

Contabilità e Cultura Aziendale

Rivista della *Società Italiana di Storia della Ragioneria*

ANNO 2009, VOLUME IX, NUMERO 1
PRIMAVERA-ESTATE

SOMMARIO

Editoriale

Giuseppe Catturi Proposte da riviste estere Pag. 3

Studi

Esteban Hernández E. Riflessioni sulla natura e le origini della contabilità in partita doppia Pag. 4

Stefano Coronella Dei veri e dei falsi metodi di registrazione: un inquadramento storico-dottrinale Pag. 29

Michela Soverchia L'applicazione della Logismografia cerboniana nelle Opere Pie del XIX secolo: il contributo di Michele Riva Pag. 54

Lino Cinquini
Riccardo Giannetti
Andrea Tenucci Economia di guerra e cambiamenti nella contabilità: l'unificazione dei conti e della determinazione dei costi nell'esperienza della Commissione "Uniconti" (1941-42) Pag. 73

Ritratti di Autore

Federica Faccia Paolo Emilio Cassandro: la personalità ed il pensiero scientifico Pag. 110

Proposte da riviste estere

Maria Llompарт Bibiloni Un análisis formal sobre los Llibres del Compte, de Reebudes i de Dades de la Procuración Real del Reino de Mallorca (1310-30) Pag. 151

Ricordi

Giorgio Brunetti Tra fatti e ricordi in memoria di un caro Maestro e amico: Alfredo Guarini Pag. 175

Spigolature

di Stefano Coronella Pag. 181

Notiziario

Prossimamente Pag. 186

L'applicazione della logismografia cerboniana nelle Opere Pie del XIX secolo: il contributo di Michele Riva

Michela Soverchia

Ricevuto il 27 giugno 2008
Accettato 9 gennaio 2009

Sommario: *This article aims to provide an outline of the contribution made by Michele Riva, an Italian "minor" scholar of public sector accounting who lived in the XIX century. His production has two main aspects: firstly, he was the first supporter – from a chronological point of view – of logismology and logismographic methodology (logismography) worked out by Giuseppe Cerboni; then, he applied this "new" accounting methodology, thought in relation to the State accounting system, in other types of Italian public entities, such as local governments, "Opere Pie" and "Convitti Nazionali".*

1. Introduzione

Il XIX secolo è ricco di studiosi che, con risultati più o meno significativi, si sono dedicati all'approfondimento di temi contabili inerenti le amministrazioni pubbliche (AP)¹.

In un periodo come quello corrente, nel quale si assiste ad un profondo rinnovamento di tale particolare tipologia aziendale – caratterizzato da processi di razionalizzazione e di ammodernamento degli aspetti organizzativo e gestionale, ma anche informativo e di controllo – risulta di indubbio interesse andare a rileggere scritti riguardanti problematiche ancora così attuali, che, seppur datati, possono aiutarci nella comprensione delle direttrici

¹ Il Riparbelli parla addirittura di "superiorità della ragioneria pubblica italiana su quella straniera" (A. RIPARBELLI, 1952, p. 38). Tra i più importanti studiosi che nel XIX secolo contribuirono al progresso degli studi di Ragioneria pubblica ricordiamo Francesco Villa (1801-1884), Antonio Tonzig (1804-1894), Giuseppe Cerboni (1827-1917), Giovanni Rossi (1845-1921), Fabio Besta (1845-1922), Pietro D'Alvise (1860-1943), Vincenzo Vianello (1866-1935); cfr. S. CORONELLA (2007b, p. 405 e ss.).

dei mutamenti in atto².

Definito tale ambito di interesse, la scelta è caduta su Michele Riva, la cui produzione si colloca nella seconda metà dell'800. Egli dedica la sua principale opera alle AP minori³, poiché sostiene che nello "studiare amministrazione e ragioneria pubblica [...] giova assai più prendere modestamente le mosse da una Provincia, da un Comune, o meglio soltanto da un'Opera Pia od Istituto secondario di qualche entità di quello che gettarsi alla sprovvista in mezzo al labirinto ed alle anormali contingenze di un'immane contabilità di Stato [...], la quale spesse volte è dalla imponenza del suo proprio volume, dagli accessori che troppo di frequente le si sovrappongono e l'accompagnano nel suo sviluppo, o da altre cause accidentali, condannata a frequenti mutazioni, a vivere di ripieghi, a rafforzarsi di spedienti più o meno bene calcolati, che la sola opportunità giustifica e le regole spesse volte condannano" (Riva, 1887, pp. XII-XIII).

2. Il contesto storico e dottrinale di riferimento

Prima di procedere con l'analisi del pensiero del Riva, intendiamo accennare brevemente al contesto culturale in cui esso matura⁴.

Quando ci si accosta allo studio di aspetti della cultura umana, nell'ambito della quale l'evoluzione dell'arte di tenere i conti prima in tecnica e poi in scienza rientra a pieno titolo, è difficile, se non impossibile, operare divisioni e classificazioni senza rischiare di semplificare eccessivamente quello che è stato il divenire storico, spezzandone artificiosamente la naturale continuità⁵.

Riferirci però alla periodizzazione effettuata da uno dei più illustri studiosi di Storia della Ragioneria⁶ ci sembra opportuno per la contestualizzazio-

² "Nulla s'inventa dagli ignoranti e nulla, nella scienza, s'improvvisa: ma ciascuno continua il lavoro di coloro che lo hanno preceduto. [...] Val dunque meglio conoscere quello che prima di noi s'è fatto, nel campo degli stessi nostri studi e nei campi ad esso limitrofi: per non correre il rischio di far la figura di quei tali che vengono fuori ogni tanto a proclamare d'aver inventato un ordigno formato di bacchette di ferro, di un manico e di una copertura di stoffa, insomma l'ombrello" (F. M. PACCES, 1935, p. 78).

³ "Senza il lavoro sulle Opere Pie l'autore avrebbe anche potuto essere trascurato in questa disamina di coloro che furono o non furono i precursori dell'odierna economia delle aziende" (E. GIANNESI, 1980, p. 86). Di analoga opinione è il Melis: "è da ricordare specialmente per l'ultima sua pubblicazione del 1887 sulle Opere Pie, per le quali offrì il più esteso e perfetto trattato" (F. MELIS, 1950, p. 769). Entrambi si riferiscono a M. RIVA (1887).

⁴ La considerazione dell'ambiente sociale e culturale in cui si sviluppa una certa teoria, anche contabile, è molto importante per la sua comprensione: cfr. R. FERRARIS FRANCESCHI (1994, p. 10).

⁵ "I prodromi di una qualunque teoria si hanno, naturalmente, nelle concezioni dottrinali prospettate in precedenza da studiosi della materia, i quali, pur non intravedendo l'immediato utilizzo di quanto proposto, iniziano il solco per nuove direttrici di studio" (G. CATTURI, 1989, p. 127, nota n° 70).

⁶ Il Melis effettua la seguente suddivisione utilizzando le date delle opere da lui ritenute pietre miliari della Storia della Ragioneria (F. MELIS, 1950, p. 17 e ss.):

- la Ragioneria nel mondo antico (... - 1202);

ne del pensiero del nostro Autore, che rientra nel periodo della "Ragioneria scientifica"⁷.

Esso è caratterizzato dalla presenza delle cosiddette Scuole, cioè filoni di pensiero che trovano il fulcro nel loro principale esponente; i confronti che si verificano tra di esse, spesso aspri, animano il dibattito scientifico e costituiscono un fertile terreno per la progressiva evoluzione delle teorie contabili.

Dopo la Scuola Lombarda⁸, la prima che si incontra nel periodo della Ragioneria scientifica, si afferma la Scuola Toscana, da collocarsi tra la seconda metà dell'800 ed i primi anni del '900. Essa riconosce in Giuseppe Cerboni uno dei suoi massimi esponenti⁹ ed annovera tra le sue fila un consistente numero di studiosi, tra cui Michele Riva, che delle teorie cerboniane è stato, sotto il profilo cronologico, il primo divulgatore¹⁰.

Per questo motivo è necessario richiamare, seppur brevemente, i fondamenti del pensiero cerboniano¹¹.

Divenuto Ragioniere generale dello Stato, dopo aver ricoperto incarichi di importanza crescente presso diverse AP, Cerboni avverte la necessità di dare una sistemazione scientifica alle conoscenze contabili fino ad allora maturate. Influenzato dalla corrente filosofica all'epoca prevalente, l'idealismo (Antonelli, 1993, p. 203 e ss.), egli "ritiene che il centro unificante dell'attività aziendale e delle conoscenze ad essa relative sia l'uomo, il quale conferisce unità alla Ragioneria mediante un ente intellettuale sui generis, il pensiero logismologico" (Ferraris Franceschi, 1994, p. 21)¹²: questo con-

- le grandi conquiste contabili, computistiche e tecnicistiche operate dal capitalismo (1202 - 1494);
- la letteratura contabile (1494 - 1840);
- la Ragioneria scientifica (1840 - 1900).

Altri studiosi hanno ripreso tale partizione operando ulteriori specificazioni, ad esempio in relazione all'evoluzione del linguaggio contabile (O. GABROVEC MEI, 1999, p. 62 e ss.); altri ancora hanno effettuato suddivisioni ancora diverse, delimitando periodi di tempo più brevi (A. AMADUZZI, 1969, p. 52 e ss.).

⁷ Cfr. S. PEZZOLI (1986, pag. 8), che riprende le considerazioni riportate in P. ONIDA (1951, p. 16).

⁸ Essa si sviluppa intorno alla metà del XIX secolo in un ambiente sociale ed economico che, rispetto al resto del nostro Paese, è tra i più vivaci e progrediti. Il suo principale esponente è Francesco Villa, definito da Giannessi "il primo ad intravedere la necessità di allargare lo studio dalla cerchia ristretta della metodologia contabile ai principi che sovrintendono il governo amministrativo delle aziende" (E. GIANNESI, 1980, p. 27).

⁹ Oltre al Cerboni, tale Scuola è caratterizzata dalla presenza di altre due figure di grande spessore: Francesco Marchi, precursore della teoria personalistica dei conti, e Giovanni Rossi, autore della sistematizzazione e dell'approfondimento del sistema delle funzioni amministrative.

¹⁰ Oltre al Riva ricordiamo, in ordine cronologico: Francesco Alberico Bonalumi, Giovanni Massa, Achille Sanguinetti, Vincenzo Gitti, Ettore Mondini, Clitofonte Bellini.

¹¹ Tra i numerosi studiosi che hanno approfondito il pensiero e le opere del Cerboni ricordiamo P. BARIOLA (1897, p. 479 e ss.), F. MELIS (1950, p. 756 e ss.), P. ONIDA (1951: p. 24 e ss.), U. BERTINI (1977, p. 8 e ss.), E. GIANNESI (1980, p. 39 e ss.), S. PEZZOLI (1986, p. 59 e ss.), G. CATTURI (1989, p. 124 e ss.), L. ANSELMINI (2006, p. 47 e ss.), S. CORONELLA (2007a, p. 135 e ss.).

¹² Tale pensiero viene definito come il "movente interiore di un settore delle azioni umane del quale i fatti aziendali sono la manifestazione reale" (E. GIANNESI, 1980, p. 49).

sente di sintetizzare i tre aspetti che per il Cerboni qualificano il pensiero umano, quello economico, quello amministrativo e quello computistico.

Nell'impostazione teorica esposta nella sua maggiore opera, egli evidenzia il rapporto esistente tra Ragioneria ed amministrazione economica: "motivo o fine dell'azione amministrativa è quello di raggiungere un bene od un intento buono nell'ordine economico, motivo o fine del ragionamento computistico è quello di assicurarsi che l'intento previsto o raggiunto sia un vero bene e non una parvenza. Le due funzioni sono quindi inseparabili nell'organismo della vita aziendale" (Cerboni, 1886, p. 64).

Nel prosieguo, però, volgendo l'attenzione agli aspetti più concreti della disciplina, si contraddice, poiché le dimensioni della Ragioneria vanno a coincidere con quelle dell'intera amministrazione economica¹³; ciò si verifica quando, abbandonando il piano puramente teorico, il pensiero logismologico si estrinseca nel sistema delle funzioni amministrative¹⁴ – in tutto dodici e rintracciabili in ogni specie di azienda – e nella conseguente applicazione contabile, appunto la logismografia¹⁵.

Fondata su specifici assiomi e corollari che ne sintetizzano le regole fondanti (Anselmi, 2006, p. 55), essa costituisce la sintesi di due differenti sistemi contabili: quello patrimoniale, basato sul metodo partiduplistico, e quello finanziario, caratterizzato dal metodo della partita semplice, entrambi confluenti nel giornale logismografico e nei relativi svolgimenti (Catturi, 1989, p. 126).

Sotto il profilo della teoria del conto, il contributo del Cerboni può essere considerato il punto di arrivo di un percorso ideale cominciato in Francia quasi due secoli prima con Jacques Savary (Tozzi, 2004), proseguito con i Dègranges, padre e figlio, e perfezionato in Italia da Francesco Marchi (Poddighe, 1973), il quale, come avevano già tentato di fare Niccolò D'Anastasio e Lodovico Vincenzo Crippa, si oppone al dilagare delle teorie contabili francesi nel nostro Paese (Ceccherelli, 1915, p. 75 e ss.). Tale percorso conduce all'elaborazione della teoria personalistica dei conti, "destinata a dominare la cultura ragioneristica e l'ambiente economico per l'intero secolo fino al ripristino dell'ortodossia contabile ad opera di Fabio

¹³ Una delle principali critiche che gli sono state mosse riguarda proprio il fatto di non aver saputo far discendere da un così promettente quadro teorico coerenti sviluppi pratici. A tale proposito Paccès afferma che il Cerboni è "il primo responsabile del c.d. *aziendalismo* della ragioneria: cioè di quel tentativo di sconfinamento che ebbe tutti i caratteri di una tentata conquista dell'intero campo aziendale, e che finì in una ingloriosa sconfitta" (F. M. PACCÈS, 1935, p. 70).

¹⁴ Per un'interpretazione in chiave critica del sistema delle funzioni amministrative si veda V. ANTONELLI (1993, p. 203 e ss.).

¹⁵ Tale termine non è stato attribuito dal Cerboni, bensì da Niccolò Tommaseo nel 1872 (P. BARIOLA, 1897, p. 484).

Besta¹⁶.

A questo proposito ricordiamo che, contrariamente agli altri logismografi, il Riva non entra nel vivo del dibattito-polemica con Besta e la Scuola Veneta, che prenderà piede negli anni successivi alla pubblicazione dei suoi lavori¹⁷.

3. La vita e le opere di Michele Riva

Michele Riva nasce a Forlì il 14 gennaio 1830 e muore a Roma il 26 novembre 1903, dopo aver insegnato Ragioneria in vari Istituti Tecnici, tra cui il "Leonardo Da Vinci" di Roma.

Annoverato tra i migliori discepoli del Cerboni, di cui è stato il primo ad accogliere le teorie ed a divulgarne il contenuto, Michele Riva occupa anche il ruolo di ragioniere in alcuni Comuni, tra cui Ferrara ed altre città dell'Italia centrale (Riva, 1887, p. III; Bariola, 1897, p. 500)¹⁸.

Sei sono in tutto le opere che ci risultano pubblicate. Esse sono, in ordine cronologico:

- *La partita doppia e l'amministrazione dello Stato, delle Province e dei Comuni. Studi e pensieri sulla contabilità pubblica*, Tipografia Bresciani, Ferrara, 1868¹⁹;
- *Della insufficienza dell'attuale computisteria di Stato e della necessità di riformarla secondo i principii della logismografia. Nuovo sistema di contabilità del Comm. Giuseppe Cerboni*, Tipografia Artero, Roma, 1875;
- *Istruzione per l'applicazione della logismografia alla contabilità del Municipio di Cagliari*, Tipografia Sarda, Cagliari, 1876;
- *Relazione della Giunta Municipale sulla riforma del servizio di contabilità e di alcuni altri a quello attinenti, nonché sul rendiconto patrimoniale e finanziario dell'esercizio 1883*, Tipografia Pacelli Tomassini, Terni, 1884;

¹⁶ G. CATTURI (1989, p. 117 e ss.), cui si rimanda per un approfondimento dell'influenza della cultura francese su quella italiana nel periodo storico in questione, dunque dei conseguenti effetti sugli studi contabili.

¹⁷ Nonostante il forte scontro che si verificherà tra le due Scuole, Besta riconosce dei meriti ai suoi avversari: "devonsi a lui [Cerboni] e ai seguaci suoi, a Michele Riva, a Francesco Bonalumi e Giovanni Rossi specialmente, opere egregie che illustrano ogni campo della disciplina nostra" (F. BESTA, 1916, pp. 469-470, nota n° 1).

¹⁸ A parte brevissimi cenni del Melis e del Giannessi (F. MELIS, 1950, p. 769 ed E. GIANNESI, 1980, pp. 85-86), le notizie biografiche a disposizione sono scarse ed il loro reperimento è reso difficile dal fatto che il nostro Autore è vissuto in diverse città italiane.

¹⁹ In relazione a quest'opera non si conosce con certezza l'anno di pubblicazione: il Riva riporta 1868 (M. RIVA, 1875, p. 36), mentre il Bariola ed il Cerboni indicano 1869 (P. BARIOLA, 1897, p. 475 e G. CERBONI, 1889, p. 198).

- *Impianto della contabilità del Comune di Terni*, Regia Scuola Tecnica "G. B. Piatti", Milano, 1886;
- *Opere Pie ed istituti pubblici minori. Lezioni di amministrazione e ragioneria pubblica applicata secondo le leggi italiane*, Loescher, Torino, 1887.

Nel volume sulle Opere Pie²⁰ l'Autore afferma che a tale suo lavoro ne sarebbero seguiti altri due, uno sulla contabilità dei Comuni e delle Province ed uno sulla contabilità dello Stato; tuttavia, dopo il 1887, non risultano pubblicate ulteriori opere²¹.

Come sopra accennato, la fortuna del Riva è principalmente legata allo scritto sulle Opere Pie, anche se il testo del 1875 sulla riforma della contabilità dello Stato ha avuto una certa importanza, visto il dibattito acceso su tale argomento dopo l'emanazione della Legge 22 aprile 1869 n° 5026 (la cosiddetta Legge Cambray-Digny, avente per oggetto la riforma dell'amministrazione del patrimonio e della contabilità generale dello Stato) e del regolamento attuativo approvato con Regio Decreto 4 settembre 1870, n° 5852 (Anselmi, 2006). È proprio nel volume del 1875 che viene raccontato l'aneddoto relativo all'incontro con il Cerboni, che segnerà in maniera indelebile tutta la successiva produzione del nostro Autore (Riva, 1875, p. 41 e ss.; Bariola, 1897, p. 485).

Dopo aver letto "Sull'ordinamento della contabilità dello Stato" (Cerboni, 1866), in cui vengono gettate le prime basi della futura logismografia, il Riva riporta alcuni commenti ed osservazioni in merito nella sua prima pubblicazione (1868), di cui manda una copia al Maestro toscano. Quest'ultimo, in ringraziamento dell'omaggio ricevuto, lo invita a Firenze, allora capitale d'Italia, dove si trova per il riordino del sistema contabile del Ministero della Guerra. Dopo alcuni giorni di confronti e discussioni, anche sui miglioramenti che dalla pubblicazione del 1866 il Cerboni ha nel frattempo elaborato, il nostro Autore, che non si convince immediatamente della validità delle applicazioni contabili cerboniane, decide di testarle in contesti differenti da quelli in cui erano state sperimentate fino a quel momento.

Il periodo di riflessione del Riva non è dei più brevi, ma lo conduce ad una piena adesione alla logismografia ed alle teorie su cui essa si fonda (Bariola, 1897, p. 513): nel 1875 dà alle stampe un lavoro con il quale, come si comprende dal titolo, intende dimostrare l'inadeguatezza dell'impianto contabile allora adottato dallo Stato e la conseguente necessità di sostituirlo con quello cerboniano.

²⁰ Le Opere Pie, nel momento in cui scrive Riva, sono enti a carattere religioso che operano nel campo dell'assistenza e della beneficenza: ospedali, asili, istituti, orfanotrofi.

²¹ Tale tesi è supportata dal fatto che nessun altro scritto viene citato sia in G. CERBONI (1889) che in E. LUCHINI (1898).

4. Alcune categorie concettuali del pensiero del Riva: l'amministrazione economica, l'azienda e la Ragioneria

La predilezione del Riva²² nei confronti delle "pubbliche aziende" trova origine nel fatto che fin dall'inizio degli anni '60 si occupa di contabilità in diverse AP locali della Romagna e si rafforza nell'altra sua professione, l'insegnamento della Ragioneria presso gli Istituti Tecnici: egli ritiene indispensabile distinguere la Ragioneria "privata" da quella "pubblica" e necessario, per la formazione di un buon ragioniere, l'apprendimento di entrambe²³.

Secondo il Riva per amministrazione economica si intende il "governo degli affari economici affidati ad una data azienda ed inerenti una data proprietà o sostanza": essa si suddivide in deliberante, relativa cioè al proprietario o al suo legale rappresentante, ed esecutiva, la quale a sua volta va distinta in ordinativa, propria dell'amministratore, ed esecutiva vera e propria, inerente gli agenti ed i corrispondenti incaricati appunto dell'esecuzione. Ed è proprio in relazione a quest'ultima parte dell'amministrazione che prende forma l'azienda, costituita dal "complesso degli atti, delle cose e delle persone messi in moto dall'amministrazione di fatto" (Riva, 1887, p. 4)²⁴.

Poiché l'amministrazione si ripartisce in due grandi rami, quello pubblico e quello privato, l'azienda e la "ragioneria o contabilità"²⁵ seguono la medesima distinzione. A tale proposito, l'Autore sottolinea che, mentre nell'ambito delle aziende pubbliche si possono rintracciare elementi di omogeneità, lo stesso non accade per quelle private, data la loro diversità di specie,

²² Nella ricostruzione del pensiero del Riva ci siamo basati sulle sue due opere principali: M. RIVA (1875) e M. RIVA (1887), con particolare riferimento alla parte prima "Dell'amministrazione e ragioneria pubblica in generale" (M. RIVA, 1887, pp. 3-141).

²³ La finalità didattica pervade significativamente il volume sulle Opere Pie. La stessa struttura ne è influenzata, sia per quanto riguarda il rapporto tra parte teorica ed applicazioni pratiche, entrambe ritenute indispensabili per una completa comprensione dei concetti, sia per l'oggetto studiato, cioè le AP minori: secondo l'Autore, infatti, non ci si può accostare allo studio della contabilità dello Stato senza passare prima per gli enti di minori dimensioni, procedendo dal "semplice al composto". Inoltre sono riportate diverse esercitazioni svolte dagli alunni dell'Istituto Tecnico "L. Da Vinci" di Roma: è lo stesso Autore, in effetti, ad evidenziare il carattere "prevalentemente pratico e professionale" dell'opera in questione (M. RIVA, 1887, p. IX e ss.).

²⁴ Tale definizione di azienda è alla base delle critiche che il Giannessi esprime nei confronti del Riva (E. GIANNESI, 1980, p. 86).

²⁵ Questi due termini hanno per il Riva il medesimo significato. La Ragioneria "non tratta un solo ramo d'affari, ma abbraccia tutta quanta l'amministrazione, ne invade tutti quanti gli organi, la illumina ne' suoi intendimenti, la modera e la controlla nei suoi atti e con dotte relazioni illustrate da tabelle e quadri, in cui il linguaggio delle cifre emerge chiaro e perspicuo, e ne dimostra ed apprezza i risultamenti finali. I conti sono gli organi trasmissori della sensazione dell'intelligenza amministrativa" (M. RIVA, 1887, pp. 14 e 43). Nella definizione del rapporto tra Ragioneria ed amministrazione economica è evidente l'influenza del Cerboni, di cui il Riva riprende anche le contraddizioni cui si accennava nel precedente paragrafo.

caratteristiche ed obiettivi²⁶. In entrambi i casi, però, sono individuabili le "aziende tipiche", che rappresentano in modo esauriente i tratti principali della categoria cui appartengono²⁷.

Le aziende pubbliche, il cui soggetto economico ("i proprietari") è costituito dai cittadini di un territorio più o meno esteso, sono caratterizzate dal perseguimento di finalità volte a garantire il benessere della collettività. Da ciò deriva il loro carattere essenziale, quello della "posterità" e della "perpetuità": dati gli interessi tutelati, infatti, debbono "poggiare sopra solide basi" ed essere "organizzate in modo da poter resistere dinanzi alle vicende momentanee tendenti ad offenderle" (Riva, 1887, p. 8). I mezzi con cui tali intenti vanno perseguiti sono il patrimonio, sostanza divisibile in due parti, una relativa alla sovranità territoriale, l'altra inerente la proprietà privata, e le varie entrate, alcune peculiari delle aziende pubbliche, altre comuni a quelle private.

Così come per il Cerboni, alla base dell'impostazione teorica del Riva va posto il sistema delle funzioni amministrative, che "come un faro illuminano tutto quanto il terreno della scienza e dell'arte, e ne sono il fondamento" (Riva, 1887, p. 3)²⁸.

Il passaggio che consente di inserire le funzioni nel quadro fino ad ora delineato consiste nell'assimilare l'azienda ad un organismo vivente che, come tale, è dotato di organi, ognuno dei quali adempie alle proprie funzioni in modo coordinato e correlato con gli altri; dunque, per funzione amministrativa si intende quella "serie di atti definiti e coordinati che questi organi simultaneamente compiono intorno ai beni agenziali e alla loro destinazione" (Riva, 1887, p. 14).

Tali funzioni possono essere osservate sotto un duplice profilo: quello soggettivo, in base al quale possono essere padronali, direttive od esecutive²⁹, e quello oggettivo, con cui il Riva accoglie appieno la classificazione di

²⁶ M. RIVA (1887, pp. XIV-XV). Tale riflessione mette in evidenza l'assenza di un concetto unitario ed organico di azienda, così come accade nel pensiero cerboniano (G. CATTURI, 1989, p. 130).

²⁷ Nell'ambito delle aziende private quelle tipiche sono la domestica patrimoniale, la commerciale e l'industriale. Tra quelle pubbliche lo Stato, Le Province ed i Comuni; poi ci sono i corpi morali, come i Convitti Nazionali, le Opere Pie, le Camere di Commercio, le Università autonome (M. RIVA, 1887, p. 5).

²⁸ Le funzioni cerboniane sono in tutto dodici:

- iniziative (concepimento, costituzione e organamento dell'azienda; ricognizione e valutazione della sostanza amministrativa; previsione della rendita e della spesa);
- di gestione esecutiva (accertamento; riscossione; destinazione dei redditi; impegno; liquidazione e preparazione al pagamento; pagamento);
- conclusionali (rendiconto; revisione e sindacato; sanzione).

²⁹ L'Autore sottolinea l'importanza della specializzazione del lavoro e della separazione dei servizi, dai quali a suo parere consegue l'ottenimento di migliori risultati e di una maggiore precisione nella determinazione delle responsabilità: la "moralità amministrativa sta sempre in ragione inversa dell'accanimento degli affari, diretta dalla loro specializzazione". Va evitato però l'eccessivo frazionamento dei compiti: in tal caso l'effetto ottenuto sarebbe esattamente opposto (M. RIVA, 1887, pp. 15 e 148).

Giovanni Rossi. Quest'ultimo, infatti, riprende le dodici funzioni cerboniane per creare un sistema caratterizzato da un maggior grado di analisi, grazie alla presenza di un duplice criterio classificatorio: il primo distingue le funzioni in economiche, giuridiche ed amministrative; il secondo, all'interno delle suddette tre classi, separa le funzioni elementari da quelle di ordine superiore (Rossi, 1882a, p. 89 e ss.).

5. Le applicazioni contabili

Prima di analizzare le applicazioni contabili derivanti dall'impostazione teorica sopra richiamata, si rende necessaria una precisazione terminologica³⁰.

Nel periodo storico in esame i concetti di sistema e metodo contabile non sono ancora ben delineati e distinti, spesso vengono usati quali sinonimi³¹: in questo il Riva non fa eccezione, adoperando tali due termini spesso in maniera impropria.

Tutti i sistemi contabili sono per il Riva "organi di amministrazione esecutiva" rispondenti alle leggi della scienza dell'amministrazione economica, "scienza superiore e indipendente da ogni sistema contabile, capace di asservirli tutti indistintamente"; la Ragioneria, pertanto, non può far altro che accettarne i principi, subendoli passivamente³². "Lo scopo principalissimo di qualsiasi contabilità [...] è di prestare giornalmente i mezzi ed i lumi con cui rettamente ed utilmente amministrare; quello per conseguenza di servire di guida costante sul terreno dell'azione esecutiva, ond'essere in grado di avvisare ai quotidiani bisogni dell'azienda, di conservarne ed accrescerne i valori, di avvantaggiarsi delle sue risorse, di tenersi sulla via retta ed entro i limiti segnati dalle leggi, dalla prudenza e dalla previdenza amministrativa"

³⁰ Nella ricostruzione delle applicazioni contabili ci si è basati prevalentemente su M. RIVA (1887), con particolare riferimento alle parti seconda e terza, dedicate rispettivamente alle AP minori (i Convitti Nazionali) ed alle Opere Pie. Come già detto, infatti, tale volume è ricco di esemplificazioni (cfr. nota n. 23).

³¹ Il Besta fu il primo a puntualizzare rigorosamente le differenze tra sistema e metodo contabile. "Un *metodo di registrazione*, se si riguarda nell'aspetto teorico, è un'ordinata serie di norme per la razionale compilazione, in un registro o in più insieme collegati, di acconce note scritte, le quali serbino memoria di tutta l'amministrazione di un'azienda o anche soltanto di una sua parte; se invece si considera nella pratica, è la corretta applicazione di tali norme o l'effettiva compilazione d'una serie complessa di note o scritture aventi forma e ordine particolari. [...] Un *sistema di scritture* è una serie di registrazioni considerate in atto, già composte, riguardanti un solo oggetto complesso, qualunque sia del resto il modo nel quale furono compilate e collegate fra loro. [...] E come un metodo di registrazione può applicarsi all'uno o all'altro sistema di scritture, le registrazioni, che nel loro insieme formano un sistema, possono essere state composte secondo l'uno o l'altro metodo" (F. BESTA, 1920, p. 276).

³² "La verità è che la scienza dell'amministrazione economica è una, e che essa non può subordinare e molto meno cambiare i suoi principi a seconda dei metodi scritturali che troverà di dovere applicare; tutti i metodi sono razionali quando a questi principi si informano, e non ne falsano la dimostrazione" (M. RIVA 1887, p. 41 e ss.).

(Riva, 1875, pp. 16-17).

Secondo il nostro Autore i sistemi contabili utilizzabili sono diversi, ognuno con certe peculiarità, da adottare in base agli obiettivi conoscitivi che si intende perseguire. Come detto, nonostante il Riva si soffermi sul differente significato dei concetti di metodo e sistema, egli li utilizza indifferentemente, in modo non coerente alle definizioni date³³.

In particolare, sono analizzati i tre "metodi scritturali in uso presso le pubbliche aziende": quello finanziario, quello basato sulla partita doppia (patrimoniale) e quello logismografico (Riva, 1887, p. 36 e ss.).

Il "metodo finanziario"³⁴ è quello tradizionalmente utilizzato dalle AP. Definito anche "semplice" perché tali sono il suo soggetto, l'amministrazione finanziaria, ed il suo oggetto, la determinazione della responsabilità amministrativa, secondo il nostro Autore non è facilmente sostituibile nelle AP, soprattutto in quelle di maggiori dimensioni: esso soddisfa pienamente le esigenze di un sistema di controllo "postumo ed accentrato" ed è il solo ad essere "basato sul dare e sull'avere dell'amministratore verso l'amministrato per l'esecuzione del suo mandato espresso dettagliatamente col bilancio di previsione"³⁵. Ciò è ampiamente dimostrato dalle vicende che hanno caratterizzato l'evoluzione della contabilità dello Stato, nel cui ambito, nonostante la Legge del 1869 abbia imposto l'utilizzo della partita doppia, non è stato possibile abbandonare totalmente le rilevazioni di tipo finanziario³⁶.

Il "metodo della partita doppia" ha invece "indole patrimoniale": il suo scopo è quello di tenere sotto controllo la consistenza patrimoniale del proprietario dell'azienda. Partendo da un inventario da redigersi all'inizio dell'anno, infatti, le scritture sono finalizzate a rilevare i vari fatti amministrativi³⁷ al fine di poter determinare, alla fine del periodo di riferimento, lo stato delle rimanenze attive e passive della sostanza patrimoniale e dimostrare

³³ "Metodo significa arte, mezzo, via da seguirsi per rinvenire la verità o per insegnare una scienza o un'arte [...], sistema invece può essere un insieme di parti, di organi, e, se vogliamo, anche un insieme di teorie applicate ad un dato oggetto intellettuale, [...] come sarebbe il sistema nervoso, il sistema tolemaico o copernicano, il sistema delle funzioni amministrative. [...] Ma grado ciò useremo le parole metodo o sistema come più ci torna" (M. RIVA, 1887, p. 41, nota n° 1).

³⁴ Si sottolinea ancora come "metodo finanziario" stia per sistema contabile a base finanziaria.

³⁵ "L'amministratore pubblico deve render conto non soltanto delle cose affidate alla sua sorveglianza ed amministrazione, ma soprattutto dell'uso che egli ha fatto di tutte e singole le facoltà che gli vennero conferite col bilancio di previsione [...] particolareggiato e reclamante perciò una dimostrazione contabile apposita e affatto diversa dalla patrimoniale" (M. RIVA, 1887, pp. 91 e 108).

³⁶ Da ciò deriva l'esigenza di adottare un sistema contabile superiore, quello logismografico. A tale dimostrazione è ampiamente dedicata tutta la prima parte del volume sulla contabilità dello Stato (M. RIVA, 1875).

³⁷ Essi possono essere *trasformativi*, che non vanno cioè ad intaccare l'entità del capitale netto del proprietario, *modificativi* del suddetto capitale netto e *misti*, cui conseguono entrambi gli effetti (M. RIVA, 1887, p. 48).

le cause dell'aumento o della diminuzione del capitale netto del proprietario.

In particolare, i conti possono essere di quattro tipi:

- aperti ai beni in natura;
- aperti ai debitori del proprietario;
- aperti ai creditori del proprietario;
- aperti al proprietario stesso³⁸.

Mediante il principio della "personificazione dei conti di materia", anche i conti del primo tipo vengono intestati a persone, cioè agli agenti consegnatari responsabili dei beni; e ciò, "mentre da un lato non offende la ragione delle cose, dall'altro serve a ridurre ad unità di principio (sia pure convenzionale), tutto il processo operativo, a togliere ogni incertezza intorno al significato e alla rappresentanza dei conti" (Riva, 1887, p. 67). La regola di registrazione da rispettare nell'utilizzo di tali conti è quella in base alla quale "deve dare chi riceve, o in qualunque modo diventa debitore, deve avere chi dà, o in qualunque modo diventa creditore di un valore" (Riva, 1887, p. 54).

Il "metodo logismografico" trae alimento da una sorta di unione dei due precedenti³⁹. Per il Riva nessuno dei due può definirsi giusto o sbagliato, poiché entrambi osservano un certo aspetto dell'amministrazione aziendale, comunque indispensabile alla realizzazione dello scopo della contabilità cui si accennava sopra. Si evidenzia, dunque, una duplice esigenza conoscitiva, che la logismografia intende soddisfare.

Essa si fonda sui rapporti intercorrenti tra il proprietario e gli agenti o corrispondenti: "ad ogni debito del proprietario corrisponde un eguale credito dell'agenzia (consegnatari e corrispondenti), ad ogni credito del proprietario corrisponde un debito eguale dell'agenzia"⁴⁰. Ad entrambi i soggetti viene acceso un conto, dai quali discendono due serie distinte di conti di svolgimento in antitesi tra loro: da tale contrapposizione deriva la *bilancia*

³⁸ Questi ultimi sono aperti al "capitale netto a principio di gestione, alle sue [del proprietario] rendite e spese di esercizio e a tutte quante le cause ordinarie e straordinarie determinanti un mutamento nella sua condizione economica" (M. RIVA, 1887, p. 52).

³⁹ La logismografia, in effetti, si fonda sull'impianto tecnico della partita doppia, della quale costituisce di fatto una variante, seppure più articolata e complessa, dato che il giornale logismografico si basa su un controllo bilanciante: da tale carattere deriva l'appellativo di "falso metodo" (S. CORONELLA, 2007a, p. 71 e ss.).

⁴⁰ "Nella scrittura doppia il proprietario viene accreditato del capitale netto e degli aumenti e rendite, e viene addebitato delle diminuzioni e delle spese. In logismografia invece, il proprietario viene accreditato di tutto l'attivo iniziale e di tutti i valori entrati, viene addebitato del passivo iniziale e di tutti i valori che escono. In breve, per ciò che riguarda al conto del proprietario, col primo metodo si procede per partite differenziali, col secondo per partite integrali" (M. RIVA, 1887, p. 125).

patrimoniale o economica⁴¹.

Tale bilancia costituisce parte integrante del giornale logismografico, strumento principe di tutto il sistema. Nel caso delle AP⁴² esso si arricchisce della *bilancia finanziaria*, dedicata alle rilevazioni di carattere finanziario. Così il giornale assume la seguente forma:

Minute	Data	Descrizione dei fatti amministrativi	N° ed importanza articoli di P.D.	Bilancia Finanziaria						Bilancia Economica				Permutaz.		
				Proprietario				Ammini- stratori		Propr.		Agenti e Corrisp.		Somme	Richiami	
				Entrata		Uscita		D.	A.	D.	A.	D.	A.			
				D.	A.	D.	A.							D.	A.	D.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		

Fonte: M. Riva (1887, p. 140).

Le entrate previste vengono accreditate al proprietario (colonna 6) ed addebitate agli amministratori (colonna 9), mentre la previsione delle spese è addebitata al proprietario (colonna 7) ed accreditata agli amministratori (colonna 10)⁴³. Ancora, gli accertamenti di entrata sono addebitati al proprietario ed accreditati agli amministratori, mentre gli impegni di spesa e le liquidazioni vengono accreditati al proprietario ed addebitati agli amministratori. Le riscossioni ed i pagamenti sono invece accolti solo nella bilancia patrimoniale o economica, poiché implicano un "cambiamento di stato del patrimoniale"; tali registrazioni di contabilità economica tengono conto della classificazione del bilancio di previsione, al fine di non perdere elementi necessari alla compilazione del consuntivo finanziario (Riva, 1887, pp. 140-141).

I conti principali, quelli cioè costituenti il giornale logismografico, non accolgono la rilevazione cronologica della totalità dei fatti amministrativi. Essi sono infatti scomposti in conti analitici: quelli discendenti dal conto del proprietario sono detti specifici, perché mostrano "il movimento delle diverse specie di capitali attivi e passivi che formano la sostanza patrimoniale"; quelli derivanti dal conto agenziale sono detti giuridici, poiché dimostrativi della "situazione giuridica degli agenti e corrispondenti". Secondo il Riva

⁴¹ Se si acquista una data quantità di grano da Caio per 1.000 lire pagandolo in contanti dovrà innanzitutto essere registrata l'entrata di grano in avere nel conto del proprietario, in dare in quello dell'agenzia; per il pagamento si effettuerà la rilevazione dell'uscita di denaro in dare nel conto del proprietario, in avere in quello dell'agenzia (M. RIVA, 1887, p. 127).

⁴² Secondo il Riva, infatti, la logismografia può essere utilizzata sia nelle aziende private che in quelle pubbliche.

⁴³ Ugualmente si rilevano le variazioni aumentative degli stanziamenti, mentre con una registrazione di segno contrario si rilevano quelle diminutive.

l'utilità di tale duplice dimostrazione è particolarmente rilevante per "tutte quelle aziende nelle quali svariatissime sono le forme di capitali possedute, e molti gli agenti che li hanno in consegna cumulativamente", proprio come le AP (Riva, 1887, p. 130).

Il processo di scomposizione sopra accennato viene operato mediante i cosiddetti *svolgimenti*. Oltre a questi ed al giornale logismografico, gli altri strumenti sono il *quadro della contabilità*, una sorta di attuale piano dei conti, e le *minute*, in cui per ogni fatto amministrativo si indica in quali documenti ed in quali caselle debbano compiersi le registrazioni. Tali strumenti sono legati tra loro da un sistema di codifica alfanumerico che consente di passare dall'analisi alla sintesi e viceversa: è questo, secondo il Riva, uno dei principali vantaggi offerti dal sistema carboniano⁴⁴.

A sostegno di tale superiorità della logismografia il Riva riporta nel suo volume sulle Opere Pie due casi: il primo riguarda la contabilità del Ricovero Principe di Napoli del 1884 (Riva, 1887, pp. 449-597), tenuta con i sistemi finanziario e patrimoniale, mentre il secondo si riferisce alla contabilità dell'Ospedale Infermi di Forlì del 1883, impostata sul sistema logismografico (Riva, 1887, pp. 599-643). L'Autore evidenzia come nel primo caso la tenuta di una doppia contabilità implichi la compilazione di numerosi registri e documenti⁴⁵, mentre nel secondo la logismografia consente di passare agevolmente dall'analisi alla sintesi e viceversa⁴⁶.

Con riferimento all'Ospedale Infermi di Forlì sono riportati il giornale logismografico, impostato in base alla tabella di cui sopra, ed i collegati *svolgimenti*: nella bilancia economica trovano posto le colonne relative all'Opera Pia (proprietario) e quelle inerenti gli agenti e corrispondenti (consegnatari di denaro, di beni mobili ed immobili, debitori, creditori), cui sono legati gli *svolgimenti* A e B; nella bilancia finanziaria si collocano le colonne relative all'Opera Pia (proprietario), legate agli *svolgimenti* C e D inerenti rispettivamente le entrate e le spese⁴⁷, e le colonne riservate alle

⁴⁴ Tra gli altri vantaggi sono citati l'osservazione dei fatti amministrativi sotto tutti i punti di vista ritenuti significativi (finanziario ed economico-patrimoniale, specifico e giuridico), una maggiore accuratezza nell'effettuazione delle rilevazioni e, non da ultimo, il notevole risparmio di tempo, dovuto alla possibilità di riscontrare gli inevitabili errori di registrazione in modo più rapido rispetto al metodo partiduplistico: cfr. M. RIVA (1875).

⁴⁵ Riguardo alla contabilità finanziaria sono riportati: il preventivo, lo scadenziario, il ruolo degli impiegati e dei convittori a pagamento, il giornale delle reversali, il partitario attivo, il giornale degli ordini di pagamento, il partitario passivo, il registro di cassa, il conto consuntivo ed i relativi allegati. Riguardo alla contabilità patrimoniale sono riportati il giornale a partita doppia, il mastro e la relazione del ragioniere.

⁴⁶ Il metodo logismografico è "il solo che si presti mirabilmente alla sintesi, e che meriti perciò di essere chiamato metodo dottrinale per eccellenza" (M. RIVA, 1887, p. 648).

⁴⁷ Tali due *svolgimenti* sono a loro volta suddivisi in sottosvolgimenti, allo scopo di considerare l'articolazione delle entrate e delle spese nelle diverse categorie del bilancio di previsione (M. RIVA, 1887, pp. 601-605).

Congregazioni di Carità, costituenti gli "amministratori" nel caso analizzato.

6. Riflessioni conclusive

Sulla logismografia, applicazione contabile originale e comunque efficace, la storia ha dato il suo giudizio: caratterizzata da un'eccessiva articolazione e pensata per organismi scarsamente dinamici, non è riuscita ad adattarsi alle trasformazioni che a partire dalla fine del XIX secolo hanno interessato le aziende private e pubbliche, nonché al progressivo cambiamento degli scenari socio-economici. Ciò non significa, tuttavia, che essa non abbia fattivamente contribuito alle successive evoluzioni degli studi contabili⁴⁸.

Comprensibili sono le motivazioni che hanno condotto il Cerboni, quindi il Riva, a tali elaborazioni: interessati principalmente alle AP, anche per le rispettive esperienze professionali, hanno trovato nella personificazione dei conti la risposta all'esigenza di una corretta rilevazione dei fatti amministrativi basata sull'evidenziazione dei sottostanti rapporti giuridici. Mediante la contrapposizione degli obblighi e dei diritti del proprietario da una parte e di quelli degli agenti e corrispondenti dall'altra, hanno tentato di "dar ragione al funzionamento dei conti, ossia di spiegare il perché del loro addebitamento e accreditamento secondo le regole della partita doppia" (Ceccherelli, 1915, pp. 112-113), tenendo sotto controllo le due dimensioni dell'amministrazione economica ritenute significative, quella finanziaria e quella patrimoniale.

Il contributo del Riva, in buona sostanza, non si segnala per il suo carattere innovativo. Ci pare si qualifichi, invece, per la sua funzione di primo divulgatore e sostenitore, in senso cronologico, del pensiero del Cerboni e della logismografia: in particolare, con il volume del 1875 sulla contabilità dello Stato Riva recepisce appieno le teorie e le applicazioni contabili cerboniane, cercando di evidenziarne gli aspetti innovativi che a suo avviso consentono di risolvere alcuni significativi problemi caratterizzanti l'impianto contabile statale dell'epoca.

Crediamo, tuttavia, che il suo principale merito possa essere individuato nell'aver esteso tali applicazioni contabili alle amministrazioni comunali, in alcune delle quali è stato lui stesso a metterlo in pratica – come si evince

⁴⁸ "Se la Scuola ispirata all'indirizzo cerboniano non resistette a lungo alla critica, se la logismografia non ebbe fortuna rispetto alla partita doppia comune [...], si deve tuttavia riconoscere che il Cerboni ed i suoi migliori seguaci contribuirono fortemente ad alimentare il movimento di pensiero verso la sistemazione scientifica delle dottrine che andavano formandosi sotto il nome di ragioneria" (P. ONIDA, 1951, p. 38).

dalle pubblicazioni dal taglio squisitamente operativo degli anni 1876, 1884 e 1886 – e soprattutto alle Opere Pie. Il suo volume del 1887, che viene dato alle stampe dopo due decenni di riflessioni ed applicazioni delle metodologie carboniane, costituisce il primo e probabilmente unico lavoro così sistematico e corposo – quasi 700 pagine – inerente tale tipo di aziende, tanto da diventare un vero e proprio testo di riferimento sulle Opere Pie⁴⁹.

Va ricordato come in tale lavoro l'Autore muova una decisa critica all'assetto normativo che in quel momento disciplina le Opere Pie. La Legge del 3 agosto 1862 ed il regolamento attuativo del 27 novembre 1862, infatti, si caratterizzano per "una mancanza di buona contabilità nelle aziende di beneficenza e nella deficienza del controllo amministrativo e contabile. [...] Una qualsiasi riforma delle Opere Pie in Italia non potrebbe approdare a buon porto se non cominciando a sistemare o fondare la loro contabilità come mezzo per conoscere ad ogni istante la esatta condizione amministrativa ed economica di essa" (Riva, 1887, p. 413)⁵⁰. Con il suo lavoro egli contribuisce ad alimentare il dibattito che porterà pochi anni dopo all'emanazione della Legge n° 6972 del 17 luglio 1890 "Norme sulle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza" (la cosiddetta Legge Crispi) e del regolamento attuativo approvato con il Decreto Reale n° 99 del 5 febbraio 1891: le Opere Pie, fino a quel momento di carattere religioso e di ordinamento giuridico privatistico, vengono trasformate in Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficenza (IPAB), di carattere laico.

Colpisce come l'Autore si soffermi più volte sulla necessità di una corretta quantificazione e gestione della sostanza patrimoniale delle aziende esaminate, non realizzabile attraverso la sola contabilità finanziaria⁵¹.

A questo proposito evidenziamo come tale problematica sia ancora di assoluta attualità, non solo nel nostro Paese. Come noto, alcune riforme di contabilità pubblica realizzate negli ultimi tempi hanno previsto l'affiancamento della contabilità economico-patrimoniale alla tradizionale contabilità finanziaria, com'è accaduto ad esempio per gli Enti Locali italiani con la riforma introdotta dal D. Lgs. 77/1995 (Mussari, 2002). Emerge, pertanto, da un lato la lucida e profonda comprensione delle problematiche inerenti la gestione e la contabilità delle AP da parte del nostro Autore, dall'altro la scarsa fortuna che tali posizioni hanno avuto in seguito, dato che ancora oggi si discute sulle modalità più adatte per una rendicontazione completa

⁴⁹ Un approfondimento sulle Opere Pie viene realizzato un anno più tardi anche da Gitti e Massa, nell'ambito di un volume che però non riguarda esclusivamente tale tipologia aziendale: V. GITTI – G. MASSA (1888, pp. 949-1124).

⁵⁰ Tali critiche sono condivise anche da altri studiosi dell'epoca: cfr. G. A. ZUCCHI (1880, pp. 49-52).

⁵¹ "Per ogni specie di azienda economica pubblica un sistema di conti non può dirsi completo ed efficace se non è in pari tempo finanziario e patrimoniale" (M. RIVA, 1887, p. 40).

ed esaustiva sull'uso delle risorse pubbliche e, tra le soluzioni proposte, si ravvisa proprio l'introduzione della contabilità generale auspicata già nella seconda metà dell'800.

Uno degli svantaggi della logismografia, consistente nell'eccessiva pesantezza e laboriosità delle rilevazioni, è stato superato dai sistemi informatici, che consentono di realizzare in maniera più semplice e veloce quell'integrazione tra diversi sistemi contabili (Marchi, 2003) i cui prodromi possono essere rintracciati nei principi fondanti la logismografia⁵².

Dalla lettura delle pagine del Riva ci è sembrato di cogliere un senso di grande attaccamento alle AP, di cui egli è stato senza dubbio grande conoscitore, che in alcuni casi sembra trasformarsi in un vero e proprio patriottismo: più di una volta, infatti, possono leggersi espressioni come "affetto sincero di patria" (Riva, 1887, p. 98). Inoltre, nella dedica di apertura del lavoro sulle Opere Pie, afferma che all'unificazione amministrativa italiana la Ragioneria ha dato un forte contributo.

Tutto questo ci porta a riflettere sulla peculiarità del momento storico di cui si sta scrivendo, caratterizzato dalla recentissima unificazione dello Stato italiano: in quest'ultimo vanno a confluire realtà estremamente diverse ed a ciò conseguono numerosi problemi politici, economici, sociali e, non da ultimo, amministrativi (Aimo, 1997; Melis, 1996). È per far fronte ad essi che il Riva auspica, oltre che una maggiore responsabilizzazione dei soggetti coinvolti nella gestione delle risorse pubbliche (Riva, 1887, p. 155), l'adozione di riforme che conducano all'omogeneizzazione dei sistemi contabili adottati dalle varie tipologie di AP⁵³, partendo dall'analisi di quelle minori per poi arrivare a quelle di maggiori dimensioni, fino allo Stato (Riva, 1887, pp. XII-XIII).

Si tratta ancora una volta di un tema di attuale interesse scientifico: più che alla gradualità dello studio dei sistemi contabili pubblici⁵⁴, ci riferiamo all'auspicata omogeneizzazione degli stessi. Alle esigenze di allora, derivanti dall'unificazione dello Stato italiano, si sostituiscono oggi quelle legate

⁵² Va precisato che, con riferimento agli Enti Locali, non possiamo ancora parlare di obbligatorietà della contabilità generale, dato che la tenuta delle stessa (da realizzarsi con un sistema parallelo alla contabilità finanziaria o, più auspicabilmente, integrato) può essere sostituita dalla redazione a fine anno del prospetto di conciliazione: questo, tuttavia, oltre a comportare problemi operativi, determina una significativa limitazione del controllo concomitante della formazione dei valori economici (R. MUSSARI, 2002, p. 353 e ss.).

⁵³ Su tale tema si veda anche G. ROSSI (1882b).

⁵⁴ Mentre all'epoca lo studio delle AP minori poteva essere considerato un primo passo da muovere nell'approfondimento della contabilità pubblica, in quanto riferito a realtà più semplici, oggi la situazione è più complessa ed articolata: le AP nazionali e sovranazionali sono sempre più destinate a funzioni di regolazione e di coordinamento, dunque contraddistinte da un'operatività fatta di trasferimenti finanziari, mentre spesso le AP di minori dimensioni, più a stretto contatto con gli utenti/contribuenti, si confrontano in alcuni casi con un'operatività di tipo produttivo, che rende indispensabile la tenuta della contabilità generale per rappresentare in maniera completa la dinamica gestionale (L. GIOVANELLI, 2000, p. 143).

alla necessità di comparazione tra AP diverse: ciò conseguentemente ai processi di decentramento e di integrazione economica e politica sovranazionale, che impongono alle odierne AP maggiore trasparenza, *accountability* ed un più adeguato consolidamento della rendicontazione sull'uso delle risorse pubbliche, da realizzare anche mediante l'armonizzazione dei modelli contabili pubblici, a livello nazionale ed internazionale (Borgonovi, 2004, p. 173).

Dott.ssa Michela Soverchia

*Ricercatore di Economia aziendale
Università degli Studi di Macerata*

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AIMO P. (1997), *Stato e poteri locali in Italia 1848-1995*, NIS, Roma.
- AMADUZZI A. (1969), *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, seconda edizione, UTET, Torino.
- ANSELMINI L. (a cura di) (2006), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè, Milano.
- ANTONELLI V. (1993), "L'evoluzione degli studi funzionali nella dottrina economico-aziendale: alcune osservazioni critiche sul pensiero di Giuseppe Cerboni", in AA. VV., *Atti del primo convegno nazionale di Storia della Ragioneria, Siena, 20-21 dicembre 1991*, Stianti, Firenze.
- BARIOLA P. (1897), *Storia della ragioneria italiana*, Tipografia Ambrosiana di Cavalli Salmini & C., Milano.
- BERTINI U. (1977), *Il sistema d'azienda. Uno schema d'analisi*, Servizio editoriale dell'opera universitaria, Pisa.
- BESTA F. (1916), *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, *Ragioneria generale*, volume III, Vallardi, Milano.
- BESTA F. (1920), *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, *Ragioneria generale*, volume II, Vallardi, Milano, ristampa.
- BORGONOV E. (2004), "Principi contabili: anche nell'amministrazione pubblica?", *Azienda Pubblica*, vol. 17, n° 2.
- CATTURI G. (1989), *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova.
- CECCHERELLI A. (1915), *La logismologia*, Vallardi, Milano.
- CERBONI G. (1866), *Sull'ordinamento della contabilità dello Stato*, Giuliani, Firenze.
- CERBONI G. (1886), *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali. Vol. 1. I prolegomeni*, Loescher, Roma.
- CERBONI G. (1889), *Elenco cronologico delle opere di computisteria e ragioneria venute alla luce in Italia dal 1202 sino al 1888*, quarta edizione, Tipografia Nazionale di Reggiani e soci, Roma.
- CORONELLA S. (2007a), *La Ragioneria in Italia nella seconda metà del XIX secolo*, Giuffrè, Milano.
- CORONELLA S. (2007b), "Lo sviluppo della contabilità di Stato nel XIX secolo: il contributo dei 'precursori' dell'Economia aziendale", *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, vol. 107, n° 7-8.
- FERRARIS FRANCESCHI R. (1994), *Il percorso scientifico dell'economia aziendale. Saggi di analisi storica e dottrinale*, Giappichelli, Torino.
- GABROVEC MEI O. (1999), *Il linguaggio contabile. Itinerario storico e metodologico*, seconda edizione, Giappichelli, Torino.
- GIANNESI E. (1980), *I precursori in economia aziendale*, quarta edizione riveduta e corretta, Giuffrè, Milano.
- GIOVANELLI L. (2000), *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè, Milano.

- GITTI V. – MASSA G. (1888), *Trattato completo di Ragioneria. Parte III. Ragioneria delle aziende pubbliche*, Giovanni Massa Editore, Milano.
- LUCHINI E. (1898), *Storia della Ragioneria italiana*, Amministrazione del periodico "Il Ragioniere", Milano.
- MARCHI L. (2003), *I sistemi informativi aziendali*, terza edizione, Giuffrè, Milano.
- MELIS F. (1950), *Storia della ragioneria*, Zuffi, Bologna.
- MELIS G. (1996), *Storia dell'amministrazione italiana 1861-1993*, Il Mulino, Bologna.
- MUSSARI R. (2002), *Economia dell'azienda pubblica locale*, Cedam, Padova.
- ONIDA P. (1951), *Le discipline economico-aziendali. Oggetto e metodo*, seconda edizione riveduta, Giuffrè, Milano.
- PACCES F. M. (1935), *Corso generale di aziendaaria. Vol. 1. Introduzione*, Istituto Aziendale Italiano, Roma-Torino.
- PEZZOLI S. (1986), *Profili di storia della ragioneria*, Cedam, Padova.
- PODDIGHE F. (1973), *Dai cinquecontisti a Francesco Marchi: contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia*, Corsi, Pisa.
- RIPARBELLI A. (1952), *Il primato italiano nelle applicazioni della ragioneria e negli studi economico aziendali*, Pubblicazioni dell'Università degli Studi di Catania, Facoltà di Economia e Commercio, Catania.
- RIVA M. (1875), *Della insufficienza dell'attuale computisteria di Stato e della necessità di riformarla secondo i principii della logismografia, nuovo sistema di contabilità del Comm. Giuseppe Cerboni*, Tipografia Artero, Roma.
- RIVA M. (1887), *Opere pie ed istituti pubblici minori. Lezioni di amministrazione e di ragioneria pubblica applicata secondo le leggi italiane*, Loescher, Torino.
- ROSSI G. (1882a), *L'ente economico-amministrativo studiato secondo la materia, le funzioni, l'organizzazione e la varietà delle sue forme. Introduzione alla scienza della logismografia generale. Volume I*, Artigianelli, Reggio Emilia.
- ROSSI G. (1882b), *L'unificazione della contabilità di Stato considerata nel suo presente periodo evolutivo. Lettura fatta al Collegio dei Ragionieri di Reggio nell'Emilia dal Prof. Giovanni Rossi nell'adunanza del 3 settembre 1882*, Artigianelli, Reggio Emilia.
- TOZZI I. (2004), "La figura e l'opera di Jacques Savary", *Contabilità e Cultura Aziendale*, vol. IV, n° 24.
- ZUCCHI G. A. (1880), "Della tutela governativa delle Opere Pie in ordine alla contabilità", *Il monitore dei ragionieri dei Comuni e delle Opere Pie. Giornale bimensile di scienza e pratica amministrativo-contabile diretto da Vincenzo Gitti*, n° 7 del 10 aprile 1880, Torino.