

DOTTORATI DI RICERCA IN

- **Economia aziendale (Pisa)**
 - **Programmazione e controllo (Firenze)**
 - **Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche (Siena)**
-



Quaderno n. 3

MASSIMILIANO BONACCHI

LA MISSIONE DELLA RAGIONERIA: IL CONTRIBUTO DI EMANUELE PISANI

Area didattica e di ricerca in Storia della Ragioneria

coordinatore: PROF. GIUSEPPE CATTURI

ESTRATTO DA: Ritratti d'Autore n°2

XIV CICLO

a.a. 1999/2000

LA MISSIONE DELLA RAGIONERIA: IL CONTRIBUTO DI EMANUELE PISANI

MASSIMILIANO BONACCHI

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. L'autore e il contesto socio-economico e dottrinale di riferimento. - 3. Struttura dell'opera di Pisani. - 4. La missione della Ragioneria. - 5. La ricerca di un nuovo metodo contabile: la *statmografia*. - 6. Conclusioni.

1. PREMESSA

“*La missione della ragioneria negli stati moderni*” è tra le opere di Emanuele Pisani quella che mi ha incuriosito e spinto a scrivere su questo autore ⁽¹⁾.

Dopo una prima ricerca sui manuali classici di ragioneria e storia della ragioneria ⁽²⁾ ho scoperto che Pisani veniva ricordato solo per aver messo a punto una variante del metodo della partita doppia: la *statmografia*.

Ma la *statmografia* esaurisce il pensiero di Pisani oppure è solo il punto di arrivo, l'approdo, a cui egli è giunto dopo più ampie riflessioni sugli altri temi che caratterizzano l'economia aziendale? Scopo del nostro studio sarà appunto dare risposta a questa domanda approfondendo anche gli altri campi di ricerca indagati dal Pisani in particolar modo gli scritti che

⁽¹⁾ Gran parte della ricerca bibliografica è avvenuta attraverso la consultazione dell'archivio della biblioteca del Collegio dei Ragionieri di Firenze. Ringrazio per la gentile concessione Presidente e Segretario del Collegio.

⁽²⁾ AMODEO D., 1970; BARIOLA P., 1894; BESTA F. 1922; BRAMBILLA G., 1901; D'ALVISE P., 1923; GABROVEC MEI O., 1990; LUCHINI E., 1898, MELIS F., 1950.

mettono in luce i compiti della ragioneria e gli strumenti da utilizzare per poterli svolgere.

Il metodo di ricerca storica utilizzato si fonda sia su un'analisi *diacronica* volta a ricostruire il contesto in cui vive ed opera Pisani sia *sincronica* per individuare a posteriori qual è stato, se vi è stato, il contributo che tale autore ha apportato agli studi di ragioneria ed economia aziendale ⁽³⁾.

Secondo la logica delineata procediamo ad esporre nel secondo paragrafo una ricostruzione dell'ambiente di riferimento; il terzo riassume le opere più significative dell'autore; il quarto prende in considerazione l'oggetto di indagine di questo scritto; nel successivo invece si ripercorrono le logiche della *teorica statmografia* anche alla luce delle considerazioni del paragrafo precedente; nelle conclusioni si cerca di inquadrare il contributo di Pisani alle discipline aziendali cercando al tempo stesso di inserire la figura dell'autore all'interno delle correnti del pensiero ragionieristico dominanti all'epoca.

2. L'AUTORE E IL CONTESTO SOCIO ECONOMICO E DOTTRINALE DI RIFERIMENTO.

Il Pisani nasce a Modica (Ragusa) nel 1845 (4). Nel 1866, presso l'Università di Palermo, consegue l'abilitazione

⁽³⁾ Sulla distinzione tra sincronia e diacronia si veda: Amaduzzi A., Storia della Ragioneria. Uomini ed Opere (Abbozzo di un'idea), Quaderni del Dipartimento di Economia Aziendale dell'Università degli Studi di Bergamo, Anno 1993, n.5.

⁽⁴⁾ Il Melis fa notare come nel 1845 nacquero tre assi della ragioneria: Fabio Besta, Giovanni Rossi e Emanuele Pisani. Un'altra curiosità su Pisani è legata alla provincia di nascita Ragusa, città che ha dato i natali anche a Benedetto Cotrugli, l'autore dell'opera *Della mercatura e del mercante perfetto* (prima

all'insegnamento delle matematiche nelle scuole tecniche e normali. Dal 1871 al 1888, è professore di Ragioneria nell'istituto tecnico della sua città. È in quel periodo che compone le sue opere più importanti. Successivamente riceve l'incarico di ispettore centrale al ministero della pubblica istruzione a Roma. Nel 1891, vince il concorso alla cattedra di ragioneria nella R. Scuola Superiore di Commercio di Bari nella quale continuerà ad insegnare sino al 1900. Si ritira, infine, a vita privata nella sua città nativa. Muore, infine, il 17 novembre 1915.

Il **contesto socio-economico** di riferimento in cui Pisani vive ed opera influenza profondamente lo sviluppo del suo pensiero ⁽⁵⁾. Egli, infatti, appartiene ad un'area del paese, il meridione, il cui sistema economico si fondava sull'agricoltura. In particolare, un tipo di agricoltura caratterizzata da pochi capitali investiti e da un basso livello tecnologico.

Pisani avverte, tuttavia, le profonde trasformazioni di un secolo che vede nascere la nazione Italiana con un pesante debito pubblico il quale diventa ben presto il problema centrale per il governo del paese.

La realtà che Pisani indaga è, dunque, costituita, da una parte, da imprese abbastanza semplici come struttura e, dall'altra, da aziende pubbliche il cui primo problema era, per dirla con il Nostro, *il problema finanziario* ⁽⁶⁾.

esposizione didascalica del metodo della partita doppia). Si vedano: AMODEO D., 1970: p. 355; MELIS F., 1950: p. 784; MONETTI U., 1915: p.575.

⁽⁵⁾ Si veda: CATTURI G., 1989.

⁽⁶⁾ PISANI E., 1894.

Il **contesto dottrinale** di riferimento nel periodo in cui il Pisani si forma era dominato dal Cerboni. Il pensiero del Besta, invece, si andava formando di pari passo con le concezioni di Pisani il quale conosceva sì Besta ⁽⁷⁾, ma non possiamo dire, almeno all'inizio del suo lavoro, che ne fosse influenzato. Le prime opere di rilievo del Besta, infatti, sono pubblicate a partire dal 1880, mentre Pisani, come vedremo, scrive la sua prima opera fondativa nel 1875.

3. STRUTTURA DELL'OPERA DI PISANI

Scorrendo le opere dell'Autore, si rileva come lo studioso fosse volto sia a risolvere i problemi concreti delle aziende tramite il metodo sperimentale, sia a riflettere sull'*oggetto* e gli *obiettivi* che la Ragioneria dovrebbe prefiggersi, in modo tale da sistematizzarne la conoscenza e farla progredire.

Già dai titoli appare chiaro che l'apporto di Pisani alla Ragioneria non si limita al "metodo scritturale" teorizzato ⁽⁸⁾, ma si estende, per dirla con le sue parole, alla *missione della ragioneria negli stati moderni* ⁽⁹⁾.

In questa prospettiva le sue opere possono essere suddivise secondo un criterio sistematico che distingue:

⁽⁷⁾ Pisani invia infatti il suo primo lavoro sulla statmografia al Maestro il quale, il 21 novembre 1879, risponde mettendo in evidenza il fatto che: "...Una sola riserba debbo fare, ed è questa, che io reputo la forma strettamente sinottica non troppo adatta per tutti i conti, per quelli specialmente che sono aperti ai debiti e ai crediti. Del resto mi unisco di cuore a quei molti, che han tributato meritate lodi al suo lavoro e a lei, signor Cavaliere, per tanti aspetti benemerito del nostro paese....". Si veda appendice a: PISANI E., (1880).

⁽⁸⁾ Come vedremo meglio in seguito più che di un nuovo metodo di scrittura si tratta di una forma particolare di partita doppia.

⁽⁹⁾ Si veda: PISANI E., 1898.

Opere sulla missione della ragioneria:

1892 *Prolusione al corso di ragioneria nella R. Scuola superiore di commercio in Bari.*

1898 *La Missione della ragioneria negli stati moderni*

Opere di teorica contabile:

Il primo lavoro importante dell'autore risale al 1875, quando in occasione del concorso promosso per la Esposizione agraria siciliana è premiato per il seguente manoscritto:

Rendiconto dei fatti amministrativi per bilanci sintetico analitici: applicazione ad una azienda agraria. Tale lavoro verrà, poi, pubblicato in occasione del I congresso dei Ragionieri di Roma.

Nel 1880 il Pisani pubblica la *Statmografia applicata alle aziende private*. Tale opera ricalca sostanzialmente il manoscritto premiato ed è quindi centrata sulle aziende agricole.

Sei anni dopo, nel 1886, compare un altro volume dal titolo *Statmografia applicata nelle aziende pubbliche*.

Nel 1892 è dato alle stampe *Il Bilancio dello stato*.

Nel 1894, dimostrandosi sensibile ai problemi che affliggevano il paese pubblica *Il problema finanziario in Italia*.

Dopo essersi ritirato a vita privata, con alle spalle 33 anni di carriera cattedratica, Pisani completa, nel 1901, l'ultima pubblicazione teorica di Ragioneria: *Elementi di ragioneria generale* ⁽¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁾Fra le altre pubblicazioni di minor rilievo ai nostri fini ricordiamo: *Il bilancio dello stato* (1892); *La contabilità di stato in Parlamento* (1905); *L'ora delle riforme* (1908) *Studi e proposte per la riforma della legge di*

4. LA MISSIONE DELLA RAGIONERIA:

Pisani appare straordinariamente avanti nei tempi quando asserisce “*Si è confuso la Ragioneria con la Computisteria, ossia la scienza con l’arte dei conti*” ⁽¹¹⁾, e ancora, in altro scritto: “*La ragioneria è scienza, mentre è eminentemente artistica la forma delle sue manifestazioni*” ⁽¹²⁾.

Queste affermazioni, per poter essere pienamente apprezzate nella loro portata, suscitano un quesito: cosa intende Pisani per **ragioneria** e **contabilità** e quali sono i loro fini?

È lo stesso Autore a fornirci la risposta:

“*La ragioneria che ha obiettivi economico-amministrativi, ha seguito e segue il progresso economico-amministrativo di ogni specie di Aziende, sia private che pubbliche*” ⁽¹³⁾ e ancora “*il suo concetto scientifico è economico e finanziario; e segna la linea retta da seguirsi, ossia la meno dispendiosa per raggiungere la maggior somma di finalità a vantaggio delle private e delle pubbliche aziende*” ⁽¹⁴⁾ e infine individua l’obiettivo principale della ragioneria nel “*rafforzare sempre con mezzi più equi il capitale, per renderlo proficuo in sommo grado al lavoro degno della massima remunerazione possibile*” ⁽¹⁵⁾.

contabilità dello stato (1909), *I tre rapporti tra la contabilità di stato e la politica finanziaria* (1913) e *I tre sistemi di contabilità* (1913).

⁽¹¹⁾ PISANI E., 1892b: P. 5.

⁽¹²⁾ PISANI E., 1901: P. I.

⁽¹³⁾ PISANI E., 1898, p. 6.

⁽¹⁴⁾ PISANI E., 1901, p. I.

⁽¹⁵⁾ PISANI E., 1901: p. II.

Lo scopo della **contabilità**, invece, è quello di: “*adottare le forme più razionali ed intanto più semplici e concise, per rappresentare i conti allo scopo di giovare in sommo grado al presente ed all’avvenire economico e finanziario sì delle pubbliche che delle private Aziende*”⁽¹⁶⁾.

È interessante notare come questa posizione sia molto vicina alle idee del Ceccherelli il quale si esprime come segue: “*Quando la scienza non si ferma alla ricerca ed enunciazione delle verità, ma vuol servirsi dei suoi principi per conseguire un determinato fine nel campo della pratica, ne consegue che per la sua estrinsecazione essa deve ricercare adeguati mezzi che possano servire quali vie di collegamento fra il pensiero e l’azione...Prima della scienza si ha dunque l’arte, la manifestazione primitiva derivata spontaneamente dall’istinto naturale... Abbiamo osservato come dall’arte empirica attraverso l’enunciazione e l’applicazione delle verità scientifiche si giunge all’arte razionale. Fra l’empirismo e il razionale procedimento sta la scienza*”⁽¹⁷⁾.

Pisani, tuttavia, non si limita a dare delle semplici definizioni. Egli spiega anche quali sono gli *strumenti* che la Ragioneria deve utilizzare per raggiungere i suoi scopi. L’autore sostiene, infatti, che la ragioneria è una scienza basata sui risultati desumibili dai bilanci economici e amministrativi (finanziari), redatti a preventivo e consuntivo. Sulla base di tali documenti devono essere poi eseguite tutta una serie di analisi che, con terminologia moderna, possiamo chiamare *analisi di bilancio*, *analisi di sensitività*, *analisi del punto di pareggio*. Lo scopo di tali analisi è esprimere giudizi

⁽¹⁶⁾ PISANI E., 1901: p. II.

⁽¹⁷⁾ CECCHERELLI A., 1915: p. 1-5.

sulla convenienza a creare una nuova azienda oppure, se già in essere, continuare ad investire in nuovi progetti o, in caso contrario, liquidare l'azienda.

I bilanci economici preventivi sono visti, infatti, come *“piani ordinatori dell'economia d'una azienda, considerata nel suo complesso od in alcuna delle sue parti, per un numero più o meno esteso di esercizi. Sono utilissimi nelle aziende private siano domestiche, che industriali.*

Nelle aziende domestiche possono riguardare gl'investimenti dei capitali, le accensioni ed estinzioni di debiti e crediti, il massimo reddito ed il minimo dispendio da ottenersi con norme permanenti nei singoli esercizi.

Nelle aziende industriali giovano principalmente a determinare la convenienza economica dell'industria:

- a) in rapporto al capitale necessario sotto le forme: di capitali fissi da immobilizzare e ricostituire, di capitale circolante da tenere a disposizione dell'azienda, di spese d'impianto da ammortizzarsi in un dato periodo di tempo;*
- b) in rapporto al luogo più opportuno: per la forza motrice, pel ritiro della materia prima, pel costo della vita operaia pel prezzo delle merci;*
- c) in rapporto alle spese generali: fitti, imposte e tasse, spese d'amministrazione, ammortamenti, interessi del capitale;*
- d) in rapporto alle spese industriali: materie prime, servizio delle macchine e dei semoventi e degli operai, ec. ec.*

Donde derivano:

- 1) il costo industriale unitario indipendente dalle spese generali;*

2) *la quantità di prodotto necessaria a far fronte anche alle spese generali senza utile e senza perdita;*

3) *la quantità di prodotto ottenibile e presumibile, necessaria per avere un utile determinato, pur sostenendo la concorrenza industriale.*

Da tutto quest'insieme deriva la convenienza ad impiantare l'azienda; impiantata, di continuare a mantenerla tale e quale o modificandola, ed in caso contrario di sceglierla e liquidarla ” (18).

Più oltre, l'autore si sofferma sull'utilità dei bilanci economici anche per le aziende pubbliche (19) affermando: *“Nessuna legge od operazione finanziaria dovrebbe essere fatta senza avere a sua base il relativo bilancio economico informato ai più larghi ed elevati principi della Scienza...Fare le leggi e le operazioni finanziarie, senza questa guida sicura equivale a fare salti nel buio” (20).*

Pisani, nel corso della sua indagine, coglie chiaramente anche la distinzione tra aspetto economico e finanziario della gestione. Lo fa, in particolare, approfondendo il *rapporto* fra bilanci economici e finanziari, sui quali, così egli si esprime:

“Non è sufficiente disporre i mezzi intesi a soddisfare gli analoghi bisogni, se non si fosse anzitutto subordinato il soddisfacimento di questi ai mezzi di cui si possa disporre. Dalla falsa interpretazione di questo principio fondamentale

(18) PISANI E., 1898: p. 9-10.

(19) Per comprendere la portata innovativa di tali affermazioni si pensi alla interpretazione del concetto di azienda pubblica di Giannessi e, per venire ai giorni nostri, si vedano le indicazioni normative contenute nei seguenti provvedimenti:

- D.Lgs 502/92 Conto economico delle aziende sanitarie;
- D.Lgs. 77/95 Conto economico negli enti locali;
- D.L. 286/99 controllo di gestione nella pubblica amministrazione.

(20) PISANI E., 1898: p. 11.

derivano tutti i danni economici delle Aziende sì pubbliche, che private; e le morbose manifestazioni ne sono le seguenti:

...Si confonde il bilancio della vera competenza delle spese e rendite effettive dell'esercizio con quello del movimento dei capitali; e ciò allo scopo di coprire con l'apparente avanzo di questo il reale disavanzo di quello a danno del patrimonio, che va così continuamente consumandosi"⁽²¹⁾ e ancora "il pareggio finanziario a nulla giova senza il pareggio economico, perché la buona economia è il vero indice e l'unica sorgente della buona finanza" ⁽²²⁾. Oggi avremmo detto bisogna fare quegli investimenti che creano valore .

5 LA RICERCA DI UN NUOVO METODO CONTABILE: LA STATMOGRAFIA.

Il motivo che induce Pisani a teorizzare un nuovo metodo di scritture lo si può cogliere in una domanda che l'autore stesso si pone: *"Ma la Logismografia dal lato pratico è il metodo più adatto alle esigenze contabili delle amministrazioni pubbliche e private? In pratica s'incontra difficoltà per le permutazioni e pel numero indefinito degli svolgimenti: ed in specie poi nell'adottare il tipo della scrittura quadrupla" ⁽²³⁾.*

Per Pisani, le caratteristiche delle scritture bilancianti ideali erano le seguenti:

- a) *"la forma sinottica, che a colpo d'occhio faccia vedere, anche all'Amministratore poco esperto, ad ogni istante la posizione contabile;*

⁽²¹⁾ PISANI E., 1898: p. 40-41.

⁽²²⁾ PISANI E., 1901: p. IV.

⁽²³⁾ PISANI E., 1892b.

b) *che si passi dalla sintesi più riassuntiva all'analisi più minuziosa, per portare efficacemente l'attenzione là dove è necessario portarla per le finalità amministrative; e che tutto ciò si ottenga con la massima felicità mercè la sveltezza ed elasticità della forma adottata*

c) *che nessun artificio si impieghi, inteso a modificare il naturale procedimento delle cifre”* ⁽²⁴⁾.

Il nostro Autore prova a mettere in pratica questi principi con la statmografia ⁽²⁵⁾.

“La statmografia è quel metodo di scrittura sinottico-sintetico-analitico che tiene la bilancia fra le serie antitetiche specifiche dei conti delle attività da una parte e delle passività aziendali dall'altra, cui parallelamente corrispondono, occorrendo, intere o parziali serie giuridiche” ⁽²⁶⁾ ⁽²⁷⁾.

La statmografia può essere tenuta, quindi, in partita doppia e, occorrendo, anche in partita tripla o quadrupla. Inoltre, la statmografia funziona sia seguendo la **teoria personalistica** che quella **materialistica** del conto. Il problema sta solo nel ricercare quale sia la forma che meglio si adatta alle esigenze dell'azienda analizzata ⁽²⁸⁾. Tale metodo, infatti, doveva

⁽²⁴⁾ PISANI E., 1901: p. XVII.

⁽²⁵⁾ Statmografia deriva dalle parole greche *statmos* (bilancia) e *grapho* (scrivo) ed è traducibile come scrittura per bilancio.

⁽²⁶⁾ Si veda: ROSSI G., 1913: P. 5.

⁽²⁷⁾ Per comprendere questa definizione è necessario conoscere i seguenti concetti:

- A) il conto assume forma sinottica quando contiene sottoconti analitici, tale forma può essere orizzontale o verticale in relazione al fatto che i sottoconti siano in linea orizzontale ovvero verticale.
- B) i conti sono specifici o giuridici in relazione al fatto che riguardino elementi specifici o giuridici; sono economici od amministrativi secondo che riguardino l'esercizio economico o l'amministrativo.

⁽²⁸⁾ Si veda in proposito PISANI E., 1898: *“Alcuni pur adottando la contabilità per valori, ostentano di non ammettere la Teorica materialistica dei conti. Questa ha ragione di esistere quanta ne ha la Teorica personalistica.*

servire per esprimere le condizioni economico-amministrative delle aziende e per far questo si doveva adattare alla tipologia di azienda “*come la scarpa al piede*”⁽²⁹⁾.

In sintesi i principi generali su cui si fonda la proposta statmografica sono i seguenti:

1. Anzitutto, il patrimonio netto viene considerato come un debito verso il proprietario e perciò come una delle passività aziendali. In tal modo l'equazione di bilancio si trasforma come segue:

$$A = P$$

2. Inoltre, le attività e le passività si dividono in *interne* e *esterne*.

Le *Attività interne* (A i) erano rappresentate da capitali fissi, materie e numerario.

Le *Attività esterne* (A e) erano rappresentate da crediti cambiari crediti diversi.

Imperocché se è indiscusso il principio della dualità antitetica su ciò si fondano le scritture bilancianti & lo si ammette fra gli organi economici lo si deve ammettere anche per i fatti amministrativi medesimi.

Nel primo caso si vedono i fatti a traverso degli organi; nel secondo caso gli organi a traverso dei fatti: sono anziché due teoriche due forme inverse ed equivalenti di una teorica sola.

Con la forma personalistica la contrapposizione è fra il proprietario da una parte e l'agenzia dall'altra; con la forma materialistica è tra fatti amministrativi del proprietario da una parte e quelli dell'agenzia dall'altra.

E poiché il proprietario interviene per lo stato economico primitivo e susseguente del patrimonio e l'agenzia pel movimento di esso; chiamiamo statici e dinamici i rispettivi fatti amministrativi, che costituiscono la statica economica e la dinamica amministrativa del patrimonio reciprocamente bilanciatisi.

Nelle trasformazioni patrimoniali (intervenendo la sola Agenzia) l'antitesi è solo tra fatti dinamici; nelle modificazioni patrimoniali (intervenendo il proprietario e l'agenzia) è tra fatti statici e fatti dinamici costituendo così i fatti statico-dinamici.

Queste sono nell'insieme le ragioni per cui la forma materialistica deve coesistere con la reciproca ed inversa forma personalistica dei conti”.

⁽²⁹⁾ PISANI E., (1898).

Le *Passività interne* (P_i) erano rappresentate da Patrimonio netto e Risultati economici della gestione.

Le *Passività esterne* (P_e) erano rappresentate da Debiti cambiari, Debiti diversi.

L'equazione di bilancio è allora:

$$A_i + A_e = P_i + P_e$$

3. La suddivisione delle attività e delle passività come sopra effettuata porta, poi, ad identificare quattro serie di conti specifici. Questi danno vita a quella che viene chiamata la **bilancia statmografica**, ciò a causa della loro reciproca antitesi. Così costruite, le serie di conti appaiono a Pisani idonee a rilevare i fatti economici che caratterizzano la vita delle imprese. Tali fatti economici, mutuando la logica logismografica, vengono distinti in:

- *statici*;
- *dinamici*;
- *statico-dinamici*.

Sono *statici* quei fatti che alterano il patrimonio aziendale in aumento o in diminuzione (fatti modificativi);

Sono *dinamici* quelli che trasformano il patrimonio aziendale senza aumentarlo o diminuirlo (fatti permutativi);

Sono *statico-dinamici* i fatti che in parte trasformano e in parte modificano il patrimonio (fatti misti).

Tutti i fatti, comunque, vengono registrati a carico di un conto e a scarico di un altro conto. I fatti aumentativi si registrano a scarico del conto risultati economici della gestione e a carico di un conto delle passività esterne o delle attività; i fatti dinamici si registrano a carico e a scarico dei conti delle passività esterne e delle attività. Tutti i fatti statici, quindi vengono raggruppati nel conto “**risultati economici della gestione**”.

4. Infine, per dare ordine al complesso delle scritture elencate, Pisani propone la tenuta di libri contabili e scritture elementari.

Le scritture complesse statmografiche, infatti, prevedono la redazione:

- a) del *quadro di contabilità*: assimilabile ad un piano dei conti;
- b) delle *minute dei conti*: nella sostanza è una prima nota
- c) del *libro dei bilanci sintetici*: è simile ad un giornalmastro con la differenza che qui i conti sono razionalmente raggruppati e classificati secondo il metodo statmografico in conti delle passività e delle attività gli uni e gli altri a loro volta distinti in elementi interni e esterni.
- d) del *libro dei bilanci analitici*: in questo documento vengono svolti ⁽³⁰⁾ i vari conti del bilancio sintetico in modo tale da avere nel libro dei bilanci sintetici la sintesi del movimento economico-finanziario, mentre nel libro dei bilanci analitici la analisi.

Un esempio dello schema concettuale delineato è riportato nella tavola allegata ⁽³¹⁾.

Tuttavia, da quanto abbiamo detto, emerge come la statmografia si collochi a metà strada fra la logismografia e il giornalmastro alla E. Degranges ⁽³²⁾. Non è quindi un nuovo

⁽³⁰⁾ Lo svolgimento avviene con la tecnica del giornalmastro, dando luogo alla cosiddetta "sinossi orizzontale", tuttavia, se il numero dei conti di sviluppo è tale da non poter essere accolto nella ampiezza del foglio si può procedere con la "sinossi verticale" che consiste nello scrivere orizzontalmente gli articoli del giornale e verticalmente le denominazioni dei conti.

⁽³¹⁾ Tale esempio è tratto da ROSSI G., 1913: Tav. I (aziende industriali).

⁽³²⁾ Si veda: AMODEO D., 1970 p. 724; BESTA F. 1922: vol. III 455-460; MELIS F., 1950: p. 788.

FILANDA SETA

Libro dei Bilanci sintetici

| Articoli | Data | DESCRIZIONE | Somme bilancianti | PASSIVITÀ - P | | | | | | | | ATTIVITÀ - A | | | | | | | | | | | | | |
|----------|----------|--|-------------------|--------------------------|-----------------|------------------------------------|-----------------|--------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|------------------------------|-----------------|--------------------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|-------|
| | | | | INTERNE - P _i | | | | ESTERNE - P _e | | | | INTERNE - A _i | | | | | | | | ESTERNE - A _e | | | | | |
| | | | | Patrimonio netto | | Risultati economici della gestione | | Debiti cambiari | | Debiti diversi | | Numerario | | Capitali fissi | | Magazzino | | Spese generali da ripartirsi | | Fabbricazioni | | Crediti cambiari | | Crediti diversi | |
| | | | | P _{i1} | P _{i2} | P _{i2} | P _{i1} | P _{e1} | P _{e2} | P _{e2} | P _{e1} | A _{i1} | A _{i2} | A _{i2} | A _{i1} | A _{i1} | A _{i1} | A _{i2} | A _{i1} | A _{i2} | A _{e1} | A _{e2} | A _{e2} | A _{e1} | |
| Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | Carico | Scarico | | | | |
| 1 | Genio | Attività e passività al principio dell'esercizio | 175750 | | | | | | 12000 | | 8000 | 20000 | | 109500 | | 29250 | | | | | | 7000 | | 10000 | |
| 2 | Marzo 5 | Esatto crediti cambiari | 5000 | | | | | | | | 5000 | | | | | | | | | | | | | | |
| 3 | | Acquistato legna e carbone | 500 | | | | | | | | | | 500 | | | | | | | | | | | | |
| 4 | | Acquistato oli, grassi e ingredienti diversi | 1500 | | | | | | | | | | 1500 | | | | | | | | | | | | |
| 5 | | Acquistato seta grezza Kg. 900 a L. 50 | 45000 | | | | | | | | 22500 | | | | | | | | | | | | | | |
| 6 | | Passato al filatoio seta grezza Kg. 1000 | 50000 | | | | | | | | | | 22500 | | | | | | | | | | | | |
| 7 | | Ritirato dal filatoio: Organzini Kg. 500 a L. 65, trame Kg. 340 a L. 60 e cocconi Kg. 140 a L. 5 | 53900 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 8 | | Passati alla tintoria Kg. 500 organzini e Kg. 200 trame al prezzo di costo | 31500 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 9 | | Ritirati dalla tintoria e passati alla tessitura Kg. 577 seta al prezzo di costo | 38149.50 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 10 | | Ritirati dalla tintoria m. 6740 stoffe al prezzo di costo di L. 6.50 | 43810 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 11 | | Vendute seta grezza Kg. 200 a L. 52 | 10400 | | | | | | | | | | 10400 | | | | | | | | | | | | |
| 12 | | Vendute m. 1500 stoffe a L. 8 | 9000 | | | | | | | | | | 18000 | | | | | | | | | | | | |
| 13 | | Esatti crediti diversi | 3000 | | | | | | | | | | 5000 | | | | | | | | | | | | 5000 |
| 14 | | Pagato debiti | 10000 | | | | | 7000 | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 15 | | Spese per onorario al Direttore | 1050 | | | | | | | | | | | 10000 | | | | | | | | | | | |
| 16 | | Spese per illuminazioni locali | 300 | | | | | | | | | | | 1050 | | | | | | | | | | | |
| 17 | | Spese per imposte e tasse | 600 | | | | | | | | | | | 300 | | | | | | | | | | | |
| 18 | | Spese diverse fatte nel trimestre | 500 | | | | | | | | | | | 600 | | | | | | | | | | | |
| 19 | | Spese di commercio sostenute | 2000 | | | | | | | | | | | 500 | | | | | | | | | | | |
| 20 | | Spese di famiglia fatte nel trimestre | 2500 | | | | | | | | | | | 2000 | | | | | | | | | | | |
| 21 | | Spese per mano d'opera | 7287.50 | | | | | | | | | | | 2500 | | | | | | | | | | | |
| 22 | | Combustibile consumato | 800 | | | | | | | | | | | 7287.50 | | | | | | | | | | | |
| 23 | | Materie diverse impiegate | 3475 | | | | | | | | | | | 800 | | | | | | | | | | | |
| 24 | | Deprecamento macchine valutato il 10 % | 375 | | | | | | | | | | | 3475 | | | | | | | | | | | |
| 25 | | Interesse del capitale fisso calcolato al 4 % e del capitale circolante al 5 % | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 26 | | Deprecamento mobili 2 % | 1800 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 27 | | Si portano le spese generali ai conti delle fabbricazioni | 22.50 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 28 | | Interessi maturati sui crediti | 4272.50 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 29 | | Interessi maturati sui debiti | 80 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 30 | | Bilancio di verificaione | 531692 | | 155750 | 4580 | 1920 | 7000 | 12000 | 3000 | 30580 | 58400 | 48737.50 | 109500 | 397.50 | 173960 | 132175 | 4272.50 | 4272.50 | 135859.50 | 135859.50 | 25000 | 5000 | 10120 | 5000 |
| 31 | | Liquidazione Utili vendita merci L. 7150 Utili netti nel trimestre > 4480 L. 11640 | 11640 | | 4480 | 4480 | 7150 | | | | | | | | | 7150 | | | | | | | | | |
| 32 | | Bilancio di chiusura | 192820 | 160240 | | | | 5000 | | | 27580 | | | 9662.50 | | 109102.50 | | 48935 | | | | | | 20000 | 5120 |
| 33 | | Pareggio | 736132 | 160240 | 160240 | 9670 | 9070 | 12000 | 12000 | 30580 | 30580 | 58400 | 58400 | 109500 | 109500 | 181110 | 181110 | 4272.50 | 4272.50 | 135859.50 | 135859.50 | 25000 | 25000 | 10120 | 10120 |
| 34 | Aprile 1 | Apertura conti | 192820 | | | | | | 5000 | | 27580 | | | 9662.50 | | 109102.50 | | 48935 | | | | | 20000 | | 5120 |

metodo di scritture ⁽³³⁾, in quanto la **logica di fondo è quella della partita doppia**.

Il successo della statmografia fu comunque breve in quanto in pratica, in particolar modo calandola nella realtà delle aziende complesse, essa determinava una notevole difficoltà di “tenuta dei conti”.

Ma al di là dei limiti legati alla sua applicazione pratica, emergono non pochi spunti innovativi contenuti nella teoria contabile di Pisani:

1. anzitutto non può sfuggire che considerare il patrimonio netto un debito verso gli azionisti corrisponde di fatto alla visione tipica dei modelli che aderiscono oggi alle logiche di creazione del valore per gli azionisti;
2. inoltre, attraverso i conti delle attività e delle passività si introduce un cambiamento profondo nella logismografia. Questa, infatti, era improntata alla **teoria personalistica del conto**. Con Pisani emergono chiari segni della teoria materialistica dei conti. Tale teoria sarà poi perfezionata nell’opera del Besta ⁽³⁴⁾ sfociando nella *teorica dei conti a valore*.

Questi importanti spunti innovativi non devono, tuttavia, essere sopravvalutati. Nel momento in cui Pisani, tramite la teorizzazione della *bilancia statmografica*, elogia la superiorità della teorica materialistica del conto, **ricade nuovamente nelle maglie del “personalismo”**. Infatti,

⁽³³⁾ Dove per metodo di scrittura si intende le norme o regole secondo le quali le scritture sistematiche possono redigersi.

⁽³⁴⁾ Si noti come il Pisani si avvicini alla teoria materialistica del conto prima del Besta in quanto la prima opera di statmografia risale al 1875, mentre il Besta scrive l’opuscolo *Sulla teoria dei conti a valore* nel 1880.

accanto ai conti all'oggetto o specifici possono essere aperti, occorrendo, le relative serie "giuridiche" intere o parziali.

Così, *materie e numerario*, espressione delle attività interne, vengono personalisticamente declinate attraverso i conti *consegnatari di materie* e *cassieri*. Analogamente, si può procedere per le altre attività e passività come riportato nella tabella che segue:

Serie di conti specifici e relative serie giuridiche

| Conti specifici | Conti giuridici |
|--|---|
| A i: Materie, Numerario | A i – bis: Consegnatari di materie, Cassieri |
| A e: Crediti | A e – bis: Debitori |
| P i: Patrimonio Netto, Risultati economici | P i – bis: Capitali e Risultati economici di ogni sezione aziendale |
| P e: Debiti | Pe – bis: Creditori |

6. CONCLUSIONI

L'esame dell'opera di Pisani indica con chiarezza come il suo contributo non possa essere circoscritto alla semplice individuazione di un nuovo metodo contabile, o meglio una variante del giornalmastro. Così facendo, si mortificherebbe la lucidità con la quale egli ha saputo trarre rigorose deduzioni logiche dall'osservazione della realtà operativa, riuscendo a fornire risposte a problemi concreti e al contempo a **teorizzare chiare linee guida per lo sviluppo della**

Ragioneria. Quest'ultimo aspetto, soprattutto, appare il più significativo. L'opera di Pisani, infatti, è pervasa dallo sforzo costante di identificare la missione della Ragioneria individuandone direttamente *oggetto* e *obiettivi* e, indirettamente, tramite la modalità di affrontare i problemi, il *metodo di ricerca*.

Emerge altresì, come acutamente osserva Melis ⁽³⁵⁾, che l'opera di Emanuele Pisani si colloca, senza però schiacciarsi su ciascuna di esse, tra le due correnti dominanti la letteratura ragionieristica italiana del tempo: il pensiero del Cerboni e quello del Besta.

Il Pisani si discosta dalle concezioni contabili del Cerboni in quanto, osservando la realtà, si rende conto che la logismografia non può essere applicata efficacemente alle imprese senza appesantirne oltre misura il lavoro amministrativo ⁽³⁶⁾. Egli, tuttavia, non arriva a rifiutarla del tutto. Cerca, piuttosto, di rendere più agevoli le modalità di utilizzo di tale teorica. A questo fine, il Pisani rilegge la logismografia alla luce della teoria materialistica e ne semplifica l'utilizzo eliminando *svolgimenti indefiniti* e le *permutazioni*.

Queste intuizioni lo ricollegano idealmente al filone di studi che sarà aperto dal Besta. Infatti, la teoria materialistica è il punto di partenza per la teorizzazione dei conti a valore. Il che non è poca cosa. "È noto infatti che la conquista dottrinarica maggiore, per la quale il Besta fu a giusto titolo ritenuto il più grande studioso di ragioneria di tutti i tempi,

⁽³⁵⁾ Si veda: MELIS F., 1950: p.784-789

⁽³⁶⁾ Egli pensava infatti che scopo della contabilità dovesse essere quello di adottare le forme più razionali ed intanto più semplici e concise, per rappresentare i conti allo scopo di giovare in sommo grado al presente ed all'avvenire economico finanziario sì delle pubbliche che delle private Aziende. Si veda: PISANI E., 1901: p. II

deve rinvenirsi nella cosiddetta “teorica dei conti a valore” che rimane altresì indicazione distintiva del complesso delle sue posizioni di pensiero”⁽³⁷⁾.

Peraltro, Pisani si lega al Besta anche per la concezione di Ragioneria che egli vede come scienza che, tramite il bilancio, controlla un utilizzo efficiente delle risorse⁽³⁸⁾.

Pisani, tuttavia, non è Bestano, nè lo diventerà, anche se è al Besta contemporaneo. Questo per due ordini di motivi.

Il primo motivo, e suo principale limite, è da ricercare nel fatto che **Pisani è troppo figlio del contesto in cui si forma e opera**: piccole aziende agricole⁽³⁹⁾ del meridione, in un periodo in cui la rivoluzione industriale al sud non era ancora arrivata. Questo contesto toglie a Pisani gli stimoli fecondi che sollecitano la riflessione del Besta. Il Maestro, infatti, operava in una regione, quella che oggi indichiamo come “nord-est”, che si stava configurando come una delle aree industrialmente più evolute del paese, a stretto contatto con imprese molto più complesse e variegata delle piccole imprese agricole osservate da Pisani.

Vi sono anche **motivi di ordine cronologico** a spiegare le differenze tra Pisani e Besta. Pur essendo contemporaneo al Besta, Pisani si ritira prima della pubblicazione della “Ragioneria” e muore pochi anni dopo tale evento.

Né autentico carboniano né consapevole precursore del Besta, Pisani appare piuttosto *l’anello mancante* che lega due dottrine ma anche due epoche della storia del nostro paese:

- il passaggio dalla teoria personalistica del Carboni, alla teoria dei conti a valore del Besta;

⁽³⁷⁾ AMODEO D., 1970: p. 1130.

⁽³⁸⁾ Per una analisi della definizione di ragioneria si veda il paragrafo 4.

⁽³⁹⁾ Nel suo primo lavoro di statmografia, infatti, egli si occupò dell’applicazione di questo metodo ad un’azienda agraria. Si veda: PISANI E., 1880.

- il passaggio da un economia-agricola (in cui prevaleva l'azienda domestico-patrimoniale) ad una economia industriale in cui le aziende capitalistiche si dedicano esclusivamente ad attività industriali, bancarie e mercantili.

Proiettata in questa dimensione, la figura di Pisani acquista un suo specifico risalto, proponendo il “profilo” di uno studioso che, in modo originale rispetto alle correnti di pensiero del tempo, ha saputo fornire una propria lettura della missione della ragioneria e della correlata teorica contabile.

BIBLIOGRAFIA

- AMODEO D., (1970), *Ragioneria generale delle imprese*, Napoli, Giannini
- BARIOLA P., (1894), *Storia della ragioneria italiana*, Milano, Ambrosiana.
- BESTA F. (1922), *La Ragioneria*, edizione riveduta e ampliata, Milano, Vallardi.
- CATTURI G., (1984), *Lezioni di Economia Aziendale*, Padova, Cedam.
- CATTURI G., (1989), *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Padova, Cedam.
- CATTURI G., (1996a), *Appunti di politica aziendale*, Quaderni di Strategia e Politica, n.5.
- CATTURI G., (1996b), *Attività ed attori economici nello scenario post-pacioliano*, Padova, Cedam.
- CATTURI G., (1996c), *The modern profets*, AOS conference, Quaderni di Economia Aziendale e Ragioneria, serie interventi, n.42
- CECCHERELLI A., (1915), *La logismologia*, F. Vallardi.
- CECCHERELLI A., (1922), *L'indirizzo teorico negli studi di ragioneria*, Firenze.
- D'ALVISE P., (1923), *Principi e precetti di ragioneria*, Padova, Cedam.
- FERRARIS FRANCESCHI R., (1994), *Il percorso scientifico dell'economia aziendale*, Torino, Giappichelli.
- GABROVEC MEI O., (1990), *Il linguaggio contabile. Itinerario storico e metodologico*, Torino,
- GIANNESI E., (1974), *I precursori*, Pisa, Curzi.
- GIANNESI E., (1992), *Considerazioni introduttive sul metodo storico*, Milano.
- GIANNESI E., (1961), *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, Pisa, Curzi.

- KEMP T., (1988), *L'industrializzazione in Europa nell'800*, Bologna, Il Mulino.
- LUCHINI E., (1898), *Storia della ragioneria italiana*.
- MELIS F., (1950), *Storia della ragioneria italiana*, Bologna, Cesare Zuffi.
- MONETTI U., (1915), *Emanuele Pisani*, Rivista Italiana di Ragioneria, n. 12.
- MORI G., (1977), *L'industrializzazione in Italia*, Bologna, Il Mulino.
- ONIDA P., (1947), *Le discipline economico aziendali. Oggetto e Metodo*, Milano, Giuffrè.
- PEZZOLI S., (1986), *Profili di storia della ragioneria*, Padova, Cedam.
- PEZZOLI S., (1985), *Dalla teoria del conto alla teoria dei sistemi di scritture*, Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 1.
- PISANI E., (1880), *Rendiconto dei fatti amministrativi per bilanci sintetico-analitici* - Piccitto & Antoci.
- PISANI E., (1886), *Statmografia applicata alle aziende pubbliche*, Siracusa, Tipografia Norcia.
- PISANI E., (1892a), *Il bilancio dello stato*.
- PISANI E., (1892b), *Prolusione al corso di ragioneria nella R. scuola superiore di commercio in bari*, pronunciata l'11 gennaio 1892 - Avellino & C.
- PISANI E., (1894), *Il problema finanziario in Italia*, Roma, Tipografia Folchetto.
- PISANI E., (1898), *La missione della Ragioneria negli stati moderni*, Bari, Stab. Tip. del Corriere delle Puglie.
- PISANI E., (1901), *Elementi di ragioneria generale*, Roma, Società editrice D. Alighieri.
- PISANI E., (1905), *La contabilità di stato in Parlamento*.
- PISANI E., (1908), *L'ora delle riforme*.
- PISANI E., (1913), *I tre sistemi di contabilità*
- ROSSI G., (1913), *Statmografia*, Milano, Hoepli.

TERZANI S., (1963), *L'opera di Vittorio Alfieri nel primo centenario della nascita*, Roma, "Rivista italiana di Ragioneria", settembre-ottobre.

ZERBI T., (1952), *Le origini della partita doppia*, Milano, Carlo Mazorati.