

〈研究ノート〉

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的考察 (2) —

岡 嶋 慶

要 旨

本稿では、プロフェッションの比較史的パースペクティブに立脚し、プロフェッションと国家の関係性に留意しながら、イタリアにおける監査プロフェッションの形成と発展の過程を検討する。イタリアにおける監査（会計）プロフェッションの形成・発展の最大の特徴は、中世以来の会計士と、学術的な源泉から生まれてきた学術会計士がしばしば敵対心を持ち、互いが差別化を行うことで発達してきたことにある。

本稿では、まず、16世紀末葉から、会計士を法的に認知したとされる1906年の法律に至るまでの、イタリアにおける会計プロフェッションの漸次的形成過程を概説する。そのうえで、その後のファシスト期の会計プロフェッションの発展と第二次大戦後の継承について検討する。そして、クロス・ナショナルな視点を意識しながら、イタリアにおける監査（会計）プロフェッションの形成にみられた特質について論究する。

キーワード：会計士 (ragioniere)、学術会計士 (dottore commercialista)、コッレジオ、会計士全国会議 (Congresso nazionale dei ragionieri Italiani)、高等商業学校 (scuole superiore di commercio)、アソシエーションイズム

1. はじめに

本稿では、イタリアにおける監査プロフェッションの形成と発展を、比較史的なパースペクティブのもとに位置づけて検討することを目的としている。とくに、ここでは、プロフェッション史において共有されている視点であるプロフェッションと国家との関係を中心にした考察を行う¹⁾。本稿でイタリアの監査プロフェッションを取り上げるのは、イタリア会計士プロフェッションが、イングランドやスコットランドの会計士 (professional accountants) の発展とは異質の“ヨーロッパ大陸型”の発展を遂げながらも、ドイツにおける経済監査士 (Wirtschaftsprüfer) とも異なった展開をみせたことに着目するからである。また、イタリアが経験した監査（会計）プロフェッション化の分析は、商業専門教育の進展という視点からみて、非常に重要な示唆を与えるものと期待されるからである。

イタリアにおける監査（会計）プロフェッションの発展の特徴は、中世以来の会計士 (ragioniere; 時代により, rasonato, ragionato の綴りもあり) と、学術的な源泉から生まれてきた学術会計士

(*dottore commercialista*²⁾)とが、しばしば「敵対心 (antagonismo)」(Fiorentini, 1987: 296)を持ち、互いが差別化を行うことで発達してきたことである。実践のなかで育ってきたプロフェッションと一定の学術的な教育を経た専門家としてのプロフェッションがそれぞれのプロフェッション化の過程で相対峙する事態は、ドイツにおいてもディプロマ保有帳簿監査人 (Diplom-Bücherrevisoren) と帳簿監査人協会 (Verband deutscher Bücherrevisoren) に所属する学術的な素養を持たない会員や信託・監査会社協会 (Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften) の会員との間でもみられた (岡嶋, 2022) が、イタリアにおいてはそれが個々のプロフェッションとしての法的認知と直接結びついていた。

Tousijn (1987) は、イタリアにおけるプロフェッション全般の発展は、全体としてみれば、4つの段階を経ているとしており、それは、弁護士および法廷代理人 (1874年) や公証人 (1875年) が法的に認識される第1段階、会計士 (1906年) や医師 (1910年) を含む、産業資本主義の発展にともなって諸プロフェッションが承認される第2段階、1920年代になって、エンジニア、建築士、測量士、化学者、そして学術会計士が知的プロフェッションとして認められる第3段階、そして、戦後に、助産師、看護師、ジャーナリスト、労働コンサルタントのような新しいプロフェッションが認められる第4段階である (Tousijn, 1987: 45-49)。

イタリアでは、少なくとも16世紀末様には“*rasonato* — 会計士を表す当時のヴェネツィア方言とされている —”のプロフェッション団体に相当するコッレジオ・デイ・ラゾナーティ (Collegio dei Rasonati) が存在しており、18世紀中旬にはミラノでコッレジオ・デイ・ラジオーナーティ (Collegio dei Ragionati) が創設されていた。19世紀初頭にはイタリアのほぼ全域がナポレオンの支配を受けるが、統一以前から始まったプロフェッション化も、19世紀後半には、ナポレオン時代のフランスの影響が強かった時期から移行し、次第に独自の発展を見せることになる。そして、1906年7月15日に公布された「会計士プロフェッションの行使に関する法律」(法律第327号) および12月9日の勅令がイタリアにおける会計プロフェッション発展の一大画期となった。これによって、会計士 (*ragionieri*) がプロフェッションとして法的に認知された。その後、1929年には、学術会計士 (厳密には、この段階では、*dottori commercialisti* ではなく、*dottori in scienze economiche e commerciali* と呼称されていた) もまた、認知されるようになる。ファシズムの到来によっていったんプロフェッション団体は解散させられたが、第二次大戦後の1953年に、学術会計士と会計士は、それぞれ、「学術会計士 (*dottore commercialista*)」と「会計士および商事専門家 (*ragionieri e perito commerciale*)」という称号のプロフェッションとして再構成された³⁾。

したがって、イタリアにおける会計プロフェッションの形成を議論する際には、1906年を境にして、主に1906年の法律に結実するまでの19世紀のプロフェッション運動を取り上げる場合と、1906年の法律以降のプロフェッション化の進行をファシズムの擡頭と関連づけて取り上げる場合とがあり、後者においては必然的にコーポラティズム国家としてのプロフェッションへの介入という論点が含まれるようになる。

本稿では、プロフェッションと国家との関係を軸として、比較史的な観点から、こうしたイタリアにおける会計プロフェッションの形成を描写する。これによって、イタリアの経験がどのような位置づけを受けるのかを評価しながら、イタリアにおける監査 (会計) プロフェッション化の特徴を見定めることとする。

本稿の構成は以下のとおりである。続く2節では、1906年の法律に至るまでのイタリアにおける会計プロフェッションの形成を、3節では、その後のファシスト期の会計プロフェッションの発展と第二次大戦後の継承について検討する。それらを踏まえ、4節では、イタリアのプロフェッション化の特徴に関するディスカッションと分析を行う。クロス・ナショナルな視点を意識しながら、イタリアにおける監査（会計）プロフェッションの形成にみられた特質について論究する。

2. イタリアにおける会計プロフェッションの形成（20世紀初頭までの）

2.1 イタリアにおける会計プロフェッションの起源（18世紀まで）

イタリアにおける会計プロフェッションの原型は16世紀までにみられる。1581年にヴェネツィアで創設されたコッレジオ・デイ・ラゾナーティ（Collegio dei Rasonati）が世界で最も古い会計士団体であるとされている（Boyd, 1905: 177）。コッレジオは、主に、当時のヴェネツィア共和国の国家会計における「監査（revisione）」を担当する官吏に対してライセンスを与えるもので、確立された試験制度と徒弟に基づく実務教育の仕組みを配備していた（Zannini, 1994; Corsi, 2011; Tomasin, 1981; Sargiacomo *et al.*, 2020）。しかしながら、ヴェネツィアのコッレジオ設立の最大の目的は、会計士というプロフェッションを守るのではなく、公官庁で発生する不都合を改善することにあった（Bariola, 1897）。

ヴェネツィア社会史研究で知名の Andrea Zannini は、16世紀および17世紀にヴェネツィアでみられた会計プロフェッション化は、「一方で、コッレジオ・デイ・ラゾナーティの閉鎖的で近代的には能力主義的とはいえないギルド（corporativo）的な性格が強調されるとすれば、他方で、公会計プロフェッション（professione contabile pubblica）の技術的・教養的専門化（specializzazione）をより効果的にもたらしたとも言わねばならない。18世紀に入ってから、公会計プロフェッションは国家機関の日常にとって重要な領域の1つとなり、諸外国との間の政治的役割の中で改編され、国家経済の現実に対し、内部的な均衡に多大な注意を向けたヴェネツィア共和国にとっては、特別な形式のものであった」（Zannini, 1997: 388）としている⁴⁾。

ピエモンテでは、1620年、サヴォイア家のカルロ・エマヌエーレ（シャルル・エマニュエル）1世によって清算人（liquidatori giurati）が創設され、裁判に関する報告、評価、清算を作成する等の役割を担っていた（Fiorentini, 1987: 268-269; Bariola, 1897: 625）。1733年10月6日の勅令（editto）と1770年の摂政令（provvidenza）において清算人も王立の職業料金表規制の枠内（Regia Tariffa）に含まれることとなった。Plinio Bariola は、これは「単一の会計士プロフェSSIONナルの形成に向けた非常に重要なステップとなった」（Bariola, 1897: 625）と述べている。

そして、1742年に、ミラノにおいてコッレジオ・デイ・ラジオーナーティ（Collegio dei ragionati）が創設された。Bariola（1897）は、ミラノにおけるコッレジオ創設に関連して、「真の意味でのプロフェッション運動（movimento professionale）は、立法府の統一が始まり、会計学に関連・付随する多くの学問が調整・肯定され（si coordinano e si affermano）、イタリア各地の政治・経済状況がようやく落ち着きを取り戻した18世紀後半になってはじめて顕在化した」（Bariola, 1897: 629）として、ミラノの先進性を強調している。「ミラノのコッレジオ・デイ・ラジオーナーティの設立が、まさに〔19世紀後半に最高潮を迎えることになる〕真のプロフェッション

運動の始まりであった」(Gasperoni, 1935: 29)と言われるように、18世紀のミラノを中心としたロンバルディアにおいてはプロフェッションとしての会計士の発達を促す政治的・経済的要因があった。

このように18世紀後半にはイタリア各地で会計プロフェッションの発達の兆しがみられたものの、「会計プロフェッションの進化において、本当の意味での『飛躍 (salto di qualità)』が起こったのは19世紀後半」(Fiorentini, 1987: 269)といわれる。18世紀後半から19世紀中旬にかけて、一体どのような社会・経済的変化があったのであろうか。

2.2 ナポレオン時代の会計士 (1804-1814年)

18世紀まで大小の諸国家が群雄割拠していたイタリア半島は、19世紀初頭にナポレオンによって一時的ながら全面的に制圧される。ナポレオン失脚後のウィーン体制成立によって一応は旧体制復帰が果たされるが、いったん半島社会のほぼ全域に導入されたフランス仕込みの国家的諸制度の証跡は容易に消え去ることはなかった。この頃フランス支配下のイタリアには、封建制の廃止、中央集権的官僚制、世俗国家による基本諸法典など、フランス本国と共通の政治的仕組みが持ち込まれた。また、シチリアでも、イギリスの勸奨に応じて憲法が制定され、封建的な諸特権が廃止された(北村他, 2012: 47-48)。

ナポレオンによるイタリア支配にともなって、ミラノのコッレジオ・デイ・ラジオナーティも消滅したが、その結果、かつてコッレジオに所属していた会計士以外の、まともな教育訓練を受けていない無能力な会計士が叢生する事態となった。そうした状況を重くみた、ナポレオンによって樹立されたチザルピーナ共和国の内務大臣ヴァッカリ (Luigi Vaccari) は、1804年11月12日づけの報告書で、この問題を規制するための政令案を提案することとなった。この提案は、チザルピーナ共和国がイタリア王国 (Regno Italico) に移行するまで眠っていたが、1805年3月にイタリア王国が成立すると、1805年11月3日、イタリア王国における公共会計士の能力審査 (abilitazione) に関する規則⁵⁾として実現された (Bariola, 1897: 630; Luchini, 1898: 82; Martini, 1997: 393; Coronella *et al.*, 2014: 171)。

この規則は、先行していたエンジニアや建築士と同様の能力審査基準を会計士に求めるもので、免許 (patente) を受けるために必要な試験の規則を示した後、第4編 (会計士の任務と能力) において、行政県 (Prefettura) は、定期的に、承認された会計士の名簿を庁舎に掲示し、それ以外の者が職業 (professione) を行い、または会計士として署名することを禁じ、名簿に含まれていない者の行為は裁判では認められないという規則を定めていた。また、会計士の資格を得ようとする者は、まず人文科学の正規課程 (ギムナジウム課程) と算術の全範囲の学習を修了したことを証明し、次いで、一定の会計士のもとで3年間の見習い (tirocinio) を経験し、その後に資格を取得しなければならないと定められていた。実務経験の終わりには、県令代理が主宰する3人の委員からなる委員会の前で、3問の算術問題と2問の複式簿記問題を解答する試験を受けなければならない。承認されると、部 (州) の首長の手で宣誓しなければならないとされた。この規制は、1865年の政令が出されるまでの60年間、効力を持ち続けた (Gasperoni, 1935: 32)。

この時期、「[ロンバルディア、ヴェーネト、トスカーナといった] 会計士が定着していたすべての国が統一されたことで、会計士 (ragioniere) というプロフェッション・カテゴリーの認知に向

けた重要な一步となった」(Geraci, 2007: 57) などとされる。

フランスでは、1791年6月のル・シャブリエ法が結社の自由と個人の独立の名のもとにすべてのギルド (corporazione) を解散させたが、ル・シャブリエ法は長くは続かず、1810年にはナポレオンが政府の管理下で弁護士協会 (Ordre des Avocats) を再興した。しかし、それはかつてのような個人的な社会的団体の集まりではなく、むしろ政府の監督下にある独立した公法上の団体であった。ナポレオン治世下にあった地域では、事実上、このようなプロフェッション規制に服していた。

フランス革命以前の協会を表す *ordre* はその認知のための開封特許状さえも必要としなかったために、協会は自らを *ordre* と規定することができたが、ナポレオン時代に再生された *ordre* は、司法制度の単なる付属物として組織されたものであった。ナポレオン後の *ordre* は、県令の保護・監督下にあり、懲罰委員会の構成や制裁の執行に関してもいっさい自律性を持たなかった (Sofia, 1997: 72-73; Burrage, 1988)。こうしたフランス流の *ordre* がナポレオン支配下のイタリアにおいて *ordine* として継承された。

2.3 リソルジメント時代の会計士 (1815-1860年)

1814年4月、ナポレオンは皇帝位を退き、間もなくイタリア王国も崩壊した。ナポレオンの失脚後、主要なヨーロッパ大国 (オーストリア、フランス、イギリス、ロシア、プロイセン) は、1814年9月から1815年6月にかけてウィーン会議を開催し、ヨーロッパの秩序再建と領土分割を決定した (Coronella *et al.*, 2013: 4; Riall, 2009: 10-11; 北村, 2019: 165-166)⁶⁾。ウィーン体制のもとで、イタリア半島は、サルデーニャ王国、ロンバルド・ヴェーネト王国、パルマ公国、モーデナ公国、マッサ・カッラーラ公国、ルッカ公国、トスカーナ大公国、サン・マリーノ共和国、教皇国家、両シチリア王国の10カ国に再編された。

こうしたなかで、会計士プロフェッションの規制の統一は後退することとなった (Coronella *et al.*, 2014: 171)。たとえば、オーストリアの支配下にあったロンバルド・ヴェーネト王国 (ウィーン体制下、オーストリア支配のもとでミラノ公国と旧ヴェネツィア共和国が合併された) では、1805年のナポレオン規則が維持され、1828年には、会計士監査人 (Ragionieri Revisori) が認知された (Luchini, 1898: 86-87)。

教皇国家では、1815年にフランスによる民事立法が廃止され、プロフェッションの実務がナポレオン以前に戻された (Martini, 1997: 394)。その後、グレゴリウス16世が1836年7月6日の規則⁷⁾で、会計士の公的職能が良き政府に不可欠であると認め、認定会計士 (Ragionieri approvati) の特別な公式リストを作成させ、前述のリストに載っている者だけが作成したすべての証書や文書を有効にできるものとした (Geraci, 2007; Gasperoni, 1935; Martini, 1997)。このように、1836年の規則でプロフェッションが認められ、当該実務は3年間の訓練、試験の合格、そして実務者リストへの登録が要求されると規定された。これらは、ボローニャ、フェッラーラ、ローマニャ、マルケ、ウンブリア、およびラツィオに適用された。

この頃、ボローニャで、アカデミアなる団体による「会計アソシエーションニズム (団体主義)」の発展がみられ始める。1813年にアカデミア・デイ・ロジスモフィーリ⁸⁾として創立されたものを母体に、1830年には、アカデミア・デイ・ラジオーニエーリ (Accademia dei ragionieri) が創設さ

れている (Tassinari Clò and Rubbi, 1995: 52-59; Martini, 1997: 395-400)。このアカデミアを通じて 1836 年の規則に対する積極的な働きかけがみられたことは見逃すことができない。この点については後段で取り上げる。

また、(ナポリ王国とシチリア王国が統合された) 両シチリア王国では、プロフェッションは、教育要件と訓練のいかんに関わらず、“その主題について専門能力を有する” と見なされる者であれば遂行することができた (Coronella *et al.*, 2014: 171; Geraci, 2007: 60-61)。

しかしながら、こうした分断された複雑な状況も 1861 年のイタリア統一を境に急速に変化していくことになる。

2.4 自由主義時代における会計士の発展 (1861-1906 年)

1861 年 3 月 17 日、ヴィットーリオ・エマヌエーレ 2 世の勅許により「イタリア王国」が建国された。この時期、為政者の最初の関心は、国家の拡大による必要性から、国家の行政・財務機関の再編成に向けられた。このように、会計プロフェッションと国家の接触は、まずは公的行政管理 (*amministrazione pubblica*) の課題をめぐってなされた。

Geraci は、「19 世紀は、会計学が科学として成立するための根源的な時期であった。なぜなら、会計記録 (*rilevazione contabile*) という唯一の意味からようやく解放されたからである」(Geraci, 2007: 67) として、とりわけ公的行政管理 (*amministrazione pubblica*) との結びつきを強調している。そうした貢献を残した先駆的な会計士として、ヴィッラ (Francesco Villa) を挙げている⁹⁾。ヴィッラは、1840 年に、『公的行政管理・私的管理への会計学の適用 (*La contabilità applicata alle amministrazioni pubbliche e private*)』という著作をミラノで刊行している。

国家統合の最初の数年間は、行政組織の観点から、主にロンバルディア・ヴェーネト王国とトスカナ大公国で施行されていたオーストリアのシステムを採用するか、あるいは多少の変化はあってもサヴォイア王国の国家構造の基礎となっていたフランスのシステムを採用するかについて、長い議論があったといわれている (Geraci, 2007: 71)。しかしながら、フランス流の考え方は次第に影響力を失っていった。

こうしたなか、プロフェッションの自由な行使の分野では、1865 年 10 月 18 日の政令第 1742 号^{テクレ}が最初の改革イニシアティブとなった。プロフェッションの行使の質を確保するための学修 (*studi*) の正規の課程を確立する意図を持って、技術専門学校 (*Istituti Tecnici*) のなかに会計と商業に関する特別な学科を創設した。さらに 1866 年 7 月 28 日の政令第 3133 号では、技術専門学校で取得したディプロマがなければプロフェッションには従事できないことが明確に規定された。最終的に、1867 年 2 月 20 日付の政令第 1874 号で、1805 年 11 月 3 日のナポレオン規則を廃止して、1865 年に承認されたプロフェッション規則をヴェーネトおよびマントヴァに拡大した (Bariola, 1879: 632; Gasperoni, 1935: 34-35; Coronella *et al.*, 2014: 172)。

これらの一連の規定は、明らかに、会計士というプロフェッションを法的に認知し、その統一を図り、それに反する従来の規定を破棄することを意味していた (Bariola, 1879: 632; Gasperoni, 1935: 35)。1865 年 10 月 18 日の政令第 1742 号によって制定されたプロフェッションとしての学修への規制は、間接的ではあれ、立法者の頭の中に、会計士というプロフェッションを規制する意図

があったことは間違いない。つまり、会計士という肩書きと少なくとも公的なプロフェッションの行使は、その後、技術専門学校でコースを受講しライセンスとしてのディプロマを取得した者のみ与えられるべきものであるというものである (Gasperoni, 1935)。

しかしながら、過渡的にプロフェッションを営んできた人々の地位を規制することを意図した他の規範が存在していなかったために、これらの規定は期待通りの効果を発揮しなかった (Gasperoni, 1935)。それゆえ、正規の教育課程を受けた後、専門家会計士 (periti Ragionieri) のディプロマを取得した者、また、技術専門学校の設立以前に、廃止された以前の規則に基づいて会計士というプロフェッションの実践を許可されていた者の権利が明らかに侵害されていた (Bariola, 1879: 631)。

18世紀からのミラノのコッレジオ・デイ・ラジオナーティはナポレオン支配下で解体されたが、1868年7月30日には、ミラノにもアカデミア・デイ・ラジオニエーリ (Accademia dei Ragionieri) が設立され、なかでも、プロフェッションの基本料金表 (tariffa professionale) の必要性に関心を持ち、1871年にはこのテーマを調査研究する委員会を設置していた。ただ、この委員会は、裁判所規定の料金表が会計士階層の地位を確立しておらず、また、1865年の法律が会計士というプロフェッションを認めているわけではないなどとして、その委任を放棄した。ミラノのアカデミアは、1880年8月には、曲折を経て、ミラノ会計士コッレジオとして再編成された (Luchini, 1898: 96-97)。またフレンツェでも、1872年に、会計学の講義を行う者のための協会 (Società per le conferenze di ragioneria) が創設された (Bariola, 1897: 633)。それがすぐにフィレンツェの会計士コッレジオになった (Luchini, 1898: 102)。

1880年代は、「会計士たちが団体として (associativo) 覚醒した時期」 (Geraci, 2007: 85) であるといわれ、この時期に、会計士たちは、プロフェッションの政策的な討議に対して権威ある論壇を確保するため、会計士全国会議 (Congressi Nazionali dei ragionieri Italiani) という全国的な討議の場を発足させることとなった (Geraci, 2007: 85-93)。

1879年10月5日、第1回会計士全国会議は、ローマのカンピドーリオにあるオリアツィ・エ・クリアツィの間で、厳粛な行事が行われ、開催された (第2回が1881年9月にフレンツェにて開催された。第3回は1885年9月にミラノで、第4回は1888年にボローニャで開催され、1911年までに合計11回開催された¹⁰⁾)。イタリア各地から多くの会計士が招かれ、政界や学界からも多くの著名人が参加した。とりわけ、ファビオ・ベスタ (Fabio Besta)¹¹⁾とジュゼッペ・チェルボーニ (Giuseppe Cerboni)¹²⁾という当時のイタリア会計学界を代表する2人の重鎮が積極的に参加していることが注目される。チェルボーニの唱導するロジスモグラフィ法 (logismografia) の出現により、ベスタを代表とする複式簿記派 (Partiduplista) との間で会計の方法が問題となり、フィレンツェの会計士アソシエーションがイラリオ・タルキアーニ (Ilario Tarchiani) を会長として、ミラノとボローニャのアカデミアの支援と協力を得て、ローマで第1回の会計士全国会議を招集したというのがその経緯であった (Luchini, 1898: 103)。参加登録者は540名、うち出席者180名で、フィナーリ (Gaspere Finali) が会議議長に選ばれた (副議長はタッデイ (Annibale Taddei)、ロッシ (Giovanni Rossi)、タルキアーニ、ベスタであった)。会議は2つのセッションに分かれ、第1セッションは「プロフェッション、プロフェSSIONナル、特別な制度」をテーマに、第2セッション

は、「会計の方法と教授法」をテーマに開催された。

イタリア王国の統一以降、会計士活動のプロフェッショナル・アイデンティティを確立するための取り組みが強化され、通常のパブリック・セクターだけでなく、プライベート・セクターにおいても、初期の産業革命で誕生した商業・工業企業の管理・経営の支援や、税務手続きの分野での支援などが行われるようになった。複数の地域で、地方の会計士コレジオが設立され、会計学機関誌が公刊されるようになった。すでに述べたように、会計士全国会議も順次開催され、また、後述するように、高等商業専門学校が設立されるようになった。そして、「行政・公会計専門家 (Perito in Amministrazione e Ragioneria Pubblica)」のディプロマが1885年の「商業・私会計専門家 (Perito in Commercio e Ragioneria Privata)」のディプロマとは区別され、教育、会計方法・技術の理論的・実践的完成とプロフェッションの統合のための活発な活動が開始された (Ciambotti, 2007: 6-7)。

後に学術会計士として識別される商学・経済学博士 (dottori) が会計士 (ragioniere) と差別化することができるためにと19世紀後半に設立されたのが、技術専門学校のディプロマ (diploma tecnico) や高校卒業資格を取得して入学できる高等商業学校 (scuole superiori di commercio) であった。最初の商業学校は、経済学者のルイジ・ルツァーティが亡命先から帰国後、1868年にカ・フォスカリ (ヴェネツィア大学) 内に設置したヴェネツィア高等商業学校の設立を推進したことに始まる。その後、1884年に設立されたジェノヴァ応用高等商業学校や、その2年後に設立されたパーリ高等商業学校は、銀行モデルを持った商業学校を再編成したものであった (Cantagalli, 1996: 225; Cantagalli, 2004: 15-16)¹³⁾。なかでも1902年にミラノで設立されたルイジ・ボッコニ商業大学 (Università Commerciale Luigi Bocconi) は、別格であった。ルイジ・ボッコニ商業大学は、高等商業学校の延長で創設されたが、高等商業学校を大学レベルに引き上げ、卒業生に経済学・商学博士の学位と称号を授与するための法整備の必要性を力説し、「大学 (Università)」の称号をはじめて手にすることとなった (Cantagalli, 1996: 227; Cantagalli, 2004: 16-19)。

2.5 ジョリッティ時代における会計士の発展

イタリアの会計士にとって、19世紀末は、プロフェッションを行使するための法律が形成される道筋に苦悩した時期でもあった。会計士全国会議は、経済機構の内部で会計プロフェッショナルが果たす役割を世間に知らしめることに成功したが、それ以上に重要なのは、全国会議がこのプロフェッション・カテゴリーの諸問題についての政治的討議の一端を占めることができるようになったことであった (Geraci, 2007: 98)。

20世紀のイタリアは、これまでとは違う、新たな政治の空気で始まった。ジョセッペ・サラッコ (Giuseppe Saracco) が率いる政府によって、政治的安定と経済的進歩の交互作用は止まった。主導的な人物はジョバンニ・ジョリッティ (Giovanni Giolitti) であり、公的機関の民主化のプロセスを開始し、急速に変容しつつある国の社会的、経済的ニーズによりよく対応する新しい組織体の季節を発足させることになった。ジョリッティは、1901年2月に発足したザナルデッリ内閣において内相として入閣し国政を実質的に指導した。ジョリッティはその後、第一次大戦勃発までの間に3度にわたり首相を務め、20世紀初頭のイタリア政治を主導した (北村他, 2012: 98)。1906年の会計士プロフェッションに関する法律は、かかる政治的、社会的背景のもとで、制定されるこ

とになる。

1896年、第7回会計士全国会議において会計プロフェッション規制に関わる法律に関する最初の文章が起草された。地方のコレッジオで精査された後、法案が作成され、3人のコレッジオ全国代表（ジェノヴァ・コレッジオ、ヴェネツィア・コレッジオ、ウディーネ・コレッジオから1名ずつ）とローマ・コレッジオの代表4名からなる常任委員会に委ねられた。この委員会は1899年4月20日に法案を承認し、同年に法務大臣に提出した。

法案の次の段階の日付は、1901年12月11日（大臣が委託を受ける）、1902年5月9日（大臣の提案をもとに練り直した企画を再提出した）、1904年（議会で法案を提出したが、早期解散のため失効）、となっている。1905年に、エリオ・モルプルゴ（Erio Molpurgo）¹⁴が率先して、国会議員として代議院（下院）に法律の条文を提出した。その年のうちに草案は議会の委員会で検討され、最終的に1906年7月15日、この法律第327号¹⁵は最終的に承認され、3日後に王国の官報に掲載された。

1906年12月9日、ヴィットーリオ・エマヌエーレ3世が勅令第715号に署名し、1906年7月15日の法律第327号を実施したことにより、国家による会計プロフェッションの法的認知が行われた。これは1896年に始まった議会で長い立法プロセスの頂点であると同時に、大学の経済・商学部の卒業生と最初の卒業生からの様々な要請を取り入れることを目的とした、その後の規制の統合と修正の出発点ともなった。これらの規則は、会計士が果たす公共の利益の機能を確保するものであった（Ciambotti, 2007: 7）。

1906年法律第327号の第1、2、5条では、各州都に設置されるコレッジオに法的構成が与えられ、プロフェッションの公的な行使は、技術専門学校（Istituti Tecnici）のディプロマを取得した会計士、高等商業学校（Scuola Superiore di Commercio）のライセンス保持者、技術専門学校で会計学を教える資格を持つ者に限定されると認識された。また、経過措置として、すでに10年間あるいは5年間常態的にプロフェッションに従事していた者も対象となり、後者の場合は実技試験を受ける義務があるとされた。最後に、イタリア国民であり市民権を十分に享受していること、いかなる重罪も犯していないこと、登録を希望する県に常居所があることなど、能力に関する一般的条件が定められた。そして、第3条は、コレッジオに登録された会計士に、王国のすべての司法当局に対してプロフェッションを行使する権限を与えている（Gasperoni, 1935: 43-44）。

さらに1906年12月9日の規則第715号は、コレッジオと1つの評議会（Consiglio）の構成、評議会の権限、ロールの編成、実務の義務および懲戒権について規定している。評議会は、会員数に応じて5名から15名の選出されたメンバーで構成され、任期はわずか2年だが、常に再選されることがある。評議会は、会計士間の規律を維持し、会計士がその職務を高潔かつ繊細に遂行できるようにし、要請に応じて会計士とクライアント、および会計士自身の間の料金支払いに関する紛争を解決し、コレッジオ自体の円滑な運営を監督することが要求される。

1906年の法律の歴史的重要性については合意されている。たとえばMalatesta（2011）によれば、1906年の法律は、「イタリアにおける会計士というプロフェッションの重要性を確認するものであった」（Malatesta, 2011: 122）とされる。会計士は、統一イタリアでは、弁護士および法廷代理

士と公証人に次いで3番目に法的認知を受けたプロフェッションであった（1910年の医師よりも早い）。

1906年の法律をもって会計士（ragioniere）というプロフェッションの公的な認知を得ることに成功したが、社会の現実ではまだ会計士が提供するサービスを評価する準備が整っていなかった。それ以上に深刻だったのは、政治機関や司法当局が、長年にわたって培ってきた弁護士（avvocati）の一般的な名声によって、世論から真のプロフェッショナルと見なされるようになっていた弁護士（avvocati）に会計コンサルティングを任せるようになっていたことであった。また、会計士が制度的に認知されたことについては別に問題があった。すなわち、「会計士が公営企業や民間企業に実際に挿入され、伝統的に市場から排除されてきた経済分野においてその職能が本当に認められるかどうか」（Geraci, 2007）であった。

いずれにしても、この法律により、会計士という活動の行使は、事実上、個人が所属するコッレジオに登録することが条件となり、さらにその登録は、学位を含む様々な必要条件の保有に従属することになった。しかし、これは、会計士（ragioniere）とコメルチャリスタ（commercialista）の法的地位が区別されていないことに由来するものであり、この認識は1929年まで変わらなかった（Fiorentini, 1987: 269-270）。

Geraci (2007) は、この時期は、「会計士が公的機関の内外で真のプロフェッショナル（vero professionista）として決定的に承認される（consacra：聖別される）時期であり、プロフェッション学修（studi professionali）が繁栄する時期であり、会計士が時代に追いつこうと、今日一般に法律—経済的と規定されるプロフェッションを担うために必要な理論知識を高める学問改革に取り組む時期であった」（Geraci, 2007: 171-172）としている。

3. ファシスト期の会計プロフェッションの発展と第二次大戦後の継承

第一次世界大戦の終わりには、社会構造に統合されるプロセスで会計士を肯定する新しい事実が特徴づけられた。国家再編成をともなうファシズムの出現である（Geraci, 2007: 142）。

3.1 ファシスト期

ムッソリーニが政権を掌握したとき、国家機関のあらゆる役職に影響を及ぼす暗黙の権力、すなわち官僚機構に対処しなければならなかった。それまで実績のあった官僚に頼ることなく、行政機構を権威的に管理することは、ファシストの総統であるムッソリーニが人気を博していた当初の時期でさえ、難しい課題であった。

第一次大戦後、公教育の弱点に対する批判が激しくなり、政権を握ったムッソリーニは、学校改革を第一義的な政策として位置づけた。1922年から1924年にかけて、公教育担当大臣のジョバンニ・ジェンティーレ（Giovanni Gentile）によって、このシステムは完全に再設計された。この改革の目的は、本質的に、若者にファシスト国家のイデオロギーを教え込むことと、エリートだけを選別して昇進させることの2つであった（Geraci, 2007: 144-145）。

1924年1月24日に制定された法律第103号は、その後顕在化する学術会計士（dottore

commercialista) のプロフェッション化にとって転換点となるもので、まだ法律で規制されていないプロフェッション・カテゴリーについて、大学や高等商業学校の卒業生またはディプロマ取得者で構成される場合には協会 (ordini) として、中等学校 (scuola secondaria inferiore) のディプロマ取得者で構成される場合にはコッレジオ (collegghi) として組織されることを規定した (Cantagalli, 1996: 236; Cantagalli, 2004: 47)。

法律が発行されてから数ヵ月後、ローマで、ファシスト知的プロフェッション労働組合共同体 (Corporazione sindacale fascista delle professioni intellettuali¹⁶⁾) 会長のジャコモ・ディ・ジャコモ (G. di Giacomo) の発案により、経済学・商学博士 (dottori in scienze economiche e commerciali: 学術会計士 (dottori commercialisti) の先駆的な呼称) と会計士の組合幹部が両プロフェッションの理解を深めることを目的とした会議が開催された。この会議がきっかけとなり、各専門分野の代表者 3 名からなる委員会が設置され、専門分野の統一の可能性を探ることになった (Cantagalli, 1996: 236; Cantagalli, 2004: 47)。

1926 年 11 月、会計士と経済学・商学博士の間で、なんとか合意が成立した。実際、自由なプロフェッションを公的にかつ独占的に行使する権利を有する会計士の名簿を作成することが決定され、名簿は、経済学・商学博士と 2 年以上の実務経験を有する自由プロフェッションの会計士、最後に 1923 年の学校改革以前に卒業し、コッレジオに所属して 6 年以上自由に実務経験を有する会計士で構成されていた。この合意は、経済学・商学博士と会計士との間の相反する要求の妥協であったが、その後 2 年間、学術会計士は、明らかに強硬な姿勢で臨んでいた。そこで、1928 年 2 月、フェデーレ法務大臣は、2 つのカテゴリーのプロフェッション分野の区分に関する法案を作成することを任務とする省内委員会を任命した (Cantagalli, 1996: 238; Cantagalli, 2004: 49)。

委員会は、最終的に、会計士と学術会計士別々の 2 つの規制を設けることと決定した。この決定を受けて、1929 年に会計士と“経済・商業の専門家 (すなわち、学術会計士)”を対象とする 2 つのプロフェッション規則が制定された (1929 年 3 月 28 日の勅令第 552 号と第 588 号)。第 588 号では、“経済・商業の専門家 (すなわち、学術会計士)”というプロフェッションがはじめて法的に認められ、規制されることになったので、学術会計士のプロフェッション化において重要なステップとなったが、経済学・商学博士たちの要求が十分に満たされたとは言い難かった (Cantagalli, 1996: 238; Cantagalli, 2004: 49)。1929 年の規則は、一方で、会計士とともに、学術会計士 (dottore commercialista) というプロフェッションを法的に認めたが、他方で、自律性 (autogoverno) を奪い、プロフェッションを国家に統制させる一連の立法措置の最初のものとなった (Poli, 2015: 9)。

1929 年の規則は、とくに 2 つの点で、経済学・商学博士から厳しい批判を受けた。6 年間のプロフェッション活動を経た会計士も経済学・商学の実務者の名簿に登録できること、経済学・商学博士は「商業、経済、金融、行政の分野」の仕事が割り当てられ、独占業務に関する規定はなかったことである。また、会計士に求められる専門能力については、同年の別の規則と大きな違いはなかった (Poli, 2015)。これは、おそらくは、「多数の会計士コッレジオが行使する政治的圧力が、商学分野の卒業者の行使する圧力に勝っていた」(Cantagalli, 2004: 50) ことを意味している。

1930 年代、経済学・商学博士 (組合) 連合会 (Sindacato dei dottori in scienze e economiche e commerciali) は、1929 年の規制で残された問題を解決するために力を注いだ。彼らは、会計士組合だけでなく、法曹の組合、測量士の組合などの間で他のプロフェッションとの協定を推進し、合

意を達成していた。しかし、少なくとも1929年の規制発効後の数年間は、職業上の干渉の問題を解決し法律・行政分野での排他的（独占的）機能を割り当てることによって学術会計士のプロフェッション化プロセスを完結させるような立法介入の動きが欠如していた（Cantagalli, 1996: 241; Cantagalli, 2004: 53）。

イタリア政府は、学術会計士と会計士の間の紛争に介入することを両プロフェッション・カテゴリーから要請されていたのである。一方で学術会計士は、自らのプロフェッションを法的に認め、排他的な活動領域を定義することを目指し、他方で会計士は、逆に、2つのプロフェッション・カテゴリーの統一を主張していた（Poli, 2011）。こうした状況に対して、ファシスト政府は、Cantagalliの言葉を借りれば、「あいまいで矛盾した（ambiguo e contraddittorio）」（Cantagalli, 2004: 56; Cantagalli, 1996: 242）態度をとった。

1938年4月25日の法律第897号は、ファシスト政権の真の目的であるすべてのプロフェッションのトップダウンによる組織化と統制を完成させた（Turi, 1994: 31-32も参照）。その第3条によれば、「名簿の管理および組合員の規律に関する権限は、……周辺ファシスト労働組合の理事が直接行使する」とされている。後者は、組合の全国理事会の対象となった。この法律はまた、非常に重要な新機能を導入した。第1条によると、経済・商業分野の専門家およびその他のプロフェッションに従事する者は、「現行の規定に従ってそれぞれの分野のプロフェッション登録簿に登録されていない場合は、そのプロフェッションを行使できない」こととされた。この法律により、公的・私的な自由職業活動のための強制的な登録が定められた。その斬新さは、従来の公的（パブリック）機能と私的（プライベート）機能の区別を覆すものであった。このようにして、すべての顧客が保護され、専門家が専門能力および高潔性の要件を満たしていることが確認された。実際には、今や決定的に一元化されたプロフェッションの管理を考慮して、すべての人に登録を義務付けることで、遂行する機能の公的・私的な性質にかかわらず、また、私的活動を含むすべての活動の管理を得ることを目的としていたのだろう。

その後ファシズムの進展にともない、最終的に、すべてのプロフェッション団体が解散させられた。1939年法律第1815号は、団体という形でプロフェッションの活動を行うことの禁止を規定した（Cantagalli, 2004: 61-63）。

ファシズムによって規制された他の新しいプロフェッションと同様に、学術会計士の法的な認知は、プロフェッション団体、すなわち、登録簿の維持、規律、会員による内部倫理規定の遵守に関

図表1 学術会計士の登録者数

年	登録者数
1933	1,990
1934	2,328
1935	2,638
1936	2,764
1937	2,925
1938	3,206

出典：Cantagalli, 1996, p. 253より引用。原典は、当時の機関誌『イル・コメルチャリスタ (Il Commercialista)』1939年7・8月号, p. 337。

する自治権、権限を与えられたその分野を代表する団体の設立に続いて行われたものではなかった。したがって、学術会計士においても、「自由主義時代に規制されていたプロフェッション（弁護士、会計士、医師）の特徴であった自治権は、自由主義時代に奪われ、市民社会のあらゆる表現をファシスト国家の統制下に置くことを目的とした制度に規制されることになった」（Cantagalli, 2004: 60; Cantagalli, 1996: 245. 括弧内も原著者による）。

3.2 第二次大戦後の状況

第二次大戦後に制定されたイタリア共和国憲法は、様々なプロフェッション団体に「公益的」な地位を与えることとなった。

1944年11月23日、ファシスト政権下で発生し、運営されていた、コーポラティブなプロフェッション協会（*ordini professionali corporativi*）は廃止された。一方で既存の協会（*ordini*）やコレジオが再結成され、他方で学術会計士（*dottore commercialista*）のように既存の協会やコレジオでないものがはじめて設立された¹⁷⁾。これにより、それまであったプロフェSSIONナルの間の“アソシエーションイズム（*associazionismo*）”が再構築された（Poli, 2015: 10）。

翌年には、既存の規則を改正するための特別委員会が組織された。その目的は、プロフェッションを再定義し、その目的を明確にすることであった。このとき会計士側は、「[会計士と学術会計士の]2つのカテゴリーが担当する職務に法律上も事実上も違いがないという事実が、単一の規制という考えを強くした」（Cantagalli, 2004: 65; Cantagalli, 1996: 248-249）ため、2つのカテゴリーの融合と会計士の学術会計士への参入に賛成した。

1947年には、この2つのカテゴリーを代表する1つの団体に統合するための交渉が始まったが、この年の終わりには、この試みも失敗に終わった。交渉が行き詰まったのは、全国会計士連盟（*Federazione nazionale dei ragionieri*）が委員会の作成した新規則の内容が会計士の利益を損なうものであると抗議したためである。このような状況から、1953年に2つの大統領令が制定され、そのなかに「職能の特定は、他のプロフェッションの活動に悪影響を及ぼしてはならない」という原則が盛り込まれた。

その結果、会計士および商業専門家コレジオ（*collegio dei ragionieri e periti commerciali*）は、学術会計士協会（*ordine dei dottori commercialisti*）とは異なる独立した組織として再構成された（Frauri, 2001: 304-305）。「学術会計士（*dottore commercialista*）」というプロフェッションは、1953年10月27日付の大統領令第1067号の制定により、特別なプロフェッション名簿と管理するプロフェッション団体を設立することで公式に認められた。同年、大統領令第1068号は、「会計士および商事専門家（*ragioniere e perito commerciale*）」というプロフェッションを承認し、規制している。大統領令第1068号で「会計士および商業専門家コレジオ（*collegio dei ragionieri e periti commerciali*）」が再結成された。

このように、1929年にいったんファシスト政権によって統合された両プロフェッションであったが、1953年10月27日付の大統領令第1067号では、学術会計士協会（*ordine dei dottori commercialisti*）とは異なる独立した存在となった（Fiorentini, 1987: 271）。このときの問題の本質は、医学、公証人、法医学のようなプロフェッションが達成したプロフェッションの専門技術的市場の独占が会計プロフェッションには与えられていなかったことであった。

1953年の規則では、当初から「学術会計士 (dottori commercialisti)」という呼称が使われたため、このプロフェッション・カテゴリーが明確に定義され、それまでの法律の特徴であった不明確さに終止符を打ったという利点もあった。プロフェッション協会 (ordini professionali) と全国評議会 (consiglio nazionale) が設立され、名簿の管理、規律、職業倫理の遵守に関する権限がプロフェッション内の団体に与えられ、かつてのように政治権力によって任命されることがなくなった。しかしながら、1953年の規則でも、学術会計士が確立された職能の独占を認められていなかったため、プロフェッション化のプロセスは完了することがなかった (Cantagalli, 1996: 249-250)。

確かに、学術会計士に与えられた職能と、1953年10月27日の政令第1068号によって会計士に与えられた職能とを比較すると、1929年の2つの規則の発行の場合と同様に、実質的というよりは形式的な違いになっていることがわかる。学術会計士というプロフェッションに関する規則の起草を担当した政府の委員会は、独占的な権限がない理由として、学術会計士というプロフェッションが全国的に代表されていないという事実と、両プロフェッションには多くの共通点があるため、会計士の利益を損なわないようにという2点を挙げていた。国家がプロフェッションを行使するための境界線を正確に定めなかったために、学術会計士と会計士の間で職能や活動分野の相互干渉が永続し、他のプロフェSSIONALがその能力の範囲内で活動することを許してしまった (Cantagalli, 1996: 250) とされている。

1953年以降の「会計士および商事専門家」と「学術会計士」の登録者数の推移は以下のとおりである。

図表2 会計士と学術会計士の登録者数

年	会計士 (ragioniere) の登録者数	学術会計士 (dottore commercialista) の登録者数
1953	2,671	—
1956	—	7,343
1963	4,917	—
1965	—	9,184
1966	5,372	—
1970	6,321	10,520
1975	—	13,008
1980	11,990	14,380
1985	17,008	18,000

出典：Fiorentini, 1987, p. 278 および Cantagalli, 1996, p. 253 より一部を引用。

1953年のプロフェッション法制では、学術会計士に自治権は与えられたものの、望まれた独占権は与えられなかった。そのため、学術会計士と会計士は、税務・会計業務や経営コンサルティング業務の領域で引き続き市場を共有した。しかし、2001年の大学改革で、EU指令に従って、会計プロフェッションも含む、すべての技術系プロフェッションに必要なとされる学歴が引き上げられた (Malatesta, 2006: 282-283; Malatesta, 2011: 123-124)。新たな状況に直面した2つのプロフェッションは、2005年6月28日の政令第139号により、学術会計士と会計士は事実上統合されることとなり、新たに、法務大臣のもとに、学術会計士および会計専門家全国評議会 (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili; CNDCEC) が創設され、地域・地方の協会

(ordini) は“学術会計士および会計専門家協会 (Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)”として全国評議会の傘下に置かれている。

4. ディスカッションと分析

4.1 イタリアにおけるプロフェッション化

イタリアでのプロフェッション化プロセスは、19世紀のイタリア統一以前から始まり、一方で顕著で一定して継続する国家のアクション、他方で独立性の低いプロフェッション集団のアクションと特徴づけられる、ヨーロッパ大陸型パターンに従ってきた (Malatesta, 1995: 9)。実際、イタリアでは、国家構築の初期のプロセスはプロフェッション化と密接に関わっており、統一国家はプロフェッションの形成に決定的な役割を果たしていた (*Ibid.*)。

プロフェッション史研究で知られた Maria Malatesta によれば、イタリアのプロフェッション化の第1の局面は、「国家による主導とプロフェッション集団によって加えられたコーポラティズム圧力の混合」(Malatesta, 1995: 10)であった。同時期、一方で、地域・地方的特質の抵抗が、また一方で、経済的な後進性が、中央集権的国家の成長を妨げ、またプロフェッションにおいても、プロフェッション集団のような社会集団による独立的なアクションを促進した。したがって、19世紀後半に始まったイタリアのプロフェッション化は、ヨーロッパの傾向に条件づけられたが、イタリアに特殊な事象にも条件づけられた。それは、“上から”と“下から”の圧力が収斂するプロセスであった。すなわち、統一イタリア以降では、プロフェッション化のプロセスは法律部門において国家によって上から主導されていた。そして、それは、他の“自由プロフェッション”に対するモデルを提供した (Malatesta, 1995: 10)。1874年の法律によって、弁護士 (*avvocato*) と法廷代理人 (*procuratore*) のプロフェッションを認識する際のシステムとして、名簿 (*albo*) と協会 (*ordine*) による仕組みが導入された。プロフェッションを行使することが認められた者を掲記する登録の制度は旧体制からのコーポラティズム (ギルド) 的遺制である。この名簿と協会の組み合わせは自由プロフェッションの認知、その市場の保護、倫理綱領のエンフォースメントのための法的な基礎となった (*Ibid.*)。

イタリアにおけるプロフェッションの“協会 (*ordine*)”は、ナポレオンによって再構成され、王政復古期にさらなる自己統治権能を勝ち取ったフランスの弁護士が自分たちのプロフェッション団体に名付けていた“*ordre*”から借用したものである¹⁸⁾。しかしながら、ル・シャプリエ法が適用され、法律プロフェッション以外が集団を組織化するためには組合形式を取るものとされたフランスの場合と異なり、ナポレオンの支配から解放された後には、イタリアにおける協会 (*ordini*) は、他のすべてのプロフェッションに適用された。

スペインでは、1837年にコレジアチオン制 (*colegiación*) が導入され、最初に法律家にそれが適用されたが、19世紀後半に、1898年にコレジオ (*colegio*) が創設されるまで私的団体として組織化されていた公証人と医業プロフェッションに拡張された (Villacorta Baños, 1989)。この点に関して、ドイツで1878年に法律家 (弁護士) に対してはじめて設置され、その後、医師にも拡張された点で類似する会議所 (*Kammern*) が引き合いに出される。ドイツの会議所は会員の懲戒事案に対しては限られた管轄権しか持たず、自己統治の権能も限定されている。イタリアの協会

(ordine) は、対比的に、「純粋なプロフェッション自己統治団体 (genuine bodies of professional self-government)」(Malatesta, 1995: 11) である。懲戒権能もプロフェッションの倫理基準のエンフォースメントもその団体の排他的な権能領域である。こうした権能は、イタリアのプロフェッション化プロセスの特徴そのものを反映したプライベートとパブリックの要素を結合するものである (Tousijn, 1987: 33-34)。

イタリアの各種プロフェッションが組織したのがフランス由来の“ordine”であったことは重要な意味を持っている (Martini, 1997; Malatesta, 1993)。イタリア語の「協会 (ordine)」という言葉はフランス語の「ordre」に由来し、もともとフランスで、その昔、ギルド (corporazioni) を形成していた自由なプロフェSSIONAL (liberi professionisti) の集団を指す言葉であった (Piscione, 1959: 3)。非常に重要な点として、学術会計士も法的認知を受ける以前より自らの協会 (ordine) を創設している。1910年に医師が協会 (ordine) を設立したのに合わせて、学術会計士も地方レベルで最初のプロフェSSIONAL協会 (ordini professionali) を設立し、そうした協会は1911年にはすでに11を数えていた (Cantagalli, 1996: 233; Cantagalli, 2004: 39-40)。

イタリアにおけるプロフェSSIONAL化の第2の局面は、1920年代以降のファシスト期に形成されており、法律家 (弁護士, 法廷代理士), 公証人, 医師などの古参の自由プロフェSSIONALのプロフェSSIONAL化に焦点が当てられていた第1の局面から、化学技術者, 建築士, 測量士, ジャーナリスト, ビジネス・コンサルタントのような新興の自由プロフェSSIONALの出現が見出される時期である。本稿で焦点を当てている学術会計士が出現したのもこの時期である。

とりわけ、第2の局面では、ファシスト国家とプロフェSSIONALとのコーポラティズム的関係の深化という特徴が明らかにされる (Turi, 1994)。1920年代ムッソリーニ政権初期に実施された自由プロフェSSIONALに対する司法上の承認は、これまで以上の強力な社会集団の発展状況を踏まえ、また、国家内部でそれらを組織し、パブリック (公的) とプライベート (私的) の二分法を克服するという緊急性に対応したものであったが、それはまた、プロフェSSIONAL集団から実質的に権力を奪い、あるいは、彼らの内部の自治 (autogoverno) 組織を廃絶することによって、ファシズムのコンセンサスをコントロールし、それを獲得するという全般的な目的を反映したものであった (Turi, 1994: 24-28)。

Turi (1994) は、「ファシズムは、ドイツのナチスがそうであったように、プロフェSSIONAL化という“ニンジン”と強制という“笏杖 (bastone)”を組み合わせることによって、矛盾した遠心的な前提を置きながらも、広くはあるが均一ではなく安定的なコンセンサスを獲得することに成功した」(Turi, 1994: 47) としており、したがって、学術会計士が自らの自律性の喪失を受け入れたのは、一方では、プロフェSSIONALとしての承認に支払った対価であり、他方では、国家による統制の獲得はより広範囲で持続的なコンセンサスの確保に向けた手段であると解釈することもできる (Poli, 2011)。

4.2 イタリアにおける会計プロフェSSIONAL化とアソシエーションイズム

イタリアにおけるアソシエーションイズム (associazionismo) の萌芽として、ポーロニャでのアカデミア・デイ・ロジスモフィーリに始まるアソシエーションの発達があげられる (Martini,

1997)。このボローニャの団体（アソシエーション）の最初の一步は、外生的・内生的にもたらされる中休止期の存在に特徴づけられ、一様ではない経過をたどっている。

1813年7月11日、ボローニャにアカデミア・デイ・ロジスモフィーリが設立された。すでに1807年から、若者たちの小さな集団が私的に集まっていたといわれ、彼らは、会計・管理業務に必要な能力を最大限に発揮するために必要なスキルと密接に関連した関心を共有し、「相互指導」をしたという思いで結ばれていた。この経験は成功し、アソシエーション設立の認可を申請できるまでになった（Martini, 1997）。

そこでは、国家が推進し、補助金を出すアカデミア（学会）ではなく、参加者がいつでも団体関係を解消できるような、自費を基本とした自由に構成されたアカデミア（学会）であることが求められた。1828年から1829年にかけて、アカデミア・デイ・ラジオネリア・テオロ・プラティカ（会計学理論と実践のアカデミア）からアカデミア・デイ・ラジオニエーリ・エ・コンピューティスティ（会計士および計算係のアカデミア）、最終的にはアカデミア・デイ・ラジオニエーリに落ち着くなど、規約の作成と改定は非常に激しかった。とくに、一般会員の入会基準がより明確になり、60人に制限された（Martini, 1997）。ボローニャのアカデミアは、会計士の免状を持たずに行政管理に携わる人々を会員として認めないことで、このプロフェッション・カテゴリーの社会的ステータスを守っていた（Malatesta, 2006: 279-280）。

「〔会計プロフェッション化には〕自発的なプロフェッション・アソシエーションであるアカデミアやコッレジオの普及が本質的であり……、規制の定義の追求との関連は必然的に非常に強いものとなる。また、医師やエンジニアなど他のプロフェッションにおけるアソシエーションニズム（団体主義）の進化と共通するのは、19世紀最後の20年間に組織的な活動が活発化したことである。コッレジオやアソシエーションの普及は、法律の施行と密接に関係している。法律が得られると、アソシエーションの力学（dinamica associativa）が変化する。当然、任意加入（volontaria）から強制加入（obbligatoria）へと加入の性質が変わり、公法上の団体となるアソシエーションの法人格（personalità giuridica）も変わる」（Martini, 1998: 310）。イタリアにおけるこうした会計アソシエーションニズムの進化の表れ方は、国際比較の観点からも非常に示唆的である。

さらに、Coronella *et al.* (2014) は、この時期の会計アソシエーションニズムの拡がりを、これまでアングロ・アメリカ諸国を中心に適用されてきた社会的閉鎖の視点から分析している。そこでは、「統一イタリアにおいて〔1865年に〕国家が『専門家会計士』の階層を創設したことは、プロフェッションへの不十分な介入であった」（Coronella *et al.*, 2014: 192）としており、そのために、「専門家会計士（expert accountants）」¹⁹⁾は、さらに社会閉鎖的なプロフェッショナル・プロジェクトに着手せざるを得なかったと分析している。そして、1906年の法律は、会計士に会計関連の裁判所からの任命等々を独占させるものではなかったため、社会的閉鎖の観点からは、「〔少なくとも1906年の段階では、〕専門家会計士の奪取的閉鎖（usurpatory closure）運動は、より高い地位の学問的職業である法律家が保有する資源に侵入することにほとんど失敗していた」（Coronella *et al.*, 2014: 192）としている。

5. 結論とインプリケーション

1929年の勅令第558号によって、会計士と経済学・商学博士は、独立したプロフェッション・カテゴリーとして公式に承認された。そして、戦後の1953年、会計士 (ragionieri) と学術会計士 (dottori commercialisti) の区別は、2つの新しい別々の法令によって正式に決定された。そして、2005年に、長らく分別されてきた2つのプロフェッションは、統一された全国評議会のもとで、地方コレジオというアソシエーションに集結することとなった。

Ciambotti (2007) は、イングランドやスコットランドとイタリアにおける会計士の発展に差異があった理由は、社会経済的な要因だけでなく、文化的な要因にもあるとしている。つまり、(フランスではその度合いがより強いが) 19世紀以降のイタリアでも、イングランドやスコットランドとは異なり、「国家 (Stato) の役割が支配的であり、その国家の役割が地域 (Paese) の社会的・経済的生活全体に浸透し、会計プロフェッションの社会的正統性の直接の起源となっている」(Ciambotti, 2007: 8)。

またPoli (2011) は、「国家とプロフェッションとの間の相互作用 (論) は、……イタリアにおける学術会計士のプロフェッション化の定義に貢献した要因の中に包含すること」(Poli, 2011: 16) ができるとし、そして、「正当化を行う主体であり利益の調停者 (ente di legittimazione e mediatore d'interessi) としての国家が、プロフェッション化において重要な役割を担い、学術会計士というプロフェッションに大きな影響を及ぼしてきた」(Poli, 2011: 15. イタリアは原著者による) としている。このように国家の強力なアクションを強調したうえで、「国家が法的に承認するよりもずっと前に、学術会計士 (dottore commercialista) というプロフェッションが、形はともかく実質的には存在し、自らの努力や他者の支援によって最初の重要な成果を上げ、自らに組織を与えていた」(Ibid.) とし、学術会計士というプロフェッションは、「国家によって認められたものである。正式な承認と独占的な事業分野の定義を得るために、国家に働きかけ、国家と交渉する活動は、無視できない」(Poli, 2011: 16. 圏点は引用者による) としている。こうしたイタリアでのプロフェッション化は、国家が決定的な役割を留保するものの、それは支配的ではなく、プロフェッションも自らのプロフェッション化に貢献するという意味で、ヨーロッパ大陸型のプロフェッション化モデルの「変種 (variante)」(Poli, 2011: 16) であるとされる。

比較史的視点から、イタリアにおける会計プロフェッションの発展はどのように理解することができるであろうか。いうまでもなく、イタリアは古代ローマに遡れるほど古くから会計・管理が発達した国 (地域) である。そうしたイタリアにおいて会計機能の担い手である“会計士 (ragionieri) および学術会計士 (dottori commercialisti)” のプロフェッション化を進行させるのに、なぜこれほどまでに時間がかかったのであろうか。

統一国家としての凝集性の欠如、イタリアあるいはイタリア人としてのアイデンティティがなかなか確立しなかった (したがって、プロフェッション化が国民国家化 (nazionalizzazione; nationalization) の枠内で遂行されるしかなかった) というのももちろんあるが、イタリア社会において大学学位 (laurea) が非常に重要な意味を持っていたことが大きく関係している

(Cantagalli, 1996: 228; Malatesta, 2006: 279-280)。結果、ヨーロッパ大陸型のプロフェッション化の特徴といわれるプロフェッション教育に対する比重が大きくなったのではないだろうか。

初期のアソシエーションイズムの発現であるプロフェッション団体の活動の背景には、将来の会計実務家、専門家の育成という学問的要請に応えるべく、技術教育が重要な位置を占めていたことが大きいとされている (Martini, 1998: 308)。イタリアでは、とりわけ、「学術的教育 (formazione scolastica) とプロフェSSIONALの能力審査 (abilitazione professionale) には直接的な関連性があった」(Ibid.)。学術会計士と会計士という職務領域ではほとんど違いのない2つのプロフェSSION・カテゴリーがかなり長い間対立し続け、併存していたという事実は、国家といえども容易には介入できない、職務領域とそのため必要とされる専門能力をめぐる問題がそこにはあったことを示している。

《注》

- 1) イタリアでもまた、英語での“プロフェSSION (profession)”をめぐる用語法の問題がある。イタリア語の“professione”は、時代とともに様々な意味合いを持ってきた。ラテン語の *profiteor* に由来する *professione* (本稿では、これをプロフェSSIONと訳出している) は、中世以降、ある種の公的な宣言 (manifestazione pubblica) という広義の意味、また、一定の職業 (occupazione) という狭義の意味の2つの意味領域を持っていた。ルネッサンス期には、大学 (università) の意義と結びついて、エクス・カテドラ (教皇座宣言) を伝えるものとなった。したがって、プロフェSSORレ (professore) とプロフェSSION (professione) は、近代イタリアの大学が持っていた、理論的知識と実践的知識の分離、統治機能の発揮を特徴とする、文化の最高の発現を意味した。以来、プロフェSSIONの上層部は、大学での教育と専門的な実務を兼ね備え、しばしば政治家としてのキャリアを加えた人々で構成されるようになった。このアイデンティティの多様性は、イタリアのプロフェSSIONの最も長く続いた遺産の1つであった (Malatesta, 1996: XVI-XVII)。

これに対して、20世紀初頭にイタリア語として使われるようになった“professionista” (本稿では、これをプロフェSSIONALと訳出している) は、知的プロフェSSION、より具体的には、自由主義的プロフェSSION (libera professione) に就くことの同意語として用いられている。その特徴は、「自律性を持った、雇用されていない、組織化されたプロフェSSIONであり、その専門職の行使には、ラウレア (laurea; 大学卒業資格) やディプロマ (diploma; 高等教育機関の修了資格) のような高等教育称号、資格審査 (abilitazione)、登録が必要なことである」(Malatesta, 1996: XVII)。

ただし、近代プロフェSSIONを対象とする限り、“professione”は、自由主義的プロフェSSIONの文脈で捉えざるをえない。そのため、本稿では、単なる職業からプロフェSSIONへの移行を捉えるプロフェSSION化の視点と整合するように、プロフェSSION (professione) およびプロフェSSIONAL (professionista) の語を用いることとする。

- 2) 原義は、高等商業学校等を卒業してディプロマを保有する商業専門家という意味であるが、本稿では、「学術会計士」と訳出している。実際1929年に定義された業務領域からして“会計士”に相当することは明らかであるが、必ずしも、「学術会計士」の訳語は通用するものではない。「会計士 ragioniere」と「学術会計士 dottore commercialista」の互いが認識していた相違は一定の教育機関で学術的教育を受けているかどうかであったことから、本稿ではこの訳語を当てている。
- 3) 2005年に、この2つのプロフェSSIONは1つに統合され、プロフェSSION団体も学術会計士および会計専門家協会 (Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili) という1つの団体に統合されている。
- 4) 近年では、このヴェネツィアにおけるコッレジオにみられた社会的作用に関してプロフェSSION社会学で用いられる社会的閉鎖の枠組みを使った分析がなされており、コッレジオ・デイ・ラゾナーティの歴史的意義を再評価する研究もある (Sargiacomo *et al.*, 2020)。コッレジオの創設は、排除のメカニズムを「普通市民 (original citizens; ヴェネツィア史でいう *cittadinanza originaria* 保有者を指す) が会計プロフェSSIONへ参入する特権を得られるものに変形させるものであった」(Sargiacomo *et al.*,

- 2020: 966-967. 括弧内は引用者による補足)と捉えられている。
- 5) *Regolamento per l'abilitazione al esercizio della professione di pubblico Ragioniere*. 規則の全文は Bariola, 1897, pp. 688-691 および Vittorio, 1993, pp. 157-162 に所収されている。
 - 6) ウィーン体制成立から 1861 年のイタリア統一までの時期をリソルジメント (Risorgimento: 再興) 時代と呼ぶ。リソルジメントは、イタリアにとって、「その原動力となったフランス革命と同様に、イタリアの転換点であり、現在のイタリア史の始まりであり、そして、[イタリアとしての] 共通のアイデンティティの源泉である」(Riall, 2009: 37) とされている。
 - 7) *Ordinanza della S. Congregazione degli studi riguardanti l'esercizio della professione di pubblico Ragioniere sancita da Papa Gregorio XVI, 6 luglio 1836*. Luchini, pp. 126-131 に再録されている。
 - 8) ロジスモフィーリ (logismofili) は、ラテン語 conto (勘定) と同義であるギリシャ語 *logismòs* にギリシャ語 *philos* (愛) を合成した語である (Martini, 1997: 395)。
 - 9) フランチェスコ・ヴィッラは 1801 年にミラノで生まれ、古典学修と技術学修を修め、会計士と土地測量士のディプロマを取得した。ミラノに設立されていたロンバルディア王立中央会計学院 (Imperial Regia Contabilità Centrale Lombarda) という機関で、ヴィッラは 1826 年に事務局員として採用された。この時期、オーストリアの支配下にあったため、会計士も財産管理行政や会計のルールを実験することができ、長年にわたって深め、パヴィア大学で国家会計学の教授を務める間に、完成させた。1840 年にヴィッラがミラノで出版した著作『公的行政管理・私的管理への会計学の適用』で最初に扱われ、10 年後に改訂・拡大されて、第 2 版が『行政管理と会計学の諸要素 (*Elementi di amministrazione e contabilità*)』のタイトルで出版された。彼の理論は、絶え間ない実験によって、通常の進化を遂げ、とくにイタリア統一後、その後の論集でさらなる発展を遂げることになる。
 - 10) 全国会議 (congresso) の議事録 (Atti) はすべて公開されている。第 1 回のは A.A.VV. (1878) である。こうした全国会議で行われた高揚した議論からは、そこで議論されたテーマの重要性と参加した多くのプロフェッショナルたちの能力の高さが窺い知れ、それらが当時の会計士の地位を向上させることにつながったことは間違いないと考えられる。
 - 11) ファビオ・ベスタは、1845 年 1 月 17 日、ソンドリオのテーリオ・ディ・ヴァルテリーナで生まれた。ソンドリオの技術専門学校の会計科でギムナジウム教師として働き始めた。1868-69 年度に、同技術専門学校で会計のディプロマを取得し、1871 年までにそこで簿記・会計の教鞭を取った。カ・フォスカリ (ヴェネツィア大学) の評議会より、1872 年 12 月 27 日付けでの会計科長に任命され、そこから 1919 年 2 月まで約 46 年間同職にあって、カ・フォスカリでの会計教育を支えた。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 巻の『会計学 (*La Ragioneria*)』である (Sargiacomo *et al.*, 2018: 349-351)。
 - 12) ジュゼッペ・チェルポーニは、1827 年 12 月 24 日、エルバ島のマルチャーナで生まれ、学業を終えた後、フィレンツェでトスカナ軍政部の見習いとして働き始めた。1849 年にはレオポルド改革期のトスカナ軍政部で数々の重要な役職を歴任した。1860 年、陸軍省の会計課に移り、「トスカナの軍事状況および 1859 年 1 月 1 日から 1860 年 3 月 31 日までの相関行政の会計に関する報告書」を提出した。統一後は、トリノの陸軍省で資材部長を務め、行政に新しい会計技術を導入するための研究を行った (Geraci, 2007: 72-73)。チェルポーニの最大の貢献とされているのが新しい会計認識方法であるロジスモグラフィ法 (logismografia) の発案である。これに関し、チェルポーニは、第 1 巻「序説 (*Prolegomeni*)」(1878 年) および第 2 巻「イル・メトード (*Il metodo*)」の 2 巻から構成される『科学的会計学とその行政・社会的分野との関係 (*La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*)』を著している (Geraci, 2007: 80-81)。チェルポーニのロジスモグラフィ法については、Coronnella (2007) による詳細な解説を参照されたい (Coronnella, 2007: 328-359)。
 - 13) その後、高等商業学校は、20 世紀初頭から 1920 年代にかけて、ミラノ (1902 年: ルイジ・ボッコロニ商業大学)、ローマ (1906 年)、トリエステ (1920 年)、ナポリ (1920 年)、パレルモおよびカタニア (1922 年)、フィレンツェ (1926 年)、ボローニャ (1929 年) に設立された (Fauri, 2001: 293)。
 - 14) エリオ・モルブルゴは、1858 年 10 月 10 日、ウディーネに生まれた。モルブルゴは会計士として卒業し、金融の分野で成功を収めた。リベラルな中流階級の出身で、27 歳のとき、ウディーネの市議会議員に当選したのを皮切りに、政治家としてのキャリアをスタートさせ、政府や組織の要職を歴任し、国会議員に上り詰めた。1900 年代に、イタリアに商業会議所を設立し、それを組織化するなど、尽力し

- た。モルブルゴは、1916年にボセッリ首相、1919年にオランダ首相から任命された産業・貿易・労働次官としても精力的に活動した。彼の仕事は政界や議会で高く評価され、彼の伝記には「政敵からも最高の配慮を受けた」と書かれているほどであった (Geraci, 2007: 127-131)。
- 15) *Legge sull'esercizio della professione di ragioniere, 15 luglio 1906, No. 327.* Gasperoni, 1935, pp. 97-98 に再録されている。
 - 16) イタリア知的労働者連合 (Confederazione italiana del lavoro intellettuale) の遺産は、間接的にはあるが、1922年1月の国民ファシスト党 (PNF) のボローニャ大会で結成された中産階級・知識階級連合によって引き継がれた。この連合は、ロツソーニの労働組合コルボラツィオーネ全国連合の一部として、1923年にディノ・グランディが指揮した後、1924年には革命的シンジカリスト出身の弁護士ディ・ジャコモが率いるファシスト知的プロフェッション労働組合共同体に変容している (Turi, 1994: 21)。
 - 17) 1944年11月23日の法律第369号でコーポラティズムの諸制度が廃止された後、同日、法律第382号で弁護士・法廷代理士協会 (Ordini degli avvocati e procuratori) と会計士コッレジオが復活し、「1924年1月24日の勅令第103号の第1条に従って」、技術者、建築家、化学者、経済・商業専門家 (つまり、学術会計士)、保険数理士、農学者の協会 (ordini) や幾何学者、農業専門家、産業専門家のコッレジオがはじめて設置された (Piscione, 1959: 18)。
 - 18) Malatesta, 1995: 10; Malatesta, 1996: XVII-XVIII. フランスでは、16世紀初めには、13の高等法院 (parlements) に結びついてそれぞれの弁護士協会 (Ordre des Avocats) が存在しており、革命前夜においては、プロフェッションとしての自己統治体 (professional self-government) を確立していた。フランス革命期において憲法制定国民議会を主導した構成勢力による改革によって、1790年にいったん弁護士協会は廃止されていた (Burrage, 1988: 231-234)。
 - 19) Coronella *et al.* (2014) で使われた「専門家会計士 (expert accountant)」と「経験豊富な会計士 (experienced accountant)」は、文脈上、それぞれ、「perito ragioniere」と「ragioniere provetto」を指している (同稿には明示はない)。当時、「経験豊富な会計士」とは、「専門家会計士」のように必ずしも能力審査を経ていたり、相応の学修経験を持たない、長年の実務経験のみに基づいた会計士を指していた。

参考文献

- AA. VV. (1880). *Atti del Primo Congresso Nazionale dei Ragionieri Italiani tenuto in Roma*. Roma: Tipografia Cenniniana.
- Amaduzzi, A. (2004). *Storia della Ragioneria. Percorsi di Ricerca tra Aziende Contabilità, Dottrine e Professioni*. Milano: Giuffrè.
- Bariola, P. (1897). *Storia della Ragioneria Italiana Premiata al Concorso della Società Storica Lombarda*. Milano: Tip. Ambrosiana di Cavalli, Salmini & C.
- Boyd, E. (1905). Early Italian accountants. in: R. Brown (ed.), *History of Accounting and Accountants*. Edinburgh: T. C. & E. C. Jack.
- Burrage, M. (1988). Revolution and the collective action of the French, American and English legal profession. *Law and Social Inquiry* 13(2): 225-277.
- Cantagalli, A. (1996). La professione del dottore commercialista. in: M. Malatesta (a cura di), *Storia d'Italia: Annali 10, I professionisti*. Torino: Giulio Einaudi: 223-258.
- Cantagalli, A. (2004). *Dottore Commercialista. formazione, professione, etica*. Bologna: CLUEB.
- Cappellaro, I. (1997). L'evoluzione storica della professione di Ragioniere. *Storia della Ragioneria*, SISR, anno I, n. 0: 144-158.
- Ciambotti, M. (2007). Cenni di storia della Ragioneria e della professione contabile, con particolare riferimento alla realtà marchigiana. in: Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Perugia, 27/28 settembre, available at: https://www.researchgate.net/publication/270586094_Cenni_di_storia_della_Ragioneria_e_della_professione_contabile_con_particolare_riferimento_alla_realta_marchigiana
- Corsi, C. (2011). *Le Magistrature Contabili nella Serenissima e il Collegio dei Ragionati*. Roma: RIREA.
- Coronella, S. (2007). *La Ragioneria in Italia nella Seconda Metà del XIX Secolo. Profili Teorici e Proposte Applicative*. Pisa: Giuffrè.

- Coronella, S., A. Lombrano and L. Zanin (2013). State accounting innovations in pre-unification Italy. *Accounting History Review*, 23(1): 1-21.
- 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.
- Fauri, F. (2001). Il percorso universitario e professionale dei ragionieri nel XX secolo. in: Martini, M. and L. Zan (a cura di) (2001). *Computisti, Ragionieri, Aziendalisti. La Costruzione di una Professione e di una Disciplina tra Otto e Novecento*. Padova: CLEUP: 289-313.
- Fiorentini, M. R. (1987). Sviluppo capitalistico e professioni economiche: ragionieri e dottori commercialisti, consulenti del lavoro. in: W. Tousijn (a cura di). *Le Libere Professioni in Italia*. Bologna: Il Mulino: 263-303.
- Gasperoni, F. (1935). *La Professione di Ragioniere in Italia*. Milano: Officine grafiche "Esperia".
- Geraci, S. (2003). *Storia dei Ragionieri dalle Origini al XX Secolo: tra Libere Professioni e Pubbliche Istituzioni*. Siracusa e Catania: Consiglio Nazionale Ragionieri.
- 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 and P. Schiera (a cura di), *Dalla Città alla Nazione. Borghesie Ottocentesche in Italia e Germania*. Bologna: Il Mulino: 165-180.
- Malatesta, M. (1995). Introduction: The Italian professions from a comparative perspective. in: M. Malatesta (ed.). *Society and the Profession in Italy, 1860-1914*. Cambridge: Cambridge University Press: 1-23.
- Malatesta, M. (1996). Professioni e professionisti. in: M. Malatesta (a cura di). *I professionisti*. Torino: Einaudi: XV-XXXII.
- Malatesta, M. (2006). *Professionisti e Gentiluomini. Storia delle Professioni nell'Europa Contemporanea*. Torino: Einaudi.
- Malatesta, M. (2011). *Professional Men. Professional Women. The European Professions from the Nineteenth Century to Today*. London: Sage.
- Martini, M. (1997). La regolamentazione dei servizi contabili. Tappe normative e associazionismo a Bologna nella prima metà del XIX secolo. in: M. L. Betri e A. Pastore (a cura di), *Avvocati, Medici, Ingegneri: Alle Origini delle Professioni Moderne (secoli XVI-XIX)*. Bologna: CLUEB: 391-415.
- 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, Funzione e Tecnici in Italia fra '800 e '900*. Milano: Franco Angeli: 304-330.
- Martini, M. and L. Zan (2001). Introduzione: Per una storia della professione contabile in Italia. in: Martini, M. and L. Zan (a cura di) (2001). *Computisti, Ragionieri, Aziendalisti. La Costruzione di una Professione e di una Disciplina tra Otto e Novecento*. Padova: CLEUP: 7-31.
- Poli, S. (2011). La professionalizzazione del dottore commercialista in Italia, dalle origini alla prima metà del Secolo XX, quale processo di interazione tra Stato e professione.: in Atti del XI Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria, available at: https://www.researchgate.net/publication/281038409_La_professionalizzazione_del_dottore_commercialista_in_Italia_dalle_origini_alla_prima_meta_del_Secolo_XX_quale_processo_di_interazione_tra_Stato_e_professione
- Ramirez, C. (2001). Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920-1939). *Accounting, Organizations and Society* 26: 391-418.
- Riall, L. (2009). *Risorgimento. The History of Italy from Napoleon to Nation State*. Houndmills: Palgrave Macmillan.
- Romani, M. A. (2002). Alle origini di una nuova professione: i dottori commercialisti. in: A. Varina (a cura di). *Storia delle Professioni in Italia tra Ottocento e Novecento*, Bologna: Il Mulino: 127-138.
- Sargiacomo, M., C. Corsi, L. D'Amico, T. Di Cimbrini, and A. Sangster (2020). Monopolistic professional family credentials and examination procedures in the Venetian college of accountants (16th-17th century). *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 33(5): 965-989.
- 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.
- Serra, L. and G. Pozza (2007). *Gli Anelli della Storia: I Cento Anni del Collegio di Vicenza 1907-2007*. Vicenza: BIBLOS.
- Sofia, F. (1997). Le professioni prima delle libere professioni: gli ordinamenti dei dell'età Napoleonica. in: M. L. Betri e A. Pastore (a cura di), *Avvocati, Medici, Ingegneri: Alle Origini delle Professioni Moderne (secoli XVI-XIX)*, Bologna: CLUEB: 69-80.
- Tassinari Clò, di Oriano and P. Rubbi (1995). *Una "Storia" nella Storia: Il Collegio dei Ragionieri a Bologna 1895-1995*, Bologna: Patron Editore Bologna.
- Tomasin, G. (1981). *La Nascita della Professione Contabile nel XVI Secolo, a Venezia*. Venezia: IREO.
- Tousijn, W. (1987). Tra stato e mercato: le libere professioni in Italia in una prospettiva storico- evolutiva. in: W. Tousijn (a cura di). *Le Libere Professioni in Italia*. Bologna: Il Mulino: 13-54.
- Turi, G. (1994). Le libere professioni e lo stato. in G. Turi (a cura di). *Libere Professioni e Fascismo*. Milano: Franco Angeli: 11-48.
- Villacorta Baños, F. (1989). *Profesionales y burócratas. Estado y poder corporativo en la España del siglo XX (1890-1923)*. Madrid: Siglo XXI de España Editores, S. A.
- Vittorio, T. (1993). *L'«Ordine» e la «Moralità» negli Affari a Catania: Il Ruolo del Ragioniere in Cento Anni di Storia*. Catania: Collegio dei Ragionieri di Catania.
- Walker, S. P., and Shackleton, K. (1998). A ring fence for the profession: Advancing the closure of British accountancy, 1957-1970. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 11(1): 34-71.
- Zambon, S. (1997). L'attività di revisione contabile nella Serenissima: alcune riflessioni in chiave economico aziendale in: S. Zambon (a cura di), *Alle Origini della Revisione Contabile*, Bologna: Mulino: 169-187.
- Zannini, A. (1994). *Il Sistema di Revisione Contabile della Serenissima: Istituzioni, Personale, Procedure (secc. XVI-XVIII)*. Venezia: Albrizzi, 1994.
- Zannini, A. (1997). Il Collegio dei Ragionati di Venezia tra Cinque e Settecento. in: M. L. Betri e A. Pastore (a cura di), *Avvocati, Medici, Ingegneri: Alle Origini delle Professioni Moderne (secoli XVI-XIX)*, Bologna: CLUEB: 377-389.
- 岡嶋慶 (2022) 「ドイツにおける監査プロフェッションの形成」『経営経理研究』第122号, pp.83-105.
- 北村暁夫 (2019) 『イタリア史10講』岩波新書。
- 北村暁夫, 伊藤武編 (2012) 『近代イタリアの歴史——16世紀から現代まで——』ミネルヴァ書房。
- 北村暁夫, 小谷真男編 (2010) 『イタリア国民国家の形成——自由主義期の国家と社会』日本経済評論社。
- 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.
- 中嶋佐恵子 (2017) 「イタリア職業学校の展開——19世紀末から20世紀初頭のミラノを中心に——」『教育課程研究 (姫路獨協大学)』第27号, pp.45-57.
- 真柄秀子 (1990) 「『政治的交換』の実験: 戦後イタリアにおけるネオ・コーポラティズムの模索」『筑波法政』第13巻, pp.122-161.

(原稿受付 2022年10月26日)