

**Augusta Consorti**

**MODELLI E PROSPETTIVE  
DI ANALISI  
SULLE RELAZIONI  
TRA ETICA E AZIENDA**

**FrancoAngeli**

## Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.





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

**Augusta Consorti**

**MODELLI E PROSPETTIVE  
DI ANALISI  
SULLE RELAZIONI  
TRA ETICA E AZIENDA**

**FrancoAngeli**

Il volume è stato pubblicato con il contributo del Dipartimento di Economia Aziendale dell'Università "G. d'Annunzio" di Chieti-Pescara.

Copyright © 2021 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it).*

# INDICE

<b>Introduzione</b>	pag.	7
<b>1. L'etica negli studi di economia aziendale</b>	»	9
1.1. Riflessioni introduttive in merito al dibattito tra etica e impresa	»	9
1.2. L'etica e l'azienda-centro di rapporti giuridici	»	13
1.3. L'etica e l'azienda-centro di fattori	»	14
1.4. L'etica e l'azienda-centro di operazioni economiche	»	18
1.5. L'etica e l'azienda-centro di interessi	»	22
1.6. La progressiva affermazione dell'etica negli studi di economia aziendale	»	29
<b>2. L'etica e la responsabilità sociale dell'azienda</b>	»	32
2.1. Il percorso di sviluppo del comportamento etico-sociale dell'impresa	»	32
2.2. La responsabilità sociale e i vincoli ambientali	»	38
2.3. La Corporate Social Responsibility (CSR)	»	42
2.4. La relazione tra CSR <i>disclosure</i> e <i>corporate reputation</i>	»	45
<b>3. Strumenti, modelli e comportamenti di rendicontazione etica e sociale</b>	»	49
3.1. Lo sviluppo degli strumenti di rendicontazione etica e sociale	»	49
3.1.1. I modelli di rendicontazione intesi quali strumenti di comportamento	»	51
3.1.2. I modelli di rendicontazione intesi quali strumenti di informazione	»	55

3.2. Bilancio sociale, Bilancio ambientale e Bilancio di sostenibilità	pag.	57
3.3. La “dichiarazione sulle informazioni non finanziarie” (D.Lgs. n. 254/2016)	»	62
3.4. Le principali indagini conoscitive sul comportamento etico, sociale e ambientale d’impresa	»	64
3.5. Il “Primo Rapporto sulla RSI in Italia”	»	65
3.6. Il rapporto “Osservatorio Bilanci di CSR”	»	67
3.7. Il “Rapporto sull’impegno sociale delle aziende italiane”	»	71
<b>Bibliografia</b>	»	77



# INTRODUZIONE

L'idea fondante del presente lavoro è centrata sullo studio di un tema in continua evoluzione e spesso affrontato privilegiando, alternativamente, una prospettiva focalizzata sul confronto tra metaprincipi etica-economia, ovvero, sugli aspetti tecnici degli strumenti utilizzati per la rendicontazione sociale e la certificazione etica. Peraltro, come è tipico per argomenti di estrema attualità, è frequente riscontrare numerosi tentativi di inquadramento del tema, quasi fosse un argomento inedito e non considerando che, seppure con approcci diversi, connessioni diverse e finanche con una nomenclatura diversa, i rapporti tra etica, economia ed economia d'azienda non sono solo un fenomeno recente, ma hanno sempre influenzato lo sviluppo dei modelli teorici e della prassi operativa.

Pertanto, si è ritenuto di orientare la prospettiva osservativa, più che sulla ricerca di nuove modellizzazioni, verso la possibilità di riannodarne le fila, nella consapevolezza che l'argomento, seppur presente già nel pensiero dei padri fondatori dell'economia aziendale, non è stato sempre esplicitato nella misura dovuta.

In tal senso, nel primo capitolo, i principi di etica nelle loro possibili declinazioni sono stati intesi quali metapremesse da cui sono derivate le principali teoresi della ragioneria classica, prima, e dell'economia aziendale, poi.

L'analisi si è poi sviluppata attraverso una ricognizione delle attuali concezioni del rapporto etica-economia. In tal senso nel secondo capitolo si è ritenuto di ripercorrere lo sviluppo che in tempi recenti ha visto un fiorire di approcci teorici e modelli applicativi che confluiscono nella definizione di *Corporate Social Responsibility* (CSR).

Da ultimo, si è ritenuto di completare l'analisi sviluppando una ricognizione dei modelli di rendicontazione etica e sociale che al momento, sembra-

no rappresentare la manifestazione più concreta e completa della progressiva esplicitazione dei principi etici nella gestione d'impresa.

Nel terzo capitolo, pertanto, dopo aver ricostruito la più recente attività dei principali *standard setter*, si è provveduto ad esaminare il progressivo slittamento dagli strumenti più classici di rendicontazione sociale verso le nuove e più ampi *format* di comunicazione, pervenendo, in conclusione, ad una ricognizione delle principali ricerche empiriche.

Su un tale tema le conclusioni cui si perviene non possono che essere provvisorie; la crescita esponenziale della sensibilità verso i temi etici e sociali dilata i riferimenti temporali rendendo immediatamente vetusti e obsoleti i risultati di qualsivoglia analisi empirica. Con questa consapevolezza si propone al lettore uno spunto di riflessione e la ricostruzione tratteggiata dello stato dell'arte.

# 1. L'ETICA NEGLI STUDI DI ECONOMIA AZIENDALE

## 1.1. Riflessioni introduttive in merito al dibattito tra etica e impresa

Le relazioni tra etica ed economia aziendale rappresentano un tema di grande interesse che ha coinvolto studiosi di diversi ambiti disciplinari e che ha prodotto una tale vastità di approcci e interventi da rendere complessa la perimetrazione dell'argomento<sup>1</sup>.

Il concetto di etica riferito all'attività dell'impresa è collegato alla sua stessa nascita come fenomeno sociale, risultandone una contaminazione dei valori fondanti il contesto in cui essa si trova ad operare.

In tal senso, si pensi, ad esempio, che nel Trecento i Libri Contabili recavano come prima annotazione la dicitura *in nome di Dio e del buon guadagno*, quale esplicito riferimento all'etica cristiana (*in nome di Dio*) e ad una filosofia gestionale conforme ad essa (*buon guadagno*).

Il percorso evolutivo dei sistemi economici occidentali, a partire dalla *rivoluzione commerciale* del Medioevo, si caratterizza per una visione etica di matrice cattolica che resta pur sempre orientata ai valori evangelici e, seppure nel corso degli anni assume differenti sfumature nei toni, appare in ogni caso ispirata a principi di condanna dell'accumulazione di ricchezza e del prestito ad interesse.

È solo con la progressiva affermazione delle Chiese riformate e del Protestantesimo che si manifesta un differente rapporto tra i principi etici e la

<sup>1</sup> Si vedano, fra i tanti, i contributi sull'argomento: O. GABROVEC MEI, *Economia, Etica e valori d'impresa*, in AA.VV., *Scritti in onore di Carlo Masini*, tomo I, Egea, Milano, 1993; P. DI TORO, *L'etica nella gestione d'impresa*, Cedam, Padova, 1993; G. RUSCONI, *Etica e impresa. Un'analisi economico-aziendale*, Clueb, Bologna, 1997; R. FERRARIS FRANCESCHI, *Etica ed economicità*, in *Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, 2002. V. DELL'ATTI, *Etica ed economia aziendale. Schema di studio*, Cacucci, Bari, 2003.

logica dell'operare economico. In tempi a noi più vicini, e in modo più sistematico, si pensi alla lettura nella prospettiva weberiana del capitalismo che, come noto, trova la chiave interpretativa dello sviluppo capitalistico nell'etica protestante, assicurandole una centralità indiscussa<sup>2</sup>.

Indubbiamente è il periodo dei *lumi* a rappresentare una fase fortemente evolutiva nei rapporti tra etica ed economia; infatti, il punto di svolta è costituito dalla affermazione dell'economia politica come scienza autonoma: l'impianto teorico fondante tracciato *in nuce* nelle opere di Smith certamente riflette la formazione culturale del fondatore della moderna economia – e degli economisti classici – e orienta il percorso che il rapporto tra etica ed economia attraversa fino a tutta la prima metà del Novecento.

L'affermazione dei primi studi sistematicamente condotti sui fenomeni economico-aziendali se, da un lato, comporta la nascita delle attuali discipline, dall'altro, conduce necessariamente ad una prima crisi tra principi etici, finalità aziendali e tecniche di gestione.

La definizione dei diversi modelli interpretativi dei fenomeni d'azienda è avvenuta secondo modalità di crescita (evolutiva o rivoluzionaria) che ha mostrato una certa disomogeneità storica. Tuttavia, nonostante la complessità che ha caratterizzato il processo generativo dei diversi sistemi teorici, è possibile individuare i momenti di cesura corrispondenti a cambiamenti dei paradigmi di riferimento.

L'osservazione dell'*iter* evolutivo, e la successione temporale dei modelli teorici, mostrano una certa discontinuità che non facilita la loro interpretazione; conseguentemente, per una più agevole comprensione, si deve necessariamente far ricorso ad una contestualizzazione storica che ne sveli il processo generativo.

Poiché il concetto di etica, come anche l'economia aziendale, è mutevole nel continuo divenire del contesto socio-culturale, diviene necessaria l'osservazione dei collegamenti tra etica ed economia d'azienda, definendo le macro-costruzioni teoriche e la declinazione di etica ad essa riconducibile.

L'ampiezza del processo evolutivo che, attraverso le fasi di rivoluzione paradigmatica e quelle di sviluppo delle diverse e molteplici teorie, ha condotto alle attuali concettualizzazioni dei fenomeni d'azienda, impone la necessaria contestualizzazione storica della sua dimensione etica, laddove al ricordato succedersi e mutare delle costruzioni teoriche si affianca un continuo e incessante analogo processo di trasformazione dei principi etici e della

<sup>2</sup> Secondo la classica distinzione proposta da Weber, le scienze naturali hanno come obiettivo la *spiegazione*, mentre le scienze sociali la *comprensione* dei fenomeni di studio, derivandone metodi di analisi e prospettive di osservazione sensibilmente diversi, non ultimo per il differente ruolo che assume la dimensione etica.

loro percezione da parte di coloro che a tali principi hanno storicamente orientato la loro attività economica<sup>3</sup>.

Esplicativa per completezza e chiarezza appare in proposito l'affermazione di Cavalieri che ribadisce come non si possa «*pensare ad un'etica "d'azienda" che prende corpo e si sviluppa autonomamente all'interno delle organizzazioni produttive. Le aziende, infatti, non sono sistemi chiusi, bensì sistemi aperti all'ambiente nel quale vivono e operano: ne consegue che i livelli di eticità che le organizzazioni produttive devono e possono realizzare nel tempo sono strettamente correlati alla valutazione delle differenti istanze che provengono dal contesto socio-economico*»<sup>4</sup>.

In tal senso, appaiono fuorvianti e da rigettare le semplicistiche contrapposizioni secondo cui ad una concezione tradizionale dell'azienda fortemente caratterizzata dal perseguimento dell'obiettivo, quasi esclusivo, di massimizzazione del profitto, e dalla scarsa sensibilità etica, succede temporalmente l'affermazione di un modello maggiormente sensibile ai principi etici perché fortemente centrato su una dimensione "sociale", definita da una sorta di *mission* solidaristica e finalizzata alla tutela degli interessi di alcune categorie di soggetti deboli, anche esterni ad essa.

L'errore cui conduce un tale approccio, infatti, è duplice: da un lato, è deformata la prospettiva di osservazione che non muove dalla considerazione della dimensione economica dei fatti aziendali, dimensione che trova nel raggiungimento di condizioni di economicità il vincolo essenziale, il cui rispetto dovrebbe orientare qualsiasi decisione all'interno dell'azienda; dall'altro, è errato l'oggetto di osservazione e di confronto poiché la singola condotta – e, *a fortiori*, la gestione unitaria dell'azienda – è intrisa anche delle percezioni, storicamente manifestatesi, dei fini etici da perseguire, la cui diversità rende improponibile qualsiasi comparazione se non in una prospettiva di contestualizzazione storica.

Di conseguenza, appare metodologicamente limitata l'osservazione diretta delle condotte etiche, poiché la gestione aziendale può disvelarsi marcatamente orientata alla soluzione di problemi sociali anche quando l'azione, apparentemente lontana da principi etici, sembra essere strumentale al solo

<sup>3</sup> Riguardo la contestualizzazione dei principi etici, Piovani afferma che «a rigore, la riflessione etica, postasi universalmente in cospetto del problema filosofico della morale, non dovrebbe tingersi dei colori del tempo in cui compie la sua riflessione; eppure c'è uno stile etico dei vari secoli come c'è un loro stile artistico», P. PIOVANI, in *Enciclopedia del Novecento*, voce *Etica*, Treccani, Roma, 1997, p. 824.

<sup>4</sup> Si veda: E. CAVALIERI, *Economia ed etica aziendale*, a cura di E. CAVALIERI, *Quaderni di Studi sull'Impresa*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 4.

perseguimento del profitto. Così, alcune “indicazioni etiche” che oggi ci appaiono inaccettabili vanno contestualizzate e interpretate.

Pertanto, è nell’analisi congiunta dell’evoluzione del concetto stesso di etica applicata all’attività d’impresa – verificando come questa evoluzione si è sviluppata in stretto raccordo con i mutamenti del contesto socio-economico-culturale – e dell’evoluzione dei modelli e delle teorie economico-aziendali che può essere ricercato e definito il diverso configurarsi della dimensione etica dell’azienda.

Così, solo attraverso la lettura dell’evoluzione dottrinale accostata all’esame del complesso processo di definizione della dimensione etica, si può osservare il diverso carattere assunto dai valori etici dominanti nei vari periodi di riferimento.

Una prima ed efficace analisi in tal senso può essere implicitamente ravvisata nello schema interpretativo che Ardemani propone collegando l’evoluzione stessa del concetto di impresa alle *premesse supreme di valore*<sup>5</sup>, definite secondo i “dettami dei gruppi sociali di potere”, da cui derivano “criteri di preferenza generale” e, quindi, “giudizi particolari di valore”. In altri termini, la concezione dell’azienda, la percezione degli scopi da questa perseguibili e, finanche, le modalità gestionali opportunamente adottabili, vengono fortemente influenzate e orientate da valori meta-economici e, fra questi, dalla particolare configurazione assunta dai principi etici nel contesto storico di riferimento.

Al riguardo, appare esemplare la modellizzazione proposta dall’Autore, grazie alla quale vengono perfettamente individuati i tratti caratteristici del clima culturale e dell’ambiente socio-economico in cui si delineano le diverse concezioni di azienda.

Ci si riferisce alla classificazione proposta da Ardemani che delinea macro-categorie di *azienda-centro* privilegiando alternativamente una visione giuridica (*centro di rapporti giuridici*), patrimonialistica (*centro di fattori*), redditualistica (*centro di operazioni economiche*); cui si potrebbero aggiungere una più recente visione centrata sul contemperamento degli interessi su di essa convergenti (*centro di interessi*).

<sup>5</sup> Cfr. E. ARDEMANI, *Studi e ricerche di ragioneria*, Giuffrè, Milano, 1986. Gli altri fattori che, secondo Ardemani, concorrono alla definizione del concetto di impresa sono i “dati di esperienza” e lo “stato delle ricerche”.

## 1.2. L'etica e l'azienda-centro di rapporti giuridici

La prima compiuta forma di sistematizzazione teorica in tema di studi dei fenomeni d'azienda prende avvio con l'analisi di Cerboni, cui farà seguito un periodo caratterizzato da vivaci e feconde polemiche e che avrà come epilogo l'affermazione, per opera di Zappa, dell'Economia Aziendale come scienza autonoma.

Il clima culturale in cui opera Cerboni, fortemente impregnato dall'idealismo, rappresenta l'*humus* ideale per la costruzione del modello di interpretazione dei fatti aziendali che si origina per deduzione assiomatica, più che dalla osservazione e interpretazione della realtà fenomenica<sup>6</sup>.

La configurazione pre-industriale dell'ambiente economico certamente non favorisce un processo di riconoscimento e di definizione delle entità aziendali modernamente intese, mentre l'immediatezza temporale al periodo storico post-unitario pone in primo piano l'esigenza etica e normativa di osservare in modo privilegiato la natura giuridica dei rapporti.

In questo clima Cerboni elabora una costruzione teorica, la *logismologia*, in cui propone una serie di funzioni amministrative che ritiene simili per tutte le aziende (*legge di similarità*). Dal suo modello teorico ne deriva un sistema scritturale ancora basato su conti personalistici e teso esclusivamente a rilevare i diritti e gli obblighi conseguenti agli accadimenti aziendali<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Riguardo i limiti delle prime sistematizzazioni teoriche, fra cui quella cerboniana, puntuale e chiara è la sintesi proposta da D'Amico: «[...] appaiono del tutto assenti le abitudini scientifiche (paradigma sociologico) e gli strumenti di ricerca (paradigma artefatto), mentre deboli e non adeguatamente sviluppati si presentano le limitate intuizioni per l'ampliamento dell'indagine (paradigmi metafisici). In modo analogo, la debolezza della teorica cerboniana è riscontrata già nella fragilità dei suoi elementi costitutivi: la fissazione di alcuni assiomi di derivazione squisitamente idealistica, l'elaborazione puramente teorica del sistema di funzioni iniziatrici, esecutive e conclusive e la pressoché totale indifferenza ad una loro verifica empirica, ovvero, in altri termini, l'intera costruzione logismografica non ha consentito il superamento della fase preparadigmatica e si è rivelata una "concezione epistemologica" sterile, perché nel ruolo di "principio organizzatore che può governare la stessa percezione" ha presto mostrato una cronica debolezza e perché, da ultimo, non è stata in grado di generare strumenti conoscitivi efficaci». Cr. 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. 44.

<sup>7</sup> In riferimento alla potenzialità cognitiva del paradigma cerboniano, afferma molto chiaramente D'Amico che «da un lato, mancava l'inferenza induttiva nelle premesse e, conseguentemente, l'aderenza alla realtà fenomenica; dall'altro, presentava una ridotta e infeconda possibilità applicativa». Cfr. L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di Economia Aziendale. Schema di analisi per "paradigmi" e "Programmi di ricerca scientifici"*, cit., p. 50.

L'azienda carboniana viene dunque intesa quale *centro di rapporti giuridici*<sup>8</sup>, in conseguenza della maggiore "sensibilità giuridica" dei gruppi sociali di potere, derivandone un coerente sistema scritturale e una tensione etica verso il funzionamento ottimale dell'apparato burocratico.

Conseguentemente, appare ben evidente l'impossibilità di ricercare una visione, o anche una semplice interpretazione in chiave etica che possa ispirare l'attività aziendale all'interno della teoresi carboniana.

Infatti, essendo del tutto assente qualsiasi riflessione di natura economica, parimenti assente risulta un suo criterio etico orientante. Mancando la percezione di un processo allocativo di risorse secondo una logica economica, il massimo comportamento etico dell'azienda carboniana non può che coincidere con il rispetto giuridico degli obblighi e dell'esercizio dei diritti che derivano dai fatti che solo oggi definiamo economico-aziendali. Ciò in assoluta coerenza con la struttura paradigmatica della teorica carboniana.

### 1.3. L'etica e l'azienda-centro di fattori

L'iter evolutivo delle discipline economico-aziendali conosce un altro momento di cesura con l'elaborazione della teorica bestana. Questa nuova fase rappresenta un passaggio molto importante nello sviluppo della Dottrina in cui, segnando l'abbandono definitivo del *pensiero logismologico* e ripudiando totalmente le finzioni giuridiche carboniane, si propone per la prima volta un modello centrato sulla definizione del valore economico.

È indubitabile che le esigenze conoscitive di Besta e la metodologia utilizzata risentono fortemente del clima culturale in cui viene elaborato il modello interpretativo. Tutta la teorica bestana, infatti, è dominata dall'induttivismo positivista che impone l'osservazione e la conoscenza diretta dei fenomeni reali, conoscenza che si presume oggettivamente desumibile dalla realtà e quindi scevra da interferenze esercitabili dall'osservatore<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Il concetto di azienda carboniana come "*centro di rapporti giuridici*", secondo Ardemani, «riflette il fine assegnato all'istituto sociale, dal quale l'impresa stessa deriva, di salvaguardare i diritti delle varie classi di soggetti che, in vario modo, concorrono alla gestione aziendale. Parallelamente le scritture contabili – non ancora strutturate in sistemi organici – tendono genericamente a porre in rilievo la posizione di credito di varia natura». Cfr. E. ARDEMANI, *Studi e ricerche di ragioneria*, cit., p. 18.

<sup>9</sup> Afferma D'Amico che «la formazione culturale di Besta, che prende avvio dallo studio dei fondamenti delle discipline morali, sembra svolgere un ruolo determinante nella definizione del *metaparadigma*; essa, infatti, prende avvio da una attenta lettura dei classici (Aristotele, Demostene, Cicerone, Tacito), si sviluppa in una approfondita conoscenza degli artefici del rinascimento naturalistico (a partire da Bacone fino a giungere a Galileo) e perviene ad una



È da rilevare, peraltro, che l'assetto del sistema economico coevo a Besta non sembra agevolare una percezione dei principi economico-aziendali riferibili alle unità produttive: la limitata presenza di grandi realtà industriali, unitamente al persistere di un gran numero di aziende domestico-patrimoniali di piccolissime dimensioni, impediscono la stessa concezione di una disciplina – e di un conseguente corpus teorico – che possano avere ad oggetto la gestione aziendale.

Ne deriva una formidabile teorizzazione sul valore – con l'elaborazione del noto sistema scritturale – ben rispondente alle esigenze di un contesto economico in cui le piccole aziende, perlopiù agricole, mercantili e artigiane, hanno come principale obiettivo la conservazione del proprio (esiguo) patrimonio<sup>10</sup>.

Nell'impianto teorico di Besta, dunque, l'amministrazione economica è finalizzata alla *cura del patrimonio* e si concretizza attraverso la misurazione delle sue modificazioni<sup>11</sup>.

Poiché, secondo Besta, il patrimonio aziendale è composto da beni difformi, sia qualitativamente che quantitativamente, sorge la necessità di indicare un elemento comune che ne consenta una valida misurazione; questo comune elemento viene individuato nel *valore* (quale oggetto dei conti)<sup>12</sup>.

Ne deriva una teoria del valore che introduce un contenuto economico limitato alle sole rilevazioni contabili.

piena condivisione delle tesi positivistiche attraverso Spencer e Comte». Cfr. L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per "paradigmi" e "Programmi di Ricerca Scientifici"*, cit., p. 47.

<sup>10</sup> Esempio per completezza e chiarezza risulta l'analisi condotta sul tema da G. Catturi che ben evidenzia come, in quel contesto economico-sociale, le rendite dovevano risultare sufficienti a «soddisfare i bisogni dei componenti la famiglia del soggetto economico, cioè del proprietario». Cfr. G. CATTURI, *La teoria dei flussi e degli stocks ed il "sistema dei valori" d'impresa*, Cedam, Padova, 1994, p. 142.

<sup>11</sup> Besta chiama "economica" «quella parte dell'amministrazione che nella aziende di ogni fatta si riferisce alla cura e all'uso della ricchezza». Cfr. F. BESTA, *La Ragioneria*, Vol. I, p. 5, ristampa della 2<sup>a</sup> ed. riveduta e ampliata col concorso dei proff. Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Vallardi, Milano, 1922.

<sup>12</sup> Afferma il Maestro che «la disformità degli elementi (dei conti) non consente di ottenere la misura di un patrimonio mercè la sola considerazione del numero, o dell'estensione, o della quantità dei beni. Vuolsi considerare questi beni, non ostante la varietà loro, in un aspetto in tutti conforme, vuolsi contemplare per tutti una grandezza comune, costante, tale insomma che possa esprimersi con uno stesso denominatore. In tutti si può riguardare il valore, che è loro attributo essenziale e caratteristico, che anzi nella universalità dei casi è la sola grandezza comune a tutti; e i valori possono esprimersi omogeneamente considerando in luogo dei diversi elementi patrimoniali quantità varie di uno stesso bene fungibile, di una stesa moneta, ad esempio, con le quali essi possono scambiarsi. Solo per via del valore divengono i beni economici commensurabili. Adunque si deve contemplare per quegli elementi il valore ed esprimerlo in una sola moneta». Cfr. F. BESTA, *La Ragioneria*, cit., p. 71.

All'interno dell'amministrazione economia, Besta indica tre momenti distinti – la *gestione*, la *direzione* e il *controllo* – e, poiché considera la gestione troppo eterogenea tanto da non poterne renderla oggetto di una sola disciplina, attribuisce al momento del *controllo* una competenza molto ampia, finanche di tipo decisionale<sup>13 14</sup>.

Tuttavia, procedendo nella progressiva costruzione del suo impianto teorico, il Maestro restringe l'ambito del controllo economico, riconducendo il tutto negli angusti confini delle rilevazioni contabili<sup>15</sup>. Oggetto della rilevazione sono tutti i fatti interni o esterni di gestione in quanto fonte di mutamenti sulla consistenza e sulla natura degli elementi del patrimonio e da cui Besta esclude totalmente le *cose incorporee*<sup>16</sup>. Al concetto di patrimonio è connesso il *carattere materiale dei beni, sia per ragioni legate congiuntamente al positivismo e alla realtà economica dell'epoca, sia per un legame tenuto sempre vivo con l'economia sociale*<sup>17</sup>.

<sup>13</sup> Al riguardo il Maestro afferma che «il controllo economico non comprende soltanto le registrazioni dei fatti amministrativi, e quegli atti ne quali esse trovano la loro base e la loro prova, e quegli altri per cui si riassumono nelle loro parti omogenee in pochi dati compendiosi e tali che valgono a mostrare a chi di ragione qual sia l'andamento generale dell'amministrazione economica; ma ancora tutta quella folla di misure per cui si pongono in gioco opposti interessi, acciocché al contrasto loro venga il maggior bene dell'azienda, per cui a ciascuno che attende al lavoro economico si traccia la via, e ciascuno si vigila, e tutte le forze si stimolano affinché operino colla maggior efficacia». Cfr. F. BESTA, *La ragioneria*, cit., pp. 29-30.

<sup>14</sup> In merito alla competenza decisionale attribuita dal Besta al controllo economico, Rizzotti afferma che a questa scienza viene anche assegnato «il compito di elaborare informazioni utili anche in quella parte della sua opera in cui egli scrive le forme del controllo (antecedente, concomitante e susseguente); in particolare, nel trattare del controllo antecedente, pur attribuendo molta importanza ad aspetti di tipo formale e burocratico, si dilunga nella descrizione dell'attività previsionale». Cfr. D. RIZZOTTI, *Informazione e sistemi contabili*, Cedam, Padova, 1997, p. 36.

<sup>15</sup> Afferma il Besta che «il controllo [...] non si cura di cercare e di fare che siano applicati i modi migliori con cui la ricchezza può prodursi e usarsi, ma, supponendo noti, anzi attuati quei modi, si studia di seguire la ricchezza nei suoi vari momenti e di impedire che essa venga sperperata o sia distratta dall'uso cui è destinata». Cfr. F. BESTA, *La Ragioneria*, cit., Vol. I, p. 31. Sul punto si veda quanto afferma A. PAOLINI, *Sulla concezione di controllo economico di Fabio Besta*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, 1991.

<sup>16</sup> Di particolare interesse, al riguardo, è quanto afferma Palumbo: «Besta arriva ad escludere le "cose incorporee" dal novero dei beni patrimoniali e ad eguagliare il patrimonio dell'intera umanità alla somma dei patrimoni di tutte le aziende sussistenti. E si può avanzare l'ipotesi che l'Autore associ ad ogni patrimonio – anche quello della famiglia – un'azienda come diretta conseguenza di questa eguaglianza "macroeconomica"; l'idea dell'azienda di pura erogazione deriverebbe, in tal caso, oltre che dal contesto socio-economico del periodo, dal contesto culturale fortemente centrato sull'economia sociale». Cfr. R. PALUMBO, *La costruzione del concetto di azienda nella "Ragioneria" di Fabio Besta*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, p. 29.

<sup>17</sup> Cfr. A. CONSORTI, *L'evoluzione della funzione informativa del bilancio d'esercizio. Dal conto del patrimonio al sistema delle informazioni*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 103.

Il progressivo convergere delle cause interne (impossibilità di funzionamento dei conti secondo il *modo migliore*) ed esterne (l'inadeguatezza delle tecniche di rilevazione contabile a fronte di una teoria in forte sviluppo) di crisi del sistema bestano<sup>18</sup>, portano ad un progressivo isterilimento dello sviluppo dottrinale e ad un irrigidimento del sistema valoriale di riferimento.

Secondo il modello proposto da Ardemani, se ne desume un concetto di azienda definita quale *centro di fattori*<sup>19</sup> impiegati o da impiegare nel processo produttivo. Ciò in coerenza con la centralità assunta dalla esigenza di assicurare stabilità al sistema giuridico-economico, esigenza avvertita dai nuovi gruppi sociali di potere, che conduce ad un complesso sistema scritturale (il sistema patrimoniale) teso alla conservazione del patrimonio e ad una visione etica orientata a tale fine.

D'altronde, la genesi del paradigma bestano – e della mancanza di un apprezzabile ruolo dell'etica – è in perfetta coerenza con il clima culturale di contesto.

Infatti, in tale ambito, i principi etici vengono condizionati dal ritorno della tradizione utilitarista dell'empirismo inglese che rappresenta l'*humus* di crescita e di sviluppo del positivismo e del materialismo. Queste due correnti di pensiero, seppure con varie gradazioni di tono, negano totalmente la dimensione spirituale e fanno riferimento esclusivamente ad una dimensione materiale. La prevalenza dei fatti sui valori è talmente netta che, a volte, porta all'annullamento di questi ultimi: l'essere umano, a cui non vengono riconosciuti fini superiori, appare ridimensionato ad uno dei tanti organismi biologici che seguono le leggi della natura.

Ne deriva logicamente che anche gli organismi sociali – fra cui l'azienda – vengono osservati nella sola dimensione materiale; conseguentemente, in

<sup>18</sup> Le anomalie del sistema patrimoniale sono state molto accuratamente analizzate dal D'Amico che riconduce la progressiva incoerenza interna in uno schema in cui vengono elencate le fasi della crisi, si veda, al riguardo, L. D'AMICO, *Profili del processo evolutivo negli studi di economia aziendale. Schema di analisi per "paradigmi" e "programmi di ricerca scientifici"*, cit., p. 63 e segg. Una interpretazione analoga, ma con argomentazioni diverse, è quella di Palumbo che, riguardo le anomalie che hanno causato la crisi del sistema patrimoniale, ritiene che «[...] nel quadro della ragioneria bestana, il giudizio di incoerenza debba essere sostituito con la nozione di "eccedenza teoretica"», e nel ricercare le ragioni per cui il Maestro abbia formulato concetti non necessari, tra le varie ipotesi, avanza quella della «cultura dell'epoca, centrata sull'economia sociale». Cfr. R. PALUMBO, *La costruzione del concetto di azienda nella "Ragioneria" di Fabio Besta*, in E. VIGANÒ (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, cit., p. 33. Inoltre, si veda quanto afferma G. DI STEFANO, *Per una analisi delle cause esogene della crisi del sistema bestano*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, 1991.

<sup>19</sup> Il concetto di azienda bestana come "*centro di fattori*" viene definito da Ardemani «come complesso di beni e di servizi, dei quali si cerca di porre in rilievo le variazioni di valore». Cfr. E. ARDEMANI, *Studi e ricerche di ragioneria*, cit., p. 19.

riferimento all'azienda, l'osservazione è centrata sul solo patrimonio. Risulta in questo modo pienamente comprensibile l'enfasi posta sulla dimensione – anche etica – alla conservazione del patrimonio.

#### **1.4. L'etica e l'azienda-centro di operazioni economiche**

Similmente a quanto riscontrato nella genesi dei precedenti sistemi teorici, anche i tratti caratteristici del paradigma zappiano riflettono fedelmente i profili culturali, sociali ed economici dell'ambiente in cui lo Studioso elabora la sua costruzione teorica<sup>20</sup>.

Gli indirizzi culturali dell'epoca sono condizionati dall'intenso dibattito su questioni metodologiche da cui scaturisce una forte critica al realismo positivista<sup>21</sup>. Le diverse posizioni ben si riflettono sul percorso scientifico dello Zappa e, ben presto, lo conducono a condividere pienamente un indirizzo neopositivista che vede affiancare al metodo induttivo-categorico quello ipotetico-deduttivo.

Il percorso di maturazione del nuovo paradigma zappiano muove dalla piena condivisione della premessa metodologica su cui fonda la costruzione teorica bestana, secondo la quale solo dall'attenta osservazione della realtà fattuale può derivare il momento saliente dell'analisi teorica<sup>22</sup>.

Coerentemente con il contesto ambientale in cui Zappa si trova ad operare, le sue prime elaborazioni dottrinali mostrano un carattere squisitamente patrimonialista, carattere che, tuttavia, ben presto rivela una inadeguatezza a rappresentare pienamente la sostanza economica.

<sup>20</sup> L'influenza esercitata dal clima culturale da cui prende avvio la "rivoluzione zappiana" è puntualmente analizzata e descritta da A. CANZIANI, *Sulle premesse metodologiche della rivoluzione zappiana*, in *Saggi di economia aziendale per Lino Azzini*, Giuffrè, Milano, 1987, pp. 183-248.

<sup>21</sup> Cfr. Consorti: «Il linguaggio scientifico e filosofico di Vailati, lo sviluppo scientifico per "rottore" epistemologiche di Enriques, la sintesi tra induttivismo e deduttivismo di Royce, la "filosofia dei valori" e il recupero del criticismo Kantiano di Windelband, il rifiuto del realismo positivista indotto dalla lettura di Bufalini e Murri, conducevano l'Autore a sposare una concezione epistemologica che Canziani ha ricondotto nel *criticismo relazionista*». Cfr. A. CONSORTI, *L'evoluzione della funzione informativa del bilancio d'esercizio. Dal conto del patrimonio al sistema delle informazioni*, cit., p. 133.

<sup>22</sup> Tra le tante affermazioni fatte dallo Studioso al riguardo, si riporta quanto segue: «Le nostre indagini, le nostre considerazioni hanno copiosamente attinto alla fonte inesauribile dei fatti propri della concreta vita economica di azienda. È sempre inutile ricercare nella dottrina, forse non recente, quanto l'odierna vita economica ci dice chiaramente». Cfr. G. ZAPPA, *Le produzioni dell'economia delle imprese*, Giuffrè, Milano, 1957, tomo 1, p. 6.

Zappa avverte fortemente la necessità di investigare i fatti gestionali essenzialmente nel loro significato economico, ritenendo, come noto, che ciò sia possibile solo attraverso una analisi gestionale non disgiunta da quella degli aspetti organizzativi e di rilevazione<sup>23</sup>.

In tal modo, Zappa avvia un progressivo distacco dal pensiero bestano all'epoca dominante; in particolare critica la scarsa aderenza al reale delle teorizzazioni in cui era involuto il pensiero bestano che, pur derivando da un processo di induzione che trae origine dalla osservazione della realtà fattuale, in netta contraddizione con la finalità originaria sembra “degenerare” in schemi teorici sempre più sterili<sup>24</sup>.

La nascita dell'economia aziendale come disciplina autonoma, ad opera dello Zappa, muove proprio dalla necessità di studiare la realtà aziendale considerando congiuntamente i tre aspetti – organizzativo, gestionale e informativo – assecondando, in tal modo, il carattere unitario dell'operare aziendale<sup>25</sup>. Nell'attribuire una *individualità* all'azienda, essa non viene più relegata in una posizione subordinata rispetto ad altri enti (come nell'azienda

<sup>23</sup> Al riguardo si riporta la puntuale sintesi proposta da D'Amico: «Il pensiero zappiano trae origine dalla constatazione della infruttuosità della ricerca economico-aziendale svolta entro gli schemi affermati dal Besta; la “codificazione” dei principi elaborati dalla Scuola Veneta, pur essendo il risultato di un processo di induzione che aveva trovato origine nell'osservazione della realtà aziendale, presentando un marcato carattere di immutabilità, mal si prestavano a fornire applicazioni deduttive alla realtà operativa delle aziende. In particolare, lo Zappa avvia la critica alla dottrina all'epoca prevalente osservando la inadeguatezza delle rilevazioni contabili a rappresentare gli accadimenti gestionali che ad esse sono sottesi; la teorica bestana, infatti, pur avendo introdotto in esse l'aspetto economico collegato alla rilevazione del “valore” dei beni, aveva condotto ad un completo scollegamento tra i metodi contabili di rilevazione e i sistemi interpretativi della sostanza economica da rilevare; in tal modo, nonostante le affermazioni contrarie dei diversi Autori, la ragioneria bestana, avente ad oggetto le rilevazioni finalizzate al controllo economico, tendeva ad assumere un carattere marcatamente metodologico, al pari di altre discipline quali, ad esempio, la matematica e la statistica, risolvendosi nella elaborazione di nuovi, e sostanzialmente inutili, metodi di rilevazione, caratterizzati dalla loro possibile applicazione a fenomeni anche non economico-aziendali». Cfr. G. PAOLONE, L. D'AMICO, *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli interpretativi*, Giappichelli, Torino, 1994, p. 22.

<sup>24</sup> Esempio, al riguardo, è la nota critica che in *Tendenze nuove* Zappa formula circa la limitatezza dei metodi contabili del sistema patrimoniale nella rilevazione dei fatti gestionali. In particolare, ne evidenzia la mancanza assoluta di contenuto economico come logica conseguenza della limitata aderenza dei metodi scritture alla realtà operativa.

<sup>25</sup> Afferma D'Amico: «La nascita e lo sviluppo della nuova dottrina richiedono un cambiamento anche nel metodo di indagare; ripudiato l'idealismo assiomatico carboniano, negata la validità dell'approccio positivista e dogmatico del Besta, lo Zappa introduce il “relativismo” nella dottrina economico-aziendale asserendo la necessità di una continua verifica, e conseguente modifica, delle teorie operata mediante il confronto con la realtà da cui esse hanno tratto origine sia attraverso osservazioni induttive sperimentali che mediante elaborazioni deduttive». Cfr. G. PAOLONE, L. D'AMICO, *L'economia aziendale nei suoi principi parametrici e modelli applicativi*, cit., pp. 23-24.