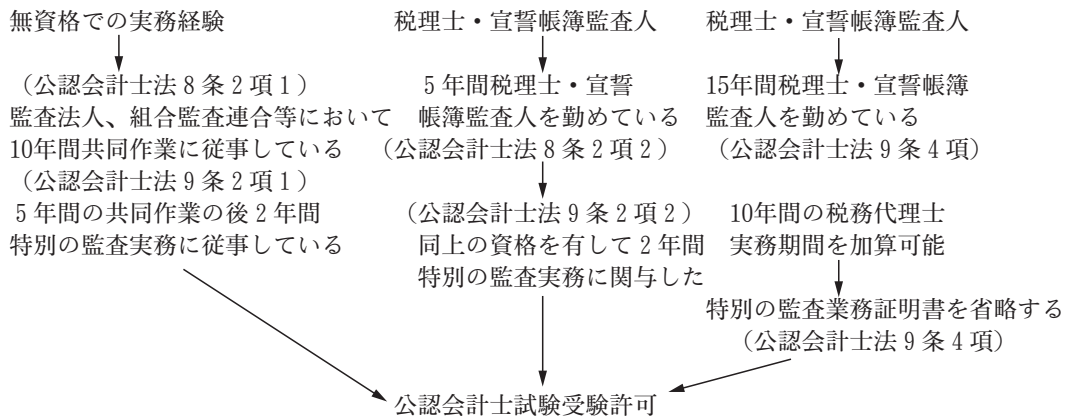
- ①大学卒業者 (Diplom) (総合大学・単科大学) ルート→公認会計士試験
大学において、8ゼメスター又は4年間の正規在学年数+最低3年以上の実務経験
- ②学歴無関連の実務家ルート→公認会計士試験
監査法人における最低10年以上の実務経験、税理士・宣誓帳簿監査人として最低5年以上の実務経験
- ③EU 域内・ヨーロッパ経済域内の条約協定国・スイス) における公認会計士ルート→適性試験
公認会計士として既に「EU 決算監査人基準」(2006/43/EG) に基づいて年度決算・連結決算監査の有資格者

①典型的な資格取得ルート：大学卒業者に対する受験許可の前提

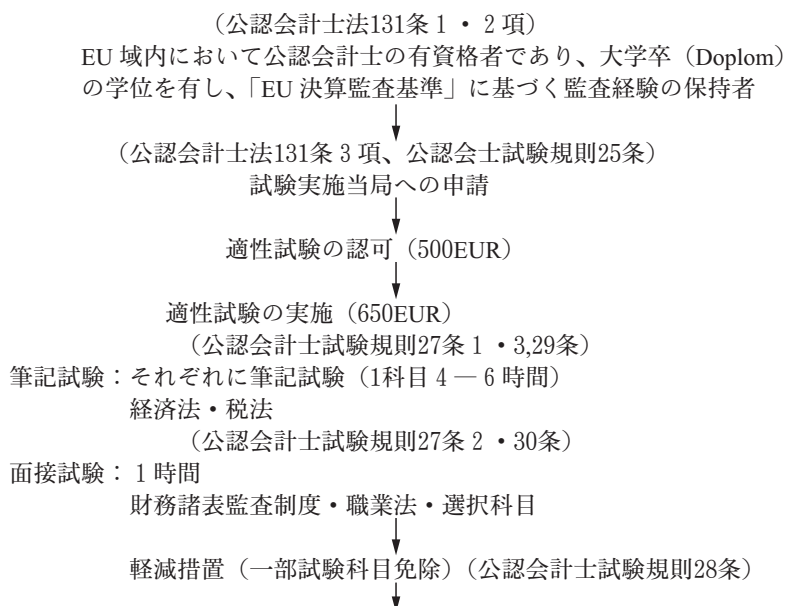
要件：一定の基礎知識（公認会計士法 8 条）及び実務研修（公認会計士法 9 条）

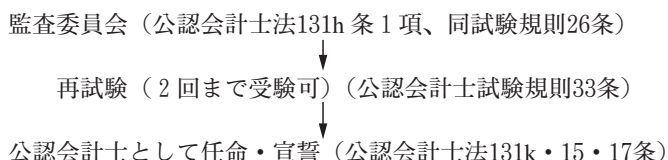


- 基礎知識：広範囲の業務領域に対応する知識→財務諸表監査、税務相談、クライアントの各種代理業務、経営上の鑑定人又は専門家業務、などに対応する。(公認会計士法第2条)
 - 実務研修：(公認会計士法第9条1・5)最低限8ゼメスター(4年)又は最低3年間の監査法人等において共同補助者を勤める。なお、大企業における監査担当者、公的機関などにおける税理士又は監査担当者の実務期間は加算される。
その他、特に監査法人などにおいて決算監査実務に関与するか、監査報告書の作成に関与した場合には、2年の実務期間でよい。
- ②学歴無関連の実務家ルート：例外的に大学卒業資格がなくても以下のような特定の実務従事者(有資格者)も受験資格が認可される。



- ③EU 域内における適性試験(公認会計士法131条以降)：簡略試験(試験科目の一部免除)の一種で、『EU 決算監査人基準』(2006/43/EG vom 17.Mai 2006)に基づいて監査業務を行っている者が対象。監査対象、税法、経済法、職業法等は国内法が優先する。適性試験は、ドイツ語による2科目筆記試験と面接試験が年1回実施される。

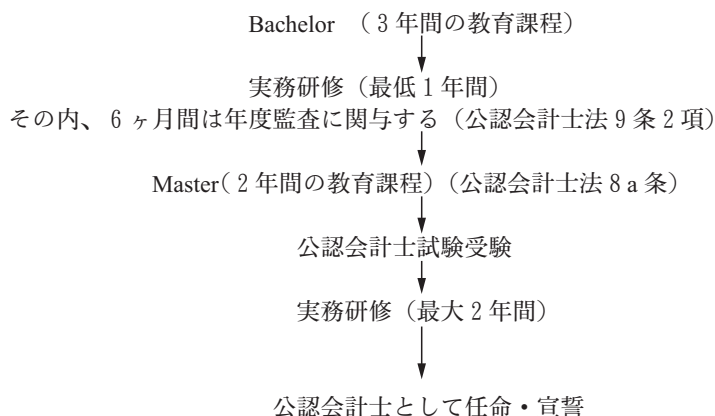




2. 新資格取得ルート：大学学位制度の改革；Diplom(4年)⇒Bachelor(3年)・Master(2年)

Bologna-Prozess 会議 (1999年)：2010年までに新しい学位制度に移行する⇒第三者機関である学位認定機関の認証が必要 (FIBAA：Foundation for International Business Administration Accreditation, ACQUIN：Akkretierungs-, Zertifizierungs-und Qualitäts-sicherungs-Institut, AQAS：Agentur für Qualitätssicherung durch Akkreditierung von Studiengängen)

従来、ドイツにおいて公認会計士職業に連携する大学教育課程はなかったが、「公認会計士試験改革法 (WPE-Reformgesetz) によって、第三者機関による認証を前提に、公認会計士を育成するための教育課程が創設された—公認会計士法 8 a 条 (認証された大学教育課程)。



①Master 教育課程に対する新試験 (Zugansprüfung)

以下の領域について、Bachelor 教育課程の水準に適合する幅広い経済学の基礎教育の確保目的⇒2科目の筆記試験 (各科目3時間)

経営経済学概論、応用経営経済学、国民経済学の基礎、法律の経済的に重要な部分の基礎、応用数学及び統計学の基礎、会計学、情報論基礎、

Master の修了要件：公認会計士にとって重要な専門知識に役立つ実務研修、履修科目の成績による試験結果の証明、Master 学位の取得、

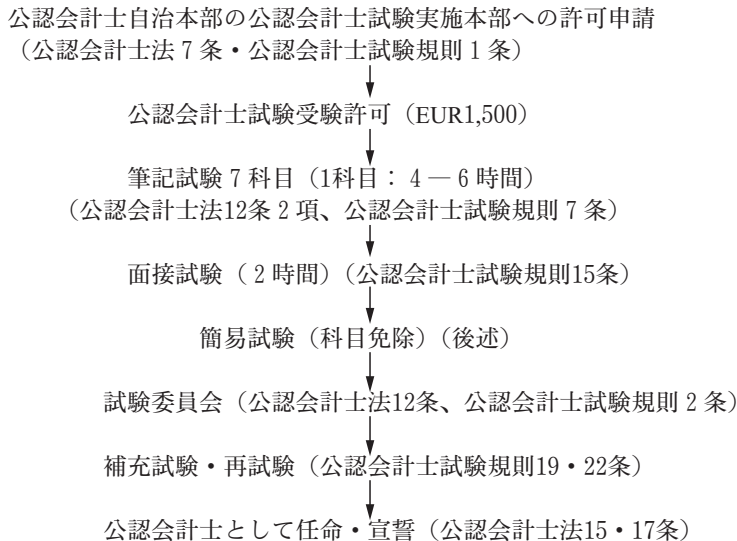
公認会計士試験：監査論、企業評価論、職業法、税法、から2科目の筆記試験及び面接試験

公認会計士として任命・宣誓

②Master 教育課程の内容 (公認会計士法 8 a 条) →ECTS(ヨーロッパ単位換算システム)

Master 学位 = 120			
修了試験 (監査論) = 16 + 1 ゼミナール (監査論) (6)			
監査論(28)	税法(26)	応用経営経済学(20)	経済法(24)
個別決算・会計学(3) 連結決算(3) IAS/IFRS(2) 財務諸表分析(2) IT 監査を含む監査(8) 特別監査(5) 職業法(2) 企業評価(3)	租税通則法/税務裁判所法(3) 税務会計論(4) 所得税法/法人税法/営業税法(7) 相続税法/売上税法(3) 組織変更税法(3) 国際租税法(3)	原価計算/管理会計/組織論(6) 財務論(6) 外部報告会計の方法論/ コーポレート・ガバナンス/ 企業評価(8)	民法/労働法/国際私法/商法(6) 会社法(6) コーポレート・ガバナンス法/ コンツェルン法/組織変更法(6) 破産法/資本市場法/ヨーロッパ法(6)

③通常試験の過程



④通常試験の内容 (公認会計士試験規則 4・7 条)

監査論/企業評価/職業法	応用経営経済学	経済法	租税法
2 科目筆記試験	2 科目筆記試験	1 科目筆記試験	2 科目筆記試験
1. 会計学 a) 簿記、年度決算、状況報告書 b) 連結決算、連結状況報告書、結合企業関係報告書 c) 国際会計基準 d) 特殊会計規定 e) 財務分析 2. 監査論 a) 会計監査: 法律規定、監査基準 b) その他の法定監査、株式法の特別監査、リスク早期警報システム、業務監査	1. 応用経営経済学 a) 原価計算 b) 計画・コントロール手段 c) 経営管理/経営組織 d) 財務論: 外部報告会計方法論、コーポレート・ガバナンス、企業評価を含む 2. 国民経済学 a) 経済学原理/経済政策 b) 財政学原理 3. 上記1/2に関する数学及び統計学	1. 民法/労働法/国際私法原理/債務関係法/物件法 2. 商法/商人/商業使用人/物件法 3. 会社法/コーポレート・ガバナンス/資本市場法原理 4. 組織変更法 5. 破産法原理 6. ヨーロッパ法原理	1. 租税通則法/同法付属法/税務裁判所法 2. 各種税法 a) 所得税/法人税/営業税 b) 評価税法/相続税/不動産税 c) 売上税/不動産取得税 d) 組織変更税 3. 国際租税法原理

c)その他の監査 3. IT 監査 4. 企業評価 5. 職業法			
---	--	--	--

⑤簡易監査（試験科目一部免除）

従来、公認会計士試験の科目一部免除は、税理士資格保持者（公認会計士法13条）又は宣誓帳簿監査人（公認会計士法13a条）に対して認められていたが、それぞれの資格に共通する試験科目が免除されていた。「公認会計士法の改革法」によって、大学卒業資格保持者に対してもその科目免除が認められるようになった。それは、大学における履修科目が、試験科目と同等であると認められる場合、特に応用経営経済学・経済学・経済法において認められている。

公認会計士法では、以下の場合に科目免除が認められるようになった。

1. マスター教育課程修了者に対して、応用経営経済学・国民経済学・経済法の科目が免除されることになるので、残る2科目筆記試験及び面接試験を受験することになる（公認会計士法8a条）
2. Diplom・Bachelor・Masterの学位取得者は、セメスターの終了時に、学位取得証明を試験実施本部へ提出して、予め科目免除の可否について申請しておく必要がある。

その科目免除の有効期間は6年間を限度とする。

科目免除の根拠法	試験科目			
	監査論	応用経営経済学/ 国民経済学	経済法	税法
公認会計士法13条	×	×	×	—
公認会計士法8a条	×	—	—	×
公認会計士法13b条	×	×/—	×/—	×

×：必修科目

—：大学の受講科目と同等とみなして科目免除

3. 公認会計士法8a条に基づくMaster教育課程及び公認会計士法13b条に基づく教育成果に対する認証の推奨範囲

この認証のための推奨範囲は、公認会計士法8a条に基づいて公認会計士となるべき職業訓練に相応しい教育課程の認証に関する基準を明らかにしている。公認会計士法13b条に基づく試験科目の一部免除についてもこれと同じ推奨範囲に基づいて行われる。

①公認会計士の職業観及び中心となる専門知識

公認会計士の職業観は、以下の任務によって優先的に規定される。

- ・監査業務
- ・税務相談業務
- ・鑑定人・専門家業務
- ・企業相談業務
- ・法律相談業務

②公認会計士に求められる職務実施上の職業上の義務

- ・独立性
- ・公平無私性
- ・無偏見性

- ・ 守秘義務
- ・ 誠実性
- ・ 自己責任性
- ・ 職務に適合的態度

③ 公認会計士の中心的な専門知識

教育プログラムは、以下の3つの教育成果の潜在的能力に集中される。

1. 職務関連的専門知識
2. 職務超越的専門知識
3. 専門職業家としての基本的態度

以上の専門知識の形成の展開は、Master 学位の取得後、公認会計士として任命されるまでの1年間の実務研修と共に開始される。

Master の個別教育課程の履修は、公認会計士試験に関して以下の内容を満たしている。

Master 教育課程学生 に対する新試験 (実務研修を含む)	<ul style="list-style-type: none"> ○特に以下の領域において、経済学の Bachelor 学位水準に適合する広範囲の経済学基礎教育を保証する <ul style="list-style-type: none"> ○一般経営経済学 ○応用経営経済学 ○国民経済学原理 ○経済法原理 ○応用数学及び応用統計学原理 ○企業会計学 ○経済情報論基礎 重要な領域にとって必要な専門知識は別途専門知識モデルにおいて表示する <ul style="list-style-type: none"> ○実務関連能力の達成 ○監査関連部分を考慮した新試験
Master 学位取得	<ul style="list-style-type: none"> ○公認会計士にとって重要な専門知識保持者に対する実務の就職斡旋（専門知識モデル） ○履修単位取得証明による試験成績証明書 ○Master 学位取得は、公認会計士試験許可とは関係なく、教育課程の単位取得の結果得られるものである
公認会計士試験	<ul style="list-style-type: none"> ○通常の公認会計士試験科目（監査論、企業評価論、職業法、税法）の内 2 科目の筆記試験及び口頭試問の受験は、公認会計士法 9 条 6 項の条件で Master 教育課程の修了後直ちに可能である
任命(実務研修を含む)	<ul style="list-style-type: none"> ○学際的な問題提起を解決する実務にとって重要な能力の達成

④ 職務関連的専門知識に関する 6 つの専門知識の形成レベル

(それらはすべての教育課程の最後に考慮されるものである)

このような専門知識の形成レベルは、適切な教育課程の構成の根拠となるものであり、その目的は、適切な履修形態によって公認会計士として任命する時に E 又は F レベルに到達することができるようにすることである。

- A. 基礎知識力
- B. 理解力
- C. 応用力

- D. 分析能力
- E. 総合力
- F. 評価能力

ABCDEF	実務研修 ⇒ (1)	Masters 生に 対する新試験 ⇒ (2)	Master 学位取 得 ⇒ (3)	公認会計士 試験 ⇒ (4)	任命 ⇒ (5)
--------	---------------	-------------------------------	--------------------------	----------------------	-------------

A	監査論、企業評価論、職業法	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1.	会計学 →	C	C	F	F	F
	・簿記、年度決算書、状況報告書					
	・連結決算書、連結状況報告書					
	・結合企業関係報告書					
	・国際会計基準					
	・特殊会計規定					
	・財務分析					
2.	年度決算書、連結決算書、 状況報告書の監査規定 →	C	C	F	F	F
	・法律規定、監査基準					
	・監査対象、監査契約					
	・監査開始、監査実施					
	・監査報告書、監査証明書					
3.	その他の監査規定 →	A	A	F	F	F
	・その他の法定監査					
	・それ以外の監査制度					
4 a.	情報技術の基礎 →	C	C	E	E	F
4 b.	IT 監査 →	A	A	D	D	F
5.	企業及び企業持分の評価 →	C	C	F	F	F
6.	職業法 →	B	B	F	F	F

B	応用経営経済学・国民経済学					
1.	応用経営経済学					
	・原価・給付計算	}	→	E	E	E
	・計画・コントロール手段					
	・企業管理組織					
	・企業財務					
	・投資計算					
	・外部報告会計の方法論的問題設定	}	→	C	C	F
	・コーポレート・ガバナンス、					
	・企業評価					

2. 国民経済学

• 原理	}	→	D	D	D	D	D
• ミクロ・マクロ経済学							
• 経済政策							
• 財務経済原論							
• 応用数学・統計学原理							

3. 経済法

1. 民法、特に債務関係法・物件法	→	C	C	F	F	F
2. 労働法、特に私法・ヨーロッパ法	→	A	A	D	D	D
3. 商法、特に国際取引法を含む 商人及び商取引	→	C	C	F	F	F
4. 会社法、コーポレート・ガバナンス	→	C	C	F	F	F
• 資本市場法原理						
5. 組織変更法	→	B	B	F	F	F
6. 破産法原理	→	C	C	F	F	F

C 税法

1. 租税通則法、同法付属法律 税務裁判所法	→	—	—	F	F	F
2. 所得税、法人税、営業税法	→	A	A	F	F	F
3. 評価税法、相続税法、不動産税法	→	—	—	F	F	F
4. 売上税法、不動産取得税法	→	A	A	F	F	F
5. 組織変更税法	→	—	—	F	F	F
6. 国際租税法原理	→	—	—	F	F	F

⑤ 職務超越的専門知識

知的能力、人格的素質、コミュニケーション・コンタクト能力、マネジメント能力、

結びにかえて

この度のドイツ訪問によって、ドイツにおける大学の学位制度の改革が公認会計士の資格取得前教育に大きな影響を与えることになることが明らかになった。その特徴は、Bachelor 3年の教育課程を修了して Master 2年の教育課程に進学すると同時に監査法人に就職して、そこで実務に従事して、実務研修期間を消化すると共に Master コースにおいて理論的な研究にも専念することができるシステムが出来上がっている。しかも、Master 教育課程修了者に対しては新試験制度が準備されており、2科目の論文式筆記試験と面接試験を受験すればよいことになっている。Master 教育課程の内容も公認会計士法によって厳しく規制されており、高い教育水準を維持するように厳しく規制されている。ドイツの公認会計士試験試験制度は、教育の過程を重視しており、しかも実務研修を前提に受験制度が成り立っているところに特徴がある。

【参考文献】

1. IDW., DER WIRTSCHAFTSPRÜFER, WEGE ZUM AUSBILDUNG DURCH DAS IDW.
2. Referenzrahmen und Lehrpläne (Curricula) nach der Wirtschaftsprüfungsexamens-Anrechnungsverordnung vom 27. Mai 2005. Nr. 1-2/2007 Fachnachrichten, IDW.
3. IDW/WPK-Arbeitskreis, Reform des Wirtschaftsprüfungsexamens,
Die Prüfungsgebiete im Wirtschaftsprüfungsexamen-Konkretisierung des
§ 4 Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV)-
4. Hans-Ulrich Küpper, Entwicklungstendenzen der betriebswirtschaftlichen
Ausbildung an einer öffentlichen Hochschule, zfbf 59 Juni 2007 S. 508-524.

(文部科学省の資金による資格取得後教育のプロジェクトの成果である。)