

# 19世紀末イタリアにおける会計教育の展開と 会計プロフェッション化

岡 嶋 慶

## 要 旨

イタリアにおいて、各地会計士コレッジの創設およびそれを通じたプロフェッション規律の構築と高等教育機関の確立およびそこでの会計教育の推進とは、プロフェッション化の両輪を成すものであった。そしてそれは、1906年のプロフェッション規制に関する法律によって、プロフェッションの法的認知という形で、いったん、実を結ぶことになる。

本稿では、1879年10月に第1回大会が開催されたイタリア会計士全国会議での諸議論を軸として、イタリアにおける会計プロフェッションの形成過程について分析する。歴史的に、この会計プロフェッションが形成される過程のなかで「会計学」が確立し、発展してきたことがみとれる。その際、科学としての「会計学」という性格がことさら重視され、それが19世紀末にヨーロッパ中で関心が持たれた高等商業教育の問題と密接に結びつき、高等商業教育機関でどのように「会計学」を教授すべきなのかという問題意識となっていた。そこで、各種技術教育機関における会計学の発展と会計プロフェッションの資格付与への影響を中心に考察する。考察の射程は、イタリア統一がなされる1861年から19世紀末までに置き、この期間でどのような状況変化が生じたのかを明らかにする。

キーワード：技術専門学校 (Istituti tecnici)、高等商業学校 (Scuola superiore di commercio)、イタリア会計士全国会議、会計士ディプロマ、会計学 (Ragioneria)、ファビオ・ベスタ

## 1. イントロダクション

学術的な会計教育と会計プロフェッションに対する教育・訓練との間の境界領域というテーマが取り上げられている (Evans and Juchau, 2009)。とりわけ、現代では、社会から「会計教育をより効率的、経済的、実践的なものへと移行させるようプレッシャーがかかっており、学術教育とプロフェッション訓練との間の連携と区分け (linkage and closure) の問題は、新たな意味を持っている」 (Evans and Juchau, 2009: 343) といわれる。イタリアやフランスの会計プロフェッションの発展の歴史は、この問題に対して歴史的にアプローチする場合に有益な視野を提供しうるものであると考えられる。イタリアやフランスの会計士は、イギリスやアメリカの会計士などと異なり、プロフェッション市場のなかで自ら業務独占権を勝ち取っていった経験を持たず、その国の学校教育制度のもとで高等教育機関でのディプロマ取得と会計士のプロフェッション教育を有機的に結びつけながら、自らのプロフェッションの正統性を確保してきた側面が強いからである。そして、イ

ギリスやアメリカのようにプロフェッション市場での独占を達成できた会計プロフェッションはむしろ国際的には例外的であるといえる。その意味で、イタリアの事例を取り上げることに大きな意味がある (Lazzini *et al.*, 2018)。

イタリアにおいて、各地会計士コレッジ (Collegi dei ragionieri) の創設およびそれを通じたプロフェッション規律の構築と高等教育機関の確立およびそこでの会計教育の推進とは、プロフェッション化の両輪を成すものであった (Coronella *et al.*, 2014)。そしてそれは、1906年のプロフェッション規制に関する法律によって、プロフェッションの法的認知という形で、いったん、実を結ぶことになる。1906年の法律は、各地コレッジの創設を承認し、これを通じて会計士プロフェッションの確立に直接寄与した一方、のちの学術会計士 (dottori commercialisti) の教育・訓練に関わる大きな貢献ももたらしたとされている (Cantagalli, 2004)。

本稿では、1861年以降に形成されていく統一イタリアにおける公教育制度のもとでの技術教育の展開と、1879年10月に第1回大会が開催されたイタリア会計士全国会議 (Congresso nazionale dei ragionieri italiani) での諸議論を軸として、イタリアにおける会計プロフェッションの形成過程の諸相を分析する。歴史的に、会計プロフェッションが形成されるこの過程のなかで「会計学 (Ragioneria<sup>1)</sup>)」が確立し、発展してきたことがみてとれる。その際、科学としての「会計学」という性格がことさら重視され、それが19世紀末にヨーロッパ中で関心が持たれていた高等商業教育の問題と密接に結びつき、高等商業教育機関でどのように「会計学」を教授するべきなのかという問題意識となっていった。

ヨーロッパ全般において、会計学を含めた商業科目を大学の講義に取り入れることは、ヨーロッパの大学の伝統とは異質なものとされ、さまざまな障害が付きまとうものであった。ヨーロッパの大学は、産業界や商業界とは無縁の純粋科学を教授する場であり、学問の有用性は、〔とりわけフランスなどにおいては、〕国家エリートの育成や政治への貢献にあると考えられていたため、それゆえに大きな威信を誇っていた (Malatesta, 2006; Locke, 1984)。そうしたなかで、19世紀になると、フランス、ベルギー、イタリアの主要な商業都市で高等商業教育機関が生まれてくる。

こうした“大学レベルでの (a livello universitaria)” (Fauri, 2002: 290) 高等商業教育を提供する高等商業学校が生まれる前に、イタリアの公教育制度のなかには技術専門学校と呼ばれる中等教育機関が設置されていた。そこでも簿記法を含めた会計技術教育は行われていたことが知られている。

本稿では、技術専門学校や高等商業学校といった技術教育機関における会計学の確立と会計プロフェッションの資格付与への影響を中心に考察する。考察の射程は、イタリア統一がなされる1861年から1890年代末までに置くこととする。この期間でどのような状況変化が生じたのかを明らかにする。

本稿の構成は、以下のとおりである。次の第2節では、イタリア統一後の公教育制度の整備過程でいかなる教育制度、とくに会計教育が行われるようになったのかを明らかにする。まずは、義務教育としての公教育制度のなかで技術教育がどのように位置づけられたのかをカザーティ法に基づく教育システム下のものとして確認している。次いで、1868年創立のヴェネツィア高等商業学校に始まる最初期の高等商業学校の設立環境、そこにおける会計教育をみている。第3節では、1879年の第1回大会から1899年の第7回大会までイタリア会計士全国会議<sup>2)</sup>での議論・投票の内容の流れを追跡し、第4節で、会計教育に対して、当時の会計士プロフェッショナルたちがどのような

見解を持っていたのかを考察している。

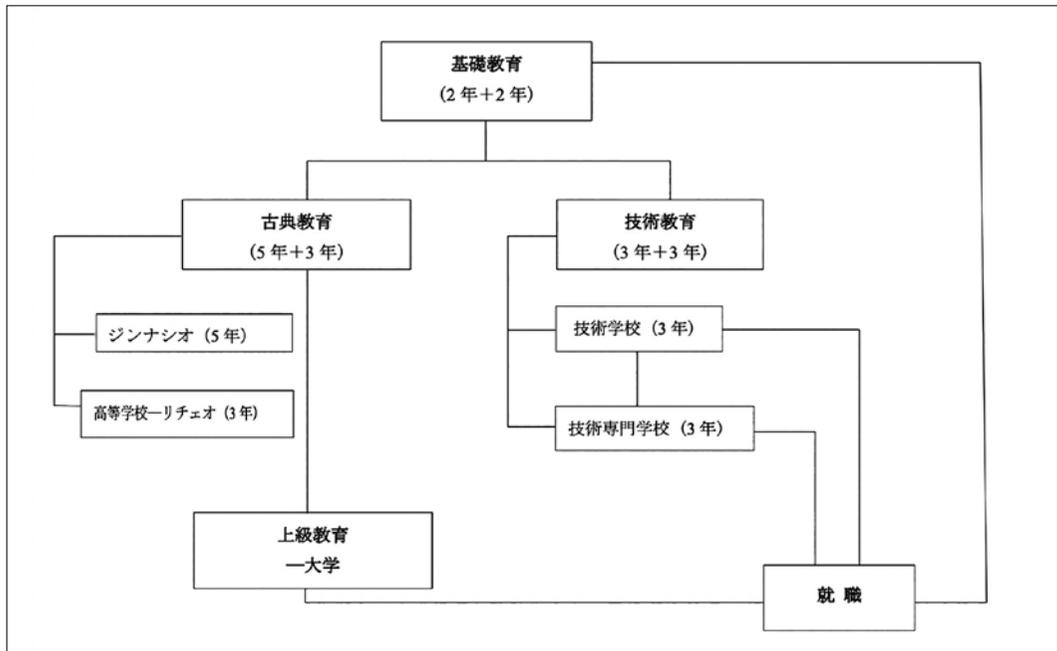
## 2. 公教育制度と会計教育

### 2.1 公教育制度における中等教育のなかでの技術教育

1859年11月、統一直前のピエモンテ＝サルディーニャ王国で、公教育大臣であったカザーティ (Gabrio Casati) によってイタリアで近代国家としての中央集権的な公教育制度を確立する法律 (通称、カザーティ法<sup>3)</sup>) が制定された。この法律は、初等教育の義務化によって、75%にもものぼる高い非識字率に対処しようとする画期的なものであった。カザーティ法はまた、大学を国家の管理下に置き、かつ、中等教育を規制した。カザーティ法は、1861年に統一イタリアすべての地域に拡張された。

カザーティ法の制定は、「統一国家のコンテキストでの会計士の育成 (formazione dei ragionieri) における重要な一歩」(Fauri, 2001: 289) であるともされている。カザーティ法は、技術専門学校 (istituti tecnici) を設立すると同時に、その後19世紀末に創設される最初期の高等商業学校 (scuole superiore di commercio) [ヴェネツィア、ジェノヴァ、バーリの3校] の設立を正当化するものとなった (Ibid.)。公教育制度のもとでの技術学習 (studi tecnico) の教育課程の第一歩は、技術学校 (scuole tecniche) から始められる。技術学校は無料で、その費用は生徒が居住するコムーネが負担した。教師の給料は、国は半分を負担するだけで、残りは公的な拠出金で賄われていた。技術学校は人文科学や一般教養の課程があるのが特徴で、技術学校から、技術専門学校に進むことができた (図1)。

図1 カザーティ法のもとでの教育システム



(出典：Lazzini et al., 2018, p. 51)

技術専門学校のセクションの数と各セクションでの教育は、「その地方の経済状況に応じて」決定されることになっていた。技術専門学校で学習する内容は、4つのセクション——行政管理・商業 (amministrazioni e commerci) に向けたもの、農業産業 (industria agricola) に向けたもの、化学産業 (industrie chimiche) に向けたもの、および物理・数学 (fisico-matematica) ——に分類されると想定されていた (Morpurgo, 1875: 5)。このうち、当初の規則 (1860年のマミアエニ規則<sup>4)</sup>) では、行政管理・商業セクション (sezione amministrativa-commerciale) には「計算学 (computisti)」の講座は置かれていたが、会計学 (ragioneria) としての教育はなされる想定ではなかった (Fumi, 2013: 176, 196)。

技術教育 (istruzione tecnica) については〔公教育省ではなく〕農工商務省 (Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio) に移管され、技術教育という分科は古典教育から切り離されたが、同時に技術学校からも明確に切り離されたことで技術教育の中等教育レベルにおいて亀裂を生み出すこととなった。そのため、1878年に技術専門学校が再び公教育省の管轄下に置かれるまで、何度か規則変更が繰り返された。まず、1864年にジョヴァンニ・マンナ大臣により<sup>5)</sup>、技術専門学校は31以上の特別学校 (scuole speciali) に分割され、すべて、厳格に個々特定のプロフェッションに対応し、厳格な障壁によって分けられた。これらの特別学校のなかに会計特別学校 (scuola speciale di ragioneria) が明定された。しかし、この改革はプロフェッションに寄ったあまりに急速な改革であったため、多くの批判を浴び、実施されないままであった (Fumi, 2013: 176-177; Morpurgo, 1875: 7-9)。

1865年、ルイジ・トレッリ大臣によって作成された規則<sup>6)</sup>は、技術教育の新しい時代の幕開けとなったといわれる (Fumi, 2013: 177; Morpurgo, 1875: 9)。そこでは、1864年に導入された「工業・プロフェッション専門職業学校 (istituti industriali e professionali)」という名称と個々の技術専門学校の構造は地域の実情に合わせるという原則は維持されたが、セクションの数は、実質的に、31から大幅に削減された。具体的には、農業経済・農業測量セクション、商業・行政管理セクション、建設・機械〔あるいは物理・数学〕セクション、工業セクション、会計セクション<sup>7)</sup>が挙げられていた。そして、ここで何よりも重要な点は、卒業時に実施されるライセンス試験 (esame di licenza) で取得できる称号 (titolo) がセクションごとに具体的に規定されたことである。会計セクションのライセンスとして取得できるのが専門家会計士 (Perito ragioniere)<sup>8)</sup>であった (Fumi, 2013: 201-203)。実際、この試験では、会計士に就くために何世紀にもわたって一般的または排他的な要件であった徒弟実習の義務はもはやなくなっており、これによりプロフェッション (専門職業) の行使のための1つの促進的な価値を与えられたといえる。ただ、この規定は不適切であることが判明し、自由プロフェッション (libera professione) として活躍するための他の要件を再び導入するという問題が、その後の議論の中でたびたび浮上することになる。いずれにせよ、このデクレは、会計士になるためには学校での教育 (istruzione scolastica) を受けることが唯一の義務であり、それ以上の例外はないという原則を明文化している。したがって、このデクレによって、技術専門学校のみが会計士の称号を授与できるようになり、これにより、「法律で、能力がある者として認定された者としての資格を付与された新たなプロフェSSIONナル」 (Martini, 1998: 309) が誕生することとなった。

1871年には、技術専門学校の商業セクションは修学4年となっていたところ、「会計学

(ragioneria)」を教える5年目が追加され、専門家会計士のディプロマ（ライセンス）を取得することができるようになった（Massa Piergiorganni, 2001: 273）。会計士のライセンス（licenza di ragioniere）を取得するためには、4年目の修了後に商業のライセンス（licenza commerciale）を取得し、さらに1年間学習する必要があった。「会計セクションと通称されるセクションは、実際には独立したセクションではなく、商業セクションを1年延長して形成されたもので、最後に行政管理および公会計・私会計を教える」（Morpurgo, 1875: 19）ものであった。こうした「会計セクション」が新設された際に、「会計学（ragioneria）」の講座が併設されている。1871年の農工商務省の規則によると、会計学に配当されている時間数は5年目のみで週10時間であった（Ministero d'Agricoltura, Industria e Commercio, 1871: 197）。

1872年からは、技術専門学校の教育内容が、農業測量（agrimensura）、物理・数学（fisicomatematica）、工業（industriale）、（会計学も含んだ）商業（commerciale con la variante di ragioneria）の4つのセクションに振り分けられ、いずれも4年間の課程となり、それに関しては、ファシスト期1923年のジェンティーレ改革まで変わることがなかった（Tonelli, 1964）。1870年代中甸までの技術専門学校の設置数と入学者数の推移について示したのが表1である。

表1 イタリアの技術専門学校数と入学者数（1861年度から1874年度）

年 度	学校数	入学者数
1861-62	15	1,094
1862-63	31	1,612
1863-64	38	2,421
1864-65	45	3,332
1865-66	51	3,251
1866-67	55	3,521
1867-68	60	4,199
1868-69	62	4,780
1869-70	65	4,697
1870-71	65	4,798
1871-72	68	4,849
1872-73	72	4,765
1873-74	71	4,787
1874-75	70	5,495

（出典：Morpurgo, 1875, p. 68）

1878年には、技術教育に関する権限は公教育省（Ministero della pubblica istruzione）に戻り、その後は一般教養のセクションや学習が重視されるようになり、一時、技術専門学校は「若者を高等教育機関へ進学させる役割をリチェオから奪った」（Fumi, 2013: 182）とさえ指摘されることになる。

1891年にイタリア王国のすべての技術専門学校の必修教育課程が省レベルで承認されるまでは、教育プログラムの中で教えられていた科目とその比重についてはほとんど知られていない（Paola Massa, 2001: 274）。しかし、1891年以降1923年に至るまでは、会計セクションの教育組織では、技術学校の3年次で週4.5時間、技術専門学校では2年次で4時間、3年次で5時間、4年次で9時間、計算学と会計学を学習することとなっていた（Lazzini *et al.*, 2018: 54-55; Paola Massa, 2001: 276）。

## 2.2 高等教育機関としての高等商業学校の誕生

イタリアにおいて最初に設置された高等商業教育機関はヴェネツィア高等商業学校である。この学校は、1866年10月にヴェーネトがイタリア王国に併合された際、ハプスブルグ家の教育機関であったものを母体にして、高等商業航海学校 (Scuola Superiore di commercio e navigazione) とするために、計画されたものであった。農工商務省は当時のアントワープとミュルーズの高等商業学校をモデルとしたこのプロジェクトを承認することとし、1868年8月6日のデクレ第4530号に基づいて〔王立〕ヴェネツィア高等商業学校 (R. Scuola Superiore di Commercio di Venezia) が設立されたが、商業セクション、教員養成セクション、領事セクションの3セクション制が完成したのは1871年であった (Berengo, 1989: 9-25; Coronella e Sattin, 2018: 14-15)。中等教育〔当時のイタリアでは技術専門学校がこれに相当する〕卒業資格で入学できる経済・商業科目を専門とする高等教育機関としては、ヨーロッパで5番目のケースであった (Favero, 2015: 28)<sup>9)</sup>。

ヴェネツィア高等商業学校は、イタリア国内で最初の、会計教育を含めた技術教育を提供する高等教育機関であったが、とくに開校当初の1870年代は必ずしも成功を収められたわけではなかった<sup>10)</sup>。実際、ヴェネツィア高等商業学校が活動を開始した最初の数年間は、学生数が大きく変動する時期を経験している (Coronella e Sattin, 2018: 22)。また、1878年10月には、ローマに高等会計学校 (Scuola superiore di Ragioneria) を創設するためのデクレが出されているが、実現することがなかった (Bariola, 1897: 634)。

そうしたなか、1880年代に入って、1881年6月、ジェノヴァで新たな高等商業学校を創設する計画が持ち上がった (Massa Piergiovanni, 1992: 33-42)。最終的に、1884年5月のデクレにより、〔王立〕ジェノヴァ高等商業応用学校 (R. Scuola Superiore d'Applicazione di Studi Commerciali di Genova) の規約が定められ、新教育機関として同校が創立された (Massa Piergiovanni, 1992: 59-63)。同じころ、バーリで1879年に設立されていた商業学校が、商業会議所の理事会の直接的な管理下で運営され、財政的にも支援されていたが、それを1882年に、バンコ・モデル (Banco Modello) と呼ばれる、当時、アントワープ高等商業教育学校やミュルーズ高等商業学校で採用され、評判が高かった商業実践の授業を配置した商業学校 (Scuola di commercio con banco modello) へ転換することがなされた。バンコ・モデルを擁する以前の商業学校と対比して、同校がレベルの飛躍を遂げたことを強調するために、1886年に、〔王立〕バーリ高等商業学校 (R. Scuola Superiore di Commercio di Bari) と改称され、商業会議所からも完全に独立した (Di Vittorio, 1987: 17-18; 53-56; Regia Scuola superiore di Commercio di Bari, 1898: 53-55)。

19世紀末の時点で、高等商業学校 (Scuola superiore di commercio) として運営されていたのは、ヴェネツィア学校、ジェノヴァ学校、バーリ学校の3校であった。このヴェネツィア、ジェノヴァ、バーリの高等商業学校で学ぶ若者 (3校で年間200～250名程度であったと記録されている) は、イタリアの大学の法学部を選択する若者 (年間6,000～7,000名ほどとされる) と比べると、数パーセントとごくわずかの割合であった (Massa Piergiovanni, 2001: 280)。

## 2.3 最初期高等商業学校での教育プログラムと会計学

Berengo (1989) がヴェネツィア高等商業学校の始まりについて回想しているように、「経済や商

業の学習を行うための国内唯一の特別学校であり、隣接しながらも互いに区別され、注意深く区別されるべき、「経済・商業」2つの部門のための学校」(Berengo, 1989: 10)を創設することが創設者の意図であった。共通の1年次修了の後、商業コースはさらに2年、領事コースはさらに4年、教員養成コースは選択した科目によってさらに3年または4年(すなわち、会計学、商品学、フランス語の教職の場合は合計4年、経済学、統計学、法学、英語、ドイツ語の教職の場合は合計5年)続いた。経済的な、そして一般的に理論的なコースの特権的な受け手は、主に教員養成コースの学生であり、将来は技術専門学校の教員となる者であった。少数ながら、領事コースの学生もいた。一方、商業コースは、「商業人 (commercianti) をさらに教育するための学校であり、これらのコースを修了した学生が、卓越した価値と高い報酬を得られる能力を持つようにする」ことを目的としていた。そのため、商業コースの主な目的は、大手の商事会社で働くビジネスマンを育成する (formare uomini d'affari) ことであった (Favero, 2015: 28)。

1871年の農工商務大臣のデクレによって承認されたヴェネツィア高等商業学校のカリキュラムは以下の表2から表5のとおりである。

表2 ヴェネツィア高等商業学校第1年次の学修表 (1871年)

商業クラス (Classe Commerciale)	領事クラス (Classe Consolare)
イタリア語	イタリア語
商業地理	—
計算学 (Computisteria)	—
代数学	—
フランス語	フランス語
ドイツ語	ドイツ語
商品学入門	—
商業制度※	—
民事法制度	—
書法	—

(出典: Coronella e Satti, 2014, p. 17)

※商業制度に合格しなければ、2年次以降に商業実践 (バンコ) を履修できない。

表3 ヴェネツィア高等商業学校第2年次の学修表 (1871年)

商業クラス (Classe Commerciale)	領事クラス (Classe Consolare)	教員養成クラス (Classe Magistrale)			
		法律, 経済, 統計学	商品学	計算学	外国語学
イタリア語	イタリア語	イタリア語	イタリア語	イタリア語	イタリア語
商業地理	商業地理	商業地理	商業地理	—	—
計算学	—	—	—	計算学	—
商人計算	商人計算	—	—	—	—
フランス語	フランス語	フランス語	フランス語	フランス語	} 選択
ドイツ語	ドイツ語	ドイツ語	ドイツ語	ドイツ語	
英語	英語	英語	英語	英語	—
商品学	商品学	商品学	商品学	—	—
商事法・海事法	商事法・海事法	商事法・海事法	—	商事法	—
商業実践 (バンコ)	—	—	—	商業実践 (バンコ)	—
書法	—	—	—	書法	—
	民事法	—	—		
	アラビア語				

(出典: Coronella e Satti, 2014, p. 18)

表4 ヴェネツィア高等商業学校第3年次の学修表 (1871年)

商業クラス (Classe Commerciale)	領事クラス (Classe Consolare)	教員養成クラス (Classe Magistrale)			
		法律, 経済, 統計学	商品学	計算学	外国語学
イタリア語	イタリア語	イタリア語	イタリア語	イタリア語	イタリア語
ドイツ語	ドイツ語	ドイツ語	ドイツ語	ドイツ語	} 選択
英語	英語	英語	英語	英語	
商品学	商品学	商品学	商品学	—	—
産業法・商事法	産業法・商事法	産業法・商事法	—	産業法・商事法	—
商業史	商業史	商業史	商業史	—	—
商業統計	商業統計	商業統計	英語	—	—
政治経済	政治経済	政治経済	—	—	—
商業実践 (バンコ)	—	—	—	商業実践 (バンコ)	フランス語教師を目指す学生は、商業実践を受講する
商業計算	—	—	—	商業計算	
—	民事法	—	—		
—	アラビア語等	—	—		
3年次のライセンス・ディプロマ					

(出典: Coronella e Satti, 2014, p. 19)

表5 ヴェネツィア高等商業学校第4年次の学修表 (1871年)

領事クラス (Classe Consolare)	教員養成クラス (Classe Magistrale)			
	法律, 経済, 統計学	商品学	計算学	外国語学
英語 商事協定史	英語 商事協定史	英語 語学・商品学実践	英語 語学・計算学・商業計 算・商業実践の実践	英語 フランス語教師を目指す学 生は教師の指導のもとでフ ランス語を教える訓練を受 ける。1年後, 承認されれ ば, フランス語教師免許を 取得できる
理論統計学	理論統計学	—	—	ドイツ語教師を目指す学生 は, 商業実務学校に通い, ドイツ語の商業通信や会計 書類をチェックする練習を する
政治経済	政治経済	—	—	
国際公法	国際公法	—	—	
刑事法	刑事法	—	—	
憲法	憲法	—	—	
司法手続	司法手続	—	—	
アラビア語等		4年次のライセンス・ ディプロマ	4年次のライセンス・ ディプロマ	

(出典: Coronella e Satti, 2014, p. 20)

2年次(3年次も同様)には, アントワープ学校やミュルーズ学校で採用されていたバンク・モデルという科目にあたる「バンク(Banco)／商業実践(Pratica commerciale)」のために十分なスペースが確保され, それだけで授業時間のおよそ3分の1を占めていた(Berengo, 1989: 27-28; Favero, 2015: 29; Coronella e Satti, 2014: 21)。とくに注目すべきは, このコースを受講する際, 学生たちはグループに分かれ, ヨーロッパの最も重要な都市で営業することを目的とした別々の商事会社をシミュレートしていたという点である。この授業で, 学生は, さまざまな仕事を交互にこなしながら, 商業文書や価格表の作成, 請求書や為替手形, 信用状の発行, 輸入業務の実践, 外国企業との裁定取引の共有, 会計記録の管理, 決算書の作成などを行ったという(Favero, 2015: 31)。

また, ジェノヴァ高等商業学校では, まず, 「計算学・会計学」, 「バンク・モデル(Banco Modello)」, 「商品学(Mercoledì)」, 「一般数学・金融数学」といった科目によって, しっかりと技術専門的な準備を行うとされた。ヨーロッパ言語のコースではアラビア語の学習が行われ, 年次ごとにポルトガル語, ロシア語, ハンガリー語, セルビア・クロアチア語, ルーマニア語が交互に導入される。一方, ヴェネツィアでは, トルコ語とペルシア語への志向が見られる(Massa Piergiorgio, 2001; Massa Piergiorgio, 1992; Massa Piergiorgio, 1995)。設定される外国語の相違は, 多分に, かつて海洋国家であったジェノヴァとヴェネツィアの取引相手の違いによっている。

ジェノヴァ学校では, 3年制で, それぞれ週8時間の授業が公式に行われており, 1889年末には, 1年次に計算学が合計198時間, 2年次と3年次に会計学が81時間, バンコ・モデルが118×2時間であったとされている(Massa Piergiorgio, 2001: 284, Tab.2; Massa Piergiorgio, 1992: 98. バンコ・モデルは1コマ2時間であったようである。なお, 1910年には「計算学・会計学」で380時間, バンコ・モデルが416時間となっていた)。内容的には, 技術専門学校等ですでに扱われたトピックをさらに深めるというものであったが, とくにバンク・モデルの目的は, 「学生を理論領域から応用領域へと導く」ことであり, 商業, 銀行, 証券取引, 外国為替など, 最も重要かつ頻繁に行われる業務をシミュレートすることであった。その目的は単なる演習ではなく, 「バンクは,

他の教授が教えるすべてのことの応用であるため、すべての教育の中で最も重要な部分であるべきである」と考えられていた (Massa Piergiovanni, 2001: 283-284)。

バリ高等商業学校では、1886年の学校規則によると、5年制で、「計算学」については1年次から3年次まで週2時間、「バンク／商業実践」については2年次及び3年次に週6時間が配置されている (Di Vittorio, 1987: 29-30)。それが、1896年になると、科目名は「計算学・会計学 (Computisteria e ragioneria)」と変更され、1年次に週2時間、2年次に週3時間、3年次に週4時間となり、「バンク」は、1年次に週2時間、2年次及び3年次に週4時間となっている (Regia Scuola superiore di Commercio di Bari, 1898: 155; Di Vittorio, 1987: 30-32。なお、3年コースで学習する「会計学」の科目内容については、Regia Scuola superiore di Commercio di Bari, 1898: pp. 115-117に掲記されている)。

### 3. 会計プロフェッションの区画化とディシプリンとしての会計学

#### 3.1 会計士全国会議と会計学の形成

19世紀中旬頃より、ロンバルディアあるいはボローニャなどでは、アソシエーションイズムに鼓舞された会計プロフェッションの組織化の動きが見られ始める。ボローニャの会計士アカデミア (Academia dei ragionieri) はその先駆であるが、1872年には、フィレンツェでも「会計学のカンファレンスのための協会 (Società per le conferenze di ragioneria)」が設立された (Bariola, 1897; Campi, 1879: 40-41)。

1813年にその母体があったボローニャ会計士アカデミア、1840年代から会計士コレジオを再建し1868年にミラノ会計士アカデミアを形成していた、ボローニャやロンバルディアの会計士たちは、自らの専門職業に対し理論的な接近をすることによって、専門職業 (プロフェッション) としての正統性を構築しようとしていた。そういったなか、1877年になされたフィレンツェのタルキアーニ (Ilario Tarchiani) 教授の会計士のための全国会議召集の呼びかけによって、イタリア会計士全国会議 (Congresso nazionale di ragionieri italiani)<sup>11)</sup>が組織され、行政管理 (amministrato) や会計 (contabilità) を反映する公的な秩序の問題、科学的な秩序やプロフェッション的な関心事に関わる問題を議論する場が提供されることとなった (Luchini, 1898; Bariola, 1897)。

表6 会計士会議の第1回大会より第7回大会の開催年及び都市と登録者数

	開催都市	登録者数 (個人)
第1回	ローマ (1879年10月)	554人
第2回	フレンツェ (1881年9月)	223人
第3回	ミラノ (1885年9月)	300人
第4回	ボローニャ (1888年10月)	530人
第5回	ジェノヴァ (1892年10月)	692人
第6回	ローマ (1895年9月)	360人
第7回	ヴェネツィア (1899年7月)	310人

(出典：各回議事録より筆者が手計算)

19世紀末のイタリア会計士の世界は、あらゆる経済部門の中で最も学術的教育 (formazione scolastica) の問題を議論していた。それは、もはや「計算学」の課題である単なる帳簿のつけ方や計算の技術ではなく、「財務的な管理の科学という広範の領域 (largo campo della scienza amministrativa finanziaria)」(Montani, 1878: 12) であった。モンターニ (Ulisse Montani) による会計士全国会議の第1回大会開催に向けてなされた予備的研究では、「[現在の技術専門] 学校ではまだ完璧な会計士を育てることはできない。政府の教育プログラムは不完全である」(Montani, 1878: 9) と断じたうえで、「会計学 (Ragioneria) の地位を向上させるためには、その教育をより重視する必要がある。……この学問は、より発展し、道徳的な向上を得ることができる大学においてその地位を占める権利がある。さらに技術学校における計算学の初等教育も、法律によって現在よりも重要視されなければならない」(Montani, 1878: 12) と述べている。

こうした認識から、1879年10月にローマで開催された会計士全国会議の第1回大会以来、多くの会計士たちは、大学の課程を修了して初めて会計士ディプロマと称号が授与されるべきであると訴えてきた (Fauri, 2001: 292)。そして、第2回大会では、「王国の主要な大学において行政管理と会計の上級の課程を設置すること」を宣言し、その後、毎回大会でこの要求を行うようになった。

大学レベルでの「会計学」の導入への反対は、主に経済学者と法学者の敵対心に端を発している。とりわけ彼らは、会計学の科学的根拠を認めようとする考えを頑なに拒否し、会計 (学) を経験的な技法 (l'arte empirica) であるとみなし、これを単純なデータ記帳の局面に限定しようとしていた (Lazzioni *et al.*, 2018: 53)。さらに言えば、会計士会議の以前では、会計を論じる“会計学者”の側であっても、会計学は科学 (scienza) ではなく技法 (l'arte) であるという考え方は根強かった (Campi, 1879: 131-134)。

このころ、科目名として「会計学 (Ragioneria)」が確立する以前から、「計算学 (Computisteria)」という科目名があり、「会計学」という場合、「計算学」とは峻別されていた。計算学は、おおむね、簿記法を指しており、主に、計算士 (簿記係) という職業に直結する科目、あるいは学問であると認識されていた。

実際に、会計士全国会議の議論のなかでも、「会計学・会計士」と「計算学・計算士」の対比・峻別が問題とされていたことが窺われる。第1回大会で、ある会計士は、「会計士会議が社会的利益全般を目的として、……会計士 (Ragioniere) と計算士 (Computista) それぞれの専門職業<sup>プロフェッション</sup>の行使を規制する立法措置を引き起こすこと」(Atti del Primo Congresso Nazionale, 1879: 60) を宣言している。

1879年の第1回大会以来、会計士全国会議は、複数のセッションを設定して、よりの確な議論が展開されることを促していた (原則として、第2回大会以降もこれを踏襲した)。第1回大会では、第1セッションに「プロフェッションとプロフェッショナル (Professione e Professionisti)」というテーマ、第2セッションに「方法と教育 (Metodi e Insegnamenti)」というテーマが設定されていた。会計士の訓練 (formazione) と学術教育 (insegnamento scolastico) の問題は、第2セッションはもとより、第1セッションにも関連性のある論点であった。実際、第1セッションでも、会計士という専門職業を行使するために必要な修業年限はどれほどであるべきか、技術専門学校等でのライセンス取得後 (dopo la licenza) に別の試験を受けさせるべきか、会計士として認められるための最低年齢を何歳とすべきか、統一以前に特定地方の規制で認められていたような、学

術的な肩書き (titolo di studio) なしに実務を行う者に対する免除規定を残しておくべきかといった論点に触れられないわけにはいかなかった<sup>12)</sup>。そして、第2セッションでは、既存の学校制度 (ordinamento scolastico) に導入されるべき変更について幅広く議論された<sup>13)</sup>。まず、中等教育に入る生徒の一般教養を高めるために、技術専門学校と古典高等学校 (ginnasio-liceo) の両方に共通する「準備的な」中等教育後学校によって、技術学校の不十分さを改善するという案も浮上した。中等教育においては、一般教養が特殊教養を圧倒してはならないというのが会議の意見であり、技術専門学校の1年次から、それぞれのプロフェッションに特化した学習 (studi) をすることが望まれた。とりわけ、商業・会計セクションを細分化し<sup>14)</sup>、会計セクションにおいて、数学、経済学、統計学、民事法、商事法、行政法、私的・公的行政管理科学 (scienze d'amministrazione privata e pubblica)、会計学 (ragioneria)、計算学 (computisteria)、書法などの教育を含む「特別な」教養を損なうことのないようにする必要があった。その一方で、「若者をより高度な行政管理のキャリアに到達させるため、また、このような教育が他の学部、特に法学部にもたらす利点のため」、大学に会計学の講座を設置することで、より高度なレベルでの学習を継続させるという考えが具体化した (Fumi, 2013: 184; *Atti del Primo Congresso Nazionale*, 1879)。

1868年にヴェネツィアで最初の高等商業学校が設立されており、すでに一定の社会的評価を受けつつあった。そして、1880年代中旬には、ジェノヴァとバーリでも高等商業学校が設立され、さらに、1902年にはボッコニ商業大学が設立されようとしていた。高等商業学校での学習によってディプロマを付与された各種プロフェッショナルも誕生していたが、会計士全国会議では、さらなる教育を受けたことによる技術専門学校の卒業生に対する優越性が強調されて主張され続けた。その後、論争の末、1929年3月29日のデクレ第588号により、プロフェッション登録簿が公式に認知され、この登録簿には大学卒業者〔そのときまでに、高等商業学校は大学と同等のディプロを授与する機関として認められていた〕のみがアクセスできるようになる。

### 3.2 ディシプリンとしての会計学

1865年のデクレにより、技術専門学校の会計セクションにおいて、そしてそこにおいてのみ、会計士の称号が授与できるようになっていた。しかし、1880年代には、技術専門学校での会計教育ではプロフェッショナルの会計士の育成という点では不十分であるとの認識が相当に強まっていた (Gagliardi, 1890. なお、ガリヤルディはジェノヴァ高等商業学校の会計学担当教授であった。; *La Scuola di ragioneria in Firenze*, 1886)。とりわけ、会計士のディプロマは、他のプロフェッションの場合と同様、高等教育課程を修了した後のみに取得できるという規定とするべきだという声が大きかった (Gagliardi, 1890: 10-12)。

会計士全国会議の多数派は、一定の職務を遂行する権利を有する会計士の法的資格は、成年に達した者、会計士の免状を取得した者、「重要な公共、商業、工業、または民間の行政機関において、または実務者会計士のもとで」3年間の実務経験を積んだ者、専門職業資格試験に合格した者に与えられるという意見であった。経過措置として、上記の要件をすべて満たしていなくても、「プロフェッションに関連する功績のある著作物を生んだこと、または5年間にわたって少なくとも1つの職務を遂行したこと」を証明できる者も、専門職業 (プロフェッション) に就くことが認められた (*Atti del Primo Congresso Nazionale*, 1879)。

1891年にデクレで承認された技術専門学校のプログラムは、1881年にフィレンツェで開催された第2回大会、1885年にミラノで開催された第3回大会、1888年にボローニャで開催された第4回大会において、この方向で活動を続けた会計士団体の推進力と行動の結果であった（Martini, 1997; Martini, 1998）。会計士全国会議では、折に触れて、「会計学の教育を〔高等教育機関である〕大学……あるいは高等学校（Istituti Superiori）に移管することによって、会計学の学習を向上させ、技術専門学校で行われているような実践的な意図をもって行われるだけでなく、科学的方法に基づいて扱われるようにし、会計学は管理科学の非常に重要な一部であるだけでなく、人間の知識の一部でもある」という要望が出された。そのため、大学では会計学の講座が求められる一方で、プロフェッションとしての資格取得を目指す傾向が強まっており、法学部では2年間の必修コースを設けることが提案された（Massa Piergiovanni, 2001: 277）。

## 4. ディスカッションと分析

### 4.1 資格付与のための能力審査

1865年のデクレが出されるまでは、ナポレオン時代の1805年の能力審査に関する規則<sup>15)</sup>による会計士の資格付与に関する規制が有効であった（岡嶋, 2023a: 108）。この規則では、「公共会計士というプロフェッションを自由に行使しようとする」志願者は、3人の県任命委員からなる委員会の審査を受けることが規定されていた。試験委員は、少なくとも5年間公益の会計士として実務に携わってきた「公共会計士」のなかから選ばれた。試験には、「認可された（approvato）」会計士のもとで3年間の徒弟実習（tirocinio）を終えた者だけが参加することができ、徒弟期間中のプロフェッショナルの氏名と徒弟開始日を県に通知しなければならなかった。しかし、この規則のもとでは、会計士志願者は、徒弟期間に入る前に、「人文科学の正規課程」と「理論的算術の全範囲にわたる学習」を修了していることを証明しなければならなかった（Leoni, 2006: 18-21）。同規則のもとでは、すべての会計士はそのプロフェッション（専門職業）を行使する際に作成された書類にその肩書きで署名することが義務づけられたが、いったいどの書類に会計士の署名が必要なのか、どのような具体的業務がこのプロフェッション・カテゴリー（公共会計士）に帰属するのかはこれ以上明記されていなかった。

こうしたなか、既述の1865年のデクレに基づく産業教育・プロフェッション教育に関する規則は、会計士の能力審査に関して、決定的な転換をもたらした。この規則によると、技術専門学校の会計セクションは商業・行政管理セクションと統合することもしないことも可能であり、商業・行政管理セクションの修了時に実施されるライセンス試験では、商業専門家（Perito commerciale）の称号が授与され、会計セクションのライセンスを取得した者には、ディプロマとともに専門家会計士の称号が授与されるようになっていた（Leoni, 2006: 32-33）。いずれにしても、このライセンス試験では、徒弟実習はいっさい必要とされていない。実質的に、会計士になるためには学校での教育を受けることだけが必要であるという原則が確立することとなった。

そうであれば、会計士になるための教育・訓練を担っている技術専門学校での会計教育がはたして適切なものであるのか、あるいは十分であるのかに関心の焦点が当てられるのは当然のことであった。会計士全国会議においてもその点が継続的な論点になっていた。会計士全国会議参加会計

士の多くは、技術専門学校の会計教育では必ずしも十分ではなく、高等教育としての高等商業学校、あるいは大学の講座での教育が必要であると考えていたようであるが、そうではない考えを持っていた者も少なからずいた。統一以前から会計士というプロフェッションに就いていた者にとっては、技術専門学校での教育をそもそも受けた経験もなく、徒弟経験こそがこの専門職業に重要な核であると理解していたかもしれない。あるいは、統一以前から会計教育が発達していたロンバルディアのような地域の会計士は、統一後の技術専門学校以上の教育を受けてきたという思いを持つ者もいたであろう。とはいえ、少なくとも1890年代になると、実際には、多くの会計士が技術専門学校を卒業するようになっていた。1899年に開催された会計士全国会議の第7回大会の登録人数310人のうち、技術専門学校あるいは高等商業学校のディプロマを所有していることが明示されていないのは84人だけであった（うち、コッレジオ会員である旨の説明がある者、高等商業学校教授、統一以前ロンバルディアでのライセンスを受けたとの説明がある者などが多く含まれている）。仮説的に考えうるのは、少なくとも1890年代には現役の会計士の大半が技術専門学校ないし高等商業学校の卒業生であって、それだけ学校での会計教育、それも高等教育としての会計教育が根つき始めていたということである。

会計士のアソシエーションである会計士コッレジオが各地で組織され始めるのが、1880年代である。そのきっかけとなったのが会計士全国会議であった。会計士全国会議の第1回大会では、まだ数少なかった会計士アソシエーションの全国的拡大を期待し、各地での会計士コッレジオの設置が呼びかけられた。1892年にジェノヴァで開催された全国会計士会議の第5回大会への報告のなかで、ローマ会計士コッレジオの事務局長であったブルスカリ (Rodolfo Brusciagli) は、イタリアに30以上の会計士コッレジオが存在することを記録している (*Atti del Quinto Congresso Nazionale*, 1892: 69-70)。クレモナの会計士コッレジオは最も早く設立されたコッレジオの1つで、1878年にはフィレンツェの会計士コッレジオが、1880年にはミラノの会計士コッレジオが設立された (Leoni, 2006: 39)。

## 4.2 科学としての会計学の確立

イタリアにおいて、“会計学 (ragioneria)” のタイトルが付されたテキストは1880年までにはほぼみられない (Amaduzzi, 2004)<sup>16)</sup>。最初期の、影響力が大きかったものは、ファビオ・ベスタ (Fabio Besta) がヴェネツィア高等商業学校で行った講義に基づく『会計学 (*La Ragioneria: prolusione*)』(1880年)である。それまでは、会計 (contabilità) という語が好んでタイトルに用いられていた。

まさに会計士全国会議第1回大会が開催された1879年に、カンピ (Vincenzo Campi) は、「会計学 (Ragioneria) は科学ではなく技法 (un'arte) であるという考えを煽り、会計を実践する者に対する軽視を続ける」(Campi, 1879: 134) 者が多くいるのが現状であると述べている。

ただ、大学で“会計”がいきい教授されていなかったかという点、必ずしもそうとはいええない。大学では国家会計 (Contabilità di Stato) を教えることが可能であり、現実には、ローマ大学とジェノヴァ大学では正式に国家会計を教授しており、パヴィア大学はこの科目を無料で開講していた (Gagliardi, 1890: 17-18)。とはいえ、国家会計は、会計の行政管理的な (amministrativo) 側面を取り扱ったもので、大まかにいって、現在の公会計をカバーするものであった。当時は、チェル

ボーニ（Giuseppe Cerboni）の開発したロジスマグラフィ法という記帳方法が公会計において有効なのかどうか盛んに議論されていた。

1872年に、ヴェネツィア高等商業学校にイタリア初の会計学の講座が開設されたとき、その講座を担当する教授を任されたのが、当時ソンドリオ技術専門学校（Istituto Tecnico di Sondrio）の会計学の担当教師だったファビオ・ベスタであった（Berengo, 1989）。最終的に、ベスタは、1872年12月から1919年2月まで約46年間ヴェネツィア高等商業学校の会計セクションの長の職にあり、同校での会計教育を支えた。ベスタの会計理論は「改革派」会計学（*ragioneria riformata*）などと呼ばれた。また、ベスタは生涯13冊の書籍を出版したが、彼の学術上の貢献のうち最も有名なものは、1891年、1909年、1916年に順次出版された全3巻からなる『会計学（*La Ragioneria*）』であった（Sargiacomo *et al.*, 2018: 349-351）。

高等商業学校が大学の経済・商業学部に“昇格”する大学化のプロセスにおいて、決定的な役割を果たしたのは、まずベスタの「科学的会計理論」（Sargiacomo *et al.*, 2018）、そして、（ジーノ・ザッパ<sup>17</sup>）による「企業経済学（*economia aziendale*）」の確立とそれに対するイタリア科学界による科学としての決定的な認知によると考えられている（Lazzini *et al.*, 2018）。Lazzini *et al.* (2018) は、ベスタやその後のザッパのような著名な会計学者を含む、技術専門学校や高等商業学校の教師たちが、会計学という学問分野における科学的な議論を牽引したことを強調している（Lazzini *et al.*, 2018; Ferraris Franceschi, 2012a）。これらの会計学者たちは、知識人や学者のサークルを形成し、重要な学派を構成するための条件を整え、新しい階層の会計学者を生み出した。技術専門学校や高等商業学校のおかげで、イタリアを代表する会計学者が、現実のニーズや実務に対する答えを提供することも、それを超えることも可能になったという（Lazzini *et al.*, 2018; Ferraris Franceschi, 2012a）。技術系の中等学校や専門学校の設立が、主に1861年のイタリア統一によって生まれた教育ニーズに関連していたのに対し、こうした高等商業学校の誕生は、技術専門学校の教師とプロフェッションの世界の両方に起因していた。プロフェッションの学習、より一般的には会計実務に関連する学習は、当初は技術学校や技術専門学校に委ねられていた。

このことは、イタリアの教育制度全体における会計学の導入と発展のさまざまな段階を示すものであった（Ferraris Franceschi, 2012a; 2012b）。

高等教育（高等商業学校あるいは大学）に会計学や商業学が導入され、技術学校や技術専門学校における会計学や商業学の存在がますます大きくなっているのは、時代の変化の結果である。識字率を高める必要性に加え、イタリアを農村経済から工業経済へと転換させる技術的スキルを高めることが不可欠であった（Lazzini *et al.*, 2018: 63）。

ただし、19世紀末においては、会計士というプロフェッションの準備学習に関して、たとえ高等商業学校の教育水準が向上し、あるいは大学での正式な会計学講座が認められるようになったとしても、高等商業学校あるいは大学での学校教育だけではその目的を達成できないと見なされていたようである。

会計学が社会秩序のなかで、…安定した明確な構造を持つようになるためには、まず、準備学

習を法律で合理的に再編成し、商業学から根本的に分離して、それ自体2年から3年の特別コースとすることが必要である。…

ここで、〔フランシスコ・〕ヴィツラが述べたような、会計学は応用の科学である…<sup>18)</sup>〔という言葉に〕完全に同意する。〔高等商業学校の〕受講学生には、会計数値の結果だけでなく、管理上の事実についても、冷静で賢明な判断を下すことのできるような確かな分析的・総合的精神が欠けているから、現行のライセンス付与のためのコースは、プロフェッションの行使のための能力審査を行うには十分であるとは言えない。これは、学校 (scuola) でも行われる、無菌で常に型通りの実務からは学ぶことができず、経験からしか得られないのである… (Luchini, 1898: 112)。

一方で、肝心の会計学の科学性についても、19世紀末の段階ではまだ大きな疑念が持たれていた。バリ高等商業学校の会計学を担当していたピサーニ (Emanuel Pisani)<sup>19)</sup>は『会計学の近代国家におけるミッション』(1898年)のなかで、以下のように憂いている。

そこにおいて中央ないしそれに準ずる統治を託すべき人材が養成される、あるいは養成されるべき大学では、そこで荘厳な講座を使って教授されている他の多くの科目がより〔科学性を〕欠いているけれども、〔まだ〕望ましい科学的性格を持たない科目である会計学に居場所があるわけではない (Pisani, 1898: 72)。

また、19世紀末の状況を如実に示すものとして、ミラノでのボッコニ商業大学 (Università commerciale Bocconi) が創設されるまでの経緯が挙げられる。ボッコニ商業大学の創設の動きは1887年ごろから始まるが、計画段階の当初は、ビジネス・エリートを特別に育成するための“商業のポリテクニック (Politecnico di commercio)”を創設するか、ヴェネツィアにあったような高等商業学校 (Scuola superiore di commercio) の延長線上で会計学部門を包摂した“高等商業・会計学校 (Scuola superiore di commercio e ragioneria)”を創設するのかが主たる論点であった。当初は、どちらかといえば、高等商業・会計学校として創設するという意見が優勢であった。(Decleva, 1992: 11-21)。しかしながら、すでにミラノにあったカッタネオ技術専門学校の評価が非常に高く会計教育にも一定の貢献がみられていたこと、ヴェネツィア、ジェノヴァ、バリといった既存の高等商業学校の学習課程が必ずしも高等商業教育の向上に結びついていないという意見もあって、商業のポリテクニック型の学校を模索するようになった。最終的にボッコニ商業大学は1902年に開校したが、結果的に、会計学の向上を含めてイタリアの高等商業教育に多大な貢献を残すこととなった。19世紀末はその過渡期にあったとも言える。

会計学の科学化は、漸次的にしか進むことはなく、19世紀末ではまだその道半ばであった。

## 5. 結論とインプリケーション

本稿の考察のなかで明らかになったことは、イタリアにおける会計プロフェッション化はアソシ

エーショニズムによって牽引されながら進行していたが、その法的認知を獲得する1906年法に至る段階までに、会計士たちは、主として、教育システムの枠内での会計士養成教育の問題を大きな問題として扱っていたという事実である。本来、徒弟制度のもとでの養成・訓練が通例であった会計士を、そうではなく、学校での教育、とりわけ専門分化されたプロフェッション教育の範疇において、「教育・養成すること (formazione)」が当時の重要な課題とされていた。そこでは、技術専門学校のような中等教育機関ではなく、高等教育機関で教育・教授することが必要であると考えられた。

イタリアの会計のプロフェッション化は、同時に、会計(学)の科学化であった。科学としての会計学(Ragioneria)の確立は、この専門職業(プロフェッション)が他のどのようなプロフェッションとも区別された固有の職業領域であることを明確に区画化することにつながるものであった。

その意味で、イタリアでは、“大学同等レベル”の高等商業教育機関であると目された高等商業学校(scuola superiore di commercio)は、技術教育の枠内で、会計教育を含めた商業教育の発展に多大な貢献を残したと考えられる。19世紀末に、会計士(ragionieri)というプロフェッションが法的に完全に認められようとしていた時期に、適切な商業教育の重要性が再評価されるようになった。そうした議論・討議を促進する働きをしたのがイタリア会計士全国会議であった。

また、高等商業学校は、その後、デ・ベッキの改革による1935年までに、段階的に大学へと転換されていった。こうした過程は、イタリアにおけるもう1つのプロフェッション・カテゴリーとしての学術会計士(dottori commercialisti)を生み出す過程でもあった。その根底には、プロフェッション教育としての会計教育をあくまでも学校の仕組みのなかでどのように担っていくべきかが議論され続けたことがあった。

Martini (1998) は、以下のように、プロフェッション教育とその資格付与と間に見られた強力な関係を指摘している。

統一以降の国家の援助による中等教育制度の確立は、徐々に専門分化していくと認識される一連の専門能力の修得に重要な役割を果たし、制度化された学問的ルートに関連させて専門職業資格(qualificazione professionale)を定義するうえでも重要な役割を果たした(Martini, 1998: 308. 圏点は引用者による)。

Fumi (2013) は、こうした教育制度のなかでの商業教育の内部化はイタリアにおいては1890年代の中頃ころにある程度達成されたとみているようである。そして、1890年代後半からの会計士全国会議の焦点はプロフェッションとしての法的認知に向けたものに変容すると捉えている(Fumi, 2013: 191-193)。もちろん、1906年の法律に関しては、会計士(ragionieri)あるいは将来の「学術会計士(dottori commercialisti)」の勝利であるとは捉えられているわけではない。

いずれにせよ、このようなイタリアでの特徴的なプロフェッション形成の側面は、フランスにおけるものとも共通するところがある。フランスにおいて専門会計士のディプロマが導入された要因はこれがプロフェッション化の過程で必要とされた社会的閉鎖の戦略であったことにある(岡嶋, 2023b; Ramirez, 2001)。イタリアにおいても、高等教育機関における会計教育およびそのディプロマの確立と各地の会計士コレジオの拡充とが両輪になって、会計士というプロフェッション(つ

いでにいえば、並行的に現れた学術会計士というプロフェッション)のプロフェッション化が進行したのである。

こうしたプロフェッション化のプロセスが進むなかで、会計士プロフェッションの「全国化 (nazionalizzazione)」というべきものも進行したと考えることができる (Malatesta, 1993)。本稿は、各地方の会計アソシエーションの発現がこの全国的な会計プロフェッション形成に対しどのような影響を与えたのかについて明らかにするところがない。例えば、会計士全国会議のなかでの、地方アソシエーション、とりわけ、ミラノ、ボローニャ、フィレンツェ、ローマのイニシアチブ・発言力のあり方を整理する必要があるかもしれない。こうした論点については、今後の研究課題としたい。

#### 《注》

- 1) Ragioneria とは本研究で「会計学」を示す語として用いるが、ragioneria の語は中世からすでに通用していた会計士を表す ragioniere から派生した語であるとも考えられる (Besta, 1880: 20)。そうすると、ragioneria は、日本語のニュアンスでは、「会計学」よりも、「会計士会計学」とした方がより適切かもしれない。ただ、イタリアにおいてこれに関する語源的な研究はとくに見当たらない。さしあたり本研究では、「会計学」として表記し、必要に応じて、原語を付すこととした。
- 2) 会計士全国会議の議事録はいちおう公刊されているが、現存しているものが圧倒的に少なく、アクセシビリティが限られている。同議事録の参照にあたっては、ルイジ・ボッコニ商業大学図書館の担当者およびピサ大学の Stefano Coronella 教授より多大なる賛助を得た。ここに深く御礼申し上げたい。
- 3) R. d. lgs. 13 novembre 1859, n. 3725, *Riordinamento dell'istruzione pubblica*.
- 4) R. d. 19 settembre 1860, *Regolamento per le scuole tecniche e gli istituti tecnici*.
- 5) R. d. 14 agosto 1864, n. 1354, *Programmi degli insegnamenti industriali e professionali per gli istituti tecnici e le scuole speciali dipendenti dal Ministero di agricoltura, industria, commercio*.
- 6) R. d. 18 ottobre 1865, n.n., *Regolamento per l'istruzione industriale e professionale*.
- 7) 実際には、技術専門学校は、「会計セクション」の名称ではなく、「商業・行政管理・会計セクション」などの名称で設置していたようである。
- 8) デクレでは、以下のように規定している。「専門家会計士というプロフェッションは、旧地方〔主に、ロンバルディアを想定している〕における清算人 (liquidatori)・積算人 (estimatori pubblici) の役職に取って代わるものであり、その重要性と責務は義務教育によって高められている。このディプロマ〔会計士のライセンス〕は、会計学の実践の適性を証明するものであり、政府、州、コムーネの公職、とくに貯蓄銀行に関する公職での照合において優先される称号となる。」
- 9) Favero (2015) によれば、先行した4校は、バリ高等商業学校 (École Supérieure de Commerce de Paris; 1819年)、アントワープ高等商業教育学校 (Institut Supérieur de Commerce de Anvers; 1853年)、ハブスブルグ帝国ペスト商業アカデミア (Accademia di commercio di Pesto; 1857年)、ミュルーズ高等商業学校 (École Supérieure de Mulhouse; 1866年) である。
- 10) 何よりも、70年代はまだ、有能なビジネスマンとなるために高等商業教育を受けなければならないという観念が受け入れられてはいなかった。1870年当時、イタリアにおいて古典教育 (ジンナシオトリチェオ) 外で高等教育を提供する学校 (Scuole superiori) は、このヴェネツィア高等商業学校と、ミラノの高等農業学校、ジェノヴァの高等航海学校の3校しかなかった (*Statistica del Regno d'Italia: Istruzione Tecnica*. Firenze: Tip. Tofani, 1870: LXIV-LXIX)。とはいえ、会計学の発展という観点からはヴェネツィア高等商業学校は大きな意味を持っていた。1877年に、「会計学の教育 (Insegnamento della ragioneria)」というタイトルで、「〔ヴェネツィア学校において会計学の発展に多大な貢献をすることになる〕ファビオ・ベスタは、……自らの教育に、追加的なもの、すなわち、厳密な意味での会計学 (*ragioneria propriamente dette*) を導入する好機と判断し、これを技術専門学校で会計 (contabilità) の学習に専念している学生のために導入した。とくに、技術専門学校で会計 (contabilità) の学習に専念するつもりでそこを卒業する若者たちには、会計学は彼らに求められる授業の一部であるため、もし

会計学が教えられていなければ、彼らの学習に空白が生じるということになる。そうした事実を考慮すると、ヴェネツィア高等商業学校の責任者にとって、この学校で教える学問に会計学 (ragioneria) を加えることは非常に有益であると思われた」(Ministero della Pubblica Istruzione, 1878: 89. 圏点は原書著でのイタリック) と報告されている。

- 11) 1879年にローマで開催された第1回大会以後、数年に一度というペースで会計士会議は開催された。第2回大会はフィレンツェ(1881年)、第3回大会はミラノ(1885年)、第4回大会はボローニャ(1888年)、第5回大会はジェノヴァ(1892年)、第6回大会はローマ(1895年)、第7回大会はヴェネツィア(1899年)、第8回大会はミラノ(1902年)、第9回大会はボローニャ(1905年)、第10回大会はジェノヴァ(1910年)、第11回大会はローマ(1911年)、第12回大会はナポリ(1921年)という具合である。
- 12) 会計士全国会議の多数派は、一定の職務を遂行する権利を有する会計士の法的資格は、成年に達した者、会計士の免状を取得した者、「重要な公共、商業、工業、または民間の管理機関において、または実務者会計士のもとで」3年間の実務経験を積んだ者、専門職業資格試験に合格した者に与えられるという意見であった。経過措置として、上記の要件をすべて満たしていなくても、「専門職業に関連する功績のある著作物を生んだこと、または5年間にわたって少なくとも1つの職務を遂行したこと」を証明できる者も、プロフェッションに就くことが認められた (*Atti del Primo Congresso Nazionale*, 1879: 30, 60-61)。
- 13) 会計士全国会議では、主催側の提示した種々のプロフェッションに関する論点につき、参加者の投票を行うことで対外的なアピールを行っていた。第1回大会では「教育 (insegnamento)」に関連して、以下の点につき投票を行っている (*Atti del Primo Congresso Nazionale*, 1879: 209-210)。
  1. 会議は、技術専門学校と高等商業学校の両方に共通の準備学校を設立することに賛同する。会議は、現在の技術学校を維持しつつも、工業および商業の地域的な必要性を満たすように、技術学校と古典学校の両方に共通の準備学校を設立することを誓う。
  2. 技術専門学校に入学する若者に必要な一般教育は、前条で述べた準備学校で行われることを認め、会議は、技術専門学校の1年次から、各プロフェッションに特化した学習を行うことを誓う。
  3. 商業専門家と会計士という2つのプロフェッションのニーズはまったく異なるものであり、したがってその学習も別個のものでなければならないことを考慮し、会議は以下を誓約する。技術専門学校において現在の商業・会計セクションを2つの特別セクションに分割することを誓う。
  4. 一般教養のうち技術専門学校で教え続けるべき部分を決定する仕事は他に任せ、会計セクションにのみ関心を持つ、会議は、一般教養はいかなる形でも特殊教養を損なうものであってはならず、後者には数学、経済学、統計学、民法、商法、行政法、私のおよび公的管理の科学、会計学、計算学、さらには書法の教育が含まれることを誓う。
  5. 会計士の技術的育成は、地域の条件とニーズを考慮に入れなければならないことを考慮し、会議は、経済学、行政学、会計学のシラバスの作成において、必要な自由を教師に委ね、上記の考えに基づき、教師が最も適切と考える発展をこれらの科目に与えることを誓う。
  6. すべての中等教育は、可能な限り高等教育に続かなければならないことを念頭に置き、本会議は、大学に会計学の講座 (Cattedre di Ragioneria) を設置することを誓う。
- 14) この点はファビオ・ベスタが主張したものであった。ファビオ・ベスタがこの提案に固執したのは、技術専門学校からは「会計士よりも多くの行政管理職が輩出されるべき」(*Atti del Primo Congresso Nazionale*, 1879: 210) と考えたからであった。「商業計算の研究に重点が置かれていたフランス、イングランド、ベルギーで起こっていたことと同様で、小さな都市では商業セクションは存在しなくてよい」(*Ibid.*) ということであった。
- 15) R. d. 3 settembre 1805, n. 139, *Regolamento per l'abilitazione al esercizio della professione di pubblico Ragioniere*.
- 16) 公教育省の把握した1398年から1878年までにイタリア国内で発刊された(非印刷物も含む)会計関連文献229点のうち、「ragioneria」の語が部分的にもタイトルに入っているのは4点のみ(1869年、1872年、1875年、1877年)である(Ministero della Pubblica Istruzione, 1878: 113-161)。1800年代以降は、「contabilità」あるいは「computisteria」の語が多く使われていた。
- 17) ザッパ (Gino Zappa) は、第一次世界大戦末期にボッコニ商業大学の講師になり、「一般会計及び応用会計 (ragioneria generale e applicata)」, 「経営管理技法 (tecnica amministrative delle imprese)」

- の2コースを任された。ザッパによれば、現実そのものが、企業生活の中で知りたいと思う側面を決定する方法を示唆しているはずであり、企業の現実とそれに対処する教義の間にますます大きなギャップがあることが明らかになりつつあった。ザッパは、この相反する2つの極を近づけようと、「会計学 (ragioneria)」と「経営学という学問 (disciplina della gestione aziendale)」を結びつけた新しい方向性の担い手となる (Fauri, 2001)。ザッパの理論は、会計学を「企業管理の科学 (scienza dell'amministrazione aziendale)」へと強制的に進化させるものであったと評価されている (Zan, 1994)。
- 18) 『行政管理と会計の諸要素 (*Elementi d'Amministrazione e Contabilità*)』(1850年)でのヴィッラの会計学の定義。
- 19) ピサーニは、パリ高等商業学校で会計学 (Ragioneria) の教育が始まった1893-1894年度から1898-1899年度にわたって、専任教授 (ordinario) として会計学を担当した (Di Vittorio, 1987)。特質すべきこととして、ピサーニは、1889年7月にパリで開催された国際会計会議 (Congrès international de Comptabilité) に参加した2人のイタリア人のうちの1人で、会議では第1副議長に任命されている (Luchini, 1898: 109; Pisani, 1898: 73)。

#### 参考文献

- AA. VV. *Atti dei Congressi Nazionali dei Ragionieri Italiani*:  
*Atti del primo congresso dei ragionieri italiani*: tenuto in Roma nell'ottobre 1879.  
*Atti del secondo congresso dei ragionieri italiani*: tenuto in Firenze nel settembre 1881.  
*Atti del terzo congresso nazionale dei ragionieri italiani*: tenuto in Milano nel settembre 1885.  
*Atti del quarto congresso nazionale dei ragionieri italiani*: tenuto in Bologna nell'ottobre 1888.  
*Atti del quinto congresso nazionale dei ragionieri*: tenuto in Genova nell'ottobre 1892.  
*Atti del sesto congresso nazionale dei ragionieri*: tenuto in Roma nel settembre 1895.  
*Atti del settimo congresso nazionale dei ragionieri*: tenuto in Venezia nel luglio 1899.
- Agostini, M. e U. Sostero (2018). I primi anni della Scuola Superiore di Commercio attraverso il primo Resoconto della gestione. in: M. Billio, S. Coronella, C. Mio e U. Sostero (a cura di), *Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari*: 43-67.
- Amaduzzi, A. (2004). *Storia della Ragioneria. Percorsi di Ricerca tra Aziende Contabilità, Dottrine e Professioni*. Milano: Giuffrè.
- Anderson-Gough, F. (2009). Education. in: J. R. Edwards and S. P. Walker (eds.) *The Routledge Companion to Accounting History*. London: Routledge: 297-316.
- Bariola, P. (1897). *Storia della Ragioneria Italiana, premiata al Concorso della Società Storica Lombarda*. Milano: Tip. Ambrosiana di Cavalli, Salmini & C.
- Berengo, M. (1989). *La Fondazione della Scuola Superiore di Commercio di Venezia*. Venezia: Poligrafo.
- Besta, F. (1880). *La Ragioneria: prolusione letta nella solenne apertura degli studi per l'anno scolastico 1880-81 alla R. Scuola superiore di commercio in Venezia*. Venezia: Tip. dell'Istituto Coletti.
- Bianchi, C. (2006). La ragioneria: collocazione storia nella Facoltà. in: Raimondo Cagiano de Azevedo (a cura di), *La Facoltà di Economia Cento anni di Storia 1906-2006 (Sapienza Università di Roma)*. Soveria Mannelli: Rubbettino: 439-453.
- Bosna, E. (1986). L'istruzione superiore nella legge Casati e nei decreti dei governi provvisori. in: F. De Vivo e G. Genovesi (a cura di) *Cento Anni di Università: L'istruzione Superiore in Italia dall'unità ai Nostri Giorni*. Napoli: ESI: 123-171.
- Campi, V. (1879). *Il Ragioniere: Appunti storici*. Roma: Stamperia Reale.
- Cantagalli, A. (2004). *Dottore Commercialista. formazione, professione, etica*. Bologna: CLUEB.
- Coronella, S. (2007). *La Ragioneria in Italia nella Seconda Metà del XIX Secolo. Profili Teorici e Proposte Applicative*. Pisa: Giuffrè.
- Coronella, S. e A. Sattin (2018). Dalla Scuola Superiore di Commercio alla Facoltà di Economia (1868-1935). in: M. Billio, S. Coronella, C. Mio e U. Sostero (a cura di), *Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di storia di Ca' Foscari*: 13-42.
- Coronella, S., M. Sargiacomo and S. P. Walker (2014). Unification and Dual Closure in the Italian Accountancy Profession, 1861-1906, *European Accounting Review* 24(1): 167-197.

- Decleva, E. (1992). Lo sfondo cittadino: in M. Cattini, E. Decleva, A. De Maddalena, e M. Romani (a cura di), *Storia di una Libera Università. Vol. I: L'università Commerciale Luigi Bocconi dalle origini al 1914*. Milano: Edizioni giuridiche economiche aziendali dell'Università Bocconi e Giuffrè editori: 1-80.
- Di Vittorio, A. (1987). *Cultura e Mezzogiorno: la Facoltà di Economia e Commercio di Bari (1886-1986)*. Bari: Cacucci.
- Evans, E. and R. Juchau (2009). The interface between academic education and the professional training of accountants. *Accounting Education: An International Journal* 18(4-5): 343-344.
- Fauri, F. (2001). Il percorso universitario e professionale dei ragionieri nel XX secolo. in: M. Martini e L. Zan (a cura di), *Computisti, Ragionieri, Aziendalisti. La Costruzione di una Professione e di una Disciplina tra Otto e Novecento*. Padova: CLEUP: 289-313.
- Fauri, F. (1998). *Istruzione e governo dell'impresa. La formazione dei dirigenti in Gran Bretagna e in Italia 1860-1960*, Bologna: Il Mulino.
- Favero, G. (2015). L'insegnamento delle discipline aziendali a Venezia dalla Scuola Superiore di Commercio all'Università Ca' Foscari. in: D. Mantoan e S. Bianchi (a cura di), *30+ anni di aziendalisti in Laguna. Gli studi manageriali a Venezia*. Venezia: Edizioni Ca' Foscari: 27-41.
- Ferraris Franceschi, R. (2012a). La diffusione e lo sviluppo delle discipline ragioneristiche nell'Italia unita: gli istituti tecnici e le scuole professionali. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* 9/10: 446-463.
- Ferraris Franceschi, R. (2012b). La fondazione delle scuole superiori di commercio: il rilevante contributo allo sviluppo delle conoscenze ed alla formazione dei giovani nell'area ragioneristica e commerciale. *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale* 11/12: 550-566.
- Fumi, G. (2013). L'insegnamento delle materie economico-commerciali negli istituti tecnici. in: C. G. Lacaita e M. Fugazza (a cura di), *L'istruzione secondaria nell'Italia unita. 1861-1901*. Milano: FrancoAngeli: 174-209.
- Gagliardi, E. (1890). *Il Diploma di ragioniere nelle Scuole superiori di commercio*. Genova: Stabilimento Tipo-Litografico Forense.
- Guidi, M. E. L. (1994). Le scuole superiori di commercio in Italia: un bilancio della recente storiografia, *Il Pensiero economico italiano*, 2: 163-177.
- Lacaita C. G. (1973). *Istruzione e Sviluppo Industriale in Italia, 1859-1914*. Firenze: Giunti Barbera.
- Lazzini, A., G. Iacoviello and R. Ferraris Franceschi (2018). Evolution of accounting education in Italy, 1890-1935. *Accounting History* 23 (1-2): 44-70.
- Leoni, V. (2006). Dal "pubblico ragioniere" al Collegio dei ragionieri. in: V. Leoni e M. Morandi (a cura di). *Il Collegio dei ragionieri di Cremona e provincia. Origini e storia della professione*. Cremona: Collegio dei ragionieri del circondario di Cremona e Crema: 11-96.
- Locke, R. (1988). *The End of the Practical Man: Entrepreneurship and Higher Education in Germany, France, and Great Britain, 1880-1940*. Greenwich and London: JAI Press.
- Luchini, E. (1898). *Storia della Ragioneria Italiana*. Milano: Amministrazione del periodico 'Il Ragioniere'.
- Malatesta, M. (1993). Gli ordini professionali e la nazionalizzazione in Italia. in: M. Meriggi e P. Shiera (a cura di). *Dalla Città alla Nazione. Borghesie Ottocentesche in Italia e Germania*. Bologna: Il Mulino: 165-180.
- Malatesta, M. (2006). *Professionisti e Gentiluomini. Storia delle Professioni nell'Europa Contemporanea*. Torino: Einaudi.
- Martini, M. (1998). «Per tutelare gli alti interessi di ordine generale». L'associazionismo dei ragionieri dal 1860 all'ordinamento professionale del 1906. in: M. Soresina (a cura di). *Colletti bianchi, Ricerche su impiegati funzionari e tecnici in Italia fra '800 e '900*. Milano: FrancoAngeli: 304-330.
- Massa Piergiovanni, P. (2001). Cultura tecnica e commerciale nella storia della formazione professionale a Genova tra XIX e XX secolo. in: M. Martini e L. Zan (a cura di). *Computisti, ragionieri, aziendalisti. La costruzione di una professione e di una disciplina tra Otto e Novecento*. Padova: Università di Padova, Dipartimento di storia- Cluep: 269-288.
- Massa Piergiovanni, P. (1995). Università e istruzione superiore economico-commerciale tra Otto e

- Novecento. in: A. Romano (a cura di) *Università in Europa: Le istituzioni universitarie dal Medio Evo ai nostri giorni strutture, organizzazione, funzionamento, Atti del Convegno Internazionale di Studi, Milano 26 Settembre- 2 Ottobre 1993*. Soveria Mannelli: Rubbettino: 647-663.
- Massa Piergiovanni, P. (1992). *Dalla Scuola Superiore di Commercio alla Facoltà di Economia*. Genova: Società Ligure di Storia Patria.
- Ministero di Agricoltura, Industria e Commercio (1869). *Gl'Istituti Tecnici in Italia*. Firenze: Tip. G. Barbèra.
- Ministero d'Agricoltura, Industria e Commercio (1871). *Ordinamento Degli Istituti Tecnici*. Firenze: Tip. Claudiana.
- Ministero della Pubblica Istruzione (1878). *Programmi, Osservazioni e Memorie sullo Insegnamento della Ragioneria e Computisteria negli Istituti Tecnici del Regno*. Roma: Tip. Eredi Botta.
- Montani, U. (1878). *Studi preparatori al primo congresso dei ragionieri italiani che si terrà in Roma nel 1879*. Forlì: Tip. democratica.
- Morpurgo, E. (1875). *L'istruzione tecnica in Italia. Studi presentati a s. e. il ministro Finali*, Roma: Ministero di agricoltura, industria e commercio, Tip. Barbera.
- Pisani, E. (1898). *La Missione della Ragioneria negli Stati Moderni: Discorso Inaugurale dell'Anno Accademico 1897-98 della R. Scuola Superiore di Commercio in Bari*. Bari: Tip. del Corriere delle Puglie.
- Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939). *Accounting, Organizations and Society* 26: 391-418.
- Regia Scuola Superiore di Commercio di Bari (1898). *La Regia Scuola Superiore di Commercio in Bari: notizie e documenti presentati alla Esposizione nazionale di Torino 1898*. Trani: Tip. Del Editore V. Vecchi.
- Romano, M. (2013). Gli istituti superiori d'istruzione economico-commerciale nell'Italia unita. in: M. Morandi (a cura di). *Formare alle professioni. Commercialisti e contabili dalle scuole d'abaco ad oggi*. Milano: FrancoAngeli: 64-89.
- Sargiacomo, M., S. Servalli, and P. Andrei (2018). Fabio Besta: Accounting Education and Accounting History Dissemination. in: M. Sargiacomo, S. Coronella, C. Mio, U. Sostero, and R. Di Pietra (eds.). *The Origins of Accounting Culture: The Venetian Connection*. London: Routledge: 346-372.
- Soldani, S. and G. Turi (1993). *Fare gli Italiani: Scuola e Cultura nell'Italia Contemporanea*. Bologna: Il Mulino.
- Tonneli, A. (1964). *L'istruzione tecnica e professionale di stato nelle strutture e nei programmi da Casati ai giorni nostri*. Milano: Giuffrè.
- Zan, L. (1994). Toward a history of accounting histories: Perspectives from the Italian tradition. *European Accounting Review* 3(2): 255-310.
- 薄井和夫 (2023). 「わが国商業学の夜明け前——19世紀末著作に見る商業学形成の準備状況——」『マーケティング史研究』第2巻第1号, pp. 3-23.
- 岡嶋 慶 (2023a). 「イタリアにおける監査プロフェッションの形成——監査プロフェッションの比較史(2)——」『経営経理研究』第123号, pp. 105-127.
- 岡嶋 慶 (2023b). 「フランスにおける監査プロフェッションの形成——監査プロフェッションの比較史(3)——」『経営経理研究』第124号, pp. 31-51.
- 工藤栄一郎 (2016). 「イタリアの高等教育における会計教育についての調査報告」『西南学院大学商学論集』第63巻1号, pp. 79-110.
- 蟹江 章 (2001). 「監査論教育のあり方に関する一試論」『経済学研究(北海道大学)』第51巻第1号, pp. 71-81.
- 前之園幸一郎 (1965). 「イタリアにおける国家統一と教育——カザーティ法の成立を中心として」『教育学研究』第32巻第1号, pp. 1-10.

(原稿受付 2023年10月24日)