

**MASSIMO COSTA**

# **INTRODUZIONE ALLA RAGIONERIA**

**Nozioni istituzionali e generali**



**G. Giappichelli Editore**

# INTRODUZIONE ALLA RAGIONERIA

Nozioni istituzionali e generali



MASSIMO COSTA

# INTRODUZIONE ALLA RAGIONERIA

Nozioni istituzionali e generali



G. Giappichelli Editore

© Copyright 2021 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-3748-6

*Stampa:* Rotolito S.p.A. - Pioltello (MI)

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail [autorizzazioni@clearedi.org](mailto:autorizzazioni@clearedi.org) e sito web [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

# Indice

---

	<i>pag.</i>
<b>Prefazione</b>	IX
<b>Introduzione</b>	
1. Oggetto e metodo	1
2. Didattica o Ricerca?	6
3. Futuri sviluppi	8
Capitolo 1	
<b>Prime nozioni introduttive</b>	
1.1. I presupposti empirico (Amministrazione aziendale) e dottrinale (Economia aziendale) della Ragioneria	11
1.2. La definizione della Ragioneria e il punto di vista normativo sulla stessa	18
1.3. La concezione normativa della Ragioneria	20
1.4. Imprese	24
1.5. Enti pubblici	25
1.6. Enti privati	25
1.7. Distinzione classica della Ragioneria nelle sue grandi parti	26
1.8. La natura epistemologica della Ragioneria e il principio di razionalità	27
1.9. Il metodo scientifico in Ragioneria	33
Capitolo 2	
<b>I fenomeni economico-amministrativi (richiami e complementi di Economia aziendale)</b>	
2.1. Le discipline economico-amministrative	37
2.2. Concetto di azienda e di combinazione aziendale	42
2.3. Finalità istituzionali e finalità aziendali e cenni di morfologia aziendale	45

	<i>pag.</i>
2.4. I fenomeni amministrativi ed il loro impatto sulle risorse economiche	47
2.5. Approccio olistico e riduzionistico alla concezione della ricchezza aziendale e del suo mantenimento	51
2.6. L'amministrazione aziendale e la sua articolazione spazio-temporale	53
2.7. Continuità e discontinuità aziendale	57

### Capitolo 3

#### **L'informazione aziendale:**

#### **Destinatari, Caratteri qualitativi ed Elementi costitutivi**

3.1. I soggetti portatori di interessi	61
3.2. L'informazione e i suoi caratteri qualitativi	66
3.3. Gli elementi costitutivi delle informazioni di Ragioneria	71
3.4. Rilevazione e cancellazione	82

### Capitolo 4

#### **Le Rilevazioni e i loro fondamentali Metodi**

4.1. Classificazioni delle rilevazioni	85
4.2. Le Determinazioni di Ragioneria	88
4.3. Focus su conto e contabilità	95
4.4. Il metodo contabile	100
4.5. Cenni istituzionali sui bilanci	104

### Capitolo 5

#### **Le relazioni logico-matematiche fondamentali tra gli elementi costitutivi della Ragioneria**

5.1. Premessa	107
5.2. La composizione permanente dei flussi aziendali	108
5.3. Le scomposizioni "notevoli" dei fondi e dei flussi aziendali	110
5.4. Cenno a una ricomposizione notevole: il consolidamento	119
5.5. Le vie di rappresentazione di fondi e flussi	121
5.6. La sintattica delle esternalità	125

## Capitolo 6

**I linguaggi qualitativi e quantitativi della Ragioneria –  
Le valutazioni**

6.1. I linguaggi della Ragioneria: generalità	129
6.2. I linguaggi quantitativi fisici	132
6.3. I linguaggi quantitativi monetari: le valutazioni	133
6.4. I linguaggi quantitativi monetari: le presentazioni	149
6.5. I linguaggi qualitativi e la distinzione tra informativa economico-patrimoniale e socio-ambientale	150

## Capitolo 7

**Profili storici della Ragioneria (cenni)**

7.1. Storia e storiografia della Ragioneria	153
7.2. Le tre grandi fasi della Storia della Ragioneria	154
7.3. La fase pratica o pre-letteraria	155
7.4. La nascita dell'aritmetica mercantile e del metodo della partita doppia	157
7.5. La nascita della letteratura contabile: Luca Pacioli	158
7.6. Il precettismo italiano	160
7.7. Il precettismo "straniero"	161
7.8. Le scuole classiche italiane di Ragioneria	164
7.9. Le scuole di Ragioneria nei principali paesi del mondo e in particolare nell'Accounting anglosassone	169
7.10. La nascita e lo sviluppo dell'Economia aziendale italiana	170
7.11. Le "altre" Economie aziendali europee e gli sviluppi paralleli delle "ragionerie" estere	172
7.12. Globalizzazione, standardizzazione e nuove frontiere: la Ragioneria internazionale	173

## Capitolo 8

**I sistemi contabili – Il sistema patrimoniale nella sua  
variante originaria o anglosassone e in quella classica**

8.1. Premessa	177
8.2. I sistemi contabili	181
8.3. Il sistema patrimoniale originario o anglosassone	184
8.4. Il sistema patrimoniale classico	189



## Capitolo 9

**Il sistema patrimoniale corrente  
e il sistema del reddito nelle sue varianti**

9.1. Il sistema patrimoniale corrente	195
9.2. Il sistema del reddito nei suoi fondamenti	200
9.3. Il sistema del reddito nelle sue varianti	204
9.4. Sintassi elementare del sistema del reddito	210

## Capitolo 10

**Il sistema del reddito e del capitale “integrato”**

10.1. Critica ai sistemi contabili tradizionali e necessità di un “nuovo” sistema contabile	215
10.2. Le serie di conti distinte sotto il profilo della destinazione amministrativa	219
10.3. Il sistema del reddito e del capitale integrato: definizione e proposizioni generali	220
10.4. Funzionamento dei conti nel sistema del reddito e del capitale integrato	223

## Prefazione

---

*Il testo in oggetto è nato con una finalità in prevalenza didattica: dare un supporto bibliografico a parte di un corso di “Ragioneria generale ed applicata” nella classe L-18.*

*Gli studenti che frequentano questo corso si suppone abbiano seguito, a monte, un corso ampio a carattere introduttivo sulle discipline aziendali, di norma particolarmente focalizzato sull'impresa, di “Economia aziendale” e siano iscritti al secondo anno di un corso di laurea triennale. Come dice lo stesso nome, il corso dovrebbe essere distinto in due fondamentali parti.*

*La seconda parte, dedicata a quella che nominalmente individuiamo come “Ragioneria applicata”, è affidata dallo scrivente ad altri testi: la parte più ampia, sulla contabilità d'impresa, si appoggia oggi ad un ottimo testo pubblicato dal collega Stefano Coronella per i tipi della Franco Angeli (Ragioneria generale – La logica e la tecnica delle scritture contabili); la restante, allo stato affidata a dispense del docente, da approfondimento tematico, è dedicata, oltre a brevi complementi sulla contabilizzazione degli strumenti finanziari, al Bilancio di esercizio delle imprese, alla Ragioneria applicata alle aziende pubbliche (elementi), alla Ragioneria applicata alle rilevazioni interne (contabilità analitica ed altri temi ragioneristici propedeutici ad un successivo corso di Programmazione e controllo) e infine a primi cenni sulla Ragioneria e tecnica professionale. Anche le esercitazioni che corredano il corso sono affidate a materiale didattico, distribuito durante le stesse o, per approfondimenti ed esercizio personale degli studenti, al secondo volume a ciò dedicato dello stesso Coronella insieme a Carmen Monda (Ragioneria generale – Casi, applicazioni e quesiti).*

*La prima parte, invece, dedicata a quella che nominalmente individuiamo come “Ragioneria generale” propriamente detta, non trovava – pur tra le pregevoli pubblicazioni degli studiosi italiani – nel nostro panorama editoriale un testo che condensasse in poche pagine gli elementi istituzionali e generali della disciplina, a nostro parere indispensabili per una migliore comprensione di quelli successivi. L'Università fornisce ai suoi studenti, per compito istituzionale, soprattutto conoscenze scientifiche e competenze professionali (in misura molto minore abilità pratiche). Nel corso di “Ragioneria”, in prima battuta, la parte generale dovrebbe essere dedicata soprattutto alle prime (le conoscenze), laddove quella applicata soprattutto alle seconde (le competenze). Molti colleghi, sacrificando le prime, si limitano a uno o pochi capitoli introduttivi, quelli*

*che l'Amodeo chiamava i "discorsetti sull'azienda" ovvero ad una sommaria trattazione all'interno del corso istituzionale di Economia aziendale di primo anno. L'autore di queste modeste pagine, senza pretese di stravolgere l'orientamento didattico tradizionale della disciplina nel nostro Paese, essenzialmente pratico-professionale, ritiene però che questo sviluppo debba essere più adeguato. Da qui, in prima battuta, il presente Testo.*

*In realtà, tuttavia, esso è frutto di un'esperienza pluridecennale. Spiegarne la genesi significa, in breve, spiegare la storia didattica e scientifica dell'autore stesso. E invero, se si eccettua qualche distrazione nella pubblicistica socio-politica (e due limitate esperienze politiche locali) e poche mirate consulenze, perizie professionali, o brevi corsi di formazione professionale, l'intera vita pubblica dell'autore è stata sinora dedicata all'Università, nella duplice missione della didattica e della ricerca; questo testo ne è in qualche modo il precipitato finale e principale. Se c'è una fatica che è lontana dalle preoccupazioni concorsuali o dall'ansia delle valutazioni periodiche della ricerca, per l'autore è proprio questa. Questo scritto, a fermentazione lenta, ha avuto una maturazione lunghissima, e in breve se ne vuole rendere conto al lettore, se avrà la pazienza di seguirlo. Altrimenti potrà passare direttamente all'Introduzione senza alcun nocumento per l'intelligenza del testo.*

*L'autore nasce a Palermo nel 1967 e si diploma a pieni voti nel 1985. Come tanti altri giovani siciliani commette l'"errore di gioventù" di ritenere necessario doversi laureare "fuori" per potere avere un futuro. Si iscrive così alla prestigiosa Università commerciale "L. Bocconi" di Milano, dove consegue, a 23 anni e mezzo, la laurea in Discipline Economiche e Sociali, con pieni voti e lode. Nonostante i prestigiosi studi a Milano, il giovane prende la decisione, a quel punto forse non meno avventata, di tornare in Sicilia e di cercare di costruire là una propria strada: esauriti gli obblighi di leva, dove serve lo Stato nell'Aeronautica Militare, gli viene offerta una supplenza d'insegnamento di Ragioneria in una scuola privata, un "segno" che si sarebbe portato dietro per tutta la vita. Si abilita alla professione di dottore commercialista (più tardi anche revisore legale), poi vince una borsa di studio per una specializzazione in Revisione aziendale alla Scuola di Management della LUISS di Roma, e dopo un breve tirocinio in società di revisione apre un'attività libero-professionale di consulenza aziendale, in materia contabile e fiscale.*

*Nell'a.a. 1993/94, ancora a circa 27 anni, l'incontro con l'Università degli studi di Palermo, e con il Prof. Claudio Lipari, allora docente di "Ragioneria generale ed applicata", di cui diventa un volontario assistente, attratto dalla modalità inconsueta e "alta" con cui questo studioso impostava la disciplina già incontrata dall'autore in ragione delle proprie esperienze didattiche e professionali.*

*Da allora e fino al 2006 è una lenta crescita, con un susseguirsi di svariate esperienze scientifiche, didattiche e lavorative. Frequenta, sotto la guida del sud-*

*detto docente, il dottorato di ricerca in Economia aziendale presso l'Università degli studi di Catania (ma sostiene la dissertazione finale all'Università di Pisa, presidente il Prof. Francesco Poddighe), vince poi un concorso all'Enel di Roma, dove svolge funzioni di impiegato di concetto nell'amministrazione del personale della Divisione Distribuzione, nel frattempo ottiene a Palermo il titolo di Cultore della disciplina. In seguito vince un altro concorso, al Comune di Palermo, da istruttore direttivo amministrativo, presso la Ragioneria generale di quell'amministrazione; poi è la volta di un concorso a cattedra per la Scuola secondaria di II grado, nel quale risulta primo classificato per la Regione Sicilia nel settore disciplinare delle "Discipline Giuridiche ed Economiche". Non si interrompe mai nel frattempo il sodalizio con l'Università degli studi di Palermo e con la cattedra di Ragioneria, attraverso una serie di pubblicazioni scientifiche e con una presenza continua nella comunità degli aziendalisti italiani. Fra queste si segnala, forse opera la più importante, una monografia di storia contemporanea della Ragioneria italiana (Le concezioni della Ragioneria – Giappichelli, 2001), che si inseriva in una collana, "Fondamenti di Ragioneria", che non vide però mai seguito e di cui idealmente il secondo volume sarebbe forse dovuto essere proprio il testo istituzionale di Claudio Lipari di cui appresso diremo. Professore a contratto presso l'Università degli studi di Catania, poi Assegnista di ricerca presso l'allora Dipartimento di Scienze Economiche, Aziendali e Finanziarie (poi confluito nell'attuale Dipartimento di Scienze Economiche, Aziendali e Statistiche), dopo ancora (2002) ricercatore di Economia aziendale presso l'Università degli studi di Palermo, confermato nel ruolo nel 2005 e, finalmente, nel 2006, professore associato. Tra i carichi didattici assunti con tale nomina, l'insegnamento di "Ragioneria generale" nel corso di laurea in Economia e Finanza (allora classe 28, poi L-33), detenuto – con vari cambi di denominazione – fino al 2018.*

*Durante questo lungo arco di tempo (1994-2006) l'autore è stato spettatore, ma anche attivo interlocutore, della costruzione del progetto di "Ragioneria generale" da parte di Claudio Lipari, di cui nel tempo è stato costantemente allievo.*

*Detto studioso, in particolare, è stato ed è autore di un grande progetto di rilievo scientifico: quello di dare finalmente contenuto alla "Ragioneria generale" propriamente detta. Sebbene la distinzione tra questa e la Ragioneria applicata sia temporalmente abbastanza remota nella nostra disciplina, essa ha sempre stentato ad emanciparsi da quella applicata, in modo particolare da quella "applicata all'impresa". L'idea, in sintesi, era quella di trovare una base teorica che fosse valevole per le aziende di ogni settore, ma anche di ogni luogo e di ogni tempo. L'autore ha assistito alla genesi e allo sviluppo di questo edificio intellettuale negli anni forse più proficui della sua elaborazione. La forma editoriale che ha assunto sinora questo edificio, purtroppo, è stata solo quella delle dispense di*

*dattiche. Ed è un peccato, perché la comunità scientifica trarrebbe un prezioso contributo dalla pubblicazione di una monografia sintetica in cui tale pensiero fosse condensato. Nel 1994 erano pronti solo alcuni frammenti (i "Lineamenti generali sul controllo aziendale") e, durante tutta la permanenza del cd. "Vecchio Ordinamento" (cioè la laurea quadriennale, attivata sino all'a.a. 2000/01), il Prof. Lipari si limitò a corredare i suoi corsi di Ragioneria generale ed applicata (soprattutto il II biennale) con "parti speciali" dedicate alla "generale" (la cd. "Teorica della Ragioneria"). Una prima sperimentazione in cui lanciare un corso interamente ed esclusivamente dedicato a tale parte della materia fu tentata negli anni '90, nel Diploma universitario (corso biennale) in "Economia e amministrazione aziendale", nel quale la parte applicata fu definitivamente scorporata dal corso di Ragioneria ed affidata, a valle, ad un altro insegnamento, denominato "bocconianamente" come "Metodologie e determinazioni quantitative d'azienda".*

*Ma è solo con l'entrata del nuovo ordinamento (il cd. 3 + 2, dall'a.a. 2001/02) che il progetto di Ragioneria generale decolla, con un corso sistematico dedicato agli studenti di ambito aziendale. In questi anni, e fino al 2005, l'autore del presente testo si occupò di corredare le lezioni principali con le cd. Esercitazioni, in realtà veri complementi di Ragioneria generale su temi un po' meno astratti; complementi che il Maestro peraltro avrebbe utilizzato negli anni, anche con rimaneggiamenti, inglobandoli successivamente nelle proprie dispense.*

*Nel 2006, con l'associatura e con la cattedra propria, le strade tra Maestro e allievo cominciano inevitabilmente a separarsi. Il Corso "minore" di Ragioneria ora gli è stato affidato infatti in modo autonomo. Nei primi difficili anni di avvio del nuovo ordinamento (dal 2002 al 2005), questo era stato invece abbinato per equivalenza al maggiore, ma la gestione congiunta dei due corsi si era rivelata impraticabile, anche per motivi logistici.*

*L'autore, in prima battuta, si mantenne strettamente fedele all'impostazione di scuola, continuando ad adottare, per il triennio 2007-09, il testo del Prof. C. Lipari, "giocando" soltanto su 1 CFU di materiale didattico per le esercitazioni, giacché in questo corso di laurea, a differenza che in quello aziendale, non c'erano e non ci sono a valle materie economico-aziendali e il corso isolato di "Ragioneria generale", di stampo prettamente teorico, restava monco e inadeguato rispetto alle specifiche esigenze di questa classe di studi.*

*L'esperienza didattica personale, in uno con le riflessioni e le maturazioni che inevitabilmente vengono col tempo, portano ad una elaborazione personale che poco a poco va oltre le riflessioni del Maestro, trascurandone alcuni temi, allontanandosi da altre conclusioni, e infine pervenendo ad un'impostazione paradigmatica sostanzialmente nuova, in cui si farebbe fatica a scorgere il modello originale.*

*Ora, l'insegnamento di metodo piú importante del Maestro, che permane in queste pagine, oltre al progetto scientifico di costruire una vera "Ragioneria generale", è quella dicotomia che Egli spesso poneva tra "campo" e "solchi". Per l'Autore il campo è quello teorico, potenziale, ancora in gran parte da scoprire ed edificare; i solchi invece sono quel piccolo sottoinsieme di campo che è stato sino ad oggi "arato" da chi ha praticato la disciplina, e quindi di natura storica. Per il chiaro Autore ciò che storicamente o nel concreto è stata sino ad oggi la disciplina è come se potesse dare solo piccoli indizi sul ben piú ampio "campo" (termine preso a prestito dal D'Ippolito). Il suo percorso è quindi tutto proteso a passare dai "solchi" al "campo" attraverso un processo di progressiva generalizzazione. Solo cosí si possono superare quelle che sono definite da Lui come le "deformazioni di ottica" e le "parzialità di campo" che restringono e distorcono ancora oggi il dominio della disciplina. Questo metodo è stato non solo mantenuto, ma come le nostre modeste forze intellettuali ce lo consentivano, anche messo a frutto ed esplorato sino alle estreme conseguenze, anche se questo nel tempo ci ha portato forse ad abbandonare l'impianto originario.*

*Un ruolo importante in questa evoluzione è da attribuire alla titolarità di corsi di formazione di terzo livello nella SISSIS e nel TFA (dal 2002 al 2014), in particolare quelli di Storia ed epistemologia delle discipline aziendali, da cui sono usciti ormai generazioni di docenti di scuola media di Economia aziendale, ma anche e soprattutto al tutoraggio di Allievi di dottorato e post-dottorato con forme ampie di collaborazione scientifica e didattica.*

*E tuttavia, nonostante questa progressiva elaborazione, sul piano strettamente personale, nella didattica l'autore ha avuto nel tempo estremo riserbo nel formalizzare queste acquisizioni, non ultimo per timore reverenziale della Scuola alla quale si era formato, ma anche perché certi processi sono a maturazione molto lenta.*

*Sul piano didattico un primo problema si pose già nel 2010, dopo la conferma come Professore associato, quando, su istanza del Consiglio di Corso di studi la disciplina abbandonò il nome di "Ragioneria generale" per acquisire quello piú sintetico di "Ragioneria". Il cambio di denominazione non era casuale. L'intento era quello di creare un corso misto, che includesse al suo interno anche temi di Ragioneria applicata, per l'insostenibilità di un insegnamento interamente istituzionale all'interno di un corso di laurea che non aveva molto spazio per gli insegnamenti aziendali. Del resto anche nell'insegnamento inserito nel corso di Economia e Amministrazione Aziendale (L-18) l'idea del corso "esclusivamente" di Ragioneria generale fu poi abbandonato, ritornando alla "Ragioneria generale ed applicata", sebbene sino all'ultimo il Maestro abbia preferito dare alla prima il massimo spazio possibile.*

*Non disponendo in alcun modo di un "testo ridotto" di Ragioneria generale da adottare, già allora si pose il problema di come trattarla. L'autore di queste pagine*

*decise così di scrivere un testo provvisorio, che fu pubblicato con una casa editrice locale, (Ragioneria per le discipline economiche, sociali e statistiche, Herbita, 2010). Quel volume era diviso in due parti: la seconda, più vasta, raccoglieva tutte le dispense precedentemente utilizzate, anche in altri corsi, dall'autore per la Ragioneria applicata (soprattutto "Contabilità e bilanci delle imprese"); la prima parte, in 100 pagine, condensava esplicitamente il pensiero del Prof. Lipari (e delle precedenti "Esercitazioni" a propria firma), permettendosi però su di esse già alcune prime minime rielaborazioni. Già la maturazione della materia, in tre anni di tenuta del corso, sarebbe stata allora un po' più avanzata. Ma la deferenza per la tradizione di Scuola, e la dovuta umiltà in quella fase della propria carriera, indusse quasi dappertutto ad una più stretta fedeltà all'impianto originale. Tanto era provvisorio il testo che ciò veniva riconosciuto nella stessa Introduzione, e non ultimo nella successione dei capitoli che, con tutta modestia, erano ancora chiamati semplicemente "Lezioni".*

*Questa soluzione di compromesso, che risolveva un problema pratico, è andata avanti per anni. Nel frattempo la maturazione della disciplina ha subito un'evoluzione così profonda che, poco a poco, tra l'elaborazione strettamente personale, e quella professata didatticamente, il solco si è andato accrescendo di anno in anno. Il 2010, infatti, fu un anno epocale per l'università italiana. Il cambio rappresentato dalla riforma passata alla storia come "Legge Gelmini" ne avrebbe completamente cambiati i connotati. E se per gli anziani ordinari, ormai al termine della loro carriera, ciò ha significato ben poco, così come per i giovani che erano appena agli inizi, per i "quarantenni" a metà del guado, si pose un problema serio che potremmo chiamare di vera e propria riconversione industriale, dal quale non pochi valenti colleghi sono usciti ingiustamente emarginati.*

*L'autore non poté sottrarsi alla tempesta giuridica e scientifica e, già occupandosi da anni di comparazione intersettoriale (in particolare con il settore del no profit e delle rilevazioni non patrimoniali) e internazionale, dovette aprirsi definitivamente al dibattito globale della disciplina, con un'ampia quota di produzione in lingua inglese (prima del 2010 rarefatta), e con un taglio metodologico in gran parte diverso. I risultati non si fecero attendere. Superata l'abilitazione scientifica nazionale del 2013 (conclusa solo agli inizi del 2015) per professore ordinario con le nuove regole, conquistata l'agognata "Fascia A" (nella quale si continua a credere pochissimo ad esser sinceri), introdotti nella laurea magistrale insegnamenti in lingua inglese, e finalmente chiamato come ordinario di Economia aziendale dall'Università degli studi di Palermo nel 2018.*

*Questa riconversione, tuttavia, vista l'ormai raggiunta maturità scientifica, non è stata tale da far rinnegare un'impostazione di Scuola così robusta (qui riferendoci alla Scuola Italiana in genere e non solo alla tradizione locale). Altri colleghi coetanei ne sono stati capaci, con grande disinvoltura di cui si ha talvolta persino un*

*po' d'invidia, l'autore di queste pagine no. L'incontro con la letteratura internazionale è stato un arricchimento che ha portato ad un radicale ripensamento dei propri fondamentali, ma sempre in un'ottica di continuità con le proprie tradizioni culturali, seppure in una "fusione di orizzonti" più ampia.*

*Nonostante ciò, la parte generale del testo del 2010, anche per la delicatezza del rapporto Maestro-Allievo, ha continuato a lungo a non essere toccata. Nel frattempo la parte applicata andava invecchiando rapidamente ed aveva continui bisogni di manutenzione. Nel 2013 un'addenda; nel 2015, dopo la riforma del Bilancio d'esercizio, una sua vera e propria sostituzione in blocco con nuove dispense; nel 2016, su richiesta del Consiglio di Corso di studi che aveva esteso i CFU ridenominando la disciplina da "Ragioneria" a "Ragioneria generale e applicata", l'introduzione di elementi di analisi di bilancio. In tutto questo, mentre la parte applicata nel tempo era diventata irriconoscibile rispetto all'originale, la parte generale era rimasta – per così dire – mummificata al compromesso del 2010. Qualche sperimentazione un po' più audace si era tentata solo nei moduli di Ragioneria dei corsi di Economia aziendale di Trapani, quasi da laboratorio, ma sempre senza discostarsi molto dal modello originale.*

*Del resto il Dipartimento, in previsione della successione definitiva del Prof. Claudio Lipari nella didattica d'Ateneo, aveva già assegnato allo scrivente come carico didattico la prestigiosa cattedra a partire dall'a.a. 2019/20, mentre quella omonima e minore di Economia e finanza, tenuta per tanti anni, la si sarebbe dovuta lasciare a collega più giovane. Essendo percepito ormai come "binario morto", il corso di "Economia e Finanza" non sembrava quindi degno di particolari investimenti intellettuali da parte dello scrivente.*

*Al contrario l'eredità, di cento anni circa, della attuale cattedra di "Ragioneria generale ed applicata" nel corso di "Economia e Amministrazione Aziendale" (L-18) faceva tremare le vene e i polsi. Quella cattedra era stata, prima ancora che la Facoltà di Economia e Commercio fosse nata, quando ancora c'era a Palermo solo una "Scuola Superiore di Commercio", quella di Emilio Ravenna dal 1919; poi c'era stato Pietro Palumbo; poi Teodoro D'Ippolito; dopo ancora Nicola Colletti; e infine Claudio Lipari. Questa successione di nomi tanto illustri ricadeva ora sulle modeste spalle del neo-ordinario Massimo Costa. Bisognava dunque tentare di esserne quanto meno all'altezza.*

*Il destino ha voluto, peraltro, che il Prof. Lipari rinunciasse con un anno di anticipo alla propria attività didattica. Già nell'a.a. 2018/19, a pochissimi giorni dall'inizio del corso, il Prof. Massimo Costa si vide affidato dal Dipartimento il gravoso compito di impostare un corso di Ragioneria generale ed applicata da 10 CFU, proprio mentre si apprestava, per l'ultimo anno, ad iniziare il minore insegnamento omonimo in "Economia e Finanza".*

*La soluzione adottata per la parte applicata è stata detta all'inizio di questo punto e si è rivelata la meno problematica. Non si è però voluto rinunciare a*



*dare un'impostazione generalista nelle prime dieci lezioni e così, anche per rispettare il programma del proprio illustre predecessore, si approntarono delle dispense fedeli a quell'impostazione ma in cui, finalmente, parte della propria elaborazione vedeva finalmente la luce, dove si era più sicuri, mentre in altre parti, ancora bisognose di meditazioni, erano lasciati provvisoriamente testi ripresi dal volume del 2010.*

*Da qui la necessità finalmente di sciogliere le vele e navigare in mare aperto, come si era programmato da tempo, dato che la soluzione non poteva che essere meramente transitoria.*

*E così il 2019 è stato l'anno dell'elaborazione definitiva di un proprio testo di Ragioneria generale. Punto di arrivo di una lunga vicenda personale e professionale; ma anche punto di partenza per una nuova storia. Come si dirà più avanti, dopo una prima sperimentazione didattica, un'ultima volta sotto forma di dispense, si è proceduto quindi alla pubblicazione di una più ordinata monografia didattico-scientifica e, infine, quando ci sarà sufficiente maturazione, si auspica di produrre un testo di sistematica puramente scientifico e del tutto sganciato dalle esigenze didattiche.*

*Da qui la presente opera, che ha una funzione a nostro avviso indispensabile nella buona formazione dello studente, ma che è anche il frutto letteralmente di una vita di studi. Le dieci originarie "Lezioni" da due ore l'una, si sono nel tempo ampliate nei contenuti, diventando ora dieci "Capitoli", che in realtà hanno bisogno di non meno di 28 ore di didattica. Avendone a disposizione altre 36 più le esercitazioni per la contabilità, il bilancio d'esercizio dell'impresa e altri temi di complemento, si è ritenuto opportuno procedere in questa direzione. Tranne l'Introduzione, a tratti forse ostica e certamente di taglio non didattico, si è cercato di presentare i contenuti in maniera scorrevole, quasi piacevole alla lettura se possibile, ma senza rinunciare al rigore formale. Ogni osservazione, rilievo, critica, anche di segno assai contrario, saranno per l'autore un elemento prezioso di riflessione a valere per le successive edizioni. E ciò tanto che dette osservazioni e critiche vengano da studiosi di professione, colleghi, professionisti colti, allievi, studenti, finanche semplici cultori e appassionati della materia.*

# Introduzione

---

**Sommario:** 1. Oggetto e metodo. – 2. Didattica o Ricerca? – 3. Futuri sviluppi.

## 1. Oggetto e metodo

Il presente testo non tratta di tutta la Ragioneria come disciplina, ma soltanto delle sue “Istituzioni” e della sua parte “Generale”. Cosa s’intenda con questi due aggettivi in parte si è detto in *Prefazione*, e meglio sarà argomentato nel corpo della trattazione, ma forse è bene puntualizzare sin d’ora di che si tratta per guidare il lettore a comprendere meglio l’oggetto e il metodo di ciò che va a seguire. Ancora, queste “Nozioni istituzionali e generali” non sono trattate nella loro completezza, ma – come bene dice questa volta il titolo dell’intero testo – solo a livello introduttivo. Non è questo il luogo per una piena argomentazione, ma per una loro prima posizione da un punto di vista formale. E quindi, di questi temi fondanti, si dà solo una prima sintesi, con chiara finalità didattica. Il testo è rivolto certamente agli studenti, che si avvicinano per la prima volta alla disciplina, ma – a modesto parere dell’autore – può essere interessante anche per un ripensamento dei fondamentali di chi già è anche molto più avanti nella conoscenza: i colleghi – di cui s’è detto – gli studiosi e naturalmente anche i professionisti.

Si dice trattazione *istituzionale* nel senso di “attinente alla definizione ed alla natura della disciplina”. Quali temi dunque sono attinenti a definizione e natura e quale sarà il metodo per costruire conoscenza su detti temi?

A nostro avviso i temi sono quelli che costituiscono l’identità di una disciplina: la sua formale definizione come s’è detto, innanzitutto, ma anche la sua collocazione e i suoi rapporti con altre branche del sapere, le sue fondamentali metadisciplinari e i suoi presupposti logici, le preferite opzioni epistemologiche e metodo scientifico, per lo meno per cenni in questa sede, la sua ideale articolazione interna. A queste “istituzioni”, nel seguito, saranno dedicati idealmente i primi due capitoli, più il settimo, a carattere storico. Quest’ultimo, per collocare l’evoluzione di questi caratteri nel tempo, presuppone però una conoscenza non insufficiente del campo generale della disciplina, e per questo si trova così posposto nella trattazione.

Il metodo, a parte il capitolo settimo, che non è altro che una brevissima sinossi storiografica, per proporre i contenuti di detta parte istituzionale della disciplina, si può richiamare in due aggettivi essenziali: *sintetico* e *dialettico*.

Per *sintetico* si intende che quanto viene proposto vuole essere, almeno potenzialmente, una sintesi di ciò che la disciplina effettivamente è stata. Un rischio delle definizioni razionali, infatti, è quello di essere astratte, e quindi di poter essere addirittura estranee a ciò che pretendono di definire. Se diamo una definizione di “economia” e poi il 40% degli scienziati – si ponga – che hanno proclamato di occuparsi di economia non rientrano nella nostra definizione, allora questa definizione non va bene. Se diamo una definizione di “medicina” tale da lasciar fuori il lavoro anche di una piccola parte di medici professionisti, allora la definizione non va bene. La definizione deve essere inclusiva, rispetto alle definizioni esistenti, che possono ben essere diverse, ma provando a trovare tra esse quel minimo comune denominatore sul quale si possa essere d'accordo. E naturalmente senza esagerare nel senso opposto, ricomprendendo cioè pratiche e dottrine che tutti considerano “estrane” al nostro ambito (si pensi alla comunicazione pubblicitaria, difficilmente ricomprensibile nella definizione di “Ragioneria”, comunque la si voglia dare). Essa deve quindi tenere conto, innanzitutto, di ciò che, nella prassi professionale e nelle regolamentazioni contabili, la Ragioneria effettivamente e storicamente è ed è stata. E non solo da un punto di vista empirico (sia ciò riferito alle pratiche osservabili o alle regolamentazioni “contabili” codificate), ma anche – finché possibile – da un punto di vista dottrinale, anche se in questo caso una “fusione di orizzonti” (per citare il noto filosofo contemporaneo Gadamer) appare compito assai più arduo.

Infatti una concezione inclusiva che quanto meno tenga conto (anche senza dividerle) delle principali concezioni alternative della disciplina non può che rimandare ad un'ulteriore domanda: quale dottrina prendere in considerazione?

Su questo punto si sospende momentaneamente il discorso, giacché esso è comune anche alla parte “generale” della disciplina, e quindi lo si tratterà immediatamente più sotto in maniera unitaria.

Per *dialettico* s'intende che le proposizioni sono state prodotte dal confronto critico con i paradigmi esistenti, verificando per questi intanto la coerenza logica interna, e poi la rispondenza dei paradigmi alle finalità sintetiche di cui prima. Nel far ciò non esiste un metodo rigido, ma una discussione sostanzialmente libera che attinge a nozioni comuni di pensiero provenienti dal campo di altre scienze sociali, ovvero della filosofia della scienza, sociale – ancora una volta – in particolare.

Si dice invece, di trattazione *generale* per coprire i temi fondamentali della disciplina, che valgano in ogni tempo, in ogni luogo e in ogni settore economico, come si è detto in *Prefazione*. Questi temi devono naturalmente essere compatibili con la concezione istituzionale che è stata eletta. Ad essi è dedicata la maggior parte del nostro testo, cioè i restanti sette capitoli su dieci.

Anche qui si pone il problema di definire i temi di cui dobbiamo occuparci, cioè il problema dell'*oggetto*, nonché delle modalità con le quali possiamo sceglierne i contenuti, cioè il problema del *metodo*.

L'oggetto della Ragioneria generale dipende in ultimo dalla scelta istituzionale che è stata fatta a monte. Se la Ragioneria è una disciplina essenzialmente normativa (come sarà meglio argomentato), allora la Ragioneria generale sarà volta ad individuare le norme che abbiano la massima generalità di applicazione e il massimo livello gerarchico di prevalenza su quelle derivate, naturalmente non in senso strettamente giuridico-positivo, ma anche e soprattutto in senso sostanziale o fattuale. Queste norme "massime" rappresentano la massima generalizzazione delle norme ragioneristiche concretamente osservabili. Principi contabili e dottrine e prassi riconosciute e codificate, danno indicazioni normative tangibili od osservabili; le teorie della Ragioneria generale danno norme astratte, spesso sotto la forma piú del "principio generale" (che indica solo la finalità) che della "regola" (che indica invece il comportamento specifico). In fondo, nel far questo, non ci distinguiamo troppo da quanto da secoli è stato fatto nelle discipline giuridiche: si pensi all'elaborazione della nozione astratta di "negozio giuridico", che non è normata in alcun passo di legge, ma che è ricostruita dalle norme positive sui "contratti" o su altri istituti di natura non contrattuale ma comunque negoziale (ad esempio il "matrimonio"). Così pure la Ragioneria generale non può parlare di giurisdizioni contabili concrete, ma deve ricostruire, per massima generalità, una sorta di giurisdizione contabile astratta suprema.

Questo compito, tradizionalmente svolto dalla dottrina, specialmente in Italia, è oggi regolato in gran parte dai cosiddetti "*conceptual framework*", nei quali appunto si trovano i principi cui le regolazioni di rango minore devono ispirarsi o attenersi. In Italia l'apparato dottrinale – si pensi al dibattito sui sistemi contabili – è stato così ricco da fornire da sempre un *framework* teorico molto solido rispetto alla regolamentazione contabile piú applicata. Nel mondo anglosassone, invece, poi progressivamente divenuto internazionale e quindi globale, la tradizione empirica è stata frammentaria e, già da lungo tempo, si era avvistata la necessità di condensare i fondamentali della disciplina in un documento di sintesi che avesse valore ufficiale. Così, dapprima negli USA, e poi in quelli internazionali (il *Conceptual Framework to IFRS*), questo testo è stato oggetto di deliberazione e pubblicazione. Noi, in

qualche modo, terremo conto di questa traccia, ormai non più solo propria del settore privato, né solo delle rilevazioni patrimoniali (*financial* in inglese).

Ma i “conceptual framework” (si pensi, oltre a quello citato, a quello degli IPSAS per il settore pubblico o al *Global Report Initiative* ed altri per la rendicontazione integrata economica, sociale ed ambientale), sono tutt’altro che generali. Intanto perché pensati per una classe di aziende e/o per una classe di rilevazioni, poi perché comunque testo di norma positiva, ancorché generale, soggetto a tutte le obsolescenze del tempo e infine perché riferiti comunque ad una definita giurisdizione, nazionale o internazionale. L’oggetto è piuttosto quello di tentare, sul piano teorico, una sorta di ulteriore “fusione di orizzonti”, alla ricerca di un ideale “meta-framework” di livello massimo. E nondimeno quelli esistenti si rivelano molto utili, giacché ci definiscono in maniera ben riconoscibile quale debba essere l’oggetto della nostra trattazione: le finalità dell’informazione ragioneristica, le due principali concezioni di conservazione della *ricchezza* (termine con cui noi generalizziamo il dibattito sulle concezioni di “capitale”), il tema della presentazione, quello della rilevazione e cancellazione, quello delle valutazioni, dell’informativa qualitativa connessa, e così via.

Ebbene, se questi sono i temi classici di tutti i framework, essi sono eletti anche a nostro oggetto, sia pure con un maggior grado di generalità. A questi, per la loro indubbia forza euristica e regolativa, si aggiunge la “teoria sistemica della contabilità”, tratta esplicitamente dalla dottrina italiana, a partire da Besta in poi, innestata negli altri temi, e qui sviluppata in maniera centrale, anche per il forte legame con la successiva parte applicata del Corso. Il “nesso” logico tra i temi del framework, e segnatamente quello degli “elementi” (attività, passività, proventi, oneri, etc.), e i temi del sistema contabile, è dato dall’ossatura logico-matematica che lega tra loro detti elementi, la cosiddetta “sintattica” dei fondi e dei flussi, cui è dedicato apposito Capitolo.

Per quanto riguarda il metodo nello sviluppo di questa parte generale, esso è strettamente derivato da questo approccio generalizzante. Si parte, infatti, dai framework di IFRS, IPSAS, GRI o IIRC (*International Integrated Reporting Council*), ma anche ovviamente dai necessari contributi della dottrina anglosassone e italiana, per arrivare, attraverso progressive generalizzazioni, al sopra menzionato “meta-framework”, un po’ come, nelle discipline giuridiche, dall’astrazione dei principi generali dell’ordinamento di varie giurisdizioni si perviene in ultimo ad una teoria generale del diritto.

Come detto al precedente punto, è qui che si mette a frutto l’insegnamento di scuola: si parte dalle cose più pratiche e frammentarie, quelle che il Maestro chiamava i “solchi”, si “sale” per successive generalizzazioni (con una sorta di *synagoghè* platonica, se così può dirsi), e poi, raggiunte le nozioni generali, si “scende”, facendo i diversi casi possibili (questa volta, con una sor-

ta di *diàiresis*, ancora una volta presa in prestito dalla filosofia platonica) nuovamente dal generale ai casi particolari, attraverso un processo logico-deduttivo o classificatorio. In questo modo, sempre riprendendo quanto detto al primo punto, dai “solchi” si è gettata (o tentato di gettare) una luce su quello che è il vero e proprio “campo” teorico della disciplina.

La generalizzazione non opera solo a partire dall’osservazione della prassi, o dalla generalizzazione di norme positive. I concetti piú generali devono molto, qua come nelle Istituzioni, alla letteratura scientifica esistente in materia di Ragioneria. Il debito nei confronti della letteratura è duplice. Intanto è essa stessa manifestazione empirica di ciò che la Ragioneria è stata in concreto nella storia; manifestazione empirica nei cui confronti le proposizioni generali devono quanto meno confrontarsi. Dall’altro essa dà anche gli strumenti concettuali attraverso i quali costruire il paradigma piú generale. Nessuno studioso, infatti, può pretendere di costruire con profitto una teoria se non basandosi su quanto già è stato elaborato da chi è venuto prima di lui, e l’autore di queste modeste pagine, “nano sulle spalle di giganti”, certamente non fa eccezione.

Ma di quale “letteratura” dobbiamo parlare? Che piaccia o no debito essenziale va alla letteratura anglosassone, e non per subalternità culturale o linguistica. La letteratura contabile, infatti, a parere di chi scrive, non ha solo un valore intrinseco, ma soprattutto per la condivisione nella comunità scientifica che può vantare, e quindi per impatto delle relative idee. È un fatto storico ormai incontrovertibile che la letteratura italiana in materia, per quanto abbia molteplici primati che qui non mette conto richiamare, si può dire sia quasi del tutto confluita nel XXI secolo in un vero e proprio “dibattito globale” ormai unicamente in lingua inglese. È un fenomeno così recente da non essere forse stato ancora appieno valutato nella sua importanza. Peraltro, in una concezione “normativa” della disciplina come la nostra, non si può negare che tutte le giurisdizioni contabili locali siano ormai come inquadrate in un ordinamento globale (un po’ come nel diritto per secoli tutte le giurisdizioni europee non potevano prescindere dal Diritto Romano); ordinamento globale (si pensi agli IFRS) che nei suoi presupposti teorici è debitore solo in minima parte delle letterature nazionali europee non in lingua inglese (in tedesco, italiano, francese ed olandese, essendo poco rilevanti le altre letterature minori), ma in modo quasi totalitario a quella di lingua inglese. Il nostro Zappa o l’olandese Limperg o il tedesco Schmalenbach possono essere stati anche piú grandi del loro contemporaneo americano Littleton. Ma oggi quest’ultimo, che certo grande era, è considerato un classico dell’Accounting, mentre gli altri sono conosciuti poco piú che dai cultori di *Accounting History*.

E tuttavia, finché possibile, la nostra migliore tradizione linguistica specifica rappresenta un vero e proprio scrigno di teorie che, laddove può ancora

dirci molto, non solo non va trascurata, ma valorizzata, fatta conoscere alla letteratura internazionale, e portata avanti laddove lo merita. Non è questa la sede migliore per discuterne, ma già dagli anni '90 del secolo scorso c'è stato un grande sforzo in tal senso da parte dell'accademia italiana, e forse non sarebbe inopportuno anche proporre delle traduzioni ufficiali dei "classici", magari preceduti da saggi introduttivi ma, appunto, questo ci porterebbe lontano dai nostri interessi. Nei più modesti limiti di un testo didattico noi faremo ampio e libero ricorso alla nostra tradizione, e non solo sul tema centrale – già citato – dei "sistemi contabili", ma anche su altri campi. Fra questi, prima di tutto, il cosiddetto approccio olistico o il substrato economico-aziendale della Ragioneria, forse i più importanti contributi della Rivoluzione Zappiana; elementi dai quali ogni studio italiano non può e non dovrebbe prescindere senza rinnegare semplicemente se stesso.

Nondimeno i debiti di dottrina non possono appesantire più di tanto quello che è e resta un testo in prevalenza didattico. Ci si è limitati, quindi, quando il debito è più diretto, a citare soltanto il nome dell'autore da cui il pensiero è tratto (che sia Simon o Ferrero), giacché poco interesserebbe allo studente quale sia l'esatto riferimento bibliografico per eventuali approfondimenti. Piuttosto queste "pillole" di riferimenti hanno in questa sede essenzialmente due funzioni.

La prima è rivolta al lettore più esperto, che ben conosce l'origine dei contributi e che così è guidato ad individuarne subito la genesi culturale.

La seconda è rivolta invece proprio allo studente, che potrebbe incuriosirsi da questi nomi ("Ma chi sarà stato mai questo De Dominicis?"), su cui potrà magari investire in un secondo momento. In questa sede acquisisce nozioni istituzionali, ma – in pillole – anche alcune coordinate essenziali di storia del pensiero che potranno sempre tornargli utili nel collocare in seguito i diversi contenuti con i quali si andrà confrontando.

## 2. *Didattica o Ricerca?*

Il testo – come si è detto – ha finalità in primo luogo didattiche. Esso è pensato soprattutto per la parte "generale" di un corso di laurea triennale di classe L-18, in particolare a Palermo quello in "Economia e Amministrazione Aziendale" per 10 CFU complessivi.

Il corso in parola ha come denominazione ufficiale quella classica di "Ragioneria generale ed applicata". La parte applicata, come già detto, è affidata ad altri testi, e così a dispense sono affidate anche le esercitazioni che corredano il corso, attualmente programmate in numero di 10 per 20 ore in tutto. Questa monografia idealmente copre invece le prime 14 lezioni, della durata