

2012年11月6日

**「税理士の資格取得制度のあり方(意見書)
～税理士法第3条第1項第3号及び第4号について～」
に対する疑問**

会計大学院協会

理事長 高田敏文（東北大学）

理事・委員有志一同

1. 「意見書」に対する基本認識

さる2012年9月28日付で、日本税理士会連合会のウェブサイトに、公益財団法人日本税務研究センター・資格取得制度研究会による「税理士の資格取得制度のあり方(意見書)～税理士法第3条第1項第3号及び第4号について～」(2012年9月19日)という26頁からなる文書(以下「意見書」)が掲載された。

掲載に当たっての公表文には、「日本税理士会連合会からの研究委託を受け、公益財団法人日本税務研究センターから、標題の意見書が提出されました。執筆は、同センター内の『資格取得制度研究会(会長：金子宏東京大学名誉教授)』が行っています。」と述べられている。

同研究会は、以下の構成員からなる有識者による研究会とされている。

資格取得制度研究会(五十音順)

新井隆一(早稲田大学名誉教授)

金子 宏(東京大学名誉教授)

中里 実(東京大学教授)

成道秀雄(成蹊大学教授)

同意見書は、税理士の資格取得制度のあり方を標記しつつも、実際には、副題にあるように、税理士法第3条第1項第3号及び第4号についての改正、より具体的には、現在認められている公認会計士資格保持者と弁護士資格保持者による税理士登録の途を閉ざすよう求める内容となっている。同報告書には、報告書策定の目的が次のように述べられている(意見書1頁。以下同様。)

「本意見書は、特に、現行税理士法が定める『税理士となる資格』を有する者のうち、弁護士(弁護士となる資格を有する者を含む)及び公認会計士(公認会計士となる資格を有する者を含む)が自動的に資格を付与されることについて、立法の経緯、税理士の使命や業務との関係、規制緩和、国際的趨勢、そして弁護士及び公認会計士と税理士資格のあり方などの論点を中心に検討したものであり、日本税理士会連合会における今後の税理士法改正の研究・検討に資することを目的としている。」

そして、最終的に、同意見書では、次のような結論を述べている（25頁）。

「弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）及び公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）が税理士となる資格を有するとされる場合には、弁護士にはすべての会計科目（会計学に属する科目）を、公認会計士には法律科目（税法に属する科目）の3科目合格を条件とすべきである。」

われわれ会計大学院協会（以下、協会）に加盟する全国すべての会計専門職大学院では、日夜、公認会計士及び税理士の育成に向けて教育を行ってきていることから、わが国における会計専門職業資格として大きな位置を占める公認会計士資格と税理士資格のあり方については、常日頃から多大なる関心を有している。そうした中で、本報告書が公表されたのを受け、当協会においても定例の9月30日に開催した会計大学院協会理事委員会でこの事実を報告した後、急遽、「意見書」の内容について検討を行った。本文書は、理事長である高田が原案を作成し、会計大学院協会の理事・委員から意見を求め、有志一同として公開するものである。

2. 意見書における重要な誤解と疑義

意見書は、税理士法第3条を改正し、公認会計士資格保有者が税理士として自動的に登録することのできないようにすることを目的として書かれたものと解される。そこで主張されていることは、極めて政治的であり、かつ、事実又は事象に照らしていかがかと思われる箇所があると認識されることから、以下、意見書における誤解、あるいは事実関係を無視又は曲解している点のうち、特に読者の誤導を招く恐れのある重要な点として、以下の3つの点を取り上げて、指摘することとする。

(1) 公認会計士試験及び資格取得に対する誤解

意見書では、税理士試験については、科目合格であっても税法に対する「学識とその応用能力を有している」（7頁）とするのに対して、公認会計士試験については、「その試験内容は税理士業務を行うために必要とする十分な水準に達しておらず、税理士試験の所得税法と法人税法とは異質性がみられる」（8頁）として、税理士試験の優位性を論じようとしている。

まず、ここには事実認識の誤りがある。

公認会計士になるには、単に公認会計士試験（短答式試験と論文式試験）に合格すればよいだけではない。3年間にわたって日本公認会計士協会が実施する「実務補習」を受けるとともに、同時に、2年以上の「業務補助」又は「実務従事」による、いわゆる実務経験を得た上で、内閣総理大臣が確認すると規定されている「修了試験」に合格しなければならない。

このうち、実務補習については、税務実務の講義が、会計実務、監査実務と並んで必須の科目として置かれている。また、その達成度については、合格率約70%という、誰でも合格するわけではない修了試験によって確かめられているのである。

さらに、意見書では「監査実務の経験を積まず（端的には、監査法人の募集人員等の上限のために監査経験を積むことができず）すぐに税理士登録を行う者も散見され」（21

頁)と指摘しているが、これらは全くの誤解であるといえる。公認会計士試験合格者の就職難という状況はたしかに存在していたが、そのまま税理士登録するということはあり得ず、また、すでにここ数年の合格者の減少によって、結果的に就職難という状況自体も解消に向かっている。意見書のような主張を行うのであれば、具体的事実やデータを明確に示すことが不可欠ではないか。

たしかに公認会計士試験の論文式試験で問われている租税法のみでは、税理士業務を兼ねることのできる公認会計士資格を有するには不十分であろう。したがって、公認会計士試験に合格しても、単に彼ら／彼女たちは、「公認会計士試験合格者」に過ぎないのであって、日本公認会計士協会に会員登録することもできないこととなっているのである。

一方、公認会計士となった者は、実務補習による税務実務科目の履修とその修了試験によって税務に対する知識と経験を得ていることが想定され、さらには、その間に就く実務従事の内容によってはさらに税務に対する経験を深めている場合もあるであろう。したがって、上記の批判は、公認会計士の試験及び資格制度に対する十分な理解を得ていないか、あるいは、意図的に都合のよい点のみをもって批判しているとしか考えられないのである。意見書では、他の箇所(たとえば、20頁及び21頁脚注)においても、同様に、公認会計士試験の租税法のみに言及して一方的な主張が展開されている箇所が散見される。

なお、「公認会計士は法学(特に、公法)の知識を有してはいない」(18頁)や、「基本的に法律学のトレーニングを受けていない公認会計士」(19頁)等の批判については、公認会計士試験において租税法の試験があること、及び上記と同様に、実務補習と修了試験の存在によっても、根拠のない批判である。

(2) 税理士資格の位置づけに対する誤解

日本公認会計士協会は、従前から、諸外国においても公認会計士が税務業務を行うことは当然に認められている、との主張を行ってきた。この点について、意見書では、2つの誤解に基づいた見解が示されている。

第1には、「日本と類似の税理士の資格の存在する外国がきわめて少数にとどまる点で、ミスリーディングである。」(17頁)という点である。しかしながら、税理士資格を擁する国もあるのであって、そうした国々においても、公認会計士は、税務を行うことが認められているのである。たとえば、韓国では、公認会計士試験の合格のみで、税理士業務を行うことが認められている。

第2には、意見書は、「監査業務に、税理士業務が必然的・不可避免的に随伴しているという日本公認会計士協会の主張」(18頁)として、日本公認会計士協会の主張を批判している。さらには、「税理士業務には会計業務が必然的・不可避免的に随伴しているから、論理必然的に、税理士にもあらゆる企業についての監査業務が認められるべきであるということにならなければならない」(同頁)と述べている。こうした主張に対しては、およそ会計職能と監査職能の何たるかさえも理解していないことに、愕然とするのである。というのも、前者の批判については、監査業務を行う立場の会計士は、制度上、同時に税務業務を認められていないのであって、あくまでも公認会計士の能力

として、税務を行う能力がある、という議論であるということ、また、後者については、会計業務と監査業務を混同しているための誤解であるということ、すなわち、税理士業務において日常的に用いられる会計知識や経験、あるいは、税理士試験において問われる「簿記論」や「財務諸表論」という試験科目の内容には、監査業務に必要なリスク評価、リスク対応、意見表明、品質管理等々の内容は一切含まれていないのである。事程左様な論理展開が、本意見書の執筆者たちによってなされていることに、同じ学者としての立場から疑問とともに強い懸念を呈せざるを得ない。

(3) 税理士業務の水準に係る議論の無視

意見書では、公認会計士試験に合格して、その後公認会計士から税理士登録を行う者について、税理士業務の水準に満たないと主張を展開している。

仮にこのことが事実であれば、公認会計士から税理士への途を閉ざすのではなく、現在行われている実務補習や修了試験の内容の水準を問うべきであろう。そうした議論は、日本公認会計士協会としても避けるべきではない。

意見書では、公認会計士から税理士登録する者の増加を問題視しているが、資格保持者が切磋琢磨してより良い業務を提供する環境があることのメリットについては、全く考慮されていない。公認会計士で税理士登録を行った者によって、税理士業務の水準は本当に低下したと言えるのであろうか。逆に、顧客たる企業の立場からみて、単に税理士業務だけではない多様な経験を有する公認会計士による業務提供は、メリットが大きいと評価されこそすれ、否定的に受け止められる理由はないのではないか。

さらに、科目合格についても、問題がある。税理士試験の科目合格は、無期限に合格の権利が継続する。すなわち、一旦合格した科目については永久的に合格が認められるので、何年かかっても、全部の科目に合格するまで受験を続ければ、税理士試験に合格することができるのである。

公認会計士試験の場合にも、科目合格はあるが、無期限ではなく、2年間の期限付きである。これは、合格時の知識のいわば「有効期限」を定めているのであって、一旦、合格したら、永久に科目合格の権利が得られるというのは、今日のように、専門職業において身につけるべき知識等の内容が急速に変化し拡大していく環境下にあっては、当該受験生の知識の維持という観点からしても、当然の措置であろう。

税理士試験では、資格試験としていつの時点を持って資格能力があると認めるつもりなのであろうか。仮に20年前に合格していた科目も、最終科目を今合格すれば資格試験として問題ないというのであろうか。

意見書が、あくまでも税理士業務の水準の維持に重きを置くのであれば、その水準の低下を表す事実やデータを示すとともに、どのようにすれば、その問題点が改善されるのかについての教育的な措置を検討することが大学で教鞭をとる者としての当然の立場である。併せて、たとえば税理士試験における科目合格の有期の期限設定や、ここでは取り上げないが、実務経験等による試験免除者の適性の問題等についても提言すべきであろう。

3. 意見書の背景と制度改革に向けての議論の必要性

今般の意見書は、従前から日本税理士会等が主張している内容に沿ったものである。資格取得制度研究会なる研究会がいかなる実態を持ったものであるかは不明であるが、少なくとも上記のように、その内容は誤解に満ちており、著名な4名の識者が実際に執筆したものであるとするならば、学者としての良識と自覚に対して、強い懸念を呈さざるを得ない。

税理士会がこうした主張をしている背景には、次のような税理士会の意識があると解される。すなわち、公認会計士試験制度が2003年の公認会計士法改正によって大きく変わり、とくに2008年、2009年をピークとして、多数の公認会計士試験合格者を輩出した。このことを受けて、「試験合格者増が税理士資格取得に大きな影響を及ぼすこととなった」(9頁)、「大幅に超える公認会計士を生み出してしまった事態を・・・税理士業務に押し込む安易な方法で対応することに賛成できない」(24頁)という認識が生まれたのであろう。

だが実際には、公認会計士試験の合格者はすでに減少に転じており、ピーク時の3分の1程度にまでなっており、今後も、大量合格という同様の事態が続くとは考えにくい状況にある。

では、そもそも税理士法3条の改正を求めることの大義、ないし改正の必要性は何であろうか。仮に、公認会計士から税理士になった者は、能力が低くて、税務業務の提供において支障をきたしている、という指摘が、納税者からあったというのであれば、それは大きな問題であろう。しかしながら、実際にはそれどころか、通常の税理士には提供できない知見やさまざまな領域からの参入者を歓迎する声が少なからず存在しているのではなかろうか。また、仮に公認会計士からの参入者に問題があるとするならば、その実態を調査し、事実を解明してから見解を述べるのが学者としてとるべき科学的手法であると言えるのであり、そうした十分な検証さえも行わずに、単に、資格又は業界団体間の業際紛争に関わる議論について、火に油を注ぐことは、学者本来の使命ではない。

何より、公認会計士であれ、税理士であれ、わが国の重要な会計プロフェッションであるという認識に立ち返る必要がある。

公認会計士が監査を独占業務として付与されているのは、社会との間で、高度な監査業務を提供することを約して認められているからである。そして、その引き換えに、公認会計士は、CPE(継続的専門研修)や品質管理、倫理規則等によって自主規制を実施し、自らの業務を高度な水準で提供することが求められるのである。

その点で、税理士についてはどうであろうか。「社会的規制」(10頁)という名称で、税務業務の独占を声高に主張しているが、その独占権限は、同意見書が説き起こすように、第二次世界大戦後のシャウプ博士が与えたものであるとの認識は浅薄である。そもそもの制度の創設の経緯は形式的にはそのとおりであったとしても、現在もなお税務業務の独占権を与えているのは、わが国の社会であり、納税者なのである。税理士会ないし税理士業界は、わが国の会計プロフェッションとして、その業務独占の責任の重さについて、いかに考えているのであろうか。

仮に公認会計士の能力に不十分さがあるのであれば、その能力を問うべく、実務補習や修了試験の水準が問われなければならない。ただし、そのときには、翻って、既存の

税理士の業務水準及び能力についても俎上に載せ、しかるべき自主規制を機能させる必要があることを銘記すべきであることを強調しておきたい。

本意見書が取り上げる公認会計士の税理士登録や、税務業務を行う公認会計士の問題を考えるに当たっては、何より、納税者たる企業や個人の利益、いわゆる **public interest**（公共の利益）を第一に考えるべきであろう。それに沿わないのであれば、改善を図るべきであり、それを無視した業界固有の議論や、業際問題なり縄張り争いの議論は、厳に慎むべきであろう。そうした観点から本意見書を検討して、その一方的かつ政治的な意図に基づく論旨の展開に驚きを覚えるとともに、本報告書を執筆された4名の識者が学者としての立場を自覚して執筆されたとすれば、彼らの良識に疑義を呈せざるを得ないと考えられる。さらに言えば、われわれはわが国の会計教育に責任を有する立場から、会計大学院の役員有志として、同意見書は、読者を誤導しかねない部分が含まれており、公益財団法人たる税務研究センターがこうした意見書を今般公表したことの適否を問いたい。

本意見書にもあるように、TPP等、諸外国との間での専門資格の相互乗入れ又は相互承認の問題は、近い将来の課題となってくると思われる。そうした課題を見据えたときに、わが国の重要な会計プロフェッションたる税理士業界と公認会計士業界とが、小さな国内の業際問題で血眼をあげて争い、そのことにエネルギーを割いていることに対して、わが国の会計教育の質の維持と向上及び会計社会の健全な発展を願うわれわれ会計大学院関係者は、大いなる危惧を抱いている。

両業界の業界団体である日本税理士会と日本公認会計士協会に対しては、本来検討すべき将来の課題について胸襟を開いて議論をする環境を整えることで、わが国経済社会における会計プロフェッションの信頼性強化に向けた取り組みを早急に始めることを強く求めたい。

以 上