

**Stefano Coronella**

**GINO ZAPPA**

**La figura e l'opera  
a cento anni  
dalle "Tendenze nuove  
negli studi di ragioneria"**

**FrancoAngeli**





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.

**Stefano Coronella**

**GINO ZAPPA**

**La figura e l'opera  
a cento anni  
dalle "Tendenze nuove  
negli studi di ragioneria"**

**FrancoAngeli**

Isbn e-book: 9788835195115

Copyright © 2026 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore.  
Sono riservati i diritti per Text and Data Mining (TDM), AI training e tutte le tecnologie simili.  
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)*

Eventuali link attivi presenti nel volume sono forniti dall'autore. L'editore non si assume  
alcuna responsabilità sui link ivi contenuti che rimandano a siti  
non appartenenti a FrancoAngeli.

*A chi non è nulla  
A chi non ha nulla*

*A chi non è nessuno  
A chi non ha nessuno*

*A chi non è più  
A chi non è mai stato*

*A chi non sarà*



# INDICE

<b>Ringraziamenti</b>	pag.	11
<b>Introduzione</b>	»	13
<b>1. Il contesto</b>	»	15
1.1. Considerazioni introduttive	»	15
1.2. L'ultimo ventennio dell'Ottocento	»	16
1.3. Il primo Novecento fino alla grande crisi del 1929	»	29
1.4. Dalla grande depressione alla seconda guerra mondiale	»	44
1.5. La ricostruzione e il miracolo economico italiano	»	52
1.6. Considerazioni conclusive	»	55
<b>2. La vita di Gino Zappa</b>	»	56
2.1. Considerazioni introduttive	»	56
2.2. Le origini e la famiglia di Gino Zappa	»	56
2.3. La gioventù e la formazione scolastica (1879-1905)	»	58
2.4. Il periodo genovese (1906-1921)	»	61
2.5. Il concorso di Ca' Foscari (1920-1921)	»	68
2.6. Il "passaggio di consegne" a Ca' Foscari (1921)	»	72
2.7. I primi anni a Ca' Foscari (1921-1926)	»	74
2.8. La "Prolusione" del 13 novembre 1926: la definitiva rottura con il passato	»	78
2.9. Tra Ca' Foscari e la Bocconi (1921-1951)	»	87
2.10. Gli ultimi anni (1951-1960)	»	92
2.11. Cronologia essenziale della vita di Gino Zappa	»	96
2.12. Considerazioni conclusive	»	98
<b>3. L'attività accademica, istituzionale e professionale di Gino Zappa</b>	»	100
3.1. Considerazioni introduttive	»	100
3.2. La Scuola Superiore d'Applicazione per gli Studi Commerciali: la "casa" accademica genovese di Gino Zappa	»	100

3.3. L'Università Bocconi: la "casa" accademica milanese di Gino Zappa	pag.	107
3.4. Ca' Foscari: la "casa" accademica veneziana di Gino Zappa	»	110
3.5. L'attività didattica di Gino Zappa	»	116
3.6. L'attività istituzionale di Gino Zappa	»	124
3.7. L'attività professionale di Gino Zappa	»	127
3.8. Considerazioni conclusive	»	134
<b>4. Gli scritti di Gino Zappa</b>	»	136
4.1. Considerazioni introduttive	»	136
4.2. Rassegna completa delle opere di Gino Zappa	»	139
4.3. Le opere annunciate ma non pubblicate (e le opere "perdute") di Gino Zappa	»	158
4.4. Le opere maggiori	»	162
4.4.1. Premessa	»	162
4.4.2. "Le valutazioni di bilancio" (1910)	»	163
4.4.3. "La determinazione del reddito nelle imprese commerciali" (1920-1929) e "Il reddito di impresa" (1937)	»	173
4.4.4. Le "Tendenze nuove negli studi di ragioneria" (1926-1927)	»	189
4.4.5. "Le produzioni nell'economia delle imprese" (1956-1957)	»	199
4.5. Le opere minori	»	209
4.5.1. Premessa	»	209
4.5.2. Volumi tecnico-scientifici	»	210
4.5.3. Articoli	»	217
4.5.4. Testi didattici per le Scuole Superiori di Commercio di Genova e Venezia e per l'Università Bocconi	»	234
4.5.5. Testi didattici per le Scuole di avviamento professionale e gli Istituti tecnici	»	247
4.5.6. Saggi professionali	»	253
4.6. Considerazioni conclusive	»	254
<b>5. Il contributo di Gino Zappa alla crescita della Ragioneria, alla fondazione e allo sviluppo dell'Economia aziendale</b>	»	258
5.1. Considerazioni introduttive	»	258
5.2. La scienza economico-aziendale (l'Economia aziendale)	»	259
5.3. Il metodo di ricerca	»	262
5.4. La concezione dell'azienda	»	266

5.5. I concetti di capitale e di reddito	pag.	269
5.6. Il sistema del reddito	»	272
5.7. Considerazioni conclusive	»	278
<b>6. La Scuola di Gino Zappa</b>	»	281
6.1. Considerazioni introduttive	»	281
6.2. Ugo Caprara	»	283
6.3. Teodoro D'Ippolito	»	285
6.4. Pietro Onida	»	287
6.5. Giordano Dell'Amore	»	289
6.6. Pasquale Saraceno	»	291
6.7. Aldo Amaduzzi	»	294
6.8. Lino Azzini	»	297
6.9. Tommaso Zerbi	»	299
6.10. Giorgio Pivato	»	301
6.11. Carlo Masini	»	303
6.12. Napoleone Rossi	»	305
6.13. Luigi Guatri	»	307
6.14. Altri allievi di Gino Zappa	»	308
6.15. Considerazioni conclusive	»	316
<b>7. Gino Zappa e l'Economia aziendale oggi</b>	»	320
7.1. Considerazioni introduttive	»	320
7.2. Le Scuole di pensiero dopo Gino Zappa	»	323
7.3. Dalla Ragioneria scientifica di Fabio Besta all'Economia aziendale di Gino Zappa: continuità o rottura?	»	330
7.4. L'Economia aziendale: una rivoluzione scientifica incompiuta	»	335
7.5. La crisi dell'Economia aziendale	»	344
7.6. L'eredità di Gino Zappa e l'attualità del suo pensiero	»	358
7.7. Spunti di approfondimento e di ricerca	»	361
7.8. Considerazioni conclusive	»	366
<b>Fonti d'archivio consultate</b>	»	371
<b>Bibliografia citata</b>	»	373
<b>Appendice documentale</b>	»	409
Foto di Gino Zappa	»	411
Documenti inerenti Gino Zappa	»	423
Frontespizi di opere di Gino Zappa	»	455



## RINGRAZIAMENTI

Per la stesura del presente volume ho dovuto rintracciare e consultare numerose fonti archivistiche.

Molte sono le persone che mi hanno aiutato e che mi hanno reso questa parte del lavoro di ricerca più agevole.

Voglio ringraziarle tutte e, anche se a un lettore “terzo” questo potrà sembrare un mero elenco di nomi, in realtà per me ognuno di questi ha una particolare importanza.

Comincio da Venezia, ovvero la sede dove ho attinto la maggior parte della documentazione.

Il mio primo pensiero va ad Antonella Sattin, per lunghi anni responsabile del Fondo Storico dell’Università Ca’ Foscari. Per vent’anni, e anche per questa mia ultima specifica ricerca, mi ha costantemente e affettuosamente aiutato a rintracciare ciò che mi era utile, spesso indispensabile, oltre che a permettermi di confrontarmi costantemente con lei, con una passione e una sensibilità veramente fuori dal comune.

Dopo il suo pensionamento temevo che non avrei più avuto la possibilità di trovare una tale disponibilità e competenza presso gli Archivi veneziani. Invece ho avuto la graditissima sorpresa di conoscere la nuova referente del settore Archivio di Ateneo, Ufficio Gestione Documentale dell’Università Ca’ Foscari – Delfina Majer – che ho scoperto ha ereditato tutte le splendide qualità di Antonella e ha continuato a seguirmi, peraltro con una premura davvero impensabile.

A Venezia sono inoltre molto grato a Linda Spinazzé, referente del settore Infrastrutture e Dati, Biblioteca Digitale di Ateneo, anch’essa squisitamente gentile. Insieme a Delfina mi ha veramente messo in condizione di trovare e di poter disporre anche dei documenti di più difficile reperimento e consultazione.

Ringrazio infine l’amica e collega Chiara Mio, che dalla sua Cattedra di Ca’ Foscari ha sempre manifestato una particolare sensibilità verso la storia della sua Istituzione e dei docenti che vi hanno insegnato.

Anche all'Università Bocconi, dove Gino Zappa ha trascorso buona parte della sua vita accademica, ho potuto rintracciare molta documentazione archivistica indispensabile per ricostruire la vita e l'opera del Maestro.

A tale fine ringrazio la "Biblioteca e Archivi" dell'Ateneo Milanese, in particolare Tiziana Dassi, Silvia Franz e Cinzia Di Deo per il loro prezioso supporto.

Sono inoltre grato all'amico e collega Elio Borgonovi il quale mi ha aiutato a individuare i percorsi e le persone che potevano essermi di ausilio nella mia ricerca presso la Bocconi.

Pure a Genova, anche se delle tre città in cui Gino Zappa ha svolto il suo magistero il relativo archivio storico si è rivelato essere quello meno ricco, ho avuto la possibilità di rintracciare documentazione estremamente utile e interessante.

Per questo ringrazio in particolare il Direttore del Centro di studi e documentazione di Storia economica "Archivio Doria", Andrea Zanini, e l'amica e collega Giulia Leoni. Entrambi, con pazienza e competenza, mi hanno letteralmente aiutato a "riesumere" carte che molto probabilmente non erano state toccate da almeno un secolo.

Ultima, ma non ultima, la mia gratitudine va a Mara Guazzerotti, della Biblioteca di Economia dell'Università di Pisa.

La sua capacità di individuare e reperire fonti bibliografiche, anche le più rare e inaccessibili, così come la sua squisita disponibilità, è veramente straordinaria.

## INTRODUZIONE

Il presente volume è dedicato a Gino Zappa, lo studioso che, più di tutti, ha inciso sulla modernizzazione della disciplina, riformandola e innovandola in profondità.

Il contributo da lui fornito in tal senso è unico e, sino ad oggi, ancora insuperato.

Tuttavia, i lavori incentrati su di lui e sulla sua opera, seppure numerosi e in alcuni casi corposi, non rendono pieno merito alla sua figura e al suo apporto che, a distanza di sessantacinque anni dalla sua scomparsa, nonostante le immancabili difficoltà, è costantemente presente nel nostro “quotidiano”.

In questo libro si è pertanto cercato di dare compiuta rappresentazione della “persona” e dell’attività accademica, istituzionale e scientifica, ma anche professionale, svolta dal Maestro.

Il volume viene pubblicato nel 2026, un anno fortemente simbolico in quanto ricorrono esattamente cento anni dalla famosa “Prolusione”, intitolata “Tendenze nuove negli studi di ragioneria”, letta il 13 novembre 1926 a Ca’ Foscari in occasione dell’inaugurazione dell’a.a. 1926-27, dove Egli ha posto le fondamenta dell’Economia aziendale.

È estremamente difficile dare piena evidenza di una vita, come quella di Gino Zappa, intensamente dedicata allo studio e all’insegnamento ma, soprattutto, che ha condizionato tutti gli sviluppi successivi della disciplina.

Lo scopo del presente lavoro, dal quale – grazie anche a una meticolosa ricerca d’archivio – emergono fra l’altro numerose notizie scarsamente note, se non addirittura inedite, riguardanti sia l’intera esistenza che l’attività del Maestro, non è solo quello di rendere omaggio a questo “gigante” a cui tutti noi siamo in qualche modo “tributari”, ma anche di colmare alcune lacune e richiamare l’attenzione degli studiosi sul pensiero e sul messaggio zappiano “puro”, il quale nel tempo ha poi subito modifiche e adeguamenti ad opera in particolare degli allievi, non sempre e non necessariamente lungo le direttrici tracciate dal Nostro.

D’altro canto, l’approfondimento della conoscenza di Zappa e della sua opera ci può consentire di acquisire maggiore consapevolezza su “chi siamo”

e “da dove veniamo” e quindi di farci comprendere meglio non solo la nostra storia, ma anche la nostra situazione attuale.

Ciò posto il volume, dopo un inquadramento del contesto in cui Gino Zappa si è formato e ha operato, indispensabile per comprendere la portata innovativa e rivoluzionaria del suo pensiero, si sofferma sulla sua esperienza di vita, suddivisa per periodi significativi, e sull’attività accademica, istituzionale e professionale che Egli ha svolto, per poi concentrarsi sui suoi scritti e sul concreto contributo fornito allo sviluppo della disciplina, anche attraverso la costituzione di una “Scuola” di pensiero che ha fortemente influenzato il Novecento e che è giunta, di generazione in generazione, fino ai giorni nostri.

Il lavoro si conclude con alcune riflessioni sulla situazione dell’Economia aziendale oggi, a distanza di un secolo dalla “Prolusione” sulle “Tendenze nuove” e di due terzi di secolo dalla morte del Maestro. Da tali considerazioni emerge chiaramente come, nonostante la crisi di identità che la nostra disciplina sta attraversando, questa sia ancora fortemente pervasa dall’impronta zappiana e come probabilmente, proprio grazie a una migliore conoscenza di Gino Zappa e della sua dottrina, tale crisi può essere affrontata e, forse, superata.

Il volume è arricchito da un’ampia Appendice documentale, dove vengono riportate foto e varia documentazione inerente il Nostro, nonché i frontespizi di molte delle sue opere, alcune delle quali pressoché sconosciute.

Pisa, Università di Pisa, aprile 2026

STEFANO CORONELLA

## 1.1. Considerazioni introduttive

Al fine di comprendere e valutare appieno il pensiero di uno studioso è fondamentale conoscere il contesto in cui ha vissuto e ha operato.

Nel caso di Gino Zappa non vi è dubbio che nella formazione del suo pensiero, e quindi della sua visione della disciplina, abbia notevolmente influito non solo il suo trascorso e la sua maturazione come uomo e come docente, ma anche l'osservazione della situazione socio-economica e in particolare quella delle aziende del suo tempo.

Ovviamente, tutto ciò si innesta in condizioni se possibile ancora più generali, riconducibili alla situazione sociale, politica, così come a condizioni più specifiche e particolari, come le situazioni scolastico-accademica, professionale, tecnico-giuridica e tecnico-scientifica.

Peraltro, il contesto di maturazione di Gino Zappa, che parte dalla fine dell'Ottocento e giunge – considerando tutte le sue opere – fino al grande boom economico del secondo dopoguerra, è estremamente articolato, diversificato e complesso e, soprattutto, nell'arco di pochi decenni ha visto una profonda e rapida trasformazione.

Poiché la “variabilità” del contesto che ha accompagnato il Maestro e ha fatto da sfondo alla sua vita è stata particolarmente significativa, questo giustifica anche il cambiamento che nel tempo Egli ha avuto su determinate idee, non solo nel passaggio dalle concezioni “bestane” a quelle che oggi si definiscono “zappiane”, ma anche nella progressiva maturazione di queste ultime.

Per questo motivo è più corretto parlare di “contesti” che di un solo “contesto” di riferimento, data la lunghezza del periodo di osservazione e la relativa mutevolezza.

Al fine di comprendere come tali “contesti” possono avere influenzato Gino Zappa e il suo pensiero diventa inoltre fondamentale individuare la loro corretta “periodizzazione”, ovvero la loro suddivisione in intervalli temporali che presentano al loro interno caratteristiche tendenzialmente “omogenee”.

A ben guardare, possono individuarsi quattro periodi di riferimento:

- l'ultimo ventennio dell'Ottocento;
- il primo Novecento fino alla grande crisi del 1929;
- dalla grande depressione fino alla seconda guerra mondiale;
- la ricostruzione e il miracolo economico italiano.

## 1.2. L'ultimo ventennio dell'Ottocento

Gino Zappa è nato nel 1879, quindi è cresciuto ed è diventato adulto nell'ultimo ventennio dell'Ottocento.

Benché in quel periodo il nostro Paese fosse ancora parzialmente arretrato rispetto ai più importanti Stati europei e benché il tessuto sociale ed economico fossero ancora fragili<sup>1</sup>, il giovane Gino Zappa si è formato in un contesto privilegiato.

Infatti, sebbene sul finire dell'Ottocento l'Italia fosse un Paese ancora in difficoltà in quanto non sufficientemente sviluppato dal punto di vista indu-

<sup>1</sup> Nell'ultimo ventennio dell'Ottocento l'Italia era un Paese prevalentemente agricolo, peraltro con una produttività per ettaro coltivato più bassa rispetto agli altri Paesi europei più importanti, nonostante il vantaggio di godere, in confronto a molti di essi, di un clima decisamente più favorevole all'agricoltura. L'attività industriale era ancora piuttosto scarsa e modesta e gran parte della popolazione presentava un limitato potere d'acquisto. Tuttavia, dopo l'impostazione liberista data dalla Destra storica, la quale aveva gravemente esposto le nostre aziende alla concorrenza delle più grandi e strutturate imprese straniere, le scelte operate a partire dal 1876 dalla Sinistra storica iniziarono a portare, seppur lievi, miglioramenti della situazione economica e in particolare a una crescita e qualificazione dell'attività manifatturiera. Al liberismo seguì il protezionismo e ciò stimolò gli investimenti nelle attività industriali. Tuttavia, la crescita dell'economia italiana era fragile e vi era eccessiva compenetrazione tra banca e industria (si era infatti affermato il modello della "banca mista", sull'esempio tedesco). Già all'inizio dell'ultimo decennio dell'Ottocento il fragile sviluppo economico, innescato da una crisi del settore edilizio, cominciò a declinare. Si ebbero conseguentemente una serie di gravi crisi bancarie, che indussero lo Stato ad intervenire con forza. La perdita della guerra di Abissinia, combattuta tra il mese di dicembre del 1895 e il mese di ottobre del 1896, evidenziò inoltre tutte le mende della politica coloniale, che aveva tra l'altro appesantito non poco il bilancio dello Stato con ingenti spese che il governo cercò di controbilanciare fra l'altro aumentando le imposte e il prezzo del pane. La situazione di difficoltà suscitò, nei primi mesi del 1898, diversi tumulti popolari in tutta la penisola, i quali vennero repressi con forza e talvolta anche nel sangue. Per approfondimenti sulla situazione sociale, economica e politica italiana di questo periodo si possono utilmente consultare, tra gli altri, i seguenti lavori: CAIZZI B., *Storia dell'industria italiana. Dal XVIII secolo ai giorni nostri, con 40 tavole fuori testo*, Torino, Utet, 1965, pag. 257 e segg.; SETON-WATSON C., *Storia d'Italia dal 1870 al 1925*, Bari, Laterza, 1967, pag. 49 e segg.; CLOUGH S.B., RAPP R.T., *Storia economica d'Europa. Lo sviluppo economico della civiltà occidentale*, Roma, Editori Riuniti, 1984, pag. 423 e segg.; KEMP T., *L'industrializzazione in Europa nell'800*, Bologna, il Mulino, 1988, in particolare pag. 205 e segg.; ZANINELLI S. (a cura di), *L'ottocento economico italiano*, Bologna, Monduzzi, 1993, pag. 353 e segg.

striale, tendenzialmente povero, seppure in via di lenta trasformazione, e in cerca di un proprio assetto sul piano economico e sociale, Egli è nato a Milano che era già il fulcro, insieme alle città di Torino e Genova, del “triangolo industriale italiano”.

Nella Milano dell'epoca erano peraltro già attive alcune tra le principali aziende moderne che erano o sarebbero di lì a poco diventate fondamentali per l'economia dell'intero Paese. Solo per citarne alcune si ricordano: Breda, Edison, Magneti Marelli, Pirelli, Richard-Ginori, alimentate fra l'altro da intere classi di ingegneri formati al Politecnico, la prima istituzione universitaria milanese fondata nel 1863 come “Regio Istituto Tecnico Superiore”<sup>2</sup>.

Non dobbiamo inoltre trascurare il fatto che Gino Zappa era figlio di un importante imprenditore, quindi sin da piccolo ha sempre “respirato” l'aria dell'azienda di famiglia.

D'altronde la borghesia milanese, di cui la famiglia Zappa faceva parte, fin dall'unità d'Italia è sempre stata particolarmente attiva e ha rappresentato un vero e proprio traino non solo per la Lombardia ma per l'intera nazione. “Milano rappresenta, al confronto in sede europea, un polo economicamente avanzato a partire almeno dall'età medievale, con notevole continuità in epoca moderna: un fenomeno che, soprattutto dalla seconda metà del 19° sec., si arricchisce e si accentua con l'enorme sviluppo industriale, i grandi progressi dell'agricoltura nei territori circostanti, lo straordinario proliferare di iniziative di grande rilievo nel comparto bancario e finanziario (incluso il trasferimento a Milano del mercato di Borsa), in generale con l'impetuosa creazione di nuove vie di comunicazione e la crescita delle attività del terziario commerciale nel loro insieme. Questo enorme sviluppo determina anche profonde modificazioni della struttura sociale della città. Il ballo *Excelsior*, rappresentato per la prima volta al Teatro alla Scala nel 1881 (ad aprire l'anno di una grande Esposizione nazionale a Milano), è il simbolo che meglio trasmette l'orgoglio e il senso della lotta per il progresso tecnologico, economico e sociale attra-

<sup>2</sup> Saggi molto interessanti, contenuti in un volume curato da Pier Luigi Porta, sul contesto economico milanese di fine Ottocento e primo Novecento sono i seguenti: MOIOLI A., *La cultura economica della borghesia produttiva milanese attraverso i periodici specializzati (1890-1914)*, in PORTA P.L. (a cura di), *Milano e la cultura economica nel XX secolo. I – Gli anni 1890-1920*, Milano, FrancoAngeli, 1998, pagg. 13-103; PARISI D., *L'economia come scienza “utile” e “interessata”*. *Sapere tecnico e a cultura economica a Milano tra Ottocento e Novecento*, in PORTA P.L. (a cura di), *Milano e la cultura economica nel XX secolo. I – Gli anni 1890-1920*, Milano, FrancoAngeli, 1998, pagg. 105-161; PORTA P.L., *Istituzioni e centri di elaborazione della cultura economica*, in PORTA P.L. (a cura di), *Milano e la cultura economica nel XX secolo. I – Gli anni 1890-1920*, Milano, FrancoAngeli, 1998, pagg. 163-192; TONINELLI P.A., *Ragioneria e aziendalismo a Milano fra Otto e Novecento*, in PORTA P.L. (a cura di), *Milano e la cultura economica nel XX secolo. I – Gli anni 1890-1920*, Milano, FrancoAngeli, 1998, pagg. 313-335.

verso le «scoperte portentose e le opere gigantesche del nostro secolo», come afferma il suo coreografo Luigi Manzotti (1835-1905)”<sup>3</sup>.

Nella formazione del giovane Gino Zappa è stata particolarmente rilevante anche la situazione scolastico-accademica<sup>4</sup>.

All’epoca era vigente il R.D. 13 novembre 1859, n. 3725 – provvedimento meglio noto come “Legge Casati” del Regno di Sardegna, successivamente esteso all’intero Paese dopo l’unificazione – con il quale la formazione scolastico-accademica venne articolata in tre livelli:

- elementare, diviso in due gradi (inferiore e superiore) ciascuno della durata di due anni<sup>5</sup>;
- secondario, ripartito in due categorie. La prima, di tipo “tecnico”, a sua volta suddivisa in “Scuola tecnica” (tre anni dopo il ciclo superiore delle elementari) e “Istituto tecnico” (tre anni dopo la Scuola tecnica). La seconda, di tipo classico, che prevedeva cinque anni di ginnasio (comprendente quindi anche quelli che oggi sono i tre anni di Scuola media inferiore) e tre anni di liceo. Quest’ultima, peraltro, tranne una sola eccezione, era l’unica che garantiva l’accesso alle Università;
- universitario (salvo eccezioni, di durata quadriennale), limitato tuttavia alle tre Facoltà già esistenti (giurisprudenza, medicina e teologia, quest’ultima poi soppressa nel 1873) a cui se ne aggiunsero due nuove: lettere e filosofia e scienze matematiche, fisiche e naturali.

Per quanto riguarda, in particolare, gli Istituti tecnici (Gino Zappa prese da privatista il diploma di ragioniere, dopo aver conseguito la maturità scientifica, cfr. il paragrafo 2.3), il R.D. 19 settembre 1860, n. 4315, (noto come “Regolamento Mamiani”) li suddivise in quattro sezioni, in funzione di quelli

<sup>3</sup> PORTA P.L., *Milano e la borghesia degli imprenditori*, in AA.VV., *Il Contributo italiano alla storia del Pensiero: Tecnica*, Roma, Istituto della Enciclopedia Italiana fondata da Giovanni Treccani, 2013.

<sup>4</sup> Per eventuali approfondimenti inerenti questo argomento si possono utilmente consultare: CORONELLA S., *Ascesa e declino della ragioneria negli insegnamenti universitari*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, Anno CXII, n. 1-2, 2012, pag. 446 e segg.; FERRARIS FRANCESCHI R., *La diffusione e lo sviluppo delle discipline ragioneristiche nell’Italia unita: gli Istituti tecnici e le Scuole professionali*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, Anno CXII, n. 9-10, 2012, pag. 446 e segg.; FERRARIS FRANCESCHI R., *La fondazione delle Scuole superiori di commercio: il rilevante contributo allo sviluppo delle conoscenze ed alla formazione dei giovani nell’area ragioneristica e commerciale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, Anno CXII, n. 11-12, 2012, pag. 550 e segg.; LAZZINI A., IACOVIELLO G., FERRARIS FRANCESCHI R., *Evolution of accounting education in Italy, 1890-1935*, in “Accounting History”, Volume 23, Issue 2, 2018, pagg. 44-70.

<sup>5</sup> L’obbligo in origine era limitato solo al primo grado. La “Legge Coppino” (L. 15 luglio 1877, n. 3961) portò la durata della Scuola elementare da quattro a cinque anni, aumentando da due a tre anni il primo grado degli studi e incrementando quindi l’obbligo scolastico di un anno.

che all'epoca rappresentavano i settori ritenuti primari per lo sviluppo del nuovo Stato unitario:

- amministrativo-commerciale;
- agronomica;
- chimica;
- fisico-matematica<sup>6</sup>.

Dopo una serie di modifiche e integrazioni alle disposizioni di legge, mediante il R.D. 15 giugno 1865, n. 2372 è stata istituita per la prima volta la possibilità di conseguire il diploma di Ragioniere e Perito Commerciale<sup>7</sup>, il cui ordinamento fu più volte riformato, fino ad arrivare al R.D. 21 giugno 1885, n. 3413, che stabilì la durata complessiva di quattro anni e introdusse due distinti diplomi: entrambi consentivano di acquisire direttamente l'abilitazione alla professione di ragioniere ma il primo, di "perito in commercio e ragioneria privata", era pensato per formare i dirigenti delle aziende e consentiva l'impiego in ambito privato, mentre il secondo, di "perito in amministrazione e ragioneria pubblica", era pensato per l'impiego presso le pubbliche amministrazioni.

Con l'introduzione degli Istituti tecnici e dello specifico diploma di ragioniere venne di fatto riconosciuta l'importanza della preparazione scolastica e superiore del ragioniere e fu definitivamente abbandonata la convinzione secolare che per trasmettere la conoscenza contabile era sufficiente l'apprendimento di tipo pratico<sup>8</sup>.

Questa nuova "concezione", senz'altro maturata anche in virtù del contesto aziendale che, seppure con fatica, dopo l'unità d'Italia si stava evolvendo, è stata alla base del lungo percorso che ha condotto alla "nobilitazione accademica" degli studi contabili.

Se la nascita degli Istituti tecnici e, più in generale, degli Istituti di istruzione secondaria è riferibile alla necessità avvertita dal nuovo stato unitario di uniformare norme e costumi, la costituzione delle istituzioni educative di livello accademico si deve invece soprattutto all'azione dei lungimiranti ragionieri ottocenteschi e delle istituzioni locali<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Solo quest'ultima consentiva l'iscrizione all'Università e in particolare alla Facoltà di scienze matematiche, fisiche e naturali.

<sup>7</sup> Comparvero in quegli anni anche i primi libri scritti espressamente per essere utilizzati come testi scolastici.

<sup>8</sup> La Legge Casati lasciava inoltre una notevole libertà di iniziativa da parte dei privati. In ambito di formazione professionale nacquero così Scuole di "arti e mestieri" e Scuole di specializzazione professionale le quali erano poste al di fuori dell'istruzione pubblica ma comunque sottoposte alla vigilanza da parte dello Stato. Cfr. FERRARIS FRANCESCHI R., *La diffusione e lo sviluppo delle discipline ragioneristiche nell'Italia unita...*, op. cit., pag. 453.

<sup>9</sup> FERRARIS FRANCESCHI R., *La fondazione delle Scuole superiori di commercio...*, op. cit., pag. 550.

I primi vedevano negli studi contabili, amministrativi e commerciali di alto profilo un modo per elevare la propria figura professionale. Le istituzioni locali avevano invece prima di altri capito che questi studi potevano fornire un contributo decisivo per lo sviluppo sociale, culturale ed economico dei loro territori.

Fu così che prese campo l'idea di una Scuola "superiore" in ambito commerciale ma separata e indipendente rispetto all'Università, non vincolata da rigide disposizioni normative e quindi plasmabile a seconda delle necessità formative, espressione dell'iniziativa degli enti locali, dei professionisti e degli esponenti del mondo economico.

La prima Scuola Superiore di Commercio in Italia (e fra le prime al mondo) fu fondata a Venezia (cfr. il paragrafo 3.4), seguendo in particolare l'esempio di Anversa (1852) e di Mulhouse (1866), nel 1868. Ad essa nel XIX secolo ne seguirono altre due: Genova nel 1884 (anche se i corsi iniziarono in realtà due anni dopo) e Bari nel 1886<sup>10</sup>. Nel Novecento, a partire dal 1906, ne vennero costituite numerose altre nelle principali città italiane<sup>11</sup>.

In tali "Scuole" una delle cattedre più importanti (e ambite dagli insegnanti) era, per l'appunto appunto, quella di Ragioneria (talvolta denominata anche semplicemente "Computisteria").

La questione non è irrilevante per almeno due motivi. Anzitutto Gino Zappa, dopo aver conseguito il diploma di ragioniere, si iscrisse alla Scuola Superiore di Commercio di Venezia dove conseguì poi, nel 1905, il relativo diploma, sotto la guida di Fabio Besta (cfr. il paragrafo 2.3). Inoltre, il suo primo incarico di insegnamento come docente, dopo una breve esperienza in un Istituto tecnico, è stato presso la Scuola Superiore di Commercio (denominata per la precisione "Regia Scuola Superiore di Applicazione per gli

<sup>10</sup> Oltre a queste andrebbe anche considerata la Scuola Superiore di Commercio di Trieste, in quanto istituita nel 1877. Tuttavia, Trieste è rimasta sotto la dominazione asburgica fino al 1918 e solo nel 1920 il governo italiano, subentrato alla dominazione austro-ungarica due anni prima, le riconobbe il titolo di "Regio Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali".

<sup>11</sup> Nel 1906 vennero istituite le Scuole Superiori di Commercio di Torino e Roma. Nel 1920 fu la volta di Napoli e, come poc'anzi specificato, venne pure riconosciuta quella di Trieste, istituita nel 1877 in vigenza dell'Impero Asburgico. A seguire giunsero quelle di Catania (1922), Palermo (1925), Firenze (1926) e Bologna (1929). Le Scuole Superiori di Commercio, essendo indipendenti dalle Università (almeno fino alla metà degli anni Trenta), furono tutte modellate rispetto alle specifiche esigenze del territorio in cui sorsero. Benché costruite intorno a un esempio comune, che fu rappresentato dalla Scuola di Venezia, la prima in Italia, assunsero quindi caratteristiche, attribuzioni, denominazioni e competenze peculiari e distintive. Ciò si riverberò anche sui diplomi conferiti, nonché sui contenuti dei corsi di studio. Per esempio, mentre a Venezia la Scuola puntò molto sulla sezione commerciale e quella di magistero (era presente anche quella consolare ma non riscosse mai particolare successo), a Genova venne dato spazio all'attività commerciale e portuale.

Studi Commerciali”) di Genova, dove Zappa è rimasto per ben sedici anni (cfr. il paragrafo 2.4 e il paragrafo 3.2).

Occorre peraltro rilevare che le Scuole superiori di commercio furono però, quantomeno inizialmente, considerate come uno strumento di approfondimento della preparazione dei diplomati in Ragioneria e il titolo che rilasciavano consisteva in un attestato di licenza e non era pertanto riconosciuto come diploma di laurea. Ai fini giuridici, tale titolo era di fatto equiparato al diploma dell’Istituto tecnico ad indirizzo commerciale<sup>12</sup>.

Per questo motivo, sul finire dell’Ottocento numerose furono le attività e le iniziative poste in essere per la nobilitazione accademica degli studi commerciali da parte delle stesse Scuole nonché dei ragionieri, i quali aspiravano a potersi “laureare” e a presentarsi così nel mondo del lavoro “alla pari” di altri professionisti e in particolare degli avvocati.

La prima, forte, manifestazione di interesse da parte dei ragionieri si è registrata in occasione del primo congresso dei ragionieri italiani, svoltosi a Roma – gioco della sorte, nel 1879, l’anno di nascita di Gino Zappa – dove fu posto in discussione, fra l’altro, proprio la necessità di introdurre l’insegnamento della Ragioneria nelle Università. Tale argomento venne ritualmente preso in considerazione nei successivi congressi dei ragionieri e rappresentò una costante nell’azione degli operatori della categoria. Nel tempo si giunse ad agognare una vera e propria *Facoltà amministrativa o commerciale*, da taluni denominata addirittura “Facoltà di Ragioneria”<sup>13</sup>.

Questa particolare attenzione condusse a diverse proposte e suscitò progetti di riforma che hanno portato però a dei risultati concreti soltanto nel XX secolo (sul punto cfr. il paragrafo 1.3).

A tale proposito, al fine di fornire un quadro ancora più chiaro del contesto di riferimento, vale la pena di ricordare anche la particolare situazione della professione di ragioniere di quel periodo.

Pure il contesto professionale in Italia ha registrato un notevole miglioramento, in particolare proprio a partire dall’ultimo ventennio dell’Ottocento.

Sempre nel citato primo congresso dei ragionieri italiani del 1879 fu presa per la prima volta in considerazione la necessità di disciplinare e regolamentare la professione del ragioniere.

La presenza di normative pre-unitarie estremamente differenziate aveva infatti indotto lo stato italiano ad assumere un atteggiamento estremamente

<sup>12</sup> Il diploma rilasciato da queste Scuole era tuttavia necessario per coloro che volevano insegnare le materie “tecniche” – fra cui anche la Ragioneria e la Computisteria – nelle Scuole tecniche, nelle Scuole professionali e negli Istituti tecnici.

<sup>13</sup> Cfr. per esempio D’ANGELO P., *La riforma della scuola media e la facoltà di ragioneria nelle università*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, Anno I (Serie II), n. 10, 1908, pag. 433 e segg.

vago e a non dare particolare rilevanza alla relativa attività professionale<sup>14</sup>, le cui funzioni venivano di fatto svolte – tipicamente – dagli avvocati e talvolta anche dai notai.

Secondo una prassi ormai ampiamente consolidata, i tribunali italiani nominavano infatti sempre e solo come curatori fallimentari, amministratori giudiziari e periti gli avvocati. Talvolta erano addirittura i notai a occuparsi di gestione di denaro pubblico, sistemazioni patrimoniali di famiglie e di imprenditori in dissesto.

I ragionieri erano pertanto totalmente esclusi da tali incarichi e, se vi erano coinvolti, ciò avveniva solo in veste di consulenti tecnici di avvocati e notai, quindi con incarichi di “secondo livello”. Rispetto agli incarichi pubblici i ragionieri svolgevano così la propria attività esclusivamente a supporto di altri professionisti giuridicamente organizzati<sup>15</sup>.

Nel richiamato congresso del 1879 la classe dei ragionieri manifestò pubblicamente e fortemente la propria insofferenza rispetto al fatto di essere considerati professionisti di “serie B”.

Questi desideravano infatti avere pari dignità rispetto agli altri professionisti al fine non solo di ottenere direttamente determinati incarichi, ma anche di poter interagire con giudici, avvocati e notai in quanto dotati di una laurea o di un titolo equipollente.

Sulla “spinta” del primo Congresso del 1879 sono stati anzitutto costituiti i primi collegi su base “volontaria”. Dopo l’esempio, guarda caso proprio di Milano, il primo tra tutti, questi sono stati istituiti un po’ ovunque con lo scopo, oltre che promuovere gli studi di contabilità, di tutelare il decoro e la crescita della professione di ragioniere<sup>16</sup>.

Il dibattito sulla regolamentazione della professione continuò e venne alimentato anche dai successivi congressi dei ragionieri che, a partire da quello di Roma del 1879, si sono tenuti per tutto il resto dell’Ottocento con tendenziale regolarità ogni 2-4 anni<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> BARIOLA P., *Storia della ragioneria italiana premiata al Concorso della Società Storica Lombarda*, Milano, Tip. Ambrosiana di Cavalli, Salmini e C., 1897, pag. 631; CAPPELLARO I., *L’evoluzione storica della professione di ragioniere*, in “Storia della Ragioneria”, I, n. 0, 1997, pag. 150.

<sup>15</sup> CORONELLA S., *Il periodo aureo della ragioneria italiana (1867-1926)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, Anno CXVIII, n. 9-10-11-12, 2018, pag. 350.

<sup>16</sup> I più antichi Collegi su base volontaria sono stati i seguenti: Milano e Roma (1880), Perugia (Umbria) e Reggio Emilia (1881), Piacenza, Torino e Vicenza (1882), Verona (1883), Como (1885), Genova, Cagliari, Modena e Pisa (1888), Padova (1891), Bergamo, Benevento e Catania (1893), Alessandria, Ancona, Ravenna, Napoli, Palermo, Pavia, Venezia, Bologna (1895). Per approfondimenti si veda: AA.VV., *I ragionieri commercialisti in Italia. 100 anni della nostra storia*, in “Summa”, numero speciale, 2006, pag. 302.

<sup>17</sup> I successivi Congressi durante l’Ottocento si sono tenuti a Firenze (1881), Milano (1885), Bologna (1888), Genova (1892), Roma (1895) e Venezia (1899).

In occasione dei dibattiti scaturiti dai congressi e grazie all'attività dei primi colleghi volontari, i ragionieri pensarono di presentare un progetto di legge in Parlamento contenente un elenco di requisiti che l'“aspirante” professionista doveva possedere per ottenere la “patente” professionale.

Tuttavia, dal primo congresso di Roma del 1879 trascorsero oltre quindici anni affinché si riuscisse ad avviare il processo legislativo<sup>18</sup> e altri dieci anni occorsero per giungere al suo completamento, con l'approvazione della L. 15 luglio 1906, n. 327 (cfr. il paragrafo 1.3).

Altro aspetto rilevante “di contesto” riguarda la situazione tecnico-giuridica. Essa, peraltro, è estremamente utile per chiarire e comprendere in particolare l'importanza della prima opera monografica di carattere scientifico di Gino Zappa, pubblicata nel 1910, sulle “Valutazioni di bilancio”.

Nel nostro periodo di osservazione, la disciplina concernente le regole di funzionamento (anche da punto di vista contabile) delle aziende era presente nel codice di commercio del 1882, i cui contenuti sono peraltro rimasti in vigore fino al 1942 quando sono stati riformati e integrati all'interno del codice civile.

Il codice del 1882 era molto aderente al primo codice di commercio francese del 1807 e, come quello, estremamente limitato e lacunoso in materia di aziende, contabilità e bilanci.

Da tale codice emergevano:

- solo indirettamente il concetto di “azienda” in quanto veniva regolamentata soltanto l'attività posta in essere dai “commercianti (artt. 8-20 cod. comm.);
- gli obblighi relativi alla tenuta dei libri contabili, limitatamente al libro giornale e al libro degli inventari, il quale si chiudeva ogni anno con il “conto dei profitti e delle perdite” (artt. 21-28 cod. comm.);

<sup>18</sup> Solo nel 1896 una Delegazione Nazionale dei Collegi dei Ragionieri, appositamente istituita e incaricata dai Presidenti dei Collegi, predispose un primo schema di progetto di legge per la regolamentazione della professione di ragioniere, che nella sua versione finale venne poi avviato ai Collegi stessi per la consultazione nel 1897. Tale fase di consultazione si chiuse nel 1898 e la versione definitiva fu presentata nel 1899 dagli onorevoli Giuseppe Fasce, Elio Morpurgo e Gualtiero Danieli alla Camera dei deputati. Tuttavia tale disegno di legge non fu mai discusso in aula e decadde. In seguito al Congresso di Venezia venne approvato dai ragionieri un secondo progetto, molto restrittivo nei confronti dei non diplomati. Ciò suscitò varie schermaglie tra i ragionieri “diplomati” e i ragionieri “provetti” (non diplomati), i quali nel frattempo (1900) tennero il loro primo congresso a Firenze nel quale deliberano di far inserire nel progetto di legge una specifica disposizione transitoria sui titoli equipollenti (al diploma di ragioniere) per fare salvi i diritti acquisiti da chi già da tempo esercitava *de facto* la professione. Il percorso legislativo successivo fu estremamente tormentato. Sul punto si ritornerà nel paragrafo 1.3. Per approfondimenti si veda: MASSA G., *Appendice II. La legge per l'esercizio della professione di ragioniere*, in MASSA G. (a cura di), *Trattato completo di ragioneria*, Vol XII, “Storia e bibliografia”, Milano, Amministrazione del “Monitore dei Ragionieri”, 1912, pag. 99 e segg.

- la disciplina delle società (artt. 76-232 cod. comm.), al cui interno era riportata una sintetica e incompleta normativa sul bilancio (art. 176-182), la quale era addirittura mancante nel precedente codice del 1865.

Nello specifico, del bilancio di esercizio (o meglio, dell’inventario, come era chiamato allora) il nostro codice trattava anzitutto all’interno del libro primo, *Del commercio in generale*, titolo IV, *Dei libri di commercio*. L’art. 22 statuiva infatti quanto segue: “Il commerciante deve fare ogni anno un inventario dei suoi beni mobili ed immobili e dei suoi debiti e crediti di qualunque natura e provenienza. L’inventario si chiude col bilancio e col conto dei profitti e delle perdite”.

Per quanto riguarda, in particolare, le società di capitali (società anonime e società in accomandita per azioni), disponeva invece il libro primo, *Del commercio in generale*, titolo IX, *Delle società e delle associazioni commerciali*, capo I, *Delle società*, sezione IV, *Disposizioni comuni alle società in accomandita per azioni ed anonime*, paragrafo 6, *Del bilancio*.

Con riferimento ai contenuti e alle valutazioni di bilancio rileva il solo art. 176, il quale stabiliva che il bilancio doveva “dimostrare con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite sofferte” (art. 176, secondo comma) e che al suo interno dovevano essere indicati distintamente:

“1° il capitale sociale realmente esistente;

2° la somma dei versamenti effettuati e di quelli in ritardo” (art. 176, primo comma)<sup>19</sup>.

Come si nota agevolmente, tra la disciplina del bilancio del singolo commerciante (art. 22 del codice di commercio) e quella delle società anonime e in accomandita per azioni (art. 176 del codice di commercio) vi erano notevoli differenze. La questione più rilevante risiede senza dubbio nel fatto che mentre il bilancio del singolo commerciante non veniva mai considerato isolatamente, ma sempre insieme all’inventario (analitico), il bilancio delle società anonime e in accomandita per azioni veniva sottoposto da solo, ovvero senza l’inventario (analitico), all’esame degli aventi diritto e interesse.

Controversa era poi, sia secondo la dottrina giuridica che quella ragionieristica, l’interpretazione del termine “bilancio”; infatti, il bilancio veniva da queste interpretato, in prevalenza, come un riassunto dell’inventario, ovvero un “epilogo” o “ristretto” d’inventario, nel quale evidenziare l’ammontare delle attività, delle passività e del netto patrimoniale.

La concezione del bilancio come riassunto dell’inventario era senza dubbio l’interpretazione più diffusa, ma vi erano anche autori secondo i quali le

<sup>19</sup> Gli altri articoli sul bilancio (artt. 177-182) riguardano gli obblighi di deposito, la relazione dei sindaci e i vincoli relativi alla distribuzione degli utili.

voci “bilancio” e “inventario” erano sostanzialmente equivalenti e altri ancora che affermavano che il bilancio sarebbe stata un’esposizione sistematica di saldi di conti. Infine, per altri studiosi, fra cui Fabio Besta e Gino Zappa, il termine “bilancio” indicato dal codice di commercio non si limita al semplice “bilancio d’inventario”, cioè a un inventario sintetico (da affiancare a quello analitico), ma comprendeva anche il conto dei profitti e delle perdite. In altre parole, era l’unione di questi due documenti<sup>20</sup>.

Si tratta di una precisazione di non poco conto, anche in considerazione del fatto che solo l’articolo 22 cod. comm. imponeva esplicitamente al commerciante la formazione del conto “profitti e perdite” (comunque come un documento da aggiungersi al “bilancio”, ovvero all’inventario sintetico), mentre per le società anonime e in accomandita per azioni l’art. 176 cod. comm. non accennava neppure a tale documento<sup>21</sup>.

A ben guardare nella pratica è stata spesso (ma non sempre) estesa l’applicazione dell’art. 22 cod. comm. alle società anonime e in accomandita per azioni, con la conseguenza che il conto profitti e perdite veniva regolarmente presentato da queste ultime, anche se solo come un allegato all’inventario sintetico e non come un documento facente parte integrante del “bilancio”<sup>22</sup>.

Da quanto sopra brevemente esposto si evince che la dottrina e la prassi – giuridica e contabile – italiana esprimevano giudizi differenti in merito ai

<sup>20</sup> Come si nota, la confusione, anche a livello dottrinale, regnava quindi sovrana. Sul punto cfr. BESTA F., *La Ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria generale*, Volume II, Milano, Vallardi, 1910, pag. 27 e segg.; ZAPPA G., *Le valutazioni di bilancio con particolare riguardo ai bilanci delle società per azioni*, Milano, Società Editrice Libraria, 1910, pagg. 2-3 e pag. 223; COLOMBO P., *I libri di commercio nella legislazione comparata e secondo la pratica moderna*, Milano, La Stampa Commerciale, 1914, pag. 69 e segg.; DE GOBBIS F., *Il bilancio delle società anonime*, Milano-Roma-Napoli, Società Editrice Dante Alighieri di Albrighi, Segati & C., 1925, capitolo primo.

<sup>21</sup> Ad onor del vero, tuttavia, va segnalato che la più qualificata dottrina giuridica dell’epoca richiedeva la redazione del conto profitti e perdite e, anzi, lo considerava come parte integrante del bilancio, poiché il citato art. 176, secondo comma, affermava testualmente che “Il bilancio deve dimostrare con evidenza e verità gli utili realmente conseguiti e le perdite sofferte”. Come si comprende, la sola situazione patrimoniale non era infatti sufficiente in tal senso in quanto conteneva solo il dato puntuale – l’utile o la perdita dell’esercizio – a saldo. Oltre a ciò, la mancata redazione del conto profitti e perdite da parte delle società anonime e in accomandita per azioni avrebbe comportato una ingiustificata disparità di trattamento rispetto ai singoli commercianti e alle altre società che dovevano presentare anche questo (sebbene considerato distinto dal “bilancio”). Per tutti si veda: DE GREGORIO A., *I bilanci delle società anonime nella loro disciplina giuridica*, Milano, Vallardi, 1908, pagg. 321-323.

<sup>22</sup> DE GREGORIO A., *I bilanci delle società anonime...*, op. cit., pag. 322, il quale sottolinea comunque che non poche società, interpretando in maniera restrittiva il dettato dell’art. 176 cod. comm. secondo comma, erano solite omettere la pubblicazione del conto profitti e perdite ritenendo sufficiente l’indicazione dell’utile o della perdita nella situazione patrimoniale quale saldo tra attività e passività.

contenuti del bilancio, alimentando la confusione in materia. Tale problematica era poi acuita dal fatto che il codice di commercio non prevedeva alcuna norma sui criteri di valutazione da seguire.

Al riguardo rileva infatti il solo articolo 89, primo comma, n° 6 (libro primo, *Del commercio in generale*, titolo IX, *Delle società e delle associazioni commerciali*, capo I, *Delle società*, sezione I, *Disposizioni generali*) che obbligava a indicare nell'atto costitutivo delle società per azioni e delle società anonime "le norme colle quali i bilanci devono essere formati e gli utili calcolati e ripartiti". Come avremo modo di sottolineare meglio successivamente, questa disposizione concedeva ampi spazi di discrezionalità agli amministratori in sede di valutazioni di bilancio<sup>23</sup>.

Le gravi mende della disciplina giuridica del bilancio indussero più volte a nominare speciali commissioni governative con lo scopo di proporre miglioramenti e riforme del codice di commercio e, quindi, anche della normativa relativa ai documenti di sintesi. Tuttavia, gli sforzi delle diverse commissioni furono a lungo vani. Dovette infatti trascorrere quasi mezzo secolo dalla nomina della prima commissione (avvenuta nel 1894 da parte del guardasigilli Vincenzo Calenda) prima che venisse riformata la relativa disciplina (con il codice civile del 1942). Fino ad allora le diverse proposte di riforma

<sup>23</sup> Per approfondimenti sulla concezione giuridica del bilancio nel periodo di osservazione si vedano: REALI F., *Il ruolo del bilancio nel XX secolo. L'evoluzione della "trasparenza contabile" e le implicazioni di contabilità internazionale*, Padova, Cedam, 1999, pag. 27 e segg.; CANZIANI A., *Il bilancio delle società di capitali fra ragioneria e diritto: note sull'evoluzione dal code Napoléon ai codici reali del 1942*, in MARTINI M., ZAN L. (a cura di), "Computisti, ragionieri, aziendalisti. La costruzione di una professione e di una disciplina tra Otto e Novecento", Padova, Cleup, 2001, pagg. 175-178; BARTOCCI L., MARI L.M., *Dal codice di commercio del 1882 al codice civile del 1942: le interdipendenze fra la dottrina ragionieristica e la disciplina normativa del bilancio di esercizio*, in AA.VV., *Riferimenti storici e processi evolutivi dell'informativa di bilancio tra dottrina e prassi*, "Atti dell'VIII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria", Atri-Silvi 22-23 settembre 2005, 1° Tomo A-G, Roma, Rirea, 2006; MELIS G., *L'evoluzione del bilancio d'esercizio durante il codice di commercio (1882-1942)*, in AA.VV., *Dalla rilevazione contabile all'economia aziendale*, "Atti del IX Convegno Nazionale – Società Italiana di Storia della Ragioneria", Perugia 27-28 settembre 2007, Roma, Rirea, 2008, pagg. 236-239; D'ALESSIO R., *La valutazione delle rimanenze di magazzino nel sistema dei bilanci d'impresa. Un'interpretazione storico dottrinale*, Torino, Giappichelli, 2008, pag. 82 e segg.; BARTOCCI L., MARI L.M., *Le valutazioni di bilancio tra passato e futuro*, in ROSSI C., RUSCONI G., SERVALLI S. (a cura di), *Saggi delle discipline aziendali e delle dottrine economiche*, "Scritti in onore di Antonio Amaduzzi, Professore Emerito", Roma, Rirea, 2012; PODOGHE F., CORONELLA S., RISALITI G., *L'evoluzione del bilancio di esercizio e della relativa disciplina giuridica*, in QUAGLI A., CORSI K., TRUCCO S. (a cura di), *Bilancio ed informativa economico-sociale*, "Scritti in onore di Luciano Marchi", Volume IV, Torino, Giappichelli, 2021, pag. 244 e segg.; CORONELLA L., *Riserve e anacquistamenti patrimoniali occulti nell'esperienza italiana. Un'analisi economico-aziendale*, Roma, Rirea, 2023, pag. 23 e segg.

del codice di commercio che si sono susseguite nel tempo<sup>24</sup> non hanno infatti condotto ad alcuna innovazione legislativa.

Ciò dimostra, inequivocabilmente, la difficoltà di introdurre delle norme “tecniche” all’interno di un “corpo giuridico” come un codice, nonostante la responsabilità limitata delle società anonime e in accomandita per azioni richiedesse maggiori garanzie per i terzi rispetto alla disciplina prevista per i singoli commercianti.

Da questo punto di vista il nostro legislatore, fino all’entrata in vigore del codice civile del 1942, ha preferito “lasciar fare alla prassi” dopo aver fissato poche, generalissime, regole che concedevano la possibilità agli amministratori di applicare qualsivoglia criterio di valutazione purché previsto all’interno dell’atto costitutivo o dello statuto della società.

Se la disciplina codicistica sul bilancio era lacunosa e imprecisa, bisogna sottolineare che anche gli studi scientifici sull’argomento mostravano tutta la loro inadeguatezza, essendo ridotti e, normalmente, molto sintetici. Come evidenziato in precedenza, già non vi era comunanza di vedute in merito all’interpretazione del termine “bilancio”, il quale veniva considerato da alcuni come sinonimo di “inventario”, da altri come “riassunto dell’inventario”, da altri ancora come un semplice saldo di conti. Solo alcuni, inoltre, consideravano il “profitti e perdite” come sua parte integrante.

I maggiori problemi, comunque, si ponevano prevalentemente con riferimento alle “valutazioni” delle singole voci, data la funzione “di garanzia” che il patrimonio ha sempre rivestito di fronte a terzi. Su tale argomento la dottrina contabile dell’epoca risultava estremamente carente. Il notevole contributo fornito da Gino Zappa su questo argomento, sulla scia del suo Maestro Fabio Besta, che approfondiremo nel capitolo 4, assume pertanto una valenza decisiva per lo sviluppo della materia.

Tutto questo ha ancora più rilievo se consideriamo il fatto che l’allora contesto tecnico-scientifico era di fatto ancora largamente influenzato da Giuseppe Cerboni<sup>25</sup> e dalla sua Scuola passata alla storia con l’appellativo di

<sup>24</sup> COMMISSIONE MINISTERIALE PER LA REVISIONE DEL CODICE DI COMMERCIO, *Relazioni e verbali delle discussioni della sotto-commissione per lo studio della legislazione delle società commerciali*, Roma, Stamperia Reale, 1895; COMMISSIONE MINISTERIALE PER LA REVISIONE DEL CODICE DI COMMERCIO, *Verbalì delle discussioni della sotto-commissione per lo studio della legislazione delle società commerciali (Anni 1905-1906)*, Roma, Stamperia Reale, 1908; COMMISSIONE MINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA LEGISLAZIONE COMMERCIALE, *Progetto preliminare per il nuovo codice di commercio*, Milano, Hoepli, 1922; COMMISSIONE MINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA LEGISLAZIONE COMMERCIALE. SOTTOCOMMISSIONE B, *Codice di commercio, Volume I, Progetto*, Roma, Provveditorato Generale dello Stato, 1927.

<sup>25</sup> Giuseppe Cerboni è nato all’Isola d’Elba il 14 dicembre 1827 da una famiglia modesta e ha vissuto la propria giovinezza nel paese di Porto Longone (oggi Porto Azzurro). Dopo gli studi medi, a diciassette anni è entrato nell’Amministrazione Militare Toscana come apprendista. Nel

“toscana”<sup>26</sup>, a causa della provenienza geografica dello stesso Cerboni, la quale faceva della teorica personalistica del conto e della logismografia come metodologia contabile il fulcro della propria attività di divulgazione. Soltanto nell’ultimo decennio del secolo l’influenza di Cerboni e della sua Scuola andarono affievolendosi a favore della progressiva affermazione di un nuovo astro nascente della Ragioneria italiana – Fabio Besta – della cui Scuola (definita come “veneta” o “veneziana”), pochi anni dopo, entrò a far parte lo stesso Gino Zappa<sup>27</sup>.

In chiusura di paragrafo vale la pena di evidenziare la profonda “vivacità” della situazione tecnico-scientifica che ha caratterizzato l’ultimo ventennio dell’Ottocento, ravvisabile dal fatto che in questo periodo sono aumentate in maniera esponenziale le pubblicazioni di Ragioneria, sono sorte o si sono

1847 si è arruolato come volontario nell’artiglieria indigena e nel 1848, poco più che ventenne, ha preso parte alla prima guerra d’Indipendenza. Nel 1849 gli è stato chiesto di organizzare la parte amministrativa del corpo della gendarmeria del Granducato di Toscana. Nel 1851 l’esperienza è stata ripetuta nel corpo dei bersaglieri e nel 1854 è stato chiamato presso lo Stato Maggiore. Nel 1859 ha partecipato alla seconda guerra d’Indipendenza con il grado di capitano ed è entrato nel Ministero della Guerra dove ha cominciato a occuparsi dell’organizzazione dei servizi amministrativi. Successivamente è diventato capo divisione presso il Ministero della guerra a Torino. In questa sede fra il 1864 e il 1865 ha impiantato la scrittura doppia di tipo *mercantile*. Dal 10 aprile 1876 al 30 aprile 1891 ha rivestito la carica di Ragioniere Generale dello Stato. Successivamente è diventato Consigliere della Corte dei Conti. Dopo una vita intensa e ricca di soddisfazioni (fu tra l’altro insignito di numerose onorificenze fra cui si ricorda il titolo di Cavaliere di Gran Croce e di Accademico di Francia), è morto nella sua villa di Porto Azzurro il 14 febbraio 1917. La sua opera più importante è “La ragioneria scientifica”, edita in due volumi nel 1886 e nel 1894, in cui offre la sintesi di tutta la sua attività di ricerca. Cfr. CERBONI G., *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Volume I, *Prolegomeni*, Roma, Ermanno Loescher & C., 1886; CERBONI G., *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Volume II, *Il Metodo*, Roma, Società Editrice Dante Alighieri, 1894. Per approfondimenti su Giuseppe Cerboni e la sua opera si vedano: AMADUZZI AND., *L’attualità del pensiero di Giuseppe Cerboni*, Quaderno Monografico Rirea n. 6, Roma, Rirea, 2002; CATTURI G., *In difesa di un “perdente”*: Giuseppe Cerboni, in AA.VV., *Dalla rilevazione contabile all’economia aziendale*, “Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Perugia, 27-28 settembre 2007, Roma, Rirea, 2008, pag. 71 e segg.; CORONELLA S., *Storia della ragioneria italiana. Epoche, uomini e idee*, Milano, FrancoAngeli, 2014, pag. 246 e segg.

<sup>26</sup> Gli esponenti più importanti della Scuola toscana sono Clitofonte Bellini (1852-1935), Francesco Alberico Bonalumi (1832-1904), Ettore Mondini (1849-1917), Michele Riva (1830-1903), Giovanni Rossi (1845-1921) e Achille Sanguinetti (1855-1915). Per approfondimenti cfr., tra gli altri, GIANNESI E., *I precursori in economia aziendale*, quarta edizione completamente riveduta e corretta, Milano, Giuffrè, 1980, pag. 45 e segg.; CORONELLA S., *Storia della ragioneria italiana...*, op. cit., pag. 254 e segg.

<sup>27</sup> Per il contributo fornito da Fabio Besta alla crescita della Ragioneria italiana si vedano in particolare ANTONI T., *Fabio Besta. Contributo alla conoscenza degli studi aziendali*, Pisa, Colombo Corsi Editore, 1970 e CORONELLA S., *Fabio Besta. L’Uomo, il Docente, lo Studioso*, Milano, FrancoAngeli, 2022.

sviluppate le prime riviste di Ragioneria e sono apparse le prime opere collettanee di questa disciplina sotto forma di collane, trattati, dizionari, enciclopedie e similari<sup>28</sup>.

Come si nota, Gino Zappa ha avuto quindi la fortuna e il privilegio di nascere, di crescere e di formarsi in un contesto – familiare, territoriale, tecnico-operativo e scientifico – estremamente favorevole, da cui – come si apprezzerà nel prosieguo – ha saputo trarre i maggiori stimoli e a cui è stato successivamente capace di contribuire in maniera considerevole negli anni a venire.

### 1.3. Il primo Novecento fino alla grande crisi del 1929

Il primo Novecento è stato un periodo particolarmente significativo per Gino Zappa. In questi anni Egli ha infatti completato il suo percorso formativo e ha iniziato e qualificato la sua attività di docente e di studioso.

Come sempre è accaduto al principio di ogni secolo, probabilmente anche per l’“ottimismo” che di solito porta con sé l’aspettativa connessa all’inizio di un periodo nuovo, anche il XX si è aperto come un secolo foriero di grandi mutamenti<sup>29</sup>.

In effetti alcuni importanti cambiamenti si manifestarono proprio a cavallo del cambio di secolo in seguito all’insediamento, avvenuto nel 1898, del governo Zanardelli, il quale riuscì tra l’altro a gestire meglio di quanto era stato fatto in precedenza, anche con l’aiuto di Giovanni Giolitti, Ministro dell’Interno dal 15 febbraio 1901, la difficile situazione sociale.

Giolitti succedette a Zanardelli il 3 novembre 1903 e rimase di fatto in carica, sebbene con tre diversi governi, fino al 1912. Durante il suo mandato si cominciò infatti a registrare una crescita economica abbastanza significativa che proseguì, con un’interruzione solo nel 1907, fino alla prima guerra mondiale.

In quel periodo si ebbero pure rilevanti novità in ambito sociale, fra cui spiccano la legge per il “risorgimento economico” della città di Napoli, ideale rappresentazione della prima forma di intervento dello Stato per far fronte alle difficoltà del sud del Paese, il parziale allargamento del suffragio universale maschile a chi possedeva determinati requisiti e l’instaurazione del “patto” politico con i cattolici.

<sup>28</sup> Per approfondimenti si veda in particolare: CORONELLA S., *Gli strumenti di diffusione della conoscenza nel periodo “aureo” della ragioneria italiana: trattati, dizionari, enciclopedie, riviste e collane*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, Anno CVII, n. 1-2, 2007.

<sup>29</sup> Chi volesse approfondire la situazione sociale, economica e politica italiana del primo Novecento, può utilmente consultare le opere già segnalate all’inizio del paragrafo precedente.

Fu però anche il periodo della “guerra italo-turca” per la conquista della Libia (in particolare delle regioni della Tripolitania e della Cirenaica), vista come un’opportunità di espansione coloniale che, sebbene si risolvesse meglio di quanto era accaduto con l’Etiopia sul finire dell’Ottocento, fece registrare, a causa di un anno abbondante di conflitto tra il settembre 1911 e l’ottobre 1912, un peggioramento della situazione sociale ed economica e destabilizzò il già precario equilibrio politico<sup>30</sup>.

Di lì a poco scoppiò poi la prima guerra mondiale e la situazione precipitò nuovamente. L’Italia, che non si era ancora ripresa dal recente scontro con l’Impero Ottomano, venne infatti letteralmente sconvolta dal nuovo conflitto, lasciando un pesante strascico di povertà e crisi economica i cui effetti negativi perdurarono per buona parte del decennio successivo.

In effetti, dopo la prima guerra mondiale in tutta Europa la situazione socio-economica era estremamente critica. L’esperienza bellica aveva segnato profondamente tutti i Paesi, non solo i vinti ma anche i vincitori. Era stato il primo conflitto “totale” e le conseguenze sugli Stati coinvolti furono indelebili. Le perdite umane furono ingentissime<sup>31</sup> e anche l’economia post bellica, di conseguenza, stentò a riprendersi per lungo tempo.

Tant’è che l’Italia, seppure vittoriosa, aveva perso quasi settecentomila persone tra militari e civili, senza contare i feriti, molti dei quali rimasti mutilati. Il tutto, peraltro, con la consapevolezza che si era trattato di una guerra che aveva imposto notevoli sacrifici senza produrre i frutti sperati. Non solo le limitate conquiste territoriali si sarebbero potute conseguire anche tramite accordi diplomatici, ma all’Italia non vennero neppure riconosciuti i danni di guerra che normalmente le nazioni vittoriose riuscivano a farsi rifondere dai Paesi vinti.

<sup>30</sup> Il Novecento dal punto di vista storico segna l’inizio di un profondo cambiamento sociale, culturale, politico ed economico. Il nuovo secolo si apre infatti come il frutto di un “quarantennio di stabilità che, dalla guerra franco-prussiana alla guerra di Libia, se conclude l’Ottocento consente gli sviluppi, la crescita, i decolli industriali dell’Europa continentale e mediterranea (Confederazione Germanica, Italia). Dal punto di vista sociale e culturale questa età di aristocrazie orgogliose [...] e di plebi inurbate ed inquiete è attraversata dai primi processi di massificazione e dal ‘verbo’ (o dalla sirena) marxista, in un’età di modernizzazioni, di disuguaglianze e di sfruttamento sociale, di progressi tecnici, di conflitti ideologici, di confusione artistica ottimista ed inquieta, ove strutture parasettecentesche sempre più faticano non darsi a gestire, ma anche solo a fronteggiare l’irrompere del nuovo (e delle masse) sulla scena della storia”. CANZIANI A., *Evoluzione e rivoluzione nella ragioneria italiana fra le due guerre mondiali*, in “Storia della Ragioneria”, I, n. 0, 1997, pag. 78.

<sup>31</sup> I dati ufficiali riferiscono di oltre sedici milioni tra morti e dispersi e più di ventuno milioni di feriti tra militari e civili su tutti gli schieramenti. Cfr. FANTINI O. (a cura di), *Il decennale. X anniversario della vittoria*, Firenze, Associazione Nazionale Volontari di Guerra, Firenze, A. Vallecchi, 1929.