

Dalla rilevazione contabile ai sistemi contabili

Relazione Dottorale

Corrado Corsi

Ricercatore

Università degli Studi di Verona

Email – corrado.corsi@univr.it

Sommario – 1. Introduzione – 2. I primi approcci alla "teorica" del conto: alcune osservazioni – 3. La correlazione tra funzione e struttura nella rappresentazione contabile – 4. L'impronta personalistica nell'originario impianto informativo-contabile in scrittura doppia – 5. L'abbandono della personalizzazione contabile e la "rivoluzione" dei conti a valore: la separazione tra forma e sostanza – Bibliografia di riferimento

Abstract

I procedimenti di rilevazione, concepiti, ancorché in forme estremamente semplici, in epoche assai remote, sono stati oggetto di un lungo e continuo processo evolutivo in risposta ai concreti problemi di conoscenza connessi alla pratica degli affari, alle condizioni ambientali ed al tipo di organizzazione economica.

La presente relazione propone un'analisi critica del percorso evolutivo seguito da tali procedimenti, i quali, dopo essersi attestati per lungo tempo su basi eminentemente personalistiche e giuridiche, si sono trasformati, attraverso il passaggio dalla concezione personalistica del conto alla teoria dei conti a valore introdotta con l'impostazione patrimoniale di Fabio Besta, in autonomi sistemi contabili.

Grazie alla separazione della teorica del conto da quella del metodo contabile ed alla concettualizzazione del nesso causale tra la serie elementare e quella derivata, la concezione sistemica ha, quindi, condotto alla definitiva esplicitazione del carattere bi-dimensionale che attualmente contraddistingue le rilevazioni in partita doppia."

La perdita del contenuto sostanziale, completamente assorbito dalla definizione del sistema contabile promanante dalla teoria di riferimento, anziché sminuire il valore intrinseco della metodologia partiduplistica ha contribuito ad esaltarla, evidenziando il carattere di estrema flessibilità che la struttura formale, una volta liberata da ogni condizionamento, è stata in grado di esprimere.

Al sistema patrimoniale classico elaborato da Besta seguirono altre varianti riconducibili al medesimo orientamento dottrinale; successivamente, un altro grande studioso, Gino Zappa, costruì intorno alla disciplina delle rilevazioni - la Ragioneria - una nuova scienza, l'Economia aziendale, riconducendo gli studi contabili nel più ampio quadro sistemico ed unitario del fenomeno aziendale ed elaborando il sistema del reddito, dalla cui versione primigenia scaturirono ulteriori varianti.

1. Introduzione

Ogni attività di programmazione e controllo svolta in ambito aziendale vede nella predisposizione di un adeguato sistema informativo la necessaria premessa per un suo efficace svolgi-

mento. Sotto questo profilo, la rilevazione contabile, in particolare, assume un ruolo senz'altro fondamentale e strumentale, ponendosi, ad un tempo, quale momento di sintesi e punto di partenza del sistema di decisioni e di accadimenti che caratterizzano la gestione aziendale .

La conversione dei fenomeni reali in simboli quantitativi - e la loro rappresentazione grafica secondo schemi logici prestabiliti - ha costituito, in effetti, una delle prime forme di espressività della ragione umana, tesa alla miglior soluzione dei problemi di scelta che da sempre hanno interessato tanto la vita dei singoli individui, quanto quella dei gruppi sociali organizzati.

La formalizzazione dei procedimenti di rilevazione contabile, attuata secondo le diverse soluzioni escogitate in risposta ai concreti problemi di conoscenza connessi alla pratica degli affari, ha, di fatto, preceduto - e di molto - la formalizzazione dei sistemi contabili e, in generale, ogni concettualizzazione, compresa la stessa nozione di azienda, quale complesso fenomeno economico, suscettibile di attente indagini conoscitive strutturate in forma sistemica.

I procedimenti di rilevazione, concepiti, ancorché in forme estremamente semplici, in epoche assai remote, sono stati oggetto di un lungo e continuo processo evolutivo, intimamente connesso alle manifestazioni economiche ed alle trasformazioni che hanno interessato la vita delle comunità umane nel corso del tempo. Sotto questo profilo, gli studi in campo economico - che notoriamente rientrano nella più ampia cerchia delle scienze sociali - hanno da sempre evidenziato la profonda correlazione instauratasi tra i comportamenti umani e gli stimoli che gli individui ed i gruppi hanno ricevuto dall'ambiente circostante. Ciò ha contribuito, in altri termini, a stabilire uno stretto legame tra il contesto socio-economico di un periodo storico, la concezione di attività economica o di azienda che ad esso fa capo e, infine, il contenuto delle regole, dei precetti o delle teorie utilizzate per orientarne convenientemente lo svolgimento.

Le condizioni ambientali ed il tipo di organizzazione economica sono risultati essere, in effetti, tra i fattori che maggiormente hanno contribuito a conferire un determinato contenuto al sapere aziendale in generale, ed alle teorie contabili in particolare, fornendo sovente proficui spunti per l'elaborazione di nuove impostazioni, sviluppatasi secondo un percorso senza soluzione di continuità.

Le stesse teorie contabili elaborate nel corso del tempo, ciascuna delle quali risulta intimamente connessa ad una certa concezione di azienda, appaiono giustificabili e comprensibili alla luce delle conoscenze attuali solo se correttamente collocate nel contesto spazio-temporale nel quale si sono formate.

La corretta individuazione e l'apprezzamento più completo del contenuto e dei caratteri fondamentali delle attuali impostazioni - derivate, attraverso un percorso logico-evolutivo, dalle teorie, dai sistemi o dai metodi contabili del passato - possono, dunque, risultare notevolmente agevolati dall'analisi critica di quelle teorie, di quei sistemi e di quei metodi.

Del tutto palese è l'estrema importanza assunta, in questo senso, dal processo di contestualizzazione spaziale, temporale e, soprattutto, culturale a cui i fenomeni osservati, incluse

le manifestazioni dell'arte contabile, devono necessariamente essere sottoposti, al fine di sgombrare il campo da possibili equivoci interpretativi favorendo, nel contempo, l'effettivo progresso della conoscenza.

2. I primi approcci alla "teorica" del conto: alcune osservazioni

L'aspetto giuridico, per lunghi anni dominante sulla scena ragionieristica, non fu, in realtà, il primo ad essere preso in considerazione negli schemi di analisi e rappresentazione degli effetti derivanti dalle relazioni economiche.

A questo proposito si può, anzi, affermare che, in epoca romana, il diritto a ricevere somme di denaro come forma di regolamento delle transazioni a termine non fosse sottoposto, in origine, ad alcuna tutela diretta.

L'interpretazione del credito e del debito di funzionamento come entità in grado di influenzare la misura del patrimonio di una persona era resa possibile solo grazie all'introduzione di una simulazione di scambio reale, dalla quale traspariva una concezione di patrimonio che, per certi aspetti, sembrerebbe quasi celare un concetto di valore come qualità intrinseca della cosa, più che come espressione quantitativa di un diritto o di un dovere personale di riceverla o consegnarla.

Lo stesso impiego, nell'identificazione del segno contabile delle quantità rilevate, dei termini *accepti* ed *expensi*, equivalenti agli attuali *entrata* ed *uscita*, utilizzati dagli antichi latini in luogo delle varie locuzioni tipiche della successiva tradizione medioevale, entrate in uso dopo la caduta dell'Impero romano e tutte riconducibili al significato letterale dei verbi *dare* ed *avere*, potrebbe essere visto come una ulteriore prova dell'assenza di una visione personalistico-giuridica nel processo di attribuzione del valore. Sotto questo profilo, la soluzione contabile adottata per far emergere concretamente l'effetto esercitato sul patrimonio dal credito o dal debito di regolamento aveva, di fatto, preceduto l'adeguamento dell'impianto giuridico-normativo, il quale solo in seguito, sulla scorta dell'esigenza manifestata dalla pratica economica, avrebbe provveduto a sancire definitivamente la tutela del creditore senza bisogno di ricorrere ad alcuna finzione materialistica.

Con la fine della dominazione romana ed il passaggio attraverso il periodo di transizione che avrebbe condotto alla rinascita economica nell'età comunale, la tradizione contabile - salvo alcune lodevoli eccezioni, circoscritte prevalentemente nell'ambito delle istituzioni religiose e monastiche - subì un brusco arresto accompagnato da un mutamento di tendenza. Soprattutto nel campo delle aziende private di piccole dimensioni, essa abbandonò in gran parte le posizioni precedentemente raggiunte - cadute nell'oblio, oltre che per le note vicende di carattere socio-politico, anche a causa della progressiva diffusione della lingua volgare, che finì per sostituirsi definitivamente al latino anche in campo economico e commerciale - segnando, nel contempo, l'affermazione di quel personalismo contabile sopravvissuto, con varie forme

espressive, addirittura fino alla comparsa della teorica dei conti a valore di Fabio Besta.

Il nesso logico instauratosi tra il valore inserito nel conto e la persona che ad esso risultava collegato fu, con ogni probabilità, determinato dalla funzione assegnata al conto stesso nelle prime rudimentali forme di rilevazione in epoca medioevale. Nel periodo in oggetto, l'azienda, prevalentemente di tipo erogativo, coincideva nella grande maggioranza dei casi, con la singola persona o con il suo nucleo familiare, e non suscitava, dunque, particolari esigenze informative, fatta eccezione per la semplice annotazione delle posizioni di debito e credito contratte da ciascun soggetto nei confronti di altri membri della comunità.

L'eventuale e rara rilevazione della consistenza dei pochi beni posseduti e l'evoluzione da essi subita in conseguenza dell'agire quotidiano, sfuggiva a qualsiasi criterio metodologico, perdendosi nella commistione che vedeva la comune destinazione delle risorse personali sia al consumo privato, sia all'eventuale svolgimento di una attività produttiva finalizzata allo scambio. In un contesto dominato dalle necessità primarie, nel quale il prevalere di una economia di sopravvivenza condizionava enormemente lo sviluppo di qualsiasi iniziativa, parve, quindi, del tutto naturale limitare all'essenziale anche la registrazione delle informazioni tese a rappresentarne gli effetti.

Si ritenne importante soprattutto porre in evidenza l'eventuale incremento o decremento della disponibilità di beni che si sarebbe verificato in futuro in conseguenza delle operazioni compiute al fine di controllare e programmare il consumo. La via più diretta verso il raggiungimento di tale obiettivo apparve, fin da subito, quella di annotare, più o meno ordinatamente, il diritto di ciascun soggetto a ricevere un bene da qualcuno, o il suo dovere di consegnare un bene a qualcun altro, attuando quella che, in altri termini, potrebbe essere definita la prima forma di rilevazione contabile di matrice personalistica, imperniata sulla rappresentazione grafica delle ragioni di credito e debito. Tra le diverse fasi che caratterizzavano lo svolgimento del processo di produzione e consumo, fu, in primo luogo, il passaggio di proprietà dei beni, o, più semplicemente, la perdita o l'acquisizione della loro disponibilità, ad ispirare l'elaborazione di un adeguato supporto informativo, volto a riflettere gli effetti dell'interazione tra le diverse realtà operanti in un dato contesto.

Come si noterà, anche il processo sopra descritto, per quanto rudimentale e semplificato, non poteva, in ogni caso, prescindere dalla preventiva – per quanto implicita – fissazione di un obiettivo conoscitivo, rispondente ad una particolare esigenza, avvertita dal singolo o dal gruppo, alla quale risultavano informati il contenuto e la forma stessa della rilevazione. In effetti, si ritiene di poter ragionevolmente affermare che qualsiasi applicazione metodologica finalizzata alla conoscenza di un determinato oggetto di indagine, più o meno complesso, non rappresenti altro che il momento finale di un orientamento concettuale predefinito, contenente le necessarie linee guida dell'espressione operativa, il quale sarebbe per sempre rimasto in forma embrionale, nascosto dalla sua dimensione formale, qualora fosse mancata una adeguata concettualizzazione teorica in grado di focalizzarlo e di implementarlo.

Le manifestazioni della pratica contabile, soprattutto con riguardo alle epoche che precedettero la nascita delle diverse teoriche di riferimento, sembrano palesarsi, dunque, quali primi veri comportamenti finalistici in campo ragionieristico, mossi dalla necessità di attuare una raccolta ordinata di dati contabili tesa a favorire il controllo di una determinata attività, la verifica dei risultati raggiunti o in via di realizzazione, la soluzione dei problemi di scelta e di convenienza economica. Non pare azzardato sostenere, pertanto, che nella formalizzazione dei metodi contabili fosse implicitamente ed inconsapevolmente già racchiusa l'idea stessa del sistema, inteso come sovrastruttura concettuale atta a definire il fine conoscitivo, l'oggetto d'indagine e le modalità logico-interpretative del processo informativo attuato.

La tesi sostenuta è avvalorata dal fatto che, a ben vedere, i primi tentativi di formalizzazione teorica - a prescindere dalla bontà dei risultati ottenuti - scaturirono proprio dal desiderio di motivare e generalizzare le regole contabili adottate nel concreto svolgimento degli affari. A questo proposito giova osservare, inoltre, come, con il trascorrere del tempo e la graduale maturazione delle conoscenze, la costruzione dell'impianto teorico abbia tratto, non di rado, dalla prassi consolidata gli spunti necessari per la definizione o l'approfondimento delle proprie linee di ricerca.

Del resto, la pratica operativa risulta, per sua natura, immediatamente ispirata dalla concretezza dei fatti, rappresentando, perciò, il punto di partenza ideale di ogni processo di generalizzazione tendente a segnalare omogeneità ed uniformità comportamentali, in grado di giungere alla esplicitazione del principio regolatore di quei fatti, arricchendo, nel contempo, di fondamento teorico anche l'applicazione metodologica, corretta nelle sue eventuali anomalie e, conseguentemente, potenziata nella sua efficacia sostanziale.

3. La correlazione tra funzione e struttura nella rappresentazione contabile

Lo scopo originariamente assegnato alla funzione di rilevazione contabile sembra evidenziare una stretta correlazione tra le modalità d'impiego - e la struttura stessa - dei prospetti introdotti ed il tipo di misurazione effettuata sull'oggetto dell'indagine, rappresentato, nella fattispecie, dalla dotazione patrimoniale di un determinato soggetto.

In effetti, il dinamico succedersi delle azioni che caratterizzano lo svolgimento di ogni attività economica, qualora vengano considerate con riguardo alle conseguenze indotte sull'entità delle risorse possedute da chi vi partecipa attivamente, genera una sequenza di effetti e di controeffetti riconducibili, nella sostanza, ad aumenti o diminuzioni del valore di alcune delle suddette risorse.

Affinché l'informazione acquisita al riguardo possa riprodurre fedelmente la traccia lasciata da tale dinamica, è necessario che all'*intensità* dell'effetto prodotto da una determinata operazione venga associato il *verso* da esso assunto al momento della sua manifestazione. Con ri-

guardo a quest'ultimo aspetto appare, dunque, abbastanza naturale supporre che proprio l'esistenza di due sole alternative possibili, una opposta all'altra, abbia portato, come logica conseguenza, alla formalizzazione della caratteristica struttura dicotomica dei prospetti contabili, che rappresenta uno dei più evidenti elementi di distinzione rispetto ai supporti di misurazione utilizzati in altri campi.

A tal proposito giova osservare come le prime applicazioni della logica del *dare* e dell'*avere* avessero mantenuto la netta distinzione tra l'obbligo assunto nei confronti di una determinata persona ed il diritto vantato nei confronti della medesima, operando un'analisi separata dei due fenomeni che evidenziava, appunto, la contrapposizione, per ciascuno di essi, delle due possibili modalità di manifestazione. In questo senso, all'effetto del *dover dare* venne originariamente abbinato il suo contrario, ovverosia l'*aver dato*, che provocava l'annullamento dell'obbligazione originaria; analogamente, all'effetto del *dover avere* venne associato l'*aver avuto*, che estingueva il diritto originario, rinviando ad un momento successivo l'introduzione del principio di compensazione, teso a riunire in un medesimo prospetto obblighi, diritti e relativi adempimenti riferiti ad uno stesso soggetto.

4. L'impronta personalistica nell'originario impianto informativo-contabile in scrittura doppia

Il processo di sviluppo dell'impianto informativo contabile riprese con la rinascita economica che contrassegnò l'inizio del secondo millennio e ripartì all'insegna del principio del personalismo, in base al quale la misurazione del valore appariva filtrata attraverso la bivalenza degli effetti giuridici generati da ogni transazione compiuta.

Il passaggio sopra delineato fu senz'altro favorito anche dalla estrema semplicità del sistema economico del tempo, caratterizzato da piccole unità produttive, spesso rette in forma individuale, e prive di quella dinamicità che portò, nei secoli successivi, allo sviluppo di forme più complesse ed evolute. In particolare, l'originario mancato isolamento del capitale, inteso come risorsa in grado di alimentare lo svolgimento delle attività economiche, dal resto della sostanza personale o familiare non fece avvertire in alcun modo l'esigenza di approntare uno strumento contabile in grado di monitorarne l'evoluzione, cosa che si verificò, invece, puntualmente non appena sorse l'esigenza di procedere alla esplicita misurazione dei risultati periodici conseguiti attraverso lo sfruttamento di determinate risorse di partenza.

In effetti, con l'aumentare della complessità degli scambi e della dimensione aziendale crebbe di pari passo anche il bisogno di informazione, stimolando il progressivo arricchimento dell'impianto contabile nel quale vennero inseriti nuovi conti sempre finalizzati, tuttavia, alla rappresentazione di posizioni debitorie e creditorie del soggetto o dell'oggetto personificato al quale risultavano riferiti.

Ciò accadeva, in particolare, ogni qualvolta si presentava la necessità di rilevare il sorgere

di un debito o di un credito collegato ad uno scambio di fattori materiali: al credito del fornitore, rilevato in *avere* del relativo conto, corrispondeva il valore registrato in *dare* del conto merci equivalente al potenziale di rientro monetario futuro connesso all'economico sfruttamento della merce in giacenza, cioè, in altri termini, al "debito" della merce verso il suo proprietario. Al debito del cliente, rilevato in *dare* del relativo conto faceva da contraltare la rettifica del "debito" nel conto merci, attuata accreditando il relativo conto per il valore della merce ceduta.

Fino a quando fu l'ottica individualistica a prevalere sul concetto di azienda, intesa come complessa attività economica svolta da ed a favore di una o più persone, mancò la necessità stessa della misurazione dei risultati ottenuti.

In effetti, le prime impostazioni personalistiche risentirono della mancanza del concetto stesso di azienda come attività produttiva distinta dalla complessiva attività svolta, a vario titolo, da ciascun individuo o gruppo organizzato; ecco perché, in questa fase, era parso sufficiente monitorare solo l'evolversi dei rapporti tra ciascun soggetto ed il mondo esterno e non si avvertiva alcun bisogno di rendicontazione dei risultati o di ulteriori strumenti informativi per il controllo dell'attività svolta.

Con il progressivo delinearci del concetto di azienda come entità sovraordinata che promana dai singoli soggetti, ma che si differenzia concettualmente dagli stessi, rappresentandone, con termini attuali, l'azione coordinata finalizzata al raggiungimento di obiettivi comuni, nacque l'esigenza della misurazione e della rappresentazione di un maggior numero di dati quantitativi in grado di informare sul suo andamento. Si fece sempre più pressante, in altre parole, l'esigenza del controllo e della rendicontazione, poiché il fenomeno assumeva portata via via più ampia e sfuggente alla naturale capacità di percezione dei singoli. Accanto ai conti personali comparvero, allora, conti accesi alle cose, al capitale ed ai risultati, che vennero omogeneizzati attraverso i principi della personificazione, prima, e della personalizzazione, poi, spostando gradualmente l'attenzione dagli obiettivi e dai risultati dei singoli a quelli dell'azienda, la quale iniziò ad essere studiata nei suoi aspetti peculiari, esplicitamente posti come nuovo punto di riferimento della disciplina ragionieristica e, successivamente, economico-aziendale.

Più in generale, si potrebbe affermare che il concetto stesso di capitale, visto come unitaria rappresentazione dei valori distintamente attribuiti ai singoli elementi patrimoniali interessati dall'attività gestionale, o dalla stessa scaturiti, sia stato ispirato dalla pratica della registrazione antitetica delle partite la quale, pur essendo stata originariamente attuata in virtù del riscontro aritmetico che permetteva di ottenere, probabilmente fornì anche lo spunto per la successiva separazione tra quantità che rispecchiavano direttamente i singoli fenomeni accaduti, e quantità che ne costituivano la riclassificazione sotto aspetti diversi da quello originario.

Nella scrittura doppia, divenuta poi partita doppia in senso proprio, erano, quindi conte-

nuti i germi del linguaggio sistemico, che attendevano di essere adeguatamente sviluppati attraverso lo sviluppo di una teorica del conto separata da quella del metodo, condizione fondamentale per poter sciogliere i dubbi e le incoerenze interpretative imposte dal continuo riferimento all'aspetto giuridico-personalistico, riflesso, *in primis*, nelle spiegazioni logismologiche che imperniate sul significato letterale dei segni contabili *dare ed avere*.

L'irreversibilità del processo evolutivo innescatosi con l'affinamento di tale metodo è dimostrata, tra l'altro, dallo scarso successo riscosso dai numerosi tentativi succedutisi nel tempo per proporre un ritorno allo schema di rilevazione in scrittura semplice.

Quest'ultima, in effetti, pur manifestando, in prima approssimazione, il vantaggio di una maggior semplicità ed immediatezza di applicazione, evidenziava, ad una analisi più approfondita, una carenza di capacità informativa ed interpretativa tale da renderla manifestamente inferiore alla scrittura doppia non appena si tentasse di raggiungere, per il suo tramite, obiettivi eccedenti la mera annotazione di valori e la semplice determinazione della loro somma algebrica.

Emblematica, in questo senso, appare la proposta avanzata, nel 1796, dal contabile inglese Edward Thomas Jones il quale, nel tentativo di rimediare ai "danni" che, a suo dire, il complicato ed oscuro "metodo italiano" aveva prodotto con la propria diffusione, giunse a formulare l'*English System of Book-keeping*, definito anche "metodo inglese" di contabilità o, in onore del suo "inventore", *metodo Jones*, promuovendo l'uso della partita semplice quale strumento in grado di garantire efficienza e trasparenza alle rilevazioni di ogni tipologia aziendale.

Grazie all'enorme interesse che l'Autore seppe suscitare intorno al suo metodo, pubblicizzato con l'avallo di numerose importanti personalità del mondo finanziario inglese del tempo, l'opera ebbe una notevole diffusione, testimoniata dall'elevato numero di sottoscrizioni di acquisto e dalle diverse traduzioni in lingua straniera, suscitando ben presto l'attenzione anche in Italia – come pure in Francia dove, in concomitanza con il lavoro del Jones, era apparsa l'opera di Edmond Degrange: *Tenue des livres rendue facile* – dei molti sostenitori della scrittura doppia, indignati dalle pesanti critiche mosse dall'Autore inglese all'impiego, ormai secolare, del "metodo italiano".

L'adozione della scrittura semplice e la conseguente totale mancanza di contropartite ai movimenti numerari impediva, peraltro, qualsiasi tentativo di riclassificazione dei valori rilevati, consentendo la sola determinazione del risultato complessivo come somma algebrica degli addebitamenti e accreditamenti effettuati nei conti personali.

In sostanza, il procedimento ideato da Jones non era in grado di garantire alcuna prospettiva di sviluppo in termini di linguaggio contabile e, soprattutto, in termini di linguaggio sistemico.

Tale caratteristica, implicita nella scelta della scrittura semplice, si poneva in forte contrasto con la crescente esigenza di informazioni, la quale avrebbe potuto essere meglio soddi-

sfatta attraverso l'affinamento della scrittura doppia, che continuava a rappresentare, in effetti, il principale veicolo per lo sviluppo della disciplina contabile.

Paradossalmente Jones, nel tentativo di arrestare questo sviluppo regredendo su posizioni ormai da tempo superate, finì per risvegliare l'interesse per l'approfondimento sulle problematiche scritturali, innescando, peraltro, un processo di ricerca che, staccandosi dal semplice pragmatismo, iniziò a muovere i primi passi sul terreno fecondo della concettualizzazione delle regole, dal quale sarebbero nati, in tempi successivi, i germogli delle prime teorie sovraordinate all'applicazione metodologica.

In effetti, dai contributi degli Autori italiani che si posero a difesa della scrittura doppia – tra questi, in particolare, Giuseppe Bornaccini, Andrea Bossi e Luigi Bortolotti – traspare un costante riferimento alla teorica personalistica del conto, in alcuni casi strettamente aderente all'impostazione degrassiana, che rappresentava l'orientamento dominante dell'epoca, in altri difforme da quest'ultima per l'introduzione di alcuni originali spunti, preludio della teoria personalistica italiana successivamente promossa, in aperto contrasto con quella francese, dalla critica del Marchi.

5. L'abbandono della personalizzazione contabile e la "rivoluzione" dei conti a valore: la separazione tra forma e sostanza

I tentativi di delineare una logica in grado di motivare l'iscrizione dei valori nelle sezioni contabili continuarono, anche nel corso dell'800, ad essere totalmente informati al dogma della personalizzazione del conto, condizionando in tal senso anche valenti studiosi che, come il Villa o il Cerboni, incominciavano ad intravedere nell'ampliamento della prospettiva di indagine la via da percorrere per elevare il contenuto della disciplina ragionieristica, trasformando la contabilità da oggetto a strumento di studio.

L'attento esame delle elaborazioni proposte in questa fase di evoluzione del pensiero ragionieristico mette in luce, peraltro, il rischio implicito nell'accettazione incondizionata ed acritica di impostazioni di pensiero che, sebbene dominanti in un dato momento, potrebbero comunque nascondere dei punti deboli, passibili di essere attentamente vagliati ed approfonditi al fine di valutare l'effettivo valore dell'intera costruzione. Ne è un chiaro esempio l'atteggiamento assunto dai numerosi Autori che, scagliatisi con estremo vigore contro l'impostazione di Jones, giungendo, talvolta, a criticarla sulla base di equivoche interpretazione dettate dal preconcetto, si appoggiarono ad un'altra impostazione, quella francese promossa da Degrange, i cui principi vennero accolti aprioristicamente per il solo fatto di risultare inclini all'impiego del metodo italiano.

L'attaccamento alle posizioni consolidate e riguardate, perciò, come assiomi incontestabili e la superficialità dimostrata nell'accogliere spiegazioni che, dietro la scintillante livrea della scientificità nascondevano enormi lacune concettuali ed evidenti incongruenze logiche, im-

pedirono, per parecchio tempo ancora, di percepire i limiti connaturati all'interpretazione giuridico-personalistica dei fenomeni economici e delle connesse problematiche contabili.

Alla formulazione della teoria personalistica italiana, ben delineata nella costruzione del Cerboni, senz'altro più coerente di quella francese, si giunse grazie alla presa di posizione di Francesco Marchi che, autodidatta, ebbe il coraggio di pronunciarsi contro l'orientamento assunto dagli ambienti culturali dell'epoca e da molti insigni studiosi.

Anche a questo stadio della sua evoluzione, tuttavia, il metodo della scrittura doppia continuava a rimanere ripiegato su se stesso: interpretando ogni valore di conto come misurazione in termini monetari di obblighi e diritti personali esso riconduceva tutte le quantità rilevate ad una medesima dimensione, quella del potenziale di uscita o di rientro monetario connessi all'assolvimento dell'obbligo o alla soddisfazione del diritto. Le serie di conti utilizzate nell'impianto logismografico partorito dalla logica cerboniana rappresentavano, in realtà, immagini speculari di una medesima dimensione reale, totalmente avulse dalla logica duale implicita nella metodologia meccanicisticamente utilizzata.

Solamente l'ingegno di Fabio Besta, con il quale si giunse, finalmente, ad abbattere l'impalcatura giuridica e ad introdurre, grazie all'elaborazione della teoria dei conti a valore, un modo nuovo di intendere la misurazione e la rappresentazione dei valori, poté dirsi realizzato il progetto sistemico implicitamente contenuto nel linguaggio duale.

I caratteri del sistema, dopo essere rimasti per tanto tempo sepolti sotto strati di formalismo pseudo-teorico misto a finalismo semiesplicitato, potevano ora emergere attraverso la sapiente ricongiunzione tra momento metodologico e momento speculativo, in una parola attraverso la formulazione di un metodo scientifico di analisi.

La separazione della teorica del conto da quella del metodo contabile, la definizione delle finalità della funzione di rilevazione, l'individuazione dei fenomeni a cui rivolgere l'attenzione e degli aspetti che di essi dovevano essere colti, attraverso la concettualizzazione del nesso causale tra la serie elementare e quella derivata, conferirono alle rilevazioni doppie quel carattere bi-dimensionale che le contraddistingue.

La perdita del contenuto sostanziale, completamente assorbito dalla definizione del sistema contabile promanante dalla teoria di riferimento, anziché sminuire il valore intrinseco della metodologia partiduplistica ha contribuito ad esaltarla, evidenziando il carattere di estrema flessibilità che la struttura formale, una volta liberata da ogni condizionamento, è stata in grado di esprimere.

Al sistema patrimoniale classico elaborato da Besta seguirono altre varianti riconducibili al medesimo orientamento dottrinale; successivamente, un altro grande studioso, Gino Zappa, costruì intorno alla disciplina delle rilevazioni - la Ragioneria - una nuova scienza, l'Economia aziendale, riconducendo gli studi contabili nel più ampio quadro sistemico ed unitario del fenomeno aziendale ed elaborando il sistema del reddito, dalla cui versione primigenia scaturirono ulteriori varianti.

In ognuno di questi modelli teorici, l'operatività del sistema contabile è stata garantita dal medesimo metodo, applicato secondo una logica duale strettamente subordinata alle esigenze del sistema e capace di assolvere alle richieste informative con immutata efficacia, a prescindere dalla struttura concettuale di partenza.

Lo sviluppo del linguaggio duale, implicito nella concezione partiduplistica, rappresenta, dunque, la tappa fondamentale dell'intero processo, il punto di "non-ritorno" che ha consentito di giungere, grazie al superamento dei vincoli imposti dall'originaria impostazione personalistica, alla scissione tra "forma" e "sostanza" ed al corretto e coerente accostamento logico tra sovrastruttura concettuale, sistema contabile di riferimento e metodo contabile, inteso, quest'ultimo, quale strumento in grado di rendere operativi i sistemi ispirati alle differenti impostazioni teoriche.

Bibliografia di riferimento

- AMADUZZI A., *Fra' Luca Pacioli e la Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità* in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- AMODEO D., *Di alcune posizioni limite nel campo di una teorica generale dei sistemi* in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 8-9-10, 1943
- ANDREI P., *Il "metodo Jones": profili applicativi e di analisi critica* in Atti del V Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria *La Ragioneria verso il terzo Millennio tra continuità e rinnovamento - Bergamo 8-9 Ottobre 1999*, Padova, 2000
- ANTINORI C., *Luca Pacioli e la Summa de Arithmetica*, Roma, 1994
- ANTINORI C., *Luca Pacioli e il trattato XI* in in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- ANTINORI C., *Lettura e interpretazione degli antichi scrittori di ragioneria dal sec. XV al sec. XIX*, in "Storia della Ragioneria", Pubblicazione della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Roma, 1997
- ANTONELLI V., *Aspetti evolutivi della ragioneria nel secolo XVIII: Pietro Paolo Scali* in Atti del III Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria *Vita economica e storia della ragioneria in Sardegna dalla seconda metà del settecento. Alghero, 20 e 21 ottobre 1995*, Pisa, 1997
- ANTONI T., *Luca Pacioli e lo Studio Generale di Pisa* in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- BARIOLA P., *Storia della ragioneria italiana* (ristampa), Bari, 1988
- BARTOCCI L., *Lodovico Flori nell'evoluzione degli studi di ragioneria: innovatore o divulgatore?* in Atti del IV Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria *Storia di imprese tra il XVI ed il XIX secolo. Perugia 2-3 Ottobre 1997*, Avellino, 1998
- BESTA F., *La ragioneria*, vol. I, II, III, Milano, 1920-1922
- BONACINI G., *La logismografia con soli conti del proprietario*, Reggio Emilia, 1881
- BORNACCINI G., *Idee teoretiche e pratiche di ragioneria e di doppia registrazione con in fine dei rilievi sul metodo semplice di tenere i registri di commercio di E.T. Jones inglese*, Rimini, 1818
- BORTOLOTTI L., *Difesa della scrittura doppia di un ragioniere modenese*, Modena, 1822
- BOTARELLI A., *Storia della ragioneria italiana dalla seconda metà del XIX secolo ai giorni nostri (Uno sguardo d'insieme al passato)* in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 1-6, 1945
- BROGLIA GUIGGI A., *La concettualità dell'azienda per la consapevole creazione del valore*, Torino, 2001
- BRUNI G., *L'originalità del metodo nell'opera del Paciolo* in Rivista "Summa 80", 1994
- CALZONI G., *Tractatus mathematicus ad discipulos perusinos (parte seconda)* in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- CANZIANI A., *Sulle premesse metodologiche della rivoluzione zappiana* in Saggi di Economia aziendale per Lino

- Azzini, Milano, 1987
- CANZIANI A., *Antecedenti teoretici e pratici della "Summa" di Luca Pacioli: i Rationatores del '300 Visconteo* in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- CASTAGNOLI A., *La Ragioneria nel mondo romano*, in "La Ragioneria", Roma, 1940
- CATTURI G., *La scrittura in partita doppia come mezzo di comunicazione tra operatori economici di differenti aree territoriali*, in Saggi di Economia Aziendale per Lino Azzini, Milano, 1987
- CATTURI G., *La diffusione in Inghilterra del metodo italiano di contabilità documentata dalle inserzioni pubblicitarie: 1700-1720*, in Scritti di Economia Aziendale per Egidio Giannessi, Pisa, 1988
- CATTURI G., *I nuovi eremiti in "Storia della Ragioneria"*, Pubblicazione della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Roma, 1997
- CAVAZZONI G., *Tractatus mathematicus ad discipulos perusinos (parte prima)* in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- CAVAZZONI G., *Luca Paciolo e Lodovico Flori: due "umbri" nella storia della ragioneria* in "Storia della Ragioneria", Pubblicazione della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Roma, 1997
- CECCHERELLI A., *La logismologia*, Milano, 1915
- CECCHERELLI A., *Il linguaggio dei bilanci*, Firenze, 1968
- CIPOLLA C. M., *Storia economica dell'Europa pre-industriale*, Bologna, 1990
- CORSI C., *Riflessioni critiche sull'approccio contabile di Edward Thomas Jones*, Quaderno Monografico allegato alla Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, fasc. 5-6, Roma, 2002
- CUQ E., *Les institutions juridiques des Romains*, Parigi, 1891
- DE DOMINICIS U., *Le concezioni dello Zappa in rapporto a quelle di alcuni autori della dottrina estera* in La Ragioneria - Rivista bimestrale di studi aziendali, vol. II, 1940
- DI PIETRA R., *Corrispondenza e libri contabili inerenti il rapporto d'affari Ingham-Florio nella prima metà del XIX secolo*, in in Atti del II Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria *L'evoluzione degli studi di ragioneria dalla fine del XVIII secolo - Messina 16-17 Dicembre 1993*, Pisa, 1996
- DIRINGER D., *La scrittura*, Firenze, 1937
- FERRARI O. L., *Metodo di tenere i libri di commercio in iscrittura semplice e doppia del celebre Eduardo Tommaso Jones modificato da Onofrio Luigi Ferrari con cento e più tavole ragguaglianti a cento unità per i pesi e misure, quali confrontano or con una, or con un'altra città; come pure una breve istruzione per i computisti*, Bologna, 1828
- FERRARIS FRANCESCHI R., *Aspetti evolutivi della dottrina economico-aziendale: Francesco Villa*, Pisa, 1970
- FERRARIS FRANCESCHI R., *Illuminismo e razionalismo nella ragioneria del secolo XVIII. L'ambiente e l'opera di P.P. Scali* in Atti del III Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria *Vita economica e storia della ragioneria in Sardegna dalla seconda metà del settecento. Alghero, 20 e 21 ottobre 1995*, Pisa, 1997
- FERRARIS FRANCESCHI R., *Sul significato degli studi storici nelle discipline aziendali*, in Atti del primo Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria (Siena 20-21 Dicembre 1991), Siena, 1997
- FERRERO G., *Le determinazioni economico-quantitative d'azienda. Introduzione. Le determinazioni conoscitive di ricerca aziendale nei caratteri connaturali al loro oggetto*, Milano, 1967
- GABROVEC MEI O., *Il linguaggio contabile*, Torino, 1990
- GALASSI G., *Sistemi contabili assiomatici e sistemi teorici deduttivi*, Bologna, 1978
- GALASSI G., *Recenti sviluppi dell'Archeologia della Ragioneria* in "Storia della Ragioneria", Pubblicazione della Società Italiana di Storia della Ragioneria, Roma, 1997
- GIANNESI E., *I precursori in economia aziendale*, Varese, 1980
- GIANNESI E., *Considerazioni introduttive sul metodo storico*, Varese, 1992
- GITTI V., (a cura di) *Trattato de computi e delle scritture*, Bari, 1987
- M. E D., (traduzione a cura di) *Metodo nuovo e facile di tenere i libri di commercio in scrittura semplice e doppia di Eduardo Tommaso Jones tradotto dall'inglese in francese da J.G. e reso in italiano da M. e D. coll'aggiunta dell'applicazione al metodo italiano mediante il giornale bilanciante e quindi alcuni rilievi sul nuovo metodo indicato*, Roma, 1844
- MARGAROLI G.B., *Manuale di scritturazione mercantile o sia l'arte di tenere i registri di commercio in partita doppia e semplice insegnata in lezioni XXI senza bisogno di maestro*, Milano, 1854

- MARI L. M., *Il nuovo metodo di scrittura mercantile "ideato" da Edward Thomas Jones - Bristol 1795* in Atti del III Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria *Vita economica e storia della ragioneria in Sardegna dalla seconda metà del settecento*. Alghero, 20 e 21 ottobre 1995, Pisa, 1997
- MARI L. M., *Il libro dell'arte della "Mercatura" e il "Mercante perfetto" di Benedetto Cotrugli da Ragusa* in Atti del IV Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria *Storia di imprese tra il XVI ed il XIX secolo*. Perugia 2-3 Ottobre 1997, Avellino, 1998
- MASI V., *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Bologna, 1964
- MASI V., *La ragioneria nell'età medievale*, Bologna, 1975
- MASI V., *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea* (Testo riveduto e completato da Carlo Antinori), Milano, 1997
- MELIS F., *Storia della ragioneria*, Bologna, 1950
- MONDINI E., *La ragioneria generale*, Como, 1909
- MUSSARI R., *La base teorico-pratica del metodo partiduplistico nella Gran Bretagna del XVIII secolo*, Siena, 1988
- ONIDA P., *Le discipline economico-aziendali*, Milano, 1951
- ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Milano, 1970
- PERRONE E., *La dottrina di Fabio Besta nell'evoluzione della ragioneria*, Siena, 1986
- PERRONE E., *La ragioneria ed i paradigmi contabili*, Padova, 1997
- PEZZOLI S., *Profili di storia della ragioneria*, Padova, 1977
- PODDIGHE F., *Dai Cinquecentisti a Francesco Marchi, contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia*, Pisa, 1973
- POINCARÉ J. H., *La scienza e l'ipotesi in Opere epistemologiche*, vol. I, (traduzione di Monica Borchetta) a cura di Giovanni Boniolo, Abano Terme, 1989
- ROSSI C., *Fra' Luca Pacioli matematico-aziendalista* in Convegno internazionale straordinario per celebrare Fra' Luca Pacioli, (Venezia, 9-12 aprile 1994), Milano, 1995
- ROSSI G., *Delle attinenze logismografiche. Studi sulle teorie cerboniane*, Reggio Emilia, 1878
- ROSSI G., *Saggi di critica logismografica*, Reggio Emilia, 1880
- ROSSI G., *Trattato dell'unità teoretica dei metodi di scrittura in partita doppia*, Reggio-Emilia, 1895
- ROSSI G., *La computisteria dei Romani e l'invenzione della scrittura doppia, a proposito di una opinione dello storico G. B. Niebuhr*, Roma, 1896
- ROSSI N., *L'economia di azienda e i suoi strumenti di indagine*, Torino, 1964
- SOMBART W., *Il capitalismo moderno*, Firenze, 1925
- VIANELLO V., *Tendenze nuove negli studi di ragioneria* in Rivista Italiana di Ragioneria, 1928
- VIANELLO V., *Luca Paciolo nella storia della ragioneria, con documenti inediti* (ristampa), Bari, 1991
- VIGANÒ E., *La tecnica del bilancio di verifica nell'opera dei primi trattatisti*, Napoli, 1968
- VILLA F., *Elementi di amministrazione e contabilità*, Pavia, 1870
- VOIGT M., *I banchieri, la tenuta dei libri e l'obbligazione letterale dei Romani*, Catania, 1891
- ZAPPA G., *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, Discorso inaugurale dell'anno accademico 1926-27 nel R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia, Milano, 1927
- ZAPPA G., *Il reddito di impresa*, Milano, 1937
- ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, vol. I, Milano, 1956
- ZERBI T., *Le origini della partita doppia*, Milano, 1952
- ZERBI T., *Il liber tabulle rationum nell'economia viscontea del'300* in Atti del primo Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria (Siena 20-21 Dicembre 1991), Ristampa Siena 1997