

**Manuel De Nicola**

**LA RAGIONERIA PUBBLICA  
E LA CONTABILITÀ DI STATO  
NEL PASSAGGIO  
DALLA TEORESÌ BESTANA  
A QUELLA ZAPPIANA**

**Un'analisi per paradigmi**

**FrancoAngeli**



I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: *www.francoangeli.it* e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

**Manuel De Nicola**

**LA RAGIONERIA PUBBLICA  
E LA CONTABILITÀ DI STATO  
NEL PASSAGGIO  
DALLA TEORESÌ BESTANA  
A QUELLA ZAPPIANA**

**Un'analisi per paradigmi**

**FrancoAngeli**

*Alle mie stelline Bianca Luciana ed Emma*



# SOMMARIO

Introduzione .....	9
1. Il contesto di sviluppo tra il 1861 e i primi anni '60 del xx secolo .....	19
1.1 Gli aspetti storico-politici e gli aspetti economici .....	19
1.2 La contabilità di Stato dalle riforme del XIX secolo ai primi ordinamenti del XX secolo .....	28
2. Gli studi di ragioneria pubblica e di contabilità di Stato nel paradigma bestano .....	37
2.1 La ragioneria pubblica e la contabilità di Stato nella formulazione originaria del paradigma bestano .....	37
2.1.1 Il paradigma metafisico: dal metodo di indagine al “modo di vedere” i fatti dell’azienda pubblica .....	37
2.1.2 Il paradigma sociologico e le “conquiste scientifiche” della ragioneria pubblica applicata e della concezione dell’azienda pubblica .....	46
2.1.3 Il paradigma artefatto: il sistema scritturale .....	50
2.1.4 Il paradigma artefatto (segue): il bilancio preventivo e il rendiconto .....	55
2.2 La ragioneria pubblica e la contabilità di Stato negli affinamenti della scienza normale: il contributo degli Allievi .....	60
2.2.1 Gli affinamenti del “modo di vedere” l’azienda pubblica .....	60
2.2.2 Gli affinamenti relativi al sistema scritturale e al bilancio .....	65
2.2.3 Le “manifestazioni paradigmatiche” della ragioneria pubblica nella scienza normale .....	70
2.3 Le anomalie della ragioneria pubblica bestana .....	72
2.3.1 Premessa: l’interpretazione delle anomalie riferibili all’intero paradigma .....	72
2.3.2 Le anomalie del paradigma metafisico e del paradigma sociologico .....	75
2.3.3 Le anomalie del paradigma artefatto .....	82

3. Gli studi di ragioneria pubblica e di contabilità di Stato nel paradigma zappiano.....	89
3.1 L'inquadramento del filone "pubblico" nella matrice disciplinaria.....	89
3.2 Il paradigma metafisico.....	93
3.2.1 Il "modo di vedere" l'azienda pubblica: l'interpretazione generale del fenomeno .....	93
3.2.2 Il "modo di vedere" l'azienda pubblica (segue): l'aspetto economico nelle peculiari manifestazioni fenomeniche.....	99
3.2.3 Le relazioni aziendali nelle estensioni spazio-temporali.....	105
3.3 Il paradigma sociologico.....	111
3.3.1 La tripartizione disciplinaria nell'indagine sulle aziende pubbliche: l'organizzazione e la gestione.....	111
3.3.2 La tripartizione disciplinaria nell'indagine sulle aziende pubbliche (segue): il ruolo della ragioneria.....	118
3.3.3 L'azienda pubblica nell'unitario processo di interpretazione fenomenologica.....	129
3.4 Il paradigma artefatto.....	137
3.4.1 Il metodo di indagine come "congegno che fabbrica gli strumenti" .....	137
3.4.2 Il "criterio economico" come uniformità nell'interpretazione e nella valutazione dei nessi causali delle mutue relazioni sistemiche.....	143
3.4.3 Il "criterio economico" nel sistema scritturale e nella determinazione del risultato economico e del patrimonio.....	150
Osservazioni finali .....	167
Riferimenti bibliografici .....	177



## INTRODUZIONE

L'interpretazione del passaggio dalla teorica bestana alla teorica zappiana<sup>1</sup> è stata oggetto di numerosi studi in letteratura che confluiscono indicativamente verso due posizioni principali: da un lato, quella che considera l'avvicendamento tra i due impianti teoretici in un'ottica di "evoluzione nella continuità"<sup>2</sup>, dall'altro, quella che propende per una "rivoluzione nell'incommensurabilità"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Secondo D'Amico «nel passaggio dal sistema teorico bestano a quello zappiano, pur senza soluzione di continuità temporale, si sia verificata una cesura netta, sia per il metodo d'indagine, che per l'oggetto di studio, originatasi a seguito della diversa percezione dei fenomeni osservati, ossia, in altri termini, dalla diversa *matrice disciplinaria*». Cfr. L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per "paradigmi" e "programmi di ricerca scientifici"*, Giappichelli, Torino, 1999, p. 75.

<sup>2</sup> Tra i vari studi nei quali si propone tale visione si vedano, tra gli altri, i seguenti: D. AMODEO, *Di alcune posizioni limite nel campo di una nuova teoria generale dei sistemi*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, nn. 8-9-10, 1943; *Id.*, *Ragioneria generale delle imprese*, II ed., Gianinni, Napoli, 1950, p. 904 e segg.; G. BRUNETTI, *La specializzazione: una via da percorrere per lo sviluppo dei nostri studi*, in AA. VV., *Continuità e rinnovamento negli studi economico-aziendali*, Atti de Convegno AIDEA svoltosi a Pisa l'11 e 12 ottobre 1990, Clueb, Bologna, 1991, p. 33; U. BERTINI, *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Torino, 1990, p. 23; G. CATTURI, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1989, p. 166; A. CECCHERELLI, *In memoria di Fabio Besta*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 3, 1933, p. 74; R. FERRARIS FRANCESCHI, *La teoria economico aziendale di fronte alla crescente specializzazione degli studi*, in AA. VV., *Continuità e rinnovamento negli studi economico-aziendali*, op. cit., p. 5; E. GIANNESI, *Le aziende di produzione originaria*, vol. I, *Le aziende agricole*, Corsi, Pisa, 1960, p. 5 e segg.; *Id.*, *I precursori in economia aziendale*, IV ed., Giuffrè, Milano, 1980, p. 149; A. PAOLINI, *Sulla concezione di controllo economico di Fabio Besta*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, nn. 7-8, 1991, p. 410; A. RIPARBELLI, *Il primato italiano nelle applicazioni della ragioneria e negli studi economico-aziendali*, Prolusione tenuta nell'Università degli Studi di Catania il 29 gennaio 1952, Pubblicazioni della Facoltà di Economia e Commercio, Catania, 1951-52, p. 33.

<sup>3</sup> Per tutti si faccia riferimento a: A. CANZIANI, *Sulle premesse metodologiche della rivoluzione zappiana*, in AA.VV., *Saggi di economia aziendale per Lino Azzini*, Giuffrè, Milano, 1987, *passim*; *Id.*, *Evoluzione e rivoluzione nella ragioneria italiana fra le due guerre mondiali*, in *Storia della Ragioneria*, 1997, anno I, n. 0, p. 76; L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per "paradigmi" e "pro-*

Nel presente lavoro ci si propone di analizzare in che modo sono stati condotti gli studi sulla ragioneria pubblica e sulla contabilità di Stato<sup>4</sup> con particolare interesse verso le problematiche affrontate e le relative soluzioni proposte rispettivamente all'interno delle due teoresi citate. A tal fine si adotta la visione secondo la quale tra le elaborazioni delle due scuole sussiste una relazione di incompatibilità, nella convinzione che «gli strumenti dell'indagine, la loro genesi, il loro raccordo ed il loro funzionamento non presentano alcun aspetto comune o, anche, semplicemente confrontabile. Nel passaggio dalla asserita fissazione di principi ultimi che definiscono la ragioneria bestana, irrigidendone e paralizzandone gli sviluppi, alla proposizione di un metodo d'indagine che, per sua stessa natura, può condurre solo a generalizzazioni e teorizzazioni incomplete e provvisorie, in continuo divenire e solo progressivamente più adeguate a rappresentare la realtà aziendale, si manifesta uno iato netto, una soluzione di continuità»<sup>5</sup>.

Si segue, in altri termini, l'approccio interpretativo kuhniano<sup>6</sup> in base al

*grammi di ricerca scientifici*”, op. cit., p. 75 e segg.; G. PAOLONE, *L'Università e l'impresa nelle loro mutate relazioni sistemiche*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, nn. 7-8, 1996, p. 25; E. PERRONE, *La ragioneria e i paradigmi contabili*, Cedam, Padova, 1997, pp. 85, 285. Per simili interpretazioni a livello internazionale si vedano, tra gli altri, i seguenti contributi: AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, COMMITTEE ON ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS, *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements - 1957 Revision*, in *The Accounting Review*, October, 1977, p. 41 e segg.; A. BELKAOUI, *Accounting Theory*, III ed., University of Illinois at Chicago, Academic Press, Harcourt Brace & Company, London, 1992, p. 519 e segg.; *Id.*, *Accounting: a Multiparadigmatic Science*, Quorum Books, London, 1996; M. R. MATHEWS, M. H. B. PERERA, *Accounting Theory and Development*, Chapman & Hall, London, 1991, pp. 48-53; M. C. WELLS, *A Revolution in Accounting Thought*, in *The Accounting Review*, July, 1976, p. 471-482.

<sup>4</sup> Nel corso del lavoro si avrà modo di mettere in evidenza se vi sia o meno una tendenziale equivalenza tra la “ragioneria pubblica” e la “contabilità di Stato” nel momento in cui ci si sofferma sull'indagine condotta nei due indirizzi scientifici, anche in relazione al contesto storico-politico in cui si sviluppano rispettivamente.

<sup>5</sup> Cfr. L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., pp. 76-77.

<sup>6</sup> Il noto modello kuhniano è stato elaborato originariamente nel 1959 con il saggio de *La tensione essenziale: cambiamenti e continuità nella scienza*, quindi è stato successivamente completato nel 1962 con *La struttura delle rivoluzioni scientifiche* e perfezionato nel 1965 in *Logica della scoperta o psicologia della ricerca?* e in *Riflessioni sui miei critici*. Per specifici approfondimenti si consultino rispettivamente le seguenti opere: T. S. KUHN, *La tensione essenziale: cambiamenti e continuità nella scienza*, Einaudi, Torino, 1985; *Id.*, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, Einaudi, Torino, 1995 (ed. or., *The Structure of Scientific Revolutions*, The University of Chicago, 1970); *Id.*, *Logica della scoperta o psicologia della ricerca?*, in I. LAKATOS, A. MUSGRAVE (a cura di), *Critica e crescita della conoscenza*, Feltrinelli, Milano, 1993; *Id.*, *Riflessioni sui miei critici*, in I. LAKATOS, A. MUSGRAVE (a cura di), *Critica e crescita della conoscenza*, op. cit.

quale la scienza si sviluppa secondo processi *non cumulativi*: «la transizione da un paradigma in crisi ad uno nuovo, dal quale possa emergere una nuova tradizione di scienza normale, è tutt'altro che un processo cumulativo, che si attui attraverso un'articolazione o un'estensione del vecchio paradigma. È piuttosto una ricostruzione del campo su nuove basi, una ricostruzione che modifica alcune delle più elementari generalizzazioni teoriche del campo, così come molti metodi e applicazioni del paradigma»<sup>7</sup>.

Facendo propria tale prospettiva, si farà riferimento alla teoresi bestana e a quella zappiana considerandole ciascuna secondo il concetto di “paradigma”<sup>8</sup>, inteso à la Kuhn<sup>9</sup> come l'insieme delle conoscenze condivise che accomunano i membri di una comunità scientifica, laddove quest'ultima, all'inverso, individua l'insieme degli scienziati che seguono un certo paradigma<sup>10</sup>. Nel richiamato modello kuhniano, inoltre, le svariate accezioni che il paradigma può assumere sono state classificate nelle seguenti categorie<sup>11</sup>:

- *paradigmi metafisici* o *metaparadigmi*, che indicano la fonte che consente di generare intuizioni con le quali edificare il *corpus* teorico<sup>12</sup>;
- *paradigmi sociologici*, intesi come l'insieme di “abitudini scientifiche” adottate nella comunità di riferimento<sup>13</sup>;
- *paradigmi artefatti* o *paradigmi-costruzioni*, che permettono di gene-

<sup>7</sup> Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 111.

<sup>8</sup> Tra coloro che hanno proposto la visione della scienza economico-aziendale in termini paradigmatici Paolone, ad esempio, riferisce di una «ridefinizione archetipica dei fenomeni, segnando una radicale soluzione di continuità nell'affermazione del corpus teorico di conoscenze al punto da suggerire un vero e proprio cambiamento di paradigma». Cfr. G. PAOLONE, *L'Università e l'impresa nelle loro mutate relazioni sistemiche*, op. cit., p. 25.

<sup>9</sup> «In una scienza [ ... ] un paradigma è raramente uno strumento di riproduzione. Invece, analogamente ad un verdetto giuridico accettato nel diritto comune, è lo strumento per una ulteriore articolazione e determinazione sotto nuove o più restrittive condizioni». Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 43.

<sup>10</sup> Ivi, p. 213 e segg.

<sup>11</sup> Cfr. M. MASTERMAN, *La natura di un paradigma*, in I. LAKATOS, A. MUSGRAVE (a cura di), *Critica e crescita della conoscenza*, op. cit., *passim*.

<sup>12</sup> I paradigmi metafisici sono esemplificabili nei seguenti concetti: un mito (p. 2), una “filosofia” o costellazione di domande (pp. 4-5), una speculazione metafisica che ha successo (pp. 17-18), un'illusione standard (p. 43), uno standard applicato a una quasi metafisica (p. 102), un principio organizzatore che può governare la stessa percezione (p. 112), una concezione epistemologica generale (p. 120), un nuovo modo di vedere (p. 121), qualcosa che delimita un ampio settore della realtà (p. 128). Ivi.

<sup>13</sup> In merito ai paradigmi sociologici si possono richiamare i seguenti esempi: una conquista scientifica universalmente riconosciuta (p. VII), un risultato scientifico (p. 1), un espediente accettato nel diritto comune (p. 23), un insieme di istituzioni politiche (p. 92). Ivi.

rare gli strumenti metodologici per la “soluzione di rompicapi”<sup>14</sup>.

Dall’unione di tali manifestazioni<sup>15</sup> si perviene alla complessiva “matrice disciplinaria”<sup>16</sup>, considerabile come quella configurazione paradigmatica in cui matura la razionale interconnessione tra le conoscenze condivise dagli studiosi di una medesima comunità scientifica<sup>17</sup>.

Quando i risultati raggiunti dalla scuola si consolidano in modo tale da permettere il rinnovo stabile dei processi di ricerca<sup>18</sup>, si identifica una “tradizione” che origina la “scienza normale”<sup>19</sup> nella quale gli studiosi, piuttosto che soffermarsi sulla giustificazione dei postulati generali, di fatto già condivisi e accettati, si concentrano prevalentemente sul loro impiego per risolvere problematiche caratterizzate da una potenzialità conoscitiva più profonda. Nella scienza normale quindi si mette in atto quel processo di

<sup>14</sup> I paradigmi artefatti sono identificabili come: un manuale o un’opera classica (p. 10); un’intera tradizione o un modello (pp. 10-11), un’analogia (p. 14), una fonte di strumenti (p. 37), un espediente o un tipo di strumento (pp. 59-60), un mazzo di carte anomalo, un congegno che fabbrica strumenti (p. 76), una figura gestaltica che può essere vista in due modi (p. 85). Ivi.

<sup>15</sup> D’Amico osserva in proposito: «Dalla confluenza dei tre aspetti, che possono dar corpo al concetto, emerge la natura più intima e di portata più innovativa del paradigma: il paradigma artefatto, che può essere assimilato nello schema di analisi ipotetico-deduttiva al particolare modello o ipotesi alternativamente utilizzabili per l’interpretazione fenomenica, viene integrato dal paradigma metafisico che, nel provocare le intuizioni orientanti, trasforma il particolare artefatto prescelto da semplice alternativa tra le tante disponibili in un modo unico e vincolante di “vedere” la realtà, mentre il paradigma sociologico ne provoca una diffusione pervasiva nel continuo tentativo di innalzare, espandere e migliorare l’intera costruzione teorica paradigmatica». Cfr. L. D’AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., p. 31.

<sup>16</sup> Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 213 e segg.

<sup>17</sup> In tal senso si può sottolineare come la matrice disciplinaria sia costituita da quell’insieme di “generalizzazioni simboliche”, “credenze e dogmi” condivisi, “valori condivisi” ed “esemplari” o “esempi condivisi dal gruppo” attraverso i quali la comunità degli studiosi che si identificano con una particolare disciplina costruisce quelle premesse fondamentali che permettono di generare una “tacita conoscenza” condivisa, dalla quale discendono coerenza e razionalità del paradigma stesso. Cfr. L. D’AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., p. 32.

<sup>18</sup> Secondo il modello kuhniano il processo di formazione della conoscenza è cumulativo durante la formazione della “scienza normale”, diviene invece “evolutivo” nelle fasi di rivoluzione in cui si afferma il nuovo paradigma. Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 124 e segg.

<sup>19</sup> La scienza normale si caratterizza per «una ricerca stabilmente fondata su uno o più risultati raggiunti dalla scienza nel passato, ai quali una particolare comunità scientifica, per un certo periodo di tempo, riconosce la capacità di costituire il fondamento della sua prassi ulteriore». Ivi, p. 29.

“ripulitura” del paradigma originario tramite l’affinamento e il completamento delle elaborazioni di base, l’estensione dell’oggetto di indagine a settori affini, il potenziamento della coerenza interna del paradigma<sup>20</sup>.

Allo stesso tempo, però, il grado di più elevata specializzazione che si raggiunge nella scienza normale rende il paradigma più esposto al rischio di non riuscire a fronteggiare le “anomalie”<sup>21</sup> che possono manifestarsi, fino al punto che per superare una eventuale crisi la “ricerca straordinaria”<sup>22</sup> può condurre a generare “rivoluzioni scientifiche”, intese come «quegli episodi di sviluppo non cumulativi, nei quali un vecchio paradigma è sostituito, completamente o in parte, da uno nuovo incompatibile con quello»<sup>23</sup>.

Mediante l’applicazione di tale modello di analisi, D’Amico ha interpretato la crisi del paradigma bestano mettendo in luce le anomalie associabili alla perdita di coerenza che il sistema complessivo accusa al fine di garantire nella prassi operativa un adeguato apporto informativo per lo svolgimento del controllo<sup>24</sup>. Le note anomalie, causate, in estrema sintesi, dall’introduzione di nuove dimensioni nei processi estimatori nel tentativo di superare la perdita di consistenzialità del “valore vero”, trovano soluzione nella rivoluzione scientifica delle “tendenze nuove”<sup>25</sup>.

Una volta avvenuto il mutamento di paradigma, gli scienziati della scuo-

<sup>20</sup> In tal senso si veda L. D’AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., pp. 28-29.

<sup>21</sup> Per anomalia si intende un’incongruenza del paradigma: «La scoperta comincia con la presa di coscienza di una anomalia, ossia col riconoscimento che la natura ha in un certo modo violato le aspettative suscitate dal paradigma che regola la scienza normale; continua poi con una esplorazione, più o meno estesa dell’area dell’anomalia, e termina solo quando la teoria paradigmatica è stata riadattata, in modo che ciò che appariva anomalo diventi ciò che ci si aspetta». Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 76.

<sup>22</sup> «Talvolta un problema normale, cioè un problema che dovrebbe essere risolvibile per mezzo di regole e procedimenti noti, resiste al reiterato assalto dei più abili membri del gruppo entro la cui competenza viene a cadere. In altre circostanze, uno strumento dell’apparato di ricerca, progettato e costruito per gli scopi della ricerca normale, non riesce a funzionare nella maniera aspettata, rilevando un’anomalia che, nonostante i ripetuti sforzi, non può venire ridotta a conformarsi all’aspettativa professionale. In questi e in altri modi ancora, la scienza normale va a finire ripetutamente fuori strada. E quando ciò accade – quando cioè la professione non può più trascurare anomalie che sovvertono l’esistente tradizione della pratica scientifica – allora cominciano quelle indagini straordinarie che finiscono per condurre la professione ad abbracciare un nuovo insieme di impegni, i quali verranno a costituire la nuova base per la pratica scientifica». Ivi, p. 24.

<sup>23</sup> Ivi, p. 119.

<sup>24</sup> Si veda a tal riguardo l’esaustiva analisi di L. D’AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., p. 63 e segg.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

la di Zappa continuano a studiare lo stesso fenomeno, cogliendo però il “lato opposto” della visione gestaltica adottata nella precedente matrice disciplinaria, tanto da potersi affermare che «non possono non vedere in maniera diversa il mondo in cui sono impegnate le loro ricerche»<sup>26</sup>.

Questo può spiegare, tra l’altro, come le peculiari manifestazioni del paradigma bestano e del paradigma zappiano<sup>27</sup> si pongano in un rapporto di “incommensurabilità” dovuto<sup>28</sup>: negli aspetti *metafisici*, a una inconciliabile interpretazione dei fatti aziendali che, nel primo, è incentrata sugli effetti modificativi che si determinano sul patrimonio, nel secondo, è protesa a coglierne gli sviluppi spazio-temporali ai fini della formazione del reddito; negli aspetti *sociologici*, a una tale diversità di impostazione dell’oggetto, dell’estensione e del metodo dell’indagine scientifica che rende impossibile il confronto, pur volendosi limitare alle sole declinazioni della ragioneria rispettivamente come “scienza del controllo economico” e come “sistema informativo”; negli aspetti *artefatti*, all’assenza di punti in comune tra gli strumenti di indagine adottati oltre che tra le rispettive modalità di funzionamento dell’indagine stessa.

Adottando la medesima impostazione di ricerca basata sull’applicazione del modello kuhniano<sup>29</sup>, appena richiamata in modo assolutamente sintetico ed evidentemente incompleto, ci si propone di interpretare i singoli sviluppi

<sup>26</sup> Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 139. Kuhn osserva anche (pp. 139-140) che lo scienziato «in alcune situazioni che gli erano familiari deve imparare a vedere una nuova Gestalt. Dopo di che, il mondo della ricerca gli sembrerà, in varie parti, incommensurabile con quello in cui era vissuto prima. È questa un’altra ragione per cui tra scuole guidate da paradigmi differenti sorgono sempre delle incomprensioni».

<sup>27</sup> In effetti si potrebbe affermare che lo scienziato zappiano «[q]ualunque cosa sia ciò che riesce a vedere dopo [la] rivoluzione, [ ... ] guarda pur sempre lo stesso mondo. Inoltre, gran parte del suo linguaggio e dei suoi strumenti di laboratorio sono ancora gli stessi di prima [ ... ] Di conseguenza la scienza postrivoluzionaria invariabilmente ripete molte delle stesse manipolazioni, compiendole con gli stessi strumenti e descrivendole con gli stessi termini della scienza dell’epoca prerivoluzionaria che l’ha preceduta». Ivi, pp. 159-160.

<sup>28</sup> Si vedano le conclusioni cui perviene a tal riguardo L. D’AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., p. 74 e segg.

<sup>29</sup> Per simili estensioni relative ad altre finalità di ricerca si vedano A. CONSORTI, R. PALUMBO, *I paradigmi contabili: lineamenti per un’analisi storico-sistemica*, in AA. VV., *Riferimenti Storici e Processi Evolutivi dell’Informativa di Bilancio tra Dottrina e Prassi – Atti dell’VIII Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria Atri-Silvi 22-23 Settembre 2005*, 1° tomo A-G, RIREA, Roma, 2006; R. PALUMBO, *Profili della teoria del valore negli studi di ragioneria. Dall’affermazione del paradigma bestano alla definizione delle “tendenze nuove”*, Giappichelli, Torino, 2003; *Id.*, *Approcci prospettivo retrospettivo e prudenziale nella elaborazione dei paradigmi contabili: sviluppo scientifico e conflitti di paradigma*, Giappichelli, Torino, 2005.

dei filoni di ricerca sulla contabilità pubblica che sono stati attivati nei due paradigmi con la finalità di verificare, in aggiunta, le relazioni di reciprocità che eventualmente si attivano. In tale direzione si è cercato di tenere sempre presente l'avvertimento di D'Amico circa l'“irritualità” di una simile scelta: «i modelli di analisi [ ... ] elaborati con chiaro riferimento alle cosiddette “scienze dure” [ ... ] non possono essere semplicisticamente trasposti nell'analisi delle scienze sociali, quale è tipicamente l'economia aziendale, tuttavia, pur con opportuni adeguamenti e, soprattutto, con una efficacia che, seppur limitata, potrebbe consentire quantomeno una schematizzazione adeguata del processo evolutivo della disciplina, si è ritenuto di proporre questo schema di lettura quale prima applicazione suscettibile di ampliamenti ed approfondimenti»<sup>30</sup>.

Al fine di evidenziare i fattori che esogenamente influiscono sulle riflessioni e sulle conclusioni alle quali gli studiosi delle due scuole pervengono, si espongono nel primo capitolo le evoluzioni del contesto storico-culturale e dei principali provvedimenti normativi in tema di contabilità di Stato.

Si propone poi nei successivi capitoli, per ciascuno dei due impianti teorici, una serie di riflessioni per verificare se traspaiono anche negli indirizzi di studio presi in considerazione le peculiari connotazioni delle tre categorie paradigmatiche richiamate. Si procede, in altri termini, ad analizzare le soluzioni adottate per risolvere le problematiche che specificamente si affrontano sul tema della ragioneria pubblica, con l'obiettivo di evidenziare quelle che possano essere considerate delle estensioni per “analogia”<sup>31</sup> dei generali approcci e strumenti di ricerca postulati nei rispettivi paradigmi. Inoltre, gli studi di contabilità pubblica condotti specificamente all'interno della scuola bestana sono esaminati anche con l'obiettivo di rintracciare le eventuali criticità in linea con le generali anomalie che conducono alla sua crisi.

Le conclusioni che complessivamente emergono sono oggetto di una sintesi in cui si cerca di mettere in luce i fattori che, più plausibilmente, siano idonei a segnalare quel “salto rivoluzionario” che, anche con riferi-

<sup>30</sup> Cfr. L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per “paradigmi” e “programmi di ricerca scientifici”*, op. cit., p. XII.

<sup>31</sup> Circa il ruolo delle analogie, che possono essere considerate delle esemplificazioni del paradigma artefatto, Kuhn in particolare osserva: «La ricerca normale, che è cumulativa, deve il proprio successo alla abilità degli scienziati nello scegliere regolarmente problemi che possono venire risolti con tecniche concettuali e strumentali strettamente connesse con quelle che già esistono [ ... ] La novità inaspettata, la nuova scoperta, possono comparire solo nella misura in cui le sue previsioni circa la natura e gli strumenti usati si dimostrano sbagliati». Cfr. T. S. KUHN, *La struttura delle rivoluzioni scientifiche*, op. cit., p. 124.

mento alla ragioneria pubblica, ci si attende sia riscontrabile nell'avvicendamento tra le due matrici disciplinarie.

Il periodo storico al quale si circoscrive l'analisi è quello che per opportunità si fa avviare dalla unificazione del Paese del 1861, a partire dalla quale può idealmente associarsi la genesi di quegli studi "preparadigmatici" ai quali in poco meno di due decenni farà seguito l'affermazione del paradigma bestano, fino ad arrivare al 1957, anno in cui l'ultimazione de *Le Produzioni*<sup>32</sup> delimita indicativamente la fase di completamento della matrice disciplinaria zappiana<sup>33</sup>.

Nello specifico, con riferimento alla scuola bestana, si prendono in esame gli scritti più significativi, partendo da quelli di Besta stesso che sono collocabili all'interno della matrice disciplinaria e distinguendo poi le conclusioni che caratterizzano gli studi dei principali allievi che si interessano di contabilità di Stato, cioè D'Alvise, Vianello e Ghidiglia, il contributo dei quali, invece, può essere posizionato prevalentemente nella fase degli affinamenti della scienza normale.

Con riferimento alla scuola zappiana, invece, ci si concentra sull'analisi delle principali opere sulle tematiche considerate che, sia da Zappa, sia dai principali allievi che vi si dedicano, in particolare Amaduzzi e Marcantonio, sono date alla luce fino alla fase di completamento della matrice disciplinaria. Antepoendo lo sviluppo logico del paradigma rispetto a quello cronologico, tuttavia, verranno presi in considerazione eccezionalmente anche alcuni contributi che, pur essendo stati pubblicati nei primi anni sessanta del xx secolo, si ritiene che siano immediatamente legati al processo di accumulazione conoscitiva che matura all'interno della matrice disciplinaria stessa<sup>34</sup>; si tralasciano infine tutte quelle ricerche che, anche attraverso lo studio della ragioneria pubblica, contribuiranno ai tipici processi di perfezionamento della scienza normale posizionandosi, quindi, in epoca tendenzialmente successiva al turno di anni preso in considerazione.

<sup>32</sup> G. ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, tomo II e tomo III, Giuffrè, Milano, 1957.

<sup>33</sup> Si segue a tal riguardo la periodizzazione delle fasi del paradigma zappiano proposta da L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per "paradigmi" e "programmi di ricerca scientifici"*, op. cit., p. 68.

<sup>34</sup> In tal senso l'analisi sarà estesa, ad esempio, anche ad opere come quella postuma di Zappa, *L'economia delle aziende di consumo* del 1962, oppure come il lavoro che Amaduzzi pubblica nel 1965, *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, che ripropone strettamente gli schemi già suggeriti nel 1936 con *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*.



Desidero rivolgere il mio più profondo e sincero ringraziamento a Luciano D'Amico che con la sua insostituibile guida mi ha consentito di “vedere” l'opportunità di un simile lavoro di ricerca, fermo restando che la responsabilità della sua impostazione, della sua realizzazione e dei suoi limiti è esclusivamente mia.



# 1. IL CONTESTO DI SVILUPPO TRA IL 1861 E I PRIMI ANNI '60 DEL XX SECOLO

## 1.1 Gli aspetti storico-politici e gli aspetti economici

Con la costituzione del Regno d'Italia nel 1861 il processo di unificazione raggiunge il primo equilibrio politico e inizia a estendersi fortemente sul piano amministrativo e su quello economico<sup>35</sup>. Le passività dei singoli Stati pre-unitari sono ricongiunte in un unico aggregato del debito pubblico<sup>36</sup>. Oltre al pagamento delle spese sostenute per raggiungere il nuovo assetto istituzionale, i primi governi devono fronteggiare i gravosi impatti che si ripercuotono sulle finanze. Più in dettaglio si devono gestire le seguenti necessità: creare un mercato unico; realizzare le indispensabili opere pubbliche; sostenere le campagne militari; alimentare lo sviluppo dell'industria, in particolare quella metallurgica e meccanica, prevalentemente dipendente dai mercati esteri; stimolare quei comparti, come quello agricolo e quello manifatturiero, nei quali si sconta un notevole ritardo dal punto di vista tecnico e di produttività rispetto agli altri paesi europei<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Per una dettagliata analisi del contesto generale che si delinea all'indomani dell'unificazione italiana si veda, in particolare, C. SETON-WATSON, *Storia d'Italia dal 1870 al 1925*, Laterza, Bari, 1967, p. 23 e segg.

<sup>36</sup> Nel 1861 si istituisce prima il *Gran libro del debito pubblico*, con la legge n. 94 del 10 luglio, e successivamente l'iscrizione nel *Gran libro* dei debiti degli stati pre-unitari con la legge n. 174 del 4 agosto. A partire dalla costituzione del Gran libro, l'andamento del debito pubblico si può rappresentare con una distribuzione attorno a quattro fasi, corrispondenti indicativamente ai rispettivi punti di massimo accumulo rispetto al PIL: 1) dal 1862 alla fine del 1900 (massimo nel 1897); 2) dall'inizio del 1900 al 1920 (massimo nel 1920); 3) dal 1920 al 1943 (massimo nel 1943); 4) dal 1943 ad oggi (massimo nel 1994). Tale interpretazione è fornita da M. FRANCESE, A. PACE, *Il debito pubblico italiano dall'unità a oggi. Una ricostruzione della serie storica*, Questioni di economia e finanza (Occasional papers), n. 31, Banca D'Italia, Ottobre 2008, p. 17 e segg.

<sup>37</sup> Il contesto economico della seconda metà del XIX secolo è analiticamente commentato da ANTONIO AMADUZZI, *Storia della Ragioneria. Uomini, aziende, contabilità*, La Tecnografica, Lomazzo, 2001, pp. 143-169; circa l'analisi contestuale in cui si alimentano gli sviluppi della ragioneria pubblica e della contabilità di Stato nel medesimo periodo si veda, tra gli altri,

Si assiste così all'avvio di una serie di manovre espansionistiche che, seppur con diverse intensità, caratterizzeranno tutto il periodo post-unitario<sup>38</sup>.

L'evoluzione della finanza pubblica dei primi governi post-unitari può essere rappresentata da un primo periodo, che va dal 1861 al 1876, in cui la dimensione della spesa pubblica appare modesta rispetto al PIL<sup>39</sup>. Si delinea tuttavia una fase di *finanza pubblica di emergenza*<sup>40</sup> in cui il basso livello delle entrate, determinato principalmente dalla difficoltà a istituire un'adeguata imposizione fiscale e dalla lentezza nel generare entrate extra-tributarie, conduce a fare dell'indebitamento il principale strumento di copertura dei deficit di bilancio che si generano progressivamente<sup>41</sup>. In questo intervallo temporale il debito pubblico cresce dal 45% al 96% del PIL determinando anche il triplicarsi della spesa per interessi<sup>42</sup>. Nonostante ciò,

P. ANDREI, *Il contributo di Fabio Besta allo sviluppo degli studi di Ragioneria pubblica*, Quaderni Monografici RIREA, n. 87, RIREA, Roma 2010, p. 11 e segg.

<sup>38</sup> Dal 1861 al 1914 la spesa pubblica ha un'incidenza media poco rilevante rispetto al Pil (11% circa), si registra un forte picco solo in corrispondenza delle politiche coloniali avviate negli anni '80 del XIX secolo. Analogamente le vicende belliche sono la fonte dei punti di massimo che si registrano sia nel periodo 1915-1924, in cui la spesa pubblica si attesta sul valore medio di quasi il 24% rispetto al PIL, sia in quello che va dal 1925 al 1947 dove, sia la campagna di Etiopia, sia il secondo conflitto mondiale sostengono il livello medio verso la quota del 18% circa del PIL. Dalla costituzione della Repubblica fino agli anni '80 del XX secolo si ha il periodo di massima incidenza media della spesa pubblica sul PIL (31% circa) per via del forte aumento dei servizi tipici del welfare. Per approfondimenti sull'evoluzione della spesa pubblica nel periodo considerato si veda F. SALSANO, T. E. UBERTI, *I sistemi elettorali e la politica fiscale: il caso italiano dal 1861 ai giorni nostri*, Università Cattolica del Sacro Cuore, Triuggio (Mi), Marzo 2008, pp. 15-19. Sul tema si veda anche R. ARTONI, S. BIANCINI, *Il debito pubblico dall'Unità ad oggi*, in P. CIOCCA, G. TONIOLO (a cura di), *Storia economica d'Italia. 3. Industrie, mercati, istituzioni. 2. I vincoli e le opportunità*, Banca Intesa-Laterza, Roma, 2004, pp. 269-380.

<sup>39</sup> L'incidenza della spesa pubblica sul PIL, infatti, si attesta fino al 1914 su una media dell'11%.

<sup>40</sup> Cfr. MINISTERO DEL TESORO, *Il debito pubblico in Italia 1861-1987*, vol. I, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1988, p. 15.

<sup>41</sup> Per una fonte esaustiva dei dati relativi all'andamento del bilancio a partire dall'Unità si può fare riferimento a MINISTERO DEL TESORO - RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Il bilancio dello Stato italiano dal 1861 al 1967*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1969 e alle varie edizioni annuali della *Relazione generale sulla situazione economica del paese* da parte della Ragioneria Generale dello Stato.

<sup>42</sup> La lievitazione del debito pubblico nel primo decennio post-unitario è dovuta principalmente a tre fattori: «i deficit strutturali di bilancio, le spese militari straordinarie e l'assunzione dei debiti delle regioni annesse. Il disavanzo di cassa degli anni 1862-68 fu assai rilevante, anche se decrescente (con l'eccezione dell'anno di guerra 1866). Ciò era dovuto ad un trend della spesa lentamente crescente (17% in più tra le due date) a fronte di un livello iniziale delle entrate incredibilmente basso: nel 1862 le entrate coprivano solo il 60% delle