

リトルトンの会計教育論

渡 辺 和 夫

目 次

1. まえがき
2. 会計教育の本質と分析能力
3. 大学における会計教育
 - (1) 学部における教育
 - (2) 大学院における教育
4. 職業会計人の教育
 - (1) 専門家の意味
 - (2) 会計専門学校
 - (3) 公認会計士試験制度
 - (4) 実務家の教育
5. むすび

1. ま え が き

リトルトンにはみずから執筆した論文を体系的に編集した『会計論集』（1961年）という著書がある。そこでは第一部会計史，第二部会計理論，第三部専門職業，第四部会計教育，というように研究領域を4つに区別している。本稿で研究の対象とするのはこれらのうち主として第四部に関わる内容である。ただし，そこに収録されていない会計教育に関する論文や第三部の内容にも若干ふれたいと思う。

第四部の会計教育に収録されている論文は全部で24編ほどあり，年代的に見ると1923年から1958年にわたっている。イリノイ大学で長い間会計教育に携っていたとはいえ，35年間にわたって会計教育の問題を追求してきたことは，き

原稿受領日 1983年4月15日

わめて強い関心をもっていた証拠といえよう。

収録論文のうちで特徴的なのは The Accounting Review 誌の中の The Accounting Exchange 欄で書かれたものが多いという点である。この欄はコーナーによって1929年6月号から始められたものであり、教育方法に関する考えを継続的に提供したといわれている¹⁾。

リトルトンがこの欄を継続的に執筆したのは1943年4月号から1947年1月号までの15回であり、途中1946年1月号を1回休んだだけである。1943年というのはかれがアメリカ会計学会の会長に就任した年である。第二次大戦の最中に会長になったリトルトンは、長期にわたる会計教育と会計発展のために、教師、公共会計士および企業家間の交流が必要である、というメッセージを会員に送っている²⁾。また、1943年から1946年までリトルトンは The Accounting Review 誌の編集を担当していた。

1943年4月号の The Accounting Exchange 欄でリトルトンは抱負をこのように述べている。「会計教育に関する広範な観点を扱った内容がこの欄を利用して登場することを願っている。教育政策、カリキュラム変更、コース内容といった多様な問題に関して意見の交換がなされるであろう³⁾。」この欄は通常の論文と異なり、いろいろな意見の紹介とそれに対するリトルトンの論評といった形式がとられている。この意味では断片的であり、まったく異なる内容がいくつか取りあげられていることもある。

いずれにしても、The Accounting Exchange 欄の執筆を中心に35年間にもわたり会計教育を論じてきたリトルトンの考えをまとめてみようとしたのが本稿の意図である。ひとくちに35年間といっても、この間における会計教育環境の変化は著しいものがある。会計教育の歴史は会計の歴史と同じように古

1) S. A. Zeff, *The American Accounting Association, Its First 50 Years*, American Accounting Association, 1966, p. 41.

2) A. C. Littleton, "A Message from the Incoming President," *Accounting Review*, April, 1943, p. 185.

3) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange," *Accounting Review*, April, 1943, p. 156.

いものと考えられるけれども、制度として確立されたのはそれほど古くない。大学で会計教育が実施されたのは1880年代から今世紀の初頭にかけてであり、ペンシルベニア大学ワートン校、シカゴ大学、カリフォルニア大学、オハイオ大学、ニューヨーク大学などがその最初として知られている⁴⁾。リトルトンが会計教育を論じ始めたのは1920年代の頃からであり、教師や学生数あるいはテキストの面などで多少充実したとはいえ、まだ一般の人びとには理解されていない時代であった。公認会計士に対する関心の高まりをひとつの要因として、会計教育環境は次第に整備され、今日のように発展したわけである。リトルトンの会計教育論はこのようにまだ不十分な時代から次第に整備されて行く過渡期の時代に論じられたものである。

こうした認識をふまえて、本稿ではリトルトン会計学説における会計教育論の意義を論じたいと考える。

2. 会計教育の本質と分析能力

経験と教育との関係から考察を始めることにしよう。経験を実践的な会計業務として狭く考え、教育を専門教育よりもむしろ一般教育から成るものとする考え方があられるけれども、リトルトンはこうした見方に必ずしも賛成しない。

「学習とは経験を獲得する活動である。経験はふたつの方法で、すなわち個人的ならびに代理的に獲得される。個人的経験は単純な試行錯誤によって獲得される。しばしば個人的経験は観察によって得られる。観察者は他人の行為をかれの存在の中で繰り返すことによって学習する。だが経験を代理的に獲得することは異なったレベルでの行為になる。ここでの学習は一般化された経験を利用する。これらは仮装された (simulated) 経験と規約化された (codified) 経験に分けられる。第一のクラスには、より現実的な行為を簡潔にしたものであ

4) J. Lockwood, "Early University Education in Accountancy," *Accounting Review*, June, 1938, pp. 131-144.

5) A. C. Littleton, "The Meaning of Accounting Education," *Accounting Review*, July, 1942, p. 216; *Essays on Accountancy*, University of Illinois Press, 1961, p. 539.

るにもかかわらず実際の生活に典型的な問題や実験が含まれる。規約化された経験は多数の孤立した試行の圧縮された結果である。これは一般化，原則，理論，および説明を生み出す⁶⁾。」

教育は単に学校教育の中にもみあるものではない。経験を獲得する活動であれば、それは教育にはかならない。リトルトンが職業会計人の教育についても熱心に論じているのはこうした考えにもとづくものと思われる。しかし、学校教育を軽視するわけでは決してない。職業会計人の教育にしても、できれば学校教育の中で教えることが望ましいとリトルトンは主張している。そこは最も効率的な教育の場だからである。規約化された経験を獲得するには学校教育がふさわしい。教育についてはまたつぎのように言っている。

「本質的に教育とは経験である。教育を受けることは経験を獲得することである。教育をすることは、膨大な蓄積の中から経験を選択し、それらを学習者の利用可能な時間と能力に適用することである。よい教育とは、教えることと学ぶことが相互にきわめて有効に作用し、一方と他方との釣合いに関係なく、その個人が行為できるだけでなく理解もできるようになり、また理解できるだけでなく行為もできるようになることであろう⁶⁾。」

教育には行為を学ぶとともにその行為を理解することが必要である。すなわち、方法とともに理由を学ぶことが大切である。会計教育にあってもこうした事情は同様である。会計人となるためには専門知識とともにいろいろな能力が要求される。なかでも分析能力は欠くことのできない要素だというのがリトルトンの考えである。この考えはコネティカット州公認会計士協会・会計教育委員会が1944年1月に公表した文書をきっかけに展開したものである。その文書ではジュニア・アカウンタントの資格として数学的能力が必要なことを指摘したのであるが、リトルトンはそれを分析能力と読み替えたわけである。

「分析能力ははっきりと定義しがたい複雑な概念である。よりよいアプローチ

6) *Ibid.*, p. 216; *Essays*, p. 540.

7) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange," *Accounting Review*, April, 1944, p. 196; *Essays*, p. 549.

としては、その多数の構成要素のうち一部を検討することである。ある見解によれば、それは事実をわかりやすく整理する能力および整理された事実を理解する能力から成る⁷⁾。」

分析能力は会計事実をわかりやすく整理する能力と整理された会計事実を理解する能力とに分解されたわけである。会計事実というのは貨幣で表現された取引資料を意味している。これらの能力はさらに細分化される。

会計事実を整理する能力は整理力 (Ability to associate) と呼ばれ、①数値間の相対的な大きさをすぐに調べる能力、②数値間の大きさの意味を知る能力、③数値と観念・行為・政策・効果とを結びつける能力、④どの要素が最も重要かを判断する能力、などから成っている。

また会計事実を理解する能力は理解力 (Ability to comprehend) と呼ばれ、①複雑で可変的なパターンを記憶する能力、②めんどろな問題を一度に処理する能力、③連続項目間に一貫した筋道を見つける能力、④ばらばらの部分を完全体として見る能力、などに分けられる。

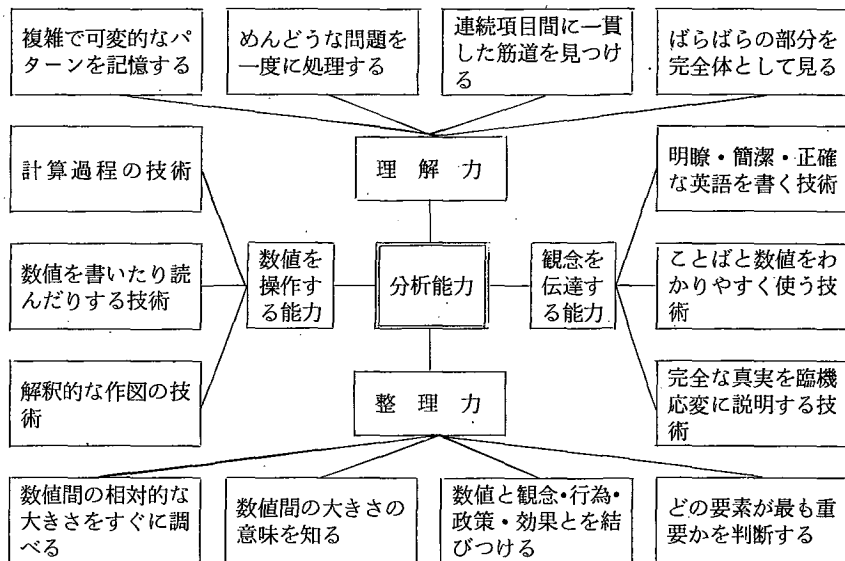
整理力と理解力とは明確に区別できるような性質のものではない。それらは相互に依存しており、整理力の一部は理解力から生じ、理解力の一部は整理力から生まれるといった関係にある。

これらの能力にさらに技術の概念が加わることにより、分析能力は有効になるといわれている。すなわち、会計における分析力を行使するためには、数値を操作する能力 (Facility in manipulating figures) および観念を伝達する能力 (Facility in communicating ideas) が必要である。

会計人にとって数値は思考の手段であり、それを上手に利用する能力が要請される。その技術としては、①計算過程の技術、②数値を書いたり読んだりする技術、③解釈的な作図の技術、などがあげられている。また、分析結果を利害関係者にわかりやすく伝達することも重要である。そうした技術としては、

8) *Ibid.*, p. 198; *Essays*, p. 551. なお、バックナーの学位論文にも付録として収録されている。K. T. C. Buckner, *A Study of Littleton's Contribution to Selected Areas of the Theory of Accountancy*, D. B. A. Dissertation, 1971, p. 271.

＜分析能力および分析技術の図＞



①明瞭・簡潔・正確な英語を書く技術、②ことばと数値をわかりやすく使う技術、③完全な真実を臨機応変に説明する技術、などがある。

以上、分析能力を4つの側面から統合的に把握した関係を示したのが、＜分析能力および分析技術の図⁹⁾＞である。リトルトンの考える分析能力は、さまざまな能力を包括する概念ということになる。こうした各種の能力や技術を教えることにより、会計人としての適性をそなえた人材が養成されるわけである。

3. 大学における会計教育

(1) 学部における教育

学部教育に関してリトルトンがとくに強い関心を示したのはカリキュラムの編成問題である。具体的にどう編成するかということよりも、むしろ編成の背後にある考え方あるいは教育理論にかれは注目している。

「4年間のプログラムはふたつの方法によって構成しうる。すなわち、(生き

9) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange," *Accounting Review*, July, 1944, p. 316; *Essays*, p. 604.

方のための) 一般教育2年間および(仕事のための) 専門教育2年間を提供する方法, ならびに4年間にわたって生き方と仕事のための教育を混合させる方法である⁹⁾。」

会計教育にあたって, 一般教育と専門教育をはっきり区別した方がよいのか, それとも混合教育の方がよいのか, という問題が提起される。当時(1940年代)のアメリカにおいて, 医者や法律家になるには4年制の一般大学を卒業後, 医者については医学校で4年間, 法律家については法学校で3年間, それぞれ専門教育を受ける体制が取られていたといわれる。すなわち, 一般教育と専門教育とがはっきり区別されていたわけである。会計教育についても同じような考え方があてはまるかどうかという問題である。

リトルトンの目は混合教育に向けられている。最初の2年間についてその具体案を参考までに示せばつぎのとおりである¹⁰⁾。

第一セメスター	第二セメスター
Economic Institutions	Economic Statistics
Elementary Accounting*	Financial Accounting*
Business Mathematics	Marketing Methods
English Composition	English Composition
Historical Geography	History of Science
第三セメスター	第四セメスター
Economic Principles	Economic Principles
Factory Accounting*	Typical Accounting Systems*
Production Management	Business Finance
Public Speaking	Business Writing
History of Constitutional Government	History of Moral Principles

*印が会計科目である。混合教育にリトルトンが興味をもつのは, 専門教育科目もまた生き方のための教育もしくは文化的教育に役立つと考えるからである。

10) *Ibid.*, p. 318; *Essays*, p. 606.

「教育の文化的目的は、選択を行ない価値を比較する能力、洞察し理解し識別する能力、進んで良いことと悪いことを区別すること、といった人間の能力を開発することにある。これらの目的を促進するうえで、特定の職業科目は文化的でもありまた職業的でもありうる¹¹⁾。」

会計教育はなにも会計職業に必要な知識や技術を与えるだけでなく、文化的教育あるいは生き方のための教育をもめざすものである。この点で専門科目は一般教育科目と共通した側面をもっている。したがって、両者を切り離して段階的に教えるよりも混合教育の方が望ましい。

会計学を学ぶ者がすべて会計知識を必要とする職業に従事するわけではない。会計学とは無縁な職業につく者もあろう。そうした者にとっても役に立つ教育、それが会計教育の文化的意義であり、リトルトンの強調したい点にほかならないと思われる。そこには会計の知識や技術ではなく、会計教育を通じて得られる物の見方や考え方を重視する姿勢が続き取れる。

1944年の論文ではこのように混合教育の意義を高く評価しているにもかかわらず、一般教育と専門教育とをはっきり区別する考えをまったく否定しているわけではない。この点を明確にさせたのは1951年の論文である。「しばしば教養教育と呼ばれている一般教育ならびにテクノロジーとしての専門的な会計および経営教育は、相互に排他的なものではなく、少なくとも相反するものではない¹²⁾。」一般教育と専門教育とを分離させることは望ましくない、とリトルトンは主張する。こうした考えの延長線上にあるのが会計専門学校に対する否定的な見解であるが、それについては後述することにした。

簿記もしくは会計を最初に学ぶのが学部段階であるということを考えれば、簿記の教育方法についても当然ふれておく必要があるかもしれない。とくにリトルトンは1920年代から30年代にかけて簿記の教育方法について積極的な発言を行なっている。すなわち、簿記の教育方法としてはバランスシート・アプローチよりもコスト・アプローチの方がすぐれており、さらにはインカム・ア

11) *Ibid.*, p. 318; *Essays*, pp. 606-607.

12) *Essays*, p. 590.

13) 拙稿「リトルトン初期会計学説の特徴」商学討究, 第32巻3号, 36-38ページ。

ブローチの方がなお一層よいという主張をしている。しかし、これらの内容についてはすでに論じたことがある¹³⁾のでここでは割愛したいと考える。

(2) 大学院における教育

大学院教育についてのリトルトンの考えを検討するに先だち、かれがいかに大学院教育に貢献したかを紹介しておきたいと思う。この点については弟子のジムマーマンによる説明が最も適切である。

「会計教師としてのリトルトン教授の在職期間はその勤続年数（1915年—1952年）の点でも注目しうるけれども、もっと有意義なのは、かれが重要な革新および拡大を生み出したという点であった。会計教育に対するこの影響は、大学院会計教育における先駆的かつ創造的な仕事よりよい論証はほかにない。

リトルトン教授が大学院会計教育に与えた影響はいくつかの領域で見られる。コースの開設と教育課題・論文指導・出版物の3つが重要な領域としてとくにコメントに値する¹⁴⁾。」

三番目の出版物というのはリトルトンの著作物のことであり、大学院教育とは直接関係がないといってよい。そこで最初のみつつについてもう少し説明を参照することにしよう。コースの開設と教育課題に関してはつぎのように述べている。

「歴史的な観点からは、学部長の H. T. Scovill 教授がリトルトン教授に対してイリノイ大学で最初の大学院会計コースを準備するよう要求したことは、周知のことである。かれはこれを1920年代に実行した。そのコースは学問的に成功し、会計関係領域の増大につれて、大学院会計コースの数も増加した。会計理論の最初のコースは理論コースと歴史コースにそれぞれ分けられた。リトルトン教授は同僚に対しても、原価会計・連邦税・官庁会計における大学院水準の教育を準備するよう奨励した。1952年に退職するまでのリトルトン教授によるすべての大学院会計コースに対する足跡は明白かつ実質的であった¹⁵⁾。」

14) V. K. Zimmerman, "The Long Shadow of a Scholar," *International Journal of Accounting*, Spring, 1967, p. 3.

15) *Ibid.*, pp. 3-4.

第二の論文指導の面におけるリトルトンの貢献もまた偉大であった、とジューマンは述べている。

「おそらく論文指導ほど大学院教育におけるすぐれて創造的な努力はない。独力でリトルトン教授は、生まれつきの能力と専門的な経験を駆使してイリノイ大学における会計の論文作成を開始し、指導した。

会計教育およびイリノイ大学にとっての A. C. リトルトンの貢献がおそらく最もはっきりしているのは、この尋常でない領域においてである。大学の記録によれば、かれの退職時までの大学院会計学学位総数は以下のとおりである。

期間：1913年—1952年 イリノイ大学の総数 A. C. リトルトンの指導した数

修士論文	225	76 (34%)
博士論文	26	24 (92%) ¹⁶⁾

リトルトンの指導した修士論文の中には C. A. Moyer (1932年) や V. K. Zimmerman (1950年) のものが含まれており、また博士論文の中には R. K. Mautz (1942年) のものが含まれている。

ところで、われわれは大学院教育に何を期待しているのであろうか。リトルトンはその答えをふたつ用意している。

「第一に、大学院教育では学生に学科全体を理解させ明確な思考力を養うことを期待している。たとえば、上級会計理論の研究では元帳勘定の組織および財務諸表における数値の配列を詳しく検討するだけでなく、基本的な概念および基礎的な原理にまでさかのぼるようにすべきである¹⁷⁾。」

「第二に、大学院会計教育では学生に表現能力の増大をもたらすことを期待している。この点で学位論文に関する作業は学生にとってきわめて有益である。大学院における初年度の学生時間の約4分の1はまじめな小論文の作成にあてられるべきである¹⁸⁾。」

ここでは明確な思考力および表現能力の増大ということが強調されている。

16) *Ibid.*, p.4.

17) *Essays*, pp. 584—585.

18) *Ibid.*, p. 585.

この見解は1927年のものであり、きわめて早い時期から大学院教育の基本がどこにあるかを考えていたものといえよう。とくに論文の作成が総合的な教育になるというリトルトンの信念は、その後も変わらなかったようである。

「修士学位をめざすすべての候補者には受け入れられる学位論文を書くことを要求されるべきである。研究の深さは書くことの質とくらべればそれほど重要でない。学生にしても教授会にしても別のテキスト問題コースで代替する方がたやすいけれども、学生にとっての教育効果は比較にならない¹⁹⁾。」

書くという作業は大学院教育の重要な柱であるけれども、他の教育場面においても大切であることをリトルトンは指摘する。それは分析能力を構成する技術のひとつにあげられていることでもわかるように、学部教育にあっても当然取り入れるべきものと考えている。また、職業会計人の教育にあっても書くという作業は不可欠である。こうした考えの基礎には、教育とはきわめて総合的かつ継続的なものであるという理解があるように思われる。リトルトンは教育に対して広い視野をもっていたのである。それを裏づけるのが職業会計人の教育ではないかと思われる。

4. 職業会計人の教育

(1) 専門家の意味

世の中には専門家と呼ばれる人びとが多数存在しており、一般の人びとに対して専門の知識や技術を提供している。そのような専門家の例として、リトルトンは、軍人、牧師、医者、弁護士、および技師をあげている。こうした人びとが専門家と呼ばれるためには、少なくともつぎの3つの要素が必要だといわれている²⁰⁾。

(1) 特殊な知識と適切な技術

(2) 固有の公益を一般大衆が認めること

19) A. C. Littleton, "Learning to Write," *New York Certified Public Accountant*, October, 1956, p. 611; *Essays*, p. 628.

20) A. C. Littleton, "Characteristics of a Profession," *New York Certified Public Accountant*, April, 1952, p. 211; *Essays*, p. 464.

(3) 道徳的および経済的独立性

第一の要素はごく当然のこととして理解できるであろう。専門家であるためには特殊な知識や技術を身につけていなければならない。それらはだれにでも容易に手に入るようなものであってはならないのである。専門家の知識や技術は長時間にわたる教育と訓練の結果得られることになる。

第二の要素は公益との関係を強調したものである。軍人が行動するのは大衆がそれを願うからであって、かれがそうしたいと考えるからではない。牧師は正しい生き方を説き、人間関係を改善する。かれの相手は個人であるけれども、社会全体の道徳が常に関心のまとなっている。専門家は公益となるサービスを提供しなければならないのである。

さらに第三の要素も大切である。弁護士は不正や犯罪行為に対して公正かつ偏見のない態度を保持していなければならない。こうした道徳的独立性とともに、その職業は経済的にも自立していなければならない。そのためには資格のある特定の人びとしかその職業に従事できないようにすることも必要になろう。

職業会計人もまたこうした専門家としての地位をそなえている。職業会計人という言葉の意味はかなりあいまいであるけれども、ここでは公認会計士を中心に主として監査業務に従事する人びとの集団として理解しておきたいと思う。その教育問題というと、とかく技術面の教育に落ち入ったり、実務の問題として敬遠しがちになる。しかしリトルトン²¹⁾は、広く経験を獲得することをもって教育と理解しており、学校教育に狭く限定することなく、職業会計人の教育問題にも積極的に取り組んでいる。

(2) 会計専門学校

職業会計人を養成するための会計専門学校は必要なのであろうか。医者や法律家のためにはそうした専門学校があるといわれているけれども、会計の場合にも専門の知識や技術を集中的に教育する別個の組織が必要なのであろうか。必要だという意見は実務家の間でかなり強いようであるけれども、リトルトンは消極的である。会計専門学校の主張は一般教育と専門教育の分離をめざすも

21) A.C. Littleton, "The Professional College," *Accounting Review*, June,

のである。すでに述べたように、リトルトンはそうした方向性に疑問をもっている。会計専門家の養成は大学教育の中でしかも混合教育の形で行なうことが望ましい、というのがかれの意見である。消極論の論拠を要約すればつぎのとおりである²¹⁾。

第一に、既存の会計教育プログラムや会計専攻の商科大学卒業生について十分な検討がなされていない。第二に、文献および教育内容がまだ不十分なため高度に特殊化された別個の会計学校の準備ができていない。第三に、専門学校では教育者と実務家の両面をそなえた人材が必要だけれども、その実現は困難である。第四に、専門家に要求される身体的かつ知性的な成熟性という基本的特性は混合教育によっても可能である。

職業会計人の育成は医者や法律家とは異なる方法によった方がよいというのである。医学や法律学と比較して会計学がいろいろな面でまだ未発達の状態にあることも指摘されている。だが、リトルトンの意図するところは職業会計人として幅広い教育を受けることが必要だという点にあると思われる。「ひとつの学科だけを訓練することは最も望ましいタイプの専門家教育とはいえない²²⁾。」医学にとって物理学や化学や生物学が必要なと同様に、会計学にとっても経済学や財政学や経営学といった関連学科の教育が必要とされるのである。そのためには会計専門学校のような形態をとらない方がよい、というのである。

(3) 公認会計士試験制度

試験制度のあり方は会計教育に大きな影響を与えるものである。アメリカにおいて最初の公認会計士法が制定されたのは1896年ニューヨーク州においてであった。その後、各州で公認会計士法が順次制定されるとともに、試験も各州ばらばらに実施された。全国統一に実施されるようになったのは1952年以降である²³⁾。

1936, pp. 110-111; *Essays*, pp. 614-615.

22) *Ibid.*, p. 111; *Essays*, p. 616.

23) J. W. Buckley and M. H. Buckley, *The Accounting Profession*, Melville Publishing Company, 1974, pp. 67-68.

試験制度に関するリトルトンの考察の特色は、公認会計士試験そのものよりも、むしろその前段階における試験にある。それは中間試験またはアドミッション試験と呼ばれるものである。

「少なくとも高校教育は公認会計士試験を受けるためにいまや一般に必要なようになってきている。したがって、この一般的な学科に関する『予備』試験はまったく必要でない。それゆえ、高校卒業と公認会計士試験との間におかれる試験は、専門家になるための『中間』試験的な性質のものになるか、あるいは公認会計士試験に先行する『アドミッション』試験とみなされる²⁴⁾。」

ここでいう中間試験は大学教育に相当する学力をテストしようとするものである。リトルトンがこうした試験の必要性を提唱したのは、おそらく、当時の公認会計士法の大部分がまだ大学卒を受験資格の要件にしていなかったためである。この要件を定めたのもやはりニューヨーク州が最初であり、1938年のことであった²⁵⁾。大学卒に限定することに対しては、公認会計士になる道を狭めるものとしてかなり批判があったようである²⁶⁾。

リトルトンはこの中間試験を制度化し、公認会計士法にもなんらかの形で活用されることを望んでいたようである。もっとも、この試験は合否を決定するものではなく、どの程度専門教育が進んだかを知るための手段であり、わが国の公認会計士二次試験とは異なる。

中間試験が以上のような性質のものであるとすれば、公認会計士試験は専門的な資格をさらにテストするより高い水準の「最終」試験ということになる。

リトルトンは教育と試験を一体的なものとしてとらえている。大学教育に対応するのが中間試験であり、さらに高度な専門教育に対応するのが公認会計士試験である。このことは選抜試験と専門試験とを切り離すべきだという主張

24) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange," *Accounting Review*, October, 1943, p. 371; *Essays*, p. 434. 前者の論文は後者の著書に収録するにあたってかなり修正されている。引用は後者による。

25) J. L. Carey, *The Rise of the Accounting Profession*, vol. 1, American Institute of Certified Public Accountants, 1969, p. 269.

26) S. Gilman, "Is College the Only Way?," *Accounting Review*, June, 1937, pp. 105-111.

にはっきりとあらわれている。

「専門試験が専門テストだけでなく選抜テストにも役立つなければならないとすれば、不合格の割合はたしかに高まり、したがって別の方法によれば救済されたかもしれない多くの前途有望な人びとが落ちることになる。多数の『選抜』は専門テストの一部となるよりもむしろ専門テストに先行しなければならない。したがって、専門試験と専門教育との間には高度の相関関係がなければならない。つまり、それぞれが他方に影響を与え、それぞれが他方を意識して実施されることになる²⁷⁾。」

試験制度と会計教育とを密接にさせることは大切である。試験は教育効果を測定する手段として実施するのが基本であると思われるけれども、それが制度化されると『選抜』の色彩が強くなってしまふようである。それだけに、リトルトンの考える「中間試験」を制度化することには困難がともなうと思われる。

(4) 実務家の教育

『公共会計における職業上の階層』という論文によれば、職業会計人は、ジュニア・アシスタント、セミ・シニア、シニア、マネージャー、およびパートナーに区別されている。各階層によって責任や資格が異なるため、会計教育上もこれらを区別する必要があると説いている。それぞれの役割と責任については以下のように述べている²⁸⁾。

ジュニア・アシスタントは公共会計の経験がなくてもよい。しかしかれにはかなり広く多様な簿記の経験か、あるいは大学水準における一般的かつ専門的な教育がなければならない。かれの責任は当然限られているけれども、そのことはかれの仕事が重要でないという意味ではない。

ジュニア・アシスタントの経験を2年から4年積んだ者がセミ・シニアになり、公認会計士試験を受ける時期になる。その責任は拡大され、ジュニア・アシスタントを指導し、単純で反復的な監査業務を行なう。

27) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange," *Accounting Review*, October, 1943, p. 373; *Essays*, p. 437.

28) A. C. Littleton, "Occupational Levels in Public Accounting," *Journal of Accountancy*, December, 1944, pp. 471-474; *Essays*, pp. 455-457.

シニアの大部分は公認会計士試験にパスしており、公共会計の経験も豊富である。シニアは大学卒であることが望ましい。それは幅広い教育が次第に重要になってくるためである。シニアの仕事は監査業務の全般にわたるため責任も重くなる。監査報告書の草案を作成することもある。

マネージャーにはいろいろな監査業務に精通することが要求されるとともに、パーソナリティーが重視されるようになる。かれの責任のほとんどは他人の仕事に吟味することから生まれる。監査調書を調べたり、報告書の草案を批判的に検討したり、監査手続の妥当性および会計実務の許容性について判断を行ったりする。

パートナーのための学校はなくとも、かれは絶えず研究をしている。試験はなくてもかれは常に試されている。会計事務所と被監査会社との関係を良好に保つことがかれの重要な責任である。

このように職業会計人を区別し、それぞれの質に応じた教育を行なうという視点は興味深い。ジュニア・アシスタントからパートナーまでの昇進に応じて一貫した教育体制を築く必要がある、とリトルトンは考えている。もちろん、会計事務所の中にはそうした教育を実施しているところもあるであろう。しかし、事務所内の教育だけでは不十分であり、正式の専門教育組織が必要だと述べている。事務所内で蓄積された経験を広く解放し、効率的な教育が実現されることを願っているのである。

今日の通常教育体制は、大学における勉強、公共会計事務所における所員としての経験、州の公認会計士試験による資格の取得、という順序で行なわれている。しかし、その時点で教育がストップするとすれば、本人、会計事務所、被監査会社、および専門職業のいずれにとっても損失である²⁹⁾。したがって、公認会計士の資格を取得したあとの教育ならびにシニア以上の教育を行なう組織が必要だといわれている。

こうした教育体制を整備することなしには職業会計人の発展は望めないと考

29) A. C. Littleton, "The Accounting Exchange," *Accounting Review*, January, 1947, p. 85; *Essays*, p. 616.

えていたようである。実務家にとってもやはり教育は非常に重要なのである。

5. む す び

大学教育に関係をもつ者が教育について意見を述べることはきわめて自然である。しかし、リトルトンのように会計教育の問題に熱心に取り組んだ人はめずらしいのではないと思われる。一時期興味をもったというのではなく、研究生活のほぼ全期間にわたって教育論を展開している。会計教育の問題を除外してリトルトンの会計学説を語ることは適切でないといえよう。

最後に、かれの会計教育論の特色をまとめてむすびにしたいと思う。

第一に、教育の本質を経験の獲得として理解し、大学教育はもちろんのこと実務家教育をも含めて考えている。

第二に、会計人にとって不可欠なのは分析能力であるという理解にもとづき、その構成要素を4つに分解した図を示している。

第三に、一般教育と専門教育を同時履修させる混合教育を主張し、とくに専門科目の文化的意義を指摘している。

第四に、大学院教育では明確な思考力と表現能力の増大に重点をおき、総合教育としての論文作成をとくに強調している。

第五に、会計教育の現状ならびに混合教育重視の考えから会計専門学校については消極的な立場をとっている。

第六に、公認会計士試験制度として大学教育に対応する中間試験の導入を提案し、その性格を選抜試験ではなく専門試験と規定している。

第七に、職業会計人教育としては各階層に応じた継続的な教育を主張しており、とりわけ公認会計士の資格を得たのちの教育が不十分な点を指摘している。