

# 会計専門職業人の養成における 実習制度の一考察

山 本 修

- I まえがき
- II 実習制度の史的考察
- III インターンシップの有益性
- IV インターンシップの運営
- V 補習制度とインターンシップにおける経験問題
- VI あとがき

## I まえがき

アメリカの大学の中には、商学部・経営学部等のカリキュラムに、実務実習というコースを設けている大学がある。これは、会計関係諸科目の中の一つとして扱われているようであるが、それよりも、教育課程のなかに組み込まれた会計実務実習計画 (Internship Programs in Accounting) によって運営される、行事的性格をもった特別実務研究の制度と見た方が適切であると思われる。

このインターンシップは、会計学専攻の学生が、4年間の研修課程を完成して卒業資格単位を修得する前に、換言すれば卒業前の在籍中に、将来、会計専門職業人を志す者の会計実務の基礎として、実務経験を学生に与えようとする教育プログラムである。そして、それは通常、公共会計事務所 (public accounting firms) や企業の会計部門 (industrial firms) に雇用されるという形で実施される。

わが国の公認会計士試験制度にも、これと類似の制度が存在する。現行試験の第二次試験合格者としての会計士補を対象とした、実務補習制度がそれであ

るが、教育の目的ないし教育的価値観は、全く同一のものであろう。しかしながら、著しく相異するところは、わが国の補習教育が、大学教育とは全く関係なく実施されている点である。

本稿は、このアメリカにおけるインターンシップの実態をまず究明し、次にわが国の補習制度と比較しながら、若干の検討を試みようとするものである。

## Ⅱ 実習制度の史的考察

インターンシップはその実施条件が整わないと、実習効果をあげることはむずかしい。従って、アメリカにおいても、すべての商学部・経営学部がインターンシップを実施している訳ではなく、むしろ一部の大学には、長年実施して来たその計画を、種々の理由のために中止しようとする例もあり、また、他の学校では、こういった計画を初めから採用しようとしないうちも多々ある。

インターンシップは医学や工学の分野でも実施されており、その歴史は会計の場合よりはるかに古い。現在、会計分野で実施されているこの計画の大部分は、第二次大戦終結後に開始されたものであると言われている。このセクションでは、以下にアメリカ会計学会 (A. A. A.) のインターンシップ委員会 (the Committee on Internship Programs) の報告書<sup>1)</sup> およびビーマー氏 (Elmer G. Beamer) の論文<sup>2)</sup> その他を主な参考資料として、まずその起源を明らかにし、若干の史的考察を試みてみよう。

オハイオ州クリーブランドにあるハスキンス・アンド・セルズ会計事務所のパートナー (managing partner of the Cleveland office of Haskins & Sells) であったビーマーによれば、このような実習制度を初めて創設した学校は、シンシナチ大学であったという。それは、同大学のシュナイダー (Dean H. Schneider) 教授が次のようなアイディアに基づいて、1906年に、大学理事会にこの計画の実験を提案し、同時にシンシナチの企業家達に賛同を求めたことに始まる。彼のアイディアというのは、「学生達が大学在学中に、彼らの勉学に連結した会計業務に関係する産業界の実務的経験を持つことができれば、そのような学生は、卒業後、産業界に入ってから、すぐれた順応性を発揮するであろう」とい

うのであった。この実験は関係者の協力を得て直ちに実施され、結果は美事に成功したという。それ以後、これが刺激となって他の大学においても、実務を経験させるためのインターンシップ制度が採用されるようになり、その実施が序々に拡大していったのである。

たとえば、1914年にはニューヨーク大学、1922年にオレゴン州立大学、1926年から1927年にかけて、ミシガン、ミネソタ、オハイオ等の各州立大学において、それぞれ数箇所の公共会計事務所と提携関係を持ち、インターンシップが運営されて来た<sup>3)</sup>。このように、初期の時代の実習先は、多くの場合、公共会計事務所に制限されていたが、上記大学の中には、産業界の会計部門と両方を実習する大学もあった。これらの公共会計部門におけるインターンシップは、一般に大部分が成功している。しかし、民間企業における初期の実習は、受入体制が不備であった事情もあり、効果は余りあがらなかったようである。だが、産業界の会計人団体 (organizations of industrial accountants) が、そのメンバーの勤務する会社の実習生の受け入れを推奨したこともあって、1940年代には、この制度に協力する会社が次第に増加し、実習内容も改善される傾向にあったという。

実習制度はこのようにして序々に普及し発展して来たが、1950年代に入った頃は、このインターンシップ計画を持つ大学が30校以上に達したことが判明している。そこで A. A. A. やアメリカ公認会計士協会 (AICPA) は、この制度が教室における授業の勉学内容を補足するすぐれた教育法であるとして、その価値を認め、これに関する委員会を編成して研究を開始している。これらの団体の同年代における研究としては、先に掲げたインターンシップ委員会の研究調査の報告があり、また、1955年に公刊された A. I. A. (現在の AICPA) の会計職員に関する委員会 (the Committee on Accounting Personnel of the AIA) と A. A. A. の実習主管教職員と実務実習計画に関する委員会 (the Committee on Faculty Residency and Internship Programs of the A. A. A.) との共同研究になるステートメントがある<sup>4)</sup>。これらは、いずれもインターンシップを運営する場合の指針なり方法を示しているのであって、その重要部分については後述

することにする。

さて、その後のインターンシップの進展状況を知るために、アラバマ州立大学の商学部長ロウ（Ross E. Lowe）教授の論文を参照してみよう<sup>3)</sup>。それによれば、1964年にノース・ダコタ州立大学によって行なわれた公共会計のインターンシップに関する調査研究では、会計とビジネスの専攻コースを設定している448大学に、質問書を郵送してアンケート調査を行なったところ、質問に回答を寄せた386大学のうち、会計のインターンシップを実施している大学は102校であったという。このような調査の結果によって、A. A. A. のインターンシップ委員会が報告書を出して以来の10数年間に、実習制度が3倍以上の学校に普及している事実が理解される。

次に、調査時において実施していなかった284大学からの回答によれば、過去においては実施していたが、途中で継続を断念した学校が16校となっており、その中の9校は1955年～1959年の間に中止している。しかも、その中の2校は15年以上もインターンシップの運営を継続して来た大学であった。その中止した最大の理由は、大学・実習学生・会計事務所のいずれにとっても、満足できる実習計画を立案することが困難な実状にあったからであるという。

このように、インターンシップは必ずしも順調に発展して来た訳ではない。ただ、実施していない学校は、それが初めから制度を設けない学校の場合で

表 1 実習計画を立案または実施しない理由

理 由	回答者数
1. 大学・学生・事務所の何れにとっても満足すべき実習計画の作成が困難……	68
2. 実習を適切に監督・指導するための教職員数が不十分……	64
3. 実習のサービスを受けることのできる地理的区域に、公共会計事務所の数が少ない……	40
4. 実習問題を全然考慮していない……	34
5. 実習計画の立案・運営に要する経費不足……	28
6. 大学職員や管理者から、このコースの承認を得ることが困難……	26
7. 公共会計事務所の側における無関心……	25
8. 学生の側における無関心……	5
9. その他……	24

(注) 多くの回答者が一つ以上の理由を示した数値による。

も、途中から中止した学校でも、それらの多くはこの制度の教育的価値を十分認識していたにもかかわらず、学校の置かれている環境や地域性その他種々の事情のために、止むを得ず実施できない状態にあったのである。

ロウは、これらの非実施校の主な理由を整理分類して表にまとめているが、それを示すと「表1」のようになる。

### Ⅲ インターンシップの有益性

インターンシップは1950年代に入った頃より普及して来たとは言えるものの、上述のような理由ないし事情によって、運営できない学校も多かった。ところで、この制度が実施される場合には、一般に関係当事者にとって、どのような有益性がもたらされるのか、次にこの点について概観してみよう。その基本的原則は、インターンシップが実施される以上、学生・学校・雇用者等のすべてに対して、有益な結果をもたらすものでなければならないということである。その中でも特に重視されるのは、この制度が大学教育の一環として実施されるのであるから、学生の会計研究にとって、いかに役立つかの視点であろう。前掲のインターンシップ委員会および A. A. A. と A. I. A. の委員会が、その報告書ないしステートメントの中で、この点について言及している内容を、整理し要約してみれば以下のようなようになる<sup>6)7)</sup>。

#### 1. 学生にとっての利点

第1に、通常、教室においては得られない教育が、インターンシップによって可能となる。

実務的な日常の会計問題の中には、教室では学生に教示することが困難である複雑な問題や、特別の技法を必要とする多くの問題が存在する。学生はインターンの期間中に、何回もこのような問題に直面して指導を受ける。この経験は、理論と実践のバランスの必要性を考えると、大いに役立つのである。また、学生は実習期間中に、実際の会計記録に精通するようになり、会計の機械化その図表化などを理解するに至る。こうした経験は、彼らが帰校後、会計科目を研修するに当たって、同様の問題に遭遇したとき、学生に新しい判断力を

発揮せしめるようになる。

実習生は、また、ビジネス界の組織について、特に彼らが業務を実習している会計部門の組織を理解するようになる。最初は一従業員として、次には組織の一部門として理解が進んで行く。そして、他の従業員と共に仕事に従事する間に、人間関係の種々の面についても、有益な教育を受けることができるのである。

第2に、インターンシップは会計教育の価値を最大にする。

インターンシップに参加した学生は、彼らがそれまでに体得した会計知識を、実務の側面からテストしようとする。そのために、実習前にはさ程重要でないと考えていた教材や科目が、実際の業務においては、極めて重要であることを発見する場合もあり、その逆の場合もある。従って、学校に帰還して自己の卒業に必要な履修単位を完成する際に、より有効的に残余の履修科目を選定することができるようになる。たとえば、業務に携わっている間に、書類を作成したり顧客に接したりするので、自己の表現能力の不足を痛感するに至る。そのために、従来、軽視して来た基礎教養科目としての記述や話し方に関する科目を選び出したりする。このようにして、おそらく実習をやらなければ、彼のカリキュラムの中に含まれることがなかったであろうと思われる他の諸科目についても、履修するようになる。

第3に、職業選定上の目的を明らかにする。

学生は卒業時を迎えるまでに、将来、従事したいと望む業種や職種について、適確な認識をもたなければならない。インターンシップに参加したある学生は、特に公共会計に興味をもつようになって、自己の能力もそれに適合すると考え、資格を必要とする場合には、その取得のために一途に邁進する。また、他の学生は、製造工業における会計業務、特に生産面に関係する原価計算の仕事を好み、そうした職種に就業したいと希望する。さらにまた、会計分野を専攻したにもかかわらず、会計業務を余り好まず、自己の能力や興味が会計以外の他の分野に適すると考えるようになる学生が出る場合もある。この場合は、その学生に自己の真の適性を再発見させるという点で、却って実習参加が

有意義となる。

インターンを経験した学生は、卒業後実習先の特定企業なり会計事務所によって、正式の従業員として雇用されるケースが多い。特に、1950年代の後半は、公共会計業務に従事する会計人への需要が増大し、学校は、このような業務を希望する学生の就職指導を気遣う必要が、ほとんどなかったと言われている。従って、インターンシップの運営目的の中には、就職を容易にしようとする意図も意識されていたように思われる。

また、好運にも受入体制の十分整った優秀な事業所で実習することのできた学生の経験は、他の会社等で実習した学友のそれとよく比較される場合がある。このような経験の比較が、学生間に各事業所の望ましい点すぐれた点を評価する機会を提供することになり、就職問題を健全にして有利に解決するのに役立つのである。

## 2. 大学側の享受する利点

実習制度が学校のためになるのは、学生の教育指導に対するその貢献度のいかにによる。従って、上に述べた学生にとっての種々の利点は、取りも直さず、また学校にとっての利点であるとも言い得る。その他にも、学校にとっては次のような利点が考えられる。

学校によって提供される講義科目や、講義の中で与えられる教材が、帰校した学生によって、会計事務所や産業界における経験業務と比較考察される。その結果、学生は現に教えられつつある時代遅れの教材や、実際的でない教材に対して批判的となる。それは、学生達が実習によって生れた自覚から、最新の実務を処理できる現代的な能力を身につけたいと欲するからである。このことが、学校側にとって、教育計画の立案や指導の実際を改善せしめる刺激材となるのである。

さらに、インターンシップを通して、雇用主は学校において何が指導されているかを察知することができるし、学校は学生の実習報告によって、実習先の業務の実態を把握することが可能となり、両者の間に相互理解が進展する。かくして、インターンシップは大学と産業界との協力関係を増大せしめることに

なる。この協力関係は、産業界が大学教育を側面から援助するばかりでなく、卒業生の就職問題についても、重要な役割を果たしているのである。その結果は、大学の社会的評価を高め、ひいては優秀な学生をその大学に誘引することにもなる。

### 3. 雇用主の享受する利点

インターンを受け入れる雇用主にとっては、実習期間中、休暇中の従業員の臨時的交替要員 (temporary vacation replacement) を確保できることになり、もし、将来正式の従業員として採用する事態に至った場合には、実習指導が入社時の良き社内訓練となる。また、同期間中に実習生の業務の遂行ぶりを十分観察する機会をもつことになるので、実習生を採用すれば、新従業員の選考を誤るようなことはない。

さらに、もしも、この制度が雇用主によって適切に運営されるならば、学生はその会社・事務所について好印象をもって帰校するであろう。そのことは、帰校後の討論会や学生同志の接触の機会を通じて、インターンシップに参加しなかった学生や、他社で実習した学生にも伝達されるので、正式の採用時に、これらの学生をその会社に誘引する結果ともなる。

なお、実習生の指導に当って、その訓練ないし監督上の責任を、上級 CPA や監督係りの従業員 (supervisory employee) にもたせるようにすれば、それが、これらの従業員達自身に、自己の業務上の責任を再検討させる機会を与えることになり、また、実習生を指導するに当って与えなければならない課題の組織作りを督促することにもなる。そして、そのこと自体がやがて実習制度の改善に繋がって行くのである。

## Ⅳ インターンシップの運営

インターンシップの運営の方法は、細部の点では大学によって可なり相異しているが、一般的な実施の様式は、3年次以上の会計専攻学生が、「初級会計学」・「中級会計学」・「原価計算論」・「初級監査論」等の専門科目を修得した後に、公共会計事務所か産業界諸企業の会計部門に雇用される形をとる。その実



習期間は、学校によって長短様々であり、4週間からまれには一つの学期全期間に及ぶ場合もある。実習生はこの期間、正規の従業員と同様に、それよりやや低率の給料を支給される。即ち、常勤の従業員（regular employees）として扱われるのである。

彼らは実習期間の終了時に、自己の業務経験についてのレポートを大学に提出する。雇用主もまた実習生によって遂行された業務に関し、大学側より報告を求められることがある。これらのレポートを基準にして、多くの大学では、学習単位（scholastic credit）を認定している。一部の学校ではレポートに替えて、筆記試験を課しているところもある。以上の内容にわたって、インターンシップ委員会が示している運営方法に<sup>8)</sup> 関し、やや具体的に、その特色と思われる点に言及してみよう。

### 1. 実施時期

学生達がインターンシップに参加するに当って、その時期を制約する基本的要因がまず考えられる。それは、彼らの学力水準である。実際の職場で業務を遂行するためには、会計諸学に関する十分な基礎的知識ないしは理論を体得していなければならないし、また、それらを実務的会計の技法に適用することができなければならない。とあって、そのために、カリキュラムに組み込まれている、履修すべきすべての専門科目の学習単位を完成した後に、実習に参加するのであれば、それは、大学を卒業してその職場に就職した学生と同じ立場になる。既に述べたように、インターンシップの特色は、在学中の一部の期間に実務経験を体得する点にあるのであって、実習後の残された教室における研修に、その体験を生かすことが、実習目的の一つに考えられているので、単位完成後ではこの目的が果せない。このような理由から、一般的に、3年次と4年次の間の夏の期間か、あるいは、4年次の冬季に実施するのが最も効果的であるとされ、事実、この時期に学生を現場に派遣する学校が最も多い。

少数の大学では、大学院生に対してのみインターンシップへの参加を認めている。たとえばテキサス州立大学においては、会計学研究科の修士号学位のカリキュラムの中で、6か月間のインターンシップに参加することが必要とされ

ている。このような場合には、言うまでもなく、学部の教室学習（classroom work）のすべてを完成した後に参加することになるので、理想的な形とさえよう。

## 2. 実習生の職場配置法

実務実習のために、学生を各職場に配置する方法には二つの場合がある。その一つは、大学の実習主管職員が、実習に参加する能力があると認められる学生を選出し、それを各会計事務所や企業に配置するのである。他は、商学部学生中の希望者か、インターンシップのコースを選んだ学生グループの中から、雇用者自身を選出することを許される場合である。

前者の方法による学校は、一般に、実習生を能力・資質・人物等にすぐれたいわゆる優秀な学生に制限しがちとなる。このようにして、学校は、一部の学生にのみ会社や会計事務所の業務を遂行することを期待し、また実務経験を保証するのである。学校関係者は、通常、雇用主よりも学生を十分理解している筈であるから、種々の職場に学生を送り出す場合に、より適切な学生を配置できる利点がある。

後者の方法をとる学校は、実習生を特別に優秀な学生に制限することはない。従って、こうした学校においては、インターンシップを希望するほとんどの学生は、インターン経験を享受することができる。能力のさ程優秀でない学生の場合には、実務を経験させることによって彼らに刺激を与え、大いに発憤させることも可能であり、その経験後において会計業務に興味をもてなければ、他のビジネス分野への転向を説得することもある。しかし、現在、著名になっている多くの CPA の中には、学生時代、優秀でなかった者が一大奮起し向上して、現在の地位を獲得するに至った者も見られるという。このような会計士が必要とした刺激は、実にインターンシップの期間に与えられたのである。

さらに、後者の方法による場合には、もう一つの理由がある。それは、各職場への配置決定に際し、学生を優劣によって差別するという非難を避けるためである。ただ、この場合は、インターンを教育するための配慮がとかく不十分

になり易く、えてして、事業所自体の利益のために学生を利用しがちになる。そこで、委員会はこの制度の効果をあげるために、配置決定前における受入計画の検討を十分実施するなど、事前準備に完全を期すよう勧告しているのである。

### 3. 実習期間

インターンが職場において業務を経験する期間は、学校によって実に様々である。それは、会社や公共会計事務所の業務が季節によって繁閑の差があり、それによって実習生を受け入れ易い期間が制約されるからである。さらに、学校にとっても、実習生の他の科目履修の都合で、学校を留守にし易い期間の長さが自ら決まって来る。つまり、この期間の問題は、学校側のとっている学期制度のいかんによっても、大いに影響されることになる。

前述のロウの調査によれば、期間の長さについて回答をよせた73校のうち、約38%に当る学校が、10週間から12週間の間で、最も多かったという。また、それに次いで多かったのが4週間から6週間であった。この点に関する期間の多様性を、ロウの作成した統計表によって示してみると、「表2」のようになる<sup>9)</sup>。

アメリカの産業界においては、会社に夏休期間 (summer vacation periods) という制度を設けている場合があって、夏の3か月の間に、従業員が交替で休業に入る会社が多いという。この手薄になった従業員を補充する意味もあ

表2 大学によって実施されている実習期間の長さ

期間の長さ	学校数	全体に対する%
4～6週間	18	24.6
7～9 "	10	13.7
10～12 "	28	38.4
13～15 "	4	5.5
16～18 "	9	12.3
その他	3	4.1
答なし	1	1.4
合計	73	100.0

て、大学の夏休みと重なるこの夏の期間に、実習生を受け入れる企業が可なりある。この場合は約3か月に近い実習期間となる。しかし、公共会計事務所の場合は、この期間に受け入れるところは極めて少ない。多くの会計事務所や企業では、他の時期を望んでいる。既に述べたように、一般に最も好んで受け入れるのは、冬の期間で、それも1月の初旬から3月中旬の頃までである。その理由は、多くの企業が12月末に決算を実施するからであるという。

この期間は、クォーター学期制 (quarter system) を採用している学校にとっては、冬学期 (Winter Quarter) と期間が大体一致するので、インターンシップの実施に当って、期間に関する限りほとんど問題が生ずることはない。学校は1クォーター学期の間、学生を容易に職場に送り出すことができるし、実習の終了時には、スムーズに教室学習 (classroom routine) に戻ることが可能となる。かくして、一般にクォーター制のもとにある大学は、さしたる困難もなく、実習制度の運営に成功している。

しかし、セメスター学期制 (semester system) の学校は、上述のような雇用者によって最も望まれる期間に実習しようとするれば、その期間がセメスター学期と一致しないので、実習期間を設けて、なおかつ、履修単位としてのセメスター時間が完成できるように、セメスターを調整しなければならない。通常は、秋学期 (Fall Semester—日本の2期制前期に相当) の終了を早目にして、学期試験を実施し、その後春学期 (Spring Semester—日本の後期に相当) の一部に入るようにする。そして、春学期中の前述の期間に、学生を職場に派遣するのが一般的である。

#### 4. 実習業務

インターンシップによって、学生が体験する会計業務の内容は、この制度の価値を決定する最も重要な要件である。それにもかかわらず、従来ややもすると、この点がなおざりにされがちな傾向にあったという。そこで前述の委員会は、インターンを引き受けた会計事務所ないし企業が、受け入れに際して綿密な指導計画を作成することの必要性を強調し、各事業所にその作成を勧告している。その結果、多くの受け入れ側が、優秀な学生に対して役立つばかりでな

表 3 実習生が従事した業務活動の頻度

業 務 活 動	頻 度				
	頻繁に %	稀に %	無し %	不定期 %	無答 %
返戻小切手の調査* (Examining returned checks)	79.6	15.6	4.2	0.3	0.3
証憑突合 (Vouching)	76.6	17.3	4.8	0.3	1.0
銀行勘定調整表の作成 (Preparing bank reconciliations)	65.2	22.1	11.4	0.3	1.0
計算突合 (Recomputing)	62.3	32.5	3.5	0.3	1.4
転記の追跡検査 (Tracing postings)	59.9	33.6	3.8	1.0	1.7
事務機械の操作 (Operating office machines)	56.0	25.6	17.0	0.7	0.7
銀行勘定調整表の再検 (Reviewing bank reconciliations)	51.3	27.7	19.7	0.3	1.0
給料支払簿の試査 (Testing payroll transactions)	43.6	32.9	21.8	1.0	0.7
監査調書の項目別整理 (Heading working papers)	40.9	42.2	15.9	0.3	0.7
勘定分析 (Analyzing accounts)	36.4	46.4	15.9	0.3	1.0
棚卸計算の試査 (Testing inventory counts)	36.4	36.3	26.3	0.7	0.3
簿外負債の搜索 (Searching for unrecorded liabilities)	34.3	34.9	29.8	0.3	0.7
棚卸資産価額の試算 (Testing inventory prices)	33.9	25.3	29.8	0.3	0.7
前年度監査調書の再検 (Reviewing prior year's working papers)	28.7	51.7	18.3	0.3	1.0
スキャニング (通査) (Scanning)	27.3	47.9	22.1	1.0	1.7
証拠書類調べ (Proofreading)	25.3	36.7	35.6	1.0	1.4
還付税金表の作成 (Preparing tax returns)	25.3	18.0	55.0	1.0	0.7
現金有高計算 (Counting cash)	24.9	43.3	30.8	0.3	0.7
値引売買の試査 (Testing sales or purchase cut-offs)	24.2	38.5	36.3	0.3	0.7
試算表の作成および検算 (Preparing, reviewing trial bal.)	23.5	46.1	28.7	0.7	1.0

\* (筆者注) アメリカでは小切手が取引銀行で決済されると、わが国の場合と異なっており、その小切手を一定のサイクル (通常は1か月) で振出人に返却するのが慣習である。振出人は、その返戻された決済済み小切手を、別途に銀行より送付されて来る当座預金入出金明細表と照合し、いずれの小切手が決済され、いずれの小切手が未決済かをチェックする。こういった業務が Examining returned checks である。

く、普通の学生にも遂行できる課題を、次第に与えるようになった。即ち、多様な会計業務について、学生が幅広い体験ができるように、難易度を考慮しながら、何種類もの課題を与えるようになったのである。

ロウの調査によると、実習先の各事業所で実習生が比較的数多く頻繁に、しかも喜んで従事した基本的業務活動は、返戻小切手の調査、証憑突合、転記の追跡検査、事務機械の操作などの仕事であったという<sup>10)</sup>。なお、その他の従事した主な業務について頻度の順に示してみると「表3」のようになる。

### 5. 実習報告と履修単位の認定

アメリカのインターンシップ実施大学では、多くの学校が参加学生に履修単位を容認している。それは、次のような手続を経て行なわれる。まず、インターンシップが終了した時点で、参加学生にレポートを提出させる。ときには、前述のように雇用主にも報告書を求めることもある。これらが単位認定の基準となる。

学生に要求するレポートの内容は、インターン期間中の業務経験についての詳細な説明であり、その中には学生の体験した課題の価値評価も含まれている。さらに、彼らが大学において既に履修した科目との関連にも触れなければならないことになっている。

雇用主に求める報告書の内容は、学校の指定した形式があれば、無論それに従わなければならないが、それが無い場合は、学生の成績評定に役立つ形式で、できる限り具体的に記述しなければならない。たとえば、学生の能力・態度・向学心などを述べて、実習した業務の種類・性格との関係に及び、一つ一つの項目に評価を示すのである。さらに、その学生が将来、正規の従業員として雇用される見込みがあるか否かを述べる場合もある。

上述のような報告書に基づいて、多数の大学では参加学生に若干の履修単位を認定しているが、一部の学校では、インターンシップを学生に大いに奨励しているにもかかわらず、単位を認めない例もある。その場合でも、実習制度自体の効果を評価するために、また、実習先によって与えられた指導内容をチェックしたり、実習した業務についての学生の反省を督励するために、レポート

表 4 50校によるインターンシップに対する単位時間の認定

認 定 単 位 時 間	学 校 数	全体の比率
1, 2 又は 3 セメスター時間	27	54%
1, 2 又は 3 クォーター時間	9	18
4, 5 又は 6 セメスター時間	4	8
4, 5 又は 6 クォーター時間	4	8
7, 8 又は 9 クォーター時間	2	4
15クォーター時間	2	4
16クォーター時間	1	2
答 な し	1	2
合 計	50	100

を提出させるのが一般的である。

単位を認める場合には、2クォーター時間から15セメスタ時間までの幅があり、一般には2セメスター時間から6セメスター時間の間で認める場合が最も多い。

ロウ教授のアンケート調査によると、この点について回答を寄せた50校の認定単位時間数の状況は「表4」の示すようになったという<sup>11)</sup>。しかしながら、この履修単位は、もしも学生が実習期間に相当する間、学校に出席して授業を受けていたならば取得できたであろうと思われる単位時間と比較すると、決して十分な単位数ではない。特に、学校によっては、1クォーター学期の間、まれには1セメスター学期の全期間中、実習に参加させる計画を実施している場合もあるので、この程度の単位時間では、余りにも少な過ぎるという批判も一部にはある。

こうした事情にあるので、学生達はインターンシップに参加する期間の前後に、普通の場合よりも多くの科目を履修しなければならなくなるか、あるいは、卒業資格単位時間（一般的には120~130セメスタ時間）を完成するために、一学期間卒業を延期せざるを得ない場合も出て来る。

以上がインターンシップの凡その運営実態であるが、その運営に当っては、様々の障害や困難性も伴う。特に、セメスター学期制の学校では、実施の時

期や期間に問題が生ずる。一部の学校では、実習を行なう前年の夏の期間 (summer session) に、サマースクールが開校されておれば、それに出席するよう督励したり、実習生となる年の研修負担を軽減できるように3～4年次の研修計画を立案するように指導している。また、大都市地域に存在する学校では、パートタイム基準でインターンシップを運営したり、学生がインターンとして就業している期間中、特別の夜間授業を開設するなど様々の対応措置を講じて、卒業延期を克服し、この制度を成功させているのである。

## V 実務補習とインターンシップにおける経験問題

以上にわたって、アメリカの実務実習制度について考察して来たが、翻って、わが国における専門会計士の養成制度に視点を移し、アメリカの制度と比較しながら、若干の検討を試みてみよう。

### 1. 実務補習とインターンシップ

わが国における会計専門職としての公認会計士の資格試験には、周知のごとく、第一次から第三次までの試験制度がある。このうち、専門的学識の程度をテストされるのが第二次試験であり、その合格者には会計士補の資格が授与される。これらの士補は、さらに1年以上の実務補習と2年以上の業務補助ないし実務従事との、合計3年以上の実務経験を経た後に、第三次試験の受験資格が与えられる。この場合の実務補習と業務補助等の経験は、法規上いずれを先に体得すべきかは、特に規定はないが、二次試験合格者の大部分は、まず実務補習を受講するのが一般的である。第三次試験は、財務に関する監査・分析その他の実務および論文であり、口述試験も併課される。このような第三次試験に合格した者が、初めて、公認会計士に必要とされる学識・技能の修得者として、永久資格が与えられるのである。(公認会計士法第8, 10, 11条)

この会計士補を対象とする実務補習制度が、アメリカの大学におけるインターンシップに相当する制度として筆者は考える。以下に少しくこの点について述べてみよう。

アメリカのCPA試験制度においても、実務経験の有無が重要視され、各州



によって必ずしも統一的ではないが、従来、大学卒業後1年ないし2年程度の経験が受験資格として要求されて来た。それが最近の10年間(1965~1974年)に序々に変化する傾向にあるという<sup>12)</sup>。この点については当セクションの後部でやや詳細に触れることにする。

アメリカのAICPAには、「CPAのための教育と経験の基準に関する委員会」(the Commission on Standards of Education and Experience for CPAs)というのがある。この委員会が、大学におけるインターンシップが可なり普及するようになった1956年に公刊した報告書の中で、次のように述べている。

「CPAに関する実務経験は、正式の大学教育課程を完成し、かつCPA試験に合格した後に開始すべきであると信じている。同時に、正式の大学教育の中で、ある程度の実務を経験すること(some exposure)が望ましく思われる。従って、CPAを志す学生のためにはインターンシップを必修教育の一部として、カリキュラムに組み入れることを勧告する。」<sup>13)</sup>

この叙述から、次のような理解が得られると思う。即ち、実務経験はCPAの資格を取得してから、入門CPAとして、当然業務に従事して行く過程で積み重ねて行くべきもので、必ずしも受験資格としての要件とする必要はない。その代り、将来、専門会計士になろうとする者は、大学在学中に初歩的会計実務を若干、必修として体験しておくべきであるということになる。そのように解するとすれば、実務補習もインターンシップも最終試験(アメリカの場合は一回のみ)の受験資格として、実務的経験を必要と考える点で同一であると言える。

さらに、わが国の場合は、監査および監査証明以外の会計業務であれば、たとえば、財務書類の調製、財務に関する調査・立案・相談等については、士補であってもその名称を用いて営業的に営むことができることになっている(公認会計士法第3条)。そこで実務補習を終了して業務補助・実務従事の段階にある士補が、戦前の旧計理士としての会計実務に関する経歴を生かし、これらの業務を独立して営む者があれば、士補と言えども立派な会計専門職と言い得る。従って、この前段階の実務補習が純粹の実務研修という意味で、イン

ターンシップに匹敵すると考えられるのである<sup>14)</sup>。

以上によって、実務補習制度とインターンシップが、敢えて類似する制度としたのであるが、両者が基本的に異なる点は、制度としてわが国の実務補習は学校教育に全く無関係であるのに対し、アメリカのそれは、大学の教育課程の一環として実施される点であろう。

実務補習教育は、公認会計士法第12条に基づく教育であって、その規定によれば、「公認会計士となるのに必要な技能を修習させるため、公認会計士の事務所、その組織する団体、その他大蔵大臣の認定する機関においてこれを行なう」となっている。これに基づいて実際には、

- ① 大蔵大臣の指定した指導公認会計士（個人）
- ② 日本公認会計士協会（JICPA）および監査法人等の実務補習団体で、大蔵大臣の認定を受けたもの
- ③ その他大蔵大臣の認定した実務補習機関として中央大学の経理研究所（現在閉鎖中）

等によって補習教育が実施されて来た。これらの実施機関の現在数は、大蔵省の調査によると、①が313人、②のうちJICPAを除く監査法人が26法人、③の中央大学経理研究所は、48年度（48年10/1～49年9/30）まで運営されていたが、49年10月以降は補習教育を閉鎖している。これらの補習機関のうち、いずれの機関の補習を受けるかは、受講者としての会計士補の自由であるが、実際にはJICPAの補習所に集中しているのが現状である。ちなみに、57年度（56年10/1～57年9/30）のJICPAによる補習終了者は、東京実務補習所142名、近畿補習所（大阪）46名、東海補習所（名古屋）11名、計199名となっている。なお、58年3月末現在の修了者は全国では239名であったが、各補習機関別の内訳をみると、指導公認会計士による者6名、JICPAによる者208名（57年10/1～58年3/31間の追認修了者を含む）、他の監査法人による者25名であった。

## 2. 実務実習内容の比較

補習教育の内容については、会計士補等実務補習規則（昭和25年公認会計士管理委員会規則第5号）によれば、「財務書類の監査または証明の実務についての

補習」(同規則第1条)とあるのみで、具体的内容は示されていない。従って、各補習教育実施者ごとの補習内容、補習計画には、それぞれ特有の部分が含まれており、必ずしも統一されていないようである。しかし、その内容のおおよその傾向を知る手掛りとして、東洋大学の岩村教授による調査研究がある<sup>15)</sup>。同教授は、補習内容の調査に当たり、一部の実施機関にはその内容の公開を差し控えたいという希望があることを指摘しておられる。また各補習実施者は、補習終了後、補習報告書を大蔵省に提出しなければならないことになっているが、それが公表されていないので、総合的な傾向は必ずしも判明しがたいと言われる。しかし、補習機関としては最有力の JICPA の補習所において、実施されていた昭和48年当時の指導項目については、科目に分類整理して、補習科目一覧表を作成しておられる。その一部を示してみれば「表5」の通りである。これを先に掲げたロウによるインターンシップの内容項目(「表3」)と比較検討してみよう。インターンシップの場合は、学生が経験した業務活動の具体的項目として示されており、岩村教授のそれは科目に統合して示されているので、両者を比較することは必ずしも当を得ないが、その相異すると思われる点を指摘してみれば次のようになる。

インターンシップの内容は、ロウの作成した表および業務に関する叙述を見る限りでは、会計および監査に関する手続的業務が大部分で、これらの検査・調査の結果を、会計・監査にいかに関し適用し判断するかの最も重要視される理論分野まで指導されるのか否か甚だ疑問に思われる。これに対して岩村教授の科目表は、会計・監査については明確に「理論および実務」という分類項目になっており、理論科目も示されている。なお、現在の JICPA の実務補習規程第4条によれば、補習事項として、「経営に関する理論および実務」、「税に関する理論および実務」という項目になっているので(その後改訂されたものと思われる)、「表5」の中の「3. 経営実務」「4. 税の実務」も、現在の同規程第4条により岩村式の表を作成するとすれば、科目分類項目は上記のように改め、従って内容分類による科目にも、理論と名のつく科目を設定しなければならないことになる。

それはとに角として、わが国の補習教育の内容は、実務に重点をおきながら

表 5 実務補習団体の

科目分類	1. 会計理論および実務	2. 監査理論および実務	3. 経営実務
補習科目	会計理論(18)	監査理論(6)	会社実務(24)
	会計実務(12)	監査実務(36)	内部統制(15)
	原価計算(33)	監査報告(30)	経営分析(15)
	特殊会計(18) 財務諸表(含連結24)	特殊監査(6)	E D P S (33)
計	105	78	87

(注) 岩村教授の論稿 p. 85 より引用。表の形式は筆者が若干変更した。数字は1

も、その実務教育は単なる経験的事実の伝達ではなく、それを積み重ねる過程で抽象化され概念化されて、理論に結合させるレベルにまで到達することを目標としているように思われる。わが国の実務補習を受講する者は、第二次試験の合格者であるから、専門学識については大学卒あるいはそれ以上の学力があると想定される。従って、実務補習の在り方が、当然のことではあろうけれども、インターンシップの内容よりも、より高度の段階まで意図されているように感ずるのである。

### 3. 実務経験に対する新認識

ところで、アメリカにおいては1960年代末期の頃より、専門会計士の養成に関連して、実務経験の必要性に対する認識が変化しつつある。それまでは、前任の開業会計士 (senior practitioners, senior accountants) によって積み重ねられて来た経験が、新任会計士 (junior accountants, beginning CPAs) に伝授されていたが、最初に専門会計士の教育訓練から経験を排除しようとしたのは、「専門職業の学識水準」(“*Horizons for a Profession*”)の著述で有名となった Johns Hopkins 大学のロイ (Robert H. Roy) 教授と Fordham 大学のマクニール (James H. MacNeill) 教授であった。彼らは経験に関して次のように述べている。「専門知識の増大した現代においては、経験を帰納化した知識こそが、

補習科目の一例（JICPAの某補習所）

4. 税 の 実 務			5. 業 務 法 規	6. そ の 他 の 事 項	総計時間
法 人 税(36)	所 得 税(9)	税 法(15)	公 認 会 計 士 法(3)	職 業 倫 理(3)	
源 泉 税(3)			商 法(6)		
			証 券 取 引 法 お よ び 上 場 規 定 (9)		
			財 表 お よ び 監 査 諸 則 (36)		
			行 政 不 服 審 査 法 (3)		
63			57	3	393

年間の補習時間を示す。

より一層教える価値のある知識であり、経験によって生ずる主観というものは、指導の最初に取り除くべきものである」と<sup>16)</sup>。このように主張して、専門会計士の要件として従来から重視されて来た経験を、不要なものと考えたのである。

こうした傾向の進展は、その後公刊されたカーペンター(Charles G. Carpenter)教授とダッシャー(Paul E. Dascher)教授の共同執筆になる論文の中でも紹介されている。彼らの叙述によると、次のように理解される。即ち、最近の10年間において、開業会計士や会計教育者の間に、従来の経験重視の傾向に代って、来るべき時代の新知識や帰納的知識がより重要であるとする者が漸増し、経験の必要性に対する認識が薄らぐ傾向にある。つまり、CPAの専門性の進歩のために必要なのは、経験ではなくて、ロイとマクニールが唱えたような知識そのものであり、これを教授する教育こそが重視されなければならない。こうした教育重視の傾向が、現在、CPA教育関係者の間に徐々に拡大しつつあるというのである<sup>17)</sup>。

上記の“Horizons”が出版されて間もなく、AICPAは1969年にヒーマー・コミッティー・レポート(The Beamer Committee Report)と呼ばれる報告書を公刊し、その中でCPAの教育改革に関する10項目の勧告を行なって、同協会の意見書としている。そのうち特に実務経験に関連して述べている勧告項目

は、第2・第3・第4・第7の4項目である<sup>18)</sup>。次にこれらの大要を示して若干のコメントを加えてみよう。

第2 ロイとマクニールによる「専門職業の学識水準」という著作は、CPAとして専門職業的業務をこれから始めようとする人々にとって、必要となる共通の知識体系を示している点で、誠に権威ある書物である。

第3 CPAに必要な共通の知識体系を体得するには、少なくとも5年間の大学における勉学が必要である。そして、それが会計士の養成上、欠くことのできない教育という要件である。この要件に合致する者は、CPA資格認定試験に際して、実務経験は何ら要求されない。

第4 各州は、この5年間の教育計画を1975年度までに採用すべきである。それが有効になるまでは、過渡的代替法 (transitional alternative) として、4年間の学部の勉学と、1年間の資格検定のための経験を要することにする。

第7 学生が実施する実務実習制度は、望ましい制度であり、それは大学の教育計画の一部として奨励すべき制度である。

以上のうち、第2項目は直接、実務経験には関係のない項目である。しかし、CPA試験に合格しその業務を始めようとする者にとって、先に掲げた「専門職業の学識水準」を、権威ある文献としてAICPAが推奨しているということは、とりもなおさず、経験を不要とするロイとマクニールの主張に対して、AICPAのビーマー委員会が、合意を示したことを現わしている。ただし、それにはCPAの大学教育について年限延長という条件が必要であると考え、次の項目にそれを示したのである。即ち、第3項目は、従来要求されて来た4年間の大学における勉学 (インターン・シップの実施可能な大学は当然それを含む) と、1~2年の専門分野の実務経験 (professional experience) の代りに、5年制の教育が必要であるとした<sup>19)</sup>。第4項目は、その5年制の大学教育が実現するまでは、従来の4年制教育の上に、なお、依然として1年間の実務経験を条件づけているのである。第7項目は、経験条件を排除しようとする勧告の中で、一見矛盾するかのようと思われる。しかし、インターンシップは、4年間

の在学中に企業や会計事務所において経験する初歩的会計および監査に関する実務実習であり、既に述べたように、卒業後の CPA 受験資格要件としての経験とは異なり、むしろ、その後の教室学習を補足し、より有効にするための経験であるという認識によって推奨しているのである。

では、このようなビーマー委員会の勧告が出てから、各州における CPA 免許制度の対応が、実際にどのように変化したかについて、一言触れておこう。たとえば、カリフォルニア州の CPA 協会 (state societies of CPAs) は、未だ州の会計士法 (accountancy law) が改正されていなかったが、1971 年の春から、AICPA が勧告した政策と同様な方策を採用している。その他に、経験を必要としない CPA 試験を実施している州は、メリーランド、ノースダコタ、オクラホマ、ウエス・トバージニヤ等で、これらの州では単に大学卒程度の学識をもっていさえすればよいとされているし、コロラド、フロリダ、カンサス、ミネソタ等の州では、勧告に示された 5 年間の大学研修を条件としている。なお、モンタナ州では、大卒学位も実務経験も必要としていない<sup>20)</sup>。要するに勧告が出てから 5 年程度の間、経験を不要としている州が 10 州程度出現し、他の州は依然として経験を要するとしているのである。

## VI あとがき

アメリカにおいて実施されているインターンシップは、以上に述べて来たように、会計専攻学生に在学中、現場における実務実習の機会を与え、大学教育をより完全なものにすると同時に、また将来の専門会計士としての能力に備えようとする制度でもあった。ただし、これと全く同じ主旨で実施されている協力計画 (the Co-operative Program) と言われている実習制度もある<sup>21)</sup>。これはインターンシップと同様に、現場において実務を研修する制度であるが、その運営方法が若干異なり、本稿の冒頭部分で述べた、シュナイダーによって初めて創始された実習は、この様式によるものであったという。

いずれにしても、これらはすべての商学部・経営学部等で実施されている訳ではなく、こうした実習制度の価値を十分認めながらも、実施条件が整わない

ために、止むを得ず教育計画からはずしている場合もある。また、ビーマーレポートは、CPA 試験の受験資格要件としての実務経験を不要としたにもかかわらず、この制度については推奨したのであった。しかし、多数の大学の中には、専門教育における本制度の有効性を全く認識しようとしせず、そのために実施に及んでいない学校も多々あるだろうと推測される。さらに、インターンシップの実際運営に際して、様々の困難性や障害を伴う場合が多いことも、実施されないもう一つの理由として考えられるのである。

この点に関しては、既述のごとく、特に Semester 学期制のもとにある大学では、実習のために卒業資格単位時間を完成できない学生も出て来て、1 Semester 期間卒業を延期せざるを得ないケースも出現する。このことは、学生にとっては重大な問題であり、最も好まないところであろう。その他、実習現場の受入体制不備のために、十分の実習効果を挙げ得なかったケースも数多く報告されている<sup>29)</sup>。

たとえば、ある公共会計事務所の場合は、業務の最も繁忙な時期に実習生を受け入れたが、そのために指導監督の立場にある責任者や前任 CPA が、教育訓練の面倒をほとんどみることができず、実習生に対して適切な課題の割当ても行なうことができなかつた。その結果、実習らしい活動をすることもなく、慢然と実習期間を過ぎて終った場合もある。また、ある企業の会計部門では、安価な経費で、会計の素養をほとんど必要としない単純な事務的仕事 (clerical job) をさせるための一時的助手として、実習生を利用しているに過ぎない例もあったという。こういったインターンシップの問題点やマイナス面を克服するために、インターンシップ委員会は、実習現場に綿密な受入計画の提出を義務づけ、また、学校に対しては、その慎重な検討を勧告しているのである。

わが国の実務補習制度についても、改善すべきいくつかの問題点があるが、CPA 教育に関心をもつ識者によって指摘されている。その補習は、公認会計士法が制定されて以来、基本的な大改訂もなく継続されて来たが、この稿を終えるに当たり特に次の 3 点について一言述べておきたい。その第 1 は、指導公認会計士、



補習団体としての監査法人および JICPA 等の実施する補習教育内容が、必ずしも統一されていない点である。実務補習教育は、第三次試験の受験資格要件となっているので、その内容が不統一であることは、受験者にとって公平を失う恐れがある。この点について JICPA では既に補習項目の統一や教材の定型化等に努力されつつあると聞くが、早急にその実現を望みたいものである。その第2は、実務補習の受講者が最も多く集中している J I C P A の補習所が、夜間に開講されている点である。国が運営している司法試験合格者のための研修機関でも、医師のインターン制度においても、昼間勤務のかたわら夜間において研修を行なうようなことはない。アメリカのインターンシップの運営では、卒業延期を避けるために、実習期間中、教室における夜間授業を特設する例があるが、それとは逆に、将来、重要な社会的機能を果さなければならない CPA 養成上の補習を、昼間においてより容易に受講できるよう工夫・改善ができないものであろうか。その第3は、EDP 会計教育のより一層の充実である。実務界にコンピューターが加速度的に普及しつつある今日、これからの CPA は、やがてコンピューター利用の監査手法を導入しなければならない時代を迎えるであろう。電子計算機を基盤とする情報処理分野については、学校教育の側面においても、今後ますます進展せしめて行かねばならないが、補習教育において現在指導されている EDP の基礎知識や EDP 会計システム論等を、さらに充実し高度化して、EDP 会計及び監査に精通した明日の CPA の養成に、努力を傾けるべきであろう。

注1) “Report of the Committee on Internship Programs,” *The Accounting Review*, July, 1952, pp. 316-323.

2) Elmer G. Beamer, “The Co-operative System and Education for Public Accounting,” *The Journal of Accountancy*, May, 1960, pp. 73-76.

3) public accounting は industrial accounting と対照的に用いられる用語で、前者は CPA 事務所、連邦政府機関の会計部門、各州の会計局 (State Boards of Accountancy) などの公的会計を指し、後者は民間の企業・会社における会計部門の会計を示している。

4) “The Statement of Standards and Responsibilities under Public Accounting

- Internship Programs,” Report of the Committee on Accounting Personnel of the American Institute of Accountants and of the Committee on Faculty Residency and Internship Programs of the American Accounting Association, *The Accounting Review*, April, 1955, pp. 206-210.
- 5) Ross E. Lowe, “Public Accounting Internships,” *The Accounting Review*, October, 1965, pp. 839-840.
  - 6) The Committee on Internship Programs, op. cit., pp. 317-320.
  - 7) The Committee on Accounting Personnel of the AIA and the Committee on Faculty Residency and Internship Programs of the AAA, op. cit., pp. 207-208.
  - 8) The Committee on Internship Programs, op. cit., pp. 320-323.
  - 9) Ross E. Lowe, op. cit., p. 841.
  - 10) *ibid.*, p. 845.
  - 11) *ibid.*, p. 841.
  - 12) Charles G. Carpenter and Paul E. Dascher, “Education or Experience ?” *Accounting Education: Problems and Prospects*, AAA, Education Series Number 1, 1974, p. 117.
  - 13) “Report of the Commission on Standards of Education and Experience for CPAs,” Ann Arbor, Michigan: *The Bureau of Business Research*, University of Michigan, 1956, pp. 134-135.
  - 14) 周知のごとく、わが国においては、昭和23年に公認会計士法が制定されるまでは、計理士法（会計士法の制定とともに廃止）による計理士が職業会計人として存在していた。現在においても、この経歴をもつ者は、会計士法附則第65条によって、第三次試験の受験資格要件としての実務補習および業務補助を免除されている。  
 会計士法が施行された初期の時代には、会計士補の資格取得者の中に、このような旧計理士の経歴をもつ者があって、事実、こう言った会計業務を営業的に行なう年輩の士補が可なりあった。しかし、現在では第二次試験合格者が若年層に多いということもあって、このような士補は絶無とは言えないまでも、ほとんど見られない。
  - 15) 岩村一夫、「専門会計士教育の現状と課題」、月刊「企業会計」、昭和48年2月号、pp. 81-89。
  - 16) Robert H. Roy and James H. MacNeill, “Horizons for a Profession,” American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 1967, p. 4.
  - 17) C. G. Carpenter and P. E. Dascher, op. cit., p. 117.

- 18) “The Report of the Committee on Education and Experience Requirement for CPAs,” New York, American Institute of CPA, March, 1969, pp. 6-7.

矢部浩祥, 「会計教育に関する主要文献紹介」, 月刊「企業会計」, 昭和48年2月号, pp. 102-103.

- 19) CPAの養成に関する大学教育の修業年限5年制についてのビーマー委員会の提案は, 種々の理由により, 教育関係者の多数の支持を得ることができず, 1975年までに実現を期したのであったが, 一般的には実現の域に至らなかった。(詳細については, 拙稿「会計教育基準の生成・発展」, 城西経済学会誌, 第16巻, 第1号, p. 116 以下参照)。

- 20) Maurice Moonitz, “The Beamer Committee Report—A Golden Opportunity for Accounting Education,” *The Journal of Contemporary Business*, University of Washington, Vol. 1, No. 1, Winter, 1972, p.1.

- 21) Co-operative Program について

ビーマーは, 前掲の論稿 “The Co-operative System” の中で, おおよそ次のように述べている。協力計画による実習制度は, 受入学生を年間を通じて雇用する形式をとり, 学校における教室授業と会計事務所ないし政府機関等の職場における業務従事とを並行して運営する組織的制度である。その運営の実際は, 何人かの受入学生を数チームに編成し, 各チームが職場における業務実習と学校における研修を, ある期間, 交互に交替して, 何回か行なう方法をとる。それによって, 一方では実務経験の効果をあげ, 他方では履修単位時間も完成しようとするのである。

こうした方法によって, 実習時間はインターンシップより遙かに多くなる。実習に対する履修単位時間の認定も, インターンシップの例では, 年間標準的履修の30セメスター時間中, 最大に認められる場合でも僅か6セメスター時間に過ぎなかったが, 協力計画のもとでは, 18セメスター時間以上認定されているという。

なお, インターンシップ計画では, その実習が多くの場合4年次に実施され, 時期も本文で述べたように冬の時期(1月初旬~3月中旬)に多い。この時期は, 公共会計の場合特に繁忙なときであって, 実習生を教育する時間的余裕が十分になく, その上2ヶ月余りの期間であるから, 実習効果も十分あげ得ない。これに対し, 協力計画による場合は, 3年次と4年次にわたる場合が多く, また, 業務の多忙な時期を避けて受け入れることもできるので, 学生にとっても会計事務所にとっても都合のよい合理的制度であるとビーマーは主張している。(E. G. Beamer's op. cit., pp. 74-75)。

しかしながら, このような Co-operative Program による学校は, 当時においては条件に恵まれた極く一部の学校であり, インターンシップによる学校と比較すれば, 数の上では少なかったようである。

- 22) The Committee on Internship Programs, op. cit., p. 322.