

## 〈論 文〉

## 税理士事務所の形態と職務の遂行

## —税理士事務所職員の暗黙知と形式知—

川嶋 啓右・那須 清吾

**Abstract :**

A chartered tax accountant's office is managed on a daily basis under the supervision of a certified public tax accountant. However, despite the fact with tax returns for individuals and financial statements for corporations, the office organization and the structure of daily operations are not well known.

In this paper, the organization and structure of a certified tax accountant office and the duties of the office staff will be clarified. Tax accountant's offices are a flat structure organization, which is different from that of a general company. This paper clarifies how the staff members are involved the day-to-day operations in the flat organization and how staffs carry out the duties, which consist of tacit and explicit knowledge.

**キーワード:** 職務、税理士、税理士事務所、暗黙知、形式知

## ・目次

1. はじめに
2. 研究の背景と目的
3. 税理士及び税理士事務所の既存研究
4. 税理士事務所の構造
5. 税理士事務所の暗黙知と形式知
6. まとめと今後の課題

## 1. はじめに

税理士事務所は、税理士業務という職務を遂行するにあたって国家資格である税理士の資格を有する所長のもとに日常のマネジメントが行なわれている。税理士、そして税理士事務所は、年度末における個人の確定申告や法人の決算申告などから社会にその名称が知られているにも拘らず、事務所の形態やそこで勤務する事務所職員の職務に関する情報はほとんど知られていないのが実情である。

本稿では、税理士事務所の形態とその構造、そして事務所職員の職務内容について明らかにする。税理士事務所の多くはフラット型構造の形態を維持し、一般企業の多くが形成する階層構造であるピラミッド型構造とは異なる形態である。そのフラット型構造である税理士事務所のなかで、どのような形で事務所の職員は日常の業務に関わっているのか、そして暗黙知と形式知からなる個々人の職務にどのように反映されているのかを解明する。

なお、今回の研究では、その対象を「個人事業主」である税理士及び税理士事務所としている。税理士法人は、税理士資格を有する税理士2人以上が運営する「法人」の形態である

ことから、今回の研究対象には含まないこととした。

## 2. 研究の背景と目的

### 2.1 税理士事務所と税理士法人について

前述の「はじめに」でも触れているが、ここで、税理士、税理士事務所、そして税理士法人の関係について説明しておきたい。繰り返すことになるが、税理士は個人事業主であり、税理士事務所を経営できるが法人ではない。そして、税理士事務所の代表は、税理士資格を有する事務所の所長である。つまり、税理士と税理士事務所は同義である。税理士事務所は、個人事業主が経営する形態であって会社組織とはなり得ない。多くの税理士事務所は事務所職員が数名以下の規模で運営されているが、中には事務所職員が数十名以上という比較的大きな事務所も存在する。しかし、規模とは関係なく、税理士事務所は、法律上、税理士法において会社組織とすることができない制度になっている。

一方、税理士法人は、名前の通り「法人」の形態で平成13年(2001年)の税理士法改正で創設された制度である。税理士資格を有する2人以上の税理士が一緒になり設立する、一種の会社組織の形態で、法人であるため「法人税」の対象となる。(税理士事務所は個人事業主であるため「所得税」の対象となる。) 形態の相違はあっても、業務的には両者は共に税理士業務を業として行なうことに相違はない。また、個人事業である税理士事務所では、税理士法第40条(事務所の設置)により事務所の設置は1ヶ所と規定されているが、税理士法人の場合、支店に税理士有資格者が在籍していることを条件に複数支店の設置が可能となる。

最後にもう一点、会計事務所と税理士事務所の違いは、基本は同じで単に呼称の違いである。会計事務所という名称は「通称」で、提供するサービスや税理士業務の中身に差異はない。ただ、日本税理士会連合会へ加入し登録する際の正式名称には、税理士事務所の名称を付与することが義務付けられている。税理士法第40条(事務所の設置)に、税理士業務を行なうための事務所には「(氏名)税理士事務所」、あるいは「税理士(氏名)事務所」と称するようという規定がある。なお、監査法人は、主に企業の財務書類の監査または証明を組織的に行なうことを目的として公認会計士が共同して設立した法人(公認会計士法1条の3第3項)のことで、税理士が個人事業主として関与することはできない。

- ・ 税 理 士＝税理士事務所：個人事業主、事務所は1ヶ所、所得税の対象
- ・ 税理士法人≠税理士事務所
- ・ 税理士法人：法人(税理士2名以上の在籍)、事務所の複数設置可、法人税の対象
- ・ 会計監査法人：税理士による設置不可

#### (注) 所長と代表社員

税理士事務所の代表は、税理士であるが一般的には「所長」と呼ばれる。一方、税理士法人の代表は「代表社員」が名称であるが、やはり一般的には所長と呼ばれることが多い。

## 2.2. 税理士及び税理士事務所について

税理士事務所では、税理士業務という職務を遂行するにあたって、国家資格である税理士の資格を有する所長のもとに日常のマネジメントが行なわれている。その組織では、所長をトップとして、税理士資格に関して異なる認識を持つ職員（税理士資格を志望する職員とその資格を志望しない職員）が混在する事務所である。そして、個人経営者（個人事業主）である多くの税理士事務所では、その規模は比較的狭く大きいとは言えず、所長以下の職員も数名前後でもって日常業務を遂行している。その税理士事務所の組織には大小の差があるとはいえ、どの事務所組織も同じような構造から成り立っている。

一般企業の組織構造は良く知られているように、トップマネジメントー管理職ー一般社員 というピラミッド型のヒエラルキー構造が多いが、税理士事務所の階層はほぼ例外なくフラット構造（税理士事務所の所長をトップに職員は階層組織を形成していない組織構造）である。企業でも組織のフラット化が議論されることがあるが、税理士事務所の社会構造は税理士制度の誕生以来（1）、フラット構造の形態を変化させていない。加えて、税理士及び税理士事務所（2）は、個人の確定申告や法人における決算申告など税務面から社会では耳にする存在ではあるが、その内部事情の形態や日常の業務に関する構造は知られているようで知られていないのが実情である。

一方、税理士事務所の日常業務はマニュアルからなる職務（形式知）と経験から覚える職務（暗黙知）からなる組織である。事務所の業務は主に経理作業といわれるが、実は、経理ではなく顧客から請ける（依頼される）経理処理の補助業務（含 税務アドバイス）であり、その補助にあたっては暗黙知が必要となる世界でもある。その補助業務に関する職務は年一度の業務もあり、そこから顧客への経営アドバイスなどにつながるのだが、そこには技術では習得できない体験的な要素も多々あり、経験（暗黙知）がものをいう職務となっている。税理士事務所は、そこでは一種の徒弟制度的な組織構造にもなっていて「経理職人を育てる」環境の場でもある。

本研究の目的は、以上の観点から、フラット構造から成る税理士事務所の形態を明らかにすることであり、そして、一般企業の組織とは異なる構造下でいかにして税理士業務が遂行されているのかを知り、同時に職員のそこでの日常業務はどのように暗黙知と形式知から構成されているのかを解明することである。

## 3. 税理士及び税理士事務所の既存研究

### 3.1. 税理士と税理士事務所

前述でも触れているが、税理士及び税理士事務所は、わが国の社会においてその存在は知られている。しかし、個人の確定申告や法人の決算申告などから社会にその名称が知られているにも拘らず、その事務所の形態や日常業務に関する構造は理解されているとは言い難い。税理士についても、国家資格という観点から、簿記論、財務諸表論、また税法科目の所得税法など試験科目の受験対策に関する書籍はよく目にすることがある。そして、法人税や消費税という租税法、相続税など税務や税務行政に関する書籍も数が多い。しかしながら、税理士に関する学術的な研究を目にするのではなく、当然、それに関する書籍に手を触れる機会もない。一方で、資格という「専門職」に関する研究、そしてその「師弟関係」に関する研究（3）は、税理士という知見を得るうえでは参考となる。

また、税理士事務所についても税理士と同様で、事務所の経営戦略や士業(4)に関する経営術という所謂ノウハウ本は数多く存在するが、学術的な観点からの事務所の形態に関する研究は見当たらない。税理士の本部である日本税理士会連合会(品川区)にも問い合わせたが、税理士と税理士事務所組織に関する学術的な資料や書籍に関しては把握ができないという回答があった。

図表1 8士業と専門性

	名称	成立年	監督官庁	専門性及び独占業務
1	弁護士	1893	なし	訴訟関連
2	弁理士	1921	特許庁	特許関連
3	司法書士	1935	法務省	登記関連
4	土地家屋調査士	1950	法務省	表示登記
5	行政書士	1951	総務省	官公署への書類作成
6	海事代理士	1951	国土交通省	海事関連
7	税理士	1951	国税庁	税務代理
8	社会保険労務士	1968	厚生労働省	労働社会保険申請

(注) 士業には職能という意味が含まれている

(注) 2007年の第166回国会「法務委員会」(平成19年3月23日)第8号会議録を参考に作成

#### (注) 日本税理士会連合会への質問とその回答について

税理士及び税理士事務所に関する研究にあたって、日本税理士会連合会の理事に質問をしたところ、封書でもって質問書を送付して欲しいということであった。

その為、2021年5月10日付の手紙で「税理士事務所の形態や経営」に関して研究調査の協力依頼のお願いをしたところ、5月24日付の簡易書留で日本税理士会連合会の専務理事より返信があり、各々の税理士事務所または税理士法人で行なっている組織経営については把握ができない旨の回答(日連3第208号、業2第25号)があった。

なお、職務上、必要な場合において請求を行なう権限が認められているわが国の主要な資格は8士業と呼ばれるが、図表1のように税理士資格は1951年にその専門性が国税庁より認められた。

### 3.2.外国の会計業務からの視点

一方、外国の会計業務からの視点であるが、会計業務と組織に関する研究に接することは難しいようである。O'Leary・O'Keefe(1997)によると、公認会計士事務所や監査法人に関する先行研究では、組織的な役割への影響よりも技術や情報サービス及び営業などの業

務を通して期待される利益に主眼が置かれている傾向があるとしている。同様に、会計における組織的影響に関する先行研究の調査からも組織論を論じている論文はごくわずかである(5)としている。また Luo・Meng・Cai (2018) は、会計人は会計分野の専門知識だけでなく情報技術を習得しデータ管理の技術を磨き業務状況の変化に対応することを求めている。そして、大学教育も含め、会計人を育成するための実践的な機会創出に努めることを求めている。ここでは、組織ではなく、会計と AI (人工知能) の融合からの会計人材の育成(6)を論じている。

なお、溝口(1991)も会計と人材育成には触れ、管理会計の普及を促進させ、会計人材戦略を実施することを提案している。管理会計とは、企業内部の経営管理者に経営に有用な情報を必要に応じて作成し報告する会計のことである。その管理会計では、管理会計の側面からの会計教育に関する研究について見ることはできるが、会計事務所に関わる組織や人材に言及する(7)研究については見ることができない。

## 4. 税理士事務所の構造

### 4.1. 税理士とは

税理士の専門性及び独占業務については、図表1の「7. 税理士」の項目に示しているが、ここでもう少し詳しく説明したい。「税理士の使命」として前述の税理士法(前述1)第1条によると：税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。(1980年 昭55法 第26号改正)となっている。

また、「税理士の業務」として、同法第2条によると：税理士は、他人の求めに応じ、租税(一部省略)に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。(1953年 昭28法 第165号など)となっている。その業とは、

- (1) 税 務 代 理：租税に関する不服申立ての代理または代行業務
- (2) 税務書類の作成：税務官公署(税務署)への申告書作成業務(含財務書類の作成等)
- (3) 税 務 相 談：税務申告や租税の課税計算に関する相談業務

以上と規定されている。

#### ・税理士の業務と申告について

税理士法第2条の「申告」とは、法律上の義務として行政官庁に告げることを意味するが、申告は一定の収入を得る個人(所得税)や法人(法人税)に課される法律である。それは、贈与税や相続税などの税法(租税法)すべてに適用される。一般的には個人であれば「確定申告」、法人であれば「決算申告」と呼ばれ、いずれにしても申告を怠ると義務違反、つまり法的な罰則を受けることになる。

税理士は、業務として他人の求めに応じ行政官庁(税務署)(8)に「申告」ができる唯一の資格である。なお、税理士事務所の顧客には中小企業が多いため、税務申告以外の経営や資金繰りの相談に乗ることも多い。

#### ・税理士法人

ここで、税理士が共同で設立する税理士法人について簡潔に触れることにする。税理士法



人は、納税者の利便性にかなうため、税理士業務を組織的に行なうことを目的として、複数（二人以上）の税理士が共同して設立する法人である。（税理士法 48 条第 2 項） その業務は、税理士事務所と同様の税務業務、そして財務書類の作成や会計帳簿の記帳代行である。税理士法人は、一般企業とは違い定款の目的を税理士業務と定めている。（税理士法第 2 条第 2 項）

つまり、税理士法人は、個人事業の事業主が複数人集まって共同事業化した会社形態である。その法人の社員（税理士）は、一般企業にはない無限責任を負うことになり、原則として各自が業務を執行する。また、税理士は所得税が課せられるが、税理士法人は所得税ではなく法人税が課せられることになる。

なお、税理士法人は、2001 年（平成 13 年）の税理士法改正において創設されたが、社員を税理士に限定した商法上の合名会社（9）に準ずる特別法人である。税理士法人の税理士は、全員が機能資本家（経営に自ら携わる出資者）であり、法人の所有と経営が一致しているのが特徴である。税理士法人の代表は代表社員となるが、事務所内では「所長」と呼ばれることが多い。

本稿では、個人事業主が代表となる税理士事務所について論述していることもあり、税理士法人については法人の大まかな紹介だけに留める。

#### 4.2. 税理士の登録形態と事務所の構造

税理士は、前述の 4.1 のなかでも記しているが、税理士法に則り税理士業務を行なうことが認められている唯一の資格である。その税理士には 3 種類の登録形態があり、税理士業務を行なうためには以下のいずれかに登録が必要となるが、登録の重複は不可である。

##### （1）開業税理士

一般社会によく知られている税理士はこの形態である。税理士は個人事業主としてのみ開業できる。複数人が集まって初めて税理士法人化が可能となるが、一人の場合、税理士は法人化（会社の立ち上げ）はできない。（税理士法 48 条第 2 項） 職員（従業員）の人数と関係なく個人事業主という扱いになる。その為、収入（所得）に対する税金は所得税となる。つまり、收受する報酬から基本的には所得税が源泉される。

開業税理士は、事務所の名称及び所在地を登録することで税理士事務所の開業が可能となる。（税理士法 18 条）

##### （2）社員税理士

社員税理士とは、前述 4.1.の「税理士法人」の社員を意味する。税理士法人は、2001 年（平成 13 年）の税理士法改正において創設された新制度で、その為か、社員税理士という名称もまだ社会には浸透していないようである。税理士法人の場合、法人登記をして初めてこの社員税理士を置くことができる。社員という呼称であるが、株式会社における役員という位置づけである。なお、税理士法人のトップ（代表）は代表社員となり代表税理士と呼称される。

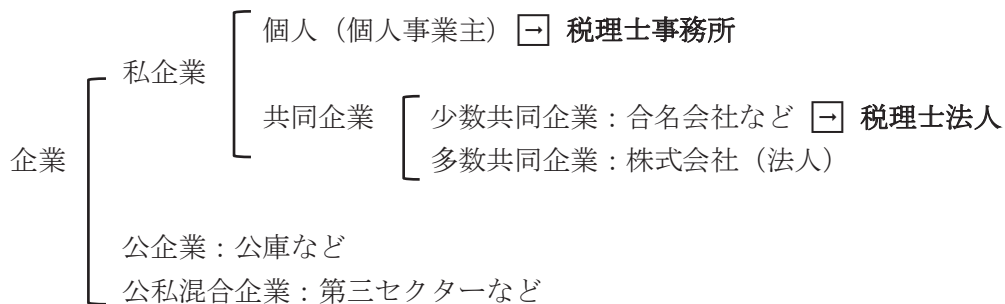
##### （3）所属税理士

所属税理士は雇われの身分で、その所属先は、前述の開業税理士または税理士法人である。

以前は補助税理士と呼称されていたが、税理士法の改正で所属税理士という名称に変更された。別称、勤務税理士と言われ、自身では開業をしていない税理士資格を有する者である。

本稿では開業税理士が関与する「税理士事務所」を中心に論述していく。前述の研究の背景と目的の注釈(2)でも示したが、日本税理士会連合会(税理士の本部：東京都品川区)による報告では、2021年9月末現在、登録税理士数は79,805人、また税理士法人では4,447法人が登録されている。この数字が示すように、登録税理士の大多数が開業税理士であり、それは税理士事務所と同義である。つまり、税理士資格を有する多くの税理士が事務所を開業し税理士事務所の経営に関与しているということから、今回の研究対象を税理士事務所とした。

図表2 税理士事務所及び税理士法人の分類



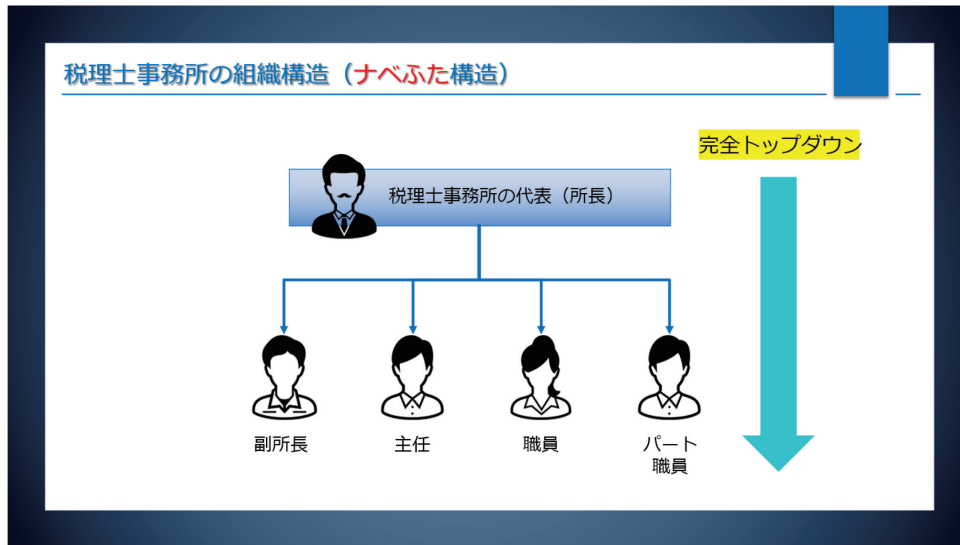
上記は、企業の分類からの税理士事務所の位置づけである。個人、つまり税理士は税理士法による規制から個人事業主に分類され、税理士資格を有する個人が税理士事務所経営に携わることになる。なお、税理士法人は、共同企業の特徴を持つ一種の合名会社(社員全てが無限責任社員からなる会社)である。

### 4.3 税理士事務所の形態とフラット型構造

#### ・税理士事務所とフラット型構造

一般企業の組織構造の多くは、トップマネジメントー管理職ー一般社員 というピラミッド型のヒエラルキー構造であるが、個人事業主である税理士が経営する税理士事務所の構造はほぼ例外なくフラット構造である。税理士事務所の所長をトップに、そこに勤務する職員はタイトル(肩書)とは関係なく基本的には階層組織を形成していないフラットな構造である。このフラット構造は、鍋の形相と似ている(ツマミがあつて平たいフタがある)ことから、図表3では税理士事務所の形態を「ナベふた構造」(10)と表記している。

図表3 税理士事務所の形態



(注) 筆者作成

企業組織のフラット化に関して、横田 (1998) は 1998 年に組織のフラット化 (11) を取り上げていることから、90 年代には税理士事務所の組織とは関係なく企業組織においてもフラット構造が議論されている。しかし、個人事業主である税理士が関与する税理士事務所の形態は、税理士制度の誕生以来、そのフラット構造を変化させていない。また、厨子・上林 (2005) 及び李 (2009)、そして前述の横田 (1998) も組織の「フラット化」という表現で論述している。この「化」とは、広辞苑第六版によると「教え導くこと」という意味合いがある。故に、企業組織のフラット化とは企業の組織をフラット型へ導くという進行形 (未来形) である。しかし、税理士事務所ではフラット化ではなく、既にフラット型構造であることから過去形である。

#### ・一般企業とフラット型構造

企業は、組織のなかに俊敏性、開放性、柔軟性を求めはじめ、組織全体の効率性と従業員個人の自立性を追求するようになった。(厨子・上林 2005、p28) 1990 年代の不況のなか、わが国の多くの企業は組織改革を行ない、経営効率と競争力を高めようとした。その方向性のひとつが階層を低くする「フラット化」であった。そのフラット化は、一部の階層を取り除き、組織の高さを低くより平らにしていく (李 2009、p44) というこで、税理士事務所のフラット型構造とは異なるものである。

横田 (1998) は、組織のフラット化の目的として以下の 3 点を挙げている。

- (1) 自律性と主体性
- (2) 迅速な意思決定
- (3) 正確性と迅速性のある情報力

上記 (1) 及び (2) はエンパワーメントと関係が深く (12)、また上記 (3) は情報の共有化と関係が深い。なお、エンパワーメント empowerment とは「権限を与えること」などの



意味合いがある。広義の意味では、能力開化、勇気づける、生きる力を湧き出させることなどと定義される。本来の意味は、企業の従業員が、上司に許可を求めずに自身の仕事の準備を行なう意思決定が許されることで、その為、より大きな責任を与えられることになる。また、企業にとっては、従業員がより深く関与することになり顧客をより迅速にサポートできるという利点生まれる。(ロングマン英英辞典より)

その反面、階層がないことから管理者のスパン・オブ・コントロールに支障が現れ、上司は多くの部下を把握することが困難となる。つまり、一人の管理者が直接的に管理できる部下の数には限界があり、管理効率が低下することは統制範囲の原則 **span of control** (13) に問題が生じる可能性がある。

### ・組織形態とフラット型構造

前述のように、企業のフラット化の目的は (1) 自律性と主体性、(2) 迅速な意思決定、そして (3) 正確性と迅速性のある情報力である。特に、企業が組織をフラット化する目的のひとつは、階層による管理化を弱め、下位に権限を委譲することにある。その権限委譲は、下位のマネジャーあるいは一般従業員の自律性(支配、命令を受けることをせず自身の規範に従って行動すること)を高め、結果として従業員のエンパワーメントを促進させることに結びつくからである。もうひとつは、フラット化におけるトップ層の情報の集約化の促進である。自律性を重んじることにより、業務における意思決定権限をトップ層に集中させることにつながる。当然、トップ層による意思決定は迅速性が伴うが、同時に重要な情報がトップ層に集まることになる。それは企業にとってはスピート感が生まれるという良い効果をもたらす一方で、組織の硬直化につながるかもしれない。

企業には、組織のフラット化についての議論があるようだが、税理士事務所ではそのような議論も生まれにくい。また、税理士事務所は税理士資格を持つ所長の権限が大きい為、フラット化の組織構造ではなく、フラット組織の構造となる傾向が強い。それは、税理士事務所では、税理士という有資格者の存在があっはじめて法律に則り日常の業務の遂行ができるからである。(図表3を参照)

なお、フラット化であるが、組織の階層がなくなると長期的にはリーダーシップ機能が失われることになる。また個々人が自身の成果物達成に注視してしまうため、同僚とのコミュニケーションが疎遠になる傾向が強くなる。(李 2009、及び厨子・上林 2005) これは税理士事務所の組織においても、ある意味 大きな課題といえる。

### ・一般企業の形態と税理士事務所の形態について

ここでは、多くの一般企業と税理士事務所の組織形態の相違について触れてみたい。次の図表4のように、一般企業では会社法が優先されるが、税理士事務所では税理士法が優先されるなど、以下のように根本的な相違が認められる。しかし、特筆的なことは、税理士事務所ではキーワードが「資格」ということである。つまり、税理士事務所では、税理士有資格者の存在があっ初めて業務のスタートが可能となるということである。

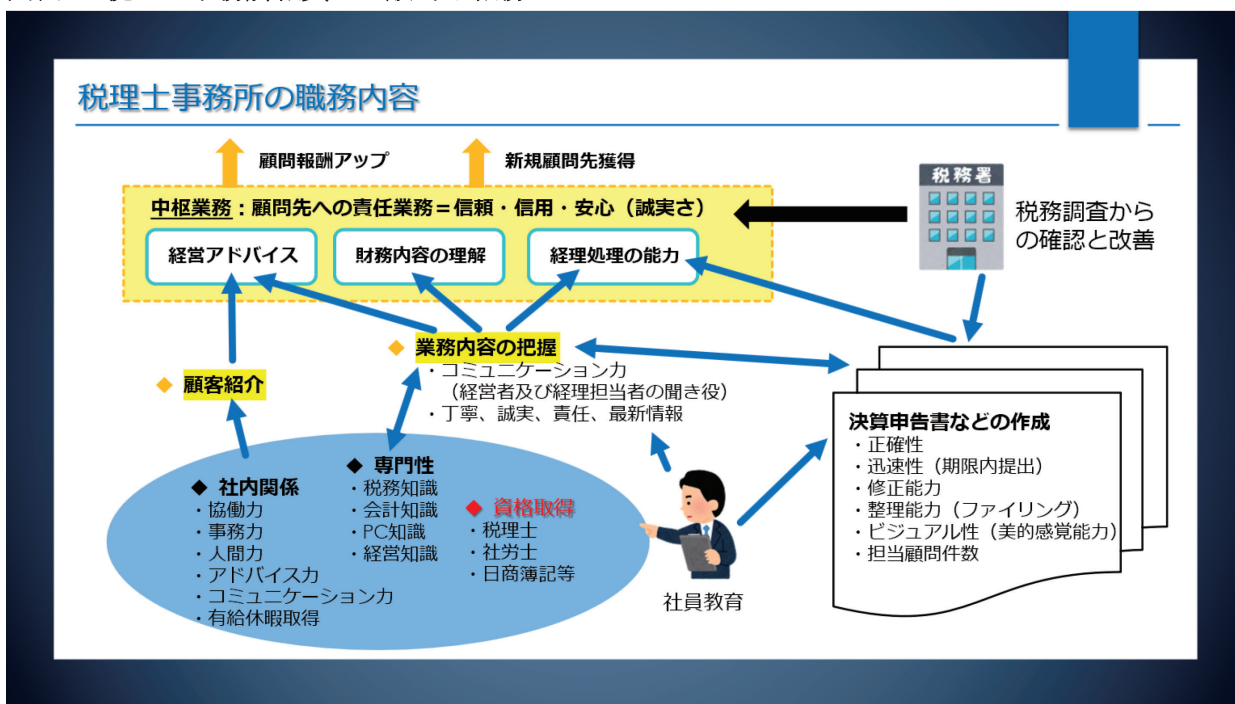
図表4 組織形態の違い

	一般企業の形態	税理士事務所の形態
1	会社法が優先適応	税理士法が優先適応
2	法人（企業）	個人事業主（個人）
3	代表者：株主など、資格に限定されない	代表者：税理士有資格者に限定される
4	事業継承：法的条件なし、家族への承継可	事業継承：税理士有資格者にのみ限定
5	届出制：管轄税務署	登録制：日本税理士会連合会

(注) 筆者作成

なお、参考として、税理士事務所における職員の職務内容を 図表5（ロジックモデル）でまとめている。

図表5 税理士事務所職員の一般的な職務



(注) ロジックモデル（那須清吾）のアドバイスから作成

#### 4.4. 税理士事務所の経理補助業務

##### (1) 一般企業の経理業務

企業の経理業務では、各社がそれぞれ多様なシステムを採用しているが、同じ企業でも部署が異なるとまったく異なる経理システムを持つ場合もある。そこには、企業ごとに伝統的な「経理文化」があるということである。その為、企業の経理業務は各社でもってその処理方法が異なる。その結果、各社ごとに独自の経理システムの存在が認められることになる。

## (2) 税理士事務所の経理「補助」業務

税理士事務所の日常における主な業務は、顧問先である企業で発生する経理業務の「補助」業務である。つまり、経理の「処理」（修正やアドバイスなども含む）業務であるため、そこには各企業に対応できるシステムの存在が発生することになる。また、法の規制に基づいて企業または個人の財務諸表を作成することから、各税理士事務所では同じような画一的な業務システムとなっている。この画一的な業務（経理補助）システムは、税理士制度の発足（1951年の税理士資格創設）と同時にその流れが出来上がり現在に承継しているが、それは税理士事務所の業務における伝統であり文化と言えるかもしれない。

その為、国内の各事務所が同様の経理処理方法を採用していることから、税理士事務所の職員は他の事務所でも短時間で自分の経験を生かせることになる。その結果、職員は他の税理士事務所への転職が容易となる。前述のように、税理士事務所の主な日常業務は、顧問先企業の経理業務の「補助」であるが、その処理方法は同一の規定（税務署への申告業務）が国より定められている。その理由から、各税理士事務所の業務作業には統一性が見られ、結果として事務所間の転職は比較的容易といわれる。もちろん、企業のように、各税理士事務所でも自身の損益を算出する経理業務にあたっては独自の経理システムを保持している。そして、そこにはその事務所独自の経理文化が存在していることは言うまでもない。

## 5. 税理士事務所の暗黙知と形式知

### 5.1. 「知」について

知には「暗黙知」と「形式知」があるが（梅本 2004）、暗黙知 tacit knowledge は明示化されていない認知的技能などであり、形式知 explicit knowledge とは明確な言語、数字などで表現されたマニュアルや指示書などのことである。暗黙知は、主観的・経験的であり、言語化がされていないためにその情報を入手するには同じ時空間での共有が必要となる。一方、形式知は、客観的・合理的であるために言語化や数値化が伴い情報の共有が可能である。（14）

税理士事務所の業務に置き換えると、それは経験から覚える職務（暗黙知）とマニュアルからなる職務（形式知）といえる。形式知は、職務（仕事）の情報を得るにあたっては職員間でもその共有が平易であることから特に問題が起こることもないと思われる。しかしながら、暗黙知となる職務については客観性が乏しいため、職員間での共有をいかに行なうかが課題となる。

### 5.2. 暗黙知と税理士業務

暗黙知は、ブタペスト生まれのマイケル・ポラニー Michael Polanyi (1891-1976) が提唱した概念で、人間が修得した伝達不可能な「経験値」であり「主観的知識」(15) である。ここでは、暗黙知の種類と税理士事務所の業務について述べてみたい。暗黙知とは、人間の行動から生まれるもので、表現が困難な知恵や知識がそうである。知恵は判断・処理が伴い、知識は認識・理解という能力を表す。それらは、その人間が持つ長い期間からの経験や体験によって蓄積される無形資産と言える。知恵、知識の集積は技能となり、カン・コツ・ノウハウとなる。カンとは感覚、感性であり、コツは要領、要点であり、ノウハウは実行するうえでの工夫・考え方になる。また暗黙知は、次の4種類に設定ができる：

- (1) 判定型暗黙知：質的判断を行ない状況・事態を予測、推測する。
- (2) 加減型暗黙知：行動にあたって必要な量的な把握（加減）の決定をする。
- (3) 感覚型暗黙知：目及び手足などの接触、感触の感覚に依存する。
- (4) 手続き方暗黙知：作業工程の把握や制御、思考の過程である。(16)

税理士事務所の業務は主に経理の補助作業だが、そこは上記の暗黙知が必要な世界である。経理に関する処理は年一度の業務もあり、そこから顧問先の代表（社長）への経営アドバイスにつながるのだが、それは形式知として共有される技術では対応できない要素を多く含んでおり、経験知（暗黙知）がものをいう職務となっている。この課題を克服するには、暗黙知を組織で管理することにより、継続と安定のある生産性（利益）を確保できる手段として考えても良いのかもしれない。暗黙知の管理システムとして、暗黙知の(1)所在確認、(2)形式知への置き換え、(3)伝承活動、(4)成果・結果の確認、の4点を構築することは税理士事務所でも重要なポイントである。

#### （参考）税理士事務所の業務

Daily works：日常の伝票入力などの業務 ⇒ 形式知

Annual works：法人の決算申告や個人の確定申告 ⇒ 暗黙知

Irregular works：相続相談 ⇒ 形式知＋税務技術 ⇒ 暗黙知

税理士事務所の業務では、上記（参考）にも示しているが、申告業務や相談業務の比重が重くなっている。そのため、税理士事務所は暗黙知の職場といえる。そして、そこは一種の徒弟制度にも擬えることのできる暗黙知からの「経理職人を育てる」環境でもある。なお、税理士事務所では、職員が顧問先の担当者（代表者や経理責任者）と会ってアドバイスを行なう機会が多い。税理士事務所の職員は、経理職人であるが、同時に「良き営業マン」となることも重要である。

### 5.3 暗黙知と徒弟関係

わが国の徒弟制度は、暗黙知を伝えることに向いている制度である。暗黙知が中心の職人の世界では、人間が持つ長い期間からの経験や体験の蓄積により得られる無形資産としての技術を必要とするため、その修得には時間が掛かる。しかし、そこで早期に辞められてしまうと後継者が育たない。その為、日本では徒弟（弟子）制度を作り「職人を育てる」ことをしたのである。

税理士事務所の職員も税務及び会計業務の習得に時間が掛かるが、それは税理士業務が「専門職」業務であり、加えて年に一度の業務 annual works も数多いという事情もある。

#### ・烏帽子親子（よぼしおやこ）と親方子方（おやかたこかた）

わが国では、古くから技術の承継という問題解消のために、家族ではない者を親族とみなしてその技術を授けるといふ風習が存在する。そのひとつが烏帽子親子といわれる伝統である。能登に古くから伝わる慣習のひとつで本当の親子ではない別の家族との間で親子の関係を結ぶ擬制親子の習わしである。地域集落の秩序維持（資格・事業承継）や共同体意識



(組織)の醸成に役立っている。この場合、親子関係にはないが、他人でも資格所有者が技術の伝承から親族に代わって組織の長となる。(17)

また、親方子方とは、実の親でない者、あるいは子でない者が、互いに実の親子とみなされてその役割を果たす慣習である。親子とは、氏族制度下では労働組織の長とその労働単位としての働き手を指すことばであった。つまり、親子には主従の意味が含まれていた。そして、子方が親方と生活上の依存関係を結んだとしたら、それは親方の経営組織に所属することを意味した。親方子方関係は生活集団である為、その参加(所属)は親方の労働指揮権、経営権への服属となる。その反面、親方は子方に技術の伝承を授けることになる。

上記の慣習は、税理士事務所の事業承継にも同様の傾向が見られる。税理士事務所の経営は、税理士資格を有しないとできないため、事務所所長は資格を持たない子に代わり親子関係のない有資格者の職員に事務所組織を譲渡することになる。資格所有者が親族に代わって組織の長となるのは、親方子方関係(現代の徒弟関係)(18)である。

図表6 親方子方と技術の伝承(現代の徒弟関係)



(注) 筆者作成

・守破離(しゅはり)

守破離の元々の意味合いは、「剣道や茶道などで修業における段階を示したもの」である。

**守**：師や流派の教え、型、技を忠実に守り、確実に身につける段階。

**破**：他の師や流派の教えについても考え、良いものを取り入れ心技を発展させる段階。

**離**：一つの流派から離れ、独自の新しいものを生み出し確立させる段階。

つまり、「守破離」とは「尊敬する指導者の教えを真似、その教えを更に発展させ、最後は独自の道に進む」という意である。守破離は、学んだり成長したりする過程を表している。



守：支援のもとに作業を遂行できる(半人前) → 自律的に作業を遂行できる(1人前)

破：作業を分析し改善、改良できる(1.5人前)

離：新たな知識(技術)を開発できる(創造者)(19)

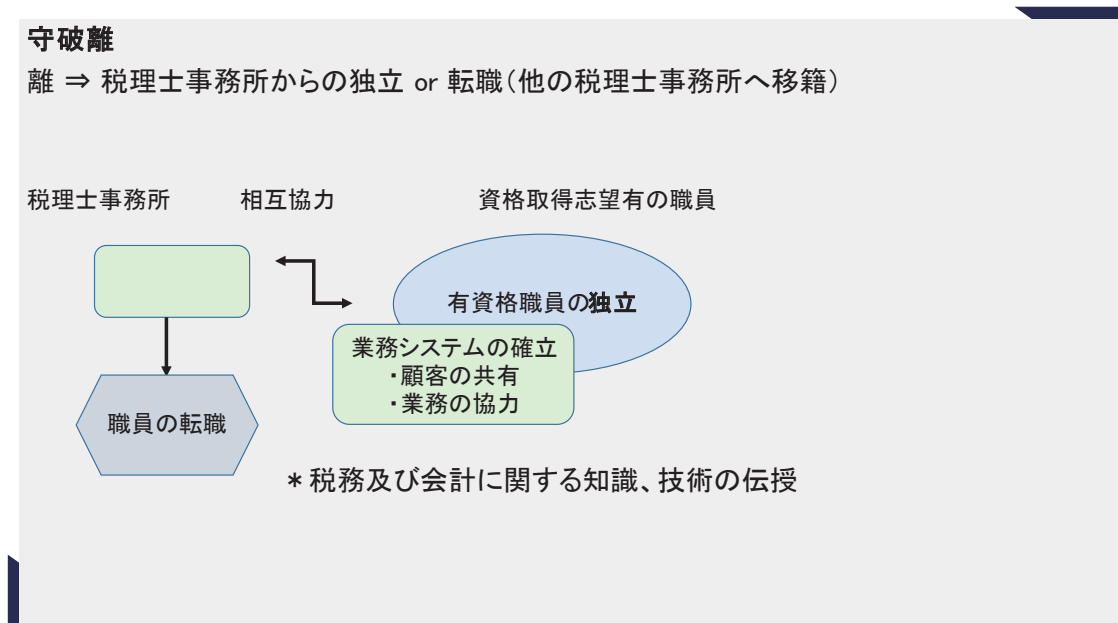


この流れは、税理士事務所の所長（税理士）と職員の関係と重なり、それは現代の徒弟関係に繋がる文化である。

税理士事務所の新人職員は、当初は形式知であるマニュアルをもとに税理士業務の学習を重ね、所長から実務を学び、そのうち自身の職務を完全に遂行できるようになる。⇒（守）次に自身の業務を再考することから、生産性、効率性を考えた実務を遂行するようになり、また顧問先への対応も相手に合わせることを自身で学び（暗黙知）、そして自身の職務を改善、発展させることができるようになる。⇒（破）その後、時間の経過とともに新たな発想の業務展開を作り、また自身で学んだ知識力や技術力も増え、その経験（暗黙知）をもとに事務所から独立をしていく。⇒ 離（創造）(20)

その際、所長は退職金代わりにその職員のバックアップをすることも多く、それは税理士事務所のひとつの慣習でもある。そして、そこには業務（情報）の共有化があり、職員が独立した後でも所長との間に師弟関係が続くことが多い。

図表7 守破離と独立



(注) 筆者作成

## 6. まとめと今後の課題

税理士事務所の日常業務は、顧問先である企業で発生する経理業務の「補助」業務である。その業務は、税理士「資格」を有する税理士（所長）の責任のもとにおいて遂行されている。そして、そこには各企業から依頼される経理業務に対応できるシステムの存在（会計ソフト）が認められるが、法の規制に基づいた経理処理となることから、各税理士事務所では同じような画一的な経理業務の補助作業となっている。

その税理士事務所の構造は、一般企業の組織構造（ピラミッド型のヒエラルキー構造）とは異なり、フラット型のナベふた構造である。そこで勤務する税理士事務所の職員は、資格を持つ税理士事務所所長の直接の監督下、自身の職務を熟（こな）すことになる。自身の成

果物達成に注視してしまうため、同僚とのコミュニケーションが疎遠になる。これは税理士事務所の組織において、ある意味、大きな課題といえる。また、税理士事務所の業務は、経験から覚える職務（暗黙知）とマニュアルからなる職務（形式知）からなる。形式知は、職務（仕事）の情報を得るにあたっては職員間でもその共有が平易であることから特に問題が起こることもないと思われる。しかしながら、暗黙知となる職務については客観性が乏しいため、職員間での共有をいかに行なうかが課題となる。(21)

今後の新たな課題である：税理士事務所は、税理士資格志望者とその志望をしない者の混在する組織である。目的意識を異にする職員が混在するなか、事務所の日常業務と職員の職務にどのような影響を及ぼしているのか、特に資格志望の有無と職員のモチベーションの関係を解明することは事務所の経営管理の側面からも重要な課題である。

## 注 釈

(1) 1951年（昭和26年）6月15日に税理士法（法律第237号）が公布、同年7月15日に施行され、現在の税理士制度の確立となった。

(2) 日本税理士会連合会（税理士本部）による報告では、2021年9月末現在、登録税理士数は79,805人、また税理士法人では4,447法人が登録されている。なお、税理士法人に関わる税理士も登録税理士数の一員である。

(3) 山口恒夫(2007)「師弟関係モデルから省察的実践家の育成モデルへー医学教育の転換ー」医学教育、38(3)、pp162-163

(4) 士業（さむらいぎょう）とも言われる。税理士をはじめ、弁護士、司法書士など制度的に担保された専門性を背景に独占業務を認められている。

(5) O'Leary,D.E., O'Keefe,R.M. (1997) "The Impact of Artificial Intelligence in Accounting Work: Expert Systems Use in Auditing and Tax" AI & Society, Verlag London Ltd, pp36-45

(6) Luo,J.,Meng,Q.,Cai,Y. (2018) "Analysis of the Impact of Artificial Intelligence Application on the Develop. of Accounting Industry" Open Journal of Business and Management, 6, pp850-856

(7) 溝口一雄編著『管理会計の基礎』中央経済社、1991、総説より

(8) 税務署の「署」とは査察及び調査権を意味する。

(9) 合名会社は、無限責任を負う社員のみから構成される会社形態である。

(10) フラット型の構造は、鍋の形相と似ている（ツマミがあつて平たいフタがある：トップの下に部下全員が階層構造なく同列に配置される）ことから筆者が「ナベふた構造」と命名した。

(11) 横田絵里（1998）「フラット化組織の管理と心理」経営行動科学第12巻第2号、pp145-147

(12) 李建（2009）「組織のフラット化とマネジメント・コントロールに関する一考察」京都学園大学経営学部論集、第18巻第2号、pp44-46,56

(13) 厨子直之、上林憲雄（2005）「組織フラット化に伴う人事制度改革・人事等級制度と報酬制度に着眼して」国民経済雑誌、191(5)、pp24-32

(14) 梅本勝博（2004）「医療のナレッジ・マネジメント」病院63(3)、p199

(15) 大崎正瑠（2009）「暗黙知を理解する」東京経済大学人文自然科学論集第127号、pp22-23

(16) 森和夫（2013）「暗黙知の継承をどう進めるか」特技懇誌第268号、特許庁技術懇話会

(17) 高木俊之（2018）「鋳物職人の同族的系譜関係ー岩手県奥州市における水沢鋳物の事例ー」東海大学教養学部紀要第49輯、pp6-8

- (18) 樋口博美 (2017) 「伝統的地場産業産地における後継者育成と技能継承 (1) : 石川県漆器産地の徒弟制度と公的養成制度」 専修大学人文科学研究所 290 巻、pp35-41
- (19) 岸田さだ子 (2017) 「ホスピタリティ産業における守破離思想とコーチング」 甲南女子大学研究紀要、文学文化編 第 54 号、pp3-6
- (20) Mohi,U.Ahmed (2019) "Open Innovation Readiness" :  
Wise Action: Learn(守)/Break(破)/Create(離)
- (21) 那須清吾 : 図表及び文面全体の総括

#### 参考文献・

- ・ 梅本勝博 (2004) 「医療のナレッジ・マネジメント」 病院 63 (3)、p199
- ・ 大崎正瑠 (2009) 「暗黙知を理解する」 東京経済大学人文自然科学論集第 127 号、pp22-23
- ・ 岸田さだ子 (2017) 「ホスピタリティ産業における守破離思想とコーチング」 甲南女子大学研究紀要、文学文化編 第 54 号、pp3-6
- ・ 厨子直之、上林憲雄 (2005) 「組織フラット化に伴う人事制度改革・人事等級制度と報酬制度に着眼して」 国民経済雑誌、191 (5)、pp24-32
- ・ 高木俊之 (2018) 「鋳物職人の同族的系譜関係ー岩手県奥州市における水沢鋳物の事例ー」 東海大学教養学部紀要第 49 輯、pp6-8
- ・ 樋口博美 (2017) 「伝統的地場産業産地における後継者育成と技能継承 (1) : 石川県漆器産地の徒弟制度と公的養成制度」 専修大学人文科学研究所 290 巻、pp35-41
- ・ 溝口一雄編著『管理会計の基礎』中央経済社、1991、総説より
- ・ 森和夫 (2013) 「暗黙知の継承をどう進めるか」 特技懇誌第 268 号、特許庁技術懇話会
- ・ 山口恒夫 (2007) 「師弟関係モデルから省察的实践家の育成モデルへー医学教育の転換ー」 医学教育、38 (3)、pp162-163
- ・ 横田絵里 (1998) 「フラット化組織の管理と心理」 経営行動科学第 12 巻第 2 号、pp145-147
- ・ 李建 (2009) 「組織のフラット化とマネジメント・コントロールに関する一考察」 京都学園大学経営学部論集、第 18 巻第 2 号、pp44-46,56
- ・ Luo,J.,Meng,Q.,Cai,Y. (2018) "Analysis of the Impact of Artificial Intelligence Application on the Develop. of Accounting Industry" Open Journal of Business and Management, 6, pp850-856
- ・ O'Leary,D.E. , O'Keefe,R.M. (1997) "The Impact of Artificial Intelligence in Accounting Work:Expert Systems Use in Auditing and Tax" AI & Society, Verlag London Ltd, pp36-45

川嶋 啓右 (かわしま けいすけ) 東京通信大学 情報マネジメント学部 教授  
 那須 清吾 (なす せいご) 公立高知工科大学 大学院教授