

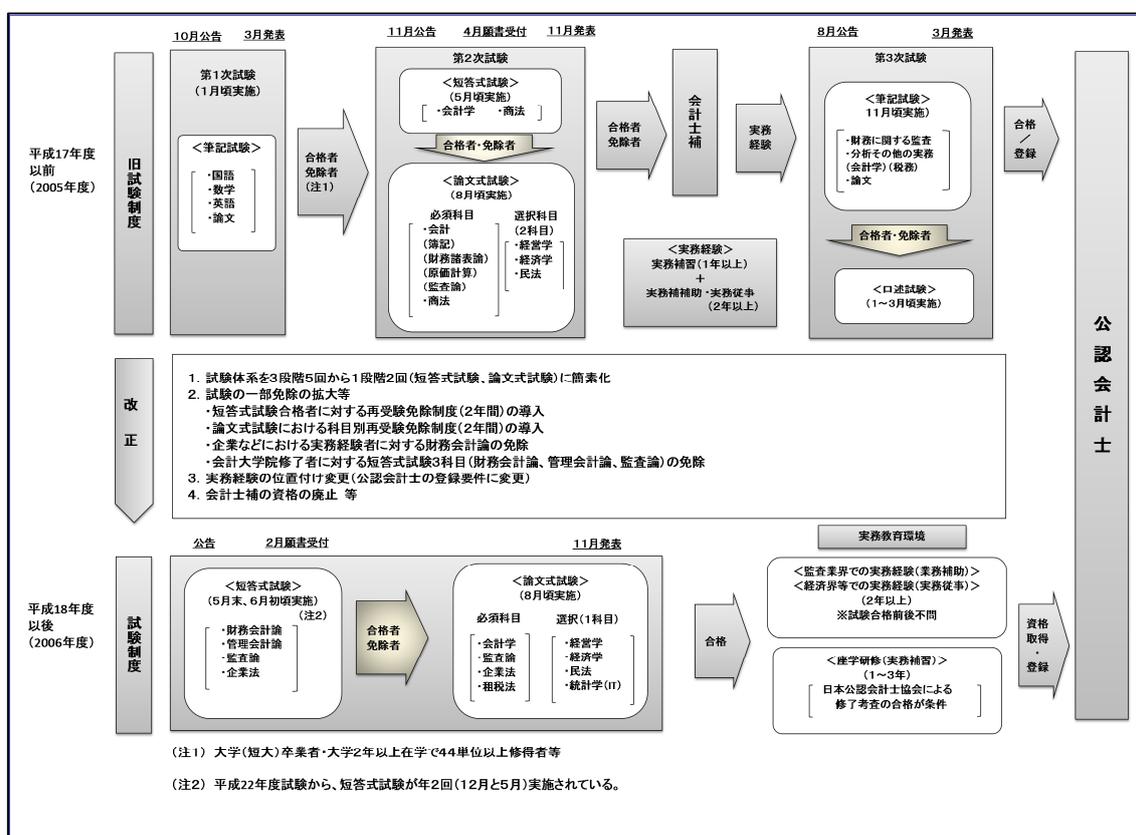
(2) 公認会計士試験・資格制度の概略とその変遷

現行の公認会計士資格制度では、「公認会計士となる資格を有する者」となるためには、次の4つの要件を満たすことが必要とされている。

- 公認会計士試験に合格すること
- 2年以上の業務補助等を行うこと
- 実務補習を修了すること
- JICPA が実施する修了考査に合格していること

公認会計士試験・資格制度は、平成 15 年の公認会計士法改正により大きく変更された。その変更の概略を示すと図 2 のとおりである。

図 2 平成 15 年改正による公認会計士試験・資格制度変更の概要



出所：公認会計士制度に関する懇談会第1回（平成 21 年 12 月）資料から加工

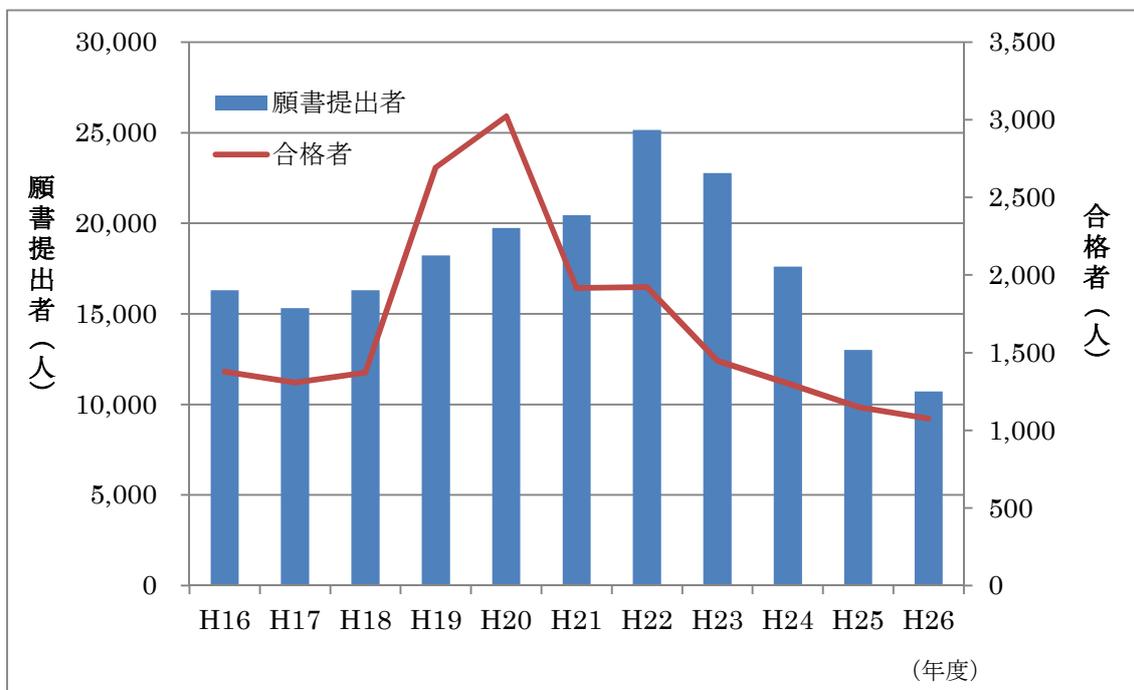
なお、平成 20 年度以降、公認会計士試験に合格したものの監査法人等に就職できないことから、業務補助等の実務経験要件が満たせず、公認会計士資格取得が困難な者（いわゆる「待機合格者」）が発生したことを受け、平成 23 年に試験・資格制度の改正を含む公認会計士法の改正案が国会に提出されたが、この改正は実現せず、現在に至っている。

(3) 公認会計士試験受験者・合格者の分析

ア) 新試験制度下での願書提出者数と合格者数

平成 18 年度の新制度移行後の願書提出者数、合格者数の推移を示すと図 3 のとおりである。(参考として平成 16 年度からの推移を掲示、旧第 2 次試験合格者を除く)

図 3 平成 16 年度以降の願書提出者、合格者の推移



出所：公認会計士・監査審査会（以下「CPA AOB」という。）公表の各年度の「公認会計士試験合格者調」（平成 17 年度までは「第 2 次試験合格者調」）から加工

注：平成 17 年度までは第 2 次試験の数値

合格者数は平成 19 年度、20 年度に大きく増加したが、いわゆる「待機合格者」の発生を受け、合格者を抑制する運用に転じたことから平成 21 年度以降は減少した。願書提出者数は、平成 22 年度をピークに平成 23 年度以降減少の一途を続け、平成 26 年度にはピーク時の 57% 減となった。願書提出者数の減少に伴い、合格者数も減少を続け、平成 26 年度には 1,076 人となった。公認会計士試験の受験を目指して、合格レベルに達するまでには、平均的には 2 年程度かかることから、監査法人等への就職状況や合格率などが 2-3 年程度のタイムラグを経て、受験者の動向に大きな影響を与えていると考えられる。なお、平成 27 年度の最終的な願書提出者が減少することは、既に公表された短答式試験の願書提出者数が平成 26 年度の実績を割り込んでいることから、ほぼ確実である。

また、新たに公認会計士試験を目指す者の数は、願書提出者の減少割合以上に減少していると思われる。例えば、第 1 回の短答式を受験せずに、第 2 回の短答式試験を受験した者の数の推移は、初めて短答式試験を受験する者の動向に近似していると考えられる。平成 26 年度のこの数値は、平成 22 年度に比べて 67.8% 減少しており、願書提出者全体の同期間の傾向（57.4% 減少）より減少率が高く、願書提出者全体の減少率以上に、新たに公

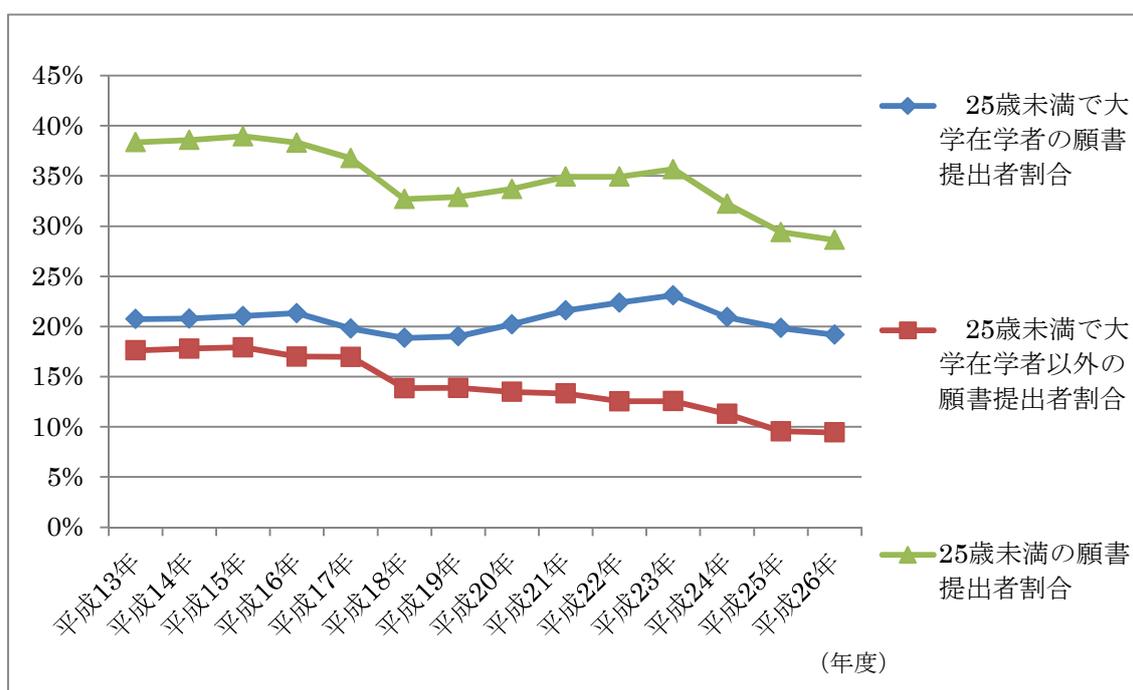
認会計士試験を目指す者の減少率が高いことを示唆している。

イ) 若年受験者の動向

平成 21 年度から 23 年度の願書提出者が多かった時代には、25 歳未満の願書提出者が全体に占める割合も増加し、また、平成 24 年度以後の願書提出者の急落期には、25 歳未満の願書提出者が全体に占める割合も減少している。すなわち、近年の受験者の増減は、主として若年受験者（25 歳未満）の増減によってもたらされている。

さらに、25 歳未満の願書提出者の動向を大学在学中の者と、それ以外の者に区分して詳細に分析したものが、図 4 である¹。

図 4 25 歳未満の願書提出者割合（大学在学中とそれ以外）



出所：CPAAOB 公表の各年度の「年齢別合格者調」と「学歴別合格者調」から加工

受験者が多かった平成 21 年度から 23 年度にかけて、願書提出者全体に占める大学在学者の割合が高まっており、また、受験者が急減した平成 24 年度以降には、大学在学者の割合も減少している。この時期の受験者の大幅な増減は、大学在学中の受験者の増減が主因となっていることがわかる。なお、平成 24 年度以降は、大学在学中の願書提出者の割合が減少しているが、大学在学中の合格者の割合はほぼ変わっておらず、大学在学者の合格率が上昇していることが窺える。なお、大学在学中の合格率の上昇には受験開始時期の早期化が関係していると思われるが、これに関しては、「(5) イ) 受験資格の撤廃と受験勉強

¹大学在学中で 25 歳以上の者もいるはずであるが、それを捨象し、大学在学中のものは全て 25 歳未満であると仮定して図 4 を作成している。また、旧第 2 次試験合格者の影響を除外していないため、特に平成 18 年度から 20 年度頃までのデータは異常値を示していることに留意が必要である。

開始時期の早期化」で分析している。

一方、25歳未満の大学在学者以外の願書提出者が全体に占める割合は、新試験制度移行後、ほぼ一貫して低下してきている。昔はごく普通に見られた大学卒業後、就職せずに受験を継続する者は少なくなりつつあると見ることができる。

ウ) 受験を途中で断念する受験者

受験開始時期が早期化している一方、同時に、大学在学中の公認会計士志望者の中でも、事業会社等への就職活動を考慮し、早い段階で受験の継続を断念するケースが多いことが、受験予備校の関係者等から指摘されている。また、上述したとおり、大学卒業後、就職せずに受験を継続する者は減少しているものと考えられる。

また、平成21年度から23年度の監査法人等への就職難や合格者数の抑制によって、受験の継続を断念する者が増えているとの指摘も聞かれる。このような指摘を確認するため、CPA AOBが公表するデータから、短答式試験の第1回不合格者が第2回試験を受験する割合と、短答式試験免除資格を保持し、翌年度に論文式試験を受験する割合を計算（推算）したところ、この割合は、平成23年度、24年度と公認会計士試験全体の願書提出者の減少と歩調を合わせて減少していたが、平成25年度以降は上昇に転じた。受験者が前年度の就職状況等に敏感に反応したと見ることができる。

(4) 公認会計士志望者の意識

公認会計士を志望する者の意識を把握するためには、公認会計士志望者全体を母集団として調査をすることが望ましいが、そのような調査は難しく、本調査では、その代替として、試験合格者（補習所入所生）を対象としたアンケート・インタビュー調査や会計大学院の学生を対象としたアンケート・インタビュー調査を行った。また、本調査で実施した以外のアンケート等でその結果が公表されているものも参考とした。

公認会計士を目指した動機、公認会計士試験の受験動機等として、いずれのアンケート調査でも「専門性」「仕事のやりがい」「資格」「社会的地位（ステータス）」「高収入」などの選択肢の回答割合が高い。特に「スペシャリスト（職業専門家）である。」「専門性の高い仕事に就きたかった。」など、専門家であること、専門性の高い仕事ができることを挙げる割合がいずれの調査でも最も高い回答割合を示している。一方、「独立開業」を受験動機としている人は少ない。

監査法人への就職が「売手市場」であった平成26年度のみならず、「買手市場」であった平成21年度においても、監査法人以外に就職内定をした試験合格者、就職活動を実施した試験合格者は、少数に留まっており、就職先として、強い監査法人志向が窺える。

就職先として監査法人等を希望する理由の回答としては、「業務補助等の要件を満たしやすい」、「実務補習所に通所しやすい」などの資格取得のための条件が整っていることを挙げる回答のほか、「監査業務を行いたい」「監査業務を通じて、将来のキャリア・パスに有益な経験を積みたい」などの回答も多く見られる。受験志望理由として、「専門性」を挙げる公認会計士志望者が多いことと併せて考えると、監査法人志向の理由として、「専門家として公認会計士の業務とされる監査業務を経験したい」との意向が強いと考えられる。

監査法人に就職が内定した実務補習生に対する将来のキャリア・パスに関する質問では、平成 21 年度、平成 26 年度のいずれのアンケートでも「最初に就職した監査法人に勤務し続けたい」との回答が半数以上を占めている。一方、現在、大手監査法人においては、入社後比較的早期に退職する人が多い。試験合格者の希望や意識と現実との間に大きなギャップが生じていることが示唆される。

また、独立開業志向は非常に弱く、公認会計士の志望動機、受験動機で、「独立開業」を挙げる者の低さと併せて考えると、近年の公認会計士志望者で、独立開業を志向している者は少なく、全体の 10%から 20%程度しかいないと思われる。

(5) 平成 15 年改正による変化—多様化は達成されたか—

受験者層の多様化は平成 15 年改正の主要な目的の一つであったと考えられるため、平成 15 年改正によって、受験者層の多様性がどのように変化したかを分析する。

ア) 受験資格の撤廃と大学に進学していない受験者・合格者の増加

平成 15 年改正で、受験資格が撤廃されたため、大学に進学していない者も容易に受験できるようになった。CPAAOB 公表の「学歴別合格者調」で、「高校卒業」と「その他」に分類される願書提出者・合格者が大学に進学していないと想定される。この両者が全体の合格者に占める割合は新制度適用後徐々に増加し、平成 23 年度以降は 7%を超えている²。

イ) 受験資格の撤廃と受験勉強開始時期の早期化

旧試験制度の下では、第 2 次試験から受験するためには、短期大学卒業又は大学 3 年時以上である必要があった。平成 15 年改正によって受験資格が撤廃されたことによって、大学 1 年生、2 年生が公認会計士試験を受験することが容易になった。

補習所入所生に対するアンケート結果によると、平成 18 年度、19 年度に比べて、平成 25 年度、26 年度では、大学 1 年時に公認会計士を目指した割合が大幅に上昇し、大学 2、3 年時に目指した割合が低下している。受験資格の撤廃がこのような傾向を促進している可能性も考えられる。

大学在学者が願書提出者全体に占める割合は、平成 18 年の制度移行前後でそれほど大きな変化はない一方、大学在学者が合格者全体に占める割合は、ほぼ一貫して旧試験制度時代を上回っている。大学 2 年生以前に受験が可能になったことが、受験開始時期の早期化の一因となり、大学在学中の合格者割合の増加につながっているとも考えられる。

ウ) 大学学部時代の専攻

平成 15 年改正において、選択科目が 2 科目から 1 科目になり、また選択科目に新たに統計学が加わったことで、商学・経営学系以外の専攻者、特に法学部や自然科学系学部

² 旧制度下ではこの割合は 3%未満であった。また、この両者が全体の願書提出者に占める割合は、平成 22 年度以降は 10%を超えている。なお、この数値の計算に当たり分母（願書提出者全体）から旧第 2 次試験合格者の数を除いている。

の出身者が多少受験しやすくなったと思われる。平成 26 年度の補習所入所生へのアンケートによれば、大学学部時代の専攻は、会計学 27%、会計学以外の商学・経営学系 17%、経済学 24%となっており、この 3 つで 68%と 3 分の 2 以上を占めている。

なお、同アンケートによれば、選択科目について 85%が経営学を選択したと回答している。現在の大学学部時代の専攻の分布が適度な多様性であるかどうかの評価は分かれると思われるが、少なくとも試験科目の見直しが受験者・合格者の多様化に与えた影響は限定的であったと考えられる。

エ) 社会人・社会人経験者の増加

仕事をしながら受験し、合格することが可能になったか、という観点から多様性を捉えれば、受験時点で仕事をしているか否かが重要になる。一方、会計・監査分野以外の職業を経験したものが、公認会計士になることを多様性と捉えれば、会計事務所勤務等を除いた会社員等の受験者・合格者数が問題になる。また、受験時点で仕事をしていなくても、一度就職した後、公認会計士試験のために退職して受験している者なども、異分野での経験を多様性と捉える観点からは重要である。

CPAAOB が毎年度公表する「職業別合格者調」から会計士補の数値を除外し、1)「会計事務所員」及び「税理士」(以下「会計事務所関連有職者」という。)、2)「会社員」、「公務員」、「教員」及び「教育・学習支援者」(以下「その他の有職者」という。)の 2 類型の有職者に分類して、願書提出者・合格者全体に占める割合を分析した。

平成 18 年度からの制度移行後で、その他の有職者の割合は顕著に増加しており、平成 26 年度は、願書提出者で 23.9%、合格者で 7.8%を占めるに至った。また、会計事務所関連有職者を含めた有職者全体の割合は、平成 26 年度において、願書提出者で 28.6%、合格者で 11.1%となっている。

なお、平成 21 年度の補習所入所生へのアンケートでは、最終学歴の学校卒業後から論文式試験合格までの経歴について質問している。その結果から、論文式試験の受験時における有職者の割合は 9.0%に過ぎないが、最終学歴卒業後何らかの職業経験のある者は 30.4%となる。

現状の水準が十分かどうかの評価は分かれると思われるが、少なくとも、「仕事をしながら勉強した合格者の輩出」と「職業経験のある合格者の輩出」の双方の観点から、平成 15 年改正は一定の効果を上げたと言われている。

オ) 会計大学院との連携と受験予備校への依存

平成 15 年改正以前から、試験合格者の大部分は受験予備校を利用して受験していたと考えられる。このような公認会計士のルートをできる限り多様化するとの観点からも、会計大学院に大きな期待が寄せられていた。

会計大学院の修了者・在学生在が合格者全体に占める割合は、平成 24 年度以降 10%を超えているものの、会計大学院修了者・在学生在も他の受験者と同様、その大部分が受験予備校を利用していることには変わりなく、試験受験者の多くが受験予備校を利用して学習している状況は、制度改正の前後であまり変わらないものと思われる。

カ) 女性の合格者

女性の合格者の割合は、平成5年度から26年度にかけて、16%から21%の間で推移しており、試験制度改正の前後で顕著な差は見られない。

(6) 会計大学院の概略と現状

会計大学院とは、専門職大学院のうち、会計分野を中心に展開し、会計に関する高度専門職を養成することを目的とする大学院を指す。

平成15年改正により、会計に関する一定の科目を履修した上で、修士（専門職）の学位を取得した者、すなわち、会計大学院を修了した者は、短答式試験科目4科目のうち、財務会計論、管理会計論及び監査論の3科目を免除されることとなった。ただし、公認会計士試験を目指す会計大学院在学生の多くは、在学中の合格を目指して、在学中から公認会計士試験を受験している³。また、公認会計士を目指す会計大学院生の多くは、会計大学院に加えて、受験予備校も利用している。

公認会計士試験合格者に占める会計大学院の修了者・在学生の割合は一貫して上昇してきており、平成26年度には13%を超えた。

一方、会計大学院への志願者は、平成22年度をピークに減少しており、平成26年度においては、会計大学院全体で志願者数が定員の8割を割り込む結果となっている。入学者及び定員に対する入学者の割合（定員充足率）も減少の一途をたどっており、平成26年度は、それぞれ487人、54%まで下落している。このような状況は、独立した運営が求められる会計大学院の運営に深刻な影響を及ぼしており、平成27年度から新たに3校が学生募集を停止し、学生募集を継続する会計大学院は、13校となった。

また、会計大学院の志願者の減少に加えて、会計大学院生の中で、公認会計士を志望する学生の割合が顕著に減少しており、平成25年度入学者で4-5割程度、平成26年度入学者においては、その割合はさらに低下していると思われる。

(7) 「会計離れ」は起きているか

「最近、会計を専攻する学生が減った」など、若者の会計離れを示唆する声が、会計学の大学教員などからよく聞かれる。本調査では、本当に会計離れが起きているのかを定量的に検証することを目的に、会計関連の資格試験受験者の推移と大学での会計学専攻者の推移のデータを収集して分析を試みた。

日本商工会議所及び各地商工会議所主催簿記検定試験（以下「日商簿記検定試験」という。）の受験者数は、いずれの級も平成22年度をピークに減少が継続している。平成26年度の受験者はピーク時（平成22年度）と比較して、それぞれ、42%（1級）、26%（2級）、24%（3級）減少しており、特に1級の減少が著しい。

また、税理士試験受験者も日商簿記検定試験受験者と同様に減少を続けており、平成22年度と比較して、平成26年度の受験者は20%減少した。

³ したがって、これらの者は会計大学院修了者に認められる短答式試験一部科目免除制度を利用していない。

大学での会計学専攻者を示す公表データは存在しない。本調査では会計学の大学教員の協力を得て、個々の大学（学部）から個別にデータを収集した。その結果、各大学（学部）で動きは異なるが、多くの大学で、会計学専攻割合は低下していると見ることができる。

本調査で収集・分析した情報から判断する限り、「会計離れ」が起きている可能性は高い。また、公認会計士試験の不人気はその原因の一部であることは否定できないものの、それ以外の原因も大きな影響を及ぼしていると考えるのが妥当であろう。今後データの収集を進め実態を解明するとともに、アンケート調査等で「会計離れ」の原因分析を進めることが重要である。

（８）公認会計士志望者を増やすために

ア）日本の米国公認会計士志望者から見えてくるもの

公認会計士志望者を増やすための有用な情報を得るには、既に公認会計士試験を志望している層だけに関する調査では十分ではなく、公認会計士業界がターゲットとするべき者でありながら、公認会計士を目指さなかった（又は目指したがあきらめた）者に対するアプローチが欠かせない。本調査において、公認会計士業界のターゲットでありながら、実際には志望していない層の一つの類型として、米国公認会計士（以下「USCPA」という。）の志望者を識別し、アンケート調査を行った。その結果を示すと以下のとおりである。

- 学習開始時に学生であった者は非常に少なく、社会人が 93%と大半を占めた。また、社会人のうち、「経理、財務、経営コンサルティング、内部監査等、会計・監査の知識が直接役に立つ業務についていた」割合は 55%であった。
- 大学学部時代の専攻の分布については、日本の公認会計士志望者と大きな相違が見られる。USCPA 志望者は、会計学専攻者が少ない分、その他の社会科学（法学等）、人文科学、自然科学等の専攻割合が高い。
- USCPA 試験の志望理由に関する回答には、転職・職種の転換や海外転勤（転職）を視野に入れている回答も多く見られるものの、自己の能力の啓発や専門性のアピールを目的とする回答が優勢である。

また、日本の公認会計士試験に合格している者以外に対し、「日本の公認会計士試験ではなく、USCPA 試験を目指した理由」について尋ねた（複数回答）。日本の公認会計士試験が難しく、特に仕事をしながら合格することが難しい試験であることの回答も多いものの、「USCPA の方が国際性があり、魅力的なため」との回答が最も多く、約 3 分の 2 が選択している。一般的に、日本の公認会計士試験の方が USCPA 試験よりも難易度が高く、合格することが難しい（したがって、資格取得も難しい）と考えられているが、「試験が難しい割には魅力が低い」と認識されていることが、USCPA 志望者といった潜在的なターゲット層を逃している理由の一つと思われる。

イ）潜在的受験者にアプローチすべき時期

公認会計士試験合格者の 4 割近くが大学 1 年時までに公認会計士を目指している現

状や仕事を継続しながら合格することが難しい現行の公認会計士試験制度を前提とすると、なるべく早期に「公認会計士」の資格・職業について認知度を高めることが必要である。また、公認会計士試験合格者の7割近くが、大学の学部で商学（経営学）か経済学を専攻していることを踏まえると、大学の進学先決定前の高校生にアプローチすることが非常に重要と考えられる。

高校生へのアプローチ方法に関する示唆を得るため、高校の進路指導の教員を対象としたアンケート調査を実施した。

その結果、91%の進路指導教員は、職業との結びつきを意識して進路指導を行っている。また、60%が進路指導の中で、具体的な職業を紹介する取組を行っており、その実施時期は、1年時に実施しているとの回答が86%と大半であった。公認会計士試験の受験者を増やすには、高校生、特に高校1年生の段階でのアプローチを質・量ともに拡大することが重要と考えられる。

ウ) 女性の受験者を増加させるために

女性の受験者を増加させる取組に当たっては、女性の受験者の特色を把握しておくことが重要である。現状入手可能な情報から、女性受験者（合格者）の特徴を示すと以下のとおりである。

- 男性に比べて収入志向、やりがい志向が強く、社会的地位への関心は弱い。
- 監査法人での継続勤務及び監査業務志向が強く、独立志向が弱い。
- 大学1年時までには公認会計士を目指した割合が男性に比べて高い一方、就職後に目指した割合も男性に比べると高い。

また、監査法人への就職が買手市場であった平成21年度の試験合格者を対象としたアンケートでは、女性の就職内定率が81.1%と男性の内定率64.4%を大きく上回る結果となっており、今後女性へ公認会計士受験をアピールする上で注目すべきポイントである。

(9) 今後に向けて

ア) 調査の継続とデータ整備

本調査において、様々なアンケート・インタビュー調査を実施するなど、必要とされる多くの情報を入手したほか、これらの情報と公表されている情報を併せて分析し、公認会計士試験受験者・合格者や会計大学院の現状の把握と分析を試みた。今まで明らかになっていなかった実態の一面について、データ等の根拠をもって明らかにし、分析結果を示すことができた反面、分析に必要なデータが限られているなど、調査に当たっての限界も明らかになった。今後も継続的にデータの収集と分析を行うとともに、収集するデータの範囲を拡大することなどを通じて、さらに分析を深めることが重要である。本調査で明らかになったデータ上の制約を示すと以下のとおりである。

- 公認会計士願書提出者・合格者に関する学歴別、年齢別、職業別などのデータには、旧第2次試験合格者の数値が区分されていないなど、分析に必要な詳細情報が不足している。

- 過去からの変化を見ることは、分析の重要な手法の一つであるが、経年比較データが存在しないため、十分な分析が行えない事項が多い。
- 公認会計士試験を受験しなかった者へのアプローチが十分行えていない。

イ) 受験者増に向けたアクション

公認会計士試験受験者の減少は深刻な状態であり、また、表面的に表れた願書提出者の減少以上に新たに受験を目指す層が減少しているなど、より深刻な事態が生じている可能性が高い。受験者増に向けたアクションは直ちに強化しなければならない。

本調査の結果、示唆された重要なターゲットは以下のとおりである。

- 高校生へのアプローチ
- 女性へのアプローチ
- 自然科学系学部の大学生へのアプローチ

ウ) 資格制度・試験制度の見直し

平成 18 年度から実施された新試験・資格制度は、平成 27 年度試験で 10 年を迎える。平成 15 年改正が議論された当時と比べても、会計・監査を巡る環境は大きく変化している。

試験・資格制度は公認会計士に求められる能力や資質の変化に対応するため、現状の分析と評価に基づき、不断に見直されるべきものである。平成 15 年の改正の効果の検証を行い、その結果と新たな環境変化への対応を考慮した公認会計士試験・資格制度の見直しを再度行う時期がそろそろ近づいて来ているのではないのだろうか。

エ) 公認会計士試験・資格制度における会計大学院の役割の再検討

会計大学院は、公認会計士試験の受験者層の多様化と受験者数の増加を図り、質の高い人材を経済社会に多数輩出するための一つの道筋と位置付けられ、一定の役割を果たしてきた。しかし、入学志望者の減少、公認会計士を目指す学生の割合の低下など、会計大学院は、公認会計士試験・資格制度の中で当初期待されたようには機能していない。また、会計大学院との連携に関する改善案も含んだ平成 23 年の試験・資格制度の改正案が頓挫した結果、必要とされた改善は実行に移されていない。会計大学院が公認会計士育成の質的改善を担うことが期待された設立当初の目的に鑑み、公認会計士試験・資格制度との関係を見直していくことも必要であろう。

制度の見直しに当たっては、実態の把握とその評価が不可欠である。今後さらに、修了者の公認会計士試験合格後の状況等について、より客観性の高い深度ある調査を行い、制度改善のための議論に必要な評価と分析を行っていく必要がある。

以 上