

カナダにおける大学会計教育の現状

松 脇 昌 美

大学会計教育は、主に、会計初学者の段階的な会計知識の修得と、会計知識を活かした将来のキャリア構築を支援する役割を担っている。この点に関して、カナダの大学会計教育は我が国よりも先進的な内容となっている。そこで、本稿ではカナダの大学に特化した会計専門教育の発展から現状までを調べ、カナダの大学の会計教育に対するスタンスについて考察していく。最終的に、合理的かつ多様な教育戦略というインプリケーションを我が国の大学会計教育に示す。

キーワード：カナダ、大学会計教育、制度的圧力、同型化、合理的かつ多様な教育戦略、資金調達

[目次]

はじめに

第Ⅰ節 カナダの大学会計教育の実情 - 1990年代初めまで -

第Ⅱ節 カナダにおける会計教育改革 - 他の会計専門家協会からの圧力を受けて -

第Ⅲ節 調査対象大学の現状

おわりに

はじめに

近年、各国で会計不祥事が相次ぐ中、カナダでは、国内だけでなく世界全体に衝撃を与えるような大企業による会計不祥事は数えるほどしかなく、また企業が起こした会計不祥事に会計士が深く関与していたという実際の例はほとんどない。

カナダでは、カナダ経済を支える企業の90%強が資本5千万ドル以下の中小規模企業である。そのような中小規模企業は、カナダの労働力に単に寄与する存在というだけではない。カナダ市場でのみ求められる特殊なニーズを満たす独自のビジネス力を保持し、中小規模ならではのこぞ培うことのできる信頼に基づいた利害関係を構築し、地域共同体のバックボーンとして重大な役割を担う存在になっている。中小規模だからこそ、国際的に影響するような会計不祥事には至らないともいえよう。さらに、カナダ経済の中心を担いながらも、カナダの中小規模企業は、その規模であるが故に会計専門家を雇用する必要がない、あるいは雇用する余裕がないため、会計士が関与する不正が生じる基盤がそもそもない。

しかしながら、中小規模企業は、カナダ経済界からカナダの各地域共同体において重要な役割を担っていると自他共に認めているにもかかわらず、その規模による競争力の弱さと競争力

の弱さが如実に低い売上高となって表れることに常に苦しめられている。中小規模であるが故に証券市場への上場も難しく、資本調達が限定され、大企業に飛躍できるような企業価値の向上になかなか結びつかず、売上の増加につながらないという悪い循環から抜け出せないでいる。このような悪循環が会計不正につながる温床を育てつつある。

中小規模企業による会計不祥事を予防あるいは防止する土台の構築として、会計専門家以外の人々にも会計学の基本知識を保持させ、抑止力を発揮できる人材の育成の重要性が改めて評価されている。その最適場所が大学である。カナダの大学は、あらゆる層に会計学の知識を構築するために、幅広い層のニーズを最大限に考慮し、会計学の講座を受講しやすい環境を整えている。現在のような幅広い層のニーズに応えるプログラムを提供するために、カナダの大学会計教育はどのような戦略を採用したか。また、現在のシステムに至るまでどのようなプロセスをたどったのかはとても興味深い点である。

本稿は、人材を育てる役割を担う大学における会計教育について、会計専門教育の発展から現状までをSimon Fraser大学のEtherington教授とQueen's大学のRichardson教授の論文をもとに考察し、カナダの大学の会計教育に対するスタンスについて検討する。それによって得られた知見が、最終的に我が国の大学会計教育へどのようなインプリケーションをもたらすか考えていきたい。

第 I 節 カナダの大学会計教育の実情 ―1990年代初めまで―

本節では、カナダの大学教育の実情を理解するために、1990年代初めまでのカナダの大学会計教育の改革をEtherington & Richardson [1994a] の論文¹を土台としてまとめてみたい。

大学における会計教育は重要な役割を担っている。というのも、大学で会計学を学んだ学生は、何らかの形で会計知識を利用しながら社会的責任を果たす立場にある人々であり、彼らへの教育とは社会貢献の性質を帯びる責任を担うことになるからである。具体的には、以下のような責任があげられる。

- ・ 正式な専門家資格を保持して会計専門職に従事するだろう学生を教育すること
- ・ 大学教育を受けた後、専門家資格を取得しないが、産業界、政界、非営利組織において会計知識を有する者として働く選択をする学生を教育すること
- ・ ビジネスキャリアを追及することが期待される学生が会計情報を適切に利用できる消費者やユーザーとなるよう教育すること

しかしながら、近年は会計教育の問題点およびその問題点に対する対応について、たとえば次のような懸念が広がっているとされる。

- ・ 会計学を専攻した卒業生が今日の専門家資格要件に適うよう十分に訓練されているか
- ・ 会計学が学生にとって魅力的な学問か
- ・ 会計学が最良で知的な学問か
- ・ 会計事務所が会計学を専攻した卒業生を雇用しない傾向にあるのはなぜか

このような懸念を受けて、カナダ大学会計協会（Canadian Academic Accounting Association: CAAA）はカナダの大学における会計教育について調査することを決め、地理的な多様性、規

模、配分、人口を鑑み、さらに各州から補助金を得ているという条件をクリアした8つの大学を選抜した。

- ・ Maritimes州のSt. Mary's大学
- ・ Quebec州のLaval大学と universite du Quebec a Montreal大学（以下、UQAM）
- ・ Ontario州のQueen's大学、Toronto大学、Waterloo大学
- ・ Prairie諸州のAlberta大学
- ・ British Columbia州のSimon Fraser大学

Alberta大学、UQAM、Laval大学、Toronto大学は学生数25,000人以上の大規模大学であり、Simon Fraser大学、Queen's大学、Waterloo大学は学生数10,000人から5,000人ほどの中規模大学であり、St. Mary'sは学生数7,500人ほどの小規模大学である。

1. 大学における会計教育

Etherington & Richardon [1994b]²によると、カナダにおける会計教育プロセスは、大学が関与していなかった職人養成訓練（apprenticeships）や特別専門教育（ad hoc proprietary instruction）から、大学におけるトレーニングを重視し、専門家資格取得を目指す学生には実務経験期間を経ることを要求する現在のシステムにまで発展してきた。しかしながら、3つの会計専門家協会（The Canadian Institute of Chartered Accountants：CA協会、Certified Management Accountants of Canada：CMA協会、Certified General Accountants Association of Canada：CGA協会）のうち、1つの協会が単科大学か総合大学の教育プログラムを要件とし、3つの協会すべてが専門家資格要件（単位認可）として総合大学の教育プログラムを受け入れているにもかかわらず、Quebec州を除き³、会計専門家協会と大学の関係は密接ではない。実際、大学は専門家資格用のカリキュラムに追従する義務はなく、会計専門家協会もトレーニングとして大学教育プログラムを受け入れる義務はない。直接的な係わりが欠けているにもかかわらず、将来の有望な進路先として3つの会計専門家協会は大学会計教育の形成に大きく影響を及ぼしている。3つの会計専門家協会は教育責任者（Director of Education）という責任者を配置し、各教育機関とコンタクトを取るシステムが採用している。

カナダの大学会計教育は、Waterloo大学を除き、経営学部（あるいは商学部）において場所の提供を受け、資金を集め、職員を配置する独立した組織のなかで行われている。しかし、会計プログラムは経営学部のプログラムの中に組み込まれているため、経営学部が定めた会計学以外のさまざまな分野の単位取得を満たしたうえで、会計学の専門的な範囲の講義を受講できるシステムが採用されている。このシステムには以下のような弊害がある。

- ・ 興味を抱いた会計専門科目や今後のキャリア形成に役立つとされる会計専門科目を学生が受講する機会を失う可能性が生じること
- ・ 会計学の講座をなるべく多く開講するために、他の科目との間で資金獲得競争をしなければならないこと
- ・ 会計知識習得目的で入学した学生が、他の分野に興味を持つ可能性を排除するため、多大な努力が必要であること（その反対もあり得る）

・専任の会計学教員に対して、他の科目の教員と共通の評価基準（一般的な大学の教育評価基準）の適用が求められるため、会計プログラムの変更が余儀なくされる可能性があること

次に、1990年代初めまでのカナダにおける大学の会計教育カリキュラムをみてみよう。

すべての調査対象の大学が経営学士号（Master of Business Administration, 以下、MBA）を提供しており、Waterloo大学を除く7つの大学が会計学のMBA（Master's degree in accounting）を授与する。また、Waterloo大学、Laval大学とAlberta大学を除いた調査対象大学は、働きながら週末あるいは夜間クラスに参加する管理職の地位にある社会人学生たちに上級MBAプログラム（executive MBA programs）を提供する。7つの大学がPh. D. プログラムを提供するが、そのうちの2つは特に会計学に特化したPh. D. プログラムを持っていない。加えて、Waterloo大学、UQAM大学とAlberta大学は公的管理（Public Management）とプロジェクト管理（Project Management）の分野において、その他の修士号を提供する。

Quebec州は、すべての大学生に、最初の2年間でCEGEP（College d'enseignement general et professionnel）プログラムの受講を、そしてその後3年間の専門研究期間の受講という必要条件を課している。例外もあるが、経営大学院への編入は基本的に学部生の2年目あるいは3年目の年に許可され、自己の大学だけでなく他大学で学んだ学生あるいは短期大学の特別プログラムの単位を取得した学生、などさまざまな学歴を持った学生を受け入れている。

続いて、会計学教員に関して述べる。

会計博士号やPh. D. を保持する教員が常に不足していたため、カナダ国内の大学の間で教員獲得競争は次第に熾烈化した。さらに、アメリカの大学で採用された場合に付随する高い所得、低い生活費、低い税率に教員が魅了されることから、カナダの大学はアメリカの大学との間でも教員の獲得を競い合わざるを得ないという問題にも直面していた。各州CA協会によりその州の教育者になるという前提で学資援助が行われるなど、教員獲得のためにさまざまな対策が採られたが、問題解消には至らなかった。

会計博士号やPh. D. を保持する教員の不足は、緊急の対策から将来戦略にまで広範囲に渡り影響をもたらすことになった。大学により異なるが、専任教員数で対応できる数にまで提供するプログラムを減少させ、大学運営に支障をきたさない資金の範囲に在学生の数を絞りプログラムの受講数を制限する大学もあった。さらには、教員不足と教員不足に伴い上昇する会計学教員の高報酬要求を回避するために非常勤講師を多く雇用する方法が多くの大学で採用された。それは、他の分野では見られない、専門ライセンスを保持し開業もしくは他の機関で働いている人々を活用できるという会計分野の強みであり特徴である。

反対に、このような対応は会計分野にさまざまな弊害ももたらした。特に非常勤講師の雇用増加は、非常勤講師が従事できる時間の制約から生じる教育内容の低下、専任教員の研究以外の業務の増加、さらには専任教員の同じ大学内で同分野の同僚と研究する機会が奪われるなどの弊害が生じ、結果として大学内における会計分野の地位の低下へとつながっていった。

2. 補助金の源泉

1) 州政府からの補助金

カナダの大学のほとんどが、運営資金（補助金）を所属する州から配分されている公的機関である。公けの機関からの補助金は、周知のとおり、大学運営や学部運営、さらには会計プログラムの構築に大きな影響力を持つ。調査当時、すべての州政府が財政難であり、7つの調査対象大学が補助金を削減され、在学者数（入学者数）の増加など、自らの努力で成果をあげるよう大学に圧力が強くかけられ始めていた。補助金削減はもれなく教員の出張費の削減という形になって現れている。Alberta大学は各教員に年間で1つの学会の出張費のみ、UQAM大学は2つの出張費のみ、他の大学は各教員に年間250カナダドルの出張費のみの支給額に制限した。中央エリアに位置していない大学にとって、出張費は頭の痛い問題であった。

2) 専門職からの資金提供およびその他の資金収集方法

外部からの継続的な資金提供は、教育機関によりその度合いが異なる。

六大会計事務所や会計専門家協会からの資金提供は、資格や就職に深く関係するため会計プログラムに非常に影響を与えてきた。Alberta大学は調査時点までCAの州協会から資金提供を得ることに最も成功している大学である。そのような支援は、会計プログラム開発計画、シンポジウムの開催、教員または職員雇用補助など大学に相当な運営上の安定感をもたらしている。

CGAの州協会は支援する大学を定め、選抜した少数の大学のみとコンタクトを取るパターンを確立していたため、8つの調査対象大学の中でAlberta大学とUQAM大学のみがCGAの州協会によって支援を受けていた。CGA協会は、カナダとアメリカの両方の学者に競合させ、国ベースの会計研究のための資金を提供する。CMA協会も同様である。CMAの州協会は調査対象大学と非常に良い関係を確立していた。調査対象大学のうち6大学がCMAの州協会からの寄付に加え、産業界からの講演者の紹介などボランティア的な支援を受けていた。

別の方法としては、Waterloo大学のように数名の教員が個人的に研究補助費という形で得た資金を大学運営費に使用した例もある。

大学運営資金を増やすために、Waterloo大学とSt. Mary's大学は社会人向けの上級教育（executive education）、具体的には上級MBAプログラム（executive MBA education）を提供することを模索していた。このような上級MBAプログラムは大きな資金源となることが期待されている。なぜなら、他の大学院生に対してよりも高額授業料の請求を受け入れ、そして企業経営者（受講者の雇用者）が教育費を支払うことを厭わない企業環境にある学生のみを上級プログラムの受講を制限するからである。上級者向けプログラムは企業からの寄付につながることもある。

さらに、政府からの補助金削減を強いられた大学は他の追加の財源を見いだそうと試みている。1つの案が授業料の値上げ、受益者（大学のため、ここでは学生）からの資金提供を増やそうとするアプローチである。調査対象大学すべてが授業料の値上げを行っており、中でもLaval大学による3年間で200パーセントの値上げはその最たるものであった。もともと安くない学費に値上げによる上乗せは、大学の資金を増やすという目的とは反対に、将来的に大学に

入学し会計学を専攻する人数の減少、延いては大学資金の減少と悪循環に陥る要因にならないかと危惧されていた。

3. 小結

カナダにおける大学の会計教育の1990年代までの資料を読み取ることで、カナダの大学の会計教育が抱えてきた問題を整理した。会計教育が抱えてきた問題として、会計学専門の教員の雇用問題、高校生をはじめ社会人に至るまで会計学に如何に興味を抱き学習する意思を持ってもらうか、つまり学生募集問題、魅力ある会計教育カリキュラムまたはプログラムの構築問題、会計教育機関が個々に抱える問題などがある。また、それらの問題に大学が対処するために不可欠な資金獲得の限界という根本的な問題もあった。当時、外部から資金提供を安定して受けるために不可欠な大学自体の魅力や会計プログラムの構築には限界があると受け止められており、州政府からの補助金削減は大学経営者や教員の最大の懸念事項であった。

カナダの大学がこのような課題をどのように解決し、大学会計教育を現状のスタンスに固めていった過程について次節で確認することにする。

第Ⅱ節 カナダにおける会計教育改革 ―会計専門家協会からの圧力を受けて―

1. 序説

1980年代から90年代にかけてカナダの大学は、存続の危機を招くような課題に多く直面していたため、至急かつ適切な改革の実施を余儀なくされていた。一連の改革において、大学運営資金の安定した獲得の確立が最大の課題であり、外部からの支援が不可欠であったが、そのような支援は大学の意に沿わない教育内容や方法の大幅な変更あるいは改革への「圧力」を伴っていた。

この圧力とはどのような性質を持ち、大学の会計教育が直面する問題と具体的にどのように絡んでいるのか、そしてカナダの会計教育の発展にどのように、どこまで影響してきたのか。本節では、カナダにおける会計教育の改革や改革後の方向性を理解するために、カナダの大学会計教育に加えられたとされる「制度的圧力」をベースに展開されたEtherington & Richardson [1994b] の研究を紹介したい。

2. 制度的圧力とは

ある組織がある環境に組み込み存在するためには、その環境が持つ「制度（制度的環境）」に適応したりあるいは淘汰されたりを繰り返し、最終的に存在の正当性を確保することが不可欠である。「制度」とは法的枠組みなど成文化されたものから、社会的ルール・慣習・文化に至る人々の中で暗黙裡に共有されるものまで含んでいる⁴。したがってカナダの大学の会計教育に関していうなれば、主体はカナダの社会制度であり、カナダ会計教育の発展に関与した人々はカナダの社会制度のニーズに叶い効果を上げるよう努力したことが分かる。また、今後も存続し続けるためには会計教育プロセスの正当性を強調できるような経路（動き）を取り続けなければならない。

会計教育に対する制度的圧力は、社会における「同型の変化」のメカニズムを用いた Dimaggio & Powellの類型論 (Typology)⁵によって説明できる。

組織論の出発点は多様な組織が存在し、取り巻く環境などさまざまな条件の違いから、組織間で切磋琢磨し、合理的または効率的な組織が残っていくと考えられてきた。しかし、一般的に時間が経つにつれ、組織の形態や行為の同質化、言い換えれば、組織が取り巻く環境において受容されている規範に従うことが顕著に見られるようになる。このような傾向をDimaggio & Powellは「制度からの要求の観点」から説明している。

組織の同質化が起こる領域として、『あらゆる行為者間の相互作用を通じて構造化される「全体として制度的営みの認識」された一領域を構成するような諸組織』と定義される「組織フィールド (organization field)」という概念が示される⁶。組織の同質化は「組織フィールド」内で生じるとされる。それは、制度の要求を満たさない組織は取り巻く環境から制裁を受けてしまうし、反対に同じ組織フィールド内にいる組織は制度による要求を叶えることに専念するため、同質的な組織形態を構成していかざるを得なくなる。このように、同じ組織フィールド内で組織が同質化することを「同型化 (isomorphism)」とする。

Dimaggio & Powellは「同型化」を2つに大別している。競争的同型化 (competitive isomorphism) と制度的同型化 (institutional isomorphism) である。さらに制度的同型化を強制的同型化 (coercive isomorphism)、模倣的同型化 (mimetic isomorphism)、規範的同型化 (normative isomorphism) に識別する。「同型化」について表1で整理している。

表1 大学の会計教育における競争的かつ制度的圧力

圧力のタイプ	圧力の要因	コンプライアンス誘因	共通回答の例
競争	学生市場 (学生募集) 教員市場 (教員雇用)	自己利益; 収入維持	PC 技術の発展 プログラム開講
制度的強制	州; 専門家組織	財産の配分	研究の強化 (充実)
制度的模倣	オビニオンリーダー (会計教育変更委員会)	正当性; 不確実性の削減 正当性; 不確実性の削減	カリキュラムに活動基準原 価計算の導入
制度的規制	専門家組織; 教養人組織		企画プログラムに専門家協 会のシラバスの利用

Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b], p.142.

競争的同型化と制度的同型化は、社会的な行動の正当化あるいは説明として、効率性 (efficiency) と正統性 (legitimacy) の間で両極に区分される。競争的同型化とは、行動規則が存在し、規則が機能的に変更過程を経る範囲において、組織は競争的な状況において同型化すると説明される。このように競争的同型化は環境との機能的適合を強調する。一方、制度的同型化とは、正統性を示した組織が環境から選択されると主張する。つまり、機能的適合ではなく、文化・社会的適合が強調される。

この制度的同型化は3つのタイプに分類される。

- ・強制的同型化…依存関係にある他の組織や、社会の文化的期待によって行使される公式および非公式な圧力の結果として生じる同型化。たとえば、法的に強制力のある規則の存在をいい、組織は外部の組織によってコントロールされている資金に対する権利の正統性を維持するためにこれらの規則に従う
- ・模倣的同型化…組織がどのような行動が適切であるか、または成功につながる可能性が高いかについて重要な不確実性に直面するときに生じる同型化。組織が不確実性の回避のために他の組織をモデルとすることで生じる現象をいう。組織は自分たちの組織フィールドにおいてより正統で成功していると思われる組織をモデルとする
- ・規範的同型化…主に専門的職業化から生じる同型化。専門職業家は当該職業に従事する人々が自分たちの仕事の進め方や状態を規定し、職業的自立性を正当化するための基盤を確立しようとするをいう。大学や専門教育機関が伝達する規範は、個人を代替可能とし、代替可能な人々の集合を作り出す。さらに、組織を超えたネットワークの構築を可能とする

カナダの会計教育改革は制度的同型化モデルが適しているとされる。既述したように、制度の枠組みにおいて組織はその制度内で共有されている社会的ルール、慣習、文化から制約を受ける。それは、その制度内における正当性を確保するため、制度内の価値観や規範に同型化しようとするためである。問題点は制度的同型化が必ずしも組織の効率性の向上につながらないことである。正当性を重んじ、効率性の向上に関係なく制度内で正しいと思われる構造や行動様式を採用し、生き抜くための資源を確保することを最優先としてしまうためである。

3. 制度的圧力に対する抵抗

Etherington & Richardson [1994b]⁷は、Oliver (1991) の研究を基に大学が採りうる対応を表2のようにまとめ、資金獲得戦略として制度的圧力に応じる選択をする可能性が高いと述べている。

表2 制度的圧力への抵抗戦略と受け入れ戦略

戦 略	戦 術	会計プログラムの例
反 抗 (Defy)	却下 (Dismiss) 挑戦 (Challenge) 攻撃 (Attack)	Ontario 大学履修要綱への CA 協会による変更要求に対する Ontario 大学の抵抗
回 避 (Avoid)	隠匿 (Conceal) 緩和 (Buffer) 逃避 (Escape)	プログラム内容を反映しないプログラム説明の使用。経営大 学院のプログラムの中から会計学の削除
不本意な受入 (Acquiesce)	習慣 (Habit) 模倣 (Imitate) 遵守 (Comply)	プログラムの基盤として専門家協会のシラバスの採用。
妥 協 (Compromise)	バランス (Balance) 鎮圧 (Pacify) 協定 (Bargain)	大学の中核となる活動に影響を与えない特別プログラムを通 じた外部要件との合致。
操 作 (Manipulate)	選出 (Co-opt) 影響 (Influence) 制御 (Control)	新たに認可基準を設定した専門家組織の委員会における大学 の積極的役割。

Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b], p.144.

Etherington & Richardson [1994b] は、Oliver (1991) が示した、組織が採用する対応を2つの次元に基づいた連続体として発展させた。それは、「受動的対応 (passive) / 積極的対応 (active)」と「肯定的対応 (positive) / 否定的対応 (negative)」である。

- ・ 積極的対応…制度的エージェントのニーズと異なる行動を結果的に行う
- ・ 受動的対応…制度的エージェントのニーズを反映する
- ・ 肯定的対応…行為者と制度的エージェントにとって受け入れやすい方法でニーズの本質を変えることを意図する
- ・ 否定的対応…行為者と制度的エージェントの間での対立を残してしまう

この連続体の二等分点は不本意な同意であり、戦略は受動的で中立的となる。それは大幅に変更することなく制度的要求を受け入れることを意味する。また、活動のレベルが異なる次のような2つの否定的な対応もある。

- ・ 回避戦略 (Avoidance strategies) …圧力の本質に影響を与えることなく、行為者からの制度的圧力を回避しようと試みる
- ・ 抵抗戦略 (Defiance strategies) …真っ向から立ち向かうことで制度的圧力に対処する。また2つの肯定的対応も存在する
- ・ 妥協戦略 (Compromise strategies) …行為者の利益と制度上の利益のバランスを保つよう交渉する
- ・ 操作戦略 (Manipulation strategies) …自身の利益に制度的圧力を直接受けたくないよう、行為者による試みを反映する

4. 抵抗と受け入れ戦略を予測する制度的特徴

Oliver (1991) は、他のよりもある 1 つの戦略を好むよう組織を導く制度的圧力の特徴についての仮説を発展させた。これらの特徴は表 3 で要約されている⁸。

表 3 制度上の特徴と戦略上の反応

制度上の特徴	会 計 の 例
効率性 (Efficiency)；変更が組織の経済力を良好に保つ（効率性）ために不可欠である度合い	大学間で会計学専攻の学生と資金獲得のために競合する
正当性 (Legitimacy)；変更が組織の社会的に認められるために不可欠である度合い	会計学専攻の教員は大学が設立されている地域の学問上の標準を満たすよう努力すべき
多様性 (Multiplicity)；組織の要求におけるコンセンサスの度合い	AECC は会計事務所による前例のない共同作業を起因した
資金依存 (Resource Dependence)；変更を迫る関係者に対する組織の依存度合い	会計プログラムに利用可能な機密費は専門職行界や会計事務所から得ている
目標の一致 (Goal Congruence)；教員側と大学側の一貫性と、変更への要求の度合い	会計専門家でもある教員は、特定の変更に対する業界からの圧力を受け入れる傾向にある
裁量の減少 (Reduced Discretion)；裁量が外部からの要求を受け入れることで制限される度合い	学者は一般的に、プログラムの内容や開講方法に制限を加える圧力に抵抗する
強制 (威圧) (Coercion)；変更に対する要求と関連する法律からの強制の度合い	Quebec 州では、大学と専門職の関係は部分的に法規制により決定される
拡散 (Diffusion)；革新の自発的な拡散の度合い	会計学のコンピュータ化は意見一致で導入された
相関性 (Interconnectedness)；変更への圧力をかける関係者との相関性の度合い	経営大学院の卒業生が会計でキャリアを積むほど業界における影響力が増える
不確実性 (Uncertainty)；適切な変更の不確実性ならびに変更の欠如の結果による不確実性の度合い	大学はもっと技術的プログラムとリベラル的な教育を行うよう圧力がかけられる

Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b], p.146.

このような特徴と行為者が制度的圧力に抵抗するであろうという可能性を関連づけて 10 の仮説は組織立てられている。さらに Oliver (1991) は、制度的要求が以下のような傾向にある場合にいっそう抵抗が行われるだろうと示した⁹。

- ① コンプライアンスから経済的（効率性）あるいは社会的な（正当性）メリット（利得）がない。
- ② 変更を求めるさまざまな圧力が存在する（多様性）、もしくは外部のエージェントによる資金管理が行われていない（依存）。
- ③ 要求が行為者の目標と一致しないか（目標の一致）、行為者の裁量の減少という結果を生じさせる（裁量の減少）。
- ④ 有効な法律上の制裁がないか（強制）、変更は自発的に他の人たちによって受け入れられない（拡散）。
- ⑤ 制度的行為者が相互に結びついていないか、あるいは行為者の試みに対する影響を調

整することができないか（相関性）、環境における不確実性の水準が高い（不確実性）。

Etherington & Richardson [1994b] は、抵抗を制度的圧力に対処する「積極的（肯定的あるいは否定的）戦略」の採用として定義している。

5. 会計教育に対する制度的圧力

既述したように、大学の会計教育における競争的かつ制度的圧力の概要については表1で要約されている。ここでは、本稿第1節で既述した表1に基づいて、1990年代までにカナダの大学会計教育が直面した課題を解消するためにかけられた圧力について詳述する。

① 競争圧力

大学が直面している競争圧力は、教員雇用と入学生（在学生）増加のための他大学との競争である。上述したように、会計士などの専門資格所持者でもある会計学教員の不足は、報酬の面で他の専門分野の人たちをリードするという結果になり、かなりの雇用流動化と交渉力を会計学者に与えることになった。さらに、会計教員不足と高報酬の組み合わせは、非常勤講師の利用過多、クラス規模の拡大、低レベルの会計プログラムの提供という結果をもたらした。

在学生獲得競争は教員獲得競争と少し性質が異なる。会計学を専門に学習する学生を獲得するというよりも経営学部および経営大学院の在学生を増やすことが目的とされた。大学としては会計学に特化した学生の募集に特に関心がなく、この傾向が経営学部や経営大学院内の会計プログラムの設置方法に反映されている。結果として、会計知識でキャリアを構築しようとする学生の減少に歯止めがかからない状況に繋がっていく。

経営大学院自体は入学数を継続的に増加させている。大学との入学数の傾向の違いは、院生にとってその時の求人状況を踏まえて専門分野を選択可能になるという魅力があることと、経営大学院側は学生の受講数の変動傾向を見ながら非常勤講師で対応することができる、というビジネスプログラムのポートフォリオ効果が反映されていることである。

② 強制的圧力

強制的圧力が、資金提供をコントロール出来る組織、特に州政府と中央の大学機構からかけられている。資金提供するグループからの圧力の存在は、大学内において費用抑制プログラムや教育制度合理化プログラムが進んだことから説明できる。例えば、いくつかの州においてコミュニティー・カレッジと総合大学の統合を進める圧力があり、コミュニティー・カレッジにおいて2年間の会計教育を受けた学生は、総合大学の必修科目との単位互換が認められた。しかし、費用抑制への過度な動きと教育制度合理化への動きの両方が大学の会計教育の自治を減少させたといわれている。

③ 模倣的圧力

会計教育の改革要求とそのような要求に応えるか否かについては、意思決定できないほどの非常に多くの不確実性が存在する。これらの状況下で、大学は採用するに値する

行動を他に求め、模倣すべきモデルを探すことになる。品質のあいまいさやプログラム変更に対する市場からの反応のタイムラグのために、危惧すべきことだが、模倣モデルの有効性に関する確実なデータを検討することなく模倣されることが多い。

④ 規範的压力

大学の会計プログラムは、変更を要求する規範的压力の3つの源泉に直面している。まず教員、特にPh. D. を保持する教員が、さまざまな水準の母校の学位を修得するという社会化プロセスを経ていることである。この社会化プロセスは、大学ネットワークに教員を組み込み、高度な専門水準を維持するよう非公式な圧力をかけているとみなされる。第2に、会計プログラムが、奨学金プログラムを自らの水準で実施する大学内に組み込まれたことである。奨学金プログラムは会計プログラムに少なからず影響を与える。最後に、会計士協会が直接的には専門家としての肩書きを持つ教員を通して、間接的には専門家プログラム、専門家資格試験、出版物を通して規範的压力を及ぼしていることである。

3つの源泉から規範的压力には一貫性がないことが読み取れる。いろいろな議論があるが、全体を通して専門家による規範的压力は減少傾向にあるとされる。

6. 抵抗戦略と受け入れ戦略

表3で示されているように、特定の大学によって採用されると考えられる戦略は制度的特徴の影響を受けている。なかでも5つの制度的特徴が制度的圧力に対する対応の選択と特に関連づけられている。Etherington & Richardson [1994b] は肯定的抵抗と否定的抵抗を明確に区別することによって、次のような制度的特徴と圧力の相関性に対する追加の洞察を提供している¹⁰。

- ① 会計教育の変更が経済的側面を維持するために必要であるという認識は、不本意な受け入れ戦略の利用と関連づけた。
- ② 変更を要求している行為者が資金を管理するという認識は、妥協戦略の利用と関連づけた。
- ③ 要求されている変更が会計学専攻の教員の目的と一貫しているという認識は、否定的対応と抵抗戦略および回避戦略を関連づけ、肯定的対応と操作戦略を関連づけた。
- ④ 外部からの要求が減少方向にあるだろうという認識は、抵抗および回避戦略と関連づけた。
- ⑤ 変更要求あるいは変更の結果の不確実性の認識は、抵抗および回避戦略の利用と関連づけた。

さらに、大学の戦略に対する教員による理解力について調査し、教員間で3つの異なった戦略（積極的否定（active negative）、積極的肯定（active positive）、そして受動的（passive））に集約され認識されていると解釈された。抵抗かつ回避戦略は積極的否定、妥協と操作戦略は積極的肯定とそれぞれ解釈された。最終的に、不本意な受け入れ戦略は受動的戦略と解釈された。Etherington & Richardson [1994b] は、この解釈を踏まえて、調査対象大学が実際にどのような反応を示したかについて調べている。

7. 制度的圧力への抵抗と受け入れ：3つの大学のケース

調査の結果、調査対象大学の教員は自らの大学が採用した戦略に共通認識（評価）を持っていたことが明らかとなった。また、カナダの大学が一様に会計教育の変更を促す圧力に屈したわけではないことも明らかとなった。調査対象大学のうち、Waterloo大学は、妥協と操作を基盤に積極的肯定な戦略を、St. Mary's大学は制度的要求に不本意に従った受動的な戦略を、そしてQueen's大学は積極的否定な戦略をそれぞれ採用したと推定されている。以下、3つの大学の選択を例として詳述する。

① St. Mary's大学：受動的受け入れ

St. Mary's大学はNova Scotia州の小規模大学であり、会計学は経営学部内の学科として組織され、商学学士号、MBA、会計学のMBA、上級MBAプログラムを提供する。会計学におけるPh. D.プログラムも認められていたが、実際は提供されていなかった。また、経営学部はCMA資格を獲得するために必要な科目講座（通常教育と通信教育両方の教育）を提供する協定をCMA協会と結んでいた。このCMA協会との協定に沿った学習プログラムを修了した学生にはCMA資格の予備試験を受験することが許された。

St. Mary's大学はカトリック系の男子高大一貫教育として設立され、1970年に州立大学となっている。St. Mary大学は、政府からの補助金額に関係なく入学希望者を受け入れたため、学生からの授業料が大学予算の40%を占めていたにもかかわらず、大学予算は地域で最も低い状態にあり、早急な経営改革の実施が避けられない状況にあった。

St. Mary's大学の教員は、大学が受動的受け入れの戦略を採用したとみなしている。大学は十分な資金を会計教育につぎ込んだが、直接的な利益は会計学科には入らなかった。例えば、St. Mary's大学がCMA協会との協定により導入したCMAプログラムは、会計学教員が講義を受け持つ見返りにCMA協会から補助金が支払われたが、運営の主体は大学であり、会計学科にその見返りは反映されなかった。さらには、CMAプログラムの提供が学生と直接に関わりを持つこと、教育上のパートナーを見いだすことを目的とするCMA協会の運営戦略の一環であったために、CMA協会と大学の関係も次第に複雑化していった。協力体制は保たれていたが、CMAプログラム修了者に対して大学は単位を認定しておらず、会計学教員もプログラムに関与することはなかった。

CA協会も、Nova Scotia州の大学のプログラムとの競合は避けられないと認め、専門家に特化した教育プログラム（ASCA）を、大学との協力関係の一方で運営していた。

Nova Scotia州は経済的に低迷しており、Nova Scotia州政府と専門家協会共に財政抑制傾向にあった。たとえば、大学は費用を抑制するために大学間共同プログラム（図書購入など）を展開してきた。政府は大学間での相互講義乗り入れを求めたが、大学間での主張の相違のために実現しなかった。また大学が将来にわたる授業料収入を試算した結果、長期運営計画を簡単に立案できない入学者数が試算されたことから、ますます費用抑制傾向に拍車がかかるようになった。

要約すると St. Mary's大学はこれまで低予算で会計専攻の卒業生を輩出してきた。しかしな

がら、厳しい資金事情とその解消手段の副産物として、教育プログラムの決定・運用に強い発言力を持つ資金提供者の存在という問題に直面することになった。St. Mary's大学の教員は、大学の戦略はプログラム開発における大学の権限の欠如と努力に見合わない低い報酬を顕著に反映しており、大学は受動的に外部からの要求を不本意だが受け入れていると認識した。

② Queen's大学：積極的かつ否定的抵抗

Queen's大学はOntario州に位置する研究重視の中規模大学である。会計プログラムは学部であるSchool of Businessのプログラムの1つである。School of Businessは商学士号、MBA（専門なし）、会計学のPh. D.を提供する。School of Businessは同じく上級MBA学位といくつかの特別上級教育プログラムを提供する。大学自体は中央集権化されているが、School of Businessはプログラム開発にかなりの自由を与えられている。特に政府からの資金提供が削減されたため、School of Businessは、大学独自の学位や単位を認定しないプログラムを含めて、収入を生み出す活動を発展させる戦略を精力的に行っている。

School of Businessは、Queen's大学が会計学教育に重要な役割を担ってきた歴史を背景に設立された。1960年代には、統一ビジネス教育の必要性が主張され、その流れは教育プログラムに関わるSchool of Businessの組織自体にも反映された。また、School of Businessが教育の充実のために多くの優秀な会計学者を招いたことにより上昇した報酬額が次第に大きな問題となった。会計学に特化して支援する行政機構の欠如も会計学の存在を強固にしようとするSchool of Businessの働きを制限することになった。1990年代半ばまでの10年間で、会計専門家になったSchool of Businessの卒業生の割合は60%以上から40%以下にまで下落している。

会計に関連するキャリアから他のキャリアへの卒業生の選択変更は、以下の3つの要因を反映している。

- ・ 会計専門家協会がカナダ経済の不況の影響を受け、雇用人数を削減した
- ・ マーケティング業界と金融業界が優秀な学生を引き付けられるよう、会計専門業務に着くよりも良い就職条件を提示した
- ・ CA資格の取得に必要なプログラムの数が増加し、資格取得に特化した技術面の強化に比重を置いたプログラムが多く組み込まれたことから、プログラム対応比重を置かざるを得ず、アカデミックな面を重視して教員を雇用することが出来なかった

会計カリキュラム改正の圧力に対するQueen's大学の反応は、回避と抵抗戦略として代表的なものである。それは、ビジネスリーダーを教育するという目的を掲げた基本理念（mission statement）を採用することによって圧力を回避している。この目的の中で、Queen's大学は、無理をすることなく提供できるサービスの提供を確実にしている。

Queen's大学は、ある教員による抵抗戦略も取り入れている。当時の教育条件提案された変更に対抗運動をしているこの教員が首尾一貫してSchool of Businessの学問上の誠実性を死守した。大学において、その教員は会計情報のユーザーの要求をいっそう反映し、技術重視の講義から概念重視の講義に会計教育を変更することにおいて影響力を持っていた。

要約すると、Queen's大学の戦略は一般的な経営学の教育の一環として会計プログラムを発

展させることであった。特定分野の興味のみを沸かせるような学部的发展を阻止し、中心的な会計学の教員は積極的に大学内で技術面の強化に特化したプログラムの開発に反対してきた。会計学の教員は会計教育をすべての大学において標準化しようとする圧力に抵抗することにおいても指導的役割を担っていた。全体的に、教員は、School of Businessが外圧に積極的に否定戦略を採用したと認識した。

③ Waterloo大学：積極的かつ肯定的抵抗（active positive resistance）

Waterloo大学は、カナダ唯一の会計専門家スクール（professional School of Accountancy）を設置している。1981年、芸術学部内に別の学科として開講し、その後経営学部で運営されている。会計専門家スクールの明確な目的は会計専門家を教育すること、研究活動と出版を通して会計専門家を支援することである。CA資格の統一最終試験を受けることが許される会計プログラムの修士号（Master of Accountancy program）も提供する。また、このプログラムを終了するとCMA試験の受験を認める優等経営者会計プログラム（Honours Management Accountancy programs）もある。これらのプログラムは、相互協力教育プログラムあるいはインターンシップを通じた実践的経験も含んでいる。会計専門家スクールは同じく博士課程も提供する。

会計専門家スクールを抱える大学の特徴は、その実利主義（市場優先主義）と分散性（decentralized nature）である。それは個人の起業意欲を支援する。会計専門家スクールももともとは理数学部の卒業生に広く就業チャンスを提供しようと創設された。会計専門家スクールの専門家プログラムの成功は会計専門職協会と親密な関係を築くことで成り立っているが、Waterloo大学はこの関係は受動的なものではないと主張している。会計専門家スクールは、教員が会計専門家協会の委員会に参加するなど、徐々に強化される制度的圧力に積極的に取り組む姿勢を貫いている。その結果、会計専門家スクールが掲げる専門家プログラムは、会計専門家資格の全国最終試験受験資格を満たしており、統一最終試験の項目に影響を与えない範囲内ならカリキュラムを独自に変更することがCMA協会とCA協会によって許可された。このことは、会計専門家スクールが教育要件を独立して決定することが認められたことを意味する。

要約すると、Waterloo大学は会計専門職に貢献するよう企画された独自性の強い組織として発展した。企画の意図にもかかわらず、制度上の圧力のコントロールに積極的に関与する他の大学には見られないユニークな戦略は、多額な資金獲得を可能とし、その潤沢な資金を用いて革新的かつ実践的な教育の実現につながっていると評価される。Waterloo大学は、教員により積極的かつ肯定的な戦略を採用していると認識された。

8. 結論と帰結的意味（インプリケーション）

Etherington & Richardson [1994b] は、カナダの会計教育に対する制度的圧力を社会における「同型の変化」のメカニズムを用いたDimaggio & Powellの類型論（Typology）によって説明した。同型化は、教員雇用、学生募集競争、そして会計教育の合理化を求める資金提供機関からの圧力、不確実性を解決する手段としての模倣に対する圧力、教育界かつ専門家業界の両方からの圧力のようにさまざまな圧力を考慮する。さまざまな圧力のレビューは、大学の会計教育に関

する制度上の行為者が如何に多様に存在しており、またそれらの要求が如何に多様性に富むかを強調する意図も持っている。

Etherington & Richardson [1994b] は、大学は制度的圧力に戦略的に対処していると想定し、大学が採用する戦略と制度的環境の特性が絡み合うことで大学の戦略が受ける影響について調べている。その結果、制度上の圧力に対する大学による積極的かつ肯定的対応は、制度的要求が教員の野望と一貫している、学生や資金獲得競争に貢献している、資金提供者に由来するなど大学側の要求と合致した場合に採用される傾向にあり、また、会計教育の方向性に一貫性がなく、不確実な面が多く、過剰な要求にさらされている場合は、大学が回避と抵抗の戦略を使う可能性が高いことを示唆した。

さらに抵抗と受け入れ戦略を理解するために3大学のケースに注目し、どのケースにおいても、大学の内外に関係なく会計プログラムに対して明確な考えを持つオピニオンリーダーが戦略の方向性を決定付けることを強調した。それぞれのケースから、大学による会計プログラムが1994年当時未だ改変途中であることも強調された。

このような結果は、被験大学数が少ないという問題点はあるが、カナダにおける会計教育の内容について懸念している関係者のための2つのインプリケーションを持っているとした。まず、会計教育に影響を与えるいかなる体系的な要求に対しても、採りうる対応を組み合わせる最善に対処すべきということである。大学会計教育戦略は歴史的そして構造的な制約を反映せざるを得ないことが多いが、大学が強い信念を持って取り組むことで、制約の範囲内であっても圧力に屈しない戦略を採ることが出来る。両教授は、1994年当時において、将来的に大学会計教育が発展するためには、特定のプログラムの構築、具体的には上級職に絞った教育のプログラムの構築に着手することが不可欠であると主張している。

第二に、制度的圧力に対する教員による回答は、教員が効率生の向上を認知し、大学の希望と外部からの要求の結果が一致し、裁量を維持し、期待あるいは結果の不確実を解消出来たなら、積極的かつ否定的な対応となる可能性は低いことを示した。教員に否定的対応を採らせないこれらの属性は、カリキュラム開発を具体化しプログラムを提供するように意図される外部プログラム（公的機関や会計専門家のプログラム）を設計する過程の中に、会計学教員を深く関与させることで、達成できる。

本節から、調査対象大学が今後も受けるであろう制度上の圧力に対して積極的に否定する対応を採用する確率は低いと想定できる。それは、アカデミック性を重視した教育、教員により専門分野に特化した教育、そのような教育の基盤となる研究など大学のアイデンティティの維持よりも、大学の存続を死守するという大前提を失わないようどの大学も必至であり、制度的同型化せざるを得ないからである。また、本節で注目すべきは、Etherington & Richardson [1994b] が調査を踏まえ、大学に奨励（提案）した戦略が、現在のプログラムにおいて如実に現れていることである。

次節では、Etherington & Richardson [1994b] の論文から20年経った調査対象大学の現状を探り、当時の制度上の圧力が現状にどのように影響しているかを確認する。

第Ⅲ節 調査対象大学の現状

本節では、CAAAの調査対象であり、Etherington & Richardson [1994b] の論文でも利用された各大学の現状について調べ、調査当時と比較する。

1. Queen's大学（公立大学）¹¹

1842年、Ontario州のKingstonに開学したQueen's大学は、1919年にカナダにおいて最初の商学士号プログラム（Commerce degree program）の提供を開始した。現在はSchool of Businessとして存在している。

大学生は、商学士号プログラムと、商学の基礎的な知識の修得を希望する人文化学学部の学生のための「Queen's大学独自のビジネス単位（Queen's Certificate in Business）」を獲得できる独自プログラムを持つ。教育の特徴はチームベース、体験学習（experiential learning）重視、そして複数単位取得オプション（Double Degree option）である。

大学院生に対しては、次の4つのMBAプログラムを提供する。

- ① Full Time MBA…在学期間は12か月間。商学士号の単位保持、2年間の業務経験が条件。チームベースの講義形式を採用
- ② Executive MBA…在学期間は16か月間。商学士号の単位保持、適切な期間の業務経験が条件。キャンパスにて、インタラクティブ、ビデオ会議、実際のチームセッションなどを週末の朝に実施
- ③ Accelerated MBA…在学期間は12か月。仕事に従事中であること、商学士号を保持していること、最低2年間の業務経験が条件。キャンパスにて、インタラクティブ、ビデオ会議、実際のチームセッションなどを各週末の朝に実施
- ④ Cornell-Queen's Executive…在学期間は17か月。仕事に従事中であることが条件。キャンパスにて、インタラクティブ、ビデオ会議、実際のチームセッションなどを月3回、週末の朝に実施。

MBAプログラム終了後、MSc（Master of Science in Management）やPhD（Graduate Diploma in Accounting（以下、GDA））やDoctoral Program in Managementなどの様々なプログラムを提供する。

近年、3つの会計専門家協会が称号をCPA（Chartered Professional Accountants）で統一し、新しくカナダCPA協会を設立した。CPA協会はCPAになる1つの手段として学部卒業生に専門職教育プログラムを提供する。またPhDなどを通じてCPAになれるよう道筋を作っている。Queen's大学のGDAプログラムがCPAの最終試験を受験する最短ルートとなる。

GDAは4つの主要なプログラムと1つの選択プログラムからなる。4つの主要なプログラムは、MACC810-企業結合会計（Business Combination Accounting）、MACC812-所得税実務：企業と個人（Income Tax Practice: Corporate and Individual）、MACC814-情報システム統制、管理、監査（Information Systems Control, Management and Audit）、MACC818A- 統合分析（Integration and Analysis）、そして選択プログラムのMACC816-監査の有効性：証拠アプローチ（Audit Effectiveness: An Evidential Approach）である。

大学生向けの会計学のコースは次のような内容である。

COURSE	TITLE	TERM
COMM 310	環境会計	冬学期（以下，W）
COMM 311	財務会計実務，原則，概念	秋学期（以下，F）と W
COMM 312	中級 管理会計	F
COMM 313	財務会計Ⅱ	F&W
COMM 317	監査	F&W
COMM 318	会計理論	F&W
COMM 319	所得税	W
COMM 411	財務諸表分析と会計評価	F
COMM 414	経営管理	F&W
COMM 415	コーポレートガバナンスと管理	W
COMM 416	会計専門家協会内の不正	F

財務報告を見ると、School of Businessの全収入は在学生からの授業料が94%を占めるが、外部関係者からのギフトや寄付が収入の10%程度ある（6.6ミリオンカナダドル）。

2. Waterloo大学（州立大学）¹²

1957年に開学し、理学、工学、数学、環境、建築、人文、心理、応用健康科学学部など様々な分野をもつ、カナダ国内で最も権威ある理工系中心の研究型大学である。

Waterloo School of Accounting and Financeは、1960年代後半、数学専攻の学生による会計学のキャリア確立を支援する目的で、CAやCMAなどの専門家資格に不可欠な講義単位と就業経験を取得することを条件に、会計学単位を含めた数学学士号を授与した。1980年代初め、大学レベルで会計学を学ぶことの必要性が認められはじめたことから会計の包括的な教育プログラムが導入され、その後、2003年に会計学士号取得のためのプログラムが確立された。

現在、大学生に以下の2つを提供する。

- ・ Accounting and Financial Management…大学生のほとんどが、将来的にCPA資格を取得するか、企業会計、金融、産業界、政府および非営利企業においてキャリアを確立することを目標とするため、各会計専門家協会において不可欠な会計学と金融論を同時に学び2つの学士号が取得できるプログラムを提供する
- ・ Computing and Financial Management…実社会の問題を解決するためのテクノロジーを利用し、現金管理のための科学を駆使できるようになるために、コンピューターサイエンスと金融を組み合わせ、財務問題を効率かつ有効に解決できる人物の育成を目的とする大学院生には、次のプログラムを提供する。
- ・ Master of Accounting and Diploma…CPA資格取得や、あらゆる業界で会計知識を生かせるよう、各自の目標と既に取得した単位や資格をさまざまに組み合わせた講義受講を奨励し、目標を達成する手助けをする

- ・ Master of Taxation…上記と概要は同じであるが、カナダ税務界に存在感のある専門家を送りだすことに焦点を置いた独自のプログラムの提供である
- ・ PhD in Accounting…会計学をさらに深く学び、研究し、報告することを目的とする。プログラムは、企業会計、金融、産業界、政府および非営利企業においてキャリアを確立するために不可欠な技術、分析力、評価（価値構造）、コミュニケーション技術を持った学生を育成するよう構成されている

Waterloo大学は、カナダにおいて会計の専門家としてのキャリアを確立しようとの意思を持つ学生のために特別にデザインされた教育プログラムを発展させた第一人者である。大学生に提供するプログラムも会計学および金融論が混合した履修を奨励している。たとえば、大学の低学年の2年間では次のような講義の受講が奨励する。

Term 1A	Term 1B
・ 会計および財務管理（以下、AFM）101- 会計情報の概要 ・ AFM131- ミクロ経済学 ・ Economics131- 経営学 ・ MATH109- 会計のための数学 ・ International Studies（INTST）101- 国際研究の導入	・ AFM102- 経営会計 ・ AFM121- 世界証券市場 ・ ECON102 - マクロ経済学 ・ Statistics（STAT）211- 会計分析およびサンプリング ・ Speech communication（SPCOM）111- コミュニケーションおよびコラボレーション技術

2A	2B
・ AFM291-Intermediate 財務会計 1 ・ AFM372- 企業財務 2 ・ AFM202- 公的な実務 ・ AFM203- 意思決定支援 ・ AFM204- 応用ファイナンス ・ 世界視野 ・ 選択	・ AFM241- ビジネス情報技術 ・ AFM274-Managerial Finance2 ・ AFM231- 企業法 ・ AFM280- 会計専門家協会的行為 ・ AFM211- ビジネス上人脈との関係

Waterloo大学には、大学運営費用、奨学金、研究費用などとして学生、大学教員および職員を支援する目的で、数百万カナダドル単位の寄付が州政府やあらゆる業界、大学OBなどから長年にわたり寄せられてきた。そのため、Waterloo大学は、州政府やあらゆる業界、大学OBなどの個人と密なパートナーシップを維持することを大切に考えている。短期間で研究に特化した大学に成長したのも州政府や大企業との研修制度（Co-op制度）の導入によりあらゆる業界との間に太いパイプができ、企業との共同研究開発を多く手がけるようになったことが理由としてあげられよう。2013年は、Waterloo School of Accounting and Financeの全収入の6%である49,430ミリオンカナダドルの資金提供を受けている。

3. Alberta大学（総合大学）¹³

Alberta大学は1908年に開学し、学部教育に力を入れている。Alberta School of Businessは1968年に開学している。

大学生に対しては、4年間でビジネス分野の基礎的な知識を学習させ、商学士号（Bachelor of Commerce: BCom）を授与する。また、学生の学習環境になるべく沿うプログラムを提供するためにBilingual BCom, BCom Co-op Program, BCom After Degree, BCom Honors Accounting, BCom Honors Finance, BCom Honors Management Scienceなど、各種プログラムを揃えている。

大学院生向けには、以下のプログラムを提供している。

- ・ Alberta MBA…Full Time, Part Timeなど学生の希望に沿うプログラムを用意
- ・ Executive MBA…20か月で終了するプログラム。企業での存在価値を高めるなどの目標を持ったシニアマネージャーが対象
- ・ Master's of Financial Management…企業で財務担当役員などを目指す人向けのプログラム
- ・ Alberta PhD…会計、財務、企業経営、情報システム、マーケティング、戦略経営など会計専門家協会行動を網羅する総合的な研究を行うプログラム

Alberta大学は、会計学に関して、

- ・ 企業活動の効率性を見て評価を下すのに不可欠な財務およびその他の経営（会計）情報の入手、解釈、理解と深く関連している
- ・ 報告されたデータ（数値）から企業の財政状態や収益力を理解するために必要な測定や認識を研究対象とする
- ・ あらゆる人々が会計情報を用いて意思決定を行うため、専門家以外にも不可欠な知識である

などその重要性を強調し、会計学を専門分野とする学生が社会でキャリアを確立する過程において役に立つプログラムを提供しているとアピールする。CPA資格を最短で得られる道筋も提供している。

大学生が履修するプログラムには以下のような内容である。

ACCTG300	会計学への招待
ACCTG311	財政上のパフォーマンスのための会計学
ACCTG322	経営者による意思決定のための会計学
ACCTG412	経営者のための財務報告および分析
ACCTG414	中級 財務会計 I
ACCTG415	中級 財務会計 II
ACCTG416	会計理論と現在の問題
ACCTG418	上級 財務会計
ACCTG424	中級 管理会計
ACCTG426	経営管理システム
ACCTG432	財務諸表分析 I
ACCTG433	財務諸表分析 II
ACCTG435	情報, 倫理, 社会
ACCTG437	会計情報システム
ACCTG442	国際会計
ACCTG456	財務情報の保証
ACCTG463	自然資源, エネルギー, 環境会計
ACCTG467	基礎 所得税
ACCTG468	企業税務
ACCTG480~481	上級会計セミナー I~II
ACCTG490~491	会計コンペティション I~II
ACCTG495~497	個人研究プロジェクト I~III

外部からの資金提供は、Alberta School of Businessの全収入の3%の6.5ミリオンカナダドルである。

4. Simon Fraser大学（州立の総合大学）¹⁴

1965年に開学した環境学、経営学、犯罪学、刑事法学の名門校である。1968年、Beedie School of Businessを設立した。経営学の知識を得ることを希望する他の学部の学生にも学士号の資格を与える複数単位取得制度がある。

大学生の必須履修科目として、次の科目をあげている。

Bus320-3	財務会計：資産
Bus321-3	財務会計：資本
Bus322-3	中級 管理会計
Bus421-3	会計理論
Bus420-3	上級会計学
Bus424-3	上級管理会計
Bus426-3	監査と保証：概念と理論
Bus427-3	財務諸表分析

大学院生向けにFull-time MBA, Part-Time MBA, Executive Master of Business Administration, Management of Technology MBA, Master of Science in Finance, PhD, Graduate Diploma in Business Administrationなどの各種プログラムを提供する。

5. Toronto大学（州立大学）¹⁵

1850年に開学したToronto大学の始まりは、1827年に設立されたKing's Collegeである。地域の住民のほとんどは英国教会系ではなかったものの、当初は英国教会の色彩が強い学校であった。後に無宗教の教育機関へと変わり、1850年にToronto大学と名称が変更された。

1980年代から1990年代は、カナダの大学教育のあり方が大きく変わった時代であり、政府の年間予算から大学の助成金が大幅に削減された。この流れは、多くの大学を寄付やスポンサーによって成り立つ独立法人へと変革させた。Toronto大学はカナダ経済の中心に位置し、商業地区ヘエリートを輩出する学校であったことから資金調達や寄付金を集めることに国内のどの大学よりも成功している。

Toronto大学のRotman Schoolは2006年のFinancial TimesのMBAランキングで世界24位（2005年は21位）に、BusinessweekのMBAランキングでは国際枠（アメリカの大学を除いた世界ランキング）で9位（2004年）にランクされている。特に金融工学の分野で実績を蓄積し、2000年には分野別ランキングで世界1位となった。

大学の特徴としては、Liberal artsが学部学生カリキュラムの中心で、人文科学学部が他の学部より学生を抱える。人文科学学部の学生は、コンピューターサイエンス、人類学、生活科学、物理および数学科学、Rotman commerce, 社会科学、計6つの主要科目から1つの専門分野を選択しなければならない。Toronto大学のRotman Commerce プログラムを受講した学生は、次の3つのプログラムのうちの1つを専門的に習得しなければならない。

- ・会計スペシャリストコース（公共会計 BCom）
- ・会計スペシャリストコース（財務報告と統制 BCom）
- ・金融および経済スペシャリストコース（BCom）
- ・マネージメントコース（BCom）

MBAプログラムで興味深いのは他の専門分野との共同MBA（Joint MBA）プログラムの存在である。加えて、上級プログラム（Executive program）も用意されている。

Rotman Schoolへの外部からの資金提供は、200ミリオンカナダドルである。

6. Laval大学¹⁶

Quebec州にある北米最古のフランス語系大学であり、Quebec神学校を母体として1852年に開学した。Quebec大学は創設の経緯や社会事情を反映して、元来、神学・法律・医学などの分野の研究を主体としていたが、1960年以降は、大学の意識変革が進み、近代社会の進歩に対応できうる社会科学および自然科学の分野での質的充実を常に図っている。現在、学生数2万人を超えるマンモス大学である。商学士号（Bachelor's degree）、MBA, Ph. D., Diplomas, Undergraduate Doctoral Degree, 短期の大学生あるいは大学院生向けプログラムが提供されている。

1924年にSuperior School of Commerceが設置され、1952年に大学の学部に変更した。巨額資金調達活動により1950年に新たな校舎を建設し、15年にわたりQuebec政府より1.5ミリオンカナダドルを超える寄付を受けていた。1965年、Faculty of Business Administrationと改名している。1968年、MBAおよびPhDプログラムを導入した。

7. UQAM¹⁷

Quebec大学Montreal校（Université du Québec à Montréal）は1969年開学した。人文、教育、言語コミュニケーション、政治経済、理学、社会の6つの学部とSchool of Managementからなる。大衆大学としても庶民に広く大学の門戸を開放し、社会人学生に対するカリキュラム編成や障害者に対する支援も充実し、生涯教育提供大学として認可されている。

School of Managementにおける会計学のプログラムは、財務会計、管理会計、監査、会計情報システム、税務、企業情報公開、会計情報などがあり、学士号、MBA, Specialized Graduate Diploma, Short Graduate Programmeなどがある。

8. St. Mary's大学（総合大学）¹⁸

1802年に男子校として開学したSt. Mary's大学は、カナダにおける初期に商学部を設立した大学の1つと知られている。1970年に公立大学となった。St. Mary's大学は、文系および理系の専門的な多彩なプログラムを開設しており、さまざまな分野の専攻が可能な総合大学である。

会計学に関しては、School of Business（SOBEY）が設置されており、BCom, MBA, Master of Finance, 上級MBA, Master of Technology Entrepreneurship & Innovation, CPAに直結するMBA, 連携方式経営学教育（Co-operative Management Education）, PhD（経営）を提供する。

大学生が受講すべき科目は以下の通りである。

ACCT2241	入門 財務会計
ACCT2242	入門 管理会計
ACCT3323	管理情報システム
ACCT3332	計画および統制
ACCT3333	コスト管理：測定システム
ACCT3334	コスト管理：システム評価
ACCT3341	中級 財務会計Ⅰ
ACCT3342	中間 財務会計Ⅱ
ACCT3343	財務会計分析
ACCT3345	財務会計理論
ACCT3357	国際会計
ACCT4423	会計情報システムと統制
ACCT4443	発展 財務会計－企業会計
ACCT4444	発展 財務会計－特殊トピックス
ACCT4445	財務諸表分析
ACCT4450	監査
ACCT4453	税務－PartⅠ
ACCT4454	税務－PartⅡ
ACCT4455	財務会計セミナー
ACCT4460	内部監査 / 業務監査
ACCT4465	金融商品会計
ACCT4470	管理会計セミナー
ACCT4475	ビジネスコンサルタント
ACCT4826-4849	会計学における選択トピックス
ACCT4876-4899	指導研究

9. 結論

調査対象大学の現状を2点に集約するならば、

- ① 低学年（大学生）におけるアカデミックな講義の提供、すなわち基礎知識構築の重視、
高学年（大学院生）における専門分野に特化した講義の提供、すなわち専門知識構築の
重視

- ② 潤沢な運営資金を維持するための活動（プログラムの構築など）重視

である。①は最終的には②につながるよう期待された動きであると思われる。次にあげる事項から②を重視する大学の姿勢が読み取れる。

・直接かつ間接的な寄付の募集

直接的には、学部（学科）別ウェブサイトにおいて学生支援と銘打った寄付を募集している。提供者は年次報告書に掲載される。間接的には、企業や他の機関と共同研究・開発、法律相談や清掃などボランティア活動、地域のイベント参加などの地域活性化活動などを将来的に寄付につながるかもしれない活動を積極的に行っている

- ・ニーズに柔軟にこたえるプログラムの作成

入学金、学費を出来るだけ得るために、大学生には所属学部に加え他学部の学位も取得できる複数単位取得オプション、社会人（在職者および退職者）や海外からの留学生などニーズに叶う多様なプログラムを提供し門戸を広げている

- ・地域密着、地域の総合学習の場に

大学の雰囲気を知ってもらい将来の入学者あるいは何らかの関係者につながるよう、専門分野の参加無料のシンポジウムやセミナーなどを多く企画している

- ・大学生教育のアカデミック性を重視し、広く専門分野に接し最終選択につなげる

大学生に対しては、1つの専門分野に特化させるのではなく、各専門分野を幅広く学習する方法を重視し、基礎知識を備えた社会人の育成に力を入れている。専門分野に特化したプログラムは大学院生以上に配置される傾向にある。これは、会計学などある分野に特化した大学生の獲得を目指すというよりも、学部および学科の在学生の増加が目的のためである。したがって、学部や大学院内における会計プログラムはこの目的を反映した内容や設置となっている

- ・専門家協会との提携

会計分野に関していえば、会計知識を備えた社会人を多く育成するために、専門家協会のプログラムを参考にしたプログラムの導入、専門家となる過程のショートカットの提供（最短での受験資格を与える）など、大学と専門家協会両者にメリットとなる提携関係を確立している

制度内における正当性を確保するため制度内の価値観や規範に同型化しようとする「制度的同型化」がカナダの大学の会計教育においてさらに進んでいることが、カナダの大学の現状より読み取れる。なぜなら、調査対象大学が現在採用する会計教育プログラムがほとんどの大学においてほぼ同じ内容のためである。しかし、このような制度的同型化は、上記のようなあらゆる努力が各大学で特色を付けながら積極的に行われていることから、調査時に挙げられていた制度的同型化が必ずしも組織の効率性の向上につながらないという問題点をほとんどの大学で解消する方向に進んでいること、またEtherington & Richardson [1994b] が、努力すべき具体的内容（まさに現在各大学により行われている内容）をあげ、実行に移すようすでに調査時点で奨励していたことは大変興味深い。

結論として、カナダの大学においては、今後最初にどのような戦略を採用しようとも、制度的圧力と大学運営の効率化のバランスを適切に保つ「肯定な戦略」をベースにした大学会計教育に収れんしていくと考えられる。そのうえで、安定な大学運営を維持する最大の理由とされる「専門教育機関」としてのアカデミック性を重視した教育の実践に、各大学が独自性を活かしてまい進していくであろう。

おわりに

カナダの大学の現状をみて、我が国の大学教育の現状と大きく異なると考えた点を幾つかあげる。大学全般として、

- ・カナダほど学部または学科の独立運営が認められていないために、直接的または間接的にしろ、また学部（学科）ごとに、外部から寄付を積極的に募るシステムが我が国の大学システムでは一般化していない
- ・特に我が国の大学院教育に関して企業が下す傾向にある低評価を改善する努力が行われていない
- ・我が国の大学は、慣習的に、制度的圧力を積極的に受け入れる傾向が強い
- ・営利組織として効率化を重視した経営を行うことへの我が国の大学、各学部学科、さらには教員の意識は、危機感を抱いてきたとはいえ、カナダと比較して低い

会計教育に関して、

- ・学生のさまざまなニーズに応え得る臨機応変かつ魅力ある会計学の講義プログラムの設置に向けた我が国の大学の対応はカナダの大学より遅れている
- ・会計専門家資格取得への特典（資格試験を受ける権利の早期取得など）がない

少子化により志願者の全入時代を迎えるにあたり、我が国の大学もカナダの大学が80年代に経験した運営資金不足から生じる大学教育改革の荒波に既にのまれており、潤沢な運営資金取得と教育の充実を両立した大学運営あるいは学部運営の確立に取り組んでいる。大学の存続を維持したうえで会計学を専門に学ぶ学生を取り込む戦略、反対に、そのような学生を多く引き付けることで結果として大学を存続させる戦略、どちらに特化するにしろ、カナダの大学、学部、学科が現在のように柔軟性や多様性にとんだ教育戦略を構築するに至るまでの過程は、我が国独自の魅力ある大学教育、延いては大学会計教育を構築するための参考になる。今後の課題としては、カナダの各大学の会計プログラムの構成、内容、その意図などを深く掘り下げ、大学会計教育の実際の効果に調査してみたいと考えている。

[参考文献]

- ・ Duncan Green University of Calgary, Alberta, Canada, RESEARCH SEMINAR SESSION 1, *Accounting Education and The Reproduction of The Accounting Profession*. The University of NSW School of Accounting 2003.
- ・ JEAN BEDARD Universite Laval & COLIN DODDS Saint Mary's University. *The University Accounting Professoriate in Canada*, Contemporary Accounting Research Special Education Research Issue 1994 pp 75-109.
- ・ KOLA BUHR University of Saskatchewan, GLENN D FELTHAM University of Manitoba, TRACEY THOMPSON TREMAINE University of Toronto, *Institutional Dances: How the First Accounting Degree in Canada Came to Be at the University of Saskatchewan*, CAP Vol.5 No.1-PCC Vol.5 No.1 pp113-143 CAAA/ACPC
- ・小橋勉「資源依存パースペクティブの理論的展開とその評価」『会計専門家団体論レビューⅡ』白桃書房, 2013年。
- ・西剛広「法制度的枠組みとコーポレートガバナンス」『商学研究論集第24号』, 明治大学大学院商学研究科, 2006年。
- ・陳韻如「資源依存理論による動態的分析」『経済論叢』（京都大学）第173巻第5・6号, 2004年。

本稿は科学研究費基盤研究（C）「会計倫理教育手法の開発と評価－理論構築・実態分析・教育実践の観点より－」（課題研究番号26380638）の研究成果の一部に依拠している。

脚注

- 1 Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994a] , Lois Deane Etherington (Simon Fraser University) and Alan J. Richardson (Queen's niversity) , *The University Context of Accounting Education in Canada*, Cortemporary Accounting Research Special Education Research Issue 1994 pp 3-14 @CAAA
- 2 Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b] , Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson, *Institutional Pressure on University Accounting Education in Canada*, Contemporary Accounting Research, 1994. p.141.
- 3 ケベック州は、 勅許会計士事務所に雇用されている人々に統一試験受験が制限される条件と反対に、大学のコーチングクラスに参加したケベック大学の卒業生は勅許会計士の統一最終試験を受けることが出来るという法的要件がある。
- 4 Hung, H. , A Typology of the theories of the roles of governing board, Corporate Governance: International Review, Vol.6, No.2, p.164.
- 5 安田雪, 高橋伸夫「同型化メカニズムと正統性 - 経営学論講 DimaggioとPowell (1983)」赤門マネジメント・レビュー 6巻9号, 2007年9月, 425頁から432頁参照。
- 6 安田雪, 高橋伸夫「同型化メカニズムと正統性 - 経営学論講 DimaggioとPowell (1983)」赤門マネジメント・レビュー 6巻9号, 2007年9月, 426頁。具体的には、類似のサービスや生産物を供給する諸組織, サプライヤー, 生産物の消費者, 規制当局, 認定団体などあらゆる利害関係者が含まれると説明される。
- 7 Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b] p.143.
- 8 Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b] p.144.
- 9 Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b] p.145.
- 10 Lois Deane Etherington and Alan J. Richardson [1994b] p.152.
- 11 Queen's University, www.queensu.ca.
- 12 University of Waterloo, uwaterloo.ca.
- 13 University of Alberta, www.ualberta.ca.
- 14 Simon Fraser University, www.sfu.ca.
- 15 University of Toronto, www.utoronto.ca.
- 16 Universite Laval, www2.ulaval.ca.
- 17 UQAM, www.uqam.ca.
- 18 Saint Mary's University, www.smu.ca.

