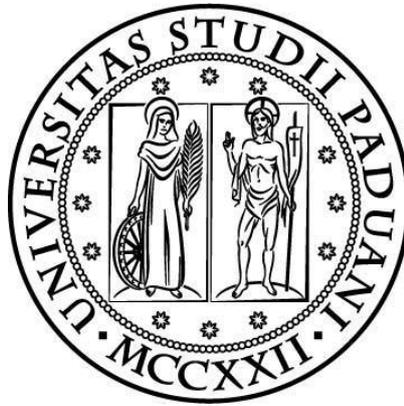


UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA
DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE, GIURIDICHE E
STUDI INTERNAZIONALI



Corso di laurea Triennale in DIRITTO DELL'ECONOMIA

**I FONDATORI DELL'ECONOMIA
AZIENDALE: FABIO BESTA E GINO ZAPPA**

Relatore: Prof. Roberto Dolcetto

Laureando: Niccolò Bonvento

Matricola N. 1176998

A.A. 2021/2022

... Alla mia famiglia...

SOMMARIO

INTRODUZIONE	3
CAPITOLO I. FABIO BESTA.....	5
1. Quadro socioeconomico del tempo	5
2. Ragioneria da materia tecnica a scientifica	7
3. Ideazione del sistema patrimoniale.....	12
CAPITOLO II. GINO ZAPPA.....	18
1. Il contesto socioeconomico	18
2. Gino Zappa: il creatore dell’Economia aziendale.	21
3 Il Sistema del Reddito.....	25
CAPITOLO III. SISTEMI CONTABILI A CONFRONTO.....	31
1. L’informazione e il suo ruolo nel sistema aziendale	31
2. Analisi del “sistema patrimoniale” nei confronti dei portatori di interessi interni ed esterni.....	34
3. Analisi del sistema del reddito nei confronti dei portatori di interessi interni ed esterni.....	36
CONCLUSIONE	42
BIBLIOGRAFIA	44
SITOGRAFIA.....	46

INTRODUZIONE

La scienza dell'economia aziendale, com'è universalmente riconosciuto, viene associata al discorso "tendenze nuove negli studi di ragioneria" di Gino Zappa del 13 novembre 1926 in occasione dell'apertura dell'anno accademico 1926/1927 presso l'Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia.

Con tale discorso, il prof. Zappa raduna nell'unica grande materia le tre discipline di: "la ragioneria", "la tecnica amministrativa" e "l'organizzazione aziendale"¹.

Con questo lavoro, è si intende, portare alla luce ciò che ha permesso al prof. Zappa, di approfondire i suoi studi sulla materia ed in sostanza di porsi quale "inventore" della scienza che noi oggi studiamo.

Per fare ciò si ritiene opportuno partire dall'analisi delle innovazioni apportate alla materia dal Suo Maestro; ossia il professor Fabio Besta, il quale tanto si è prodigato per elevare a materia scientifica piuttosto che eminentemente tecnica la Ragioneria.

Questo lavoro è diviso quindi in tre capitoli; dove nel primo tratterò il lavoro del prof. Fabio Besta partendo dal contesto storico in cui egli operava ed arrivando all'analisi del sistema da lui inventato cioè il Sistema Patrimoniale.

Nel secondo capitolo si intende discutere del lavoro del prof. Zappa ponendo un accento sul differente periodo nel quale egli si trovava ad operare ed esponendo il sistema da lui inventato in parziale contrapposizione al suo maestro prof. Besta, ossia il Sistema del Reddito.

Nel terzo, ed ultimo capitolo, si pongono a confronto i due sistemi contabili, evidenziandone le differenze e le convergenze, ponendo un accento sui portatori di interessi interni all'azienda ed esterni ad essa.

¹ Le discipline economiche e aziendali nei 150 anni di Cà Foscari, p. 170.

CAPITOLO I. FABIO BESTA

1. Quadro socioeconomico del tempo

Questo paragrafo introduttivo si occupa dell'economia tra '800 e '900, contemporanea del professor Fabio Besta², in quanto il suo lavoro può essere compreso a pieno titolo esaminando anche eventi non strettamente economici; come guerre, rivoluzioni e cambiamenti sociopolitici.

Il quadro della società dell'Europa occidentale della seconda metà del XIX secolo, si caratterizzava per un elevato tasso di natalità³, fatto questo, che concorse ad aiutare lo sviluppo avendo effetti rimarchevoli sulla media della popolazione lavoratrice, che sui modelli di consumo.

Dal punto di vista degli investimenti, la crescita economica moderna voleva dire maggiori investimenti in beni strumentali da parte degli imprenditori di allora, artigiani industriali padroni dei propri strumenti di lavoro ed orgogliosi della propria competenza altamente qualificata.

Dal punto di vista tecnologico invece, lo sfruttamento di una nuova ondata di innovazioni come l'elettricità, la chimica organica e lo sviluppo del motore a combustione interna; impose la trasformazione dell'industria del tempo in un'industria manifatturiera di precisione; senza però abbandonare del tutto, ed anzi facendone largo uso, della tecnologia più matura quale poteva essere quella basata sull'impiego massiccio del vapore.

Il carattere distintivo di questo periodo di cambiamenti ed innovazioni è stato quindi la stretta alleanza tra scienza e tecnologia che diede impulso alla cosiddetta seconda rivoluzione industriale, basata sull'utilizzo dell'elettricità; che dalla sua introduzione con l'illuminazione pubblica aveva trovato particolare sviluppo anche nell'ambito della "forza motrice".

Dopo aver brevemente tracciato il quadro di sviluppo europeo, mi soffermo ad esaminare più nel dettaglio la situazione della Penisola; che in quegli anni, in seguito al

² BESTA Fabio (Teglio di Valtellina 1845, Treviso di Sondrio 1922), nato da famiglia nobile decaduta, ha combattuto nella terza guerra d'indipendenza; nel 1872 pubblicò il suo primo lavoro dal titolo "*sulla capitalizzazione continua degli interessi*", dopo averlo letto l'onorevole Luigi Luzzati gli propose la cattedra di ragioneria alla nuova Scuola Superiore di Commercio di Venezia, dove insegnò per un cinquantennio.

³ POLLARD (2012), Storia economica contemporanea, il Mulino, p.32.

periodo storico noto come Risorgimento; si fece Nazione con il provvedimento adottato dal parlamento il 17 marzo 1861 con legge n°4671, atto formale di proclamazione del Regno d'Italia; forma di governo che terminerà solo nel 1946.

Questo evento epocale per la storia italiana, fa da sfondo all'analisi che ci permetterà di capire il pensiero del prof. Besta, in quanto entro questo limes si comincia a delineare il quadro dell'industria, delle attività produttive del Paese e dei metodi ragionieristici utilizzati per governarli.

Le attività produttive di questo periodo si dimostreranno da un lato legate all'apparato statale ma dedite al libero scambio e con interessi all'esportazione, dall'altro lato attività produttive caratterizzate dalle ridotte dimensioni e dalla presenza di piccole aziende, perlopiù familiari, che utilizzavano processi produttivi relativamente semplici; con fabbisogni informativi – aziendali modesti, basati soprattutto sul conto inteso come strumento di rilevazione e rappresentazione di grandezze economiche⁴

È evidente che in questo periodo, caratterizzato da un contesto europeo e mondiale molto competitivi, grazie ai mezzi di trasporto ferroviari e navali all'avanguardia, si delineò la prima grande globalizzazione; porrà il Regno d'Italia in posizione di svantaggio rispetto a competitors, come la Francia e la Gran Bretagna, che avevano già portato a termine il loro processo di unificazione nazionale e che vedevano la giovane Nazione italiana meramente come terra di conquista per le loro imprese.

Infatti, con questa situazione geopolitica non deve sorprendere che nel parlamento italiano si potessero udire frasi come questa: *“il clima, l'aria, il sole, le campagne d'Italia ... non ci permetteranno mai di diventare eminentemente industriali come gli inglesi ed i francesi⁵”*.

In questo panorama post-unitario si delinea per il giovane Regno Italiano il bisogno di coesione e uniformità, tra le altre, anche per la materia ragionieristica.

Per fare questo il governo di allora si rivolse ad un ufficiale dell'ex esercito del Granducato di Toscana; Giuseppe Cerboni⁶, il quale si applica allo studio ed al

⁴ AMADUZZI A. (1976), “il bilancio di esercizio nelle imprese” Torino, Utet, p.3.

⁵ Tratto dal discorso in parlamento del deputato Carlo De Cesare il 25 novembre 1863 (Fonte: Zamagni V, “Dalla periferia al centro. La seconda rinascita economica dell'Italia (1861-1981), il Mulino, Bologna, 1990).

⁶ CERBONI Giuseppe (Marciana Marina 1827, Porto Azzurro 1917) ufficiale commissariato dell'esercito del Granducato di Toscana, divenne noto come teorico di ragioneria e funzionario statale fino al 1869 (Treccani dizionario biografico degli italiani – volume 23, 1979).

perfezionamento della partita doppia, adattandola alle necessità delle amministrazioni pubbliche, in particolare nel 1866 propone, nell'ambito dell'unificazione politico-amministrativa in corso, la scrittura a partita doppia come metodo per la risoluzione di questioni non solo tecniche ma anche politico-amministrative.

Il metodo dal Prof. Giuseppe Cerboni inventato viene definito da Niccolò Tommaseo⁷ il metodo “logismografico” tale metodo prevedeva l'accessione dei conti alle persone, metteva cioè in relazione i diritti e i doveri delle persone coinvolte nella combinazione produttiva; infatti, secondo Cerboni era di fondamentale importanza l'individuazione dei soggetti a cui intestare i conti.

Nel 1886 pubblica “*La Ragioneria Scientifica e le sue Relazioni con le Discipline Amministrative e Sociali*”; con questa pubblicazione intende dare una valenza scientifica alla “scienza delle aziende” inserendola all'interno delle discipline riguardanti le scienze giuridiche.

Al Cerboni va quindi il merito di aver dato una chiave di lettura ed un metodo comune all'Italia unificata e di essere stato un precursore del suo tempo affrontando per primo il problema della Ragioneria Scientifica, scrivendo nella sua opera “*La Ragioneria Scientifica – Prolegomeni*” che non si poteva più considerare la ragioneria come una mera *arte* contabile.

2. Ragioneria da materia tecnica a scientifica

Considerato il precedente quadro storico e la dottrina “*Cerboniana*” al tempo dominante, si inizia l'analisi del percorso che il Maestro Fabio Besta intraprese per elevare la Ragioneria da arte tecnica a “*scienza del controllo economico*”⁸.

Fabio Besta, dopo essersi diplomato ragioniere all'Istituto tecnico di Sondrio, venne incaricato dell'insegnamento di ragioneria presso il medesimo istituto dove scrisse il suo primo lavoro: “*Sulla capitalizzazione continua degli interessi*”⁹; lavoro che venne notato da Luigi Luzzati, allora deputato del Regno d'Italia, il quale lo invitò ad

⁷ TOMMASEO Niccolò è un importante scrittore dell'epoca che nel 1872 introdusse il termine “logismografia” che letteralmente significa “descrizione ragionata dei conti”.

⁸ CORONELLA Stefano (2018) “Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna”, p.143

⁹ “*Sulla capitalizzazione continua degli interessi*” è l'opera pubblicata da BESTA Fabio nel 1872.

assumere la cattedra di ragioneria alla neocostituita Scuola Superiore di Commercio di Venezia.

Cattedra, che il prof. Besta manterrà per un cinquantennio, da dove nobilitò la disciplina della ragioneria a materia scientifica.

Per riuscire in ciò, si mise in contrapposizione con il Cerboni, all'epoca ragioniere dello stato, che, come abbiamo visto, era a capo del filone di pensiero personalistico – logismologico dominante in quel periodo.

Fabio Besta, quindi, dovette coraggiosamente sostenere le sue idee in un quadro dove il pensiero del Cerboni era decisamente dominante, è da ricordare infatti che il primo incontro tra i due eminenti studiosi, che si svolse al primo congresso di ragionieri italiani a Roma nel 1879, fu all'insegna della polarizzazione delle due correnti di pensiero¹⁰.

Influenza fondamentale per plasmare le nuove idee del Besta ebbe la cultura positivista dell'epoca; infatti, chiunque si avvicini alla sua opera principale “*La Ragioneria*” può notare le parole del noto filosofo positivista inglese Herbert Spencer¹¹: “*la scienza nello studiare l'universo nella sua vita, ossia nei suoi fenomeni, deve manifestamente considerare questi a parte, secondo le loro classi*”¹², lo studio dei fenomeni reali diventa di importanza focale, dato che la scienza deve essere l'espressione fedele dei fenomeni osservati senza essere influenzata dal parere soggettivo dell'analista.

Besta crede di identificare nel patrimonio, sotto l'aspetto di “aggregato di valori” e manifestazione della ricchezza aziendale, l'oggetto di riflessione costituito da quel grado di oggettività richiesto per informazioni rilevanti.

Come si può desumere, anche il concetto di azienda per il prof. Fabio Besta è osservato attraverso la lente del positivismo scientifico: “*basata su fenomeni empirici da un punto di vista atomistico della realtà*”¹³; che fanno percepire al Besta l'azienda come un aggregato di parti tra loro indipendenti:

¹⁰ MASI Vincenzo (1997), “La ragioneria nell'età moderna e contemporanea”, testo riveduto e completato da Carlo Antinori, Giuffrè Editore, Milano. pp 332-3.

¹¹ SPENCER Herbert, nato a Derby 1820 e morto a Brighton 1903.

¹² BESTA Fabio (1922), “La Ragioneria”, II edizione, Voll. I, II, III, Milano, p. 1.

¹³ RIZZOTTI Davide (2016), Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione, Aracne Editrice, op. cit. p. 44

<<Somma di fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare relativi ad un cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o a una famiglia, o ad un'unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi, o rapporti¹⁴.>>

Questa visione di azienda come “somma” si ritrova anche nel codice del commercio del 1882; nella quale disciplina, la configurazione dei caratteri distintivi del commerciante dettava degli aspetti sostanziali per averne lo stato giuridico, aspetti che se sommati determinavano per il commerciante il risultato della gestione aziendale¹⁵.

È lampante che in tale concezione viene quasi a mancare il concetto fondamentale¹⁶ di “*coordinazione*” che però, non è avulso al Besta che riassume così in alcuni suoi paragrafi:

<<Herbert Spencer, che aveva prima definito la vita “la coordinazione delle azioni”, la disse poi “la combinazione definita di cambiamenti eterogenei, simultanei e successivi nel tempo”. Le quali definizioni, lo osserva egli stesso, non differiscono fra loro sostanzialmente, perché da una parte in vocabolo *coordinazione definita* vogliono dire la medesima cosa, e dall'altra la voce *azione* comprende nel suo vasto significato anche i *cambiamenti simultanei e successivi*. Onde badando anche all'ambiente, il filosofo inglese dà quest'altra più larga definizione della vita: *l'adattamento continuo delle relazioni interne alle relazioni esterne*. Mentre da un lato le funzioni si separano le une dalle altre, dall'altro lato esse si combinano le une colle altre. Nello stesso tempo che si *differenziano*, esse *s'integrano* anche. Se così non fosse, non vi potrebbe essere tra le funzioni eterogenee di un medesimo organismo quell'armonia e quella coordinazione assidua senza della quale non v'ha vita. In tutti gli organismi sociali si rivelano, secondo che essi si studiano di dimostrare, sistemi di strutture e di funzioni che sono analoghi a quelli ai quali contemplarsi negli organismi vegetali ed animali e

¹⁴ BESTA Fabio (1922), “La Ragioneria”, II edizione, Voll. I, II, III, Milano, p. 3-4

¹⁵ CATTURI Giuseppe (1997), “Teorie contabili e scenari economico-aziendali”, Cedam, Padova.

¹⁶ L'art. 2082 del Codice Civile dà la definizione di imprenditore come colui che: “... *esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o scambio di beni o di servizi*”, l'attività deve essere quindi organizzata e coordinata.

che similmente si differenziano e s'integrano. Le aziende non sono per sé stesse organismi, ma ciascuna ha proprio *organismo di persone e beni*, e proprio sistema di *funzioni*¹⁷.>>

Malgrado l'importanza che risulta evidente, viene attribuita, almeno a livello teorico al concetto di *coordinazione*, si può notare una mancanza di approfondimento a livello pratico – contabile, quasi a sottolineare una dicotomia con il concetto di *somma*, uno sforzo per spiegare tale dualità di concetti viene fatto dal prof. Diego Lana che in proposito dice:

<<Il concetto di “coordinazione” è un concetto profondo, basato su considerazioni di lungo periodo, sull'evoluzione secolare della vita umana. Invece la nozione di “somma di fenomeni” è un concetto introdotto dal Besta negli studi contabili per la sua vocazione di osservare la realtà quotidiana; è quindi nozione di breve periodo che riflette le condizioni politiche, economiche, sociali dell'epoca in cui egli visse¹⁸>>.

Il settore di ricerca che Besta imputa alla Ragioneria è, come si è avuto modo di approfondire, profondamente influenzato dal suo modo di intendere l'azienda e dalle elaborazioni dottrinali del positivismo, concezioni queste, intimamente perseguite nel tentativo di elevare al rango di scienza la ragioneria.

Proprio questo sforzo del Maestro volto al perseguimento dell'uniformità con i dogmi positivisti lo porta a trovare una prospettiva dell'amministrazione della ricchezza in linea con tali principi, questa tensione dogmatica, lo porta a rilevare una incompatibilità tra gli aspetti di “*gestione*” e di “*direzione*”, come da lui affermato:

<<Ogni mossa del lavoro economico mira a far sì che la ricchezza agisca nell'azienda, qualunque essa sia, con efficacia massima; ma può tendere a questo fine o direttamente o indirettamente. Vi tende indirettamente ogni sforzo ogni cura che miri a indirizzare, o regolare, o moderare altri sforzi e altre cure, o a impedire che i beni siano sottratti o inutilmente consunti. A

¹⁷ BESTA Fabio (1922), “La Ragioneria”, II edizione, Voll. I, II, III, Milano, pp. 89 – 94.

¹⁸ LANA Diego (1969), il dualismo “somma” – “coordinazione” nell'opera di Fabio Besta, Rivista Italiana di Ragioneria, p. 10.

ben guardare, l'amministrazione economica, se ha da essere perfetta, deve comprendere una prima serie di sforzi e di cure che mirino direttamente al fine sopraddetto, una seconda per cui l'intero lavoro economico si informi disciplini o governi così che tutti gli sforzi abbiano a convergere colla maggior efficacia al fine loro particolare e a quello generale dell'azienda.¹⁹>>

Besta vede quindi, nella *gestione* e nella *direzione* due materie da trattare separatamente e non in un'unica scienza; ciò non è per il *controllo*, infatti egli afferma:

<<La gestione abbraccia presso che tutte le funzioni fondamentali delle aziende economiche. La direzione comprende le funzioni relative a codeste aziende che possono in qualche modo dirsi analoghe a quelle per cui il cervello e il sistema nervoso negli animali più elevati guidino le mosse di tutti gli altri organi ... il controllo, se non serba uniformità costante, subisce tuttavia col variare del fine e dell'indole delle aziende variazioni meno spiccate.²⁰>>

È evidente quindi che nel controllo il Maestro non ritrova molte disuguaglianze ed è portato a ritenere che vi si possa applicare il metodo scientifico - positivista da lui elaborato in maniera armonica.

Posto questo, approfondendo il concetto di controllo, è interessante notare come Besta lo usi in maniera particolarmente *elastica*, a volte interpretandolo in maniera "ampia"; facendoci rientrare lo studio della gestione, della organizzazione e di studio del "lavoro economico"²¹; a volte in maniera più "ristretta", attribuendo al concetto di controllo il mero scopo di verifica di atti e misuratore di modificazioni di ricchezza; visto quindi come esercizio di accertamento del rispetto delle direttive impartite.

Si può affermare che il sistema contabile "Bestano" è quindi primariamente rivolto all'indagine dei singoli fenomeni di cui è fatta l'azienda, tralasciandone le interconnessioni allo scopo di osservare le variazioni che gli elementi patrimoniali

¹⁹ BESTA Fabio (1922), "La Ragioneria", II edizione, Voll. I, II, III, Milano, op. cit. p. 26

²⁰ BESTA Fabio (1922), "La Ragioneria", II edizione, Voll. I, II, III, Milano, op. cit. pp. 31 – 96.

²¹ RIZZOTTI Davide (2016), Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione, Aracne Editrice, op. cit. p. 48.

subiscono; in ossequio al dogma positivista che rifugge dall'accettare considerazioni soggettive nel corso dell'analisi di una scienza.

In conclusione, dunque, da questa prima analisi volta a studiare la filosofia sottostante il pensiero economico che il professor Fabio Besta ha adottato allo scopo di elevarla a scienza del controllo economico, si può dire che sono emerse tre criticità dal sistema, la prima che è la pretesa di individuare il valore oggettivo di un oggetto tralasciandone le difficoltà che ne nascono, la seconda che è collegata alla dualità tra somma – coordinazione e la terza, ravvisabile proprio nell'elasticità utilizzata nel definire il controllo.

Probabilmente per il Besta si è palesata la necessità di dover sacrificare la sua razionalità per raggiungere il fine ultimo per il quale da tutti è ricordato, ossia assicurare alla sua Ragioneria il riconoscimento scientifico, che, secondo il Maestro, solo il rispetto della dogmatica positivista – scientifica gli avrebbe garantito.

3. Ideazione del sistema patrimoniale

Una volta chiarito il percorso teorico generale che ha portato il Maestro ad elevare la ragioneria a *scienza del controllo economico*, viene fatta una analisi tecnica del modello contabile da lui ideato, ossia il modello patrimoniale.

Non si può parlare di modello patrimoniale, tuttavia senza prima trattare della “*teorica dei conti a valore*”, premessa dalla quale è imprescindibile iniziare per poi disaminare il modello patrimoniale.

Come ampiamente trattato precedentemente, il Besta operò in un'epoca determinata dalla teoria personalistico – logismografica Cerboniana, la quale prevedeva di accendere i conti a persone in base ai diritti e doveri a loro attribuiti²², ossia rapporti di credito o di debito tra soggetti intercorrenti.

Fabio Besta invece, pone la centralità del valore dell'oggetto come unità di misura universale, così la moneta di conto diventa un'unità di misura del valore:

<<Un patrimonio ... può riguardarsi anche come un tutto di cui debba cercarsi misura ... Vuolsi considerare questi beni, non ostante la varietà loro, in un aspetto in tutti conforme, vuolsi contemplare per tutti una

²² CORONELLA Stefano (2007). “Gino Zappa: il professionista, Contabilità e cultura aziendale”, op. cit. p. 143.

grandezza comune, costante, tale insomma che possa esprimersi con uno stesso denominatore. In tutti si può riguardare il valore, che è loro attributo essenziale e caratteristico, che anzi nella universalità dei casi è la sola grandezza comune a tutti; e i valori possono esprimersi omogeneamente considerando in luogo dei diversi elementi patrimoniali quantità varie di uno stesso bene fungibile, di una stessa “moneta”, ad esempio con le quali essi possano scambiarsi. Solo per via del valore divengono i beni economici commensurabili²³>>.

Enunciato il metodo da lui inventato a *valore*, attraverso l'utilizzo della moneta come unità di misura, è opportuno specificare anche cosa il Maestro intende per “*conto*”:

<<Una serie di scritture riguardanti un oggetto determinato, commensurabile e mutabile, aventi per ufficio di serbar memoria della condizione e misura di tale oggetto in un dato istante e dei mutamenti che subendo, in maniera da poter rendere ragione dello stato di codesto oggetto in un tempo quale si voglia²⁴>>.

Dalla precedente citazione si intende cosa siano i “*conti a valore*”; cioè conti, che si prevedono intestati a specifici beni, con lo scopo di valutare la consistenza iniziale e delle susseguenti variazioni, i singoli beni dell'azienda ai quali sono intestati i conti vengono inseriti in un conto a funzionamento “*bifase*”; con valori nella parte a sinistra (*dare*) e nella parte a destra (*avere*)²⁵.

Con questa tipologia di conto Fabio Besta ottiene la rilevazione in ogni istante del valore del bene inserito, attraverso il calcolo della differenza aritmetica tra la sezione del *dare* e la sezione dell'*avere*; ad esempio, per ciò che attiene i beni strumentali, si pone in *dare* il valore iniziale ed eventualmente i vari incrementi, in *avere* si rilevano invece i vari ammortamenti; il residuo del conto così calcolato (*dare* meno *avere*), ne è la apprezzabilità finale.

²³ BESTA Fabio (1922), “La Ragioneria”, II edizione, Voll. I, II, III, Milano, p. 71.

²⁴ BESTA Fabio (1922), “La Ragioneria”, II edizione, Voll. I, II, III, Milano, p. 292

²⁵ RIZZOTTI Davide (2016), “Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione”, Aracne Editrice, op. cit. p 62.

Questo metodo non è però estraneo a complicazioni; problematicità nello specifico nell'assegnazione di valori monetari ai beni, di cui il Maestro ha presente in quanto afferma:

<<Anche quando si è potuto ottenere la misura approssimata del valore di un bene, questa misura non regge che per un dato tempo e un dato luogo. Il valore di cambio non ha nulla in sé di assoluto, è essenzialmente relativo e mutabile; onde sarebbe fatica vana il cercare una misura ferma, certa, incontrovertibile del valore di una cosa.²⁶>>

Egli è conscio delle difficoltà nell'attribuzione del valore ad un oggetto, come quando afferma:

<<Anzi tutto della misura in denaro del valor d'uso di un bene non è da parlare: il valor d'uso trova la sua ragione di essere nei bisogni, nelle aspirazioni e fino nei pregiudizi dell'uomo, è sempre eminentemente subiettivo, e può variare senza fine col variare del soggetto valutatore; la determinazione sua non potrebbe trovare né nella produzione, né negli scambi nessun riscontro, e, quando pur fosse possibile, non potrebbe fornire nessun criterio di proficua e retta amministrazione.²⁷>>

Ritiene quindi di non dover considerare nell'impostazione del suo sistema contabile tali difficoltà di apprezzamento; non enfatizza, in sostanza, gli aspetti soggettivi della rilevazione.

Meritevole di approfondimento, dopo aver visto come il Besta intende il *conto a valore*, è il criterio che egli crede più appropriato al suo modello teorico patrimoniale, ossia il sopraccitato modello *bifase* o *partita doppia*, che egli definisce:

<<La scrittura doppia si ha quando si accendono due serie distinte e compiute di conti agli elementi reali di un dato fondo, variamente classificati, o due serie distinte e compiute di conti ai componenti derivati della misura di quel fondo, oppure una serie di conti agli elementi reali e

²⁶ BESTA Fabio (1922), "La Ragioneria", II edizione, Voll. I, II, III, Milano, op. cit. p. 231.

²⁷ BESTA Fabio (1922), "La Ragioneria", II edizione, Voll. I, II, III, Milano, op. cit. p. 223.

una ai componenti derivati, solamente numerici. L'ultima a forma è per avventura la sola che possa dare nella pratica risultamenti veramente utili, è la sola di cui fino a questi ultimi tempi si siano occupati i teorici. Essa è fuor d'ogni dubbio la forma più propria della scrittura doppia.²⁸>>

Il suddetto metodo della *partita doppia* è dunque, per il Besta, il metodo che permette la miglior comprensione degli esiti delle modificazioni che il patrimonio subisce, consentendo la verifica della sua consistenza complessiva, della riprova del suo mantenimento, accrescimento o depauperamento.

Vista la struttura contabile ideata, si osserva come il Maestro analizza e classifica i fatti di gestione in relazione al patrimonio.

Le classi che egli elabora per assegnare tali fatti sono essenzialmente fatti *modificativi*, *permutativi* e *misti* come il Maestro afferma:

<<Chiamerò permutazioni le mutazioni dipendenti e di ordine opposto che si compensano a vicenda, e denoterò colla stessa voce anche le scritture che le tengono in evidenza e che devono comporsi nei conti di una cola delle due serie anzidette; dirò poi modificazioni le mutazioni dipendenti fra loro, che non si compensano, per cui si altera il montante del fondo oggetto di tutte le scritture di un sistema, e che dàn luogo a scritture corrispondenti nei conti di entrambe le serie, e anche queste scritture chiamerò modificazioni.²⁹>>

Quindi sono *modificativi* quei fatti che comportano variazioni dal punto di vista patrimoniale e derivato, sono fatti *permutativi* quei fatti che comportano una variazione solo da uno dei suddetti punti di vista, sono invece fatti *misti* quelli che variano solo parzialmente il patrimonio, potendo essi incorporare anche una variazione positiva o negativa rispetto all'operazione compiuta.

Dunque, per il Besta ogni modificazione degli elementi patrimoniali viene ritenuta come *permutativa*, poiché non da una variazione della consistenza totale del patrimonio e non incide quindi sull'aspetto derivato; mentre ogni variazione di forza diversa e con

²⁸ BESTA Fabio (1922), "La Ragioneria", II edizione, Voll. I, II, III, Milano, op. cit. p. 2.

²⁹ BESTA Fabio (1922), "La Ragioneria", II edizione, Voll. I, II, III, Milano, op. cit. p. 5

segno opposto viene classificata come *modificativa*, in quanto provoca una modificazione in aumento o in diminuzione del patrimonio; le modificazioni *miste* sono invece le modificazioni che <<*modificano il patrimonio con un valore diverso da quello di carico*³⁰>>.

Besta avendo poi una concezione di azienda come somma di fenomeni, dà al suo sistema contabile lo scopo di individuare il possibile vantaggio o detrimento conseguente ogni operazione, questo si spiega anche nella concezione che egli ha nel formulare il bilancio.

Nel sistema patrimoniale, infatti, si può conoscere il valore totale del patrimonio sia verificando il saldo del conto “Bilancio di chiusura”, che utilizzando il “Conto Patrimonio”; conto con lo scopo di riscontrare lo sviluppo del valore patrimoniale³¹, dato che questo raccoglie il valore del patrimonio ad inizio periodo dal “Bilancio di apertura”, i fatti di gestione dal conto “Perdite e Profitti” ed infine il valore del patrimonio a fine periodo.

Besta non percepisce la necessità di adottare uno schema eccessivamente formale per redigere lo Stato Patrimoniale, mentre assegna al Conto Economico una funzione di riepilogazione dei risultati parziali delle gestioni, strutturandolo a risultati lordi di Perdite e Profitti o Spese Rendite.

Verrà poi approfondito, in maniera specifica, nel capitolo conclusivo ciò che comporteranno queste scelte nell’ambito delle relazioni dell’azienda con i vari stakeholder che con la stessa sono coinvolti.

³⁰ CORONELLA Stefano (2007). “Gino Zappa: il professionista, Contabilità e cultura aziendale”, op. cit. p. 146

³¹ RIZZOTTI Davide (2016), “Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione”, Aracne Editrice, op. cit. p. 74

CAPITOLO II. GINO ZAPPA

1. Il contesto socioeconomico

In questo capitolo il periodo preso in esame è quello della prima metà del XX secolo, ovvero tra il primo dopoguerra e gli anni successivi la Seconda guerra mondiale fino agli inizi degli anni '60.

Questo quarantennio, è stato attraversato da eventi estremamente diversi tra loro, si va infatti dalla fine della Grande Guerra, passando per la Seconda guerra mondiale, al primo decennio della cosiddetta “*Golden age*”³²; si cercherà, in questo primo paragrafo, di descrivere le principali vicende che vi si sono verificate.

Al termine della Prima guerra mondiale, il proposito dei principali leader politici occidentali era quello di riportare il mondo da un'economia di “guerra”, improntata ad un rigido controllo statale della produzione, alla “normalità” liberale - capitalista, in alcuni ambiti questo è stato possibile dalla de-statalizzazione della produzione, in altri ambiti, il conflitto, portò cambiamenti ed innovazioni immodificabili.

Questa situazione condusse quindi ad avere grandi disparità tra le economie occidentali, il ritratto di questo periodo variò, anche considerevolmente, da paese a paese, con l'inflazione come minimo comune denominatore, dove questa si trasformò, in Paesi come la Germania o l'Austria, in iperinflazione deperendo la valuta nazionale³³.

Di qui la necessità delle Nazioni europee, prostrate dallo sforzo bellico, di finanziarsi tramite l'uso di capitale straniero, in particolare degli Stati Uniti d'America, i quali dalla guerra combattuta prevalentemente sul suolo europeo avevano ottenuto grandi vantaggi commerciali; dato che con la loro industria andarono a colmare lo spazio lasciato vuoto dalla produzione europea impegnata, in quel momento, nello sforzo bellico.

Gli Stati Uniti d'America divennero anche per l'Italia fondamentali sia per poter risanare le finanze pubbliche, che per la riorganizzazione dell'intero sistema produttivo³⁴, in questo panorama si delineava per il Regno d'Italia una difficile fase di

³² RODANO Giorgio (2018), “Elementi di teoria per la storia economica. Una rilettura dell'Italia dal 1950 a oggi”, Il Mulino. p.21.

³³ POLLARD S. (2012), “Storia economica contemporanea”, il Mulino, op. cit. p.98.

³⁴ CASTRONOVO Valerio (2006), “Storia economica d'Italia. Dall'ottocento ai giorni nostri”, Einaudi. p. 148.

riconversione post-bellica, dettata dalla de-statalizzazione dell'industria, in particolare attraverso la rinuncia al piano di nazionalizzazione idroelettrico e la restrizione dei consumi pubblici a vantaggio dell'investimento privato; queste riforme apportate dal governo del presidente del consiglio Francesco Saverio Nitti ebbero come conseguenza l'ammodernamento del sistema industriale e la concentrazione di capitale, anche estero, negli istituti bancari in grado di sovvenzionare le società anonime dell'epoca³⁵.

Al contempo la concorrenza degli Stati Uniti d'America provocò un generale abbassamento dei prezzi in Europa ed in particolare in Italia, facendone subire i contraccolpi ai complessi industriali maggiormente esposti con le banche; questo il fatto di aver spaccato il paese fra neutralisti ed interventisti per l'intervento in guerra, il dissesto delle finanze pubbliche e il deprezzamento della lira che erose il potere economico della piccola borghesia che aveva sostenuto l'intervento, spianarono la strada al movimento politico fascista; il quale affermava che la soluzione della crisi economica e sociale era non tanto nell'interventismo dello Stato nell'economia quanto nel fare una specifica politica produttivistica dello Stato.

Durante questo periodo, che coincise con un movimento di ripresa economica internazionale che si arresterà solo nel 1929, furono attuate politiche di stabilità monetaria nei confronti delle monete più forti quali la sterlina, questo favorì la tendenza alla concentrazione industriale e l'ampliamento del sistema finanziario; vi furono infatti importanti fusioni e riassetamenti di società che si spartirono la maggior parte del mercato.

Durante la crisi del 1929 in Italia, con la stabilità della lira, la concentrazione in oligopoli dell'industria, la politica cosiddetta "*autarchica*" che prevedeva tariffe doganali ad una grande lista di prodotti d'importazione e l'abbassamento del salario dei lavoratori, permisero all'industria di attenuare la crisi che colpì il resto del mondo occidentale.

In rapporto agli altri Stati europei sono quindi i ceti meno abbienti che vissero le condizioni più dure della crisi, in quanto: "in Italia il monte stipendi e i redditi da lavoro

³⁵ CASTRONOVO Valerio (2006), "Storia economica d'Italia. Dall'ottocento ai giorni nostri", Einaudi. op. cit. p.150.

autonomo mantennero sostanzialmente le posizioni, nella ripartizione del reddito, al confronto della restrizione della quota-parte dei lavoratori industriali e agricoli³⁶”.

Dal punto di vista finanziario invece lo Stato si è visto costretto ad intervenire attraverso la costituzione dell'Istituto per la Ricostruzione Industriale, che utilizzò per salvare dal crollo le principali banche (Banco di Roma, Credito Italiano), esposte con una grande massa di immobilizzi a medio-lungo termine.

Attraverso la costituzione dell'IRI lo Stato mise a disposizione i capitali per coprire le perdite e acquisì, di rimando, titoli e proprietà industriali delle banche, provvedendo, di fatto, alla loro gestione; questo permise a Mussolini di avere una struttura agile, dissociata dalle corporazioni, ma legata alle decisioni del governo; in grado anche di fare pressione su alta finanza e mondo industriale.

Il ruolo che lo Stato venne così ad avere nell'economia segnò la fine del capitalismo classico di stampo ottocentesco, individualistico e concorrenziale.

Successivamente, gli avvenimenti internazionali segnarono l'ingresso del Regno d'Italia nella Seconda guerra mondiale, guerra che già dal 1942 a seguito dei bombardamenti a tappeto compiuti dagli Alleati nel nord Italia fece cedere l'industria, così come il morale della popolazione, portando alla crisi politica del regime che nel 1943 divise l'Italia in due; il nord dipendente dalla volontà degli occupanti nazisti ed il sud, che trovava come punto di riferimento le autorità angloamericane, interessate a mantenere un minimo di efficienza nella grande industria italiana.

Con la fine della Seconda guerra mondiale si pose il problema della ricostruzione, incoraggiata dagli USA attraverso un imponente piano di aiuti economici ai paesi europei prostrati dalla guerra che prese il nome di Piano Marshall, concesso a paesi ideologicamente affini ed affidabili per contrastare l'espansionismo Sovietico.

Altro fattore caratteristico di questo periodo è stato il progressivo interventismo dello Stato nell'economia del Paese, soprattutto attraverso provvedimenti di politica sociale e welfare, a livello internazionale si assiste all'entrata negli accordi di Bretton Woods dell'Italia, che coincise con il definitivo incorporamento nella sfera di influenza economico-sociale anglosassone.

³⁶ CASTRONOVO Valerio (2006), “Storia economica d'Italia. Dall'ottocento ai giorni nostri”, Einaudi. op. cit. p. 199.

In questo quarantennio pervaso da avvenimenti di portata storica, ci fu quindi un grande cambiamento sia nel modo di percepire l'intervento dello stato nell'economia, sia nel modo di "fare" impresa, passato da un sistema di aziende di stampo agricolo – artigiane di piccole dimensioni ad un sistema caratterizzato dalla presenza di aziende più grandi e complesse con legami a tratti simbiotici³⁷ con potenti intermediari finanziari e portatori di interessi privati che modificarono il panorama industriale italiano; caratterizzato sempre più spesso dalla forma giuridica della società di capitali.

2. Gino Zappa: il creatore dell'Economia aziendale.

Come si è visto precedentemente, il professor Gino Zappa³⁸ si trova ad operare in un contesto totalmente diverso dal professor Fabio Besta, contesto nel quale le nuove concentrazioni finanziarie ed industriali fecero sì che i fabbisogni informativo - contabili necessari al buon funzionamento ed al governo di un'azienda si espandessero notevolmente sia internamente, a causa di una aumentata complessità interna dovuta allo sviluppo di nuove tecnologie ed alla crescita delle dimensioni aziendali, che esternamente a causa dei nuovi e numerosi stakeholder presenti in questo nuovo contesto.

Gino Zappa completò i suoi studi tecnici a Milano proprio in piena seconda rivoluzione industriale, momento nel quale la città divenne capitale "economica" del Regno d'Italia ed in cui vennero fondate le prime grandi aziende capitalistiche; non trascurabile è anche il fatto che parallelamente all'attività accademica Gino Zappa gestiva l'azienda di famiglia, portandolo evidentemente ad acquisire una visione pragmatica della realtà economico – aziendale dell'epoca.

Dopo aver conseguito il diploma tecnico di ragioniere a Milano, Zappa si trasferì a Venezia, dove seguì le lezioni di Fabio Besta ed acquisì il diploma universitario di ragioneria³⁹; negli anni successivi succedette al Besta nella cattedra di "Ragioneria generale e applicata", alla quale abbinò una proficua attività professionale che tra l'altro

³⁷ MATTIOLI Raffaele (1962), I problemi attuali del credito, in "Mondo economico", Vol. n°2.

³⁸ CORONELLA Stefano, SANTANIELLO Lucrezia (2018) "Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna", p. 162.

³⁹ CORONELLA Stefano, SANTANIELLO Lucrezia (2018) "Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna", op. cit. p.163.

lo portò ad occuparsi della liquidazione della Banca Italiana di Sconto, fu sindaco della Banca Commerciale Italiana e predispose relazioni per la concessione di prestiti da parte dell'IRI⁴⁰.

Zappa si forma quindi in un periodo di forte fermento culturale, dove è vigorosa la discussione sull'impostazione positivista in particolare sulle tecniche metodologico – scientifiche riguardanti l'osservazione oggettiva o soggettiva dei fenomeni⁴¹; Zappa infatti ritiene che i dati frutto di un'osservazione soggettiva, possano essere fruiti per soddisfare determinati fini decisionali e gestionali del soggetto.

Gino Zappa rifiutando il positivismo, è portato a negare l'esistenza di “fatti” propriamente dotati di completa soggettività, facendo dipendere la conoscenza della realtà dalle stime soggettive degli attori osservanti; per Zappa è quindi impossibile studiare un evento senza partire dalle condizioni soggettive di chi lo studia, per esempio si può osservare che due soggetti che si apprestano a valutare un bene danno valutazioni discordanti del valore da loro attribuito allo stesso bene, dato che sono influenzati dalla diversità di scopi, dall'interpretazione soggettiva e da altri fattori endogeni ed esogeni peculiari ad ognuno di essi, infatti il professor Zappa afferma:

I fatti sono, per così dire, in sé stessi indeterminati; anche la ragioneria non conosce il “fatto in sé”, ma solo i fatti in relazione ad un complesso di nostra costruzione. Non esistono per noi, come per nessuna scienza esistono, fatti capaci di attribuzione qualitativa o quantitativa, ed atti alla cognizione nostra, indipendentemente dall'uso al quale devono valere, dalla dottrina che loro dà vita e dal sistema nel quale vengono accolti. Per la conoscenza nostra esistono solo fatti qualificati. (Gino Zappa, 1946 p. 114)

Questo nuovo modo di analizzare i fenomeni aziendali, guida Gino Zappa a conferire prevalente importanza ai momenti valutativo ed interpretativo, in confronto all'investigazione di dati oggettivi, ed a modificare l'oggetto di studio del suo sistema contabile.

Con questa nuova impostazione teorica, dovuta in egual misura al modificarsi dell'ambiente operativo ed alla messa in discussione del pensiero positivista, il

⁴⁰ CORONELLA Stefano, SANTANIELLO Lucrezia (2018) “Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna”, op. cit. p.164.

⁴¹ RIZZOTTI Davide (2016), “Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione”, Aracne Editrice, op. cit. p.50.

professor Zappa ridefinisce anche il concetto di “coordinazione economica”; infatti l’azienda è considerata un: “sistema le cui varie parti sono tra loro strettamente legate da relazioni di interdipendenza” (Davide Rizzotti 2016 p. 51).

Infatti, egli enunciò come prima definizione, l’azienda: “coordinazione economica in atto, che è istituita e retta per il soddisfacimento di beni e servizi⁴²” ed in seguito maturata nell’idea di azienda come: “istituto economico atto a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento e il consumo della ricchezza⁴³”.

Il proposito di considerare il complesso economico – aziendale considerando le relazioni reciproche tra i suoi elementi, porta Gino Zappa a fondare l’Economia Aziendale come una sintesi degli studi sulla gestione, l’organizzazione e sulla rilevazione, affermando che la ragioneria:

<<Se vuol essere davvero forma del metodo sperimentale, deve procedere oltre lo studio qualitativo e statico dei più semplici fenomeni dell’economia aziendale. Ricerche debbono essere le interrelazioni, investigati i rapporti che esprimono il modo di comportarsi e le reciproche attinenze di vari elementi onde l’economia aziendale diviene⁴⁴>>

La sua è quindi una visione dell’economia aziendale suddivisa in tre grandi rami, la ragioneria, l’amministrazione e l’organizzazione; dove la prima si occupa della rilevazione, ossia della disgregazione dei fenomeni aziendali nei suoi elementi nodali, allo scopo di trovarne i dati quantitativi da inviare alla parte amministrativa che con questi è in grado di assumere decisioni, infine l’organizzazione che si occupa dello studio della forma aziendale più idonea al tipo di attività svolta allo scopo di ottenere la miglior struttura economicamente possibile con riguardo ai criteri di efficacia ed efficienza.

⁴² ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè, op. cit. p. 30.

⁴³ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè, op. cit. p.37.

⁴⁴ ZAPPA Gino (1927), “Tendenze nuove negli studi di ragioneria”, Milano, Istituto editoriale Scientifico.

Uno dei grandi meriti di Gino Zappa è quindi di aver aggregato e sistematizzato (per studiare appieno i fatti che si verificano durante il ciclo aziendale), la ragioneria, l'amministrazione e l'organizzazione di un'azienda.

I dati che si estraggono dall'economia aziendale così concepita devono propendere dunque alla cognizione ed alla rappresentazione dei rapporti di interdipendenza caratterizzanti il ciclo dell'azienda, in modo da produrre informazioni di sintesi che possano essere utilizzate per scopi anche strategici ed alla valutazione dell'equilibrio dell'azienda, infatti lo stesso Zappa afferma:

<< I fenomeni aziendali hanno sì particolarità proprie, possono e debbono essere, è vero, considerati in aspetti speciali, sono insomma anch'essi molteplici e diversi. Essi però sono pure costituiti, nello spazio e nel tempo, in indissolubile unità. Questa è la realtà, che la nostra scienza deva percepire con i suoi principi e con i suoi sistemi, e che i processi di rilevazione debbono riflettere con sufficiente fedeltà.⁴⁵>>

Sulla base della condizione di “indissolubile unità” dei fenomeni aziendali Zappa rivede anche il sistema contabile, dato che la sola partita doppia non consente più di poter controllare tutti i molteplici fattori che costituiscono l'azienda nel suo insieme, infatti:

<<La vita aziendale è ben più complessa di quanto non appaia dalle nostre rilevazioni sistematiche. Le rilevazioni sistematiche, necessariamente sintetiche, riconducono ogni fenomeno all'omogeneo, palesano le connessioni necessarie, in uno od in pochi aspetti, astraggono dalla complessa realtà poche note comuni.⁴⁶>>

Per Zappa pertiene alla rilevazione extra contabile valutare i singoli fenomeni *“come elementi di particolari coordinazioni, nei confronti di altri fenomeni, elementi*

⁴⁵ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. p. 8.

⁴⁶ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. p. 21

*delle stesse o di altre coordinazioni*⁴⁷”; dunque, l’oggetto di conoscenza diventa una grandezza che consenta una riproduzione sintetica ed allo stesso tempo importante dell’andamento del ciclo aziendale; una grandezza rinvenibile solo attraverso un’attenta analisi del reddito.

3 Il Sistema del Reddito

Gino Zappa nel corso della configurazione del Sistema del Reddito, pur adottando una definizione di conto che non si discosta molto da quella del suo Maestro Fabio Besta, considerando il conto come: *“una serie di scritture, riflettenti un dato oggetto, ed aventi per lo scopo di porne in evidenza una variabile e commensurabile grandezza”*, non reputa applicabile ad ogni tipologia di conto aziendale il modello a funzionamento bifase, ritenendolo piuttosto più adeguato a soddisfare le esigenze dei conti monetari e di capitale, mentre i conti che riflettono costi e ricavi vengono fatti funzionare in maniera monofase o unilaterale, ossia in una sola sezione, poiché secondo Gino Zappa data la difficoltà nella determinazione e nella stima del valore di un oggetto è più corretto non rilevarlo in maniera continua per esempio, in casi come deprezzamenti o cali dipendenti da variabili tecniche o economiche.

In connessione alle criticità già menzionate, Gino Zappa ha semplificato anche la rilevazione di atti amministrativi, portandolo ad escluderli dalla rilevazione al fine di temperare la complessità dei fenomeni aziendali tipici di quel periodo; questo avviene ad esempio quando i flussi interni sono così assidui da indicarne la determinazione del valore e far differire la contabilizzazione ad un momento successivo⁴⁸.

Ciò si può verificare nei casi di registrazione di acquisti e di vendite a prezzi di fattura provvisoria⁴⁹, in questi casi vengono addotte modifiche ai criteri di valutazione apportati, questo fa emergere la necessità di modificazione dei criteri valutativi:

⁴⁷ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. op. cit. p. 31

⁴⁸ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. op. cit. p. 109.

⁴⁹ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. op. cit. p. 109.

<<Se, ad esempio, dopo di aver valutato un credito al valore nominale, od una merce al costo, si volesse stimarli in base al criterio del presunto effettivo ricavo, si dovrebbe procedere alla registrazione di variazioni di conto rettificativa.⁵⁰>>

Da questa affermazione si deduce che la modificazione dei metodi di valutazione non è una procedura di carattere eccezionale, dato che nella prassi dell'attribuzione del valore è necessario tener conto degli "intenti" del valutatore piuttosto che nella ricerca di una rilevazione quanto più oggettiva possibile, è pacifico quindi secondo Gino Zappa che al cambiamento degli scopi di valutazione, deve essere adeguato il criterio di valutazione stesso.

Il continuo tentativo di osservare l'andamento di grandezze come costi e ricavi quindi porterebbero a verificare un'osservazione costante che produrrebbe dati poco rilevanti, è per cui preferibile secondo Gino Zappa effettuare la misurazione delle grandezze economiche che derivano dagli scambi, misurabili attraverso l'espressione monetaria che, eventualmente, può essere rettificata alla fine dell'esercizio sulla base di valutazioni soggettive, per questo motivo il professor Zappa introduce i conti monofase.

Il problema della valutazione dell'oggetto non è riscontrabile nei conti numerari (tranne nel caso in cui si debba tener conto di un eventuale tasso di cambio), dato che questi sono determinati da valori oggettivamente determinabili:

<<Nei conti accesi ai valori numerari originari, le variazioni di conto possono tipicamente determinarsi come valori, o meglio come quantità monetaria, obiettivamente di per sé stanti, atte ad autonoma misurazione. Specialmente nei conti di reddito sono però frequenti le inserzioni di valori di origine statistica; più raramente valori statistici sono inseriti nei conti numerari e nei conti di capitale.⁵¹>>

<<Essi possono considerarsi quale risultato di vere e proprie determinazioni di quantità di monete, indipendenti dall'apprezzamento personale di coloro

⁵⁰ ZAPPA Gino (1946), "Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali", Milano, Giuffrè, p. 109.

⁵¹ ZAPPA Gino (1946), "Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali", Milano, Giuffrè, p. 97.

che procedono alla loro rilevazione. I nostri valori nominali insomma, quando la moneta numeraria permane nominalmente inalterata, hanno espressione che non può variare per mutar di tempi e di luoghi; e che, eccettuato il caso, di solito facilmente percepibile, di errori di conteggio, non può andar soggetta a dirette rettificazioni. Dico “dirette rettificazioni”, perché a correzioni indirette possono dare origine anche i valori nominali “certi”, quando moneta di conto sia una moneta avariata>>⁵².

Per questi conti, quindi, non essendoci il problema di rispondenza dei valori, che si trovano come detto, nei conti di reddito, si ricorre ai conti bifase; ossia alla partita doppia; l’effettiva oggettività che rappresentano i valori numerari è di indispensabile importanza nell’enunciazione dell’aspetto originario di osservazione.

Per quanto riguarda i fatti di gestione Gino Zappa, come il suo Maestro, li distingue in fatti modificativi e fatti permutativi, tuttavia il professor Zappa avendo limitato le rilevazioni ai soli fatti di gestione esterna valuta aspetto originario le variazioni numerarie e aspetto derivato i costi o i ricavi che le variazioni vanno a misurare; questo provoca che tanti fenomeni precedentemente considerati permutativi divengono modificativi, in quanto notabili sia nell’aspetto numerario (originario) che nell’aspetto reddituale (derivato).

Punto dolente di questo sistema del reddito è che, a detta dello stesso Zappa, le scritture contabili effettuate con tale sistema non sono in grado di rilevare permute e i consumi di produzioni interne, infatti:

<<Fenomeni di impresa che le scritture sistematiche sono incapaci di rilevare direttamente sono pure le permute, non monetarie, di merci o di prestazioni. Lo scambio fiduciario in natura complica poi le già gravi difficoltà che ogni forma di baratto provoca nella rilevazione dei risultati. Quanto qui si asserisce appare evidente nelle scritture sistematiche delle “imprese coloniali”, le quali, mentre l’esercizio si svolge, ignorano tutta quella parte della gestione che si manifesta con scambi in natura e con consumi di produzioni interne. Trattamento non dissimile sogliono avere

⁵² ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. p. 201 – 202.

nelle scritture doppie quelle forme di prestazioni in natura a favore della mano d'opera – case operaie, trasporti operai con “mezzi” proprio, cure ospedaliere, assistenza scolastica in case di cura o in scuole proprie – che in talune imprese, e spesso anche nell'aspetto economico, tanto gravano sui costi, ma in misure che in genere non si possono determinare che con congetture “di lungo periodo”⁵³>>

Questo perché dal sistema del reddito, vengono esclusi i dati riguardanti le rilevazioni contabili di costi e ricavi in natura, messa in atto allo scopo di salvaguardare la coerenza del sistema contabile zappiano in quanto si basa sull'aspetto numerario originario e reddituale derivato, ma che nei fatti non rispecchia la realtà aziendale.

Le procedure utilizzate dal Zappa per redigere i conti fanno sì che le anche i conti di bilancio siano profondamente influenzati dall'idea di Gino Zappa secondo cui l'azienda è sostanzialmente legata all'aspetto della coordinazione; infatti secondo lui non si possono determinare risultati parziali di singole operazioni, ed il reddito va determinato nella sua apprezzabilità complessiva utilizzando le rilevazioni delle componenti reddituali positive e negative, derivate dagli scambi con l'esterno, in conti a funzionamento monofase.

<<Non sono complementari forse tutti gli elementi di costo? Non sono, entro certi limiti complementari tutti i costi sostenuti in una data impresa pur nella successione del tempo? Non sono strettamente coordinati anche molti ricavi? E come dunque potrebbero determinarsi i risultati netti o lordi che procedono da singole operazioni?⁵⁴>>

Dall'uso dei conti monofase e dalla mancata determinazione dei risultati parziali, per Gino Zappa al conto economico è attribuita un'importanza fondamentale perché utilizzato per esprimere le componenti che concorrono alla “costituzione”⁵⁵ del reddito.

⁵³ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè, p. 392.

⁵⁴ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. op. cit. p. 162.

⁵⁵ ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè. op. cit. p. 346.

La struttura che il professor Zappa usa è quella a costi, ricavi e rimanenze, questa consente di tenere distinte le singole voci reddituali, ripartendoli sulla base della loro origine e di valutare la loro incidenza sul risultato globale.

Lo stato patrimoniale invece, è usato per l'individuazione del capitale di funzionamento dell'azienda, quindi è usato funzionalmente alla determinazione del reddito; infatti il valore che viene attribuito alle voci patrimoniali non fa riferimento al singolo bene oggetto di valutazione ma si ricollega alla capacità di questo di influenzare tutto il sistema aziendale per il conseguimento del reddito.

CAPITOLO III. SISTEMI CONTABILI A CONFRONTO

1. L'informazione e il suo ruolo nel sistema aziendale

Nei primi capitoli si è potuto apprezzare il percorso svolto dal professor Fabio Besta e dal suo allievo professor Gino Zappa per elevare la Ragioneria al rango di scienza, percorso influenzato, come si è visto, prima dalle teorie filosofiche positiviste che si basano sul concetto di visione razionale della società e dei fenomeni che da essa scaturiscono, poi da un'impostazione più critica e libera da vincoli di empirismo esasperato tipica del post-positivismo; in questo capitolo invece si analizzeranno i caratteri tecnici delle teorie contabili da loro inventate, in particolar modo gli obiettivi informativi che si potranno nei confronti degli stakeholder interni all'azienda ed esterni ad essa.

Allo scopo di analizzare i sistemi contabili precedentemente descritti sotto il profilo dell'utilità nei confronti dei portatori di interessi interni all'azienda ed esterni ad essa, si disamina brevemente il concetto di informazione e di sistema informativo aziendale.

L'informazione è un elemento basilare del corretto funzionamento aziendale dato che si pone alla base, secondo uno schema circolare, di processi decisionali, operativi e di controllo:

<<L'informazione costituisce la materia prima di qualsiasi decisione. Essa è infatti necessaria soprattutto per decidere in modo razionale, eliminando il più possibile l'alea dell'incertezza nell'assunzione delle varie scelte di gestione. Pur essendo in realtà indispensabile per tutti e tre i processi fondamentali attuati nell'azienda (processo decisionario, operativo e di controllo), la sua utilizzazione principale si ha nella fase di formulazione delle decisioni aziendali⁵⁶.>>

Tutti i processi decisionali e di controllo hanno bisogno di informazioni proprie in base al tipo di problema di volta in volta affrontato, l'informazione si può quindi definire come: “dato che è stato sottoposto ad un processo che lo ha reso significativo

⁵⁶ SCIARELLI Sergio (1967), “Il processo decisionario nell'impresa”, Padova, Cedam, pp. 195-196.

per il destinatario, e realmente importante per il suo processo decisionale presente o futuro”⁵⁷.

Il ritenere il dato come fonte primaria per ottenere l’informazione, vuol dire accettare la concezione di realtà secondo cui viene messa in secondo piano l’importanza dei soggetti che elaborano l’informazione, anche se i fenomeni che vengono a verificarsi nell’ambiente, entrando nell’ambito di interesse del soggetto, subisce una sovrapposizione con i sistemi di percezione del soggetto stesso venendone influenzata:

<<Ogni fabbisogno informativo è in ultima istanza fondato sul valore che i soggetti o gruppi ripongono consapevolmente o inconsapevolmente sulle informazioni. Ogni individuo o gruppo ha certi valori per certi problemi. Ogni schema deve venire fuori per mettere in evidenza e assegnare questi valori unici. In uno specifico momento in un particolare campo ci saranno certi elementi che saranno significativi così come si evince dalla attenzione generale che ricevono dai pratici del campo.⁵⁸>>

La linea di demarcazione tra dato e informazione si pone dunque in quello che può essere definito “confine dell’utilità”⁵⁹ e che segna il punto in cui il dato diviene informazione e cioè proficuamente utilizzabile nel processo decisionale o di controllo.

In considerazione del fatto che qualunque processo decisionale e di controllo ha bisogno di varie informazioni, viene a presentarsi la necessità di determinare quali e quante informazioni si debba fornire agli interessati.

<<Contrariamente a quanto spesso si sostiene, è economicamente impensabile e praticamente controproducente fornire tutte le informazioni che potrebbero essere utili in un dato processo decisionale: economicamente impensabile, poiché il costo, dati anche certi vincoli di tempo, sarebbe eccessivo rispetto al valore delle informazioni, e praticamente controproducente, poiché l’abilità di comporre queste informazioni in modo

⁵⁷ RIZZOTTI Davide (2016), “Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione”, Aracne Editrice, op. cit. p. 18

⁵⁸ MCDONOUGH A. M. (1963), “Information economics and management systems”, New York, p. 116.

⁵⁹RIZZOTTI Davide (2016), “Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione”, Aracne Editrice, op. cit. p. 21

coerente onde assumere la decisione potrebbe andare al di là delle possibilità intellettive e di calcolo⁶⁰.>>

Le informazioni in ambito aziendale possono essere classificate attraverso cinque categorie: le fonti di dati, i destinatari, il tempo, la natura ed il grado di analiticità, in relazione alla categoria dei destinatari, si distinguono in soggetti interni e soggetti esterni all'azienda.

Sono soggetti interni quelli che manifestano necessità conoscitive verso l'alta direzione, la direzione intermedia, la direzione esecutiva e gli stessi individui preposti allo svolgimento di mansioni operative; sono soggetti esterni tutti quelli che vengono in vario modo ed a vario titolo interessati dall'azienda e di conseguenza, che hanno interesse al buon andamento dell'azienda; possono essere azionisti, dipendenti, finanziatori, clienti e fornitori.

Le informazioni possono essere classificate secondo tre diversi criteri:

- 1). In base al tempo: si possono distinguere in storiche, attuali e prospettive in relazione al periodo in cui si sono verificati i fenomeni analizzati;
- 2). In base alla loro natura: si dividono in informazioni di tipo qualitativo e quantitativo, in relazione alla descrizione del fenomeno osservato, le qualitative lo descrivono sotto il profilo delle caratteristiche principali, quelle quantitative sotto il profilo dei parametri numerici che ne rappresentano l'entità;
- 3). In base al grado di analiticità: possono distinguersi in informazioni sintetiche ed informazioni analitiche, le prime danno una osservazione globale del fenomeno osservato mentre le analitiche ne restituiscono una osservazione dettagliata.

Per supportare i processi decisionali vengono utilizzate soprattutto le informazioni di tipo analitico; infatti, le informazioni sintetiche vengono usate per ottemperare ad esigenze gestionali, di controllo o di tipo strategico; le informazioni analitiche vengono utilizzate soprattutto da stakeholders interni all'azienda, quindi da quei soggetti che devono prendere decisioni prevalentemente operative e di indirizzo.

Da ciò si evince che le informazioni analitiche, rispetto a quelle sintetiche, hanno un grado di elaborazione più veloce ed immediato visto che servono ad applicare al caso concreto processi decisionali e di controllo; le informazioni di tipo sintetico sono invece

⁶⁰ RUGGIADINI Andrea (1970), "I sistemi informativi d'impresa", Milano, Giuffrè, p. 75.

caratterizzate da un più articolato processo di elaborazione, posto in essere da uffici preposti, scollati dal processo produttivo vero e proprio e deputati prevalentemente all'analisi e manipolazione dei documenti contabili; è quindi di fondamentale importanza impostare un sistema contabile adatto agli obiettivi che l'azienda intende perseguire.

2. Analisi del “sistema patrimoniale” nei confronti dei portatori di interessi interni ed esterni.

Come si è potuto osservare nel primo capitolo, il professor Fabio Besta ha posto le basi per la formazione scientifica della materia ragionieristica, ancorando il suo lavoro di studio e ricerca ai concetti dogmatici della corrente filosofica del positivismo scientifico, cosa che probabilmente è stata, uno dei pochi punti critici del suo enorme lavoro.

La visione di Besta, quindi, è particolarmente orientata alla raccolta ed analisi delle informazioni di tipo analitico, orientate prevalentemente allo studio dei fenomeni interni all'azienda, per soddisfare prevalentemente la necessità dei fabbisogni informativi necessari ai soggetti direttamente coinvolti nell'amministrazione.

Besta attraverso la creazione di un sistema contabile bilanciante, si propone di ottenere un'ampiezza di informazioni molto elevata, che riesca quindi a soddisfare l'esigenza del controllo delle variazioni che il patrimonio subisce a seconda della gestione.

Per quanto riguarda la tempestività, la cui caratteristica è la velocità con cui si può far partire un processo decisionale sulla base dell'informazione ricevuta; il sistema patrimoniale del Besta, mirando ad tendendo alla generazione di informazioni che possano seguire e controllare continuamente le variazioni che il patrimonio subisce, si caratterizza per il fatto che le rilevazioni contabili devono andare di pari passo al verificarsi dei fatti amministrativi; un esempio può essere la rilevazione dei fatti di gestione collegati all'attività di produzione, è essenziale che il processo produttivo sia suddiviso nelle sue fasi e che queste siano efficacemente rilevate.

Per quanto riguarda il carattere della trasferibilità dell'informazione, ossia la capacità dell'informazione di essere utilizzata dal soggetto che l'ha generata ed altresì

da soggetti che anche non avendo partecipato al processo di formazione, possono avere un interesse verso il contenuto dell'informazione.

<<Le informazioni che servono ad orientare le decisioni dovrebbero essere disponibili al livello decisionale interessato indipendentemente dal punto nello spazio nel quale hanno avuto origine (dati consuntivi) o avranno origine (dati preventivi): ciò comporta, almeno come tendenza, il superamento delle barriere che si frappongono all'interscambio di informazioni tra le differenti funzioni in cui tipicamente si articola l'organizzazione aziendale⁶¹>>.

Il sistema patrimoniale ideato dal professor Besta, è in grado di determinare il reddito prodotto nell'esercizio, sia guardando la variazione in aumento o in diminuzione subita dal patrimonio a conseguenza diretta della gestione, sia attraverso la somma algebrica dei redditi parziali che il sistema patrimoniale rileva; esso però non permette al fruitore esterno dell'informazione generata di apprezzarne la modalità di formazione, per via delle compensazioni richieste dalla necessità di calcolare i parziali delle singole operazioni di gestione.

Per riuscire a procurare un'informazione utile relativa alle componenti reddituali, bisogna operare un riesame scrupoloso delle singole rilevazioni poste in essere durante il periodo amministrativo.

È evidente che ciò che ne consegue è un limite alla trasferibilità dell'informazione generata verso i soggetti portatori di interessi esterni alla realtà aziendale, questa situazione è causata dalla difficile diffusione delle conoscenze relative al metodo di rilevazione contabile ed al, comprensibile, ostruzionismo all'accesso dei registri contabili; per ovviare a queste difficoltà vennero apportate talune varianti al sistema patrimoniale, volte soprattutto a far sì che venisse mantenuta immutata, perlomeno fino alla redazione del bilancio, la capacità informativa ottenuta dall'analisi dei costi e dei ricavi.

⁶¹ CAVALIERI E. (dicembre 1973), "Considerazioni sulle caratteristiche generali del sistema informativo aziendale", Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, N°12, pp. 398-399.

È da rilevare per esempio la variante del sistema patrimoniale posta in essere da un grande esponente della scuola “bestana” Ubaldo De Dominicis, che nella sua variante:

<<Scaturisce dalla opzione fondamentale relativa all’analisi di variazioni patrimoniali lorde (...). Non è che gli autori legati alla versione classica del sistema patrimoniale (...) non si fossero accorti che, ad esempio, al momento dell’acquisto di merci, vi fossero due variazioni patrimoniali di segno opposto. Tale constatazione si presenta costante presso tutti gli autori. L’innovazione sta nel procedere all’elisione (come dice Besta), o alla neutralizzazione (come più correttamente può dirsi) dell’aspetto derivato delle due opposte conseguenze innovative sul contenuto della seconda serie di conti del sistema (quella originaria) e sul terreno dei concetti delle conseguenti definizioni teoriche.⁶²>>

Il sistema contabile creato dal professor Fabio Besta, come si è dimostrato è prevalentemente rivolto alla soddisfazione dei fabbisogni informativi dei soggetti portatori di interessi all’interno dell’azienda, cioè verso l’alta direzione che detta la strategia più opportuna per conseguire gli obiettivi aziendali.

3. Analisi del sistema del reddito nei confronti dei portatori di interessi interni ed esterni.

Lo studio del professor Gino Zappa, come si è potuto apprezzare nel secondo capitolo, è stato orientato alla elaborazione di un sistema contabile che ben si attagliasse alle vicissitudini occorse durante la prima metà del ‘900, secolo nel corso del quale la dimensione e la complessità delle aziende sono andate via via aumentando, necessitando quindi di uno strumento analitico – contabile che permettesse ai soggetti interni ed esterni, a vario modo interessati dalla vita aziendale, di prendere le decisioni in maniera consapevole.

⁶² GABROVEC MEI (1942), “Sistemi contabili e strutture del conto del risultato economico”, Padova, Cedam, pp. 41 – 42.

Il sistema informativo – contabile impostato da Gino Zappa, incentrandosi sulla misurazione complessiva del reddito di esercizio, accetta il fatto di una diminuzione della velocità nella rilevazione dei fenomeni aziendali consentendo così il trasferimento in avanti del termine entro cui si possono effettuare rilevazioni per avere informazioni tempestive.

Questo differimento nella rilevazione avviene a condizione che la circostanza, che dà origine all'evento di gestione, sia costituita da eventi oggettivamente determinabili, per esempio eventi che, durante lo svolgimento dello scambio con economie esterne, implicano l'emissione di documenti come fatture, bolle o ricevute; che consentano quindi di ricostruire il fatto di gestione anche dopo lo scorrere di diverso tempo; questo sistema fa sì di garantire il carattere della tempestività dell'informazione, dato che riescono a soddisfare il bisogno di conoscenza del reddito.

Il sistema contabile in partita doppia, secondo lo stesso Zappa deve essere orientato all'adempimento delle esigenze conoscitive di sintesi riguardanti la formazione del reddito, in particolare analizzando la natura di costi e ricavi complessivi avuti durante l'esercizio, Gino Zappa aspira quindi alla creazione di un sistema info – contabile con un alto grado di trasferibilità dell'informazione generata.

Nell'impostazione dello stato patrimoniale, il Zappa crea uno schema che fa riferimento ad un grado decrescente di oggettiva misurabilità dei valori, dove la prima voce è costituita da valori numerari, che sono distinti in base al loro grado di accertabilità, in valori certi, assimilati o presunti; i primi fanno riferimento alla apprezzabilità del denaro contante a disposizione in azienda, i secondi fanno riferimento a crediti e debiti dell'azienda verso altri soggetti ed infine i terzi riguardano i crediti e debiti in valuta estera posseduti, per i quali vi è la necessità di conversione in moneta di conto sulla base di cambi presunti o a crediti e debiti la cui cifra è figlia di una stima o di congettura; Zappa a proposito di questa ultima categoria di valori afferma che:

<<i>valori numerari presunti ed i correlativi componenti di reddito sono spesso tra le più malcerte variazioni di conto: anch'essi, con espressione che si presta alle più disparate interpretazioni, sono talora designati quali valori nominali. Tali variazioni, anche quando la originaria determinazione fuori

conto è fatta a lassi di tempo più brevi dell'anno, non sogliono essere inserite nel sistema del reddito che alla fine di ogni esercizio.⁶³>>

Gino Zappa nota che all'aumentare di questi valori sulla formazione del reddito comporta una diminuzione del suo grado di attendibilità.

<<In genere può affermarsi che, a parità di ogni altra circostanza influente, i redditi d'esercizio abbiano composizione particolarmente attendibile quando possono determinarsi sul fondamento precipuo di variazioni numerarie certe ed assimilate; sempre meno attendibile è il reddito d'esercizio quanto più alla sua determinazione debbono concorrere valori correlativi a variazioni numerarie presunte. Tali valori tuttavia sono spesso strumento indispensabile di conguaglio dei redditi d'esercizio e di stabilità delle gestioni che i redditi determinano negli ultimi risultati sistematici.⁶⁴>>

I costi e ricavi sospesi, riguardano quelle componenti di reddito che sono rinviate a esercizi futuri in quanto ritenute non di competenza dell'esercizio in corso; per questi dati la parte congetturata è la valutazione di competenza economica, che può essere di varia natura.

<<Dato che non tutti i costi sostenuti nell'esercizio abbiano in esso ritrovato i correlativi ricavi, e che non a tutti i ricavi primamente conseguiti abbiano nell'esercizio corrisposto i correlativi costi, sorgerà alla fine dell'esercizio la necessità di scernere, tra i costi ed i ricavi che durante l'esercizio si sono venuti affermando, quelli che debbono concorrere come immediati componenti alla formazione del reddito di quello stesso esercizio, e quegli

⁶³ ZAPPA G. (1946), "Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali", Milano Giuffrè, p. 445.

⁶⁴ ZAPPA G. (1946), "Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali", Milano Giuffrè, p.446.

altri che dovranno concorrere alla formazione di redditi venturi perché attendono il futuro manifestarsi della variazione economica.^{65>>}

I valori numerari sospesi godono anche di un fattore soggettivo, legato alla circostanza che si parli di parti di reddito derivanti da variazioni numerarie presunte.

Nello stato patrimoniale che propone il prof. Zappa, sono indicate alla fine le parti del patrimonio netto, in questo caso il livello di incertezza di questi valori è differenziato sulla base del susseguirsi di diverse gestioni in cui influiscono in maniera crescente i risultati delle stime e delle congetture; il grado minore di discrezionalità si trova nel capitale conferito al momento della costituzione dell'azienda ed al capitale che risulta dalla liquidazione delle parti patrimoniali al cessare dell'attività aziendale; mentre i valori dei capitali individuati nei periodi mediani, sono comunque influenzati da fattori soggettivi.

Il capitale contabile di un'azienda è quindi una somma dei valori del capitale iniziale con i vari diversi redditi di esercizio che si hanno avuti nelle varie gestioni, il reddito è quindi il valore maggiormente incerto nella sua determinazione, dato che è composto sia da valori oggettivi che soggettivi che fanno riferimento anche ad esercizi precedenti o antecedenti la gestione.

Da qui l'importanza di definire ed utilizzare principi comuni nella redazione e nella valutazione del bilancio d'esercizio in quanto in mancanza di tali principi, l'utilità informativa che ne deriva per i soggetti fruitori esterni sarebbe fortemente limitata.

Per ciò che riguarda il conto Profitti e Perdite, si può affermare che mette lucidamente in evidenza i valori che derivano da valutazioni eseguite anche in esercizi precedenti, questo è consentito dalla formulazione a costi, ricavi e rimanenze che mantiene:

<<separati i valori aventi la natura di quantità economiche, dai valori congetturati e stimati, fornendo così una visione dei modi attraverso cui il reddito si è venuto a formare.^{66>>}

⁶⁵ ZAPPA G. (1946), "Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali", Milano Giuffrè p.341.

Per quanto riguarda i valori che conseguono da stime e congetture, il professor Zappa pone un accento sui valori sospesi, nello specifico nella parte alta del conto Profitti e Perdite sono mostrati i valori rinviati ad esercizi precedenti all'esercizio che si sta concludendo; questi valori hanno il fine di mantenere il collegamento tra l'esercizio in corso ed i vari precedenti; nella parte inferiore del conto Profitti e Perdite vengono invece mostrati, prima dell'utile o perdita di esercizio, i valori che verranno contabilizzati negli esercizi futuri.

<<Il risalto dato da Zappa ai valori sospesi conferma il principio di unitarietà della gestione nel tempo e la necessità di ricorrere alla semplificazione – finzione di scindibilità del fluire della vita aziendale in singoli esercizi. Si può a questo punto affermare che la distinzione fatta da Zappa tra valori di bilancio obiettivamente misurati e valori stimati e congetturati consente una maggiore trasferibilità dell'informazione.⁶⁷>>

Nell'analisi del reddito di esercizio, l'analista del bilancio si trova nella possibilità di determinare l'importanza che hanno avuto le scritture stimate e congettrate, quindi i valori di origine soggettiva e di ponderare attentamente l'attendibilità dell'informazione ottenuta.

Con il suo lavoro il professor Gino Zappa ha conferito al conto Profitti e Perdite una preminente importanza informativa rivolta a stakeholders esterni e nel 1974 il suo contenuto venne disciplinato dal Codice Civile⁶⁸.

⁶⁶ CODA G. V., BRUNETTI G., BARBATO BERGAMIN G. (1974), "Indici di bilancio e flussi finanziari", Etas, p.55.

⁶⁷ RIZZOTTI D. (2016), "Teorie contabili a confronto da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione, Aracne editrice, p102.

⁶⁸ Ora dettato dall'art. 2425bis del CC che disciplina "Iscrizione dei ricavi, proventi, costi e oneri".

CONCLUSIONE

Con questo lavoro si è voluto presentare un approccio al pensiero dei due grandi Maestri che, tra fine '800 e prima metà del '900, hanno elevato al rango di scienza universalmente riconosciuta la Ragioneria e l'Economia Aziendale.

Si è cercato, in onore al metodo utilizzato dal professor Fabio Besta, di fare attraverso un'analisi storico – filosofica, un inquadramento dei sistemi contabili realizzati dai due eminenti professori, ponendoli poi a confronto usando come chiave di lettura l'utilizzo dell'informazione generata dai sistemi contabili da loro inventati.

L'uso dell'informazione ottenuta dai sistemi contabili come lente nell'analisi del suo utilizzo da parte di stakeholders interni ed esterni, ha consentito di apprezzare al meglio il tipo di fabbisogno informativo riscontrato non solo dalle aziende, ma anche dai soggetti a loro legati nei periodi in cui si sono sviluppati i due approcci.

Da questa analisi, leggendo i due modelli contabili alla luce del contesto contemporaneo, non si può che preferire il modello adottato dal professor Gino Zappa; in quanto volto soprattutto a trasmettere l'informazione anche a fruitori portatori di interessi esterni alla realtà aziendale.

Al professor Fabio Besta va però riconosciuto il merito fondamentale di aver profondamente innovato le teorie contabili; unico vero limite di tale teoria è stato quello dell'essere profondamente legato all'approccio epistemologico positivista del tempo e dalla sua propensione al rendere dignitaria di scienza la Ragioneria.

È però d'obbligo affermare che è grazie al salto di qualità compiuto dal professor Fabio Besta che si è potuta concretizzare l'evoluzione successiva portata avanti dal professor Gino Zappa, che tra l'altro è stato suo allievo.

BIBLIOGRAFIA

AMADUZZI A. (1976), “Il bilancio di esercizio nelle imprese” Torino, Utet.

BESTA Fabio (1922), “La Ragioneria”, II edizione, Voll. I, II, III, Milano, Vallardi.

CATTURI Giuseppe (1997), “Teorie contabili e scenari economico-aziendali”, Cedam, Padova.

CASTRONOVO Valerio (2006), “Storia economica d’Italia. Dall’ottocento ai giorni nostri”, Einaudi.

CAVALIERI E. (dicembre 1973), “Considerazioni sulle caratteristiche generali del sistema informativo aziendale”, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, N°12.

CODA G. V., BRUNETTI G., BARBATO BERGAMIN G. (1974), “Indici di bilancio e flussi finanziari”, Etas.

CORONELLA Stefano, SANTANIELLO Lucrezia (2018) “Fabio Besta: il padre della ragioneria moderna”.

GABROVEC MEI (1942), “Sistemi contabili e strutture del conto del risultato economico”, Padova, Cedam.

LANA Diego (1969), Il dualismo “somma” – “coordinazione” nell’opera di Fabio Besta, Rivista Italiana di Ragioneria.

MATTIOLI Raffaele (1962), I problemi attuali del credito, in “Mondo economico”, Volume n°2.

MASI Vincenzo (1997), “La ragioneria nell’età moderna e contemporanea”, testo riveduto e completato da Carlo Antinori, Giuffrè Editore, Milano.

MCDONOUGH A. M. (1963), “Information economics and management systems”, New York.

POLLARD S. (2012), “Storia economica contemporanea”, il Mulino.

RIZZOTTI Davide (2016), “Teorie contabili a confronto: da Fabio Besta a Gino Zappa passando per il concetto di informazione”, Aracne Editrice.

RODANO Giorgio (2018), “Elementi di teoria per la storia economica. Una rilettura dell'Italia dal 1950 a oggi”, Il Mulino.

RUGGIADINI Andrea (1970), “I sistemi informativi d’impresa”, Milano, Giuffrè. p. 75.

SCIARELLI Sergio (1967), “Il processo decisionario nell’impresa”, Padova, Cedam.

ZAPPA Gino (1927), “Tendenze nuove negli studi di ragioneria”, Milano, Istituto editoriale Scientifico.

ZAPPA Gino (1946), “Il reddito d’impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali”, Milano, Giuffrè.

SITOGRAFIA

Google scholar: <https://scholar.google.it/>

Enciclopedia Treccani

Codice Civile